

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 13. Dezember 2022, eingelangt am 22. Dezember 2020, gegen den Bescheid des Finanzamtes ***FA*** (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 2. Dezember 2020 zu Steuernummer ***BF1StNr1*** betreffend Einkommensteuer 2019 (Arbeitnehmerveranlagung) zu Recht erkannt:

I. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Am 4.2.2020 reichte der Beschwerdeführer seine Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung 2019 (OZ 1) über FinanzOnline ein und machte darin folgende Werbungskosten und Sonderausgaben geltend: Gewerkschaftsbeiträge 400,00 €, Arbeitsmittel 120,48 €, Fachliteratur 257,70 €, Reisekosten 1.464,96 €, Kosten für Familienheimfahrten 1.507,72 €, doppelte Haushaltsführung 6.269,05 €, sonstige Werbungskosten 8.301,48 €, Steuerberatungskosten 700,00 €.

Zu einem Ergänzungsersuchen des Finanzamtes vom 17.6.2020 (OZ 8) nahm der Beschwerdeführer am 25.6.2020 Stellung (OZ 9) und gliederte dabei die sonstigen Werbungskosten auf wie folgt: Kommunikationsaufwand 300,93 € (Post 53,95 €, Telefon 246,98 €), Beitrag an die Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer für Zusatzpension

6.472,00 €, „Klientenbewirtung (und Mitarbeiter) und sonstige“ 1.507,72 €, in Summe somit 8.280,65 €. Ferner wurden die geltend gemachten Kosten für die doppelte Haushaltsführung und die Familienheimfahrten näher aufgeschlüsselt.

Mit Bescheid vom 2.12.2020 erging der Einkommensteuerbescheid 2019 (OZ 2), wobei sich aus der durchgeführten Arbeitnehmerveranlagung eine Gutschrift von 10.439,00 € ergab. Dabei wurden die geltend gemachten Werbungskosten mit Ausnahme jener für Familienheimfahrten und doppelte Haushaltsführung anerkannt, ebenso die als Sonderausgaben geltend gemachten Steuerberatungskosten.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die Beschwerde vom 13.12.2020 (OZ 3), eingelangt am 22.12.2020. Darin beantragte der Beschwerdeführer die antragsgemäße Veranlagung, woraus sich eine Gutschrift von 14.145,00 € ergäbe. In eventu werde im Fall einer beibehaltenen Nichtberücksichtigung der Kosten für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten beantragt, zusätzlich zu den bereits geltend gemachten Reisekosten von 1.464,96 € weitere nicht ersetzte Dienstreisekosten für ÖBB Zugfahrten in Höhe von 602,32 € zu berücksichtigen (in Summe somit 2.067,28 €). Ferner stünde für den Zeitraum August bis Oktober 2019 das Pendlerpauschale in Höhe von monatlich 102,00 € und der Pendlereuro von 13,28 € zu. Aus der Berücksichtigung dieser Eventualanträge ergäbe sich eine Einkommensteuergutschrift von 10.913,00 €. Abschließend führte der Beschwerdeführer aus: „Sollte die Berufungsbehörde nicht bereits auf Basis der vorliegenden Berufungsschrift und den übermittelten Anlagen meinem Begehren vollinhaltlich stattgeben, ersuche ich um die Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung“.

Zu einem weiteren Ergänzungsersuchen des Finanzamtes vom 26.5.2021 (OZ 11) betreffend die Werbungskosten und Sonderausgaben nahm der Beschwerdeführer am 28.6.2021 Stellung (OZ 12) und schloss dieser Eingabe eine Fülle von Beilagen an.

Das Finanzamt richtete am 22.7.2021 ein weiteres Ergänzungsersuchen an den Beschwerdeführer (OZ 13), zu dem dieser am 10.8.2021 unter Vorlage weiterer Beilagen Stellung nahm (OZ 14).

Mit „verbösernder“ Beschwerdevorentscheidung vom 2.9.2021 (OZ 4) setzte das Finanzamt die Einkommensteuer 2019 neu fest. Aus diesem Bescheid ergab sich nur mehr eine Gutschrift von 8.948,00 € und damit gegenüber dem Erstbescheid eine Nachforderung vom 1.491,00 €, da die geltend gemachten Steuerberatungskosten nicht als Sonderausgaben anerkannt und die geltend gemachten Werbungskosten gekürzt wurden.

Gegen diese Entscheidung richtet sich der Vorlageantrag vom 28.9.2021 (OZ 5), in dem ein erklärungskongemäße Veranlagung, in eventu (bei Nichtanerkennung der Kosten für die doppelte Haushaltsführung und die Familienheimfahrten) wie schon in der Beschwerde eine Erhöhung der geltend gemachten Reisekosten auf 2.067,28 € beantragt wurde. Auch im Vorlageantrag

ersuchte der Beschwerdeführer um Durchführung einer mündlichen Verhandlung, sollte die Berufungsbehörde nicht bereits auf Basis der vorliegenden Berufungsschrift und den übermittelten Beilagen seinem Begehren stattgeben.

Mit Vorlagebericht vom 8.2.2022 (OZ 27) legte das Finanzamt die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

Zu diesem Vorlagebericht gab der Beschwerdeführer am 24.2.2022 eine zehnsseitige Stellungnahme ab (OZ 28), in der im Wesentliche das bisherige Vorbringen zusammengefasst wurde, und beantragte darin die Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt samt Beweiswürdigung

1.1. Doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten

Der Beschwerdeführer ist nichtselbständig erwerbstätiger Generalrevisor im ***X-Verband*** (OZ 9), der seinen Sitz laut dem von diesem übermittelten Lohnzettel in ***1***, hat.

Der Beschwerdeführer, seine Ehegattin ***E*** und die minderjährigen Kinder ***K*** hatten laut Zentralem Melderegister ihren Hauptwohnsitz bis 31.7.2019 in ***Adr1***. Am selben Tag wurde der Hauptwohnsitz aller Genannten nach ***Adr2*** verlegt (im Jahr 2020 sodann nach ***Adr3***); an der ***Adr1*** wurden Nebenwohnsitze beibehalten. Der Beschwerdeführer benützt diesen Nebenwohnsitz (Reihenhaus, an dem Wohnungseigentum besteht) während seiner Arbeitstage in Wien als Schlafstätte (OZ 9).

Die Ehegattin des Beschwerdeführers war laut Sozialversicherungsdaten bis 30.9.2019 bei der ***2***, ***Adr4*** als Angestellte beschäftigt. Seit 1.2.2020 ist sie bei der ***StB*** GmbH & Co KG in ***3*** angestellt.

Der Beschwerdeführer machte für den Zeitraum 1.8.2019 bis 31.12.2019 näher aufgegliederte Kosten für die Haushaltsführung in Wien (Haus ***4*** in Höhe von 6.269,05 € und Kosten für Familienheimfahrten von 1.507,72 € geltend (OZ 9 Anlage 6). Die Verlegung des Familienwohnsitzes ist wegen der Aufnahme der Erwerbstätigkeit der Ehegattin des Beschwerdeführers bei der ***StB*** in ***3*** erfolgt (OZ 9). Dieses Dienstverhältnis ist bereits 2019 vereinbart, aber erst 2020 begonnen worden, da die Ehegattin des Beschwerdeführers vor Dienstantritt auf Wunsch des neuen Arbeitgebers noch verschiedene Fortbildungskurse absolvieren musste (OZ 3).

