

## BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. R. in der Beschwerdesache MMag. A., A-Straße 14a, 2XXX A-Dorf, gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Baden Mödling vom 11.10.2017, betreffend Einkommensteuer 2016 in Verbindung mit dem Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Baden Mödling vom 19.10.2017, mit dem das Finanzamt den Einkommensteuerbescheid 2016 vom 11.10.2017 gemäß § 293 BAO berichtigt hatte, beschlossen:

- I. Der angefochtene Einkommensteuerbescheid 2016 vom 11. Oktober 2017 in Verbindung mit dem gemäß § 293 BAO berichtigten Einkommensteuerbescheid 2016 vom 19. Oktober 2017 wird gemäß § 278 Abs. 1 BAO unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde aufgehoben.
- II. Die am 1. Dezember 2017 ausgefertigte Berufungsvorentscheidung wird gemäß § 278 Abs. 1 BAO aufgehoben.
- III. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof gegen diesen Beschluss ist nach Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

### I. Verfahrensgang und Sachlage

Die Beschwerdeführerin (Bf.) ist laut Einkommensteuererklärung 2016 von Beruf Vertreterin, verheiratet, und bezieht Einkünfte aus a) "nichtselbständiger Arbeit (§ 25 EStG 1988)", b) "Vermietung und Verpachtung" (§ 28 EStG 1988). An Werbungskosten iSd § 16 EStG 1988 wurden bezüglich den Einkünften aus der Vermögensverwaltung für das Jahr 2016 u.a. Kosten für ein Arbeitszimmer geltend gemacht, denen mit Bescheid des Finanzamts Baden Mödling vom 11. Oktober 2017 die Anerkennung des Werbungskostencharakters versagt wurde.

Mit Einkommensteuerbescheid 2016 des Finanzamts Baden Mödling vom 11. Oktober 2017 wurde die Unzulässigkeit der Abzugsfähigkeit der in Rede stehenden Kosten für ein Arbeitszimmer als Werbungskosten gemäß § 16 Abs. 1 EStG mit Verweis auf die Begründung im Einkommensteuerbescheid des Vorjahres begründet und die Einkommensteuer 2016 mit 5.235,00 € festgesetzt.

Mit Bescheid des Finanzamts Baden Mödling vom 19. Oktober 2017 wurde der zuvor genannte Bescheid vom 11. Oktober 2017 gemäß § 293 BAO berichtigt, die abgabenrechtliche Wertung der Arbeitszimmerkosten als Ausgaben, die § 20 EStG 1988 zufolge bei den Einkünften gemäß § 2 Abs. 3 Z. 6 EStG 1988 (§ 28 EStG) nichtabzugsfähig wären, bestätigt und die Einkommensteuer für das Jahr 2016 mit 4.364,00 € festgesetzt.

Mit der gegen den  
Einkommensteuerbescheid 2016 erhobenen Beschwerde der Bf. vom 28.Oktobe  
2017 wurde die Berücksichtigung des Arbeitszimmers "wie beim Antrag aus 2016 (für  
2015)" beantragt.

Mit der abweisenden Beschwerdevorentscheidung vom 1.Dezember 2017 hielt die  
belangte Behörde der Bf. wie folgt vor:

*" Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften die Aufwendungen für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtungsgegenstände sowie für Einrichtungsgegenstände der Wohnung nicht abgezogen werden. Bildet ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen, sind die darauf entfallenden Aufwendungen und Ausgaben abzugsfähig.*

*Betriebliche Tätigkeiten sind solche, die zu Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, aus selbständiger Arbeit oder aus Gewerbebetrieb führen, deren Ergebnis ein nach den §§ 4 bis 14 EStG zu ermittelnder Gewinn (Verlust) ist. Die Vermögensverwaltung stellt demnach keine betriebliche Tätigkeit dar. Der Begriff der beruflichen Tätigkeit wird im Gesetz nicht definiert.*

