



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Vertreter, vom 17. Februar 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf, vertreten durch Oberrat Dr. Walter Klang, vom 4. Februar 2004 betreffend Einkommensteuer 2002 im Beisein der Schriftführerin S nach der am 12. Dezember 2008 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Bw. war im Jahre 2002 beim Institut. nichtselbständig beschäftigt und daneben für dieses auch selbständig tätig. Weiters erzielte er in diesem Jahr aus seiner Tätigkeit als Konsulent Einkünfte aus selbständiger Arbeit. Darüber hinaus war der Bw. in der Zeit vom 2. Jänner 2002 bis 8. März 2002 in den USA selbständig wissenschaftlich tätig.

In der Einnahmen-Ausgabenrechnung des gegenständlichen Jahres wurden sämtliche – darunter auch die in den USA erzielten – aus der selbständig ausgeübten Tätigkeit des Bw.

resultierenden Einnahmen - € 28.710,70 - erfasst und der Berechnung des Gewinnes - € 6.130,55 - zugrunde gelegt.

Hinsichtlich dieser Einnahmen-Ausgabenrechnung wird vom UFS an dieser Stelle angemerkt, dass in dieser u. a. folgende Ausgaben in € aufschienen:

Fahrtkosten	
Kilometergeld € 0,356/km	4.992,90
Öffentliche Verkehrsmittel	779,70
Taxi	361,80
Fahrtkosten gesamt	6.134,40
Reisekosten	
Taggeld	5.317,97
Nächtigung	3.849,81
Reisemittel (Bahn, Flug)	839,90
Reisekosten gesamt	10.007,68

In der vom Bw. eingebrochenen Einkommensteuererklärung des Jahres 2002 scheint der o. e. Gewinn unter Kennzahl 320 (Einkünfte aus selbständiger Arbeit) auf. Unter Kennzahl 440 (In den Einkünften sind nicht enthalten: Unter Progressionsvorbehalt steuerbefreite Auslandseinkünfte) ist der Betrag von € 3.406,43 verzeichnet.

Das Finanzamt erließ am 4. Februar 2004 den gegenständlichen Bescheid betreffend Einkommensteuer des Jahres 2004 unter Zugrundelegung von Einkünften aus selbständiger Arbeit in Höhe von € 6.130,55 sowie unter Berücksichtigung von ausländischen Einkünften in Höhe von € 3.406,43.

In der mit Schreiben vom 17. Februar 2004 gegen diesen Bescheid eingebrochenen Berufung führte der Bw. aus, dass bei nochmaliger Durchsicht der Unterlagen folgende Tatbestände neu zu Tage getreten seien:

- 1.) Bei dem unter der KZ 440 erfassten Betrag von € 3.406,43 handle es sich um ein „*visiting scholarship*“ für die Forschungstätigkeit in den USA. Diese Zuwendung sei laut § 3 Abs 1 Z 3 lit d EStG 1988 steuerfrei.
- 2.) Auf Grund eines Missverständnisses der zuständigen Sachbearbeiterin sei dieses „*scholarship*“ bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit mitumfasst worden. Dadurch sei es zu einem doppelten Ausweis dieses Betrages in der Steuererklärung gekommen. Korrekterweise seien die Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von € 2.904,12 auszuweisen.

Mit Ersuchen um Ergänzung vom 2. März 2004 forderte das Finanzamt den Bw. auf, die Unterlagen betreffend die Forschungstätigkeit in den USA und das Stipendium vorzulegen und bekannt zu geben, über welchen Zeitraum sich der USA-Aufenthalt erstreckt habe. Weiters

forderte das Finanzamt den Bw. um Vorlage folgender Unterlagen auf: den Konsulentenvertrag, das Fahrtenbuch, eine Aufstellung der Tagesgelder, Belege betreffend der Nächtigungen sowie der Reismittel.

Der Bw. beantwortete dieses Ergänzungersuchen mit Schreiben vom 2. April 2004 und nahm in diesem wie folgt Stellung:

Er habe in der Zeit vom 2. Jänner 2002 bis zum 8. März 2002 das „*visiting scholarship*“ in den USA absolviert. Diesbezüglich verwies der Bw. auf die mit gleichem Schreiben beigebrachte Kopie über die Zuerkennung eines Forschungsstipendiums. Vom UFS wird diesbezüglich angemerkt, dass dieses Schreiben von der Univ. stammt und dass in diesem dem Bw. mitgeteilt wurde, dass dessen Vorschlag eines wissenschaftlichen Projektes mit dem Titel „*Vernetzung mittels moderner Medien im Universitätsbereich*“ angenommen und ein Betrag von US-\$ in Höhe von 3.000,-- genehmigt worden sei. Als Bedingungen für die Erlangung des Stipendiums ist dort u. a. ausgeführt, dass die Forschungsarbeit am Ende des Aufenthaltes des Bw. formell zu veröffentlichen sei und der Bw. innerhalb von sechs Monaten nach Abschluss dessen Arbeit zusätzlich eine wissenschaftliche Arbeit übermitteln müsse. Diese wissenschaftliche Arbeit würde Eingang finden in der Reihe der gelegentlichen wissenschaftlichen Veröffentlichungen.

Weiters führte der Bw. aus, dass er keine Konsulentenverträge vorlegen könne sondern offenlege, wie sich die deklarierten Einkünfte zusammensetzen. Diesbezüglich verwies er auf eine ebenfalls mit gleichem Schreiben beigebrachte Aufstellung. Angemerkt wird, dass in dieser Honorare und Tantiemen von verschiedenen Instituten verzeichnet sind und dass deren Summe mit € 28.710,70 angegeben ist. Außerdem brachte der Bw. vier Kopien von Werkverträgen bei. Diesbezüglich ist anzumerken, dass in diesen der Bw. jeweils als Auftragnehmer und der VereinForschung jeweils als Auftraggeber aufscheint.

Hinsichtlich der im Ergänzungersuchen vom 2. März 2004 abverlangten Dokumentation der geltend gemachten Reisespesen wies der Bw. auf eine ebenfalls mit gleichem Schreiben beigebrachte, diesbezügliche Aufstellung hin. Angemerkt wird, dass in dieser für fünf zu anderen kalifornischen Universitäten durchgeföhrten Fahrten im Ausmaß von insgesamt 4.359 Kilometern, Kilometergelder in Höhe € 1.552,-- aufscheinen. Insgesamt sind in dieser Aufstellung Kilometergelder in Höhe von € 6.104,15 verzeichnet. Die Summe der in dieser Aufstellung aufscheinenden Tagesgelder beträgt € 4.612,06, davon entfallen auf den USA-Aufenthalt € 3.451,80. Die Summe der in dieser Aufstellung verzeichneten Nächtigungsgelder beträgt € 3.943,99, davon entfallen auf den USA-Aufenthalt € 3.088,83.

Der Bw. führte diesbezüglich weiters aus, dass er seine Reisekostenabrechnung auf Motivation des Finanzamtes hin, korrigiert habe. Er habe nicht gewusst, dass Reisediäten für einen länger andauernden Auslandsaufenthalt nicht akzeptiert werden würden. Daher mache er folgenden Kaufkraftunterschied zwischen Österreich und den USA geltend:

Tagesdiäten für fünf Tage á € 52,32	€ 261,60	Nachtdiäten für vier Nächte	€ 171,80
Tagessatz Österreich: € 26,40		€ 15,00	
Tagessatz USA: € 52,30		€ 42,90	
Kaufkraftunterschied: € 25,90 á 66 Tage	€1.709,40	€ 27,90 á 65 Nächte	€1.813,50
Insgesamt sohin	€1.971,00		€1.985,30
			€3.956,30

Weiters führte der Bw. diesbezüglich unter Hinweis auf die im vorletzten Absatz erwähnte Aufstellung aus, dass die Summe der Tagesdiäten unter Hinzurechnung der europäischen Diäten € 5.102,20, jene der Nachtdiäten € 2.840,55 sowie jene der Kilometergelder € 6.102,15 betrage.

