

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Maria-Luise Wohlmayr über die Beschwerde von Dr. ***Bf1***, Adr. Bf. vom 9. April 2018 gegen den Bescheid des damals zuständigen Finanzamtes Wien 1/23 (nunmehr FA Österreich) vom 8. März 2018 betreffend Einkommensteuer 2016 beschlossen:

Der angefochtene Bescheid und die Beschwerdevorentscheidung vom 4. Juli 2018 werden gemäß § 278 Abs 1 BAO aufgehoben. Die Sache wird an das Finanzamt zurückverwiesen.

Gegen diesen Beschluss ist gemäß Art. 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) eine Revision nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

A. Verfahrensgang und Sachverhalt

A/1. Der Beschwerdeführer (kurz: Bf.) ist Rechtsanwalt und Universitätsprofessor sowie Autor zahlreicher Werke der Fachliteratur. Ab Oktober 2015 hatte er eine Lehrstuhlvertretung an der Universität Ort1 inne. Dazu schloss er einen auf vier Jahre befristeten Arbeitsvertrag über eine Universitätsprofessur ab, welcher mit 30.9.2019 endete. Mit Beginn des Wintersemesters 2019 erhielt der Bf. sodann eine befristete Professur an der Universität Ort2. Bis 2015 war er auch als Rechtsanwalt in einer großen Kanzlei in Wien tätig. Im Streitjahr 2016 arbeitete er weiterhin als Konsulent für diese Kanzlei. Seinen Hauptwohnsitz hat der Bf. seit Sommer 2013 in der Straße in Wien inne. Ab Mai 2016 meldete er im Weg in Ort1 einen Nebenwohnsitz an (Abmeldung 26.12.2019).

In seiner Einkommensteuererklärung für 2016 erklärte der Bf. Einnahmen aus selbständiger Arbeit in Höhe von EUR 169.474,18 und nahm dafür die Betriebsausgabenpauschalierung von 12% (EUR 20.336,90) in Anspruch, sodass (nach Abzug von Pflichtversicherungsbeiträgen und Personalkosten) daraus Einkünfte von EUR 136.255,84 resultierten.

Weiters beantragte er bei seinen Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit den Abzug von Werbungskosten für Arbeitsmittel (EUR 134,75), beruflich veranlasste Reisekosten (EUR 1.269,18), Kosten für Familienheimfahrten (EUR 2.223,15), Kosten für doppelte Haushaltsführung (EUR 13.716,59) sowie sonstige Werbungskosten in Höhe von EUR 2.413,97.

A/2. Das Finanzamt forderte den Bf. im Vorhaltswege auf, die geltend gemachten Werbungskosten belegmäßig nachzuweisen sowie eine Aufstellung zur Übersicht beizuschließen und den beruflichen Zusammenhang zu erläutern.

Der Bf. kam dieser Aufforderung nach, legte Aufstellungen der einzelnen Werbungkostengruppen samt Belegen vor und reichte ein Begleitschreiben vom 6.2.2018 ein, in dem er zusätzliche Werbungskosten und Betriebsausgaben geltend machte.

A/3. Die geltend gemachten Aufwendungen für **Familienheimfahrten** erhöhten sich auf EUR 2.980,57. Aus den vorgelegten Unterlagen ist ersichtlich, dass es sich dabei um Fahrten zwischen Ort1 und Wien handelt, die zumeist wöchentlich, teilweise aber auch mehrmals pro Woche angesetzt wurden.

Aus den Belegen ergeben sich folgende Fahrten, die datumsmäßig nicht immer mit der eingereichten Aufstellung übereinstimmen:

4.1. Mo	Wien - Ort1	Bahn	Ticket
5.1. Di	Ort1 – Wien	Bahn	Ticket
11.1. Mo	Wien - Ort1	PKW km-Geld	Eigenbeleg (kein Fahrtenbuch)
16.1. Sa	Ort1 – Wien	PKW	Eigenbeleg
19.1. Di	Wien – Ort1	PKW	Eigenbeleg
22.1. Fr	Ort1 - Wien	PKW	Eigenbeleg
26.1. Di	Wien – Ort1	PKW	Eigenbeleg
3.3. Do	Ort1 – Wien	PKW	Eigenbeleg
8.3. Di	Wien – Ort1	PKW	Eigenbeleg
17.3. Do	Ort1 – Wien	Bahn	Ticket
22.3. Di	Wien – Ort1	PKW	Eigenbeleg
24.3. Do	Ort1 – Wien	PKW	Eigenbeleg
29.3. Di	Wien – Ort1	Bahn	Ticket
7.4. Do	Ort1 – Wien	Bahn	Ticket
11.4. Mo	Wien – Ort1	Bahn	Ticket
14.4. Do	Ort1 – Wien	Bahn	Ticket
19.4. Di	Wien – Ort1	Bahn	Ticket
22.4. Fr.	Ort1 - Wien	Bahn	Ticket
25.4. Mo	Wien – Ort1	Bahn	Ticket
28.4. Do	Ort1 – Wien	Bahn	Ticket

