



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Berufungswerberin, gegen die Bescheide des Finanzamtes Amstetten Melk Scheibbs, betreffend amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens Einkommensteuer 2008 und Einkommensteuer 2008, entschieden:

Beide Berufungen werden als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Wiederaufnahmsbescheid bleibt unverändert. Der Bescheid betreffend Einkommensteuer 2008 wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw) ist im Jahr 2008 Richteramtsanwärterin und beantragt auf elektronischem Weg die Berücksichtigung erhöhter Werbungskosten für das Jahr 2008 (ohne Pendlerpauschale) von insgesamt € 2.531,64, die die Amtspartei mit Einkommensteuerbescheid vom 7. Juli 2009 zunächst erklärungskonform übernimmt. Aus einer neben ihrer nichtselbständigen Tätigkeit ausgeübten Vortragstätigkeit erklärt die Bw bei Betriebseinnahmen von € 550,00 einen Verlust von € 338,12. Im Zuge einer sog.

Nachbescheidkontrolle kommt ua hervor, dass die von der Bw der Aus- und Fortbildung subsumierten Kosten iHv € 959,00 die Reise der Richteramtsanwärter und Richteramtsanwärterinnen (idF „RiAA-Reise) nach Lissabon, Portugal, betreffen.

Mit **Vorhalt vom 18. November 2009** wird die Bw um Darlegung der Berufsbezogenheit dieser Reise sowie um Aufgliederung der beantragten Werbungskosten und Betriebsausgaben samt Vorlage der dazugehörigen Belege ersucht.

Zu den im Laufe des Berufungsverfahrens an Relevanz gewinnenden Werbungskosten wird vorgetragen:

Mit am **28. Dezember 2009 eingegangenem Schriftsatz** tut die Bw zunächst ihren Unmut kund, dass sie es als Schikane empfinde, JEDES Jahr zum Nachweis der Richtigkeit ihrer Angaben aufgefordert zu werden. Zur **Reise** wird vorgetragen, dass die diesbezüglich geltend gemachten Werbungskosten € 959,00 betragen und sich ohne Verpflegung oder Tagesgebühren verstehen würden, also nur der reine Reiseaufwand sei. Die RiAA-Reise sei eine vom OLG Wien jährlich angebotene Fortbildungsveranstaltung, die dazu diene, Einblick in die Rechtssysteme anderer EU-Mitgliedstaaten zu gewinnen. Sie werde vom Dienstgeber durch Gewährung von Sonderurlaub unterstützt. Bezüglich der Abzugsfähigkeit werde auf die ständige Spruchpraxis des UFS bzw. VwGH verwiesen, welche genau diese Art der Fortbildungsreise schon mehrfach als abzugsfähig erkannt hätten. Die RiAA-Reise sei Teil der Ausbildung zum Richter und diene der Vorbereitung zur Dienstprüfung sowie als Grundlage für spätere Tätigkeiten innerhalb der Justiz: Hier würden laufend grenzüberschreitende Projekte mit anderen EU-Mitgliedstaaten durchgeführt, die dem Vergleich der verschiedenen Rechtssysteme und der Verbesserung der jeweiligen nationalen Einrichtungen dienen. Voraussetzung dafür sei Einblick in andere Rechtssysteme. Dies sollte als Beleg für die berufliche Umsetzung ausreichen.

Bei den sonstigen Werbungskosten von € 252,84 handle es sich um unterschiedliche Aufwendungen, die für die Ausübung der Tätigkeit erforderlich seien und vom Dienstgeber nicht ersetzt würden (Portokosten, Büromaterialien für Homeworking etc.).

Zu den nachgefragten Betriebsausgaben wird Folgendes vorgetragen:

Zur **AfA auf Anlagevermögen** werde auf die Ausführungen zur Erklärung 2007 verwiesen, wo das „AVZ“ vorgelegt worden sei. Die AfA auf die Anlagegüter belaufe sich auf € 353,65.

Unter **Werbung und Repräsentationskosten** habe sie einen Regalaufsteller um € 54,21, der für die Aufstellung von Vortragsunterlagen verwendet werde.

Der **übrige betriebliche Aufwand** enthalte für die Aufbewahrung der Unterlagen notwendige Regale sowie sonstige Aufwendungen für Materialien zur Erstellung von Vortragsunterlagen und Präsentationen sowie fach einschlägige Literatur im Bereich des Gesundheitsrechts. Der Gesamtaufwand belaufe sich auf € 402,98.

Der Aufforderung zur Belegvorlage entspricht die Bw nicht, sondern sie schließt mit den Worten: „Sollte die Vorlage von konkreten Belegen erforderlich sein, so bitte ich um Namhaftmachung der gewünschten Belege.“

Zum Anlagevermögen ist in einem Aktenvermerk festgehalten, dass der Restbuchwert laut Aktenlage Ende 2007 € Null betragen habe. Das dem Verwaltungsakt einliegende Anlageverzeichnis 2007 enthält ausschließlich einen im 1. Halbjahr 2005 um € 680,00 gebraucht angeschafften und auf drei Jahre Nutzungsdauer abgeschriebenem Laptop. Die Jahres-AfA 2007 betrug € 226,67; der Restbuchwert ist darin per 31.12.2007 mit null ausgewiesen.

Mit weiterem **Vorhalt vom 6. April 2010** wird die Bw um Vorlage des Reiseprogrammes, um Bekanntgabe allfälliger Dienstgeberersätze sowie nochmals um Vorlage der Belege ersucht.

Mit **Schriftsatz vom 29. Mai 2010** beziffert die Bw den vom Dienstgeber gewährten Sonderurlaub mit einer Woche und gibt bekannt, dass im Nachhinein ein einmaliger Kostenzuschuss iHv € 75,00 erfolgt sei, den sie bei der Einkommensteuererklärung 2008 noch nicht berücksichtigt habe.

Da der Einkommensteuerbescheid 2008 offenbar noch nicht in Rechtskraft erwachsen sei, mache sie Werbungskosten für Verpflegung für acht Tage (€ 223,20), Kosten für Transfer zum und vom Flughafen Wien-Schwechat in Form des km-Geldes (€ 181,44) bzw. in eventu nur einfache Fahrt (€ 90,72) zuzüglich fiktiver Parkgebühren am Flughafenparkplatz Schwechat (€ 147,00, jedoch jedenfalls € 86,00) sowie Versicherungsprämien für Storno- und Reiseschutz (€ 54,00) geltend. Im Gegenzug zieht sie den Kostenersatz ab.

Das Reiseprogramm legt die Bw nicht vor, sondern gibt den Inhalt des Reisprogramms in ihrem Schriftsatz wieder, und verweist darauf, dass das genaue Tagesprogramm bei Bedarf beim Veranstalter eventuell nochmals in Erfahrung gebracht werden könne. Vom 5. bis 10. Oktober 2008 sei folgendes Programm absolviert worden:

1. Halbtätige Stadtrundfahrt in Lissabon mit Schwerpunkt Justizieller Einrichtungen
2. Besuch der Richterschule in Lissabon samt Empfang, Führung und Gesprächsrunde

3. Besuch beim Obersten Justizrat in Lissabon, Präsentation durch den Vizepräsidenten: Diskussionsrunde über Aufgaben des Justizrates (dieses Institut gebe es in Österreich nicht)
4. Besuch des Justizministeriums in Lissabon samt Präsentation und Gesprächsrunde
5. Besuch der Residenz der Österreichischen Botschaft in Portugal und Empfang beim Botschafter
6. Besuch der Rechtsanwaltskammer Lissabon und Empfang durch den Präsidenten der Rechtsanwaltskammer; Vortrag über die Rechtsanwaltsausbildung in Portugal; Gesprächsrunde
7. Besuch des Gerichtes in Sintra samt Führung und Teilnahme an mehreren Gerichtsverhandlungen (mit Dolmetsch)
8. Empfang beim Bürgermeister in Sintra
9. Besuch von Sintra Stadtführung, Königspalast etc.
10. Besuch Cabo da Roca

Die genannten Veranstaltungen seien auf den gesamten Aufenthalt verteilt gewesen und hätten idR jeweils samt Transfer einen Halbtage in Anspruch genommen. Sofern die Veranstaltungen früher geendet hätten, sei danach Zeit zur freien Verfügung in Lissabon bzw. am Ort der Veranstaltung gestanden. Alle Veranstaltungen inklusive der nicht fachspezifischen Stadtrundfahrten bzw. des Ausflugs nach Cabo da Roca sei für sämtliche Teilnehmer verpflichtend gewesen und seien vom Präsidenten des OLG Wien und weiteren hochrangigen Richtern des OLG Wien begleitet worden.

Unter Berücksichtigung des Kostenersatzes und der neu geltend gemachten Werbungskosten beantragt die Bw **Fortbildungskosten von insgesamt € 1.342,64**. Schließlich verweist die Bw darauf, dass ihre Kollegen diese Kosten ebenfalls als Werbungskosten geltend gemacht hätten und in allen Fällen die vollen Kosten anerkannt worden seien. Im Sinne des Gleichheitsgrundsatzes gehe sie davon aus, dass auch bei ihr das der Fall sein werde.

Das originale **Anlageverzeichnis** könne sie nicht vorlegen, weil sie es aufgrund ständiger technischer Probleme mit ihrem PC auf dem PC ihres Bruders gespeichert habe. Auf diesen PC habe sie mittlerweile keinen weiteren Zugriff mehr. Auch sei ihr nicht erinnerlich, welche Vermögenswerte sie dort verzeichnet hatte, und verweist nochmals auf den Finanzamtsakt 2007.

Glaublich sei ein bei Ebay übertragen gekaufter PC im Anlageverzeichnis enthalten gewesen, der jedoch defekt geworden sei, weshalb sie im Februar 2009 ein neues Geräte anschaffen musste. Ebenso dürfte ein übertragen angeschaffter Drucker vorgesehen gewesen sein, der allerdings mittlerweile ebenfalls defekt ist. Glaublich haben der PC € 650,00 und der Drucker € 400,00 gekostet. Der PC-Defekt sei aber glaublich erst im Jahr 2008 aufgetreten, weil sie erst im Februar 2009 ein neues Gerät erworben habe.

Der sonstige betriebliche Aufwand beinhalte den Ankauf einer **Brille für die PC-Arbeit** in Höhe von € 363,00, wobei der Arbeitgeber im Nachhinein einen Kostenzuschuss von € 178,00 gewährt habe. Diesen Kostenzuschuss habe sie bisher noch nicht berücksichtigt. Weiters seien darin € 39,98 für zwei **Regale** von der Firma Kika enthalten, wo sie ihre Unterlagen aufbewahre.

Wiederum entspricht die Bw nicht der Belegaufforderung, sondern schließt mit den Worten: „Die Belege hierzu kann ich jederzeit gerne nachreichen.“

Die Kosten für Literatur und Büromaterial seien bereits an anderer Stelle der Erklärung enthalten, sodass sie, entgegen ihrer irrtümlichen Annahme im letzten Schreiben, hier nicht in Ansatz zu bringen sind.

Beigelegt wird die Rechnung des Reisebüros vom 4.11.2008 über € 959,00.

Mit **Bescheid vom 24. August 2010** verfügt die Amtspartei die Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen. Laut Bescheidbegründung sei erst durch das nachfolgende Vorhalteverfahren hervorgekommen, dass als Fortbildungskosten eine aufgrund eines Mischprogramms nichtabzugsfähige Reise nach Portugal als Werbungskosten beantragt worden sei. Dies stelle eine neue Tatsache gemäß § 303 Abs. 3 BAO dar und mache die Erlassung eines neuen Einkommensteuerbescheides erforderlich.

Im unter einem neu erlassenen Sachbescheid werden Werbungskosten von nur mehr € 1.572,64 sowie ein Gewinn aus selbständiger Arbeit von € 418,23 erfasst. Folgende Darstellung verbindet die Begründung mit den ausgeschiedenen Beträgen:

Bescheidbegründung Werbungskosten	Betrag €
Kosten für eine Studienreise, deren Gegenstand ein Mischprogramm ist, sind der privaten Lebensführung zuzuordnen und können folglich nicht als Werbungskosten anerkannt werden. Für die Frage, ob ein Mischprogramm vorliegt, ist nicht entscheidend, ob der Dienstgeber für die Reise Dienstfreistellung gewährt. Das Reiseprogramm und seine Durchführung müssen vielmehr derartig einseitig und nahezu ausschließlich auf interessierte Teilnehmer der Berufsgruppe des Steuerpflichtigen abgestellt sein, dass die Reise jeglicher Anziehungskraft auf andere als in der spezifischen Richtung beruflich interessierte Teilnehmer entbehrt.	959,00
Bescheidbegründung Betriebsausgaben	

Werbungskosten für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung liegen nur dann vor, wenn dieses den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Antragstellers bildet. Diese Voraussetzungen sind in Ihrem Fall nicht gegeben, daher konnten die diesbezüglich als Werbungskosten geltend gemachten Aufwendungen nicht berücksichtigt werden.	39,98
Da das geforderte Anlageverzeichnis für 2008 nicht vorgelegt wurde und der Buchwert des Anlageverzeichnisses 2007 per 31.12.2007 null beträgt, konnte die beantragte AfA nicht berücksichtigt werden.	353,65
Kosten für Sehbehelfe (Brillen) sind grundsätzlich keine Betriebsausgaben oder Werbungskosten, auch dann nicht wenn eine Bildschirmbrille für die Tätigkeit am Bildschirm benötigt wird und ausschließlich bei der Berufstätigkeit verwendet wird.	363,00

Mit am 21. September 2010 eingegangenem **Schriftsatz vom 2. September 2010 beruft** die Bw gegen beide Bescheide und führt zur Verfügung der Wiederaufnahme aus:

Der **Wiederaufnahmsbescheid sei rechtswidrig**, weil die Begründung keine hinreichenden Sachverhaltsfeststellungen hinsichtlich der für die Wiederaufnahme herangezogenen, neu hervorgekommenen Tatsachen enthalte. Vielmehr enthalte die Begründung lediglich eine rechtliche Beurteilung des als bekannt vorausgesetzten Sachverhalts. Eine Qualifikation des Wiederaufnahmsgrundes als bedeutsam für einen anders lautenden Spruch und die für die Ermessensentscheidung maßgebenden Überlegungen würden zur Gänze fehlen. Zudem seien die näheren Umstände der Fortbildungsreise nach Portugal der Abgabenbehörde bereits spätestens mit der Ergänzungserklärung vom 28. Dezember 2009 bekannt, sodass bereits zu diesem Zeitpunkt das allfällige Vorliegen eines „Mischprogramms“ bekannt und somit der von der Abgabenbehörde fälschlicherweise herangezogene Wiederaufnahmegrund gegeben waren. Einer weiteren Ergänzung im Mai 2009 bedurfte es hierzu nicht. Es entziehe sich auch der Kenntnis der Bw, wieso eine bereits spätestens im Dezember 2009 bekannte neue Tatsache zu einer Wiederaufnahme des Verfahrens erst im August 2010 (nach mehr als 8 Monaten!) geführt habe.

Dies könne jedoch dahingestellt bleiben, da es sich bei der Begründung um eine andere rechtliche Beurteilung eines bekannten Sachverhalts handelt, der eine Wiederaufnahme nicht rechtfertige. Bereits dieser Umstand wäre als wesentlicher und von der Abgabebehörde zweiter Instanz auf Grund von § 289 Abs. 2 BAO nicht sanierbarer Verfahrensmangel anzusehen, der die ersatzlose Behebung des angefochtenen Wiederaufnahmebescheides zur Folge haben müsse.

Auch die Qualifikation der Bildungsreise als Mischprogramm sei unzutreffend und nicht geeignet, zu einem im Spruch anderslautenden Bescheid zu führen.

Es folgt eine materielle Auseinandersetzung mit dem Aus- bzw. „Fortbildungscharakter der RiAA-Reise 2008, die die Bw für die Einkommensteuer wiederholt und die daher bei der Einkommensteuer dargestellt wird. Zusammengefasst würden die mit der RiAA-Reise 2008 verbundenen Kosten daher jedenfalls den Werbungskosten zu subsumieren sein und einen im Spruch anders lautenden Bescheid nicht herbeiführen können. Da die Amtspartei die Wiederaufnahme ausschließlich auf die Bildungsreise gestützt habe, sich dieser Grund jedoch aufgrund des Berufungsvorbringens als unzutreffend erweise, sie der angefochtene Wiederaufnahmsbescheid ersatzlos aufzuheben.

Mit **Schriftsatz vom 5. Juni 2013** wird vorgetragen, dass im Hinblick auf die jüngere Rechtsprechung des VwGH, wonach bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen auch einzelne Reisetage abzugsfähig sein können, dass von dem beanstandeten Gesamtbetrag von € 959,00 bzw nunmehr € rund 1.300,00 nur noch ein geringer Teil verbliebe, der allenfalls nicht abzugsfähig sei. Da die steuerliche Auswirkungen als geringfügig anzusehen seien, sie nach billigem Ermessen eine Wiederaufnahme nicht gerechtfertigt.

Zur Einkommensteuer 2008 wird vorgetragen, dass die Bw weiters Einkünfte aus **schriftstellerischer Arbeit** erwirtschaftet habe, weil sie neben der reinen Vortragstätigkeit auch Kursunterlagen erstelle, ohne selbst auch bei diesen Kursen vorzutragen. Diese Skripten habe die Bw ausschließlich an ihrem privaten Arbeitsplatz erstellt und ohne Vortragstätigkeit je nach Wunsch für die jeweilige Einrichtung erstellt bzw. überarbeitet. Die schriftstellerische Tätigkeit habe demnach keinen Bezug zu ihrer Vortragstätigkeit. Da bei einem Schriftsteller nach stRSpr das Zentrum der Aktivität unbestritten im häuslichen Arbeitszimmer liege, seien die Einrichtungsgegenstände als Betriebsausgaben anzuerkennen.

Zum **Anlageverzeichnis** wiederholt die Bw ihr bisheriges weitwendiges Vorbringen und bleibt dabei, dass erinnerlich ein PC und ein Drucker, also zwei Wirtschaftsgüter, aktiviert worden seien und wendet ein, die Amtspartei hätte die AfA schätzen müssen. Die gänzliche Streichung der AfA sei jedoch nicht zulässig.

An bisher vergessenen Betriebsausgaben werden **Tagesgebühren** für vier Vortragstage von insgesamt € 59,40 geltend gemacht.

Gegen die Nichtanerkennung der Kosten für die **Bildschirmbrille** wird nochmals der Kostenbeitrag durch den Arbeitgeber eingewandt.

