



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat (UFS) hat über die Berufung der Berufungswerberin, vom 19. August 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes X. vom 6. August 2008 betreffend Einkommensteuer 2007 entschieden:

Der angefochtene Einkommensteuerbescheid für 2007 vom 6. August 2008 und die dazu ergangene Berufungsvorentscheidung vom 6. April 2009 werden gemäß § 289 Abs.1 BAO aufgehoben und die Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz zur Durchführung weiterer Ermittlungen (§ 115 Abs.1 BAO) zurückverwiesen.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.), eine Musiklehrerin, unterrichtete im Streitjahr 2007 im Rahmen eines Dienstverhältnisses mit der Stadtgemeinde Y. an vier verschiedenen Standorten der Musikschule im Bezirk Y.. Nach den Angaben in der Abgabenerklärung erzielte sie außerdem geringfügige selbständige Einkünfte.

Nachdem das Finanzamt X. (FA) vergeblich Nachweise für die geltend gemachten Werbungskosten (Arbeitsmittel, Fachliteratur, Aus- und Fortbildungskosten) und für das - gegenüber den Lohnzetteldaten erhöht - beantragte Pendlerpauschale angefordert hatte, erging unter Hinweis auf die unterbliebene Nachweisführung der nunmehr angefochtene Einkommensteuer (ESt-) Bescheid ohne Abzug der unaufgeklärt gebliebenen Aufwandspositionen. Die selbständigen Einkünfte wurden erklärungskgemäß berücksichtigt.

In der Berufung gegen diesen Bescheid verwies die Bw. auf einen Auslandsaufenthalt, welcher zur Verzögerung der Vorhaltsbeantwortung geführt habe. Mittlerweile seien die angeforderten Unterlagen dem FA aber übermittelt worden und ersuche sie daher um Richtigstellung des Bescheides.

Die nachgereichten Belege betrafen neben dem Kauf von Noten, diverses Büro- und Bastelmaterial, Bücher sowie die Kosten für einige Stunden Kinesiologie-Unterricht.

In der Folge erging ein zweiter Bedenkenvorhalt an die Bw., in welchem diese um nähere Informationen zu ihrer nichtselbständigen Tätigkeit (Unterrichtsfächer, zeitliche und örtliche Lagerung der Unterrichtseinheiten) sowie um Nachweise zu ihren selbständigen Einkünften (detaillierte Aufstellung der Einnahmen und Ausgaben mit zugehörigen Rechnungen/Zahlungsbelegen und Fahrtenaufzeichnungen) ersucht wurde.

Die Bw. übermittelte zu ihrer nichtselbständigen Unterrichtstätigkeit eine Detailaufstellung mit den angeforderten Daten, für ihre selbständigen Einkünfte eine Einnahmen-Ausgabenrechnung sowie, zum Nachweis der Voraussetzungen für das Pendlerpauschale, die monatlichen Lohnabrechnungen des ersten Halbjahres 2007, welchen zu entnehmen war, dass der Dienstgeber für diesen Zeitraum kein Pendlerpauschale berücksichtigt hatte. Da sie sich im Ausland befinde, stehe für weitere Fragen ihre steuerliche Vertretung zur Verfügung.

In einem dritten, an die Wohnadresse der Bw. zugestellten Vorhalt forderte das FA diese neuerlich auf, die zu den selbständigen Einkünften gehörenden Betriebseinnahmen und -ausgaben belegmäßig nachzuweisen, widrigenfalls die Ausgaben gekürzt werden müssten. Der Vorhalt blieb unbeantwortet.

Nach fünfmonatiger Verfahrensunterbrechung erging ohne weitere Kontaktaufnahme mit der Bw. oder deren steuerlicher Vertretung und ohne sonstige aktenkundige Ermittlungsschritte eine Berufungsvorentscheidung (BVE), in welcher das FA neben dem höchsten Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs.1 Z.6 lit.b EStG 1988 für zwölf Monate lediglich den Werbungskostenpauschbetrag nach § 16 Abs.3 EStG berücksichtigte. Bei den selbständigen Einkünften blieben rd. 80% der geltend gemachten Betriebsausgaben außer Ansatz. Die Begründung zur BVE beschränkte sich auf den Hinweis, dass Aufwendungen mangels Nachweises nur im Umfang vorliegender Beweismittel berücksichtigt worden seien.

