



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg, betreffend Aufhebung der Einkommensteuerbescheide 2004 bis 2006 gemäß [§ 299 BAO](#) sowie betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2004 bis 2006, entschieden:

Die gegen die Aufhebungsbescheide 2004, 2005 und 2006 sowie gegen die neu erlassenen Bescheide betreffend Einkommensteuer 2004 und 2006 gerichteten Berufungen werden als unbegründet abgewiesen. Diese Bescheide bleiben unverändert.

Der Einkommensteuerbescheid 2005 wird abgeändert. Die Einkommensteuer 2005 wird mit - € 496,16 (Gutschrift) wie in der Berufungsvorentscheidung vom 8. Juni 2010 festgesetzt.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) ist in den Jahren 2004 bis 2006 als Staatsanwalt tätig und beantragt bei der Durchführung der Arbeitnehmerveranlagungen für die Jahre 2004 bis 2006 Kosten für Aus- und Fortbildung als erhöhte Werbungskosten abzuziehen. Die Abgabenfestsetzung für die angesprochenen Jahre erfolgt zunächst erklärungskonform mit Einkommensteuerbescheiden für die Jahre 2004 bis 2006, allesamt vom 18. November 2009, mit denen entsprechende Gutschriften festgesetzt werden.

Im Zuge einer sogenannten Nachbescheidkontrolle kommt hervor, dass die Kosten für Aus- und Fortbildung für die in der ordentlichen Gerichtsbarkeit traditionell jährlich durchgeführten

sog. Richterreisen sowie im Jahr 2005 zusätzlich für das sog. Richterwochenende angefallen sind.

Der Bw spricht am 9.4.2010 persönlich bei der Amtspartei vor; zu dieser Vorsprache liegt dem Verwaltungsakt weder ein Aktenvermerk noch eine Niederschrift ein.

Mit Schriftsatz vom 9.4.2010 trägt der Bw zum Fortbildungscharakter der Auslandsstudienreisen vor, dass die Tätigkeit als Staatsanwalt neben der Abwicklung von Strafverfahren im Inland auch einen regelmäßigen Kontakt mit Strafverfolgungsbehörden bzw. Gerichte anderer Staaten und Rechtssysteme umfasse. Um die Qualität der internationalen justiziellen Zusammenarbeit und das Verständnis für andere Rechtssysteme zu fördern, veranstalte das OLG Wien regelmäßig Reisen für Richter und Staatsanwälte auf freiwilliger Basis. Zu diesem Zweck würden unter Mithilfe der österreichischen Vertretungen im jeweiligen Gastland Treffen und Diskussionen mit Vertretern der örtlichen Gerichtsbarkeit, der Staatsanwaltschaften, Justizministerien, Universitäten und Rechtsanwälte organisiert, sowie Vorträge und Gerichtsverhandlungen besucht. Die Kosten dieser Reisen würden von den Teilnehmern zur Gänze selbst getragen, ein Kostenersatz durch den Dienstgeber finde nicht statt.

Bei dem „sogenannten Richterwochenende“ habe es sich um eine Fortbildungsveranstaltung gehandelt, die einmal jährlich an einem Wochenende stattfinde und sich justizrelevanten Themen widme. Der Besuch sei freiwillig, die Kosten seien zur Gänze von den Teilnehmern zu tragen. Ein Kostenersatz finde auch hier nicht statt. Im Rahmen der Veranstaltung 2005 von Freitag, den 11. November, bis Sonntag, den 13. November, habe der Bw den Workshop zum Thema „Korruption“ besucht. Zum Richterwochenende liegt dem vorgelegten Verwaltungsakt kein Programm ein.

Die Amtspartei gelangt zur Ansicht, dass ein sog. Mischprogramm vorliegt und die damit in Zusammenhang stehenden Kosten folglich nicht den Tatbestand der Fortbildung erfüllen würden. Die Amtspartei verfügt auf Grundlage des § 299 Abs. 1 BAO mit drei Bescheiden vom 10. Mai 2010 die Aufhebung der Einkommensteuerbescheide 2004 bis 2006 und verbindet damit die Erlassung neuer Einkommensteuerbescheide für diese Jahre.

Sämtliche Aufhebungsbescheide enthalten in Form der Standardbegründung den Wortlaut des § 299 Abs. 1 BAO. Sowohl die Ermessensübung als auch der Aufhebungsgrund sind in der Begründung der neu erlassenen Einkommensteuerbescheide 2004 bis 2006 enthalten. In den Begründungen der Aufhebungsbescheide wird nicht auf die neu erlassenen Einkommensteuerbescheide vom selben Tag verwiesen. In den Einkommensteuerbescheiden wird ausgeführt:

„Da die aus der Begründung des Sachbescheides sich ergebende inhaltliche Rechtswidrigkeit eine nicht bloß geringfügige Auswirkung hat, war die Aufhebung des im Spruch bezeichneten Bescheides von Amts wegen zu verfügen.

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.“

Folgende Werbungskosten für Aus- und Fortbildung werden laut Aktenlage mit den neu erlassenen Einkommensteuerbescheiden 2004 bis 2006 nicht mehr anerkannt:

Gegenstand	2004	2005	2006
Richterreise	2.058,00		1.612,00
RiAA-Reise		852,97	
Richterwochenende		273,48	
Summe Fortbildung	2.058,00	1.126,45	1.612,00

Mit Schriftsatz vom 4. Juni 2010 beruft der Bw – soweit verfahrensgegenständlich relevant - gegen die im Spruch bezeichneten Bescheide.