Mit weiterem Ersuchen um Ergänzung vom 5. April 2004 forderte das Finanzamt den Bw. um Vorlage der Zahlungsbelege und Rechnungen hinsichtlich der tatsächlichen Nächtigungskosten in den USA sowie betreffend der Reisemittel in Höhe von € 839,90 laut Erklärung auf.

In Beantwortung dieses Ergänzungsersuchens führte der Bw. mit Schreiben vom 28. Mai 2004 aus, dass er gemäß § 26 Z 4 lit e iVm § 4 Abs 5 EStG 1988 auf die Geltendmachung der tatsächlichen Übernachtungskosten verzichte und um Berücksichtigung des Nächtigungsgeldes für die USA in Höhe von € 42,90 pro Nacht ersuche und führte betreffend der geltend gemachten Reisemittel unter Hinweis auf die diesbezüglich beiliegenden Belege aus, dass deren Summe - auf Grund eines Schreibfehlers der zuständigen Sachbearbeiterin - € 339,90 betrage.

Somit mache der Bw. folgende Beträge (in €) als Reiskosten geltend:

Tagesdiäten USA	261,60
Kaufkraftunterschied vom 6. bis zum 66. Tag	1.554,00
Nachtdiäten für 65 Nächte	2.788,50
Europäische Diäten	864,85
Europäische Nachtdiäten	855,25
Kilometergelder	6.104,15
Reisemittel	339,90

Insgesamt	12.768,25
------------------	------------------

Das Finanzamt erließ am 2. Juni 2004 eine abändernde Berufungsvorentscheidung unter Zugrundelegung von Einkünften aus selbständiger Arbeit in Höhe von € 11.150,48.

In der mit gesondertem Schreiben ergangenen Begründung führte das Finanzamt diesbezüglich aus, dass die Steuerfreiheit von Einnahmen in Höhe von € 3.406,43 (Stipendium USA laut Erklärung) mit Berufung vom 17. Februar 2004 gemäß der Bestimmung des § 3 Abs 1 Z 3 lit d EStG 1988 geltend gemacht worden sei. Gleichzeitig richte sich die Berufung gegen die Doppelerfassung dieser Einnahme im Rahmen der Einkünfte aus selbständiger Arbeit einerseits und der erklärten Progressionseinkünfte andererseits.

Zur vorgebrachten Steuerfreiheit gemäß dem EStG 1988 sei anzuführen, dass auf Grund der zitierten Bestimmung Bezüge oder Beihilfen aus öffentlichen Mitteln oder aus Mitteln eines Fonds im Sinne des § 4 Abs 4 Z 5 lit b (durch Bundes- oder Landesgesetz errichtete Fonds, die mit Aufgaben der Forschungsförderung betraut seien) für eine Tätigkeit im Ausland, die der Kunst, der Wissenschaft oder Forschung diene, von der Einkommensteuer befreit seien. Öffentliche Mittel seien solche, die von (österreichischen) Körperschaften öffentlichen Rechts im Rahmen ihrer öffentlich-rechtlichen Funktion bezahlt werden würden. Darüber hinaus kämen als öffentliche Mittel solche in Betracht, die von Institutionen der EU aus den im Gesetz genannten Gründen bezahlt werden würden.

Die berufsgegenständlichen Einnahmen seien von der Univ in den USA bezahlt worden und fielen daher nicht unter die Bestimmung des § 3 Abs 1 Z 3 lit d EStG und seien daher einkommensteuerpflichtig. Angemerkt sei, dass bei Vorliegen einer Steuerfreiheit sämtliche mit den berufsgegenständlichen Einnahmen in Zusammenhang stehende Betriebsausgaben gemäß der Bestimmung des § 20 Abs 2 EStG nicht abzugsfähig wären.

Gemäß Art 14 des DBA-USA dürften Einkünfte, die eine in einem Vertragsstaat ansässige natürliche Person aus selbständiger Arbeit beziehe, nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, dass die Arbeit in einem anderen Staat ausgeübt werde und die Einkünfte einer festen Einrichtung zuzurechnen seien die der natürlichen Person im anderen Staat für die Ausübung ihrer Tätigkeit gewöhnlich zur Verfügung stehe. Die berufsgegenständlichen Einnahmen seien daher mangels Vorliegens einer Betriebsstätte in den USA, der die Einnahmen zuzurechnen seien, in Österreich zu versteuern. Ein Besteuerungsrecht der USA bestehe auf Grund des Abkommens nicht. Anzumerken sei hinsichtlich der Anwendung des DBA, dass gemäß dessen Art. 22 Abs 3 als Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung das Anrechnungsverfahren und nicht die Steuerfreistellung unter Progressionsvorbehalt vorgesehen sei und dass allenfalls Einkünfte freizustellen seien und nicht Einnahmen. Da die

Einkünfte aus der Tätigkeit in den USA insgesamt negativ seien, erübrige sich auch die Frage eines Besteuerungsrechts der USA mit Anrechnungsverpflichtung Österreichs (lt. den vorgelegten Belegen sei eine teilweise Besteuerung in den USA erfolgt), da ausländische Steuer nur insoweit anrechenbar sei, als in Österreich Steuer auf diese ausländischen Einkünfte entfalle. Auf negative ausländische Einkünfte könne österreichische Steuer nicht entfallen.

Die Betriebsausgaben seien wie folgt geändert worden:

Kilometergeld, Taggeld, Nächtigung und Reisemittel in Summe laut Erklärung: € 14.999,68. Laut Vorhaltsbeantwortung vom 28. Mai 2004 seien diesbezüglich in Summe geltend gemacht worden: € 12.768,25.

Darin enthalten seien Nachdiäten USA in Höhe von € 2.788,50. Voraussetzung für die Berücksichtigung von Nachdiäten sei einerseits das Vorliegen einer Reise im Sinne des EStG und andererseits, dass tatsächlich ein Nächtigungsaufwand angefallen sei. Eine Reise liege auf Grund der Begründung eines weiteren Tätigkeitsmittelpunktes nicht vor. Dass tatsächlich ein Nächtigungsaufwand angefallen sei, sei nicht nachgewiesen worden. Die Nachdiäten-USA seien daher nicht zu berücksichtigen. Somit verblieben hinsichtlich der Betriebsausgaben laut Vorhaltsbeantwortung vom 28. Mai 2004 € 9.979,75, die zu berücksichtigen seien.

Daraus ergebe sich eine Differenz zum Gewinn laut Erklärung von € 5.019,93 um welche die Einkünfte aus selbständiger Arbeit zu erhöhen gewesen seien.

Der Bw. brachte mit Schreiben vom 29. Juni 2004 einen Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz ein und führte in diesem aus, dass er die Anberaumung einer mündlichen Berufungsverhandlung beantrage.