*Allerdings ist aber nach der Verkehrsauffassung die Vermögensverwaltung durch Vermietung und Verpachtung nicht als berufliche Tätigkeit anzusehen. Dies gilt selbst dann, wenn sich im Einzelfall die Nutzung eines Arbeitszimmers als für die Betätigung im Rahmen der Vermietung notwendig erweisen sollte. (VwGH 24.4.02, 98/13/0193, Atzmüller SWK 99, S 765; UFS 12.5.09, RV/3179-W/02) Der gesetzlichen Regelung des § 20 Abs. 1 Z 2 lit d EStG liegt die Durchschnittsbetrachtung zu Grunde, wonach Betätigungen, welche sich auf den Umfang einer bloßen Vermögensverwaltung beschränken, die ins Gewicht fallende Nutzung eines eigenen Arbeitszimmers nicht erforderlich machen.*

*Die Nutzung eines häuslichen Arbeitszimmers im Rahmen der Vermögensverwaltung durch Vermietung und Verpachtung führt nach geltender Rechtsprechung (VwGH vom 30.9.1999, 98/15/0211 bzw 24.4.2002, 98/13/0193) zu nicht abzugsfähigen Aufwendungen, weil keine betriebliche oder berufliche Tätigkeit vorliegt. Sie umfasst somit nicht die im zweiten Satz geregelte Ausnahme vom allgemeinen Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 2 lit d EStG.*

*Aus der Tatsache, dass Aufwendungen für das Arbeitszimmer in Vorjahren berücksichtigt wurden, lässt sich in Bezug auf die Rechtmäßigkeit der geltend gemachten Kosten nichts gewinnen. Hinsichtlich der im Vorlageantrag Einkommensteuer*

2015 vom 28.2.2017 vorgebrachten Ausführungen ist festzuhalten, dass es sich bei den geschilderten Arbeiten um solche handelt, die jeder Vermieter einer Eigentumswohnung vorzunehmen hat und sich dadurch an der Beurteilung als vermögensverwaltende Tätigkeit nichts ändert. Die Rechtslage ist in diesem Punkt eindeutig und der Beschwerde vermag kein Erfolg beschieden sein.  
Die Beschwerde war als unbegründet abzuweisen."

Mit Schreiben der Bf. vom 26. Dezember 2017 wurde der Vorlageantrag gemäß § 264 BAO mit folgender Begründung gestellt:

"*Betreffend Abzugsfähigkeit der Aufwendungen für das Arbeitszimmer möchte ich wie folgt noch ergänzen:*

*Definitionen gemäß Literatur bzw. Höchstgerichtsentscheidungen:*

*Gemäß § 16 Abs. 1 EStG sind Werbungskosten Kosten zur Aufwendung, zur Erwerbung,*

*Sicherung oder Einhaltung der Einnahmen. Werbungskosten sind bei der Werbungsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind.*

*Steuerlich abzugsfähige Aufwendungen für Arbeitszimmer sind lt. VwGH (GZ 99/14/0008 vom 28. Nov. 2000) möglich, wenn der Mittelpunkt der (betrieblichen und beruflichen) Tätigkeit nach materiellem Schwerpunkt beurteilt wird, d.h. ob die Tätigkeit zu mehr als der Hälfte im Arbeitszimmer ausgeübt wird.*

*Berufliche Tätigkeit: Die Beurteilung hat nach dem typischen Berufsbild zu erfolgen, d.h. die Tätigkeit oder deren Komponenten sind typischerweise für das Berufsbild wesentlich. Generell wird mit „beruflicher Tätigkeit“ jene Tätigkeit bezeichnet, mit welcher jemand Einnahmen erzielt (gem. § 2 Abs. 1 UStG). Also eine auf Dauer angelegte, der Schaffung und Erhaltung der Lebensgrundlage dienende Tätigkeit (die nicht verboten ist), die nicht unselbstständig ausgeübt wird.*

*In Ihrem letzten Schreiben zur Bescheidbegründung gehen Sie von einer nicht gesetzlich definierten Tätigkeit aus. Ich vermute, Sie gehen von einer Detailbeschreibung aus.*

