



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Berufungswerbers, Staatsanwalt, vom 3. Juli 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 19. Juni 2006 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) ist Staatsanwalt und beantragte für das Jahr 2003 Werbungskosten von € 4.709,20, wovon € 3.480,00 auf „Fortbildungskosten Südafrika“ entfielen (€ 2.330,00 Flugkosten etc., € 1.150,00 Tages- und Nächtigungsgelder). Im angefochtenen Einkommensteuerbescheid vom 19.06.2006 erfasste die Amtspartei ohne Begründung, und ohne die Abweichung zuvor zu Gehör gebracht zu haben, nur den Pauschbetrag iHv € 132,00.

Gegen diesen Bescheid erhob der Bw das Rechtsmittel der Berufung und begründete diese wie folgt:

*Aufgrund seiner beruflichen Stellung seien – nachgewiesene – Werbungskosten in der angeführten Höhe laut Gesetz und Erlass zuzuerkennen, weshalb der angefochtene Bescheid inhaltlich verfehlt sei. Überdies mache er – der bloßen Vorsicht halber – bereits in erster Instanz geltend, dass über das Mehrbegehren (inhaltlich) nicht abgesprochen worden sei.*

*Der Bw stelle den ANTRAG*

1. *Das angerufene Finanzamt als Berufungsbehörde wolle in Stattgebung des ausgeführten Rechtsmittels den angefochtenen Bescheid im Wege einer Entscheidung als VORSTELLUNG ersatzlos aufheben und in der Sache selbst erkennend, in der Sache selbst (neu) entscheiden, in eventu*
2. *Die Sache zur Entscheidung als Berufung an die Oberinstanz vorlegen.*

Mit Datum 07.08.2006 erging folgender Vorhalt an den Bw:

*Voraussetzung für die Abzugsfähigkeit des Aufwandes für die Teilnahme an Seminaren ist, dass das Programm und seine Durchführung derart einseitig und nahezu ausschließlich auf interessierte Teilnehmer der Berufsgruppe des Steuerpflichtigen abgestellt ist, dass sie jeglicher Anziehungskraft auf andere als in der spezifischen Richtung beruflich interessierte Teilnehmer entbehren. Sie werden daher ersucht, betreffend dieses Seminars in Südafrika ein entsprechendes Programm (genauer Tagesablauf für jeden einzelnen Tag) für diese zwölf Tage in Südafrika h.a. vorzulegen. Ebenso ist eine Bestätigung vom Dienstgeber vorzulegen, dass dieses Seminar beruflich notwendig war.*

*Um Vorlage der Originalbelege betreffend die beantragten Seminarkosten in Höhe von € 2.330,-- und der Originalbelege betreffend die beantragten Kosten in Höhe von € 580,00 (Telefon, Bücher, Kleidung, Reinigung, Spenden), geordnet nach einer detaillierten Aufstellung, wird ersucht.*

Den Vorhalt beantwortete der Bw mit Schriftsatz vom 14.08.2006:

*„Anlagen::*

*Schreiben des Herrn Präsidenten des OLG Wien vom 16.7.2003*

*Bescheid vom 22.08.2003, GZ XXX/03*

*Einzahlungsbestätigung der BA vom 14.9.2003*

*Teilnehmerliste GZ XXX/03*

*Passanger Ticket and Baggage Check.*

*Diverse Spenden (sollten nicht alle abzugsfähig sein, bin ich mit entsprechender Kürzung einverstanden).*

*Kleiderreinigung (w.o.).*

*Arbeitskleidung (w.o.).*

*Fachliteratur (Zeitschriften, Bücher (w.o.).*

*Telefonkosten (Geheimnummer aufgrund des Berufes erforderlich, Telefonate werden auch von zuhause aus geführt (keine vorgegebene Arbeitszeit) (w.o.).*

*Im übrigen verweise ich auf den ESt-Bescheid 2002."*

Dem vorgelegten Akt liegen Kopien des Schreibens des Herrn Präsidenten des OLG Wien vom 16.7.2003 und des vom Bw als Bescheid vom 22.08.2003 bezeichneten Schreibens ein.

In seinem Schreiben vom 16.07.2003 teilte der Präsident seine Absicht mit, in Zusammenarbeit mit der Vereinigung der österreichischen Richter auch im Jahr 2003 wieder eine Flugreise zu organisieren. Das Ziel dieser Reise solle die Republik Südafrika sein. Weiters wird mitgeteilt:

*„Anders als bei den bisherigen Reisen sollen dieses Mal verfassungsrechtliche Themen und Fragen der Menschenrechte im Vordergrund stehen. Die noch sehr junge Verfassung der Republik Südafrika wurde nach modernen grundrechtlichen Prinzipien ausgerichtet. Welche Probleme mit der Umsetzung in der täglichen Gerichtspraxis verbunden sind, soll durch Gespräche mit Vertretern der örtlichen Verwaltungsbehörden, Ministerien, aber auch der sonstigen Organisationen (NGO's) veranschaulicht werden. Besuche bei Verhandlungen, Gespräche mit Richtern und Kontakte zu Rechtsanwälten sollen aufzeigen, wie man der Kriminalität in diesem Staat Herr zu werden versucht. Parallelen zur österreichischen Gerichtsbarkeit im Bereich des Suchtgiftmissbrauches könnten wertvolle Aufschlüsse bringen.*

