



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Berufungswerbers, vom 3. November 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes, vertreten durch Finanzanwaltes, vom 25. Oktober 2005 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2004 entschieden:

Der angefochtene Bescheid und die Berufungsvorentscheidung vom 24. Februar 2006 werden gemäß § 289 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO) unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

Entscheidungsgründe

In seiner am 29. August 2005 beim Finanzamt eingereichten Einkommensteuererklärung für das Jahr 2004 begehrte der Berufungswerber in Rahmen seiner Einkünfte aus nicht-selbständiger Arbeit als Universitätsprofessor auf der Arbeitsplatz, die steuerliche Berücksichtigung ua. von Ausgaben für „notwendige Mitarbeiter, weil zugesagte Mitarbeiter entzogen wurden“ in Höhe von 33.357,00 €. Weitere – neben den nichtselbständigen Einkünften - im Jahr 2004 erzielte Einkünfte, insbesondere aus selbständiger Arbeit, erklärte der Berufungswerber in seiner Steuererklärung nicht.

Das Finanzamt versagte (ohne Vornahme weiterer Ermittlungen) im gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig erlassenen Einkommensteuerbescheid mit Ausfertigungsdatum 25. Oktober 2005 ua. den Werbungskostenabzug betreffend obiger geltend gemachter Aufwendungen für Mitarbeiter mit der Begründung, nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sei bei einem Dienstverhältnis grundsätzlich davon auszugehen, dass allfälliges Hilfspersonal, das für die Ausübung einer gehobenen nichtselbständigen Tätigkeit erforderlich sei,

vom Dienstgeber bereitgestellt werde. Es gehöre nicht zu den Obliegenheiten eines Bundesbediensteten, aus seinen Dienstbezügen dritte Personen als Hilfskräfte zu entlohnen, deren Tätigkeit er für die Ausübung seiner Tätigkeit in Anspruch nehme. Daher seien die Zahlungen an Mitarbeiter in Höhe von 33.357,00 € nicht anzuerkennen.

In der gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2004 fristgerecht erhobenen Berufung vom 3. November 2005 führte der Berufungswerber ua. aus, sein Dienstgeber habe ihm die Beistellung von erforderlichem Hilfspersonal auch in einer Berufsvereinbarung, die für den Berufungswerber Voraussetzung der Aufgabe eines gesicherten Besitzstandes im Ausland gewesen sei, besonders zugesichert, diese Zusicherung jedoch aber teilweise überhaupt nicht eingehalten und teilweise nachträglich vorsätzlich gebrochen und das zugesagte Personal teilweise nicht gewährt und teilweise wieder entzogen. Da er als Wissenschaftler einen Anspruch darauf habe, seine Wissenschaftsfreiheit durch Forschung mit Hilfe zugesagten Hilfspersonals zu verwirklichen, müsse er bei Ausbleiben bzw. Entzug der ihm vertraglich zugesicherten Mittel wenigstens eigene Mittel einsetzen und steuerlich geltend machen dürfen. Der angebliche Grundsatz der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes dürfe im vorliegenden Fall keine Rolle spielen, da die Abgabenbehörde die gegenständlichen Kosten auch in den Vorjahren auf Grund der besonderen Umstände anerkannt habe.

In der Berufungsvorentscheidung betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2004 (mit Ausfertigungsdatum 24. Februar 2006) versagte das Finanzamt ua. den Aufwendungen für Mitarbeiter den Werbungskostenabzug. Begründend führte hierzu die Abgabenbehörde aus, ein Arbeitnehmer habe seine Arbeitsleistung grundsätzlich persönlich zu erbringen; daher stehe der Einsatz von Hilfskräften regelmäßig nicht im Zusammenhang mit der nichtselbständigen Tätigkeit. Dies gelte im Besonderen für ein öffentlich-rechtliches Dienstverhältnis. Es gehöre daher auch nicht zu den dienstlichen Obliegenheiten, aus seinen Dienstbezügen dritte Personen als Hilfskräfte zu entlohnen, deren Tätigkeit er für die Ausübung seiner Tätigkeit laufend in Anspruch nehme. Die Umschreibung der aus einem Dienstverhältnis resultierenden Pflichten eines Arbeitnehmers mache deutlich, dass es einem Arbeitnehmer grundsätzlich verwehrt sei, sich zur Erfüllung der ihm obliegenden Aufgaben einer dritten Person zu bedienen bzw. sich durch eine solche vertreten zu lassen. Die Leistung, die der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber auf Grund des zwischen ihnen bestehenden Dienstverhältnisses erbringe, sei eine persönliche und daher grundsätzlich unvertretbare Leistung.