*Vermietung und Verpachtung: wird als Vermögensverwaltung bezeichnet, was ich im Hinblick auf meine umfangreichen Aufgaben um überhaupt Einnahmen zu erzielen, als sehr vereinfacht dargestellt betrachte (siehe unten). Dies ist in meinem Fall keine betriebliche Tätigkeit - im Unterschied zu einem Realitätenbüro, das sich z.B. auf Vermietung von fremden Objekten spezialisiert, dort gelten die gleichen Tätigkeiten offenbar schon als betriebliche Tätigkeit.*

*Für Vermögensverwaltung (als betriebliche Tätigkeit, die sie nicht ist) wird die Abzugsfähigkeit des Arbeitszimmers abgesprochen. Für die berufliche Tätigkeit „Vermietung und Verpachtung“ gibt es keine nähere gesetzliche Definition, nur eine allgemein gültige (siehe oben).*

*Umstände und Durchschnittsbetrachtung: gem. VwGH (GZ 98/13/0132 vom 20. Jan. 1999) hängt die Abzugsfähigkeit der Aufwendungen für das Arbeitszimmer von den Umständen ab. Der Gesetzgeber/VwGH geht immer von einer Durchschnittsbetrachtung aus (§ 20 Abs. 1 Zi 2 lit d EStG), wie Sie auch in Ihrer Bescheidbegründung anführten. Dies erlaube aber auch andere Beurteilungen, wenn ein Fall offensichtlich vom*

Durchschnitt abweiche.

Ansatzpunkt: ich meine, gemäß obigen Definitionen liegt eine gesetzeskonforme Anerkennung der Aufwendungen für das Arbeitszimmer in meinem Fall vor.

Begründung:

- Einnahmen aus Vermietung meiner Wohnungen benötigen umfangreiche Vorarbeiten, um überhaupt Erträge erzielen zu können - die mEn. weit über eine reine „Vermögensverwaltung“ hinausgehen  
Detailbetrachtung: Tätigkeiten, ausgeführt im Arbeitszimmer, notwendig, um überhaupt Einnahmen erzielen zu können (ohne Anspruch auf Vollständigkeit)
- Neuobjektssuche: Marktbeobachtung und Marktforschung, Bewertungsanalyse, Einnahmen-Ausgaben- Vorschau, Klärung rechtlicher Tatsachen, Verhandlungsstrategie festlegen, Suche und Beauftragung diverser entsprechender Dienstleister (Notare uäm.)...
- Sanierung: Feststellung des Schadens und Abschätzung der relevanten Sanierungsschritte inklusive finanzieller Auswirkungen, Marktbeobachtung und Marktforschung bei der Suche nach entsprechenden Dienstleistern, Aneignung des Wissens zur Beurteilung der handwerklichen Dienstleistungen – allenfalls entsprechende Abklärung -, Bewertung der Anbote nach festgelegten Bewertungsschwerpunkten (Key Performance Indikator, KPI), Verhandlungsstrategie festlegen, Kontrolle der laufenden Tätigkeiten und allenfalls Einforderung von Korrekturmaßnahmen, Finalcheck und Definition von Ersatzansprüchen....
- Akquise & Vermarktung: Kalkulation des Preises gemäß Angebots und Nachfrage nach intensiver Marktrecherche, Bewerbung des Objektes, externe Kommunikation, Herstellung von Kontakten, Auswahl der potentiellen Kandidaten inkl. umfangreichem Screening, Koordination der Besichtigungstermine inkl. Beschaffung aller notwendigen Unterlagen (Energieausweise etc.), Verhandlungsstrategie festlegen, finale Entscheidung mit Beraterstab diskutieren und evaluieren, Vorbereitung sämtlicher Unterlagen, Terminkoordination....
- Unregelmäßige Mietzahlungen seitens der Mieter (passiert leider trotz intensivsten Screenings): Vorabrecherche betreffend möglicher Alternativen, ausgeklügeltes Mahnwesen, Verhandlungsvorbereitung mit säumigen Mietern, Vorbereitung zahlreicher Gerichtstermine (juristische Insights) inklusive Verabredung mit entsprechenden Dienstleistern mit der Zielsetzung regelmäßigerer Mieteinnahmen.
- Einigungsversuche bei unterschiedlichen Sichtweisen zu verschiedenen Punkten zwischen Hausverwaltung und mir, zumeist geht es um unübliche Erhöhungen der monatlichen Vorschreibungen oder Instandhaltungen ohne Beschluss: Vorabrecherche betreffend möglicher Alternativen, Aneignung umfangreichen juristischen Wissens in diesen Fällen, gegebenenfalls bei Nichteinigung gerichtliche Möglichkeiten .... mit der Zielsetzung, die monatlichen Vorschreibungen gering zu halten.