2.5. Mo	Wien – Ort1	Bahn	Ticket
4.5. Mi	Ort1 – Wien	Bahn	Ticket
21.5. Sa	Ort1 – Wien	PKW	
23.5. Mo	Wien – Ort1	Bahn	Ticket
16.6. Do	Ort1 – Wien	Bahn	Ticket
22.6. Mi	Wien – Ort1	Bahn	Ticket
Ab 25.6. Österreich Card Classic		286,50 Anzahlung 143,25 monatlich	
6.7. Mi	Universität - Bhf	Taxi	Beleg
18.7. Mo	Bhf - Universität	Taxi	Beleg
1.8. Mo	Wien – Ort1	PKW	Eigenbeleg
4.8. Do	Ort1 – Wien	PKW	Eigenbeleg
8.8. Mo	Bhf Ort1 - Universität	Taxi	Beleg
16.8. Di	Bhf Ort1 - Universität	Taxi	Beleg
18.8. Do	Universität– Bhf Ort1	Taxi	Beleg
22.8. Mo	Bhf. Ort1 – Universität	Taxi	Beleg
2.9. Fr	Whg Ort1 – Bhf	Taxi	Beleg
4.9. So	Ort1 Bhf - Whg	Taxi	Beleg
5.9. Mo	Wien – Ort1	PKW	Eigenbeleg
10.9. Sa	Ort1 – Wien	PKW	Eigenbeleg
13.9. Di	Wien – Ort1	PKW	Eigenbeleg
22.9. Do	Ort1 – Wien	PKW	Eigenbeleg
27.9. Di	Bhf Ort1 - Universität	Taxi	Beleg
30.9. Fr	Ort1	Taxi	Beleg
8.10. Sa	Universität – Ort1 Bhf	Taxi	Beleg
10.10. Mo	Bhf Ort1 - Wohnung	Taxi	
10.10. Mo	Wien Whg - Bahnhof	Taxi	Beleg
21.10. Fr	Universität - Ort1 Bhf	Taxi	Beleg
23.10. So	Bhf Ort1 - Whg	Taxi	Beleg
28.10. Fr	Universität - Bhf Ort1	Taxi	Beleg

7.11. Mo	Ort1 Bhf. - Universität	Taxi	Beleg
14.11. Mo	Wien - Ort1	Taxi	Beleg
21.12. Mi	Universität – Bhf Ort1	Taxi	Ort1 - Wien

Im angefochtenen Bescheid wurden die als Familienheimfahrten geltend gemachten Aufwendungen (EUR 2.980,57) zur Gänze anerkannt.

A/4. Die geltend gemachten **Arbeitsmittel** erhöhten sich auf EUR 213,42 und betreffen diverses Büromaterial sowie ein Netzteil für einen Laptop.

A/5. Der Bf. beantragte weiters die Anerkennung von **Reisekosten** in Höhe von EUR 1.654,82. Die Aufwendungen betreffen einerseits Taxikosten für zahlreiche Fahrten zwischen der Universität und dem GebäudeX in Ort1, wo der Bf. nach seinen eigenen Angaben eine wöchentliche Lehrveranstaltung abhielt, die dort aufgezeichnet und anschließend online gestreamt wurde. Eine Taxifahrt führte den Bf. zum Universitätsball am 16.1., wo er seinen Angaben zufolge als Ehrengast eingeladen war.

Zu einem großen Teil betreffen die Reisekosten Fahrten zwischen Ort1 und Wien mit dem PKW, für die nur Eigenbelege vorliegen, jedoch kein Fahrtenbuch. Die in der Aufstellung der Reisekosten angeführten Daten stimmen oft nicht mit den Belegen überein. Nahezu immer wurden diese Fahrten über das Wochenende gemacht, wobei die Rückfahrt meist am Dienstag bzw. am Montagabend erfolgte (etwa Freitag, 29.1. nach Wien und Dienstag, 2.2. retour nach Ort1; Donnerstag 4.2. zum Juristenball nach Wien, Dienstag 9.2. retour; Freitag 11.3. bis Montag, 14.3. etc.)

Am Montag, dem 1.2. 2016 führte der Bf. in der Rechtsanwaltskanzlei in Wien ein Betreuungsgespräch mit einem seiner Dissertanten, ebenso am Montag, dem 17.10. Besprechung mit einer Prüfungskandidatin. Teilweise ist es nicht klar erkennbar, ob die Reisekosten tatsächlich Werbungskosten sind oder ob sie im Zusammenhang mit der selbständigen Tätigkeit stehen und somit Betriebsausgaben darstellen (etwa Freitag 12.2. betreffend Vortrag im Wiener Anwaltsclub am Montag 15.2. samt Taxifahrt dorthin; Freitag, 11.3. betreffend Besprechung einer Publikation in Wien am 14.3.; 30.5. IO-Kick-off Meeting im Verlag in Wien) bzw. ob sie überhaupt in einem Zusammenhang mit steuerpflichtigen Einnahmen des Bf. stehen (etwa 12.5. – 17.5. [Pfingsten] wegen Treffen mit einem Kollegen zum Mittagessen in Wien; 11.12. – 15.12. wegen Weihnachtsfeier Institut A Wien).

A/6. Weiters beantragte der Bf. Kosten der **doppelten Haushaltsführung** in Höhe von EUR 14.151,94. Es handelt sich dabei um Miete und Betriebskosten für die Wohnung im Weg in Ort1 sowie diverse Einrichtungsgegenstände. Die Aufstellung beinhaltet aber auch

Winterbekleidung für den Wohnsitz in Ort1, Gymnastikball, Textilreinigung, Sportbekleidung, Laufschuhe etc.

A/7. Unter der Position „**sonstige Werbungskosten**“ wurden EUR 3.113,51 geltend gemacht. Es sind dies neben Kosten für Telefon und Internet zahlreiche Restaurantrechnungen mit Vermerken wie „*geschäftliches Mittagessen mit ...(Name)*“ samt Zwecken wie „*Vorbereitung LVA*“ oder „*Information Nachbesetzung Professur*“ oder „*Betreuung Dissertation*“ etc. Außerdem beantragte der Bf. die Anschaffungskosten für einen Frack anlässlich der Eröffnung des Juristenballs (EUR 775) als Werbungskosten.

A/8. Im Schreiben des Bf. vom 6.2.2018 beantragte er hinsichtlich seiner selbständigen Einkünfte weiters die Erhöhung der Betriebsausgaben für beigestelltes Personal um EUR 1.250 und gesamt EUR 7.970. Belege für diese Betriebsausgaben liegen nicht vor.

