



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., gegen die Bescheide des Finanzamtes Neunkirchen Wr. Neustadt, vertreten durch Hofrätin Mag. Dagmar Ehrenböck, betreffend Aufhebung des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2005 gemäß § 299 BAO vom 1. März 2007 sowie Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2005 vom 1. März 2007 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Bw. war im Berufungszeitraum Richteramtsanwärter und beantragte in seiner am 2. September 2006 elektronisch eingereichten Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2005 unter anderem Aus- / Fortbildungskosten in Höhe von 1.087,88 € als Werbungskosten anzuerkennen.

Mit Bescheid vom 15. September 2006 veranlagte das Finanzamt Neunkirchen Wr. Neustadt den Bw. zunächst erklärungsgemäß zur Einkommensteuer für das Jahr 2005.

Mit Vorhalt vom 13. Februar 2007 teilte das Finanzamt dem Bw. mit, dass die Veranlagung für 2005 zur Beschleunigung der Erledigung vorerst ohne nähere Prüfung der Erklärungsangaben durchgeführt worden sei, auf Grund einer elektronischen Zufallsauswahl aber die Erklärung nun zur nachprüfenden Kontrolle ausgewählt worden sei. Der Bw. werde daher ersucht, die Belege für die Aus-/Fortbildungskosten für das Jahr 2005 vorzulegen.

Mit Schreiben vom 20. Februar 2007 teilte der Bw. dem Finanzamt mit:

„Die für 2005 geltend gemachten Aus-/Fortbildungskosten betreffen meine Teilnahme an der Studienreise der Richteramtsanwärter (RiAA) nach Zypern in der Zeit von 2. bis 9. Oktober 2005. Diese Reise wird vom Präsidenten des Oberlandesgerichtes, dem gemäß § 11 RDG die Leitung des Ausbildungsdienstes der Richteramtsanwärter obliegt, geplant und jährlich durchgeführt. Die Teilnahme an der Reise steht ausschließlich Angehörigen des richterlichen (Vorbereitungs-)Dienstes offen (im Wesentlichen Richteramtsanwärtern sowie in der RiAA-Ausbildung tätigen Richtern). Die Reise stellt sich daher in ihrer Gesamtheit als beruflich bedingt und dienstlich verwertbar dar, was auch dadurch unterstrichen wird, dass den Teilnehmern ein Sonderurlaub gemäß § 74 RDG gewährt wird.“

Die im Rahmen der Studienreise vermittelten Kenntnisse — insbesondere auf dem Gebiet des Rechts der europäischen Integration, des Völkerrechts (UNO-Pufferzone; Rechtsprobleme im Zusammenhang mit der Teilung Zyperns in einen „griechischen“ und einen „türkischen“ Teil, auch im Hinblick auf den am 1. Mai 2004 erfolgten EU-Beitritt) sowie Einblicke in die Gerichtsorganisation außerhalb Österreichs einschließlich der angloamerikanisch geprägten zypriotischen Rechtsordnung — sind nicht nur konkret beruflich verwertbar, sondern entsprechen auch dem gesetzlichen Ausbildungsauftrag des § 14 Abs 3 RDG.

Zur Erreichung dieser Ziele ist das Reiseprogramm einseitig auf die genannten Ausbildungsinteressen abgestellt; der ganz überwiegende Großteil der Programmpunkte entbehrt jeglicher Anziehungskraft auf Nichtjuristen (z.B. Besichtigung von Gerichten und Behörden, Vorträge von Richtern, Behördenvertretern und Funktionären). Allgemein interessierende Programmpunkte nehmen zeitlich gesehen nicht mehr Raum als jenen ein, der während der laufenden Berufsausübung als Freizeit regelmäßig zu anderen als beruflichen Betätigungen verwendet wird und waren überdies in der Gruppe, begleitet durch die Ausbildungsverantwortlichen, zu absolvieren, woraus schon die deutliche Abgrenzung zu einer Privatreise ersichtlich ist. Es darf auch darauf hingewiesen werden, dass im Wesentlichen nur zwei Abende und der Samstag zur freien Verfügung standen.

Die Kosten der Reise betragen 911 Euro zuzüglich 5,28 Euro für eine nachträgliche Preiserhöhung infolge gestiegener Treibstoffpreise; der geltend gemachte Restbetrag entfällt auf die untrennbar mit der Teilnahme an der Reise verbundenen Kosten der Lebensführung in Zypern (insbesondere für Verpflegung, da nur Frühstückspension im Reisepreis inbegriffen ist) sowie die Fahrt vom und zum Flughafen.

An Belegen legte der Bw. in Kopie vor:

- Erlass des Präsidenten des Oberlandesgerichtes Wien vom 9. Juni 2005, Jv 6xxx-9a/05 (Beschreibung der Studienreise und Anmeldung)

- Erlass des Präsidenten des Oberlandesgerichtes Wien vom 21. Juli 2005, Jv 6xxx - 9a/05 (Zulassung zur Studienreise und Vorschreibung der Reisekosten in Höhe von [ursprünglich] 911 Euro)
- Erlass des Präsidenten des Oberlandesgerichtes Wien vom 26. Sept. 2005, Jv 6xxx - 9a/05 (Programm der Studienreise)
- Kontoauszüge betreffend Einzahlung der Reisekosten
- Kontoauszüge betreffend die vor Ort in Zypern getragenen Kosten

Das Schreiben des Präsidenten des Oberlandesgerichts Wien an das Bundesministerium für Justiz vom 9. Juni 2005, Jv 6xxx -9a/05 lautet:

„Ich habe die Absicht, für RichteramtsanwärterInnen des Sprengels des Oberlandesgerichtes Wien in der Zeit vom 2. bis 9. Oktober 2005 eine Studienreise nach Zypern zu veranstalten und auch selbst zu leiten.

Zweck dieser Studienreise ist es, die Teilnehmer mit der Rechtsordnung und Gerichtsorganisation Zyperns vertraut zu machen, Fragen der Rechtsvereinheitlichung und der Rechtsanwendung im Rahmen der Europäischen Union zu erörtern und Kontakte mit Vertretern der Justiz herzustellen. Vorgesehen sind der Besuch von Zivil- und Strafverhandlungen sowie Gespräche und Diskussionen mit zypriotischen RichterInnen und Rechtsanwälten. Weiters sollen durch den Besuch der Sehenswürdigkeiten Zyperns den RichteramtsanwärterInnen Kenntnisse auf kulturellem Gebiet im Sinne des § 14 Abs 3 RDG vermittelt werden.