Zur **RiAA-Reise** wird das Vorbringen der gegen den Wiederaufnahmsbescheid erhobenen Berufung wiederholt sowie darüber hinaus unbelegte pauschale Unkosten für Telefonkosten, Fahrtkosten zu den Reisebüros zu Einholung zusätzlicher Informationen, notwendige Ausgaben am Reiseziel für diverse Kleinleistungen (zB gemeinsam abgesammeltes Trinkgeld)

von insgesamt € 50,00 geltend gemacht. Unter Einbeziehung des DG-Ersatzes und dieser Unkosten beziffert die Bw die selbstgetragenen Kosten mit € 1.392,64.

Nach Wiedergabe der Werbungskosten-Generalklausel gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 und Z 9 leg. cit sowie des § 14 RStDG und der vom Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung geforderten vier Kumulativverfordernisse (VwGH 24.04.1997, 93/15/0069) wird vorgetragen, dass die RiAA-Reise 2008 diesen von Gesetz und Rechtsprechung verlangten Anforderungen jedenfalls gerecht werde.

Das für die Ausbildung der RiAA von dafür zuständigen Richtern am OLG erarbeitete Programm sei beinahe ausschließlich darauf ausgerichtet gewesen, die Erfahrungen und Kenntnisse der Teilnehmer in puncto anderer Rechtssysteme zu vertiefen. Die im Rahmen der Studiereise vermittelten Kenntnisse seien nicht nur konkret verwertbar, sondern entsprächen auch dem gesetzlichen Ausbildungsauftrag des § 14 Abs 3 RStDG. Beispielsweise nennt die Bw den von Österreich deutlich abweichenden Aufbau der Gerichtsorganisation sowie die damit verbundenen Vor- und Nachteile, die mögliche Vereinheitlichung dieser Systeme und die allfällige Übertragung und Nutzbarmachung dortiger Organisationsstrukturen auf österreichische Rechtssprechungseinrichtungen (wohl gemeint „Rechtsprechung...“). Diese Voraussetzungen seien von der Abgabenbehörde auch nicht in Frage gestellt.

Der gesetzliche Ausbildungsauftrag des § 14 Abs 3 RStDG sei rechtliche Grundlage für die RiAA-Reisen. Weiters wird vorgetragen, dass jene Veranstaltungen, die einen juristischen Bezug zu ihrem Beruf hätten, zumindest zu acht Stunden Normalarbeitszeit, manchmal bis zu elf Stunden gedauert hätten, wobei die Bw die Transferzeiten und die Mittagspausen der Normalarbeitszeit zuordnet. Zu der im Programm vorgesehenen Freizeit nach dem Besuch des Gerichtes in Sintra sei es infolge des ausführlichen und länger dauernden Besuchs des dortigen Gerichts nicht mehr gekommen, bzw seien nur ca. 20 Minuten zur Verfügung gestanden, sodass man direkt zum Empfang beim Bürgermeister aufgebrochen sei. Die Tagesabläufe schildert die Bw zumeist nur mit Zirkangaben für Mittagspausen und Transferzeiten. Sie spricht von Besuchen, Diskussionen, Besichtigungen, Vorträgen und Empfängen. Auch der freie Freitag hätte juristische relevante Anteil von zumindest vier Stunden, weil die Reiseleitung bei der Besichtigung wenn möglich juristisch relevante Informationen hervorgehoben habe.

Das berufliche Interesse wird auch damit begründet, dass einer Privatperson die Teilnahme zB am Empfang in der österreichischen Botschaft sowie beim Bürgermeister in Sintra gar nicht möglich gewesen wäre oder bei Privatreisen gar nicht stattfände, was den beruflichen Bezug außer Zweifel stelle.

Am Samstag, 4.10.2008 und am Freitag, 10.10.2008, hätten gemeinsame Abendessen von insgesamt mindestens fünf Stunden der RiAA mit dem Präsidenten des OG und weiterer hochrangiger Richter des OLG und des OGH stattgefunden. Dem Abendessen seien formelle Ansprachen vorangegangen. Dabei sei es auch zu Einzelgesprächen mit den Vertretern des OLG/OGH gekommen, die überwiegend juristische Themen besprachen und auch ein Feedback zu den neuen Erfahrungen mit der Gerichtsorganisation in Portugal eingeholt hätten. Am Beginn der Reise sollten bereits im Vorfeld die Besonderheiten des portugiesischen Rechtssystems dargestellt werden. Durch diese juristisch bezogenen Begleitumstände würden die Abendessen jede Anziehungskraft auf andere Personen einbüßen, weil den Abendessen jegliche private Unbeschwertheit fehle. Da die berufsbezogenen Programmpunkte auch oft bis in den Abend bzw in die Nacht hinein gedauert hätten, sei eine private und unbeschwertere Gestaltung des Abends weggefallen. Insgesamt seien touristische Programmpunkte nur als untergeordnet bzw sogar verschwindend anzusehen.

Die Reisezeit sei auch für einkommensteuerliche Zwecke zumindest zur Hälfte als Dienstzeit anzusehen, weil dies bei dienstlich veranlassten Reisen, deren Reisezeiten länger dauerten als die Anreise zum Dienort, so sei.

Endlich wird der Vorwurf der **Willkür** erhoben, weil die Kosten für die RiAA-Reise im Falle zweier anderer Kursteilnehmer bei deren Arbeitnehmer- bzw. Einkommensteuerveranlagungen anerkannt worden seien. Diese unterschiedliche Behandlung sei weder sachlich noch rechtlich gerechtfertigt und stelle einen Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz und absolut willkürliches Behördenhandeln dar.

Dem Berufungsschriftsatz sind eine Ablichtung des **Reiseprogramms** sowie eine Rechnung der Reiseversicherung beigelegt.

PROGRAMM DER RiAA-REISE 2008, LISSABON, PORTUGAL

SAMSTAG, 4. OKTOBER

05:30	Treffpunkt am Flughafen (Terminal 1, Informationsschalter in der Abflughalle) und Verteilung der Reisedokumente ("electronic tickets")
06:55	Abflug nach Zürich mit der LX 1585
08:15	Ankunft Zürich
09:45	Abflug nach Lissabon mit der LX 2084
11:30	Ankunft in Lissabon Treffen mit der Reiseleiterin und Transfer zum Hotel
19:50	Treffpunkt in der Hotelhalle
20:00	Transfer vom Hotel zum Restaurant "Doca 6"
20:30	Abendessen

23:00 | Transfer zurück zum Hotel

SONNTAG, 5. OKTOBER

07:30 | Weckruf

08:15 | Frühstück

08:50 | Treffpunkt in der Hotelhalle

09:00 | Abfahrt zu einer halbtägigen Stadtrundfahrt von Lissabon

12:30 | Rückkehr zum Hotel

MONTAG, 6. OKTOBER

07:15 | Weckruf

08:00 | Frühstück

08:35 | Treffpunkt in der Hotelhalle

08:45 | Abfahrt zur Richterschule (Centro de Estudos Judiciários)

09:30 | Präsentation durch den namentlich genannten Direktor für internationale Beziehungen (in englischer Sprache)

Anschl. | Mittagspause

14:30 | Besuch beim Obersten Justizrat (Conselho Superior da Magistratura) Präsentation durch den namentlich genannten Vizepräsidenten, (in englischer Sprache)

Anschl. | Rückfahrt zum Hotel

DIENSTAG, 7. OKTOBER

07:45 | Weckruf

08:30 | Frühstück

10:05 | Treffpunkt in der Hotelhalle

10:15 | Abfahrt zum Justizministerium in Lissabon

11:00 | Präsentation durch die namentlich genannte Generaldirektorin für Justizpolitik und internationale Angelegenheiten (in englischer Sprache)

Anschl. | Rückfahrt zum Hotel

17:35 | Treffpunkt in der Hotelhalle

17:45 | Abfahrt zur Residenz der Österreichischen Botschaft

18:30 | Empfang auf Einladung von Botschafter Dr. Ewald Jäger

Anschl. | Rückfahrt zum Hotel

MITTWOCH, 8. OKTOBER

07:45 | Weckruf

08:30 | Frühstück

09:05 | Treffpunkt in der Hotelhalle

09:15 | Abfahrt zur Rechtsanwaltskammer in Lissabon

10:00 | Präsentation durch den namentlich genannten Präsidenten Pinto (in portugiesischer Sprache mit Dolmetscherin)

Anschl. | Abfahrt nach Sintra und Mittagspause

14:00	Besuch des Gerichtes in Sintra Empfang durch die namentlich genannte Präsidentin des Gerichtshofes; Teilnahme an der Gerichtsverhandlung in einer Strafsache (in portugiesischer Sprache mit Dolmetscherin)
Anschl.	Freizeit in Sintra
18:00	Empfang auf Einladung des Bürgermeisters von Sintra, Dr. Fernando José Seara
Anschl.	Rückfahrt zum Hotel
DONNERSTAG, 9. OKTOBER	

Tag zur freien Verfügung

FREITAG, 10. OKTOBER

07:30	Weckruf
08:15	Frühstück
08:50	Treffpunkt in der Hotelhalle
09:00	Abfahrt zum halbtägigen Ausflug nach Sintra, Cabo da Roca, Estoril
10:00	Ankunft in Sintra und Treffen mit Stadtführer zu kurzem Spaziergang durch die Altstadt inkl. Besichtigung des Königspalastes
12:00	Abfahrt zum Cabo da Roca, dem westlichsten Punkt Kontinentaleuropas
Anschl.	Rückfahrt nach Lissabon (via Estoril oder Cascais)
19:50	Treffen in der Hotelhalle, Transfer zum Restaurant
20:30	Abendessen
Anschl.	Rückfahrt zum Hotel
SAMSTAG, 11. OKTOBER	

07:30	Weckruf
08:15	Frühstück
09:15	Gepäck laden
09:30	Abfahrt zum Flughafen
12:15	Abflug nach Zürich mit der LX 2085
15:55	Ankunft in Zürich
17:05	Abflug nach Wien mit der LX 1582
18:25	Ankunft in Wien Schwechat

Mit **Vorlageberichten vom 14. Oktober 2010** werden die Berufungen dem UFS vorgelegt. Darin werden bisher zu Richtereisen und RiAA-Reise ergangene Berufungserledigungen des UFS angeführt, die allesamt von Mischprogramm ausgegangen sind, sowie auf diese verwiesen. Zur AfA wird auf das Anlageverzeichnis verwiesen, in dem die RBW per 31.12.2007 mit „null“ ausgewiesen seien. Es bestehe keine Schätzungsbefugnis. Zum Sehbehelf wird die Bescheidbegründung wiederholt; im Fall einer Stattgabe wäre der Ersatz des DG abzuziehen. Die Kosten für die Regale (Arbeitszimmer) und die bisher nicht berücksichtigten Tagesgebühren könnten nach Ansicht der Amtspartei als Betriebsausgabe anerkannt werden.

Dies entfalte jedoch keinerlei steuerliche Wirkung, da die Einkünfte aus selbständiger Arbeit unter dem Freibetrag gem § 41 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 liegen würden.

In ihrer **Gegenäußerung vom 16.10.2010** vertritt die Bw die Auffassung, dass die zitierten Entscheidungen über die Abzugsfähigkeit der Bildungsreise, an der sie teilgenommen habe, nichts aussagten. Keine dieser RiAA-Reise betreffe nämlich die RiAA-Reise des OLG im Jahr 2008. Aus den genannten Entscheidungen könnten daher nur Grundsätze bzw Voraussetzungen abgeleitet werden. Die Amtspartei hätte die RiAA-Reise 2008 konkret prüfen müssen, weil die Abzugsfähigkeit vom jeweiligen Programm und der gesamten Reisegestaltung anhänge, nicht jedoch davon, ob die Reisen bestimmter Berufsgruppen, die ein vollkommen anderes Programm hatten, früher als abzugsfähig betrachtet worden seien oder auch nicht. Eine solche Prüfung habe die Amtspartei jedoch offenbar nicht vorgenommen, da sie ansonsten zu einem anderen Ergebnis gelangt wäre.

Ferner hätten sogar der Präsident des OLG Wien sowie einige der mitreisenden Richter bereits im Vorfeld angemerkt, dass gerade die RiAA-Reise im Jahr 2008 ein besonders dichtes fachliches Programm hatte und im Vergleich zu früheren Reisen wenig Zeit für allgemeine Programmpunkte oder zur freien Verfügung verblieben sei. Bereits daraus erhellte, dass diese Reise nicht ebenso wie vorhergehende oder nachfolgende Reisen beurteilt werden könne. Nochmals wird der Vorwurf der Willkür erhoben, wobei ein dritter Kollege namentlich angeführt wird, bei dem das Finanzamt die RiAA-Reise 2008 ebenfalls anerkannt hätte, sowie moniert, dass es für die Bw nicht nachvollziehbar sei, weshalb ausgerechnet sie immer von ihrem Finanzamt geprüft werde.

Über die beiden im Berufungsschriftsatz angeführten Fälle der Anerkennung der RiAA-Reise 2008 führt die Bw ins Treffen, dass ihr noch weitere Kollegen mitgeteilt hätten, die Kosten dieser Reise ohne Nachfragen der Abgabenbehörden steuerlich in Abzug gebracht zu haben.

Mit **Vorhalt vom 14. Mai 2013** wird die Bw um Bekanntgabe der ins Treffen geführten ständigen Spruchpraxis des VwGH und des UFS, welche genau diese Art der Fortbildungsreise (in concreto RiAA-Reise 2008 nach Lissabon) schon mehrfach als abzugsfähig erkannt hätten, ersucht. Es wird mitgeteilt, dass der Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis VwGH 24.04.1997, 93/15/0069, die Richterreise nach Spanien des Jahrs 1991 in diesem Sinne als Mischprogramm und damit als nicht abzugsfähig angesehen. Auch der Unabhängige Finanzsenat hatte bereits wiederholt Gelegenheit, seine Rechtsansicht zu den jährlich stattfindenden Reisen für Richter/-innen und Richteramtsanwärter/-innen zu äußern und auch er ist in jedem Fall zu dem Ergebnis eines Mischprogramms gelangt (vgl etwa UFS 21.08.2003, RV/3729-W/02, Richterreise Lissabon 2001; UFS 11.05.2010, RV/0741-W/08, Richterreise nach Südafrika 2003; UFS 21.02.2007, RV/0020-W/07, UFS 30.04.2009, RV/0028-

K/08 und UFS 11.06.2008, RV/2447-W/07, alle zur Richterreise Portugal 2005; UFS 30.04.2009, RV/0066-K/09, und UFS 09.11.2010, RV/1132-W/09, beide zur Richterreise Thailand 2006, UFS 05.03.2012, RV/0191-W/12, zu den Richterreisen in den Oman 2008 und in die Türkei 2009).

Sodann wird um Darlegung ersucht, wie das auf dieser Reise erworbene Wissen konkret im Beruf umgesetzt werde, sowie um Bekanntgabe jenes Wissens, dass die Bw in der österreichischen Botschaft oder beim Empfang des Bürgermeisters von Sintra erworben habe. Allfällige Skripten oder Mitschriften seien vorzulegen.

Weiters wird um Bekanntgabe der Ausbildungsordnung ersucht, wonach die RiAA-Reise Teil der Ausbildung zum Richter sei, denn nach den auf der Website des Juridicums Uni Wien angeführten Ausbildungskriterien sei das nicht der Fall (Beschreibung von der Vereinigung der österr. Richter).

Sodann wird um Ergänzung des Programms bezüglich der fehlenden Zeitangaben ersucht. Schließlich wird die Bw auf die jüngere geänderte Spruchpraxis des VwGH hingewiesen (zB VwGH 27.01.2011, 2010/15/0197) und über deren steuerliche Auswirkung (mögliche Anerkennung einzelner Tage) informiert.

Mit **Schriftsatz vom 5. Juni 2013** trägt die Bw vor, dass auch ihr eine Entscheidung des VwGH oder UFS, in welchem die RiAA-Reise 2008 als abzugsfähig anerkannt worden wäre, nicht bekannt sei. Aus den zahlreichen Entscheidungen des VwGH und UFS ergebe sich, dass die Voraussetzungen der lehrgangsmäßigen Planung und Durchführung der Reise sowie des Erwerbs von Kenntnissen, die eine konkrete Verwertung im ausgeübten Beruf als RiAA oder Richter zulassen, im Falle von RiAA- oder Richterreisen unstrittig seien.

Strittig sei in diesen Reise immer wieder die Frage gewesen, ob – unbeschadet der eindeutig berufsspezifisch interessanten Programmpunkte – das Reiseprogramm in seiner Gesamtheit derart einseitig und nahezu ausschließlich auf interessierte Teilnehmer der Berufsgruppe des StPfl abgestellt ist, dass es jeglicher Anziehungskraft auf andere als in der spezifischen Richtung beruflich interessierte Teilnehmer entbehrt, sowie – und damit in Zusammenhang – ob bei der Studienreise allgemein interessierende Programmpunkte zeitlich gesehen nicht mehr Raum als jenen einnehmen, der während der laufenden Berufsausübung als Freizeit regelmäßig zu anderen als beruflichen Tätigkeiten verwendet wird. Da aber das Reiseprogramm immer unterschiedlich sei, müsse wohl das Programm jeder Reise für sich geprüft werden, da aus dem Umstand, dass zB die RiAA-Reise aus 2007 mangels zeitlichen Überwiegens der beruflich veranlassten Programmpunkte, nicht darauf geschlossen werden könne, wie dieses Verhältnis bei der RiAA-Reise 2008 gewesen ist.

Zur Umsetzung des neu **erworbenen Wissens** im Berufsleben wird zunächst eingewandt, dass in der Rechtsprechung des VwGH und des UFS an sich unstrittig sei, dass derartige Reisen dazu dienen, Wissen zu erwerben, das im ausgeübten Beruf als RiAA oder Richter/Staatsanwalt konkret verwertet werden könne, wie: Kennenlernen des ausländischen Rechtssystems einschließlich der Verwaltung, der do. Ausbildung der RiAA, Aufbau von Instanzenzügen, der Organisation der Gerichte, des Prozessrechts und in Grundzügen des materiellen Rechts und zwar unter besonderer Berücksichtigung jener Regelungen, die vom nationalen österreichischen Recht abweichen. Die Kenntnisse und das Wissen über die sowohl gerichtlichen als auch verwaltungsbehördlichen Einrichtungen anderer Staaten sowie über das materielle Recht anderer Staaten sei für einen RiAA (und später Richter) in vielerlei Hinsicht von größter Bedeutung, weil solche Kenntnisse für Richter und Staatsanwälte im legistischen Bereich jedenfalls nutzbar seien, wo vielfach ein Blick über die Grenzen geworfen werde. Die legistischen Abteilungen des BMJ bestünden zum Großteil aus Richtern bzw. Staatsanwälten. Die Bw legt die Beilagen ./A zur nationalen Rechtslage der Legistik im BMJ (Dr. Andreas Pollak, legistische Abteilung des BMJ) und die Beilagen ./B, ./B1, ./C und ./C1 zur Familienrechtsnovelle 2013, wo im Vorfeld das Familienrecht in Deutschland studiert worden sei, vor. Ein solcher Wechsel in das Ministerium stünde auch der Bw offen.

