

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache

Bf1, ***Bf1-Adr***, Steuernummer ***StNr***

über die Beschwerde vom 11. Februar 2019 gegen den Bescheid des***FA*** vom 18. Jänner 2019 betreffend Einkommensteuer 2017 zu Recht erkannt:

I. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage 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

Der Beschwerdeführer, ***Bf1*** (im Folgenden kurz: Bf) ist nichtselbständig an der Universität beschäftigt und erzielt Einkünfte aus selbständiger Arbeit als Einzelunternehmer. Er ist weiters Geschäftsführer und Beteiligter an einer GmbH.

Im Rahmen seiner Einkommensteuererklärung 2017 erklärte der Bf. neben seinen nichtselbständigen Einkünften Einkünfte aus selbständiger Arbeit iHv ***1*** Euro sowie Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung iHv ***2*** Euro und machte Reisekosten im Zusammenhang mit einer Jahrestagung der ***Association*** in Amerika sowie dem hier strittigen Forschungsaufenthalt in Australien und Neuseeland iHv ***3*** Euro geltend.

Mit Ersuchen um Ergänzung vom 11. Oktober 2018 forderte das Finanzamt diverse Unterlagen bzw. die Aufklärung der Umstände der Reisen an. Mit Schreiben vom 22. Oktober 2018 legte

der Bf. wie aufgefordert Honorarnoten von Subunternehmern vor und klärte Fragen iZH mit seiner Vermietungstätigkeit auf. Mit Schreiben vom 3. Dezember 2018 legte er hinsichtlich der Auslandsaufenthalte zT Rechnungen, zT Buchungsbestätigungen vor. Beigelegt wurde auch ein Nachweis betr. Kostentragung durch seinen Arbeitgeber für die Reise nach Amerika sowie Vergütung für „Seminar“ betr. ***Tagung*** (18.12.-20.12.). Laut Reisezusatzinformation werden folgende Kosten vergütet: Registration Fee, Welcome Drinks und Conference Dinner. Weiters legte er eine tabellarische Übersicht seiner Reise vor (dazu siehe unten: festgestellter Sachverhalt).

Mit **Bescheid vom 18. Jänner 2019** wurde der Bf. zur Einkommensteuer veranlagt. Anders als in der Erklärung angegeben wurden Einkünfte aus selbständiger Arbeit iHv ***12*** Euro (statt ***1*** Euro) und Werbungskosten iHv ***4*** Euro (wie beantragt ***5*** Euro doppelte Haushaltsführung und ***3D*** Euro Differenzwerbungskosten für beruflich bedingte Reisekosten statt ***3*** Euro) angesetzt. Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung wurden in der erklärten Höhe von ***2*** Euro angesetzt.

Der gesonderten Bescheidbegründung ist zu entnehmen, dass die Einkünfte aus selbständiger Arbeit erhöht wurden, weil der Zusammenhang von einigen Honorarnoten mit der beruflichen Tätigkeit des Bf. nicht ersichtlich sei. Hinsichtlich der Werbungskosten führte das Finanzamt aus, dass der Bf. während der gesamten Reisen von seiner Ehegattin begleitet wurde. Der von der Rechtsprechung in diesen Fällen geforderte Nachweis der nahezu ausschließlichen beruflichen Veranlassung sei nicht erbracht worden, weshalb ein Werbungskostenabzug nicht möglich sei.

Einzig die Teilnahme am ***Tagung*** sei von den privat veranlassten Reiseabschnitten zu trennen. Dafür setzte das Finanzamt Nächtigungskosten iHv 229,64 Euro („halbe“ Kosten lt. Rechnung, da der Bf. von seiner Gattin begleitet wurde), Tagesgeld iHv 67,89 Euro (Tagesgeld 3 Tage 97,50 Euro abzüglich 2 Tage Frühstück 29,61 Euro) sowie Differenzwerbungskosten von 62,55 Euro (angegebene Kosten von 568,84 Euro abzüglich Kostenersatz der ***Universität*** von 506,29 Euro) an. Die Kosten des Fluges brachte das Finanzamt nicht in Abzug, weil die berufliche Veranlassung im Verhältnis zur privaten Veranlassung untergeordnet sei.

Die Reise nach Amerika sah das Finanzamt zur Gänze als beruflich veranlasst dar. Nach Abzug des Kostenersatzes des Dienstgebers wurden ***6*** Euro in Abzug gebracht. Diese Feststellung ist unstrittig.

In der **Beschwerde vom 8. Februar 2019** erklärte der Bf., dass die monierten Honorarnoten Leistungen von Hilfskräften iSd § 24 Z 2 GebührenanspruchsG beträfen und von ihm auch im Rahmen seiner Sachverständigentätigkeit entsprechend abgerechnet worden seien.