Die Kosten der Exkursion hat jeder Reiseteilnehmer selbst zu tragen. Die Exkursionskosten pro Teilnehmer werden aufgrund eines Angebotes der ReisebüroGmbH etwa 820,— Euro betragen. (für eine begrenzte Zahl von Teilnehmern stehen Einzelzimmer gegen eine Aufzahlung von Euro 91,— zur Verfügung).

In diesem Preis sind folgende Leistungen inbegriffen:

- *Linienflug Wien-Larnaca-Wien mit C. Airlines*
- *7 Übernachtungen im Hotel L. inklusive Frühstück, aller Steuern und Abgaben (Zweibettzimmer) , 5 Tage Busmiete inklusive deutschsprachige Reiseleitung (á 500 km pro Tag)*
- *2 Abendessen in Larnaca*
- *2 Ganztagesausflüge (Troodos-Gebirge; Paphos) und 1 Stadtrundfahrt in Nicosia mit deutschsprachiger Führung;*

- *Flughafentaxen und Sicherheitsgebühren*
- *Insolvenzversicherung nach Reisebüroversicherungsverordnung*

Ich beabsichtige, den Teilnehmern an der Exkursion (etwa 47 RichteramtsanwärterInnen und etwa 8 mit der Ausbildung befasste RichterInnen), soweit der Präsident des Oberlandesgerichtes dafür zuständig ist, Sonderurlaub zu gewähren.

Im Sinne des Erlasses vom 23.08.1991, 649.00/15-111 1/91, ersuche ich um Genehmigung dieses Vorhabens.“

Mit Schreiben vom 21. Juli 2005, Jv 6xxx -9a/05, teilte der Präsident des Oberlandesgerichtes Wien dem Bw. unter anderem mit, dass er ihn als Teilnehmer an der Exkursion für Richteramtsanwärter/innen nach Zypern in der Zeit vom 2. Oktober bis 9. Oktober 2005 zulasse und ihm auf Grund seines Ansuchens gem. § 74 Abs. 1 RDG zur Teilnahme an dieser Ausbildungsveranstaltung Sonderurlaub für die Zeit vom 3. Oktober 2005 bis 7. Oktober 2005 gewähre.

Das Programm der Studienreise nach Zypern lautete wie folgt:

Sonntag, 2. Oktober 2005

<i>10.30 Uhr</i>	<i>Flughafen Wien—Schwechat Treffpunkt beim C. Airlines-Schalter</i>
<i>12.30 Uhr</i>	<i>Abflug nach Larnaca (CY 303)</i>
<i>16.35 Uhr</i>	<i>Ankunft in Larnaca Transfer zum ... Hotel ...</i>
<i>Abend zur freien Verfügung</i>	

Montag, 3. Oktober 2005

<i>7.50 Uhr</i>	<i>Treffpunkt in der Hotelhalle gemeinsamer Bustransfer zum Supreme Court (Oberstes Gericht)...</i>
<i>9.30 Uhr</i>	<i>Ankunft im Obersten Gericht. Besichtigung des Distrikterichtes und Begrüßung durch dessen Präsidenten. Besichtigung der Gerichtsräume</i>
<i>10.30 Uhr</i>	<i>Besuch des Obersten Gerichtes, Begrüßung durch den Präsidenten Ch. Ar... Vortrag über die Organisation und Funktion aller Gerichte durch Richter Ak. Ha. (Unterlagen werden verteilt).</i>

11.30 Uhr	<i>Freie Zeit, Besichtigung der neuen Gebäude des Obersten Gerichtes</i>
13.00 Uhr	<i>Lunch in der Kantine des Gerichtes</i>
14.30 Uhr	<i>Stadtrundfahrt Nikosia</i>
<i>Abend zur freien Verfügung</i>	

Dienstag, 4. Oktober 2005

7.50 Uhr	<i>Treffpunkt in der Hotelhalle gemeinsamer Bustransfer zur Oberstaatsanwaltschaft</i>
9.30 Uhr - ca. 11 Uhr	<i>Ankunft bei der Oberstaatsanwaltschaft, Konferenzraum; Begrüßung durch Oberstaatsanwalt Pe. Cl.. Vortrag über die Rolle des Oberstaatsanwaltes und die Funktionen der Oberstaatsanwaltschaft</i>
9.30 Uhr - 13.30 Uhr	<i>(für ao Exkursionsteilnehmer) 1. Geführte Tour durch die Pufferzone (Abfahrt Ledra Checkpoint/Hauptquartier BritCont.)</i>
12.15 Uhr - 16.15 Uhr	<i>(für ca. 35 Teilnehmer) 2. Geführte Tour durch die Pufferzone</i>
16.30 Uhr	<i>Rückfahrt nach Larnaca</i>
19.30 Uhr	<i>Treffpunkt in der Hotelhalle Bustransfer zum gemeinsamen Abendessen</i>

Mittwoch, 5. Oktober 2005

8.50 Uhr	<i>8.50 Uhr Treffpunkt in der Hotelhalle Abfahrt zum Ganztagesausflug nach Paphos</i>
----------	---

Donnerstag, 6. Oktober 2005

8.20 Uhr	<i>Treffpunkt in der Hotelhalle gemeinsamer Bustransfer zum Law Commissioner</i>
10.00 Uhr	<i>Besuch des Law Commissioners</i>

	<i>Frau Le. Ko.</i>
<i>11.30 Uhr</i>	<i>Vortrag des Generalsekretärs oder Präsidenten der Rechtsanwaltsvereinigung über die Herausforderungen der Rechtsanwaltsvereinigung angesichts des neuen europäischen Rechtsraumes (EU-Beitritt Zyperns)</i>
<i>Nachmittag und Abend zur freien Verfügung</i>	

Freitag, 7.10.2005

<i>8.50 Uhr</i>	<i>Treffpunkt in der Hotelhalle Abfahrt zum Ganztagesausflug in das Troodos Gebirge</i>
<i>19.45 Uhr</i>	<i>Gemeinsames Abendessen</i>