Sie erwähnten, diese geschilderten Arbeiten hätten alle Vermieter, was ich nicht beurteilen kann, hoffe aber, dass nicht jeder Vermieter mit zahlungsunwilligen Mietern

*zu tun hat und auch nicht jeder Vermieter regelmäßig saniert, einfach weil ein Großteil der Vermietungen eher lang- als kurzfristig sind.*

*Ich möchte betonen, dass das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten Tätigkeit zur Erzielung von Mieteinnahmen darstellt. Diese sind weder in den Objekten selbst (die entweder vermietet oder Baustelle sind) noch im Wohn- oder Schlafzimmer durchzuführen, da nicht nur die Ruhe, sondern auch der Stauraum für technisches Equipment und Unterlagen fehlt. Im Übrigen betrachte ich meine Handlungen zur Einnahmenerzielung genauso nützlich wie z.B. jene eines Gutachters oder Heimarbeiters oder Telearbeiters, deren Aufwendungen zur Erzielung oft niedrigerer Einnahmen im Wohnungsverband gerechtfertigt sein sollen und meine nicht.*

*Ich bitte daher um Anerkennung des Abzugs der Aufwendungen für das Arbeitszimmer - wie in den vergangenen Jahren auch (bis auf die Adresse hat sich ja nichts geändert).*

*Sie erwähnten, dass die Tatsache, dass Aufwendungen in Vorjahren berücksichtigt wurden, nichts an Rechtmäßigkeit „gewinnt“ - möglich, dazu möchte ich aber auf den Vertrauensgrundsatz verweisen, ich wirtschaftete im Vertrauen und nach bisherigen Erfahrungen. Eine plötzliche Veränderung der Anerkennung des Arbeitszimmers ohne Vorabinformation und ohne Möglichkeit zu reagieren, ist rechtmäßig(er)?*

*Die Alternative, ein Fremdobjekt anmieten zu müssen, dieses einzurichten, auszustatten und einzuräumen sowie regelmäßig aufzusuchen, ist gleichsam teurer wie mühsam, immerhin habe ich in meinem Haus diese Räumlichkeit im ersten Stock eingerichtet - streng abgetrennt von den übrigen Zimmern, die sich in anderen Stockwerken befinden."*

Mit dem abgabenbehördlichen Vorlagebericht gemäß § 265 BAO gab die belangte Behörde die nachfolgend zitierte Stellungnahme zum Vorlageantrag ab:

*"Das Beschwerdebegehr ist im Sinne der BVE abzuweisen, die Rechtslage diesbezüglich ist eindeutig. Die Kosten wurden aliquot (jeweils 1/5) in der Kennzahl 9530 der Beilage E1B der einzelnen vermieteten Wohnungen geltend gemacht. Eine Aufstellung befindet sich auf Seite 25 des PDFs "Unterlagen Veranlagung". Aufgrund dieser ist nach Ansicht der belangte Behörde eine Verböserung vorzunehmen, da in diesen Kosten weitere nicht abzugsfähige Positionen enthalten sind. (Presse-Abo, Konsument-Abo, (Reinigung) Arbeitskleidung...) Es ist darauf hinzuweisen, dass für das Vorjahr 2015 bereits ein Verfahren beim BFG hinsichtlich der gleichen Rechtsfrage anhängig ist. Im gegenständlichen Vorlageantrag wurde die Aussetzung der Entscheidung iSd § 271 BAO bis zur Entscheidung des BFG betreffend des Vorjahres beantragt. Da davon auszugehen ist, dass das BFG das Beschwerdebegehr abweisen wird, erscheint eine AdEnt durch das FA nicht zweckdienlich. In diesem Fall hätte ohnehin das BFG über den wieder offenen Vorlageantrag zu entscheiden."*

