



Bescheid

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vertreten durch Dr. Schabernig Gerhard, Wirtschaftstreuhänder, 8750 Judenburg/Oberweg, Rainergasse 16, vom 22. August 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes Judenburg vom 23. Juli 2003 betreffend Einkommensteuer 2002 entschieden:

Der angefochtene Bescheid und die Berufungsvorentscheidung vom 16. Oktober 2003 werden gemäß § 289 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBI Nr. 1961/194 idgF, unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

Begründung

Der Berufungswerber (Bw) betreibt seit dem Jahr 1998 die Vermittlung von (Gebrauch)Reifen, woraus er in der Einkommensteuererklärung 2002 sonstige Einkünfte (§ 29 EStG 1988) in Höhe von € 9.468,50 in Ansatz brachte. Dabei wurden den erzielten Provisionseinnahmen von € 21.512,00 Aufwendungen in Höhe von insgesamt € 12.043,50 gegenübergestellt, die Kilometergelder von € 10.295,52 (28.920 km), Speditionsgebühren von € 1.680,00, sowie Grundumlagen von € 36,00 und einen sog. Tourismusbeitrag von € 31,98 betrafen.

Vor Erlassung des Einkommensteuerbescheides führte das Finanzamt (Erhebungsdienst) eine Nachschau durch, als deren Ergebnis mit Aktenvermerk vom 7. Juli 2003 festgehalten wurde, dass der Bw seinen Lebensunterhalt im Jahr 2002 ausschließlich mit den in Bulgarien erzielten Vermittlungsprovisionen bestritten hat. Dazu habe er jedoch keine Aufzeichnungen bzw. Abrechnungen vorlegen können und sei von ihm auch kein Fahrtenbuch geführt worden. Im

vorliegenden Fall sei von einer betrieblichen Kfz-Nutzung von mehr als 50% auszugehen, weshalb hier die tatsächlichen Kosten abzusetzen seien. Da der Bw auch darüber keine Belege vorweisen konnte, sei ihm zur Kenntnis gebracht worden, dass die Aufwendungen für betrieblich veranlasste Fahrten vom Finanzamt nur im Schätzungswege (§ 184 BAO) ermittelt werden könnten.

Im **Einkommensteuerbescheid** vom 23. Juli 2003 wich das Finanzamt von den Erklärungsangaben des Bw insofern ab, als es die Vermittlungsgeschäfte den Einkünften aus Gewerbebetrieb (§ 23 EStG 1988) zuordnete und das beantragte Kilometergeld (€ 10.295,52) mit einem geschätzten Betrag von € 6.304,56 als Betriebsausgabe anerkannte (handschriftlicher Vermerk: km 28.920 x 0,218). Dadurch wurde der erklärte Einnahmenüberschuss auf den Betrag von € 13.459,46 erhöht.

Dagegen wurden in der **Berufung** zusätzliche Ausgaben in Höhe von insgesamt € 2.177,47 (rechnerisch richtig: € 2.597,47) geltend gemacht, die sich aus (80%) betrieblichen Telefongebühren (€ 1.445,99), eine Werkstattmiete (€ 420,00), Parkplatzgebühren in Bulgarien (€ 179,48), Zusatzgebühren für EU-Autos in Serbien (€ 360,00), Visumskosten für Fahrten nach Serbien (€ 60,00) und eine Garagenmiete (€ 132,00) zusammen setzten.

Mit der abändernd ergangenen **Berufungsvorentscheidung** hat das Finanzamt die ergänzend begehrten Betriebsausgaben unter Ausschluss eines Privatanteiles für Telefonkosten von € 500,00 anerkannt und die Einkünfte aus Gewerbebetrieb auf € 11.427,98 vermindert.