Es sei jedenfalls von großem Interesse und auch Nutzen, die Ausbildungssysteme anderer Staaten kennen zu lernen, da dieses Wissen auch für die Weiterentwicklung der österreichischen RiAA-Ausbildung heran gezogen werden könnte. Letztlich sei die Ausbildung zum Richter ein Ergebnis der gesetzlichen Vorgaben, wobei hier wiederum Richter und Staatsanwälte die legistische Arbeit übernehmen würden.

Besonders bemerkenswert seien die in Portugal geübte Praxis der Vorbereitung richterlicher Entscheidungen durch nichtrichterliches Personal und die Gerichtsorganisation (insbesondere Einrichtung sog. zentraler Service-Center, sodass Parteien nicht mehr direkt zu den Richtern durchgelassen werden, was gerade auch in ihrem Bezirksgericht der Fall sei).

In dem von der Bw betreuten Rechtsbereich des Familien- und des Sachwalterrechts gehöre es zum täglichen Arbeitsablauf, dass auch das materielle Recht anderer Staaten angewandt werden müsse. So ergebe sich z.B. nach § 20 IPRG, dass unter Umständen auch von österreichischen Gerichten das nationale Recht eines anderen Staates angewendet werden müsse. Für die Staaten der Europäischen Union gebe es zusätzlich internationale Verträge, die ebenfalls häufig zur Anwendung fremden Rechts durch österreichische Gerichte führen würden. Über die bloße Rechtsanwendung hinaus müssten idR die Vorschriften auch interpretiert werden, wobei hier auch der unterschiedliche kulturelle und soziale Hintergrund berücksichtigt werden müsse.

Gerade im Familienrecht müsse die Bw als Richterin auch immer wieder direkt mit anderen Staaten zusammen arbeiten (z.B. HKÜ). Das betreffe jedoch nicht bzw. nicht ausschließlich Fragen der gerichtlichen Vorsorge, sondern vor allem der Jugendwohlfahrt, also Verwaltungsrecht, was in den verschiedenen Vertragsstaaten nicht nur von Bund und Ländern, sondern teilweise auch den von Gemeinden besorgt werde. Aus diesem Grund seien auch Kenntnisse über verwaltungsrechtliche Einrichtungen unerlässlich. Sie habe derzeit einen solchen Fall mit Deutschland anhängig. All dies könne bei einer Bildungsreise aus erster Hand und direkt an Ort und Stelle kennen gelernt werden.

Gerade im Zuständigkeitsbereich ihres Bezirksgerichtes sei die Dichte von Personen mit Migrationshintergrund hoch. Es stehe hierzu auch eine Online-Bibliothek mit den wichtigsten familienrechtlichen Bestimmungen anderer Staaten zur Verfügung (Beilage ./D).

Im Rahmen des EJN (Europäisches Justizielles Netzwerk) würden immer wieder Austausch- und Fortbildungsprogramme, die genau diesem Zweck (nämlich dem besseren Verständnis und der besseren Kenntnis der Rechtssysteme anderer Staaten) dienen sollen, durchgeführt. Gerade auch für Richter besteht die Möglichkeit – selbstverständlich im Rahmen der dienstlichen Verwendung – an solchen Programmen teil zu nehmen (vgl. Beilage ./E und ./F).

Auch iZm der Strafrechtspflege würden sich die vielfachen und umfangreichen internationalen Aufgaben, wie internationale Strafverfolgung, Auslieferungsrecht, Übernahme und Übergabe zum Strafvollzug, ergeben.

Da aber jedem Richter die verschiedensten Positionen offen stehe würden (auch aus dem Umstand, dass die Bw derzeit Richterin auf einem Bezirksgericht sei, könne nicht geschlossen werden, dass sie nicht in wenigen Jahren z.B. in einer legistischen Abteilung des BMJ tätig sein werde oder künftig am OLG), sei es auch zweifellos notwendig und gerechtfertigt, sich in jede Richtung weiterzubilden. In Zeiten der immer enger werdenden europäischen Zusammenarbeit, könne der berufliche Nutzen von Kenntnissen über andere Rechtssysteme, vor allem wenn diese in der Praxis erworben wurden, wohl kaum in Abrede gestellt werden.

Hinsichtlich der Einrichtungen in Portugal sei insbesondere hervorzuheben, dass z.B. ein Institut wie der oberste Justiz-Rat, in Österreich überhaupt nicht existiere. Ob dem portugiesischen Vorbild gefolgt werde, sei offen.

Zusammenfassend seien daher die von der Bw anlässlich der RiAA-Reise 2008 erworbenen Kenntnisse aktuell (vgl. internationales Familienrecht) als auch potenziell (vgl. mögliche künftige Tätigkeit in einer legistischen Abteilung) nutzbar. Das treffe auch auf die verwaltungsrechtlichen Einrichtungen zu.

Zur **Ausbildungsordnung** werden der Wortlaut des § 14 Abs 1 bis 4 RStDG wiedergegeben und die RiAA-Reise 2008 den Abs 3 und Abs. 4 leg. cit subsumiert. Bei der RiAA-Reise handle es sich um eine Exkursion im oben genannten Sinn, sodass die RiAA-Reise unzweifelhaft zur RiAA-Ausbildung zu zählen sei und auch den gesetzlichen Vorgaben hierzu entspreche. Dem entsprechend erfolge auch die Zulassung zu dieser Reise durch den OLG-Präsidenten (vgl. Beilage ./G). Auch in der Zulassung werde die RiAA-Reise ausdrücklich als Ausbildungsveranstaltung qualifiziert, wofür sogar Sonderurlaub gemäß § 74 RStDG gewährt werde.

Zum Ersuchen auf **Rekonstruktion der genauen Zeitpunkte** verweist die Bw darauf, dass die Reise mittlerweile 5 Jahre zurückliege und es entsprechend schwierig sei, diesem Auftrag nachzukommen. Dies wäre in einem engeren zeitlichen Zusammenhang noch eher möglich gewesen. Sie gehe aber davon aus, dass sich der Umstand, dass die Abgabebehörde erster Instanz erst nach zwei Jahren das Verfahren wieder aufgenommen hat, und auch daraus, dass die erste Reaktion auf meine fristgerecht eingebrachte Berufung neuerlich erst zwei Jahre nach deren Vorlage beim UFS erfolgt ist, sich wohl nicht zu ihrem Nachteil auswirken könne. Ansonsten könne sich der Eindruck ergeben, dass eine durch die Abgabenbehörde entstandene Verfahrensverzögerung und der dadurch bewirkte erschwerte Zugang zu Beweis- und Bescheinigungsmitteln von behördlicher Seite dazu genutzt werden, um die Ansprüche eines Steuerpflichtigen „im einfachen Weg“ ablehnen zu können. Da sie aber davon ausgehe, dass dies nicht der Fall sei, wird mir wohl zuzustehen sein, dass als Bescheinigungsmittel meine eigenen Angaben als ausreichend zu qualifizieren sind.

Sie habe allerdings versucht, noch weiter nachzuforschen. Beim OLG Wien seien keine genauen Aufzeichnungen zum tatsächlichen Ablauf der Reise geführt worden, auch dort liege nur das Reiseprogramm auf, das sie bereits vorgelegt habe. Sie könnte allerdings eine Liste der Teilnehmer vorlegen. Im Übrigen habe sie versucht, anhand der von ihr bei dieser Reise angefertigten Fotos die verschiedenen Zeitpunkte, wann einzelne Programmpunkte geendet haben, nachzuvollziehen. Wie schon ausgeführt, würden die Zeiten im Programm leider nicht vollständig stimmen.

Ergänzend zum bisher dargelegten Tagesablauf ergeben sich folgende Ergänzungen:

Montag, 6. Oktober 2008: Die Bw vermute, dass am ersten Tag, die Abfahrt früher als geplant erfolgt sei. Aus einem Foto sei ersichtlich (Aufnahme um 12:41 Uhr; Beilage ./H), dass noch kurz vor 13:00 Uhr der erste Programmpunkt nicht abgeschlossen gewesen sei. Da bereits um 14.30 Uhr der Besuch des Justizrates folgte (Busanfahrt dorthin war auch noch notwendig) sei ersichtlich, dass kaum Zeit für eine Mittagspause war. Es ergebe sich daher für

diesen Tag eine „Gesamtarbeitszeit“ (inklusive Fahrtzeiten und Mittagspause) von ca. **11 Stunden**.

Dienstag, 7. Oktober 2008: Die Abfahrt zum Justizministerium sei um ca. 10 Uhr erfolgt (laut Berufung und Programm 10.15 Uhr). Am Vormittag habe die Bw um 12.11 Uhr ein Foto (Beilage ./I) vom Vortrag aufgenommen. Nach dem Vortrag sei eine Fragerunde mit Diskussion erfolgt, die wegen des Dolmetschens entsprechend lange gedauert habe.

Abweichend dem bisherigen Vorbringen sei die Rückkehr ins Hotel sicher erst um 23.00 Uhr möglich gewesen. Um 22.15 Uhr habe die Bw noch ein Foto von der Botschaft gemacht (Beilage ./J), was das belege. Insgesamt sei daher für rein juristische bzw. für Richter und Richteramtsanwärter relevante Programmpunkte ein Zeitaufwand von rund **10.00 Stunden** erforderlich. Die Angaben zur Rückfahrt ins Hotel, freien Zeit zum Mittagessen sowie Abfahrt zur österreichischen Botschaft bleiben unverändert. Die von der Bw ermittelte Gesamtarbeitszeit ergibt sich als Differenz zwischen Abfahrtszeitpunkt vom Hotel und Rückkunftszeit dorthin und umfasst somit Pausen und Transferzeiten.

Der Botschafter habe ebenfalls die Besonderheiten gegenüber dem österreichischen Gerichtssystem dargelegt, wobei auch Vertreter des Justizrates anwesend gewesen seien. Weiters habe der Botschafter ausdrücklich die Zusammenarbeit mit den österreichischen justiziellen Behörden und auch das österreichische Gerichtssystem gelobt. Die Erfahrungen des Botschafters, der im Falle der gerichtlichen Strafverfolgung von österreichischen Staatsbürgern in Portugal erster Ansprechpartner sei) seien nicht nur interessant gewesen, sondern hätten insgesamt auch ein durchaus positives Bild der portugiesischen Gerichtsbarkeit gezeigt.

Mittwoch, 8. Oktober 2008: Statt mit 9.15 Uhr wird die Abfahrtszeit mit ca. 9.00 Uhr angegeben sowie der Entfall der im Programm enthaltenen Freizeit wiederholt. Um 18.01 Uhr habe die Bw ein Foto im Gericht gemacht, wodurch nachgewiesen werde, dass der Empfang beim Bürgermeister erst mit 30-minütiger Verspätung begonnen habe. Dort wurde den RiAA das Verwaltungssystem auf Gemeindeebene nahe gebracht. Wie oben dargestellt habe dies auch beruflichen Bezug, weil z.B. im Familienrecht auch mit den Verwaltungsbehörden (und zwar auch mit jenen anderer Staaten) zusammen gearbeitet werden müsse. In Portugal würden die Gemeinden auch Aufgaben der Jugendwohlfahrt wahrnehmen.

Freitag, 10. Oktober 2008: Die Ausflüge laut Programm seien zwar alle tatsächlich durchgeführt worden. Zu den Programmpunkten sei jedoch anzumerken, dass einerseits von der Reiseleitung stets Wert darauf gelegt wurde, wenn möglich juristisch relevante Informationen hervorzuheben, sodass auch diese Programmpunkte einen speziell juristischen Einschlag

hatten, und andererseits auch das Kennenlernen der historischen und kulturellen Gegebenheiten des besuchten Landes von besonderem Interesse waren, um ein besseres Verständnis auch für das Rechtssystem dieses Staates zu entwickeln. Auch laut RStDG gehöre die Bildung auf kulturellem Gebiet zur Ausbildung der RiAAs. Hierbei sei hervorzuheben, dass auch diese Ausflüge speziell für die Gruppe der RiAA organisiert worden und auf die speziellen Bedürfnisse und Ausbildungsanfordernisse ausgerichtet gewesen seien. Daher seien z.B. auch bisher nicht besichtigte Verwaltungseinrichtungen gezeigt und hierzu Informationen (eher statistischer Natur) gegeben worden.

Wenn man daher unter Berücksichtigung der auch allgemein interessierenden Programmpunkte nur die Hälfte der gesamten Ausflugszeit berücksichtigen sollte, würden sich dennoch juristisch relevante Anteile in einem Ausmaß von zumindest 4 Stunden ergeben.

Insgesamt ergebe sich, dass knapp 37 Stunden Programmpunkten gewidmet gewesen seien, die so einseitig und ausschließlich auf interessierte Teilnehmer aus dem Bereich der Richter/Staatsanwälte und Richteramtsanwärter abgestellt waren, dass sie Teilnehmer außerhalb dieser Berufsgruppe nicht angesprochen hätten und diesen zudem auch nicht zugänglich gewesen wären.

Zu den beiden Abendessen am 4. und 10. Oktober 2008 wird vorgetragen, dass diese gemeinsamen Abendveranstaltungen verpflichtend gewesen seien und unter Teilnahme des Präsidenten des Oberlandesgerichtes Wien sowie hochrangiger Richter des Oberlandesgericht Wien und des OGH erfolgt sei. Dabei ging dem eigentlichen „Abendessen“ jeweils ein formeller Teil (Ansprachen etc.) voran, der jeweils ca. 45 Minuten gedauert habe. Einmal habe dieser formelle Teil der Einleitung der Reise, im zweiten Fall der Nachbetrachtung bzw. dem Abschluss gedient. Anschließend seien jeweils auch Einzelgespräche mit den genannten Vertretern des OLG/OGH, wobei die begleitenden Richter jeweils die Tische der Teilnehmer aufgesucht hätten, um dort überwiegend juristische Themen und vor allem auch ein Feedback zu den neuen Erfahrungen mit der Gerichtsorganisation in Portugal einzuholen, erfolgt. Die Dauer der Veranstaltungen wird anhand von Fotos belegt. Daraus erhele, dass auch diese Veranstaltungen, die gemeinsam nochmals **mindestens 5 Stunden** in Anspruch genommen hätten, ausschließlich beruflich veranlasst gewesen seien. Vermöge auch ein Abendessen an sich auf berufsfremde Personen eine gewisse Anziehungskraft auszuüben, so sei eine solche aber bei den gegebenen Begleitumständen jedenfalls zu verneinen, weil einem derartigen Programmpunkt unter diesen Umständen jegliche private Unbeschwertheit fehle, was in weiterer Folge auch die touristische Anziehungskraft als verschwinden gering erscheinen lasse.

Die Bw führt, während dieser Bildungsreise zahlreiche Skripten und Unterlagen erhalten zu haben. Beispielhaft habe sie die angeschlossenen Unterlagen kopiert (von einem der Skripten habe sie nur das Inhaltsverzeichnis beigelegt, das gesamte Werk sei zu dick; Beilagenkonvolut ./O).

Die beiden von der Bw genannten Berufskolleginnen, denen die Kosten zu dieser Reise von den Finanzämtern als Werbungskosten anerkannt worden sind, werden vom UFS als Zeuginnen vernommen. Beide Zeuginnen sind fremd und wurden rechtsbelehrt sowie wahrheitserinnert und geben ihre Aussagen zu Protokoll.

Zeugin I gibt niederschriftlich an, dass am Sonntag die Reiseleiterin um ca 1-2 Stunden verspätet gewesen sei. Am Mittwoch sei die Mittagspause nicht in Sintra gewesen, sondern das Mittagessen habe vorher in Lissabon stattgefunden. Danach sei die Weiterreise nach Sintra erfolgt. Am Freitag, 10.10. sei nachmittags noch ein Ausflug nach Cascais erfolgt mit ca 1 Stunde Aufenthalt bei der Rückreise nach Lissabon. Ausgefallen sei kein einziger Programmpunkt.

Konkret zum Vorbringen der Bw gefragt, gibt Zeugin I an, dass sie sich nicht daran erinnern könne, ob am Montag die Abfahrt um 8:00 oder um 8:45 erfolgt sei. Das letzte Stück hätten sie mit nicht mehr mit dem Bus zurücklegen können, weil die Straße zu eng gewesen sei. Sie hätten daher zu Fuß gehen müssen. Es wäre daher möglich, dass sie aus diesem Grund früher weggefahren seien, weil die Anreise länger gedauert habe. Wann die Rückfahrt ins Hotel erfolgt sei, könne sie nicht sagen, da es nach der Veranstaltung die Möglichkeit gegeben habe, in der Innenstadt zu bleiben, wovon sie Gebrauch gemacht habe. Sie könne bestätigen, dass nach dem Vortrag beim Obersten Justizrat eine längere Diskussion stattgefunden habe und die Mittagspause kurz gewesen sei. Der Bus habe sie auch nicht abholen können, sie hätten wieder ein Stück zu Fuß gehen müssen. Wann die Gruppe am Dienstag nach dem ersten Programmpunkt ins Hotel zurückgekommen sei, könne sie ebenfalls nicht sagen, weil wieder die Möglichkeit bestanden habe, auf dem Rückweg auszusteigen, was sie genutzt habe. Die Schilderungen bezüglich des Restes des Tages könne sie bestätigen. Am Mittwoch sei zwischen dem Vortrag in der Rechtsanwaltskammer und der Abfahrt zum Gericht in Sintra eine kurze Mittagspause gewesen. Die Freizeit in Sintra habe nicht stattgefunden, sie seien direkt zum Bürgermeister gefahren. Am Freitag sei der zuvor erwähnte zusätzliche Ausflug hinzugekommen. Sie könne bestätigen, dass die gemeinsamen Abendessen verpflichtend gewesen seien.

Zeugin II gibt an, dass ihrer Erinnerung nach das Programm sehr dicht gedrängt gewesen und zum Mittagessen fast keine Zeit geblieben sei. Der Donnerstag sei der einzige Tag gewesen, an dem sie sich das Essen mit Zeit selbst hätten organisieren können. Sie könne die von der

Bw dargelegten Abweichungen vom Programm nach ihrer Erinnerung insoweit bestätigen, als nach ihrem Empfinden jede Veranstaltung länger gedauert habe als geplant. Genaue Zeitangaben könne sie heute keine mehr machen. Sie selbst habe kein Reisetagebuch geführt und auch aus der Gruppe sei ihr niemand bekannt, der ein solches geführt hätte.

