



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Alszeile 119, vertreten durch die Dkfm. Othmar Wacha Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsg.m.b.H., 1190 Wien, Raimund-Zoder-Gasse 7, vom 20. Oktober 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes X. vom 24. August 2007 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2006 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Statt gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe dem als Beilage angeschlossenem Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Im Zuge einer **nachprüfenden Kontrolle** ersuchte das **Finanzamt** den Berufungswerber (Bw.), der im streitgegenständlichen Jahr Einkünfte aus nichtselbständiger und selbständiger Arbeit erzielte, seine geltend gemachten Werbungskosten in Höhe von € 9.716,40 betreffend die Reisekosten in Höhe von € 8.641,40 hinsichtlich Art, Höhe, Zahlungsform, Zahlungszeitpunkt und Zahlungsempfänger belegmäßig nachzuweisen und eine detaillierte Aufstellung über die Zusammensetzung der Reisekosten vorzulegen.

In **Beantwortung** des Vorhalts legte der **Bw.** zahlreiche Unterlagen betreffend die einzelnen Reisen vor; insbesonders Anträge hinsichtlich Dienstfreistellung, Kopien über Flugtickets, Hotelrechnungen, Bahntickets, Taxirechnungen, sowie eine wissenschaftliche Publikation in

einer Fachzeitschrift (Physical Review Letters) mit dem Titel " Probing Single Jumps of Surface Atoms". Betreffend die vorgelegten Belege ergänzte der Bw., dass er im Jahr 2006 am Indian Institute of Sience Education und Research in Kolkata (Calcutta), Indien, eine Lehr- und Forschungstätigkeit ausgeübt und hinsichtlich der Übernachtungs- und Tagesgelder die amtlich festgelegten Sätze angesetzt habe. Die Begleitung seiner Frau sei wegen des insgesamt fünfmonatigen Aufenthaltes in Kolkata notwendig gewesen.

Wegen der begrenzten finanziellen Mittel, die den österreichischen Universitäten für Auslandsreisen zur Verfügung stünden, habe der Bw. die Reise selbst finanziert, um mehr Reisemittel für jüngere Mitarbeiter zukommen zu lassen.

Die berufliche Veranlassung dieser Reise sei darin gelegen, dass ein früherer Mitarbeiter des Bw., Prof. S.D. (S.D.), in Kolkata eine Eliteuniversität aufgebaut und sich der Bw. im ersten Jahr während seines Aufenthaltes an der Lehre beteiligt habe. Neben der Lehre habe der Bw. gemeinsam mit Prof. S. D. die Theorie zu einer in Wien durchgeföhrten experimentellen Arbeit aufgestellt (siehe Physical Review Letters). Für diese Arbeit habe der Bw. seitens der wissenschaftlichen Gemeinschaft Anerkennung erhalten und damit auch den wissenschaftlichen "Output" der Wiener Universität erhöht. Auf Basis dieser Arbeit habe er in der Zwischenzeit vom Fonds zur Förderung der wissenschaftlichen Forschung in Österreich ein Forschungsprojekt in Höhe von € 150.000,00 bewilligt erhalten. Die berufliche Effizienz der Aufwendungen sei daher bewiesen.

In weiterer Folge ersuchte das **Finanzamt** um Vorlage des „Dienstfreistellungsbescheides“ für den Aufenthalt in Kolkata, des diesbezüglichen Gastlehrvertrages (gegebenenfalls samt Übersetzung), Bekanntgabe der Höhe der für die Abhaltung der Lehrveranstaltungen erhaltenen Honorare, sowie für den Fall einer dortigen Besteuerung der Honorare um entsprechende Besteuerungsnachweise.

Hinsichtlich der eingewandten Forschungstätigkeit in Kolkata wurde um Vorlage eines Forschungsreiseprogramms und der Vergabe-Unterlagen hinsichtlich des bewilligt erhaltenen Forschungsprojektes in Höhe von € 150.000,00 ersucht. Des Weiteren sei ein Nachweis betreffend den kausalen Zusammenhang zwischen der Vergabe der Forschungsmittel und den Aufenthalt in Kolkata zu erbringen.

In **Beantwortung** des letzten Vorhalts gab der Bw. an, dass er für seine Tätigkeit in Kolkata keine wie immer gearteten Vergütungen erhalten habe.

Aus der beiliegenden Kopie des Förderantrags (erste Antragsseite wurde vorgelegt) sowie der Bewilligung seines Forschungsprojekts durch den FWF (Wissenschaftsfonds) sei genau das Thema ersichtlich, worüber er in Kolkata theoretisch die Vorarbeiten geleistet habe.

Im Zuge einer **Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO** wurde ein neuer **Einkommensteuerbescheid** für das Jahr 2006 erlassen. Die Einkünfte aus selbständiger Arbeit wurden als sonstige Einkünfte qualifiziert (unstrittig) und die geltend gemachten Werbungskosten in einer Gesamthöhe von € 9.716,40 lediglich in Höhe von € 1.672,20 (€ 723,00 für Arbeitsmittel; € 56,00 für Fachliteratur; € 296,00 für sonstige Werbungskosten laut Erklärung; € 597,20 für unstrittige Reisekosten) anerkannt. Begründend führte die Amtspartei zu den Kosten betreffend die Indien-Reise in Höhe von € 8.044,20 aus, dass laut Aufstellung des Bw. die Aufwendungen für eigene Fahrtkosten in Höhe von € 947,00 (Flugkosten) und für jene der Gattin in geschätzter Höhe von ebenfalls € 947,00, für eigene Tages- und Nächtigungsgelder für 78 Tage (12 Tage Urlaub seien bereits abgezogen worden) sowie sonstige Kosten (Visum € 200,00; eigene Impfung € 282,20; Impfung der Gattin € 75,60) nicht anzuerkennen seien, da Kosten einer Auslandsreise grundsätzlich den Aufwendungen für Lebensführung zuzuordnen seien, außer eine ausschließlich oder nahezu ausschließlich berufliche Veranlassung der Reise liege vor. Bei Kongress-, Studien- und Geschäftsreisen sei durch Anlegen eines strengen Maßstabes festzustellen, ob eine ausschließlich berufliche Veranlassung vorliege.

