



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr. N.N., vom 15. September 1998 gegen die Bescheide des Finanzamtes vom 3. September 1998 betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 1996 entschieden:

Die angefochtenen Bescheide vom 3. September 1998 und die Berufungsvorentscheidung vom 7. Februar 2001 werden gemäß § 289 Abs. 1 BAO unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

Begründung

Der Berufungswerber (Bw.) erzielte im Berufungsjahr 1996 aus der Tätigkeit als Primararzt Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, sowie als Gutachter und Vortragender Einkünfte aus selbständiger Arbeit. In der Beilage zur Einkommensteuererklärung gliederte er die geltend gemachten Werbungskosten in Kosten für Fachliteratur, Fortbildung, Kongresse und Sitzungen sowie Reisekosten auf.

Bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit machte der Bw. u.a. Kosten für ein häusliches Arbeitszimmer, sowie für Fortbildung und Reisen geltend; wobei die Fortbildungs- und Reisekosten entsprechend dem Verhältnis der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und der Einkünfte aus selbständiger Arbeit aufgeteilt wurden.

Das Finanzamt (FA) ersuchte den Bw. mit Vorhalt vom 1. April 1998

- "1. um belegmäßigen Nachweis der Arbeitsessen*
- 2. um Nachreichung einer detaillierten Aufstellung der Reisekosten aus der die einzelnen Aufwendungen getrennt ersichtlich sind (z. B. pro Reise : zugehörige Fahrtkosten, Seminargebühr, Diäten, Nächtigung, usw.)*
- 3. um Nachreichung von Unterlagen, aus denen der zeitliche Ablauf der Reisen 17.3.-22.3.*

Zug, 12.4.-14.4. Krumbach, 9.5.-17.5. New Orleans, 13.6.-16.6. Edinburgh, 10.10.-12.10. Salzburg und 16.10.-19.10. Graz ersichtlich ist."

Mit Schreiben vom 26. Mai 1998 reichte der Bw. einen belegmäßigen Nachweis über die geltend gemachten Kosten für Arbeitsessen sowie eine detaillierte Aufstellung der Reisekosten nach. Eine in diesem Schreiben angekündigte Beschreibung über den zeitlichen Ablauf der Reisen samt Unterlagen reichte der Bw. nach Urgenz des FA mit Schreiben vom 29. Juli 1998 mit folgenden Anmerkungen nach:

- Für die Reisen nach Zug (Lech am Arlberg) sowie nach Krumbach (NÖ) werde nun ein detailliertes Programm mit Inhalten, Vortragenden und zeitlichem Ablauf vorgelegt.
- Aus dem Auszug aus der 380 Seiten starken Programmübersicht mit Inhalten und zeitlichem Ablauf der Reise nach New Orleans gehe hervor, dass die Veranstaltungen sehr dicht gedrängt gewesen seien und täglich um ca. 8.00 Uhr morgens begonnen und teilweise erst um 9.00 abends geendet hätten.
- Für die Reise nach Edinburgh/Schottland würden eine Kongressbestätigung und eine Programmübersicht vorgelegt.
- Für die Arbeitstagungen in Salzburg und Graz werde ebenfalls jeweils ein detailliertes Programm mit Inhalten und zeitlichem Ablauf vorgelegt.

Mit Bescheiden betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 1996 berichtigte das FA einerseits die erklärten Vorsteuerbeträge, die auf die gemäß § 20 EStG 1988 nicht abzugsfähigen Ausgaben entfallen und andererseits um nichtabzugsfähige Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten. Die als Betriebsausgaben abgesetzten Bewirtungskosten seien als Repräsentationsaufwendungen gemäß § 20 EStG 1988 nicht abzugsfähig.

Die Anerkennung der Aufwendungen für Büro bzw. Arbeitszimmer und dessen Einrichtungsgegenstände sei nicht möglich, weil das Arbeitszimmer nicht den Mittelpunkt der betrieblichen und beruflichen Tätigkeit darstelle.

Auch die Kosten für die Fortbildungsreisen nach Zug und New Orleans seien nicht abzugsfähig, da ein sog. "Mischprogramm" vorliege bzw. die Unterlagen für die Reise nach New Orleans nicht nachgereicht worden seien.