Weiters führte er in diesem Vorlageantrag aus, dass in der Begründung der Berufungsvorentscheidung die Nichtnachweisung eines Nächtigungsaufwandes moniert werde. Der Bw. habe für Nächtigungen beim „YMCO“ US\$ 1.500,38, das seien € 1.560,40, bezahlt. Die europäischen Nächtigungen laut Vorhaltsbeantwortung vom 28. Mai 2004 betragen richtig € 1.160,25 sodass noch der Differenzbetrag von € 290,40 zu berücksichtigen sei. Diesbezüglich wird vom UFS angemerkt, dass sich hinsichtlich der Nächtigungen kein Differenzbetrag ergibt. Ein solcher trat jedoch in Höhe von € 295,41 bei den (europäischen) Tagesgeldern auf. Diese wurden in der Vorhaltsbeantwortung in Höhe von € 864,85 angegeben, richtig betragen diese jedoch € 1.160,26 (Differenz Tagesgelder gesamt laut modifizierter Reisekostenabrechnung € 4.612,06 und dort verzeichneter Tagesgelder USA € 3.451,80)

Der Bw. brachte außerdem vor, dass die Betriebsausgaben USA nicht im alleinigen Konnex mit der Erfüllung der Bedingungen aus der Verleihung des „*grant awards*“ stünden, sondern Teil der Know-How-Aufbereitung und Teil der Erfüllung der wissenschaftlichen Aufträge in Österreich und im EU-Raum seien. Wäre es nicht zur Verleihung des „*grant awards*“ gekommen, wäre es für die Erfüllung der selbständigen Tätigkeit und laufenden „*Projektproposals*“ in Österreich genauso erforderlich gewesen, eine Fronttätigkeit in den USA zur Aufnahme der dortigen Daten und deren anschließender Integrierung in die in Europa vermarktetete Tätigkeit zu entwickeln. Die amerikanische Einkommensteuer betreffe daher den reinen Einnahmenzufluss in den USA und sei voll in Österreich anrechenbar.

Mit Ersuchen um Ergänzung vom 8. Juli 2004 forderte das Finanzamt den Bw. auf, die Rechnungen und Zahlungsbelege hinsichtlich der Nächtigungskosten von € 1.560,40 vorzulegen. Außerdem wurde der Bw. um Vorlage eines Nachweises über die entrichtete US-Steuer ersucht. Weiters führte das Finanzamt aus, dass, wie in der Begründung der Berufungsvorentscheidung dargelegt, an den in den USA erzielten Einnahmen bzw. Einkünften auf Grund des Doppelbesteuerungsabkommens kein Besteuerungsrecht der USA bestehe. Sollte dennoch in den USA Einkommensteuer erhoben worden sein, könne aus dem DBA keine Verpflichtung Österreichs abgeleitet werden, eine DBA-widrig erhobene Steuer anzurechnen.

In Beantwortung dieses Ergänzungsersuchens brachte der Bw. mit Schreiben vom 31. Juli 2004 Kopien der abverlangten Belege sowie des Art. 20 des DBA-USA bei. Diesbezüglich ist anzmerken, dass in einer dieser Kopien drei Rechnungen des „*YMCA*“ B erfasst sind. Die in diesen aufscheinende Gesamtsumme beträgt US\$ 1.493,38. Aus der weiteren Kopie geht hervor, dass der Bw. von der Univ.Fin.Services einen Bruttbetrag von US\$ 3.000,-- erhalten hat und dass von diesem Steuern in Höhe von US\$ 420,-- in Abzug gebracht wurden. Der Bw. führte im Schreiben vom 31. Juli 2004 lediglich aus, dass Art. 20 des DBA-USA die Berichtigung der USA zum Steuerabzug beinhalte.

Unter Hinweis auf Art. 8 Abs 1 Bundes-Verfassungsgesetz, wonach die deutsche Sprache, unbeschadet der den sprachlichen Minderheiten bundesgesetzlich eingeräumten Rechten, die Staatssprache der Republik sei, wurde der Bw. vom UFS mit Schreiben vom 10. Oktober 2008 aufgefordert, die in dessen Berufung bzw. dessen Vorlageantrag verwendeten und nicht der Staatssprache angehörenden Ausdrücke „*visiting scholarship*“, „*YMCO*“, „*grant award*“ und „*Projektproposals*“ – diese seien weder im Österreichischen Wörterbuch, noch in den beiden Dudenausgaben „*Die deutsche Rechtschreibung*“ und „*Das Fremdwörterbuch*“ enthalten - in die deutsche Sprache zu übersetzen.

In Beantwortung dieses Vorhaltes gab der Bw. mit Schreiben vom 17. November 2008 bekannt, dass der Begriff "*visiting scholarship*" wörtlich "*Besucherstipendium*" bedeute und dass sich dieses auf ein Stipendium der Univ.. um auf Einladung des CSH einen Forschungsaufenthalt in Berkeley verbringen zu können, bezogen habe.

Hinsichtlich des Begriffes "*YMCO*" führte der Bw. aus, dass "*YMCA*" gemeint sei. Dabei handle es sich um den gemeinnützigen Verein "*Young Male Christian Americans*". Dieser betreibe unter anderem auch vergleichsweise kostengünstige Wohnheime für alleinstehende Männer. Der Bw. sei in einem solchen Wohnheim eingemietet gewesen.

Hinsichtlich des Begriffes "*grant award*" führte der Bw. aus, dass dieser etwa "*Fördervergabe*" oder "*Vergabe von Förderung*" bedeute und sich auf die Vergabe des Stipendiums beziehe.

Hinsichtlich des Begriffes "*project proposal*" führte der Bw. aus, dass dieser etwa "*Projektvorschlag*" oder "*Projektantrag*" bedeute. Es handle sich um jenen Projektvorschlag, mit dem er das Besuchsstipendium beantragt habe.

Dem Finanzamt wurde sowohl der o. e. Vorhalt als auch die o. e. Vorhaltsbeantwortung vom 17. November 2008 UFS zur Kenntnisnahme übermittelt.

In der Ladung zur mündlichen Berufungsverhandlung wurde der Bw. unter Hinweis darauf, dass in der von ihm am 2. April 2004 eingebrachten Kilometergeldaufstellung für in den USA durchgeführte Fahrten Kilometergelder in Höhe von insgesamt € 1.552,-- aufschielen, aufgefordert, die diesbezüglichen Nachweise und Belege zur mündl. Verhandlung beizubringen und darauf aufmerksam gemacht, dass widrigenfalls diesen Aufwendungen die Anerkennung versagt werden müsse.

In der am 12. Dezember 2008 abgehaltenen Berufungsverhandlung gab der Vertreter des Bw. über Befragen des Referenten, welche Tätigkeit in den USA konkret ausgeführt worden sei, bekannt, dass es sich um ein Auslandsstudium, dessen Ergebnisse in die österreichische Dissertation eingeflossen seien, gehandelt habe. Das Thema dieser Arbeit habe lautet: „*Vernetzung mittels moderner Medien im Universitätsbereich*“.

Der Bw. sei trat mit der univ. auf Grund einer Ausschreibung in Kontakt getreten. Die von ihm eingereichte Arbeit sei von dieser akzeptiert worden. Daraufhin sei der Bw. eingeladen worden, an der genannte Universität eine Forschungsarbeit über einen Zeitraum von 66 Tagen durchzuführen.

Die in den USA durchgeführten Forschungsarbeiten seien eigentlich dem in Österreich betriebenen Doktoratsstudium des Bw. zuzuordnen. Daher sei Art. 20 DBA-USA zur

Anwendung zur Anwendung zu bringen. In den USA seien US\$ 420,-- an Steuern bezahlt worden.

Der Vertreter des Bw. führt weiters aus, dass die Tätigkeit des Bw. an der Universität darin bestanden habe, Lehrveranstaltungen zu besuchen. Diese Lehrverstaltungsbesuche hätten sich nicht alleine auf die Uni. beschränkt, es seien auch andere Institute der genannten Universität besucht worden. Die einzelnen Institute dieser Universität seien räumlich sehr weit voneinander entfernt. Man könne sagen, dass sich der Campus der Uni. sich auf einen Umkreis von 100 km erstrecke.

Der Ausfluss der in den USA entfalteten Tätigkeiten sei die Abhaltung eines Referates und die Abgabe einer wissenschaftlichen Fassung der Arbeit gewesen. Diese Arbeit sei von der Uni. veröffentlicht worden.

Über Befragen des Referenten ob der Bw. von seinem Dienstgeber für die US-Forschungstätigkeit freigestellt worden sei, gab der Vertreter des Bw. bekannt, dass der Bw. beim Institut. angestellt gewesen sei und für dieses auch auf Basis eines Werkvertrages und somit selbstständig tätig gewesen sei.