Samstag, 8.10.2005

zur freien Verfügung

Sonntag, 9.10.2005

<i>6.50 Uhr</i>	<i>Treffpunkt in der Hotelhalle Bustransfer zur Flughafen Larnaca</i>
<i>9.10 Uhr</i>	<i>Abflug von Larnaca (CY 302)</i>
<i>11.30 Uhr</i>	<i>Ankunft in Wien-Schwechat</i>

Das Finanzamt nahm in weiterer Folge eine Prüfung der „Studienreise nach Zypern“ an Hand der Entscheidung des UFS (Wien), Senat 5 (Referent), 21.2.2007, RV/0020-W/07, betreffend eine vom Oberlandesgericht Wien und der Vereinigung österreichischer Richterinnen und Richter veranstaltete Reise einer Delegation von Richtern und Staatsanwälten nach Portugal vor. Hierbei gelangte der Bearbeiter zu folgenden Ergebnissen:

<i>Sonntag, 2.10.</i>	<i>Anreise</i>		<i>0 Std.</i>
<i>Montag, 3.10.</i>	<i>Oberstes Gericht</i>	<i>07:50 - 11:30</i>	<i>3,45 Std.</i>
	<i>Rest Freie Verfügung/Stadtrundfahrt</i>		<i>0 Std.</i>
<i>Dienstag, 4.10.</i>	<i>Oberstaatsanwaltschaft</i>	<i>07:50 - 11:00</i>	<i>3 Std.</i>
	<i>Rest Besichtigung Pufferzone</i>		<i>0 Std.</i>

<i>Mittwoch, 5.10.</i>	<i>Ganztagesausflug Paphos</i>		<i>0 Std.</i>
<i>Donnerstag, 6.10.</i>	<i>Law Commissioner</i>	<i>08:20 - "Mittag"</i>	<i>4,5 Std</i>
	<i>„Nachmittag“ Freie Verfügung</i>		
<i>Freitag, 7.10.</i>	<i>Ganztagesausflug Troodos-Gebirge</i>		<i>0 Std.</i>
<i>Samstag, 8.10.</i>	<i>Freie Verfügung</i>		<i>0 Std.</i>
<i>Sonntag, 9.10.</i>	<i>Rückreise</i>		<i>0 Std.</i>
	<i>SUMME BERUFLICH</i>		<i>10,95 Std.</i>

Überwiegend Besichtigungsprogramm und Freie Verfügung!

Kosten der 'Studienreise' laut vorgelegten Unterlagen:

<i>Reisebüro</i>	<i>820,00</i>
<i>EZ-Zuschlag</i>	<i>91,00</i>
<i>Nachzahlung RiAA-Reise</i>	<i>5,28</i>
<i>Hellenic-Bank</i>	<i>55,36</i>
<i>Bank of Cyprus</i>	<i>91,05</i>
	<i>1.062,69</i>
<i>laut KZ. 722</i>	<i>1.087,88</i>
<i>abzüglich obige Reisekosten</i>	<i>1.062,69</i>
<i>Rest?</i>	<i>25,19</i>

Rest unter WK-Pauschbetrag, daher Eintragung "L"

Mit Datum 1. März 2007 erließ das Finanzamt Neunkirchen Wr. Neustadt einerseits einen Bescheid über die Aufhebung des Einkommensteuerbescheids 2005 gemäß § 299 BAO und andererseits einen neuen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2005. Aus dem neuen Einkommensteuerbescheid resultierte eine Abgabennachforderung von 358,48 €.

Der Aufhebungsbescheid wurde wie folgt begründet:

„Gemäß § 299 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde erster Instanz auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.“

Da die inhaltliche Rechtswidrigkeit eine nicht bloß geringfügige Auswirkung hat, war die Aufhebung des im Spruch bezeichneten Bescheides von Amts wegen zu verfügen.

Der Bescheid ist deshalb inhaltlich rechtswidrig, da bei der Steuerbemessung Werbungskosten berücksichtigt wurden, obwohl die gesetzlichen Voraussetzungen dafür nicht vorliegen.“

Der neue Einkommensteuerbescheid wurde wie folgt begründet:

„Gemäß § 299 Abs. 2 BAO ist mit dem aufhebenden Bescheid der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden. Infolge Aufhebung des Bescheides 2005 vom 1.3.2007, war die gegenständliche Bescheiderlassung erforderlich.

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, wobei der tatsächliche Verlauf der Reise maßgeblich ist.

Da im vorliegenden Fall die Zeiten für die Besichtigungen und zur „freien Verfügung“ überwiegen (dass Stadtrundfahrten, Insel- und sonstige Besichtigungen von allgemeinem Interesse und somit privat veranlasst sind, ist allgemein bekannt und unbestritten) konnten die Aufwendungen für die Zypernreise nicht als Werbungskosten berücksichtigt werden.“

Mit Schreiben vom 2. Mai 2007 erhab der Bw. innerhalb verlängerter Berufungsfrist Berufung „gegen die Bescheide vom 1. März 2007“ und führte aus:

„Mit den angefochtenen Bescheiden hat die Abgabenbehörde erster Instanz den ursprünglich erlassenen Einkommenssteuerbescheid für 2005 aufgehoben, die Einkommenssteuer für das Jahr 2005 mit 0 Euro neu festgesetzt und mich zu einer Nachzahlung von 358,48 Euro verpflichtet. Die Kosten der Studienreise nach Zypern seien nicht als Werbungskosten zu berücksichtigen, da es sich um ein „Mischprogramm“ handle.

Die Abgabenbehörde erster Instanz verkennt hiebei rechtsirrig, dass bei der gegenständlichen Studienreise sämtliche Kriterien, die für die Anerkennung als Werbungskosten nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs gefordert werden, erfüllt sind.

1.

Planung und Durchführung der Reise erfolgten in einer Weise, die die zumindest weitaus überwiegende berufliche Bedingtheit einwandfrei erkennen lässt. Sie wird nämlich vom

Präsenz des Oberlandesgerichtes, dem gemäß § 11 RDG die Leitung des Ausbildungsdienstes der Richteramtsanwärter obliegt, geplant und jährlich durchgeführt. Die Teilnahme an der Reise steht ausschließlich Angehörigen des richterlichen (Vorbereitungs-)Dienstes offen (im Wesentlichen Richteramtsanwärtern sowie in der RiAA-Ausbildung tätigen Richtern). Die berufliche Bedingtheit wird auch dadurch unterstrichen, dass den Teilnehmern ein Sonderurlaub gemäß § 74 RDG gewährt wird.