Mit **Vorhalt vom 5. August 2013** wird die Bw um Vorlage der Teilnehmerliste sowie der **Bewilligung des Sonderurlaubs** ersucht und es wird ihr eine Ablichtung des im Verwaltungsakt einliegenden **Anlageverzeichnisses** zur Kenntnis gebracht. Da dieses Anlageverzeichnis keinen Drucker ausweist, wird die Bw um Nachweis (Glaubhaftmachung) eines Anschaffungsvorganges zu einem Drucker ersucht, der im Jahr 2008 eine AfA vermittelt hat. Weiters wird dargelegt, dass die im angefochtenen Bescheid getroffene Feststellung, dass der Laptop Ende 2007 einen RBW von Null hatte, zutreffend ist. Zum erstmals im Berufungsschriftsatz erwähnten **Arbeitszimmer** wird die Bw um Nachweis der Notwendigkeit desselben, insbesondere im Hinblick auf die Einnahmenhöhe und den Umstand, dass diese Tätigkeit nebenberuflich ausgeübt wird, ersucht. Weiters wird auf die abgabenrechtlich gebotene – allenfalls anteilige - Zuordnung von Wirtschaftsgütern zur entsprechenden Einkunftsquelle (Heimarbeit, Vortrags- und schriftstellerische Tätigkeit) hingewiesen. Es wird daher um Bekanntgabe der Einnahmen aus schriftstellerischer Arbeit sowie um Vorlage der entsprechenden Honorarnoten sowie um Bekanntgabe jenes Betrages ersucht, der von den gesamten Betriebseinnahmen von € 550,00 auf die schriftstellerische Arbeit entfalle. Sie wird ferner nach der Anzahl der im Jahr 2008 je Monat geleisteten **Heimarbeitstage** gefragt, was auch ein neues Vorbringen ist und worauf die Bw in ihren Ausführungen zum Pendlerpauschale nicht eingegangen ist. Vorgehalten wird, dass laut Schriftsatz vom 12.10.2008 der Laptop bereits Anfang 2008 unbrauchbar geworden sei, sodass darzulegen ist, auf welchem Gerät die schriftstellerische Arbeit erbracht werden konnte, wenn das Ersatzgerät erst im Jahr 2009 angeschafft worden ist. Weiters wird um Vorlage der **Originalbelege** zum Regalaufsteller (€ 54,21) und Portokosten, Büromaterialien für Homeworking etc. € 252,84 sowie um **Darlegung der (nahezu) ausschließlichen beruflichen bzw. betrieblichen Veranlassung** ersucht. Schließlich werden bisher widersprüchliche Angaben aufgezeigt sowie um Aufklärung der konträren Angaben zur RiAA-Reise im Schriftsatz vom 29.5.2010 (idR halbtägige Veranstaltungen) und Berufungsschriftsatz (Erreichen der Normalarbeitszeit) ersucht.

Der Amtspartei wird mit Schreiben vom 5. August 2013 mitgeteilt, dass im Berufungspunkt Bildschirmbrille eine Stattgabe beabsichtigt ist.

Mit **Schriftsatz vom 28. August 2013** legt die Bw die **Teilnehmerliste** und die Bewilligung des **Sonderurlaubs** vor (Beilagen ./A und ./B). Ohne den teilnehmenden

Präsidenten des OLG sind darin 53 Teilnehmer angeführt. Weiters räumt die Bw ein, dass ihr zur **AfA** ein Übertragungsfehler unterlaufen und entgegen ihren bisherigen Ausführungen ein **Drucker** nicht in das Anlageverzeichnis aufgenommen worden sei, weil er tatsächlich nur € 350,00 gekostet habe. Wie sie bereits in den vorangegangenen Stellungnahmen ausgeführt habe, habe sie im Jahr 2008 einen Drucker angeschafft, welcher aber mittlerweile defekt geworden sei.

Die Frage nach der Notwendigkeit des **Arbeitszimmers** beantwortet die Bw nicht, sie trägt vor, dass sie den Arbeitsplatz benötigt habe. Den Vortragssaal habe sie nicht zur Bearbeitung der Skripten zur Verfügung. Sie führt aus, dass sie seit jeher zu Hause bei ihren Eltern wohne, wo ihr zwei Zimmer zur Verfügung stünden, eines würde rein privat genützt, im zweiten Zimmer habe sie einen Arbeitsplatz eingerichtet. Von diesem Zimmer hat die Bw eine Skizze angefertigt (Beilage ./C). Nach der Skizze befinden sich in dem Arbeitszimmer der Schreibtisch mit aufgesetztem Regal, zwei Kästen und ein Regal. Weitere eingezeichnete Möbel, die in etwa genauso viel Platz benötigen, wurden nicht beschriftet.

Einen auf die **schriftstellerische Arbeit** entfallenden Anteil von den erklärten Betriebseinnahmen gibt die Bw nicht bekannt, sie legt keine Honorarnoten über schriftstellerische Arbeit oder einen entsprechenden Vertrag mit den jeweiligen Organisationen (Verlagsvertrag) vor. Sie trägt vor, dass weder die Organisationen noch sie selbst Skripten verkauft hätten, die Organisationen hätten die Skripten den Kursteilnehmern zur Verfügung gestellt. Die Skripten seien zur exklusiven Verwendung der Organisation gewesen, sodass sie diese gar nicht hätte vertreiben können. Sie legt Deckblätter und Inhaltsverzeichnisse der aktuellen Skripten als Beilage ./D vor. Die alten Versionen aus 2008 seien längst überholt und sie hätte diese daher nicht mehr.

Die Bw ersucht, den Aufwand bei der richtigen Kennzahl zu berücksichtigen.

Die freie Zeiteinteilung der Richter könne auch jeder Richteramtsanwärter beanspruchen, ohne dass irgendeine Vereinbarung mit dem Dienstgeber über das Ausmaß der Heimarbeitstage zu treffen gewesen sei. Die Heimarbeit habe in der Korrektur von Erledigungsentwürfen und rechtlichen Recherchen bestanden. Vom OLG sei ihr kein Laptop zur Verfügung gestellt worden. Die Frage nach der Anzahl der Heimarbeitstage je Monat beantwortet die Bw nicht, sie hätte darüber keine Aufzeichnungen geführt und halte die „Auferlegung einer solchen Verpflichtung für bedenklich, da sie in die verfassungsmäßig gewährleistete Unabhängigkeit eines Richters eingreifen würde“.

Bei dem Regalsaufsteller (Beilage ./E) handle es sich um ein selbst zusammengebautes und damit kostengünstiges Regal. Das fertig gekaufte Regal habe sie dem betrieblichen Aufwand zugeordnet.

Zum **Büromaterial** werden als Beilagenkonvolut ./F die Belege vorgelegt; die Frage nach der betrieblichen bzw. beruflichen Veranlassung wird nicht beantwortet. Beilage ./F listet die Beträge unter Angabe der Lieferanten auf; die Belege werden von F1 bis F7 vorgelegt.

Darstellung der Liste „Sonstige Ausgaben“ der Bw:

Zusammensetzung sonstige Ausgaben, Beilage ./F	Betrag
Postgebühren (lt Bw F1-F3)	19,09
Kalczyk (lt Bw F4)	32,58
Libro (lt Bw F4)	3,90
Schubert (lt Bw F5, >> Zubehör)	4,15
Conrad (lt Bw F5)	4,95
Hofer (lt Bw F6)	99,99
Hygi (lt Bw F7)	28,35
km-Geld € 22,80 (30x0,38x2) € 25,20 (30x0,4202)	48,00
KIKA (Schreibtischleuchte) (lt Bw G, jedoch tatsächlich Beilage H, auf Kassabon)	4,99
Libro (nicht belegt)	6,84
Summe	252,84

Unter den Postgebühren befindet sich ein Aufgabeschein an die RA-Kammer NÖ mit Kosten von € 2,85, ansonsten werden Kassabons der Post vorgelegt. Bei den Belegen Kalczyk handelt es sich um 2 Klopfstreifen einer Rechenmaschine, wo die Bw händisch „2008 Ordner Kalczyk“ hinzugefügt hat. Zum Libro wird ein Kassabon über 10 Aktenumschläge vorgelegt. Der Kassabon der Fa. Hagebau/Schubert weist einen losen Verkauf von Stahlschrauben und Muttern+Scheiben aus. Auf dem Kassabon der Fa. Conrad ist nur der Endbetrag von € 4,95 leserlich. Der Kassabon der Fa. Hofer vom 22.12.2008 weist „1 Artikel“ aus. Die Rechnung der Fa. Hygi enthält 8 Positionen und geht über insgesamt € 94,75; die Bw hat davon drei Positionen angezeichnet, die auf Desinfektionstücher entfallen, und das Wort „Büro“ hinzugesetzt.

Unter dem Punkt **Bildschirmbrille/Material** habe sie den gesamten Kaufpreis der Brille sowie von zwei Regalen um € 39,98 angeführt (Beilagen ./G (=Brille, s.o.) und ./H (2 Regale auf Kaufvertrag).

Zur **Spruchpraxis** des VwGH und des UFS stellt die Bw klar, dass sie niemals davon gesprochen habe, dass diese beiden Institutionen die RiAA-Reise 2008 als eine solche abzugsfähige Bildungsreise beurteilt hätten. Zur **Dauer der Veranstaltungen** trägt die Bw vor, dass nach ihren Ausführungen die „jeweiligen Veranstaltungen ‚in der Regel‘ halbtägig“

gewesen seien. Das genaue Reiseprogramm habe sie nicht mehr im Kopf gehabt, sie hätte aber gewusst, dass nicht eine einzelne dieser Veranstaltungen einen ganzen Tag gedauert hätte, sondern dass immer mehr Punkte pro Tag absolviert werden mussten und dass einige Veranstaltungen länger als laut Programm gedauert bzw. sich verzögert hätten. Nach Einsicht in das Programm sei ihr die Rekonstruktion des genauen Ablaufs wieder möglich geworden, die Zeiten habe sie geschätzt.

Zur **Wiederaufnahme** wird betont, dass das Ermessen ausschließlich anhand des einzig und allein ins Treffen geführten Wiederaufnahmsgrundes zu üben sei, also die bloß im neuen Sachbescheid erfolgten Änderungen dabei unberücksichtigt zu bleiben hätten. Da im für die Bw ungünstigsten Fall nur drei von sechs Tagen abzugsfähig seien und sich dabei abzugsfähige Werbungskosten von bloß € 696,32 ergeben würden, betrage die Verminderung der Bemessungsgrundlage nur rund € 300,00, wodurch sich eine nur um € 100,00 höhere Einkommensteuer ergeben würde. Dieser Betrag sei geringfügig und stehe einer Wiederaufnahme entgegen. Bei nur möglicherweise geringfügig erzielbaren Mehrsteuern spreche weiters ein umfangreiches Verfahren gegen die Wiederaufnahme.

Über die Berufungen wurde erwogen:

Wiederaufnahme des Verfahrens:

Rechtsgrundlagen:

Gemäß [§ 303 Abs 1 lit b BAO](#) ist dem Antrag einer Partei auf Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens ist stattzugeben, wenn ein Rechtsmittel gegen den Bescheid nicht oder nicht mehr zulässig ist und Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im abgeschlossenen Verfahren ohne grobes Verschulden der Partei nicht geltend gemacht werden konnten, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Gemäß Abs. 4 leg. cit ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen [...] in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Gemäß [§ 20 BAO](#) müssen sich Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach

Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.

Gemäß [§ 289 Abs. 2 BAO](#) hat die die Abgabenbehörde zweiter Instanz außer in den Fällen des Abs. 1 immer in der Sache selbst zu entscheiden. Sie ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde erster Instanz zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Berufung als unbegründet abzuweisen.

festgestellter Sachverhalt:

Die Amtspartei führt im Wiederaufnahmsbescheid die durch die Vorhaltsbeantwortungen vom 28.12.2009 und vom 31.05.2010 (richtig vom 29.05.2010) neu hervorgekommene Tatsache einer nichtabzugsfähigen Reise infolge Vorliegens eines Mischprogramms als Wiederaufnahmsgründe an.

Die Amtspartei hat aufgrund dieser beiden Schriftsätze folgende neuen Fakten erfahren: Bewilligung eines Sonderurlaub für die Reise; die RiAA-Reise als jährliche Fortbildungsveranstaltung des OLG; die Reisebeschreibung mit den Punkten einschließlich Stadtrundfahrt in Lissabon, Besuch von Sintra, Stadtführung, Königspalast, Besuch Cabo da Roca; die Möglichkeit, dass Veranstaltungen früher geendet haben, wodurch sich die Freizeit noch weiter erhöht hat; die Bezeichnung der Bildungsveranstaltungen als Besuch, Führung, Gesprächsrunde, Präsentation und Empfang; das Fehlen von Zeitangaben sowie von Kenntnissen, die die Teilnehmer nach Planung und Durchführung erwerben, die eine einigermaßen konkrete berufliche Verwertung gestatten.

Mit diesem neuen Kenntnisstand verfügt die Amtspartei mit angefochtenem Bescheid die Wiederaufnahme, unterlässt in diesem jedoch die Ermessensübung sowie den Verweis auf den neu erlassenen Einkommensteuerbescheid bezüglich weiterer dort enthaltener Ausführungen zur RiAA-Reise. Im neu erlassenen Sachbescheid nimmt die Amtspartei über den im Wiederaufnahmsbescheid ins Treffen geführten Wiederaufnahmsgrund hinausgehend Änderungen zu Ungunsten der Bw vor, die ebenfalls Wiederaufnahmsgründe darstellen würden.

Das Programm hat die Bw trotz Ersuchens der Behörde nicht vorgelegt. Die Amtspartei versteht die Ausführungen der Bw insoweit miss, als sie davon ausgeht, dass täglich ein halber Tag zur freien Verfügung gestanden wäre.

In der Berufung wird nicht bestritten, dass die als neue Tatsache herangezogenen Umstände der Amtspartei erst nach der formalen Rechtskraft des ursprünglichen Einkommensteuerbescheides vom 7. Juli 2009 bekannt geworden sind, nämlich ab dem

28. Dezember 2009, jedoch die Ansicht vertreten, dass diese Tatsachen im Zeitpunkt der Erlassung des angefochtenen Bescheides am 24. August 2010 nicht mehr neu im Rechtssinne gewesen seien.

Die Bw wendet weiters ein, es liege eine unzulässige und daher nicht sanierbare Maßnahme gem § 289 Abs. 2 BAO vor, weil es sich bei der Begründung um eine andere rechtliche Beurteilung eines bekannten Sachverhalts handle. Infolge Geringfügigkeit hätte die Wiederaufnahme nicht verfügt werden dürfen, wobei sie die Ansicht vertritt, dass das Ermessen ausschließlich anhand der RiAA-Reise als einzigem Wiederaufnahmsgrund zu üben ist, jedoch die im Verlauf des Berufungsverfahrens zusätzlich geltend Fortbildungskosten Berücksichtigung finden müssen, womit sie eine nur € 100,00 höhere Einkommensteuer errechnet. Gegen die Wiederaufnahme mit nur geringfügiger Änderung der Abgabe spreche auch ein aufwendiges Verfahren.

rechtliche Beurteilung:

Die Problematik eines nicht sanierbaren Bescheidmangels gemäß § 289 Abs 2 BAO besteht nicht. Gemäß § 289 Abs 2 BAO ist die Berufungsbehörde im Fall einer meritorischen Entscheidung *expressis verbis* berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde erster Instanz zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung (einschließlich Verböserung) abzuändern, aufzuheben oder die Berufung als unbegründet abzuweisen. Unzulässig wäre ein im Berufungsverfahren vorgenommener Austausch von Wiederaufnahmsgründen, wenn sich also der von der Abgabenbehörde I. Instanz herangezogene Grund im Berufungsverfahren als untauglich herausstellt, jedoch ein anderer vorliegt, der aber nicht im Wiederaufnahmsbescheid angeführt ist. Diese Vorgangsweise würde das Recht auf den gesetzlichen Richter infolge sachlicher Unzuständigkeit der Behörde verletzen. Ein solcher Fall liegt gegenständlich nicht vor.

Der ursprüngliche Einkommensteuerbescheid datiert vom 7. Juli 2009 und wurde mit Bekanntgabe (§ 97 BAO) formell rechtskräftig und damit rechtswirksam. Wie die Bw in ihrer Berufung vom 2. September 2010 selbst ausführt, sind der Amtspartei danach „mit ihrer ‚Ergänzungserklärung‘ vom 28.12.2009 die näheren Umstände der Fortbildungsreise nach Portugal bekannt, sodass bereits zu diesem Zeitpunkt das allfällige Vorliegen eines ‚Mischprogramms‘ bekannt“ geworden ist. Dass die Amtspartei diese neue Tatsache erst acht Monate nach Kenntniserlangung, nämlich mit dem angefochtenen Bescheid vom 24. August 2010, rechtlich umgesetzt hat, ist entgegen den Berufungsausführungen nicht rechtswidrig, denn die Wiederaufnahme eines mit Bescheid abgeschlossenen Abgabenverfahrens ist so lange zulässig, als die Festsetzung der betreffenden Abgabe nicht verjährt ist. Gemäß § 207

Abs 2 iVm § 208 Abs 1 lit a iVm § 4 Abs 2 lit a iVm § 209 Abs 1 BAO wird im vorliegenden Fall das Recht auf Bemessung der Einkommensteuer 2008 im Hinblick auf die angefallenen Verlängerungshandlungen am 1.1.2015 verjähren. Die unten angeführte Aufbewahrungspflicht für Belege und Aufzeichnungen gem [§ 132 Abs. 1 BAO](#) geht über die Festsetzungsverjährung hinaus und wird im Fall einer Berufung oder Beschwerde perpetuiert. Der Vorwurf, das Behördenverhalten bewirke für die Bw einen erschwerten Zugang zu Beweis- und Bescheinigungsmitteln, um die Ansprüche eines Steuerpflichtigen „im einfachen Weg“ ablehnen zu können, wird daher zu Unrecht erhoben.