Für einen Forschungsaufenthalt an der ***Universität 1*** in Australien sei er mit Bescheid der ***Universität*** vom 29. März 2017 von den seine Anwesenheit erfordernden

Dienstplichten unter Belassung seiner Bezüge vom 30. Oktober bis 31. Dezember 2017 freigestellt worden. Auf der Reise sei er von seiner Ehegattin begleitet worden. Von den insg. 67 Tagen (Anmerkung: Der Rückflug erfolgte am 4. Jänner und daraus ergeben sich die 67 angeführten Reisetage, wovon nur 63 Tage in das Jahr 2017 fallen) entfielen 30 auf Arbeitstage in Australien, 11 auf Arbeitstage in Neuseeland, 20 auf Feiertage bzw. Wochenenden und 6 Tage habe er im Urlaub verbracht. Eine Zeitaufzeichnung für seine Tätigkeit in Forschung und Lehre werde aus guten Gründen (vgl § 165 Abs 3 BDG 1979) von der Universität nicht gefordert. Auch habe er streng vertraulich Tätigkeiten ausgeübt.

Bei der nochmaligen Überprüfung der Unterlagen habe er festgestellt, dass in einigen Hotelrechnungen das Frühstück enthalten gewesen sei. Insgesamt seien die Reiskosten aus diesem Grund um ***7*** Euro zu kürzen. Die Übernachtungskosten selbst würden nicht davon abhängig sein, ob eine Person oder zwei übernachten. Insgesamt betrügen die abzugsfähigen Reisekosten damit ***3 - 7*** Euro.

Mit Ersuchen um Ergänzung vom 8. November 2024 forderte das Finanzamt weitere Aufklärungen betr. den Forschungsaufenthalt, insbesondere genaue Aufzeichnungen des Tagesablaufs sowie die Vorlage von Rechnungen. Mit Schreiben vom 10. November 2024 erklärte der Bf.:

*„Die detaillierten Zeitabläufe können nicht übermittelt werden. Ich wurde mit Wirksamkeit vom 1.2.1998 zum ordentlichen Universitätsprofessor berufen. § 165 (1) Beamten-Dienstrechtsgesetz 1979 definiert meine Dienstplichten. Eine Verpflichtung zur Zeitaufzeichnung oder gar Tätigkeitsbeschreibung findet sich darin nicht. §165 (2) Beamten-Dienstrechtsgesetz 1979 regelt die örtliche und zeitliche Bindung für die persönliche Erfüllung meiner Dienstplichten. Der Bescheid Zahl ***xyz*** vom 29.3.2017 (liegt als Anlage bei) stellt mich ausschließlich von der örtlichen Bindung frei. § 165 (3) Beamten-Dienstrechtsgesetz 1979 stellt zusätzlich klar, dass „durch die persönliche Erfüllung der Dienstplichten gemäß Abs. 2 [...] die regelmäßige Wochendienstzeit als erbracht [gilt]“. Ich kenne auch keine Kollegin oder Kollegen der Zeitaufzeichnungen mit Tätigkeitsbeschreibungen führt. Mit Ihrem Ersuchen unterstellen Sie zwangsläufig, dass ich meine Dienstplichten nicht erfüllt hätte. Ich kann Ihnen versichern, dass meine Dienstgeberin ***Universität***. an der Erfüllung meiner Dienstplichten nicht einmal den leisesten Zweifel geäußert hat. Wie dem Bescheid Zahl ***xyz*** vom 29.3.2017 zu entnehmen ist, darf ich in der Zeit meiner „Freistellung keine vermögenswerten Leistungen erhalten“ und muss „eventuelle Nebenbeschäftigungen oder einen Urlaub melden“. Urlaube habe ich vollständig meiner Dienstgeberin gemeldet. Die jeweiligen Kosten für die Urlaube (Flüge, Unterkunft, Verpflegung) sind selbstverständlich nicht in den aufgezeichneten Werbungskosten enthalten und den Kreditkartenabrechnungen gemäß 2 zu entnehmen. Ergänzend darf ich wiederholen, dass für eine vergleichbare Freistellung im Jahre 2010 für meine unbezahlte Tätigkeit als Gastprofessor an der ***Universität 2*** die angefallenen Werbungskosten für mehr als 6 Monate ohne mir erinnerlich umfangreiche Nachfragen anerkannt wurden. Ich musste daher darauf vertrauen, dass die ersuchten Aufzeichnungen auch für steuerliche Zwecke nicht erforderlich sind. Zur Klarstellung darf ich anführen, dass sich Tagesabläufe mit (Österreich) versus ohne örtliche Bindung (Australien, Neuseeland) nicht unterscheiden. Man erfüllt seine Dienstplichten gemäß §165 BeamtenDienstrechtsgesetz 1979.“*

Dem Schreiben beigelegt waren diverse Kreditkartenabrechnungen, Rechnungen sowie Kostenersatz-Formulare der ***Universität***. In diesen ist auch ein im Jahr 2018 ausbezahlter Kostenersatz für den Flug nach Australien iHv 3.154,94 Euro enthalten.

