

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht (BFG) hat durch die Senatsvorsitzende***SenV***, den Richter ***Ri*** sowie die fachkundigen Laienrichter ***SenLR1*** und ***SenLR2*** in der Beschwerdesache der ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 29. Juni 2016 gegen den zur Steuernummer 71-111/0627 ergangenen Bescheid des ***FA*** (jetzt Dienststelle des Finanzamtes Österreich) vom 9. Juni 2016 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2015 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 14. Februar 2023 in Anwesenheit der Schriftführerin ***Sf*** zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Strittig war im anhängigen Verfahren der Werbungskostencharakter von Aufwendungen, welche die Beschwerdeführerin (Bf) im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung (ANV) 2015 als im Zusammenhang mit ihrer Arbeitssuche stehend geltend machte. Großteils handelt es sich um Fahrtkosten für die Benützung des Pkw ihres Vaters im Jahr 2014.

Das FA ordnete die Zurverfügungstellung des Kfz der väterlichen Unterhaltspflicht gegenüber der Bf zu und schloss eine steuerliche Berücksichtigung nach § 20 EStG aus. Zudem erachtete es die Modalitäten der Kostentragung durch die Bf als nicht fremdüblich ausgestaltet (Kfz-Nutzung 2014/ Kostenvergütung an den Vater 2015 zinsfrei und ohne schriftliche Vereinbarung).

1. Die Bf begehrte in ihrer ANV-Erklärung 2015 (L1/2015) den Abzug von 3.003,51 € als *Sonstige Werbungskosten* (Kz 724). Ein Teilbetrag entfiel auf eine Betriebsratsumlage, deren Werbungskostenabzug im BFG-Verfahren nicht strittig ist.

Der restliche Betrag betraf die Arbeitssuche der Bf im Jahr 2014 und umfasste, neben den Kosten für einen Flug und eine Zugfahrt, Aufwendungen zur Abgeltung der Kfz-Nutzung an den Vater (2.582,58 €).

2. Nach Durchführung eines Vorhaltverfahrens zur Klärung der Kostenverursachung und Beibringung von Unterlagen über die erklärten Aufwendungen, berücksichtigte das FA im angefochtenen ANV-Bescheid 2015 den geltend gemachten Werbungskostenabzug für Arbeitssuche insgesamt nicht.

Begründend führte das FA aus, dass die beantragten Kosten aufgrund der im Ermittlungsverfahren dargestellten Vorgangsweise (*„Fahrten für Bewerbungsgespräche im Zeitraum Jänner – Juli 2014“*; zinsfreier Kostenersatz für Kfz-Nutzung iHv 2.600,- € an den Vater im Jahr 2015) unter dem Aspekt einer fremdüblichen Vertragsgestaltung zwischen Angehörigen nicht anzuerkennen gewesen seien.

Eine steuerliche Berücksichtigung scheitere auch daran, dass Eltern nach dem ABGB bis zur Selbsterhaltungsfähigkeit eines Kindes zu einem nach ihren Kräften anteiligen Beitrag zur Deckung der angemessenen Kindesbedürfnisse verpflichtet seien. Im Übrigen widerspreche es *„jeder Lebenserfahrung, dass ein Vater die Kosten für Berufsfindung seiner noch selbsterhaltungsfähigen Tochter sich rückerstatten lässt.“*

Es wurde daher auch nicht geprüft, ob die beantragten Kilometergelder nach der dargestellten Version (Darlehen Autokosten) dem Grunde nach zustehen könnten und es wurde daher auch kein Nachweis über die diversen Bewerbungsgespräche verlangt.“

3. Aufgrund eines Ausfertigungsfehlers erging am Tag nach der Bescheiderlassung eine nach § 293 BAO berichtigte Fassung des ANV-Bescheides 2015 an die Bf.

4. In einer fristgerecht eingebrachten Beschwerde begehrte die Bf die volle Anerkennung der geltend gemachten Werbungskosten. Die Begründung des Rechtsmittels werde nach Ergehen einer ergänzenden Bescheidbegründung nachgereicht. Zugleich formulierte die Bf eine Reihe konkreter Fragestellungen zur Begründung des ihr zugegangenen Bescheides. Der Weiteren warf sie dem FA eine Verletzung der behördlichen Ermittlungspflicht und des Parteienghört im durchgeführten abgabenbehördlichen Verfahren vor.

Einen Bezug zur vorgenommenen Bescheidberichtigung enthielt die Beschwerde der Bf weder formell noch inhaltlich.

5. In der antragsgemäß ergänzten Bescheidbegründung führte das FA aus, dass die Bf nach Abschluss ihres Studiums bzw. im Zeitraum der Arbeitssuche (Jänner – Juli 2014) einkommenslos gewesen sei und im Elternhaus gewohnt habe. Da deren zivilrechtliche Selbsterhaltungsfähigkeit erst mit dem dauerhaften Lohnbezug ab dem Eintritt in ein Dienstverhältnis (DV) Anfang August 2014 anzunehmen sei, habe die Eltern bis Juli 2014 eine

Unterhaltspflicht gegenüber ihrer damals 24jährigen, nach dem Studium ernsthaft nach Arbeit suchenden Tochter getroffen. Diese Verpflichtung habe neben Geld- auch Sachleistungen umfasst (§ 231 ABGB). Die freiwillige, rechtsgrundlose „Kosten(Rück)Zahlung“ an den Vater im Jahr 2015 habe nicht dem Einkommenserwerb der Bf iSd § 16 EStG gedient, sondern falle unter nicht abzugsfähige Privataufwendungen gem. § 20 EStG. Das Eventualbegehren der Bf auf Behandlung der Kosten nach § 34 EStG beim Vater sei „nicht sachgegenständlich“.

6. In der sodann nachgereichten Beschwerdebegründung wiederholte die Bf – soweit verfahrensrelevant - den Vorwurf einer Fehlbeurteilung der geltend gemachten Kosten aufgrund unzureichender Berücksichtigung der tatsächlichen Umstände. Das FA übernehme offenbar ohne Prüfung der Besonderheiten ihres Einzelfalles die Rechtsprechung zu Studienkosten.

Tatsächlich könne kein Zweifel daran bestehen, dass die strittigen Kosten ausschließlich zur Erlangung ihrer nichtselbständigen Einkünfte angefallen seien und damit Werbungskosten iSd § 16 EStG darstellten.

Sie habe ihr Wirtschafts-/Rechtsstudium in Wien und Holland in kürzester Zeit absolviert, um so schnell wie möglich in das Erwerbsleben eintreten zu können. Im Sinne dieses Bemühens sei sie auch bereit gewesen, auswärtige Arbeitsmöglichkeiten anzunehmen. Da sie zudem bestrebt gewesen sei, eine möglichst gut dotierte Anstellung zu erlangen, habe die Arbeitssuche zwar etwas länger gedauert, doch habe sie mit der Nutzung des zehn Jahre alten, väterlichen Kfz gegen (nahezu) Eigenkostenersatz im Ergebnis eine äußerst kostengünstige Form für die anfallenden Fahrten gewählt und sei damit ihrer Verpflichtung zur Minimierung der Werbungskosten nachgekommen.

Die Anmietung eines Fremd-Kfz oder die Nutzung von Taxis für Fahrten zur Arbeitssuche hätte unzweifelhaft deutlich höhere Kosten verursacht. Eine Nutzung von Zügen sei mit einer zeiteffizienten Durchführung der Fahrten nicht vereinbar gewesen.

Die Fremdüblichkeit sei in ihrem Fall unzweifelhaft gewahrt worden.

Eine Kilometergeldverrechnung sei nicht erfolgt. Mit Kosten von 0,43 €/km habe der Vater lediglich den am amtlichen Kilometergeld orientierten Ersatz seiner Eigenkosten verlangt. Die Verrechnung der amtlich festgelegten Selbstkosten führe neben dem Vater etwa auch die Republik Österreich bei Dienstfahrten von „*hunderttausenden Dienstnehmern und Beamten*“ durch.

Aus Kostengründen habe sie sich ein eigenes Kfz erst beim Eintritts in das Arbeitsleben angeschafft, als sie ein Fahrzeug laufend benötigte. Da ihr wegen der Anschaffungskosten für das Auto eine Kostenerstattung für die Kfz-Nutzung an den Vater erst im Jahr 2015 möglich gewesen sei, habe dieser die Zahlung gestundet. Dies mache der Vater im Rahmen seiner

nebenberuflichen unternehmerischen Tätigkeit auch bei seinen fremden Geschäftspartnern immer wieder.

Die tatsächlich erfolgte Zahlung habe sie dem FA durch Vorlage eines Banküberweisungsbeleges und einer Empfangsbestätigung des Vaters nachgewiesen.

Bei Verwendung eines eigenen Kfz, eines Fremd-Mietwagens oder von Taxis wäre der Werbungskostencharakter des – zweifellos deutlich höheren - Aufwandes für Fahrten im Zuge ihrer Arbeitssuche vom FA wohl nicht in Frage gestellt worden. Der Position des FA liege somit eine rechtlich und sachlich nicht gerechtfertigte Differenzierung nach der Art des verwendeten Verkehrsmittels und der Person des Kfz-Vermieters zugrunde, die für eine Verfassungswidrigkeit der angewendeten gesetzlichen Bestimmungen spreche.

So wie im vorliegenden Fall, wäre auch bei Inanspruchnahme einer – wiederum deutlich teureren – Fremdfinanzierung der Nutzungskosten über ein Bankdarlehen, die Darlehensrückzahlung erst im Jahr 2015 „*werbungskostenwirksam*“ geworden.

Die vom FA vertretene Position, wonach die strittigen Kosten der väterlichen Unterhaltspflicht zuzuordnen seien, werde bestritten. Allenfalls sei die eingeräumte Stundung der Kostenerstattung, die ihr die Aufnahme eines Bankdarlehens erspart habe, als Ausdruck der väterlichen Unterhaltspflicht zu interpretieren. Zudem habe der Vater die Nutzung seines Kfz für weitere Fahrten im Rahmen ihrer Arbeitssuche in der näheren Umgebung ohnehin nicht verrechnet.

Andererseits sei ein Großteil der strittigen Kosten darauf zurückzuführen, dass sie sich nicht mit dem ersten Stellenangebot begnügt, sondern nach einer möglichst attraktiven, gut dotierten Arbeitsstelle gesucht habe. Aus diesem Grund habe sie zunächst Angebote in der näheren Umgebung ausgeschlagen bzw. an Bekannte weiterempfohlen, während sie selbst *bei Jobbörsen und Netzwerkern Kontakte knüpfte und sich auch coachen ließ*. So habe sie etwa mit Hilfe einer Unternehmensberaterin gezielt nach einer Position als „*Assistenz der Geschäftsführung in einem renommierten Unternehmen*“ gesucht.

Keinesfalls geteilt werde die Ansicht der Behörde, wonach die aus ihren persönlichen Ambitionen nach einem höheren Verdienst erwachsenen Kosten von ihrem Vater im Rahmen seiner Unterhaltspflicht zu tragen seien, zumal ihre Gehaltsvorstellungen nicht nur weit über ihrer Selbsterhaltungsfähigkeit, sondern auch über dem Einkommen des Vaters als langjähriger Bundesbediensteter gelegen seien.

Aus einer Auseinandersetzung mit dem Vater betreffend die Finanzierung ihres Auslandsstudiums sei ihr bekannt, dass dessen Unterhaltspflicht begrenzt sei.

Das FA hätte daher zunächst jenes Einkommensziel festzustellen gehabt, bis zu welchem die finanzielle Unterstützung des Vaters durch dessen Unterhaltspflicht geboten gewesen sei. In

weiterer Folge hätte das FA die geltend gemachten Kosten in unterhaltspflichtige und darüberhinausgehende Kostenanteile trennen müssen.

7. Nach einem weiteren Ergänzungsvorhalt zur Konkretisierung der maßgeblichen Umstände für die steuerliche Beurteilung der strittigen Kosten und zur ergänzenden Beweisführung erließ das FA eine abweisende Beschwerdeentscheidung (BVE) mit nachfolgender Begründung:

„Die beantragten Fahrtkosten können aus folgenden Gründen nicht anerkannt werden:

1) Allgemeines:

Sie haben € 0,43 als amtliches Kilometergeld statt € 0,42 in Ansatz gebracht. Die beantragten Aufwendungen für 6.006 km waren daher auf € 2.522,52 zu kürzen.

Der Flug nach Amsterdam wurde 2014 mit der eigenen Kreditkarte bezahlt und nicht von Ihrem Vater vorfinanziert, sodass ein Werbungskostenabzug im Jahr 2015 unzulässig ist. Der Beleg für die Zugfahrt nach Wien iHv € 25,- ist nach Ihren eigenen Angaben nicht mehr auffindbar.

2) Unterhaltsverpflichtung:

§ 231 ABGB lautet: „(1) Die Eltern haben zur Deckung der ihren Lebensverhältnissen angemessenen Bedürfnisse des Kindes unter Berücksichtigung seiner Anlagen, Fähigkeiten, Neigungen und Entwicklungsmöglichkeiten nach ihren Kräften anteilig beizutragen.

(2) Der Elternteil, der den Haushalt führt, in dem er das Kind betreut, leistet dadurch seinen Beitrag. Darüber hinaus hat er zum Unterhalt des Kindes beizutragen, soweit der andere Elternteil zur vollen Deckung der Bedürfnisse des Kindes nicht imstande ist oder mehr leisten müsste, als es seinen eigenen Lebensverhältnissen angemessen wäre.

(3) Der Anspruch auf Unterhalt mindert sich insoweit, als das Kind eigene Einkünfte hat oder unter Berücksichtigung seiner Lebensverhältnisse selbsterhaltungsfähig ist.

(4) Vereinbarungen, wonach sich ein Elternteil dem anderen gegenüber verpflichtet, für den Unterhalt des Kindes allein oder überwiegend aufzukommen und den anderen für den Fall der Inanspruchnahme mit der Unterhaltspflicht schad- und klaglos zu halten, sind unwirksam, sofern sie nicht im Rahmen einer umfassenden Regelung der Folgen einer Scheidung vor Gericht geschlossen werden.“

Die zu deckenden Bedürfnisse der Kinder müssen den Lebensverhältnissen der Eltern angemessen sein. Maßgebend sind die gemeinsamen Lebensverhältnisse beider Eltern, mangels solcher aber etwa das Mittel aus diesen. Die Lebensverhältnisse ergeben sich vor allem aus Beruf, Bildung, sozialer Stellung, Einkommen, Vermögen; nach der „tatsächlichen Lebensführung“ aber nur sehr bedingt, weil Letztere den Elternpflichten (§§ 231, 137 Abs 2, § 158 Abs 1) grundsätzlich nicht Abbruch tun kann, also zB geizige, verschwenderische oder

faule Lebensweise. Als Beurteilungskomponente im hier dargelegten Sinn spielen sie in der Praxis zumeist iZm einem Studium oder einer sonstigen Ausbildung des Kindes eine Rolle, jedoch auch hier nur in ihrem Konnex mit der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit.

Die Nennung der Lebensverhältnisse in § 231 Abs 1 hat eine weitere Bedeutung insofern, als daraus im Zusammenhalt mit der Beitragspflicht „nach Kräften“ die zweite wesentliche Bestimmungsgröße für den Unterhalt abzuleiten ist, nämlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Unterhaltspflichtigen, auf der idR das Hauptgewicht liegt. Die Leistungsfähigkeit wird vor allem durch das Einkommen des Unterhaltspflichtigen, aber auch durch sein Vermögen bestimmt. Erträge aus dem Vermögen sind als Einkommen in die Unterhaltsbemessungsgrundlage einzubeziehen.