*Darüber hinaus bezweckt die Studienreise auch den Besuch der bekanntesten Sehenswürdigkeiten Südafrikas.*

*Die Reise wird vom **24.10. bis 4.11.2003** stattfinden. Sie wird vom Reisebüro Blaguss-Touristik durchgeführt, ..."*

Das vom Bw als Bescheid bezeichnete Schreiben vom 22.08.2003 lautet auszugsweise:

*„Sehr geehrter Herr Kollege!*

*Ich lasse Sie als Teilnehmer an der im Betreff genannten gemeinsam mit der Vereinigung der österreichischen Richter veranstalteten Studienreise zu. Zwecks Gewährung eines Sonderurlaubes ersuche ich Sie, sich mit Ihrer Dienstbehörde ins Einvernehmen zu setzen.*

*...*

*Mit der Leitung dieser Delegation habe ich XY betraut. Dieser wird Sie am **24.10.2003 zwei Stunden vor Abflug, das ist um 13:30 Uhr, beim Informationsschalter** in der Mitte der Abflughalle des Flughafens Wien-Schwechat erwarten. Dort wird Ihnen das Flugticket und das derzeit noch nicht endgültig fest stehende Programm übergeben werden. In der Anlage wird Ihnen aber zur Vorbereitung dieser Reise schon jetzt das Programm über den touristischen Teil zuzüglich weiterer Informationen übermittelt.*

*...*

*Ich bin mir sicher, dass die in Aussicht genommene Studienreise eine der interessantesten, erlebnis- und lehrreichsten sein wird, die das Oberlandesgericht Wien jemals durchgeführt hat."*

Mit der Berufungsvorentscheidung vom 22.08.2006 wurden Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte, von € 675,56 und sonstige Werbungskosten ohne Anrechnung auf den Pauschbetrag von € 68,00, insgesamt sohin € 743,56 anerkannt. In der Begründung wurde ausgeführt:

*„Zuwendungen (Spenden) an Institutionen, die nicht dem begünstigte Empfängerkreis gem. § 4 Abs. 4 Z 5 und 6 EStG 1988 angehören, sind nicht absetzbar.*

*Bei den geltend gemachten Aufwendungen für Bekleidung (Schuhe) handelt es sich nicht um solche für typische Berufskleidung. Die Ausgaben sind daher nicht als Werbungskosten abzugsfähig.*

*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.*

*Die Kosten für "Profil" und "Kunstkatalog" gehören zu den nicht als Werbungskosten anzuerkennen Aufwendungen der privaten Lebensführung, weil es sich bei Zeitungen dieser Art nicht um typische Fachliteratur, sondern um Publikationen handelt, die eine breite Öffentlichkeit ansprechen und daher in der Regel losgelöst von der beruflichen Sphäre gelesen werden."*

In dem als (zweite) Berufung bezeichneten Vorlageantrag vom 24.09.2006 trug der Bw vor:

*„... Über meinen diesbezüglichen Antrag (eingelangt bei der belangten Behörde am 14.6.2006) wurde mir mit Bescheid vom 19.6.2006 die Rückerstattung einer Gutschrift an geleisteter EST des Jahres 2003 von E 6.21 zuerkannt. Meiner dagegen erhobenen Berufung wurde (sichtlich inhaltlich) teilweise stattgegeben und mir mit dem angefochtenen Bescheid die Rückerstattung einer Abgabengutschrift von (insgesamt) E 305.78 zuerkannt. Aus der (kursorischen) Begründung des angefochtenen Bescheides ist entnehmbar, dass die – geltend gemachten – Kosten der Studienreise "für Profil und Kunstkatalog" nicht als Werbungskosten anerkannt wurden.*

*Dies ist im Hinblick auf „Profil“ und „Kunstkatalog“ deshalb akzeptierbar, weil der Nachweis der rechtmäßigen Geltendmachung im Unverhältnis zu den notwendigen Aufwendungen (bescheidmäßige Entbindung von der Amtsverschwiegenheit, Nachweis der entsprechenden St-Zahlen, Beischaffung der entsprechenden Akte) stehen würde, so dass IN DIESEM UMFANG seitens des Einschreiters kein Einwand besteht, dass der angefochtene Bescheid in Rechtskraft erwachsen kann.*

*Völlig anders ist die Sach- und Rechtslage in Bezug auf die angeführte Studienreise. Zunächst ist der Entscheidungsträgerin darin beizupflichten, dass ein so genanntes Mischprogramm laut herrschender Judikatur nicht als Werbungskosten absetzbar ist und dass (ausschließlich) die Gewährung einer Dienstfreistellung nicht indiziert, dass kein Mischprogramm vorläge.*

*Diesfalls hat sie jedoch bei der Entscheidungsfindung WESENTLICHE Aspekte der vorliegenden Reise nicht berücksichtigt, die sie - bei entsprechender umfassender Information - durchaus zu berücksichtigen gehabt hätte:*

*Zunächst ist festzuhalten, dass es sich bei der vorliegenden Reise - wie bei jeder diesbezüglichen Reise - um eine OFFIZIELLE Veranstaltung der Republik Österreich handelt, die auf entsprechender Einladung des Gastgeberlandes beruht, weshalb schon die Teilnahme "irgendwelcher" Personen - ausgenommen Richter/Innen und Staatsanwälte/Innen VERSAGT ist. Dies kommt auch darin zum Ausdruck, dass nicht einmal Ehegatt/Innen, geschweige denn Partner/Innen an der Reise - selbst gegen eigenes Entgelt teilnehmen bzw. das damit verbundene Programm absolvieren dürfen.*

