

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht (BFG) hat durch die Richterinnen N.N. in der Beschwerdesache des Beschwerdeführers gegen den Bescheid des Finanzamtes X . betreffend Einkommensteuer 2009 beschlossen:

Der angefochtene Bescheid vom 23.Juni 2010 betreffend Einkommensteuer 2009 wird gemäß § 278 Abs. 1 BAO idgF aufgehoben und die Sache zur Durchführung weiterer Ermittlungen (§ 115 BAO) an die Abgabenbehörde zurückverwiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Strittig ist im anhängigen Verfahren die Abzugsfähigkeit verschiedener Aufwendungen als Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben im Rahmen der Einkünfte des – steuerlich vertretenen - Beschwerdeführers (Bf) aus seiner Tätigkeit als Lehrer an einer Polytechnischen Schule bzw. als Vortragender im Rahmen der Erwachsenenfortbildung am WIFI.

Nach Anforderung der Belege zu den in der elektronischen Einkommensteuererklärung des Bf für 2009 geltend gemachten Aufwendungen nahm das Finanzamt X (FA) verschiedene Kürzungen vor und führte dazu im angefochtenen Bescheid begründend aus:

„Folgende Aufwendungen sind gem. § 20 EStG 1988 nicht abzugsfähig:

Blumen, div. Lebensmittel, Weihnachtsgrußkarten, Billets, Weihnachtspapier,

Keramik, DVD's, CD's, VHS, Deko, Weihnachtsdeko, Katzenkalender, PC-Abholung.

Von den Anschaffungskosten für den Computer wurde ein Privatanteil von 40 % ausgeschieden. Der verbleibende Betrag ist auf 3 Jahre verteilt abzuschreiben, d.s. € 206,93 pro Jahr.

Die Kosten für den Parkplatz sind mit dem Kilometergeld abgegolten.

Die Kosten für Konsumation sind gem. § 16 EStG 1988 nicht abzugsfähig .“

Auf ein Begehren des Bf um Konkretisierung der vorgenommenen Kürzungen, erging folgende ergänzende Bescheidbegründung:

“Kosten für Literatur, die auch für nicht in Ihrer Berufssparte tätige Personen von allgemeinem Interesse sein können, stellen selbst dann keine Werbungskosten dar, wenn aus diesen Publikationen Anregungen für die berufliche Tätigkeit gewonnen werden.

Folgende Aufwendungen sind gem. § 20 EStG 1988 nicht abzugsfähig:

Blumen, div. Lebensmittel, Weihnachtsgrußkarten, Billets, Weihnachtspapier, Keramik, DVD's, CD's, VHS, Deko, Weihnachtsdeko, Katzenkalender, PC-Abholung.

Von den Anschaffungskosten für den Computer wurde ein Privatanteil von 40 % ausgeschieden. Der verbleibende Betrag ist auf 3 Jahre verteilt abzuschreiben, d.s. € 206,93 pro Jahr.

Die Kosten für den Parkplatz sind mit dem Kilometergeld abgegolten.

Die Kosten für Konsumation sind gem. § 16 EStG 1988 nicht abzugsfähig.

Somit wurden folgende Korrekturen vorgenommen:

Einkünfte aus selbständiger Arbeit:

<i>Gewinn laut Erklärung:</i>	<i>€ 470,80</i>
<i>+ Weihnachtsgrußkarten</i>	<i>€ 4,10</i>
<i>+ Mini Billet</i>	<i>€ 4,50</i>
<i>+ div. Lebensmittel</i>	<i>€ 7,43</i>
<i>+ Weihnachtspapier</i>	<i>€ 1,98</i>
<i>+ Blumen</i>	<i>€ 18,98</i>
<i>+ Keramik</i>	<i>€ 5,85</i>
<i>+ Billet</i>	<i>€ 2,95</i>
<i>+ Blumen</i>	<i>€ 5,50</i>
<i>+ AfA PC (4 Jahre)</i>	<i>€ 258,64</i>
<i>- AfA PC (3 Jahre, 40% PA)</i>	<i>- € 206,91</i>
<i>+ div. Bücher</i>	<i>€ 42,60</i>
<i>+ DVD,CD</i>	<i>€ 34,18</i>
<i>+ Thalia</i>	<i>€ 35,29</i>
<i>+ CD</i>	<i>€ 23,40</i>
<i>+ VHS</i>	<i>€ 14,99</i>

+ VHS	€ 6,99
+ 17 - Parkberechtigung	€ 75,--
+ Thalia	€ 29,98
Gewinn	€ 836,25

Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit:

Arbeitsmittel beantragt	€ 60,25
- Deko, Grußkarten	€ 15,76
- Weihnachtsdeko	€ 12,87
- Katzenkalender	€ 8,95
Arbeitsmittel berichtigt auf	€ 22,67

Fachliteratur beantragt	€ 290,64
-------------------------	----------

davon anerkannt:

