

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter A in der Beschwerdesache Bf., Adresse, gegen den Bescheid des FA Salzburg-Stadt vom 30.04.2008, betreffend Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2006 vom 19. September 2007 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde gegen den Aufhebungsbescheid des Einkommensteuerbescheides des Jahres 2006 wird gemäß § 279 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO) abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

### Entscheidungsgründe

Vorweg ist darauf hinzuweisen, dass die Berufung am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat anhängig war und nach § 323 Bundesabgabenordnung (in der Folge BAO) als Beschwerde im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG vom Bundesfinanzgericht zu erledigen ist.

Die Beschwerdeführerin (Bf.) ist als Chirurgin tätig und machte im Streitjahr Werbungskosten im Gesamtbetrag von 5.779,89 Euro geltend. Darin enthalten sind ua. Reisekosten und Tagesgebühren in Höhe von 4.589,- Euro.

Das Finanzamt berücksichtigte vorerst mit Einkommensteuerbescheid vom 19. September 2007 die Werbungskosten in der beantragten Höhe. Auf Grund einer Nachbescheidkontrolle und dem dabei durchgeführten Ermittlungsverfahren legte die Beschwerdeführerin Unterlagen für die Studienreise „Ecuador und Galapagos“ vor. Darin wurde Folgendes ausgeführt:

*„Ziel der Exkursion war das Kennenlernen der reisemedizinisch relevanten Infrastruktur und für Reisende wichtige medizinische Versorgungsebenen, von medizinischen Unterstützungsmöglichkeiten und medizinischen Anlaufstellen im Reiseland und von reisemedizinisch bedeutsamen Projekten in Ecuador.*

*Durch die einzigartige geomedizinische Lage Ecuadors mit unterschiedlichsten Klimazonen und Georegionen auf engem Raum hatten die Teilnehmer die Möglichkeit, praktische und theoretische Erfahrungen in den für die reisemedizinische Beratung*

wichtigen Bereichen Höhenmedizin (Akklimationstechniken, Diagnostik und Therapie akuter Höhenkrankheiten, Höhenmedizin in mittleren/großen und extremen Höhen), Tauchmedizin (tauchmedizinische Selbsterfahrung, Feststellung der Tauchtauglichkeit, Tauchtheorie bzgl. Geräte- und Schnorcheltauchen) und Tropenmedizin (Vorkommen, Behandlung und Prophylaxemöglichkeiten der Tropenerkrankungen in verschiedenen Regionen Ecuadors) zu sammeln. (...) Die gesammelten Erfahrungen wurden täglich in Seminarform theoretisch aufgearbeitet.

Eigene Reiseerfahrung ist für eine kompetente reisemedizinische Betreuung unerlässlich. Aus dieser Erkenntnis heraus haben wir das Konzept für außergewöhnliche reisemedizinische Exkursionen entwickelt. Die Besonderheit hierbei ist die integrierte Vermittlung von Reise- und reisemedizinischer Kompetenz, abgestellt auf unterschiedlichste Reisearten und touristische Unternehmungen. Wir haben Ecuador als besonders geeignete Zielregion ausgewählt, da dieses Land auf engem Raum mehrere unterschiedliche Geo-Regionen und Klimazonen mit entsprechenden reisemedizinischen Problemfeldern aufweist und zudem die Möglichkeit bietet, sowohl Höhen- als auch Tauchmedizin in der Praxis zu erleben.

Die Teilnehmer der Exkursion werden neben den Elementen zur Verbesserung der praktischen Reiseerfahrung die reisemedizinisch relevante medizinische Infrastruktur, für Touristen wichtige medizinische Versorgungsebenen, die medizinischen Unterstützungsmöglichkeiten sowie Anlaufstellen unterwegs kennen lernen. In Seminar- und Übungsform sollen auch Inhalte unseres Currikulums „Reisemedizin“ vertieft werden, so dass die Exkursion für mehrere Lehrabschnitte des Fachzertifikates "Reisemedizin" angerechnet werden kann.

Trotz sorgfältiger Planung enthält das Projekt naturgebunden potentielle Unwägbarkeiten, die Programmanpassungen unterwegs erforderlich machen können. Somit setzt die Teilnahme die Bereitschaft zur Flexibilität voraus. Wer Lust hat, sich an dieser erlebnis- und lehrreichen Unternehmung zu beteiligen, sollte sich zu unserer Ecuadorexkursion anmelden.

Kurzablauf der Reise:“

1/SA	04.11.	Am Morgen Abflug mit Iberia von Frankfurt über Madrid nach Quito. Empfang und Transfer zum Hotel Swisshotel.
2/SO	05.11.	Ausgeruht und erfrischt fahren Sie am Vormittag in das Zentrum der Stadt und beginnen Ihre Besichtigungen. Besonders sehenswert ist die von der UNESCO zum Welterbe erklärte Altstadt. Zahlreiche Kirchen verdienen intensive Betrachtung. Aber auch die engen, gewundenen Gassen und schmiedeeisernen Balkone spiegeln den Kolonialen Charakter vergangener Zeiten wieder. Mittagessen im Restaurant El Crater. Im Anschluss Besuch des Äquatordenkmales. Am Abend Programm mit dem Hotelarzt / Wellness.