Zu den Auslandsreisen wird darin vorgetragen, dass das OLG Wien diese Reisen auf Einladung der jeweiligen ausländischen Behörde **ausschließlich** für Richter und Staatsanwälte veranstaltet habe. Ziel dieser Reisen sei die Verbesserung der internationalen Zusammenarbeit der Justizbehörden der betroffenen Länder und die Förderung des Verständnisses eines fremden Rechtssystems gewesen. Zu diesem Zweck sei die Reise von einem dichten, vom **DIENTSTGEBER** streng vorgegebenen Veranstaltungsprogramm geprägt, das zahlreiche Vorträge und Treffen bzw. Diskussionen mit Vertretern der örtlichen Gerichtsbarkeit und der dieser nahe stehenden Justizinstitutionen und den Besuch von Gerichtsverhandlungen vorgesehen habe. Die Reise habe somit der Verbesserung der Zusammenarbeit der betroffenen Behörden beider Länder sowie der Ausbildung und Steigerung der fachlichen Kompetenzen der teilnehmenden Richter und Staatsanwälte gedient und sei damit ausschließlich im Interesse des Österreichischen Staates gestanden. Sie entspreche dem Fiskalisprogramm der österreichischen Finanzverwaltung, wo in keinsten Weise ein Mischprogramm unterstellt werde.

Weiters sei die Rz 389 der LStRL in keinsten Weise berücksichtigt worden. Aus dem Umstand, dass an den Reisen ausschließlich Richter und Staatsanwälte teilnehmen durften und teilgenommen hätten und das Programm vom **DIENTSTGEBER** organisiert worden sei, sei es somit auch ausschließlich auf interessierte Teilnehmer dieser Berufsgruppe abgestimmt gewesen. Zudem lasse der fachlich geprägte Charakter der einzelnen Programmpunkte jegliche Anziehungskraft der Reise auch nicht aus beruflichen Gründen Interessierte vermissen, sei davon nachvollziehbar auszugehen, dass lediglich an einer Urlaubsreise interessierte Personen sich nicht freiwillig eine bei großer Hitze und strengem Dresscode zu absolvierenden zeitlich und inhaltlich straffen und anspruchsvollen Fachprogramm unterziehen würden, noch dazu unter Bezahlung von Reisekosten, und die man gleich einem gänzlich unbeschwerten und von beruflichen Zwängen losgelösten Erholungsurlaub genießen könnte. Aufgrund des der Weiterbildung dienenden fachlichen Charakters und des ausschließlich im Interesse des österreichischen Staates gelegenen Zweckes der Reise wären die dafür aufgewendeten Kosten daher als Fort- und Ausbildungskosten anzuerkennen gewesen.

Zum Richterwochenende 2005 wird ins Treffen geführt, dass es sich dabei um eine jährlich stattfindende Veranstaltung handle, die sich ausschließlich an (freiwillig teilnehmende) Richter, Staatsanwälte und Richteramtsanwärter richtet und bei der jeweils in verschiedene Workshops justizrelevante Themen behandelt würden. Der Bw habe an einem Workshop teilgenommen, der sich mit dem Thema „Korruption“ befasst habe und von DDr. Hubert Sickinger (Vizepräsident des Beirates von Transparency International Austria) geleitet worden sei, wobei der Bw als Staatsanwalt der Sondergruppe für Bekämpfung der organisierten Kriminalität angehört habe, in der auch Korruptionsfälle zu bearbeiten gewesen seien, zumal die heute eingerichtete Sonderstaatsanwaltschaft zur Bekämpfung der Korruption noch nicht existiert habe.

Mit Berufungsvorentscheidungen vom 8. Juni 2010 weist die Amtspartei die gegen die Einkommensteuerbescheide 2004 und 2006 gerichteten Berufungen als unbegründet ab. Der gegen den Einkommensteuerbescheid 2005 gerichteten Berufung gibt die Amtspartei mit Berufungsvorentscheidung vom 8. Juni 2010 teilweise Folge, indem sie die Kosten für das Richterwochenende anerkennt und insgesamt Werbungskosten von € 931,95 berücksichtigt, wodurch sich die Einkommensteuergutschrift 2005 von € 372,81 auf € 496,16 erhöht. Die Anerkennung wird nicht begründet.

In alle drei Berufungsvorentscheidungen wird folgende Begründung aufgenommen:

„Nach dem Verwaltungsgerichtshof sind Kosten einer Studienreise nur dann absetzbar, wenn folgende 4 Voraussetzungen KUMULATIV vorliegen:

- 1) Planung und Durchführung der Reise erfolgen im Rahmen einer Lehrgangsmäßigen Organisation
- 2) Die Reise muss nach Planung u. Durchführung dem Abgabepflichtigen d. Möglichkeit bieten, Kenntnisse zu erwerben, die beruflich verwertet werden können.
- 3) Das Reiseprogramm und seine Durchführung müssen derart einseitig und nahezu ausschließlich auf interessierte Teilnehmer ihrer Berufsgruppe abgestellt sein, dass sie jeglicher Anziehungskraft auf andere als in der spezifischen Richtung beruflich interessierte Teilnehmer entbehren.
- 4) Andere allgemein interessierende Programmpunkte dürfen zeitlich gesehen nicht mehr Raum einnehmen, als den, der während d. laufenden Berufsausübung als Freizeit regelmäßig zu anderen als beruflichen Betätigungen verwendet wird.

Da Punkt 3 und 4 nicht vorliegen, war abweisend zu entscheiden."

