



## Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, Adresse, vertreten durch steuerl. Vertreter, gegen den Bescheid des Finanzamtes A betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2009 entschieden:

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

## Begründung

Im gegenständlichen Fall ist strittig, ob Reisekosten (Fahrtkosten, Tagesgelder, Nächtigungsgeld), die vom Bw im Zusammenhang mit Beratungen durch seine steuerliche Vertreterin geltend gemacht wurden, als Werbungskosten (oder allenfalls als Betriebsausgaben oder Sonderausgaben) abzugsfähig sind.

Der VwGH hat im Erkenntnis vom 24. Oktober 2002, 98/15/0145 zum Ausdruck gebracht, dass Aufwendungen für die Tätigkeit eines Steuerberaters dann nicht als abzugsfähige Betriebsausgaben oder Werbungskosten anerkannt werden können, wenn diese allein oder überwiegend nur dem Zweck dienen, die Grundlagen für die Ermittlung der Einkommensteuer festzustellen bzw. die Einkommensteuererklärung abzufassen (vgl. auch UFS, BE RV/0171-W/07).

Der VwGH hat auch ausgesprochen, dass die Aufwendungen für Rechts- und Beratungskosten, soweit sie für Arbeiten im Zusammenhang mit der Erstellung und dem Abschluss der

Einnahmen- und Ausgabenrechnung und der Abfassung der Einkommensteuererklärung eines selbständig Erwerbstätigen bezahlt wurden, zu Recht nicht als abzugsfähige Betriebsausgaben behandelt worden sind (vgl. die Erkenntnisse vom 17. März 1971, 2114/70, und vom 29. November 1972, 1337/72).

Steuerberatungskosten iZm. der Erstellung/Abfassung einer ESt-Erklärung sind als Sonderausgaben zu berücksichtigen (Doralt/Renner, EStG<sup>10</sup>, § 18 Tz 243). Nebenkosten sind bei Beratungsleistungen, die zu Sonderausgaben führen, nicht berücksichtigbar. § 18 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 spricht ausdrücklich von Steuerberatungskosten, nicht auch von Nebenkosten zur Beratung (vgl. Doralt, aaO, § 18 Tz 246).

Steuerberatungskosten sind zur Gänze Werbungskosten, wenn die Beratung schwerpunktmäßig die **Ermittlung außerbetrieblicher Einkünfte** betrifft (Doralt, EStG<sup>13</sup>, § 16 Tz 220, ABC der Werbungskosten, Stichwort Rechtsberatung; vgl. auch BE des UFS, RV/0333-G/07). Zu den Sonderausgaben gehören die Steuerberatungskosten insbesondere dann, wenn die Einkünfteermittlung nicht im Vordergrund stand (vgl. Doralt/Renner, EStG<sup>10</sup>, § 18 Tz 244). Steuerberaterleistungen, die die Umsatzsteuer betreffen, sind betrieblich veranlasst und daher als Betriebsausgaben abzuziehen. Wird eine Pauschalierung der Betriebsausgaben beansprucht, sind Steuerberatungskosten mit dem Betriebsausgabenpauschale abgegolten (vgl. UFS 26.11.2010, RV/0171-W/07).

Sind bzw. wären Aufwendungen für Steuerberatung auf Grund der Art der erbrachten Leistungen den Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben zuzurechnen, sind auch die diesbezüglichen Reisekosten als Nebenkosten (unabhängig davon, ob die Steuerberatungsleistung kostenlos erbracht wurde) als beruflich bzw. betrieblich veranlasst abzugsfähig. Kommt die Behörde auf Grund der Zuordnung der erbrachten Leistungen allerdings zur Beurteilung, es liegen Sonderausgaben vor, sind Reisekosten (und sonstige Nebenkosten) nicht abzugsfähig (vgl. nochmals Doralt/Renner<sup>10</sup>, § 18 Tz 246).