3/MO	06.11.	An diesem Tag sind Besuche im Krankenhaus der Universität und des Metropolitan vorgesehen. Am Abend: Tourismusorganisation.
4/DI	07.11.	Am Vormittag Fahrt nach Yaruqi und Besuch des CBM-Projekts. Am Nachmittag Akkupunktur. Fahrt in den Nationalpark Cotopaxi, dem höchsten aktiven Vulkan der Welt. Übernachtung in der Aklimatisationsstation Tabopaxi. Am Abend: Höhenmedizin.
5/MI	08.11.	Gelegenheit zu einer Wanderung. Thema: Höhenerfahrung. Am Nachmittag Fahrt nach Latacunga. Übernachtung in der Hacienda La Cienega, wo schon Humboldt vor 200 Jahren wohnte. Am Abend: Höhenmedizin. Dinner.
6/DO	09.11.	Besuch des Indio-Marktes von Saquisili. Im Anschluss Besuch des GTZ-Wasserprojektes in Ambato. Übernachtung in der Hosteria Leito in Patate. Am Abend: Vulkanismus.
7/FR	10.11.	Fahrt von Banos nach Shell und Besuch des Krankenhauses von Vozandes. Übernachtung in der Hosteria El Jardion in Puyo.
8/SA	11.11.	Am Vormittag Besuch des Botanischen Gartens und Fahrt zur Liana Lodge und Beginn des Regenwald-Programms mit dem Abendessen.
9/SO	12.11.	Der Tag steht unter dem Motto: Heilmittel des Regenwaldes und Shamanismus. Vollpension.
10/MO	13.11.	Nach dem Frühstück Fahrt hinauf in die Anden. Besuch der Thermen von Papallacta (exklusive Eintritt). Weiterfahrt nach Quito und Übernachtung im Swisshotel.
11/DI	14.11.	Am Morgen Transfer und Flug nach Galápagos. Beginn der Kreuzfahrt auf der M/Y Samba.
12/MI	15.11.	Galápagos-Kreuzfahrt
13/DO	16.11.	Galápagos-Kreuzfahrt
14/FR	17.11.	Nach dem Frühstück endet die Kreuzfahrt durch das Paradies der Tiere. Ausschiffung und Transfer zum Flughafen. Rückflug nach Guayaquil aufs Festland. Besichtigung des Medizinischen Institutes. Am Abend Transfer und Abflug mit Iberia zurück nach Europa.
15/SA	18.11.	Ankunft in Madrid am Nachmittag und Weiterflug nach Frankfurt.

In der Folge wurde der Einkommensteuerbescheid vom 19. September 2007 gemäß § 299 BAO wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufgehoben. In dem mit diesem Aufhebungsbescheid verbundenen Einkommensteuerbescheid 2006 vom 30. April 2008 wurden Werbungskosten nur mehr in Höhe von 1.779,89 Euro anerkannt. In

der Bescheidbegründung wurde dazu ausgeführt, dass die Kosten für die Reise nach Ecuador sowie auf die Galapagos-Inseln keine Werbungskosten darstellten. Die Kosten einer Studienreise seien nur dann abzugsfähig, wenn das Reiseprogramm und die Durchführung nahezu ausschließlich auf interessierte Teilnehmer im Tätigkeitsbereich der Steuerpflichtigen abgestellt sei, sodass diese auf andere Teilnehmer keine Anziehungskraft ausübten. Aufgrund des vorgelegten Programms und den beigebrachten Erläuterungen sei dieses Kriterium nicht erfüllt (Vogelbeobachtung, Tauchen, Galapagos-Kreuzfahrt, Wanderungen mit Höhenerfahrung, Besuch eines Indio-Marktes, Besuch eines botanischen Gartens, Besuch von Thermen und Stadtbesichtigungen).

In ihrer gegen den Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO erhobenen Berufung führte die Beschwerdeführerin Folgendes aus:

„ *Meine Begründung möchte ich an Hand des mir von Ihnen ausgehändigten Artikels „Fortbildungsreisen als Steuerabsetzposten“ begründen:*

**Punkt 1:**

*Planung und Durchführung der Reisen erfolgen entweder im Rahmen einer lehrgangsmäßigen Organisation oder sonst in einer Weise, die die zumindest weitaus überwiegende berufliche Bedingtheit einwandfrei erkennen lässt.*

*Die Reise erfolgte unter Veranstaltung des deutschen Fachverbandes Reisemedizin e. v. bzw. des kooperierenden Centrums für Reisemedizin Düsseldorf. Ein Informationsblatt über diesen Fachverband und die geforderten Aufbaukurse sind in Ablichtung beiliegend. Diese Fortbildung ist auch in Österreich anerkannt. Die geforderten Aufbaukurse konnten großteils durch die Teilnahme an der Reise nach Ecuador anerkannt werden.*

**Punkt 2:**

*Die Reise muss nach Planung und Durchführung dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit bieten, Kenntnisse zu erwerben, die eine einigermaßen konkrete Verwertung in seinem Beruf zulassen.*

*Jede medizinische Fortbildung bedeutet für den Arzt eine Vertiefung seiner Kenntnisse und Möglichkeiten. So stellen sich auch in der chirurgisch / unfallchirurgischen Tätigkeit immer wieder reisemedizinische Fragestellungen (Impfungen, Verletzungen während des Urlaubs, Tier- und Insektenbisse im Ausland, etc.).*

*Weiters befinde ich mich seit Dezember 2007 in Altersteilzeit und ab Jänner 2011 in Pension. Ich plane Reiseberatungen durchzuführen und möchte aufgrund des Diploms auch die Möglichkeit haben, als betreuende Ärztin Reisegruppen zu begleiten.*

**Punkt 3:**

*Das Reiseprogramm und seine Durchführung müssen derart einseitig und nahezu ausschließlich auf interessierende Teilnehmer der Berufsgruppe des Steuerpflichtigen abgestellt sein, dass sie jeglicher Anziehungskraft auf andere als in der spezifischen Richtung beruflich interessierte Teilnehmer entbehren.*

*Die Teilnehmer der Reisegruppe waren ausschließlich Ärzte in Ausbildung zum Reisemediziner. Aufgrund des vorgelegten Programms und des Zeitplans muss ersichtlich sein, dass diese Reise für andere Reiseteilnehmer keinerlei Anziehungskraft hätte. Wer würde - um nur ein Beispiel zu nennen - nach Ecuador reisen und einen gesamten Tag im staatlichen Universitätskrankenhaus, im privaten Hospital Metropolitano und beim Flugrettungssystem AIR MES verbringen.*

**Punkt 4:**

*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 8 Stunden täglich auszugehen.*

*Ich habe meiner Steuererklärung das Programm und den Zeitplan beigelegt, wobei als Summe 96 Stunden Fortbildung verzeichnet sind bei 10 Arbeitstagen!*

**Um nun auf die einzelnen von Ihnen beanstandeten Punkte einzugehen:**

**Tauchen:**

*Wie Sie dem Folder des deutschen Fachverbandes Reisemedizin entnehmen können erfolgte 2004 die Einführung eines gemeinsamen Zertifikates des Fachverbandes mit der Gesellschaft für Tauch- und Überdruckmedizin für Tauchsporttauglichkeitsuntersuchungen für Absolventen des Moduls „Tauchmedizin“ im Rahmen der Kurse für das Fachzertifikat Reisemedizin. Es ist bei dieser Art Ausbildung notwendig, wie auch in der Sportmedizin, dass eine bestimmte Anzahl von Stunden auch der Praxis gewidmet werden müssen (siehe Beilage: ÖÄK-Diplomrichtlinie Sportmedizin und Beilage: **Seminar „Tauchmedizin“ und Taucharztlehrgang I - EDTC am Tauchschiiff Golden Delphin**).*