1.2. Kommunikationsaufwand

Der Beschwerdeführer machte im Rahmen der sonstigen Werbungskosten Kommunikationsaufwand in Höhe von 300,93 € geltend, die auf Postgebühren (53,95 €) und Telekommunikationsgebühren (246,98 €) entfallen. Der Beschwerdeführer brachte dazu vor, dass er zu Beginn seiner beruflichen Karriere als Steuerberater an der Adresse ***5*** selbständig erwerbstätig gewesen sei. Aus dieser ehemaligen Tätigkeit würden immer noch Schriftstücke an diese alte Adresse zugesandt, weshalb er einen Nachsendeauftrag eingerichtet habe. Seinen aktuellen Beruf könne er nur aufgrund seiner aufrechten Berufsbefugnis als Steuerberater und Wirtschaftsprüfer ausüben, weshalb die Ausgaben in unmittelbarem Zusammenhang mit seinen unselbständigen Einkünften stünden. Da seine private Handynummer, Festnetznummer und Faxnummer ebenfalls im Zusammenhang mit seiner ehemaligen selbständigen Tätigkeit genutzt worden seien und ehemalige Klienten nur diese Kontaktdaten kennen würden, müsse er diese Kontaktdaten offen halten, um ehemaligen Klienten eine Kontaktaufnahme zu ermöglichen. Weiters nutze er (neben seinem „Firmentelefon“) sein Privathandy zu 70 % für berufliche Gespräche, seine Festnetznummer, Faxnummer und Internet ebenfalls zu mindestens 40 % im Rahmen seiner nunmehrigen unselbständigen beruflichen Tätigkeit (OZ 12).

Das Finanzamt stellte dazu in der Beschwerdeentscheidung (OZ 4) fest, dass der Beschwerdeführer laut Einkommensteuererklärungen im Jahr 2010 letztmalig einigermaßen nennenswerte Einnahmen als Steuerberater erzielt habe. Es erscheine unglaublich, dass so viele Jahre nach der Betriebsaufgabe noch ein Nachsendeauftrag für etwaige Poststücke von Klienten notwendig bzw. das private Telefon noch in einer derartigen Häufigkeit für die vergangene Tätigkeit verwendet werde, dass dies im Verhältnis zu anderen Gesprächen als nennenswert erachtet werden könnte, zumal überdies entsprechende Honorarnoten nicht aktenkundig seien. Da der Beschwerdeführer den Erhalt eines Firmentelefons von seinem derzeitigen Dienstgeber bejaht habe, erscheine eine 70 %ige berufliche Nutzung seines Privattelefons für seine unselbständige Tätigkeit unglaublich und unverständlich. Laut vorgelegten A1 Rechnungen würden 85,54 € auf Internetgebühren entfallen. Der restliche Rechnungsbetrag beinhalte vor allem A1 TV sowie das aonAlarmService. Diese seien im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung als privat veranlasst nicht abzugsfähig. Von den 84,54 € werde ein Privatanteil von 60 % ausgeschieden, weshalb ein Kommunikationsaufwand in der Höhe von 34,21 € berücksichtigt werde.

Der Beschwerdeführer trat diesen Feststellungen im Vorlageantrag (OZ 5) und in seiner Stellungnahme vom 24.2.2022 (OZ 28) nicht entgegen, sondern verwies auf das Veranlagungsverfahren 2015, in dem der Kommunikationsaufwand in voller Höhe anerkannt worden sei. Das Abgehen von dieser Verwaltungspraxis begründe eine sachliche Unbilligkeit iSd § 236 BAO. Insofern ersuche er um eine Korrektur der Beschwerdeentscheidung.

1.3. Mitarbeitergeschenke

Unter dem Titel „Klientenbewirtung (und Mitarbeiter) und sonstige“ werden Werbungskosten in Höhe von 1.528,55 € geltend gemacht. Diese entfallen im Wesentlichen auf Geburtstags-, Hochzeits- und Weihnachtsgeschenke für die Mitarbeiter des Beschwerdeführers in seiner Abteilung, ferner auch „Schokolade für Mitarbeiter während Besprechungen“, sowie die „Teilnahmekosten am Sauschädelessen der ***X-Bank***“, und eine Getränkerechnung im Zusammenhang mit einer Besprechung mit dem Geschäftsführer der ÖBB-DSG.

Im Vorlageantrag (OZ 5) brachte der Beschwerdeführer dazu ergänzend vor, dass er durch diese Geschenke die Mitarbeiter in seiner Abteilung in besonderem Ausmaß motiviere, sodass seine Abteilung die wirtschaftlich erfolgreichste Abteilung im Österreichischen ***X-Verband*** sei. Er selbst beziehe durch diese außerordentlichen Leistungen seiner Mitarbeiter auch regelmäßig Prämien, die er versteuere. Einen Teil dieser Vergütung gäbe er seinen Mitarbeitern durch die Geschenke und Einladungen weiter. Im Veranlagungsjahr 2015 wären diese Aufwendungen anerkannt worden, das Abgehen von dieser Verwaltungspraxis begründe eine sachliche Unbilligkeit iSd § 236 BAO, auch insofern ersuche er daher um eine Korrektur der Beschwerdevorentscheidung.

1.4. Fachliteratur

Der Beschwerdeführer macht im Antrag auf Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung als Werbungskosten Ausgaben für Fachliteratur in Höhe von 257,70 € geltend. Dazu wurden im Rahmen der Stellungnahme vom 28.6.2021 zwei auf die Ehegattin des Beschwerdeführers lautende Rechnungen vorgelegt. Die erste Rechnung betrifft eine Bestellung im Webshop der ***6*** vom 21.9.2019 und umfasst die beiden Bände Doralt/Ruppe Steuerrecht I und II (2019 Studentenausgabe) sowie Fröhlich/Unger, Steuerrecht graphisch dargestellt, zum Preis von 138,00 €. Die zweite Rechnung betrifft eine Bestellung im September 2019 von vier Skripten (Insolvenzrecht, Sozialversicherungsrecht, Sozialversicherungsrecht – Fragen und Antwort, Umgründungssteuerrecht) von der Akademie der Steuerberater und Wirtschaftstreuhänder zum Preis von 92,00 €. Laut vorgelegten Überweisungsbelegen wurden die Bestellungen von einem auf den Beschwerdeführer und seine Ehegattin lautenden Bankkonto bezahlt (Auftraggeber: ***7***). Schließlich wurden drei Quittungen über den Barkauf der Zeitschrift „Harvard Business Manager“ zum Preis von insgesamt 49,70 € vorgelegt. In Summe ergäben sich daraus Werbungskosten von 279,70 €.

Im Hinblick darauf, dass die Ehegattin des Beschwerdeführers im Jahr 2019 auf Wunsch ihres neuen Arbeitgebers, einer Wirtschafts- und Steuerberatungsgesellschaft, zur Vorbereitung auf diese Tätigkeit noch verschiedene Fortbildungskurse absolvieren musste und unter Berücksichtigung des Inhaltes der angeschafften Bücher und Skripten geht das Bundesfinanzgericht unter Bedachtnahme auf die vorgelegten Rechnungen und Überweisungsbelege in freier Beweiswürdigung davon aus, dass diese Fachliteratur tatsächlich von der Ehegattin des Beschwerdeführers für die Absolvierung ihrer Fortbildungskurse

angeschafft wurde. Die Argumentation des Beschwerdeführers im Vorlageantrag, manche Rechnungen würden auf seine Gattin lauten, weil diese Literatur auch für ihn über das Internet (etwa über Amazon) bestelle, da sie – im Gegensatz zu ihm – bei den Anbietern über ein entsprechendes Konto verfüge, überzeugt nicht und stellt lediglich einen untauglichen Versuch dar, die ungerechtfertigte Geltendmachung von Werbungskosten plausibel zu machen. Die von der Akademie der Steuerberater und Wirtschaftstreuhänder zur Verfügung gestellten Skripten stellen eine typische Unterstützung für die Absolvierung von Fortbildungskursen dar; gleiches gilt für die im genannten Webshop angeschafften Bücher.