Der Grund für den Umstand, dass der Bw. beim gleichen Institut sowohl selbstständig als auch nichtselbstständig beschäftigt gewesen sei, sei darin gelegen, dass dieses Institut über beschränkte budgetäre Mittel verfügt habe und dass aus diesbezüglichen abrechnungsbedingten Gründen diese Form der Anstellung bzw. der Erbringung von selbstständigen Leistungen gewählt worden sei.

Der Bw. sei für die USA-Tätigkeit vom Institut. nicht freigestellt worden. Der Grund dafür sei darin gelegen, dass der Bw. über seine Zeit frei habe disponieren können und somit eine Freistellung nicht erforderlich gewesen sei.

Der Vertreter des Bw. führte hinsichtlich der US-Forschungstätigkeit weiters aus, dass es sich dabei um ein Studium, für das ein Stipendium gewährt worden sei, gehandelt habe. Daher sei das aus dem Stipendium resultierende Geld steuerfrei nach § 3 EStG.

Über Befragen des Referenten hinsichtlich der vom Bw. in den USA durchgeführten Fahrten, gab der steuerliche Vertreter an, dass der Bw. dort über einen Mietwagen verfügt habe. Mit diesem habe er die in der o. e. Kilometergeldaufstellung aufscheinenden Fahrten durchgeführt.

Über weiters Befragen des Referenten, ob diesbezügliche Nachweise existierten, gab der Vertreter des Bw. an, dass er über keine derartigen Belege verfüge. Es gebe betreffend die in den USA angefallenen Kilometergelder lediglich die Aufstellung in der erwähnten

Reisekostenabrechnung. Konkrete Belege wie beispielsweise Mietwagenabrechnungen oder Rechnungen von Tankstellen udgl. habe er keine.

Diesbezüglich gab der Vertreter des Bw. weiters an, dass er zwar über keine derartigen Belege verfüge, er allerdings darauf hinweise, dass man sich den USA ohne Auto praktisch nicht bewegen könne und dass es daher glaubhaft sei, dass die angegebenen Fahrten tatsächlich angefallen seien.

Vom Referenten, hinsichtlich der Differenz der Kilometertergelder, die in der Einnahmen/Ausgabenrechnung aufschienen - in Höhe von € 4.992,90 - zu jenem Betrag der in der modifizierten Reisekostenabrechnung betreffend die Kilometergelder aufscheine - € 6104,15 - befragt, gab der Vertreter des Bw. an, dass sich dieser Unterschied dadurch erklären ließe, dass die zum Zeitpunkt der Erstellung der Einnahmen/Ausgabenrechnung zuständige Sachbearbeiterin offensichtlich einige Fahrten nicht in die Kilometergeldabrechnung aufgenommen habe. Diese Mitarbeiterin sei für die steuerliche Vertreterin allerdings nur kurze Zeit tätig gewesen, man habe sich von dieser auf Grund häufiger Fehlleistungen getrennt.

Der Vertreter des Bw. legte eine Darstellung der Differenzen zwischen der Einnahmen/Ausgabenrechnung und der modifizierten Reisekostenabrechnung vor. Diese Darstellung wurde zum Akt genommen.

Der Vertreter des Finanzamtes verwies auf das bisherige Vorbringen in der Berufungsvorentscheidung und merkte weiters an, dass im vorliegenden Fall aus dem Art. 20 DBA-USA nichts zu gewinnen sei.

Abschließend gab der steuerliche Vertreter an, dass die in den USA bezogenen Gelder als Forschungsstipendium seiner Meinung nach gem. § 3 Abs 1 Z 3 lit d EStG steuerfrei seien. Sinn dieser Gesetzesstelle könne nicht sein, dass sich die dort festgeschriebene Steuerbefreiung auf Österreich und die EU beschränke.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Entscheidung wird folgender Sachverhalt zu Grunde gelegt:

Der in Österreich unbeschränkt steuerpflichtige Bw. war im Jahre 2002 beim Institut nichtselbstständig beschäftigt und daneben für dieses selbstständig tätig. Außerdem erzielte er in diesem Jahr Einkünfte aus selbstständiger Arbeit aus seiner Tätigkeit als Konsulent. Im Jahre 2001 erhielt der Bw. von der Univ.Fin.Services den Auftrag hinsichtlich des Themas „*Vernetzung mittels moderner Medien im Universitätsbereich*“ wissenschaftlich tätig zu werden. Die mit diesem Auftrag verbundene Tätigkeit – im Wesentlichen ein postgraduales

Auslandsstudium - wurde vom Bw. in der Zeit vom 2. Jänner 2002 bis zum 8. März 2002 in den USA selbständig ausgeübt. Für diese Tätigkeit erhielt der Bw. von der genannten Universität ein Forschungsstipendium in Höhe von US\$ 3.000,--. Davon wurden in den USA Steuern in Höhe von US\$ 420,-- erhoben. Der Bw. machte im Zusammenhang mit dieser Tätigkeit die oben dargestellten Tages- und Nächtigungsgelder sowie die o. e. Kilometergelder geltend. Die mehrfach zu Tage getretenen o. e. Differenzen zwischen den in der Einnahmen/Ausgabenrechnung aufscheinenden Fahrt- und Reisekosten und den in im Zuge des Berufungsverfahrens diesbezüglich genannten Beträgen sind auf Fehlleistungen der ursprünglich mit diesen Agenden betrauten (ehemaligen) Mitarbeiterin der steuerlichen Vertretung des Bw. zurückzuführen.

Rechtliche Würdigung:

Besteuerung der in den USA erzielten Einkünfte:

Nach § 22 Z 1 lit a EStG 1988 sind Einkünfte aus einer wissenschaftlichen, schriftstellerischen, unterrichtenden oder erzieherischen Tätigkeit als freiberufliche Einkünfte, solche aus selbständiger Arbeit.

Stipendien, die nach Abschluss einer (Hochschul- oder Universitäts-)Ausbildung ausgezahlt werden (Post graduate-Stipendien, Forschungs- und Habilitationsstipendien) sind grundsätzlich als Einkommensersatz anzusehen, es ist daher immer von einem Erwerbseinkommen (Einkünfte aus selbständiger Arbeit) oder im Falle einer nichtselbständigen Tätigkeit von Einkünften oder Vorteilen aus einem Dienstverhältnis auszugehen (SWK 1996, A 248).

Stipendien, die von ausländischen Institutionen außerhalb des Bereiches der Europäischen Union für wissenschaftliche Tätigkeit gewährt werden, sind weder der Bestimmung des § 3 Abs 1 Z 3 lit c EStG 1988 noch jener des § 3 Abs 1 Z 3 lit d EStG 1988 zuzuordnen. „Öffentliche Mittel“ im Sinne der genannten Bestimmungen sind nur Mittel inländischer Körperschaften öffentlichen Rechts, die durch Pflichtbeiträge aufgebracht werden oder Zuschüsse von Institutionen der Europäischen Union. Ausländische Stipendien, die für wissenschaftliche Tätigkeit gewährt werden, sind daher grundsätzlich der Bestimmung des § 22 EStG 1988 zuzuordnen.

Ob Österreich ein Besteuerungsrecht in bezug auf derartige Einkünfte zukommt, ist an Hand der konkreten Umstände der Leistungserbringung nach dem anzuwendenden Doppelbesteuerungsabkommen zu beurteilen (SWK 1996, A 519).

Dem Vorbringen, dass die vom Bw. in den USA als Forschungsstipendium bezogenen Gelder nach § 3 Abs 1 Z 3 lit d EStG 1988 von der Einkommensteuer befreit seien, stehen bereits die obigen Ausführungen wonach Stipendien, die nach Abschluss einer Universitätsausbildung ausgezahlt werden, grundsätzlich als Einkommensersatz anzusehen seien und daher bei diesen stets von einem Erwerbseinkommen auszugehen sei, entgegen.