### **Zum bisherigen Verfahrensgang ist festzustellen:**

Das Finanzamt hat im Einkommensteuerbescheid (Arbeitnehmerveranlagung) 2009 die Abzugsfähigkeit, ohne auf das Vorbringen des Bw einzugehen, den entscheidungswesentlichen Sachverhalt festzustellen und diesen einer Beweiswürdigung zu unterziehen, mit der allgemeinen Begründung, Aufwendungen für Fahrten zum Steuerberater seien weder Steuerberatungskosten gem. § 18 EStG 1988 noch beruflich veranlasste Reisekosten gem. 16 EStG 1988, verneint. Damit entspricht bereits die Begründung des angefochtenen Bescheides nicht den vom VwGH an eine Begründung gestellten Anforderungen.

Die nach der Aktenlage über Vorhalt des FA vom 14. Juli 2010 vorgelegten „*Checklisten Kongress- und Reisespesen*“ (in der im Akt befindlichen Reisekostenaufstellung mit 02 und 03 nummeriert) über Besprechungen vom 17.11. bis 18.11.2009 bzw. eine Besprechung vom 12.12.2009 („wobei aus dieser „*Checkliste*“ nicht hervorgeht, dass es sich um eine Besprechung mit dem Steuerberater gehandelt hat) geben ebensowenig wie die vorgelegte Reisespesenaufstellung für 2009, in der als 1. und 2. Beratung jene vom 13. bzw. 26.11.2009 angeführt sind, Aufschluss über den Inhalt und Zweck der jeweiligen Besprechung bzw. Beratung.

In der Berufung wurde von der steuerlichen Vertretung des Bw erstmals und nur allgemein (ohne Konkretisierung bzw. Zuordnung der Leistungen zu den vier Beratungsterminen) zu den Besprechungen vorgebracht, dass es sich bei diesen „*Beratungsleistungen ausschließlich um die steuerlich korrekte Erfassung von beruflichen Einnahmen (Poolgelder, Schiedsrichter-tätigkeit, Zusammentreffen mehrerer Dienstverhältnisse) sowie steuerlich abzugsfähiger, beruflich veranlasster Ausgaben einschließlich einer umfassenden Einschulung zur korrekten und zweckmäßigen Belegablage, Ausfüllen von Reisekostenabrechnungen etc.*“ gehandelt habe und die Fahrtkosten daher jedenfalls beruflich veranlasst seien. Honorarnoten, Zahlungsbelege oder andere Beweismittel (z.B. interne Aufzeichnungen über Besprechungsinhalte der einzelnen Termine), aus denen sich die beschriebenen Leistungen ergeben hätten und möglicherweise den einzelnen Besprechungsterminen zugeordnet werden hätten können, wurden auch der Berufung nicht angeschlossen. Das Finanzamt hat aber auch keine Unterlagen angefordert.

Auf E-Mail-Anfrage des Finanzamtes hat die steuerliche Vertreterin mit E-Mail vom 26. August 2010 mitgeteilt, der Bw habe 2009 keine Poolgelder erhalten, sondern er sei „*zum Thema Poolgelder*“ beraten worden. Im Zuge der steuerlichen Erstberatung und Einschulung zur Belegablage würden Klinik- und Spitalsärzte generell eine umfassende Beratung zu den steuerpflichtigen Einnahmen und insbes. zur korrekten Aufzeichnung von Poolgeldern erhalten. Den Mandanten werde ein spezielles Erfassungsblatt zur korrekten Versteuerung von Poolgeldern zur Verfügung gestellt und werde dieses mit dem Mandanten durchgegangen. Dies gelte auch für jene, die noch gar keine Poolgelder erhalten hätten, da früher oder später fast immer Poolgelder anfallen würden. Um einer Nichterfassung wirksam vorzubeugen, gehöre das Thema Poolgelder standardmäßig zu jeder steuerlichen Erstberatung von Mediziner:innen.