Die röm. Armee	€ 10,30
Die Wehrmacht, Die Varusschl	€ 27,70
Schlachten des Zweiten Weltkr	€ 9,99
Die römische	€ 9,95
Geologica	€ 25,70
World War II	€ 11,66
Fachliteratur	€ 23,--
Fachliteratur	€ 6,--
anerkannte Fachliteratur	€ 124,24

Reisekosten beantragt	€ 978,78
- PC-Abholung	€ 26,04
- Konsumation	€ 36,40
- Konsumation	€ 6,70
Reisekosten berichtigt	€ 909,64 “

Die gegen diesen Einkommensteuerbescheid eingebrachte Berufung war wie folgt formuliert:

„Trotz der Bescheidbegründung vom 12.10.2010 ist es mir leider noch immer nicht möglich, zu erkennen, warum diverse Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten nicht anerkannt wurden. In Bezug auf die in der Bescheidbegründung vorgebrachte Argumentation bezüglich Fachliteratur (siehe Abs.1 der Bescheidbegründung) möchte ich folgendes erwidern: Die von mir als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten beantragte Fachliteratur stellt keineswegs lediglich hieraus gewonnene Anregungen für meine berufliche Tätigkeit dar, denn diese speziell ausgesuchten Bücher, DVD's und CD's werden von mir ausschließlich für den Unterricht verwendet. In der Bescheidbegründung geht dieses leider noch immer nicht eindeutig hervor, wie ich anhand folgender Ausführungen belegen möchte:

1.) Einkünfte aus selbständiger Arbeit:

Weder namentlich noch einzeln betragsmäßig nicht anerkannte Betriebsausgaben:

Diverse Bücher € 42,60;

DVD/CD € 34,18;

Thalia € 35,29;

CD € 23,40;

VHS € 14,99;

VHS € 6,99;

Thalia € 29,98.

Für oa. Positionen fehlt ebenso jegliche Begründung der Nichtanerkennung.

2.) Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit:

a) Arbeitsmittel:

Folgende angeführte Positionen wurden nicht als Werbungskosten anerkannt, obwohl sie zur Verschönerung bzw. zur Gestaltung des Klassenbildes beitragen. Obwohl es mir als Klassenvorstand vom Gesetzgeber vorgegeben wird, für ein gutes, herzliches Klassenklima zu sorgen, werden mir ua. Positionen von der Schule nicht ersetzt:

Deko, Grußkarten € 15,76;

Weihnachtsdeko € 12,87;

Katzenkalender (= Adventkalender) € 8,95.

b) Fachliteratur:

Von der von mir beantragten Fachliteratur in Höhe von € 290,64 wurden als Werbungskosten nur € 124,24 anerkannt. Diese anerkannte Fachliteratur wurde in

der Bescheidebegründung titelmäßig und betragsmäßig aufgelistet. Über die nicht berücksichtigte Fachliteratur in der Höhe von € 166,40 wurde mir aber kein einziger Titel, Betrag bzw. Grund der Ablehnung genannt.

c) Reisekosten:

Obwohl in der Bescheidebegründung vom 23.6.2010 für den Computer ein betrieblicher Anteil von 60% anerkannt wurde, sind die gesamten Reisekosten für die PC Abholung in der Höhe von € 26,04 gestrichen worden. Richtigerweise wären jedoch 60% hiervon d.s. € 15,62 als Werbungskosten anzuerkennen.“

Das FA legte das Rechtsmittel - ohne weitere Erhebungen und ohne eine Berufungsvorentscheidung zu erlassen - dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Es wurde erwogen:

I. Sachverhalt:

Nach den vorgelegten Verfahrensunterlagen war der Bf im Verfahrenszeitraum einerseits als Lehrer an einer Polytechnischen Schule und andererseits als (selbständiger) Vortragender am WIFI tätig.

Zu den im Zusammenhang mit diesen Tätigkeiten geltend gemachten Aufwendungen legte der Bf im Veranlagungsverfahren Belege vor, denen die in der ergänzenden Bescheidebegründung vom 12.Okt.2010 aufgelisteten Einzelbeträge jeweils konkret zuordenbar sind.

Die Höhe der Kosten und die vom Bf vorgenommene Zuordnung der Aufwendungen zu dessen Einkunftsquellen ist zwischen den Verfahrensparteien unstrittig.

Aus der Aktenlage ist zu ersehen, dass der Bf im Rahmen seiner nichtselbständigen Tätigkeit u.a. mit den Schülern „betriebspraktische Führungen“ bzw. „betriebskundliche Führungen“ durchführte, im Zuge derer Betriebe und Einrichtungen verschiedenster Art besucht/besichtigt wurden (z.B. Berufsinformationszentrum, Feuerwehr-Stützpunkt, Sturzplatz/Abfallentsorgung, Kunsthaus/Andy Warhol-Ausstellung; (Ortsangabe)/ Menschenrechtspfad).