Hinsichtlich der im letzten Absatz erwähnten Steuerbefreiung ist außerdem zu beachten, dass diese nur dann zum Tragen kommt, wenn Bezüge oder Beihilfen aus öffentlichen Mitteln stammen oder von einem Fond im Sinne des § 4 Abs 4 Z 5 lit b EStG 1988 bezahlt werden. Fonds iSd letzterwähnten Gesetzesstelle sind solche, die durch Bundes- oder Landesgesetz errichtet wurden. Dass diese Voraussetzungen im Falle des Bw. nicht zutreffen ist offenkundig.

Auf Grund des oben Gesagten, sind die vom Bw. in den USA erzielten Einkünfte somit nicht von der Einkommensteuer befreit und als solche aus selbständiger Arbeit iSd § 22 EStG 1988 zu beurteilen. Daher hat die Aufteilung der diesbezüglichen Besteuerungsrechte nach Art. 14 DBA Österreich-USA zu erfolgen.

Gemäß Art. 14 DBA Österreich-USA dürfen Einkünfte, die eine in einem Vertragsstaat ansässige natürliche Person aus selbständiger Arbeit bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, dass die Arbeit in dem anderen Staat ausgeübt wird und die Einkünfte einer festen Einrichtung zuzurechnen sind, die der natürlichen Person im anderen Staat für die Ausübung ihrer Tätigkeit gewöhnlich zur Verfügung steht.

Somit stellt sich die Frage, ob dem Bw. in den USA für die Ausübung seiner dort entfalteten Tätigkeiten eine feste Einrichtung zur Verfügung stand und demgemäß das Besteuerungsrecht für dessen in den USA erzielten Einkünfte diesem Staat zukam oder ob diese mangels einer einer solchen Einrichtung in den USA in Österreich zu besteuern sind.

Nach einhelliger Lehre und Rechtsprechung (siehe Loukota, Internationale Steuerfälle, Rz 609, Philipp-Loukota-Jirousek, Internationales Steuerrecht, I/1, Z 14, Rz 11, S 150, sowie die Erkenntnisse des VwGH vom 15. November 1992, ZI. 91/13/0144 und vom 18. März 2004, ZI. 2000/15/0118) gelten für das Vorliegen einer festen Einrichtung und einer Betriebsstätte im internationalen Steuerrecht die gleichen Voraussetzungen. Das Vorliegen einer festen Einrichtung erfordert daher drei Tatbestandsmerkmale:

a) ein statisches Moment: es muss Verfügungsmacht über eine (eigene oder gemietete) feste Einrichtung bestehen,

-
- b) ein funktionelles Element: in dieser Einrichtung muss ein Teil der beruflichen Tätigkeit ausgeübt werden und
 - c) ein zeitliches Moment: nicht vorübergehende Dauer.

Diese Voraussetzungen müssen kumulativ gegeben sein.

Eine feste Geschäftseinrichtung muss auf gewisse Dauer angelegt sein, um als Betriebsstätte eingestuft zu werden (zeitliches Element). In der österreichischen DBA-Abkommenspraxis hat sich die Auffassung durchgesetzt, dass Räumlichkeiten, die ausländischen Unternehmern zur Erfüllung ihrer Tätigkeit in Österreich zur Verfügung gestellt werden, erst ab einer Verfüzungsdauer von sechs Monaten betriebsstättenbegründend wirken (siehe Philipp-Loukota-Jirousek, Internationales Steuerrecht, I/1, Z 15, Rz 19, S 80/11).

Mit Erkenntnis vom 21. Mai 1997, ZI. 96/14/0084 führte der VwGH aus, dass sich aus der Formulierung der „festen“ Geschäftseinrichtung iSd Art. 5 Abs 1 OECD-Musterabkommen 1963, die sich auch in den Folge-Musterabkommen finde, ableiten ließe, dass auf eine solche Geschäftseinrichtung abgestellt werde, die dem Unternehmen nicht nur vorübergehend diene. Loukota (Internationale Steuerfälle, Rz 508 iVm161) leite aus der Formulierung des Art. 5 OECD-Musterabkommen ab, dass eine bloß einige Tage oder Wochen währende Betriebsstätte nicht als Betriebsstätte iSd Doppelbesteuerungsrechtes anzusehen sei.

Nach übereinstimmender Ansicht von herrschender Lehre und Rechtsprechung bedeutet feste Einrichtung eine nicht bloß vorübergehende, sondern auf Dauer angelegte Geschäftseinrichtung. Denn eine bloß temporäre Verbindung des Unternehmens mit dem Quellenstaat stellt noch nicht jene ausreichende Verwurzelung dar, die dem Betriebsstättenbegriff zu Grunde liegt. Wenn auch keine eindeutige Definition des erforderlichen Zeitraumes existiert, so kann doch als Richtwert die Dauer von sechs Monaten angenommen werden. Zwar ist es für die Annahme einer Betriebsstätte nicht schädlich, dass diese der Durchführung eines einzigen Auftrages dient (siehe das obzitierte Erkenntnis des VwGH), doch muss der Auftrag einen längeren Zeitraum umfassen. Entscheidend sind diesbezüglich die Pläne und Absichten des Unternehmers im Zeitpunkt der Begründung der Betriebsstätte (Langheinrich/Ryda, FJ 2002, S 136).

Im gegenständlichen Fall ist auch zu beachten, dass eine Person, die eine selbständige Arbeit ausübt, in der Regel nicht über eine feste Einrichtung in einem anderen als dem Staat verfügen dürfte, in dem sie ansässig ist (Kommentar zum OECD-Musterabkommen, Abs. 4 zu Art. 4). Dort ist auch ausgeführt, dass es für richtig befunden worden sei, den Begriff Betriebsstätte nur den gewerblichen Tätigkeiten vorzubehalten. Deshalb werde der Ausdruck „feste Einrichtung“ verwendet. Es sei nicht erforderlich diesen Begriff zu definieren.

Da der Bw. lediglich über einen Zeitraum von 66 Tagen in den USA tätig war, ist das für das Vorliegen einer festen Einrichtung erforderliche zeitliche Moment im gegenständlichen Fall zweifelsfrei nicht gegeben. Somit verfügte der Bw. im Sinne der obigen Ausführungen über keine feste Einrichtung in den USA.

Auf Grund des Umstandes, dass die für das Vorliegen einer festen Einrichtung genannten drei Tatbestandsmerkmale, w. o. ausgeführt, kumulativ gegeben sein müssen, kann letztlich dahingestellt bleiben, ob die beiden oben weiteren diesbezüglich genannten Erfordernisse im vorliegenden Fall als erfüllt anzusehen sind oder nicht. Da die zeitlichen Voraussetzungen, wie in den vorigen Absätzen ausführlich beschrieben, im gegenständlichen Fall nicht vorliegen, verfügte der Bw. im Sinne der obigen Ausführungen über keine feste Einrichtung in den USA der die dort von ihm erzielten Einkünfte zugerechnet werden hätten können. Das Besteuerungsrecht für diese steht daher gemäß Art 14 DBA-USA Österreich zu.

Was die vom Bw. in den USA bezahlten Steuern anbelangt, so ist auszuführen, dass auf Grund des Umstandes, dass im vorliegenden Fall das ausschließliche Besteuerungsrecht Österreich zugewiesen ist, eine Anrechnung der vom Bw. in den USA bezahlten Steuer nicht in Betracht kommt. Der Methodenartikel 22 DBA-USA, der die Anrechnungsmethode normiert, kann nicht zur Anwendung gelangen, da dafür Voraussetzung ist, dass eine in Österreich ansässige Person Einkünfte in den USA, die nach dem DBA-USA in den USA besteuert werden dürfen, bezieht. Diese Voraussetzung ist jedoch im Falle des Bw. nicht gegeben. Dieser kann daher seine in den USA bezahlten Steuern nur dort über Antrag zurückerstattet bekommen.