Eine steuerlich unbeachtliche Reise liege dann vor, wenn eine Geschäftsreise mit einer Erholungsreise verbunden worden sei, also wenn an eine Geschäftsreise ein Urlaub angehängt worden sei (z.B. VwGH-Erkenntnis vom 17. Februar 1999, ZI. 94/14/0012).

Eine Forschungs- oder Studienreise mit Mischprogramm komme nach Lehre und Rechtssprechung auch für jene Tage nicht in Betracht, die anteilig auf einen ausschließlich beruflichen Zweck gewidmete Reise entfallen würden (VwGH-Erkenntnis vom 3. Mai 1983, ZI. 82/14/0279).

Aus welchem Grund die Mitreise der Ehegattin beruflich veranlasst sei, sei nicht dargelegt worden.

Das Finanzamt gehe angesichts des Urlaubaufenthaltes im Zuge der Reise nach Indien von einem Mischprogramm aus, sodass die diesbezüglich geltend gemachten Beträge zur Gänze nicht abzugsfähig seien.

Aufenthaltskosten, insbesondere Hotel- oder Nächtigungskosten, seien bis dato nicht nachgewiesen worden.

In der rechtzeitig eingebrachten **Berufung** wurde vorgebracht, dass die Nichtanerkennung der Reisekosten lediglich mit dem Aufteilungsverbot bei Mischreisen gemäß § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. a EStG 1988 begründet worden sei. Nach Ansicht des Bw. treffe dies nicht zu, da der Zweck dieses Auslandsaufenthalts die Mitwirkung bei der Errichtung neuer

Universitäten in Kalkutta und Poonar in Indien, sowie die Abhaltung erster Lehrveranstaltungen gewesen sei. Der Bw. habe sich während dieser fünf Monate (mit Ausnahme des 12-tägigen Urlaubs) ausschließlich in diesen beiden Städten aufgehalten.

Aus der Dauer des Auslandsaufenthaltes und der Tatsache, dass sich diese beiden Städte in keiner Weise für einen Urlaubaufenthalt eignen würden, gehe eindeutig hervor, dass für diese Reise keinerlei private Mitveranlassung vorgelegen sei.

Betreffend den 12-tägigen Urlaub, für den der Bw. keine Tages- und Nächtigungsgelder geltend gemacht habe, sei festzuhalten, dass dieser in der Weihnachtszeit des Jahres 2006 konsumiert worden sei, also nach fast dreimonatiger Berufstätigkeit in Indien. Danach habe der Bw. seine Tätigkeit in beiden Städten fortgesetzt. Des Weiteren habe der Bw. diesen Urlaub am Ende des Jahres 2006 auch aus dienstrechtlichen Gründen nehmen müssen, da er andernfalls unnachholbar verfallen wäre.

Aus den bisherigen Ausführungen ergebe sich eindeutig, dass für die gegenständliche Reise nach Indien keinerlei private Mitveranlassung vorgelegen sei. Damit liege aber auch keine Mischreise vor, da nur bei einer solchen nach der bisherigen Rechtssprechung die Gesamtkosten der Reise infolge des Aufteilungsverbotes nicht absetzbar seien. Im gegenständlichen Fall seien die Aufwendungen, die auf die ausschließlich berufliche Veranlassung entfallen würden, von den Ausgaben für die private Lebensführung einwandfrei zu trennen.

Sämtliche Argumente des Finanzamts bezögen sich auf die Fälle von Mischreisen oder Kongressreisen (Verbindung mit Erholungsreise, Organisation der Reise). Diese Merkmale seien im vorliegenden Fall nicht gegeben, weshalb die Reisekosten zur Gänze anzuerkennen seien.

Hinsichtlich der Mitreise der Ehegattin des Bw. sei anzumerken, dass ihm nicht zugemutet werden könne, seine Frau fünf Monate in Wien zurückzulassen. Dies gelte selbstverständlich auch umgekehrt und seien an Reisekosten für die Ehegattin des Bw. ohnehin nur die Flugkosten in Höhe von € 947,00 geltend gemacht worden.

In der Literatur sei das Aufteilungsverbot des § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. a EStG 1988 bei Mischreisen von namhaften Autoren heftig kritisiert worden, so z.B. Doralt/Kofler, die die Meinung vertreten, dass es nicht einsichtig sei, warum beim Anhängen eines Urlaubes an eine Fachmesse oder Fachseminar die Absetzbarkeit des eindeutig betrieblichen oder beruflichen Teiles der Reisekosten zur Gänze entfalle oder wie Jakom/Baldauf meinen, dass ein absolutes Aufteilungsverbot von Reiseaufwendungen bei einer trennbaren zeitlichen Abfolge zwischen betrieblich und privater Veranlassung nicht sachgerecht sei.

Auch in der deutschen Rechtssprechung sei ausgesprochen worden, dass Reisen, die einen eindeutig beruflichen Anlass hätten, der beruflichen Sphäre zuzuordnen seien, auch wenn sie gleichzeitig zu privaten Unternehmungen genutzt würden (BFH-Urteil vom 18. Mai 2005, VIII R 49/03, gemeint wohl: VIII R 43/03).