Im Rahmen von „Kennenlernetagen“ zu Beginn des Schuljahres wurde an der Schule u.a. ein zweistündiges Projekt „gestalten und verschönern der Klasse“ durchgeführt (Anmerkung am Programm der „Kennenlernetage“: „bitte mitbringen: Poster, Farbstifte, Filzstifte usw.“).

Nicht zu entnehmen sind den Verfahrensunterlagen die Unterrichtsfächer des Bf. Entsprechend fehlen auch die zugehörigen Lehr- und Stundenpläne sowie Unterlagen über die tatsächlich bearbeiteten Unterrichtsfelder. Ebenso wenig liegt etwa eine

Darstellung des Bf über die konkrete berufliche Verwendung der geltend gemachten Fachliteratur und den Inhalt der einzelnen Werke auf.

Als selbständige Vortragender unterrichtete der Bf auf Werkvertragsbasis am WIFI je einen Anfängerkurs für Englisch („*English Course Starter*“) im Frühjahr und Herbst, wobei das Frühjahrsseminar ein Forstsetzungskurs zu einem „Starterkurs“ aus dem Jahr 2008 war. Unterlagen zur Konkretisierung des Leistungsinhalts (Lehrpläne bzw. Lehrstoffvorgaben, Aufzeichnungen über tatsächlich vermittelte Lehrinhalte) liegen auch zu diesem Bereich nicht vor.

II. Rechtslage:

Gemäß § 4 Abs. 4 Einkommensteuergesetz 1988 (EStG) sind Betriebsausgaben *„die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlaßt sind.“*

§ 16 Abs. 1 EStG definiert als *„ Werbungskosten (...) die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.“*

Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind.

Nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG dürfen bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden *„Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.“*

Die genannte Bestimmung ist nach der langjährigen Rechtsprechung des VwGH bei objektiver Untrennbarkeit beruflicher und privater Nutzungsanteile im Sinne eines Abzugsverbotes für Mischaufwand zu verstehen. Dies bedeutet, dass Aufwendungen zur Gänze nicht abzugsfähig sind, wenn sie sowohl dem beruflichen als auch dem privaten Bereich dienlich sein können und ihrer Art nach eine objektive Trennung der beruflichen von der privaten Verwendung nicht zulassen. Bei der Beurteilung ist nicht auf die konkreten Verhältnisse des Einzelfalles abzustellen, sondern von einer typisierenden Betrachtungsweise auszugehen. Damit sollen einerseits Beweisprobleme hintangehalten werden, die häufig ein aufwändiges und unzumutbares Ermitteln in der Privatsphäre unerlässlich machen würden. Andererseits soll vermieden werden, dass Angehörige bestimmter Berufsgruppen durch einen Abzug von Aufwendungen als beruflich bedingt bevorzugt werden, die bei Steuerpflichtigen mit anderen beruflichen Betätigungen Privataufwand darstellen.

Aufwendungen oder Ausgaben, die in gleicher Weise mit der Einkunftserzielung wie mit der Lebensführung zusammenhängen *können*, bei denen die Abgabenbehörde aber nicht in der Lage ist zu prüfen, ob die Aufwendungen oder Ausgaben im Einzelfall durch die Einkunftserzielung oder durch die Lebensführung veranlasst wurden, dürfen nach der Judikatur des VwGH nicht schon deshalb als Betriebsausgaben oder Werbungskosten berücksichtigt werden, weil die im konkreten Fall gegebene Veranlassung nicht

feststellbar ist. In Fällen von Aufwendungen oder Ausgaben, die ihrer Art nach eine private Veranlassung nahe legen, darf die Veranlassung durch die Einkunftserzielung vielmehr nur dann angenommen werden, wenn sich die Aufwendungen als für die berufliche Tätigkeit notwendig erweisen. Die Notwendigkeit bietet in derartigen Fällen das verlässliche Indiz der beruflichen im Gegensatz zur privaten Veranlassung.

Wie der VwGH betont, gebietet dieses Verständnis auch eine verfassungskonforme Interpretation des § 16 Abs 1 EStG. Eine Regelung, nach der Aufwendungen oder Ausgaben der Lebensführung ausschließlich bei jenen Einkünften mindernd berücksichtigt werden, bei denen die Möglichkeit einer Veranlassung durch die Einkunftserzielung gegeben ist, verstieße gegen den Gleichheitssatz des Art 7 Abs 1 B-VG.

Dem Abgrenzungskriterium der Notwendigkeit von Aufwendungen ist dann keine entscheidende Bedeutung beizumessen, wenn ein Aufwand der Art nach nur eine betriebliche/berufliche Veranlassung erkennen lässt (z.B. VwGH 28.5.2002, 96/14/0093 und 28.10.1998, 93/14/0195 mwN).