## II. Sachverhalt

Folgender Sachverhalt ist für das Bundesfinanzgericht entscheidungswesentlich und erwiesen:

Mit der Einkommensteuererklärung 2016 wurde die nachfolgende Aufstellung an die belangte Behörde übermittelt:

Berechnung	Anschaffungswert brutto	Anschaffungswert netto	USt.	Abschreibung 10 Jahre	Sofortabzug/Kleinmaterial
Arbeitskleidung					1.396,51 €
Kleideraufbewahrung					40,44 €
Putzmittel-Müllabfuhrvertrag	56,88 €	46,83 €	8,03 €		26,43 €
Reinigung Arbeitskleidung	32,00 €	26,83 €	5,37 €		7,35 €
Parkegebühren Wohnung	7,35 €	7,35 €	- €		7,35 €
Armeo Mai 50%	2,23 €	1,94 €	0,39 €		1,94 €
Telefon: Telefon 1-21,1.., 50%	4,66 €	3,89 €	0,78 €		3,89 €
Teleling 1-28,2.., 50%	15,34 €	12,79 €	2,56 €		12,79 €
Teleling 1-30,3.., 50%	5,64 €	4,79 €	0,94 €		4,79 €
Teleling 1-35,4.., 50%	5,18 €	4,30 €	0,66 €		4,30 €
Teleling 1-31,5.., 50%	4,26 €	3,53 €	0,57 €		3,53 €
Teleling 1-30,6.., 50%	4,71 €	3,92 €	0,79 €		3,92 €
Teleling 1-31,7.., 50%	4,61 €	3,84 €	0,77 €		3,84 €
Teleling 1-31,8.., 50%	4,36 €	3,63 €	0,73 €		3,63 €
Teleling 1-30,8.., 50%	5,30 €	4,42 €	0,89 €		4,42 €
Teleling 1-31,10.., 50%	4,43 €	3,69 €	0,74 €		3,69 €
Teleling 1-31,11.., 50%	5,31 €	2,78 €	0,56 €		2,78 €
Teleling 1-31,12.., 50%	3,94 €	3,39 €	0,66 €		3,39 €
Postgebühren	10,80 €	10,80 €	- €		10,80 €
Schmuck und Leuchtmitthal	456,11 €	384,07 €	74,04 €		384,07 €
Büroausstattung	377,47 €	318,46 €	61,01 €		318,46 €
Presse-Abo	158,00 €	152,73 €	15,27 €		152,73 €
Konsument-Abo	52,00 €	52,00 €	- €		52,00 €
Fachkennzeichen	100,00 €	91,29 €	9,13 €		91,29 €
Arbeitskleidung	1.119,10 €	837,10 €	181,41 €		837,10 €
Zwischenumsätze	2.449,44 €	2.082,87 €	366,63 €	- €	8.649,59 €
Summe Aufwand/GU/St. 2016					

Von den obigen Kosten wurde den Kosten für das Arbeitszimmer die Anerkennung als gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 abzugsfähige Werbungskosten versagt.

### III. Beweiswürdigung

Aufgrund der Aktenlage ist festzustellen, dass die abgabenrechtliche Würdigung der Kostenposition "Arbeitszimmer" im Bereich der Vermögensverwaltung durch die belangte Behörde Folge der Anwendung der Bestimmung des § 20 Abs. 1 Z. 2 lit.d EStG 1988 war. Beweise dafür, dass die belangte Behörde sich während des Veranlagungsverfahrens für das Jahr 2016 mit der Frage auseinander gesetzt hätte, ob bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nicht nur die Arbeitszimmerskosten, sondern auch andere von den in der zuvor genannten Aufstellung angeführten Kosten als nichtabzugsfähige Ausgaben gemäß § 20 EStG 1988 zu werten wären, und diesbezüglich Ermittlungen betreffend den Werbungskostencharakter der Ausgaben in der Aufstellung durchgeführt hätte, fehlten.