Mit dem am 6. März 2006 beim Finanzamt eingegangenen Schreiben beantragte der Berufungswerber die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz und führte hierin ergänzend aus, er sei als ordentlicher Universitätsprofessor anders als andere nichtselbständige Arbeitnehmer sowohl in der Lehre wie auch in der Forschung im Rahmen der geltenden Gesetze völlig frei. Er habe weder eine feste Dienstzeit noch sei er im Rahmen

von Lehre und Forschung Weisungen unterworfen, insbesondere könne er Gegenstand und Umfang völlig frei bestimmen und werde umso mehr geschätzt, je mehr seine Arbeitsergebnisse in der internationalen Wissenschaftsgesellschaft anerkannt werde. Zutreffend sei zwar, dass ein Arbeitnehmer grundsätzlich seine Arbeitsleistung persönlich zu erbringen habe, jedoch werde in der Berufungsvereinbarung anerkannt, dass dies bei berufenen Universitätsprofessoren durch dafür zur Verfügung gestellte Hilfskräfte erfolgen dürfe. Deshalb stehe bei ihm anders als bei anderen Arbeitnehmern auf Grund einer persönlichen Vereinbarung zwischen dem Arbeitgeber und ihm der Einsatz von Hilfskräften in Zusammenhang mit seiner nichtselbständigen Tätigkeit. Zutreffend sei, dass er als ordentlicher Universitätsprofessor nicht zur Erzielung von Erfolgen und dafür zur Verwendung von ihm zur Verfügung gestellten oder anderen Hilfseinrichtungen verpflichtet sei, jedoch sei unzutreffend, dass ihm dies verwehrt sei. Durch seine Berufung aus dem Ausland und der dafür abgeschlossenen Berufungsvereinbarung sei anerkannt, dass er Fremdleistungen für seine Arbeitnehmertätigkeit unmittelbar verwenden dürfe. Diese Berechtigung ergebe sich in Vergleich auch bei den von ihm erworbenen, für die Lehre und Forschung benötigten und von der Abgabenbehörde als Werbungskosten anerkannten Büchern, Geräten, Programmen oder Dienstleistungen. Jeder Arbeitgeber sei mit der Anschaffung dieser durch den Arbeitnehmer auf eigene Kosten einverstanden. Die von ihm aufgewendeten zusätzlichen Kosten für Dienstleistungsergebnisse würden auf gleicher Stufe mit all diesen Kosten für Bücher, Rechner, Programme oder Leistungen stehen. Er würde sie durchweg von freien Mitarbeitern, die in zeitlicher, örtlicher und sachlicher Hinsicht völlig frei entscheiden dürfen, erwerben. Der einzige Unterschied bestehe darin, dass diese anders als bei Büchern, Geräten oder Standardprogrammen keine standardisierten Gattungsleistungen, sondern wie bei durchweg bei ihm anerkannten Spezialdatenverarbeitungsprogrammen Spezialleistungen für ausgewählte und abgesprochene Erzeugnisse erbringen würden. In der Forschung sei der Einsatz von Drittmittel längst als unstreitig anerkannt. Die meisten Drittmittel seien in Wahrheit aber nur verdeckte öffentliche Gelder. Umso mehr müsse es der Staat anerkennen, wenn ein ordentlicher Universitätsprofessor für sein Arbeitsergebnis nicht nur öffentliche Gelder, sondern auch privates Einkommen verwende, das im übrigen von den Empfängern vermutlich umgehend versteuert konsumiert werde. Die Finanzverwaltung Österreichs habe dies in seinem Fall in gleicher Weise wie die Finanzverwaltung Deutschland in Jahrzehnten zuvor auch anerkannt. In keinem einzigen Fall seien die von ihm seit Beginn der Tätigkeit in Österreich im Rahmen der Einkommensteuererklärungen je nach Anfall als für wissenschaftliche Tätigkeit notwendig geltend gemachten Dienstleistungskosten von der Abgabenbehörde bisher bestritten, sondern nach sorgfältiger Überprüfung bisher stets anerkannt worden. Wenn nach nahezu zwanzigjähriger einheitlicher Verwaltungspraxis ohne Vorankündigung eine vollständige Behandlungsänderung zu Lasten des Steuer-

pflichtigen eintrete, sei dies für den Steuerpflichtigen unzumutbar, da er mit dieser Art der Entscheidung nach diesen langen Jahren nicht zu rechnen brauche.

Über Vorhalt des Referenten vom 27. Juni 2006 führte der Berufungswerber ergänzend ua. aus, er habe trotz zahlreicher wissenschaftlicher Publikationen keine Einkünfte aus wissenschaftlicher Arbeit erklärt. Er habe seines Wissens bei jeder Einkommensteuererklärung immer mitgeteilt, dass er seine selbständigen Einkünfte in Deutschland versteuere. Das habe die Finanzbehörde stets ohne jede Beanstandung akzeptiert. Die Urheberrechte seiner mit Hilfe von ihm bezahlten Mitarbeiter von ihm verantwortlich erstellten Werke würden ihm zustehen (Schreiben vom 26. Juli 2006).