Die jüngste UFS-Rechtssprechung habe sich ebenfalls mit dem Fall privat mitveranlasster Reiseaufwendungen befasst und wies der Bw. weiters auf einen Artikel von Baldauf, „Teilbarkeit von privat mitveranlassten Reiseaufwendungen?“ in der SWK Nr. 29 vom 10. Oktober 2008 hin. Darin seien zwei Entscheidungen des UFS (RV/0396-I/07 und RV/0400-I/08) besprochen worden, worin dieser die Aufteilung der Reisekosten in einen beruflichen und privaten Bereich zugelassen und die Absetzbarkeit des beruflich veranlassten Teils der Reisekosten ausgesprochen habe. Diese Änderung der Rechtsansicht sei damit begründet worden, dass das Aufteilungsverbot gerade nicht der steuerlichen Gerechtigkeit diene, wenn und soweit es den Abzug betrieblich veranlasster Aufwendungen verhindere.

Betreffend die Höhe der verrechneten Tagsätze sei anzumerken, dass Grundlage für die Abrechnung von Reisekosten der § 3 Abs. 1 Z. 16 b EStG 1988 sei und als lohngestaltende Vorschrift in die Reisegebührenvorschrift einfließe. Die Personalabteilung der Universität Wien setze betreffend das Taggeld für einen ordentlichen Professor für Indien € 31,80 und betreffend das Nächtigungsgeld € 39,90 an. Diese Pauschalbeträge seien zeitlich unbeschränkt auszubezahlen, mit der Einschränkung, dass sie ab dem 184. Tag, also nach Ablauf von sechs Monaten, zu versteuern seien. Selbstverständlich seien für die Urlaubstage keine Tages- und Nächtigungsgelder angesetzt worden. Da der Bw. aber keinen Kostenersatz von der Universität Wien erhalten habe, mache er die Reiseaufwendungen im Wege des Werbekostenabzuges geltend.

Zusammenfassend sei daher festzuhalten, dass im vorliegenden Fall keine Reise vorliege, bei der private Motive mitgespielt hätten, die Reise sei ausschließlich beruflich veranlasst, sodass das Aufteilungsverbot mit der Folge der Nichtabzugsfähigkeit der gesamten Reisekosten nicht anwendbar sei.

Selbst für den Fall, dass eine Mischreise vorliege, komme die geänderte Rechtsprechung des UFS zum Tragen, derzufolge eine Aufteilung in beruflich und privat veranlasste Reiseaufwendungen vorzunehmen sei.

Im seitens des **UFS** durchgeföhrten **Ermittlungsverfahren** wurde der Bw. um Angaben über seine in Indien abgehaltenen Lehrveranstaltungen und durchgeföhrte Forschungstätigkeit, sowie die einzelnen Wohnorte während seines Indienaufenthaltes ersucht.

Der **Bw.** ergänzte seine Angaben dahingehend, dass allgemein gesehen die Hauptaufgabe eines Hochschulprofessors die eigenverantwortliche Durchführung von universitärer Lehre und Forschung an den Universitäten sei. Daher bestehe ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen dem Aufenthalt in Indien und den Einkünften als Ordinarius in Wien. Der Zweck der Reise sei die Erzielung von Forschungsergebnissen gewesen, die er ohne Mitwirkung des indischen Professors nicht erhalten hätte. Daher sei diese Reise eine ausschließlich beruflich veranlasste Reise gewesen.

Er sei Gastprofessor an der indischen Universität, also Mitglied der Fakultät, gewesen und habe Vorträge und zahlreiche Studentengespräche geführt.

Der Bw. sei Experimentalphysiker und ohne die Vorarbeit und das Wissen des Prof. S.D. sei es unmöglich gewesen die theoretischen Herleitungen (Formel) in der vorliegenden Arbeit (siehe Physical Review Letters) zu entwickeln. Die mehrmonatige aktive Zusammenarbeit zwischen dem Bw. und Prof. S.D. sei wesentlich für die in Indien entwickelte Theorie („Probing Single Jumps of Surface Atoms“) gewesen. Prof. S.D. habe wesentliche Beiträge zur Veröffentlichung dieser Theorie geleistet.

Als Professor habe der Bw. seine Aufgaben gemäß dem Humboldtschen Ideal eigenverantwortlich eingeteilt. Forschungsaufträge seien daher für ein „sabbatical“ (Forschungssemester) nicht üblich. In der Vergangenheit habe der Bw. schon mehrmals „sabbaticals“ durchgeführt, wobei jedes Mal eine neue Methode erschlossen worden sei und seine Forschergruppe davon profitiert habe.

Die Reiseaufwendungen habe der Bw. deshalb nicht bei seinem Dienstgeber geltend gemacht, da er mit den Reisemitteln sehr haushalten müsse, um die zur Verfügung stehenden Reisekosten seinen jungen Mitarbeitern zukommen zu lassen.

In diesem Zusammenhang ersuchte der Bw. um Zuerkennung des Pauschalsatzes ohne Nachweis der Höhe der Werbungskosten, wie es § 16 Abs. 1 Z. 9 EStG 1988 vorsehe.

Hinsichtlich der Wohnorte in Indien gab der Bw. noch an, dass er jeweils im Haus des Prof. S.D. gewohnt habe, jedoch keine diesbezüglichen Zahlungsbestätigungen vorlegen könne.

Schließlich beantragte der Bw. die Anerkennung von Aufwendungen für Strom, Gas, Rauchfangkehrer, Versicherung betreffend die doppelte Haushaltsführung in Höhe von € 1.357,00. Er habe sein Haus in Wien erhalten müssen, da er nach Beendigung des Forschungssemesters in Indien wieder nach Wien zurückgekehrt sei.

