

GZ. RV/1747-L/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Dr. K., vertreten durch Dr. Denk Wirtschaftstreuhand KEG, gegen den Bescheid des Finanzamtes Urfahr vom 11. Dezember 2001 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2000 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der im angefochtenen Bescheid angeführten Abgabe betragen:

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2000	Einkommen	489.941,00 S	Einkommensteuer - anrechenbare Lohnsteuer	142.105,64 S -117.444,10 S
			24.661,54 S	
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer (Nachforderung)			1.792,22 €	

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt

unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber brachte beim Finanzamt eine Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2000 ein. Darin beantragte er die Berücksichtigung des Alleinverdienerabsetzbetrages, Sonderausgaben für Personenversicherungen in Höhe von 1.630,00 S und Beiträge an anerkannte Kirchen und Religionsgemeinschaften in Höhe von 1.000,00 S, Werbungskosten im Zusammenhang mit einem Forschungsauftrag in Höhe von 53.354,00 S und eine außergewöhnliche Belastung für die auswärtige Berufsausbildung eines Kindes.

Mit dem angefochtenen Bescheid vom 11. Dezember 2001 hat das Finanzamt lediglich Werbungskosten in Höhe von 22.754,00 S anerkannt. Dazu wurde in der Begründung ausgeführt, dass Tagesgelder für den Koreaaufenthalt lediglich für die ersten fünf Tage berücksichtigt werden konnten. Für die restlichen 85 Tage seien 9.690,00 S als Abgeltung eines Kaufkraftunterschiedes berücksichtigt worden.

In der gegenständlichen Berufung vom 19. Dezember 2001 wendete der Berufungswerber sich gegen die Kürzung der Werbungskosten im Zusammenhang mit der Dienstreise nach Südkorea und hat diesbezüglich auf die Lohnsteuerrichtlinien verwiesen.

Mit der Berufungsvorentscheidung vom 14. Jänner 2002 wurde die gegenständliche Berufung als unbegründet abgewiesen. Zur Begründung führte das Finanzamt aus, die Taggelder hätten nicht in beantragter Höhe von 46.660,00 S anerkannt werden können, da im Rahmen der Auslandstätigkeit ein neuer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet wurde. Als Werbungskosten würden die vollen Diäten für die ersten 5 Tage (2.370,00 S) und in der Folge für weitere 85 Tage der Kaufkraftunterschied (9.690,00 S) anerkannt. Auf die Lohnsteuerrichtlinien, RZ 313 wurde verwiesen.

Im Vorlageantrag vom 22. Jänner 2002 führte der Berufungswerber aus, dass die in der Berufungsvorentscheidung angeführten Bestimmungen der Lohnsteuerrichtlinien im gegenständlichen Fall nicht anzuwenden seien.

Dem unabhängigen Finanzsenat wurde mit Schreiben vom 1. Juli 2003 eine Bestätigung des Amtsarztes vom 27. Juni 2003 bezüglich einer ab 1999 bestehenden Erwerbsminderung in Höhe von 80 % übermittelt.

Der Referent hat dem Berufungswerber mit Schreiben vom 16. Jänner 2004 folgendes vorgehalten:

"Aus Ihrer Aufstellung der Reisekosten ergibt sich, dass der Aufenthalt in Korea wie folgt gestaltet war:

Aufenthaltsort bzw Reisetage	Datum	Aufenthaltsdauer
Seoul	11. 4. – 14. 4. 2000 (Aufenthalt)	4 Tage
Seoul – Taegu	15. 4. 2000 (Reisetag)	1 Tag
Taegu	16. 4. 2000 (Aufenthalt)	1 Tag
Taegu-Seoul	17. 4. 2000 (Reisetag)	1 Tag
Seoul	18. 4. – 4. 5. 2000	17 Tage
Seoul - Taegu	5. 5. 2000 (Reisetag)	1 Tag
Taegu	6. 5. – 7. 5. 2000 (Aufenthalt)	2 Tage
Taegu-Seoul	8. 5. 2000 (Reisetag)	1 Tag
Seoul	9. 5. – 13. 5. 2000 (Aufenthalt)	5 Tage
Seoul – Kwangju	14. 5. 2000 (Reisetag)	1 Tag
Kwangju	15. 5. – 17. 5. 2000 (Aufenthalt)	3 Tage
Kwangju – Seoul	18. 5. 2000 (Reisetag)	1 Tag