**Galapagos Kreuzfahrt:**

*Ich bitte Sie das Programm anlässlich der Kreuzfahrt dem ausführlichen Programm und Zeitplan Dienstag 14.11.2007 bis Freitag 17.11.2007 zu entnehmen:*

*Darwin Station: Naturwissenschaftliche Exkursion (3 Stunden),*

*Dekompressionsbehandlung (4 Stunden),*

*medizinische Bootsausstattung (2 Stunden),*

*Tauchmedizinische Praxis (2 x 3 Stunden),*

*Tauchtauglichkeitsuntersuchung (2 Stunden),*

*Treffen mit geriatrischen Touristengruppen (3 Stunden),*

*Exploration gesundheitlicher Risiken (3 Stunden),*

*Reisen mit gesundheitlichen Risiken (1,5 Stunden) - wodurch weitgehend das Thema Tauchsportmedizin und reisemedizinische Assistenz sowie Reisen mit chronischen Erkrankungen und Reisen mit Risikogruppen abgedeckt wurde.*

**Besuch eines botanischen Gartens:**

*Anlässlich des Besuches wurden wir über die Gefahren durch Wildtiere, Schlangen, Insekten, aber auch über giftige Pflanzen und über medizinisch verwertbare Pflanzen unterrichtet.*

### **Besuch der Thermen und Besichtigung der Wellnesseinrichtung eines Hotels:**

Zur reisemedizinischen Beratung zählt auch vor allem unter Berücksichtigung hygienischer Verhältnisse die Information über die Inanspruchnahme von Kur- und Wellnesseinrichtungen des Reiselandes. Ein zusätzlicher Informationsbedarf des Patienten besteht auch in der Aufklärung über die aufgrund der Höhe vermehrte Herz-Kreislauf-Belastung durch thermische Anwendungen und Inanspruchnahme von Wellnessangeboten.

Die Stadtbesichtigung beanspruchte einen Vormittag (Samstag), der Besuch des Indiomarktes (1 Stunde), die Vogelbeobachtung war im Rahmen der Galapagoskreuzfahrt.

Hiezu möchte ich insgesamt ausführen, dass der Sinn einer reisemedizinischen Beratung nicht darin besteht Prospektwissen zu vermitteln. Um Fragen des Patienten gut beantworten zu können und auf krankheitsvermeidendes und gesundheitserhaltendes Verhalten aufmerksam zu machen, ist es unabdinglich, dass eigene Erfahrungen vorliegen.

Die Reise nach Ecuador wurde als Exkursion und Fortbildung gewählt, da viele Aspekte anhand dieses südamerikanischen Landes abgehandelt werden konnten (Tauchmedizin, Höhenmedizin, etc.). In jeder Situation der Reise, sei es bei der Stadtbesichtigung, sei es bei der Vogelbeobachtung oder beim Besuch des Indiomarktes, hat der Reisemediziner vieles wahrzunehmen und den Patienten darauf hinzuweisen wie: Sonnenschutz, richtige Kleidung, ausreichendes Trinken, welche hygienisch haltbaren Möglichkeiten gibt es zur Nahrungsaufnahme - da die Präsentation von Nahrung oft wenig über Zubereitung und Lagerung aussagt, wie sieht es etwa mit streuenden Hunden aus, ist eine Tollwutimpfung nötig?, wie stark ist die Kriminalität, wie groß die Unfallgefahren z. Bsp. im Straßenverkehr, Aufklärung" über Tag und Nacht aktive Insekten und deren Krankheitsübertragung und vieles mehr.

Die Informationen durch örtliche Reiseleiter sind durch Visitationen vor Ort durch Reisemediziner zu überprüfen und zu hinterfragen, da diese oft geschäftsfördernd nicht gesundheitsfördernd sind und nicht unbedingt der Realität entsprechen.“

Gegen den Einkommensteuerbescheid 2006 vom 30. April 2008 wurde keine Beschwerde erhoben.

### **Festgestellter Sachverhalt**

Zusammenfassend wird festgestellt, dass die Organisation und Bezahlung der Studienreise nach Ecuador und Galapagos bei der Firma Windrose Fernreisen Touristik GmbH in Berlin erfolgte. Die Firma Windrose ist ein Reiseveranstalter, der seit 1973 auf in kleinen Gruppen geführte Studienreisen und Erlebnisreisen spezialisiert ist. Dabei geht es um Reisen zum Wunschtermin in die faszinierenden und herausragenden Naturparadiese und Kulturen der Welt. Bei diesen Reisen stehen die Reiseroute und das aktive Erleben im Vordergrund.

Die Beschwerdeführerin hat die streitgegenständliche Reise gemeinsam mit ihrem Ehegatten unternommen.

Von den insgesamt angegebenen Schulungen (51 Stunden Praxis sowie 45 Stunden Theorie) fanden 26 Stunden abends statt.

Der vorgelegte Zeitplan enthält zum Beispiel für den 8. November folgende Informationen: Laut vorgelegtem Reiseablauf war an diesem Tag eine Wanderung im Cotopaxi-Nationalpark sowie am Nachmittag eine Fahrt nach Latacunga zur Hacienda La Cienega mit abendlichem Dinner geplant. Im ebenfalls vorgelegtem Programm des Deutschen Fachverbandes für Reisemedizin besteht der Tagesplan des 8. November aus 8 Stunden Praxisschulung (Höhenerfahrung Gletscher Cotopaxi und Höhenmedizin, jeweils 4 Stunden vormittags und 4 Stunden nachmittags) sowie 10 Stunden Theorieschulung (Höhenmedizin, 4 Stunden vormittags, 4 Stunden nachmittags sowie 2 Stunden abends). Am 8. November gab es folglich Schulungen von insgesamt 18 Stunden sowie eine mehrstündige Wanderung, eine mehrstündige Fahrt, einige Stunden für die Einnahme vom Mahlzeiten sowie ca. 8 Stunden Schlaf.