Dagegen erhob der Bw. mit Schreiben vom 10. September 1998 Berufung mit folgender Begründung:

Aus den vorgelegten Kursprogrammen ergäbe sich die berufliche Veranlassung der Tagungen, weshalb die entsprechenden Aufwendungen als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten anzuerkennen seien.

Weiters beantragte der Bw. die Durchführung einer mündlichen Verhandlung. Weitere Berufungsausführungen würden bis 30. Oktober 1998 nachgereicht.

Mit Schreiben vom 12. Jänner 1999 wurde die Berufung wie folgt ergänzt:

Bei der Nichtanerkennung des Arbeitszimmers samt Einrichtungsgegenstände verkenne das FA die notwendige Differenzierung der Tätigkeiten des Bw.

Völlig getrennt von der nichtselbständigen Arbeit erstelle der Bw. für Gerichte und Versicherungsanstalten Sachverständigengutachten, wiewohl das Krankenhaus für die Gutachtertätigkeit die Anamnese teilweise zulasse bzw. sogar begrüße. Hierbei handle es sich allerdings um eine untergeordnete Teilleistung. Neben der Erstellung des Berichtes habe der Bw. diese Sachverständigengutachten im Rahmen der festgesetzten Tagsatzungen bei Gericht auch zu erläutern. Die gutachterliche Tätigkeit werde zur Gänze im Arbeitszimmer an seinem Privatwohnsitz durchgeführt.

Bezüglich des Arbeitsprogrammes der Fortbildungsreise nach Zug werde seitens des FA die Tatsache verkannt, dass es sich bei einem derartigen Fachvortragsprogramm nicht um normale Arbeitszeit handeln könne, sondern die kürzere tägliche Vortragszeit durch anschließende fachliche Diskussionen ergänzt würde.

Die Fortbildungsreise nach New Orleans sei – entgegen der Behauptung des FA in der gesonderten Bescheidbegründung – mittels eines Auszugs aus der 380 Seiten starken Programmübersicht dokumentiert. Das FA hätte die Möglichkeit gehabt, auch in das volle Programm Einsicht zu nehmen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 7. Februar 2001 gab das FA dem Berufungsbegehren hinsichtlich des Berufungspunktes "Fortbildungsreise New Orleans" statt und wies das übrige Begehren als unbegründet ab:

Die gegenständliche Tagung habe Mitte März 1996 in Zug, einem der bekanntesten Wintersportorte Österreichs statt gefunden. Die vortragsfreie Zeit habe fast genau die Hälfte eines durchschnittlichen Arbeitstages eingenommen. Die ausgedehnten Mittagspausen, bis zu sieben Stunden täglich, hätten sehr wohl die Möglichkeit geboten, Freizeitinteressen nachzugehen.

Die Nichtanerkennung des Arbeitszimmers begründete das FA im Wesentlichen damit, dass zwischen den einzelnen vom Bw. ausgeübten selbständigen Tätigkeiten ein enger sachlicher Wirkungszusammenhang bestehe, weshalb hierbei vom Vorliegen einer einzigen Einkunftsquelle auszugehen sei.

Da das Gewichtungsverhältnis (nach den Einnahmen) zwischen den Sonderklassegebühren und den Honoraren aus der Gutachter- bzw. Vortragstätigkeit ca. 58:52 betrage, und somit die Gutachtertätigkeit nicht überwiege (nicht mehr als 50% erreiche), stelle das Arbeitszimmer keinen Mittelpunkt der Tätigkeit iSd. § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG dar. Die Berufung sei daher in diesen beiden Punkten abzuweisen.

Der Bw. stellte daraufhin einen Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Im Rahmen eines ergänzenden Ermittlungsverfahrens beim Unabhängigen Finanzsenat (UFS) wurde der Bw. mit Schreiben vom 11. Februar 2004 ersucht, folgende Fragen zu beantworten, bzw. Unterlagen beizubringen:

"In der Beilage zur Einkommensteuererklärung 1996 wurden Einnahmen aus Gutachten und Vorträgen in einem Betrag ausgewiesen.

Um genaue Darstellung der Tätigkeit „Erstellung von Gutachten“ einerseits und der Vortragstätigkeit andererseits (jeweils inhaltlicher und zeitlicher Aufwand) sowie zahlenmäßige Darstellung der auf die jeweilige Tätigkeit entfallenden Einnahmen und Ausgaben wird ersucht.