*Der offizielle Teil stellt sich neben den entsprechenden Terminen in berufsspezifischer Hinsicht auch darin dar, dass jedes Jahr am 26.10. - anlässlich des Staatsfeiertages ein Empfang an der jeweiligen Botschaft der Republik Österreich im Ausland - mit Anwesenheit der entsprechenden Honoratioren des entsprechenden Landes von Österr. Botschafter/In gegeben wird und die Teilnahme der Reiseteilnehmer nicht nur selbstverständliche Pflicht, sondern auch die besondere Ehre darstellt, dort die Republik Österreich entsprechend zu vertreten. Es wäre interessant - wie die Referentin die Teilnahme eines „Mischprogrammteilnehmers“ an solch einer Veranstaltung begründen könnte. Der Aufforderung zu einer Vorlage eines - Programmablaufes konnte deshalb nicht nachgekommen werden, weil sich der jeweilige spezielle Reiseablauf nach den Gegebenheiten an Ort und Stelle, insbesondere den jeweiligen (möglichen) Gerichtsterminen orientiert. Wieso diese Reise nicht beruflich indiziert und positiv seitens des Dienstgebers eingeschätzt erscheinen könnte, lässt sich schon aufgrund der Modalitäten ("ZULASSUNG") nicht nachvollziehen, zumal unter den Interessenten eine SPEZIELLE AUSWAHL zu treffen war. Ein so genannter berufsspezifisch interessierter Personenkreis kommt daher als (sicherer) Reiseteilnehmer gar nicht in Frage.*

Die ggstl. Reise hätte daher - schon im Hinblick auf den jeweiligen Empfang der örtlichen Botschafter/Innen - eine entsprechende „Anziehungskraft“ für „interessierte“ Teilnehmer gehabt, die aber - schon aufgrund ihrer nicht gegebenen BERUFLICHEN QUALIFIKATION (Richter, Staatsanwälte) von vornherein ausgeschlossen gewesen wären.

Völlig richtig ist, dass es - in entsprechendem Rahmen - auch eine „Besichtigung“ in der Form gab, dass etwa eine Stadtrundfahrt, ein Ausflug zum „Cap“ oder ein vom „Gastland“ organisierter, weil sonst undurchführbarer „Besuch“ in SOWETO stattgefunden haben, was aber die Frage eines „Mischprogrammes“ schon deshalb nicht relevieren kann, weil auch dort dem offiziellen Anstrich der Reise entsprechend deren Teilnehmer als „Gäste der Republik Österreich“ in Erscheinung zu treten hatten.

Die Tatsache, dass für die ggstl. Reisen „Sonderurlaub“ seitens des Dienstgebers, und zwar einerseits vom BMfJ, andererseits (auch und zusätzlich) seitens der jeweiligen Dienstbehörde gewährt wird, unterstreicht nur die Bedeutung, die dieser - den an beruflich zur Weiterbildung interessierten Teilnehmern (ohne unmittelbare Kosten für den Dienstgeber) entgegengebracht wird. Umso weniger ist nachvollziehbar, dass diese an beruflicher Weiterbildungsinteressierten durch schikanöse Maßnahmen einer Behörde - finanziell - bestraft werden sollten, weshalb das entsprechende Engagement zu überdenken sein wird.

Bereits nun wird auch - schon im Hinblick auf § 144 B-VG geltendgemacht, dass eine Verletzung verfassungsmäßiger Bestimmungen vorliegt.

Einerseits wurde dem Beschwerdeführer seitens der belangten Behörde mittels Bescheid bzgl. der Est 2002 - wie auch in Vorjahren - für IDENTEN Veranstaltungen die NICHTGEGEBENHEIT eines „MISCHPROGRAMMES“ zugestanden; andererseits wurde REISETEILNEHMERN an der ANGEFÜHRTEN Reise seitens der Finanz bescheidmäßig bestätigt, dass die ggstl. Reise als Werbungskosten absetzbar ist. Recht kann wohl nicht vom Gutdünken eines/r Referenten/In abhängen.

In diesem Zusammenhang ist besonders anzumerken, dass ja auch offenbar das Internationale Fachseminar für Sachverständige und Juristen in Bad Hofgastein (zurecht) anerkannt wird, obwohl dort nicht einmal der hier vorgegebene ausschließliche Personenkreis gegeben ist.

Des Weiteren wird moniert, dass der angefochtene Bescheid als „BERUFUNGSVOR-ENTSCHEIDUNG“ bezeichnet wird. Dies ist aus der Berufung des Einschreiters in keiner Weise ableitbar. Wie bereits ausgeführt, und aus dem bisherigen Akteninhalt, der unter einem ausdrücklich ebenfalls zum Gegenstand des nunmehrigen Rechtsmittels erhoben wird, ist der - mangelhafte - erstinstanzliche neue Bescheid auf einen Irrtum der Sachbearbeiterin zurückzuführen. Demgemäß hätte er auch - dem als „Vorstellung“ bezeichneten Rechtsmittel entsprechend AUFGEHOBEN und (jedenfalls in diesem Umfang) durch einen NEUEN Bescheid

*ersetzt werden müssen. Demgemäß steht aber - jedenfalls im nicht in Rechtskraft  
erwachsenem Umfang nunmehr dem Einschreiter (neuerlich) die Möglichkeit einer BERU-  
FUNGSVORENTSCHEIDUNG zu, weshalb die Rechtsmittelbelehrung des angefochtenen  
Bescheides fehlerhaft ist.*