Die Galapagos-Kreuzfahrt wurde mit dem Schiff Samba durchgeführt. Die Samba ist ein klassisches Segelschiff holländischer Bauart der gehobenen Mittelklasse. Die sieben Kabinen auf dem Unter- und Oberdeck bieten Platz für vierzehn Reisende. Neben den Kabinen gibt es auf dem Hauptdeck der Samba eine kleine Bar, den Speisesaal sowie ein schattiges Deck zum Essen im Freien. Des Weiteren befindet sich auf dem Oberdeck eine Sitzecke zum Sonnen. Die Reiserouten berücksichtigen die wichtigsten Sehenswürdigkeiten auf den Galapagos Inseln. Während dieser Kreuzfahrt erfolgten laut des vorgelegten Programms Schulungen von 25 Stunden (Tauchpraxis 6 Stunden, Tauchtauglichkeitsuntersuchung 2 Stunden, Treffen mit geriatrischen Touristengruppen 3 Stunden, Besuch Darwin-Station 3 Stunden, Medizinische Bootsausstattung 2 Stunden etc.).

Die Beschwerdeführerin gab in der Beschwerde an, dass sie ab Jänner 2011 in Pension gehen werde und plane Reiseberatungen durchzuführen. Weiters wollte sie aufgrund des Reisemedizin-Diploms auch die Möglichkeit haben, als betreuende Ärztin Reisegruppen zu begleiten. Die Beschwerdeführerin ging wie angegeben im Jänner 2011 in Pension, erzielte jedoch in den Jahren 2011 bis 2013 – laut Aktenlage - keinerlei Einkünfte aus einer reisemedizinischen Tätigkeit.

Der angegebene Reiseablauf mit Besichtigung bzw. Erkunden der Stadt Quito, des Nationalparks Cotopaxi, des Ortes Latacunga, des Markte in Saquisilí, des Touristenzentrums Banos, der Urwaldlodge Liana, der Thermen von Papallacta sowie die 4-tägige Galapagos-Kreuzfahrt unterscheidet sich – abgesehen von einem Teil der Theorievorträgen - kaum von Ecuador-Rundreisen die von unzähligen Reiseveranstaltern in Österreich und Deutschland angeboten werden.

## **Rechtslage und Erwägungen:**

Gemäß § 299 Abs. 1 BAO in der Fassung des Abgabenänderungsgesetzes 2003, BGBl. I Nr. 124/2003 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. Die Abgabenbehörden haben gemäß § 114 Abs. 1 BAO darauf zu achten, dass alle Abgabepflichtigen nach den Abgabenvorschriften erfasst und gleichmäßig behandelt werden, sowie darüber zu wachen, dass Abgabeneinnahmen nicht verkürzt werden.

Zur Erfüllung der im § 114 BAO bezeichneten Aufgaben ist die Abgabenbehörde gemäß § 143 BAO berechtigt, Auskunft über alle für die Erhebung von Abgaben maßgebenden Tatsachen zu verlangen. Nach der Veranlagung (hier: Erlassung des über die Einkommensteuererklärung absprechenden Abgabenbescheides) besteht nach Lehre (siehe Ritz, BAO, Kommentar, 4. Auflage, § 161 BAO Tz 12) und Rechtsprechung (vgl. VwGH 07.07.2011, 2011/15/0060) die Befugnis, vom Bescheidadressaten gemäß § 143 BAO Auskünfte zu verlangen.

Das Finanzamt hat die Beschwerdeführerin mit Schreiben vom 15. Februar 2008 aufgefordert, die in der Einkommensteuererklärung 2006 geltend gemachten Werbungskosten durch Unterlagen und Belege nachzuweisen. Nach Vorliegen dieser Unterlagen konnte vom Finanzamt in freier Beweiswürdigung der Tatumstand als erwiesen angenommen werden, dass jedenfalls die bei der Veranlagung berücksichtigten Werbungskosten betreffend der Studienreise als Aufwendungen der privaten Lebensführung gemäß § 20 EStG nicht zum Abzug zuzulassen sind. Um welche Werbungskosten es sich dabei konkret handelte, ließen die Ausführungen im mit dem Aufhebungsbescheid gemäß § 299 Abs. 2 BAO verbundenen Einkommensteuerbescheid erkennen. Wurden somit Aufwendungen als Werbungskosten erklärt und bei der Veranlagung berücksichtigt, die -siehe diesbezüglich nachstehende Ausführungen des Erkenntnisses, auf die zwecks Vermeidung unnötiger Wiederholung verwiesen wird - nach den gesetzlichen Bestimmungen des § 20 EStG bei den Einkünften nicht abgezogen werden dürfen, hat dies zwangsläufig (vgl. etwa VwGH 07.07.2011, 2011/15/0060) einen unrichtigen Bescheidspruch des Einkommensteuerbescheides vom 19. September 2007 zur Folge. Für die Entscheidung der gegenständlichen Berufung gegen den Aufhebungsbescheid folgt daraus, dass das Finanzamt im Ergebnis zu Recht vom Vorliegen des Aufhebungstatbestandes "wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist" ausgegangen ist, begründet doch die Nichtabzugsfähigkeit der streitgegenständlichen als Werbungskosten erklärten und berücksichtigten Aufwendungen die Unrichtigkeit des Bescheidspruches des (aufgehobenen) Einkommensteuerbescheides. Mit dem Berufungsvorbringen wird somit keine Rechtswidrigkeit des Aufhebungsbescheides aufgezeigt.

Da die Aufhebung nach § 299 Abs. 1 BAO im Ermessen ("kann") der Abgabenbehörde erster Instanz liegt, bleibt noch zu beurteilen, ob vom Ermessen im Sinne des Gesetzes Gebrauch gemacht wurde. Bei der Ermessensausübung kommt dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung eine zentrale Bedeutung zu (vgl. VwGH 25.10.1994,

94/14/0099, VwGH 27.04.2000, 96/15/0174). Grundsätzlich kommt dem Prinzip der Rechtmäßigkeit (Rechtsrichtigkeit) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsicherheit (Rechtsbeständigkeit) zu (VwGH 26.11.2002, 98/15/0204, VwGH 05.06.2003, 2001/15/0133, VwGH 07.07.2004, 2001/13/0053 und VwGH 14.12.2006, 2002/14/0022). Eine Aufhebung wird idR dann zu unterlassen sein, wenn die steuerlichen Folgen der Rechtswidrigkeit bloß geringfügig sind (Ritz, BAO, § 299 Tz 55 und die dort zitierte hg. Rechtsprechung). Im Gegenstandsfall beträgt die Abgabennachforderung 2.294,94 €. Diese ist bezogen auf die festgesetzte Einkommensteuer von 3.689,05 € sowohl relativ als auch absolut keinesfalls als geringfügig zu beurteilen.