Den Ausführungen des Bw. wonach Art. 20 des DBA-USA die Berechtigung der USA zum Steuerabzug beinhaltet, ist zu entgegnen, dass diese Bestimmung im gegenständlichen Fall bereits deshalb nicht zur Anwendung kommen kann, da diese auf Zahlungen, die Studenten, Praktikanten oder Lehrlinge, die ein Vollzeitstudium absolvieren oder die einer Vollzeitausbildung nachgehen, erhalten, abstellt. Dass diese Voraussetzungen im Falle des Bw. nicht gegeben sind, bedarf keiner weiteren Erläuterungen.

Was die Ausführungen des Bw., wonach die im Zusammenhang mit den vom Bw. in den USA entfalteten Aktivitäten angefallenen Betriebsausgaben auch dann entstanden wären, wenn diesem der „*grant award*“ nicht verliehen worden wäre, da es für die Erfüllung dessen selbständiger Tätigkeit in Österreich genauso erforderlich gewesen wäre, in den USA eine Fronttätigkeit zur Aufnahme der dortigen Daten und anschließenden Integrierung in die in Europa vermarktete Tätigkeit zu entwickeln, anbelangt, ist der Bw. darauf zu verweisen, dass diese Ausführungen einen Sachverhalt darstellen, der sich nicht ereignet hat und dass dieser somit steuerlich unbeachtlich ist. Auch die diesbezüglich ins Treffen geführten Synergieeffekte vermögen an diesem Umstand nichts zu ändern.

Hinsichtlich des Vorbringens, dass die in den USA erzielten Einkünfte von der Steuer befreit seien, wird abschließend darauf verwiesen, dass bei der Ermittlung der Einkünfte Aufwendungen und Ausgaben, soweit diese mit nicht steuerpflichtigen Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, gemäß § 20 Abs 2 EStG 1988 bei der Ermittlung der Einkünfte nicht abgezogen werden dürfen. Es ist ein eherner Grundsatz des Ertragsteuerrechts, dass Ausgaben im unmittelbaren Zusammenhang mit nicht steuerpflichtigen Einnahmen ebenfalls keine Steuerwirkung zu entfalten vermögen. Würden solche Aufwendungen abzugsfähig bleiben, obwohl die damit in Zusammenhang stehenden Einnahmen nicht zu versteuern sind, so würde sich daraus ein ungerechtfertigter Vorteil für den Steuerpflichtigen ergeben (siehe *Doralt*, EStG⁸, § 20 Tz 148).

Da die vom Bw. in den USA erzielten Einkünfte nicht von der Einkommensteuer befreit sind, sind die diesbezüglich geltend gemachten Aufwendungen in folgender Höhe abzugsfähig:

1.) Tagesgelder USA:

Gemäß § 4 Abs 5 EStG 1988 sind Mehraufwendungen eines Steuerpflichtigen für Verpflegung und Unterkunft bei ausschließlich durch den Betrieb veranlassten Reisen als Betriebsausgaben anzuerkennen, soweit sie die sich aus § 26 Z4 EStG 1988 ergebenden Beträge nicht übersteigen.

Der Begriff „Reise“ im Sinn des § 4 Abs 5 EStG 1988 entspricht dem Begriff „Reise“ im § 16 Abs 1 Z 9 EStG (siehe *Doralt*, EStG⁴, § 4, Tz 332). Eine Reise liegt dann vor, wenn sich der Unternehmer zwecks Verrichtung beruflicher Obliegenheiten oder aus sonstigem betrieblichem Anlass vom Mittelpunkt seiner Tätigkeit entfernt, ohne dass dadurch der bisherige Mittelpunkt der Tätigkeit aufgegeben wird oder ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet wird (siehe *Doralt*, EStG⁴, § 4, Tz 333).

Erstreckt sich die Tätigkeit des Steuerpflichtigen auf mehrere Orte in der Weise, dass jeder Ort – für sich betrachtet – Mittelpunkt der Tätigkeit sein könnte, dann ist jeder dieser Orte als Mittelpunkt der Tätigkeit zu beurteilen und der Aufenthalt an diesen Orten keine Reise (siehe die Erkenntnisse des VwGH vom 14. Juni 1988, ZI. 87/14/0109 und vom 25. September 2002, ZI. 99/13/0034). Allerdings macht nicht jeder Aufenthalt an einem Ort diesen zum Mittelpunkt einer Tätigkeit; zu einem (weiteren) Mittelpunkt der Tätigkeit wird ein Ort nur aufgrund längeren durchgehenden Aufenthaltes des Steuerpflichtigen oder aufgrund wiederkehrenden Einsatzes über einen längeren Zeitraum (siehe das Erkenntnis des VwGH vom 21. November 1991, ZI. 90/13/0101).

Ein neuer bzw. weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit liegt u. a. dann vor, wenn der Arbeitnehmer an einem Einsatzort durchgehend tätig wird und die Anfangsphase von fünf Tagen

überschritten wird (siehe *Dora/t*, EStG⁴, § 16, Tz 176). Im vorliegenden Fall ist offenkundig, dass der Bw. in den USA einen weiteren Mittelpunkt der Tätigkeit begründete.

Wird ein neuer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet, kann ein Verpflegungsmehraufwand grundsätzlich nur für die Anfangsphase steuerlich geltend gemacht werden.

Bei Begründung eines weiteren Mittelpunktes der Tätigkeit im Ausland, kann auf Grund des Kaufkraftunterschiedes jedoch ein beruflich bedingter Mehraufwand anfallen.

Mit Erkenntnis vom 11. August 1993, Zl. 91/13/0150, hat der VwGH hinsichtlich eines Universitätsassistenten, der neben Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit auch Einkünfte aus selbständiger Arbeit als Lehrbeauftragter in Österreich und aus einer in den USA ausgeübten wissenschaftlichen Tätigkeit bezog, festgestellt, dass die aus den USA resultierenden Verpflegungsmehraufwendungen grundsätzlich steuerlich nicht berücksichtigt werden könnten, weil ja eine Vielzahl von selbständig und unselbständig Erwerbstätigen genötigt sei, sich (teilweise) außer Haus zu verköstigen, ohne dass damit die üblichen Kosten der Verpflegung berufsbedingt überschritten werden können. Diese Aussage könne jedoch nur sinnvoll auf das Inland bezogen werden. Unter Hinweis auf dessen Erkenntnis vom 13. Februar 1991, Zl. 90/13/0199 führte der VwGH diesbezüglich weiters aus, dass dann nicht mehr übliche Kosten der Verpflegung unterstellt werden könnten, wenn die Verpflegungskosten im Ausland wegen des höheren Niveaus der Lebenshaltungskosten erheblich über den Kosten der inländischen Verpflegung lägen. Abzugsfähig seien demnach Verpflegungskosten, die sich aus dem Kaufkraftunterschied zwischen dem Inland und dem teureren Ausland ergeben. Denn dieser Verpflegungsmehraufwand ließe sich auch dann nicht vermeiden, wenn der Steuerpflichtige am ausländischen Wohnsitz die preisgünstigsten Verpflegungsmöglichkeiten in Anspruch nehme.

Bezogen auf den gegenständlichen Fall bedeuten die obenstehenden Ausführungen, dass die vom Bw. mit Schreiben vom 28. Mai 2004 für das Tagesgeld USA i. H. v. € 52,30 für fünf Tage und für den Kaufkraftunterschied i. H. v. € 25,90 für 60 Tage (Differenz Auslandstagessatz USA € 52,30 zum Inlandstagessatz € 26,40) bekannt gegebenen Beträge – in Summe € 1.815,60 – als Betriebsausgaben zu berücksichtigen sind.