Wiederaufnahmsgründe sind nur im Zeitpunkt der Bescheiderlassung existente Tatsachen, die später hervorkommen (nova reperta) (Ritz, BAO, 4. Aufl. 2011, § 303, Tz 13, mwN). Das Hervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln ist nach hA aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens, in casu das mit rechtskräftigem Bescheid vom 7. Juli 2009 abgeschlossene Einkommensteuerverfahren, zu beurteilen (Ritz, BAO, 4. Aufl. 2011, § 303, Tz 14, mwN). Tatsachen sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände; also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis (als vom Bescheid zum Ausdruck gebracht) geführt hätten, etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen, Eigenschaften (Ritz, BAO, 4. Aufl. 2011, § 303, Tz 7, mwN). Auch wenn die Bw das Reiseprogramm erst mit der Berufung und damit nach Verfügung der Wiederaufnahme vorgelegt hat, sind der Amtspartei bereits davor, jedoch nach formeller Rechtskraft des Einkommensteuerbescheides vom 7. Juli 2009, jene oben festgestellten Sachverhaltselemente der RiAA-Reise zur Kenntnis gekommen, die, wie die Bw selbst ausführt, zu deren rechtliche Beurteilung als Mischprogramm geführt haben. Bedeutsam ist in diesem Zusammenhang, dass aus dem Reiseprogramm selbst nicht mehr Fakten zu gewinnen sind, als aus den Schriftsätzen vom 28.12.2009 und vom 29.05.2010.

Zu weiteren Gründen der RiAA-Reise als Mischprogramm wird auf unten stehende Ausführungen zur Einkommensteuer verwiesen.

Die Verfügung der amtswegigen Wiederaufnahme liegt im **Ermessen** (§ 20 BAO) der Abgabenbehörde. Die Befugnis und Pflicht der Ermessensübung wächst im Rechtsmittelverfahren der Abgabenbehörde 2. Instanz gemäß § 279 Abs. 1 BAO zu, sodass auch eine dem angefochtenen Bescheid gänzlich fehlende Ermessensübung im Rechtsmittelverfahren sanierbar ist (UFS 16.05.2013, RV/3536-W/10, mwN).

Gemäß § 20 BAO sind Ermessensentscheidungen innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen des Ermessens nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Dabei ist dem Begriff "Billigkeit" die Bedeutung

von Angemessenheit in Bezug auf berechtigte Interessen der Partei und dem Begriff "Zweckmäßigkeit" das öffentliche Interesse, insbesondere an der Einhebung der Abgaben, beizumessen. Eine derartige Interessenabwägung verbietet bei Geringfügigkeit der neu hervorgekommenen Tatsachen in der Regel den Gebrauch der Wiederaufnahmemöglichkeit. Die Geringfügigkeit dabei an Hand der steuerlichen Auswirkungen der konkreten Wiederaufnahmsgründe und nicht auf Grund der steuerlichen Gesamtauswirkungen zu beurteilen, die infolge Änderungen auf Grund anderer rechtlicher Beurteilungen im Sachbescheid vorzunehmen wären. Die Ermessensentscheidung muss nicht nur die Beseitigung der Rechtskraft, sondern gegebenenfalls auch den Umstand rechtfertigen, dass der formale Grund des neuen Bescheides (Wiederaufnahmsgrund) zum Ergebnis der neuen Sachentscheidung außer Verhältnis steht. Bei Ausübung des Ermessens sind alle im Zusammenhang mit der Wiederaufnahme in Betracht kommende Umstände zu berücksichtigen (VwGH 22.04.2009, [2006/15/0257](#), mwN).

Zum Einwand der **Geringfügigkeit** ist der Bw insoweit beizupflichten, dass diese dabei ausschließlich an Hand der steuerlichen Auswirkungen der konkreten Wiederaufnahmsgründe, und nicht aufgrund der steuerlichen Gesamtauswirkungen, seien es nun eine andere rechtliche Beurteilungen zu aktenkundigen Fakten oder weitere „nova reperta“ wie im gegenständlichen Fall, zu beurteilen ist. Der Wiederaufnahmsgrund umfasst aber untrennbar auch jenen Betrag, der in jenem Bescheid, dessen Beseitigung aus dem Rechtsbestand mit der Verfügung beabsichtigt ist, die Abgabenbemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe, also die wesentlichen Spruchmerkmale eines Abgabenbescheides, beeinflusst hat, das ist im konkreten Fall der Betrag von € 959,00 Euro. Daran ändert auch der Umstand nichts, dass die Bw vor der Verfügung der Wiederaufnahme die Kosten der später als Wiederaufnahmsgrund herangezogenen RiAA-Reise auf zunächst € 1.342,00 angehoben hat (die weitere Erhöhung auf € 1.392,00 erfolgte erst mit Berufungsschriftsatz).

Diese Argumentation ist eine unzulässige Verquickung zweier verschiedener Sachen und stellt einen unzulässigen Austausch des Wiederaufnahmsgrundes dar, wie folgende Überlegungen zeigen:

Zunächst wird damit dem Berufungsantrag widersprochen, der auf Aufhebung des die Wiederaufnahme des Verfahrens verfügenden Bescheides lautet. Gemäß § 307 Abs 3 BAO tritt diesfalls das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat. Durch die Aufhebung des Wiederaufnahmebescheides scheidet der neue Sachbescheid ex lege aus dem Rechtsbestand aus und der alte Sachbescheid, hier der Einkommensteuerbescheid vom 7. Juli 2009 mit den Reisekosten von € 959,00, lebt wieder auf (Ritz, BAO⁴, § 307 Tz 7 und 8, mwN). Die Anerkennung von Reisekosten von € 1.392,00 in

einem neuen Sachbescheid vermag die Bw daher auf diesem Weg nicht durchzusetzen und daher kann dieser Betrag auch nicht wie in der Berufung vorgetragen in die Ermessensübung mit einbezogen werden. Der Berufungsantrag ist zwar auslegbar, aber im Übrigen für die Berufsbehörde bindend.

Offenbar vertritt die Bw die Auffassung, dass der Wiederaufnahmsgrund zu bejahen ist, jedoch das Ermessen nicht zu ihren Lasten, sondern zu ihren Gunsten zu üben ist, und zu ihren Gunsten die Werbungskosten auf € 1.392,00 zu erhöhen sind, statt der bisher berücksichtigten von € 959,00. Im für die Bw schlechtesten Fall seien nur drei Tage der Reise abzugsfähig, also die Hälfte von € 1.392,00 heranzuziehen, das sind € 696,00. Dieser Betrag sei dem bisher steuerlich erfassten Betrag von € 959,00 gegenüber zu stellen, sodass sich die Bemessungsgrundlage nur um weniger als € 300,00 erhöhe, die höhere Steuer daher nur € 100,00 betragen würde. Dies ist aber nicht rechtsdogmatisch bzw. denkmöglich, weil eine solche Ermessensübung in Widerspruch zum Wiederaufnahmsgrund steht, diesen vielmehr vernichtet. Konkret würde das für gegenständlichen Berufungsfall bedeuten, dass die RiAA-Reise beruflich veranlasst war und bleibt und kein Mischprogramm darstellt. Diese zum Wiederaufnahmsgrund ins Treffen geführten Abzugsposten sind im Wiederaufnahmeverfahren neu und stellen eine andere Sache dar.

Eine auf § 289 Abs 2 BAO gestützte Bescheidänderung darf jedoch nicht zu einer Entscheidung führen, die nicht Sache (also Gegenstand des Verfahrens) vor der Abgabenbehörde erster Instanz war (vgl. VwGH 9.2.2005, [2004/13/0126](#)). Ob bei Bejahen der steuerlichen Abzugsfähigkeit der RiAA-Reise die weiteren Werbungskosten einen Wiederaufnahmsgrund zu Gunsten der Bw bilden könnten, ist eine gänzlich verschiedene Sache, wozu die Bw einen auf § 303 Abs. 1 BAO gestützten Antrag stellen könnte. Mit der zur Ermessensübung vertretenen Rechtsansicht hat die Bw die Sache des gegenständlichen Berufungsverfahrens unzulässig verlassen.

Laut hL und stRSpr ist **Geringfügigkeit** gegeben, wenn die steuerlichen Auswirkungen **sowohl in relativer als auch in absoluter Hinsicht** als geringfügig anzusehen sind.

Eine allgemein gültige Grenze, bei welchem Betrag nicht mehr von absoluter Geringfügigkeit bzw. bei welchem Prozentsatz nicht mehr von relativer Geringfügigkeit gesprochen werden kann, gibt es nicht. So hat der Verwaltungsgerichtshof (VwGH 12.4.1994, [90/14/0044](#)) Änderungen von unter 1% als relativ geringfügig bzw. unbedeutend bezeichnet (UFS 29.06.2012, RV/0253-I/11, mwN).

In absoluter Hinsicht führt das Ausscheiden der Kosten für die RiAA-Reise von € 959,00 zu einer Steuererhöhung um € 367,62, relativ zu einer Steuererhöhung um 11,85 % bzw. zu

einer Einkünfterhöhung um 4,27 %. Weiters machen die auf den Wiederaufnahmsgrund entfallenden Kosten bereits 37,88 % sämtlicher Werbungskosten (ohne Pendlerpauschale) von insgesamt € 2.531,64 aus. Da eine Erhöhung an Einkommensteuer eines nichtselbständigen Abgabepflichtigen um den absoluten Betrag von € 367,62, die einer relativen Erhöhung 11,85 % entspricht, weder absolut noch relativ als geringfügig zu betrachten sind, war in Ausübung des Ermessens dem Grundsatz der Rechtsrichtigkeit der Vorzug vor dem Grundsatz der Rechtsbeständigkeit zu geben.

Gemäß § 20 BAO ist eine Ermessensentscheidung unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen, sodass auch dem Gesamtverhalten der Bw Gewicht beizumessen ist. Zu berücksichtigen ist daher auch ein Bestreben des Abgabepflichtigen, den Sachverhalt oder die rechtliche Situation in einer Weise darzustellen, die zwar nichts verschweigt, aber dennoch geeignet ist, der Abgabenbehörde einen falschen Eindruck von der rechtlichen Relevanz des Geschehens zu vermitteln (VwGH 27.08.1998, [93/13/0023](#)).

Diesbezüglich wird auf die zur Einkommensteuer getroffenen Feststellungen verweisen.

Einkommensteuer

Rechtsgrundlagen:

Gemäß [§ 16 Abs. 1 EStG 1988](#) sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. [...]. Werbungskosten sind auch:

Gemäß Z 9 leg. cit. Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Verpflegung und Unterkunft bei ausschließlich beruflich veranlassten Reisen. [...].

Gemäß Z 10 leg. cit. Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit und Aufwendungen für umfassende Umschulungsmaßnahmen, die auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen.

Gemäß § 20 Abs 1Z 2 lit a EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften 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, nicht abgezogen werden:

Gemäß [§ 7 Abs 3 EStG 1988](#) müssen Steuerpflichtige, die den Gewinn gemäß § 4 Abs. 3 ermitteln, ein Verzeichnis (Anlagekartei) der im Betrieb verwendeten Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens führen. Das Verzeichnis hat unter genauer Bezeichnung jedes einzelnen Anlagegutes zu enthalten:

- Anschaffungstag,

- Anschaffungs- oder Herstellungskosten,
- Name und Anschrift des Lieferanten,
- voraussichtliche Nutzungsdauer,
- Betrag der jährlichen Absetzung für Abnutzung und
- den noch absetzbaren Betrag (Restbuchwert).

Gemäß § 20 Abs 1Z 2 lit d EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sowie für Einrichtungsgegenstände der Wohnung nicht abgezogen werden. Bildet ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen, sind die darauf entfallenden Aufwendungen und Ausgaben einschließlich der Kosten seiner Einrichtung abzugsfähig.

Gemäß § 132 Abs 1 BAO sind Bücher und Aufzeichnungen sowie die zu den Büchern und Aufzeichnungen gehörigen Belege sieben Jahre aufzubewahren; darüber hinaus sind sie noch so lange aufzubewahren, als sie für die Abgabenerhebung betreffende anhängige Verfahren von Bedeutung sind, [...]

festgestellter Sachverhalt:

Die Bw ist seit 31. Mai 2006 als Rechtspraktikantin beim OLG tätig und wurde am 1. November 2007 in den richterlichen Vorbereitungsdienst übernommen. Im Streitjahr 2008 hat die Bw als Richteramtsanwärterin an der RiAA-Reise nach Lissabon vom 4. bis 11. Oktober 2008 teilgenommen, deren Kosten sie als Werbungskosten infolge Aus- bzw. Fortbildung als abzugsfähig erachtet. Im Jahr 2008 war die Bw ua in einer Rechtsanwaltskanzlei tätig. Ihre Richterdienstprüfung hat die Bw am 5. November 2009 abgelegt.

Arbeitszimmer iZm schriftstellerischen Einkünften:

Die Bw hat unter den sonstigen Betriebsausgaben zwei Regale und unter den Werbungskosten eine Schreibtischleuchte erklärt. Im Berufungsschriftsatz wird das Vorliegen eines Arbeitszimmers eingewandt. Einkünfte aus schriftstellerischer Arbeit wurden weder erklärt und noch auf Verlangen nachgewiesen. Entsprechende Verträge, aus denen hervorgeht, dass die Bw für eine schriftstellerische Tätigkeit entlohnt wird, wurden nicht vorgelegt. Der Vertragspartner der Bw stellt die Skripten den Zuhörern unentgeltlich zur Verfügung. Die Bw wurde zur Darlegung der Notwendigkeit des Arbeitszimmers aufgefordert. Die Bw spricht selbst nur von der Notwendigkeit eines „Arbeitsplatzes“. Die Bw macht von der Möglichkeit der Heimarbeit als RiAA Gebrauch, gibt aber das Zeitausmaß nicht bekannt, weil sie Fragen der Abgabenbehörde in diese Richtung als Verletzung der richterlichen Garantien sieht. Der einzig mögliche Laptop, der für eine schriftstellerische Arbeit verwendet worden

sein könnte, ist nach Angaben der Bw Anfang 2008 defekt geworden. Ein Ersatzgerät wurde erst 2009 angeschafft.

Vortragstätigkeit und nichtselbständige Arbeit:

Nebenberuflich übt die Bw eine Vortragstätigkeit aus, deren Einkünfte sie gem § 4 Abs 3 EStG 1988 ermittelt. Die Bw ordnet Werbungskosten und Betriebsausgaben nicht der Einkunftsquelle zu, bei deren (Betriebs)Einnahmen sie erwachsen sind und zu der sie daher gehören. Den selbstgebauten Regalaufsteller um € 54,21 hat die Bw den Werbe- und Repräsentationsaufwendungen bei der Vortragstätigkeit subsumiert, dessen Anschaffungskosten aber nur iHv € 34,76 nachgewiesen. Zu dem unter den Werbungskosten mit „Zubehör“ versehenem Betrag von € 4,15 hat die Bw nicht dargelegt, welcher Sache das Zubehör zugeordnet wurde. Weiters werden die gesamten Anschaffungskosten für den Regalaufsteller, den die Bw selbst zusammengebaut hat, nicht zusammengefasst (zB durch Addition sämtlicher gesondert angeschaffter Teile).

Die mit Schriftsatz vom 28. Dezember 2009 neben den Regalen (€ 39,98) als sonstige Betriebsausgaben (€ 402,98) bezeichneten „sonstigen Aufwendungen für Materialien zur Erstellung von Vortragsunterlagen und Präsentationen sowie facheinschlägige Literatur im Bereich des Gesundheitsrechts“ (€ 363,00) stellen sich als Bildschirmbrille heraus, für die der Dienstgeber überdies einen Kostenersatz geleistet hat. Mit Schriftsatz vom 28. August 2013 wird diese Position als „Bildschirmbrille/Material“ bezeichnet.

Die Frage nach der Abgrenzung der beiden Einkunftsquellen voneinander sowie beider von den Privatausgaben durch Darlegung der (nahezu) betrieblichen bzw. beruflichen Veranlassung der sonstigen Werbungskosten „Portokosten, Büromaterialien für Homeworking“ hat die Bw nicht beantwortet. In ihrem Schriftsatz 28. Dezember 2009 hat sie diese Dinge als „für die Ausübung ihrer Tätigkeit erforderlich bezeichnet, für die sie keine Dienstgeberersätze erhalten hat“ und damit eine rechtliche Beurteilung vorgenommen, jedoch keinen Sachverhalt offen gelegt. Die Bw hat nur die Belege vorgelegt.*

Darstellung der Liste „Sonstige Ausgaben“ der Bw:

Zusammensetzung sonstige Ausgaben, Beilage ./F	Betrag
Postgebühren (lt Bw F1-F3)	19,09
Kalczyk (lt Bw F4)	32,58
Libro (lt Bw F4)	3,90
Schubert (lt Bw F5, >> Zubehör)	4,15
Conrad (lt Bw F5)	4,95
Hofer (lt Bw F6)	99,99
Hygi (lt Bw F7)	28,35
km-Geld € 22,80 (30x0,38x2), € 25,20 (30x0,42x2)	48,00

KIKA (Schreibtischleuchte) (lt Bw G, jedoch tatsächlich Beilage H, auf Kassabon)	4,99
Libro (nicht belegt)	6,84
Summe	252,84

Unter den Postgebühren befindet sich ein Aufgabeschein an die RA-Kammer NÖ mit Kosten von € 2,85, ansonsten werden Kassabons der Post vorgelegt. Bei den Belegen Kalzcyk handelt es sich um 2 Klopfstreifen einer Rechenmaschine, wo die Bw händisch „2008 Ordner Kalzcyk“ hinzugefügt hat. Zum Libro wird ein Kassabon über 10 Aktenumschläge vorgelegt. Der Kassabon der Fa. Hagebau/Schubert weist einen losen Verkauf von Stahlschrauben und Muttern+Scheiben aus. Auf dem Kassabon der Fa. Conrad ist nur der Endbetrag von € 4,95 leserlich. Der Kassabon der Fa. Hofer vom 22.12.2008 weist „1 Artikel“ aus. Die Rechnung der Fa. Hygi enthält 8 Positionen und geht über insgesamt € 94,75; die Bw hat davon drei Positionen angezeichnet, die auf Desinfektionstücher entfallen, und das Wort „Büro“ hinzugesetzt.

Die Bw beantragt, die Ausgabenposition bei der zutreffenden Kennzahl zu erfassen. Die Frage nach der betrieblichen bzw. beruflichen Veranlassung des Regalsaufstellers und der Portokosten, Büromaterialien etc. hat die Bw nicht beantwortet

Arbeitsmittel Laptop und Drucker:

Die Bw begehrt eine AfA von € 353,65. Sie behauptet die Anschaffung eines Laptops und eines Druckers im 1. HJ 2005 von privat über das Privatversteigerungsportal ebay um ca. € 650,00 sowie um ca. € 400,00. Sie vertritt die Ansicht, darüber keine Rechnung beibringen zu können, weil der Erwerb von privat erfolgte. Laut dem dem Verwaltungsakt zum Jahr 2007 einliegenden Anlageverzeichnis wurde der Laptop auf drei Jahre ND abgeschrieben; ein Drucker ist nicht aktiviert worden. Die AfA für den Laptop betrug € 226,67 p.a. Per 31.12.2007 war der Laptop abgeschrieben. Diese Feststellung hat die Amtspartei im angefochtenen Bescheid getroffen.