Kosten für allgemein interessierende Literatur und Tonträger gehören typischerweise zum Mischaufwand im dargestellten Sinn. Der Einsatz eines Buches oder eines Tonträgers zu beruflichen Zwecken nimmt derartigen Gütern noch nicht die Eignung, nach Wahl ihres Eigentümers in beliebiger Weise auch für den privaten Gebrauch zur Verfügung zu stehen bzw. verwendet zu werden.

Im Erkenntnis vom 25.11.2009, 2007/15/0260 hat der VwGH zum Fall eines Universitätslehrers für Lehramtsstudierende mit Projektunterricht "Musik und Jugendkultur" unter Verweis auf entsprechende Vorjudikatur seinen Standpunkt folgendermaßen formuliert:

„§ 20 Abs 1 Z 2 lit a EStG 1988 enthält als wesentliche Aussage ein Abzugsverbot gemischt veranlasster Aufwendungen, dem der Gedanke der Steuergerechtigkeit insoweit zu Grund liegt, als vermieden werden soll, dass ein Steuerpflichtiger auf Grund der Eigenschaft seines Berufes eine Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen herbeiführen und dadurch Aufwendungen der Lebensführung steuerlich abzugsfähig machen kann, was ungerecht gegenüber jenen Steuerpflichtigen wäre, die eine Tätigkeit ausüben, die eine solche Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen nicht ermöglicht, und die derartige Aufwendungen aus ihrem bereits versteuerten Einkommen tragen müssen (Hinweis E 30.5.2001, 2000/13/0163; E 5.4.2001, 98/15/0046; E 23.11.2000, 95/15/0203; E 26.4.2000, 96/14/0098).

Bei Aufwendungen, die auch in den Kreis der privaten Lebensführung fallen können, ist ein strenger Maßstab anzulegen und eine genaue Unterscheidung vorzunehmen (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 15. November 1995, 94/13/0142). Soweit sich Aufwendungen für die Lebensführung und Aufwendungen beruflicher Natur nicht einwandfrei trennen lassen, ist entsprechend dem "Aufteilungsverbot" der gesamte Betrag nicht abzugsfähig.

Bei der Abgrenzung beruflich bedingter Aufwendungen von den Kosten der Lebensführung hat der Verwaltungsgerichtshof als Ergebnis einer gebotenen typisierenden Betrachtungsweise in ständiger Rechtsprechung daran festgehalten, dass die Anschaffung von Werken der Literatur, die von allgemeinem Interesse oder für einen nicht fest abgrenzbaren Teil der Allgemeinheit mit höherem Bildungsgrad bestimmt sind, nicht abzugsfähige Kosten der Lebensführung begründet. Auch Tonträger betreffen als Teil des Kulturlebens die private Lebensführung, weil die Anteilnahme am Kulturleben dem Bereich der Lebensführung zuzuordnen ist, mag sie auch Inspiration für die Berufstätigkeit erbringen (Hinweis E 19.7.2000, 94/13/0145). Gleiches gilt für Tageszeitungen und Zeitschriften (Hinweis E 10.9.1998, 96/15/0198), Nachschlagewerke allgemeiner Art, Lexika und Landkarten (Hinweis E 2.6.1992, 92/14/0043). “

Nach § 20 Abs. 1 Z 3 EStG dürfen Repräsentationsaufwendungen oder Repräsentationsausgaben bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden. Darunter fallen auch Aufwendungen oder Ausgaben anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden, außer der Steuerpflichtige weist nach, dass die Bewirtung der Werbung dient *und* die betriebliche oder berufliche Veranlassung weitaus überwiegt. Selbst unter diesen Umständen ist die Abziehbarkeit von Bewirtungsaufwand auf die Hälfte beschränkt.

Die Kosten der eigenen Verpflegung sind der Lebensführung zuzuordnen und unterliegen dem Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG.

Repräsentationsaufwendungen iSd § 20 Abs. 1 Z 3 EStG sind Aufwendungen, die zwar in Zusammenhang mit der Erzielung von Einkünften anfallen, dem Steuerpflichtigen zugleich aber auch ermöglichen, zu "repräsentieren".

Dazu gehören Aufwendungen, die ganz allgemein dazu dienen, geschäftliche Kontakte aufzunehmen und zu pflegen bzw. bei (künftigen) Geschäftsfreunden eingeführt zu werden, um als möglicher Ansprechpartner bzw. potenzieller Auftraggeber oder Auftragnehmer in Betracht gezogen zu werden. Repräsentationsaufwendungen können auch bei Dienstnehmern anfallen (z.B. VwGH 18.10.2012, 2012/15/0100; 13.10.1999, 94/13/0035; Doralt/Kofler, EStG¹¹, § 20 Tz 83 und Tz 98).

