



Bescheid

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr. Thomas Obermoser, Steuerberater, 6370 Kitzbühel, vom 7. März 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Kitzbühel Lienz vom 7. Februar 2006 betreffend Einkommensteuer 2004 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

Der Steuerpflichtige ist laut eigenen Angaben im Fragebogen als Versicherungsmakler bzw. laut Gewerbeschein als Versicherungsagent tätig und erzielt hauptberuflich nicht selbständige Einkünfte als Versicherungsvertreter.

Für das Jahr 2004 erklärte der Abgabepflichtige mittels elektronisch eingebrochter Erklärung Einkünfte aus Gewerbebetrieb in der Höhe von 15.626,04 €. An Werbungskosten wurden 17.509,54 € geltend gemacht. Die Veranlagung erfolgte erklärungsgemäß mit Bescheid vom 1.6.2005.

Mit Schreiben des Finanzamtes vom 25.11.2005 wurde dem Abgabepflichtigen mitgeteilt, dass die Veranlagung für 2004 zur Beschleunigung der Erledigung vorerst ohne nähere Prüfung der Erklärungsangaben durchgeführt, aufgrund einer Zufallsauswahl seine Erklärung nunmehr aber zur nachprüfenden Kontrolle ausgewählt worden sei. Er werde daher ersucht, eine Aufstellung der beantragten Werbungskosten vorzulegen und diese zu belegen (Fahrtenbuch,

Pkw-Serviceheft, Pickerlgutachten der letzten 3 Jahre, Rechnungen, etc.) Weites wurde er um eine Aufteilung der Ausgaben auf die selbständige und nicht selbständige Tätigkeit ersucht.

Laut der vorgelegten Einnahmen-Ausgaben-Rechnung 2004 erzielte der Abgabepflichtige Provisionseinnahmen in der Höhe von 23.597,32 €. An Betriebsausgaben und Werbungskosten werden 21.287,08 € aufgelistet, die im Verhältnis der Einnahmen zu den Bruttobezügen mit 22,86 % als Betriebsausgaben und mit 77,14 % als Werbungskosten geltend gemacht werden. Zusätzlich macht der Abgabepflichtige weitere 1.088,90 € (Tagesgelder und Besprechungsspesen) als Werbungskosten geltend. Bei der Ermittlung der selbständigen Einkünfte wird neben diesen anteiligen Betriebsausgaben und weiteren Ausgaben von 273,16 € (Versicherung, WK-Umlage, FVV-Beitrag) das 12 %ige Betriebsausgaben-Pauschale (gemeint wohl das Handelsvertreterpauschale) in Höhe von 2.831,68 € in Abzug gebracht. Insgesamt werden somit Aufwendungen von 25.480,82 € geltend gemacht .

In einem weiteren Vorhalt des Finanzamtes vom 5.1.2006 wurde dem Abgabenpflichtigen mitgeteilt, dass aus den vorgelegten Reiseaufzeichnungen die Dauer der einzelnen Dienstreisen nicht hervorgehe. Die Diäten würden immer für nahezu den ganzen Reisetag beantragt, obwohl laut Fahrtenbuch an diesen Tagen mehrere Orte angefahren wurden. Der Abgabepflichtige wurde aufgefordert, den beruflichen Zusammenhang der geltend gemachten Fachliteratur (Aktien-, Terminbörse etc.) und der Fortbildungskosten (Auraleser) nachzuweisen und die angeführten Kulanz- und Provisionszahlungen zu belegen.

Nach Vorhaltbeantwortung vom 19.1.2006, in welcher u.a. die Nichtvorlage von Servicerechnungen etc. mit dem Hinweis auf die laufende Führung eines Fahrtenbuches begründet wird, wurde der Einkommensteuerbescheid vom 1.6.2005 mit Bescheid vom 7.2.2006 gemäß § 299 BAO aufgehoben und gleichzeitig ein neuer Einkommensteuerbescheid für 2004 erlassen. Dabei wurde das Kilometergeld von 10.813,14 € auf 10.680 € (d.s.30.000 km) gekürzt und die Aufwendungen für das Aura-Leser-Seminar in Höhe von 424 €, für Fachliteratur in Höhe von 958,50 € sowie für die Instandhaltung der Bürozufahrt in Höhe von 713,88 € (insgesamt somit 2.229,52 €) gestrichen.

Gegen den neuen Einkommensteuersachbescheid wurde rechtzeitig Berufung erhoben und ausgeführt, dass das Arbeitszimmer ausschließlich für die selbständige Tätigkeit genutzt werde, da im Büro des Arbeitgebers keine Möglichkeit bestehe, betriebsfremde Arbeiten zu verrichten. Bei der Fachliteratur handle es sich nicht um Literatur von allgemeinem Interesse. Diese diene vielmehr zur Erhaltung bzw. Verbesserung der Kundenbetreuung, zumal sich das Betätigungsfeld des Versicherungsagenten in den letzten Jahren gravierend verändert habe

und die Tätigkeit des Finanzberaters neu hinzugekommen sei. Die entsprechenden Literaturaufwendungen wurden wie folgt belegt: Abo "Die Actien-Börse" 432 €, Abo "Die Termin-Börse" 300 €, Wegweiser für Kapitalanlagen 61,50 €, Abo Standard 57 €, Rechnung über zwei nicht näher genannte Fachbücher 108 €.