Die Zeitschrift Harvard Business Manager ist laut Selbstbeschreibung ein Magazin für praxisnahe Managementthemen. Als erweiterte deutsche Ausgabe der US-Zeitschrift „Harvard Business Review“ ergänzt das Heft Artikel aus der amerikanischen Ausgabe um ausgewählte Texte deutschsprachiger Experten. Die Zeitschrift richtet sich vor allem an ambitionierte junge Führungskräfte im mittleren und gehobenen Management sowie in Unternehmensberatungen. Das Heft 1/2019 enthält beispielsweise folgende Themen: Schwerpunkt Organisation – Das Ende der Bürokratie; Innovation – Das agile Unternehmen; Strategien – Warum Design Thinking funktioniert; Künstliche Intelligenz – Wie ich alle Mitarbeiter zum Lernen über KI brachte; Akademie – 7 Fähigkeiten, die keine Maschine beherrscht; Selbstmanagement – Lassen Sie sich nicht ablenken.

1.5. Reisekosten

Im Antrag auf Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung machte der Beschwerdeführer Reisekosten in Höhe von 1.464,96 € geltend. In der Stellungnahme vom 28.6.2021 (OZ 12) wurden diese Kosten wie folgt aufgegliedert:

Kosten der ÖBB Jahreskarte iHv 580,58 € (Anlage 4 zu OZ 9);

Hotelkosten iHv 377,32 € im Zusammenhang mit einem Treffen mit Funktionären der ***X-Bank***, die nicht vom Arbeitgeber ersetzt wurden (Anlage 3/1 zu OZ 14);

diverse Taxifahrten iHv 214,60 €, die sich der Beschwerdeführer nicht vom Arbeitgeber ersetzen ließ (Anlagen 3/2, 3/4 und 3/5 zu OZ 14);

„diverse Kosten“ für öffentliche Verkehrsmittel und Parkgebühren im Zusammenhang mit beruflichen Terminen iHv 132,00 €, die vom Arbeitgeber nicht ersetzt wurden (Anlage 3/3 und 3/6 zu OZ 14);

Kilometergelder für Fahrten innerhalb von Wien iHv 152,46 € für Dienstfahrten, die vom Arbeitgeber nicht ersetzt wurden (363 km x 0,42 € amtliches Kilometergeld; OZ 5 und OZ 12 Anlage 5).

Für die vom Arbeitgeber dem Beschwerdeführer ab August 2019 zur Verfügung gestellte ÖBB-Jahreskarte erster Klasse wurde ein monatlicher Sachbezug von 236,58 €, für den Zeitraum August bis Dezember 2019 daher in Höhe von 1.182,90 €, versteuert (Anlage 4 zu OZ 12). Laut Anlage 4 OZ 9 wurden in diesem Zeitraum Dienstreisen mit den ÖBB durchgeführt, für die

Fahrpreise erster Klasse in Höhe von 1.802,60 € angefallen wären. Für „Familienheimfahrten“ (Fahrten zwischen Wohnung in ***3*** und Arbeitsort Wien) wären Fahrpreise in Höhe von 1.870,10 € angefallen. Private Fahrten mit den ÖBB sind nicht erfolgt (Stellungnahme vom 10.8.2021, OZ 14).

Das Finanzamt vertrat in der Beschwerdevorentscheidung (OZ 4) die Ansicht, dass nach den LStR (Rz 222c) der jeweils günstigste Tarif für die Berechnung der fiktiven Kosten der Dienstreisen heranzuziehen sei. Auf Basis der Preise von Fahrkarten zweiter Klasse ergäben sich fiktive Kosten für diese beruflich veranlassten Fahrten von rund 850 €; diese wurden als Werbungskosten anerkannt.

In der Stellungnahme vom 25.6.2020 (OZ 9) gab der Beschwerdeführer an, dass ihm sein Arbeitgeber seit „Herbst 2019“ (laut den vorgelegten Lohnzetteln und dem vom Beschwerdeführer geführten Fahrtenbuch seit November 2019) einen Firmen-PKW zur Verfügung stelle und bei der Lohnverrechnung den vollen Sachbezugswert (laut Lohnzetteln in Höhe von monatlich 737,40 €) berücksichtige. Da er den Großteil seiner Autofahrten mit diesem Auto „dienstlich zurücklege oder für steuerlich abzugsfähige Familienheimfahrten benutze“, würde das Auto weniger als 500 km monatlich für rein private Zwecke benutzt. Er habe daher Anspruch auf den halben Sachbezugswert. Der Unterschiedsbetrag wurde im Rahmen der geltend gemachten Familienheimfahrtskosten als Werbungskosten angesetzt (Beilage 6 zu OZ 9).

Dazu wurden Ablichtungen des für den Zeitraum November bis Dezember 2019 geführten Fahrtenbuches (Anlage 5 zu OZ 9) vorgelegt. Darin werden in Summe 1.539 betrieblich gefahrene Kilometer und 983 privat gefahrene Kilometer ausgewiesen. In den betrieblich gefahrenen Kilometern ist jedoch unter anderem auch eine Fahrt am 20.12.2019 von der Wohnadresse in Wien an den Familienwohnsitz in ***3*** im Ausmaß von 289 km enthalten.

1.6. Pendlerpauschale

Im Zuge der Beschwerde (OZ 3) wurde die für den Fall der Nichtberücksichtigung der Kosten für die doppelte Haushaltsführung und der Familienheimfahrten die Gewährung des anteiligen Pendlerpauschales für die Monate August bis Oktober 2019 in Höhe von monatlich 102,00 € und des Pendlereuros von monatlich 13,28 € beantragt. Aufgrund der Fahrzeit von über zwei Stunden zwischen dem Familienwohnsitz und der Arbeitsstätte in Wien sei die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels unzumutbar. Es wären daher „für 4-7 Fahrten zwischen ***3*** und Wien für 239 km Fahrtstrecke“ das Pendlerpauschale zu berücksichtigen gewesen.

Im Vorlagebericht (OZ 27) stellte das Finanzamt fest, dass laut der vom Beschwerdeführer für den genannten Zeitraum vorgelegten Aufstellung (Beilage 4 zu OZ 9) die mindestens vier Fahrten pro Monat nicht erreicht würden. Tatsächlich sind in dieser Aufstellung für den Monat August 2019 nur drei Fahrten vom Wohnort in ***3*** zum Arbeitsort in Wien angeführt

(4.8.2019, 14.8.2019 und 18.8.2019), für den Monat September ebenfalls drei Fahrten (9.9.2019, 15.9.2019, 30.9.2019), und auch für Oktober nur drei Fahrten (6.10.2019, 21.10.2019, 27.10.2019). Der Beschwerdeführer brachte dazu in seiner Stellungnahme vom 24.2.2022 (OZ 28) lediglich vor, dass das Pendlerpauschale auch für Feiertage, Krankenstandstage und Urlaubstage zu gewähren sei. Nähere Angaben erfolgten nicht.

1.7. Steuerberatungskosten

Zu den geltend gemachten Steuerberatungskosten von 700,00 € legte der Beschwerdeführer in der Stellungnahme vom 10.8.2021 (OZ 14) die an ihn gerichtete, von seiner Ehegattin ausgestellte Honorarnote Nr. 1/2019 vom 22.12.2019 über „Steuerberatungsleistung 2019 EUR 700,00“ samt Überweisungsbeleg vom 27.12.2019 vor.

