



Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes A vom 21. Juni 2006 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 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

1.) In den Beilagen zu der – offenbar am 20.6.2006 eingereichten – Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für 2005 machte der – (zunächst) steuerlich nicht vertretene - Berufungswerber (Bw.) Reisekosten sowie Ausbildungskosten von 8.361,36 € als Werbungskosten geltend. In dem am 21.6.2006 ausgefertigten Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2005 wurden Werbungskosten von 1.039,10 € anerkannt. Begründend wurde dazu ausgeführt, dass Aufwendungen für ein „Unternehmertraining“ sowie für die Anschaffung eines Massagetisches nicht abgezogen werden konnten. Das Training stehe mit den nichtselbständigen Einkünften des Bw. in keinem Zusammenhang. Es lasse darauf schließen, dass sich der Bw. mit einer Massagepraxis selbstständig machen wollte. Aufwendungen für Arbeitsmittel bildeten nur dann Werbungskosten, wenn derartige Geräte am Arbeitsplatz entweder überhaupt nicht vorhanden seien oder nicht aufgestellt werden könnten. Kurse, die vom Arbeitgeber bezahlt worden sind, könnten nicht zusätzlich als Werbungskosten geltend gemacht werden. Fahrten zur B und nach C hätten an Hand von Belegen nur für die Zeiträume 28.2. bis 5.3. und 24. bis 28.8. nachvollzogen werden können.

Der Abgabepflichtige erhab Berufung und legte ein Schreiben seines Arbeitgebers vor. In dem – nach Mängelbehebungsauftrag vom 13.7.2006 – eingereichten Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 18.7.2006 wurden Werbungskosten von 7.075,03 € geltend gemacht. In der Berufungsvorentscheidung vom 5.4.2007 wurden Werbungskosten von 1.375,50 € anerkannt. Mit Schreiben vom 13.4.2007 (Vorlageantrag) wurde erklärungsgemäße Veranlagung beantragt.

2.) Der steuerliche Vertreter des Berufungswerbers verweist in seinem Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz darauf, dass der Nachweis des Besuchs der beantragten Veranstaltungen „in mehrfacher Form“ erbracht worden sei. Die behördlichen Mutmaßungen über die Intentionen des Bw. hinsichtlich seiner beruflichen Zukunft seien für den Antrag auf Anerkennung von Werbungskosten ohne Bedeutung. Tatsache sei, dass der Bw. seit ca. zwei Jahren als Dienstnehmer tätig sei.

3.) Nun trifft es zwar zu, dass der Bw. in der Beilage zur Abgabenerklärung höhere Werbungskosten geltend gemacht hat als der steuerliche Vertreter mit seinem Schreiben vom 18.7.2006. Wie sich aus der Aufgliederung der mit diesem Schreiben geltend gemachten Werbungskosten ergibt, handelt es sich – der Zusammensetzung nach – aber offenbar um *andere* Aufwendungen, als sie zunächst geltend gemacht worden sind. Beispielhaft sei nur aufgeführt, dass Kilometergelder in Höhe von 4.521,74 € geltend gemacht wurden (in der Beilage zur Abgabenerklärung wurden unter diesem Titel noch 2.251,70 € in Anspruch genommen). Im angefochtenen Bescheid wurden – wie in der Berufungsvorentscheidung – 499,11 € zuerkannt. Ohne die Zusammensetzung der geltend gemachten Werbungskosten (im Einzelnen) zu kennen, durften nicht sämtliche vom Bw. geltend gemachte Aufwendungen mit der Begründung abgelehnt werden, es handle sich um die „in der Abgabenerklärung angeführten“ Aus- und Fortbildungskosten (beträgt die Differenz doch immerhin wiederum 6.325 km). Mangelte es an Belegen (D, E), wären solche Belege vom steuerlichen Vertreter abzuverlangen gewesen. Ging das Finanzamt hingegen von der Annahme aus, dass es sich dabei um Kosten gehandelt hat, die vom (späteren Dienstgeber) getragen wurden (F, C), wäre – aktenmäßig nachvollziehbar – zu klären gewesen, ob der Dienstgeber wirklich *sämtliche* Kosten übernommen hat. Aufwendungen für geringwertige Wirtschaftsgüter sowie Büromaterialien wurden mit Schreiben vom 18.7.2006 größtenteils zum ersten Mal geltend gemacht. Auch die Anerkennung dieser Aufwendungen konnten ohne Einsichtnahme in die offenbar vorhandenen Belege nicht ohne jegliche Begründung verweigert werden. Festgehalten sei, dass sich in den Akten keinerlei Unterlagen befinden, aus denen ersehen werden könnte, welche Aufwendungen der (spätere Dienstgeber) konkret getragen hat.