Werbungskosten Studienreise:

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Werbungskosten eines Arbeitnehmers sind Aufwendungen oder Ausgaben, die beruflich veranlasst sind. Eine berufliche Veranlassung i.S. des § 16 EStG 1988 ist gegeben, wenn die Aufwendungen oder Ausgaben objektiv im Zusammenhang mit der nichtselbständigen Tätigkeit stehen, subjektiv zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen geleistet werden oder den Steuerpflichtigen unfreiwillig treffen und nicht unter ein Abzugsverbot nach § 20 EStG fallen.

Demgegenüber dürfen gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringen und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen, bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden. Nach der Lehre (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, EStG 1988, Anm. 9ff und die dort angeführte VwGH-Rechtsprechung) schließt diese Gesetzesstelle die Aufwendungen für die Lebensführung vom Abzug aus, d.h. Aufwendungen, welche nach der dem Steuerrecht eigenen, typisierenden Betrachtungsweise im Allgemeinen und losgelöst vom besonderen Fall der Privatsphäre zugerechnet werden. Aufwendungen, die üblicherweise der Befriedigung privater Bedürfnisse dienen sind auch dann nicht abzugsfähig, wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringen, ja selbst dann nicht, wenn sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen. Soweit sich Aufwendungen für die Lebensführung und Aufwendungen beruflicher Natur nicht einwandfrei trennen lassen, ist der gesamte Betrag nicht abzugsfähig. Die wesentliche Aussage des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 ist somit die, dass gemischt veranlasste Aufwendungen, also Aufwendungen mit einer privaten und beruflichen Veranlassung nicht abzugsfähig sind. Der BFH misst der dem § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 vergleichbaren Bestimmung des § 12 Nr. 1 Satz 2 dEStG daher auch die Bedeutung eines Aufteilungsverbotes bei; im Interesse der Steuergerechtigkeit soll vermieden werden, dass ein Steuerpflichtiger auf Grund der Eigenschaft seines Berufes eine Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen herbeiführen und somit

Aufwendungen der Lebensführung steuerlich abzugsfähig machen kann. Dies wäre ungerecht gegenüber jenen Steuerpflichtigen, die eine Tätigkeit ausüben, welche eine solche Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen nicht ermöglicht, und die derartige Aufwendungen aus ihrem bereits versteuerten Einkommen tragen müssen (s. BFH-Beschluss 19.10.1979, Großer Senat, BStBl. 1971 II S 17). Der eben geschilderten Auffassung haben sich der Verwaltungsgerichtshof (vgl. Erkenntnis vom 6. November 1990, 90/14/0176) und die Verwaltungspraxis (vgl. Margreiter in ÖStZ 1984, Seite 2 ff, Aufteilungs- und Abzugsverbot im Einkommensteuerrecht) angeschlossen. Aufwendungen oder Ausgaben, die sowohl durch die Berufsausübung als auch durch die Lebensführung veranlasst sind, stellen somit grundsätzlich keine Betriebsausgaben oder Werbungskosten dar (Aufteilungsverbot).

Die Kosten von (Auslands)Reisen sind nur zu berücksichtigen, wenn die Reisen ausschließlich durch den Beruf beruflich veranlasst sind und die Möglichkeit eines privaten Reisezwecks nahezu auszuschließen ist. Spielen private Motive bei einer derartigen Reise eine Rolle, handelt es sich somit um gemischt veranlasste Aufwendungen, besteht ein Aufteilungsverbot (vgl. Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes/VwGH-Erkenntnisse vom 21. Oktober 2003, 2001/14/0217, und vom 31. Mai 2000, 97/13/0228). Dabei ist hinsichtlich des Nachweises des (nahezu) ausschließlichen betrieblichen/beruflichen Anlasses ein strenger Maßstab anzulegen (vgl. Atzmüller/Krafft in Wiesner/Grabner/Wanke, MSA EStG 12, EL § 20 Anm. 33 sowie VwGH-Erkenntnisse vom 24. September 2008, 2008/15/0032, und vom 26. August 2009, 2007/13/0031).

Über die Abzugsfähigkeit des Aufwandes für die Teilnahme an Studienreisen liegt umfangreiche Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vor (vgl. o.a. Erkenntnisse sowie jene vom 28. März 2001, 2000/13/0194, vom 27. September 2000, 96/14/0055, und vom 24. April 1997, 93/15/0069). Dabei wurde in ständiger Rechtsprechung entschieden, dass deren Kosten grundsätzlich Aufwendungen für die Lebensführung im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG sind, es sei denn, es liegen folgende Voraussetzungen k u m u l a t i v vor:

1. Planung und Durchführung der Reise erfolgen entweder im Rahmen einer lehrplanmäßigen Organisation oder sonst in einer Weise, die die zumindest weitaus überwiegende berufliche Bedingtheit einwandfrei erkennen lässt.
2. Die Reise muss nach Planung und Durchführung dem Abgabepflichtigen die Möglichkeit 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 jeglicher 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 Tätigkeiten verwendet wird; jedoch führt der nur zur Gestaltung der Freizeit dienende Aufwand keinesfalls zu einer steuerlichen Berücksichtigung.

Aufwendungen, die in gleicher Weise mit der Einkünfteerzielung wie mit der privaten Lebensführung zusammenhängen können, bei denen die Behörde aber nicht in der Lage ist, zu prüfen, ob die Aufwendungen durch die Einkünfterzielung oder durch die private Lebensführung veranlasst worden sind, darf die Behörde diese nicht schon deshalb als Betriebsausgaben oder Werbungskosten anerkennen, weil die im konkreten Fall gegebene Veranlassung nicht feststellbar ist. In Fällen von Aufwendungen, die ihrer Art nach eine private Veranlassung nahe legen, darf die Veranlassung durch die Einkünfterzielung vielmehr nur dann angenommen werden, wenn sich die Aufwendungen als für die betriebliche bzw. berufliche Tätigkeit notwendig erweisen. Die Notwendigkeit bietet in derartigen Fällen das verlässliche Indiz der betrieblichen bzw. beruflichen im Gegensatz zur privaten Veranlassung. Dem Abgrenzungskriterium der Notwendigkeit eines Aufwandes ist nur dann keine entscheidende Bedeutung beizumessen, wenn ein Aufwand seiner Art nach nur eine betriebliche/berufliche Veranlassung erkennen lässt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat dementsprechend die Kosten von Reisen, bei denen ein typisches Mischprogramm vorliegt, in den Bereich der privaten Lebensführung verwiesen (vgl. Erkenntnisse vom 24. September 2008, 2008/15/0032 und vom 24. November 2004, 2000/13/0183).