Diese Ermittlungsergebnisse wurden der **Amtspartei zur Kenntnisnahme** gebracht und führte diese aus, dass sich aus der eigenverantwortlich wahrzunehmenden Durchführung von Lehre und Forschung gleichsam automatisch eine ausschließlich berufliche Veranlassung einer Reise ergebe. Hinsichtlich der Lehre im laufenden Universitätsbetrieb bestehe aufgrund konkreter Lehrveranstaltungen eine örtliche und zeitliche Festlegung, während diese für die Forschungsarbeit nicht existiere. Daher sei für jeglichen wie immer gearteten Aufwand eine Verbindung zu irgendwelchen Forschungsergebnissen eine automatische ausschließlich berufliche Veranlassung unterstellbar.

Nach allen internationalen universitären Gepflogenheiten seien Gastprofessoren auf Grund entsprechender Werkverträge an der Gastuniversität tätig und würden für die dort erbrachte Tätigkeit ein bestimmtes Entgelt erhalten. Dass ein dortiges Fakultätsmitglied seine Aufgaben ohne jegliche vertragliche Bindung, gleichsam im rechts- und agitationsfreien Raum wahrnehme, könne selbst bei außereuropäischen Instituten und unter dem Aspekt des Aufbaues einer Eliteuniversität nicht angenommen werden und sei dies weder mit der Lebenserfahrung noch mit den Vernunftgesetzen vereinbar.

Der Gastlehrvertrag sei nach wie vor nicht zur Einsichtnahme vorgelegt worden.

Der vorgebliche Nichterhalt von Vergütungen sei nicht nachgewiesen worden, wobei der Umstand, es habe sich um Leistungen im Zusammenhang mit dem Aufbau einer kostenpflichtigen Eliteuniversität gehandelt, als ungewöhnlich anzusehen sei.

Die neuerliche Bestätigung der Einbindung in den dortigen Institutsbetrieb impliziere zwangsläufig, dass die dortige Tätigkeit des Bw. – die Lehr- und standortgebundene Forschungstätigkeit - ausschließlich als Ausfluss der übernommenen Gastprofessur anzusehen sei. Eine abgabenrechtliche Qualifikation sei daher sachgerecht nur unter die „Gastprofessoren-Tätigkeit“ des Bw. als eigenständige Einkommensquelle zu erfolgen. Die in Zusammenhang mit der Reise nach Indien gelten gemachten Aufwendungen seien daher den dort erzielten Einnahmen gegenüber zu stellen. Ein allfälliger Verzicht des Bw. auf ein diesbezügliches Entgelt könne daran nichts ändern.

Ein Zusammenhang zur Universität Wien ergebe sich nur insoweit, als die gewonnenen Erfahrungen und Erkenntnisse aus der Gastprofessur in die Tätigkeit an der Universität Wien einfließen würden.

Eine Dienstfreistellung i.S. des § 160 BDG sei keinesfalls mit einer Versetzung, Dienstzuteilung oder Entsendung gleichzusetzen, da eine Versetzung, Dienstzuteilung oder Entsendung mit einer Überbindung der Dienstpflichten an den Ort der Versetzung bzw. Entsendung

einhergehe. Eine Verlagerung der Aufwendungen der Indienreise in das Dienstverhältnis zur Uni Wien sei daher aus Sicht der Einkunftsquelle nicht sachgerecht.

Die Umstände der mehrmonatigen Zusammenarbeit mit Prof. S.D. und die Entwicklung der Theorie in Indien, wobei die schriftliche Ausfertigung der Arbeit in Wien erfolgt sei, lege für sich allein eine Zuordnung dieser Forschungstätigkeit ausschließlich in Indien fest. Auch aus Sicht der notwendigen technischen Infrastruktur (Versuchs-, Mess- und Kontrollvorrichtungen) erscheine eine Zuordnung zu den in Indien wahrgenommenen Agenden als sachgerecht.

Abwägungen über die Lehr- bzw. Vortragstätigkeit in Zusammenhang mit der Einrichtung einer Universität als Forschungstätigkeit seien daher entbehrlich.

Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Wohnhaus in Wien seien nichtabzugsfähige Kosten der Lebensführung.

Der Aufenthalt in Indien habe auch einen Urlaub umfasst, zu dem die Gattin des Bw. nachgereist sei.

Insgesamt sei daher nach Ansicht der Amtspartei von einer Mischreise mit nur völlig untergeordneten Bezugspunkten zur nichtselbständigen Tätigkeit an der Universität in Wien auszugehen.

Im Zuge der **Gegenäußerung** übermittelte der **Bw.** die Kopie des Einladungsschreibens von Prof. S.D. und die Kopie eines sechs Monate gültigen Touristenvisums, sowie eine detaillierte Aufstellung über die Wohnkosten in Wien während seines Indienaufenthaltes.

Hinsichtlich des Punktes pauschalierte Tages- und Nächtigungsgelder sei die Grundlage für die Abrechnung von Reisekosten das EStG 1988. Auf Grund der Novelle vom 9. Juli 2007, BGBl. I 2007/45 stehe der novellierte Text in einem neuen Paragraph – nämlich § 3 Abs. 1 Z. 16 b. Diese Bestimmung fließe als lohngestaltende Vorschrift in die Reisegebührenvorschrift ein. Die Uni Wien habe diese Bestimmung in der Weise gehandhabt, dass für Tagesgelder € 31,80 und für Nächtigungsgelder € 39,90 steuerfrei seien. Nach sechs Monaten seien diese Gelder zu versteuern. Der Bw. verstehet nicht, aus welchem Grund die Universität diese Bestimmung für den Reisenden positiv und die Finanzbehörde restriktiv auslegt, denn im Gesetz heiße es, dass Aufwendungen ohne Nachweis ihrer Höhe als Werbungskosten anzuerkennen seien.