Seoul	19. 5. – 31. 5. 2000 (Aufenthalt)	13 Tage
Seoul – Taegu	1. 6. 2000 (Reisetag)	1 Tag
Taegu – Seoul	2. 6. 2000 (Reisetag)	1 Tag
Seoul	3. 6. – 7. 7. 2000 (Aufenthalt)	34 Tage
Seoul - Taegu	8. 7. 2000 (Reisetag)	1 Tag
Taegu – Seoul	9. 7. 2000 (Reisetag)	1 Tag
Seoul	10. 7. 2000 (Aufenthalt)	1 Tag
		90 Tage

In diesem Zusammenhang wird auf ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 11. 8. 1993, Zl. 91/13/0150, das zu den gleichlautenden Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes 1972 ergangen ist, hingewiesen. Hier wurde in einem vergleichbaren Fall festgehalten:

"Eine Reise iSd § 16 Abs 1 Z 9 EStG 1972 liegt vor, wenn sich der Steuerpflichtige zwecks Verrichtung beruflicher Obliegenheiten vom Mittelpunkt seiner Tätigkeiten entfernt, ohne dass dadurch der bisherige Mittelpunkt der Tätigkeit aufgegeben wird. 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 qualifizieren und der Aufenthalt an ihm keine Reise. ..."

Den Aufwendungen für einen beruflich veranlassten zweiten Haushalt an einem Ort, der sich als Mittelpunkt der Tätigkeit darstellt (hier viersemestriger Aufenthalt als Gastprofessor in den USA), kann mangels einer Reise iSd § 16 Abs 1 Z 9 EStG 1972 nicht mit den Sätzen des § 26 Z 7 EStG 1972 Rechnung getragen werden. Abzugsfähig sind allerdings Verpflegungskosten, die sich aus dem Kaufpreisunterschied zwischen dem Inland und dem teureren Ausland ergeben. Denn dieser Verpflegungsmehraufwand lässt sich auch dann nicht vermeiden, wenn der Steuerpflichtige am ausländischen Wohnsitz die preisgünstigsten Verpflegungsmöglichkeiten in Anspruch nimmt. Eine

steuerliche Berücksichtigung kann beispielsweise durch Ansatz der im § 21 GehG 1956 genannten Kaufkraft-Ausgleichszulage (Kaufkraftausgleichszulage) bzw durch Abzug der Differenz zwischen den Auslandsdiäten und den Tagesgeldern im Inland laut Reisegebührenvorschrift 1955 erfolgen.“

Nach den Lohnsteuerrichtlinien 2002 des Bundesministeriums für Finanzen sei die Begründung eines weiteren Mittelpunktes dann anzunehmen, wenn sich die Dienstverrichtung auf einen anderen Einsatzort durchgehend über einen längeren Zeitraum erstreckt. Von einem längeren Zeitraum sei dann auszugehen, wenn der Arbeitnehmer an einem Einsatzort durchgehend tätig wird und die Anfangsphase von fünf Tagen überschritten wird (vgl. LStRL 2002 Tz 300 und 301).

Gemäß § 16 Abs 1 Z 9 EStG 1988 iVm § 26 Z 4 lit d EStG 1988 können Tagesgelder für Auslandsdienstreisen mit dem Höchstsatz der Auslandsreisesätze der Bundesbediensteten berücksichtigt werden. Gemäß der hier anzuwendenden Verordnung der Bundesregierung über die Festsetzung der Reisezulagen für Dienstverrichtungen im Ausland vom 21. Juli 1993, BGBl 483/1993 beträgt die Tagesgebühr in der Gebührenstufe 5 für die Republik Korea (Südkorea) 624,00 S.

Unter Berücksichtigung dieser Rechtslage werden Ihre als Werbungskosten anzuerkennenden Tagesdiäten wie folgt berechnet:

Aufenthaltsort bzw Reisetage	Datum	Aufenthaltsdauer	Taggelder ausgehend zulässigen Höchstsatz von 624,00 S/Tag
Seoul	11. 4. – 14. 4. 2000 (Aufenthalt)	4 Tage	2.496,00 S (Anfangsphase)
Seoul –Taegu	15. 4. 2000 (Reisetag)	1 Tag	624,00 S (Dienstreise vor Ort)
Taegu	16. 4. 2000 (Aufenthalt)	1 Tag	624,00 S (Dienstreise vor Ort)
Taegu-Seoul	17. 4. 2000 (Reisetag)	1 Tag	624,00 S (Dienstreise vor Ort)
Seoul	18. 4. – 4. 5. 2000	17 Tage	624,00 S (Anfangsphase) 4.224,00 S (16 x Kaufpreisdifferenz von 264,00 S)
Seoul -Taegu	5. 5. 2000 (Reisetag)	1 Tag	624,00 S (Dienstreise vor Ort)