A/9. Mit Einkommensteuerbescheid vom 8. März 2018 setzte das Finanzamt die selbständigen Einkünfte des Bf. in der von ihm beantragten Höhe mit EUR 131.105,84 fest. Folgende geltend gemachte Aufwendungen anerkannte das Finanzamt nicht als Werbungskosten:

- Frack für Ballbesuch und Bewirtungsspesen
- Winterbekleidung
- Fahrtkosten Ballbesuch und Weihnachtsfeier
- Pauschalkosten Büromaterial

Von den Notebook-bezogenen Aufwendungen wurde ein Privatanteil abgezogen (EUR 29,40) und die Wohnungseinrichtung im Wege der AfA (1/10) berücksichtigt.

Alle anderen Aufwendungen wurden erklärungskonform als Werbungskosten berücksichtigt.

A/10. Dagegen richtet sich die Beschwerde vom 8. April 2018, in welcher der Bf. ausführte:

Der Abzug eines Privatanteiles von EUR 29,40 sei nicht gerechtfertigt. Es handle sich um ein zweites Netzteil für einen Laptop, welchen der Bf. ausschließlich in seinem Dienstzimmer und im Rahmen von Lehrveranstaltungen verwende.

Die Fahrtkosten für den Besuch des Universitätsballes (EUR 15,00) seien als Werbungskosten zu berücksichtigen. Der Ballbesuch erfolgte auf persönliche Einladung des Rektors. Es wäre besonders negativ aufgefallen, wenn der Bf. diesen Ball nicht besucht hätte und hätte dies auch seine Aussichten auf die Verlängerung seiner (befristeten) Professur ohne Zweifel negativ beeinflusst. Die Aufwendungen seien daher beruflich veranlasst.

Die Fahrtkosten zur Weihnachtsfeier am Institut A in Wien (EUR 156,20) seien ebenfalls beruflich veranlasst. Die Professur des Bf. an der Universität Ort1 sei mit 30.9.2019 befristet. Der Bf. sei daher darauf angewiesen, spätestens zu diesem Zeitpunkt eine neue Professur zu erlangen. Dafür seien persönliche Bekanntschaften unerlässlich. Der Kontakt mit dem Direktor des Institut A, gleichzeitig Direktor des Institut 2, sei außerordentlich wichtig im Hinblick darauf, seine Chancen für eine Berufung als Universitätsprofessor an einer österreichischen

Hochschule zu erhöhen. Konkret habe der Bf. eine Bewerbung an der Universität Ort3 in Aussicht genommen, mit der der Direktor des Institut 2 in Kooperation stehe.

Die Aufwendungen für die Winterbekleidung seien unvermeidbar, weil sich der Bf. die ganze Woche in Ort1 aufhalten müsse, wo es sehr schnell zu einem Wetterumschwung kommen könne, der das Tragen warmer Kleidung erforderlich mache. Diese Aufwendungen seien daher im Rahmen der doppelten Haushaltsführung entstanden.

Der Frack sei allein für den Besuch des Juristenballes erworben worden, an dem der Bf. im Ehrenkomitee teilnahm, wofür ein Frack Voraussetzung sei. Auch dieser Ballbesuch hätte dazu gedient, dass der Bf. als eines der jüngsten Mitglieder der österreichischen Professorenschaft im Fach Recht Präsenz zeige. Das Ausschlagen einer persönlichen Einladung in das Ehrenkomitee wäre sehr negativ aufgefallen und hätte seine Chancen auf die Verlängerung seiner Professur oder die Erlangung einer anderen Professur in Österreich ohne Zweifel negativ beeinflusst. Bei einem Frack handle es sich nach der jüngsten Rechtsprechung des VwGH nicht um bürgerliche Bekleidung. Da es sich beim Juristenball nicht um eine private Veranstaltung handle, sei der Frack für den Bf. Berufskleidung.

Die Bewirtungsspesen stünden im Zusammenhang mit Besprechungen von universitätspolitischen Hintergründen, Lehrveranstaltungen und der Betreuung von wissenschaftlichen Arbeiten (Diplomarbeiten und Dissertationen). Sie hätten einen unmittelbaren objektiven Konnex zur Erzielung von unselbständigen Einkünften. Alle Besprechungen hätten dem Ziel gedient, die Chancen des Bf. in einer Bewerbung um eine Professorenstelle zu erhöhen, weil es entweder um die Rekrutierung und Betreuung von Dissertanten und Diplomanden oder um (geplante) Lehrveranstaltungen ging. Auch die Ideenfindung zu neuen Publikationen sowie der Informationsaustausch über die Unipolitik sei Inhalt der Besprechungen gewesen. Die Aufwendungen seien daher in voller Höhe als Werbungskosten zu berücksichtigen.

A/11. Mit Beschwerdeverentscheidung vom 4. Juli 2018 wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab. Dagegen richtet sich der Vorlageantrag des Bf. mit den im Wesentlichen bereits vorgetragenen Begründungen.

B. Rechtsgrundlagen und rechtliche Würdigung

B/1. Gemäß **§ 16 Abs 1 EStG 1988** sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Aufwendungen und Ausgaben für den Erwerb oder Wertminderungen von Wirtschaftsgütern sind nur insoweit als Werbungskosten abzugsfähig, als dies im folgenden ausdrücklich zugelassen ist. Hinsichtlich der durchlaufenden Posten ist § 4 Abs 3 anzuwenden. Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind.

Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind, sind nach **§ 4 Abs 4 EStG 1988** Betriebsausgaben.