Die in § 20 Abs. 1 Z 3 EStG vorgesehene Ausnahme vom grundsätzlichen Abzugsverbot von Repräsentationsaufwand kommt nur zum Tragen, wenn der Abgabepflichtige sowohl den Werbezweck als auch das erhebliche Überwiegen der betrieblichen oder beruflichen Veranlassung zweifelsfrei nachweist. Eine bloße Glaubhaftmachung dieser Voraussetzungen reicht für die Abzugsfähigkeit derartiger Aufwendungen nicht aus (z.B. VwGH 22.3.2006, 2002/13/0023; 3. Mai 2000, 98/13/0198).

Der VwGH vertritt in ständiger Rechtsprechung die Auffassung, dass kleinere Sachgeschenke, die auf Grund bestehender beruflicher Beziehungen an Klienten, Kunden oder sonstige Geschäftsfreunde im allgemeinen bei besonderen Gelegenheiten, wie Weihnachten, Neujahr etc. gemacht werden, durch die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Geschenkgebers bedingte Aufwendungen der

Lebensführung sind. Demnach handelt es sich um Repräsentationsaufwendungen im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 3 EStG, für die es ohne Bedeutung ist, dass sie möglicherweise auch zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Geschenkgebers geeignet sind (z.B. VwGH 13. April 1988, 87/13/0046, 3. Oktober 1990, 89/13/0002).

III. Rechtliche Beurteilung:

Auf Basis der dargestellten Sach- und Rechtslage erweist sich das vorgelegte Rechtsmittel als teilweise nicht entscheidungsreif.

Zunächst ist festzuhalten, dass dem Einwand der unzureichenden Bescheidbegründung insofern keine Berechtigung zukommt, als sämtliche der in der ergänzenden Bescheidbegründung vom 12.Okt.2010 aufgelisteten Aufwandspositionen den vorgelegten Belegen an Hand der Inhaltsbezeichnungen und der Betragsangaben konkret zugeordnet werden können.

Soweit die Belegtexte keinen klaren Aufschluss über die gelieferte Ware vermitteln (z.B. „*englische Fachliteratur*“ in Belegen vom 11. und 13. Februar 2009), ist dies nicht der Abgabenbehörde anzulasten, doch oblag es ihr, vor der Anerkennung dieses Aufwandes als Werbungskosten beim Bf entsprechende Aufklärung einzufordern.

In Bezug auf die Kürzungen zum Belegkreis 12 der geltend gemachten Betriebsausgaben zur Vortragstätigkeit („*Büromaterial*“) und hinsichtlich der als „*Arbeitsmittel*“ der nichtselbständigen Einkünfte geltend gemachten Werbungskosten, bleiben aus Sicht des BFG aufgrund der Beleginhalte keine aufklärungsbedürftigen Zweifel über deren grundsätzliche Zuordnung zum Normenbereich des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a bzw. Z 3 EStG (Kosten der Lebensführung bzw. Repräsentationsaufwand). Da diese Aufwendungen damit den angeführten strengen Vorgaben für eine steuerliche Abzugsfähigkeit unterliegen, erfolgte die Nichtanerkennung insofern zu Recht, als bereits die Warenbezeichnung in den Belegen gegen eine ausschließliche betriebliche/berufliche Verwendung und eine objektive Trennbarkeit von einer privaten Nutzungen spricht. Im Übrigen wird der Bf im fortgesetzten Abgabenverfahren die Gelegenheit haben, allenfalls den Gegenbeweis im Sinne der dargestellten Rechtslage zu erbringen.

Anzumerken ist, dass ein allfälliger gesetzlicher Auftrag an den Klassenvorstand zur Schaffung eines „*guten, herzlichen Klassenklimas*“ vor dem Hintergrund der dargestellten Rechtslage an der vorzunehmenden steuerlichen Beurteilung nichts zu ändern vermag.

Diese Beurteilung betrifft aus Sicht des BFG im Übrigen auch verschiedene, von der Abgabenbehörde mit dem angefochtenen Bescheid anerkannte Aufwendungen/Ausgaben, deren (ausschließlich) betrieblicher/beruflicher Charakter fraglich bzw. klärungsbedürftig erscheint (z.B. Firma-A/Bewässerungssystem; Firma-B/„*Miranda Bär*“ und „*Billettwand*“ oder Belegkreis 16 Firma-C 17.4.2009, Handy (*Modellbezeichnung*) in *pink* samt Firma-D-SIM-Package). Auch Aufwendungen für Multimedia-Lautsprecher, Universal-Netzgerät, Verlängerungskabel, Steckerleiste und diverse Batterien lassen ohne entsprechende

Erläuterung ihrer Art nach nicht auf eine ausschließlich betriebliche/berufliche Nutzbarkeit schließen.

In Hinblick auf den ausgeschiedenen PC-Privatanteil ist zudem das Unterbleiben einer entsprechenden Kürzung beim EDV-Zubehör nicht nachvollziehbar (z.B. Firma-E 6.6.2009/Farbdrucker; Firma-F 13.2.2009 Internet Security Packet und diverse Internet-Gebühren; 3 Rechnungen Elektrohändler).