Das FA hat eingangs der Begründung zur abweisenden BVE vom 1. September 2010 zutreffend festgestellt, dass Steuerberatungskosten (*Anmerkung der Referentin: und nur dann*) zu den Sonderausgaben (§ 18 Abs. 1 Z 6 EStG 1988) gehören, wenn nicht Betriebs-

ausgaben bzw. Werbungskosten vorliegen. In der Sache hat das Finanzamt die Ansicht vertreten, dass keine Betriebsausgaben vorliegen würden, da laut Aktenlage im Veranlagungsjahr keine betrieblichen Einkünfte (auch keine Poolgelder) erzielt worden seien, auch gehe nicht hervor, dass eine berufliche Selbständigkeit beabsichtigt werde.

Ohne auf den behaupteten Sachverhalt in irgendeiner Form einzugehen oder jenen Sachverhalt festzustellen, von dem ausgehend das FA zu dieser Ansicht gelangt war, vertrat das FA in der Begründung zur Berufungsvorentscheidung die Ansicht, die kostenlosen Beratungen stünden nicht im Zusammenhang mit den nichtselbständigen Einkünften (*Anmerkung der Referentin: in der Berufung wurde aber bspw. dezidiert ausgeführt, dass die Beratung u.a. die korrekte Erfassung von beruflichen Einnahmen bei mehreren Dienstverhältnissen zum Gegenstand gehabt habe*). Die Steuerberatungskosten seien daher als Sonderausgaben zu betrachten (*Anmerkung der Referentin: widersprüchlich, zumal vom FA kostenlose Beratungen angenommen wurden*). Sie würden allerdings einer Einschränkung unterliegen, so seien auch Nebenkosten wie z.B. Fahrtkosten zum Steuerberater oder Aufwendungen für Fachliteratur nicht mehr abzugsfähig. Diesbezüglich wurde vom Finanzamt auf Doralt/Renner, Kommentar zum EStG, S 94, hingewiesen.

Im Vorlageantrag an den Unabhängigen Finanzsenat hat die steuerliche Vertreterin gegen die Nichtberücksichtigung der Reisekosten als Betriebsausgaben im Wesentlichen eingewendet, der Bw habe erstmals 2010 Poolgelder erhalten. Dies könne belegmäßig nachgewiesen werden und werde aus der Steuererklärung 2010 hervorgehen. Ebenso sei Faktum, dass die Arbeitnehmerveranlagung durch ihr Büro erstellt worden sei. Angeschlossen wurde eine Honorarnote vom 1. Juli 2010. Die Steuerberatung durch die Kanzlei habe ausschließlich mit den steuerpflichtigen Einkünften aus der beruflichen Tätigkeit als Turnusarzt (*Anmerkung der Referentin: als berufliche Einnahmen wurden in der Berufung auch die Poolgelder angeführt, obwohl sie den selbständigen Einkünften zuzurechnen wären, sodass sich „ausschließlich“ auch auf die Poolgelder bezieht - siehe nachstehende Ausführungen*), bzw. den davon (*gemeint wohl von den Einnahmen*) absetzbaren Abzugsposten zur Erstellung einer professionellen und vollständigen Steuererklärung zu tun gehabt. Folglich stünden die korrespondierenden Fahrtkosten zu ihrem Büro eindeutig und jedenfalls mit den steuerpflichtigen Einkünften aus der ärztlichen Tätigkeit ihres Mandanten im Zusammenhang. Wie aus der beiliegenden Honorarnote ersichtlich sei, seien ihre Leistungen auch nicht kostenlos.

Zur Honorarnote vom 1. Juli 2010 ist festzustellen, dass das in Rechnung gestellte Honorar von 390,00 € gem. § 19 Abs. 2 EStG 1988 im Streitjahr 2009 jedenfalls nicht berücksichtigbar wäre. Sie wurde dem Vorlagevorbringen folgend als Beweis dafür vorgelegt, dass die Leistungen der Steuerberatungskanzlei nicht kostenlos seien. Unklar ist, ob sie auch als