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach der Bestimmung des § 289 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz, wenn die Berufung weder zurückzuweisen (§ 273 BAO) noch als zurückgenommen (§ 85 Abs. 2 BAO, § 86a Abs. 1 BAO, § 275 BAO) oder als gegenstandslos (§ 256 Abs. 3 BAO, § 274 BAO) zu erklären ist, diese durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Berufungsvorentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1 BAO) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können.

Nach § 115 Abs. 1 BAO haben die Abgabenbehörden von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind.

Im vorliegenden Fall ist die steuerliche Berücksichtigung der vom Berufungswerber im Rahmen seiner nichtselbständigen Tätigkeit geltend gemachten Aufwendungen für „wissenschaftliche Mitarbeiter“ im Gesamtbetrag von 33.357,00 € strittig. Die Abgabenbehörde versagte den Werbungskostenabzug mit der Begründung, es sei einem Arbeitnehmer grundsätzlich verwehrt, sich zur Erfüllung der ihm obliegenden und von ihm persönlich auf Grund des bestehenden Dienstverhältnisses dem Arbeitgeber zu erbringenden unvertretbaren Arbeitsleistungen und Aufgaben einer dritten Person zu bedienen, weshalb der Einsatz von Hilfskräften regelmäßig nicht im Zusammenhang mit der nichtselbständigen Tätigkeit stehen würde.

Der Berufungswerber ist Verfasser zahlreicher wissenschaftlicher Publikationen und Sachbücher (vgl. hierzu auch den dem Veranlagungsakt beiliegenden Auszug der Homepage der Arbeitsplatz1), welche von ihm - laut eigenen Angaben in der Vorhaltsbeantwortung vom 26. Juli 2006 - mit Hilfe der (streitgegenständlichen) von ihm bezahlten Mitarbeiter eigenverantwortlich erstellt werden würden. Der Abgabepflichtige erklärte aus dieser Tätigkeit in

Österreich keine selbständigen Einkünfte (aus freiberuflicher Tätigkeit), da er diese in Deutschland versteuern würde (vgl. Vorhaltsbeantwortung an den Unabhängigen Finanzsenat vom 26. Juli 2006).

Auf Grund der vorliegenden Aktenlage ist für den Referenten äußerst zweifelhaft, ob der Republik Deutschland tatsächlich das Besteuerungsrecht an den vom Berufungswerber im streitgegenständlichen Jahr offensichtlich bezogenen und in Österreich nicht erklärten obigen Einkünften aus selbständiger Arbeit zukommt oder ob diese auf Grund des bestehenden Doppelbesteuerungsabkommen mit der Bundesrepublik Deutschland nicht vielmehr in Österreich zu versteuern wären. Der Berufungswerber verfügt nämlich in Österreich über einen Wohnsitz, der nach Aktenlage auch den Mittelpunkt seines Lebensinteresses darstellen dürfte. Die vom Berufungswerber aus obigen Publikationen (Fachbücher, Artikel in Fachzeitschriften uä.) erzielten Einnahmen aus freiberuflicher Tätigkeit, insbesondere auch die (ua. wahrscheinlich von der deutschen Verlagsanstalt) gezahlten Lizenzgebühren für wissenschaftliche Werke, würden demzufolge nach Art. 12 des DBA Deutschland einer Besteuerung in Österreich unterliegen, zumal der Berufungswerber laut Aktenlage über keine in Deutschland gelegene feste Einrichtung, welcher obige Zahlungen ausschließlich zuzurechnen sein könnten, verfügen dürfte. Aus der Aktenlage ergibt sich weiters nicht, ob vom Berufungswerber im strittigen Jahr darüber hinaus auch Einkünfte aus den im Eigenverlag vertriebenen Publikationen erzielt wurden und inwieweit ihm diesbezüglich eine deutsche Betriebsstätte, welcher ausschließlich diese wissenschaftlichen Arbeitsleistungen zuzurechnen wären, zukommt.

Vom Berufungswerber wurden in seiner Aufstellung über die Werbungskosten die strittigen Aufwendungen für Mitarbeiter ausschließlich seinen nichtselbständigen Einkünften zugerechnet. Abweichend hiervon erklärte der Berufungswerber in seiner Vorhaltsbeantwortung vom 26. Juli 2006, die im Rahmen seiner selbständigen Tätigkeit publizierten Werke seien mit Hilfe der von ihm bezahlten Mitarbeiter erstellt worden. Aus diesem widersprüchlichen Vorbringen ergibt sich sohin für den Referenten nicht, welcher Einkunftsart und in welcher Höhe die behaupteten streitgegenständlichen Ausgaben für Mitarbeiter schlussendlich zuzurechnen sind.