Die Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung vom 12.4.2006 mit der Begründung abgewiesen, dass durch das geltend gemachte Pauschale sämtliche im Wohnungsverband gelegenen Arbeitsräume abgegolten wären, was sich auch auf die Büroauffahrt beziehe. Bei der geltend gemachten Literatur handle es sich nicht um ausschließliche Literatur für Versicherungsberater.

Daraufhin stellte der Bw. den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz, wobei nur mehr die Streichung der Kosten für Fachliteratur bestritten wird.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 289 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz die Berufung, wenn diese weder zurückzuweisen noch als zurückgenommen oder als gegenstandslos zu erklären ist, 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 erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können.

§ 115 Abs. 1 BAO normiert, dass die Abgabenbehörden die abgabenpflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln haben, die für die Abgabenpflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind. Dieser Verpflichtung ist das Finanzamt im vorliegenden Fall nicht nachgekommen.

1. Was die Versagung der Abzugsfähigkeit der geltend gemachten Fachliteratur betrifft, kann die vom Finanzamt in der BVE vertretene Ansicht, wonach es sich nicht um ausschließliche Literatur für Versicherungsberater handle, hinsichtlich der beiden Fachbücher nicht nachvollzogen werden, zumal keinerlei Ermittlungen über Titel oder Inhalt dieser Bücher vorliegen.

2. Auch der Aufteilungsschlüssel von 22,86 % zu 77,14 % hinsichtlich sämtlicher geltend gemachter Aufwendungen im Verhältnis der Einnahmen aus gewerblicher Tätigkeit zu den nicht selbständigen Bruttobezügen wäre seitens des Finanzamtes zu hinterfragen (gewesen), zumal einige der geltend gemachten Ausgaben (Telefon, Werbemittel, Kundenpräsente, Müllgebühr) im Rahmen der gewerblichen Einkünften ohnehin durch das Pauschale abgedeckt wären. Diesbezügliche Ermittlungen wären vom Finanzamt nicht zuletzt deshalb

durchzuführen (gewesen), da der Bw. selbst in seiner Berufung angibt, dass etwa das Arbeitszimmer ausschließlich für die selbständige Tätigkeit genutzt werde.

3. Schließlich hat das Finanzamt zwar hinsichtlich der geltend gemachten Kilometergelder offensichtlich Ermittlungen eingeleitet, diese jedoch – nicht zuletzt aufgrund fehlender Unterlagen beim Bw. - nicht im erforderlichen Maße zu Ende geführt, um die tatsächlichen Verhältnisse zu erforschen. Vielmehr hat sich das Finanzamt mit den vorgelegten Fahrtenbuch-Monatsübersichten (welche im übrigen aufgrund der täglichen Zusammenfassung aller Fahrten nicht einem ordnungsgemäß geführten Fahrtenbuch entsprechen) begnügt, ohne auch nur ansatzweise eine Überprüfung der Kilometerstände bzw. der angeführten Fahrten durchzuführen. Auch ein Vergleich mit offensichtlich dem Dienstgeber vorgelegten Kilometergeld-Abrechnungen in der Höhe von 4.003,20 € (dies entspricht bei Zugrundelegung des amtlichen Kilometergeldes 11.245 km) wurde nicht durchgeführt. Angesichts des auffälligen Missverhältnisses zwischen Berufs- und Privatfahrten einerseits (letztere liegen mit 2.906 km bei rd. 8 % und somit weit unter den durchschnittlichen Erfahrungswerten) wären weitere Erhebungen, wie vom Finanzamt zunächst wohl auch beabsichtigt, notwendig gewesen um die richtigen Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln.

Gemäß § 184 Abs. 2 und 3 BAO wäre insbesondere dann zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskünfte über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen wesentlich sind. Zu schätzen wäre ferner, wenn der Abgabepflichtige Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn Aufzeichnungen solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen.

4. Weiters hat das Finanzamt im Vorhalt vom 5.1.2006 Ermittlungen hinsichtlich der geltend gemacht Tagesdiäten zwar offensichtlich eingeleitet, diese jedoch nicht zu Ende geführt, obwohl der Hinweis in der Vorhaltebeantwortung auf das vorgelegte "Fahrtenbuch" keinerlei Aufschluss darüber gibt, für welche Reisebewegungen diese Diäten genau geltend gemacht werden. Anhand der Monatsübersichten besteht keine Überprüfungsmöglichkeit, ob eine Fahrt (oder mehrere Fahrten) als eine (zusammenhängende) Reise im Sinne des Gesetzes anzusehen ist.

