



Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der BW, Adresse, vertreten durch Zobl, Bauer & Partner Wirtschaftsprüfung GmbH, Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungskanzlei, 5020 Salzburg, Mildenburggasse 6, vom 13. November 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Stadt, vertreten durch Mag. Dr. Thomas Seiler, vom 22. Oktober 2007 betreffend Einkommensteuer 2005 entschieden:

Der angefochtene Bescheid und die Berufungsvorentscheidung werden gemäß § 289 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl Nr. 1961/194 idGf, unter Zurückweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

Begründung

Mit Bescheid vom 24. Mai 2007 wurde die BW, die Institutsvorständin an der Universität C ist, zur Einkommenssteuer 2005 veranlagt. Dabei wurden bei den Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit antragsgemäß Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte im Ausmaß von € 15.754,86 berücksichtigt.

Mit Datum 26. Mai 2007 langte beim FA eine Beilage zur Einkommensteuererklärung für 2005 ein, in der diese Werbungskosten aufgelistet wurden. Daraus war ersichtlich, dass in den € 15.754,86 Reisekosten im Ausmaß von € 11.026,78 enthalten waren.

In Beantwortung eines Vorhaltes übermittelte die steuerliche Vertretung der BW dem FA im mit 4. Oktober 2007 eine Aufstellung der Reisekosten gegliedert in "inländische und ausländische Dienstreisen". Das FA errechnete den Anteil an Taggeldern, Nächtigungskosten und

Fahrtkosten für die inländischen Dienstreisen mit € 4.969,48 und den ausländischen Dienstreisen mit € 6.057,30.

Über weiteren Vorhalt des FA übermittelte die steuerliche Vertretung der BW dem FA Informationen über das Netzwerk A, für das ein Großteil der Reisekosten im Jahr 2005 geltend gemacht worden seien und beschrieb dieses als das größte Bildungs- und Forschungsnetzwerk für die Zusammenarbeit zwischen Österreich und B und darüber hinaus das größte derartige einzelstaatliche Netzwerk innerhalb der EU.

Das FA erließ in weiterer Folge nach Aufhebung des ursprünglichen Einkommenssteuerbescheides gemäß § 299 BAO einen neuen Einkommensteuerbescheid für 2005, in dem alle inländischen Dienstreisen und von den Auslandsdienstreisen Taggelder für fünf Tage in B mit € 35,10 sowie für 158 Tage die Differenz zwischen ausländischen und inländischen Taggeldern in Höhe von € 8,70 anerkannt wurden und davon Reisekostenersätze des Dienstgebers in Höhe von € 3.322,40 abgezogen und im Ergebnis Werbungskosten in Höhe von € 8.261,06 angesetzt wurden.

Gegen diesen Bescheid er hob die BW durch ihren ausgewiesenen Vertreter fristgerecht Berufung und führte dazu aus, dass sie an verschiedenen Einsatzorten in B tätig gewesen sei, weswegen beantragt werde, für sechs Einsatzorte Taggelder für fünf Tage á € 35,10 anzusetzen, weiters für 4 Tage einen Tagessatz von € 26,40 und für weitere 5 Tage einen Tagessatz von € 36,10. Nur für 127 Tage sei die Differenz zwischen ausländischen und inländischen Taggeldern in Höhe von € 8,70 anzusetzen.

Zudem könnten die Reisekostenersätze nicht von den geltend gemachten Reisekosten lt. Auflistung abgezogen werden.

In weiterer Folge erließ das FA eine Berufungsvorentscheidung, in der es Werbungskosten für die Auslandsreisen zur Gänze nicht anerkannte und von den geltend gemachten Inlandsreisen die vom Dienstgeber geleisteten Reisekostenersätze in Höhe von € 3.322,60 abzog. Zur Begründung führte das FA an, dass die Auslandreisen nicht anerkannt werden könnten, da Aufwendungen für die Ausübung der Funktion einer Auslandsreferentin infolge der Ehrenamtlichkeit dieser Tätigkeit nicht der Erwerbung, Sicherung und Erhaltung von Einnahmen dienten. Auf eine Entscheidung der FLD für Salzburg betreffend diese Tätigkeit (Funktion einer Auslandsreferentin) der BW betreffend das Jahr 1992 werde verwiesen.

Eine Berücksichtigung ausländischer Reisekosten könne erst ab Mai 2006 erfolgen, da dann eine Dienstzuteilung der BW an den Verein A erfolgt sei.

Darauf beantragte die BW durch ihre ausgewiesene Vertretung fristgerecht die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung.