*Demgemäß stellt der Unterfertigte den*

### *A N T R A G ,*

*die Erstinstanz wolle in Stattgebung des ausgeführten Rechtsmittels diesem im Rahmen einer  
Berufungsvorentscheidung stattgeben, in eventu die Sache zur Entscheidung an die  
Berufungsinstanz UFS vorlegen."*

Dem Vorlageantrag wurden – unaufgefordert - ein Exemplar der Zeitung „Die Wiener Richter-  
in, Der Wiener Richter“ Nr. 55 Jänner 2003, in der ein Artikel „Zypern im Oktober 2002, Ge-  
teilte Insel der Aphrodite“, und ein Beiblatt zu einer solchen Zeitung, die den Artikel „Stolze  
Republik am Atlantik, Über die Richterreise nach Portugal 24. bis 31.10.2005“ enthält, sowie  
einige Fotos von den Richterreisen 2003 und 2004 angeschlossen.

Im Artikel über die Richterreise nach Zypern wird als „erstaunlich“ erwähnt, dass „vom Justiz-  
ministerium nur zwei Tage Sonderurlaub gewährt wurden“. Im Artikel über die Richterreise  
nach Portugal wird berichtet, dass der Richterdelegation im Oberlandesgericht in Lissabon,  
dem Tribunal da Relacao, ein besonders freundlicher Empfang bereitet worden sei. „Im gro-  
ßen, prächtigen Verhandlungssaal stehen verschiedene Portweine bereit, die darauf warten,  
von den österreichischen Richtern verkostet zu werden“.

Ein Foto zeigt den Bw an der Küste vor der Tafel mit der Inschrift „CAPE OF GOOD HOPE,  
THE MOST SOUTH WESTERN POINT OF THE AFRICAN CONTINENT“. Weiters wurden drei  
Fotos zum „Empfang anlässlich des Staatsfeiertages in der österreichischen Botschaft in  
Pretoria“, vier Fotos zum „Empfang anlässlich der Richterreise 2003 in der Rechtsanwalts-  
kammer in Johannesburg“ und vier Fotos über den Besuch „anlässlich der Richterreise 2003 in  
Soweto (sicher gut gemeint)“ vorgelegt.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

#### **1. Verfahrensrecht:**

##### **1.1 Rechtsmittel der Vorstellung und ersatzlose Bescheidaufhebung aufgrund einer Berufung:**

##### **1.1.1. Rechtsgrundlagen:**

Wie bei Berufungserhebung seitens der Behörde vorzugehen ist, normiert § 276 BAO, der in  
der für das Jahr 2006 geltenden Fassung BGBl. I 143/2006 lautet:

§ 276. (1) Ist die Berufung weder zurückzuweisen (§ 273) noch als zurückgenommen (§ 85 Abs. 2, § 86a Abs. 1, § 275) oder als gegenstandslos (§ 256 Abs. 3, § 274) zu erklären, so kann die Abgabenbehörde erster Instanz die Berufung nach Durchführung der etwa noch erforderlichen Ermittlungen durch Berufungsvorentscheidung erledigen und hiebei den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abändern, aufheben oder die Berufung als unbegründet abweisen.

(2) Gegen einen solchen Bescheid, der wie eine Entscheidung über die Berufung wirkt, kann innerhalb eines Monats der Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt werden (Vorlageantrag). Zur Einbringung eines solchen Antrages ist der Berufungswerber und ferner jeder befugt, dem gegenüber die Berufungsvorentscheidung wirkt.

(3) Wird ein Vorlageantrag rechtzeitig eingebracht, so gilt ungeachtet des Umstandes, dass die Wirksamkeit der Berufungsvorentscheidung dadurch nicht berührt wird, die Berufung von der Einbringung des Antrages an wiederum als unerledigt. Bei Zurücknahme des Antrages gilt die Berufung wieder als durch die Berufungsvorentscheidung erledigt; dies gilt, wenn solche Anträge von mehreren hiezu Befugten gestellt wurden, nur für den Fall der Zurücknahme aller dieser Anträge.

(4) Auf das Recht zur Stellung des Vorlageantrages ist in der Berufungsvorentscheidung hinzuweisen. § 93 Abs. 4 bis 6, § 245 Abs. 1 zweiter Satz und Abs. 2 bis 4, § 249 Abs. 1, § 255, § 256 sowie § 273 Abs. 1 sind sinngemäß anzuwenden.

(5) Eine zweite Berufungsvorentscheidung darf - außer wenn sie dem Berufsbegehren vollinhaltlich Rechnung trägt - nur erlassen werden, wenn alle Parteien, die einen Vorlageantrag gestellt haben, zustimmen und die Antragsfrist für alle Antragsberechtigten abgelaufen ist. Die Zustimmung ist schriftlich oder zur Niederschrift (§ 87) zu erklären.

(6) Die Abgabenbehörde erster Instanz hat die Berufung, über die eine Berufungsvorentscheidung nicht erlassen wurde oder über die infolge eines zeitgerechten Vorlageantrages von der Abgabenbehörde zweiter Instanz zu entscheiden ist, nach Durchführung der etwa noch erforderlichen Ermittlungen ohne unnötigen Aufschub der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorzulegen. Die Abgabenbehörde erster Instanz hat die Parteien (§ 78) vom Zeitpunkt der Vorlage unter Anschluss einer Ausfertigung des Vorlageberichtes zu verständigen.