Mit **Beschwerdevorentscheidung vom 26. März 2025** folgte das Finanzamt dem Begehrt des Bf. mit ausführlicher Begründung nur zum Teil: Die Einkünfte aus selbständiger Arbeit wurden wie erklärt mit ***1*** Euro angesetzt, die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung unverändert mit ***2*** Euro und als Werbungskosten wurden - wie im Erstbescheid - ***4*** Euro in Abzug gebracht.

Der gesonderten Begründung ist zu den Werbungskosten u.a. zu entnehmen, dass dem vom Bf. vorgelegten Berechnungsblatt für das ***Tagung*** eine Teilnahmegebühr von NZD 235,10 bzw. 568,84 Euro zu entnehmen seien. Laut Umrechnungstabelle L17b-2017 (Kurs 0,619614 x 235,10) sowie einem Währungsumrechner (www.oanda.com) sind entsprechen 235,10 NZD dem Betrag von 145,67 Euro (nicht 568,84 Euro). Das Finanzamt konnte in den vorgelegten Kreditkartenabrechnungen die Summe von 568,84 auch nicht finden.

Mit **Vorlageantrag vom 22. April 2025** beantragte der Bf. die Behandlung der Beschwerde durch das BFG. Begründend führte der Bf. abermals an, dass Universitätsprofessoren aus guten Gründen keine Zeitaufzeichnungen führen würden. Da es sich um eine im Rahmen seiner unselbständigen Tätigkeit veranlasste Auslandsreise handle, seien sämtliche Arbeits- und dazugehörigen Erholungszeiten ausschließlich beruflich veranlasst. Es handle sich um keine Studienreise iSd VwGH-Rechtsprechung.

Nach Aufforderung des BFG, die berufliche Veranlassung der strittigen Reisekosten etwa durch Publikationen oder implementierte Double Degree Programme nachzuweisen, hat der Bf. wiederholt, dass sich die berufliche Veranlassung aus der Freistellung durch die ***Universität*** ergäbe. Weitere Nachweise oder Vorbringen erfolgten dazu nicht.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Entscheidungswesentlicher Sachverhalt

Der Bf. hat im Jahr 2017 nach übereinstimmender Ansicht von Finanzamt (Beschwerdevorentscheidung vom 26. März 2025) und Bf. (Abgabenerklärung) Einkünfte aus selbständiger Arbeit iHv ***1*** Euro und Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung iHv ***2*** Euro erzielt.

Im Zeitraum 4.1.-8.1.2017 nahm der Bf. an der Jahrestagung ***Association*** teil. Dabei fielen Kosten für den Flug iHv ***8*** Euro, für Hotel iHv ***9*** Euro und Tagesdiäten iHv ***10*** Euro an. Der Dienstgeber ersetzte dem Bf. den Betrag von ***11*** Euro, sodass für Finanzamt und Bf. unstrittig Differenzwerbungskosten iHv ***6*** Euro angefallen sind.

Die Zeit von 28. Oktober 2017 bis 4. Jänner 2018 hat der Bf. gemeinsam mit seiner Ehegattin in Australien und Neuseeland verbracht.

Der Bf wurde dazu mit Letter of Invitation vom 1. März 2017 von der ***Faculty*** der ***Universität 1***, Australien im Zeitraum 30. Oktober bis 31. Dezember 2017 eingeladen. Bei diesem Besuch sei eine Beteiligung an den Forschungsaktivitäten der ***Universität1*** möglich (zB Teilnahme an Forschungsseminaren, Austausch mit Dozenten und Masterstudenten bzw. Doktoranden, Zugang zu einem Büro inkl. Ausstattung und der Universitätsbibliothek). Eine formelle Gastprofessur oder ähnliches (Abhalten von Vorlesungen oder Seminaren etc.) ist dem Schreiben nicht zu entnehmen.

Zur Ermöglichung dieses Forschungsaufenthaltes wurde der Bf. mit Bescheid der ***Universität*** . vom 29. März 2017 von den seine Anwesenheit erfordernden Dienstpflichten unter Belassung seiner Bezüge für die Zeit von 30. Oktober bis 31. Dezember 2017 freigestellt. Von seinem Dienstgeber hat der Bf. für den Flug nach Australien einen Kostenersatz iHv 3.154,94 Euro (100% der Kosten für den Flug) erhalten und für die Teilnahmegebühr am ***Tagung*** 2017 hat er einen Kostenersatz iHv 506,29 Euro erhalten.