Innerhalb der Frist des § 276 BAO langte beim FA ein Antrag auf Rechtsmittelvorlage an den UFS „bzw. auf Erlassung einer zweiten BVE“ ein, dem neben einer geänderten Gewinnermittlung für die Einkünfte aus selbständiger Arbeit, einer Aufstellung der im Zusammenhang mit diesen Einkünften stehenden Fahrten und einem Anlagenverzeichnis,

auch die zugehörigen Ausgabenbelege angeschlossen waren. Erläuternd verwies der einschreitende steuerliche Vertreter auf mehrere Auslandsaufenthalte der Bw. und daraus resultierende Kommunikationsprobleme mit der bisherigen steuerlichen Vertretung, welche nicht nur zu Verfahrensverzögerungen sondern auch zum teilweisen Verlust von Unterlagen geführt hätten. Er habe deshalb eine neue Gewinnermittlung für die selbständigen Einkünfte der Bw. erstellt. Im Sinne einer Verfahrensvereinfachung sei man mit der Erlassung einer zweiten BVE einverstanden.

Das FA legte die gesamten Verfahrensunterlagen, nach Anbringung einiger Fragezeichen und Anmerkung der Wochentage verschiedener Reisebewegungen in der vorgelegten Fahrtenaufstellung der Bw., dem UFS zur Entscheidung vor. Im Übrigen ist der Aktenlage als Überprüfungsmaßnahme lediglich die Feststellung der Entfernung eines der angegebenen „selbständigen“ Reiseziele (Traboch) von den „nichtselbständigen“ Einsatzorten der Bw. zu entnehmen.

Im Vorlagebericht verwies die Erstbehörde darauf, dass *„die erst im Vorlageantrag geltend gemachten Betriebsausgaben (...) nur teilweise anzuerkennen“* seien *„(CDs, Bücher mit allgemein interessierendem Inhalt, für die Persönlichkeitsbildung und zum Thema Kinesiologie, Fahrtkosten Wohnung–Arbeitsstätte, 70% Telefonkosten)“*.

Über die Berufung 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 Zurückverweisung 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.

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

Im Abgabenverfahren gibt es keine verfahrensförmliche subjektive Beweislastregel. Doch gilt als allgemein anerkannte Handlungsmaxime, dass die Abgabenbehörde die Behauptungs- und

Feststellungsbürde für die Tatsachen trägt, die vorliegen müssen, um den Abgabensanspruch geltend machen zu können, der Abgabepflichtige hingegen für jene, die den Anspruch aufheben oder einschränken (Stoll, BAO-Kommentar, S. 1561).

§ 138 Abs.1 BAO verpflichtet die Abgabepflichtigen, auf Verlangen der Abgabenbehörde in Erfüllung ihrer Offenlegungspflicht zur Beseitigung von Zweifeln, den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie die Richtigkeit zu beweisen. Diese Verpflichtung betrifft etwa den Nachweis der Richtigkeit geltend gemachter Aufwendungen. Ist ein Beweis nach den Umständen eines Falles nicht zumutbar, genügt die Glaubhaftmachung.

Der dem Grunde und der Höhe nach zu erbringende Nachweis von Betriebsausgaben hat grundsätzlich 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).

Nach § 184 BAO hat die Abgabenbehörde die Besteuerungsgrundlagen zu schätzen, soweit sie diese nicht ermitteln oder berechnen kann. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen wesentlich sind.

Steht fest, dass ein durch die Einkünfteerzielung bedingter Aufwand vorliegt, ist dessen Höhe aber nicht erwiesen, so ist die Abgabenbehörde daher nicht berechtigt, diesen außer Ansatz zu lassen, sondern hat sie eine Schätzung durchzuführen. Der Abgabepflichtige ist auch im Schätzungsverfahren zur Mitwirkung verpflichtet (VwGH 19.2.1985, 84/14/0112).

Insbesondere liegt es 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 ggfs. mit allen für die Schätzung relevanten Behauptungen auseinander zu setzen und notwendige ergänzende Ermittlungen durchzuführen (vgl. VwGH 27.5.1998, 95/13/0282, 0283). Vor Bescheiderlassung ist das Recht auf Parteiengehör zu wahren.