1. *Wie erfolgte jeweils die Auftragserteilung zur Erstellung von Gutachten bzw. Abhaltung von Vorträgen und von wem?*

Um Vorlage schriftlicher Aufträge bzw. von Nachweisen über die einzelnen erteilten Aufträge samt zugehöriger Honorarabrechnungen betreffend das Berufungsjahr zur Erstellung der Gutachten bzw. zur Durchführung von Vorträgen wird ersucht.

2. *Wurden Gutachten ausschließlich über den Gesundheitszustand von Patienten der Abteilung Lungenheilkunde des Krankenhauses erstellt bzw. wurden diesbezügliche Behandlungsergebnisse und Krankengeschichten in den Gutachten verwertet oder ist bei Verfassung der Gutachten kein derartiger Zusammenhang gegeben?*

Um detaillierte Beschreibung dieses Sachverhaltes wird ersucht.

3. *Wie stellte sich die Nutzung des Arbeitszimmers im Berufungsjahr in zeitlicher Hinsicht (z.B. gemessen in Arbeitsstunden pro Woche) dar; insbesondere hinsichtlich der Abgrenzung der Tätigkeit als Gutachter einerseits und als Vortragender andererseits. Um möglichst genaue Zeitangaben wird ersucht.*

4. *Wie mit Ihrem steuerlichen Vertreter bereits telefonisch besprochen, wird weiters ersucht, die Ausgabenpositionen "a) Fremdleistungen Administration" (S 10.800,--) sowie "b) Fremdleistungen Gutachten" (S 11.912,--) zu erläutern."*

Mit Vorhaltsbeantwortung vom 12. Mai 2004 listete der Bw. die Einnahmen aus der Gutachter- und der Vortragstätigkeit im Jahr 1996 auf, gab die Auftraggeber der Gutachten sowie der Vorträge bekannt und erläuterte die Art der Nutzung des Arbeitszimmers.

Weiters gab der Bw. die Verteilung der für die Erstellung der Gutachten bzw. für die Vortragstätigkeit aufgewendeten jährlichen Arbeitsstunden bekannt.

Hinsichtlich der zusätzlich abgefragten Ausgabenpositionen "Fremdleistungen Administration" sowie "Fremdleistungen Gutachten" erklärte der Bw., dass erstere für "Buchhaltung" erfolgt seien und gliederte die "Fremdleistungen Gutachten" in "Schreibarbeiten für Gutachten", "Gestaltung wissenschaftlicher Diapositive" sowie Weltnichtrauchtag-Assistenz" samt Angabe der jeweiligen Beträge auf.

Der an den Bw. gerichtete Vorhalt samt Antwortschreiben des Bw. wurde der Amtspartei zur Wahrung des Parteiengehörs mit Schreiben vom 17. Mai 2004 übermittelt.

Mit Schreiben vom 27. August 2004 gab die Amtspartei bekannt, dass noch ergänzende Erhebungen durchgeführt werden und legte in Kopie einen an den Bw. gerichteten Vorhalt vom 27. August 2004 mit folgendem Inhalt vor:

"Sie wurden mit Schreiben des UFS vom 11.2.2004 unter Punkt 5. ersucht, die Ausgabenpositionen 'a) Fremdleistungen Administration' (S 10.800,--) sowie 'b) Fremdleistungen Gutachten' (S 11.912,--) zu erläutern.

Ihr Antwortschreiben, datiert mit 7.3.2004 beantwortet aus der Sicht der Abgabenbehörde erster Instanz, die Partei im gegenständlichen Verfahren ist, die gestellten Fragen nicht ausreichend.