Der Reiseverlauf stellt sich laut Angaben des Beschwerdeführers im Schreiben vom 22. Oktober 2018 wie folgt dar:

30.10.- 23.11.	***Universität1*** Australien	Gastforscher zu Bürozeiten, Fachgespräche
24.11.	***Universität 3***	Besprechung betr. Double Degree Programm mit der ***Universität*** ..
25.-26.11.		Samstag/Sonntag
27.11.	***Uni 4***	Besprechung betr. Double Degree Programm mit der ***Universität*** ..
28.11.- 4.12.		Keine Angabe
5.12.	***Uni 5***	Besprechung betr. Double Degree Programm mit der ***Universität*** ..
7.12.	***Uni 6***	Diskussion betr. ***Tagung*** 2017
8.12.	***Uni 7***	Treffen betr. Universitätsmanagementfragen
9.12.-10.12.		Samstag/Sonntag
11.12.	***Uni 8***	Treffen betr. Universitätsmanagementfragen

12.12.-17.12.		Keine Angabe
18.12.-20.12.	***13***	***Tagung*** 2017
21.12.		Keine Angabe
22.12.	***Uni 9***	Treffen betr. Universitätsmanagementfragen
23.12.-28.12.		Keine Angabe
29.12.	***Universität1*** Australien	Räumung des Büros (auch 2.1.-3.1.2018)
30.12.-31.12		Samstag/Sonntag

An den nicht angeführten Tagen hat der Bf. keine Universitäten besucht, sondern nach eigenen Angaben die Tage für den Transport zur nächsten Universität/Konferenz bzw. zur Erfüllung seiner Dienstpflichten im Rahmen seines Forschungsaufenthalts genutzt.

Außer der Einladung der ***Universität1*** Australien wurden vom Bf. keine Bestätigungen der Termine an den anderen Universitäten vorgelegt. Trotz Aufforderung wurden keine Publikationen vorgelegt und auf der Homepage der ***Universität*** sind unter dem Namen des Bf. für das Jahr 2018 keine Publikationen ersichtlich, die auf Ergebnisse des Forschungsaufenthaltes hinweisen (***Universität*** abgefragt am 11.8.2025, 12:02 Uhr). Auch die erfolgreiche Implementierung eines „Double Degree Programms“ mit Australien und Neuseeland wurde nicht nachgewiesen.

An Kosten sind laut Aufstellung des Bf. angefallen:

[...]

Sofern eine Rechnung vorgelegt wurde, ist dies mit RE gekennzeichnet, Kreditkartenabrechnungen wurden mit MC gekennzeichnet.

2. Beweiswürdigung

Die Feststellungen zur strittigen Reise ergeben sich aus den vom Bf. eingereichten Unterlagen und Erklärungen. Ihr Inhalt wird vom Finanzamt weder im Erstbescheid noch in der Beschwerdeentscheidung bestritten und kann daher als erwiesen angenommen werden.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Rechtslage

§ 16 EStG 1988 idF BGBl 118/2015 lautet auszugsweise:

(1) Werbungskosten sind die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Aufwendungen und Ausgaben für den Erwerb oder Wertminderungen von Wirtschaftsgütern sind nur insoweit als Werbungskosten abzugsfähig, als dies im folgenden ausdrücklich zugelassen ist. Hinsichtlich der durchlaufenden Posten ist § 4 Abs. 3 anzuwenden. Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind. Werbungskosten sind auch: (...)

9. Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Verpflegung und Unterkunft bei ausschließlich beruflich veranlassten Reisen. Diese Aufwendungen sind ohne Nachweis ihrer Höhe als Werbungskosten anzuerkennen, soweit sie die sich aus § 26 Z 4 ergebenden Beträge nicht übersteigen. Dabei steht das volle Tagesgeld für 24 Stunden zu. Höhere Aufwendungen für Verpflegung sind nicht zu berücksichtigen.

10. 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 Höchchststufe bei Anwendung des § 13 Abs. 7 der Reisegebührenvorschrift zu berücksichtigen.

§ 20 EStG 1988 idF BGBl 118/2015 lautet auszugsweise:

(1) Bei den einzelnen Einkünften dürfen nicht abgezogen werden:

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

2. a) Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.

b) Betrieblich oder beruflich veranlaßte Aufwendungen oder Ausgaben, die auch die Lebensführung des Steuerpflichtigen berühren, und zwar insoweit, als sie nach allgemeiner Verkehrsauffassung unangemessen hoch sind. Dies gilt für Aufwendungen im Zusammenhang mit Personen- und Kombinationskraftwagen, Personenluftfahrzeugen, Sport- und Luxusbooten, Jagden, geknüpften Teppichen, Tapisserien und Antiquitäten.

c) Reisekosten, soweit sie nach § 4 Abs. 5 und § 16 Abs. 1 Z 9 nicht abzugsfähig sind.

d) Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sowie für Einrichtungsgegenstände der Wohnung. Bildet ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen, sind die darauf entfallenden Aufwendungen und Ausgaben einschließlich der Kosten seiner Einrichtung abzugsfähig.

e) Kosten der Fahrten zwischen Wohnsitz am Arbeits-(Tätigkeits-)ort und Familienwohnsitz (Familienheimfahrten), soweit sie den auf die Dauer der auswärtigen (Berufs-)Tätigkeit bezogenen höchsten in § 16 Abs. 1 Z 6 lit. d angeführten Betrag übersteigen.