Mit Vorlageantrag vom 7. Juli 2010 wird die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz beantragt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Aufhebungsbescheide gemäß § 299 Abs. 1 BAO:

Die Begründung des Aufhebungsbescheides hat das Vorliegen der Voraussetzungen des § 299 BAO darzulegen, also sowohl den Aufhebungsgrund als auch die Gründe für die Ermessensübung anzuführen. Allerdings sind Begründungsmängel des Erstbescheides im Berufungsverfahren sanierbar. Im Berufungsverfahren kann ein mangelhaft begründeter Aufhebungsbescheid (etwa hinsichtlich der Begründung der Ermessensübung) ergänzt bzw. richtig gestellt werden, es darf bloß kein anderer (neuer) Aufhebungsgrund herangezogen werden (VwGH 26.04.2012, [2009/15/0119](#), mwN).

Mit diesem Erkenntnis hat der Verwaltungsgerichtshof zu Recht erkannt, dass dem Erfordernis der Angabe des Aufhebungsgrundes auch dann noch Genüge getan wird, wenn der Aufhebungsgrund in der Begründung des neuen Sachbescheides angeführt ist und der Aufhebungsbescheid nicht auf die Begründung des verbundenen neuen Sachbescheides verweist. Der VwGH sieht in Bezug auf die Aufhebungsgründe analoge Anwendbarkeit seiner zu den Wiederaufnahmsgründen entwickelten Rechtsprechung, die eine gesamthafte Betrachtung beider Bescheide gebietet. Es liegt in diesen Fällen somit ein im Wege des [§ 289 Abs. 2 BAO](#) im Rechtsmittelverfahren sanierbarer Begründungsmangel vor.

In concreto wird in der Begründung der Aufhebungsbescheide nach § 299 Abs. 1 BAO vom 10. Mai 2010 allgemein die Voraussetzung für die Aufhebung angeführt, nämlich dass sich "der Spruch des Bescheides als nicht richtig erweist". In den (neuen) Einkommensteuerbescheiden vom selben Tag wird dargelegt, dass die bisher anerkannten Kosten für Aus- und Fortbildung nach neuer Ansicht des Finanzamtes nicht als Werbungskosten anerkannt werden können, weil ein sogenanntes Mischprogramm vorliege. Damit ist objektiv erkennbar dargetan, dass die Amtspartei die "Unrichtigkeit" der ursprünglichen Einkommensteuerbescheide 2004 bis 2006 in der Berücksichtigung der Kosten als Aus-Fortbildung als Werbungskosten erblickt hat, jedoch nur soweit ihnen ein Programm zu Grunde lag, was nach der Aktenlage auf das Richterwochenende nicht zutrifft. Aus der Begründung der miteinander verbundenen Aufhebungsbescheide und neuen Sachbescheide vom 10. Mai 2010 ist daher zu erkennen, dass das Finanzamt die Unrichtigkeit der zuvor ergangenen Einkommensteuerbescheide 2004 bis 2006 darin erblickt hat, dass Kosten für Mischprogramme, konkret also für die Auslandsreisen nach Kuba, Zypern und Thailand, als Werbungskosten abgezogen worden waren.

Aufhebungsgründe:

Gestützt auf § 289 Abs. 2 BAO wird die Begründung der Aufhebungsbescheide vom 10. Mai 2010 um folgende Begründung ergänzt:

Zunächst wird als Rechtsgrundlage auf die in den angefochtenen Aufhebungsbescheiden wiedergegebene Bestimmung des § 299 Abs. 1 BAO verwiesen.

Die Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2004 bis 2006 vom 18. November 2009 erweisen sich insoweit als unrichtig, als mit den darin angeführten Werbungskosten Kosten für Aus- und Fortbildung in Abzug gebracht worden sind, obgleich die Voraussetzungen dafür nicht vorlagen. Die Programme für die Studienreisen nach Kuba (2004), nach Zypern (2005) und nach Thailand (2006) stellen ein sogenanntes Mischprogramm dar (VwGH 19.10.1999, [99/14/0131](#); VwGH 24.04.1997, [93/15/0069](#)).

Zur steuerlichen Anerkennung von Studienreisen hat der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung (s.o.) entschieden, dass Kosten einer solchen Reise grundsätzlich Aufwendungen für die Lebensführung im Sinne des [§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988](#) seien, es sei denn, es lägen die vier in den Berufungsvorentscheidungen angeführten Voraussetzungen, wozu auf die Berufungsvorentscheidungen verwiesen wird, kumulativ vor.

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](#); 29.01.2002, [98/14/0124](#), VwGH 19.10.2006, [2005/14/0117](#)).

Die bisher anerkannten Werbungskosten sind um folgende Beträge unrichtig iSd § 299 Abs. 1 BAO zu hoch:

	2004	2005	2006
Richterreise	2.058,00		1.612,00
RiAA-Reise		852,97	
Summe Fortbildung	2.058,00	852,97	1.612,00

Als weiterführende Begründung wird auf nachfolgende Ausführungen zur Einkommensteuer verwiesen.

Ermessensübung:

Anders als ein Aufhebungs- oder Wiederaufnahmsgrund, der nur von der Abgabenbehörde 1. Instanz in die Begründung aufgenommen werden und daher im Rechtsmittelverfahren weder ausgetauscht noch erstmals angeführt werden kann, wächst die Befugnis und Pflicht der Ermessensübung 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 (VwGH 28.02.1989, [88/14/0052](#)).

Die angefochtenen Aufhebungsbescheide 2004 bis 2006 werden gemäß § 289 Abs. 2 BAO um folgende Begründung ergänzt:

Von Amts wegen durchgeführte Aufhebungen gemäß § 299 Abs. 1 BAO liegen im Ermessen der Abgabenbehörde erster Instanz. 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. Die in § 20 BAO erwähnten Ermessenskriterien der Billigkeit und Zweckmäßigkeit sind grundsätzlich und subsidiär zu beachten. Zu berücksichtigen ist auch der Grundsatz der gleichmäßigen Behandlung gemäß [§ 114 BAO](#) (Ritz, BAO⁴, § 20, Tz 5, mwN).