In den Akten erliegt für das Jahr 2006 u.a. ein Schreiben des BMBWK, in dem die Tätigkeit der BW und ihre Bedeutung für den Aufbau des A seit dem Jahr 2001 sowie dessen Bedeutung für die Republik in wissenschaftlicher, technologischer und kultureller Hinsicht beschrieben wird. Weiters wird dargestellt, dass ein "Verein zur Förderung des A gegründet" worden sei, und dessen Umfang die volle Arbeitskraft der BW erfordere, weswegen ersucht werde, alle notwendigen Schritte zu veranlassen damit die BW unter voller Wahrung der Rechte ihre gesamte Arbeitskraft diesem Verein zur Verfügung stellen könne, was letztlich zu einer Dienstzuteilung der BW durch das BMBWK an diesen Verein führte.

Der UFS hat dazu erwogen:

Gemäß § 276 Abs. 3 BAO gilt, wenn ein Vorlageantrag rechtzeitig eingebracht wird, ..., die Berufung wiederum als unerledigt. Der UFS hat somit über den von der BW angefochtenen Erstbescheid abzusprechen.

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. ...

Dazu gehören gemäß § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Verpflegung und Unterkunft bei ausschließlich beruflich veranlassten Reisen. Dabei sind diese Aufwendungen ohne Nachweis ihrer Höhe als Werbungskosten anzuerkennen, soweit sie aus § 26 Z 4 EStG 1988 ergebenden Beträge nicht übersteigen.

Das FA hat zur Klärung der Frage, ob es sich bei den von der BW bei ihren Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit geltend gemachten Kosten um Werbungskosten handelt, in mehreren Bereichen Ermittlungen unterlassen.

Dies betrifft hinsichtlich der Aufwendungen der BW für das A zunächst die Frage, für welche Institution die BW tätig geworden ist. In den Schriftsätze der BW im Streitjahr ist von einem Bildungs- und Forschungsnetzwerk die Rede, in den Unterlagen die die steuerliche Vertretung der BW für das Jahr 2006 vorgelegt hat, ist von einem Verein die Rede, an dem das BMBWK offenbar beteiligt ist, sodass eine Dienstzuteilung der BW an diesen Verein möglich war.

Damit ist nach Sicht des UFS die Frage zu klären, ob es sich bei der Tätigkeit der BW für das A um eine ehrenamtliche Tätigkeit handelt (wovon das FA in der Berufungsvorentscheidung

ausgegangen ist) oder es sich um eine Tätigkeit für den Dienstgeber handelt, von dem die BW die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erhält.

Das FA stützt sich bei seiner Beurteilung in der Berufungsvorentscheidung wohl implizit darauf, dass aus der Tätigkeit der BW für diesen Verein (bisher) keine Einkünfte entstanden sind und auf die vom VwGH bisher dazu ergangene Rechtsprechung zu Werbungskosten im Zusammenhang mit unentgeltlich erbrachten Tätigkeiten bzw. Ehrenämtern.

Soweit aus den Akten erkennbar, scheint der verfahrensgegenständliche Sachverhalt aber nicht deckungsgleich mit den vom VwGH entschiedenen Fällen zu sein.

Die BW hat im Jahr 2005 mehr als 160 Tage für das A im Ausland zugebracht, und – wenn der UFS die Aufstellung der Inlandsreisen richtig deutet – neben anderen Reisen im Inland auch einige der Inlandsdienstreisen für dieses Netzwerk getätigert.

Wie dies auch bei der zeitlich flexiblen Einteilung einer Universitätsprofessorin ohne Einverständnis des Dienstgebers möglich sein wollte, ist nicht nachvollziehbar, zumindest dann nicht wenn eine volle Lehrverpflichtung der BW bestanden hat.

Zudem scheint die Bedeutung dieses Vereines für den Dienstgeber derartig groß zu sein, dass – bei Aufrechterhaltung der Bezüge der BW – ab dem Jahr 2006 eine Dienstzuteilung an diese Organisation erfolgt ist, die auch vom BMBWK, dem Ressort, dem die Universität angehört, getragen wird.

Damit könnten diese Reisekosten Kosten sein, die der Beruf der BW mit sich bringt und die – unter dem Aspekt der Gleichstellung von Werbungskosten und Betriebsausgaben - sehr wohl zum Abzug zugelassen werden könnten.

Ob diese Beurteilung im Jahr 2005 gilt, muss überprüft werden, diesbezügliche Unterlagen liegen nur für das Jahr 2006 vor.

Nach der Aktenlage dürfte dies nicht nur für die Auslandsreisen, sondern auch ebenso für die Inlandsreisen zu überprüfen sein, da die BW – wie bereits angesprochen - offenbar auch im Inland für das A unterwegs war.

Nicht geklärt ist darüber hinaus, inwieweit diese Inlandsreisen mit der nichtselbständigen Tätigkeit der BW, oder zB ihrer selbständigen Tätigkeit in Zusammenhang stehen. So wäre zB zu überprüfen, ob die Reise am 2. Februar 2005 nicht mit den Einkünften aus selbständiger Arbeit im Zusammenhang steht.