Bei den Einkünften aus einer Tätigkeit im Sinne des § 22 oder des § 23 können gemäß **§ 17 Abs 1 EStG 1988** die Betriebsausgaben im Rahmen der Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs 3 mit einem Durchschnittssatz ermittelt werden. Der Durchschnittssatz beträgt

- bei freiberuflichen oder gewerblichen Einkünften aus einer kaufmännischen oder technischen Beratung, einer Tätigkeit im Sinne des § 22 Z 2 sowie aus einer schriftstellerischen, vortragenden, wissenschaftlichen, unterrichtenden oder erzieherischen Tätigkeit 6 %, höchstens jedoch 13 200 €,
- sonst 12 %, höchstens jedoch 26 400 €,

der Umsätze im Sinne des § 125 Abs 1 der Bundesabgabenordnung. Daneben dürfen nur folgende Ausgaben als Betriebsausgaben abgesetzt werden: Ausgaben für den Eingang an Waren, Rohstoffen, Halberzeugnissen, Hilfsstoffen und Zutaten, die nach ihrer Art und ihrem betrieblichen Zweck in ein Wareneingangsbuch (§ 128 BAO) einzutragen sind oder einzutragen wären, sowie Ausgaben für Löhne (einschließlich Lohnnebenkosten) und für Fremdlöhne, soweit diese unmittelbar in Leistungen eingehen, die den Betriebsgegenstand des Unternehmens bilden, weiters Beiträge im Sinne des § 4 Abs 4 Z 1 und Reise- und Fahrtkosten, soweit ihnen ein Kostenersatz in gleicher Höhe gegenübersteht; diese Reise- und Fahrtkosten vermindern die Umsätze im Sinne des zweiten Satzes. § 4 Abs 3 dritter Satz ist anzuwenden.

Gemäß **§ 20 Abs 1 EStG 1988** dürfen bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden:

1. Die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge.
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.
- 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. Dies gilt für Aufwendungen im Zusammenhang mit Personen- und Kombinationskraftwagen, Personenluftfahrzeugen, Sport- und Luxusbooten, Jagden, geknüpften Teppichen, Tapisserien und Antiquitäten.
- c) Reisekosten, soweit sie nach § 4 Abs 5 und § 16 Abs 1 Z 9 nicht abzugsfähig sind.
- d)...
- e) Kosten der Fahrten zwischen Wohnsitz am Arbeits-(Tätigkeits-) ort und Familienwohnsitz (Familienheimfahrten), soweit sie den auf die Dauer der auswärtigen (Berufs-)Tätigkeit bezogenen höchsten in § 16 Abs 1 Z 6 lit d angeführten Betrag übersteigen.
3. Repräsentations-aufwendungen oder Repräsentationsausgaben. Darunter fallen auch Aufwendungen oder Ausgaben anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden. Weist der Steuerpflichtige nach, dass die Bewirtung der Werbung dient und die betriebliche oder

berufliche Veranlassung weitaus überwiegt, können derartige Aufwendungen oder Ausgaben zur Hälfte abgezogen werden.

Ist die Bescheidbeschwerde mit Beschluss des Verwaltungsgerichtes weder als unzulässig oder nicht rechtzeitig eingebracht zurückzuweisen noch als zurückgenommen oder als gegenstandslos zu erklären, so kann das Verwaltungsgericht gemäß **§ 278 Abs 1 BAO** 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. Eine solche Aufhebung ist unzulässig, wenn die Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes durch das Verwaltungsgericht selbst im Interesse der Raschheit gelegen oder mit einer erheblichen Kostenersparnis verbunden ist.

Durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieses Bescheides befunden hat (Abs 2 leg.cit.)

Zu den vom Bf. geltend gemachten Werbungskosten ist auszuführen:

B/2. Doppelte Haushaltsführung

B/2.1. Unterhält der Steuerpflichtige neben seinem primären Wohnsitz (Familienwohnsitz) einen zweiten Wohnsitz am Ort der Erwerbstätigkeit, dann sind die Aufwendungen für den zweiten Wohnsitz als Werbungskosten abzugsfähig, wenn der zweite Wohnsitz (Doppelwohnsitz) beruflich bedingt ist (VwGH 29.1.1998, 96/15/0171). Die Begründung und Beibehaltung eines eigenen Haushaltes im Bereich des Beschäftigungsortes bei gleichzeitiger Beibehaltung des primären Wohnsitzes (Familienwohnsitzes) ist als beruflich veranlasst anzusehen, wenn der Beschäftigungsort so weit vom primären Wohnsitz entfernt ist, dass dem Steuerpflichtigen eine tägliche Rückkehr nicht zumutbar ist und wenn ihm zudem auch die Verlegung des primären Wohnsitzes an den Beschäftigungsort nicht zugemutet werden kann (und der primäre Wohnsitz/Familienwohnsitz außerhalb des Beschäftigungsortes beibehalten wird). Als Beschäftigungsort ist nur jener Ort zu verstehen, der eine persönliche Anwesenheit zur Arbeitsleistung erfordert, sodass der Steuerpflichtige an diesem Ort wohnen muss (VwGH 27.6.2012, 2008/13/0156).

Familienwohnsitz ist bei in Ehe/Lebensgemeinschaft lebenden Personen jener Ort, an dem ein Steuerpflichtiger mit dem Ehegatten bzw Lebensgefährten einen gemeinsamen Hausstand unterhält, der den Mittelpunkt der Lebensinteressen bildet (VwGH 24.11.2011, 2008/15/0235; 24.4.1996, 96/15/0006). Auch ein alleinstehender Steuerpflichtiger ohne Kind kann einen primären Wohnsitz bzw „Familienwohnsitz“ haben. Dies ist jener Ort, an dem er seine engsten persönlichen Beziehungen (zB Eltern, Freunde) hat.

B/2.2. Nach herrschender Rechtsprechung und Lehre ist die Unzumutbarkeit der täglichen Rückkehr anzunehmen, wenn der Familienwohnsitz vom Beschäftigungsort mehr als 80 Kilometer entfernt ist und die Fahrzeit mehr als eine Stunde beträgt (VwGH 31.7.2013, 2009/13/0132; 19.12.2013, 2010/15/0124; Zorn in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG^{21a} § 16, Tz 201/2). Im vorliegenden Fall ist diese Voraussetzung zweifellos erfüllt.