2.

Die Reise bot nach Planung und Durchführung dem Abgabepflichtigen die Möglichkeiten, Kenntnisse zu erwerben, die eine einigermaßen konkrete berufliche Verwertung gestatten. Die im Rahmen der Studienreise vermittelten Kenntnisse – insbesondere auf dem Gebiet des Rechts der europäischen Integration, des Völkerrechts (UNO-Pufferzone; Rechtsprobleme im Zusammenhang mit der Teilung Zyperns in einen „griechischen“ und einen „türkischen“ Teil, auch im Hinblick auf den am 1. Mai 2004 erfolgten EU-Beitritt) sowie Einblicke in die Gerichtsorganisation außerhalb Österreichs einschließlich der angloamerikanisch geprägten zypriotischen Rechtsordnung – waren nämlich unzweifelhaft beruflich verwertbar.

Möglichkeiten zum Erwerb beruflich verwertbarer Kenntnisse bestanden jedoch – wie die Abgabenbehörde erster Instanz verkennt – nicht ausschließlich im Rahmen von Besuchen bei zypriotischen Gerichten und Behörden (zu deren unzweifelhafter beruflicher Veranlassung vgl. etwa UFSW, GZ RV/0020-W/07), sondern auch im Rahmen der von der Abgabenbehörde erster Instanz unzutreffend und ohne auf die besonderen Umstände des Einzelfalls Bedacht zu nehmen als „von allgemeinem Interesse und privat veranlasst“ bezeichneten Programmpunkte. Im konkreten Einzelfall ist nämlich zu beachten, dass gemäß § 14 Abs 3 RDG dem Richteramtsanwärter – im Rahmen seiner dienstlichen Verwendung! – Gelegenheit zu geben ist, die für den Richter – so der Gesetzeswortlaut – „unerlässlichen“ Kenntnisse (auch) auf kulturellem, technischem, volkswirtschaftlichem und betriebswirtschaftlichem Gebiet zu erwerben.

Bei rechtsrichtiger und auf meine konkrete berufliche Situation abstellender Betrachtungsweise ist im Lichte des § 14 Abs 3 RDG daher ein weitaus größerer Teil des Reiseprogramms als beruflich veranlasst anzusehen. Dies betrifft insbesondere die beiden Ganztagesausflüge, da diese durch die Besichtigung etwa von Ausgrabungsstätten und Kirchen, die Möglichkeit des Kennenlernens der Landeskultur und die Darstellung der zypriotischen Geschichte in geradezu idealtypischer Weise der Vermittlung von Kenntnissen auf kulturellem Gebiet dienten.

Ebenso sind – wiederum abstellend auf den konkreten Einzelfall – die beiden gemeinsamen Abendessen als beruflich veranlasst anzusehen. Zwar mag das Erfordernis der

Nahrungsaufnahme als privat veranlasst angesehen werden, jedoch handelte es sich im vorliegenden Fall um offizielle Termine in Gegenwart höchster Repräsentanten der österreichischen Justiz. Der offizielle Charakter ergibt sich schon daraus, dass diese Termine den Rahmen für die Verleihung der Ernennungsdekrete durch den Präsidenten des Oberlandesgerichtes Wien an zwei neu ernannte Richter bildeten und die Abendessen jeweils mit Ansprachen des OLG-Präsidenten und — selbstverständlich auch als beruflich veranlasst anzusehenden — Gesprächen mit den genannten Justizvertretern verbunden waren. Eine Absenz bei diesen Terminen wäre beruflich nicht akzeptabel, ja vermutlich sogar schädlich, weil die Teilnahme — wie auch am übrigen Reiseprogramm — als obligatorisch anzusehen ist.

Hinsichtlich der Stadtbesichtigungen und der durch UN-Soldaten geführten Tour durch die Pufferzone ist die besondere Situation Zyperns als geteiltes Land zu berücksichtigen. Die konkrete Stadtbesichtigung diente daher nicht etwa einem Einkaufbummel, sondern der Darstellung und Erörterung dieser besonderen politischen Situation. Ausgehend von den Wertungen des RDG, das den Wunsch nach umfassend — auch politisch und historisch — gebildeten Richterpersönlichkeiten zum Ausdruck bringt, sind daher auch die hiebei vermittelten Kenntnisse und Erfahrungen im dienstlichen Kontext und somit als beruflich veranlasst zu sehen.

3.

Das Reiseprogramm und seine Durchführung waren einseitig auf die genannten Ausbildungsinteressen und nahezu ausschließlich auf interessierte Teilnehmer der Berufsgruppe der Richteramtsanwärter abgestellt; der ganz überwiegende Großteil der Programmpunkte entbehrt jeglicher Anziehungskraft auf andere als in der spezifischen Richtung beruflich interessierte Teilnehmer.

Voraussetzung für die Teilnahme an der Reise war die berufliche Stellung als Richteramtsanwärter. Überdies war die Mitnahme von Begleitpersonen (z.B. Ehegatten oder Lebensgefährten) nicht möglich. Um Richteramtsanwärter (und somit potentiell Reiseteilnehmer) zu werden, bedarf es nicht nur eines abgeschlossenen Studiums der Rechtswissenschaften, sondern auch der Absolvierung eines höchst anspruchsvollen Auswahlverfahrens und der Ernennung durch den Bundesminister für Justiz (im Übrigen sei auf § 2 ff RDG verwiesen). Niemand, der bloß an einer Zypernreise interessiert ist, würde dafür ein derartiges Verfahren auf sich nehmen; es ist daher evident, dass die Reise jeglicher Anziehungskraft auf Personen außerhalb des Kreises der Richteramtsanwärter entbehrt.