Schließlich zog der Bw. noch seinen Antrag auf mündliche Verhandlung und Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat zurück.

Im Zuge eines **telefonischen Vorhalts** wurde der Bw. noch gefragt, aus welchem Grund er kein Arbeitsvisum für Indien beantragt habe. Darauf ergänzte dieser, dass es nicht notwendig gewesen sei, ein Visum für mehr als sechs Monate zu beantragen, da er gewusst habe, dass das Forschungssemester in Indien nicht länger dauere. Auch sei ein Touristenvisum leichter zu bekommen als ein Arbeitsvisum.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 16 Abs. 1 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Dazu gehören gemäß Z. 9 leg. cit. auch Mehraufwendungen für Verpflegung und Unterkunft bei ausschließlich beruflich veranlassten Reisen.

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.

Nach § 3 Abs. 1 Z. 16 b EStG 1988 sind vom Arbeitgeber als Reiseaufwandentschädigungen gezahlte Tages- und Nächtigungsgelder, soweit sie nicht gem. § 26 Z. 4 zu berücksichtigen sind, von der Einkommensteuer befreit.

§ 26 Z. 4 EStG 1988 normiert, dass zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit nicht die Beträge gehören, die aus Anlass einer Dienstreise als Reisevergütungen und als Tages- und Nächtigungsgelder gezahlt werden.

Eine Reise im Sinne des § 16 Abs. 1 Z. 9 EStG 1988 liegt somit vor, wenn sich der Steuerpflichtige zwecks Verrichtung beruflicher Obliegenheiten oder sonst aus beruflichen Anlass mindestens 25 km vom Mittelpunkt seiner Tätigkeit entfernt und eine Reisedauer von mehr als drei Stunden bei Inlandsreisen und mehr als fünf Stunden bei Auslandsreisen vorliegt und kein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet wird (vgl. VwGH-Erkenntnis vom 30. Juli 2002, 98/14/0063).

Als Mittelpunkt der Tätigkeit gilt jedenfalls jene Betriebsstätte des Dienstgebers, in welcher der Dienstnehmer seinen Dienst verrichtet.

Ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit wird dann begründet, wenn sich die Dienstverrichtung auf einen anderen Ort durchgehend oder wiederkehrend über einen längeren Zeitraum erstreckt. Von einem längeren Zeitraum ist auszugehen, wenn ein Arbeitnehmer an einem Ort

durchgehend tätig und die Anfangsphase von fünf Tagen überschritten wird (vgl. VwGH-Erkenntnis vom 2. August 1995, Zl. 93/13/0099).

Die Rechtfertigung für die Annahme von Werbungskosten bei Reisebewegungen liegt in dem dabei angenommenen Verpflegungsmehraufwand gegenüber den ansonsten am jeweiligen Aufenthaltsort anfallenden und gemäß § 20 EStG 1988 nicht abzugsfähigen üblichen Verpflegungsaufwendungen. Bei längeren Aufenthalten ist von der Möglichkeit der Inanspruchnahme der üblichen günstigeren Verpflegungsmöglichkeiten auszugehen, deren Aufwendungen als Teil der Kosten der Lebensführung nicht abzugsfähig sind.

Die Abgeltung des Verpflegungsmehraufwands setzt eine Reise voraus. Wird an einem Einsatzort ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet, liegt keine Reise mehr vor (VwGH-Erkenntnis vom 19. Dezember 2006, Zl. 2006/15/0038). Aus diesem Grund können daher etwaige Verpflegungsmehraufwendungen – mit Ausnahme der jeweiligen Anfangsphase - als Werbungskosten keine Anerkennung mehr finden.

Hinsichtlich der Nächtigungsgelder ist Grundvoraussetzung, dass solche Mehraufwendungen für die Nächtigung überhaupt anfallen.

Wenn das Finanzamt in der Begründung des Einkommensteuerbescheides angesichts des Urlaubaufenthaltes in Indien von einem Mischprogramm der Indienreise ausgeht, ist darauf hinzuweisen, dass der Sachverhalt des VwGH-Erkenntnisses vom 17. Februar 1999, Zl. 94/14/0012 ein anderer ist, als im gegenständlichen Fall. In dem von der Amtspartei zitierten Erkenntnis hat der Beschwerdeführer eine Geschäftsreise mit einer Erholungsreise verbunden; die Geschäftsreise war nachgewiesener Maßen nicht ausschließlich durch den Betrieb veranlasst. Die Geschäftsreise stellte gleichzeitig eine Erholungsreise dar, da an eine Geschäftsreise ein Urlaub angehängt wurde. Im gegenständlichen Fall treffen all diese Sachverhaltselemente nicht zu. Der Bw. hat in Indien fünf Monate gearbeitet und während dieser Zeit einen 14 tägigen Urlaub verbracht.

Ebenso gelangen die Voraussetzungen, die der Verwaltungsgerichtshof in mehrjähriger Rechtsprechung erarbeitet hat, betreffend die Anerkennung der Kosten von Auslandsreisen - von der Amtspartei wird hiezu das VwGH-Erkenntnis vom 3. Mai 1983, Zl. 82/14/0279 zitiert – für den gegenständlichen Fall nicht zur Anwendung. Während in diesem Erkenntnis zu prüfen war, ob die Voraussetzungen für die Anerkennung der Kosten einer ausländischen Studienreise gegeben sind, geht es im berufungsgegenständlichen Sachverhalt um die Anerkennung der Kosten, die anlässlich eines Forschungssemesters (sabbaticals) angefallen sind. Der Bw. hat während seines fünf monatigen Aufenthalts im Ausland an einem ausländischen Universitätsinstitut gearbeitet und geforscht und steht der Zweck die geltend

gemachten Aufwendungen mit der Beschäftigung des Bw. in Wien in unmittelbarem beruflichem Zusammenhang.