Beweismittel für die bisher nur allgemein umschriebenen Beratungsleistungen vorgelegt wurde. Als Leistungen wurden in der Honorarnote angeführt: *Bearbeitung und Einreichen des Antrages auf Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung (2009) einschließlich diverser Nebenarbeiten, z.B. Ermittlung der zusätzlichen Werbungskosten, Sonderausgaben, außergewöhnl. Belastungen etc.* Ein Zusammenhang mit bzw. eine Übereinstimmung zw. den in der Berufung sowie in der E-Mail vom 26. August 2010 allgemein umschriebenen Leistungen und den laut Honorarnote abgerechneten Leistungen des Steuerberaters ist für die Referentin nicht erkennbar, zumal bisher – anders als in der Honorarnote – von Beratungen des Bw in mehreren Bereichen (n.s. Einkünfte, Poolgelder, Schiedsrichtertätigkeit) und zu verschiedenen Gesichtspunkten (wie z.B. Aufzeichnungsführung, Abzugsposten etc.) gesprochen wurde, während in der Honorarnote Tätigkeiten (Bearbeitung, Einreichung) des Steuerberaters für seinen Mandanten angeführt sind. In der Honorarnote fehlt zudem jeder Bezug auf eine Beratung zu Poolgeldern oder zu einer (auch im Vorlageantrag) nicht näher konkretisierten Schiedsrichtertätigkeit. In der Honorarnote wird auch nicht auf die in den „Checklisten“ bzw. der Reisekostenaufstellung 2009 angeführten Beratungstermine vom 13.10., 17. bis 18.11., 26.11., 12.12.2009 Bezug genommen. Für die Referentin ist derzeit nicht erkennbar, dass mit dieser Honorarnote über die in der Berufung beschriebenen Beratungsleistungen (auch nur teilweise) abgerechnet worden wäre.

Ob die Beratungen kostenlos erfolgt sind oder nicht, ist für die Abzugsfähigkeit der strittigen Reisekosten dann nicht entscheidungswesentlich, wenn feststeht, dass an den behaupteten Terminen Beratungen des Bw im Büro des Steuerberaters in xxx stattgefunden haben, was das Finanzamt bisher selbst nicht in Frage gestellt hat, und wenn überdies festgestellt werden kann, dass die an den einzelnen Terminen erbrachten (erst festzustellenden) Leistungen, wären sie vom Bw zu bezahlen gewesen, zu Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten geführt hätten.

Werden aber weder Honorarnoten noch andere Beweismittel, aus denen sich die Leistungen ergeben, vorgelegt, genügt es von Seiten des Bw bzw. seiner steuerlichen Vertretung nicht, den Inhalt der fallbezogen vier Besprechungen lediglich zusammengefasst und nur allgemein zu umschreiben und nicht konkret anzuführen, welche Leistungen im Einzelnen anlässlich welcher Besprechung erbracht wurden. Dies schon deshalb nicht, weil für jede der Besprechungen gesondert betraglich bestimmte Reisekosten (Fahrtkosten, z.Teil auch Tages- und Nächtigungsgelder) geltend gemacht wurden, über deren Abzugsfähigkeit dem Grunde und der Höhe nach zu entscheiden ist. Üblicherweise erfolgt der Leistungsnachweis durch die in der bzw. den dem Klienten gestellte(n) Honorarnote(n) detailliert anzuführenden Leistungen. Er kann aber nach Ansicht der Referentin auch durch interne Aufzeichnungen des steuerlichen Vertreters erbracht werden, wenn die Beratungen an den bekannt gegebenen

Terminen kostenlos erfolgt sein sollten. Erst der Nachweis der am jeweiligen Termin des Jahres 2009 im Einzelnen erbrachten Leistungen ermöglicht die notwendige Abgrenzung bzw. Zuordnung von Leistungen zu Sonderausgaben, Werbungskosten und Betriebsausgaben. Diese Zuordnung (dem Grunde nach) ist wiederum Voraussetzung für die Beantwortung der Frage, ob und in welchem Umfang iZm. der jeweiligen Beratung geltend gemachte Steuerberatungskosten (falls angefallen) bzw. Nebenkosten abzugsfähig sind oder nicht.

