

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Annika Streicher in der Beschwerdesache ***Bf***, ***Bf-Adr***, vertreten durch CJH Steuerberatung GmbH, Papagenogasse 1A Tür 6A, 1060 Wien, über die Beschwerde vom 21. Juni 2024 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 23. Mai 2024 betreffend Wiederaufnahmebescheide Einkommensteuer 2019 bis 2021, Einkommensteuerbescheide 2019 bis 2021 und Anspruchszinsenbescheid 2021 Steuernummer ***Bf-StNr*** zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde hinsichtlich Wiederaufnahmebescheide Einkommensteuer 2019 bis 2021 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet **abgewiesen**.

II. Die Beschwerde hinsichtlich Einkommensteuerbescheid 2019 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet **abgewiesen**.

III. Der Beschwerde hinsichtlich Einkommensteuerbescheide 2020 und 2021 wird gemäß § 279 BAO **teilweise Folge gegeben**.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

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

IV. Die Beschwerde hinsichtlich Anspruchszinsenbescheid 2021 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet **abgewiesen**.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer (in der Folge „Bf.“) war im Beschwerdezeitraum 2019 bis 2021 als HTL-Lehrer, Vortragender (u.a. an Fachhochschulen), Schulungsleiter und Ziviltechniker (Gutachter) tätig.

Der Bf. wurde einer **Außenprüfung** unterzogen, die mit Außenprüfungsbericht vom 24.5.2024 abgeschlossen wurde. Nach den Feststellungen der Außenprüfung habe der Bf. u.a. ungerechtfertigterweise Kilometergelder aufgrund eines mangelhaft geführten Fahrtenbuchs, Kosten für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und Personalaufwendungen für die Beschäftigung seiner Ehegattin als Kanzleikraft geltend gemacht.

In der Folge wurden hinsichtlich Einkommensteuer 2019 bis 2021 und Umsatzsteuer 2019 bis 2021 Wiederaufnahmebescheide vom 23.5.2024 erlassen. Die Einkommensteuer 2019 bis 2021 sowie die Umsatzsteuer 2019 bis 2021 und damit einhergehende Nachforderungen wurden mit neuen Sachbescheiden vom selben Datum festgesetzt. Ebenso ergingen am selben Tag ein Anspruchszinsenbescheid 2021 und ein Vorauszahlungsbescheid 2024 (in der Folge gemeinsam „**angefochtene Bescheide**“).

Mit **Antrag** vom 20.6.2024 beantragte der Bf. die Herabsetzung der Einkommensteuervorauszahlung 2024 auf Null. Diesem Antrag wurde mit **Vorauszahlungsbescheid 2024** vom 21.6.2024 entsprochen.

Die Bf. erhob innerhalb offener Rechtsmittelfrist am 21.6.2024 **Beschwerde** gegen die angefochtenen Bescheide und beantragte das Unterbleiben einer Beschwerdeverentscheidung sowie die Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

Mit **Schreiben** vom 2.9.2024 nahm der Bf. die Beschwerde hinsichtlich der Wiederaufnahmebescheide Umsatzsteuer 2019-2021 und der Umsatzsteuerbescheide 2019-2021 zurück.

Die belangte Behörde legte die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht mit **Vorlagebericht** vom 19.9.2024 vor und beantragte die Abweisung der Beschwerde.

Mit Schreiben vom 15.11.2024 reichte der Bf. eine ausführliche **Beschwerdebegründung** nach.

Mit **Verfügung** des Geschäftsverteilungsausschusses vom 3.2.2025 wurde der Akt der mit 1.2.2025 neu besetzten Gerichtsabteilung 6004 zugewiesen.

Mit **E-Mail** vom 19.8.2025 forderte das Gericht den Bf. auf, Arbeitsproben seiner Ehegattin zu übermitteln.

Dieser Aufforderung kam der Bf. mit **E-Mail** vom 29.8.2025 nach.

Die vom Bf. bereitgestellten Unterlagen wurden der belangten Behörde mit **Beschluss** vom 2.9.2025 übermittelt.