Berufsfremde würden mit den auf der Reise vermittelten Kenntnissen überdies nichts anzufangen wissen, weil es sich hiebei eben nicht bloß um eine Erweiterung des Allgemeinwissens, sondern des spezifischen, für den späteren Richter — wie das

Richterdienstgesetz normiert — unerlässlichen Wissens handelt. Aber nicht einmal Angehörige anderer juristischer Berufe und juristisch interessierte Personen hätten die Reise anziehend gefunden, wären sie doch vorwiegend mit Vertretern der zypriotischen Richterschaft zusammengetroffen, mit denen ein fachlicher Austausch mangels eigener spezifischer Erfahrungen eines „Hobbyjuristen“ nicht möglich oder jedenfalls nicht fruchtbringend wäre. Darüber hinaus stünden bei einem Nicht-Richteramtsanwärter die Ernennungserfordernisse der § 2 ff RDG einer Teilnahme an der Reise entgegen.

4.

Allgemein interessierende Programmpunkte nahmen bei der Reise zeitlich gesehen nicht mehr Raum als jenen ein, der während der laufenden Berufsausübung als Freizeit regelmäßig zu anderen als beruflichen Betätigungen verwendet wird. Im gegebenen Zusammenhang darf nicht starr von einer 40- Stunden-Woche ausgegangen werden, weil die wöchentliche Dienstzeit des Richteramtsanwärters nicht fix geregelt ist. Die dienstliche Anwesenheit des Richteramtsanwärters hat sich nämlich gemäß § 6 RDG nach den Erfordernissen der Ausbildung zu bestimmen. Sie kann daher nach den konkreten Verhältnissen auch weniger als 40 Stunden pro Woche betragen, zumal gemäß § 10 RDG bei der Gestaltung des Ausbildungsdienstes des Richteramtsanwärters darauf Bedacht zu nehmen ist, dass diesem zum Studium für die Richteramtsprüfung und seine wissenschaftliche Fortbildung genügend Zeit frei bleibt.

Wenn die Abgabenbehörde erster Instanz von einem „Mischprogramm“ spricht, übersieht sie zudem, dass sich eine Teilung der Reise in „privat veranlasste“ und „beruflich veranlasste“ Programmteile im vorliegenden Fall verbietet. Der Präsident des Oberlandesgerichtes Wien würde keinem Teilnehmer Sonderurlaub gewähren, der nicht bereit ist, auch die „offiziellen“ („beruflich veranlassten“) Programmteile zu absolvieren. Somit kann die Reise nur als Ganzes betrachtet werden, weil sie nur in ihrer Gesamtheit absolviert oder nicht absolviert werden kann.

Entgegen der Ansicht der Abgabenbehörde erster Instanz kann daher von einem Überwiegen „privat veranlasster“ Zeiten nicht gesprochen werden, wie das Reiseprogramm (von Montag bis Freitag) zeigt:

Beruflich veranlasste Zeiten

<i>Montag, 3. Oktober 2005: Supreme Court (= Fortbildung) und Stadtrundfahrt (= Kenntnisse auf kulturellem Gebiet, § 14 Abs 3 RDG, vgl oben); Dauer: von 7.50 bis ca. 18.00 Uhr</i>	<i>ca. 10 Stunden</i>
<i>Dienstag, 4. Oktober 2005: Oberstaatsanwaltschaft</i>	<i>ca. 10 Stunden</i>

(= Fortbildung) und geführte Tour durch die Pufferzone (= Fortbildung und Kenntnisse auf kulturellem/historischem Gebiet, vgl oben); Dauer: von 7.50 bis ca. 18.00 Uhr	
Gemeinsames Abendessen (zum dienstlichen Charakter vgl oben); Dauer: von 19.30 bis ca. 21.30 Uhr	ca. 2 Stunden
Mittwoch, 5. Oktober 2005: Ganztagesausflug nach Paphos (= Kenntnisse auf kulturellem Gebiet, § 14 Abs 3 RDG: Besuch einer Ausgrabungsstätte, eines Amphitheaters sowie der Ausstellung „Haus des Dionysos“) Dauer: von 8.50 bis ca. 18.00 Uhr	ca. 9 Stunden
Donnerstag, 6. Oktober 2005: Law Commissioner und zypriotische Rechtsanwaltsvereinigung (= Fortbildung); Dauer: von 8.20 bis ca. 14.00 Uhr	ca. 5 Stunden
Freitag, 7. Oktober 2005: Ganztagesausflug in das Troodos-Gebirge (= Kenntnisse auf kulturellem Gebiet, § 14 Abs 3 RDG: Kirchenbesichtigungen, Darstellung der Landesgeschichte und -kultur); Dauer: von 8.50 bis ca. 18.00 Uhr	ca. 9 Stunden
Gemeinsames Abendessen (zum dienstlichen Charakter vgl oben); Dauer: von 19.30 bis ca. 21.30 Uhr	ca. 2 Stunden

Bei richtiger Wertung dieser Punkte des Reiseprogramms erweisen sich daher zumindest 47 Stunden in 5 Tagen als unmittelbar beruflich veranlasst und im Zusammenhang mit dem Ausbildungsziel der Reise stehend.

Tatsächlich bestand daher für die Teilnehmer der Studienreise weniger Freizeit als während ihrer laufenden Berufsausübung.

Bei richtiger rechtlicher Beurteilung wären die Kosten der Zypernreise somit als Werbungskosten anzuerkennen gewesen.“

Beantragt werde, die angefochtenen Bescheide aufzuheben und die Einkommensteuer für das Jahr 2005 mit -348,48 Euro, d.h. die Abgabennachforderung mit 0 Euro festzusetzen.

Mit Bericht vom 21. Mai 2007 legte das Finanzamt Neunkirchen Wr. Neustadt die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 sind ausdrücklich als Werbungskosten abzugsfähig:

„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 9 EStG 1988 sind ausdrücklich als Werbungskosten abzugsfähig:

„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. 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 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 § 299 BAO kann die Abgabenbehörde erster Instanz kann auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist. Mit dem aufhebenden Bescheid ist der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden. Durch die Aufhebung des aufhebenden Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor der Aufhebung befunden hat.

§ 14 RDG lautet:

„§ 14. (1) Beim Oberlandesgericht, erforderlichenfalls auch beim Gerichtshof erster Instanz sind Übungskurse zur Ausbildung der Richteramtsanwärter einzurichten.