Dass der Bw erst 2010 Poolgelder erhalten habe, hindert die Abzugsfähigkeit von mit (auch kostenlosen) Beratungen eines Steuerberaters in Zusammenhang stehenden Reisekosten nicht von vornherein, da diesfalls vorweggenommene Betriebsausgaben (zur Verwaltungspraxis hins. Betriebsausgaben bei selbständig Erwerbstätigen siehe LStR Rz 562) vorliegen können. Der erforderliche Zusammenhang zu Einkünften aus selbständiger Arbeit ist jedenfalls mit dem Vorbringen, der Bw habe 2010 nachweislich Poolgelder erhalten, hergestellt worden. Wurde er an einem oder mehreren Terminen auch zur Umsatzsteuer und zur Einkünfteermittlung beraten, wären Aufwendungen jedenfalls den Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten (vgl. nochmals UFS, RV/0333-G/07) zuzuordnen. An welchen Terminen der Bw allerdings in welchem Umfang zum Thema Poolgelder (Aufzeichnungsführung, Beratung zu steuerpflichtigen Einnahmen) beraten wurde, kann der Aktenlage nicht entnommen werden.

Zusammengefasst ist festzustellen, dass die derzeitige Aktenlage keine Zuordnung von Leistungen und damit im Zusammenhang stehender Kosten zu Sonderausgaben, Werbungskosten oder (vorweggenommenen) Betriebsausgaben und zwar weder dem Grunde noch der Höhe nach ermöglicht. Es kann derzeit deshalb nicht abschließend beurteilt werden, ob und in welchem Umfang Nebenkosten (Reisekosten) zu Beratungen als Werbungskosten bzw. (vorweggenommene) Betriebsausgaben abzugsfähig sind.

Das Finanzamt hat trotz des nur allgemein gehaltenen Berufungsvorbringens und des Vorbringens im Vorlageantrag und obwohl Honorarnoten (oder andere Beweismittel), aus denen sich üblicherweise die an den einzelnen Terminen erbrachten Beratungsleistungen detailliert ergeben, nicht vorgelegt wurden, keine Ermittlungen zum Inhalt und Zweck der jeweiligen Besprechung vorgenommen. Eine inhaltliche Auseinandersetzung mit dem Vorbringen des Bw hat bis dato nicht stattgefunden. Insofern ist es nicht überraschend, dass das Finanzamt seine Ansichten nicht auf Basis entsprechender Sachverhaltsfeststellungen, die aber Voraussetzung für eine entsprechende Beweiswürdigung sind, getroffen hat. Das Finanzamt hat auch angesichts des Umstandes, dass nach Ansicht der Referentin der Honorarnote vom 1. Juli 2010 der Inhalt der einzelnen Besprechungen nicht entnommen werden kann bzw. nicht ersichtlich wäre, dass mit dieser über die in der Berufung nur

allgemein beschriebenen Inhalte der (jedenfalls nicht sämtlicher) Besprechungen abgerechnet worden wäre, keine Veranlassung gesehen, dem Bw dies vorzuhalten und ihn spätestens vor Vorlage der Berufung an den Unabhängigen Finanzsenat aufzufordern, einen entsprechenden terminbezogenen Leistungsnachweis zu erbringen.

Es wird daher über entsprechenden Vorhalt des Finanzamtes Aufgabe des Bw bzw. seiner steuerlichen Vertretung sein, den Inhalt der vier Besprechungstermine jeweils gesondert und möglichst detailliert - um eine Zuordnung der Leistungen zu ermöglichen - zu beschreiben und den Leistungsinhalt durch entsprechende Unterlagen (Honorarnoten, kanzleiinterne Aufzeichnungen etc.) zu belegen. Es wird vom Bw auch aufzuklären sein, inwieweit und bei welcher Besprechung der Bw (auch) zum Thema Poolgelder und hier wiederum im Bereich Umsatzsteuer bzw. Einkünfteermittlung beraten wurde und genauere Angaben zur Schiedsrichtertätigkeit zu machen.

Das derzeitige Vorbringen gibt nur allgemein (für alle Besprechungen zusammengefasst) und nicht widerspruchsfrei (siehe insbes. Vorlagevorbringen im Vergleich zu Berufungsvorbringen, Honorarnote) Auskunft über den Inhalt **aller** Besprechungen.