Am 5.9.2025 wurde die beantragte mündliche **Verhandlung** unter Ladung der Ehegattin des Bf. als Zeugin durchgeführt. Zum Beschwerdeumfang hinsichtlich der Einkommensteuerbescheide 2019 bis 2021 stellte der Bf. im Zuge der mündlichen Verhandlung klar, diese umfasse nur die Themen (i) Fahrtkosten, (ii) Arbeitszimmer und (iii) Personalaufwendungen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Bf. verfügt über eine universitäre Ausbildung im Bereich der *****1*****. Im Beschwerdezeitraum erzielte er Einkünfte aus Tätigkeiten als HTL-Lehrer, Vortragender/Schulungsleiter an Fachhochschulen und anderen Einrichtungen sowie Ziviltechniker (Gutachter).

Im Rahmen seiner Tätigkeiten als Ziviltechniker und Vortragender unternahm der Bf. laufend, so auch in den Jahren 2020 und 2021, beruflich veranlasste Fahrten (2020: 2.950 km; 2021: 2.367 km). Zusätzlich dazu machte der Bf. Kilometergeld für Fahrten zu Fachhochschulen, an denen er Vorträge im Rahmen eines vorgegebenen Studienplans abhielt, deren Vergütungen die Fachhochschulen der Lohnsteuer unterwarfen, geltend (2019: 5.855 km; 2020: 4.610 km; 2021: 4.417 km). Im Rahmen seiner Tätigkeit als Lehrer machte der Bf. für Fahrten zur Schule ein Pendlerpauschale iHv EUR 3.672 p.a. geltend, das entsprechend in den Lohnzetteln der Bildungsdirektion ausgewiesen wurde.

Der Kanzleisitz der Ziviltechnikerkanzlei des Bf. befindet sich in seinem Privathaus. Hier befindet sich ein Arbeitszimmer, das nicht über einen eigenen Eingang verfügt. Das Arbeitszimmer ist mit Büromöbeln (Schreibtische, Regale, Kästen) und dem notwendigen technischen Equipment (Computer, Drucker etc.) ausgestattet. Im Arbeitszimmer werden ausschließlich beruflich benötigte Gegenstände verwahrt. Der Bf. nutzt das Arbeitszimmer für seine Ziviltechnikertätigkeit und seine Vortragstätigkeit. Dem Bf. steht kein externes Arbeitszimmer bei seinen Auftraggebern zur Verfügung.

Die Ehegattin des Bf. unterstützte ihn im Beschwerdezeitraum durch diverse Sekretariatstätigkeiten (Korrekturlesen, Korrespondenz, Buchhaltung, Erstellung von Prüfungen aus einem Fragenpool, Korrektur von Multiple-Choice-Prüfungen etc.), für die ein gewisses technisches Grundverständnis erforderlich ist, über das sie verfügt. Der Bf. machte in Bezug auf die Beschäftigung seiner Ehegattin die folgenden Betriebsausgaben geltend:

- 2019: EUR 6.321,88
- 2020: EUR 6.484,06
- 2021: EUR 7.535,61

Der Beschäftigung der Ehegattin des Bf. lag kein Dienstverhältnis zugrunde.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den übermittelten Aktenteilen, den vom Bf. vorgelegten Unterlagen und sonstigen Erläuterungen, dem elektronischen Steuerakt und folgender Beweiswürdigung:

Fahrtkosten

Der Bf. macht Fahrtkosten sowohl für Fahrten im Rahmen seiner selbständigen Tätigkeiten als Ziviltechniker und Vortragender als auch für Fahrten im Rahmen seiner der Lohnsteuer unterworfenen Vortragstätigkeit an Fachhochschulen geltend. Für beide Arten von Fahrten wurden unterschiedliche Aufzeichnungen vorgelegt.