Im dagegen eingebrochenen **Vorlageantrag** wandte sich der Bw sowohl gegen die Subsumierung seiner Vermittlungstätigkeit unter Einkünfte aus Gewerbebetrieb als auch gegen die teilweise Nichtanerkennung des geltend gemachten Kilometergeldes. Dazu brachte er im Wesentlichen vor, dass die Vermittlung von gebrauchten Reifen auf Provisionsbasis "kein fester Job" und somit keine gewerbliche Tätigkeit sei. Der Bw besitze weder einen Gewerbeschein, noch habe er ein Büro oder einen Vertrag und betreibe auch keine Werbung. Mangels besonderer wirtschaftlicher Erwartungen sei hier auch nie vorauszusehen, ob und wann er den nächsten Auftrag erhalte. Soweit das Finanzamt das beantragte Kilometergeld um € 3.990,00 gekürzt hat, entspreche dies rund 5.272 gefahrenen Kilometern, ohne die der Bw das erklärte Einkommen nicht erzielt hätte. Auf diese Weise sei ein Teil der getätigten Ausgaben nicht nur zu Unrecht aberkannt, sondern zugleich besteuert worden.

Mit **Berufungsergänzung** vom 30. Dezember 2003 machte der Bw zu den bisher geltend gemachten Aufwendungen weitere Betriebsausgaben über folgende Positionen geltend: *Kilometergeld* für ein Zweitfahrzeug der Marke Renault in Höhe von € 387,00, *Tages- und Nächtigungsgelder* für Geschäftsreisen nach Bulgarien in Höhe von € 2.768,00 und eine *Provisionsrückzahlung* wegen unbrauchbarer Reifen von € 2.120,00. Dem legte er Fahrten-

buchaufzeichnungen für das überwiegend privat genutzte Zweitfahrzeug (1.075 km betrieblich; 1.886 km privat) und für einen überwiegend betrieblich genutzten Mercedes Lieferwagen, MB 508 (28.923 km betrieblich; 4.386 km privat), sowie den Kassenbeleg einer bulgarischen Firma über die Rückzahlung der Provision (Datum 21.11.2002) mit deutscher Übersetzung bei.

Im Rahmen eines am 25. Mai 2004 ergangenen **Ermittlungsauftrages** wurde das Finanzamt von der Abgabenbehörde zweiter Instanz gemäß § 279 Abs. 2 BAO um eine ergänzende Klärung über die *tatsächlichen Fahrtkosten* des überwiegend betrieblich genutzten Lieferwagens MB 508 ersucht, wobei insbesondere die Höhe des durchschnittlichen Kraftstoffverbrauches des Fahrzeuges pro 100 Kilometer, die Höhe der Treibstoffkosten je Liter in den im Streitjahr bereisten Ländern, sowie die Höhe der Kosten für die Kfz-Versicherung und für allfällige Reparaturen angesprochen war. Hinsichtlich der zusätzlich begehrten *Tagesdiäten* wurde das Finanzamt zur Ermittlung abzugsfähiger Verpflegungskosten um Aufklärung über die jeweiligen Aufenthaltsorte des Bw in Bulgarien und die Wegstrecken ersucht und hinsichtlich des begehrten *Nächtigungsaufwandes* zu ergänzenden Ermittlungen (unter Einholung von Belegen bzw Hotelrechnungen) eingeladen, wo der Bw in Bulgarien jeweils übernachtet und wie viel er dafür gezahlt hat. Abschließend wurde noch um eine ergänzende Stellungnahme des Finanzamtes zur Frage der zurückgezahlten Provision als Betriebsausgabe ersucht.

Mit Rückantwort vom 9. August 2004 wurde der Abgabenbehörde zweiter Instanz dazu mitgeteilt, dass der steuerliche Vertreter des Bw (nach Vorladung vom 7.6.2004) am 16. Juni 2004 zur Vorlage der benötigten Unterlagen aufgefordert wurde und dies (mangels Befolgung) mit Terminsetzung bis 30. Juli 2004 nochmals vergeblich in Erinnerung gerufen worden sei. Beweismittel wurden vom Bw auch in der Folge nicht vorgelegt und hat das Finanzamt diesbezüglich keine weitere Veranlassung getroffen (e-mail v. 28.4.2006).