Die Frage der Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung ist für jedes Veranlagungsjahr gesondert zu beurteilen, also grundsätzlich unabhängig von einer allenfalls im Vorjahr vorgelegenen Zumutbarkeit (etwa VwGH 20.12.2018, Ra 2016/13/0016). Die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort ist jedenfalls dann unzumutbar, wenn der Steuerpflichtige an beiden Orten beruflich tätig ist oder der (Ehe)Gatte am Familienwohnsitz beruflich tätig ist, aber auch dann, wenn von vornherein mit Gewissheit anzunehmen ist, dass die auswärtige Tätigkeit mit bis zu vier bis fünf Jahren befristet ist (VwGH 26.11.1996, 95/14/0124; 24.11.2011, 2008/15/0296, siehe dazu auch Pülzl, SWK 2002, 466). Dies gilt auch für alleinstehende Steuerpflichtige (VwGH 24.11.2011, 2008/15/0296).

Im vorliegenden Fall sind die persönlichen Verhältnisse des Bf. nicht aktenkundig. Sein Familienstand ist ebenso wenig bekannt wie die Tatsache, ob er an seinem Familienwohnsitz in Wien alleine lebt oder in Ehe- bzw. Lebensgemeinschaft. Ebenso hat das Finanzamt nicht geprüft, ob die Konsulententätigkeit des Bf. für eine Rechtsanwaltskanzlei ortsgebunden an Wien erfolgt. Dennoch ist von einer Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung auszugehen, weil der Arbeitsvertrag des Bf. mit der Universität Ort1 auf vier Jahre befristet abgeschlossen wurde.

B/2.3. Im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung können unvermeidbare Mehraufwendungen als Werbungskosten abgesetzt werden (VwGH 29.1.2015, 2011/15/0173). Somit sind insbesondere folgende Aufwendungen abzugsfähig:

- Aufwendungen für die Wohnung des Steuerpflichtigen am Betriebs- bzw. Arbeitsort (zB Miete, AfA, Betriebskosten; VwGH 11.8.1993, 91/13/0150, 1994, 110) einschließlich der erforderlichen Einrichtungsgegenstände (zB Elektrogeräte; dazu VwGH 18.12.1990, 90/14/0232). Abzugsfähig sind nur die tatsächlichen Aufwendungen;
- Kosten für Familienheimfahrten.

Die tatsächlichen Kosten für die Zweitwohnung am Tätigkeitsort sind bis zu dem Betrag absetzbar, der als Aufwendung für eine zweckentsprechende Wohnung anfallen würde (VwGH 29.1.2015, 2011/15/0173; „Angemessenheitsprüfung eigener Art“, vgl VwGH 14.9.2017, Ra 2016/15/0080). In seinem Erkenntnis vom 23.11.2011, 2010/13/0148 bestätigte der VwGH die vom UFS vorgenommene Kürzung der Kosten einer größeren Wohnung auf Kosten einer Wohnung im Ausmaß von 60 m² (auch VwGH 14.9.2017, Ra 2016/15/0080).

Die Verwaltungspraxis lässt tatsächliche Kosten bis zum Ausmaß der Kosten einer Kleinwohnung von rund 55 m² zum Abzug zu. Das sind im Falle einer Mietwohnung Miete,

Betriebskosten und Einrichtungskosten, im Falle eines Wohnungskaufes AfA (1,5 % pro Jahr), Betriebskosten und Einrichtungskosten. Einrichtungsgegenstände können bis zur GWG-Grenze des § 13 sofort abgesetzt werden, bei höheren Anschaffungskosten über AfA (Zorn in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG^{21a} § 16, Tz 202/15 ff.).

B/2.4. Im vorliegenden Fall beantragte der Bf. Mietzinse von rund EUR 750 pro Monat sowie Betriebskosten von rund EUR 100 pro Monat als Aufwendungen der doppelten Haushaltsführung. Das Finanzamt hat keine Ermittlungen darüber geführt, ob es sich bei diesen Kosten um unvermeidbare Mehraufwendungen handelt. Es liegen keine Unterlagen vor, aus denen die Größe der Wohnung hervorgeht (Mietvertrag, Wohnungsplan). Es ist auch nicht bekannt, ob der Mietvertrag auch eine Garage oder einen Parkplatz umfasst. Im Hinblick darauf, dass sich die Wohnung in unmittelbarer Nähe der Universität befindet, wären die Aufwendungen für einen Parkplatz nicht mehr bloß zweckentsprechend (vgl. BFG 1.2.2019, RV/7103908/2017; 03.04.2019, RV/7105719/2018).

Da die tatsächlich angefallenen Wohnungskosten nach der höchstgerichtlichen Rechtsprechung einer Angemessenheitsprüfung unterliegen (VwGH 29.1.2015, 2011/15/0173), wird das Finanzamt also Ermittlungen darüber zu treffen haben, ob die vom Bf. geltend gemachten Aufwendungen jenen Kosten entsprechen, die das durchschnittliche Wohnbedürfnis einer alleine wohnenden Person am Beschäftigungsort decken, wobei von einem ortsüblichen Durchschnittsmietzins auszugehen ist (siehe BFG 5.2.2018, RV/5100934/2015).

Abzugsfähig sind auch erforderliche Einrichtungsgegenstände und Elektrogeräte. Nach Auffassung des Bundesfinanzgerichts fällt die vom Bf. als Radio bezeichnete Stereoanlage jedoch nicht darunter. Diese unterliegt dem Abzugsverbot des § 20 Abs 1 Z 1 EStG 1988.