Unter Billigkeit versteht die stRSpr die „Angemessenheit in Bezug auf berechnete Interessen der Partei“, unter Zweckmäßigkeit das „öffentliche Interesse“ (Ritz, BAO⁴, § 20, Tz 7, mwN).

Die Ermessensübung hat sich vor allem am Zweck der Norm zu orientieren. Daher ist für Aufhebungen gem. § 299 BAO insbesondere der Vorrang des Prinzips der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) vor jenem der Rechtsbeständigkeit zu beachten (Ritz,

ÖStZ 1987, 96). Lediglich im Falle bloß geringfügiger steuerlicher Auswirkung wird das Gebot der Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit der Vollziehung für eine negative Ermessensübung sprechen (Ritz, BAO⁴, § 20, Tz 9, mwN).

Laut Sachverhalt hat die Amtspartei für das Jahr 2005 im neu erlassenen Einkommensteuerbescheid über den Aufhebungsgrund hinaus weitere Werbungskosten (Richterwochenende) ausgeschieden, was im Hinblick auf [§ 251 BAO](#) nach hL und RSpr unbedenklich erscheint, für die Ermessensübung jedoch bedeutsam ist.

Wenn der Verwaltungsgerichtshof mit seinem Erkenntnis VwGH 26.04.2012, [2009/15/0119](#), die zu den Wiederaufnahmsgründen entwickelte Rechtsprechung auf die Aufhebungsgründe analog anwendbar sieht, so ist es nur konsequent, auch die vom VwGH zur Ermessensübung bei Wiederaufnahmen gem. [§ 303 Abs. 4 BAO](#) entwickelte Rechtsprechung analog anwendbar zu sehen, wonach die Ermessensübung nur anhand der sich konkret aus den Wiederaufnahmsgründen ergebenden steuerlichen Auswirkung zu üben, und nicht anhand der Gesamtauswirkungen zu beurteilen ist (VwGH 14.12.1995, [94/15/0003](#)). Daraus folgt, dass im Fall einer Aufhebung von Bescheiden gemäß § 299 BAO das Ermessen anhand der ins Treffen geführten Aufhebungsgründe zu üben ist.

Insgesamt betragen die auf die laut obigen Aufhebungsgründen zunächst unrichtig erfassten Werbungskosten € 4.796,45; die insoweit unrichtig gutgeschriebene Einkommensteuer beträgt insgesamt € 1.997,50, wobei die Einkommensteuernachforderung in casu im Vergleich der Einkommensteuerbescheide vom 18. November 2009 zu den neu erlassenen Einkommensteuerbescheiden 2004 und 2006 vom 5. Mai 2010 bzw. zur Berufungsvorentscheidung 2005 vom 8. Juni 2010 zu ermitteln ist.

Da diese Beträge sowohl in Relation zur jeweiligen steuerlichen Jahresbelastung laut angefochtenen Bescheiden als auch absolut betrachtet keinesfalls als geringfügig anzusehen sind und dadurch dem in § 114 BAO verankerten Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung entsprochen wird, ist dem Grundsatz der Rechtsrichtigkeit der Vorzug vor dem Grundsatz der Rechtsbeständigkeit einzuräumen (Ritz, BAO⁴, § 299, Tz 54). Schließlich ist im Fall mehrerer aufgehobener Bescheide bei der Ermessensübung die steuerliche Auswirkung insgesamt zu betrachten (Ritz, BAO⁴, § 303, Tz 41, mwN).

Einkommensteuerbescheide:

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes muss die Begründung eines Abgabenbescheides in einer Weise erfolgen, dass der Denkprozess, der in der behördlichen Erledigung seinen Niederschlag findet, sowohl für den Abgabepflichtigen als auch im Fall der Anrufung des Verwaltungsgerichtshofes für diesen nachvollziehbar ist. Von zentraler

Bedeutung ist dabei die zusammenhängende Darstellung des von der belangten Behörde festgestellten Sachverhaltes, den die belangte Behörde als Ergebnis ihrer - nachvollziehbar dazustellenden - Überlegungen zur Beweiswürdigung als erwiesen annimmt (VwGH 28.05.1997, [94/13/0200](#); VwGH 20.01.2005, [2002/14/0116](#); VwGH 25.03.2010, [2009/16/0104](#)).

Den angefochtenen Einkommensteuerbescheiden 2004 bis 2006 fehlen Sachverhaltsfeststellungen sowie die Darstellung der Überlegungen, die nach Ansicht der Amtspartei für die Annahme eines Mischprogrammes sprechen. Allein das Fehlen der Sachverhaltsfeststellung belastet die angefochtenen Bescheide mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit, die jedoch im Berufungsweg gemäß § 289 Abs. 2 BAO sanierbar ist.

Rechtsgrundlagen zur Einkommensteuer:

Gemäß [§ 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988](#) sind Werbungskosten auch die 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. Dabei steht das volle Tagesgeld für 24 Stunden zu. Höhere Aufwendungen für Verpflegung sind nicht zu berücksichtigen.

Gemäß [§ 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988](#) sind auch Aufwendungen für Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten Tätigkeit Werbungskosten. 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 Z 2 lit. a EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften nicht die 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, abgezogen werden.

