

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag^a. Ulrike Nussbaumer LL.M. M.B.L. in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** über die Beschwerde vom 8. September 2024 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 25. Juli 2024 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2023 (Steuernummer ***BF1StNr1***) zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Einkommensteuer für das Jahr 2023 wird festgesetzt mit **Euro xxxxx**.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage ./1 angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Zwischen den Parteien war zuletzt die Frage der Zuerkennung von Werbungskosten, die nach den Angaben der Beschwerdeführerin (in der Folge kurz: Bf.) im Zusammenhang mit der Teilnahme an einer Tagung in Asien bzw. für Telefon- und Internetkosten, sowie Arbeitsmittel entstanden sind, strittig.

Im Zuge der Arbeitnehmerveranlagung vom **20.2.2024** für das Jahr 2023 beehrte die Bf. neben Sonderausgaben auch Werbungskosten für – sofern für das gerichtliche Verfahren noch von Relevanz - Fachliteratur iHv € 158,00, Fortbildung iHv gesamt Euro 5.966,16 sowie Internet

und Telefonkosten (Euro 460,89 für Telefon und Euro 371,88 für das Internet) bzw. Mitgliedsbeiträge; ihrem Antrag legte sie diverse Unterlagen bei.

Dem Vorhalt der belangten Behörde um Ergänzung vom **2.7.2024**, kam sie am **3.7.2024** nach.

Mit Bescheid vom **25.7.2024** wurde die Bf. zur Einkommensteuer veranlagt, jedoch die Aufwendungen für Mitgliedschaften in zwei Vereinen, für Fachliteratur, sowie Fortbildung zur Gänze nicht anerkannt; hinsichtlich der Telefon- und Internetkosten erfolgte ein Zuspruch auf Basis eines Abzuges von 40% für die Privatnutzung. Weiters wurde die Homeoffice-Pauschale – in Entsprechung der auf dem Jahreslohnzettel enthaltenen Angaben, gekürzt.

Nach Fristverlängerung langte die mit **8.9.2024** datierende Beschwerde bei der belangten Behörde ein, die sich im Wesentlichen gegen die Kürzung der Werbungskosten im angefochtenen Bescheid richtete. Da die Bf. darin Unterlagen zur Fachliteratur vorlegte, wurde der Beschwerde mit Beschwerdevereinsentscheidung vom **27.11.2024** in diesem Punkt teilweise Folge gegeben.

Am **16.2.2025** beehrte die Bf. die Vorlage an und die Entscheidung durch das Verwaltungsgericht und führte zur Zulässigkeit des Abzuges der geltend gemachten Werbungskosten weiter meritorisch aus.

Die belangte Behörde legte die Beschwerde am **28.2.2025** dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und vertrat darin rücksichtlich der Rz 318 der LStR die Ansicht, dass die mit der Fortbildung begehrten Aufwendungen teilweise anzuerkennen seien.

II. Sachverhalt

Die am xx.x.xxxx in Salzburg geborene Bf. ist österreichische Staatsbürgerin und unterhält in Adresse ihren Hauptwohnsitz. Sie war im Streitzeitraum bei der Fa.X. Wirtschaftsprüfung Steuerberatung GmbH mit dem Sitz in Geschäftsanschrift, als angestellte Steuerberaterin tätig, davon 79 Tage im Homeoffice.

Die Bf. brachte im Jahr 2023 für den Kauf diverser Arbeitsmittel Euro 284,71 (Büromaterial: Euro 84,71, Bewerbungsfoto: Euro 200,00), für Porti Euro 38,76, für Bewirtung Euro 38,00 (50%), für Taxikosten Euro 320,80, für die Pensionsvorsorge Euro 4.191,00, für Fachliteratur Euro 158,00 (Fachbücher zu Verrechnungspreisen) und für Mitgliedsbeiträge Euro 415,00 (IFA Euro 215,00 und Kammerbeitrag Euro 200,00) auf. Weiters nutzte sie ihr im Privatvermögen stehendes Handy, wie auch das Internet zu beruflichen Zwecken, wobei das Ausmaß der betrieblichen Nutzung nicht festgestellt werden kann.