Bemessungsgrundlage:

a) Unselbständig Erwerbstätige

Bemessungsgrundlage ist bei unselbständig Erwerbstätigen das Nettoeinkommen.

b) Selbständig Erwerbstätige

Bei selbständig Erwerbstätigen sind als Bemessungsgrundlage entweder der Reingewinn oder - wenn diese höher sind - die Privatentnahmen aus dem Betrieb heranzuziehen, jeweils abzüglich der Steuern und sonstigen öffentlichen Abgaben, wobei für den laufenden Unterhalt idR auf die letzten drei Wirtschaftsjahre abzustellen ist. Für jede vergangene Unterhaltsperiode ist hingegen das in dieser Zeit jeweils tatsächlich erzielte Einkommen maßgeblich. Maßgeblich ist nicht der steuerliche Reingewinn laut Einkommensteuerbescheid, sondern der tatsächlich verbleibende Reingewinn, wie er sich aus den „realen“ Einnahmen unter Abzug der „realen“ Betriebsausgaben (sowie Steuern und Abgaben) ergibt. Eigenes Einkommen des Kindes, sei es aus Arbeitsverdienst, sei es aus den Erträgen des eigenen Vermögens, sei es aus öffentlich-rechtlichen Leistungen (wie etwa Pension), vermindert nicht unmittelbar den Unterhaltsanspruch, sondern den konkreten Bedarf. Das Eigeneinkommen des Kindes ist bei der Unterhaltsbemessung zur Gänze zu berücksichtigen. Zu berücksichtigen ist allerdings auch etwa ein berufsbedingter Mehrbedarf des Kindes.

Selbsterhaltungsfähigkeit / Voraussetzungen

Selbsterhaltungsfähigkeit (SEF) ist gegeben, wenn das Kind die zur Bestreitung seiner Bedürfnisse nötigen Mittel selbst erwirbt oder bei zumutbarer Beschäftigung selbst erwerben könnte; sie kann vor oder nach der Volljährigkeit eintreten. Ein den Lebensverhältnissen der Eltern und den Anlagen und Fähigkeiten des Kindes entsprechendes Studium oder eine sonstige Berufsausbildung schieben diesen Zeitpunkt ebenso hinaus wie Krankheit oder unverschuldete Unmöglichkeit, einen verdienstbringenden Arbeitsplatz zu finden. Findet das Kind nach abgeschlossener Berufsausbildung in angemessener Zeit (mehrere Monate) keine

entsprechende Arbeit, so muss auch eine nicht entsprechende, letztlich auch Hilfsarbeit, angenommen. Nur unverschuldete, durch Meldung beim Arbeitsamt absolute (also auch Hilfsarbeiterposten einschließende) Arbeitslosigkeit lässt die SEF nicht eintreten.

Teilweise Selbsterhaltungsfähigkeit

Teilweise Selbsterhaltungsfähigkeit infolge tatsächlich erzielten Einkommens wird besser als Minderung des Unterhaltsanspruchs durch Eigeneinkommen verstanden. Der Eintritt der SEF richtet sich nach den Lebensverhältnissen des Kindes und der Eltern. SEF bedeutet die Fähigkeit zur eigenen angemessenen Bedürfnisdeckung auch außerhalb des elterlichen Haushalts; benötigt das Kind noch die elterliche Wohnungsgewährung oder Betreuung, so liegt noch keine SEF vor. Für die Frage, ab welchen Eigeneinkünften des Kindes SEF vorliegt, bietet nach stRsp für einfache bis durchschnittliche Lebensverhältnisse die Höhe der Mindestpension nach § 293 Abs 1 lit a sublit bb u lit b ASVG (2014: € 857,73) eine Orientierung (wobei deren 14-maliger Bezug auf zwölf Monate zu verteilen ist); bei überdurchschnittlichen Lebensverhältnissen hat das Kind auch über diesen Orientierungswert hinaus Anspruch auf Teilhabe.

Verlust der Selbsterhaltungsfähigkeit

Der Verlust der einmal erlangten Selbsterhaltungsfähigkeit kann in jedem Lebensalter des Kindes eintreten (zB durch Erwerbsunfähigkeit infolge Krankheit oder Langzeitarbeitslosigkeit ohne Arbeitslosengeld), was mangels Verschuldens des Kindes nach den Lebensverhältnissen der Eltern zum Wiederaufleben des Unterhaltsanspruchs führt. Bloße Einkommensminderung bis zu den oben erwähnten Grenzen (zB Mindestpension) bedeutet noch nicht Verlust der SEF, ebenso wenig bloß vorübergehende Minderung des Einkommens (Stabentheiner/Reiter in Rummel/Lukas, ABGB⁴ § 231).

Aus diesen Gesichtspunkten ergibt sich eine Unterhaltspflicht Ihrer Eltern bis zur Aufnahme der Vollbeschäftigung im September 2014, sodass die Aufwendungen für Fahrten zu Bewerbungsgesprächen im Zeitraum Jänner bis August 2014 jedenfalls nicht abzugsfähig sind.

Ergänzend wird angemerkt, dass Ihr Vater im Einkommensteuerbescheid 2014 offensichtlich auf Grund seiner Unterhaltsverpflichtung den Pauschbetrag für auswärtige Berufsausbildung für 11 Monate sowie den Kinderfreibetrag für ein haushaltszugehöriges Kind geltend gemacht hat.

3) Fremdüblichkeit der mündlichen Stundungsvereinbarung:

Ihr Vater hat Ihnen 2014 seinen privaten PKW unter anderem für Fahrten zu Bewerbungsgesprächen zur Verfügung gestellt. Die Rückzahlung der KFZ-Aufwendungen iHd amtlichen Kilometergeldes wurde laut Ihren Angaben bis 2015 gestundet.

Auf Grund des bei Vereinbarungen zwischen einander nahe stehenden Personen fehlenden Interessengegensatzes hat die höchstgerichtliche Rechtsprechung besondere Kriterien für die steuerliche Anerkennung derartiger Vereinbarungen entwickelt. Eine Überprüfung derartiger Vereinbarungen ist in allen Fällen erforderlich, in denen Aufwendungen an Nahestehende steuerlich geltend gemacht werden sollen.

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH (z.B. 18.4.07, 2004/13/0025) können vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechts - ungeachtet ihrer zivilrechtlichen Gültigkeit - nur als erwiesen angenommen werden und damit Anerkennung finden, wenn sie

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen (Außenwirkung),*
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und*
- auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (Fremdüblichkeit).*

Diese Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen, haben ihre Bedeutung im Rahmen der - vom VwGH nur auf ihre Schlüssigkeit zu prüfenden - Beweiswürdigung (§ 167 Abs 2 BAO) und kommen daher in jenen Fällen zum Tragen, in denen berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen. Zwar ist die schriftliche Abfassung der Vereinbarung nicht unbedingt erforderlich, es müssen jedoch die wesentlichen Vertragsbestandteile mit genügender Deutlichkeit festgelegt sein. Zwischen Fremden abgeschlossene Darlehensverträge enthalten idR klare Kündigungs- Tilgungs- und Zinszahlungsvereinbarungen (sh. Jakom, a.a.O., § 4, Tz 333 und 341). Selbst bei Darlehensvereinbarungen zwischen einander nahe stehenden Personen ist es - allein schon aus Gründen der Beweissicherung - üblich, die wesentlichen Teile der Vereinbarung schriftlich festzulegen.

Eine Vereinbarung über Zinsen oder Rückzahlungsmodalitäten liegt nicht vor. Ihr Vater als Darlehensgeber hat lediglich bestätigt, dass ein Betrag von € 2.600 als Kostenersatz für die Autonutzung im Jahr 2015 beglichen wurde. Von Ihnen wurde ein Überweisungsbeleg vom 17.11.2015 (Akontozahlung Autokosten 2014) iHv € 2.000,- vorgelegt.

Es liegt keine Stundungsvereinbarung zwischen nahen Angehörigen vor, welche dem Fremdvergleich standhält, sodass auch die Aufwendungen für Fahrten zu Bewerbungsgesprächen im Oktober 2014 nicht anerkannt werden können.“ (Zitatende/BVE)

8. Die Bf beantragte die Vorlage ihres Rechtsmittels zur Entscheidung an das BFG durch den gesamten Senat nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung und kündigte eine ergänzende Begründung an.

Nach fruchtlosem Verstreichen der von der Bf genannten Frist für die Begründungsergänzung legte das FA das Rechtsmittel dem BFG zur Entscheidung vor und beantragte mit Verweis auf die BVE-Begründung die Abweisung der Beschwerde.

9. Im Sept 2019 langte beim BFG eine umfangreiche ergänzende Stellungnahme der Bf mit zahlreichen Anlagen und einer ausführlichen Darlegung des bisher vertretenen Standpunktes ein.

Zunächst verwies die Bf in dieser Eingabe darauf, dass das FA im erstinstanzlichen Verfahren das Fehlen eines subjektiven oder objektiven Zusammenhanges der beantragten Kosten mit ihrer nichtselbständigen Tätigkeit weder behauptet noch konkret dargetan habe.

Steuerpflichtigen komme kein Wahlrecht für die Zuordnung von Aufwendungen zu den Werbungskosten oder zum Bereich des § 34 EStG zu. Das gesetzlich vorgegebene Subsidiaritätsprinzip gebiete in ihrem Fall eine Zuordnung zu den Werbungskosten.

Zur „*Abgrenzung zu Kosten gemäß § 34 EStG*“ und „*Höhe des Kostenersatzes für die Zurverfügungstellung des Autos*“ wiederholte die Bf im Wesentlichen ihr Vorbringen aus dem abgabenbehördlichen Verfahren.

Der Beleg für die einzige geltend gemachte Zugfahrt sei in Verstoß geraten (25,- €). Die Behörde habe in Verletzung ihrer amtswegigen Ermittlungspflicht und unter Negierung der Möglichkeit einer Glaubhaftmachung, eine Kostenschätzung mit „*NULL*“ vorgenommen, die – mangels Ermittlungsverfahrens (§ 161 BAO), Plausibilitätsprüfung, Bekanntgabe der Schätzungsgrundlagen (einschließlich Begründung der Ermessensentscheidung) und infolge Verletzung des Parteiengehörs (§ 115 (2) BAO) mit massiven Verfahrensmängeln belastet sei. Hätte das FA im abgabenbehördlichen Verfahren die Vorstellungsgespräche in Zweifel gezogen, hätte sie Firmenbestätigungen über ihre Vorstellungsgespräche beigebracht.

Der Form halber beantrage sie nun, die Kosten für die Zugfahrkarte in Höhe von 25,- € im Rahmen einer Glaubhaftmachung zu 100% anzuerkennen und „sicherheitshalber“ den sie am betreffenden Tag vom Bahnhof abholenden Vater als Zeugen zu befragen.

Hinsichtlich der Kosten für den Flug nach Amsterdam schränkte die Bf das Beschwerdebegehren unter Verweis auf die Bestimmung des § 19 EStG ein, da die zugehörige Zahlung bereits im Jahr 2014 erfolgt sei.

Bezüglich der Fahrtkosten mit dem Kfz des Vaters habe das FA die Fahrten „*nicht einmal ansatzweise konkret in Zweifel gezogen*“. Andernfalls hätte sie auf „*exakte Fahrtenaufschreibungen*“ zurückgreifen können bzw. von den betroffenen Firmen Bestätigungen zur Vorlage beim FA eingeholt.

Für den Großteil des Nutzungsentgelts sei der Zahlungsnachweis durch Vorlage des Abbuchungsbeleges von ihrem Bankkonto bereits erfolgt. Die Bezahlung des Restbetrages von

„ca. 600,- €“ sei auf Wunsch des Vaters in bar nach Behebung von ihrem Girokonto erfolgt. Auch insofern beantrage sie eine Zeugeneinvernahme des Vaters.

Zur abgabenbehördlichen Darstellung einer mangelhaften Vereinbarung mit dem Vater (fehlende Verzinsung und Rückzahlungsmodalitäten) betonte die Bf neuerlich, dass sie kein Darlehen bei ihrem Vater aufgenommen habe, sondern lediglich eine Stundung in Form der Einräumung eines zinsenlosen Zahlungszieles bis spätestens Ende 2015 vereinbart worden sei, dies in Berücksichtigung ihrer finanziellen Situation nach Abschluss des Studiums und eines aufgrund der bevorstehenden Berufstätigkeit nötigen Autokaufes. Auf eine Verzinsung sei aufgrund des geringen Betrages in Hinblick auf die aktuelle Verzinsung am Geldmarkt („*de facto Nullzinsen*“) verzichtet worden.

Großzügige zinsfreie Zahlungsziele an Geschäftskunden ohne schriftliche Vereinbarungen gehörten beim Vater in langjähriger Geschäftserfahrung zur (fremd)üblichen Praxis. Auch von Unternehmern aus dem Bekanntenkreis sei ihr eine derartige Vorgangsweise bekannt.

Konkretisierend nannte die Bf drei Beispiele aus dem Kundenkreis ihres Vaters und schloss die zugehörigen Rechnungen des Vaters an. Zudem beantragte sie zum Beweis ihres Vorbringens die Zeugeneinvernahme des Vaters und weiterer drei Personen.

Mit Blick auf den Fremdvergleich der Kostenabrechnung mit dem Vater, gegen die das FA – ohne nachprüfbare Konkretisierung und Judikaturnachweise – eine gegenteilige Lebenserfahrung einwende, möge der Vater als Zeuge auch zur Abwicklung seiner „*Geschäftsgebarung mit anderen Gläubigern bzw. Kunden*“ befragt werden.

In weiterer Folge beanstandete die Bf die unterbliebene Befassung des FA mit dem „*Gegensatz Werbungskosten zu „Außergewöhnliche Belastung*““. Insbesondere fehle eine Auseinandersetzung der Behörde mit der Kostenverursachung aufgrund des Umstandes, dass sie „*mehr verdienen wollte als übliche Akademiker erwarten*“.

Die Behörde habe zudem weder untersucht noch rechnerisch dargestellt, in welcher Höhe ihr Vater zur Übernahme ihrer Werbungskosten verpflichtet gewesen sei. Auch sei das FA, trotz ihrer Aufforderung, die Bekanntgabe jener Judikatur schuldig geblieben, auf die der abgabenbehördliche Standpunkt gestützt werde.

Fakt sei, dass der Vater ihr Studium in Holland mit monatlich 1.200,- € finanziert habe („*2014 aus diesem Grund 13.200,- € Studiumskosten*“) und seine Einkommenslage keine weitere Kostenübernahme zugelassen hätte.

Die strittigen Kosten seien im Zuge ihrer ernsthaften Bemühungen um einen – gut dotierten – Arbeitsplatz angefallen und geradezu ein Paradebeispiel für Werbungskosten, deren steuerliche Berücksichtigung selbst im Fall einer erfolglosen Arbeitssuche zu erfolgen hätte.

Zum Nachweis, dass sie ihrer „*Verpflichtung die Werbungskosten gem. § 16 EStG so gering als möglich zu halten, „bestmöglich“* nachgekommen sei und sie die angefallenen Kosten „*natürlich selbst zu bestreiten habe*“, bot die Bf zwei weitere Zeugen an.

Die seit ihrer Jugendzeit geübte strenge Kostenabrechnung mit ihrem Vater könne bei Bedarf durch Vorlage von Aufzeichnungen über die Verrechnung von Taschengeld und Schulkosten belegt werden. Ebenso genau habe sie die strittigen Fahrten mit dem Auto des Vaters aufgezeichnet.

Letztere hätten im Übrigen beträchtliche Vorteile für beide Vertragsparteien gebracht (Fixkostenminimierung für den Vater, Werbungskostenminimierung für sie selbst).

Die Bf schloss ihre Ausführungen mit dem Hinweis auf eine mehrfache Verletzung von Verfahrensvorschriften im durchgeführten abgabenbehördlichen Verfahren, die einer Rechtsverweigerung durch das FA gleichzusetzen seien (Aufstellen reiner Vermutungen anstatt der gebotenen Sachverhaltsfeststellung, Festhalten an unhaltbaren Rechtsansichten, Verletzung des Parteiengehörs vor Bescheiderlassung und nicht zuletzt, Verletzung des „*Steuergeheimnisses*“ durch Bekanntgabe von – sie benachteiligenden - Inhalten aus dem Steuerakt des Vaters, bei gleichzeitigem Verschweigen begünstigender Inhalte).

10. Das vom BFG zur Stellungnahme aufgeforderte FA führte unter neuerlichem Verweis auf die Grundsätze der höchstgerichtlichen Angehörigenjudikatur aus, dass dem Fehlen einer schriftlichen Kfz-Nutzungsvereinbarung mit dem Vater im Rahmen der Beweiswürdigung vor allem hinsichtlich „*Höhe der Aufwandsberechnung 0,43 € (...), Rechnung, Rückzahlungsmodalitäten, Verzinsung*“ Bedeutung zukomme.