Darüber wurde erwogen:

Gemäß § 289 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO) kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz die Berufung, sofern hierüber keine Formalerledigung nach dem ersten Satz dieser Bestimmung zu ergehen hat (Zurückweisung, Zurücknahme- oder Gegenstandsloserklärung), durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Berufungsvorentscheidungen unter Zurückweisung 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. Im weiteren Verfahren sind die Behörden an die für die Aufhebung maßgebliche, im Aufhebungsbescheid dargelegte Rechtsanschauung gebunden. Durch die Aufhebung des

angefochtenen Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieses Bescheides befunden hat.

Bei der Zuordnung der Einkünfte des Bw ist der Auffassung des Finanzamtes beizutreten, dass die (seit 1998) betriebene Vermittlung von Gebrauchtreifen nicht als gelegentliche Vermittlung gemäß § 29 EStG 1988 sondern als unter Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23 EStG) fallende Tätigkeit anzusehen ist. Dies ergibt sich aus der Begriffsbestimmung des § 23 Z 1 leg. cit., die als wesentliche Kriterien für Einkünfte aus Gewerbebetrieb vorsieht, dass eine Betätigung *selbstständig, nachhaltig* sowie *mit Gewinnabsicht* unternommen wird und sich *als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr* darstellt. Nach der Aktenlage treffen die genannten Voraussetzungen für die bereits mehrjährig (5 Jahre) mit Einnahmenüberschüssen eigenverantwortlich ausgeübte Betätigung des Bw zu, wobei diese auch eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr inkludiert. Von einer solchen ist nach herrschender Rechtsmeinung auszugehen, wenn jemand nach außen hin erkennbar am Güter- und Leistungsaustausch teilnimmt, dh. eine im wirtschaftlichen Verkehr begehrte Leistung der Allgemeinheit anbietet und grundsätzlich bereit ist, mit jedem, der einen entsprechenden Bedarf hat, in Geschäftsbeziehung zu treten (vgl. Doralt EStG-Kommentar, Bd. II, § 23, Tz. 73). Da sich der (steuerrechtliche) Begriff des Gewerbebetriebes mit jenem der gewerbsmäßigen Tätigkeit iSd der Gewerbeordnung (§ 1 Abs. 2 GewO) **nicht** deckt, ist das Vorliegen einer Gewerbeberechtigung für die steuerliche Qualifikation unerheblich (Doralt, aaO. § 23 EStG, Tz. 9 f.).

Was nun die im Berufungsverfahren zusätzlich begehrten Betriebsausgaben in Höhe von unberichtigt € 2.177,47 (Berufung v. 22.8.2003) und € 5.275,00 (Ergänzung v. 30.12.2003) - unberichtigter Gesamtbetrag € 7.452,47 - angeht, ist zunächst fest zu halten, dass Abgabepflichtigen aufgrund allgemeiner Verfahrensvorschriften eine Nachweispflicht (auch) für Betriebsausgaben obliegt (§ 138 Abs. 1 BAO). Darnach hat der Steuerpflichtige die Richtigkeit der geltend gemachten Ausgaben zu beweisen, wobei ihn bei Auslandsbeziehungen eine *erhöhte Mitwirkungspflicht* trifft (vgl. VwGH 26.9.1990, 86/13/0097). Kann ein Beweis nach den Umständen des Einzelfalles nicht zugemutet werden, genügt gemäß § 138 Abs. 1 letzter Satz BAO die Glaubhaftmachung.

Der dem Grunde und der Höhe nach zu erbringende Nachweis von Betriebsausgaben hat durch schriftliche Belege zu erfolgen (vgl. VwGH 29.1.1991, 89/14/0088 u. VwGH 30.10.2001, 97/14/0140). Eine Glaubhaftmachung setzt eine schlüssige Behauptung der maßgeblichen Umstände durch den Steuerpflichtigen voraus (vgl. VwGH 26.4.1989, 89/14/0027). Steht fest, dass eine Betriebsausgabe vorliegt, ist ihre Höhe aber nicht erwiesen, so ist die Abgabenbehörde zur Schätzung (§ 184 BAO) berechtigt. Betriebsausgaben sind insbesondere dann zu

schätzen, wenn der Steuerpflichtige keine Aufzeichnungen geführt hat (Doralt EStG-Kommentar, Bd. I, § 4, Tz. 270).