Sachverhaltsfeststellung:

Der Berufungswerber (Bw) ist in den Jahren 2004 bis 2006 als Staatsanwalt tätig. Er nimmt in diesen Jahren an den vom OLG gemeinsam mit der Richtervereinigung und der jeweiligen Botschaft der Republik Österreich vor Ort organisierten Richterreisen nach Kuba (2004) und nach Thailand (2006) sowie im Jahr 2005 an der RiAA-Reise nach Zypern teil.

Seitens des Dienstgebers wurden je Auslandsreise Sonderurlaub gewährt. Nachgewiesen ist für die Thailandreise ein Sonderurlaub von drei Tagen. Für die übrigen Tage hat der Bw

Urlaubstage verwendet. Zum Teil werden die Programme als Studienreise bezeichnet. Zu den Auslandsreisen liegen den Verwaltungsakten Programme ein.

Hinweise auf den Zweck und die Dauer der jeweiligen Besuche enthalten die Programme nicht. Namen von Angehörigen der Justiz der Republik Kuba, mit denen persönlich Kontakt aufgenommen werden sollte, sind nur teilweise enthalten. Sämtliche Programme sprechen nur allgemein von Empfang, Begrüßung, Treffen, Gespräch, Besuch, Besichtigung oder Besprechung und nur einmal von Diskussion in Arbeitskreisen (Kuba-Reise). Diesen, an ein Protokoll angelehnten Programmpunkten entspricht - einschließlich Zeiten für Anreise und zwischen den Destinationen sowie zum Mittagessen - ein Zeitausmaß von drei Tagen für die Reisen nach Kuba und Thailand und ein Zeitausmaß von einem Tag für die Zypern-Reise.

Der verbleibende Teil der Richterreisen enthält Programmpunkte, die sich von allgemein interessierenden Urlaubsreisen nicht unterscheiden.

Traditionell erfolgt am österreichischen Nationalfeiertag ein Empfang der Richterdelegation durch den/die Botschafter/in der Republik Österreich, weshalb zum Ausgleich ein Arbeitstag mit allgemein interessierenden Programmpunkten belegt wird.

Reise für RichterInnen nach Kuba 2004:

Tag	Zeit	Programmpunkt	Anwesenheit
Fr, 22.10.	19.00	Ankunft in Havanna, Empfang durch den Kabinettchef Herrn LZ	0
Sa, 23.10.	10.00	Führung durch die Altstadt Havanna durch den Stadthistoriker OL	0
So, 24.10		Exkursion nach Vinales	0
Mo, 25.10.	09.00	Empfang im Ministerium für Justiz	1,5
	10.30	Treffen mit Repräsentanten der Generalprokuratur bzw. Oberstaatsanwaltschaft	2,0
	12.30	Lunch, gegen vom Minister für Justiz der Republik Kuba, Herrn RS	0
	15.00	Gespräch mit dem Präsidenten der Vereinigung der Juristen der Republik Kuba	2
	17.00	Empfang am Sitz der Juristenvereinigung der Republik Kuba	fraglich (Ann. 1)
Di, 26.10.	09.00	Besuch der juristischen Fakultät der Universität von Havanna	2
	11.00	Gespräch mit Vertretern der Kammer für Rechtsanwälte	1,5
	12.30	Empfang der Frau Botschafterin der Republik Österreich	

		Frau AD im Hotel Meliá Cohiba anlässlich des österreichischen Nationalfeiertages	
	15.00	Empfang am Obersten Volksgerichtshof	fraglich (Ann. 2)
Mi, 27.10.	09.00	Abfahrt nach Cienfuegos	0
	14.00	Treffen mit Vertretern des Notariats	fraglich (Ann. 3)
Do, 28.10	09,00	Stadtrundfahrt und Besichtigung Nach dem Mittagessen Weiterfahrt nach Trinidad	0
Fr, 29.10		Besprechungen mit Vertretern der örtlichen Gerichtsbarkeit Besichtigung der historischen Altstadt von Trinidad – UNESCO Weltkulturerbe	fraglich (Ann. 3)
Sa, 30.10.		Fahrt von Trinidad nach St. Clara, Überblick über die historische Entwicklung vor und seit Beginn der Revolution durch örtliche Repräsentanten, Besichtigung des Mausoleums von Che Guevara, Weiterfahrt nach Varadero	0
So, 31.10	14.00	Diskussion in Arbeitskreisen über Unterschiede zwischen österreichischer und kubanischer Gesetzgebung und deren Anwendung	4
	18.00	Zusammenfassung der Besprechungsergebnisse durch den VPräs. des OLG Wien	fraglich (Ann. 1)
Mo, 1.11.	16.25	Abflug von Havanna	

Die Reise dauerte zwölf Tage, der Aufenthalt vor Ort neuneinhalb Tage. Dabei wurden laut Programm die Städte Havanna, Cienfuegos, Trinidad, St. Clara und Varadero besucht sowie eine Exkursion nach Vinales absolviert. Im Programm sind nur die Beginnzeiten der Veranstaltungen angeführt, jedoch nicht deren Ende oder Zeit für Fahrten zwischen den Veranstaltungen oder für das Mittagessen genannt. So geht aus dem Programm nicht hervor, ob die am Sonntag, 31.10, ab 14.00 Uhr anberaumte Diskussion in Arbeitskreisen noch in Varadero oder schon in Havanna stattgefunden hat. Günstigstenfalls wurden an allen besuchten Destinationen mit Ausnahme von Vinales Institutionen der dortigen Gerichtsbarkeit und dieser nahe stehenden Einrichtungen, wie das Ministerium für Justiz, die Juristenvereinigung der Republik Kuba, die juridische Fakultät der Universität Havanna, die Kammer der Rechtsanwälte besucht.