Wiederholend betonte das FA, dass die zu beurteilende Stundungsvereinbarung mit dem Vater einem Fremdvergleich nicht standhalte. Die zinsfreie Stundung der Kostenersatzung sei von der Bf selbst mit dem Verweis auf die Kostenersparnis gegenüber einem sonst notwendigen Fremddarlehen als unter Fremden unüblich eingeräumt worden. Andererseits würden Pkw-Verleihungen unter Fremden nicht zu Selbstkosten erfolgen.

Die im anhängigen Verfahren dargestellte Vorgangsweise zwischen der Bf und ihrem Vater unterscheide sich von den eingewendeten Vergleichsfällen aus der Geschäftspraxis des Vaters mit Fremdkunden zudem dadurch, dass bei Letzteren Schriftdokumente in Form von Rechnungen über das zugrundeliegende Geschäft ausgefertigt würden.

Zum Abzugsverbot des geltenden Aufwandes aufgrund bestehender Unterhaltsverpflichtung des Vaters erinnerte das FA an die durch § 20 Abs. 1 Z 1/ Z 4 und Abs. 3 EStG bzw. § 34 Abs. 7 Z 1/ Z 5 EStG vorgegebene Rechtslage.

Für die Bf sei bis Febr. 2014 Familienbeihilfe (FB) bezogen worden. Der Vater habe für Jänner - Nov. 2014 den Pauschbetrag nach § 34 Abs. 8 EStG beantragt, der eine auswärtige

Berufsausbildung der Bf voraussetze. Die Bf habe die 2014 angefallenen Kosten des Vaters für ihr Auslandsstudium mit 13.200,- € (11 Monate à 1.200,- €) bestätigt.

Da die Unterhaltspflicht des Vaters gegenüber der Bf bis zu deren Aufnahme eines Dienstverhältnisses im Sept. 2014 bestanden habe, seien die geltend gemachten Kosten aufgrund der Bestimmung des § 20 (1) Z 4 EStG vom Abzug ausgeschlossen. Die Höhe der Unterhaltsverpflichtung sei dabei nicht von Bedeutung.

Für drei Fahrten im Oktober 2014 seien Werbungskosten anzuerkennen (eigenes Kfz der Bf ab Sept. 2014).

Vom BFG aufgetragene ergänzende Ermittlungen führte das FA nicht durch.

Stattdessen erinnerte die Behörde hinsichtlich der geltend gemachten Kosten für eine Zugfahrt bzw. zum angeblich bar bezahlten Teilbetrag von 600,- € neuerlich an den „*bis dato*“ unterbliebenen Nachweis.

Zu der vom BFG angeforderten Begründung bei Unterlassen der beantragten Zeugeneinvernahmen äußerte sich das FA mit dem Satz „*Die Behörde tritt den beantragten Zeugeneinvernahmen nicht entgegen.*“

11. In der mündlichen Senatsverhandlung vom 14. Februar 2023 wurde der in Vertretung der erkrankten Bf erschienene Vater zunächst als Zeuge zu den von der Bf in der Eingabe vom Sept 2019 genannten Beweisthemen befragt.

In weiterer Folge legte der Vater einen umfangreichen vorbereiteten Schriftsatz vor, in welchem die Bf zur Äußerung des FA vom Mai 2022 Stellung nahm und ihren Standpunkt, in weitgehender Wiederholung des bisherigen Vorbringens, unter Anschluss von Beilagen noch einmal darlegte.

Zum Themenbereich Unterhaltspflicht ergänzt die Bf in dieser Stellungnahme das bisherige Vorbringen insbesondere um eine detaillierte Erläuterung der wirtschaftlichen Verhältnisse in ihrer Herkunftsfamilie während und unmittelbar nach ihrer Studienzeit. Aufgrund hinreichender eigener Einkünfte bereits während des Studiums sei ihre Selbsterhaltungsfähigkeit im Zeitraum der Arbeitssuche bereits vorgelegen, sodass den Vater keine Unterhaltspflicht zur Tragung der verfahrensgegenständlichen Fahrtkosten getroffen habe. Selbst für den Fall, dass die von der Abgabenbehörde eingewendete Unterhaltspflicht dem Grunde nach vorgelegen sein sollte, habe es das FA unterlassen, die Höhe ihres - durch die eigenen Einkünfte verminderten - Unterhaltsanspruches zu ermitteln, um die angenommene Verpflichtung des Vaters zur Übernahme ihrer Werbungskosten zu rechtfertigen.

Zur Thematik im Komplex „*Fremdvergleich der Abrechnungsmodalitäten*“ betont die Bf neuerlich die mit ihrem Vater klar und fremdüblich vereinbarte Kfz-Nutzung zum Zwecke ihrer Arbeitssuche gegen einen, am amtlichen Kilometergeld orientierten Kostenersatz.

Die Außenwirkung sei durch die überwiegende Banküberweisung des Nutzungsentgelts und die vorgelegte Zahlungsbestätigung des Vaters gegeben gewesen. Dem Erfordernis einer Rechnung sei durch eine – zugleich vorgelegte – Aufstellung des Vaters vom 1. Nov. 2014 entsprochen worden, die „*eben was besprochen wurde*“ enthalte. Anstelle des vom FA angenommenen Darlehens habe sie mit ihrem Vater ein langfristiges, unverzinstes Zahlungsziel vereinbart, wie dieser es auch häufig fremden Kunden seines Gewerbebetriebes gewähre. Der Vater habe das Geld erst gegen Ende 2015 benötigt. Das Zahlungsziel habe sie eingehalten. Auf eine Verzinsung sei aufgrund des allgemein herrschenden Niedrigzinsniveaus („*de facto Nullzinsen*“) verzichtet worden. Anhand konkreter Berechnungen stellt die Bf zu vernachlässigende Auswirkungen der vereinbarten zinsfreien Zufristung dar.

Der Vergleich mit der Geschäftspraxis ihres Vaters im Rahmen seines Gewerbebetriebes, aber auch mit den Erfahrungen weiterer Unternehmer aus ihrem Bekanntenkreis bzw. aus Einblicken in öffentlich gewordene Geschäftspraktiken von Bundesbehörden zeige, dass die mit dem Vater getroffene Nutzungsvereinbarung fremdüblich ausgestaltet gewesen sei. Der VwGH erteile einer überspitzten Anwendung der höchstgerichtlichen Kriterien zur Angehörigenjudikatur eine Absage.

Eine unterstellte Verschiebung der Werbungskosten in das Jahr 2015 weist die Bf mit dem Verweis auf unveränderte steuerliche Auswirkungen bei einem „*Zahlungsziel von nur etwa zwei bis drei Monaten*“ zurück.

Sofern das BFG ihrer Argumentation nicht folgen könne, beantrage sie eventualiter unter Verweis auf die behördliche Verpflichtung zur Prüfung aller Argumente zu Gunsten von Abgabepflichtigen, dass ihre „*Kosten aus irgendeinem anderen Grund als Werbungskosten anerkannt werden*“.

Das FA hielt am Argument einer Unterhaltsverpflichtung des Vaters – mit der Konsequenz einer Zuordnung der strittigen Zahlungen zum Bereich des § 20 (1) 4 EStG – dem Grunde nach fest, erachtete eine Berechnung des Unterhaltsanspruchs der Bf jedoch weiterhin für nicht erforderlich. Als Hauptargument betrachtete das FA nunmehr die fehlende Fremdüblichkeit der Nutzungsvereinbarung. Diese Einschätzung ändere sich durch die in der Senatsverhandlung – deutlich verspätet – nachgereichten Unterlagen bzw. ergänzenden Ausführungen der Bf nicht. Auch die Beurteilung des strittigen Geldflusses als Darlehen behielt das FA bei (Verweis auf BFG 30.5.2022, RV/7100996/2022).

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

I. Dem nachfolgend festgestellten Sachverhalt liegen, neben dem eingangs dargestellten Verfahrensverlauf, die Ergebnisse des durchgeführten finanzgerichtlichen Ermittlungsverfahrens zugrunde, welches die Auswertung der FA-Vorlageunterlagen, des Schriftverkehrs im finanzgerichtlichen Verfahren und der durchgeführten Zeugenbefragung bzw. Senatsverhandlung sowie von Recherchen in verschiedenen Datenbanken, insbesondere der Abgabenbehörde, der behördlichen Melde- und Kfz-Zulassungsdaten sowie des Grundbuchs umfasste.

1. Die im Februar 1990 geborene Bf studierte zunächst an der Wirtschaftsuniversität (WU) Wien, bevor sie ab dem Wintersemester (WS) 2013 an die Universität Y (NL) wechselte. Das kombinierte Rechts-/Wirtschaftsstudium endete mit der Erlangung des akademischen Grades Master of Science (MSc) der Universität Y am 20. Juni 2014.

2. Der behördliche Hauptwohnsitz (HW) der Bf befindet sich, bis auf eine Unterbrechung 2015/2016, seit der Geburt in einem der elterlichen Wohnhäuser in Wohnort-1 im Bezirk-X. Bis zum Ende der Studienzeit stand ihr eine Wohngelegenheit im Wohnhaus Ortsteil-A 68 zur Verfügung. Unmittelbar nach Beendigung des Auslandsstudiums bezog sie mit dem späteren Ehemann im Heimatort eine Mietwohnung. Nach Abschluss eines im Herbst 2015 begonnenen Umbaus befindet sich der HW der Bf und ihrer Eltern seit 4/2018 im zweiten Wohnhaus des Vaters in Ortsteil-A 62.

In Y hatte die Bf bis 15. Juli 2014 eine Wohnung angemietet (Quellen: ZMR, Bf-Eingabe 14. Febr. 2023, BFG-Akt OZ 21).

3. Nachdem die Bf in den Jahren 2008 – 2010 jeweils Einkünfte aus Ferialbeschäftigungen im familiären Gewerbebetrieb erzielt hatte („Z-GesbR“ Vater/Schwester) sind in den abgabenbehördlichen Datenbanken für 2011/2012 keine Einkünfte zu ihrer Person erfasst. Auch die in der Eingabe vom 14. Febr. 2023 erwähnten Einkünfte aus einem Praktikum in der Schweiz („mit etwa 18 Jahren ... 6000 oder 8000 Franken) fehlen im Datenbestand des FA.

Im Jahr 2013 ging die Bf vor dem Wechsel in die Niederlande fast sieben Monate lang einer Vollbeschäftigung in Wien nach (Nettobezug bis 31. Juli 2013 knapp über 10.000,- €).

Das Auslandsstudium wurde vom Vater, nach anfänglichem Widerstand, ab 2014 mit mtl. 1.200,- € und durch Übernahme der Mietkosten (mtl. 450,- €) unterstützt.

Dokumentiert sind zwei Überweisungen an die Bf vom 3. Jänner bzw. 8. August 2014 (3.600,- € bzw. 7.800,- €). Mit der ersten Überweisung leistete der Vater eine Nachzahlung für 2013. Die zweite Zahlung umfasste lt. Überweisungsbeleg den „*Kostenersatz Restbetrag*“ des Vaters zum Auslandsstudium. Zusätzlich wies die Bf Mietzahlungen des Vaters von Jänner bis Mitte Juli 2014 für ihre Unterkunft in Y noch.

Die Durchführung einer dritten Geldüberweisung des Vaters (3.000,- € am 17. April 2014) kann vom BFG aufgrund eines fehlenden Zahlungsnachweises nicht festgestellt werden (BFG-Akt OZ 21, S.10 u. Beil./S. 19-25).

Neben der Unterstützung des Vaters standen der Bf im Jahr 2014 auch noch rd. 5.200,- € aus einem „*Mobilitätsstipendium*“ der Studienbeihilfenbehörde/Stipendienstelle Graz zur Verfügung (Förderzusage vom 15. Jänner 2014 für 9/2013 – 8/2014, OZ 21 Beil./S.17).

Ab August 2014 erzielte die Bf durchgehend Einkünfte aus Lohnbezügen (6. Aug – 31. Okt Teilzeit-Dienstverhältnis (DV) bei der Z-GesbR; zusätzlich ab 1. Sept - 31. Okt Vollzeit-DV Dienstgeber-1; ab 1. Nov 2014 bis lfd. Vollzeit-DV Dienstgeber-2/Dienstort).

Nach geringfügigen Einkünften im August (L16/Z-GesbR), erreichten die Monatsbezüge der Bf ab September je rd. 2.500,- € netto. Insgesamt erzielte die Bf im Jahr 2014 aus den drei Dienstverhältnissen Nettobezüge von 10.430,- €. Eine (Pflicht)Veranlagung zur Einkommensteuer 2014 erfolgte nicht.

4. Im Febr. 2014 endete der Familienbeihilfenbezug für die Bf aufgrund der Vollendung des 24. Lebensjahres.

5. Erstmalig am 1. Sept. 2014 wurde ein Kfz für die Bf zugelassen (Ford Fiesta, 55 KW, Erstzulassung 10/09, KP 7.000,- € lt. OZ 21, S.21).

6. Der Vater der Bf, bis zur Pensionierung 2020 im Hauptberuf Finanzbeamter, betreibt im Nebenberuf u.a. langjährig einen Gewerbebetrieb in Form der bereits genannten Z-GesbR.

Im verfahrensrelevanten Zeitraum 2014 war der Vater Zulassungsbesitzer eines Kfz VW Sharan (Erstzulassung 3/2006; Betriebsvermögen der Z-GesbR mit dem anfallenden Kfz-Aufwand als Betriebsausgabe) und eines im Privatvermögen befindlichen VW Golf Plus (Erstzulassung 7/2007, gemeinsame Zulassung mit der Gattin).

Die Bf erwähnte in ihren Eingaben ausschließlich den Privat-Pkw des Vaters. Nach den Angaben des Vaters benutzte sie bei ihrer Arbeitssuche vereinzelt auch den VW Sharan (NS/Senatsverhandlung 14. Febr 2023).

In den ESt-Erklärungen 2014 und 2015 des Vaters finden sich zur verfahrensgegenständlichen Nutzungsüberlassung weder Einkünfte nach § 29 (3) EStG noch an anderer Stelle. Dessen USt-Erklärungen 2014 und 2015 weisen mit den Vor- und Folgejahren vergleichbare Jahresumsätze aus und lassen damit ebenfalls nicht auf eine Erfassung des verfahrensgegenständlichen Nutzungsentgelts schließen.

7. Die Fahrten, auf welche die verfahrensgegenständlichen Kosten zurückgehen, wurden bis zur Senatsverhandlung am 14. Febr 2023 ausschließlich in Form einer von der Bf nachträglich

erstellten Computer-Auflistung belegt - mit Fahrziel (Firmenbezeichnung/ Adresse), Tagesdatum und Gesamtkilometerangabe zu jeder Fahrt. Nicht vermerkt sind darin zu den einzelnen Fahrten das konkret verwendete Fahrzeug, der Zweck der Fahrt und die Kilometerstände. Der Zeitpunkt von Eintragungen bzw. das Erstellungsdatum der Liste sind nicht nachvollziehbar, doch belegt die nicht zeitfolgegerechte Reihenfolge der aufgezeichneten Fahrten deren nachträgliche Erstellung (Excel-Tabelle, BFG-Akt OZ 7; Erläuterungen OZ 21, S.13).

Weiterführende Belegunterlagen zu den besuchten Reisezielen (Terminvereinbarungen, Firmenbestätigungen, Eintrittskarte, Coaching-Abrechnung) oder zur Kfz-Nutzung (Tank-, Maut-, Parkbelege usw.) liegen nicht vor.

Aufgrund der fehlenden Zeitfolge der aufgezeichneten Fahrten ist auszuschließen, dass mit der Excel-Tabelle der Bf jene im Verfahren mehrmals erwähnte „*laufend geführte Fahrtenaufzeichnung*“ übermittelt wurde, auf deren Grundlage einerseits sie selbst ihre Werbungskostenaufstellung und andererseits der Vater eine als Rechnung vorgelegte Abrechnung erstellt haben sollen.