Der Abgabepflichtige ist auch im Schätzungsverfahren zur Mitwirkung verpflichtet (VwGH 19.2.1985, 84/14/0112). Dabei ist (vor Bescheiderlassung) das Recht auf Parteiengehör durch Mitteilung der Basis und Art der Schätzungsmethode, Schlussfolgerungen und Ergebnisse zu wahren. Es liegt am Abgabepflichtigen, sachlich begründete Argumente gegen die Schätzungsmethode oder einzelne Elemente der Schätzung vorzubringen (VwGH 7.6.1989, 88/13/0015). Die Abgabenbehörde hat sich mit allen für die Schätzung relevanten Behauptungen auseinander zu setzen und hat notwendige ergänzende Ermittlungen durchzuführen (vgl. VwGH 27.5.1998, 95/13/0282, 0283).

Vor dem Hintergrund dieser Überlegungen ergibt sich, dass die Maßnahmen des Finanzamtes zur Ermittlung der Bemessungsgrundlagen für eine Sachentscheidung aus mehreren Gründen unzureichend gewesen sind:

Die für das Jahr 2002 ergänzend begehrten Betriebsausgaben führen dazu, dass sich der erklärte Gewinn von € 9.468,50 – folgt man den Ansätzen des Bw – noch um weitere Ausgaben in Höhe von insgesamt € 7.452,47 vermindert, was einen **berichtigten Gewinn** in Höhe von rund **€ 2.016,00** ergäbe. Dazu ist aktenkundig, dass der Bw den Lebensunterhalt im Streitjahr 2002 ausschließlich mit den Provisionseinkünften aus der Reifenvermittlung abdecken musste, da er in dieser Steuerperiode sonst keine anderen Einkünfte erzielt hat (Erhebungsergebnis v. 7.7.2003), und dass er als geschiedener Ehegatte auch noch ein Kind zu versorgen hatte (Anerkennung des Alleinerzieherabsetzbetrages gem. § 33 Abs. 4 Z 2 EStG 88). Wie den Aktenunterlagen weiter zu entnehmen ist (Meldung zur Nachschau v. 31.3.2003), bestanden beim Finanzamt schon aufgrund der (**vor** Geltendmachung zusätzlicher Ausgaben) erklärten Betriebsergebnisse Zweifel darüber, von welchen Mitteln der Bw tatsächlich gelebt hat. Diese zur Nachschau des Erhebungsdienstes (ebenfalls) Anlass gebende Frage wurde in der Folge aber weder geklärt noch zu erklären versucht.

Der unabhängige Finanzsenat vertritt dazu die Auffassung, dass die Fragestellung, aus welchen Mitteln der Bw seinen Lebensunterhalt (und den seines Kindes) finanziert haben konnte, ein Sachverhaltselement betrifft, das ohne ausreichende Klärung keine ordnungsgemäße Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlagen erlaubt. Hinzu kommt, dass die ergänzend begehrten Ausgaben das Finanzamt in seinem Zweifel noch weiter bestärken mussten, weil ein im Sinne des Berufungsantrages zu berichtigender Gewinn von € 2.016,00 nicht annähernd verständlich macht, wie die Lebenshaltungskosten für zwei Personen damit beglichen werden sollten.