Der Berufungswerber legte darüber hinaus Zahlungsbestätigungen bzw. Quittungen vor, welche die geltend gemachten Ausgaben für Mitarbeiter im Gesamtbetrag von 33.357,00 € belegen sollten. Die Unterlagen laut Aktenlage umfassen jedoch lediglich Zahlungen in der Höhe von 31.967,40 €. Des Weiteren sind aus diesen Bestätigungen zum Teil weder der Leistungserbringer und die erbrachten konkreten Leistungen noch der Zahlungszeitpunkt ersichtlich. Einer diesbezüglichen Anfrage durch den Referenten wurde vom Berufungswerber in der Vorhaltsbeantwortung vom 26. Juli 2006 nicht bzw. nicht ausreichend entsprochen.

Von der Abgabenbehörde wurden vor Erlassung des bekämpften Bescheides keine Ermittlungen zur Klärung der Rechtsfrage durchgeführt, ob und in welcher Höhe die vom Berufungswerber nicht erklärten Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Österreich der Besteuerung unterliegen würden, welcher Einkunftsquelle sodann die streitgegenständlichen Aufwendungen zuzurechnen seien und inwieweit diese sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach bei der Einkommensteuerermittlung steuerliche Berücksichtigung finden können. Vor dem Hintergrund obiger Überlegungen und Feststellungen des Referenten ergibt sich sohin, dass die von der Abgabenbehörde ergriffenen Maßnahmen für eine Sachentscheidung unzureichend gewesen sind. Dem Finanzamt wäre gemäß § 115 BAO oblegen, das Vorbringen des Berufungswerbers von Amts wegen abzuklären und die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind, auf geeignete Art zu ermitteln.

Da im gegenständlichen Fall die fehlenden Ermittlungen (§ 115 Abs. 1 BAO) einen relativ großen Umfang haben, ist es zweckmäßig, dass diese von der Abgabenbehörde erster Instanz nachgeholt werden. Weiters sind auch die Einwendungen und Behauptungen zum Sachverhalt (vgl. Vorhaltsbeantwortung des Berufungswerbers vom 26. Juli 2006), die erstmals im Zuge des Verfahrens vor der Abgabenbehörde zweiter Instanz gemacht wurden, einer entsprechenden Prüfung und Würdigung zu unterziehen. Da ein Großteil der im Berufungsverfahren eingewendeten Argumente neu vorgebracht wurde, und vom Berufungswerber erstmals der Bezug von (in Österreich nicht erklärten) Einkünften aus selbständiger Arbeit ausdrücklich zugestanden wurde, ist es durchaus zweckmäßig, diese von der Abgabenbehörde erster Instanz vorweg prüfen bzw. neu würdigen zu lassen.

Da somit Ermittlungen (§ 115 Abs. 1 BAO) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden können, war die Voraussetzung für eine Bescheidaufhebung nach § 289 Abs. 1 BAO gegeben. Die Unterlassung dahingehender Ermittlungen war aus objektiver Sicht auch wesentlich, weil die voran geführten Maßnahmen, wie zB. die Feststellungen, ob die streitgegenständlichen Ausgaben (zur Gänze oder zum Teil) den nichtselbständigen Einkünften oder den selbständigen Einkünften zuzurechnen sind, ob die Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Österreich steuerbar sind oder nicht, und ob die behaupteten Ausgaben tatsächlich in dieser Höhe im Rahmen der beruflichen Tätigkeit aufgelaufen sind (vgl. ua. Aufwendungen für die Tochter unter Berücksichtigung der Angaben hierzu in der Vorhaltsbeantwortung des Berufungswerbers vom 26. Juli 2006), weiterreichende Erhebungen erfordern, die infolge ihres Umfanges nur im Organisationsrahmen des Finanzamtes verfahrensökonomisch abzuwickeln sind. Eine Unterlassung von Ermittlungen ergab sich – soweit es die nachträglich eingestandenen Einkünfte aus selbständiger Arbeit selbst betreffen - auch daraus, dass erstmals in der Vorhaltsbeantwortung vom 26. Juli 2006

Umstände vorgebracht wurden, hinsichtlich welcher die Abgabenbehörde erster Instanz noch kein Ermittlungsverfahren durchgeführt hat (vgl. Ritz, BAO-Kommentar³, Tz. 11 zu § 289, 864).

Mit dem angefochtenen Bescheid war auch die Berufungsvorentscheidung vom 24. Februar 2006 aufzuheben, weil die Berufungsvorentscheidung den angefochtenen Bescheid (bis zur abschließenden Berufungserledigung) aus dem Rechtsbestand verdrängt, die Aufhebung nur eines verdrängten Bescheides aber ins Leere ginge (Ritz aaO, Tz. 7 zu § 289 BAO, 863).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 14. September 2006