Die vorgelegte Fahrtkostenaufstellung der Bf umfasst insgesamt zwanzig Fahrten aus dem Zeitraum Jänner - Okt 2014, davon sieben Fahrten aus der Zeit vor dem Umzug aus Y, die jeweils vom Heimatort im Bezirk-X nach Wien und zurück führten (je rd. 530 km). Drei Fahrten erfolgten nach der Zulassung eines eigenen Kfz.

Die Hauptaktivitäten der Bf konzentrierten sich nach der Aufstellung auf den Juli 2014 und betrafen im Wesentlichen potentielle Arbeitgeber im Nahebereich ihrer Heimat. Fünf der sieben insgesamt besuchten Unternehmen lagen im Bezirk-X bzw. dessen Einzugsbereich, zwei weitere in Wien, darunter der ehemalige Dienstgeber der Bf aus 2013. Vorstellungsgespräche im Ausland sind der Aufstellung nicht zu entnehmen.

Zusätzlich sind sieben „Sondierungsfahrten“ nach Wien verzeichnet (Unternehmensberatung, WU *Career Center*, Veranstaltung *Career Fair 2014*), die bis auf eine in der Zeit des Aufenthalts der Bf in Y anfielen (Mietende 15.Juli 2014).

Dazu gehörte etwa der Aufenthalt rund um das verlängerte Christi-Himmelfahrt-Wochenende. Die mit diesem Aufenthalt verbundenen Flug- und Zugkosten vom 29.Mai/2.Juni 2014 wurden von der Bf in der Abgabenerklärung 2015 offenbar wegen eines Vorstellungsgespräches in Wien am Montag dem 2.Juni ihren Werbungskosten zugeordnet, zu dem sie in der Excel-Auflistung ein Kfz-Nutzungsentgelt für 543 Kilometer berechnete. Über die Umstände der in dieser Fahrtstrecke enthaltenen Rückführung des Kfz zum Ausgangsstandort der Steiermark nach dem Rückflug der Bf nach Amsterdam am 2.Juni, ist nichts bekannt.

Soweit für die aufgezeichneten Fahrten eine Anreise der Bf aus Holland nötig war, begründete sie diese mit damals günstigen Flugpreisen.

Die vorgelegte Aufstellung der Bf über die Fahrten im Zuge ihrer Arbeitssuche im Jahr 2014 weisen bis zur Beendigung des Studiums im Wesentlichen auf vorbereitende Aktivitäten für die absehbar anstehende Arbeitssuche hin. Im Sommer folgte eine Phase konzentrierter Vorsprachetermine bei konkreten Betrieben im heimatlichen Umfeld (Schwerpunkt 10 Tage im Juli). Von drei weiteren Fahrten im Oktober führten zwei zu jenem Unternehmen, bei dem die Bf seit 1. Nov. 2014 im Dienstverhältnis steht.

Eine unvertretbar langwierige Phase der Arbeitssuche bildet die Auflistung der Bf nicht ab. Der bereits nach zwei Monaten erfolgte Wechsel von der ersten Arbeitsstelle beim Dienstgeber-1 zum Arbeitsgeber in Dienstort deutet auf das angeführte Streben der Bf nach einer besser dotierten Arbeitsstelle hin, wenn auch zunächst mit einem relativ bescheidenen Anstieg des monatlichen Nettobezuges. Ein weiterer Dienstgeberwechsel fand bis heute nicht statt.

Für die aufgezeichneten Fahrten ermittelte die Bf in ihrer Aufstellung eine Fahrtstrecke von insgesamt 6006 Kilometern mit einem daraus resultierenden Nutzungsentgelt von 2.582,58 € (Basis: Kilometerpreis 0,43 €).

Ergänzt um die Kosten für den nicht mehr verfahrensgegenständlichen Flug Amsterdam – Wien - Amsterdam vom 29.Mai/2. Juni 2014 mit Anschluss-Zugfahrt von Wien zum „Heimatbahnhof“ in B am 29.Mai (25,- €), errechnete die Bf Fahrtkosten von 2.816,67 €.

8. Die verfahrensgegenständliche Kfz-Nutzung wurde zwischen der Bf und dem Vater lediglich mündlich vereinbart. Ein schriftliches Vertragsdokument wurde nicht erstellt.

In der Senatsverhandlung am 14.Febr.2023 begründete der Vater diese Vorgangsweise mit dem geringfügigen Geschäftsumfang und der Orientierung an Erfahrungen aus seiner beruflichen Praxis in der Finanzverwaltung.

Als Inhalt der mündlichen Vereinbarung bestätigte der Vater in einem in der Senatsverhandlung vorgelegten Schriftsatz lediglich die entgeltliche Nutzung seines Kfz gegen Kostenersatz. Die Abrechnung sollte nach dem Nutzungsende erfolgen. Die Festlegung einer Zahlungsfrist bis 31.Dez.2015 erfolgte nach den Angaben des Vaters im Zuge der Abrechnung nach der letzten Nutzung am 24.Okt 2014. Dazu soll der Vater an Hand der laufenden Fahrtenaufzeichnungen der Bf eine Kostenaufstellung erstellt haben, der nach dem Vorbringen beider Vertragsparteien die Funktion einer Rechnung zukommt (s. nachfolg. Pkt 9. und OZ 21, Beil./S.2 u.6).

In den weiteren Verfahrensunterlagen finden sich keine Anhaltspunkte für die Vereinbarung einer Einzelverrechnung nach jeder Fahrt oder eine sonstige Form der Zwischenabrechnung vor Beendigung der Nutzungsüberlassung. Dies betrifft auch die Erstattung von im Zuge der

Fahrten der Bf angefallenen Tankkosten, die der Vater, nach seinem weiteren Vorbringen in der Senatsverhandlung, der Bf jeweils im Einzelfall zu erstatten hatte. Jedoch war ihm ein eingetretener Erstattungsfall nicht erinnerlich.

Auch Hinweise auf eine Zinsenvereinbarung zwischen der Bf und ihrem Vater fehlen in den Verfahrensunterlagen.

Bereits in ihrer ersten Stellungnahme an das FA im Mai 2016 hatte die Bf darauf verweisen, dass ihr „*die Bezahlung (...) bis 2015 gestundet*“ worden sei. Noch im Sept 2019 sprach sie von einer „*Stundung*“ des Nutzungsentgelts und schloss zugleich den Abschluss einer Zinsenvereinbarung mit dem Vater und eine Verrechnung von Zinsen aus. Letzteres wiederholte die Bf in der Eingabe vom 14. Febr. 2023 nachdrücklich und unter rechnerischer Darstellung geringfügiger Auswirkungen der unterbliebenen Verzinsung.

Das mit der Rücksichtnahme auf die wirtschaftliche Situation der Bf beim Eintritt in das Erwerbsleben begründete Entgegenkommen des Vaters (Anschaffung des eigenen Kfz, Ansparung für eine Wohnung lt. OZ 21 /S.4) erhärtet aus Sicht des BFG ein nachträglich vereinbartes langfristiges Zahlungsziel bzw. eine nachträgliche Stundungsvereinbarung ohne Verzinsung.

In Abstimmung des schriftlichen und mündlichen Vorbringens aus der Senatsverhandlung mit dem weiteren Verfahrensergebnis erschließt sich als Gegenstand der mündlichen Vereinbarung zwischen der Bf und ihrem Vater die wiederkehrende Nutzungsüberlassung eines Kfz des Vaters gegen Kostenersatz, ohne Festlegung auf ein konkretes Fahrzeug oder Beschränkung auf einen bestimmten Nutzungszweck, ohne Regelung der Häufigkeit, des Umfangs und der Dauer der Nutzung oder Konkretisierung der Entgeltshöhe und auch ohne eine Regelung von Zahlungsmodalitäten. Die Vereinbarung sah von vorne herein eine Abrechnung/Zahlung nach dem Nutzungsende vor, ohne ein Enddatum für die Nutzung oder eine Verzinsung festzulegen. Eine Einschränkung auf Fahrten zur Arbeitssuche findet sich nur in einem nachträglich erstellten Beleg (Bestätigung des Vaters vom 31. Dez.2015).

Zufolge Erreichen dieses Nutzungszwecks mit dem Eintritt der Bf in ein Vollzeitdienstverhältnis, lief die Nutzungsvereinbarung mit dem Vater Ende August 2014 aus, zumal damit der Erwerb ihres ersten eigenen Pkw einherging. Eine danach noch fortgesetzte Nutzung erfolgte daher entweder auf Basis einer nachträglichen Vereinbarung, die im Verfahren jedoch nicht erwähnt wurde, oder weil der Nutzungszweck ursprünglich gar nicht beschränkt worden war.

Die vorgebrachte Begründung für eine Fortdauer der Nutzungsvereinbarung bis Ende Oktober 2014 (Unterstützung eines repräsentativen Auftretens bei weiteren Vorstellungsgesprächen) überzeugt in Hinblick auf das Alter der betroffenen Kfz nicht, zumal die Bf den Pkw des Vaters selbst als „*ziemlich die älteste, rostige Kiste im Finanzamt*“ beschreibt (OZ 21, S.8).

9. Erstmals in der Senatsverhandlung am 14.Febr.2023 legte die Bf als Rechnung zur strittigen Nutzungsvereinbarung die bereits erwähnte Abrechnung des Vaters vor. Das mit „Kostenabrechnung für Fahrten an (Bf-Vorname)“ betitelte Schriftstück trägt lt. Bf „das bei Rechnungslegung vereinbarte Zahlungsziel ...Ende 2015“und enthält insgesamt „eben was besprochen wurde“ (OZ 21, S.13).

Die vom Vater unterfertigte Abrechnung mit dessen handschriftlichem Ersuchen um Begleichung „bis Ende 2015“ ist mit 1.Nov.2014 datiert (wie ausgeführt, begründet mit der Abrechnung nach der letzten Nutzung am 24.Okt.2014).

In seiner zugleich vorgelegten Bestätigung vom 12.Febr.2023 betont der Vater die Verwendung von „überholtem“ Geschäftspapier der Z-GesbR zur Erstellung der Abrechnung, das sonst als Konzeptpapier verwendet werde (OZ 21, Beil S.2).

Der Abrechnungbeleg unterscheidet sich nicht nur in der Form deutlich von den im Jahr 2019 vorgelegten Rechnungen aus dem Gewerbebetrieb des Vaters (fehlende(s) Adressierung, Rechnungsdatum, Rechnungs- und UID-Nummer sowie USt-Verrechnung).

Im Gegensatz zu den dem FA im Verfahren bereits vorgelegten Unterlagen (neben den genannten Rechnungen des Vaters auch VISA-Abrechnung 4/2014 der Bf sowie Kopien von im Verfahren bereits früher eingereichten Dokumenten), trägt der in der Senatsverhandlung vorgelegte Abrechnungsbeleg des Vaters auch keine Merkmale einer vorangegangenen buchhalterischen Erfassung, Aufbewahrung oder Vorlage beim FA (kein Zahlungsvermerk, keine Spuren einer Ablagelochung, kein FA-Eingangsstempel v. 27.Okt 2016).

Die Erläuterungen der Bf zu diesem Beleg legen ein bewusstes Abweichen von umsatzsteuerlichen Formvorschriften mit dem Zweck der Vermeidung eine USt-Pflicht des Vaters nahe (OZ 21 S. 16f). Tatsächlich ist, wie bereits festgestellt, von einer Erfassung der Abrechnung vom 1.Nov.2014 in den USt-Erklärungen 2014/2015 des Vaters nicht auszugehen.

Die erstmalige Vorlage Jahre nach der erstmaligen Aufforderung des FA zur Unterlagenvorlage im Mai 2016 und nach mehreren, tw. umfangreichen Eingaben der Bf, zumal ohne erkennbare Gebrauchsspuren, spricht gegen die Erstellung dieses Beleges Ende Okt 2014. Die Verwendung alten Konzeptpapiers ändert daran nichts, ist doch nicht auszuschließen, dass solches bis heute vorrätig ist. Zugleich kann die Verwendung von „Konzeptpapier“ auch als Zeichen gegen eine tatsächlich erfolgte Rechnungslegung interpretiert werden (vorgelegt wurde nur ein Entwurf des Vaters).

Unter Berücksichtigung der dargestellten Umstände und Bedachtnahme auf die weitgehende Vermeidung der Schriftlichkeit im Zusammenhang mit dem verfahrensgegenständlichen Rechtsgeschäft, geht das BFG davon aus, dass der als Rechnung vorgelegte Beleg erst vor kurzem für Zwecke der Vorlage in der Senatsverhandlung erstellt wurde.

10. Der von der Bf im abgabenbehördlichen Verfahren angebotene Zahlungsnachweis für die Kfz-Nutzung umfasst einerseits eine Detailansicht ihres Girokontos vom 11.Mai 2016 (Erstvorlage 30. Mai 2016), nach welcher sie am 17.Nov. 2015 zum Verwendungszweck *„Akontozahlung Autokosten 2014“* eine *„Teilzahlung“* von 2.000,- € an den Vater überwiesen hatte, und andererseits eine mit 31.Dez.2015 datierte Bestätigung des Vaters, wonach *„der Betrag von 2.600,- € als Kostenersatz für die Autonutzung anlässlich Ihrer Arbeitssuche 2014, im Jahr 2015 gänzlich beglichen wurde“* (BFG-Akt OZ 7).

In der Senatsverhandlung am 14.Febr.2023 reichte die Bf noch einen Nachweis über den Eingang des Geldbetrages vom 17.Nov.2015 auf dem Girokonto des Vaters samt dessen handschriftlicher Empfangsbestätigung nach (OZ 21, Beil./S.5).

Ein Belegnachweis zur demnach offenen Restzahlung fand in der Beilagenauflistung vom 30.Mai 2016 keine Erwähnung. Weder ist ein Kontoauszug zur Barbehebung vom 21.Dez 2015 angeführt, noch ein anderes Dokument mit Bezug zu einer Zahlung von diesem Tag.

Im weiteren Verfahren wurde wiederholt vorgebracht, dass der Zahlungsnachweis zur Restzahlung nach der Einreichung im Mai 2016 beim FA in Verstoß geraten sei.

Nach einer weiteren Aufforderung des FA zur Vorlage des noch ausstehenden Zahlungsnachweises für einen Betrag von 816,67 € im Okt 2016, reichte die Bf die bereits im Mai vorgelegten Unterlagen neuerlich beim FA eingereicht (FA-Eingangsstempel 27.Okt 2016). Einzig zum angeforderten Nachweis für die Restzahlung enthielt diese Eingabe lediglich den Hinweis auf eine bereits erfolgte Belegvorlage, ohne den zugehörigen Beleg (neuerlich) anzuschließen (BFG-Akt OZ 12).

Im weiterer Folge bezog sich die Bf wiederholt auf eine in der Eingabe vom 27.Okt. 2016 erwähnte Barzahlung an den Vater vom 21.Dez.2015 in Höhe von 600,- €, mit welcher *„die Bezahlung des Restbetrages nach genauer Einzelabrechnung“* erfolgt sein soll, wiederum jeweils ohne einen zugehörigen Zahlungsnachweis anzuschließen.

Erstmals im Rahmen ihrer Eingabe zur Senatsverhandlung am 14.Febr.2023 bot die Bf zur Barzahlung vom 21.Dez.2015 einen Belegnachweis an.

Die mit Ausdruck vom 13.Febr.2023 vorgelegte Umsatzliste zum Girokonto der Bf vom 21.Dez 2015 dokumentiert drei Bargeldbehebungen von insgesamt 3.690,- €, darunter einen Einzelbetrag von 3.500,- €. Ein konkreter Bezug zum verfahrensgegenständlichen Nutzungsentgelt ist nicht zu erkennen. Einer vorangehenden Vorlage im Verfahren steht das Ausdrucksdatum entgegen (OZ 21, Beil./S.10).

So wie bei den Vorhaltsbeantwortungen an das FA im Jahr 2016, fehlt auch unter den in der Senatsverhandlung zur Dokumentation des bereits erfolgten Nachweises neuerlich vorgelegten

Unterlagen ein nachweislich eingereichter Beleg zur angeführten Restzahlung vom 21.Dez.2015 (OZ 21, Beil./S. 7-14).