B/3. Familienheimfahrten

Familienheimfahrten sind die Fahrten zwischen Berufs- und Familienwohnsitz, also zwischen zwei Wohnungen. Steuerlich absetzbar werden diese Kosten nur dann, wenn die Voraussetzungen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung vorliegen, und nur insoweit, als den Steuerpflichtigen ein Mehraufwand trifft und die durch § 20 Abs 1 Z 2 lit e gesetzte Begrenzung mit dem höchsten Pendlerpauschale nicht überschritten wird. Die diesbezüglichen Fahrtkosten sind also keine Reisekosten iSd § 16 Abs 1 Z 9 EStG 1988. Als Fahrtkosten sind jene Aufwendungen abzusetzen, die durch das tatsächlich benutzte Verkehrsmittel anfallen (Bahnkarte, Kfz-Kosten, Flugkosten).

Über die anzuerkennende Häufigkeit der Familienheimfahrten bestehen keine gesetzlichen Regelungen (VwGH 8.2.07, 2004/15/0102), weshalb die anzuerkennende Anzahl der Familienheimfahrten im Einzelfall zu prüfen ist. Hier müssen auch die Distanz zwischen den beiden Wohnsitzen und die familiären Verhältnisse berücksichtigt werden (UFS 18.12.07,

RV/1993-W/03). Bei einem verheirateten (in eheähnlicher Gemeinschaft oder in Gemeinschaft mit einem minderjährigen Kind lebenden) Steuerpflichtigen sind grundsätzlich die Kosten von wöchentlichen Familienheimfahrten zu berücksichtigen (VwGH 11.1.84, 81/13/0171 für die Strecke Wien-Salzburg). Bei einem alleinstehenden Steuerpflichtigen wird das monatliche Aufsuchen des Heimatortes als ausreichend anzusehen sein, um dort nach dem Rechten zu sehen (VwGH 22.9.87, 87/14/0066). Voraussetzung ist, dass der alleinstehende Steuerpflichtige an diesem Heimatort über eine Wohnung verfügt (*Lenneis* in Jakom, EStG, 14. Aufl. (2021), § 16, V. ABC der Werbungskosten).

Im vorliegenden Fall hat der Bf. in bestimmten Zeiträumen wöchentliche Familienheimfahrten geltend gemacht, teilweise aber auch darüber hinaus. Zusätzlich beantragte er die Anerkennung von Reisekosten als Werbungskosten, die sehr häufig Fahrten zwischen Ort1 und Wien über das Wochenende betreffen.

Das Finanzamt hat bisher keine Ermittlungen darüber geführt, welche Häufigkeit von Familienheimfahrten im Falle des Bf. als angemessen zu beurteilen ist. Dabei sind die persönlichen Verhältnisse des Bf. zu berücksichtigen. Es ist aber auch der Frage nachzugehen, wie die Familienheimfahrten von den beruflich veranlassten Fahrten des Bf. abzugrenzen sind, sodass die Familienheimfahrten in Zusammenschau mit den als Werbungskosten geltend gemachten Reisekosten zu beurteilen sein werden.

In diesem Zusammenhang wird der Bf. ein Fahrtenbuch vorzulegen haben, aus dem sämtliche Fahrten hervorgehen. Außerdem werden folgende Ungereimtheiten aufzuklären sein: Der Bf. hat eine Familienheimfahrt mit dem privaten PKW am Samstag, 16.1.2016, 12 Uhr bis zum Dienstag, 19.1.2016, 8 Uhr geltend gemacht. Am 16.1. besuchte er jedoch den Universitätsball in Ort1 und beantragte dafür im Beschwerdeweg die Zuerkennung von Taxikosten in Ort1. Weiters nahm er am Montag, dem 18.1.2016 an einem Vortrag in Wien teil und beantragte dafür an der Universität Ort1 eine Dienstreise, sprich einen Kostenersatz für die Reisekosten. Weiters beantragte er für den Besuch eines Vortrages am 21.12.2016 in Wien eine Dienstreise, erklärte am gleichen Tag aber eine Familienheimfahrt.

Familienheimfahrten sind nur dann steuerlich anzuerkennen, wenn ihnen ein Aufwand zugrunde liegt. Sollte der Bf. einen Reisekostenersatz von der Universität Ort1 erhalten haben (laut Lohnzettel 2016 wurden derartige Ersätze steuerfrei ausbezahlt), dann steht auch keine Familienheimfahrt zu.

Ab Juli 2016 verrechnete der Bf. die vollen Kosten einer ÖBB Österreich Card als Familienheimfahrten (monatlich 143,24 + Anzahlung im Juni 286,50). Dabei handelt es sich um eine Jahresnetzkarte, die zur Nutzung aller Züge sowie aller innerösterreichischen Busse berechtigt. Zusätzlich wurden im 2. Halbjahr mindestens 3 PKW-Fahrten mit km-Geld verrechnet, für die es kein Fahrtenbuch gibt, davon 5.9. Wien – Ort1 (in der Übersicht mit

Datum 10.9. angeführt), obwohl der Bf. eine Familienheimfahrt vom 2.9. (Ort1-Wien) bis 4.9. (Wien-Ort1) mit dem Zug erklärte.

B/4. Reisekosten

Aufwendungen sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind. Hierbei erfordert es die Systematik des Einkommensteuerrechts, dass im Rahmen der Einkommensermittlung zunächst die Einkünfte aus jeder einzelnen Einkunftsquelle zu ermitteln sind, und wenn dabei Aufwendungen zugleich durch mehrere Einkunftsquellen veranlasst sind, der aufgewendete Betrag aufgeteilt und mit jeweils einem Teilbetrag den entsprechenden Einkunftsquellen zugeordnet werden muss (vgl. VwGH 29.5.2001, 2001/14/0090; 28.1.1997, 95/14/0156). Stehen die geltend gemachten Aufwendungen ihrer Art nach mit jeder der Einkunftsquellen in Zusammenhang, ist die Abgabenbehörde grundsätzlich berechtigt, diese Aufwendungen den einzelnen Einkunftsquellen nach dem Verhältnis der jeweils erzielten Einnahmen zuzuordnen (VwGH 8.10.1985, 83/14/0237).