(2) Die Übungskurse sollen den Richteramtsanwärter in Stand setzen, seine Rechtskenntnisse praktisch zu verwerten, seine Fähigkeit, Rechtsfälle mündlich und schriftlich darzustellen und zu entscheiden, fördern und sein Verständnis für die gesellschaftlichen und wirtschaftlichen Zusammenhänge und ihre Bedeutung für die Rechtsanwendung wecken.

(3) Dem Richteramtsanwärter ist im Rahmen von Kursen, Seminaren, Exkursionen und Übungen Gelegenheit zu geben, auch die für den Richter unerlässlichen Kenntnisse auf den Gebieten der Kriminologie, der Rede-, Gesprächs- und Verhandlungstechnik, der Vernehmungstaktik, der Soziologie, der forensischen Medizin, der Psychologie, der Psychiatrie und der automationsunterstützten Datenverarbeitung sowie auf kulturellem, technischem, volkswirtschaftlichem und betriebswirtschaftlichem Gebiet zu erwerben.

(4) Soweit es mit dem Ausbildungszweck und den dienstlichen Interessen vereinbar ist, ist dem Richteramtsanwärter auch Gelegenheit zu geben, an Aus- und Fortbildungsveranstaltungen anderer Behörden, Anstalten und Organisationen teilzunehmen.

(5) An den in Abs. 1 bis 3 aufgezählten Veranstaltungen haben auch Richteramtsanwärter mit Herabsetzung der Auslastung oder mit Teilauslastung teilzunehmen. Soweit die Teilnahme an diesen Veranstaltungen die auf Grund der Herabsetzung der Auslastung oder der Teilauslastung vorgesehene dienstliche Anwesenheit des Richteramtsanwärters übersteigt, hat innerhalb der nächsten zehn Wochen ein Ausgleich zu erfolgen.“

Zur steuerlichen Abzugsfähigkeit von Studienreisen wie der gegenständlichen haben Lehre und Rechtsprechung folgende Grundsätze entwickelt:

„Kosten einer In- oder Auslandsreise sind Aufwendungen für die Lebensführung, außer sie sind ausschließlich oder nahezu ausschließlich beruflich veranlasst, was bei Vorliegen folgender Voraussetzungen der Fall ist:

- 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 StPfl die Möglichkeit bieten, Kenntnisse zu erwerben, die eine einigermaßen konkrete Verwertung in seinem Beruf zulassen.
- Das Reiseprogramm und seine Durchführung müssen derart einseitig und nahezu ausschließlich auf interessierte Teilnehmer der Berufsgruppe des StPfl abgestellt sein, dass sie jeglicher Anziehungskraft auf andere als in der spezifischen Richtung beruflich interessierte Teilnehmer entbehren.
- Allgemein interessierende Programmpunkte dürfen zeitlich gesehen nicht mehr Raum als jenen einnehmen, der während der laufenden Berufsausübung als Freizeit regelmäßig zu anderen als beruflichen Tätigkeiten verwendet wird. Dabei ist von einer durchschnittlichen Normalarbeitszeit von acht Stunden täglich auszugehen (VwGH 24. 4. 1997, 93/15/0069).

Die (nahezu) ausschließliche berufliche Veranlassung von Kongress-, Studien- und Geschäftsreisen ist durch Anlegung eines strengen Maßstabs festzustellen (VwGH 13. 12. 1988, 88/14/0002).

Kosten für Studienreisen, deren Gegenstand ein Mischprogramm ist, sind der privaten Lebensführung zuzuordnen.

Für die Frage, ob ein Mischprogramm vorliegt, ist nicht entscheidend, ob der Arbeitgeber einen Teil der Reisekosten ersetzt oder eine Dienstfreistellung gewährt. Ist ein Mischprogramm anzunehmen, sind auch jene Reisekosten, die anteilig auf ausschließlich berufliche Reiseabschnitte entfallen, nicht als Werbungskosten abzugsfähig. Eine Studienreise mit einem verhältnismäßig kurzen Auslandsaufenthalt kann nicht als ausschließlich berufsbedingte Reise angesehen werden, wenn sie von vornherein so programmiert war, dass durch Wochenenden und/oder Feiertage zu Lasten der Tage mit beruflichen Veranstaltungen mehrere Tage für allgemein interessierende Programmpunkte zur Verfügung stehen (VwGH 21. 10. 1986, 86/14/0031).

Fallen im Rahmen einer Reise mit Mischprogramm eindeutig abgrenzbare Fortbildungskosten oder sonstige Werbungskosten an (zB Teilnahmegebühren für Fortbildungsveranstaltungen, Erwerb von schriftlichen Kongressunterlagen), sind diese Kosten abzugsfähig“ (Atzmüller/Lattner in Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke, MSA EStG [1. 6. 2007], § 16 Anm. 34).

„Der Steuerpflichtige hat anhand des Reiseprogrammes nachzuweisen oder zumindest glaubhaft zu machen, welche Tagesstunden an welchen Tagen beruflichen und privaten Zwecken gedient haben. Eine pauschale Angabe über Arbeitszeiten ist nicht ausreichend. Aus der Gesamtdauer der Arbeitszeit kann ein durchschnittlicher Wert pro Tag errechnet werden; dies ermöglicht den Ausgleich von Minderzeiten einzelner Tage durch Mehrzeiten anderer Tage.

Die allgemein interessierenden Programmpunkte (Privatzeiten) dürfen jeweils nicht mehr Raum einnehmen als jenen, der während der laufenden Berufsausübung als Freizeit regelmäßig zu anderen als beruflichen Betätigungen verwendet wird; dabei ist von einer Normalarbeitszeit von acht Stunden täglich auszugehen. Privatzeiten an den Wochenenden bleiben außer Betracht, da diese auch während der Berufsausübung zur Verfügung stehen.

An- und Abreisezeiten teilen das steuerliche Schicksal der Reise, sie sind aber nicht als Arbeitsstunden zu werten. Maßgebend ist die Gestaltung des Aufenthaltes ohne Berücksichtigung der Reisebewegungen (vgl. VwGH 31. 3. 2003, 2000/14/0102).