Nach dem Ermittlungsergebnis stellt der Kontoausdruck vom 13.Febr.2023 den einzigen Belegnachweis zur Restzahlung des aushaftenden Nutzungsentgelts dar. Für den eingewendeten Verlust eines davor beim FA bereits eingereichten Nachweises gibt es keine belastbaren Anhaltspunkte.

Abgesehen von der fehlenden Nennung eines entsprechenden Nachweises in der Beilagenliste zur Eingabe vom Mai 2016, erscheint es dem BFG nicht nachvollziehbar, weshalb die Bf in ihren nachfolgenden Eingaben zwar die bereits vorgelegten Unterlagen neuerlich übermittelte, nicht aber den angeblich in Verstoß geratenen Nachweis zur Restzahlung des Nutzungsentgelts. Spätestens nach Ergehen der BVE bestand dringende Veranlassung ein entsprechendes Dokument nachzureichen.

Selbst für den Fall, dass die Bf der Eingabe im Mai 2016 das nicht kopierte Original eines Ausdrucks ihres Girokontos vom 21.Dez.2015 übermittelt hätte – wofür es keine Hinweise gibt - ist nicht zu erkennen, was sie bis zur Senatsverhandlung im Febr.2023 daran hinderte, einen neuen Kontoausdruck zu besorgen, um ihn ihren umfangreichen Eingaben anzuschließen, während sie die unstrittig bereits vorgelegten Unterlagen sogar mehrmals übermittelte.

In Würdigung der angeführten Umstände geht das BFG davon aus, dass der in der Senatsverhandlung vorgelegte Kontoausdruck vom 13.Febr.2023 zur Bargeldbehebung der Bf vom 21.Dez.2015 das erste und einzige Belegdokument ist, das dem Nachweis einer zweiten Teilzahlung zur Abstattung des Kfz-Nutzungsentgelts aus 2014 galt.

Der Vater führte als Zeuge befragt aus, bei der Geldbehebung am 21.Dez.2015 persönlich nicht anwesend gewesen zu sein, bestätigte aber den Erhalt eines Barbetrages von 600,- € von der Bf an diesem Tag – jedoch ohne Angaben zum Zahlungsgrund zu machen. Bezüglich einer Empfangsbestätigung verwies er auf seine bereits vorliegende Bestätigung vom 31.Dez.2015.

Nach den Gründen für die Barzahlung trotz des beruflichen Hintergrunds als Prüfungsorgan des FA befragt, nannte der Vater in der Senatsverhandlung die gesetzliche Zulässigkeit von Barzahlungen und seinen persönlichen Bargeldbedarf. Die Bf bezeichnete den Vater in der Eingabe vom 14.Febr.2023 als „*ziemlich konsequenten Barzahler*“ aus Gründen der Datensicherheit (OZ 21, S.13 u. Beil./S.2f).

Ein stringenter Zusammenhang zwischen der Bargeldübergabe an den Vater am 21.Dez.2015 und der Bezahlung eines offenen Kfz-Nutzungsentgelts aus 2014 wird durch die bezeugte Vorgangsweise nicht erwiesen.

Im Ergebnis blieb die Bf einen belastbaren Nachweis für die Zahlung des Nutzungsentgelts an den Vater im Jahr 2015 letztlich schuldig.

Bereits der vorgelegte Zahlungsnachweis zur Überweisung von 2.000,- € am 17.Nov.2015 ist dem verfahrensgegenständlichen Nutzungsentgelt weder dem Grunde noch der Höhe nach mit der gebotenen Eindeutigkeit zuordenbar. Auch der einzige zum offenen Restbetrag vorgelegte Beleg vom 13.Febr.2023 ist mangels Bezugs zum strittigen Nutzungsentgelt als Nachweis der behaupteten Abstattung nicht geeignet.

Die erstmalige Vorlage eines Kontoausdrucks zum 21.Dez.2015 in der Senatsverhandlung vom 14.Febr 2023, obwohl dessen Vorlage bereits seit Jahren möglich gewesen wäre, unterstreicht Zweifel an der Glaubwürdigkeit des Vorbringens zur Abstattung eines restlichen Kfz-Nutzungsentgelts, zumal der Vater lediglich den Erhalt, nicht aber den Zweck der Geldübergabe bezeugte.

Zudem lässt die Formulierung in der Empfangsbestätigung des Vaters vom 31.Dez.2015 auch eine Interpretation zu, nach welcher lediglich ein (allenfalls geringer) Teil des Nutzungsentgelts im Verlauf des Jahres 2015 abgestattet wurde, während der Großteil bereits im Jahr 2014 – etwa im Wege einer Verrechnung mit aushaftenden Unterhaltsleistungen oder mit einem Finanzierungsbeitrag zum Autokauf der Bf – „beglichen“ wurde. Andererseits ist auch eine *vollständige Begleichung* im Jahr 2015 durch eine Kostenbeteiligung der Bf am Umbau des Hauses Ortsteil-A 62 denkbar.

Da auch den Umsatz-/ Einkommensteuerklärungen des Vaters für 2014/2015 entsprechende Geldzuflüsse nicht zu entnehmen sind, vermag das BFG auf Basis der festgestellten Umstände die Bezahlung des zu beurteilenden Nutzungsentgelts durch die Bf im Verfahrensjahr 2015 nicht festzustellen.

II. Rechtslage:

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind.

Nach § 20 Abs. 1 EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften u.a. nicht abgezogen werden

„1. Die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge.“ (...)

„4. freiwillige Zuwendungen und Zuwendungen an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen, auch wenn die Zuwendungen auf einer verpflichtenden Vereinbarung beruhen.“

§ 19 Abs. 2 EStG 1988 ordnet für Gewinnermittlungen durch Einnahmen-/Ausgabenrechnung an, dass *„Ausgaben (..) für das Kalenderjahr abzusetzen (sind), in dem sie geleistet worden sind.“*

Nach § 29 Z 3 EStG 1988 in der 2015 geltenden Fassung umfassen steuerpflichtige *Sonstige Einkünfte* auch:

„Einkünfte aus Leistungen, wie insbesondere Einkünfte aus gelegentlichen Vermittlungen und aus der Vermietung beweglicher Gegenstände, soweit sie weder zu anderen Einkunftsarten (§ 2 Abs. 3 Z 1 bis 6) noch zu den Einkünften im Sinne der Z 1, 2 oder 4 gehören. Solche Einkünfte sind nicht steuerpflichtig, wenn sie im Kalenderjahr höchstens 220 Euro betragen. Übersteigen die Werbungskosten die Einnahmen, so darf der übersteigende Betrag bei der Ermittlung des Einkommens nicht ausgeglichen werden (§ 2 Abs. 2).“

Aus verfahrensrechtlicher Sicht sind für das anhängige Verfahren insbesondere folgende Bestimmungen maßgeblich:

„Die Abgabenbehörden haben 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. Diese Verpflichtung wird durch eine erhöhte Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen, wie beispielsweise bei Auslandssachverhalten, eingeschränkt.“ (§ 115 Abs. 1 BAO)

„Die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände sind vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offenzulegen. Die Offenlegung muß vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen.“ (§ 119 Abs. 1 BAO)

„Auf Verlangen der Abgabenbehörde haben die Abgabepflichtigen (...) in Erfüllung ihrer Offenlegungspflicht (§ 119) zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie dessen Richtigkeit zu beweisen. Kann ihnen ein Beweis nach den Umständen nicht zugemutet werden, so genügt die Glaubhaftmachung.“ (§ 138 Abs. 1 BAO)

„Bücher, Aufzeichnungen, Geschäftspapiere, Schriften und Urkunden sind auf Verlangen zur Einsicht und Prüfung vorzulegen, soweit sie für den Inhalt der Anbringen von Bedeutung sind.“ (§ 138 Abs. 2 BAO)

§ 161 BAO lautet:

„(1) Die Abgabenbehörde hat die Abgabenerklärungen zu prüfen (§ 115). Soweit nötig, hat sie, tunlichst durch schriftliche Aufforderung, zu veranlassen, daß die Abgabepflichtigen unvollständige Angaben ergänzen und Zweifel beseitigen (Ergänzungsauftrag).

(2) Wenn die Abgabenbehörde Bedenken gegen die Richtigkeit der Abgabenerklärung hegt, hat sie die Ermittlungen vorzunehmen, die sie zur Erforschung des Sachverhaltes für nötig hält. Sie

kann den Abgabepflichtigen unter Bekanntgabe der Bedenken zur Aufklärung bestimmter Angaben auffordern (Bedenkenvorhalt). Erforderliche Beweise sind aufzunehmen.

(3) Wenn von der Abgabenerklärung abgewichen werden soll, sind dem Abgabepflichtigen die Punkte, in denen eine wesentliche Abweichung zu seinen Ungunsten in Frage kommt, zur vorherigen Äußerung mitzuteilen.“

*„Als Beweismittel im Abgabenverfahren kommt alles in Betracht, was zur Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes geeignet und nach Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist.“
(§ 166 BAO)*

„Tatsachen, die bei der Abgabenbehörde offenkundig sind, und solche, für deren Vorhandensein das Gesetz eine Vermutung aufstellt, bedürfen keines Beweises.

Im Übrigen hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.“ (§ 167 Abs. 1 und Abs. 2 BAO).

Die Offenbarung oder Verwertung von an sich der abgabenrechtlichen Geheimhaltungspflicht unterliegenden Verhältnissen oder Umständen ist u.a. ausnahmsweise befugt, wenn sie der Durchführung eines Abgaben- Monopol oder Finanzstrafverfahrens dient, wenn ein schutzwürdiges Interesse offensichtlich nicht vorliegt oder ihr diejenigen zustimmen, deren Interessen an der Geheimhaltung verletzt werden könnten (§ 48a Abs. 4 lit a und lit c BAO).

Zufolge § 2a BAO gelten die angeführten Bestimmungen auch für das BFG.

Darüber hinaus sieht § 269 Abs. 1 und Abs. 2 BAO für das finanzgerichtliche Verfahren vor, dass dem BFG im Beschwerdeverfahren, abgesehen von hier nicht interessierenden Ausnahmen, die Obliegenheiten und Befugnisse zukommen, die den Abgabenbehörden auferlegt und eingeräumt sind. Zudem kann das BFG das zur Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes erforderliche Ermittlungsverfahren durch eine von ihm selbst zu bestimmende Abgabenbehörde durchführen oder ergänzen lassen.

Die durch § 115 BAO festgelegten Grundsätze verpflichten die Abgabenbehörde zur amtswegigen Ermittlung der tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse (materielle Wahrheitsfindung). Die Abgabenbehörde trägt die Feststellungslast für alle Tatsachen, die zur Begründung des Abgabenanspruchs vorliegen müssen, doch befreit dies die abgabepflichtige Partei nicht von ihrer Offenlegungs- und Mitwirkungspflicht (§ 119 BAO).

Die Grenzen der Mitwirkungspflicht von Abgabepflichtigen bilden die Notwendigkeit, Verhältnismäßigkeit, Erfüllbarkeit und Zumutbarkeit der Mitwirkung zur Feststellung des Sachverhalts.

Die Regelung des § 138 BAO dient der prozessökonomischen Beischaffung des für die Sachverhaltsfeststellung erforderlichen und der abgabepflichtigen Partei ohne große Mühe zugänglichen Beweismaterials.

Eine erhöhte Mitwirkungspflicht trifft Abgabepflichtige ua., wenn deren Behauptungen mit den Erfahrungen des täglichen Lebens im Widerspruch stehen oder ungewöhnliche Verhältnisse vorliegen, die nur die abgabepflichtige Partei aufklären kann. Auch dort, wo die Ermittlungsmöglichkeiten der Abgabenbehörde eingeschränkt sind oder der abgabepflichtigen Partei aufgrund der Nähe zum Beweisthema der Zugang zum Beweismittel wesentlich erleichtert ist, trifft diese eine erhöhte Mitwirkungspflicht. Letzteres betrifft etwa Ermittlungen im Privatbereich von Abgabepflichtigen.

Im Gegenzug tritt die behördliche Pflicht, den Sachverhalt nach allen Richtungen über das von ihr als erwiesen anerkannte Ausmaß hinaus zu überprüfen, in dem Maße zurück, in dem die Partei ihre Offenlegungs- und Mitwirkungsverpflichtungen verletzt. Ganz allgemein gilt, dass wer ungewöhnliche und unwahrscheinliche Verhältnisse behauptet, den Nachweis dafür zu erbringen hat. Die Ermittlungspflicht der Behörde findet jedenfalls dort ihre Grenze, wo nur die Partei Angaben zum Sachverhalt machen kann (vgl. VwGH 18.10.2017, Ra 2017/13/0068; VwGH 23.2.2010, 2007/15/0292; VwGH 15.12.2009, 2006/13/0136; VwGH 22.4.2009, 2004/15/0144; VwGH 25.6.2007, 2004/17/0105; VwGH 31.7.1996, 92/13/0020; VwGH 22.1.1992, 90/13/0200).

Offenkundige Tatsachen bedürfen keines Beweises (§ 167 (1) BAO). Dazu gehören Tatsachen, von denen zufolge der allgemeinen Lebenserfahrung davon auszugehen ist, dass sie jedermann kennt. Jedoch ist der Beweis zulässig, dass offenkundige Tatsachen unrichtig sind (vgl. Ritz BAO Kommentar⁶, § 167 BAO Rz 1f, u.a. mit Verweis auf VwGH 28.10.1994, 91/17/0064).

Nach ständiger VwGH-Judikatur genügt es für eine schlüssige Beweiswürdigung, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt. Leugnet eine Partei im Abgabenverfahren eine für sie nachteilige Tatsache, so ist die Behörde nicht verpflichtet, im naturwissenschaftlich-mathematisch exakten Sinn den Bestand der in Abrede gestellten Tatsache nachzuweisen.

Ein Vorgang tatsächlicher Art ist als bewiesen anzusehen, wenn die Behörde auf Basis der zur Verfügung stehenden Beweismittel in Anwendung allgemeiner Erfahrungsgrundsätze und der Gesetze logischen Denkens zur Überzeugung gelangt, dass ein Sachverhalt sich so ereignet hat.

Von der Nachweisführung ist die Glaubhaftmachung zu unterscheiden.

Eine Glaubhaftmachung vermag den Nachweis im Abgabenverfahren nur zu ersetzen, wenn die Beweisführung nicht möglich oder nicht zumutbar ist (§ 138 (1) BAO).

Die bloße Darstellung eines Sachverhalts stellt noch keine Glaubhaftmachung dar.

Für die Zumutbarkeitsbeurteilung sind die Auswirkungen abzuwägen, die der Partei durch ein Aufbürden des Tatsachennachweises im Vergleich zur Beweisführung durch die Abgabenbehörde entstehen. Dabei spielt etwa die Nähe zum Beweisthema eine Rolle (vgl. VwGH 31.5.2017, Ro 2014/13/0025 mit Verweis auf Ritz, BAO⁶, § 167 Tz 8; VwGH 26.4.2012, 2009/15/0088; VwGH 20.4.1999, 94/14/0149; VwGH 21.11.1985, 85/16/0092; VwGH 26.5.1993, 90/13/0155).

III. rechtl. Würdigung:

Verfahrensentscheidend im anhängigen Verfahren ist zufolge § 16 (1) und § 19 EStG die Bezahlung eines beruflich veranlassten Kfz-Nutzungsentgelts an den Vater im Jahr 2015.

Die Durchführung der von der Bf aufgelisteten Fahrten als solche steht auf Basis des Ermittlungsergebnisses nicht in Frage. Differenziert ist allerdings die Verwendung der dabei benutzten Verkehrsmittel zu sehen. Soweit die Bf nach den getroffenen Feststellungen für ihre Arbeitssuche andere Verkehrsmittel als ein Kfz des Vaters verwendete (insbesondere Flugzeug, Zug oder den eigenen Pkw), fielen beim Vater keine Kosten an. Insofern bestand auch keine berufliche Veranlassung zur Entrichtung eines Nutzungsentgelts an den Vater.