Andererseits kommt dem Einwand des Bf hinsichtlich der anteiligen Berücksichtigung von Fahrtkosten betreffend Abholung des neuen Computers Berechtigung zu. Sofern die Fahrt dem Grunde nach glaubhaft ist, kommt den Fahrkosten im Ausmaß der als betrieblich/beruflich anerkannten Gerätenutzung Betriebsausgaben-/Werbungskostencharakter zu.

Über die Kürzung der als Reisekosten erfassten Konsumation herrscht zwischen den Verfahrensparteien im Vorlagestadium kein Streit mehr. Das BFG schließt sich dieser Beurteilung in Hinblick auf die dargestellte Rechtslage an.

Die als „Lehrmaterial“ für die Englisch-Starterkurse geltend gemachten Audio CD's betreffen durchwegs Werke bekannter Unterhaltungsmusiker. Dazu gehört im Übrigen auch die am 31.Aug.2009 erworbene CD „*Storyteller*“ (J.Cash/W.Nelson), deren Kosten vom FA bisher nicht ausgeschieden wurden.

Aufgrund der dargestellten Rechtslage des § 20 EStG bzw. der angeführten VwGH-Judikatur zum Abzugsverbot für Mischaufwand kommt eine steuerliche Berücksichtigung der Kosten dieser Tonträger auch dann nicht in Betracht, wenn sie vom Bf gelegentlich (oder auch wiederholt) im Rahmen seiner Englischkurse eingesetzt werden bzw. wurden.

In Bezug auf die DVD „*Dornröschen*“ ist eine Eignung zur betrieblichen Verwendung von vorne herein nicht zu erkennen. Davon abgesehen, stünde einer allfälligen betrieblichen/beruflichen Nutzung auch in diesem Fall das Abzugsverbot für Mischaufwand entgegen.

Dagegen ist dem Bf hinsichtlich der als „*Arbeitsbehelfe*“ geltend gemachten Kosten für unbespielte VHS-Videokassetten die Möglichkeit einer Darlegung der Verwendung für seine betriebliche Tätigkeit einzuräumen. Unbespielte Videokassetten sind per se nicht den Gütern der Lebensführung zugeordnet, sondern stellen sich als grundsätzlich neutral dar. Für die steuerliche Behandlung der darauf entfallenden Anschaffungskosten bedarf es einer Kenntnis der konkreten tatsächlichen Verwendung, die im fortgesetzten Abgabenverfahren zu klären sein wird.

Als berechtigt erweist sich der Berufungseinwand der unzureichenden Bescheidebegründung hinsichtlich der „*Fachliteratur*“.

Einerseits ist lediglich mittels Umkehrschluss nachvollziehbar, welchen Werken vom FA die Eignung als Fachliteratur im Rahmen der Tätigkeit des Bf als Lehrer einer Polytechnischen Schule aberkannt wurde, andererseits ist aufgrund der fehlenden Unterlagen über die Unterrichtsfächer des Bf, den Inhalt des anzuwendenden Lehrplanes und einer entsprechenden Darlegung des Bf zum Inhalt und zur tatsächlichen Verwendung der einzelnen Werke, nicht zu erkennen, welche Kriterien die Abgabenbehörde ihrer

Beurteilung zugrunde gelegt hat. Vor diesem Hintergrund ist auch für das BFG nicht nachvollziehbar, wie das FA zur Einschätzung gelangte, dass kriegsgeschichtliche Literatur über die römische Armee (tw. doppelt!) und die beiden Weltkriege der (notwendigen) Fachliteratur eines Lehrers an einer Polytechnischen Schule zuzurechnen sind, nicht aber die ausgeschiedenen, vorwiegend englischsprachigen Werke.

Dem österreichischen Abgabenverfahrensrecht liegt als tragender Grundsatz das Prinzip der materiellen Wahrheitsfindung zugrunde. Die Verfahrensvorschriften verpflichten die Abgabenbehörde zur Überprüfung der Abgabenerklärung und amtswegigen Erforschung der für die Abgabenerhebung wesentlichen, tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse. Zugleich sind Mitwirkungsverpflichtungen der Steuerbürger in unterschiedlicher Form normiert (§§ 115, 119, 138ff, 161ff u.a. BAO).