(...)

(2) Weiters dürfen bei der Ermittlung der Einkünfte Aufwendungen und Ausgaben nicht abgezogen werden, soweit sie in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen mit

1. nicht steuerpflichtigen Einnahmen, (...)

3.2. Einkünfte aus selbständiger Arbeit

Im Beschwerdejahr wurden laut Erklärung des Bf. und Überprüfung durch das Finanzamt im Rahmen der Beschwerdeentscheidung vom 26. März 2025 Einkünfte aus selbständiger Arbeit iHv ***1*** Euro erzielt. Da mit Vorlageantrag die Beschwerde als unerledigt gilt (§ 264 Abs 3 BAO), ist der angefochtene Einkommensteuerbescheid 2017 durch das Erkenntnis des BFG insofern abzuändern, als die Einkünfte aus selbständiger Arbeit erklärungsgemäß mit ***1*** Euro zu erfassen sind.

3.3. Berufliche Veranlassung der Reisekosten

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Dazu gehören gemäß Z 9 leg. cit. auch Reisekosten bei ausschließlich beruflich veranlassten Reisen bzw. Aufwendungen für Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen gemäß Z 10 leg. cit.

Demgegenüber sind gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung nicht abzugsfähig, 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. Die Bestimmung des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 enthält als wesentliche Aussage ein Verbot des Abzuges gemischt veranlasster Aufwendungen (so genanntes Aufteilungs- und Abzugsverbot stRSpr zB VwGH 13.11.2019, Ra 2019/13/0070 mit Verweis auf VwGH 24.11.2016, Ro 2014/13/0045, mwN).

Der betreffenden Norm liegt insoweit der Gedanke der Steuergerechtigkeit zugrunde, als vermieden werden soll, dass ein Steuerpflichtiger aufgrund der Eigenschaft seines Berufes eine Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen herbeiführen und dadurch Aufwendungen der Lebensführung steuerlich abzugsfähig machen kann, was ungerecht gegenüber jenen Steuerpflichtigen wäre, die eine Tätigkeit ausüben, die eine solche Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen nicht ermöglicht, und derartige Aufwendungen aus ihrem bereits versteuerten Einkommen tragen müssen (VwGH 26.4.2000, 96/14/0098; VwGH 23.11.2000, 95/15/0203; VwGH 5.4.2001, 98/15/0046; VwGH 30.5.2001, 2000/13/0163; VwGH 27.3.2002, 2002/13/0035).

Sofern allerdings eine eindeutige, klar nachvollziehbare Trennung zwischen der privaten Veranlassung einerseits und der betrieblichen bzw. beruflichen Veranlassung andererseits gegeben und die betriebliche bzw. berufliche Veranlassung nicht bloß völlig untergeordnet ist, kann der Aufwand aufgeteilt werden (VwGH 13.11.2019, Ra 2019/13/0070), außer ein objektiv überprüfbarer Aufteilungsmaßstab besteht mangels klarer Quantifizierbarkeit der einzelnen Veranlassungskomponenten nicht. Ansonsten ist eine Abzugsfähigkeit nur gegeben, wenn der Steuerpflichtige den Nachweis für eine (zumindest beinahe) gänzliche betriebliche bzw. berufliche Veranlassung erbringt (vgl. VwGH 27.1.2011, 2010/15/0197, VwGH 26.4.2012, 2009/15/0088).

Auslandsreisen bzw. Reisen, bei denen ein typisches Mischprogramm (berufliche und private Veranlassung) absolviert wird, sind nach der höchstgerichtlichen Rechtsprechung grundsätzlich Aufwendungen für die Lebensführung (VwGH 18.06.1980, 0591/80 zu Auslandsreisen bzw. VwGH 24.11.2004, 2000/13/0183, mwN oder VwGH 29.1.2002, 98/14/0124 zu Mischprogramm) und damit steuerlich nicht abzugsfähig.

Allerdings ist bei Auslandsreisen eine gesonderte Beurteilung der einzelnen Abschnitte einer Reise und eine Aufteilung nach den beruflichen und privaten Zeitanteilen (Tagen) möglich bzw. geboten (VwGH 27.1.2021, 2010/15/0197). Im Beschwerdeverfahren sind daher die einzelnen Reiseabschnitte getrennt voneinander auf ihre berufliche Veranlassung zu prüfen.

Im Beschwerdefall kann – wie der Bf. selbst ausführt – nicht von einer „klassischen Studienreise“ ausgegangen werden, weil der Bf. (mit Ausnahme des ***Tagung***) an keiner Fortbildungsveranstaltung teilgenommen hat bzw. auch nicht behauptet, sich fortgebildet zu haben. Die vom Finanzamt zur steuerlichen Anerkennung von beruflich veranlassten Auslandsreisen herangezogene Judikatur des VwGH zu Studienreisen, derzufolge Kosten einer Studienreise grundsätzlich Aufwendungen für die Lebensführung iSd § 20 Abs 1 Z 2 lit a EStG 1988 sind (vgl etwa VwGH 24.04.1997, 93/15/0069; VwGH 19.10.1999, 99/14/0131; VwGH 28.03.2001, 2000/13/0194; VwGH 24.09.2008, 2008/15/0032) ist daher nicht für die gesamte Reise einschlägig.