Nachdem das FA den Nichtabzug der von der Bf geltend gemachten Kosten im Verfahren lange Zeit primär mit der Unterhaltsverpflichtung des Vaters im Zeitraum der Kfz-Nutzung und einem daraus abgeleiteten Abzugsverbot nach § 20 (1) Z 4 EStG begründet hatte, stützte sich der behördliche Standpunkt in der Senatsverhandlung vor allem auf die Nichterfüllung der Kriterien der Angehörigenjudikatur bzw. eine mangelhafte Beweisführung der Bf.

Dem FA ist beizupflichten, dass der Werbungskostencharakter des geltend gemachten Aufwands auch daran zu messen ist, ob dazu erfolgte Zahlungen auf ein Rechtsgeschäft zurückgehen, das den im Wirtschaftsleben üblichen Regeln folgt. Darüber hinaus müssen als Grundvoraussetzung jeden Aufwands im Bereich der Gewinnermittlung mittels Einnahmen-Ausgaben-Rechnung auch die Vorgaben des § 19 (2) EStG erfüllt sein.

Rechtsgeschäfte zwischen nahen Angehörigen sind nicht von vorne herein steuerlich unbeachtlich. Werden solche Geschäfte unter Bedingungen durchgeführt, wie sie auch unter Fremden üblich sind, steht der steuerlichen Anerkennung grundsätzlich nichts im Wege.

Allerdings besteht aufgrund des zwischen Angehörigen typischerweise fehlenden Interessensgegensatzes eine erhöhte Gefahr der Vermengung von privater und beruflicher

Sphäre. Um dieser Gefahr entgegenzuwirken, wurden durch die VwGH-Judikatur bestimmte Kriterien entwickelt, deren kumulatives Vorliegen eine steuerliche Anerkennung voraussetzt.

Demnach müssen Vertragsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden (z.B. VwGH 18.4.2007, 2004/13/0025; VwGH 22.9.1999, 96/15/0232, VwGH 10.9.1998, 93/15/0051).

Das FA geht im anhängigen Verfahren davon aus, dass dem geltend gemachten Geldfluss aus dem Jahr 2015 eine Darlehensvereinbarung zwischen der Bf und ihrem Vater zugrunde lag, die das Kriterium der Fremdüblichkeit insbesondere wegen der eingeräumten „*zinsfreien Stundung der Rückzahlung*“ nicht erfülle. Dazu kommt aus Sicht des FA das Fehlen der Schriftlichkeit des Rechtsgeschäfts, die zwischen fremden Geschäftspartnern aus Beweisgründen üblich sei und die verspätete Vorlage von Beweismitteln, zumal mit unklarem Inhalt.

Die Überlassung von Wirtschaftsgütern zur vorübergehenden Nutzung kommt im Alltag in unterschiedlichen Ausgestaltungen vor. Erfolgt sie unentgeltlich, spricht man von einer Leihe. Diese ist im Wirtschaftsleben, das vom Gegenleistungsgedanken geprägt ist, allerdings der Ausnahmefall.

Ein Darlehensvertrag umfasst die entgeltliche Überlassung eines Geldbetrages zur vorübergehenden Nutzung mit anschließender Rückzahlung. Daraus leiten sich bestimmte Regelungserfordernisse für den Vertragsinhalt ab.

Ein solches Darlehen war nach dem Ergebnis des Ermittlungsverfahrens nicht Gegenstand der Vereinbarung zwischen der Bf und ihrem Vater. Zu prüfen war vielmehr, ob die Bf im Jahr 2015 das Entgelt für im Jahr davor erfolgte Kfz-Nutzungen an den Vater leistete. Die beiden im Verfahren genannten Zahlungsvorgänge aus dem Jahr 2015 standen nach dem Vorbringen der Bf im Zusammenhang mit der im Jahr 2014 für Zwecke der Arbeitssuche getroffenen Kfz-Nutzungsvereinbarung mit dem Vater.

Tatsächlich war die verfahrensgegenständliche Übereinkunft nach dem Verfahrensergebnis an den für Darlehensverträge üblichen Regelungsinhalten nicht zu messen.

Die Schriftform gehört weder zu den zivilrechtlichen noch zu den steuerrechtlichen Wirksamkeitsvoraussetzungen für eine Vertragsgestaltung zur Nutzungsüberlassung eines Kraftfahrzeuges. Zivilrechtlich wie steuerlich dient eine schriftliche Vertragsgestaltung der Beweisführung. Sie ist daher im Interesse desjenigen, dem der Beweis obliegt. Gelingt der Nachweis nicht, hat der zur Beweisführung Verhaltene die Folgen einer unterbliebenen Beweisvorsorge zu tragen (VwGH 12.6.1990, 89/14/0173).

So wie die Schriftlichkeit unterliegt auch die Einräumung von Zahlungszielen im Wirtschaftsleben weitgehend der Parteienautonomie.

Im Geschäftsleben werden unterschiedlich lange Zahlungsziele eingeräumt, die nach den Usancen der jeweiligen Branche variieren, aber auch auf Umstände des Einzelfalles abstellen können. Nach allgemeiner Verkehrsübung ist die Einräumung längerer Zahlungsziele ebenso wie die nachträgliche Verlängerung eines Zahlungszieles (Stundung) unter fremden Geschäftspartnern mit Kosten (Zinsen) verbunden. Gleiches gilt im Fall eines Zahlungsverzugs.

In Anwendung der Grundsätze aus der unter Punkt II. angeführten VwGH-Judikatur kommt im Fall der Geltendmachung von Werbungskosten, denen Vertragsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen zugrunde liegen, der abgabepflichtigen Partei aufgrund der Nähe zum Beweisthema eine verstärkte Mitwirkungspflicht zu. Diese umfasst insbesondere auch die Klärung der angeführten Kriterien zur Angehörigenjudikatur. Eine bloße Glaubhaftmachung ist regelmäßig unzureichend.

Im gegenständlichen Verfahren kam es der vom FA zweimal zur Nachweisführung durch Urkundenübermittlung aufgeforderten Bf zu, den Inhalt der mit dem Vater vereinbarten Kfz-Nutzungsüberlassung und deren tatsächliche Umsetzung nicht nur umfassend zu erläutern bzw. Beweismittel zu benennen, sondern der Behörde zugehörige Urkunden auch vorzulegen (§ 138 (2) BAO). Einer zusätzlichen Einzelanforderung durch das FA bedurfte es nicht. Da Belege aus dem Besitz der Bf betroffen waren, ist nicht erkennbar, weshalb deren Vorlage mit einer unzumutbaren Belastung der Bf im Vergleich zur Abgabenbehörde verbunden gewesen sein könnte (VwGH 24.2.2004, 99/14/0247).

Die Bf kam den abgabenbehördlichen Aufforderungen nur schleppend bzw. unzureichend und teilweise auch gar nicht nach.

Nach dem Verfahrensergebnis wurde beim zu beurteilenden Rechtsgeschäft sowohl im Zuge der Vereinbarung der Kfz-Nutzung zwischen der Bf und ihrem Vater, als auch bei der Abrechnung und Bezahlung, auf eine nachprüfbare schriftliche Dokumentation verzichtet. Aufgrund des beruflichen Hintergrundes der Vertragsparteien geht das BFG insofern von einer bewussten Entscheidung aus.

Wie festgestellt, erfolgte die Nutzungsvereinbarung mündlich, ohne Erstellung einer Vertragsurkunde. Vorgelegte Belegnachweise stammen aus der Zeit nach Beendigung der Kfz-Nutzung. Die Gestaltung der Vertragsumsetzung und der Belege verhindert eine nachprüfende Kontrolle.

Die nachträgliche Erstellung der Fahrtenaufstellung wurde von der Bf in der Eingabe vom 14.Febr.2023 eingeräumt (OZ 21, S.13), ohne jedoch die zugehörigen, angeblich laufend geführten Uraufzeichnungen vorzulegen.

Die erstmals in der Senatsverhandlung vorgelegte Abrechnung des Vaters legt eine Erstellung erst für diesen Zweck nahe (fehlende Anzeichen einer vorherigen Verwendung).

Auch zur Bezahlung blieb die Bf eindeutige Nachweise schuldig. Aufgrund der vorgebrachten Abstattung in zwei runden Teilbeträgen bei zugleich teilweiser Barzahlung fehlt ein erwiesener Zusammenhang der Geldflüsse mit dem Kfz-Nutzungsentgelt, der auch durch die Zeugenaussage des Vaters nicht nachgewiesen wurde. Dazu kommen das zeitliche Auseinanderklaffen zwischen der Kfz Nutzung und den Zahlungen und nicht zuletzt die fehlende Erfassung eines Nutzungsentgelts in den Abgabenerklärungen des Vaters.

Angesichts der festgestellten Dokumentationsdefizite kann keine Rede von einer hinreichenden Außenwirkung des zu beurteilenden Rechtsgeschäfts sein. Tatsächlich hinterließen bis zum Beginn des abgabenbehördlichen Ermittlungsverfahrens weder die Vereinbarung zur, noch die Abwicklung der Kfz-Nutzung eine nachvollziehbare Außenwirkung.

Die Bf führte zum Aspekt der Außenwirkung lediglich den Zahlungsvorgang an (überwiegende Banküberweisung, Empfangsbestätigung des Vaters). Aufgrund des großen zeitlichen Abstandes zwischen den bekanntgegebenen Zahlungen und der strittigen Nutzung und mangels (eindeutiger) Zuordenbarkeit der als Nutzungsentgelt angegebenen Geldflüsse, vermag die Zahlung zur Außenwirkung des zugrundeliegenden Rechtsgeschäfts jedoch keinen relevanten Beitrag zu leisten. Dies gilt auch für die späte Vorlage einer Abrechnung in der Senatsverhandlung.

Abgesehen von der unzureichenden Außenwirkung verhinderte das Fehlen einer schriftlichen Vereinbarung auch die Feststellung eines klaren, eindeutigen und zweifelsfreien Vertragsinhalts, an dem sowohl die Fremdüblichkeit der Vereinbarung als auch die tatsächliche Umsetzung und die Zahlung des Nutzungsentgelts gemessen werden konnten.

Der vom Vater am 12.Febr.2023 bestätigte Inhalt seiner mündlichen Vereinbarung zur Kfz-Nutzung mit der Bf lässt wesentliche Aspekte ungeregelt.

Die zur Dokumentation des Vertragsinhalts vorgelegten Unterlagen (Fahrtenaufzeichnungen der Bf, Abrechnung und Empfangsbestätigung des Vaters) aus der Zeit nach dem angegebenen Nutzungsende dokumentieren lediglich einen Rückblick. Zu den ursprünglichen Vereinbarungen liefern sie keinen Beweis. Zudem bleiben in diesen Unterlagen ebenfalls entscheidende Punkte offen, wodurch die Unklarheit der ursprünglichen Vereinbarung noch erhärtet wird.

So lässt etwa die mit 1.Nov.2014 datierte Einräumung einer Zahlungsfrist bis Ende 2015 durch den Vater – so ihr, trotz der festgestellten Umstände zur Erstellung des Beleges, überhaupt Beweischarakter beizumessen ist – offen, ob bis dahin gar keine Zahlungsfrist oder eine umgehende/zeitnahe Zahlung nach dem Nutzungsende vereinbart war.

Auch zur fehlenden Gegenverrechnung der Kosten einer während der Nutzung der Bf anfallenden Betankung des Fahrzeuges in der vorgelegten Kostenaufstellung bzw. Abrechnung ist unklar, ob nach der ursprünglichen Vereinbarung solche Kosten von der Bf endgültig zu tragen oder vom Vater bereits während der laufenden Nutzung zu vergüten waren.

Im vorangegangenen Verfahren wurde zur Handhabung laufender Kosten des Fahrbetriebes nichts erwähnt. Die Erinnerungslücke des Vaters zu Tankvorgängen während der Fahrten der Bf in der Senatsverhandlung, erscheint angesichts von sieben Fahrten nach Wien mit jeweils rd. 530 Kilometer Fahrstrecke, des Alters der Fahrzeuge und der eingehenden Befassung mit dem Sachverhalt im Zuge der Vorbereitung der Senatsverhandlung, nicht überzeugend.

Dem Vater waren aus seiner Tätigkeit als Finanzbeamter die Notwendigkeit einer fremdüblichen Ausgestaltung der Geschäftsabwicklung mit der Tochter und die Bedeutung einer Verschriftlichung der maßgeblichen Umstände für die abgabenrechtliche Anerkennung bewusst.

Auch der Bf konnte im Rahmen ihres Rechts- und Wirtschaftsstudiums die Bedeutung einer schriftlichen Vertragsvereinbarung und Dokumentation der Abwicklung für die spätere Beweisführung nicht verborgen geblieben sein.

Rechtskundigen Vertragsparteien ist im Fall einer Kfz-Vermietung im allgemeinen die Unverzichtbarkeit von Regelungen über Schadens-/Haftungsrisiken bekannt. Das setzt im Minimum eine Konkretisierung des betroffenen Fahrzeuges sowie die nachweisliche Festlegung eines Nutzungsentgelts voraus, darüber hinaus auch Angaben über die Nutzungsdauer bzw. den Nutzungsumfang oder den Nutzungszweck.

Wie bei entgeltlichen Rechtsgeschäften im Allgemeinen, ist zur Vermeidung von Problemen in der praktischen Abwicklung auch bei einer Kfz-Vermietung zudem eine Regelung der Abrechnungsmodalitäten, Zahlungsfristen und für eine allenfalls verspätete Entrichtung des Nutzungsentgelts wesentlich. Ebenso bedarf die Handhabung der während der Nutzung anfallenden Betriebskosten, insbesondere betreffend die bereits angeführte Betankung des Fahrzeuges, einer Festlegung.

Aus den genannten Gründen sind bei Kfz-Vermietungen im Wirtschaftsleben schriftliche Nutzungsverträge mit einer hinreichenden Konkretisierung der im Einzelfall wesentlichen Inhalte der Vereinbarung nicht nur üblich, sondern schon aus Gründen der Beweisvorsorge für einen allfälligen Schadensfall oder für den Fall von Verzögerungen bei der Entrichtung des Entgelts unumgänglich.

Unter den Umständen des zu beurteilenden Falles kam etwa wegen der bei Vertragsabschluss unbekannten Dauer und des vorweg kaum abschätzbaren Nutzungsumfangs den Regelungen zur Abrechnung/Fälligkeit des Nutzungsentgelts besondere Bedeutung zu. Da in Hinblick auf

das Auslandsstudium der Bf insbesondere im 1. Halbjahr von einer bloß fallweisen Nutzung auszugehen war, wäre insofern eine Einzelabrechnung naheliegend gewesen. Für längere Fahrten, die wegen der angestrebten Auslandsbeschäftigung der Bf absehbar waren, bedurfte es Regelungen für den Schadensfall und zu während der Fahrt anfallenden Betriebskosten (Betankung, Park-/Mautgebühren). Eine allenfalls von vorne herein geplante Bezahlung des Nutzungsentgelts unter Berücksichtigung der wirtschaftlichen Möglichkeiten der Bf, machte eine Festlegung entsprechender Zahlungsmodalitäten erforderlich.

Wie festgestellt, lag der verfahrensgegenständlichen Kfz-Nutzung eine mündliche Vereinbarung zwischen der Bf und ihrem Vater mit äußerst rudimentärem Inhalt zugrunde. Trotz des Hinweises der Bf auf eine laufende exakte Dokumentation der Fahrten mit dem Kfz des Vaters und der abgabenbehördlichen Aufforderung zur Unterlagenvorlage, übermittelte sie keinen einzigen, nachweislich aus der Zeit vor Beginn oder während Kfz-Nutzung stammenden Urkundennachweis. Auch die erstmals in der Senatsverhandlung vorgelegte Abrechnung des Vaters, die nach Darstellung der Bf enthält, „*eben was vereinbart wurde*“, lässt Anhaltspunkte für eine länger zurückliegende Erstellung vermissen. Dazu kommt der unzureichend nachgewiesene Zahlungsvorgang.

Die fehlende schriftliche Dokumentation verhindert neben der erforderlichen Außenwirkung der Kfz-Nutzungsvereinbarung auch die Feststellung eines klaren, eindeutigen und jeden Zweifel ausschließenden Inhalts in wesentlichen Vertragspunkten, da der Vertragsinhalt einer nachprüfenden Kontrolle nicht zugänglich ist. Auch in den umfangreichen Erläuterungen der Bf und ihres Vaters blieben maßgebliche Details der Vereinbarung ausgespart. Die vom Vater eingewendete Geringfügigkeit der Vereinbarung war aufgrund der hochgesteckten Ziele der Bf bei Vertragsabschluss nicht absehbar.