Nach der Judikatur muss das Kriterium, dass die Reise nach Planung und Durchführung dem Abgabepflichtigen die Möglichkeit bieten muss, Kenntnisse zu erwerben, die eine einigermaßen konkrete berufliche Verwertung gestatten, erfüllt sein. Die Beschwerdeführerin konnte weder darlegen wie eine konkrete Verwertbarkeit der erworbenen Kenntnisse betreffend Reise- und Tropenmedizin in ihrer Tätigkeit als Chirurgin/Unfallchirurgin aussehe, noch erzielte sie, wie in der Beschwerde behauptet, in den Jahren 2011 bis 2013 Einkünfte als Reisemedizinerin. Der Beschwerdeführerin ist es nicht gelungen, überzeugend darzustellen, dass die bei der gegenständlichen Studienreise erworbenen Kenntnisse und Fähigkeiten zu einer einigermaßen konkreten Verwertung in ihrer beruflichen Tätigkeit geführt hätten.

Von den insgesamt angegebenen Schulungen (51 Stunden Praxis sowie 45 Stunden Theorie) fanden 26 Stunden abends statt. In den 15 Tagen der Studienreise fanden folglich tagsüber nur Schulungen von etwas mehr als 4 Stunden statt. Dabei wurden als Praxisstunden beispielsweise folgendes angeführt:

- Höhenakklimatisation in der Hauptstadt Quito (1 Stunde),
  - Reisepraxis leichte körperliche Belastung in Quito (2 Stunden),
  - Höhenerfahrung und Praxis Am Gletscher Cotopaxi (8 Stunden),
  - Praxis tropischer Regenwald – Gefahren durch Wildtiere (3 Stunden),
  - Heilmittel des tropischen Regenwaldes und ihre Anwendung in der Praxis (4 Stunden)
- und
- Praxis Tauchen während der Glapagos-Kreuzfahrt (6 Stunden).

Das Bundesfinanzgericht ist in Anbetracht des aus den gegenständlichen Reiseprogrammen sich ergebenden breit gefächerten Angebotes nicht in der Lage zu erkennen, aus welchen Gründen die in Rede stehende Reise nicht auch für einen außerhalb der Berufsgruppe der Bf. stehenden Teilnehmerkreis in Betracht kommen sollte. Dies insbesondere vor dem Hintergrund der Rechtsauffassung des Verwaltungsgerichtshofes, dass „Reisen ihre Attraktivität längst nicht mehr bloß aus der Besichtigung bewährter Touristenattraktionen beziehen, das Erlebniselement von Reiserouten abseits der eingefahrenen touristischen Pfade, die Gewinnung von Wissen sowie die Auseinandersetzung mit anderen Kulturen, besonderen Landschaftsformen und nicht alltäglicher Flora und Fauna Umstände darstellen, die eine von den Gewohnheiten des Massentourismus abweichend gestaltete Reise in Zeiten medialer Sättigung mit vertrauten Anblicken durchaus anziehend machen kann und die Intensität der Auseinandersetzung mit Kultur und Pflanzenwelt der Attraktivität einer solchen Reise ebenso wenig entgegen wie das Ausmaß der Anstrengungen und Mühen zur Erkundung abgelegener Orte, weil Anstrengungen und Mühen um des Erlebniswertes einer solchen Reise willen von einem wachsenden Personenkreis in Kauf genommen werden“ (vgl. Ausführungen im Erkenntnis vom 26. August 2009, 2007/13/0031, hinsichtlich einer Studienreise eines Schulbuchautors nach Korsika). Das von der Beschwerdeführerin ins Treffen geführte Argument, dass es sich ausschließlich um "tagfüllende berufliche Aktivitäten" handelte, kann aufgrund der oben dargestellten Praxisschulungen, die sich durch nichts von anderen Studienreisen allgemein interessierter Personengruppen unterscheidet, nicht nachvollzogen werden. Auch dem Einwand der Bf., dass die gegenständliche Reise sich von anderen Reisen durch die „fachkundige Führung“ unterscheidet, ist damit der Boden entzogen.

Der vorgelegte Zeitplan enthält zum Beispiel für den 8. November folgende Informationen: Laut vorgelegtem Reiseablauf war an diesem Tag eine Wanderung im Cotopaxi-Nationalpark sowie am Nachmittag eine Fahrt nach Latacunga zur Hacienda La Cienega mit abendlichem Dinner geplant. Im ebenfalls vorgelegtem Programm des Deutschen Fachverbandes für Reisemedizin besteht der Tagesplan des 8. November aus 8 Stunden Praxisschulung (Höhenerfahrung Gletscher Cotopaxi und Höhenmedizin, jeweils 4 Stunden vormittags und 4 Stunden nachmittags) sowie 10 Stunden Theorieschulung (Höhenmedizin, 4 Stunden vormittags, 4 Stunden nachmittags sowie 2 Stunden abends). Am 8. November gab es folglich Schulungen von insgesamt 18 Stunden sowie eine mehrstündige Wanderung, eine mehrstündige Fahrt, einige Stunden für die Einnahme vom Mahlzeiten sowie ca. 8 Stunden Schlaf. Da ein Tag immer nur 24 Stunden hat, ist der vorgelegte Zeitplan des 8. November mit Programm von 30 bis 40 Stunden unglaubwürdig und stellt in der Folge den kompletten Zeitplan der Studienreise in Frage.