Erfolgt innerhalb von zwei Monaten ab Einbringung der Berufung oder des Vorlageantrages bei der Abgabenbehörde erster Instanz weder eine das Berufungsverfahren abschließende Erledigung der Abgabenbehörde erster Instanz, noch eine Aussetzung der Berufung nach § 281 oder eine Verständigung von der Vorlage der Berufung, so kann eine Partei (§ 78) bei der



Abgabenbehörde zweiter Instanz eine Vorlageerinnerung einbringen. Diese wirkt wie eine Vorlage der Berufung durch die Abgabenbehörde erster Instanz, wenn sie die Bezeichnung des angefochtenen Bescheides und Angaben über die Einbringung der Berufung enthält.

(7) Partei im Berufungsverfahren vor der Abgabenbehörde zweiter Instanz ist auch die Abgabenbehörde erster Instanz, deren Bescheid mit Berufung angefochten ist.

(8) Sowohl die Vorlage als auch die Vorlageerinnerung lässt das Recht zur Erlassung einer Berufungsvorentscheidung ebenso unberührt wie das Recht der Abgabenbehörde erster Instanz zur Erlassung von Bescheiden gemäß den §§ 85 Abs. 2, 86a Abs. 1, 256 Abs. 3, 273, 274, 275 und 281. In diesen Fällen hat die Abgabenbehörde erster Instanz die Abgabenbehörde zweiter Instanz unverzüglich von Berufungsvorentscheidungen, von das Berufungsverfahren abschließenden Erledigungen gemäß den §§ 85 Abs. 2, 86a Abs. 1, 256 Abs. 3, 273, 274 und 275 sowie von Bescheiden gemäß § 281 unter Anschluss einer Ausfertigung des Bescheides zu verständigen. Diese Pflicht zur Verständigung umfasst weiters Änderungen aller für die Entscheidung über die Berufung bedeutsamen tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse.

### **1.1.2. rechtliche Beurteilung:**

In Abgabenverfahren vor Bundesabgabenbehörden – also insbesondere Finanzämter, Gebührenämter, UFS - ist die Bundesabgabenordnung (BAO) die anzuwendende Prozessordnung, nicht hingegen das Allgemeine Verwaltungsverfahrensgesetz (AVG). Die im als (zweite) Berufung bezeichneten Vorlageantrag zum Berufungsgegenstand erhobene VORSTELLUNG (§ 57 AVG) in Verbindung mit einer Bescheidaufhebung und neuer Sachentscheidung aufgrund einer Berufung ist in der BAO nicht vorgesehen. Gemäß § 243 BAO sind gegen Bescheide, die Abgabenbehörden in erster Instanz erlassen haben, ausschließlich Berufungen zulässig, wobei eine Berufung nicht als solche bezeichnet werden muss (Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 243, Tz 5).

Wie aus dem Wortlaut des § 276 BAO hervorgeht, war die Erlassung einer Berufungsvorentscheidung (BVE) die einzig zulässige Sachentscheidungsmöglichkeit, die die Bundesabgabenordnung für das Finanzamt normiert. Die Erlassung der BVE ist ebenso wenig zu beanstanden, wie der Vorwurf, ihre Rechtsbelehrung sei rechtswidrig, gibt sie doch ausschließlich den Gesetzeswortlaut des § 276 Abs. 2 bis 4 BAO wieder, weshalb auf die Wiedergabe der Rechtsbelehrung der automationsunterstützt erlassenen BVE verzichtet werden konnte. Eine BVE ist nicht zwingend zu erlassen, war in gegenständlichem Fall aber sinnvoll, weil der Erstbescheid vom 19.06.2006 nur das Werbungskostenpauschale von € 132,00 enthielt. Durch die BVE wurde das Prozessthema konkretisiert, einer BVE kommt im weiter geführten Berufungsverfahren Vorhaltscharakter zu.

Bescheidaufhebungen, die mit einer neuen Sachentscheidung verbunden werden, sind aufgrund §§ 299 und 303 BAO möglich; nicht jedoch im Berufungsverfahren.

Eine ersatzlose Aufhebung aufgrund einer Berufung ist nur dann mit Berufungs(vor)entscheidung auszusprechen, wenn der in Berufung gezogene Bescheid nicht hätte ergehen dürfen, denn eine solche Aufhebung bewirkt entschiedene Sache, in die nur mit einem Rechtsbehelf wieder eingestiegen werden könnte, zB wegen eines Wiederaufnahmegrundes gemäß § 303 BAO. Für den UFS ist im Berufungsverfahren eine Bescheidaufhebung unter Zurückverweisung an die erste Instanz in gewissen Fällen vorgesehen (§ 289 Abs. 1 BAO, Kassation).

Aufgrund des als 2. Berufung vom 24.09.2006 bezeichneten Vorlageantrages (§ 276 Abs. 2 BAO) gilt die Berufung gemäß § 276 Abs. 3 erster Satz BAO wiederum als unerledigt. Anders als die Berufung ist der Vorlageantrag KEIN Rechtsmittel; aufgrund eines Vorlageantrages wird also vielmehr bloß nochmals über die Berufung entschieden, wobei in einem Vorlageantrag weiteres Berufungsvorbringen erstattet werden kann, wie es auch in gegenständlichem Verfahren geschehen ist.