Tatsächlich hat der Bf. mit seinem Dienstgeber vereinbart, seine Arbeitsleistung während eines bestimmten Zeitraumes in Australien zu erbringen. Damit ist von einer Dienstverrichtung im Ausland auszugehen, die im Zuge einer Auslandsreise erfolgte.

Die Kosten von (Auslands)reisen können nur dann eine steuerliche Berücksichtigung finden, wenn die Reisen bzw. einzelne klar trennbare Abschnitte davon ausschließlich beruflich veranlasst sind und die Möglichkeit eines privaten Reisezweckes nahezu auszuschließen ist. Dabei ist hinsichtlich des Nachweises des (nahezu) ausschließlichen beruflichen Anlasses ein strenger Maßstab anzulegen (vgl. VwGH 21.10.2003, 2001/14/0217).

Derjenige, der typische Aufwendungen der privaten Lebensführung als Werbungskosten oder Betriebsausgaben geltend macht, hat dabei im Hinblick auf seine Nähe zum Beweisthema von sich aus nachzuweisen, dass diese Aufwendungen entgegen der allgemeinen Lebenserfahrung (nahezu) ausschließlich die berufliche bzw. betriebliche Sphäre betreffen (VwGH 18.10.2017, Ra 2017/13/0068).

Im Beschwerdefall kann aufgrund des angegebenen und durch Rechnungen belegten Reiseverlaufes davon ausgegangen werden, dass der Bf. von Montag, 30.10.2017 - Donnerstag, 23.11.2017, somit 25 Tage an der ***Universität 1*** in Australien geforscht und damit seinen Dienst verrichtet hat. Diese Tätigkeit ist durch die Einladung der ***Universität1*** iVm der Freistellung der ***Universität*** . glaubhaft gemacht.

Für die Zeit von 24.11.2017 – 11.12.2017 (mit privat verursachter Unterbrechung von 28.11.2017 – 4.12.2017) hat der Bf. behauptet, verschiedene Universitäten im Dienst der ***Universität*** . besucht zu haben und dort Besprechungen abgehalten zu haben. Diese Behauptung hat er aber trotz Aufforderung durch das Finanzamt und des BFG durch keinerlei Unterlagen (vorgeschlagen wurden etwa Bestätigungen der Universitäten, Implementierung der Double Degree Programme o.a. gewonnener Erkenntnisse) belegt. Auch die Besprechung des ***Tagung*** 2017 am 7.12.2017 ist nicht belegt und eine berufliche Notwendigkeit (im Sinne der Glaubhaftmachung) ist nicht erkennbar, zumal der Bf. am Programm auch nicht als Vortragender, Panel-Leiter o.ä. aufscheint. Im Sinne der o.a. Rechtsprechung (zB VwGH 21.10.2003, 2001/14/0217) hat der Bf. damit den ausschließlich beruflichen Anlass der Reisen nach Queensland, Melbourne und Adelaide bzw. Auckland und Wellington weder nachgewiesen noch glaubhaft gemacht. Die private (Mit)Veranlassung dieses Teils der Reise führt dazu, dass ein Abzug als Werbungskosten gem. § 20 EStG 1988 für diese 18 Tage nicht möglich ist.

Für den Zeitraum von 12.12.2017 – 17.12.2017 hat der Bf. gar keine Angaben gemacht, sodass diesbezüglich davon auszugehen ist, dass er diese 6 Tage zu privaten Erholungszwecken im Rahmen der Lebensführung genutzt hat.

Von 18.12.2017 – 20.12.2017 hat der Bf. am ***Tagung*** 2017 teilgenommen: Wie aus der bereits vom Finanzamt zitierten Rechtsprechung des VwGH (vgl etwa VwGH 24.04.1997, 93/15/0069; VwGH 19.10.1999, 99/14/0131; VwGH 28.03.2001, 2000/13/0194; VwGH 24.09.2008, 2008/15/0032) hervorgeht, ist von ausschließlich beruflich bedingten Reisen auszugehen, wenn folgende Voraussetzungen kumulativ vorliegen:

1) 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.

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 allgemeine interessierende Programmpunkte dürfen zeitlich gesehen nicht mehr Raum als jenen einnehmen, der während der laufenden Berufsausübung als Freizeit regelmäßig zu anderen als beruflichen Betätigungen verwendet wird; jedoch führt der nur zur Gestaltung der Freizeit dienende Aufwand keinesfalls zu einer steuerlichen Berücksichtigung (VwGH 24.9.2008, 2008/15/0032).