Die Bw hält in der Berufung diesen Berufungspunkt mit weitwendigen, aber nicht sachdienlichen Ausführungen aufrecht. Akteneinsicht nimmt sie nicht. Der UFS übermittelt der Bw eine Ablichtung des Anlageverzeichnisses und fordert die Bw zur Glaubhaftmachung der Anschaffungsvorgänge auf, zB über den Zahlungsabfluss, Bezahlung der ebay-Gebühr, allenfalls über PayPal. Mit Schriftsatz vom 28.08.2013 räumt die Bw ein, dass „ihr ein Übertragungsfehler unterlaufen“ sei und „entgegen ihren bisherigen Ausführungen“ hat der Drucker nur € 350,00 gekostet und deshalb keinen Eingang in das Anlageverzeichnis gefunden. Die Zahlungsflüsse zu den beiden Geräten weist die Bw nicht nach.

In der als Anlageverzeichnis bezeichneten Erklärungsbeilage sind die Anschaffungskosten, die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer, die Jahres-AfA sowie der Rechtsbuchwert zu den Jahren 2006 und 2007 ausgewiesen. Beide Geräte seien defekt geworden. Die Bw bietet als Beweis an, den defekten Drucker beim zuständigen Finanzamt zur „Einsichtnahme“ vorzulegen, lässt aber offen, was damit bewiesen werden soll.

RiAA-Reise 2008 nach Lissabon, Portugal

Die Bw hat für diese Reise seitens ihres Dienstgebers einen Kostenzuschuss von € 75,00 erhalten. Weiters wurde ihr dafür im Ausmaß von fünf Tagen Sonderurlaub bewilligt. Beides beweist ihrer Ansicht nach die Berufsbezogenheit und auch steuerliche Abzugsfähigkeit der RiAA-Reise. Die RiAA-Reise ist eine vom OLG Wien jährlich angebotene Ausbildungsveranstaltung, die dazu dient, Einblick in die Rechtssysteme anderer EU-Mitgliedstaaten zu gewinnen. Dass die Absolvierung einer RiAA-Reise zum Ausbildungsprogramm der Richteramtsanwärter und –anwärterinnen gehört und der Vorbereitung zur Dienstprüfung sowie als Grundlage für spätere Tätigkeiten innerhalb der Justiz dient, wurde zwar behauptet, aber nicht nachgewiesen. Als Rechtsgrundlage nennt die Bw [§ 14 Abs 3 RStDG](#), der einen gesetzlichen Ausbildungsauftrag zum Inhalt hat. Ohne den Präsidenten des OLG haben an der RiAA-Reise 53 Personen teilgenommen.

Die Bw hat nicht vorgetragen, dass sie die ernsthafte Absicht hat, in eine legistische Abteilung des BMJ zu wechseln. Auch im Jahr 2013 ist die Bw als Richterin tätig.

Dem Ersuchen um Vorlage des Programmes hat die Bw nicht entsprochen. Im Berufungsschriftsatz trägt sie vor, dass die Normalarbeitszeit überschritten wurde, auch weil es Abweichungen vom Programm (insbes. den Entfall der Freizeit in Sintra) gegeben hat. Der Rechtsanschauung der Bw zufolge sind Fahrtzeiten und Zeiten für Mittagessen der Normalarbeitszeit zuzuordnen. Auch die Besichtigungen hatten einen beruflichen Bezug, weil anlässlich der Rundfahrten juristische Informationen gegeben wurden. Die Hälfte der auf solche Veranstaltungen entfallenen Zeit gehört daher ihrer Auffassung nach ebenfalls zur Normalarbeitszeit.

Es wird von folgendem Programm ausgegangen, wobei die erste Spalte „Dauer“ sich auf Privatzeit bezieht und die 2. Spalte die Normalarbeitszeit enthält:

SAMSTAG, 4. OKTOBER		Dauer	Dauer
05:30	Treffpunkt am Flughafen Wien		
11:30	Ankunft in Lissabon		
20:30	Abendessen: (Brot+Oliven // Garnelencreme // Gratiniertes Stockfisch mit Garnelen // Haustorte // Wasser, Bier, Soft-drinks, Caffee)	2,50	0,00
SONNTAG, 5. OKTOBER		Dauer	Dauer

	halbtägige Stadtrundfahrt von Lissabon	4,00	
--	--	------	--

MONTAG, 6. OKTOBER		Dauer	Dauer
08:00	vorzeitige Abfahrt vom Hotel wegen Fußweg		
09:30	Ankunft Richterschule	1,50	
09:30	Präsentation durch Dr. Luis Pereira, Direktor für internationale Beziehungen, in englischer Sprache		3,00
12:30	Abfahrt von der Richterschule inkl Fußweg	1,50	
Anschl.	kurze Mittagspause	0,50	
14:30	Besuch beim Obersten Justizrat (Conselho Superior da Magistratura) Präsentation durch den Vizepräsidenten, Richter Dr. António Nunes Ferreira Girao (in englischer Sprache) mit langer anschließender Diskussion		3,75
18:15	Abfahrt vom Obersten Justizrat oder Möglichkeit des Besuchs der Innenstadt		
19:00	Ankunft Hotel	0,75	
		<u>4,25</u>	<u>6,75</u>

DIENSTAG, 7. OKTOBER		Dauer	Dauer
10:00	Abfahrt zum Justizministerium in Lissabon	1,00	
11:00	Präsentation durch Dr Rita Brito, Generaldirektorin für Justizpolitik und internationale Angelegenheiten (in englischer Sprache)		2,50
13:30	Abfahrt von der Generaldirektion für Justizpolitik		
14:30	Ankunft Hotel	1,00	
17:45	Abfahrt zur Residenz der Österreichischen Botschaft	0,75	
18:30	Empfang auf Einladung von Botschafter Dr. Ewald Jäger	4,00	
22:30	Rückfahrt zum Hotel		
23:15	Ankunft Hotel	0,75	
		<u>7,50</u>	<u>2,50</u>

MITTWOCH, 8. OKTOBER		Dauer	Dauer
09:00	Abfahrt zur Rechtsanwaltskammer in Lissabon	1,00	
10:00	Präsentation durch den Präsidenten (in portugiesischer Sprache mit Dolmetscherin) bis 13:15 Uhr		3,00
13:00	Abfahrt nach Sintra und Entfall der Mittagspause	1,00	
14:00	Besuch des Gerichtes in Sintra , Empfang durch die Präsidentin des Gerichtshofes; Teilnahme an der Gerichtsverhandlung in einer Strafsache (in portugiesischer Sprache mit Dolmetscherin) bis 18:00 Uhr		4,00
ab	20 Minuten Freizeit in Sintra		
16:00		0,50	
18:30	Empfang auf Einladung des Bürgermeisters von Sintra	1,50	
20:00	Rückfahrt zum Hotel	1,00	
21:00	Ankunft im Hotel		
		<u>5,00</u>	<u>7,00</u>

DONNERSTAG 9. OKTOBER		Dauer	Dauer
	Tag zur freien Verfügung	8,00	

FREITAG 10. OKTOBER		Dauer	Dauer
09:00	halbtägiger Ausflug nach Sintra, Cabo da Roca, Estoril	4,00	
20:30	Abendessen ("Caldo Verde" //Lungenbraten vom Schwein gebraten in einer Honig und Rosmarinsauce mit Beilagen // Pudding // Getränke	2,50	
SAMSTAG 11. OKTOBER		Dauer	Dauer
Abreisetag, Weckruf 7:30 Uhr			

Summe berufsspezifische Programmpunkte beträgt 16,25 Stunden

Über die portugiesischen Institutionen wurden Folder und Broschüren, jedoch keine Skripten oder Mitschriften über einen Lehrstoff vorgelegt. Die Bw spricht von Kennenlernen einer ausländischen Gerichtsbarkeit und Verwaltung, von großer Bedeutung für die nationale Rechtsentwicklung für den Fall eines Wechsels in eine legistische Abteilung des BMJ, bezeichnet die Vorbereitung der richterlichen Entscheidungen durch nichtrichterliches Personal sowie die Installierung von Info-Centern, die den direkten Zugang zum Richter unterbinden, als bemerkenswert, zumal das gerade auch in ihrem BG der Fall sei. Bei internationalen Sachverhalten müsse auch ein nationales Gericht das Recht eines anderen Staates anwenden. Bei der Auslegung ausländischen Rechts müssen auch die dortigen kulturellen und sozialen Hintergründe berücksichtigt werden. Sie habe gerade derzeit einen Fall mit Deutschland anhängig. In Österreich gibt es die Einrichtung eines Obersten Justizrates gar nicht. Sie deutet, dass eine solche Einrichtung erfolgen könnte.

Werbungskosten aus nichtselbständiger Arbeit als RiAA:

Folgende Ausgaben abzugsfähig, wobei davon ausgegangen wird, dass der Erlass bzw. die Rückerstattung der Studiengebühren unterblieben ist:

Werbungskosten	Betrag in €
Bildschirmbrille (abzgl Zuschuss DG)	185,00
Fachliteratur (unstrittig)	561,36
Aus-/Fortbildung (unstrittig Studiengebühren)	758,44
sonstige Werbungskosten	2,85
Summe	1.507,65

Beweismittel: PV laut Aktenlagen, Zeugenaussagen

rechtliche Beurteilung:

Arbeitszimmer iZm schriftstellerischer Arbeit:

Sowohl die Regale als auch die Schreibtischlampe sind Einrichtungsgegenstände einer Wohnung. Einrichtungsgegenstände einer Wohnung sind gemäß [§ 20 Abs 1 Z 2 lit d EStG 1988](#) ausnahmsweise dann abzugsfähig, wenn ein häusliches Arbeitszimmer vorliegt. Gem leg. cit. liegt ein häusliches Arbeitszimmer vor, wenn es den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit bildet. Bei Tätigkeiten, deren Tätigkeitsmittelpunkt

außerhalb des häuslichen Arbeitszimmers liegt, kommt ein abzugsfähiges Arbeitszimmer gar nicht Betracht. Der Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit eines Richters liegt im Gericht, der eines Vortragenden am Vortragort, weshalb ein Arbeitszimmer in casu dogmatisch nur iZm der schriftstellerischen Arbeit denkbar ist. Weiters verlangt leg. cit eine betriebliche und berufliche Tätigkeit, also eine Einkunftsquelle, die wiederum bedingt, dass Betriebseinnahmen aus schriftstellerischer Arbeit erwirtschaftet werden, was einen entsprechenden Konsensualvertrag voraussetzt, denn der Vertragspartner der Bw müsste sie für die Erbringung einer schriftstellerischen Tätigkeit auch tatsächlich entlohnen bzw. entlohnen wollen. Da der Vertragspartner die Skripten unentgeltlich bereitstellt, scheidet eine Teilhabe der Bw an Tantiemen aus (vgl Verlagsvertrag §§ 1172, 1173 ABGB). Diese Annahme wird dadurch unterstützt, dass die Bw solche Verträge weder behauptet noch solche Einnahmen bekannt gegeben hat. Schließlich hat die seit 1996 eingeführte lit d die von der Rspr schon zuvor aus Abs 1 Z 1 und Z 2 lit a abgeleiteten Anforderungen für ein Arbeitszimmer nicht beseitigt; sie bestehen neben den in Z 2 lit d formulierten Voraussetzungen. Die betriebliche/berufliche Nutzung eines Arbeitszimmers muss daher weiterhin nach der Art der Tätigkeit notwendig sein (Jakom/Baldauf, EStG, 2012, § 20, Rz 41, mwN). Laut Sachverhalt hat die Bw selbst nicht vorgetragen, dass ein Arbeitszimmer notwendig sei, sondern notwendig sei „ein Arbeitsplatz“. Das ist aber nicht dasselbe. Die Einrichtungsgegenstände sind keine Werbungskosten im Rahmen des Berufes als Richterin bzw. Richteramtsanwärterin, weil bei dieser Tätigkeit der Mittelpunkt der Tätigkeit nicht im häuslichen Arbeitszimmer liegt, sondern im Gericht. Da weiters eine Einkunftsquelle schriftstellerische Arbeit nicht dargetan wurde und ein häusliches Arbeitszimmer nach Art und Umfang der schriftstellerischen Tätigkeit nicht notwendig ist, wird der Tatbestand des § 20 Abs 1 Z 2 lit d EStG 1988 nicht erfüllt und die Einrichtungsgegenstände sind nicht abzugsfähig.

nicht abzugsfähige Einrichtungsgegenstände	Betrag in €
2 Regale (lt Bw sonstige Betriebsausgaben)	39,98
Schreibtischleuchte (lt Bw Werbungskosten)	4,99
Summe	44,97

Vortragstätigkeit und nichtselbständige Arbeit:

Aus den abgabenrechtlichen Normen ist kein subjektives Recht auf Zuordnung der betreffenden Ausgabe zur richtigen Kennzahl einer Abgabenerklärung ableitbar; ein solches Recht besteht daher nicht. Demgegenüber ergibt sich aus der Legaldefinition des Einkommens gem § 2 Abs 2 EStG iVm den § 4 Abs 4 und § 16 Abs 1 EStG 1988, wonach Betriebsausgaben, jene Ausgaben sind, die durch den Betrieb veranlasst, bzw Werbungskosten bei der Einkunftsart abzuziehen sind, bei der sie erwachsen sind, das im Einkommensteuerrecht herrschende Nettoprinzip: das EStG ermittelt betriebliche Einkünfte im Bereich des § 2 Abs. 3

Z 1 bis 3 EStG 1988 (Gewinn bzw Verlust) sowie Überschüsse der Einnahmen über die Werbungskosten bzw Verlust im Bereich der Einkunftsarten Z 4 bis 7 leg. cit. Diese einkunftsquellenbezogene Zuordnung hat der Abgabepflichtige (spätestens) beim Ausfüllen der Einkommensteuererklärung von sich aus vorzunehmen. Laut SV hat die Bw diesen Grundsatz mehrfach verletzt. Die Bw hat weiters nicht Sachverhalt offengelegt, sondern eine rechtliche Beurteilung vorgenommen. Ferner hat die Bw die Lieferanten, und nicht die Gegenstände aufgelistet.

Gemäß [§ 119 BAO](#) trifft den Abgabepflichtigen eine Offenlegungs- und Wahrheitspflicht. Der Offenlegung dient auch die Beantwortung von Vorhalten (Ritz, BAO⁴, § 119, Tz 4, mwN). Vollständig und wahrheitsgemäß offenlegen bedeutet, der Abgabenbehörde nicht nur ein richtiges und vollständiges, sondern auch ein klares Bild von den für die Abgabenbehörde maßgeblichen Umständen zu verschaffen (Ritz, BAO⁴, § 119, Tz 3, mwN). Die Offenlegungspflicht betrifft nur abgabenrechtlich bedeutsame Umstände, dies sind nur Tatsachen und nicht auch rechtliche Beurteilungen. Die rechtliche Beurteilung obliegt der Behörde (Ritz, BAO⁴, § 119, Tz 1, mwN).

Diesen Anforderungen hat die Bw mit ihrem Schriftsatz vom 28. August 2013 nicht entsprochen. Um die berufliche/betriebliche Veranlassung der Postgebühren darzutun, wäre die Angabe der Empfänger bekanntzugeben gewesen sowie der Grund des Schreibens als Veranlassungszusammenhang, also ein Argumentieren auf der Tatsachenebene. Einzig aus dem Einschreibzettel an die Rechtsanwaltskammer NÖ ist in Verbindung mit der Dienstverrichtung bei einem Rechtsanwalt im Jahr 2008 ein Veranlassungszusammenhang mit den nichtselbständigen Einkünften erkennbar. Statt der erklärten € 19,09 sind nur € 2,85 abzugsfähig.

Aus der Nennung der Lieferanten kann auf die berufliche/betriebliche Veranlassung nicht geschlossen werden. Dies gilt umso mehr, als unter den Lieferanten der Bw typische den privaten Konsum befriedigende Lieferanten enthalten sind (zB Hofer, Kika, Hagebau, Libro).

Klopfreifen einer Rechenmaschine sind weder Kaufbelege noch Zahlungsnachweise. Sie sind keine Beweismittel zu einem Anschaffungsvorgang. Aus dem Zusatz „Ordner“ ist eine berufsbezogene Verwendung erkennbar, die Beträge von € 32,58 (Kalczyk) und € 3,90 (Libro) werden als glaubhaft gemacht anerkannt. Ein Beleg zu Libro € 6,84 fehlt gänzlich, die betriebliche/berufliche Veranlassung wurde nicht offengelegt und kann daher nicht festgestellt werden, weshalb dieser Betrag auszuschneiden ist.

Das Zubehör (Schubert Hagebau) von € 4,15 wird dem Regalaufsteller zugeordnet, weil dieses Wirtschaftsgut laut Sachverhalt das einzige des Jahre 2008 ist, das von der Bw selbst

zusammengebaut wurde und zu dem daher Stahlschrauben, Muttern, Scheiben dazugehören können. Unter dem Regalaufsteller wird ein eine Art Prospektständer für Vortragsunterlagen verstanden, der nicht den Einrichtungsgegenständen des Arbeitszimmers zuzuordnen ist.

Der Beleg der Fa. Conrad ist bereits im Zeitpunkt der Vorlage vollständig verblasst gewesen, die Kaufsache nicht mehr erkennbar. Da mangels Offenlegung der betrieblichen/beruflichen Veranlassung diese nicht festgestellt werden kann, ist der Betrag von € 4,95 auszuscheiden.

Auf dem Beleg vom Hofer vom 22.12.2008 ist die Ware mit „1 Artikel“ beschrieben. Damit ist die Kaufsache nicht erkennbar und der Offenlegungspflicht entsprochen. Da die Bw darüber hinaus auch die betriebliche/berufliche Veranlassung nicht bekannt gegeben hat, ist die betriebliche/berufliche Veranlassung nicht feststellbar. Der Betrag von € 99,99 ist daher auszuscheiden.

Die Desinfektionstücher hat die Bw offenbar ins Büro mitgenommen, was aus dem händischen Zusatz „Büro“ geschlossen wird. Sinn und Zweck von Desinfektionstüchern ist, die Ansteckungsgefahr zu minimieren. Auch wenn Desinfektionstüchern im Büro verwendet werden, sind sie den Haushaltskosten des [§ 20 Abs 1 Z 1 EStG 1988](#) zuzuordnen und damit aus den Werbungskosten auszuscheiden.

Die Bw hat lediglich Fahrtkosten anhand des Kilometergeldes berechnet, jedoch Ziel sowie Sinn und Zweck der Fahrt nicht dargelegt, weshalb die betriebliche/berufliche Veranlassung nicht feststellbar ist. Die begehrten € 48,00 sind daher auszuscheiden.