Der Nachweis von Fahrtkosten erfolgt grundsätzlich mit einem Fahrtenbuch. Das Fahrtenbuch hat die beruflichen und privaten Fahrten zu enthalten (VwGH 28.2.1964, 2176/63), es soll fortlaufend, zeitnah und übersichtlich geführt sein und Datum, Kilometerstrecke, Ausgangs- und Zielpunkt sowie Zweck jeder einzelnen Fahrt zweifelsfrei und klar angeben (*Zorn in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG § 16 Rz 220 mwN). Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kann überdies von einem einwandfreien Nachweis der Fahrtkosten dann nicht gesprochen werden, wenn die maßgebenden Aufzeichnungen keine Angaben über den jeweils verwendeten Pkw und die Anfangs- und Endkilometerstände von Dienstfahrten enthalten. Einwandfreie Nachweise ermöglichen die Kontrolle sowohl des dienstlichen Zweckes der einzelnen Fahrt als auch der tatsächlich zurückgelegten Fahrtstrecke (VwGH 21.10.1993, 92/15/0001). Ein ordnungsgemäß geführtes Fahrtenbuch gibt demgemäß auch die Fahrtroute sowie die Dauer und den konkreten Gegenstand der dienstlichen Verrichtung wieder (BFG 3.10.2016, RV/7105795/2015).

Die vom Bf. vorgelegten Aufzeichnungen hinsichtlich Fahrten im Rahmen seiner selbständigen Tätigkeiten enthalten folgende Angaben: Datum der beruflichen Fahrt, benutzter Pkw, Ziel/Grund (z.B. Baubesprechung, Referententagung), Kilometeranfangs- und -endstand, gefahrene Kilometer. Somit enthalten die Aufzeichnungen nicht sämtliche der in der Judikatur geforderten Inhaltsbestandteile. Augenfällig ist, dass die Kilometeranfangs- und -endstände laut Fahrtenbuch nicht mit den Kilometerständen laut den Rechnungen eines Autohauses zusammenpassen. Laut einer Rechnung vom 23.4.2020 für eine Reifenmontage wies der benutzte Pkw zu diesem Datum einen Kilometerstand von 44.834 auf. Der zeitlich nächste Fahrtenbucheintrag vom 26.5.2020 weist aber einen Kilometeranfangsstand von 43.345 auf.

Laut einer Rechnung vom 19.4.2021 für eine Reifenmontage wies der benutzte Pkw zu diesem Datum einen Kilometerstand von 63.293 auf. Der zeitlich nächste Fahrtenbucheintrag vom 29.4.2021 weist aber einen Kilometeranfangsstand von 62.806 auf.

Auch ein mangelhaft geführtes Fahrtenbuch unterliegt aber der freien Beweiswürdigung (BFG 1.8.2023, RV/7101462/2020). Dass der Bf. die in der vorgelegten Aufstellung enthaltenen Fahrten tatsächlich unternommen hat, wird als glaubhaft angesehen. Die erkennende Richterin hat die jeweils angeführte Kilometeranzahl mittels Google Maps überprüft und es haben sich bei den meisten Positionen nur geringfügige Abweichungen gezeigt, die auf die ungenauen Ortsabgaben zurückgeführt werden können. Vielfach werden im Routenplaner mehrere mögliche Strecken angeführt, wovon jeweils eine der verfügbaren Strecken im Wesentlichen die vom Bf. angeführte Kilometeranzahl aufweist. Die fehlerhaften Kilometerstände deuten aus Sicht des erkennenden Gerichtes nicht darauf hin, dass die angeführten Fahrten gar nicht durchgeführt wurden, sondern darauf, dass die Einträge im Fahrtenbuch nicht zeitnah vorgenommen wurden.

Die vom Bf. vorgelegten Aufzeichnungen hinsichtlich seiner der Lohnsteuer unterworfenen Vortragstätigkeit an Fachhochschulen enthalten folgende Angaben: Datum der beruflichen Fahrt, Wochentag, Ziel (FH ***2***, FH ***3***, ***4***), gefahrene Kilometer, Bahnhofsfahrten. Diese Aufzeichnungen weisen einen Großteil der laut Rechtsprechung nötigen Anforderungen an ein Fahrtenbuch nicht auf. Auch ein mangelhaft geführtes Fahrtenbuch unterliegt aber der freien Beweiswürdigung (BFG 1.8.2023, RV/7101462/2020). Dass der Bf. die in der vorgelegten Aufstellung enthaltenen Fahrten tatsächlich unternommen hat, wird als glaubhaft angesehen. Die erkennende Richterin hat die jeweils angeführte Kilometeranzahl mittels Google Maps überprüft und es haben sich bei den meisten Positionen nur geringfügige Abweichungen gezeigt, die auf die ungenauen Ortsabgaben zurückgeführt werden können. Vielfach werden im Routenplaner mehrere mögliche Strecken angeführt, wovon jeweils eine der verfügbaren Strecken im Wesentlichen die vom Bf. angeführte Kilometeranzahl aufweist.