Die dargestellte, von der Zumutbarkeit getragene Balance zwischen der amtswegigen Ermittlungspflicht der Abgabenbehörde und der Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen besteht sowohl im erstinstanzlichen Abgabenverfahren als auch im Verfahren vor dem UFS. Allerdings kommt der Mitwirkungspflicht der Verfahrensparteien bei der Durchsetzung der steuerrechtlichen Ansprüche vor der Rechtsmittelbehörde durch das System des

kontradiktorischen Zwei-Parteien-Verfahrens eine verstärkte Bedeutung zu. Auch im zweitinstanzlichen Berufungsverfahren kommt es daher primär der Abgabenbehörde erster Instanz als Amtspartei zu, den Abgabenanspruch darzutun. Dem steht die Obliegenheit des Abgabepflichtigen gegenüber, seinen Einwand über die Einschränkung oder des Nichtbestehen des Abgabenanspruchs darzulegen.

Während die Beweisführungspflicht im zweitinstanzlichen Rechtsmittelverfahren regelmäßig den beiden Verfahrensparteien zukommt, liegt auf Seiten des UFS der Schwerpunkt in der unabhängigen Kontroll- und Rechtsschutzfunktion. Im Gegenzug tritt die amtswegige Ermittlungspflicht der Rechtsmittelbehörde - im Vergleich zu jener der Abgabenbehörde erster Instanz - zurück.

Gemäß § 276 Abs.1 und 6 BAO haben die Finanzämter der Berufungsbehörde Rechtsmittel erst nach Durchführung der etwa noch erforderlichen Ermittlungen, somit in sachverhaltsmäßiger Hinsicht grundsätzlich entscheidungsreif vorzulegen.

Bei objektiven Bedenken an der materiellen Richtigkeit - insbesondere infolge erstmaligen oder geänderten Vorbringens *nach* Rechtsmittelvorlage - hat der UFS den Sachverhalt im Interesse der materiellen Wahrheitsfindung und der Gleichbehandlung aller Abgabepflichtigen weiter zu erforschen. § 279 BAO stellt es in das pflichtgemäße Ermessen der Berufungsbehörde zu entscheiden, ob sie in diesem Fall selbst ermittelt oder ergänzende Sachverhaltserhebungen im Wege der erstinstanzlichen Abgabenbehörde durchführen lässt.

Im Erkenntnis vom 21.11.2002, 2002/20/0315 hat der VwGH zur Ermessensübung bei Kassationen darauf verwiesen, dass die Anordnungen des Gesetzgebers über ein zweitinstanzliches Verfahren unterlaufen würden, 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 zur bloßen Formsache würde. Laut VwGH ist es nicht im Sinn 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 (vgl. Ritz, BAO³, § 289 Tz 5).

Das kontradiktorische Verfahren vor dem UFS bringt es weiters mit sich, dass die Erstbehörde nicht nur den zu beurteilenden Sachverhalt ordnungsgemäß festzustellen sondern - auf Basis der getroffenen Feststellungen - auch zum Begehren der Gegenpartei, des Bw., Stellung zu nehmen hat. Spricht das FA einem geltend gemachten Aufwand die Abzugsfähigkeit ab, hat es seinen Standpunkt daher nachvollziehbar darzulegen, d.h. entsprechend zu begründen. Zur Wahrung des Parteiengehörs sind dem Bw. zuvor das Ergebnis der durchgeführten

Ermittlungen zur Kenntnis zu bringen und hinreichende Gelegenheit zur Stellungnahme einzuräumen.

Voraussetzung für eine Bescheidbehebung nach § 289 Abs.1 BAO ist ein objektiv unzureichend erhobener Sachverhalt, wobei die unterlassenen Erhebungen für eine ordnungsgemäße Sachverhaltsfeststellung wesentlich sein müssen. Nicht maßgeblich ist, ob die Erstbehörde ein Verschulden am Unterbleiben der Ermittlungen trifft. Ebenso wenig setzt die Bescheidkassation nach dieser Bestimmung die Gewissheit darüber voraus, dass die unterlassenen Erhebungsmaßnahmen tatsächlich zu einem anders lautenden Bescheid geführt hätten. Eine die Bescheidaufhebung rechtfertigende Unterlassung von Ermittlungen *kann sich auch daraus ergeben, dass erstmals in der Berufung oder im Vorlageantrag Umstände releviert werden (..) und die Abgabenbehörde erster Instanz vor Berufungsvorlage keine diesbezüglichen Ermittlungen durchgeführt hat* (Ritz, a.a.O. § 289 Tz.11)

Vor dem Hintergrund der dargestellten Rechtslage waren im anhängigen Verfahren der angefochtene Einkommensteuerbescheid 2007 vom 6. August 2008 und die dazu ergangene BVE vom 6. April 2009 gemäß § 289 Abs.1 BAO aufzuheben und die Sache zur Durchführung bisher unterlassener Sachverhaltserhebungen und anschließenden neuerlichen Beurteilung auf Basis der ergänzten Sachverhaltsfeststellungen zurückzuverweisen.