Zieht man hier hilfsweise in Betracht, dass zur Besteitung des **notwendigen** Lebensunterhaltes eines Verpflichteten gemäß § 291a EO als sog. "Existenzminimum" (unpfändbarer Freibetrag) ein allgemeiner Grundbetrag von monatlich S 8.440,- (€ 613,36) und je Unterhaltpflicht ein Unterhaltsgrundbetrag von monatlich S 1.560,- (€ 113,37) vorgesehen ist, was aus Sicht des Bw somit *monatlich S 10.000,- (€ 726,73)* ergäbe (vgl. Liebeg, Kommentar zur Abgabenexekutionsordnung, Wien 2001, S. 188 ff), wäre der daraus resultierende **Jahresbetrag** von **€ 8.720,76**, der nur als *unterste Grenze* sonst üblicher (höherer) Lebenshaltungskosten im Rahmen eines Zweipersonen-Haushaltes angesehen werden kann, bereits um ein Vielfaches höher als der vom Bw berichtigte Gewinn von € 2.016,00. Dass dieser Betrag den Lebensunterhalt für den Bw bereits *ohne* Bedachtnahme auf ein Kind (Existenzminimum rund € 7.360,00 im Jahr) nicht abzudecken vermochte, bedarf keiner weiteren Begründung.

Damit hätte es dem Finanzamt gemäß § 115 Abs. 1 BAO oblegen, die von vornherein als zweifelhaft angesehene Sachlage von Amts wegen aufzuklären und die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse, die für die Abgabenpflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind, auf geeignete Art zu ermitteln. Da vom Erhebungsdienst des Finanzamtes ausdrücklich festgehalten wurde, dass der Bw (neben dem nicht erbrachten Nachweis über die geltend gemachten Fahrtkosten) auch *keine Aufzeichnungen* oder *Abrechnungen* über seine *Einnahmen* vorweisen konnte, wäre in dem Zusammenhang auch die Ordnungsmäßigkeit (Vollständigkeit) der vom Bw erklärten Provisionen zu hinterfragen gewesen. Da der strittige Gewinn schon mit dem Minimalbetrag eines (notwendigen) Lebensaufwandes in Widerspruch steht - dabei wurde noch nicht eingerechnet, dass der tatsächliche Aufwand aus den Auslandsreisen des Bw (mit behaupteten Nächtigungen) und aus dem Halten zweier Kraftfahrzeuge seine wirtschaftlichen Möglichkeiten *über* die geltend gemachten Ausgaben hinaus einschränken musste - , lässt dies eine Schätzung der Besteuerungsgrundlagen gemäß § 184 BAO auch aufgrund fehlender Einnahmenaufzeichnungen des Bw (hinsichtlich seiner Provisionen) geboten erscheinen. Ist ein Steuerpflichtiger nicht in der Lage, Auskunft über die Finanzierung eines bestimmten Lebensaufwandes zu geben, kann im Umfang des nicht aufgeklärten tatsächlichen Lebensaufwandes auch ein Anhalt für die Schätzung der Bemessungsgrundlagen der Höhe nach erblickt werden (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, Band 2, S. 1937 f).

Zur Frage der Betriebsausgaben ist im Einzelnen auszuführen:

Kilometergeld: Der laut Steuererklärungsbeilage in Ansatz gebrachte Betrag wurde anhand der betrieblichen Kilometerleistung (28.920 km) mit dem in der Reisegebührenvorschrift 1955 (idF BGBI. I, Nr. 142/2000) für Personen- und Kombinationskraftwagen ab 1. Jänner 2002 anzuwendenden Gebührensatz von € 0,356 ermittelt. Dem vom Finanzamt bei seiner Kostenabschätzung herangezogenen Satz (0,218) ist nicht zu entnehmen, welche konkreten Überle-

gungen diesem Multiplikator zugrunde lagen, und weshalb dieser Schätzungsansatz als schlüssig bzw den tatsächlichen Gegebenheiten mit einiger Wahrscheinlichkeit nahe kommend angenommen wurde. Aus den Aktenunterlagen ist auch nicht ersichtlich, ob dem Bw dabei Gelegenheit geboten wurde, zur Schätzung näher Stellung zu beziehen, da er nach dem Aktenvermerk vom 7. Juli 2003 und dem Zusatz im Einkommensteuerbescheid 2002 darüber nur dem Grunde nach (allgemein) informiert worden ist, ohne auf die zugrunde liegende Methode oder auf Schlussfolgerungen einzugehen.