Im Vorlageantrag wurde dazu vom Beschwerdeführer ergänzend vorgebracht, dass es sich bei den Steuerberatungsleistungen seiner Gattin an ihn um ein unter fremdüblichen Bedingungen abgeschlossenes Dienstleistungsverhältnis handle. Seine „Steuerberaterin“ habe im Jahr 2019 rund 10 Stunden verrechnet, die unter anderem für folgende Leistungen angefallen seien: Unterstützung bei der Vorbereitung der Steuererklärung 2018, rechtliche Analyse der Möglichkeit der Geltendmachung einer doppelten Haushaltsführung im Rahmen der Steuerveranlagung, steuerrechtliche Unterstützung bei der Änderung des Dienstvertrages mit dem ***X-Verband*** im Hinblick auf die Gewährung einer ÖBB-Jahreskarte. Der Steuerberatervertrag mit seiner Gattin sei durch die klare Abrechnung und Überweisung des Honorars nach außen hinreichend klar zum Ausdruck gekommen. Der eindeutige, klare Inhalt des Beratungsvertrages beziehe sich immer auf die Erstellung seiner jährlichen Steuererklärung und Klärung unterjährig relevanter steuerlicher Fragen. Dieser Auftrag lasse auch keinerlei Zweifel am Inhalt und Umfang des Beratungsvertrages zu. Für 10 Stunden Beratungstätigkeit wären 700,00 € ein fremdübliches Beratungshonorar, welches überdies nachweislich fremdüblich überwiesen worden sei. Dem Einwand des Finanzamtes, dass er als geprüfter Steuerberater keinen Steuerberater brauche, hielt der Beschwerdeführer entgegen, dass der Schwerpunkt seiner Tätigkeit in anderen Bereichen, etwa Bankbilanzierung nach UGB und IFRS und Abschlussprüfung liege. Mit Lohnsteuerfragen beschäftige er sich in seiner beruflichen Arbeit schon seit vielen Jahren nicht mehr und betreue auch seit vielen Jahren keine Steuerkunden mehr selbst; gerade die verfahrensgegenständlichen doch komplexen Probleme würden zeigen, wie wichtig auch für ihn die professionelle Betreuung durch einen Steuerberater sei. Auch die im Rahmen des Vorlagenantrages vorgebrachten rechtlichen Argumente seien von seiner Steuerberaterin (seiner Ehegattin) erarbeitet worden.

Laut Sozialversicherungsdaten war die Ehegattin des Beschwerdeführers seit 1.9.2004 Angestellte der ***8***. Diese Tätigkeit wurde laut dem Vorbringen des Beschwerdeführers in der Beschwerde (OZ 3) am 30.9.2019 beendet, seit dem 1.2.2020 ist seine Ehegattin bei der genannten Steuerberatungs-GmbH in ***3*** beschäftigt. Die Gattin des Beschwerdeführers

besitzt zwar (ebenso wie der Beschwerdeführer) eine Berufsberechtigung als Steuerberaterin, hat diesen Beruf in der Vergangenheit – soweit aus dem Abgabensinformationssystem ersichtlich und für den gegenständlichen Fall von Relevanz – aber nur kurzzeitig im Jahr 2016 ausgeübt und damals bei erzielten Erlösen von nur 5.600,00 € Einkünfte aus selbständiger Arbeit von 1.748,75 € erklärt. Aufgrund der am 22.12.2019 ausgestellten ersten (und offenbar einzigen) Honorarnote für das Jahr 2019 geht das Bundesfinanzgericht davon aus, dass die Ehegattin des Beschwerdeführers den Beruf als Steuerberaterin im Jahr 2019 nicht ausgeübt hat.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes werden Verträge zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechts nur dann anerkannt, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen (Publizitätswirkung), einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben, und zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (Fremdvergleich). Die Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen und sind im Rahmen der Beweiswürdigung zu prüfen (Doralt, EStG, § 2 Tz 160 und 160/1 mwN).

Ausreichende Publizität ist keine Besonderheit für Familienverträge, sondern ganz allgemein für die steuerliche Anerkennung von Verträgen erforderlich. Schriftform des Vertrages ist zwar nicht unbedingt erforderlich, es kommt ihr aber im Rahmen der Beweiswürdigung besondere Bedeutung zu. Liegt keine schriftliche Vereinbarung vor, so müssen zumindest die *wesentlichen Vertragsbestandteile mit genügender Deutlichkeit fixiert* sein. Art und Mittel des Nachweises des Vertragsabschlusses stehen der Abgabepflichtigen zwar frei, der Vertragsabschluss muss jedoch auch *für außenstehende Dritte erkennbar* sein.

Die vorgelegte Honorarnote wäre mangels schriftlicher Vereinbarung über die Erbringung von Steuerberatungsleistungen durch die Ehegattin des Beschwerdeführers an diesen dann ausreichend gewesen, wenn darin die wesentlichen Bestandteile der erbrachten Leistung und die Ermittlung des Honorars (z.B. Stundensatz) ausgewiesen worden wären. Damit wären die wesentlichen Vertragsbestandteile mit genügender Deutlichkeit auch für einen außenstehenden Dritten erkennbar gewesen. Diese wesentlichen Vertragsbestandteile werden in der gegenständlichen Honorarnote aber nicht angeführt. Das nachträglich diesbezüglich erst im Vorlageantrag (OZ 5) erstattete Vorbringen ändert an der fehlenden Publizitätswirkung der Vereinbarung nichts mehr.

Im Rahmen des Fremdvergleichs ist ein Vergleich mit dem üblichen Verhalten einander fremd gegenüberstehender Personen bei vergleichbaren Leistungsbeziehungen anzustellen. Es ist dabei eine zweifache Prüfung dahingehend vorzunehmen, ob zunächst der Vertrag im äußeren Erscheinungsbild in dieser Form abgeschlossen worden wäre, sodann hat sich die Prüfung am Vertragsinhalt zu orientieren (Doralt, EStG, § 2 Tz 165).

Es ist angesichts der Komplexität des Steuerrechts und seiner fortlaufenden Änderung unter Fremden erfahrungsgemäß unüblich, eine Person mit der Erbringung von Steuerberatungsleistungen zu beauftragen, die diesen Beruf im Zeitpunkt der Beauftragung gar nicht ausübt, und auch in der Vergangenheit (abgesehen von einer kurzfristigen Tätigkeit) seit Jahrzehnten nicht ausgeübt hat, sondern als Angestellte in einer Bank nichtselbständig erwerbstätig war.

Unter Berücksichtigung aller Umstände wird daher die Vereinbarung zwischen dem Beschwerdeführer und seiner Ehegattin über die Erbringung von Steuerberatungsleistungen steuerlich nicht anerkannt, da sie einem Fremdvergleich nicht standhält und es an der erforderlichen Publizitätswirkung fehlt.