Die Amtspartei bringt weiters vor, dass sich aus der eigenverantwortlich wahrzunehmenden Durchführung von Lehre und Forschung gleichsam automatisch eine ausschließlich berufliche Veranlassung einer Reise ergebe. Diesem Einwand ist entgegenzuhalten, dass der Bw. als Universitätsprofessor zwar für die Forschung und Lehre in seinem Fachgebiet verantwortlich ist, jedoch in einem befristeten oder unbefristeten Arbeitsverhältnis zur Universität steht und demnach nicht nach eigenem Gutdünken handeln kann. Der Bw. hat im vorliegenden Fall einen Antrag auf Freistellung für Forschungs- und Lehrtätigkeit unter Beibehaltung der Bezüge gestellt und wurde diesem Antrag auch entsprochen. Die Ansicht des Finanzamtes einer gleichsam automatisch beruflich veranlassten Reise ist für den UFS somit nicht nachvollziehbar.

Hinsichtlich des Fehlens einer örtlichen und zeitlichen Bestimmtheit der Forschungsarbeiten eines Universitätsprofessors ist auszuführen, dass Forschungstätigkeiten eines Universitätsprofessors grundsätzlich im Bereich der Universität liegen (vgl. VwGH-Erkenntnis vom 16. Dezember 2003, ZI. 2001/15/0197) und dadurch auch eine örtliche Fixierung dieser Tätigkeit gegeben ist. Wenn die Amtspartei jedoch weiter vorbringt, für jeglichen wie immer gearteten Aufwand sei automatisch eine Verbindung zu irgendwelchen Forschungsergebnissen herstellbar, ist zu erwidern, dass diese Annahme so nicht zutrifft; denn im Wege eines Ermittlungsverfahrens ist festzustellen, ob ein Zusammenhang zwischen den Forschungsergebnissen und der beruflichen Tätigkeit eines Universitätsprofessors gegeben ist. Diesen Zusammenhang zwischen den Aufwendungen für die Indienreise und der Forschungstätigkeit in Indien hat der Bw. ausführlich dargestellt und durch die Vorlage einer wissenschaftlichen Arbeit nachgewiesen. Der Bw. hat somit nicht irgendwelche, sondern ganz bestimmte Forschungsergebnisse aus dem Indienaufenthalt gewonnen.

Soweit das Finanzamt die mangelnde berufliche Veranlassung der Indienreise während des verfahrensgegenständlichen Zeitraumes mit dem Fehlen eines schriftlichen Werkvertrages begründet und ausführt, Gastprofessoren würden nach internationalen Gepflogenheiten an den Gastuniversitäten nur auf Grund entsprechender Verträge und gegen entsprechendes Entgelt tätig werden, ist der UFS der Ansicht, dass ein fehlender schriftlicher Dienstvertrag, sowie keine Bezahlung durch die Gastuniversität nicht ausreicht, die berufliche Veranlassung der Reise nach Indien abzusprechen. Selbst der Dienstgeber des Bw. (die Universität Wien) wusste, dass der Bw. bei der Einrichtung neuer Universitäten in Indien mitarbeiten und an Hand gemeinsamer Arbeiten mit Prof. S.D. Forschung betreiben wird. Dafür, dass eine

Forschungstätigkeit nur in Österreich und nicht auch international erbracht werden kann, lassen sich keine Anhaltspunkte finden.

Betreffend die Ausführungen der Amtspartei, der vorgebliche Nichterhalt von Vergütungen aus Indien sei nicht nachgewiesen worden, ist zu bemerken, dass es Sache der Finanzbehörden ist, nachzuweisen, dass sehr wohl Geldmittel geflossen sind. Gibt ein Steuerpflichtiger an, er habe keine Vergütungen erhalten, ist für den UFS nicht nachvollziehbar, wie er (der Steuerpflichtige) dieses Vorbringen denn nachweisen könnte. Soweit die Amtspartei den Umstand, der Bw. habe unentgeltliche Leistungen erbracht, die im Zusammenhang mit dem Aufbau einer Eliteuniversität stünden, als ungewöhnlich ansehe, müssen diese Leistungen des Bw. im Zusammenhang mit seiner Forschungsarbeit gesehen werden. Herr Prof. S.D. hat ein spezielles Wissen, welches für eine bestimmte Forschungsarbeit des Bw. unverzichtbar ist; der Bw. hingegen weiß, wie ein Universitätsinstitut zu organisieren und zu führen ist. Durch die Zusammenarbeit beider Wissenschaftler wurden Synergien genutzt und ist darin nichts Ungewöhnliches zu erblicken.

Wenn das Finanzamt vorbringt, die Einbindung in den Institutsbetrieb in Indien impliziere zwangsläufig, dass die dortige Tätigkeit des Bw. ausschließlich als Ausfluss der übernommenen Gastprofessur anzusehen sei, ist für die Prüfung, ob die Reise nach Indien beruflich veranlasst ist, nicht entscheidungswesentlich. Denn es darf nicht übersehen werden, dass der Bw. während seines Forschungssemesters in Indien nach wie vor Bezüge von der Universität Wien erhalten hat. Im Allgemeinen wird nämlich eine Freistellung mit Bezügen gem. § 160 BDG nur dann gewährt, wenn die im Ausland erbrachte Tätigkeit des Universitätsprofessors im Interesse der eigenen Universität liegt. Steht die Tätigkeit mehr im Interesse der jeweiligen Forschungspersönlichkeit, dann wird eine Freistellung ohne Bezüge bewilligt.