Wie dargestellt hatte das FA im erstinstanzlichen Verfahren sowohl die Überprüfung der geltend gemachten Werbungskosten als auch der selbständigen Einkünfte der Bw. für erforderlich erachtet.

Der UFS teilt diese Ansicht der Erstbehörde, doch hätte eine definitive Aussage über den Werbungskosten-/Betriebsausgabencharakter der geltend gemachten Aufwendungen weitere Erhebungen erfordert.

Bei verschiedenen Aufwandspositionen erscheint die (ausschließliche) Verursachung durch die Einkünfteerzielung der Bw. tatsächlich zweifelhaft. Dies ist insbesondere dort der Fall, wo eine private (Mit-) Veranlassung denkbar bzw. nahe liegend ist (z.B. Kinesiologie-Stunden, Unterrichtstaschen, CD´s/Bücher von allgemein interessierendem Inhalt bzw. für die Persönlichkeitsbildung).

Teilweise lässt die Bezeichnung der vorgelegten Aufwandsbelege schon den grundsätzlichen Konnex zu den Einkünften der Bw. unklar erscheinen (Bastelbedarf/ Kinderbücher als Werbungskosten einer Musiklehrerin?).

Eine Beurteilung, welche Ausgaben den selbständigen Einkünften der Bw. zuzuordnen sind, setzt die nähere Kenntnis der Art der unter dieser Einkunftsart erklärten Einnahmen voraus. Insbesondere die in der Beilage zum Vorlageantrag enthaltenen Bezeichnungen „EkiZ“ bzw. „BMV“ bedürfen einer Klarstellung.

Beim Telefonaufwand wäre das von der Erstbehörde mit 70% der nachgewiesenen Kosten als überhöht erachtete Ausmaß der beruflichen Nutzung ebenfalls durch weitere Erhebungen zu überprüfen gewesen.

Weiters hatte das FA aktenkundig Bedenken bezüglich einer allfälligen Doppelverwertung von Aufwendungen als Werbungskosten und Betriebsausgaben (Noten-/Unterrichtsmaterial, Reisespesen). Auch hier war eine weitergehende Abklärung erforderlich.

Für die Klärung der angeführten Sachverhalte hätte es weiterer Erhebungen bedurft, deren Ergebnis zu einem anders lautenden Bescheid führen hätte können. Dass diese Ermittlungen für die ordnungsgemäße Feststellung des zu steuernden Sachverhalts wesentlich gewesen wären, ist evident. Die objektiven Voraussetzungen für eine Bescheidaufhebung und Zurückverweisung an die Erstbehörde zur Verfahrensergänzung nach § 289 Abs.1 BAO sind somit gegeben.

Im Rahmen der Ermessensübung berücksichtigt der UFS, dass sich die Maßnahmen der Erstbehörde zur Beseitigung ihrer Bedenken im Wesentlichen auf die wiederholten Versuche zur Beischaffung von Unterlagen beschränkt haben, die notwendige Auseinandersetzung mit den vorgelegten Belegen und Beseitigung des weiterhin bestehenden Klärungsbedarfs aber nahezu gänzlich unterblieben ist. In Hinblick auf den angekündigten Auslandsaufenthalt der Bw. ist im Übrigen auch nicht nachvollziehbar, weshalb sich das FA zur Unterlagenbeibringung und Klärung offener Fragen nicht, dem Vorschlag der Bw. folgend, an deren steuerliche Vertretung gewendet hat.

Wie erwähnt, teilt der UFS die im Vorlageantrag geäußerten Bedenken durchaus, doch war es nach der dargestellten Systematik des abgabenbehördlichen Rechtsmittelverfahrens Sache der Erstbehörde, die zur Feststellung eines entscheidungsreifen Sachverhalts nötigen Ermittlungen (gemäß § 138 BAO unter Mitwirkung der Bw. und in Wahrung des Parteiengehörs) durchzuführen, das Verfahren ggfs. mit einer zweiten BVE zu beenden (wie von der Bw. angeregt) oder in einem Vorlageantrag an den UFS einen allenfalls weiterhin abweichenden Standpunkt darzustellen und entsprechend zu erläutern.