2. Rechtliche Beurteilung

2.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

1. Doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten

Unterhält der Steuerpflichtige neben seinem primären Wohnsitz (Familienwohnsitz) einen zweiten Wohnsitz am Ort der Erwerbstätigkeit, dann sind die Aufwendungen für den zweiten Wohnsitz als Werbungskosten abzugsfähig, wenn der zweite Wohnsitz (Doppelwohnsitz) beruflich bedingt ist. Die Begründung und Beibehaltung eines eigenen Haushaltes im Bereich des Beschäftigungsortes bei gleichzeitiger Beibehaltung des primären Wohnsitzes (Familienwohnsitzes) ist als beruflich veranlasst anzusehen, wenn der Beschäftigungsort so weit vom primären Wohnsitz entfernt ist, dass dem Steuerpflichtigen eine tägliche Rückkehr nicht zumutbar ist und wenn dem Steuerpflichtigen zudem auch die Verlegung des primären Wohnsitzes an den Beschäftigungsort nicht zugemutet werden kann (und der primäre Wohnsitz/Familienwohnsitz außerhalb des Beschäftigungsortes beibehalten wird). Die Beibehaltung des Familienwohnsitzes ist aus der Sicht einer Erwerbstätigkeit, die in unüblicher Entfernung von diesem Wohnsitz ausgeübt wird, nicht durch die Erwerbstätigkeit, sondern immer durch Umstände veranlasst, die außerhalb dieser Erwerbstätigkeit liegen. Der Grund, warum Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung dennoch als Werbungskosten bei den aus der Erwerbstätigkeit erzielten Einkünften Berücksichtigung finden, liegt darin, dass derartige Aufwendungen so lange als durch die Erwerbstätigkeit veranlasst gelten, als dem Erwerbstätigen sowohl die tägliche Rückkehr („Heimfahrt“) wie auch eine Wohnsitzverlegung in eine übliche Entfernung zum Ort der Erwerbstätigkeit nicht zugemutet werden kann. Die Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung kann ihre Ursachen sowohl in der privaten Lebensführung, als auch in einer weiteren Erwerbstätigkeit des Steuerpflichtigen oder in einer Erwerbstätigkeit seines (Ehe)Partners haben (Doralt, EStG, § 16 Tz 201 mit Judikaturnachweisen).

Wird dagegen der Familienwohnsitz von zwei berufstätigen Ehegatten vom Beschäftigungsort in einen anderen Ort verlegt und wird der bisherige Familienwohnsitz von einem der Ehegatten nunmehr als Wohnsitz am Beschäftigungsort genutzt, dann ist eine doppelte Haushaltsführung selbst dann nicht zuzuerkennen, wenn der andere Ehegatte am neuen Familienwohnsitz eine neue Beschäftigung aufnimmt (Doralt, EStG, § 16 Tz 202/7). Die Wegverlegung des Familienwohnsitzes vom Beschäftigungsort des Steuerpflichtigen wegen Aufnahme einer Beschäftigung des Ehegatten an einem anderen Ort ist nicht durch die Erwerbstätigkeit des Steuerpflichtigen veranlasst und führt deshalb nicht zu berücksichtigungsfähigen Werbungskosten (VwGH 28.3.2000, 96/14/0177).

Es stehen daher im gegenständlichen Fall weder die geltend gemachten Kosten für die Haushaltsführung in Wien (Haus ***4***) in Höhe von 6.269,05 €, noch die Kosten für Familienheimfahrten von 1.507,72 € als Werbungskosten zu.

2. Kommunikationsaufwand

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Werbungskosten liegen vor, wenn ein Veranlassungszusammenhang der Aufwendungen mit einer außerbetrieblichen Einkunftsquelle (hier: den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit) vorliegt. Bei der Veranlassung kommt es auf den wirtschaftlichen Zusammenhang zwischen den Aufwendungen und der zu Einkünften führenden Tätigkeit an. Ein rein abstrakter Kausalzusammenhang reicht nicht aus, entscheidend ist vielmehr das die Aufwendungen auslösende Element; dieses muss der Einkunftsquelle zuordenbar sein (Doralt, EStG, § 16 Tz 1 mit Judikaturnachweisen).

Der Beschwerdeführer weist darauf hin, dass er seine nichtselbständige Erwerbstätigkeit als Generalrevisor im ***X-Verband*** nur aufgrund seiner aufrechten Berufsbefugnis als Steuerberater und Wirtschaftsprüfer ausüben könne, weshalb die geltend gemachten Aufwendungen aus der früheren selbständigen Tätigkeit als Steuerberater in unmittelbarem Zusammenhang mit seinen unselbständigen Einkünften stünden. Dabei übersieht der Beschwerdeführer, dass nach seinem eigenen Vorbringen lediglich eine aufrechte Berufsbefugnis als Steuerberater und Wirtschaftsprüfer für seine nichtselbständige Erwerbstätigkeit vorausgesetzt wird, nicht aber, dass er diesen Beruf auch ausübt. Es fehlt damit am Veranlassungszusammenhang der diesbezüglich vom Beschwerdeführer geltend gemachten Aufwendungen aus seiner ehemaligen Steuerberater Tätigkeit mit den nunmehr erzielten nichtselbständigen Einkünften.

Der Beschwerdeführer hat in seiner Stellungnahme vom 28.6.2021 (OZ 12) bestätigt, dass er „ein Firmentelefon“ erhalten habe (gemeint ist damit offenkundig ein vom Arbeitgeber zur Verfügung gestelltes Handy), er aber trotzdem sein Privathandy zu 70 % für berufliche Gespräche nutze; seine Festnetznummer, Faxnummer und Internet würden zu 40 % beruflich genutzt.

Werbungskosten sind grundsätzlich von Amts wegen zu berücksichtigen (vgl. beispielsweise VwGH 8.2.2007, 2004/15/0102). Als Werbungskosten geltend gemachte Aufwendungen sind jedoch über Verlangen der Abgabenbehörde gemäß § 138 BAO nachzuweisen oder, wenn dies nicht möglich ist, wenigstens glaubhaft zu machen (vgl. VwGH 17.12.1996, 92/14/0176). Da ein Beweis des beruflich veranlassten Anteiles an den Telefonkosten, etwa durch einen Einzelgesprächsnachweis, einem Dienstnehmer regelmäßig nicht zumutbar ist, genügt in der Regel die Glaubhaftmachung.

Das Finanzamt hat in der Beschwerdeentscheidung (OZ 4) darauf hingewiesen, dass angesichts der Zurverfügungstellung eines „Firmentelefon“ die berufliche Nutzung des Privathandys zu 70 % unglaubwürdig sei. Der Beschwerdeführer trat dieser Feststellung im Vorlageantrag (OZ 5) und seiner Stellungnahme vom 24.2.2022 (OZ 28) nicht entgegen und erstattete keinerlei Vorbringen, die eine berufliche Nutzung des Privathandys in diesem oder allenfalls einem geringeren Ausmaß glaubwürdig machen würden (vgl. zur Wirkung einer Beschwerdeentscheidung als Vorhalt etwa VwGH 29.6.2022, Ra 2021/15/0007). Gleiches gilt für die Festnetznummer und die Faxnummer, die faktisch ohnehin kaum genutzt wurden. In den mit der Stellungnahme vom 28.6.2021 (OZ 12) vorgelegten A1-Rechnungen werden für das gesamte Jahr 2019 nur Verbindungsentgelte in Höhe von 2,27 € (zuzüglich 20 % USt) ausgewiesen. Da somit eine berufliche Nutzung nicht glaubhaft gemacht wurde, konnte keine Berücksichtigung der geltend gemachten Aufwendungen als Werbungskosten erfolgen.

Kosten für eine beruflich veranlasste Verwendung eines Internetanschlusses sind als Werbungskosten absetzbar. Internetkosten unterliegen nicht dem Aufteilungsverbot. Sofern eine genaue Abgrenzung gegenüber dem privaten Teil nicht möglich ist, hat eine Aufteilung in beruflich und privat veranlasste Kosten im Schätzungswege zu erfolgen. Als anteilige berufliche Kosten sind eine anteilige Provider-Gebühr sowie die anteiligen Leitungskosten (Online-Gebühren) oder die anteiligen Kosten für Pauschalabrechnungen (z.B. Paketlösung für Internetzugang, Telefongebühr usw.) abzugsfähig.