4.) Einzuräumen ist, dass es zweifellos wünschenswert gewesen wäre, wenn der steuerliche Vertreter jene Belege, auf die er sich berufen hat, zugleich vorgelegt und – sofern er in Kennt-

nis der Begründung des angefochtenen Bescheides gewesen sein sollte – zugleich ausgeführt hätte, welche Kosten der Bw. nun aus Eigenem getragen hat und für welche Kosten der spätere Dienstgeber aufgekommen ist. Da im Abgabenverfahren aber grundsätzlich kein Neuerungsverbot besteht (§ 280 BAO) und es die Aufgabe der Abgabenbehörde ist, die für die Erhebung der Abgabe erheblichen tatsächlichen Verhältnisse festzustellen, konnte die Abgabenbehörde dennoch nicht von ihrer Verpflichtung entbunden sein, den tatsächlichen Sachverhalt zu erforschen, selbst wenn solche Belege nicht sofort vorgelegt bzw. ein solches Vorbringen nicht sogleich erstattet wurde.

5.) 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. Die Verpflichtung zur Ermittlung der tatsächlichen (und rechtlichen) Verhältnisse trifft dabei in erster Linie die Abgabenbehörde erster Instanz. Sie hat eine Berufung, über die eine Berufungsvorentscheidung nicht erlassen wurde oder über die infolge eines zeitgerechten Vorlageantrags von der Abgabenbehörde zweiter Instanz zu entscheiden ist, erst *nach* Durchführung der etwa noch erforderlichen Ermittlungen vorzulegen (und auch dies „ohne unnötigen Aufschub“). Es wird sich nicht vermeiden lassen, dass die Abgabenbehörde zweiter Instanz (nach Lage des Falles) genötigt ist, Erhebungen zum entscheidungserheblichen Sachverhalt durchzuführen. Davon geht auch der Gesetzgeber aus, wenn er (in § 279 BAO) von „notwendigen Ergänzungen des Ermittlungsverfahrens“ spricht. Es kann aber nicht die Aufgabe eines Rechtsmittelverfahrens sein, Sachverhaltsermittlungen (erstmals) in einem Umfang und in einer Dichte durchzuführen, die sich auf den gesamten entscheidungserheblichen Sachverhalt erstrecken. In Fällen, in denen eine Vielzahl von Positionen umstritten ist, erweist es sich zudem als unumgänglich, dem Abgabepflichtigen zurückgestellte Belege erforderlichenfalls neuerdings anzufordern. Auf der Grundlage der vorgelegten Akten lässt sich jedenfalls nicht erklären, wie der steuerliche Vertreter im Vorlageantrag davon ausgehen konnte, der Nachweis des Besuchs der strittigen Veranstaltungen sei bereits „in mehrfacher Form“ erbracht.

6.) Der vorliegende Berufungsfall zeichnet sich daher zum einen dadurch aus, dass noch eine Ermittlungstätigkeit in erheblichem Umfang vorzunehmen ist; zum anderen dadurch, dass der steuerliche Vertreter ohnedies am Standort des Finanzamts tätig ist. Zur Vermeidung unnötigen Verwaltungsaufwands (selbst auf Grund einer Anreise des Referenten zur Durchführung der beantragten mündlichen Verhandlung) erschien es daher angebracht, im Sinne des § 289 Abs. 1 BAO vorzugehen und den angefochtenen Bescheid sowie die Berufungsvorentscheidung aufzuheben. Eine Unterlassung von Ermittlungen im Sinne der zitierten Gesetzesstelle kann sich gerade auch daraus ergeben, dass *erstmals* in der Berufung Umstände releviert

werden und die Abgabenbehörde erster Instanz vor Berufungsvorlage (§ 276 Abs. 6 erster Satz BAO) keine diesbezüglichen Ermittlungen durchgeführt hat (Ritz, BAO, § 289 Tz 11).

7.) Die vom Bw. geltend gemachten Ausbildungskosten wurden von der Abgabenbehörde erster Instanz, soweit sie das „Erlernen unterschiedlicher Massagetechniken“ betreffen, dem Grunde nach als Werbungskosten anerkannt. Auf der Grundlage dieser Rechtsansicht erweisen sich die angeführten Ermittlungsschritte jedenfalls als erforderlich. Es bedurfte daher keines Eingehens auf die weiteren, das Verwaltungsgeschehen dominierenden Auseinandersetzungen über die berufliche Veranlassung eines Unternehmertrainings bzw. die Anschaffung einer Massageliege. Aus verfahrensökonomischen Gründen sei dennoch darauf eingegangen.