Da der Bw entgegen der Feststellung des Erhebungsdienstes, dass von ihm kein Fahrtenbuch geführt wurde, anlässlich der Berufungsergänzung vom 30. Dezember 2003 sehr wohl Fahrtenbuchaufzeichnungen (auch über 28.923 betrieblich gefahrene Kilometer mit dem Mercedes MB 508) vorgelegt hat, wäre diesem Widerspruch nachzugehen und im Rahmen der Beweiswürdigung darüber zu befinden, ob diese Aufzeichnungen glaubhaft sind oder in eventu erst nachträglich angefertigt worden sein mochten. Hier wird insbesondere zu ermitteln sein, weshalb die betrieblichen Fahrten des Bw eine auffallende Regelmäßigkeit von 1.442 bis 1.453 km aufweisen (wobei nur in zwei Fällen eine Wegstrecke von 1.451 km und 1.453 km ausgewiesen ist). – Erklärt sich dies mit einem konkreten (gleich bleibenden) Zielort, hätte dem Bw ein Nachweis über seine Auslandsaufenthalte umso eher möglich sein müssen.

Die Feststellung der tatsächlich angefallenen Kfz-Kosten im Wege der Schätzung ist unabhängig davon, dass die Inanspruchnahme eines Kilometergeldes die Verwendung eines privaten (nicht zu einem Betriebsvermögen gehörenden) Kfz voraussetzt (vgl. Doralt, EStG-Kommentar, § 16, Tz. 220 unter "Fahrtkosten"), im weiteren Verfahrensablauf schon deshalb durchzuführen, weil das daraus zu gewinnende Ergebnis auch mit der Frage der Finanzierung der Lebenshaltungskosten des Bw eng zusammenhängt und – wie bereits oben dargetan – höhere (tatsächliche) Aufwendungen eine Aufklärung durch den Bw erheischen. Dies trifft in Bezug auf den Lebensaufwand auch für den überwiegend privat genutzten Zweitwagen (Renault) zu, da sich auch dessen (tatsächliche) Kosten im Geldverbrauch auswirken. Gelingt dem Bw dazu keine hinreichende Klärung oder verweigert er konkrete Angaben, wären hinsichtlich der in Frage kommenden Kosten (zB. durchschnittlicher Kraftstoffverbrauch pro 100 km je Kfz-Type, Servicekosten ["Jahrespickerl"], Reparaturkosten, Zusatzausrüstungen [Winterreifen, Autoradio], Mautkosten, Autobahnvignetten, Versicherungen) Auskünfte von dritter Seite einzuholen (zB bei Autofahrerclubs oder Kfz-Händlern), womit zugleich die Höhe der wahrscheinlichen Treibstoffkosten in den vom Bw bereisten Ländern anhand der nunmehrigen Kilometerangaben geschätzt werden können.

Telefonkosten: In der Berufung wurden die mit € 1.445,99 geltend gemachten Telefongebühren mit einem Anteil von 80% als betrieblich angegeben. Da der hiernach berücksichtigte Privatanteil im untergeordneten Ausmaß von 20% (rd. € 361,00) schon für

einen allein lebenden Steuerpflichtigen ohne haushaltszugehöriges Kind nach allgemeiner Lebenserfahrung unüblich erscheint (vgl. UFS 4.4.2006, RV/0367-K/05), ist der in Höhe von rd. € 500,00 geschätzte Privatanteil (27,6%) auch deshalb angemessen, weil dem Bw in Ermangelung eines Büros keine andere Möglichkeit für private Ferngespräche zur Verfügung stand.