Von den neuneinhalb Tagen sind vier Tage Arbeitstage, die Zeit der Anwesenheit in justiziellen Institutionen beläuft sich unter der Annahme wie in obiger Tabelle angeführt auf 20 Stunden. An keinem Tag wird annähernd die Normalarbeitszeit von acht Stunden erreicht.

Reise für RichteranwälterInnen nach Zypern 2005:

Zum detaillierten Programm wird auf dessen Darstellung in der Entscheidung UFS 01.08.2007, RV/1477-W/07, verwiesen.

Die Reise begann am Sonntag, den 2.10.2005, und endete am Sonntag, den 9.10.2005, und dauerte insgesamt daher acht Tage, davon sechs Tage vor Ort. Die Unterbringung der Reiseteilnehmer erfolgte in der an der Südostküste gelegenen Stadt Larnaca. Die besuchten Institutionen der Gerichtsbarkeit befanden sich ausnahmslos in der im Landesinneren gelegenen Landeshauptstadt Nikosia. Die einfache Fahrt von Larnaca nach Nikosia betrug nach dem Programm 1 h 40 min, hin und zurück machte das also knapp über drei Stunden tägliche Fahrzeit aus. Zwei Ganztagesausflüge am Mittwoch, 5. Oktober, und am Freitag, 7. Oktober, führten nach Paphos und ins Troodos Gebirge.

Am Montag, 3. Oktober, sieht das Programm von 9.30 Uhr bis 10.30 Uhr die Besichtigung eines Distriktgerichtes sowie die Begrüßung durch dessen Präsidenten vor. Von 10.30 Uhr bis 11.30 Uhr erfolgten der Besuch des Obersten Gerichts sowie Begrüßung durch dessen Präsidenten und ein Vortrag über die Organisation und Funktion aller Gerichte durch einen namentlich genannten Richter. Ab 11.30 Uhr war freie Zeit geplant, Besichtigung der neuen Gebäude des Obersten Gerichtes, gefolgt von einem Lunch in der Kantine von 13.00 Uhr bis 14.30 Uhr. Um 14.30 Uhr erfolgte eine Stadtrundfahrt durch Nikosia. Der Aufenthalt beim Distriktgericht/Obersten Gericht dauerte sohin zwei Stunden.

Am Dienstag, 4. Oktober, erfolgte von 9.30 Uhr bis ca. 11 Uhr ein Besuch bei der Oberstaatsanwaltschaft. Ein näher bezeichneter Oberstaatsanwalt hielt einen Vortrag über die Rolle des Oberstaatsanwaltes und die Funktionen der Oberstaatsanwaltschaft. Von 12.15 Uhr bis 16.15 Uhr war eine geführte Tour durch die Pufferzone vorgesehen. Über die Zeit dazwischen, insbesondere über den Zeitrahmen für ein Mittagessen, enthält das Programm keine Angaben. Um 16.30 Uhr erfolgte die Rückfahrt nach Larnaca. Der Aufenthalt bei einer gerichtlichen Institution dauerte sohin 1,5 Stunden.

Am Donnerstag, den 6. Oktober, erfolgte von 10.00 bis 11.30 Uhr ein Besuch des Law Commissioners, ab 11.30 Uhr stand ein Vortrag des Generalsekretärs oder Präsidenten des Rechtsanwaltsvereinigungs über die Herausforderungen der Rechtsanwaltsvereinigungs angesichts des neuen europäischen Rechtsraumes (E-Beitritt Zyperns) auf dem Programm. Ein Ende ist nicht festgeschrieben. Auch ein Zeitrahmen für das Mittagessen fehlt. Nachmittag und Abend zur freien Verfügung. Als berufsbezogen könnten etwa drei bis 3,5 Stunden angenommen werden.

Von den sechs Tagen vor Ort sind fünf Tage Arbeitstage, die Zeit der Anwesenheit in justiziellen Institutionen beträgt sieben Stunden. An keinem Tag wird annähernd die Normalarbeitszeit von acht Stunden erreicht.

Reise für RichterInnen nach Thailand 2006:

Zum detaillierten Programm wird auf dessen Darstellung in der Entscheidung UFS 30.04.2009, RV/0066-K/09, verwiesen. Das Programm liegt hier wie dort nur in englischer Sprache vor.

Die Reise dauerte elf Tage, und zwar von Samstag, den 21.10.2006 (Ankunft im Hotel in Bangkok), bis Dienstag, den 31.10.2006, wobei das Hotel um 17.30 Uhr verlassen werden musste. Der Aufenthalt vor Ort dauert daher neuneinhalb Tage. Dabei wurden die Städte Bangkok, Ayutthaya, Kanchanaburi und Hua Hin besucht.

Während der Reise wurden Institutionen der dortigen Gerichtsbarkeit wie der Court of Appeal, the Civil Court, the Criminal Court und the Supreme Court sowie diesen nahe stehenden Einrichtungen, wie das Lawyers' Council of Thailand, the Judiciary office, the Judicial Training Institute, the Court Museum of Thailand and Archives besucht bzw. besichtigt. Die Tage mit den Besuchen entsprachen den drei Tagen Sonderurlaub.

Die Anwesenheit in justiziellen Institutionen dauerte am Dienstag, 24. Oktober 1,25 Stunden; am Mittwoch, 25. Oktober fünf Stunden, und am Donnerstag, 26. Oktober, 4,5 Stunden.