Taegu	6. 5. – 7. 5. 2000 (Aufenthalt)	2 Tage	624,00 S (Dienstreise vor Ort)
Taegu-Seoul	8. 5. 2000 (Reisetag)	1 Tag	624,00 S (Dienstreise vor Ort)
Seoul	9. 5. – 13. 5. 2000 (Aufenthalt)	5 Tage	1.320,00 S (5 x Kaufpreisdifferenz von 264,00 S)
Seoul – Kwangju	14. 5. 2000 (Reisetag)	1 Tag	624,00 S (Dienstreise vor Ort)
Kwangju	15. 5. – 17. 5. 2000 (Aufenthalt)	3 Tage	1.872,00 S (Dienstreise vor Ort)
Kwangju – Seoul	18. 5. 2000 (Reisetag)	1 Tag	624,00 S (Dienstreise vor Ort)
Seoul	19. 5. – 31. 5. 2000 (Aufenthalt)	13 Tage	3.432,00 S (13 x Kaufpreisdifferenz von 264,00 S)
Seoul – Taegu	1. 6. 2000 (Reisetag)	1 Tag	624,00 S (Dienstreise vor Ort)
Taegu – Seoul	2. 6. 2000 (Reisetag)	1 Tag	624,00 S (Dienstreise vor Ort)
Seoul	3. 6. – 7. 7. 2000 (Aufenthalt)	34 Tage	8.976,00 S (34 x Kaufpreisdifferenz von 264,00 S)
Seoul - Taegu	8. 7. 2000 (Reisetag)	1 Tag	624,00 S (Dienstreise vor Ort)
Taegu – Seoul	9. 7. 2000 (Reisetag)	1 Tag	624,00 S (Dienstreise vor Ort)
Seoul	10. 7. 2000 (Aufenthalt)	1 Tag	264,00 S (Kaufpreisdifferenz)
		90 Tage	30.696,00 S

Sie werden noch darauf hingewiesen, dass Sie ein Nächtigungsgeld von insgesamt 30.780,00 S geltend gemacht haben, welches auf der Basis einer Nächtigungsgebühr von 342,00 S berechnet wurde. Gemäß § 16 Abs 1 Z 9 EStG 1988 iVm § 26 Z 4 lit e EStG 1988 können Nächtigungsgelder für Auslandsdienstreisen mit dem Höchstsatz der Nächtigungsgelder der Bundesbediensteten berücksichtigt werden. Gemäß der hier anzuwendenden Verordnung der Bundesregierung über die Festsetzung der Reisezulagen für Dienstverrichtungen im Ausland vom 21. Juli 1993, BGBl 483/1993 beträgt die Nächtigungsgebühr in der Gebührenstufe 5 für die Republik Korea (Südkorea) 447,00 S.

Demnach würden Ihnen Nächtigungsgelder in Höhe von insgesamt 40.230,00 S zustehen. Die Kosten der Dienstreise nach Südkorea werden daher wie folgt berechnet:

Art der Aufwendungen	laut Antrag (in ATS)	lt. Berechnung des Referenten (in ATS)
Kilometergeld Gallneukirchen – Hörsching	147,00	147,00
Flugticket Linz – Seoul –Linz	11.570,00	11.570,00
Taggeld in Korea lt. obiger Aufstellung	42.660,00	30.696,00
Nächtigungsgeld	30.780,00	40.230,00
Stornogebühr für Rückflug	1.500,00	1.500,00
Kilometergeld Hörsching – Gallneukirchen	147,00	147,00
Reisekosten in Korea (Bahnhahrten)	2.625,15	2.625,15
Taxi, U-Bahn, Autobus in Korea	9.000,00	9.000,00
Zwischensumme	98.429,15	95.915,15
Vergütung des Arbeitgebers	-71.714,77	-71.714,77
Werbungskosten für Auslandsdienstreise	26.714,38	24.200,38