Weiters beehrte die Bf. den Zuspruch von Fortbildungskosten in Höhe von gesamt Euro 5.966,16, für eine Reise nach Singapur, die sich wie folgt gestaltete:

- 1.08.2023: Flug von Wien via Istanbul nach Singapur, Abflug: 10:50 Uhr (MEZ)
- 2.08.2023: Ankunft in Singapur 9:00 Uhr (SGT)
- 4.8.-5.8.2023: Teilnahme an der Asia Pacific Conference der IFA zum Thema „Globalisation of Tax Rules in a De-Globalising World“ (beginnend um 8:00 bzw. 9:00 bis je 17:30)
- 7.8.2023: Rückflug von Singapur via Istanbul, Abflug 23:30 Uhr (SGT)
- 8.8.2023: Ankunft in Wien um 9:10 (MEZ)

Die Tagung fand im „Marina Bay Sands Singapore“ Hotel, 10 Bayfront Avenue, Singapore 018956 statt, in dem die Bf. vom 2.8.-7.8 2023 auch ihre Unterkunft bezog.

Die Buchung des Fluges erfolgte durch die Ruefa GmbH mit Sitz in 1010 Wien, dies aufgrund eines Auftrages der Bf. selbst vom 30.6.2023. Der Bf. wurden weiters mit Beleg vom 7.8.2023 die Kosten des Aufenthalts im vorgenannten Hotel direkt in Rechnung gestellt, die diese am selben Tag mit ihrer Master Card beglich.

Es kann nicht festgestellt werden, dass - mit Ausnahme der Tagung am 4.8. und 5.8.2023, für die die Bf. Euro 745,68 an Gebühr aufzuwenden hatte - für den restlichen Aufenthalt ein Reiseprogramm absolviert worden wäre, welches nahezu ausschließlich auf interessierte Teilnehmer der Berufsgruppe der Steuerpflichtigen abgestellt gewesen wäre bzw. die Reise ausschließlich bzw. nahezu ausschließlich beruflich veranlasst war.

III. Beweiswürdigung

Die Feststellungen zur Person der Bf. basieren einerseits auf einer Einsicht des Gerichtes in das Zentrale Melderegister, sowie andererseits auf den von der belangten Behörde vorgelegten Unterlagen. Dass die Bf. weiters im Streitzeitraum als Steuerberaterin in einem Angestelltenverhältnis tätig war, resultiert sowohl aus ihren eigenen Angaben als auch dem im elektronischen Veranlagungsakt inliegenden Jahreslohnzettel, aus dem sich auch die festgestellten Homeofficetage ergeben.

Was die festgestellten Werbungskosten anlangt, hat das Gericht aus der ANV der Bf. zitiert; gleiches gilt für den Ablauf der Asienreise.

Strittig blieb bis zuletzt die Frage, ob der Bf. Werbungskosten für die Aufwendungen im Zusammenhang mit den Mitgliedschaften beim Verein „Steirer in Wien“ und „Club Salzburg“ (gesamt Euro 65,00), die unter dem Titel der Fortbildung geltend gemachten Kosten für die Reise nach Singapur, wie auch die Telefon- und Internetkosten im begehrten Umfang von 90% zustehen. Eingangs ist festzuhalten, dass das Beweisverfahren vom Grundsatz der freien