2.) Nächtigungsaufwand USA:

Der Bw. hat, w. o. ausgeführt, in den USA einen weiteren Mittelpunkt der Tätigkeit begründet. Somit sind im gegenständlichen Fall die Voraussetzungen für die Berücksichtigung von Nachdiäten nicht gegeben. Der Bw. hat jedoch nachgewiesen, dass ihm in den USA Nächtigungskosten in Höhe von € 1.560,40 entstanden sind. Diese sind daher gewinnmindernd in Ansatz zu bringen.

3.) Kilometergeld USA:

Der Bw. machte für fünf zu anderen kalifornischen Universitäten durchgeführten Fahrten, w. o. erwähnt, Kilometergelder in Höhe € 1.552,-- geltend. In der Ladung zur mündlichen Berufungsverhandlung wurde der Bw. aufgefordert, die entsprechenden Nachweise und Belege zur mündl. Verhandlung beizubringen und darauf aufmerksam gemacht, dass diesen Aufwendungen widrigenfalls die Anerkennung versagt werden müsse. Der Vertreter des Bw. legte in der mündlichen Berufungsverhandlung keine derartigen Nachweise vor, führte diesbezüglich jedoch aus, dass darauf hinzuweisen sei, dass man sich den USA ohne Auto praktisch nicht bewegen könne und dass die angegebenen Fahrten tatsächlich angefallen seien.

Die Nachweispflicht für Betriebsausgaben ergibt sich aus den allgemeinen Verfahrensvorschriften. Danach hat der Steuerpflichtige die Richtigkeit seiner Ausgaben zu beweisen. Kann ein Beweis nach den Umständen des Einzelfalles nicht zugemutet werden, so genügt die Glaubhaftmachung. Eine Glaubhaftmachung setzt eine schlüssige Behauptung der maßgeblichen Umstände durch den Abgabepflichtigen voraus (siehe *Doralt*, EStG⁸, § 4 Tz 269 und Tz 269/1).

In Ansehung der im letzten Absatz dargelegten Grundsätze kommt der UFS im Hinblick darauf, dass es bezogen auf die USA eine Erfahrung des täglichen Lebens darstellt, dass in diesem Land im Hinblick auf die zurückzulegenden Entfernung der Betrieb eines Kraftfahrzeuges nahezu unverzichtbar ist sowie im Hinblick darauf, dass die vom Bw. besuchten Institute der Uni. räumlich sehr weit voneinander entfernt sind, zum Schluss, dass dem der Bw. in Kalifornien Aufwendungen für den Betrieb eines Mietwagens entstanden sind.

Steht fest, dass eine Betriebsausgabe vorliegt, ist aber ihre Höhe nicht erwiesen, so ist die Behörde zur Schätzung (§ 184 BAO) berechtigt. Betriebsausgaben sind insbesondere dann zu schätzen, wenn der Steuerpflichtige keine Aufzeichnungen geführt hat (siehe *Doralt*, EStG⁸, § 4 Tz 270).

Gemäß § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde, soweit sie die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Zu schätzen ist gem. Abs. 2 dieser Bestimmung insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen wesentlich sind.

Gegenstand der Schätzung sind die Besteuerungsgrundlagen oder ein Teil hievon, nicht jedoch die Abgabenhöhe.

Die Befugnis (und die Verpflichtung) zur Schätzung beruht allein auf der objektiven Voraussetzung der Unmöglichkeit der Ermittlung oder Berechnung der Besteuerungsgrundlagen (siehe Stoll, BAO-Kommentar, 1912).

Die Schätzung ist ein Akt der Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen mit Hilfe von Wahrscheinlichkeitsüberlegungen. Sie ist ihrem Wesen nach ein Beweisverfahren, mit Hilfe dessen der Sachverhalt unter Zuhilfenahme mittelbarer Beweise ermittelt wird und stellt somit keine Ermessensübung dar. Der Schätzungsorgang ist eine Art der Feststellung tatsächlicher Gegebenheiten und Verhältnisse (vgl. das Erkenntnis des VwGH vom 18. Dezember 1997, Zl. 96/16/0143).

Ist eine Schätzung zulässig, so steht die Wahl der anzuwendenden Schätzungsmethode der Abgabenbehörde im Allgemeinen frei, doch müssen die zum Schätzungsergebnis führenden Gedankengänge schlüssig und folgerichtig sein, und muss das Ergebnis, das in der Feststellung der Besteuerungsgrundlagen besteht, mit der Lebenserfahrung in Einklang stehen (vgl. das Erkenntnis des VwGH vom 18. Juli 2001, Zl. 98/13/0061). Ziel der Schätzung ist es, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen (vgl. die Erkenntnisse des VwGH vom 27. April 1994, Zl. 92/13/0011, vom 10. Oktober 1996, Zl. 94/15/0011, vom 22. April 1998, Zl. 95/13/0191 und vom 10. September 1998, Zl. 96/15/0183).

Mit Erkenntnis vom 8. Oktober 1998, Zl. 97/15/0073, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass eine am Prinzip der persönlichen Leistungsfähigkeit orientierte Interpretation ergebe, dass Fahrtaufwendungen stets in ihrer tatsächlichen Höhe (anteilige AfA, Benzinkosten, etc) als Werbungskosten anzusetzen seien. Bei dieser Interpretation entsprächen die Regelungen für die einkünftemindernde Berücksichtigung von Fahrtaufwendungen im außerbetrieblichen Bereich jenen im betrieblichen Bereich. Damit sei auch der einkommensteuerlichen Systematik entsprochen, nach welcher die Geschäftsreise iSd § 4 Abs 5 EStG 1988 inhaltlich mit der beruflich veranlassten Reise iSd § 16 Abs 1 Z 9 EStG 1988 übereinstimme. Ergebe sich nun, dass Fahrtaufwendungen stets in der tatsächlich angefallenen Höhe als Werbungskosten oder Betriebsausgaben zu berücksichtigen seien, so werde es dennoch vielfach mangels vorliegender Informationen über die exakte Höhe der Aufwendungen zu einer Schätzung der Höhe dieser Aufwendungen kommen. Dabei werde die Schätzung mit dem amtlichen Kilometergeld in vielen Fällen zu einem den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Ergebnis führen.

Der Bw. legte trotz ausdrücklicher Aufforderung der erkennenden Behörde keinen einzigen die Kilometergelder-USA betreffenden Nachweis vor. Es kann daher nicht als erwiesen angenommen werden, dass der Bw. sämtliche in der modifizierten Reisekostenabrechnung