Im vorliegenden Fall machte der Bf. Reisekosten ausschließlich bei seinen nichtselbständigen Einkünften als Werbungskosten geltend. Hinsichtlich seiner selbständigen Einkünfte nahm er das Betriebsausgabenpauschale in Höhe von 12% der Umsätze in Anspruch. Das Finanzamt hat jedoch nicht geprüft, in welchem Zusammenhang die Reisekosten erwachsen sind. Die Reisekosten betreffen nahezu ausschließlich Fahrten nach Wien über das Wochenende. Die Aktenlage gibt Hinweise darauf, dass der Bf. im Rahmen seiner selbständigen Tätigkeit in regelmäßigen Abständen in Wien in der Rechtsanwaltskanzlei anwesend war. Die Termine, die er (meist freitags oder montags) in Wien wahrnahm, beziehen sich zumindest teilweise auf seine Tätigkeit als Autor von Fachliteratur bzw. als Rechtsanwalt. Die Fahrten könnten aber auch als Familienheimfahrten zu beurteilen sein. Das Finanzamt wird daher zu ermitteln haben, in welchem Veranlassungszusammenhang die Fahrten erwachsen sind, und eine entsprechende Zuordnung vorzunehmen haben.

B/5. Sonstige Werbungskosten

§ 20 EStG 1988 enthält Bestimmungen, durch die die Sphäre der Einkommenserzielung (Ermittlung der Einkünfte) von der Sphäre der Einkommensverwendung ausgabenseitig getrennt werden soll: Aufwendungen und Ausgaben wird die Abzugsfähigkeit bei den einzelnen Einkünften wegen ihres ausschließlich oder nahezu ausschließlich privaten Charakters oder im Hinblick auf das Zusammentreffen von betrieblicher oder beruflicher Veranlassung mit privater Veranlassung nach näherer Anordnung vom Gesetz versagt (*Kofler/Wurm* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²¹ § 20 Tz 3).

B/5.1. Aufwendungen für den Haushalt

Der Kreis der durch § 20 Abs 1 Z 1 EStG 1988 umschriebenen Aufwendungen umfasst die normalen Ausgaben für Bekleidung, Ernährung, Wohnung, Körperpflege und Gesundheitspflege, ärztliche Versorgung, Bildung, Unterhaltung, Urlaub (siehe *Kofler/Wurm*, aaO, § 20 Tz 11 und die dort angeführte Judikatur).

Die vom Bf. unter dem Titel doppelte Haushaltsführung geltend gemachten Aufwendungen für Bekleidung sind daher nicht abzugsfähig. Dies betrifft nicht nur die Winterbekleidung, sondern auch die Sportbekleidung, die Gymnastikschuhe und – socken, den Gymnastikball sowie die Textilreinigung. § 20 EStG stellt auf den verwirklichten Sachverhalt ab; seiner Anwendung kann nicht entgegengehalten werden, dass bei hypothetischer anderer Gestaltung abzugsfähige Ausgaben entstanden wären (VwGH 25.9.2001, 97/14/0061). Wenn der Bf. also Kosten der Textilreinigung anstelle der Anschaffung einer Waschmaschine für den Ort1 Wohnsitz geltend macht, so gilt der Grundsatz, dass die Reinigung bürgerlicher Bekleidung ebenso wenig abzugsfähig ist wie die Bekleidung selbst. Weiters betrifft das Abzugsverbot geltend gemachte Haushaltswaren wie Reinigungsmittel oder Teelichter.

B/5.2. Berufliche Aufwendungen der Lebensführung und Repräsentationsaufwendungen

Nach dem Wortlaut erfasst § 20 Abs 1 Z 2 lit a EStG 1988 Aufwendungen, die (in erster Linie) zur Lebensführung gehören, also Privatausgaben sind, aber auch (in zweiter Linie) dem Beruf dienen (fördern). Z 3 hebt die Repräsentationsaufwendungen aus dem Anwendungsbereich der Z 2 hervor, erklärt sie aber zugleich generell für nicht abzugsfähig und geht damit über das Abzugsverbot der Z 2 hinaus (VwGH 29.1.1991, 89/14/0088).

Nach der Rechtsprechung sind unter Repräsentationsaufwendungen im Sinne der Z 3 alle Aufwendungen zu verstehen, die zwar durch den Beruf des Steuerpflichtigen bedingt bzw. im Zusammenhang mit der Erzielung von steuerpflichtigen Einkünften anfallen, aber auch sein gesellschaftliches Ansehen fördern, es ihm also ermöglichen, zu „repräsentieren“ (siehe zB *Hilber*, *ecolex* 2001, 552; *Althuber* in *Hofstätter/Reichel*, EStG, § 20 Tz 10). Den Motiven, warum der Repräsentationsaufwand getragen wird, kommt keine Bedeutung zu; maßgeblich ist nach der Rechtsprechung nur das äußere Erscheinungsbild (VwGH 30.4.2003, 99/13/0208, 2004/51, 54). Es ist auch unmaßgeblich, ob sich der Steuerpflichtige diesem Aufwand hätte entziehen können und ob er ausschließlich im betrieblichen oder beruflichen Interesse lag (etwa VwGH 17.4.2013, 2009/13/0065).

Der VwGH versteht in seiner Rechtsprechung unter dem Begriff der Repräsentationsaufwendungen alle Aufwendungen, die dazu dienen, geschäftliche Kontakte aufzunehmen und zu pflegen (VwGH 13.10.1999, 94/13/0035). Davon erfasst sind etwa Aufwendungen für Ballbesuche sowie gesellige Zusammenkünfte und Feiern mit Kollegen und Geschäftsfreunden, aber auch Einladungen von Kollegen, Geschäftsfreunden oder Kunden (siehe *Kofler/Wurm* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²¹ § 20, Tz 83 f. und die dort zitierte Judikatur).