Das Berufungsverfahren vor Abgabenbehörden des Bundes ist als Teil des 7. Abschnitts der BAO geregelt, § 243 bis § 292 BAO. Auf das RIS darf verwiesen werden.

## **1.2. Verfassungswidrigkeit gemäß § 144 B-VG (wohl gemeint Artikel 144 B-VG):**

### **1.2.1. Rechtsgrundlagen:**

Gemäß § 114 Abs. 1 BAO haben die Abgabenbehörden darauf zu achten, daß alle Abgabepflichtigen nach den Abgabenvorschriften erfaßt und gleichmäßig behandelt werden, sowie darüber zu wachen, daß Abgabeneinnahmen nicht zu Unrecht verkürzt werden. Sie haben alles, was für die Bemessung der Abgaben wichtig ist, sorgfältig zu erheben und die Nachrichten darüber zu sammeln, fortlaufend zu ergänzen und auszutauschen.

§ 114 ist zum Teil eine einfachgesetzliche Wiederholung verfassungsrechtlicher Grundsätze, nämlich des Gleichheitsgrundsatzes (ART 2StGG, Art. 7 Abs. 1 B-VG) und des Legalitätsgrundsatzes (Art. 18 Abs. 1 B-VG, vgl. auch § 5 F-VG) (Ritz, aaO, § 114, Tz 1).

Der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung erfordert, Fehler bei der Steuerbemessung mit allen vom Gesetz vorgesehenen Mitteln zu vermeiden oder zu beseitigen (Ritz, aaO, § 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, aaO, § 114, Tz 4 mwN).

Das Gebot, die Abgabe bei allen Abgabepflichtigen richtig zu bemessen, gilt auch dann, wenn der Fehler bei der Steuerbemessung bzw. eine rechtswidrige Vorgangsweise der Behörde bei

demselben Abgabepflichten in anderen Bescheiden, zB zu Vorperioden, erfolgte. Wie der VwGH 27.06.1991, 90/13/0156, zum Ausdruck gebracht hat, hindert der Grundsatz von Treu und Glauben (siehe hiezu auch Lang/Schuch/Staringer, Soft Law in der Praxis, Wien 2005, 89) die Behörde nicht, von einer als unrichtig erkannten Rechtsauffassung später abzugehen (VwGH 24.5.2007, [2005/15/0052](#)).

Demnach wäre die Amtspartei auf Grundlage des § 114 BAO infolge ihrer für das Jahr 2003 gewonnenen Erkenntnisse um den Inhalt der Auslandsstudienreise verpflichtet gewesen, im Wege einer Wiederaufnahme (§ 303 BAO) oder Bescheidaufhebung (§ 299 BAO) den rechtswidrigen Einkommensteuerbescheid 2002 aus dem Rechtsbestand zu beseitigen und durch einen rechtskonformen, neuen Sachbescheid zu ersetzen, in welchem die Kosten für die Auslandsstudienreise 2002 nach Zypern unberücksichtigt geblieben wären.

Zu Auslandsreisen von Richtern, die stets den österreichischen Nationalfeiertag einschließen, und zu solchen von Richteramtsanwärtern wurde der UFS wiederholt befasst und hat in folgend dargestellten Berufungsentscheidungen das zu Grunde gelegene Programm stets als Mischprogramm beurteilt:

Entscheidung GZ und Datum	Auslandsreisen der Justiz mit Sonderurlaub
UFS 03.03.2003, RV/0671-S/02	Richterreise Israel, 22.- 29. Okt. <b>1999</b>
UFS 21.02.2007, RV/0020-W/07	Richterreise Portugal 24.-31.10. <b>2005</b>
UFS 30.04.2009, RV/0028-K/08	Richterreise Portugal, 24.-31.10. <b>2005</b>
UFS 11.06.2008, RV/2447-W/07	Richterreise Portugal, 24.-31.10. <b>2005</b>
UFS 30.04.2009, RV/0066-K/09	Richterreise Bangkok, 21.-31.10. <b>2006</b>
UFS 01.08.2007, RV/1477-W/07	Kulturreise für Richteramtsanwärter 2.-10. Oktober 2002 Zypern <b>2002</b>
UFS 12.10.2004, RV/1827-W/03	Kulturreise für Richteramtsanwärterinnen nach Rom 13.-20.10. <b>2002</b>
UFS 07.08.2007, RV/0200-G/06	Kulturreise für Richteramtsanwärterinnen nach Rom 25.-31.5. <b>2003</b>
UFS 21.08.2003, RV/3729-W/02	Reise eines Richters Lissabon, 29.9.-6.10. <b>2001</b>

Mit Erkenntnis VwGH 24.04.1997, [93/15/0069](#), hat bereits der Verwaltungsgerichtshof zur Richterreise des Jahres 1991 nach Spanien die Abzugsfähigkeit der Kosten mit dem Vorliegen eines Mischprogramms verneint.

Auch kommt dem Umstand, dass zu der Richterreise strenge Zugangsbeschränkungen gelten, im Hinblick auf die Anziehungskraft einer Reise auf andere Personen keine Bedeutung zu. Diese Sichtweise liefe dem in der BAO verankerten Gleichheitsgrundsatz des § 114 BAO

zuwider, würden doch durch Zugangsbeschränkungen nicht abzugsfähige Kosten abzugsfähig gemacht werden können.