Hinsichtlich der Kosten für den Internetzugang hat der Beschwerdeführer in der Stellungnahme vom 28.6.2021 (OZ 12) ausreichend glaubhaft gemacht, dass er im Zusammenhang mit seiner Tätigkeit als Generalrevisor nicht ausschließlich in seinem Büro in Wien arbeitet, sondern auch zuhause. Das Finanzamt hat diesbezügliche Werbungskosten dem Grunde und auch der Höhe nach (40 %) anerkannt, dabei aber allein die in den vorgelegten A1-Rechnungen (Beilagenkonvolut zu OZ 12) ausgewiesenen Kosten für „A1 Glasfaser Power“ angesetzt, nicht jedoch auch anteilige Kosten für das A1 TV Kombi Paket, in dem auch der Internetzugang enthalten ist. Von diesen Kosten kann je eine Hälfte für den Internetzugang und für den TV-Zugang angesetzt werden, woraus sich Kosten für den Internetzugang von 122,90 € ergeben $[(17,07 \text{ €} \times 12 \text{ zzgl. } 20 \% \text{ USt}) : 2]$. Von diesen Kosten sind 40 %, somit 49,16 € zusätzlich zu den vom Finanzamt bereits anerkannten Kosten für A1 Glasfaser Power als beruflich veranlasst zu

berücksichtigen. Insgesamt ergeben sich damit aus diesem Titel Werbungskosten in Höhe von 83,37 €.

Zum Einwand, dass im Veranlagungsverfahren 2015 die dort als Kommunikationsaufwand geltend gemachten Werbungskosten in voller Höhe anerkannt worden wären, und die nunmehrige Kürzung eine Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben bedeuten und die Einhebung unbillig im Sinne des § 236 BAO machen würde, ist darauf hinzuweisen, dass nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auf Grund des Legalitätsprinzips (Art. 18 B-VG) der Grundsatz von Treu und Glauben nur dort Auswirkungen zeitigen kann, wo das Gesetz der Verwaltung einen Vollzugsspielraum einräumt (was beispielsweise bei Ermessensentscheidungen der Fall ist). Ein solcher Vollzugsspielraum besteht bei der Festsetzung der Einkommensteuer nicht (VwGH 30.1.2014, 2011/15/0111).

3. Mitarbeitergeschenke

Werbungskosten iSd § 16 EStG 1988 liegen nur dann vor, wenn ein Zusammenhang mit der eigenen beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen besteht. Repräsentationsaufwendungen oder Repräsentationsausgaben dürfen gemäß § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 bei den Einkünften nicht abgezogen werden.

Aufwendungen für die Lebensführung, welche die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt, sind nicht abzugsfähig, auch wenn sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen. Ausdrücklich aus dem Kreis dieser Aufwendungen herausgehoben werden die Repräsentationsaufwendungen und generell als nicht abzugsfähig bezeichnet. Daher sind auch kleinere Sachgeschenke, die auf Grund bestehender beruflicher Beziehungen an Klienten, Kunden oder sonstige Geschäftsfreunde im allgemeinen bei besonderen Gelegenheiten, wie Weihnachten, Neujahr etc. gemacht werden, durch die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Geschenkgebers bedingte Aufwendungen der Lebensführung; es sind Repräsentationsaufwendungen, für die es ohne Bedeutung ist, dass sie möglicherweise geeignet sind, auch den Beruf des Geschenkgebers oder seine Tätigkeit zu fördern. Gleiches gilt auch für die Geschenke zur Hochzeit von Mitarbeitern (so schon VwGH 29.1.1991, 89/14/0088).

Den beruflichen Zusammenhang mit der eigenen Tätigkeit verneint der Verwaltungsgerichtshof etwa dann, wenn ein Arbeitnehmer als Dienstvorgesetzter seine Mitarbeiter zu einer Feier einlädt. Die Aufwendungen dafür würden zwar beim Arbeitgeber als Sozialaufwand Betriebsausgaben begründen, beim Arbeitnehmer gelten die Aufwendungen als nicht abzugsfähige Aufwendungen der Lebensführung (VwGH 26.4.1994, 91/14/0036, zu den Aufwendungen eines Primararztes für seine Einstandsfeier im Krankenhaus, Weihnachtsgeschenke an Ärzte und Schwestern, Essenseinladungen an Ärzte und an das

Operationsteam; VwGH 16.9.1992, 90/13/0291, zu Geschenken eines Hochschulprofessors an seine Mitarbeiter).

Zum Einwand der Anerkennung derartiger Kosten im Veranlagungsverfahren 2015 wird auf die obigen Ausführungen zum Grundsatz von Treu und Glauben unter Punkt 2 verwiesen.

4. Fachliteratur

Die von der Ehegattin des Beschwerdeführers für ihre Fortbildungskurse angeschaffte Fachliteratur (siehe oben Punkt 1.4) führt zu keinen Werbungskosten beim Beschwerdeführer.

Die Anschaffung von Werken, die von allgemeinem Interesse oder für einen nicht fest abgrenzbaren bzw. abgegrenzten Teil der Allgemeinheit mit höherem Bildungsgrad bestimmt ist, begründet im Allgemeinen nicht abzugsfähige Kosten der Lebensführung. Der Umstand, dass fallweise Anregungen und Ideen für die berufliche Tätigkeit gewonnen werden können, ändert daran nichts. Es ist Sache des Steuerpflichtigen, die Berufsbezogenheit der Druckwerke im Einzelnen darzutun (VwGH 30.1.2001, 96/14/0154). Der Beschwerdeführer brachte dazu im Vorlageantrag (OZ 5) vor, der Harvard Business Manager befasse sich in einer Vielzahl teils wissenschaftlicher teils praktisch orientierter Artikel mit der Vermittlung von Führungswissen und Kompetenzen auf wissenschaftlicher Basis und sei daher dem Begriff Fachliteratur zuzuordnen. Da er ca. 55 Mitarbeiter über mehrere Hierarchieebenen führe, sei eine Auseinandersetzung mit diesem Wissen zwingend erforderlich, um seine Berufschancen zu erhalten.

Nach dem oben unter Punkt 1.4. auszugsweise wiedergegebenen Inhalt eines Heftes sowie der ebenfalls zitierten Selbstauskunft und dem darin angesprochenen Personenkreis ist diese Zeitschrift nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes für einen nicht fest abgrenzbaren Teil der Allgemeinheit mit höherem Bildungsgrad bestimmt. Die geltend gemachten Kosten für drei Hefte dieser - monatlich erscheinenden - Zeitschrift stellen damit keine Werbungskosten dar.

5. Reisekosten

Gemäß § 15 Abs. 1 EStG 1988 liegen Einnahme vor, wenn dem Steuerpflichtigen Geld oder geldwerte Vorteile im Rahmen der Einkunftsarten des § 2 Abs. 3 Z 4 bis 7 zufließen. Geldwerte Vorteile (Wohnung, Heizung, Beleuchtung, Kleidung, Kost, Waren, Überlassung von Kraftfahrzeugen zur Privatnutzung und sonstige Sachbezüge) sind mit den um übliche Preisnachlässe verminderten üblichen Endpreisen des Abgabeortes anzusetzen.