Mit dem Vorlagebericht vom 18.01.2018 hat die belangte Behörde die Bf. in der Stellungnahme zum Vorlageantrag nicht nur zu Gunsten der beschwerdeführenden Partei daran erinnert, dass für das Vorjahr 2015 bereits ein Verfahren beim BFG hinsichtlich der gleichen Rechtsfrage (Werbungskostencharakter von Arbeitszimmerskosten) anhängig ist, sondern hat der Bf. auch vorgehalten, dass in der PDF-Aufstellung Kosten ("Presse"-Abo, "Konsument"- Abo, (Reinigung) Arbeitskleidung ...) enthalten wären, welche weitere nicht abzugsfähige Ausgaben wären, sodass die Abänderung des angefochtenen Bescheides begründet wäre.

Mit dem auf die angeführten Kosten "Presse-Abo, Konsument- Abo, "(Reinigung) Arbeitskleidung" nachfolgenden Zeichen ..." bringt die belangte Behörde zum Ausdruck, dass ihre Aufzählung von im Bescheid als Werbungskosten iSd § 16 EStG 1988 in Abzug gebrachten Ausgaben, die nach einer abgabenbehördlichen Prüfung bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 20 EStG 1988 nicht abgezogen worden wären, demonstrativ bzw. nicht abschließend ist und dokumentiert damit, dass die Beschwerde im vorliegenden Fall nicht entscheidungsreif ist. Aus den vorliegenden Unterlagen

ergibt sich somit nicht, dass die Einkommensteuerbemessungsgrundlage für das Streitjahr dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung im Sinn des § 114 BAO und somit dem Gleichheitsgrundsatz (Art. 2 StGG, Art. 7 B-VG) entsprechen würde.

#### IV. Rechtliche Beurteilung

Gemäß § 278 Abs. 1 BAO kann das Verwaltungsgericht mit Beschluss die Beschwerde durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Beschwerdevorentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können.

Gewissheit darüber, dass bei der Nachholung von bislang unterlassenen Ermittlungen möglicherweise ein anders lautender Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr erlassen hätte werden können, verschaffen die in der abgabenbehördlichen Stellungnahme zum Vorlageantrag auszugsweise angeführten Kosten (z.B. "Presse-Abo", ...) und der nachfolgend auszugsweise zitierte § 20 Abs. 1 EStG 1988:

"Gemäß § 20 Abs. 1 EStG 1988 dürfen bei den Einkünften folgende Ausgaben nicht abgezogen werden:

Z.1. Die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge.

Z.2.a) 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.

Z.2.b) Betrieblich oder beruflich veranlasste Aufwendungen oder Ausgaben, die auch die Lebensführung des Steuerpflichtigen berühren, und zwar insoweit, als sie nach allgemeiner Verkehrsauffassung unangemessen hoch sind....

Z.2.c) ....

Z.2 d) Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sowie für Einrichtungsgegenstände der Wohnung. Bildet ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen, sind die darauf entfallenden Aufwendungen und Ausgaben einschließlich der Kosten seiner Einrichtung abzugsfähig."

Nach § 115 Abs. 1 BAO sind es die Abgabenbehörden, die die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln haben, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind.

Die Aufgabe, die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind, ist in erster Linie von der Abgabenbehörde wahrzunehmen. Im streitgegenständlichen Fall verschafft das Vorbringen der belangten Behörde, mit dem die Vornahme einer Verböserung durch das Bundesfinanzgericht

mit Angabe der nur beispielhaft angeführten Kosten "Presse-Abo, Konsument-Abo, (Reinigung) Arbeitskleidung..." begründet wird, Gewissheit darüber, dass die belangte Behörde im Wege eines Ermittlungsverfahrens zu erforschen haben wird, ob und in welchem Ausmaß die in der Aufstellung angeführten Kosten als Werbungskosten gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 abzugsfähig oder als gemäß § 20 EStG 1988 nichtabzugsfähige Ausgaben zu werten sind.

Durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides und der Beschwerdevorentscheidung tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieses Bescheides befunden hat (§ 278 Abs. 3 BAO). Im weiteren Verfahren sind die Abgabenbehörden an die für die Aufhebung maßgebliche, im aufhebenden Beschluss dargelegte Rechtsanschauung gebunden (§ 278 Abs. 3 BAO).

Die Aufhebung unter Zurückverweisung liegt im Ermessen.