Aufwendungen für Ballbesuche und im Zusammenhang damit stehende Ausgaben (zB Aufwendungen für Eintritts- oder Ehrenkarten, Taxikosten, Ballkleidung, Zuwendungen an das Komitee, Bewirtungskosten) fallen unter das Abzugsverbot des § 20 Abs 1 Z 3 EStG 1988 (VwGH 17.4.2013, 2009/13/0065; 2.12.1970, 1223/70; 22.1.1985, 84/14/0035; UFS 18.4.2012, RV/1244-W/11).

Daher sind die Taxikosten anlässlich des Besuches einer Weihnachtsfeier und des Universitätsballes in Ort1 genauso wenig abzugsfähig wie die Anschaffungskosten für den Frack. Daran vermag auch die vom Bf. zitierte höchstgerichtliche Rechtsprechung (VwGH 25.11.2015, 2011/13/0091) nichts zu ändern. Im dort zu beurteilenden Fall qualifizierte der Verwaltungsgerichtshof den Frack eines Dirigenten, den dieser unstrittig zur Ausübung seines Berufes benötigte, nicht als bürgerliche Bekleidung. Im vorliegenden Fall stellt aber der Besuch des Juristenballes keine Berufsausübung dar, sondern fällt in den Bereich der Lebensführung des Bf. Der von ihm angeschaffte Frack kann daher bereits deshalb keine Berufskleidung sein.

Zu den als Werbungskosten geltend gemachten Bewirtungskosten ist festzuhalten:

Aus der beruflichen Veranlassung einer Besprechung resultiert noch nicht zwingend auch die berufliche Veranlassung dabei angefallener Bewirtungsspesen. Erweist sich für einen Steuerpflichtigen die betriebliche Notwendigkeit, sich mit einer anderen Person zu einem Gespräch über betriebliche Belange zu treffen, dann ist damit allein das Tatbestandsmerkmal, dass bei einer dabei vorgenommenen Bewirtung des Gesprächspartners die betriebliche oder berufliche Veranlassung im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 3 Satz 2 EStG 1988 weitaus überwiegt, noch nicht schlechthin erfüllt. Die betriebliche Notwendigkeit des Gesprächs begründet für sich allein nämlich noch nicht auch schon eine betriebliche Notwendigkeit des Verzehrs von Speisen und Getränken durch den Gesprächspartner. Dass es praktikabel sein und gängigen Konventionen entsprechen mag, in Verbindung des Nützlichen mit dem Angenehmen betrieblich notwendige Besprechungen mehr oder weniger kulinarisch einzubetten, sei eingeräumt, rechtfertigt aber deswegen allein noch keine damit unternommene Minderung des Steueraufkommens zu Lasten der Allgemeinheit. Die Einhaltung in dieser Hinsicht allenfalls bestehender Konventionen stellt sich vielmehr gerade als das dar, was das Gesetz mit dem Ausdruck "Repräsentation" anspricht und damit solche Aufwendungen vom steuerlichen Abzug ausschließen will, die ein Steuerpflichtiger im Bestreben tätigt, die seinem gesellschaftlichen Status entsprechenden Konventionen zu erfüllen. Zur Verwirklichung des gesetzlich im § 20 Abs 1 Z 3 Satz 2 EStG 1988 normierten Ausnahmetatbestandes vom Abzugsverbot bedarf es dem gegenüber zum einen eines (weitaus überwiegenden) betrieblichen Veranlassungsgrundes und zum anderen eines Dienens der Bewirtung zur Werbung im Sinne einer Produkt- oder Leistungsinformation (VwGH 30.04.2003, 98/13/0071).

Aus der Aktenlage sind derartige Nachweise des Bf. nicht ableitbar. Das Finanzamt hat daher zu Recht den Abzug der Bewirtungsspesen als Werbungskosten versagt.

B/6. Aufhebung und Zurückverweisung

Verwaltungsgerichte haben grundsätzlich in der Sache selbst zu entscheiden (vgl. etwa VwGH 1. 9. 2015, Ro 2014/15/0029). Eine Kassation soll nach höchstgerichtlicher Rechtsprechung nur ausnahmsweise erfolgen (VwGH 26.01.2017, Ra 2015/15/0063).

Die Aufhebung unter Zurückverweisung liegt im Ermessen des Verwaltungsgerichtes, wobei die Ermessensübung zu begründen ist (*Ritz*, BAO⁶, § 278 Tz 4).

Im vorliegenden Fall hat das Finanzamt im Beschwerdejahr 2016 umfangreiche Aufwendungen – der Aktenlage nach ungeprüft – zum Abzug zugelassen. Eine Abfrage in der Datenbank des Finanzamtes ergab, dass der Bf. auch in den Einkommensteuererklärungen der Folgejahre derartige Aufwendungen geltend machte. Das Finanzamt führte bislang die Einkommensteuerveranlagungen der Folgejahre nicht durch mit den Vermerken, es sei die Prüfung der geltend gemachten Aufwendungen vorzunehmen.

Im Hinblick darauf, dass das Finanzamt ohnehin gleiche bzw. ähnliche Ermittlungen für die Folgejahre vorzunehmen hat, erweist sich im gegenständlichen Fall die Zurückverweisung der Sache an das Finanzamt als zweckmäßig und kostengünstig. Auf diese Weise kann das Finanzamt nämlich die Ermittlungen für mehrere Jahre in einem vornehmen und so Synergieeffekte nützen.

Aus den angeführten Gründen war daher spruchgemäß zu entscheiden.

C. Zulässigkeit einer Revision

Gegen einen Beschluss des Verwaltungsgerichtes ist 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 in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird (Art 133 Abs 4 B-VG).

Im vorliegenden Fall existiert umfangreiche höchstgerichtliche Judikatur (siehe Pkte. B/2. bis B/6.), der das Bundesfinanzgericht in seiner Entscheidung folgt. Aus diesem Grund ist die Revision nicht zuzulassen.

Salzburg, am 3. August 2021