In einem Verfahren zur Berücksichtigung von Fachliteratur (u.a.) als Werbungskosten einer AHS-Lehrerin für Englisch, Geographie und Wirtschaftskunde hat sich der VwGH im Erkenntnis vom 24.11.2004, 2000/13/0183 in Bezug auf den von der damaligen Beschwerdeführerin eingewendeten Begründungsmangel (der Begründung sei weder zu entnehmen, welche Aufwendungen für welche Anschaffungen ausgeschieden worden seien, noch aus welchen konkreten Gründen dies erfolgt sei) wie folgt geäußert:

„Dieses Beschwerdevorbringen erweist sich als begründet. Obwohl die Beschwerdeführerin, die in ihren den Abgabenerklärungen angeschlossenen Unterlagen die für den Werbungskostenabzug herangezogenen Anschaffungen von Druckwerken jeweils in einer Weise bezeichnet hatte, die einen Zusammenhang mit ihrer beruflichen Tätigkeit auf den ersten Blick zumindest überwiegend erkennen ließ, in jedem ihrer Schriftsätze in den Berufungsverfahren beider Streitjahre darauf hingewiesen hatte, dass sie nicht einmal wisse, die Anschaffung welcher Werke an Fachliteratur von der Behörde zum Werbungskostenabzug nicht zugelassen worden sei, hat sich die belangte Behörde in den angefochtenen Bescheiden nicht dazu bereit gefunden, dies der Beschwerdeführerin zu erläutern.

Die angefochtenen Bescheide erweisen sich in dieser Hinsicht deshalb einer Prüfung der Übereinstimmung ihrer Absprüche mit dem Gesetz nicht als zugänglich. Werden von einem Steuerpflichtigen geltend gemachte Werbungskosten teilweise zum Abzug nicht zugelassen, dann gebieten die Grundsätze eines rechtsstaatlichen Verfahrens der entscheidenden Behörde, dem Steuerpflichtigen zumindest zu eröffnen, welche der von ihm geltend gemachten Aufwendungen im Einzelnen nicht zum Abzug zugelassen worden sind. Erst dann machen Ausführungen einer Bescheidbegründung Sinn, mit denen die Gründe für die Verweigerung des Werbungskostenabzuges hinsichtlich einzelner Aufwendungen dargestellt werden sollen. Es dem Steuerpflichtigen zu überlassen, aus der Summe des anerkannten Werbungskostenbetrages durch diverse Rechenoperationen zu ermitteln, welche Aufwendungen anerkannt wurden und welche nicht, wie dies die Abgabenbehörden im Beschwerdefall trotz des diesbezüglichen Ersuchens der Beschwerdeführerin getan haben, widerspricht rechtsstaatlichen Grundsätzen.“

Im anhängigen Verfahren ist zwar – im Wege des Umkehrschlusses – die Konkretisierung der nicht anerkannten Literatur möglich, die Begründung zur vorgenommenen Beurteilung ist aus dem angefochtenen Bescheid (samt ergänzter Begründung) aber auch für das BFG nicht zu erschließen. Damit liegt dem Verfahren hinsichtlich der Fachliteratur eine rechtsstaatlich ähnlich bedenkliche Situation zugrunde wie im zitierten VwGH-Erkenntnis.

Gemäß § 278 Abs. 1 BAO kann das BFG eine Beschwerde mit Beschluss durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erledigen, wenn Ermittlungen im Sinne des § 115 Abs. 1 BAO unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können, vorausgesetzt die Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes durch das Verwaltungsgericht selbst liegt nicht im Interesse der Raschheit des Verfahrens oder ist mit einer erheblichen Kostenersparnis verbunden.

§ 276 Abs. 1 BAO in der bei Rechtsmittelvorlage geltenden Fassung (bzw. heute § 265 Abs. 1 BAO idF FVwGG, BGBl I 2013/14) verpflichtet die Abgabenbehörde zur Durchführung etwa noch erforderlicher Ermittlungen vor der Rechtsmittelvorlage und ordnet damit die Vorlage von bezüglich des Sachverhalts entscheidungsreifen Rechtsmitteln an.

Ob (dennoch) unterlassene Ermittlungen vom Verwaltungsgericht selbst durchgeführt werden, ob dieses der Abgabenbehörde Ermittlungsaufträge gem. § 269 Abs. 2 erteilt oder nach § 278 Abs. 1 die Bescheidbeschwerde kassatorisch erledigt, liegt grundsätzlich im gerichtlichen Ermessen (vgl. Ritz⁵, § 278 Tz 4).

Ein Aspekt im Rahmen dieser Ermessenentscheidung kann etwa sein, inwieweit der zu erhebende Sachverhalt bereits im abgabenbehördlichen Verfahren (offensichtlich) klärungsbedürftig war und die Aktenvorlage an das BFG dennoch ohne die erforderlichen Ermittlungen erfolgte.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kommt eine Zurückverweisung der Sache an die Verwaltungsbehörde zur Durchführung notwendiger Ermittlungen dann in Betracht, wenn die Verwaltungsbehörde jegliche erforderliche Ermittlungstätigkeit unterlassen hat, wenn sie zur Ermittlung des maßgebenden Sachverhalts lediglich völlig ungeeignete Ermittlungsschritte gesetzt oder bloß ansatzweise ermittelt hat (VwGH 26.6.2014, Ro 2014/03/0063, zu § 28 VwGVG).