Damit wird das zu beurteilende Rechtsgeschäft auch in Bezug auf den klaren Vertragsinhalt den Kriterien der Angehörigenjudikatur nicht gerecht.

Zugleich zeigen die festgestellten Umstände eine Vertragsabwicklung, die nur durch das Angehörigenverhältnis zu erklären ist.

Zunächst ist bereits eine Sammelabrechnung nach Beendigung der Arbeitssuche aufgrund der Unsicherheiten betreffend Häufigkeit, Zeitraum und Nutzungsumfang der Fahrzeuge (fallweise Nutzung im 1. Halbjahr 2014; Suche nach Auslandsbeschäftigung) als zwischen fremden Vertragspartnern nicht üblich einzustufen.

Zudem ist im herkömmlichen Geschäftsverkehr eine direkte Kostentragung der während der Nutzung anfallenden Betriebskosten (Betankung) durch den Kfz-Mieter zu erwarten, allenfalls mit späterer Anrechnung auf ein vereinbartes Nutzungsentgelt.

Wie festgestellt, äußerte sich die Bf zu einer Handhabung von Tankvorgängen während ihrer Nutzung nicht. Nach den Angaben des Vaters in der Senatsverhandlung war eine umgehende Erstattung von Tankkosten nach der betreffenden Fahrt vereinbart, doch konnte er sich an einen derartigen Fall nicht erinnern. Da in der vorgelegten Fahrtkostenaufstellung der Bf keine Tankkosten aufscheinen, ist davon auszugehen, dass eine Kostenerstattung durch den Vater tatsächlich bereits im Jahr 2014 erfolgte.

Für Kfz-Vermietungen zwischen fremden Geschäftspartnern erscheint es undenkbar, dass der Vermieter einerseits auf unbestimmte Zeit und kostenlos auf das Nutzungsentgelt verzichtet, zugleich aber dem Mieter anfallende Tankkosten umgehend vergütet.

Auch die vorgebrachte Entrichtung des Nutzungsentgelts erweist sich als Ausdruck einer im Geschäftsleben untypischen und damit nicht fremdüblichen Ausgestaltung der Nutzungsüberlassung.

Eine Regelung, die eine Zahlung des Nutzungsentgelts vorweg von den wirtschaftlichen Möglichkeiten des Mieters abhängig macht, ist im Wirtschaftsleben kaum denkbar.

Auch für den Fall, dass eine Aussetzung der Zahlung/Stundung erst nachträglich vereinbart wird, stellt die Berücksichtigung eines vorrangigen Geldbedarfs des Kfz-Mieters zur Anschaffung eines Autos bzw. Ausstattung einer Wohnung aufgrund der im Geschäftsleben herrschenden Gewinnorientierung einen Ausnahmefall dar, bei dem die Bezahlung des Nutzungsentgelts jedoch nicht bis zu einem entsprechenden Geldbedarf des Vermieters hinausgeschoben wird. Wenn im Einzelfall nach achtmonatiger, vom Vermieter vorausfinanzierter Kfz-Nutzung, eine Stundung eingeräumt wird, mit der ein weiterer Zahlungsaufschub von bis zu 16 Monaten verbunden ist, erfolgt dies unter fremden Geschäftspartnern regelmäßig mit fixem, schriftlich dokumentiertem Zahlungsstermin bzw. -plan. Zudem fallen für einen derartigen Zahlungsaufschub im Unternehmensbereich gewöhnlich Kosten (Zinsen) an.

Dem Einwand der „*De-facto-Nullverzinsung*“ und der darauf basierenden Zinsenberechnung der Bf in der Eingabe vom 14. Febr. 2023 ist die fehlende Aussagekraft eines Vergleichs mit Guthabenzinsen entgegenzuhalten. Die abweichende Situation bei Schuldzinsen zeigt etwa der Kreditvertrag des Vaters für den Hausumbau vom Okt 2015 (OZ 21 Beil./S.38f), der – trotz begünstigter Immobilienfinanzierung und hinreichender Besicherung – durchaus beachtliche Kosten verursachte.

Auch wenn in einem konkreten Einzelfall kein hoher Betrag an Stundungszinsen anfällt, ist zu berücksichtigen, dass man sich im Unternehmensbereich nichts zu schenken pflegt (wie nicht zuletzt vom Vater im Rahmen seiner Zeugenaussage am 14. Febr. 2023 bestätigt).

Das BFG beurteilt auch die konsequente Abstandnahme von der Schriftlichkeit im Zusammenhang mit der verfahrensgegenständlichen Kfz-Nutzungsüberlassung aufgrund des beruflichen Hintergrundes der Vertragsparteien über die Problematik der Beweisführung hinaus als starkes Indiz gegen eine ernsthaft beabsichtigte geschäftsmäßige Durchführung der Kfz-Nutzungsüberlassung unter fremdüblichen Bedingungen.

Wie festgestellt, betraf die fehlende Schriftlichkeit neben der Nutzungsvereinbarung auch die Rechnungslegung.

Dem Vater sind die Verpflichtung zur Rechnungslegung und die Auswirkungen ihrer Missachtung nicht nur aus seiner Tätigkeit in der Finanzverwaltung, sondern auch aus seiner langjährigen gewerblichen Einkunftsquelle bekannt („Z-GesbR“). Als Zeuge bestätigte er, unter Verweis auf die Rechnungslegungspflicht, eine Rechnungslegung beim Gewerbebetrieb in jedem Einzelfall und mit dem Zusatz *„Ich habe ja nichts zu verschenken“*.

Zudem betonte die Bf im Verfahren eine seit Kindertagen geübte Verschriftlichung und exakte Verrechnung selbst von zweifelsfrei innerfamiliären Leistungsbeziehungen mit dem Vater (Taschengeld, Schulbedarf). Noch in der Eingabe vom 14.Febr.2023 bezeichnete sie den Vater als *„übergenau“* und *„120% Finanzbeamter“* (OZ 21 S. 10).

Die - unter offensichtlich bewusster Negierung von Formvorschriften - erfolgte Rechnungslegung durch den Vater steht in krassem Widerspruch zu dem von der Bf gezeichneten Bild ihrer Wirtschaftsbeziehungen mit dem Vater, zumal nach dem Verfahrensergebnis eine „Rechnungslegung“ erst im Vorfeld der Senatsverhandlung am 14.Febr.2023 anzunehmen ist. Da der Vertragszweck der Kfz-Überlassung Ende August 2014 erfüllt war (ab Sept. Vollzeit-DV u. eigener Pkw der Bf), hatte eine Rechnungslegung jedoch spätestens im Sept. 2014 zu erfolgen.

Auch die festgestellten Umstände der Rechnungslegung sprechen insgesamt deutlich gegen eine geschäftsmäßig und fremdüblich vereinbarte und auch durchgeführte Kfz-Vermietung.

In dieses Bild fügt sich nicht zuletzt die auffällig unscharf formulierte Zahlungsbestätigung des Vaters vom 31.Dez.2015, die, wie die in der Senatsverhandlung vorgelegte Abrechnung, den Eindruck erweckt, dass eine Konkretisierung des maßgeblichen Sachverhalts möglichst vermieden werden soll.

Damit wird das strittige Rechtsgeschäft auch dem Erfordernis einer fremdüblichen Gestaltung weder hinsichtlich der Vereinbarung noch bei der Umsetzung gerecht.

Abgesehen vom Nichterfüllen der Kriterien der Angehörigenjudikatur blieb die Bf, wie festgestellt, auch den Nachweis einer Zahlung im Jahr 2015 schuldig.

Den beiden als Zahlungsnachweis vorgelegten Geldabflüssen vom Girokonto der Bf vom 17.Nov. bzw. 21.Dez. 2015 fehlt ein nachweislicher Zusammenhang mit der verfahrensgegenständlichen Kfz-Überlassung, der weder durch den Zahlungszweck auf dem Überweisungsbeleg vom 17.Nov. 2015, noch durch die Zeugenaussage des Vaters vom 14.Febr.2023 kompensiert wird.

Die Formulierung des Zahlungszwecks auf dem Überweisungsbeleg vom 17.Nov. 2015 lässt auch die Rückführung eines vom Vater vor-/mitfinanzierten Kfz-Erwerbes der Bf zu. Der Vater äußerte sich als Zeuge zum Grund für den Bargeldempfang von der Bf am 21.Dez.2015 nicht.

Vor diesem Hintergrund genügt der vom Vater per 31.Dez.2015 bestätigte Erhalt des gesamten Nutzungsentgelts im Betrag von 2.600,- € weder für den Nachweis eines Zusammenhangs der von der Bf nachgewiesenen Zahlung von 2.000,- € am 17. Nov. 2015 mit einem Kfz-Nutzungsentgelt aus 2014, noch für einen aus der Barbehebung vom 21.Dez.2015 an den Vater in bar weitergegebenen Teilbetrag von 600,- €.

Aufgrund der behaupteten Barzahlung hatte die Bf alleine es in der Hand, den angeforderten Zahlungsnachweis beizubringen.

Nachdem Geldbehebungen vom Bankkonto mit einer elektronischen Dokumentation verbunden sind, zu welcher aufgrund des Bankgeheimnisses nur die Bf Zugang hat, bestand gemäß § 115 BAO für sie insofern auch eine erhöhte Mitwirkungsverpflichtung bei der Nachweisführung.

Da das FA mit Vorhalt vom 20.Sept.2016 die fehlenden Unterlagen zum vollständigen Zahlungsnachweis explizit angefordert hatte, stand die Art der Beweisführung nicht im Belieben der Bf (§ 138 (2) BAO).

Die zeugenschaftliche Bestätigung des Vaters über den bloßen Erhalt eines Barbetrages von 600,- € am 21.Dez.2015 vermochte den fehlenden Belegnachweis der Bf unter diesen Umständen nicht zu ersetzen. Der dieser Zahlung zugrundeliegende Zweck war nicht Teil der Zeugenaussage des Vaters.

Mit dem in der Senatsverhandlung vorgelegten Kontoausdruck vom 13.Febr.2023 zu den am 21.Dez.2015 durchgeführten Geldbehebungen vom Girokonto der Bf (3.690,- €) wird somit lediglich dokumentiert, dass die vom Vater bezeugte Bargeldübergabe möglich war.

Zugleich unterstreicht die erstmalig am Ende des Ermittlungsverfahrens erfolgte Vorlage des Kontoauszuges vom 21.Dez.2015 als Ergebnis des bereits im Jahr 2016 wiederholt angeforderten Zahlungsnachweises, dass ein eindeutiger Belegnachweis zu einer zweiten Teilzahlung des Nutzungsentgelts nie existierte.

Umso mehr Bedeutung kommt daher den mit diesem Geldabfluss verbundenen Begleitumständen, in Form der Weitergabe einer Barzahlung an den Vater mit einer Ausfolgung unter Verzicht auf eine Empfangsbestätigung und dessen auffällig unscharf formulierter Zahlungsbestätigung vom 31.Dez.2015 über einen Gesamtbetrag von 2.600,- €, zu.

Vor dem beruflichen Hintergrund des Vaters und dessen von der Bf als „*übergenau*“ dargestellten Umgangs mit abgabenrechtlich relevanten Sachverhalten, erwecken diese Begleitumstände den Eindruck einer beabsichtigten Verschleierung des Zahlungsvorgangs bzw. eines erst nachträglich hergestellten Zusammenhangs mit der verfahrensgegenständlichen Kfz-Nutzung. Die für einen 120% Finanzbeamten wenig überzeugende Begründung für die Barzahlung (gesetzlich nicht verboten, geringer Betrag, konsequenter Barzahler) erhärtet diesen Eindruck. Dazu kommen die bereits erörterten Dokumentationsdefizite bei der Vertragsgestaltung und Abrechnung der zu beurteilenden Kfz-Nutzung.

Schließlich stellt sich auch die Frage, weshalb der Vater – zumal als familienfremder Geschäftspartner - auf die (zinsenlose) Abgeltung der Kfz-Nutzung bis Ende 2015 gewartet haben sollte, anstatt den vorfinanzierten Aufwand bereits im Laufe des Jahres 2014 mit seinen rückständigen Beiträgen zu den Kosten des Auslandsstudiums der Bf zu verrechnen.

Lt. Bf wurden ihr vom Vater im Jahr 2014 *ohne gesetzliche Verpflichtung* 4x 1.200,- € zur Abgeltung der Kosten ihres Auslandsstudiums nachbezahlt (gemäß E1/2013 des Vaters Zeitraum 9-12/2013).

Nach den dazu in der Eingabe vom 14.Febr.2023 vorgelegten Zahlungsnachweisen kam der Vater von Anfang Jänner bis Mitte Juli 2014 auch für die Miete am Studienort auf (mtl. 450,- €). Da die Mietüberweisungen erst ab Febr. 2014 im Wege eines Dauerauftrages erfolgten, geht das BFG davon aus, dass der Vater im Jahr 2013 – gemäß seiner kritischen Haltung zur Finanzierung des Auslandsstudiums der Bf - auch keine Mietkosten für die Wohnung in Holland bezahlt hatte. Demnach bestand zu Jahresbeginn 2014 ein Zahlungsrückstand von 6.600,- €.

Von den beiden vorgelegten Überweisungsnachweisen zum Bankkonto des Vaters (3.600,- € vom 3.Jän.2014 bzw. 7.800,- € vom 8.Aug.2014) weist der Letztere den Überweisungszweck „*Studium Y Kostenersatz Restbetrag*“ aus (OZ 21 Beil/S.19ff).

Ausgehend von einer finanziellen Unterstützung bis zum Studienende Mitte Juni 2014, überwies der Vater mit dem Betrag von 7.800,- € somit seinen gesamten Studienbeitrag für 2014 nachträglich - zu einem Zeitpunkt als der Bf aus ihrer Tätigkeit für die Z-GesbR noch kein Entlohnungsanspruch zustand, jedoch im Zusammenhang mit dem Bezug der neuen Mietwohnung zusätzliche Kosten anfielen. Zugleich hatte die Bf den Aufenthalt in Y in den Monaten vor der Rückkehr demnach aus eigenen Mitteln finanzieren müssen.

Andererseits hatte die Bf das Kfz des Vaters zu dieser Zeit bereits sieben Monate lang - und in Juli zudem besonders häufig - für ihre Arbeitssuche verwendet.

Wenn mit der Überweisung vom 6. August 2014 der Studienbeitrag des Vaters für 2014 bezahlt wurde, deutet die Überweisung vom 3. Jänner 2014 auf eine Nachzahlung der aushaftenden Studienunterstützung für drei Monate aus dem Jahr 2013 hin (9-11/2013). Zur vollständigen Begleichung des offenen Unterstützungsbeitrages fehlten demnach noch 3.000,- € (1x 1.200,- € u. 4x 450,- €).

Für eine derartige Zahlung blieb die Bf allerdings einen Zahlungsnachweis schuldig.

Zwar weist eine offenbar vom Vater erstellte Aufstellung (Schriftbild entspricht den Rechnungen der Z-GesbR) am 17. April 2014 einen Überweisungsbetrag von 3.000,- € an die Bf aus, im Gegensatz zu seinen übrigen Kostenbeiträgen an die in Holland studierende Tochter, fehlt jedoch der zugehörige Überweisungsnachweis (OZ 21 Beil. S.19).

Der ansonsten vollständige Nachweis der Überweisungen an die Tochter nimmt der Überweisung vom 17. April 2014 aus Sicht der BFG die erforderliche Glaubwürdigkeit, zumal vor dem Hintergrund der zu dieser Zeit bereits in Umsetzung befindlichen Kfz-Nutzungsvereinbarung.

Von einem Verlust des Überweisungsbeleges nach Einreichung in der Senatsverhandlung (wie zum Zahlungsnachweis vom 21. Dez. 2015 bezüglich einer Einreichung beim FA im Jahr 2016 vorgebracht), ist aufgrund der durchgehenden Seitennummerierung der Beilagen zur Eingabe vom 14. Febr. 2023 nicht auszugehen.