8.) Das Finanzamt ist der Ansicht, dass die Umstände des Berufungsfalles darauf schließen lassen, dass der Bw. beabsichtigt habe, sich selbstständig zu machen und *deshalb* auch die teure Massageliege angeschafft hat. Es trifft zwar zu, dass der spätere Arbeitgeber in einem Schreiben ohne Datums ausgeführt hat, dass der Bw. bereits im Februar 2006 davon Kenntnis gehabt habe, ab 1. Juli 2006 ein Dienstverhältnis beginnen zu können. Richtig ist auch, dass der Bw. das Unternehmertraining offenbar schon im Jahr 2004 gebucht (Schreiben WKO vom 15.12.2004) und – laut Schreiben des Bw. vom 9.2.2007 – bereits im August 2004 Kursunterlagen angefordert und bezahlt hat. Das Finanzamt geht aber andererseits sehr wohl davon aus, dass die Zusage des späteren Arbeitgebers (auf Grund von Schreibfehlern) bereits im Februar des Jahres 2005 erfolgt ist. Ist die Zusage zur Übernahme in ein späteres Dienstverhältnis aber bereits im Februar 2005 erfolgt und legte der Arbeitgeber offensichtlich darauf Wert, dass der Bw. (zur Leitung eines Teams von Mitarbeitern) die Unternehmerprüfung abgelegt hat, kann ein zeitlicher und sachlicher Zusammenhang der Ausbildungskosten vom 7.3. bis 8.4.2005 nicht mehr ohne Weiteres verneint werden. Auch wenn das Unternehmertraining auf die „Unternehmer-Prüfung“ abzielt, lässt sich in keiner Weise bestreiten, dass die behandelten Themen (wie Kommunikation, Rechnungswesen, Unternehmerische Rechtskunde, Marketing, Organisation, Mitarbeiterführung, Personalmanagement etc.) für die in Aussicht genommene spätere Verwendung des Bw. als Leiter eines ca. zwanzig Personen umfassenden Teams von erheblichem Wert sein kann. Der Bw. musste deshalb noch in keiner Weise mit „Agenden eines Hoteldirektors, Personalchefs, Buchhalters oder Einkäufers“ befasst werden bzw. dazu befähigt sein, „Lehrlinge auszubilden und die Prüfung abzunehmen“ (Berufungsvorentscheidung). Nach der Aktenlage, wie sie sich dem Unabhängigen Finanzsenat darstellt, mag es zwar vor dem Februar 2005 nicht auszuschließen gewesen sein, dass der Bw. tatsächlich eine selbständige Erwerbstätigkeit angestrebt hat. Selbst wenn dies aber der Fall gewesen sein sollte, hätte sich das Ausbildungsziel des Bw. noch rechtzeitig (dh noch vor dem Besuch des Kurses im März/April 2005) in Richtung eines Zusammenhangs mit

dem angestrebten Dienstverhältnis geändert. In diesem Sinn ist offenbar auch das knapp gehaltene Berufungsvorbringen des steuerlichen Vertreters zu verstehen.

9.) Die vom Bw. auf eigene Kosten angeschaffte, neueste am Markt erhältliche Massageliege ist deshalb noch nicht eo ipso abzugsfähig. Wie das Finanzamt (unwidersetzt) ausgeführt hat, hat der Bw. einen Massagetisch samt Zubehör bereits bei der Veranlagung 2002 geltend gemacht. Das Finanzamt hat weiters (zutreffend) ausgeführt, dass das praktische Üben zu Hause an Verwandten und Bekannten für diese „angenehm und auch kostengünstig“ sein mag, die steuerliche Absetzbarkeit der Liege allerdings noch nicht rechtfertigt und die Liege wohl nicht täglich an den Arbeitsplatz transportiert wird. Die Liege mag zwar der „Erprobung des theoretischen Wissens“ des Bw. förderlich gewesen sein. Die Vornahme von Massagen durch einen ausgebildeten Masseur dient aber zweifellos nicht nur dem *berufsbezogenen* „praktischen Üben an Probanden“; sie erfüllt – in erster Linie – einen eigenständigen, in der privaten Lebensführung des Bw. angesiedelten Zweck (einer Dienstleistung gegenüber Verwandten und Bekannten von eigenem Marktwert). Unverständlich erscheint das Vorbringen des Bw., dass eine private Mitveranlassung nicht gegeben sei, weil er nach einem arbeitsreichen Tag „gemäß den Erfahrungen des täglichen Lebens“ keine Lust mehr verspüre, einem *entgeltlichen* Erwerb nachzugehen.

10.) Die Entscheidung ergeht über die Berufung vom 4.7.2006, wenngleich dem Mängelbehebungsauftrag vom 13.7.2006 hinsichtlich seines ersten Punktes nicht entsprochen worden war. Trägt eine Berufung kein Datum, handelt es sich dabei noch um kein Formgebrechen im Sinne des § 85 Abs. 2 BAO. Der Mängelbehebungsauftrag war daher insoweit unzulässig (davon abgesehen wurde mit Schreiben vom 18.7.2006 noch einmal förmlich berufen).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 14. März 2008