Zu den Reisekosten vom Juli 2000 im Zusammenhang mit dem Forschungsprojekt (Inlandsdienstreise) wird bemerkt, dass gemäß § 16 Abs 1 Z. 9 EStG 1988 iVm § 26 Z 4 lit b EStG 1988 das Tagesgeld für Inlandsdienstreisen bis zu 360,00 S betragen darf. Sie haben jedoch für die Dienstreise nach Graz ein Tagesgeld von 384,00 S geltend gemacht. Weiters beträgt bei einer Inlandsdienstreise gemäß § 16 Abs 1 Z. 9 EStG 1988 iVm § 26 Z 4 lit c EStG 1988 das Nächtigungsgeld einschließlich der Kosten des Frühstücks höchstens 200,00 S, sofern keine höheren Kosten nachgewiesen werden. Sie haben pro Nächtigung jedoch 600,00 S geltend gemacht, ein Nachweis höherer Kosten ist nicht aktenkundig. Die Reisekosten würden daher – sofern keine entsprechende Nachweise vorgelegt werden - wie folgt berechnet:

Art der Aufwendungen	laut Antrag in ATS	lt. Berechnung des Referenten (in ATS)
Kilometergeld Gallneukirchen – Graz - Gallneukirchen	2.469,60	2.469,60

Taggeld	1.152,00	1.080,00
Nächtigungsgeld	1.200,00	400,00
Summe:	4.821,60	3.949,60

Die im Zusammenhang mit dem Forschungsprojekt angefallenen Werbungskosten würden daher insgesamt wie folgt berechnet:

Art der Aufwendungen	laut Antrag in ATS	lt. Berechnung des Referenten (in ATS)
Auslandsdienstreise	26.714,38	24.200,38
Inlandsdienstreise im Juli 2000	4.821,60	3.949,60
Recherchen im Zusammenhang mit Forschungsarbeiten	9.515,00	9.515,00
Diverse Besprechungen in Graz	2.940,00	2.940,00
Büromaterial	1.657,60	1.657,60
Fachliteratur	505,00	505,00
Übersetzungsarbeiten	7.200,00	7.200,00
Summe der Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte	53.353,58	49.967,58

Das Finanzamt hat im angefochtenen Bescheid bisher Werbungskosten in Höhe von 22.754,00 S anerkannt.

Informativ wird mitgeteilt, dass die dem unabhängigen Finanzsenat übermittelte Bestätigung über Ihre Erwerbsminderung dem Finanzamt zur Kenntnis gebracht wird. Im Falle einer Berufungsentscheidung wird auf Grund dieser Bestätigung gemäß § 35 Abs 3 EStG 1988 zusätzlich zur bisher vom Finanzamt bereits anerkannten außergewöhnlichen Belastung für die auswärtige Berufsausbildung eines Kindes (18.000,00 S) eine weitere außergewöhnliche Belastung wegen Erwerbsminderung in Höhe von 5.964,00 S berücksichtigt."

Dieser Vorhalt wurde auch dem Finanzamt zur Kenntnis gebracht, welches zu den Berechnungen der Werbungskosten durch den Referenten keine Einwendungen erhoben hat.

Der steuerliche Vertreter des Berufungswerbers teilte mit e-Mail vom 2. Februar 2004 mit, dass ersucht wird, im Sinne der Ausführungen im Schreiben vom 16. Jänner 2004 eine Berufungsentscheidung zu erlassen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 16 Abs. 1 Z. 9 EStG 1988 sind Werbungskosten die Reisekosten 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. Höhere Aufwendungen für Verpflegung sind nicht zu berücksichtigen. Gemäß § 26 Z. 4 lit. d EStG 1988 iVm § 16 Abs. 1 Z. 9 EStG 1988 können Tagesgelder für Auslandsdienstreisen können mit dem Höchstsatz der Auslandsreisesätze der Bundesbediensteten berücksichtigt werden.