Auch der Vorwurf, „durch schikanöse Maßnahmen der Amtspartei sollten die an Weiterbildung Interessierten finanziell bestraft werden“, wird durch § 114 BAO und obig angeführten Entscheidungen entkräftet.

## **2. Einkommensteuerrecht:**

### **2.1. Rechtsgrundlagen:**

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

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 sind Werbungskosten auch Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Verpflegung und Unterkunft bei ausschließlich beruflich veranlassten Reisen. Diese Aufwendungen sind ohne Nachweis ihrer Höhe als Werbungskosten anzuerkennen, soweit sie die sich aus § 26 Z 4 ergebenden Beträge nicht übersteigen. Höhere Aufwendungen für Verpflegung sind nicht zu berücksichtigen.

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 sind Werbungskosten auch Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit und Aufwendungen für umfassende Umschulungsmaßnahmen, die eine Tätigkeit in einem neuen Berufsfeld ermöglichen. Aufwendungen für Nächtigungen sind jedoch höchstens im Ausmaß des den Bundesbediensteten zustehenden Nächtigungsgeldes der Höchststufe bei Anwendung des § 13 Abs. 7 der Reisegebührenvorschrift zu berücksichtigen

Gemäß § 20 Abs. 1 EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden:

1. Die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge.
2. a) 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.

### **2.2. rechtliche Beurteilung:**

Zur steuerlichen Anerkennung von Studienreisen hat der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung (vgl. VwGH 19.10.1999, [99/14/0131](#) und VwGH 24.4.1997, [93/15/0069](#)) entschieden, dass Kosten einer Studienreise nur dann steuerlich abzugsfähig sind, wenn folgende Voraussetzungen kumulativ vorliegen (vgl. VwGH 22.9.2000, [98/15/0111](#)). Andernfalls ist von

Aufwendungen für die Lebensführung im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 auszugehen, sodass die Kosten für die Reise zur Gänze nicht abzugsfähig sind (Aufteilungsverbot).

Die vom VwGH in ständiger Rechtsprechung geforderten Voraussetzungen sind:

1. Planung und Durchführung der Reise erfolgen entweder im Rahmen einer lehrgangsmäßigen Organisation oder sonst in einer Weise, die die zumindest weitaus überwiegend berufliche Bedingtheit einwandfrei erkennen lässt.
2. Die Reise muss nach Planung und Durchführung dem Abgabepflichtigen die Möglichkeiten bieten, Kenntnisse zu erwerben, die eine einigermaßen konkrete berufliche Verwertung gestatten.
3. Das Reiseprogramm und seine Durchführung müssen derart einseitig und nahezu ausschließlich auf interessierte Teilnehmer der Berufsgruppe des Abgabepflichtigen abgestellt sein, dass sie jegliche Anziehungskraft auf andere als in der spezifischen Richtung beruflich interessierte Teilnehmer entbehren.
4. Andere allgemein interessierende Programmpunkte dürfen zeitlich gesehen nicht mehr Raum als jenen einnehmen, der während der laufenden Berufsausübung als Freizeit regelmäßig zu anderen als beruflichen Betätigungen verwendet wird; jedoch führt der nur zur Gestaltung der Freizeit dienende Aufwand keinesfalls zu einer steuerlichen Berücksichtigung.

Der VwGH hat dementsprechend die Kosten von Reisen, bei denen ein typisches Mischprogramm absolviert wird, in den Bereich der privaten Lebensführung verwiesen (vgl. VwGH 24.4.1997, [93/15/0069](#); VwGH 29.1.2002, [98/14/0124](#); VwGH 26.1.1993, [88/14/0108](#)).

Im Spannungsverhältnis von § 16 Abs. 1 Z 10 und § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 hat die rechtliche Beurteilung von Auslandsstudienreisen dann zu erfolgen, wenn die der Fortbildung dienenden Programmpunkte unzweifelhaft nach der einkommensteuerlichen Beurteilung als Fortbildung anzusehen sind, wozu auf unten stehende Ausführungen verwiesen wird. Ob bei einem Auslandsstudienprogramm der Berufscharakter oder der touristische Teil im Vordergrund steht, ist eine auf der Tatsachenebene zu lösende Sachverhaltsfrage, die ohne das zu Grunde liegende Programm nicht zu beantworten ist.

Nun wurde der Bw, ein ausgebildeter Jurist, in gegenständlichem Verfahren mit Vorhalt vom 07.08.2006 aufgefordert, das Programm vorzulegen und hat dieser Aufforderung nicht entsprochen, wie aus seiner Vorhaltsbeantwortung vom 14.08.2006 zu entnehmen ist, denn ein Programm wird darin nicht als Anlage erwähnt. Des weiteren wurde dem Bw durch die Vorhaltscharakter habende Berufungsvorentscheidung nochmals deutlich vor Augen geführt, dass er die darin vertretene Beurteilung eines Mischprogramms zu entkräften haben wird, möchte er seiner Berufung zum Erfolg verhelfen. Aus seinen Ausführungen zur Nichtvorlage des Programms im Vorlageantrag ist zu entnehmen, dass er die Aufforderung wohl gehört hat. Allfällige Programmänderungen vor Ort hätte der Bw am Programm anmerken können;

ist aber zB zur Weinverkostung im prächtigen Verhandlungssaal in den ha. entschiedenen Berufungsfällen auch nicht erfolgt.