Sie werden daher ersucht, die folgenden Fragen zu beantworten und die entsprechenden Unterlagen vorzulegen:

- 1. An wen erfolgten die Zahlungen für Fremdleistungen "Administration" und "Gutachten"? Bitte Namen, genaue Adresse und Verwandtschaftsverhältnis bekannt geben.*
- 2. Wurde ein schriftlicher Vertrag abgeschlossen? Wenn ja, so ist dieser vorzulegen.*
- 3. Wurde kein schriftlicher Vertrag abgeschlossen, so ist der mündlich vereinbarte Vertragsinhalt darzulegen.*
- 4. Wurden Stundenaufzeichnungen über die geleisteten Arbeiten geführt? Wenn ja, so legen Sie diese bitte vor.*
- 5. Sie werden gebeten, den Zahlungsfluss betreffend Fremdleistungen nachzuweisen.*

Weiters werden Sie ersucht, die folgenden Ausgaben belegmäßig nachzuweisen:

- *Honorarabtretungen Abteilungen (S 17.000,--)*
- *Honorarabtretungen Fachärzte (S 14.073,60)*
- *Schlüsseln Sie die Ausgabenposition 'Büroartikel, Schreibwaren, Vortragsmaterial' (S 16.775,47,--) auf und belegen Sie die Ausgaben vollständig."*

Über die Berufung wurde erwogen:

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

Mit der Mitteilung, dass noch ergänzende Erhebungen durchgeführt wurden und gleichzeitiger Vorlage des Vorhaltes, aus dem hervorgeht, dass das FA eine Reihe von Fragen an den Bw. gerichtet hat, deren Beantwortung einen wesentlich Einfluss auf das Ergebnis der Bescheidgestaltung erwarten lässt, hat das FA aufgezeigt, dass bisher Ermittlungen iSd. § 115 BAO unterlassen wurden.

Die an den Bw. gerichteten Fragen zielen offenbar zunächst auf die Problematik "Rechtsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen" ab, zumal betreffend "Zahlungen für Fremdleistungen" Erhebungen hinsichtlich Name, Adresse und Verwandtschaftsverhältnis, Schriftlichkeit eines allfälligen Vertrages, eindeutige Festlegung der Vertragsinhalte sowie Zahlungsfluss durchgeführt werden.

Für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen wurden für den Bereich des Steuerrechts besondere Kriterien entwickelt (vgl. VwGH 3. 8. 2000, 96/15/0159). Die Vereinbarung muss demnach

nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen,

einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und

zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden.

Die Frage des Fremdvergleiches ist eine Tatfrage und daher auf Grund entsprechender Erhebungen in freier Beweiswürdigung gemäß § 167 Abs. 2 BAO zu lösen (vgl. VwGH 31. 3. 2000, 95/15/0056). Dabei hat aber grundsätzlich die Abgabenbehörde den Nachweis zu führen, dass eine Gestaltung unangemessen ist (vgl. VwGH 10. 5. 1994, 90/14/0050).

Die Rechtsprechung über die steuerliche Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen beruht auf der wirtschaftlichen Betrachtungsweise (VwGH 10.5.1988, 87/14/0084). § 21 BAO ist allerdings nur auf die Gesetzesnorm anzuwenden. Die angeführten Kriterien dürfen daher auch nicht als Tatbestandsanforderungen gegen Angehörigenvereinbarungen angesehen werden (Doralt, Kommentar zum EStG, Tz 159 zu § 2 mit Hinweis auf Ruppe, Familienverträge², 105, 110).

Gemäß § 21 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO) ist für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgeblich. Um den wahren wirtschaftlichen Gehalt des ermittelten Sachverhaltes zu ergründen, wäre seitens der Abgabenbehörde erster Instanz insbesondere auch der verwirklichte Sachverhalt mit einem Vorgang, wie er unter Wegdenken der Nahebeziehung üblich wäre, zu vergleichen gewesen (Fremdvergleich).

Wie oben ausgeführt hat die Abgabenbehörde erster Instanz es bisher unterlassen, in diese Richtung Feststellungen zu treffen oder Ermittlungen durchzuführen.

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. Diese Ermittlungen wurden jedoch nicht vollständig durchgeführt. Darüber hinaus hat das FA den Bw. um belegmäßigen Nachweis diverser weiterer Ausgabenpositionen ersucht.

Eine dementsprechende Würdigung neuer Sachverhaltselemente durch die Abgabenbehörde erster Instanz war daher (noch) nicht möglich.

Aus der Aktenlage geht weiters hervor, dass die geltend gemachten Aufwendungen für ein offenbar im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtungsgegenstände nicht anerkannt wurden. Erhebungen (z.B. in Form eines Augenscheins) betreffend die

tatsächliche ausschließliche betriebliche Veranlassung bzw. Nutzung des Arbeitszimmers sowie der entsprechenden Einrichtung wurden bisher jedoch nicht vorgenommen.