In Hinblick auf die ursprünglich kritische Haltung des Vaters zu einer Kostenbeteiligung am Auslandsstudium seiner Tochter und den fehlenden Zahlungsnachweis zur Überweisung vom 17. April 2014 hält das BFG es für wahrscheinlicher, dass der Vater den noch aushaftenden Studienbeitrag für 2013 nicht zur Auszahlung brachte, sondern zur Gegenverrechnung mit dem Kfz-Nutzungsentgelt zurückbehielt.

Damit bestand aber für die verfahrensgegenständliche Bezahlung eines Kfz-Nutzungsentgelts im Jahr 2015 keine Veranlassung.

Der Überweisungszeitpunkt der Anfang August 2014 überwiesenen Unterstützung des Vaters legt nahe, dass die Bf diese Geldmittel (vorwiegend) für den Umzug in die unmittelbar nach der Rückkehr aus Holland bezogene Mietwohnung benötigte bzw. verwendete. In Hinblick kann der Überweisung vom 17. Nov. 2015 auch die (Teil)rückführung einer Unterstützung des Vaters beim Autokauf zugrunde gelegen sein.

Da im Herbst 2015 mit dem Umbau des Hauses Ortsteil-A 62 begonnen wurde, in dem sich seit April 2018 der behördliche Hauptwohnsitz nicht nur der Eltern, sondern auch der Bf befindet,

gab es für weitere Geldleistungen der Bf an ihren Vater auch Veranlassungen ohne Zusammenhang mit der Kfz-Nutzung des Vaters aus 2014 (vgl. Umbaukreditvertrag Okt. 2015; Verweis auf Geldbedarf des Vaters Ende 2015; OZ 21 S. 3, 8, 14 u. Beil./S.38f)

Diese Überlegungen sind vor dem Hintergrund des mangelhaften Zahlungsnachweises der Bf für die verfahrensgegenständlichen Kosten zu sehen. Zugleich ist an die erhöhte Mitwirkungsverpflichtung der Bf zur Klärung des verfahrensgegenständlichen Sachverhalts bzw. deren Verpflichtung zu Tragung des Beweisrisikos bei fehlender Beweisvorsorge zu erinnern.

In Würdigung der festgestellten Gesamtumstände erachtet das BFG den Zahlungsvorgang zur strittigen Nutzungsvereinbarung insgesamt als nicht erwiesen (§ 167 (2) BAO).

Festgehalten sei, dass die Voraussetzungen des § 138 (1) BAO für eine Glaubhaftmachung im anhängigen Verfahren nicht vorlagen (und insbesondere auch nicht im Zusammenhang mit den Zahlungsvorgängen gegeben waren), da es die Bf von vorne herein in der Hand hatte, für die erforderlichen Nachweise zu sorgen. Aufgrund des beruflichen Hintergrundes beider Vertragsparteien war eine vollständige Beweisführung für die Bf tatsächlich nicht nur zumutbar, sondern geboten.

Die Zusammenschau der dargestellten Umstände ergibt jedoch ein Bild, dass sich weder zum Nachweis noch zur Glaubhaftmachung einer im Sinne der Kriterien der Angehörigenjudikatur gestalteten, entgeltlichen Kfz-Nutzungsüberlassung zwischen der Bf und ihrem Vater zum Zwecke der Arbeitssuche im Jahr 2014 eignet. Aufgrund der zahlreichen und gewichtigen Feststellungen über die Verletzung der geforderten Merkmale, kann keine Rede von einer überspitzten Anwendung der Angehörigenjudikatur sein.

Da dem zugrundeliegenden Rechtsgeschäft die steuerliche Anerkennung zu versagen ist, fehlt es zugleich am Werbungskostencharakter von dazu allenfalls geleisteten Zahlungen. Durch den unzureichenden Zahlungsnachweis ist für das BFG zudem nicht feststellbar, dass bei der Bf im Jahr 2015 tatsächlich ein Aufwand aus ihrer Arbeitssuche anfiel.

Dazu kommt, dass sich die verfahrensgegenständliche Nutzungsüberlassung in den Abgabenerklärungen des Vaters nicht niederschlägt.

Letztlich steht durch das Verfahrensergebnis sogar in Frage, ob zwischen der Bf und ihrem Vater im Jahr 2014 überhaupt eine Kfz-Überlassung gegen Entgelt vereinbart wurde.

Als Konsequenz des rechtlich gewürdigten Ermittlungsergebnisses kommt ein Werbungskostenabzug der geltend gemachten Kfz-Nutzungskosten im Rahmen der ESt-Veranlagung 2015 der Bf nicht in Betracht.

Da es unter den festgestellten Umständen auf die Fremdüblichkeit einer zinsenlos eingeräumten Stundung des Nutzungsentgelts nicht mehr entscheidend ankommt, erübrigen sich die angebotenen Zeugeneinvernahmen zum Nachweis der Fremdüblichkeit langfristiger, zinsenloser Zahlungsziele bzw. Stundungen im Geschäftsverkehr mit fremden Geschäftspartnern.

Doch sei darauf verwiesen, dass der Wahrnehmungshorizont einzelner Zeugen aus der eigenen Geschäftspraxis bzw. öffentlich gewordene Einzelfälle nicht geeignet sind, die gegenteilige, allgemein bekannte Verkehrsübung in Frage zu stellen, die nicht nur mit Erfahrungswerten der Abgabenbehörde und des BFG aus langjähriger Prüfungs- bzw. Rechtsmitteltätigkeit konformgeht, sondern jedem Teilnehmer am Wirtschaftsleben aus einer Vielzahl von Rechtsgeschäften bekannt ist.

Die Bf irrt, wenn sie vermeint, dass der Maßstab für die Verkehrsübung im anhängigen Verfahren die Geschäftspraxis ihres Vaters im Rahmen der Z-GesbR ist. Dies gilt auch für ein allenfalls abweichendes Einzelergebnis aus einem nicht verfahrensgegenständlichen AP-Verfahren (zumal vom BFG eine Vergleichbarkeit des Sachverhalts mit dem anhängigen Verfahren nicht beurteilt werden kann).

Zur Widerlegung einer allgemeinen Verkehrsübung, die als offenkundige Tatsache iSd § 167 (1) BAO einzustufen ist, erweist sich der Nachweis abweichender Einzelfälle als ungeeignet, auch wenn deren Zahl in absoluten Werten durchaus nicht gänzlich unbedeutend sein mag. Gemessen am Gesamtvolumen entgeltlicher Geschäftsbeziehungen zwischen fremden Teilnehmern im Wirtschaftsleben, kommt diesen Einzelfällen kein entscheidendes Gewicht zu.

Eine Erörterung von Detailspekten zu vorgebrachten Einzelvergleichsfällen war daher entbehrlich.

Die von der Bf erwähnte VwGH-Judikatur zur Beurteilung des Fremdvergleichs anhand der Vorgangsweise konkreter Einzelpersonen, entzog sich mangels Konkretisierung einer Verifizierung durch das BFG.

Zu den weiteren, von der Bf angebotenen Zeugenbeweisen sei angemerkt, dass eine Nachweisführung über eine Verpflichtung der Bf zur Eigenleistung der verfahrensgegenständlichen Kfz-Nutzungskosten im Wege einer Zeugenbefragung das Wesen eines Zeugenbeweises verkennt, der auf Aussagen über wahrgenommene Tatsachen beschränkt ist (§ 169 BAO). Rechtliche Beurteilungen sind nicht Gegenstand eines Zeugenbeweises (VwGH 30.10.2014, 2011/15/0181).

Nachdem eine gesetzliche Verpflichtung zur Minimierung von Werbungskosten nicht besteht, bedurfte es auch insofern keines Zeugenbeweises.

Ergänzt sei noch, dass eine Kfz-Nutzungsüberlassung gegen ein Entgelt, das sich am amtlichen Kilometergeldsatz orientiert, bei Verwendung eines älteren Pkw aufgrund des degressiven Verlaufes von Kfz-Fixkosten zu keinem reinen Kostenersatz beim Vermieter führt (die beiden Kfz des Vaters waren im Jahr 2014 acht bzw. sieben Jahre alt). Dies umso mehr, wenn die Kosten einer Betankung während der Nutzung vom Fahrzeugmieter getragen werden.

Bezüglich der Kosten für eine Zugfahrt von Wien nach B am 29. Mai 2014 genügt es darauf zu verweisen, dass der Bf dieser Aufwand ggfs. im – nicht verfahrensgegenständlichen – Jahr 2014 erwuchs (§ 19 EStG).

Aufgrund des Verfahrensergebnisses bedurfte es keiner Klärung, ob bzw. weshalb für die Rückreise nach Wien am darauffolgenden Montag zum Vorstellungsgespräch bei der Fa XYZ der Pkw des Vaters benutzt wurde und wie die Rückstellung des Fahrzeugs nach dem Rückflug der Bf nach Amsterdam an den Wohnsitz des Vaters erfolgte.

Zu den Kosten für den Rückflug nach Amsterdam am 2. Juni können Ausführungen entfallen, nachdem das Beschwerdebegehren in diesem Punkt eingeschränkt wurde. Im Übrigen hatte insofern – so wie bei Zugfahrten oder der Verwendung des eigenen Pkw – auch keine Veranlassung für eine Kostenerstattung an den Vater bestanden.

Im Ergebnis erfolgte die Verweigerung des Abzuges der strittigen Aufwendungen als Werbungskosten der nicht selbständigen Einkünfte der Bf im Jahr 2015 somit insgesamt zu Recht.

Das BFG erkennt nicht, dass eine Kfz-Nutzungsüberlassung für Zwecke der Arbeitssuche im Familienverband durchaus üblich ist, wenn einzelne Familienmitglieder über kein eigenes Fahrzeug verfügen. Doch erfolgt dies regelmäßig im Rahmen der familiären Unterstützung unentgeltlich bzw. beschränkt auf eine Übernahme der konkret zuordenbaren Benützungskosten (insbesondere Betankung, Park-/Mautgebühren). Letztere fallen regelmäßig zeitgleich, somit im Jahr der Nutzung an und führen dadurch zu keinen Werbungskosten im Folgejahr.

In Hinblick auf die in der vorliegenden Nutzungssituation typisch privat veranlasste Verkehrsübung war für die steuerliche Anerkennung der geltend gemachten Kosten im Jahr nach deren Anfall umso mehr eine fremdüblich ausgestaltete Vereinbarung und Abwicklung der behaupteten Abläufe nachzuweisen.

Da den Vertragsparteien aufgrund ihres beruflichen Hintergrundes diese Notwendigkeit bekannt war, misst das BFG den festgestellten Mängeln in der Dokumentation bzw. Beweisführung besondere Bedeutung zu und erachtet diese Mängel auch als Indiz dafür, dass dem verfahrensgegenständlichen Sachverhalt ursprünglich eine unentgeltliche Kfz-Leihe im Familienkries zugrunde lag, die nachträglich als entgeltliche Kfz-Vermietung dargestellt werden

sollte. Auch in Berücksichtigung dieses Aspekts hält das BFG den Werbungskostencharakter der zur Kfz-Nutzung des Vorjahres geltend gemachten Zahlungen im Jahr 2015 für nicht erwiesen.

Zur eingewendeten Verletzung des Parteiengehörs ist daran zu erinnern, dass einerseits sowohl der BVE als auch dem Vorlagebericht des FA nach ständiger Rechtsprechung Vorhaltscharakter zukommt und andererseits die Beweiswürdigung durch den Senat nicht Gegenstand des Parteiengehörs ist (z.B. VwGH 30.5.2017, Ra 2016/16/0087; VwGH 31.5.2011, 2008/15/0288; VwGH 28.5.2008, 2006/15/0125; BFG 30.10.2017, RV/7104275/2017).

Tatsächlich nahm die Bf mit ihrer Eingabe vom Sept. 2019 die Gelegenheit zur Stellungnahme ausführlich wahr. Dazu kam die Möglichkeit der umfassenden Erörterung in der mündlichen Senatsverhandlung. Eine Verletzung des Parteiengehörs ist für das BFG nicht zu erkennen.

Dem Einwand einer Verletzung der abgabenrechtlichen Geheimhaltungspflicht durch das FA aufgrund der Verwertung/Bekanntgabe von Inhalten aus dem Steuerakt des Vaters im gegenständlichen Verfahren, ist die Bestimmung des § 48a Abs 4 lit a BAO entgegenzuhalten.

Sowohl der Unterhaltspflicht des Vaters als auch einer Erfassung der zu beurteilenden Kfz-Nutzungsüberlassung in den Besteuerungsgrundlagen des Vaters kam Relevanz für das gegenständliche Verfahren zu. Zudem hat die Bf nicht nur selbst Informationen zu Geschäftsabläufen im Unternehmen des Vaters samt Unterlagen aus dem zugehörigen Rechenwerk und auch aus dem Steuerakt des Vaters zum Gegenstand des anhängigen Verfahrens gemacht, sondern den Vater auch zu ihrer Vertretung in die Senatsverhandlung entsendet. Der Vater hat im Rahmen seiner Zeugenbefragung bzw. als Vertreter der Bf in der Senatsverhandlung Einblick in Besteuerungsgrundlagen der Bf erhalten bzw. Angaben mit Bezug zu seiner eigenen Besteuerungslage gemacht.

Die Bezugnahme auf Inhalte aus dem Steuerakt des Vaters bzw. Offenbarung von Informationen aus dem Steuerakt der Bf an den Vater erfolgte im gegenständlichen Verfahren daher befugt (§ 48a (4) lit a und lit c BAO).

Auch Anhaltspunkte für eine Verfassungswidrigkeit der angewendeten gesetzlichen Bestimmungen ergaben sich im Verfahren nicht. Soweit unterschiedliche steuerliche Konsequenzen aus der Art des verwendeten Fahrzeuges bzw. der Person des Fahrzeugvermieters resultieren, sind diese sachlich begründet (Ausgabenwirksamkeit 2015, Angehörigenverhältnis).

Bei ihrem Eventualantrag auf Anerkennung des Werbungskostencharakters der strittigen Kosten „aus irgendeinem anderen Grund“ lässt die Bf auch außer Acht, dass es nach dem Verfahrensergebnis an der Grundvoraussetzung eines erwiesenen Geldabflusses im Jahr 2015 fehlt (§ 19 (2) EStG). Auch ein Abzug der strittigen Zahlungen aus dem Titel einer außergewöhnlichen Belastung scheiterte bereits daran.

Über den fiktiven Sachverhalt einer lediglich zwei- bis dreimonatigen Stundung des Kfz-Nutzungsentgelts war im anhängigen Verfahren ebenso wenig zu entscheiden, wie über eine außergewöhnliche Belastung beim Vater.

Da ein Darlehen nicht Gegenstand der Vereinbarung zwischen der Bf und ihrem Vater war, bedurfte es auch keiner Auseinandersetzung mit dem darauf abzielenden Vorbringen des FA.

Schließlich machte das Verfahrensergebnis auch die Überlegungen zu einer verpflichtenden Kostentragung einer Arbeitssuche durch den Vater aufgrund bestehender Unterhaltspflicht gegenüber der Bf entbehrlich.

Die Selbsterhaltungsfähigkeit tritt grundsätzlich mit dem Abschluss der Ausbildung ein (z.B. VwGH 27.6.2013, 2011/15/0008 mwV). Im Fall der Bf war dies im Juni 2014 der Fall.

Da das FA der von der Bf dargelegten Selbsterhaltungsfähigkeit ab 2013 nicht substantiiert entgegentrat und sich zudem zur Berechnung der Höhe eines allenfalls dem Grunde nach bestehenden Unterhaltsanspruchs der Bf nicht äußerte, bestand für das BFG beim vorliegenden Verfahrensergebnis keine Veranlassung, die Thematik der Unterhaltspflicht in der gegenständlichen Entscheidung zu vertiefen.

Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis 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.

Im anhängigen Verfahren lagen diese Voraussetzungen nicht vor. Maßgeblich für die Entscheidung waren vor allem Sachverhaltsfragen. Soweit Rechtsfragen Relevanz zukam, folgt die Entscheidung den genannten gesetzlichen Bestimmungen und der angeführten, gefestigten VwGH-Judikatur.

Graz, am 27. Februar 2023