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 kommender Umstände zu treffen. Zur Ermessensübung hat der VwGH im Erkenntnis 21.11.2002, 2002/20/0315 ausgeführt: *"...Es würde die Anordnungen des Gesetzgebers über ein zweitinstanzliches Verfahren unterlaufen, 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 Entscheidungsinstanzen damit zu einer bloßen Formsache würde. Es sei nicht im Sinne des Gesetzes, wenn die Berufungsbehörde statt ihre umfassende Kontrollbefugnis wahrnehmen zu können, jene Behörde ist, die erstmals den entscheidungswesentlichen Sachverhalt ermittelt und einer Beurteilung unterzieht."*

Die vorzitierten höchstgerichtlichen Ausführungen sind analog auf das Beschwerdeverfahren vor dem Bundesfinanzgericht anzuwenden.

Der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung im § 114 BAO ist zum Teil eine einfachgesetzliche Wiederholung verfassungsrechtlicher Grundsätze, nämlich des Gleichheitsgrundsatzes (Art 2 StGG, Art 7 Abs 1 B-VG) und des Legalitätsgrundsatzes (Art 18 Abs 1 B-VG), und erfordert laut Ritz, BAO 6.Auflage, § 114 Rz 3, Fehler bei der Steuerbemessung mit allen vom Gesetz vorgesehenen Mitteln zu vermeiden oder zu beseitigen (VwGH 4.6.1986, 85/13/0076).

Zweckmäßig ist die Zurückverweisung im gegenständlichen Fall jedenfalls insofern, als zur Klärung des entscheidungswesentlichen Sachverhaltes noch Ermittlungen notwendig sind, die zu tätigen dem Verwaltungsgericht die Kapazitäten fehlen. Billig ist die Zurückverweisung, weil es der Bf. nicht zumutbar ist, das Verfahren durch ein zeitaufwändiges Erhebungsprocedere des Verwaltungsgerichtes weiter zu verzögern und durch die Verfahrensverlagerung zum Verwaltungsgericht den Rechtsschutz und die Kontrollmechanismen einzuschränken.

Die Abgabenbehörde wird daher ergänzende Ermittlungen durchzuführen und einen Bescheid auf der Grundlage der Ermittlungsergebnisse zu erlassen haben. Die Aufhebung ist nicht unzulässig, weil das Bundesfinanzgericht den maßgeblichen Sachverhalt weder rascher, noch kostengünstiger als das Finanzamt aufklären kann. Vielmehr ist eine Sachaufklärung durch das Bundesfinanzgericht 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 Finanzamt bezüglich der Feststellung des Abgabenanspruches nicht weniger effiziente Ermittlungsmöglichkeiten zur Verfügung stehen als dem Bundesfinanzgericht, können die Ermittlungen im Rahmen des weniger zeitaufwändigen Einparteienverfahrens in erster Instanz schneller und kostengünstiger durchgeführt werden.

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

Zusammenfassend bleibt daher festzuhalten, dass im Hinblick auf den Umfang der durchzuführenden Ermittlungen sich die Aufhebung vor allem deshalb als zulässig erweist, weil die Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes sowie die damit verbundene Gewährung des Parteiengehörs (§ 115 Abs. 2 BAO) durch das Bundesfinanzgericht keinesfalls im Interesse der Raschheit gelegen oder mit einer erheblichen Kostensparnis verbunden wäre.

### **Zulässigkeit einer Revision**

Gegen einen Beschluss des Bundesfinanzgerichtes ist die 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 in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die Formalerledigung der Aufhebung und Zurückverweisung bei Unterlassung wesentlicher Ermittlungen hat grundsätzlich Eingang in die höchstgerichtliche Rechtsprechung gefunden (vgl. etwa VwGH 26.4.2006, 2004/14/0059; 28.6.2007, 2006/16/0220; 22.4.2009, 2007/15/0074; 2.2.2010, 2009/15/0260). Eine über den Individualfall hinausgehende relevante Rechtsfrage liegt im gegenständlichen Verfahren nicht vor. Die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist demzufolge nicht zulässig.

Wien, am 5. Juni 2018