Es treffen in einem Berufungsverfahren den Berufungswerber Wahrheits-, Offenlegungs- und Mitwirkungspflichten, doch können Verletzungen dieser Pflichten – anders als zB bei Auskunftspersonen – nicht mit Zwangsstrafe erzwungen werden. Vielmehr ist die rechtliche Folge, dass die Nichtbeibringung eines essentiellen und vorhandenen Beweismittels zur Abweisung der Berufung führt. Dass ein Programm anlässlich gegenständlicher Richterreise erstellt wurde, geht aus den Schreiben des OLG hervor, wobei in jenem vom 22.08.2003 bereits erwähnt ist, dass das Programm über den touristischen Teil schon jetzt übermittelt werde. Für die Beurteilung der beruflichen Veranlassung einer Fortbildungsreise ins Ausland ist das Reiseprogramm ein solch essentielles Beweismittel, das in zahlreichen anderen Fällen zu Richterreisen in anderen Jahre von den anderen Berufungswerbern stets vorgelegt, jedoch in allen Fällen als Mischprogramm beurteilt wurde. Auch den Nachweis der Bewilligung von Sonderurlaub ist der Bw schuldig geblieben; das diesbezüglich vorgelegte Schreiben ist entgegen der Ansicht der Bw kein Bescheid. Von Interesse ist in diesem Zusammenhang auch der Artikel zur Zypernreise, zu der von der Autorin ausgeführt wurde, dass nur für zwei Tage Sonderurlaub gewährt wurde.

Kosten für eine Auslandstudienreise sind nur dann als Werbungskosten abzugsfähig, wenn sie der Berufsfortbildung bzw. –weiterbildung gedient hat. 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. Fortbildungskosten dienen dazu, in einem bereits ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben und den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden (Doralt, EStG<sup>9</sup> (1.1.2005), § 16 Tz 203/2, nWN). Demzufolge fordert der VwGH in ständiger Rechtsprechung, dass die Reise nach Planung und Durchführung dem Stpfl. die Möglichkeiten bieten muss, Kenntnisse zu erwerben, die eine einigermaßen konkrete berufliche Verwertung gestatten.

Der Bw bekleidete im Streitjahr die Funktion eines Staatsanwaltes. Er war damit in der Exekutive tätig und hatte in diesem Berufsfeld nationales Recht zu vollziehen. Zum typischen Berufsbild eines Staatsanwaltes gehören die Ahndung von Straftaten, Anklageerhebung etc. Es ist nicht erkennbar, dass für die Staatsanwaltstätigkeit in Österreich Kenntnisse des süd-afrikanischen Rechts von Bedeutung sind, weshalb aus der Sicht des Einkommensteuerrechts der Fortbildungscharakter zu verneinen ist. Auch die Ausführungen zu juristischen Inhalten in den vorgelegten Artikel lässt einen Bezug zur Tätigkeit als Richter und Staatsanwalt nicht erkennen, auch wenn dieses Wissen von Interesse sein kann. Dass dennoch – wenn auch nur

teilweise - für die Richterreisen auf Grundlage des § 74 Richter- und Staatsanwaltschaftsdienstgesetz – RStDG Sonderurlaub gewährt wird, hat im Einkommensteuerverfahren nur indiziellen Charakter, entfaltet jedoch keine Bindungswirkung.

Die im Vorlageantrag dargelegten Gründe vermögen den Fortbildungscharakter der Richterreise nicht darzutun, weil als Fortbildung bzw. Weiterbildung iSd § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 nicht Veranstaltungen anzusehen sind, die bloß repräsentativen Charakter haben; ausgenommen Repräsentation gehört wie bei einem Botschafter zum Berufsbild. Die diesbezüglich vorgelegten Fotos beim Empfang in der österreichischen Botschaft in Pretoria anlässlich des österreichischen Staatsfeiertages im Beisein des österreichischen Botschafters, wobei auf den Fotos zu erkennen ist, dass ein Kinderchor ein Ständchen bringt, viele Menschen sich im Botschaftsgarten tummeln, sowie beim Empfang in der Rechtsanwaltskammer in Johannesburg in barähnlichem Ambiente beim Gespräch zeigen typisch unter § 20 Abs. 1 Z 2a EStG 1988 fallende Sachverhalte, die durch die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Bw als Staatsanwalt mit sich gebracht werden, jedoch über die reine Förderung des Berufes – noch – nicht hinausgehen. Sie sagen weiters nichts über die Wissensvermittlung aus.

Der Bw verkennt mit seinen Ausführungen bezüglich Vertretung der Republik Österreich im Ausland, dass auf Beamtenebene nur die dazu berufenen Beamten des Bundesministeriums für auswärtige Angelegenheiten berufen sind, wie zB Botschafter, die sich dann überdies im Dienst zu befinden haben, was bei Sonderurlaub nicht der Fall ist. Der Bw war daher Gast beim österreichischen Botschafter, als dieser am Nationalfeiertag einen Empfang gab und dabei die Republik Österreich offiziell vertrat.

Die zur Richterreise 2004 nach Kuba vorgelegten Fotos waren für gegenständliches Berufungsverfahren ohne Belang.

Tatsächlich enthält die Richterreise aus der Sicht des Einkommensteuerrechts ausschließlich Programmpunkte, die dem § 20 EStG 1988 zuzuordnen sind: der touristische Teil fällt unter § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 und die als beruflich bezeichneten Programmpunkte sind unter Z 2a leg. cit. zu subsumieren.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 11. Mai 2010