Tages- und Nächtigungsgelder (Bulgarien): In der ergänzend nachgereichten Fahrtenbuchaufzeichnung zum Mercedes MB 508 wurden vom Bw 60 Tage und 40 Nächtigungen mit den daraus resultierenden Sätzen (insgesamt € 2.768,00) angemerkt, die sich nach seiner Eingabe vom 30. Dezember 2003 auf Geschäftsreisen nach Bulgarien bezogen. Da Mehraufwendungen für Verpflegung und Unterkunft aus diesen Auslandsreisen grundsätzlich nicht in Abrede gestellt werden können, der Bw aber weder über die jeweiligen Orte seiner Auslandstätigkeit noch über Nächtigungen Belege oder sonstige Unterlagen beigebracht hat, können auch die dafür aufgewendeten Kosten nur im Schätzungswege (§ 184 BAO) ermittelt werden (zum berücksichtigungsfähigen Verpflegungsmehraufwand aufgrund eines im Ausland begründeten weiteren Mittelpunktes der Tätigkeit vgl. Doralt, EStG-Kommentar, Bd. II, § 16, Tz. 197/1).

Aus den Fahrtaufzeichnungen geht allerdings hervor, dass der Bw in Bulgarien regelmäßig *private* Aufenthalte (bis zu drei Tagen) konsumiert hat. Vom Finanzamt wird in diesem Zusammenhang daher festzustellen sein, ob der Bw tatsächlich Unterkunft in Gaststätten bezogen und sich dort verpflegt hat, oder ob nach dem Ermittlungsergebnis von einer privaten Wohnversorgung des Bw mit Verköstigung in Bulgarien (zB bei Verwandten) ausgegangen werden muss. Ist dazu keine auswertbare Feststellung möglich und sprechen die Indizien für vom Bw selbst getragene Aufwendungen für Unterkunft und Verpflegung, wären diesbezüglich – da die Frage der Kostendeckung für den Lebensaufwand des Bw im Streitjahr 2002 mit diesen Ausgaben ebenfalls zusammen hängt – auch Fremdenverkehrseinrichtungen (zB Reisebüros) über die in Bulgarien durchschnittlich geltenden Verköstigungs- und Nächtigungspreise von Hotels in dem vom Bw behaupteten Reiseumfang zu befragen. Zum Nachweis solcher Kosten sei an dieser Stelle noch angemerkt, dass die Regelung des § 4 Abs. 5 EStG 1988 in der für das Streitjahr geltenden Fassung nicht vorsieht, dass Mehraufwendungen für Verpflegung und Unterkunft bei ausschließlich durch den Betrieb veranlassten Reisen etwa pauschal (ohne Nachweis ihrer Höhe) anzuerkennen seien, sondern dass der normative Inhalt dieser Bestimmung vielmehr in einer betragsmäßigen Begrenzung der Absetzbarkeit bestimmter Aufwendungen besteht (vgl. VwGH, 30.1.2003, 99/15/0085; VwGH 27.3.2003, 2001/15/0223).

Provisionsrückzahlung: In Ansehung des nicht geringen Rückzahlungsbetrages von € 2.120,00, zu der das Finanzamt entgegen dem ho. Ersuchen vom 25. Mai 2004 keine

Stellungnahme abgab, ist zunächst klärungsbedürftig, um welche Reifen es sich dabei gehandelt hat (allenfalls wären Auskünfte von Fachgeschäften oder Kfz-Händlern einzuholen, auf welche Reifen und Stückmenge sich diese Rückzahlung im Vergleich zu neuwertigen Reifen bezogen haben kann) und welcher (nach bulgarischem Recht einklagbare) Mangel der angegebenen Unbrauchbarkeit zugrunde lag.