Gem. § 289 Abs. 1 BAO 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 eine anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterblieben können.

Das Finanzamt hat sowohl vor Ergehen einer Berufungsvorentscheidung (§ 276 Abs. 6 BAO) als auch noch vor einer Vorlage der Berufung an den Unabhängigen Finanzsenat zu prüfen, ob sich auf Grund des Berufungs- bzw. Vorbringens im Vorlageantrag ein (allenfalls auf Grund eines erstmaligen Vorbringens zusätzlicher) Ermittlungsbedarf ergibt (vgl. § 276 Abs. 8 BAO).

Dass das Finanzamt grundlegende Ermittlungen, die Voraussetzung für die Zuordnung der Steuerberatungsleistungen und damit für die Beurteilung der Frage der Abzugsfähigkeit der geltend gemachten Reisekosten dem Grunde und der Höhe nach gewesen wären, unterlassen hat, hat die Referentin vorstehend deutlich gemacht.

Letztlich wird es vom Ergebnis des durchzuführenden Ermittlungsverfahrens und der Art und Qualität der im Zuge dessen vom Bw bzw. seinem steuerlichen Vertreter vorgelegten Unterlagen abhängen, ob und in welchem Umfang die geltend gemachten Reisekosten abzugsfähig sind, d.h. ob der Bescheid zu Gunsten des Bw abzuändern sein wird.

Das Ergebnis des (unter Wahrung des Parteienghört) durchzuführenden Ermittlungsverfahrens kann dabei auch sein, dass an Hand der Unterlagen des Bw keine klare Zuordnung/Abgrenzung von Leistungen zu Betriebsausgaben / Werbungskosten / Sonderausgaben möglich ist und ein allenfalls abzugsfähiger Teil der Reisekosten nur im Schätzungswege ermitteln werden kann. Diesfalls wird es Aufgabe des Bw bzw. seiner steuerlichen Vertretung sein, entsprechende Anhaltspunkte für eine Schätzung zu bieten und Aufgabe des FA, dem Bw vor einer Entscheidung die Schätzungsgrundlagen, die angewandte Methode und das Ergebnis der Schätzung zur Kenntnis- und Stellungnahme zu übermitteln. Die Bescheidbegründung hat – was ihr bisher fehlte - auf Basis entsprechender (aus dem Akteninhalt und den Ermittlungsergebnissen gewonnene) Sachverhaltsfeststellungen und einer entsprechenden Beweiswürdigung zu erfolgen.

Zur Ermessensübung hinsichtlich der Aufhebung ist darauf zu verweisen, dass es den Anordnungen des Gesetzgebers über ein zweitinstanzliches Verfahren zuwiderlaufen würde, wenn es wegen des Unterbleibens eines Ermittlungsverfahrens in erster Instanz zu einer Verlagerung nahezu des gesamten Verfahrens vor die Berufungsbehörde käme und die Einrichtung von zwei Instanzen damit zur bloßen Formsache werden würde. Es ist nicht im Sinn des Gesetzes, wenn der Unabhängige Finanzsenat, der zur umfassenden Bescheidkontrolle berufen ist, jene Behörde ist, die erstmals den entscheidungswesentlichen Sachverhalt ermittelt, diesen (unter Einbeziehung der Ermittlungsergebnisse) erstmals feststellt und erstmals einer sachverhaltsbezogenen Beurteilung unterzieht.

Der Aufhebung ist auch aus verfahrensökonomischen Gründen deshalb der Vorzug zu geben, weil die Referentin, würde sich aus ihrer Sicht unter Einbeziehung der Ermittlungsergebnisse die Notwendigkeit einer Bescheidänderung ergeben, dem Finanzamt vor einer Entscheidung in der Sache die Ermittlungsergebnisse und in Aussicht genommenen Änderungen vorhalten müsste und allfällige Stellungnahmen den Parteien (FA, Bw) jeweils wechselseitig vorzuhalten wären.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 25. Jänner 2011