Das ist hinsichtlich des Zeitraumes 18.12.2017 - 20.12.2017 der Fall. Auch das Finanzamt ist davon ausgegangen, dass dieser Teil der Reise (3 Tage) ausschließlich beruflich veranlasst war.

Für den 22.12.2017 gibt der Bf. an, in Christchurch ein Treffen betr.

Universitätsmanagementfragen gehabt zu haben, für den 21.12. sowie den 23.12.2017 – 28.12.2017 macht er keine Angaben. Für diese Zeit (8 Tage) konnte damit kein Nachweis der nahezu ausschließlichen beruflichen Veranlassung erbracht werden, sodass dass ein Abzug als Werbungskosten gem. § 20 EStG 1988 nicht möglich ist.

Am Freitag, 29.12.2017 will der Bf. wie auch an den außerhalb des Streitjahres liegenden Tagen 2.1.2018 – 3.1.2018 das Büro geräumt haben. Dieses im Übrigen nicht bewiesene Vorbringen ist insofern unglaubwürdig als der Bf. das Büro nur für ca 3 Wochen genutzt hat und sich in dieser Zeit wohl kaum so viele Bücher, Unterlagen oder persönliche Gegenstände angesammelt haben können, dass es 3 voller Arbeitstage bedarf, diese zu räumen. Vielmehr ist nach der allgemeinen Lebenserfahrung auch für diesen Tag (29.12.2017) davon auszugehen, dass der Nachweis bzw. die Glaubhaftmachung der nahezu vollständigen beruflichen Veranlassung nicht geglückt ist.

Von den 63 Tagen, die der Bf. im Streitjahr in Australien bzw. Neuseeland verbracht hat, konnte er für 25 Tage die berufliche Veranlassung glaubhaft machen (Forschungstätigkeit an 25 Tagen an der ***Universität 1*** in Australien einschließlich der Wochenenden) und für 3 Tage die berufliche Veranlassung durch die Teilnahme am ***Tagung*** 2017 nachweisen. In der restlichen Zeit (35 Tage) mag der Bf. zwar auch für seinen Dienstgeber tätig gewesen sein, jedoch ist es ihm für diese Zeit nicht geglückt, die private Mitveranlassung auszuschließen bzw. muss mangels Angabe einer beruflichen Aktivität (zB für die Zeit von 12.12.2017 – 17.12.2017) von einer rein privaten Veranlassung ausgegangen werden. Für die in diesem

Zeitraum angefallenen Kosten ist ein Abzug gem. § 20 EStG aufgrund der privaten (Mit)veranlassung nicht möglich.

3.4. Höhe der Werbungskosten

Für den nahezu ausschließlich beruflich bedingten Teil der Reise (28 Tage) ist der Abzug von Werbungskosten grundsätzlich möglich. Für diese Zeiträume wurden geltend gemacht bzw. kommen in Betracht:

Flug – Australien und retour	3.154,94 Euro
Flug Adelaide – Auckland und retour	261,- Euro
Nächtigung Australien 30.10.-23.11.	2.825,28 Euro
Nächtigung Auckland 18.12.-20.12.	426,88
Tagesgeld Australien 25 Tage à 47,30	
Tagesgeld Neuseeland 3 Tage à 32,50	

Flugkosten

Die Kosten für den Flug nach Australien wurden dem Bf. von seinem Dienstgeber (im Jahr 2018) gem. § 26 Z 4 EStG 1988 zur Gänze erstattet.

Bei der Ermittlung der Einkünfte dürfen gem. § 20 Abs 2 EStG 1988 Aufwendungen und Ausgaben nicht abgezogen werden, soweit sie in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit nicht steuerpflichtigen Einnahmen stehen. Gesetzeszweck des § 20 Abs. 2 EStG 1988 ist dabei die Vermeidung eines ungerechtfertigten Steuervorteils. Diese Bestimmung ist Ausdruck des allgemeinen steuerlichen Rechtsgrundsatzes, nach dem einer fehlenden Steuerpflicht auf der einen Seite das Abzugsverbot auf der anderen Seite gegenübersteht. Für das Abzugsverbot ist es nicht entscheidend, ob es sich dabei um steuerfreie Einkünfte (zB nach § 3 EStG) oder aber um nicht steuerbare Beträge (zB nach § 26 EStG) handelt (Kofler/Wurm in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG 20, § 20 Tz 150).

Ein Abzug der Kosten für den Flug nach Australien kommt damit nicht in Betracht.

Für den Flug nach Neuseeland gilt, dass diese Reise in einen durch die Einkünfteerzielung veranlassten Reiseabschnitt und in einen privaten Reiseabschnitt aufteilbar ist. Daraus folgt, dass sich auch die Kosten der Hin- und Rückfahrt zum und vom Reiseziel als einwandfrei nachvollziehbar aufteilbar erweisen. Das Aufteilungsverhältnis ergibt sich dabei in der Regel aus dem Verhältnis der ausschließlich betrieblich bzw. beruflich veranlassten Aufenthaltstage

zu den übrigen Aufenthaltstagen (VwGH 27.1.2011, 2010/15/0197). Nur wenn berufliche Aspekt von bloß untergeordneter Bedeutung ist kommt es zu keiner Aufteilung (VwGH 28.10.2009, 2005/15/0062).