Eine Reise, bei der die allgemeinen Programmpunkte nicht entscheidend in den Hintergrund treten (Mischprogramm), begründet keine Betriebsausgaben. Entscheidend ist das zeitliche Ausmaß der allgemein interessierenden Programmpunkte zu jenen der ausschließlich beruflich veranlassten Aktivitäten (gemessen an der tatsächlichen Abwicklung der Reise). Eine Studienreise, die nicht erkennen lässt, was sie von den Reisen anderer kulturell interessierter Personen unterscheidet, ist nicht absetzbar (VwGH 9. 10. 1991, 88/13/0121; VwGH 28. 3. 2001, 2000/13/0194, betr. Kosten für Fachexkursion in ein landschaftlich attraktives

Weinbaugebiet)... Ist die Reise nicht abzugsfähig, sind auch jene Reisekosten nicht absetzbar, die anteilig auf einen ausschließlich beruflichen Zwecken gewidmeten Reiseabschnitt entfallen (Aufteilungsverbot). Abzugsfähig sind lediglich die Gebühren für die Teilnahme an Berufsveranstaltungen (Kongressen uä)" (Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke, MSA EStG [1. 5. 2004], § 4 Anm. 82 „Studienreise“).

Auch Aufwendungen für Bildungsmaßnahmen im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 sind von Aufwendungen der privaten Lebensführung abzugrenzen, auch hier sind die vorstehend dargestellten Grundsätze für Studienreisen anzuwenden (vgl. *Atzmüller/Lattner in Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke, MSA EStG [1. 6. 2007], § 16 Anm. 139 ff*). Auch wenn die Reise der beruflichen Ausbildung des Bw. gedient hat, ist an die steuerliche Abzugsfähigkeit der gleiche Maßstab wie an die Abzugsfähigkeit von Reiseaufwendungen nach Abschluss der Berufsausbildung abzulegen.

Diese Lehre und Rechtsprechung ist den Parteien des zweitinstanzlichen Abgabenverfahrens bekannt. Streit besteht darüber, ob die oben dargestellten Voraussetzungen für die steuerliche Abzugsfähigkeit der Aufwendungen für eine Studienreise vorliegen.

Unstrittig ist, dass die Voraussetzungen der lehrgangsmäßigen Planung und Durchführung der Reise sowie des Erwerbs von Kenntnissen, die eine konkrete Verwertung im vom Bw. ausgeübten Beruf als Richteramtsanwärter bzw. als Richter zulassen, vorliegen.

Von den Parteien unterschiedlich beurteilt wird die Frage, ob – unbeschadet der eindeutig berufsspezifisch interessanten Programmpunkte - das Reiseprogramm in seiner Gesamtheit derart einseitig und nahezu ausschließlich auf interessierte Teilnehmer der Berufsgruppe des Bw. 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 gegenständlichen 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.

Nach Lehre und Rechtsprechung ist – siehe oben – zur Prüfung des zeitlichen Überwiegens von einer durchschnittlichen Normalarbeitszeit von acht Stunden täglich auszugehen.

Der Bw. bestreitet dies und führt für seinen Standpunkt ins Treffen, dass die wöchentliche Dienstzeit des Richteramtsanwärters „nicht fix geregelt“ sei. Er verweist darauf, dass sich nach § 6 RDG die „dienstliche Anwesenheit“ des Richteramtsanwärters „nach den Erfordernissen der Ausbildung zu bestimmen“ habe. Diese könne nach den konkreten Verhältnissen auch weniger als 40 Stunden pro Woche betragen.

Der Bw. übersieht, dass § 6 RDG – ähnlich wie § 60 leg. cit. für die Richter i.S.d. RDG – nicht die Arbeitszeit des Richteramtsanwärters regelt, sondern die Anwesenheit bei Gericht. Es ist notorisch, dass die Arbeitsbelastung von Richtern und Richteramtsanwärtern typischerweise nicht so gestaltet ist, dass im Durchschnitt mit einer wöchentlichen Arbeitzeit – bei Gericht, zu Hause oder anderswo – von weniger als 40 Wochenstunden das Auslangen gefunden werden kann.

Wie hoch tatsächlich die regelmäßige Arbeitzeit des Bw. gewesen sein soll und welche Schlüsse dieser in Bezug auf die Relation der beruflichen Programmpunkte zu jenen von allgemeinem Interesse zieht, legt der Bw. nicht dar.

Für die Prüfung der beruflichen Veranlassung einer Studienreise ist – jedenfalls wie im gegenständlichen Fall bei Vollzeitbeschäftigten – typisierend von einer durchschnittlichen Arbeitszeit von acht Stunden an Arbeitstagen auszugehen, unabhängig davon, wie diese Arbeitszeit im Einzelfall gelagert ist oder ob eine Arbeitszeit – bei Selbständigen, aber auch bei Richtern mit „freier Dienstzeit“ – überhaupt feststellbar ist. Dadurch werden gleichgelagerte Sachverhalte für alle Steuerpflichtigen gleich beurteilt.

Unter Außerachtlassung der An- und der Abreise jeweils an einem Sonntag, gilt es zu beurteilen, welchen zeitlichen Raum Programmpunkte ausschließlich von beruflichem Interesse gegenüber Programmpunkten auch von allgemeinem Interesse von in der Zeit von Montag bis Samstag eingenommen haben.

Am **Montag**, 3. Oktober 2005, kann von einem (nahezu) ausschließlich auf Richter und Richteramtsanwärter abgestellten Programm lediglich hinsichtlich des Vormittags von 7:50 bis 11:30 Uhr gesprochen werden – selbst wenn davon ausgeht, dass vorgesehene Programmzeiten mitunter überzogen werden, nehmen diese Programmpunkte insgesamt nicht mehr als 4 Stunden ein. Selbst wenn die Wortfolge „freie Zeit“ im Programm vor dem Programmpunkt „Besichtigung der neuen Gebäude des Obersten Gerichts“ außer Acht gelassen wird und auch diese Besichtigung noch dem ausschließlich beruflichen Teil zugeordnet wird, ergibt sich eine Gesamtarbeitzeit von etwas **über 5 Stunden**.