Aus Sicht der Beschwerdeführerin stellte sich der zeitliche Verlauf bzw. Ablauf des Aufenthaltes in Ecuador offenbar so dar, dass ein 8-Stunden-Tag mit Vorträgen und praktischer Arbeit ausgefüllt gewesen sei. Dem ist entgegen zu halten, dass die oben beschriebene Studienreise überwiegend mit Besichtigungen, Wanderungen,

Naturbeobachtungen, Tauchgängen etc. zugebracht wurde. Tauchen ist auch eine weit verbreitete Urlaubsbeschäftigung am Meer und übt eine große Anziehungskraft aus. Damit hätte für die Bf. die Möglichkeit bestanden auf Grund der Eigenschaft ihres Berufes eine Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen herbeiführen und somit Aufwendungen der Lebensführung steuerlich abzugsfähig machen zu können. Wie bereits oben ausgeführt, ist dies ungerecht gegenüber jenen Steuerpflichtigen, die eine Tätigkeit ausüben, welche eine solche Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen nicht ermöglicht, und die derartige Aufwendungen aus ihrem bereits versteuerten Einkommen tragen müssen.

Legt man bei der Beurteilung, ob andere allgemein interessierende Programmpunkte zeitlich gesehen nicht mehr Raum als jenen eingenommen haben, der während der laufenden Berufsausübung als Freizeit regelmäßig zu anderen als beruflichen Betätigungen verwendet wird, eine Normalarbeitszeit von durchschnittlich ca. acht Stunden täglich zugrunde (vgl. z.B. VwGH 26.6.1990, 89/14/0106, VwGH 19.10.1999, 99/14/0131), ist bei den neben den Aufenthalten im Freien bzw. am Meer verbleibenden Vorträgen von durchschnittlich 3 Stunden täglich nicht davon auszugehen, dass andere allgemein interessierende Programmpunkte nur außerhalb der Normalarbeitszeit absolviert worden wären.

Unter Berücksichtigung der dargestellten Umstände ist daher im konkreten Fall von einem Mischprogramm auszugehen, das der privaten Lebensführung zuzuordnen ist, was zur Folge hat, dass die Kosten der beschwerdegegenständlichen Reise nicht als Werbungskosten anerkannt werden können.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis 26. April 2012 (2009/15/0119) zu Aufhebungsbescheiden gemäß § 299 Abs. 1 BAO ausgesprochen, dass die vom Finanzamt herangezogenen Aufhebungsgründe von der Abgabenbehörde zweiter Instanz in Zusammenschau mit den zugleich ergangenen Sachbescheiden ergründet werden können. Sonstige Begründungsmängel des erstinstanzlichen Aufhebungsbescheides sind im Berufungsverfahren sanierbar. Ein mangelhaft begründeter Aufhebungsbescheid (etwa hinsichtlich der Begründung der Ermessensübung) kann von der Abgabenbehörde zweiter Instanz ergänzt bzw. richtiggestellt werden, es darf bloß kein anderer (neuer) Aufhebungsgrund herangezogen werden.

Im Ergebnis steht fest, dass das Finanzamt zu Recht von einem unrichtigen Bescheidspruch des Einkommensteuerbescheides vom 19. September 2007 und damit vom Vorliegen dieser Tatbestandsvoraussetzung gemäß § 299 Abs. 1 BAO ausgegangen ist. Vom Ermessen wurde im Sinne des Gesetzes Gebrauch gemacht, wurde doch dabei dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit eingeräumt, wobei überdies die steuerlichen Folgen als nicht bloß geringfügig angenommen wurden.

Die Beschwerde gegen den Aufhebungsbescheid des Jahres 2006 war abzuweisen, da

die Aufhebung nach § 299 BAO gestattet ist, wenn sich der Bescheid im Spruch als nicht richtig erweist, also der Spruch des Bescheides nicht dem Gesetz entspricht, eine den Aufhebungsbescheid tragende und nachvollziehbare Begründung im Sachbescheid vorgenommen wurde, die Aufhebung den Grundsatz von Verletzung von Treu und Glauben nicht verletzt, die Ermessenübung zutreffend ausgeübt wurde und kein Missverhältnis zwischen dem Aufhebungsgrund und den Auswirkungen der Aufhebung vorliegt.

Von den insgesamt angegebenen Schulungen (51 Stunden Praxis sowie 45 Stunden Theorie) fanden 26 Stunden abends statt. In den 15 Tagen der Studienreise fanden folglich tagsüber nur Schulungen von etwas mehr als 4 Stunden statt. Dabei wurden als Praxisstunden beispielsweise folgendes angeführt:

- Höhenakklimatisation in der Hauptstadt Quito (1 Stunde),
- Reisepraxis leichte körperliche Belastung in Quito (2 Stunden),
- Höhenerfahrung und Praxis Am Gletscher Cotopaxi (8 Stunden),
- Praxis tropischer Regenwald – Gefahren durch Wildtiere (3 Stunden),
- Heilmittel des tropischen Regenwaldes und ihre Anwendung in der Praxis (4 Stunden) und
- Praxis Tauchen während der Galapagos-Kreuzfahrt (6 Stunden).

Das Bundesfinanzgericht ist in Anbetracht des aus den gegenständlichen Reiseprogrammen sich ergebenden breit gefächerten Angebotes nicht in der Lage zu erkennen, aus welchen Gründen die in Rede stehende Reise nicht auch für einen außerhalb der Berufsgruppe der Bf. stehenden Teilnehmerkreis in Betracht kommen sollte. Dies insbesondere vor dem Hintergrund der Rechtsauffassung des Verwaltungsgerichtshofes, dass „Reisen ihre Attraktivität längst nicht mehr bloß aus der Besichtigung bewährter Touristenattraktionen beziehen, das Erlebniselement von Reiserouten abseits der eingefahrenen touristischen Pfade, die Gewinnung von Wissen sowie die Auseinandersetzung mit anderen Kulturen, besonderen Landschaftsformen und nicht alltäglicher Flora und Fauna Umstände darstellen, die eine von den Gewohnheiten des Massentourismus abweichend gestaltete Reise in Zeiten medialer Sättigung mit vertrauten Anblicken durchaus anziehend machen kann und die Intensität der Auseinandersetzung mit Kultur und Pflanzenwelt der Attraktivität einer solchen Reise ebenso wenig entgegen wie das Ausmaß der Anstrengungen und Mühen zur Erkundung abgelegener Orte, weil Anstrengungen und Mühen um des Erlebniswertes einer solchen Reise willen von einem wachsenden Personenkreis in Kauf genommen werden“ (vgl. Ausführungen im Erkenntnis vom 26. August 2009, 2007/13/0031, hinsichtlich einer Studienreise eines Schulbuchautors nach Korsika). Das von der Beschwerdeführerin ins Treffen geführte Argument, dass es sich ausschließlich um "tagfüllende berufliche Aktivitäten" handelte, kann aufgrund der oben dargestellten Praxisschulungen, die sich durch nichts von anderen Studienreisen allgemein interessierter Personengruppen unterscheidet, nicht nachvollzogen werden. Auch dem Einwand der Bf., dass die

gegenständliche Reise sich von anderen Reisen durch die „fachkundige Führung“ unterscheidet, ist damit der Boden entzogen.