Die Ansicht der Amtspartei, die Tätigkeit des Bw. als Gastprofessor in Indien sei als eigenständige Einkommensquelle zu beurteilen und die daraus erzielten Einnahmen seien den damit in Zusammenhang stehenden Aufwendungen gegenüberzustellen, teilt der unabhängige Finanzsenat nicht. Der Bw. hat eben keine Einnahmen aus der Gastprofessur erhalten und bezog sich seine Tätigkeit sowohl in Indien als auch in Österreich auf die Lehre und Forschung. Etwaige Aufwendungen gelten damit, wenn der entsprechende berufliche Zusammenhang nachgewiesen ist, als beruflich veranlasst.

Soweit das Finanzamt ausführt, eine Verlagerung der Aufwendungen der Indienreise in das Dienstverhältnis zur Universität Wien sei aus Sicht der Einkunftsquelle nicht sachgerecht, ist zu erwidern, dass keine Verlagerung der Aufwendungen vorgenommen wurde. Hätte der Bw. während des Forschungssemesters in Indien nach Meinung seines Dienstgebers keine

Leistungen für die Universität Wien erbracht, hätte er sicherlich keine Bezüge an den Bw. weiter ausgezahlt. Da der Dienstgeber des Bw. die Bezüge jedoch weiter an ihn ausbezahlt hat, ist ein wirtschaftlicher Zusammenhang der geltend gemachten Aufwendungen der Indienreise mit den von der Universität Wien weiter ausbezahlten Bezügen gegeben.

Wenn die Amtspartei die Zuordnung der Forschungstätigkeit ausschließlich auf Grund des Ortes, an dem die Forschungstätigkeit erbracht wird, vornimmt und aus Sicht der notwendigen Infrastruktur die in Indien wahrgenommenen Agenden allein der dortigen Tätigkeit zuordnet, ist festzuhalten, dass mit der Lehr- und Forschungstätigkeit des Bw. in Indien ein weiterer Mittelpunkt seiner beruflichen Tätigkeit entstanden ist. Aus welchem Grund die Amtspartei die Lehr- und Forschungstätigkeit des Bw. in Indien nicht der wiener beruflichen Tätigkeit, sondern einer eigenen Einkunftsquelle zugeordnet wissen will, ist für den UFS nicht ersichtlich.

Hinsichtlich der Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Wohnhaus in Wien ist dem Finanzamt zuzustimmen, dass diese Aufwendungen grundsätzlich nichtabzugsfähige Kosten der Lebensführung darstellen. Denn wird am Beschäftigungsstandort bei gleichzeitiger Beibehaltung des Familienwohnsitzes ein eigener Haushalt begründet, ist die Begründung des Haushalts am Beschäftigungsstandort beruflich veranlasst, wenn der Familienwohnsitz des Steuerpflichtigen von seinem Beschäftigungsstandort so weit entfernt ist, dass ihm eine tägliche Rückkehr nicht zugemutet werden kann und entweder die Beibehaltung des Familienwohnsitzes außerhalb des Beschäftigungsstandortes nicht privat veranlasst ist oder die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsstandort nicht zugemutet werden kann. Steuerlich können somit nur etwaige Kosten am Beschäftigungsstandort, die mit der dortigen Begründung des Haushalts zusammenhängen, geltend gemacht werden. Da die vom Bw. geltend gemachten Kosten jedoch nicht anlässlich der Begründung eines Haushalts in Indien angefallen sind, sondern laufende Aufwendungen für das Wohnhaus in Wien darstellen, die der Bw. auch bezahlen muss, wenn er sich nicht im Ausland befindet, stellen letztere Aufwendungen Kosten der Lebensführung dar, die keine steuerliche Anerkennung finden können.

Soweit das Finanzamt darauf hinweist, dass die Indienreise auch einen Urlaub umfasst habe, zu dem die Gattin des Bw. nachgereist sei, ist für den unabhängigen Finanzsenat nicht ersichtlich, inwieweit dieser Umstand für die Beurteilung, ob die Reise nach Indien beruflich veranlasst ist, von Relevanz ist. Dass nach drei oder vier Monaten beruflicher Tätigkeit ein Steuerpflichtiger einen 14 tägigen Urlaub antritt und danach wieder nichtselbstständig beschäftigt ist, dass der Steuerpflichtige seinen Urlaub in dem Land verbringt, in dem er gerade arbeitet, dass seine Ehefrau, die in einem anderen Land tätig ist, für einen gemeinsamen Urlaub mit ihrem Mann in dieses Land nachreist, diese Umstände reichen

jedenfalls nicht aus, den gesamten Aufenthalt in Indien der privaten Sphäre des Bw. zuzuordnen.

Zusammenfassend ist demnach die Reise des Bw. nach Indien, die er im Zuge eines Forschungssemesters angetreten hat, ausschließlich beruflich veranlasst.

Für den vorliegenden Berufungsfall bedeutet dies, dass der Bw. gem. § 16 Abs. 1 EStG 1988 die Fahrtkosten und im Sinne des § 16 Abs. 1 Z. 9 EStG 1988 die Mehraufwendungen für Verpflegung und Unterkunft steuerlich geltend machen kann. Was die Verpflegungsmehraufwendungen (Taggelder) angeht darf jedoch nicht außer Acht gelassen werden, dass – wie oben bereits ausgeführt – bei längeren Aufenthalten ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit des Bw. begründet wird und dadurch von keiner Reise im steuerlichen Sinn auszugehen ist. Lediglich für die Anfangsphase sind Verpflegungsmehraufwendungen (Tagesgelder) anzuerkennen, sodass im gegenständlichen Berufungsfall der Verpflegungsmehraufwand in Höhe von € 31,80/Tag hinsichtlich zweier Orte in Indien für jeweils fünf Tage, insgesamt in Höhe von € 318,00 zu berücksichtigen ist.