Als Sachbezug für die ÖBB-Jahresnetzkarte erster Klasse wurden vom Arbeitgeber monatlich 236,58 € angesetzt (1/12 des Preises von 2.839,00 €). Mit der Jahreskarte durchgeführte berufliche Fahrten sind in Höhe des jeweils günstigsten Tarifs, höchstens bis zum Sachbezugswert, Werbungskosten (LStR 222c). Nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes hat dagegen eine Aliquotierung zu erfolgen (VwGH 27.3.1996, 92/13/0205; ebenso Doralt, EStG,

§ 15 Tz 142 zu Jahresnetzkarten und Lenneis in Jakom 2019, § 15 Rz 29). Da die Jahreskarte zu Fahrten in der ersten Klasse berechtigt hat und vom Arbeitgeber auch der Sachbezug für die Jahreskarte erster Klasse versteuert wurde, ist als günstigster Tarif für die einzelne Dienstfahrt jener anzusetzen, der für einen Einzelfahrschein erster Klasse aufgewendet werden hätte müssen. Der Beschwerdeführer hat daher zutreffend auch diese in seiner Anlage 4 zu OZ 9 in Ansatz gebracht. Ferner entspricht auch die vom Beschwerdeführer vorgenommene Aliquotierung des Sachbezugswertes der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Die fiktiven Reisekosten von 1.802,60 € (für berufliche Fahrten) und 1.870,10 € (für Fahrten zwischen Familienwohnsitz und Arbeitsstätte) ergeben in Summe 3.672,70 €, sodass die beruflichen Fahrten 49,1 % und die Fahrten im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 50,9 % betragen. Der Sachbezug für die Monate August bis Dezember 2019 in Höhe von 1.182,90 € (5 x 236,58) wurde entsprechend aliquotiert, sodass sich für die beruflichen Fahrten mit den ÖBB Werbungskosten von 580,58 € ergeben, wie sie der Beschwerdeführer in der genannten Anlage auch zutreffend ermittelt hat.

Für die Familienheimfahrten stehen keine gesonderten Werbungskosten zu, da die Reisekosten für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. a EStG 1988 mit dem Verkehrsabsetzbetrag abgegolten sind (siehe dazu unten Punkt 6). Es können daher weder die in eventu begehrten fiktiven Kosten für die Heimfahrten mit den ÖBB in Höhe von 602,32 €, noch die damit im Zusammenhang stehenden Kosten für Taxi und Benutzung der Wiener Linien in Höhe von 168,00 € (Anlage 4 zu OZ 9) als weitere Werbungskosten berücksichtigt werden.

Zu den geltend gemachten Hotelkosten gab der Beschwerdeführer on OZ 14 an, dass es sich dabei um ein Treffen mit Funktionären einer näher bezeichneten ***Bank*** gehandelt habe, und ergänzte: „Die Angelegenheit war zu diskret, daher habe ich damals sicherheitshalber keine Reisekosten geltend gemacht“. Eine berufliche Veranlassung der Hotelkosten wird mit dieser Verantwortung nicht glaubhaft gemacht. Zutreffend wies das Finanzamt in der Beschwerdeentscheidung darauf hin, dass ein solch diskretes Treffen, bei dem sicherheitshalber keine Reisekosten geltend gemacht werden, darauf schließen lässt, dass der Dienstgeber von diesem Treffen keine Kenntnis hatte und damit auch kein dienstlicher Auftrag vorlag.

Eine berufliche Veranlassung ist auch zu den diverse Taxifahrten iHv 214,60 €, die sich der Beschwerdeführer nicht vom Arbeitgeber ersetzen ließ (Anlagen 3/2, 3/4 und 3/5 zu OZ 14), und den „diverse Kosten“ für öffentliche Verkehrsmittel und Parkgebühren im Zusammenhang mit beruflichen Terminen iHv 132,00 €, die vom Arbeitgeber nicht ersetzt wurden (Anlage 3/3 und 3/6 zu OZ 14) nicht glaubhaft gemacht worden. Aus den vorgelegten Belegen ist eine solche Veranlassung nicht ableitbar. Das Finanzamt hat dazu in der Beschwerdeentscheidung (OZ 4) festgestellt, dass mangels Aufstellung der Reiseziele und Angabe, in welchem genauen Zusammenhang diese Fahrten standen, die Kosten nicht als

Werbungskosten anerkannt werden könnten. Eine solche Aufstellung wurde vom Beschwerdeführer auch im Vorlageantrag (OZ 5) nicht nachgereicht, sondern nur ausgeführt: „Bislang waren die von mir geführten Aufzeichnungen als Dokumentation für das Finanzamt ausreichend; auch in anderen Bereichen des Steuerrechts werden sogar Ersatzbelege anerkannt. Die geltend gemachten Kosten sind daher steuerlich anzuerkennen.“

Zu den Kilometergeldern für angebliche Fahrten „innerhalb von Wien“ iHv 152,46 € für Dienstfahrten, die vom Arbeitgeber nicht ersetzt wurden (363 km x 0,42 € amtliches Kilometergeld; OZ 5 und OZ 12 Anlage 5) wird bemerkt, dass im vorgelegten Fahrtenbuch (Anlage 5 zu OZ 12) in der Spalte „privat“, in der nach dem Vorbringen des Beschwerdeführers in der Stellungnahme vom 28.6.2012 die dienstlichen Fahrten innerhalb von Wien, für die kein Kostenersatz durch den Arbeitgeber geleistet wurde, erfasst sein sollen, auch umfangreiche Fahrten außerhalb Wiens enthalten sind (z.B. Fahrt nach St. Georgen 99 km und retour 119 km). Insgesamt ist damit die Verantwortung des Beschwerdeführers unglaubwürdig und wurde damit das Vorliegen diesbezüglicher Werbungskosten gerade nicht glaubhaft gemacht.

Besteht für den Arbeitnehmer die Möglichkeit, ein arbeitgebereigenes Kraftfahrzeug gemäß § 2 Abs. 1 Z 1 Kraftfahrzeuggesetz 1967 für nicht beruflich veranlasste Fahrten einschließlich Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu benutzen, ist gemäß § 4 Abs. 1 Z 1 Sachbezugswerteverordnung, BGBl. II Nr. 416/2001 idF BGBl. II Nr. 314/2019, ein Sachbezug von 2% der tatsächlichen Anschaffungskosten des Kraftfahrzeuges (einschließlich Umsatzsteuer und Normverbrauchsabgabe), maximal 960 Euro monatlich, anzusetzen.

Beträgt die monatliche Fahrtstrecke für Fahrten im Sinne des Abs. 1 im Jahr nachweislich nicht mehr als 500 km, ist gemäß § 4 Abs. 2 Sachbezugswerteverordnung ein Sachbezug im Ausmaß des halben Sachbezugswertes gemäß Abs. 1 anzusetzen. Unterschiedliche Fahrtstrecken in den einzelnen Lohnzahlungszeiträumen sind dabei unbeachtlich.

Zu den Privatfahrten zählen auch Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sowie Familienheimfahrten, nicht aber die Familienheimfahrten bei einem steuerlich anerkannten Familienwohnsitz (Doralt, EStG, § 15 Tz 100).

Da im gegenständlichen Fall keine steuerlich anerkannten Familienheimfahrten vorliegen (siehe oben Punkt 1), stellen die Fahrten von der Wohnung in Wien zum Familienwohnsitz in ***3*** Privatfahrten dar. Die im Fahrtenbuch bei den beruflichen Fahrten erfasste Fahrt am 20.12.2019 von der Wohnung in Wien zum Familienwohnsitz in ***3*** zählt daher zu den Privatfahrten, die sich dadurch für den Zeitraum November bis Dezember 2019 von 983 km auf 1.272 km erhöhen. Die Voraussetzungen für den Ansatz nur des halben Sachbezugswertes liegen damit nicht vor.

6. Pendlerpauschale

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. e EStG 1988 ist Voraussetzung für die Berücksichtigung eines Drittels des Pendlerpauschales, dass der Arbeitnehmer an mindestens vier Tagen, aber nicht mehr als sieben Tagen im Kalendermonat von der Wohnung zur Arbeitsstätte fährt. Diese Voraussetzung ist im vorliegenden Fall für die Monate August bis Oktober 2019, für welche die Gewährung des aliquoten Pendlerpauschales beantragt wurde, nicht erfüllt, da in keinem der Monate jeweils mindestens vier Fahrten von der Wohnung zur Arbeitsstätte zurückgelegt worden waren (Beilage 4 zu OZ 9).