Durch einen Verfahrensablauf, wie er sich im anhängigen Fall darstellt, wird der Schwerpunkt der Sachverhaltsermittlung auf die Rechtsmittelbehörde verlagert. Das FA delegiert gleichsam in Umkehrung der Bestimmung des § 279 BAO seine Ermittlungszuständigkeit an den UFS. Dies widerspricht, wie dargelegt wurde, klar den Intentionen, die der Gesetzgeber mit der Einrichtung eines zweistufigen Instanzenzuges verfolgt hat. Dieser Umstand war im Rahmen der Ermessensentscheidung des § 289 Abs.1 BAO zu berücksichtigen.

Für die Bescheidbehebung nach der genannten Bestimmung sprachen auch verfahrensökonomische Überlegungen. Müsste doch bei Vornahme der erforderlichen Ermittlungen durch die Rechtsmittelbehörde, das Erhebungsergebnis zur Wahrung des Parteiengehörs der Erstbehörde zur Kenntnis gebracht und dieser Gelegenheit zur Stellungnahme eingeräumt werden. Dieser Verfahrensschritt erübrigt sich, wenn das FA die Sachverhaltsklärung, wie vom Gesetzgeber vorgesehen, selbst durchführt. Zudem ist nicht auszuschließen, dass das Verfahren nach Klärung des Sachverhalts erstinstanzlich abschließend zu erledigen oder zumindest der Umfang der im UFS-Verfahren zu erörternden Streitpunkte reduziert wird. Auch die Verfahrensökonomie sprach daher für eine Ermessensübung zu Gunsten einer Aufhebung des angefochtenen Einkommensteuerbescheides sowie der zugehörigen BVE und Zurückverweisung des Verfahrens nach § 289 Abs.1 BAO.

Wenn im fortgesetzten Verfahren die Verursachung der geltend gemachten Werbungskosten und Betriebsausgaben durch die Einkünfteerzielung der Bw. zu prüfen ist, erfordert dies zunächst die Konkretisierung der Einnahmen aus ihrer selbständigen Tätigkeit. Erst dadurch wird die Voraussetzung für eine Beurteilung geschaffen, ob sämtliche Einnahmen aus steuerlich relevanten Einkunftsquellen stammen. Zudem lässt erst die Kenntnis der konkreten Art der Einnahmen eine Klärung des Veranlassungszusammenhangs von geltend gemachten Aufwendungen zu.

Ausgabenseitig wird einerseits nach Maßgabe der Bestimmungen des § 20 EStG (insbesondere unter Beachtung des Abzugsverbots für Mischaufwand) eine allfällige private (Mit-)Veranlassung der geltend gemachten Aufwendungen zu prüfen bzw. zu beachten sein (v.a. betreffend Bildungskosten (Kinesiologie-Unterricht), Arbeitsmittel/Fachliteratur (CD's/sonstige Tonträger (Musikpuzzle), Kinder- u.a. Bücher, Bastelmaterial, Unterrichtstaschen und Telefonaufwand). Zudem wird eine Doppelverwertung bei beiden Einkunftsarten (etwa im Bereich der geltend gemachten Aufwendungen für Notenmaterial/Musikzubehör und der Fahrtkosten) zu vermeiden sein.

Insbesondere wird bei dem als Bildungskosten geltend gemachten Aufwand für Kinesiologie in Hinblick auf den Belegtext („Unterricht für Unterstützung für Unterricht mit Kindern“) sowie die handschriftlich ergänzte Anmerkung („anteilig für Werbungskosten“) abzuklären sein, ob es sich bei den im Jahr 2007 absolvierten Einheiten um Teile einer umfassenden (Um-, Aus- oder Fort-) Bildungsmaßnahme gehandelt hat. Ggfs. wird an Hand des vorzulegenden Ausbildungsprogramms zu beurteilen sein, ob die Voraussetzungen für die Anerkennung als Werbungskosten tatsächlich dem Grunde nach erfüllt sind (insbesondere, ob eine eindeutig berufsspezifische Ausrichtung vorlag, die sich etwa in einem entsprechend homogenen

Teilnehmerkreis widerspiegelt). Aufgrund der breiten Anwendungsmöglichkeiten kinesiologischer Kenntnisse und wegen des dadurch bedingten, allgemeinen Interesses am Erlernen dieser Methode, wird in Hinblick auf das Abzugsverbot des § 20 EStG für Mischaufwand, bei der Beurteilung des Werbungskostencharakters der geltend gemachten Aufwendungen ein strenger Maßstab anzulegen sein. Die Bw. wird daher die berufliche Notwendigkeit der erworbenen Fertigkeiten darzulegen haben.