Eine Reise iSd § 16 Abs. 1 Z. 9 EStG 1988 liegt vor, wenn sich der Steuerpflichtige zwecks Verrichtung beruflicher Obliegenheiten vom Mittelpunkt seiner Tätigkeiten entfernt, ohne dass dadurch der bisherige Mittelpunkt der Tätigkeit aufgegeben wird. 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 qualifizieren und der Aufenthalt an ihm keine Reise. Soweit der Berufungswerber in Südkorea an einen Ort aufgehalten hat, der sich als Mittelpunkt der Tätigkeit darstellt, kann mangels einer Reise iSd § 16 Abs. 1 Z. 9 EStG 1988 nicht mit den Sätzen des § 26 Z. 7 EStG 1988 Rechnung getragen werden. Dieser Ort, der während der Ausführung des Forschungsauftrages als Mittelpunkt der Tätigkeit darstellt, ist Seoul, zumal von diesem Ort alle weiteren Reisen in Südkorea ausgehen und die Forschungstätigkeit überwiegend in an diesem Ort stattgefunden hat. Nach Ablauf einer fünftägigen Anlaufphase ist davon auszugehen, dass der Berufungswerber die preisgünstigsten Verpflegungsmöglichkeiten herausfinden konnte. Der unabhängige Finanzsenat folgt den Lohnsteuerrichtlinien 2002 des Bundesministeriums für Finanzen insoweit, als die Begründung eines weiteren Mittelpunktes dann anzunehmen ist, wenn sich die Dienstverrichtung auf einen anderen Einsatzort durchgehend über einen längeren Zeitraum erstreckt. Von einem längeren Zeitraum ist dann auszugehen, wenn der Arbeitnehmer an einem Einsatzort durchgehend tätig wird und die Anfangsphase von fünf Tagen überschritten wird (vgl. LStRL 2002 Tz 300 und 301). Ab Überschreiten der Anfangsphase sind allerdings nur mehr die Verpflegungskosten abzugfähig, die sich aus dem Kaufpreisunterschied zwischen dem Inland und dem teureren Ausland ergeben. Denn dieser Verpflegungsmehraufwand lässt sich auch dann nicht vermeiden, wenn der Steuerpflichtige am ausländischen Wohnsitz die preisgünstigsten Verpflegungsmöglichkeiten in Anspruch nimmt. Eine steuerliche Berücksichtigung kann beispielsweise durch Ansatz der im § 21 GehG 1956 genannten Kaufkraft-Ausgleichszulage

(Kaufkraftausgleichszulage) bzw durch Abzug der Differenz zwischen den Auslandsdiäten und den Tagesgeldern im Inland laut Reisegebührenvorschrift 1955 erfolgen.

Vom Finanzamt wurde im bisherigen Verfahren noch nicht berücksichtigt, dass der Berufungswerber in Südkorea ausgehend von Seoul, dem neuen Mittelpunkt der Tätigkeit, diverse beruflich veranlasste Reisen getätigt hat. An diesen Reisetagen steht dem Berufungswerber das erhöhte Taggeld und nicht bloß die Kaufkraftausgleichszulage als Werbungskosten zu.

Die vom Berufungswerber herangezogenen Tages- und Nächtigungsgelder lagen unter den in der Verordnung der Bundesregierung über die Festsetzung der Reisezulagen für Dienstverrichtungen im Ausland vom 21. Juli 1993, BGBl 483/1993 angeführten Beträgen lagen. Es spricht jedoch nichts dagegen, die Tages- und Nächtigungsgelder nach dem zustehenden Höchstausmaß zu berechnen. Der daraus resultierende Betrag liegt unter dem vom Berufungswerber geltend gemachten Werbungskosten.

Zu den Reisekosten vom Juli 2000 im Zusammenhang mit dem Forschungsprojekt (Inlandsdienstreise) wurde im Schreiben vom 19. Jänner 2004 darauf hingewiesen, dass gemäß § 16 Abs. 1 Z. 9 EStG 1988 iVm § 26 Z 4 lit. b EStG 1988 das Tagesgeld für Inlandsdienstreisen bis zu 360,00 S betragen darf. Der Berufungswerber hat jedoch für die Dienstreise nach Graz ein Tagesgeld von 384,00 S geltend gemacht. Weiters beträgt bei einer Inlandsdienstreise gemäß § 16 Abs 1 Z. 9 EStG 1988 iVm § 26 Z 4 lit c EStG 1988 das Nächtigungsgeld einschließlich der Kosten des Frühstucks höchstens 200,00 S, sofern keine höheren Kosten nachgewiesen werden. Hier hat der Berufungswerber pro Nächtigung jedoch 600,00 S geltend gemacht. Ein Nachweis höherer Kosten ist nicht erfolgt bzw. wurde diese Berechnung mit e-mail vom 2. Februar 2004 außer Streit gestellt.

Zusätzlich zu der bereits geltend gemachten außergewöhnlichen Belastung für die auswärtige Berufsausbildung eines Kindes war der Pauschbetrag für die 80 %-ige Erwerbsminderung zu berücksichtigen. Die konkrete Berechnung der Einkommensteuer ist dem beiliegenden Berechnungsblatt zu entnehmen.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Linz, 12. Februar 2004