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. h EStG 1988 ist das Pendlerpauschale auch für Feiertage sowie für Lohnzahlungszeiträume zu berücksichtigen, in denen sich der Arbeitnehmer im Krankenstand oder auf Urlaub befindet.

Auch im Falle der Aliquotierung (Drittelung) des Pendlerpauschales ist diese Bestimmung zu beachten. Die LStR 2002 (Rz 250) stellen dabei hinsichtlich der Anzahl der für das Pendlerpauschale erforderlichen Anzahl an Tagen darauf ab, ob im Vormonat ein Anspruch auf ein Pendlerpauschale bestanden hat: Bei einem Anspruch im Vormonat berechnet sich für das laufende Monat die Summe der maßgeblichen Tage aus der Anzahl der Tage, an denen Fahrten von der Wohnung zur Arbeitsstätte tatsächlich erfolgten, zuzüglich der Urlaubs-, Krankenstands- sowie Feiertage, soweit diese Tage grundsätzlich Arbeitstage gewesen wären. Ist im Vormonat kein Pendlerpauschale zugestanden, sollte hingegen nach den LStR im laufenden Monat nur dann ein Anspruch auf ein entsprechendes Pendlerpauschale bestehen, wenn die Summe der Tage, an denen tatsächlich Fahrten von der Wohnung zur Arbeitsstätte erfolgen, mindestens vier beträgt. Diese Differenzierung findet keine Deckung im Gesetzestext (Sutter/Pfalz in Hofstätter/Reichel, EStG, § 16 Abs. 1 Z 6 Tz 26); entscheidend ist, ob die Feststellung getroffen werden kann, dass der Arbeitnehmer, läge kein Krankheitsfall etc. vor, am entsprechenden Tag gearbeitet hätte (Doralt, EStG, § 16 Tz 124) und daher eine Fahrt von der Wohnung zur Arbeitsstätte angefallen wäre. Dazu wurde jedoch vom Beschwerdeführer kein substantiiertes Vorbringen erstattet. Der Anlage 4/3 zu OZ 14, die nur in schwarz/weiß eingescannt wurde, ist zu entnehmen, dass offensichtlich der mehrwöchige Urlaub im Juli 2019 konsumiert wurde. Für die Folgemonate finden sich nur Eintragungen für den 12. und 13. August, 9. September und 11. Oktober. Ob Urlaub oder Krankheit vorlagen, ist der Ablichtung nicht zweifelsfrei zu entnehmen. Dass der Beschwerdeführer an diesen Tagen – wäre er nicht im Urlaub oder Krankenstand gewesen – vom Familienwohnsitz in ***3*** zur Arbeitsstelle in Wien gefahren wäre, wurde weder konkret behauptet noch glaubhaft gemacht.

Das aliquote Pendlerpauschale steht daher für den beantragten Zeitraum nicht zu und wurde vom Finanzamt in der Beschwerdeentscheidung zu Unrecht gewährt.

Bei Einkünften aus einem bestehenden Dienstverhältnis steht als Absetzbetrag gemäß § 33 Abs. 5 Z 4 EStG 1988 ein Pendlereuro in Höhe von jährlich zwei Euro pro Kilometer der einfachen Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte nur dann zu, wenn der

Arbeitnehmer Anspruch auf ein Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 1988 hat. Da dies gegenständlich nicht der Fall ist, steht auch der beantragte Pendlereuro nicht zu.

Die Reisekosten für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sind daher gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. a EStG 1988 mit dem Verkehrsabsetzbetrag abgegolten.

7. Steuerberatungskosten

Gemäß § 18 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 können bei der Ermittlung des Einkommens Steuerberatungskosten, die an berufsrechtlich befugte Personen geleistet werden, als Sonderausgaben abgezogen werden.

Für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen ist gemäß § 21 Abs. 1 BAO in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend. Diese Bestimmung normiert (für das gesamte Abgabenrecht) eine Richtlinie zur Beurteilung abgabenrechtlich relevanter Sachverhalte, eine Beweiswürdigungsregel (VwGH 11.8.1993, 91/13/0005).

Auf dieser wirtschaftlichen Betrachtungsweise beruht die Rechtsprechung über die steuerliche Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen (Doralt, EStG, § 2 Tz 158/2 mwN). Da es sich bei der wirtschaftlichen Betrachtungsweise um eine Beweiswürdigungsregel handelt, dürfen die von der Rechtsprechung entwickelten Kriterien daher nicht als Tatbestandsanforderungen interpretiert werden, und waren aus diesem Grund oben unter Punkt 1.7. im Rahmen der Beweiswürdigung zu prüfen (Doralt, EStG, § 2 Tz 160/1).

Da im Rahmen dieser Beweiswürdigung die Vereinbarung zwischen dem Beschwerdeführer und seiner Ehegattin über die Erbringung von Steuerberatungsleistungen steuerlich nicht anerkannt wurde, stehen die geltend gemachten Sonderausgaben von 700,00 € nicht zu.

8. Mündliche Verhandlung

Gemäß § 274 Abs. 1 lit. a und b BAO hat über die Beschwerde eine mündliche Verhandlung stattzufinden, wenn dies in der Beschwerde oder im Vorlageantrag beantragt wird.

Anträge, die erst in einem die Beschwerde ergänzenden Schreiben gestellt werden, begründen keinen Anspruch auf mündliche Verhandlung (Ritz, BAO⁷, § 274 Tz 3 mit Judikaturnachweisen). In der Stellungnahme vom 24.2.2022 (OZ 28) konnte daher kein wirksamer Antrag auf mündliche Verhandlung gestellt werden.

In der Beschwerde und im Vorlagenantrag ersuchte der Beschwerdeführer um Durchführung einer mündlichen Verhandlung, „sollte die Berufungsbehörde nicht bereits auf Basis der vorliegenden Berufungsschrift und den übermittelten Beilagen meinem Begehren stattgeben“. Bedingte Anbringen sind grundsätzlich unzulässig, da die Prozesshandlung von einem

bestimmten im Verfahrensverlauf eintretenden Ereignis abhängig gemacht und hierdurch ein dem Verfahren abträglicher Schwebezustand herbeigeführt wird. Der Beschwerdeführer macht in seinen Anträgen die Prozesshandlung vom Ausgang des Verfahrens abhängig. Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis VwGH 29.8.2013, 2011/16/0245, erkannt, dass ein unwirksamer bedingter Verhandlungsantrag vorliegt, wenn Beschwerden mit dem Satz enden „für den Fall, dass der Beschwerde nicht ohnedies vollinhaltlich stattgegeben wird, wird die Abhaltung einer mündlichen Beschwerdeverhandlung beantragt.“

Da im gegenständlichen Fall somit kein wirksamer Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung vorlag, wurde eine solche nicht anberaumt. Abgesehen davon war eine solche aufgrund der umfangreichen Unterlagen Vorlage durch den Beschwerdeführer zur Feststellung des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes auch nicht notwendig.

2.2. 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. Solche Rechtsfragen waren im vorliegenden Fall nicht zu klären. Das Bundesfinanzgericht folgte bei seiner Entscheidung der zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Zu Punkt 1.7 der Entscheidungsgründe wird darauf hingewiesen, dass der Verwaltungsgerichtshof als Rechtsinstanz tätig und zur Überprüfung der Beweiswürdigung im Allgemeinen nicht berufen ist. Eine im Einzelfall vorgenommene Beweiswürdigung wirft daher regelmäßig keine über den Einzelfall hinausgehende Rechtsfrage iSd Art. 133 Abs. 4 B-VG auf (vgl. VwGH 30.6.2015, Ra 2015/15/0028 mwN). Eine ordentliche Revision ist damit im gegenständlichen Fall nicht zulässig.

Linz, am 31. August 2023