Von den neuneinhalb Tagen vor Ort sind fünf Tage Arbeitstage, die Zeit der Anwesenheit in justiziellen Institutionen beträgt 10,75 Stunden. An keinem Tag wird annähernd die Normalarbeitszeit von acht Stunden erreicht.

rechtliche Beurteilung:

Der in § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 verwendete Begriff der Fortbildung wird durch die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes näher bestimmt. 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 Berufsidetitität (= das Berufsbild darf nicht erlassen werden) gegeben sein; dabei wird auf Berufszulassungsregeln, Berufsgepflogenheiten 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)

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

Der Verwaltungsgerichtshof hat dementsprechend die Kosten von Reisen, bei denen ein typisches Mischprogramm absolviert wird, in den Bereich der privaten Lebensführung verwiesen (vgl etwa VwGH 17.10.1989, [86/14/0100](#), mwA). Mit Erkenntnis VwGH 24.04.1997, [93/15/0069](#), hat der Verwaltungsgerichtshof die Richterreise nach Spanien des Jahrs 1991 in diesem Sinne als Mischprogramm und damit als nicht abzugsfähig angesehen. Dieses Erkenntnis ist überdies in der vom Bw in der Berufung ins Treffen geführten Rz 389 LStRL 2002 angeführt.

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).

Zu den Punkten im Einzelnen:

Laut Sachverhalt wurde das Reiseprogramm gemeinsam vom OLG Wien gemeinsam mit der Richtervereinigung mit Unterstützung der österreichischen Botschaft vor Ort organisiert. Diese Annahme stützt sich auf das Einladungsschreiben des OLG vom 13.09.2006, in dem die Mitveranstaltung durch die Vereinigung der österreichischen Richter angeführt wird. Die Tatsache, dass das OLG und die Standesvertretung der RichterInnen und StaatsanwältInnen dem Teilnehmerkreis beruflich nahe stehen und die Auswahl zu dieser freiwilligen Reise treffen, hat nicht in einer Art Automatismus die beruflich Bedingtheit iSd § 16 Abs. 1 Z 9 und Z 10 EStG 1988 zu Folge. gegen die Annahme einer lehrgangsmäßigen organisation spricht, dass dem Programm nicht zu entnehmen ist, welches beruflich verwertbare, einigermaßen konkrete Wissen vermittelt wurde. Die Anwesenheitsdauer in justiziellen Institutionen zu jenen Programmpunkten, die sich von einem üblichen Besichtigungsurlaub nicht unterscheiden, steht in einem derartigen Missverhältnis, dass hier laut Sachverhalt vielmehr die allgemein interessierenden Programmpunkte weitaus überwiegen.

Für einen Zeiteinsatz, der den drei Tagen Sonderurlaub entspricht, liegt ein Programm mit Besuchen, Empfängen und Besichtigungen vor, wie sie normalerweise im diplomatischen, protokollarischen Bereich anzutreffen sind, was auch die Mitwirkung der österreichischen Botschaften erklärt. Die Tätigkeit des Repräsentierens entspricht weder dem Berufsbild eines Richters noch der eines Staatsanwaltes. Entgegen den Ausführungen des Bw lässt keines der drei Programme erkennen, dass die Reisen nach Kuba, Zypern und Thailand in einer Weise erfolgt ist, die die zumindest weitaus überwiegende berufliche Bedingtheit der Reise einwandfrei erkennen lässt.

Eine Studienreise verbindet die beruflich veranlasste Reise gemäß § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 mit der Fortbildung gemäß § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988. Tatbestandsbezogen muss eine Studienreise folglich (nahezu) ausschließlich der beruflich veranlassten Fortbildung dienen. Laut Sachverhalt legt der Bw zu keiner der drei Reisen dar, welches konkrete beruflich verwertbare Wissen er auf diesen Reisen konkret für seine in Österreich bei der Staatsanwaltschaft Wien ausgeübte Tätigkeit erfahren hat und wie er dieses konkret in seinem Beruf umgesetzt hat. Laut Sachverhalt spricht der Bw in seinem Berufungsvorbringen selbst von „Veranstaltungen“. Zu den einzelnen Programmpunkten, die einen Bezug zu Institutionen der Justiz haben, sehen die Programme großteils Besuche, Empfänge und Besichtigungen vor. Derartige Programme gehören zu den protokollarischen Aufgaben, wie sie

auch von Botschaften erfüllt werden. Die Teilnahme an diesen Programmpunkten ist jedoch keine Fortbildung im steuerlichen Sinn.

Soweit die Berufungsschrift vorträgt, die Reise sei im Interesse des Österreichischen Staates gestanden und habe der Verbesserung der Zusammenarbeit der österreichischen und jeweiligen ausländischen Behörde gedient, wird auf UFS 11.05.2010, RV/0741-W/08, verwiesen. Zur Vertretung der Republik Österreich befugte Organe von Gebietskörperschaften tun dies im Rahmen ihrer Dienstaussübung, zB als Botschafter oder Protokollbeamter im Präsidium einer Behörde, sind also im Dienst und haben einen entsprechenden Dienstauftrag. Demgegenüber befand sich der Bw während dieser Reise für die Dauer der Aufenthalte in gerichtlichen Institutionen oder bei der österreichischen Botschaft laut Sachverhalt auf Sonderurlaub bzw für die Zeiten, des sich nicht von normaler Besichtigung unterscheidenden, auf Urlaub. Weiters war die Teilnahme nach dem Berufungsvorbringen freiwillig.

Zum Zeiterfordernis ist auf eine "Normalarbeitszeit" von durchschnittlich acht Stunden täglich abzustellen (zB VwGH 26.06.1990, [89/14/0125](#); VwGH 17.11.1992, [92/14/0150](#), VwGH 21.10.1993, [92/15/0150](#)).