Beweiswürdigung beherrscht wird (§ 167 BAO). Der Grundsatz der freien Beweiswürdigung bedeutet, dass alle Beweismittel grundsätzlich gleichwertig sind und es keine Beweisregeln (keine gesetzliche Randordnung, keine formalen Regeln) gibt. Ausschlaggebend ist der innere Wahrheitsgehalt der Ergebnisse der Beweisaufnahmen. Nach ständiger Rechtsprechung genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (*Ritz*, BAO- Kommentar, Tz.2 zu § 166, Tz. 6 und 8 zu § 167 mwN). Weiters trifft den Pflichtigen bei Auslandssachverhalten eine erhöhte Mitwirkungspflicht. All diese Prämissen vorausgeschickt, waren - entgegen dem die bloße Behauptungsebene nicht verlassenden Vorbringen der Bf. - die Mitgliedsbeiträge zu den beiden Vereinen nicht als Werbungskosten anzuerkennen. Weder wurde das „Provisionssystem“ des Arbeitgebers unter Beweis gestellt, noch die berufliche Veranlassung glaubhaft gemacht. So wirbt etwa der Verein „Steirer in Wien“ auf seiner - für jedermann einsichtigen - Homepage (<https://steirerinwien.at/>) damit, eine „*Kommunikationsplattform und Drehscheibe für alle Steirerinnen und Steirer, die in Wien leben*“, sein zu wollen. Wörtlich heißt es darin weiter: *„Dafür bieten wir ein Programm an, wo überparteilich, für Jung und Alt, für in Ausbildung, Beruf oder Pension befindliche, etwas Interessantes drin sein soll. Wichtig ist es uns, die emotionale Verbundenheit mit unserer Steiermark zum Ausdruck zu bringen. Die gelebte Geselligkeit darf dabei nicht zu kurz kommen. „Steirer in Wien“ zu sein, beinhaltet auch, im Notfall mögliche Hilfestellungen anzubieten“*. Auch der Club Salzburg wirbt auf seiner Homepage damit, darum Mitglied zu werden, *um Salzburger kennenzulernen oder mit Salzburger in Kontakt zu bleiben, außergewöhnliche Veranstaltungen zu erleben und neue Erfahrungen zu machen, als Student oder junger Mensch Service und Hilfestellungen von Salzburger in Wien in Anspruch nehmen zu können und abgesehen davon: Spaß machen soll es auch!“* (<https://www.clubsalzburg.at/>). Eine berufliche Veranlassung der Mitgliedsbeiträge ist sohin nicht nur mangels Glaubhaftmachung durch die Bf., sondern auch dem nach außen zum Ausdruck gebrachten Verständnis der Vereine zu verneinen.

Hinsichtlich der Telefon-und Internetkosten begehrt die Bf. 90 % ihrer Aufwendungen, legte hierzu aber keinerlei Nachweise zur Nachvollziehbarkeit dieses Prozentsatzes vor. Insbesondere fehlen Aufzeichnungen zu dienstlich geführten Telefonaten bzw. zur Nutzung des Internets. Selbst wenn der Bf. von ihrem Dienstgeber kein Mobiltelefon zur Verfügung gestellt wurde - wofür im Übrigen Nachweise fehlen -, wäre es dennoch an ihr gelegen, den Umfang der beruflichen Nutzung glaubhaft zu machen. Sie hat dabei jedoch lediglich Behauptungen aufgestellt, ohne prüfbare und nachvollziehbare Unterlagen vorzulegen. Wie die Bf. selbst ausführt, steht ihr beim Arbeitgeber ein Internet - Telefonieprogramm zur Verfügung, das sie offensichtlich auch - außer bei EDV-Ausfällen oder Update-Einspielungen – wenn sie im Büro war, genutzt hat. Berücksichtigt man weiters, dass laut Jahreslohnzettel für 79 Homeofficetage das Pauschalentgelt bezahlt wurde, so zeigt sich, dass die Bf. weniger als 50 % der

(gerichtsnotorisch bekannten) 247 reinen Arbeitstage im Jahr 2023 zu Hause zugebracht hat. Selbst wenn man sohin davon ausgeht, dass sie überwiegend nur im Büro das arbeitgebereigene Internet und Telefon verwendet hat, erschließt sich der begehrte 90-prozentige berufliche Anteil bereits aus dieser einfachen Rechnung nicht. Die belangte Behörde hat sohin zurecht von der Schätzungsbefugnis des § 184 BAO Gebrauch gemacht und einen 40%- Privatanteil von den geltend gemachten Kosten ausgeschieden.