Im Erkenntnis vom 21.11.2002, 2002/20/0315 hat der VwGH darauf hingewiesen, dass die Anordnungen des Gesetzgebers (über ein zweitinstanzliches Verfahren) unterlaufen würde, wenn es wegen des Unterbleibens eines Ermittlungsverfahrens in erster Instanz zu einer Verlagerung nahezu des gesamten Verfahrens vor die Rechtsmittelbehörde käme und die Einrichtung von zwei Entscheidungsinstanzen damit zur bloßen Formsache würde. Es sei nicht im Sinn des Gesetzes, wenn die Rechtsmittelbehörde, statt ihre (umfassende) Kontrollbefugnis wahrnehmen zu können, jene Behörde ist, die erstmals

den entscheidungswesentlichen Sachverhalt ermittelt und einer Beurteilung unterzieht (vgl. auch Ritz⁵, § 278 Tz 5).

Im anhängigen Verfahren hat die Abgabenbehörde - abgesehen von der Anforderung der Ausgabenbelege – jegliche Maßnahmen zur Sachverhaltsklärung unterlassen. Die aufgezeigten Umstände insbesondere in Bezug auf die Fachliteratur, teilweise aber auch bezüglich anderer Ausgaben/Aufwendungen, machen evident, dass damit die für eine ordnungsgemäße Sachverhaltsfeststellung erforderlichen Ermittlungen unterblieben sind.

Dass die Durchführung der unterlassenen Ermittlungen zu einem anderen Bescheidspruch führen hätten können, liegt aufgrund der vorangegangenen Ausführungen auf der Hand.

Die Aufhebung ist nicht unzulässig, weil das BFG den maßgeblichen Sachverhalt weder rascher noch kostengünstiger als das FA aufklären kann. Vielmehr ist eine Sachaufklärung durch das BFG aufwändiger, zumal gerichtliche Ermittlungsergebnisse und allfällige Stellungnahmen den Verfahrensparteien zwecks Wahrung des Parteiengehörs wechselseitig unter Einräumung entsprechender Fristen zur Kenntnis gebracht werden müssen. Da dem FA bezüglich der Feststellung des Abgabenanspruches nicht weniger effiziente Ermittlungsmöglichkeiten zur Verfügung stehen als dem BFG, können die Ermittlungen im Rahmen des weniger zeitaufwendigen Einparteienverfahrens in erster Instanz schneller und kostengünstiger durchgeführt werden.

Damit liegen die Voraussetzungen für ein Absehen von der grundsätzlich meritorischen Entscheidungspflicht des BFG vor.

Neben den offenkundig missachteten gesetzlichen Verpflichtungen der Abgabenbehörde zur ordnungsgemäßen Ermittlung des dem angefochtenen Abgabenbescheid zugrunde gelegten Sachverhalts und zur Vorlage eines entscheidungsreifen Rechtsmittels, ist im Rahmen der Ermessensübung zudem zu berücksichtigen, dass mit der Aufhebung des angefochtenen Bescheides und der Zurückverweisung an die erste Instanz auch dem Rechtsschutzgedanken besser entsprochen wird. Eröffnet sich damit dem Bf doch die Möglichkeit, seinen Standpunkt, den er bisher aufgrund der unterlassenen Ermittlungen und der unzureichenden Bescheidbegründung im abgabenbehördlichen Verfahren noch nicht angemessen darlegen konnte, unter Wahrung des gesetzlich vorgesehenen Instanzenzuges zu vertreten. Es widerspricht der Ratio des anzuwendenden Abgabenverfahrensrechts, diesen Verfahrensweg durch Verlagern von Ermittlungsbedarf auf die Ebene der gerichtlichen Kontrolle abzukürzen und damit im Ergebnis auf eine Instanz zu beschränken.

Im fortgesetzten abgabenbehördlichen Verfahren wird dem Bf die Gelegenheit einzuräumen sein, die angeführten, entscheidungsrelevanten Sachverhaltsaspekte – zweckmäßiger Weise unter Einbindung seiner steuerlichen Vertretung - zu klären.

Zur Zulässigkeit einer Revision

Gemäß Art. 133 Abs. 4 iVm Abs. 9 B-VG ist gegen einen Beschluss des Verwaltungsgerichtes eine Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil der Beschluss von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage nicht einheitlich beantwortet wird.

Die Formalerledigung der Aufhebung und Zurückverweisung bei Unterlassung wesentlicher Ermittlungen hat grundsätzlich Eingang in die höchstgerichtliche Judikatur gefunden (vgl. zB VwGH vom 26.4.2005, 2004/14/0059, VwGH vom 28.6.2007, 2006/16/0220). Die dazu vorliegende Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist nicht als uneinheitlich zu bezeichnen. Die vorliegende Entscheidung berücksichtigt die Überlegungen des Verwaltungsgerichtshofes zur Beschwerdeerledigung durch Aufhebung und Zurückverweisung bei Unterlassung wesentlicher Ermittlungen. Im gegenständlichen Fall ist eine ordentliche Revision daher nicht zulässig.

Graz, am 30. April 2015