Hinsichtlich der Nächtigungskosten in Indien gibt der Bw. an, dass er im Haus des Herrn Prof. S.D. gewohnt habe und dadurch keine Unterkunftskosten angefallen seien. Damit steht aber dieser Sachverhalt der Anerkennung der „pauschalen Nächtigungskosten“ als Werbungskosten entgegen, weil Grundvoraussetzung für die Berücksichtigung von Reisekosten auch in Form von pauschalierten Werbungskosten ist, dass Aufwendungen der fraglichen Art (z.B. Nächtigungskosten) überhaupt anfallen.

Wenn der Bw. die Anerkennung der Flugkosten seiner Ehegattin nach Indien als Werbungskosten begeht und vorbringt, es sei ihm nicht zuzumuten, seine Frau fünf Monate in Wien zurückzulassen, macht er damit eine berufliche Veranlassung der betreffenden Flugkosten nicht einsichtig. Hat doch der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 20. Dezember 2000, zur Zl. 97/13/0111 entschieden, dass Mehraufwendungen, die ihre Ursache darin haben, dass dem Steuerpflichtigen seine Ehefrau an den Ort der vorübergehenden Beschäftigung nachgefolgt ist, rechtlich unter das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z. 1 EStG 1988 fallen. Dieser Ansicht schließt sich der UFS vollinhaltlich an und sind demnach die Flugkosten der Ehefrau des Bw. als Werbungskosten des Bw. steuerlich nicht abzugsfähig.

Schließlich bringt der Bw. in seiner Gegenäußerung vor, dass Grundlage für die Abrechnung von Reisekosten das EStG mit der Novelle vom 9. Juli 2007, BGBl. I 2007/45 und die neue Bestimmung § 3 Abs. 1 Z. 16 b sei. Diesem Einwand ist entgegenzuhalten, dass diese

Bestimmung erst ab dem Veranlagungsjahr 2008 in Geltung ist und daher für den gegenständlichen Zeitraum nicht zur Anwendung gelangt.

Die Frage des Bw., aus welchem Grund die Universität die Reisegebührenvorschriften für den Reisenden positiv und die Finanzbehörde restriktiv auslege, weil im Gesetz heiße es, dass Aufwendungen ohne Nachweis ihrer Höhe als Werbungskosten anzuerkennen seien, ist dahingehend zu beantworten, dass es sich hiebei um unterschiedliche gesetzliche Bestimmungen mit unterschiedlichen Sachverhalten handelt. Während die Bestimmung des § 26 Abs. 4 EStG 1988 die Leistungen des Arbeitgebers an den Arbeitnehmer regelt, die nicht unter die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit fallen, normiert der § 16 Abs. 1 Z. 9 EStG 1988, dass Werbungskosten auch Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Verpflegung und Unterkunft bei ausschließlich beruflich veranlassten Reisen sind. Wie der Bw. nämlich zutreffend in seiner Berufung ausgeführt hat, hat der Dienstgeber diese Pauschalbeträge zeitlich unbegrenzt, mit der Einschränkung, dass sie ab den 184. Tag zu versteuern sind, auszubezahlen. Darin liegt nun einer der Unterschiede; der § 26 Abs. 4 EStG 1988 ordnet an, wie mit Beträgen, die als Reisevergütungen vom Dienstgeber gezahlt werden, umzugehen ist. Wenn im § 16 Abs. 1 Z. 9 EStG 1988 steht, diese Aufwendungen sind ohne Nachweis ihrer Höhe als Werbungskosten anzuerkennen, ist entgegenzuhalten, dass dies auch im vorliegenden Fall so angewandt wird. Denn mit dem längeren Aufenthalt an einem Ort entsteht ein weiterer Mittelpunkt der beruflichen Tätigkeit und liegt damit ab diesem Zeitpunkt keine Reise im steuerlichen Sinne mehr vor. Die Mehraufwendungen für Verpflegung sind somit lediglich für die Anfangsphase anzuerkennen. Betreffend die Nächtigungskosten vermeint der Bw., dass diese ohne Nachweis ihrer Höhe als Nächtigungsgelder anzuerkennen seien. Dabei übersieht er, dass lediglich die Mehraufwendungen für Unterkunft steuerlich zu berücksichtigen sind und sowohl das Finanzamt, als auch der unabhängige Finanzsenat sind zur Ansicht gelangt, dass dem Bw. keine Mehraufwendungen für Unterkunft erwachsen sind. Soweit der Bw. einwendet, ihm seien sehr wohl Mehraufwendungen entstanden, ist zu bemerken, dass der UFS an diesem vom Bw. behaupteten Sachverhalt Zweifel hegt. Es wäre am Bw. gelegen in Erfüllung seiner Offenlegungspflicht zur Beseitigung von Zweifeln die Richtigkeit seines Vorbringens zu beweisen. Da er dies nicht getan hat, sind keine Mehraufwendungen für die Unterkunft (Nächtigungsgelder) in Indien anzusetzen.

Die geltend gemachten Aufwendungen für Impfungen in einer Gesamthöhe von € 357,80 setzen sich aus Impfkosten für den Bw. in Höhe von € 282,25 und für seine Ehefrau in Höhe von € 75,60 zusammen. In Fortsetzung des Gedankens, dass die Indienreise der Ehefrau keine berufliche veranlasste Reise darstellt, sind auch die diesbezüglichen Impfkosten steuerlich nicht zu berücksichtigen.

Ermittlung der Werbungskosten:

unstrittige Werbungskosten	€	1.672,20
Flugkosten Indien	€	947,00
Tagesgelder Indien	€	318,00
Visum	€	200,00
Impfungen	€	282,20
Werbungskosten neu	€	3.419,40

Es war somit wie im Spruch zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 17. September 2009