Die Flugdaten und Zeiten gehen aus der vorliegenden Rechnung der Ruefa GmbH ausgestellt an die Bf. am 30.6.2023 hervor; die Zeitumrechnung basiert auf einer Einsicht ins Internet. Auch der Aufenthalt im Marina Bay Sands Singapur wurde durch die auf die Bf. ausgestellte Rechnung vom 7.8.2023 unter Beweis gestellt. Sowohl die Durchführung als auch die Teilnahme der Bf. am Kongress am 4. und 5.8.2023 wurden durch das dementsprechende Programm nachgewiesen. Dass das verfahrensgegenständliche Seminar am 3.8.2023 mit einem Vorstellen der Vortragenden und deren Fachgebiete begonnen hätte, wie von der Bf. im Vorlageantrag vom 4.2.2025 behauptet, wurde weder bewiesen noch bescheinigt. Im Gegenteil: Aus dem von der Bf. selbst vorgelegten Programm geht eindeutig hervor, dass das Seminar erst am 4.8.2023 um 8.00 mit der Registrierung der Teilnehmer begonnen hat. Auch die Besprechungstermine am 6.8.2023 wurden nur behauptet, Beweismittel dazu fehlen jedoch gänzlich (z.B. E-Mail Korrespondenz im Vorfeld, Besprechungsprotokolle o. ä.). Nachdem es sich gegenständlich um einen Auslandssachverhalt handelt, trifft die Bf. in diesem Zusammenhang eine erhöhte Mitwirkungspflicht, der sie im gegenständlichen Punkt nicht nachgekommen ist, was ihr zum Nachteil gereicht werden muss. An mehreren Reisetagen ist eine ausschließliche oder nahezu ausschließliche berufliche Veranlassung auch aus nachfolgenden Gründen erheblich zu bezweifeln, nämlich am 3.8.2023, 6.8.2023 und 19.8.2023: So zeigt eine Nachschau auf der Internetseite des Marina Bay Sands Singapur (<https://www.marinabaysands.com/>), dass am hoteleigenen „Rooftop-Infinity-Pool“ Speisen und Getränke konsumiert werden können; auf der vorliegenden Rechnung vom 7.8.2023 finden sich sowohl für den 3.8.2023 als auch 6.8.2023 mehrfach Positionen titulierte mit „Poolside“, was auf eine Konsumation der Bf. an diesen Tagen am Pool bzw. der genannten Bar hinweist. Auch hat sie offensichtlich am 7.8.2023 in der Roof-top bar „Lavo“ - die sich ebenfalls im vorbezeichneten Hotel befindet – gegessen und/oder getrunken (Position „Lavo“ Rechnung vom 7.8.2023). All diese Gründe sprechen ganz klar gegen die von der Bf. behauptete ausschließliche bzw. nahezu ausschließliche berufliche Veranlassung der Reise, weshalb die entsprechenden Negativfeststellungen in diesem Punkt zu treffen waren.

IV. Rechtliche Beurteilung

1. Zu Spruchpunkt I. (teilweise Stattgabe)

§ 16 Abs. 1 EStG 1988 lautet: „*Werbungskosten sind die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. ...*“. Unter diesen allgemeinen Werbungskostenbegriff sind grundsätzlich auch Reisekosten zu subsumieren. Nach Z 9 leg.cit. sind auch Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Verpflegung und Unterkunft bei ausschließlich beruflich veranlassten Reisen Werbungskosten. Gemäß § 20 Abs. 1 EStG 1988 dürfen hingegen bei den einzelnen Einkünften Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung nicht abgezogen werden, 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 (Z 2 lit. a), sowie Reisekosten, soweit sie nach § 4 Abs. 5 und § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 nicht abzugsfähig sind (Z 2 lit. c). Bei Auslandsreisen liegt eine berufliche Veranlassung nur dann vor, wenn die Reise ausschließlich oder nahezu ausschließlich beruflich veranlasst ist. Die (nahezu) ausschließliche berufliche Veranlassung von Kongress-, Studien- und Geschäftsreisen ist durch Anlegung eines strengen Maßstabs festzustellen (VwGH 13.12.1988, 88/14/0002). Zur steuerlichen Anerkennung von Auslandsreisen hat der VwGH in ständiger Rechtsprechung entschieden, dass Kosten einer Auslandsreise (Studienreise) eines Steuerpflichtigen grundsätzlich Aufwendungen für die Lebensführung im Sinne des § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. a EStG 1988 darstellen, es sei denn, es liegen folgende vier Voraussetzungen kumulativ vor (jüngst VwGH 19.12.2018, Ra 2018/15/0043):

- Die 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 Steuerpflichtigen die Möglichkeit bieten, Kenntnisse zu erwerben, die eine einigermaßen konkrete Verwertung in seinem Beruf zulassen (VwGH 27.5.1999, 97/15/0142).
- Das Reiseprogramm und seine Durchführung müssen derart einseitig und nahezu ausschließlich auf interessierte Teilnehmer der Berufsgruppe des Steuerpflichtigen abgestellt sein, dass sie jeglicher Anziehungskraft auf andere als in der spezifischen Richtung beruflich interessierte Teilnehmer entbehren (VwGH 18.3.1992, 91/14/0171; VwGH 22.4.1994, 92/14/0042; VwGH 31.5.2000, 97/13/0228).
- 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 24.04.1997, 93/15/0069; VwGH 17.05.2000, 98/15/0050, 99/15/0055; VwGH 29.01.2002, 96/14/0030).