Ein ähnlich strenger Maßstab wird auch für den Abzug von Kosten für allgemein interessierende Literatur und CD`s sowie für Bastelmateriale, Kinderspielzeug und bei den Unterrichtstaschen zu gelten haben. Für Letztere erscheint ein Werbungskostenabzug insbesondere denkbar, wenn es sich um spezielle Taschen für den Transport von Instrumenten („Instrumentenkoffer“) handelt.

Zum Ausmaß der beruflichen Veranlassung der Telefon- und Internetkosten wird, ausgehend von den vorgelegten monatlichen Kostenvorschreibungen der Betreibergesellschaft (unter Beachtung des wechselnden Abrechnungszeitraums im Ferienmonat August), mit der Bw. zu klären sein, woraus ihr grundsätzlich Telefon- und Internetkosten im Zusammenhang mit ihren Einkünften erwachsen. Nicht zuletzt vor den Hintergrund ihrer wiederholten und offenbar auch längerfristigen Auslandsaufenthalte in den Folgejahren, wird die Bw. insbesondere die Ursachen für die auffallenden Unterschiede in der Höhe der monatlichen Verbindungsentgelte des Zeitraums 15. Februar – 15. Mai im Vergleich zu den Herbstmonaten (Schulbeginn!) glaubhaft darzustellen haben.

In Bezug auf die geltend gemachten Reisekosten wird im fortgesetzten Verfahren die berufliche Veranlassung verschiedener Fahrten, somit der Zusammenhang mit der Einkünfteerzielung der Bw., zu klären sein. Dies betrifft neben jenen Fahrten, deren Überprüfungsbedürftigkeit die Erstbehörde durch das Anbringen von Fragezeichen selbst zu erkennen gegeben hat (Fahrten vom 5.5., 11.5. und 18.7.) etwa die Fahrten am 29.1., 22. u. 29.9. sowie 6.10. Eine allfällige zeitliche Überlagerung mit der nichtselbständigen Unterrichtstätigkeit der Bw. wird ebenso zu beachten sein, wie das Erfüllen der Kriterien des steuerlichen Reisebegriffs nach § 4 Abs.5 EStG (Letzteres betrifft insbesondere das Reiseziel Traboch). In Hinblick auf das geltend gemachte Pendlerpauschale wird zudem besonderes Augenmerk auf die Vermeidung eines Doppelabzugs von Fahrtkosten durch Berücksichtigung bei beiden Einkunftsarten der Bw. zu legen sein.

Im Zusammenhang mit dem begehrten Pendlerpauschale wird schließlich festzustellen sein, ob im Verfahrenszeitraum die Zurücklegung der Wegstrecken zu (und teilweise untertags auch zwischen) den verschiedenen Musikschulstandorten im Bezirk Y. mit dem öffentlichen Verkehrsmittel für die Bw. zumutbar war, wobei der UFS im Sinne der Entscheidung zu

RV/0031-G/08 (veröffentlicht in findok@bmf.gv.at) den Standpunkt vertritt, dass eine regelmäßige Wegzeit von mehr als 90 Minuten in eine Richtung als nicht mehr zumutbar zu betrachten ist. Dies umso mehr als die Bw. an den einzelnen Standorten der Musikschule Y. jeweils nur zwei bis vier Stunden pro Arbeitstag unterrichtet hat. Da die Bw. nach der Aktenlage ihren Dienst dort während des Schuljahres jeweils an drei Wochentagen, somit in den einzelnen Lohnzahlungszeiträumen grundsätzlich überwiegend, verrichtet hat, wird je nach dem Ergebnis dieser Überprüfung das Pendlerpauschale nach § 16 Abs.1 Z.6 lit.b EStG oder nach lit.c leg. cit. (in der jeweils geltenden Fassung) zu berücksichtigen sein.

Abschließend wird daran erinnert, dass die Ergebnisse der ergänzenden Ermittlungen im fortgesetzten Verfahren einem neu zu erlassenden Einkommensteuerbescheid für 2007 *unter Wahrung des Parteiengehörs* zu Grunde zu legen sind.

Graz, am 30. September 2009