Die Schreibtischleuchte wurde bereits beim Arbeitszimmer gewürdigt.

Der Offenlegung dient auch die zutreffende Bezeichnung einer Sache sowie weiters die Beibehaltung dieser Bezeichnung. Eine Bildschirmbrille als „sonstige Aufwendungen für Materialien zur Erstellung von Vortragsunterlagen und Präsentationen sowie facheinschlägige Literatur im Bereich des Gesundheitsrechts“ zu deklarieren, entspricht dieser Pflicht nicht. Dies ist nur so erklärlich, dass die Bw ihre steuerlichen Unterlagen ohne Einsicht in die Belege erstellt hat.

Arbeitsmittel Laptop und Drucker

Laut Sachverhalt hat die Bw zum Laptop von den in [§ 7 Abs 3 EStG 1988](#) angeführten Eintragungen nicht den Anschaffungstag, nicht Name und Anschrift des Lieferanten und nicht den Tag seines Ausscheidens aus dem Betriebsvermögen (Inventar) eingetragen. Ein Wirtschaftsgut ist auch über seine vollständige Abschreibung hinaus so lange in der Anlagekartei fortzuführen, wie es dem Betrieb tatsächlich dient (Jakom/Kanduth-Kristen EStG 2012, § 7, Rz 68). Die von der Bw zur Veranlagung der Einkommensteuer 2007 vorgelegte

Anlagekartei ist daher mit wesentlichen Mängeln behaftet. Auch eine Anlagekartei dient der Offenlegungspflicht, und zwar verschafft sie einen Überblick über das in einem Betrieb vorhandene Anlagevermögen, dessen Anschaffungs(Herstellungs)kosten über der GWG-Grenze liegen. Wenn eine Anlagekartei in Verstoß gerät, trifft den Abgabepflichtigen die Obliegenheit, diese wiederzubeschaffen oder zu rekonstruieren, konkret zB mit Hilfe einer Akteneinsicht.

Der Grundsatz der amtswegigen Erforschung der materiellen Wahrheit bedeutet nicht, dass bei Nichterfüllung der dem Abgabepflichtigen auferlegten abgabenrechtlichen Pflichten der Mitwirkung, Wahrheit und Offenlegung automatisch, quasi subsidiär der Untersuchungsgrundsatz aktiviert wird; vielmehr hat der rechtstreue Abgabepflichtige aus eigenem danach zu trachten, nach Möglichkeit fehlende Geschäftsunterlagen wieder zu beschaffen. Die Anlagekartei ist eine Aufzeichnung iSd § 132 Abs 1 BAO und unterliegt einer Aufbewahrungsdauer von grundsätzlich sieben Jahren (oder mehr, zB im Falle einer Berufung). Sie dient lediglich der Aufzeichnung; der Nachweis über das Rechtsgeschäft ist der Beleg, dessen rechtliche Ausgestaltung von der Art des Rechtsgeschäftes und vom Parteiwillen der Vertragspartner abhängt. Denkbar ist ein umfangreicher Vertrag bis hin zu einem einfachen Kassabon.

Laut SV hat sich die Bw zur Frage nach einem Beleg so verantwortet, als ob es solche bei Privatkäufen nicht gebe und sie deshalb keinen habe. Sie hat nicht vorgetragen, einen solchen vergebens verlangt zu haben oder solches im Zivilrechtsweg nicht durchsetzen zu können. Auch bei Käufen von privat kann ein Beleg verlangt werden, im Ausnahmefall, zB wenn ein solcher Beleg vom Verkäufer verweigert wird und solches im Zivilrechtsweg nicht durchsetzbar ist, ist ein Eigenbeleg anzufertigen, auf dem die rechtserheblichen Fakten festgehalten werden. Dies gilt jedenfalls für den Anschaffungsvorgang eines Wirtschaftsgutes im Wert von € 680,00. Auch Eigenbelege unterliegen der Aufbewahrungspflicht des § 132 Abs 1 BAO. Die Eintragung in eine Anlagekartei ist dem Vorgang der Verbuchung eines Anschaffungsvorgangs auf ein Anlagekonto gleichzuhalten. Der für den Bilanzierer geltende Grundsatz „keine Buchung ohne Beleg“ gilt auch für den Einnahmen-Ausgaben-Rechner gem § 4 Abs 3 EStG 1988.

Sowohl Anschaffungsvorgang als auch Anschaffungskosten lassen sich über das Privatversteigerungsportal ebay durch entsprechende Ausdrücke beweisen. Darüber hinaus verlangt ebay für seine Dienste Gebühren, die vom Ersteigerungspreis abhängig sind. Auch dieser Gebührenbeleg ist geeignet, auf die Anschaffungskosten hochzurechnen und könnte der Glaubhaftmachung über eine Anschaffung im Jahr 2005 zumindest der Höhe nach dienen. Diese Gebühren wären überdies ebenfalls zu aktivieren und mit den Anschaffungskosten

gemeinsam abzuschreiben gewesen. Laut SV wurde die Bw zu einer solchen Nachweisführung aufgefordert, hat dieser aber nicht entsprochen.

Eine Belegsammlung besteht aus Fremdbelegen und aus Eigenbelegen. Eigenbelege sollen naturgemäß die Ausnahme sein. Ein Eigenbeleg ist dann anzufertigen, wenn ein Fremdbeleg aufgrund der besonderen Umstände im Einzelfall ausnahmsweise nicht erhalten wird und eine Beschaffung nach den Umständen des Einzelfalls unzumutbar ist.

Zum Drucker hat die Bw laut Sachverhalt zunächst vorgetragen, einen solchen in die Anlagekartei aufgenommen zu haben, jedoch mit Schriftsatz vom 28.08.2013 revidiert, indem sie dessen Anschaffungskosten mit € 350,00 beziffert hat, weshalb er als GWG abgeschrieben wurde und nicht Eingang in die Anlagekartei gefunden hat. Auch in diesem Fall wäre die Bw zumindest zur Erstellung eines Eigenbelegs verpflichtet gewesen.

Die Bw hat trotz weitwendiger Ausführungen die Anschaffung eines Laptops im Jahr 2005 nicht nachgewiesen oder glaubhaft gemacht. Da ein Anfang 2005 angeschaffter Laptop bei einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von drei Jahren ohnehin per 31.12.2007 auf null abgeschrieben wäre, ergeben sich daraus für das Jahr 2008 keine abgabenrechtlichen Konsequenzen.

Bei Entsprechung der abgabenrechtlichen Aufzeichnungspflichten bestünden keine Zweifel über die Anschaffungskosten dieser beiden Wirtschaftsgüter sowie über die Dauer der Zugehörigkeit des Laptops zum Inventar. Die Bw kann der Amtspartei daher nicht mit Erfolg entgegentreten, wenn diese für das Jahr 2008 die Sachverhaltsfeststellung getroffen hat, dass die Anlagekartei einen Drucker nicht enthält und der Laptop per 31.12.2007 abgeschrieben war.

Dem Beweisanbot zur Vorlage des defekten Druckers bei der Amtspartei musste nicht nachgekommen werden, weil dieser als GWG des Jahres 2005 keinen Bezug zum Streitjahr hat.

Reise für Richteramtsanwärter und –anwärterinnen 2008 nach Lissabon

Eine Studienreise hat die Tatbestandselemente des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 (= beruflich veranlasste Reise) und Z 10 EStG 1988 (=Aus- und Fortbildung) gemeinsam zu erfüllen. Fortbildung wird von der Rechtsprechung näher wie folgt definiert: Um Fortbildung handelt es sich dann, wenn der Stpfl „seine bisherigen beruflichen Kenntnisse und Fähigkeiten verbessert, um im bereits ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben und den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden“, sei es auch in einer höher qualifizierten Stellung (zB Geselle - Meister im selben Handwerk, Konzipient - Rechtsanwalt, Universitätsassistent -

Universitätsdozent). Die leitende Stellung kann an der Zuordnung zu einem bestimmten Beruf nichts ändern. Es muss Berufsidetitt (= das Berufsbild darf nicht erlassen werden) gegeben sein; dabei wird auf Berufszulassungsregeln, Berufsgewpflogenheiten sowie auf das Leistungsprofil Bedacht genommen. Fortbildung liegt auch dann vor, wenn man damit eine leitende Stellung anstrebt. Eine konkrete Gefahr für die berufliche Stellung bzw das berufliche Fortkommen ist nicht Voraussetzung; es muss auch kein konkret abschätzbarer Einfluss auf die gegenwärtigen bzw zukünftigen Einkünfte gegeben sein (Doralt Kommentar zum EStG (AT), 13. Lfg (September 2009), § 16 Tz 203/2 bis 203/5, mwN)

Ausbildung liegt vor, wenn durch die Bildungsmaßnahme ein neues Berufsbild eröffnet wird. Ausbildung ist dann steuerlich der Fortbildung gleichzuhalten, wenn das neue Berufsbild mit dem des ausgeübten Berufes verwandt ist. Der Beruf des/der RiAA ist mit dem Beruf des Richters/der Richterin verwandt.

Zur steuerlichen Anerkennung von Studienreisen hat der Verwaltungsgerichtshof in stRspr (VwGH 19.10.1999, [99/14/0131](#); VwGH 24.04.1997, [93/15/0069](#)) entschieden, dass Kosten einer solchen Reise grundsätzlich Aufwendungen für die Lebensführung iSd § 20 Abs 1 Z 2 lit a EStG 1988 seien, es sei denn, es lägen 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.

Die Kosten von Reisen, bei denen ein typisches Mischprogramm absolviert wird, sind demnach in den Bereich der privaten Lebensführung zu verweisen (VwGH 19.10.1999, [93/15/0069](#); VwGH 29.01.2002, [98/14/0124](#)).

Diese Rechtsprechung hat durch das Erkenntnis VwGH 27.01.2011, [2010/15/0197](#) eine Lockerung erfahren: Bis dahin hat der Verwaltungsgerichtshof sowohl den Kosten für Reisen, die durch ein private Erholungs- und Bildungsinteressen mit betrieblichen bzw. beruflichen Interessen untrennbar vermengendes Mischprogramm geprägt sind, den Abzug als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten versagt, als auch den Kosten für Reisen, die zusätzlich zu einem ausschließlich betrieblich bzw. beruflich veranlassten Reiseabschnitt einen rein privaten Interessen gewidmeten Reiseabschnitt umfassen (vgl die bei Doralt/Kofler, EStG¹¹, § 20 Tz 27, angeführte Rsp). Im erstgenannten Fall einer untrennbaren Gemengelage von privaten und mit der Einkünfteerzielung zusammenhängenden Umständen führen die Reiseaufwendungen weiterhin nicht zu Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten. Für den Fall, dass sich hingegen betrieblich bzw. 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 § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 hinsichtlich der betrieblich bzw. beruflich veranlassten Reiseabschnitte das Vorliegen privat veranlasster (getrennter) Reiseabschnitte nicht entgegen steht. Umfasst die Reise nach Abzug der Tage, in welche die Hinfahrt zum Zielort und die Rückfahrt fällt, mehr als einen Tag (Aufenthaltstag), können, weil § 4 Abs. 5 und § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 auf die "ausschließliche" Veranlassung abstellen, im Allgemeinen pro Aufenthaltstag die pauschalen Mehraufwendungen für Verpflegung und pauschalen Nächtigungsaufwendungen (Tages- und Nächtigungssätze) nur dann als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten anerkannt werden, wenn für den einzelnen Aufenthaltstag eine (zumindest beinahe) ausschließliche betriebliche oder berufliche Veranlassung vorliegt.

Da sich diese neue Rechtsprechung zu Gunsten der Bw auswirken würde und die RiAA-Reise 2008 über eine Rechtskraft durchbrechende Maßnahme gemäß § 303 BAO einer rechtlichen Beurteilung zu unterziehen ist, ist sie jedenfalls zu berücksichtigen.

lehrgangsmäßige Organisation oder alternativ einwandfreies Erkennen der weitaus überwiegenden beruflichen Bedingtheit

Der Begriff der „lehrgangsmäßigen Organisation“ ist ein bisher nicht ausgelegter unbestimmter Terminus. „Lehrgangsmäßig“ bedeutet „wie ein Lehrgang“ und unter „im Rahmen einer lehrgangsmäßigen Organisation“ ist daher eine „Organisation wie ein Lehrgang“ zu verstehen. Ein Lehrgang ist laut Wikipedia „eine Lehrveranstaltung, in der sich eine begrenzte Gruppe intensiv, oft auch praktisch, mit einem Thema auseinandersetzt. In der Didaktik ist ein Lehrgang eine planmäßige Aufeinanderfolge von Unterrichtseinheiten innerhalb eines Unterrichtsfaches oder einer umfassenden, relativ abgeschlossenen

Teilaufgabe des Unterrichtsfaches" (Quelle: <http://de.wikipedia.org/wiki/Lehrgang>, Stand 9.12.2013).

Wie der Begriff „lehrgangsmäßige Organisation“ iZm Studienreisen auszulegen ist, hängt vom Einzelfall, insbesondere vom Beruf des Abgabepflichtigen und den zu erlernenden Kenntnissen oder Fertigkeiten ab. Anlehnung kann dabei bei den Ausbildungsordnungen genommen werden, weil jede Berufsordnung auf die Bedürfnisse des jeweiligen Berufes Bedacht nimmt. Geht es um die Vermittlung von Wissen bei Richtern und Richterinnen oder Richteramtsanwärtern und Richteramtsanwärterinnen (RiAA), wird eine lehrgangsmäßige Organisation regelmäßig dann zu bejahen sein, wenn die Programmpunkte Vorträge oder Kurse enthalten, wie sie auch während des Studiums der Rechtswissenschaften oder im Rahmen des § 14 RStDG an den OLG für RiAA eingerichtet sein. Das Programm einer solchen Studienreise wird gleich einem Lehrplan den Lehrstoff anführen. Weiters werden die Vorträge bei lehrgangsmäßiger Organisation auch in einem adäquaten Umfeld, bspw. in einem Schulungs- oder Vortragssaal stattfinden. Eine lehrplanmäßige Organisation bei Planung und Durchführung bedingt daher, dass bereits das Reiseprogramm Aufschluss über jene Kenntnisse geben muss, die dort erworben werden und die eine einigermaßen konkrete berufliche Verwertung gestatten. Auch sind Ortswechsel zwischen den einzelnen Lehreinheiten, insbesondere dann, wenn dafür Transferzeiten anfallen und ein Verkehrsmittel benutzt werden muss, in der Regel bei einer lehrgangsmäßigen Organisation nicht zu finden. Der Erhalt von Skripten wird diesfalls typisch sein. Work-shops, bei denen eine Gruppe intensiv ein Thema erarbeitet, sind als Lehrveranstaltungen anzusehen. Werden die Programmpunkte als Empfänge, Besuche, Präsentation uÄ bezeichnet und enthalten die Programmpunkte keinen Wissensstoff, spricht das gegen die Annahme einer lehrgangsmäßigen Organisation. Dass das OLG als für die Ausbildung der Richter und Richterinnen zuständige Einrichtung und Organisator der RiAA-Reise 2008 ist, ändert an dieser Beurteilung nichts, weil es nach der vom VwGH entwickelten Rechtsprechung tatbestandsbezogen nicht auf den Organisator von Lehrveranstaltungen ankommt, sondern auf die lehrgangsmäßige Organisation der Reise (arg. ... „erfolgen im Rahmen einer lehrgangsmäßigen Organisation“).

Insbesondere handwerkliche, technische oder naturwissenschaftliche Berufe oder die Vermittlung von Fertigkeiten (zB Schleuderkurs eines Chauffeurs wohl auf einer entsprechenden Übungsstrecke) haben andere Anforderungen und werden gesondert zu prüfen sein.

Laut Sachverhalt ist im Programm kein Wissensstoff enthalten, Skripten wurden nicht verteilt, Mitschriften hat die Bw nicht geführt, was angenommen wird, weil sie trotz Aufforderung

solche nicht vorgelegt hat. Die statt dessen vorgelegten und reichlich bebilderten Folder und Broschüren über einzelne Institutionen sind allgemein gehalten, beinhalten auch einen historischen Abriss über die Entstehungsgeschichte, sind daher nicht fachspezifisch für die im Inland ausgeübte Tätigkeit als Richteramtsanwärterin, sondern vielmehr für jeden Besucher geeignet. Weiters ist nach Planung (=Programm) und Durchführung (= tatsächliche Abwicklung der Reise) fast ausschließlich von Präsentationen, Besuchen und Empfängen die Rede, lediglich am 8. Oktober erfolgte die Teilnahme an einer Gerichtsverhandlung in englischer Sprache, die laut Programm nicht einmal zeitlich bemessen ist. Präsentationen ohne Angabe deren Inhalte sowie Besuche und Empfänge durch hoch- und höchstrangige Beamte der Justizverwaltung oder durch politische Persönlichkeiten oder des diplomatischen Dienstes sind keine Bildungs- oder Lehrveranstaltungen.

Eine lehrplanmäßige Organisation bei Planung und Durchführung bedingt weiters, dass Planung und Durchführung einander möglichst entsprechen sollen. Das Ergebnis der Planung der Studienreise spiegelt sich im Programm wider, das Programm liegt im Zeitpunkt der Entscheidung der Teilnahme an einer Studienreise vor. Laut SV ist die Freizeit am Nachmittag des 8. Oktobers in Sintra ausgefallen, weil die Gerichtsverhandlung unerwartet, ungewollt und ungeplant länger gedauert hat, wobei die Freizeit laut Programm unbestimmt ist. Das ändert nichts daran, dass die Freizeit geplant und gewollt war.

Die halbtägige Stadtrundfahrt von Lissabon am 5. Oktober sowie der halbtägige Ausflug nach Sintra (nochmals), Cabo da Rocca, Estoril und Cascais am 10. Oktober werden für die Teilnehmer nicht dadurch zu Lehrveranstaltungen, weil die Reiseführerin in ihren Vortrag auch juristische Fakten, insbesondere Statistiken aufnimmt. Analog werden die verpflichtenden Abendessen am 4. Oktober und am 10. Oktober nicht deshalb zu Lehrveranstaltungen, weil die RiAA dort von den Richtern quasi abgeprüft worden sind, wobei unbestritten bleiben soll, dass ein solcher Event anstrengend ist und einer echten Privatzeit nicht gleichkommt. Zur von der Bw vertretenen Rechtsansicht, die Hälfte der darauf entfallenden Zeit der Normalarbeitszeit zuzuordnen, wird auf unten stehende Ausführungen zur Notwendigkeit verwiesen, weil ein solcher Lösungsansatz dem Einkommensteuerrecht fremd ist.