Im Fall des einen Fachlehrer an einer landwirtschaftlichen Fachschule für Weinbau und Kellerwirtschaft, der im Rahmen einer Studienreise verschiedene Weingüter in den USA besuchte, betreffenden Erkenntnis VwGH 28.03.2001, [2000/13/0194](#), hat der Verwaltungsgerichtshof nicht als rechtswidrig erkannt, dass Fahrten der Anreise zu und zwischen den Weingütern bei der Ermittlung des zeitlichen Ausmaßes laut Punkt 4 der von der Rechtsprechung kumulativ geforderten Voraussetzungen außer Ansatz gelassen wurden.

Für die Beurteilung der hier strittigen Reisen folgt aus diesem Erkenntnis, dass die Fahrten zu, zwischen und von den Institutionen der Gerichtsbarkeit nicht als Zeit der Fortbildung (aA UFS 01.08.2007, RV/1477-W/07) anzusehen sind, z.B die Fahrten von Larnaca nach Nikosia, zumal laut Sachverhalt sämtliche Institutionen der Gerichtsbarkeit in Nikosia situiert waren und es aus dem Aspekt der bloßen Fortbildung nicht zweckmäßig erscheint, die Unterbringung in Larnaca zu organisieren, sofern nicht außerberufliche Gründe (Larnaca als Küstenstadt mit Strand) mitgespielt haben.

Weder Zeiten für Begrüßungen, Empfänge, auch wenn sie durch hochrangige Vertreter der ausländischen Gerichtsbarkeit erfolgten, sowie Zeiten für die Besichtigung oder Besuche von Gerichten und Gerichtsräumen und für gemeinsam eingenommene Essen stellen Fortbildung für die in Österreich ausgeübte Tätigkeit als Staatsanwalt dar und sind nicht als Zeit für laufende Berufsausübung zu erfassen. Das Reiseprogramm enthält ausschließlich Programmpunkte mit protokollarischem Charakter wie Besuche, Empfänge, Besichtigungen,

die in zeitlicher Hinsicht den drei Tagen Sonderurlaub entsprechen, sowie Programmpunkte, die sich von einem üblichen Urlaub nicht unterscheiden. Kein Programmpunkt ist jedoch als Fortbildung im steuerlichen Sinn zu sehen.

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, in concreto das OLG und die Richtervereinigung als gemeinsame Organisatoren der Reise. Diese Beurteilung ist auch durch § 114 BAO, dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung, geboten. Auch der Umstand, dass je Auslandsreise vom Dienstgeber hierfür drei Tage Sonderurlaub gewährt wurden, hat nicht automatisch den Werbungskostencharakter dieser Reisen zur Folge.

Auch der ins Treffen geführte Dresscode spricht nicht gegen die Annahme einer fast ausschließlich privat veranlassten Reise, zumal es auch im Privatleben Anlässe gibt, anlässlich derer eine gepflegte Kleidung (gesellschaftlich) geboten ist, zB Theater- oder Opernbesuche oder besondere Familienanlässe.

Weiters kann aus der Gestaltung einer Dienstreise nicht auf die steuerliche Absetzbarkeit rückgeschlossen werden. Das, was auch der Dienstgeber für seine Bediensteten mitunter für sinnvoll hält und infolge betrieblicher Veranlassung als Betriebsausgabe abzugsfähig ist, erfüllt nicht automatisch die gesetzlichen Voraussetzungen der steuerlichen Absetzbarkeit beim Arbeitnehmer.

Auch die jüngere Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs (zB VwGH 27.01.2011, [2010/15/0197](#)), wonach im Fall eines Mischprogramms einzelne Reisetage jedoch dann abzugsfähig sein können, wenn betrieblich bzw. beruflich veranlasste Reiseabschnitte sich klar und einwandfrei von privat veranlassten Reiseabschnitten trennen lassen, kann in casu bereits deshalb nicht zum Erfolg verhelfen, weil der Fortbildungscharakter per se nicht gegeben ist. Unter steuerlichen Aspekten sind sämtliche Programmpunkte die Reisen nach Kuba, Zypern und Thailand unter § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 zu subsumieren. Mangels Fortbildung sind die Richterreisen 2004 nach Kuba und 2006 nach Thailand und die RiAA-Reise 2005 nach Zypern keine Studienreisen im steuerlichen Sinn.

Die Richterreisen 2004 und 2006 bzw die RiAA-Reise 2005 stellen aber auch keine beruflich veranlassten Reisen – etwa vergleichbar einer Geschäftsreise – dar, weil das in der Berufung

vorgetragene Ziel dieser Reisen, nämlich „die Verbesserung der internationalen Zusammenarbeit der Justizbehörden der betroffenen Länder und die Förderung des Verständnisses eines fremden Rechtssystems“, nicht zum Berufsbild der RichterInnen und Staatsanwälten/Innen gehört. Selbst die von der Vereinigung der österreichischen Richter verfasste Beschreibung des Berufsbildes der RichterInnen und Staatsanwälten/Innen auf der Website des Juridicums der Universität Wien (Quelle: <http://juridicum.univie.ac.at/index.php?id=249>, Stand 14. Mai 2013) enthält keine diesbezüglichen Ausführungen. Gegen die Annahme, dass solche Kontaktreisen zum Berufsbild der RichterInnen und Staatsanwälten/Innen gehört, spricht auch deren Freiwilligkeit. Die Befugnis, eine Behörde nach außen zu vertreten, obliegt weiters ausschließlich dem Behördenleiter, hier dem Gerichtsvorstand bzw. Präsidenten der höheren Gerichte, nicht jedoch jedem Richter.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 16. Mai 2013