Der vorgelegte Zeitplan enthält zum Beispiel für den 8. November folgende Informationen: Laut vorgelegtem Reiseablauf war an diesem Tag eine Wanderung im Cotopaxi-Nationalpark sowie am Nachmittag eine Fahrt nach Latacunga zur Hacienda La Cienega mit abendlichem Dinner geplant. Im ebenfalls vorgelegtem Programm des Deutschen Fachverbandes für Reisemedizin besteht der Tagesplan des 8. November aus 8 Stunden Praxisschulung (Höhenerfahrung Gletscher Cotopaxi und Höhenmedizin, jeweils 4 Stunden vormittags und 4 Stunden nachmittags) sowie 10 Stunden Theorieschulung (Höhenmedizin, 4 Stunden vormittags, 4 Stunden nachmittags sowie 2 Stunden abends). Am 8. November gab es folglich Schulungen von insgesamt 18 Stunden sowie eine mehrstündige Wanderung, eine mehrstündige Fahrt, einige Stunden für die Einnahme vom Mahlzeiten sowie ca. 8 Stunden Schlaf. Da ein Tag immer nur 24 Stunden hat, ist der vorgelegte Zeitplan des 8. November mit Programm von 30 bis 40 Stunden unglaublich und stellt in der Folge den kompletten Zeitplan der Studienreise in Frage.

Aus Sicht der Beschwerdeführerin stellte sich der zeitliche Verlauf bzw. Ablauf des Aufenthaltes in Ecuador offenbar so dar, dass ein 8-Stunden-Tag mit Vorträgen und praktischer Arbeit ausgefüllt gewesen sei. Dem ist entgegen zu halten, dass die oben beschriebene Studienreise überwiegend mit Besichtigungen, Wanderungen, Naturbeobachtungen, Tauchgängen etc. zugebracht wurde. Tauchen ist auch eine weit verbreitete Urlaubsbeschäftigung am Meer und übt eine große Anziehungskraft aus. Damit hätte für die Bf. die Möglichkeit bestanden auf Grund der Eigenschaft ihres Berufes eine Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen herbeiführen und somit Aufwendungen der Lebensführung steuerlich abzugsfähig machen zu können. Wie bereits oben ausgeführt, ist dies ungerecht gegenüber jenen Steuerpflichtigen, die eine Tätigkeit ausüben, welche eine solche Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen nicht ermöglicht, und die derartige Aufwendungen aus ihrem bereits versteuerten Einkommen tragen müssen.

Legt man bei der Beurteilung, ob andere allgemein interessierende Programmpunkte zeitlich gesehen nicht mehr Raum als jenen eingenommen haben, der während der laufenden Berufsausübung als Freizeit regelmäßig zu anderen als beruflichen Betätigungen verwendet wird, eine Normalarbeitszeit von durchschnittlich ca. acht Stunden täglich zugrunde (vgl. z.B. VwGH 26.6.1990, 89/14/0106, VwGH 19.10.1999, 99/14/0131), ist bei den neben den Aufenthalten im Freien bzw. am Meer verbleibenden Vorträgen von durchschnittlich 3 Stunden täglich nicht davon auszugehen, dass andere allgemein interessierende Programmpunkte nur außerhalb der Normalarbeitszeit absolviert worden wären.

Unter Berücksichtigung der dargestellten Umstände ist daher im konkreten Fall von einem Mischprogramm auszugehen, das der privaten Lebensführung zuzuordnen ist, was zur Folge hat, dass die Kosten der beschwerdegegenständlichen Reise nicht als Werbungskosten anerkannt werden können.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis 26. April 2012 (2009/15/0119) zu Aufhebungsbescheiden gemäß § 299 Abs. 1 BAO ausgesprochen, dass die vom Finanzamt herangezogenen Aufhebungsgründe von der Abgabenbehörde zweiter Instanz in Zusammenschau mit den zugleich ergangenen Sachbescheiden ergründet werden können. Sonstige Begründungsmängel des erstinstanzlichen Aufhebungsbescheides sind im Berufungsverfahren sanierbar. Ein mangelhaft begründeter Aufhebungsbescheid (etwa hinsichtlich der Begründung der Ermessensübung) kann von der Abgabenbehörde zweiter Instanz ergänzt bzw. richtiggestellt werden, es darf bloß kein anderer (neuer) Aufhebungsgrund herangezogen werden.

Im Ergebnis steht fest, dass das Finanzamt zu Recht von einem unrichtigen Bescheidspruch des Einkommensteuerbescheides vom 19. September 2007 und damit vom Vorliegen dieser Tatbestandsvoraussetzung gemäß § 299 Abs. 1 BAO ausgegangen ist. Vom Ermessen wurde im Sinne des Gesetzes Gebrauch gemacht, wurde doch dabei dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit eingeräumt, wobei überdies die steuerlichen Folgen als nicht bloß geringfügig angenommen wurden.

Die Beschwerde gegen den Aufhebungsbescheid des Jahres 2006 war abzuweisen, da die Aufhebung nach § 299 BAO gestattet ist, wenn sich der Bescheid im Spruch als nicht richtig erweist, also der Spruch des Bescheides nicht dem Gesetz entspricht, eine den Aufhebungsbescheid tragende und nachvollziehbare Begründung im Sachbescheid vorgenommen wurde, die Aufhebung den Grundsatz von Verletzung von Treu und Glauben nicht verletzt, die Ermessenübung zutreffend ausgeübt wurde und kein Missverhältnis zwischen dem Aufhebungsgrund und den Auswirkungen der Aufhebung vorliegt.

### **Zulässigkeit einer Revision**

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Salzburg-Aigen, am 19. November 2015