Was die Stadtrundfahrt in Nikosia anlangt, kann diese ohne Zweifel zu einer Bereicherung der Kenntnisse auf „kulturellem, technischen, volkswirtschaftlichen und betriebswirtschaftlichen Gebiet“ führen. Dies bewirkt freilich nicht, dass diese Stadtrundfahrt jeglicher Anziehungskraft auf andere als in der spezifischen Richtung des Bw. beruflich interessierte Teilnehmer verlieren würde. Auch wenn der Erwerb dieser Kenntnisse unter § 14 Abs. 3 RDG fallen sollte, ändert dies nichts daran, dass auch zahlreiche Touristen Interesse an einer Stadtrundfahrt durch Nikosia hätten und von einer ausschließlich auf die Berufsgruppe des Bw. abgestellten Aus- oder Fortbildung nicht gesprochen werden kann.

Das Programm am **Dienstag**, 4. Oktober 2005, war am Vormittag mit dem Besuch der Oberstaatsanwaltschaft (nahezu) ausschließlich für Richter und Richteramtsanwärter abgestellt, wofür ein Zeitaufwand von rund **drei bis vier Stunden** erforderlich war.

Für die „geführte Tour durch die Pufferzone“ gilt das oben zur Stadtrundfahrt in Nikosia Gesagte. Auch andere „Bildungsreisende“ wären an Ausführungen von Experten zur Teilung Zyperns interessiert, jedenfalls in einem vergleichbaren Umfang, als dies für österreichische Richter und Richteramtsanwärter gilt.

Der Ganztagesausflug nach Paphos am **Mittwoch**, 5. Oktober 2005, war zweifelsohne auch für Personen, die nicht Richter oder Richteramtsanwärter sind, von Interesse.

Am **Donnerstag**, 6. Oktober 2005, fand ebenfalls nur am Vormittag – etwa **vier bis fünf Stunden** lang – ein von (nahezu) ausschließlich beruflichem Interesse geprägtes Programm statt (Law Commissioner, Rechtsanwaltsvereinigung), der Nachmittag und der Abend standen zur freien Verfügung.

Freitag, 7. Oktober 2005, war durch den zweiten Ganztagesausflug – in das Troodos Gebirge – gekennzeichnet. Auch dass dieser Ausflug nur für Richter oder Richteramtsanwärter von Interesse sei, ist nicht feststellbar.

Samstag, 8. Oktober 2005, stand zur freien Verfügung der Teilnehmer.

Von diesen insgesamt 6 Tagen (5 Arbeitstagen) waren somit bis zu insgesamt etwa vierzehn Stunden Programmpunkten gewidmet, die so einseitig und nahezu ausschließlich auf interessierte Teilnehmer aus dem Bereich der Richter und Richteramtsanwärter abgestellt waren, dass sie weitgehend Teilnehmer außerhalb dieser Berufsgruppe nicht angesprochen hätten.

Bei dieser Sachlage kann es dahingestellt bleiben, ob die beiden gemeinsamen Abendessen der Teilnehmer an der Studienreise aus den vom Bw. angeführten Gründen nahezu ausschließlich beruflich veranlasst waren, denn selbst bei Einbeziehung der vom Bw. mit jeweils ca. 2 Stunden angegebenen Dauer dieser Programmpunkte entfielen in den sechs Tagen der Studienreise weniger als die Hälfte der Normalarbeitszeit von insgesamt 40 Stunden auf Programmpunkte, die nicht auch für andere Reiseteilnehmer von Interesse gewesen wären.

Es kommt nicht darauf an, ob im konkreten Fall die Teilnahme Dritter an der Studienreise zulässig gewesen wäre, sondern ob das Reiseprogramm auch für Dritte von touristischem Interesse gewesen wäre.

Das Gesamtbild der Studienreise ist durch ein typisches berufliches und privates Mischprogramm gekennzeichnet. Die Verfolgung touristischer Interessen kann bei dieser

Studienreise – anders als etwa bei einer eintägigen Exkursion bei insgesamt sechs Kongresstagen (vgl. FG München, 6.12.2006, 10 K 5528/04) - nicht als untergeordnet angesehen werden, sie bildet vielmehr mit zwei Ganztagesausflügen, zwei Nachmittagsrundfahrten und eineinhalb freien Tagen an insgesamt sechs Tagen den Schwerpunkt der Reise. Dies muss zur Versagung der Abzugsfähigkeit der gesamten Aufwendungen als Werbungskosten führen.

Gesonderte Aufwendungen für (nahezu) ausschließlich beruflich veranlasste Programmpunkte (etwa Seminargebühren) sind nicht angefallen.

Bemerkt wird, dass die dem Großen Senat des BFH mit Beschluss vom 20.7.2006, VI R 94/01, vorgelegte Frage, ob Aufwendungen für die Hin- und Rückreise bei gemischt beruflich (betrieblich) und privat veranlassten Reisen in abziehbare Werbungskosten (Betriebsausgaben) und nicht abziehbare Aufwendungen für die private Lebensführung nach Maßgabe der beruflich (betrieblich) und privat veranlassten Zeitanteile der Reise aufgeteilt werden, wenn die beruflich (betrieblich) veranlassten Zeitanteile feststehen und nicht von untergeordneter Bedeutung sind, von diesem bislang nicht beantwortet wurde, und auch der BFH bislang durchwegs von einem Aufteilungsverbot bei Studienreisen ausging (der anhängige Fall betrifft eine Einzelreise zu einer Messe).

Der Referent folgt der ständigen Rechtsprechung des VwGH und der Entscheidungspraxis des UFS, die bei einer Studienreise mit so genanntem „Mischprogramm“ insgesamt von nichtabzugsfähigen Aufwendungen der Lebensführung ausgehen. Diese Auffassung wird auch in der österreichischen Literatur, soweit ersichtlich, einhellig vertreten.

Der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2005 vom 15. September 2006 erweist sich dadurch, dass er unzutreffenderweise von der Abzugsfähigkeit der Aufwendungen für die Studienreise nach Zypern als Werbungskosten ausging, als mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit behaftet.

Der Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO vom 1. März 2007 ist innerhalb der hierfür eingeräumten Frist rechtmäßig ergangen, da auch die begründete Ermessensübung durch das Finanzamt angesichts eines Abgabenbetrages von 358,48 € nicht zu beanstanden ist.

Der neu erlassene Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2005 vom 1. März 2007 trägt der Rechtslage Rechnung.

Den Berufungen gegen den Aufhebungsbescheid sowie gegen den neu erlassenen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2005 ist daher der Erfolg zu versagen.

Wien, am 1. August 2007