Weiters liegen für alle diese Reisen keine Tagungsprogramme, Sitzungsprotokolle oder ähnliche Unterlagen vor, die Auskunft über Inhalt und Dauer dieser beruflichen Verrichtungen

geben könnten. Auffällig ist, dass diese Reisen zum Teil Wochenenden bzw. Feiertage umfassen. (zB 22.1., 29.1., 20.3., 5.5., 8.5., 21./22.5., 16./17.7., 24.7., 8.10., 17./18.12) Daher wäre zu überprüfen, ob die geltend gemachten und vom FA anerkannten Reisekosten in voller Höhe anzuerkennen sind.

Dabei soll nicht verkannt werden, dass die von der BW angeführten Sitzungen zB in D möglicherweise an Freitagen spät abends geendet haben können und damit eine Rückreise erst am Wochenende möglich ist oder an Montagen früh morgens beginnen und damit eine Anreise bereits am Sonntag erfolgen muss. Auch ist es denkbar, dass die von der BW angeführten Sitzungen zumindest zum Teil auch an Wochenenden stattfinden können.

Da aber überhaupt keine weiteren Unterlagen zu diesem Punkt vorliegen, kann diese Frage nach der Aktenlage nicht beantwortet werden. Eine Klärung dieser Frage ist aber für die Frage der (vollständigen) Anerkennung der in Frage stehenden Aufwendungen sehr wohl von Bedeutung.

Sollte das FA wie im Erstbescheid zur Ansicht gelangen, dass die von der BW geltend gemachten Aufwendungen für Auslandsreisen für das A, dem Grunde nach anzuerkennen sind, wird dort die ebenfalls die Frage zu klären sein, ob die geltend gemachten Zeiten vollständig anzuerkennen sind, da auch in diesem Bereich keine Unterlagen vorliegen, die dokumentieren, ob bzw. in welchem Umfang eine berufliche Tätigkeit in B erfolgt ist.

Dies betrifft zB die Zeit um den Jahreswechsel in E aber auch die teilweise rund ein Monat dauernden Reisen in B. Auch bei diesen Reisen gibt es nach der Aktenlage teilweise keine Begründung für Aufenthalte von bis zu einer Woche an einem Ort.

Was die vom FA sowohl im Erstbescheid wie auch in der Berufungsvorentscheidung in Abzug gebrachten Kostenersätze in Höhe von rd. € 3.300,00 betrifft, so erliegt in den Akten des FA kein Nachweis dazu, dass diese Kostenersätze des Dienstgebers im Zusammenhang mit den geltend gemachten Werbungskosten stehen würden.

Diese Überlegung ist bei der Anzahl der als Werbungskosten geltend gemachten Reisetage zwar naheliegend, bei der intensiven Reisetätigkeit der BW wäre es aber durchaus auch denkbar, dass weitere Reisekosten aus ihrer Tätigkeit als Universitätsprofessorin angefallen sind, für die der Dienstgeber Aufwandsersätze geleistet hat. Auch dazu wurden bis dato keine Erhebungen des FA getätigt.

Das FA hat daher – wie zuvor dargestellt – in den obengenannten Bereichen Ermittlungen unterlassen, deren Durchführung möglicherweise zu anderslautenden Bescheiden geführt hätten bzw. bei denen eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können.

Bei dieser Ausgangssituation macht der UFS von der Möglichkeit der Aufhebung und Zurückverweisung gemäß § 289 Abs. 1 BAO Gebrauch, da Ermittlungen zu den gegenständlichen Fakten fehlen, weswegen eine Überprüfung ohne erstmalige, umfangreiche eigene Ermittlungen durch den UFS nicht möglich wäre. Diese Ermittlungen kann das FA aufgrund seiner personellen Ausstattung und des weniger zeitaufwendigen Verfahrens in erster Instanz schneller und kostengünstiger durchführen.

Diese Aufhebung erfolgt unter Abwägung der Interessen der Parteien auch deswegen, weil auf diese Art und Weise der BW die Möglichkeit gegeben wird, beim Fehlen von Ermittlungen der erstinstanzlichen Behörde seine Interessen durch zwei Instanzen geltend zu machen. Dadurch wäre nicht nur der Aufwand für Ermittlungen durch die zweite Instanz unverhältnismäßig hoch und könnte durch die Abgabenbehörde erster Instanz und die ihr zur Verfügung stehenden Organe effizienter und kostengünstiger durchgeführt werden, es ist dieser Variante auch unter dem Aspekt des Parteiengehörs durch zwei Instanzen der Vorzug zu geben.

Da nach der Aktenlage wesentliche Ermittlungen zum Sachverhalt in großem Umfang fehlen, macht der UFS auch von der Möglichkeit Gebrauch, bei der Durchführung einer Aufhebung und Zurückverweisung aus Zeit- und Kostengründen auf die Durchführung der beantragten mündlichen Verhandlung gemäß § 284 Abs. 3 BAO zu verzichten.

Salzburg, am 12. September 2013