Weiters geht aus dem Auszug aus der 380 Seiten starken Programmübersicht betreffend die Studienreise nach New Orleans zwar hervor, dass ein dichtes Angebot an Vorträgen etc. existierte. Erhebungen dahingehend, welche dieser verschiedenen Angebote der Bw. tatsächlich genutzt hat, wurden ebenfalls bisher nicht durchgeführt.

Somit sind bei Erlassung der berufungsgegenständlichen Bescheide Ermittlungsmängel unterlaufen, weshalb die Voraussetzungen für eine ins Ermessen gelegte Zurückverweisung der Sache gemäß § 289 Abs. 1 BAO vorliegen.

Der UFS nahm aus folgenden Gründen von dem eingeräumten Ermessen Gebrauch: Billigkeitsgründe, die gegen eine Ermessensübung sprechen, liegen nach der Aktenlage nicht vor. Auf der anderen Seite sprechen folgende Zweckmäßigkeitsgründe für die Zurückverweisung:

Zunächst ist davon auszugehen, dass der Gesetzgeber die Pflicht zur Sachverhaltsermittlung auch schon vor der Reform des Rechtsmittelverfahrens vorrangig dem Finanzamt auferlegt hat, da auch schon § 276 Abs. 3 BAO "alt" ausdrücklich die Berufungsvorlage erst nach Durchführung der erforderlichen Ermittlungen anordnete. Zum zweiten ist zu berücksichtigen, dass das mit Wirkung ab dem 1.1.2003 reformierte Verfahren dem UFS als Rechtsmittelbehörde die Rolle eines unabhängigen Dritten zuweist. Will der UFS dieser Rolle gerecht werden, muss er sich im Wesentlichen auf die Funktion eines Kontroll- und Rechtsschutzorgans beschränken. Es ist nicht Aufgabe des UFS, die erste Instanz von ihrer Aufgabe und Pflicht, den Sachverhalt zu ermitteln (§ 115 BAO), zu entlasten (vgl. Beiser, SWK 3/2003, S 102 ff).

Im konkreten Fall ist zu berücksichtigen, dass das FA von sich aus bisher nicht durchgeführte Erhebungen eingeleitet hat, und somit darauf hingewiesen hat, dass die berufungsgegenständlichen Bescheide mit Mängeln im Ermittlungsverfahren behaftet sind.

Es ist wahrscheinlich, dass bei deren Durchführung anders lautende Bescheide hätte erlassen werden müssen.

Da im gegenständlichen Fall die fehlenden Ermittlungen (§ 115 Abs. 1 BAO) mehrere Themenbereiche umfassen, ist es zweckmäßig, dass diese von der Abgabenbehörde erster Instanz nachgeholt werden. Weiters sind auch die Einwendungen und Behauptungen zum Sachverhalt, die erstmals im Zuge des Verfahrens vor der Abgabenbehörde zweiter Instanz gemacht wurden, einer entsprechenden Prüfung und Würdigung zu unterziehen.

An dieser Stelle ist auch auf § 115 Abs. 2 BAO zu verweisen, wonach den Parteien Gelegenheit zu geben ist, ihre Rechte und rechtlichen Interessen geltend zu machen. Würde

nun dieses Verfahren vom Unabhängigen Finanzsenat geführt, müsste beachtet werden, dass jede Stellungnahme und Erklärung, die von Seiten des Bw. einlangen würde, dem Finanzamt als Amtspartei zur Gegenstellungnahme übermittelt und jede Stellungnahme seitens des Finanzamtes dem Bw. zur Gegenäußerung bekannt gegeben werden müsste. Diese Vorgangsweise würde das Abgabenverfahren erheblich aufblähen und zeitlich verzögern.

In verfahrensrechtlicher Hinsicht ist auszuführen, dass der Senat trotz rechtzeitigen Antrages von einer mündlichen Verhandlung absehen kann, wenn eine Berufungserledigung durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz nach § 289 Abs. 1 BAO erfolgt. Im Hinblick darauf war im vorliegenden Fall von der Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung gemäß § 284 Abs. 3 BAO Abstand zu nehmen.

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Linz, am 9. September 2004