Aufzuklären ist ferner, ob bei einem Verkauf oder einer Vermittlung *gebrauchter* Wirtschaftsgüter in Bulgarien für bestimmte Mängel auch dann zu haften ist, wenn vom Unternehmer *über Auftrag* bulgarischer Abnehmer in Österreich Reifen beschafft werden, die im Inland nicht mehr zum Verkehr zugelassen [und erwartungsgemäß schadensanfälliger] sind (s. Eingabe v. 30.12.2003). Im Fall einer Mängelrüge wäre zudem zu erwarten, dass der Verkäufer (Vermittler) die Möglichkeit einer Verwechslung mit anderen Reifen bzw. Zweifel an der Identifizierbarkeit und Zuordnung der betreffenden Reifen zum Vermittlungsgeschäft einwenden wird, oder - sollte eine eindeutige Identifizierbarkeit hier dennoch möglich (gewesen) sein - die eigene Gefahrtragung des Auftraggebers geltend macht (das Fehlen einer solchen würde sonst für Unfälle des Auftraggebers, die aus diesen Reifen resultieren, eine Mitverantwortung des Bw nahe legen). Dazu wird zu klären sein, was der Bw in dieser Angelegenheit unternommen hat.

Neben diesen Fragen ist in Bezug auf den erklärungsgemäß anerkannten **Alleinerzieherabsatzbetrag** (§ 33 Abs. 4 Z 2 EStG 88) von Interesse, ob der Bw, wie von ihm angegeben, tatsächlich *mit einem Kind* (§ 106 Abs. 1 EStG) *alleinstehend lebt*, oder ob er den Alleinerzieherabsetzbetrag nur aufgrund einer im Jahr 1990 stattgefundenen Scheidung (s. Einkommensteuererklärungen Vorperioden) beantragt hat. Dies bedarf deshalb einer ergänzenden Abklärung, weil der Bw zufolge aktenkundiger Erwähnung einer *Lebensgefährtin* (Nachschau vom 17.10.1995; ED-Nr. 425/95) in einer eheähnlichen Gemeinschaft mit einer anderen Partnerin leben kann (vgl. Doralt, EStG-Kommentar, Band III, § 33 Tz 35).

Da somit Ermittlungen (§ 115 Abs. 1 BAO) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden können, war die Voraussetzung für eine Bescheidaufhebung nach § 289 Abs. 1 BAO gegeben. Die Unterlassung dahingehender Ermittlungen war aus objektiver Sicht auch wesentlich, weil die vorangetrührten Maßnahmen, wie zB. die Feststellung der Lebenshaltungskosten des Bw, weiter reichende Erhebungen erfordern, die infolge ihres Umfangs nur im Organisationsrahmen des Finanzamtes verfahrensökonomisch abzuwickeln sind. Eine Unterlassung von Ermittlungen ergab sich – soweit es die nachträglich begehrten Betriebsausgaben selbst betrifft – auch daraus, dass erstmals in der Berufung bzw. Berufungsergänzung Umstände vorgebracht wurden, hinsichtlich welcher die Abgabenbehörde erster Instanz noch kein Ermittlungsverfahren durchgeführt hat (vgl. Ritz, BAO-Kommentar, 3. Aufl., § 289, Tz. 11 mwH). Die Bescheidbehebung war im Zusam-

menhang mit dem ho. Ermittlungsauftrag vom 25. Mai 2004 noch dadurch mitbegründet, dass es dem Finanzamt – unabhängig von einer Mitwirkung des Bw – unbenommen geblieben ist, (von sich aus) weitere Schritte zur Sachverhaltsklärung im Sinne des oben Gesagten zu setzen (hätte der Ermittlungsauftrag lediglich die Aufforderung an den Bw zur Vorlage von Beweismitteln bezweckt, wäre nicht das Finanzamt als "Poststelle" bemüht worden, sondern dieser Auftrag unmittelbar an den Bw ergangen).

Mit dem angefochtenen Bescheid war auch die Berufungsvorentscheidung vom 16. Oktober 2003 aufzuheben, weil die Berufungsvorentscheidung den angefochtenen Bescheid (bis zur abschließenden Berufungserledigung) aus dem Rechtsbestand verdrängt, die Aufhebung nur eines verdrängten Bescheides aber ins Leere ginge (Ritz aaO, Tz. 7, § 289 BAO).

Graz, am 22. Mai 2006