aufrscheinenden Fahrten tatsächlich durchführte. Da der Vertreter des Bw. jedoch in der Berufungsverhandlung glaubhaft und schlüssig darlegte, dass dem Bw. in den USA Aufwendungen für mit einem Mietwagen durchgeführte Fahrten entstanden sind schätzt der UFS deren Ausmaß im Hinblick auf die räumliche Ausdehnung der Uni. sowie vor dem Hintergrund sämtlicher übriger obiger diesbezüglicher Ausführungen mit 3.000 Kilometern. Im Hinblick darauf, dass es, wiederum bezogen auf die USA, eine Erfahrung des täglichen Lebens darstellt, dass die Mietwagenpreise in diesem Land deutlich unter jenen in Österreich liegen sowie unter Einbezug der von der „*Energy Information Administration- Official Energy Statistics from the U.S. Government*“ – zu deutsch etwa: „*Energieinformationsbehörde – offizielle Statistik der Regierung der USA*“ – für den Zeitraum Jänner 2002 bis Anfang März 2002 wöchentlich bekanntgegebenen Tankstellenbenzinpreise – diese schwankten in diesem (Zeitraum) für eine US-Gallone zwischen US\$cent 114,2 (Woche 4 Jänner 2002) und US\$cent 118,5 (Woche 1 März 2002) für eine US-Gallone (3,785 l) - und unter Berücksichtigung der von der Österreichischen Nationalbank für diesen Zeitraum bekannt gegebenen Fremdwährungs-Referenzkurse des US\$ zum Euro – diese schwankten zwischen dem 2. Jänner 2002 und dem 8. März 2002 zwischen US\$ 0,9038 und US\$ 0,8578 für einen Euro – schätzt der UFS in Ansehung der Ausführungen des vorigen Absatzes die dem Bw. pro Kilometer in den USA entstandenen Aufwendungen indem zunächst der vom ÖAMTC für das Jahr 2002 bekanntgegebene Jahresmittelwert für Superbenzin – dieser betrug € 0,84 je Liter Superbenzin – zum amtlichen Kilometergeld (2002) in Höhe von € 0,356 unter Zugrundelegung eines Verbrauches von 10 l für 100 Kilometer in ein prozentuales Verhältnis gesetzt wird. Die so errechnete Größe wird anschließend unter Ansatz eines Verbrauches in Höhe von 12,5 l für 100 Kilometer in den USA – es stellt wiederum eine Erfahrung des täglichen Lebens dar, dass amerikanische KfZ im Vergleich zu europäischen einen größeren Kraftstoffverbrauch aufweisen – mit dem nachfolgend zu errechnenden Benzinpreismittelwert in den USA (2. Jänner bis 8. März 2002) auf die laut obiger Schätzung zurückgelegten Kilometer angewendet wird. Daraus ergibt sich folgende Berechnung:

Bei Ansatz eines Verbrauches von 10 l für 100 Km ergibt sich in Österreich ein Benzinpreis laut obiger Darstellung in Höhe von € 0,084 für einen Kilometer. Dieser stellt rund 23, 6% des in Österreich im Jahre 2002 üblicherweise in Ansatz gebrachten Kilometergeldes (€ 0,356) dar.

Mittelwert Gallone Benzinpreis USA laut obigen Angaben: US\$: 1,1635 (Mittelwert US\$ 1,142 zu US\$ 1,185) geteilt durch 3,785 ergibt US\$ 0,307 je Liter. Kurs Euro zum Dollar laut obigen Angaben: 0,88 US\$ (Mittelwert US\$ 0,9038 zu US\$ 0,8578) ergibt im gegenständlichen Zeitraum rund € 1,14 für einen US\$. Somit betrug der mittlere Preis für einen Liter Benzin in

den USA im in Rede stehenden Zeitraum rund € 0,35 ($0,307 \times 1,14$). Bei Annahme eines Verbrauches von 12,5 l für 100 Kilometer ergibt sich daher ein Benzinpreis USA pro Kilometer von € 0,04375. Dieser stellt 23,6% des für die USA zu schätzenden Kilometergeldes dar. Somit sind die dem Bw. im genannten Zeitraum in den USA entstandenen Fahrtaufwendungen mit einem geschätzten Kilometergeld in Höhe von € 0,185 ($0,04375:23,6 \times 100$) je Kilometer - laut obiger Schätzung - in Ansatz zu bringen.

Für die vom Bw. in den USA zurückgelegten Fahrten sind daher € 555,00 ($3000 \times 0,185$) als Betriebsausgaben abzugsfähig.

In diesem Zusammenhang wird darauf hingewiesen, dass es der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes entspricht, dass derjenige, der zu einer Schätzung begründet Anlass gibt, die mit jeder Schätzung verbundene Unsicherheit hinnehmen muss, da es im Wesen einer Schätzung liegt, dass die auf diese Weise ermittelten Größen die tatsächlich ermittelten Ergebnisse nur bis zu einem mehr oder weniger großen Genauigkeitsgrad erreichen (vgl. beispielsweise das Erkenntnis des VwGH vom 27. April 1995, Zl. 97/17/0140).

Was die vom Bw. für in den USA durchgeföhrten Fahrten geltend gemachten Betriebsausgaben betrifft, wird schlussendlich darauf hingewiesen, dass der VwGH mit Erkenntnis vom 26. September 1990, Zl. 86/13/0097, ausführte, dass für den Abgabepflichtigen in Fällen, in denen der abgabenrechtliche Sachverhalt von Auslandsbeziehungen gekennzeichnet ist, eine erhöhte Mitwirkungspflicht bei der Wahrheitsfindung besteht. Kommt der Abgabepflichtige dieser Verpflichtung nicht in ausreichendem Maße nach, so hat er die Folgen, die sich aus der Nichtanerkennung unbewiesener gebliebener Fakten ergeben können, selbst zu tragen.

Fahrt- und Reisekosten gesamt (USA und Europa):

Das Vorbringen des steuerlichen Vertreters in der Berufungsverhandlung wonach die mehrfach zu Tage getretenen o. e. Differenzen zwischen den in der Einnahmen/Ausgabenrechnung aufscheinenden Fahrt- und Reisekosten und den in im Zuge des Berufungsverfahrens diesbezüglich genannten Beträgen – diese werden der Berufungsentscheidung zu Grunde gelegt - auf Fehlleistungen der ursprünglich mit diesen Agenden betrauten (ehemaligen) Mitarbeiterin der steuerlichen Vertretung des Bw. zurückzuföhren seien, erscheint durchaus glaubhaft. Dies bereits deshalb, da diese, w. o. erwähnt, die vom Bw. in den USA erzielten Einkünfte in der Einkommensteuererklärung des Jahres 2002 doppelt erfasst hat. Eine solche Vorgangsweise spricht für sich und bedarf keiner weiteren Erläuterung.

Berechnung Kilometergeld, Tagesgeld und Nächtigungsaufwand:

	Kilometergeld	Tagesgelder	Nächtigungsaufwand
Laut mod. Reise-Kostenabrechnung	6.104,15	4.612,06	3.943,99
- Aufwand USA lt. mod. Reisekosten-abrechnung	-1.552,00	-3.451,80	-3.088,83
Europäischer Aufwand	4.552,15	1.160,26*)	855,16*)
+ Aufwand USA laut Berufungsentscheidung	555,00	1.815,60	1.560,40
Gesamt	5.107,15	2.975,86	2.415,56

*) Hinsichtlich des in Europa entstandenen Aufwandes für Tagesgelder und Nächtigungsgelder wird auf die diesbezüglichen obigen Ausführungen auf Seite 7 verwiesen.

Somit ergibt sich folgende Berechnung der vom Bw. im Jahre 2002 erzielten Einkünfte aus selbständiger Arbeit in €:

Einnahmen laut Einnahmen/Ausgabenrechnung 2002		28.710,70
Betriebsausgaben		
Materialeinsatz lt. Einnahmen/Ausgabenrechnung	589,62	
Raumkosten lt. Einnahmen/Ausgabenrechnung	240,01	
Sonstiger Einsatz lt. Einnahmen/Ausgabenrechnung	3.254,44	
Fahrtkosten: (KM-Geld 5.107,15 Öffentliche Verkehrsmittel 779,70 Taxi 361,80) laut Berufungsentscheidung	6.248,65	
Allgemeine Kosten lt. Einnahmen/Ausgabenrechnung	1.860,56	
Reisekosten (Tagesgeld 2.975,86, Nächtigungsaufwand 2.415,56, Reisemittel 339,90) laut Berufungsentscheidung	5.731,32	
Abschreibungen lt. Einnahmen/Ausgabenrechnung	342,07	
Steuern und Abgaben lt. Einnahmen/Ausgabenrechnung	151,37	
Betriebsausgaben gesamt	18.418,04	-18.418,04
Gewinn aus selbständiger Arbeit 2002 laut Berufungsentscheidung		10.292,66

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 18. Dezember 2008