Wendet man all diese gesetzlichen und judikativen Prämissen auf den gegenständlichen Sachverhalt an, so zeigt sich, dass nicht alle Voraussetzungen zu bejahen sind: Wie festgestellt, erfolgte die Buchung der Flugtickets durch die Bf. – unter Zuhilfenahme eines österreichischen Reisebüros – selbst; auch die Buchung der Unterkunft erfolgte ganz offensichtlich nicht etwa durch die IFA, schließlich ist auch die im Akt inliegende Rechnung vom 7.8.2023 auf die Bf. ad personam ausgestellt und auch von ihr bezahlt worden (andernfalls hätte sie wohl nicht den Master Card-Beleg vorlegen können). Auch lässt diese Rechnung keinen Hinweis darauf erkennen, dass der Aufenthalt speziell für Steuerberater bzw. in dieser Branche tätige angeboten worden wäre. Die Planung und Durchführung der Reise erfolgte sohin nicht im Rahmen einer lehrgangsmäßigen Organisation oder – mangels Nachweisführung durch die Bf. – sonst in einer Weise, die die zumindest weitaus überwiegende berufliche Bedingtheit einwandfrei erkennen ließe.

Auch ist das Reiseprogramm und seine Durchführung nicht im Sinne der Voraussetzungen derart einseitig und nahezu ausschließlich auf interessierte Teilnehmer der Berufsgruppe der Steuerpflichtigen abgestellt, dass sie jeglicher Anziehungskraft auf andere als in der spezifischen Richtung beruflich interessierte Teilnehmer entbehren: Zumindest am 3. und 6.8.2023 mussten – wie auch aus den Konsumationen am Pool laut Rechnung vom 7.8.2023 ersichtlich wird – private Unternehmungen erfolgt sein, weil für diese Tage keine beruflichen Tätigkeiten nachgewiesen wurden. Unklar ist auch, was – wenn nicht in die private Sphäre fallende Dinge – die Bf. am 7.8.2023 machte, bedenkt man doch, dass der Abflug erst kurz vor Mitternacht erfolgte. Die Reise nach Singapur umfasste daher nicht ausschließlich berufliche Aktivitäten, daran vermag auch der Besuch des Kongresses vom 4.8. bis 5.8.2023 nichts zu ändern. Die Kosten der gegenständlichen Reise, die in Form einer Gemengelage sowohl durch private Erholungs- und Bildungsinteressen wie auch durch betriebliche/berufliche Interessen veranlasst sind, bilden keine Werbungskosten (VwGH 27.1.2011, 2010/15/0197). Sind – wie im streitgegenständlichen Fall – bei einer Reise in eine touristisch interessante Region – was Singapur unstrittig ist – nicht alle (bereits oben dargelegten) Kriterien erfüllt, stellen Reiseaufwendungen keine Werbungskosten dar und können die begehrten Kosten – im Lichte des Erkenntnisses vom 19.12.2018, Ra 2018/15/0043 – auch nicht – wie die belangten Behörde in ihrem Vorlageantrag vermeint – anteilmäßig aufgeteilt und berücksichtigt werden. An die zitierten Richtlinien ist das Gericht nicht gebunden.

Anders verhält es sich hingegen mit der Teilnahmegebühr für den Kongress selbst, die – was auch die belangte Behörde nicht bestreitet – für sich alleine Werbungskosten darstellt und somit im Umfang von Euro 745,66 anzuerkennen ist.

Auf Basis dieser Ausführungen sind somit die bisher seitens des Finanzamtes im angefochtenen Bescheid berücksichtigten Werbungskosten in Höhe von Euro xxxxx um die Teilnahmegebühr im Ausmaß von Euro 745,66 sowie die Aufwendungen für Fachliteratur in Höhe von Euro 158,00 zu erhöhen und folglich in Summe ein Betrag von Euro xxxxx anzuerkennen. Der Erstbescheid war zugunsten der Bf. abzuändern und der Beschwerde teilweise Folge zu geben. Die Berechnung der Einkommensteuer ist dem beiliegendem Berechnungsblatt ./1 zu entnehmen.

2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis 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. Eine derartige Rechtsfrage liegt im Gegenstand nicht vor, da sich das Gericht an die – in den Gründen dargelegte – höchstgerichtliche Rechtsprechung gehalten hat.

Klagenfurt am Wörthersee, am 17. März 2025