Der Bf. ist am 6.12.2017 nach Neuseeland geflogen und am 23.12.2017 wieder zurück nach Australien geflogen. Von diesen 16 in Neuseeland verbrachten vollen Tagen sind 3 als beruflich veranlasst anzusehen während für die restlichen 13 Tage der Nachweis der fast vollständigen beruflichen Veranlassung nicht geglückt ist. Die Kosten für den Flug sind daher im Verhältnis 3:13 abzugsfähig; das sind $261/16 \text{ mal } 3$ ergibt 48,94 Euro.

Nächtigungskosten

Für die Nächtigung in Australien von 30.10.2017 - 23.11.2017 hat der Bf. 2.825,28 Euro, für die Nächtigung in Auckland von 18.12.2017 - 20.12.2017 hat der Bf. 426,88 Euro bezahlt. Da der Bf. von seiner Gattin begleitet wurde und sie auch mit ihm übernachtet hat, ist jeweils nur die Hälfte der Kosten beruflich veranlasst. Auch wenn es für den Preis der Zimmer keinen Unterschied macht, ob sie von einer oder zwei Personen genutzt werden, ist der Ehegattin des Bf. eindeutig ein Vorteil zugekommen, der auszuschneiden ist. Da beide Ehegatten gleichermaßen von der Übernachtungsmöglichkeit profitiert haben, können die halben Kosten in Abzug gebracht werden. Das sind im Beschwerdefall $3.252,16 \text{ Euro} : 2$ ergibt 1.628,08 Euro. Davon sind 29,61 Euro für das Frühstück in Auckland abzuziehen, da diese Kosten mit dem Verpflegungsmehraufwand abgedeckt sind. Abzugsfähig sind somit in Summe 1.598,47 Euro Nächtigungskosten.

Taggeld

Die einkünftermindernde Berücksichtigung von Verpflegungsaufwand nach § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 findet ihre Begründung darin, dass dem Reisenden die besonders preisgünstigen Verpflegungsmöglichkeiten am jeweiligen Aufenthaltsort in der Regel nicht bekannt sind, weshalb die Verpflegung durch die örtliche Gastronomie typischerweise zu Mehraufwendungen führt. Hält sich der Steuerpflichtige jedoch länger (mehr als eine Woche) an einem Ort auf, sind ihm die örtlichen Verpflegungsmöglichkeiten ausreichend bekannt, sodass ein Mehraufwand für Verpflegung nicht mehr steuerlich zu berücksichtigen ist (ständige Rechtsprechung zB VwGH 1.9.2015, 2012/15/0119 mit Hinweis auf VwGH 26.7.2007, 2005/15/0133).

Daher sind als Differenzwerbungskosten 5 Tage in Australien à 47,30 Euro, das sind 236,50 Euro und 3 Tage in Neuseeland à 32,50, das sind 97,50 Euro als Verpflegungsmehraufwendungen in Abzug zu bringen.

Teilnahmegebühr *Tagung*****

Als Ersatz der Teilnahmegebühr für das ***Tagung*** hat der Bf. von seinem Dienstgeber laut Reisekostennachweis 506,29 Euro für die Registration Fee/Welcome Drinks und Conference Dinner erhalten.

Diese Kosten wurden zwar – wie vom Finanzamt im Rahmen der Beschwerdeentscheidung vom 26. März 2025 angemerkt – dem Finanzamt gegenüber nicht nachgewiesen, doch ist davon auszugehen, dass sie dem Dienstgeber gegenüber in der ausbezahlten Höhe nachgewiesen wurden.

Für das Beschwerdeverfahren ergibt sich daraus, dass die Teilnahmegebühr gem. § 20 Abs 2 EStG 1988 nicht abgezogen werden kann, weil sie in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang mit nicht steuerpflichtigen Einnahmen (Reisekostenersatz) steht, und zwar weder iHv 145,67 Euro (Rechnung Finanzamt) noch iHv 568,84 Euro (nicht belegter Aufwand laut Bf). Umgekehrt vermag der Reisekostenersatz auch nicht die belegten Aufwendungen für Nächtigung, Taggeld und Flug zu kürzen, da er ja mit diesen in keinem Zusammenhang steht.

Zusammenfassung

Folgende Werbungskosten, die der Dienstgeber nicht berücksichtigen konnte, sind im Rahmen des Erkenntnisses anzusetzen:

[...]

3.5. 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.

Im Beschwerdefall wurde der zitierten Judikatur des VwGH gefolgt und im Wesentlichen eine Beweiswürdigung vorgenommen. Es liegt daher keine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung vor weshalb die Revision nicht zuzulassen war.

Graz, am 25. September 2025