Auch mit der Gewährung des Sonderurlaubs durch das OLG wird der Ausbildungscharakter der RiAA-Reise 2008 iSd § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 nicht dargetan. Das Einkommensteuerrecht hat eigene abgabenrechtliche Begriffe, die wegen der Gleichmäßigkeit der Erfassung aller Abgabepflichtigen für alle gleichermaßen anzuwenden sind. Es besteht keine Bindungswirkung an die in Berufsordnungen normierten Begriffe für Aus- und Fortbildung (vgl § 116 BAO). Ein Präjudizieren des Einkommensteuerrechtes in diese Weise würde eine sachlich nicht gerechtfertigte Differenzierung bei der abgabenrechtlichen Beurteilung bedeuten und ist

daher unzulässig (vgl. [§ 114 BAO](#), das abgabenrechtliche Gleichheitsgebot). Ob die RiAA-Reise 2008 daher nach dortigen Vorschriften als Ausbildung anzusehen ist oder nicht, ist für die einkommensteuerliche Beurteilung ohne Belang, weshalb eine Auseinandersetzung mit § 14 RStDG unterbleiben kann. Den erbetenen Nachweis der Behauptung der Bw, dass die RiAA-Reise Teil der Ausbildung zum Richter sei, hat die Bw nicht erbracht und eine Subsumtion dem § 14 RStDG ist nicht zwingend. Nicht erst das Steuerrecht trifft die Unterscheidung, bereits das Richterdienstrecht unterscheidet zwischen einer RiAA-Reise und den Ausbildungskursen am OLG dadurch, dass in ersterem Fall Sonderurlaub gewährt wird, wohingegen sich die RiAA beim Besuch der OLG-Kurse im Dienst befinden, die OLG-Kurse also während der Dienstzeit besucht werden können. Ein Unfall während eines Sonderurlaubs ist auch kein Dienstunfall.

Als Vorbild für eine lehrgangsmäßige Organisation einer Fortbildungsveranstaltung werden die an der WU vom Institut für Österreichisches und Europäisches Öffentliches Recht, Univ.-Prof. Dr. Michael Holoubek, gemeinsam mit dem Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht, Univ.-Prof. Dr. Dr. h.c. Michael Lang, veranstalteten Novembersymposien herangezogen, die folgendes Bild haben:

Zweistündiger Vormittags-Block, bestehend aus drei halbstündigen Vorträgen und einer halben Stunde Zeit für Diskussionen, gefolgt von einer halben Stunde Pause und anschließendem zweistündigen Block wie zuvor, unterbrochen von einer Mittagspause von 1 Stunde und nachfolgenden Nachmittagsblock, der wie der Vormittag gestaltet ist. Ohne Begrüßung dauert das Symposium von 8:30 Uhr bis 18:30 Uhr. Die Organisation eines Lehrganges einschließlich Dauer der geplanten Pausen hängt auch von der Höhe der Teilnehmerzahl ab, die bei diesen Symposien bei etwa mindestens 200 liegt.

Auch für die **Alternativvoraussetzung** hat die Wissensvermittlung im Vordergrund zu stehen, sodass das Fehlen eines im Inland bei der Berufsausübung als Richter verwertbarer Wissensstoff in Programm und Durchführung der RiAA-Reise 2008 einer Anerkennung entgegensteht.

Damit wird bereits das erste Tatbestandselement von insgesamt vier kumulativ geforderten Tatbestandselementen nicht erfüllt, weshalb bereits aus diesem Grund die RiAA-Reise 2008 den Aufwendungen für die Lebensführung iSd [§ 20 Abs 1 Z 2 lit a EStG 1988](#) zu subsumieren ist. Als Alternativbegründung wird weiterhin ausgeführt:

Möglichkeit zum Erwerb von Kenntnissen, die eine einigermaßen konkrete berufliche Verwertung gestatten

Bereits zur Richterreise 1991 nach Spanien hat der VwGH erwogen, dass die Bf niemals

dargetan hätte, welche konkreten Ergebnisse sich auf Grund der Reise in Bezug auf ihre richterliche Tätigkeit ergeben hätten (VwGH 24.04.1997, [93/15/0069](#)). Auch in zumindest zwei Berufungsentscheidungen hat der UFS verneint, dass Richterreisen und eine RiAA-Reise solche konkreten Ergebnisse gezeitigt hätte, die eine Umsetzung in der täglichen Anwendung des nationalen Rechts als Richter (RiAA) und Staatsanwalt ermöglicht hätte (UFS 11.05.2010, RV/0741-W/08, Staatsanwalt auf Richterreise nach Südafrika, und UFS 16.05.2013, RV/3536-W/10, Richter auf Richterreise nach Kuba und auf RiAA-Reise nach Zypern).

Nach Planung und Durchführung muss die Reise die Möglichkeiten bieten, Kenntnisse zu erwerben, die eine einigermaßen konkrete berufliche Verwertung gestatten. Die zur portugiesischen Einrichtung des Obersten Justizrates erhaltenen Kenntnisse mögen unbestritten für einen Juristen (in jedem Beruf) von Interesse sein, doch sind sie bereits deshalb bei der richterlichen Arbeit an einem Bezirksgericht nicht konkret verwertbar, weil es laut SV in Österreich diese Einrichtung gar nicht gibt. Empfänge bei hoch- und höchstrangigen Beamten sowie politischen Persönlichkeiten sind aufgrund unten stehender Ausführungen keine Bildungs- oder Lehrveranstaltungen. Die österreichische Finanzverwaltung hat bereits im Jahr 2003 Info-Center eingeführt, um die sog. produktiven Stellen zu entlasten, und der Fall, den die Bw derzeit anhängig hat, bezieht sich auf Deutschland und steht mit der Portugalreise in keinem Zusammenhang. Eine sachverhaltsbezogene Annahme einer Ausbildung für eine künftige neue Tätigkeit, zB im legistischen Bereich des BMJ, scheitert an dem Umstand, dass die Bw für diese Berufsveränderung keine konkrete ernsthafte Absicht dargetan hat, eine bloß hypothetische Möglichkeit reicht nicht aus. Für die bloß hypothetische Möglichkeit spricht, dass die Bw lediglich davon gesprochen hat, dass auch ihr ein Wechsel in das Ministerium offen stünde, und sie im Jahr 2013 nach wie vor am BG tätig ist; von einem konkreten Versetzungsgesuch war nicht die Rede. Erfolgen im Rahmen legistischer Vorhaben seitens des BMJ Auslandsbesuche, so sind die damit betrauten Beamten der sog. hohen- und höchsten Stufe dabei im Dienst, befinden sich auf Dienstreise und erhalten die entsprechenden Kosten über die RGV rückerstattet. Die RiAA-Reise 2008 hat daher nach Planung und Durchführung für die RiAA keine Möglichkeit geboten, Kenntnisse zu erwerben, die eine einigermaßen konkrete berufliche Verwertung in ihrem Beruf als RiAA gestatten, sodass auch dieses Tatbestandsmerkmal nicht erfüllt ist.

Als Alternativbegründung wird weiterhin ausgeführt:

Einseitiges und nahezu ausschließliches Abstellen auf berufsgruppenzugehörige Personen unter der Maxime des gänzlichen Verlustes der Anziehungskraft auf berufsfremde Personen

Empfänge bei hoch- und höchstrangigen Beamten sowie politischen Funktionären sind

aufgrund obiger Ausführungen bereits nicht als Bildungs- oder Lehrveranstaltungen anzusehen und darüber hinaus sehr wohl geeignet, auch auf berufsfremde Personen eine Anziehungskraft auszuüben. Bei der Beurteilung der Anziehungskraft eines Reiseprogramms auf andere als in der spezifischen Richtung beruflich interessierte Teilnehmer kommt es ausschließlich darauf an, ob das Reiseprogramm OBJEKTIV bloß seinem Inhalt nach geeignet ist, eine solche Anziehungskraft auch auf andere Personen auszuüben. Nicht von Relevanz ist dabei, ob die Reisegruppe sich zB durch Berufsvertretungsgremien eigene Zugangsbeschränkungen auferlegt und daher andere Personen aufgrund solcher Zugangsbeschränkungen von der Teilnahme an solchen Reisen von vornherein ausschließt. Diese Beurteilung ist auch durch § 114 BAO, dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung, geboten (vgl dazu die beiden zuvor angeführten UFS-Entscheidungen).

Die Verwaltungsspitze eines Landes oder höhere Instanzen der Gerichtsbarkeit sind in aller Regel in historisch und architektonisch sehenswerten Gebäuden eingerichtet, die wiederum in entsprechenden Stadtteilen liegen. So ist der Besuch des Justizpalastes in Wien für sich allein beispielsweise auch für einen Nichtjuristen bei entsprechender Bildung oder geschichtlichem Interesse ein Erlebnis mit besonderer Anziehungskraft. Nach den vorgelegten Broschüren trifft das zum Teil auch auf die in Portugal besuchten Einrichtungen zu. Die Zeugin I hat ausgesagt, dass am 6. Oktober nach der letzten Veranstaltung die Möglichkeit bestanden hat, in der Innenstadt zu BLEIBEN, das heißt, die Gruppe war bereits dort. Auch am 7. Oktober hat die Möglichkeit bestanden, auf dem Rückweg auszusteigen. Beides ist im Programm nicht enthalten. Auch der stete Ortswechsel verleiht der Reise einen Besichtigungscharakter und führt zur schädlichen untrennbaren Gemengelage.

Legen Bildungsmaßnahmen einen Zusammenhang mit der privaten Lebensführung nahe, weil beispielsweise eine Stadtrundfahrt oder ein Abendessen mit Beruflichem vermengt wird, darf die Veranlassung durch die Einkunftserzielung nur dann angenommen werden, wenn sich die Aufwendungen als für die berufliche Tätigkeit notwendig erweisen. Die Notwendigkeit bietet in derartigen Fällen das verlässliche Indiz der beruflichen im Gegensatz zur privaten Veranlassung (vgl. VwGH 27.06.2000, [2000/14/0096](#), und VwGH 28.05.2008, [2006/15/0237](#)). Von den beiden Stadtrundfahrten und den Abendessen kann daher nicht die Hälfte der Zeit der Normalarbeitszeit zugeordnet werden, weil sich beides nicht als notwendig erweist.

Normalarbeitszeit

HL und Rspr fordern das Erreichen der Normalarbeitszeit, doch auch dieser Begriff ist ein unbestimmter bislang nicht ausgelegter Terminus. Nach den Kollektivverträgen ist die Normalarbeitszeit die regelmäßige Arbeitszeit ohne Überstunden. Sie darf grundsätzlich acht

Stunden pro Tag und 40 Stunden pro Woche nicht überschreiten. Zeiten für die Anreise zum ersten Programmpunkt und die Rückreise vom letzten Programmpunkt bleiben bei der Ermittlung der Normalarbeitszeit grundsätzlich außer vor, wie sie auch bei Erbringung der üblichen Arbeitsleistung im Inland nicht in die Arbeitszeit einzuziehen sind. Ausnahmen müssen beruflich/betrieblich begründet sein.

Normalarbeitszeit ist die regelmäßige Arbeitszeit ohne Überstunden. Die lehrgangsmäßige Organisation schlägt auf die Normalarbeitszeit durch, auch die Anzahl der Teilnehmer sowie der Lehrgegenstand werden zu berücksichtigen sein. Zeiten für die Anreise zum ersten Programmpunkt und die Rückreise vom letzten Programmpunkt bleiben bei der Ermittlung der Normalarbeitszeit grundsätzlich außer Ansatz, wie sie auch bei Erbringung der Normalarbeitszeit im Inland nicht in diese miteinzuziehen sind. Ausnahmen müssen im Einzelfall beruflich/betrieblich begründet sein. In die Normalarbeitszeit fällt regelmäßig eine Mittagspause von nicht länger als 45 Minuten, weshalb bei einem lehrgangsmäßig organisierten Bildungsprogramm über acht Stunden täglich mit einer Mittagspause von etwa einer Dreiviertelstunde und einer viertelstündigen (Kaffee)pause am Vormittag und einer solchen am Nachmittag vom Erreich der Normalarbeitszeit auszugehen ist. Solche kleinen Pausen sind zur geistigen Erholung unerlässlich. Nicht zur Normalarbeitszeit zählen weiters jene Programmpunkte, die auch für berufsfremde Personen eine Anziehungskraft besitzen. Da bei einer lehrgangsmäßigen Organisation von Lehrveranstaltungen, die die Vermittlung geistigen Wissens wie bei den Rechtswissenschaften zum Inhalt haben, Ortswechsel mitsamt Transferzeiten jedenfalls unüblich sind, sind solche Transferzeiten ebenfalls nicht in die Normalarbeitszeit miteinzubeziehen (zur Weinreise VwGH 28.03.2001, [2000/13/0194](#); zur RiAA-Reise nach Zypern UFS 16.05.2013, RV/3536-W/10).

Als Vorbild kann auch in diesem Punkt auf das oben angeführte Symposium der beiden genannten WU-Institute zurückgegriffen werden, das ohne Begrüßung von 8:30 Uhr bis 18:30 Uhr dauert und damit die tägliche Normalarbeitszeit von acht Stunden sogar ohne Pausen erreicht. Die längeren Pausen erklären sich durch die hohe Teilnehmerzahl. Die Länge der Pausen wird von der Teilnehmerzahl sowie vom Lehrstoff abhängen: eine Labortätigkeit ist anders zu sehen als eine reine konzentrierte Zuhörtätigkeit, wie sie den geistigen Wissenschaften, zu der die Rechtswissenschaften gehören, eigen ist. Die lehrgangsmäßige Organisation schlägt daher auf die Normalarbeitszeit durch.

Laut Sachverhalt wird daher die Normalarbeitszeit der RiAA-Reise an keinem Tag erreicht. Die von der Bw ins Treffen geführten längeren Anfahrtstouren wurden im SV berücksichtigt, haben aber aufgrund obiger Ausführungen keine Auswirkung auf die Normalarbeitszeit. Dass der ersten Tagesprogrammpunkte früher begonnen hätten, wurde weder von der Bw

vorgetragen, noch von den Zeuginnen ausgesagt. Die Fahrtzeit nach Sintra wurde mit einer ¾-Stunde anhand eines Routenplaners ermittelt. Aufgrund der Anzahl der Teilnehmer von 54 Personen wird für Ein- und Aussteigen etc. gemeinsam 1/4-Stunde angesetzt, was den Erfahrungen des täglichen Lebens entspricht. Soweit sich Zeiten aus der Anfahrt ergaben, wurden sie auch für die Rückfahrt angesetzt, aufgrund des Berufungsvorbringens entsprechend länger. Da eine Gruppe von über 50 Personen bereits eine logistische Herausforderung darstellt, wird selbst eine Mittagspause von 45 Minuten subjektiv vom Einzelnen noch als kurz empfunden werden.

Damit wird auch das Tatbestandselement der Normalarbeitszeit nicht erfüllt. Im Ergebnis erfüllt die RiAA-Reise kein einziges der vier von der Rechtsprechung geforderten Tatbestandsmerkmale. Auch im Lichte der jüngeren Rechtsprechung stellt sich die RiAA-Reise 2008 als eine untrennbare Gemengelage von privaten und mit der Einkünfteerzielung zusammenhängenden Umständen dar, wobei sich die Berufsbezogenheit bloß als eine gem § 20 Abs 1 Z 2 lit a EStG 1988 darstellt, weshalb auch die RiAA-Reise 2008 nicht zu Werbungskosten führt. Die Beurteilung der RiAA-Reise 2008 durch die Amtspartei als nicht abzugsfähig ist daher nicht zu beanstanden.

Das Reiseprogramm bestimmt erst die Reise als Vertragsgegenstand und ist daher wesentlicher Vertragsbestandteil des Rechtsgeschäftes mit dem Reiseunternehmer. Abgabenrechtlich ist es daher als Beleg iSd § 132 BAO anzusehen, der zwingend sieben Jahre aufzubewahren ist. Das Reiseprogramm ist nicht als Geschäftspapier oder sonstige Unterlage anzusehen, für bloß aufbewahrt werden sollen.

Verletzung des Gleichheitssatzes, Vorwurf der Willkür

Der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung erfordert, Fehler bei der Steuerbemessung mit allen vom Gesetz vorgesehenen Mitteln zu vermeiden oder zu beseitigen (Ritz, BAO³, § 114, Tz 3 mwN). Aus der rechtswidrigen Vorgangsweise der Behörde in anderen Fällen (bei anderen Abgabepflichtigen) kann die Partei keine Rechte für sich ableiten (Ritz, BAO³, § 114, Tz 4 mwN).

Es ergeben sich folgende Bemessungsgrundlagen und Abzugsposten:

selbständige Einkünfte im Verfahrensverlauf:

Betriebsausgaben	Erklärg	angefB	Berufung	UFS
Bildschirmbrille (Zuordnung zu Werbungskosten)	363,00	0,00	185,00	0,00
AfA	353,65	0,00	353,65	0,00
km-Gelder (lt Erklärung, unstrittig)	77,28	77,28	77,28	77,28
Tagesgebühren (lt Berufung)	0,00	0,00	0,00	59,40
Regalaufsteller (lt Bw Werbe-/Repräsaufwendungen)	54,21	54,21	54,21	54,21
Summe	848,14	131,49	670,14	190,89

Betriebseinnahmen (unstrittig)	550,00	550,00	550,00	550,00
Gewinn aus Vortragstätigkeit	298,14	418,51	-120,14	359,11

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit:

sonstige Werbungskosten im Verfahrensverlauf:

Zusammensetzung sonstige Werbungskosten	Erklärung	angefB	Berufung	UFS
Postgebühren	19,09	19,09	19,09	2,85
Ordner und Aktenumschläge	36,48	36,48	36,48	36,48
Schubert >> Zubehör	4,15	4,15	4,15	0,00
Conrad	4,95	4,95	4,95	0,00
1 Artikel von Hofer	99,99	99,99	99,99	0,00
Hygi	28,35	28,35	28,35	0,00
km-Geld	48,00	48,00	48,00	0,00
Schreibtischleuchte	4,99	4,99	4,99	0,00
Libro (nicht belegt)	6,84	6,84	6,84	0,00
Summe	252,84	252,84	252,84	39,33

gesamte Werbungskosten im Verfahrensverlauf:

Werbungskosten	Erklärg	angefB	Berufung	UFS
Bildschirmbrille (abzgl Zuschuss DG)	0,00	0,00	185,00	185,00
Fachliteratur (unstrittig)	561,36	561,36	561,36	561,36
Aus-/Fortbildung (unstrittig Studiengebühren)	1.717,44	758,44	2.151,08	758,44
sonstige Werbungskosten	252,84	252,84	252,84	39,33
Summe	2.531,64	1.572,64	3.150,28	1.544,13

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 13. Dezember 2013