Für die Möglichkeit der Berücksichtigung von Werbungskosten im Zusammenhang mit Verpflegung im Rahmen beruflich veranlasster Fahrten ist Voraussetzung, dass einerseits eine Reise (Reisetatbestand) im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG vorliegt und andererseits ein in typisierender Betrachtungsweise anzunehmenden Verpflegungsmehraufwand (Mehraufwandstatbestand) gegenüber den ansonsten am jeweiligen Aufenthaltsort

anfallenden und gemäß § 20 EStG nicht abzugsfähigen üblichen Verpflegungsaufwendungen vorliegt (vgl. auch ausführlich RV/0340-I/03 und die dort angeführte VwGH-Rechtsprechung). Eine solche Beurteilung ist aber nur bei detaillierter Kenntnis der Reisebewegungen möglich.

Durch das Zusammenfassen sämtlicher Fahrten ist auch nicht ersichtlich, wann eine Fahrt im Rahmen der gewerblichen Tätigkeit des Bw. durchgeführt wurde. Diäten in diesem Zusammenhang wären aber laut § 2 Abs. 2 der VO zu § 17 für Handelsvertreter jedenfalls durch das geltend gemachte Pauschale abgedeckt.

5. Nicht zuletzt hat das Finanzamt vor seiner Bescheidaufhebung Ermittlungen hinsichtlich des Ausgabepostens Gehalt Aushilfe Büro in Höhe von 4.368 € eingeleitet. Diese Ermittlungen erschöpfen sich in dem aktenkundigen Vermerk des Namens "H." und der Sozialversicherungsnummer "XY". Da es sich hier ganz offensichtlich um eine Verwandte des Bw. handelt, die im übrigen nicht steuerlich geführt wird, wären weitere Ermittlungen durchzuführen (gewesen), inwieweit hier ein fremdübliches Beschäftigungsverhältnis oder eine familienhafte Mitwirkung vorliegt.

Die Bescheidaufhebung nach § 289 Abs. 1 BAO liegt im Ermessen des UFS. Nach § 20 BAO müssen sich Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben, in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.

Aufgabe der Abgabenbehörde zweiter Instanz ist es, den angefochtenen Bescheid auf seine Rechtmäßigkeit zu überprüfen, nicht hingegen Sachverhaltsermittlungen erheblichen Umfangs, deren Vornahme vor der Erlassung des angefochtenen Bescheides, spätestens aber nach Einbringung der Berufung geboten war, erstmals vorzunehmen. Die im Aufgabenbereich der Abgabenbehörde erster Instanz gelegene Ermittlungstätigkeit würde ansonsten - dem Wesen einer nachprüfenden Tätigkeit der Abgabenbehörde zweiter Instanz zuwider laufend - schwerpunktmäßig in das Rechtsmittelverfahren verlagert. Eine solche Sichtweise der Aufgabenverteilung zwischen den Abgabenbehörden erster und zweiter Instanz kann der BAO, insbesondere den Bestimmungen des § 276 Abs. 6 erster Satz BAO sowie des § 279 Abs. 2 BAO (notwendige "Ergänzungen"), nicht entnommen werden.

Im Falle eines aufgrund einer Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO ergangenen neuen Sachbescheides – wie im vorliegenden Fall – trifft nach Ansicht des UFS das Finanzamt eine besondere Ermittlungspflicht, immerhin wird hier die Rechtskraft eines Bescheides durchbrochen. Eine Aufhebung wird idR dann zu unterlassen sein, wenn die Rechtswidrigkeit bloß geringfügig ist bzw. kommt dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung eine zentrale Bedeutung zu. Daraus folgt, dass der Bescheidaufhebung genaue und fundierte

Sachverhaltsermittlungen voranzugehen haben. Wie oben aufgezeigt, hat das Finanzamt notwendige Ermittlungen gar nicht oder nicht mit entsprechendem Nachdruck durchgeführt, sodass die tatsächlichen und rechtlichen Besteuerungsgrundlagen nicht ausreichend feststehen. Diese Ermittlungsfehler betreffen auch nicht (mehr) strittige Punkte. Nachdem der UFS gemäß § 289 Abs. 2 BAO berechtigt wäre, den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern und sich auch keine Grenzen der Änderungsbefugnis aus den Berufungspunkten ergeben, erachtet es der UFS als zulässig, auch auf weitere diesbezügliche Ermittlungsfehler hinzuweisen und es erscheint insgesamt angebracht, mit der Aufhebung des angefochtenen Bescheides sowie der Berufungsvorentscheidung unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz zur neuerlichen Entscheidung vorzugehen.

Somit war spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 13. November 2006