Dass der Bf. im Rahmen seiner der Lohnsteuer unterworfenen Vortragstätigkeit an Fachhochschulen im Rahmen eines vorgegebenen Studienplans tätig wurde, ergibt sich aus seiner Befragung im Zuge der mündlichen Verhandlung.

Dass der Bf. für seine Tätigkeit als Lehrer das volle Pendlerpauschale geltend gemacht hat, ergibt sich aus den im Steuerakt vorliegenden Lohnzetteln der Bildungsdirektion.

Arbeitszimmer

Die Angaben zur Ausstattung und Nutzung des Arbeitszimmers ergeben sich aus der Befragung des Bf. im Rahmen der mündlichen Verhandlung, die auch seitens der belangten Behörde nicht bestritten wurden, und dem Akt.

Personalaufwendungen

Bei Rechtsbeziehungen zwischen Nahestehenden ist es in besonderem Maße erforderlich, die Sphären von Einkommenserzielung und -verwendung sauber zu trennen. Ein Interessengegensatz, wie er unter Fremden besteht, kann insbesondere bei Personen, die zueinander in einem besonderen persönlichen Naheverhältnis stehen, also etwa bei Angehörigen im Sinne des § 25 BAO, wozu Ehegatten zählen, fehlen (VwGH 19.3.2021, Ra 20 21/13/0034). Ein Dienstverhältnis zwischen nahen Angehörigen ist steuerrechtlich nur dann anzuerkennen, wenn es ernsthaft gewollt ist. Maßstab für die Ernsthaftigkeit ist, dass die gegenseitigen Beziehungen aus dem Vertragsverhältnis im Wesentlichen die gleichen sind, wie sie zwischen Fremden bestehen würden (VwGH 17.5.1989, 88/13/0038).

Verträge zwischen nahen Angehörigen werden nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes unbeschadet ihrer zivilrechtlichen Wirksamkeit steuerlich grundsätzlich nur dann anerkannt, wenn sie **(i)** nach außen ausreichend in Erscheinung treten (Publizität), **(ii)** einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und **(iii)** auch unter Fremden so abgeschlossen worden wären (Fremdvergleich) (z.B. VwGH 18.4.2007, 2004/13/0025; Jakom/Ebner/Marschner EStG 2025 § 4 Rz 332). Die Bedeutung dieser Kriterien liegt im Bereich der Beweiswürdigung (VwGH 6.10.1992, 89/14/0078; 24.9.2003, 97/13/0232).

Ad (i): Grundsätzlich müssen vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen die gleichen Formvoraussetzungen erfüllen, die unter Fremden üblich sind. Schriftform ist daher nicht zwingend Voraussetzung, außer diese ist nach Art und Inhalt des Vertrags üblich (Jakom/Ebner/Marschner EStG, 2025, § 4 Rz 333). Wenn eine schriftliche Vereinbarung nicht vorliegt, so müssen jedoch zumindest die wesentlichen Vertragsbestandteile mit ausreichender Deutlichkeit festgelegt sein (VwGH 1.7.2003, 97/13/0215; 17.12.08, 2004/13/0056).

Ein schriftlicher Dienstvertrag zwischen dem Bf. und seiner Ehegattin liegt nicht vor. Es wurde ein mit 1.1.2010 datierter Dienstzettel ausgestellt, der vom Bf. und seiner Ehegattin unterzeichnet wurde und folgende Angaben enthält: Anstellungsdatum; Dienstort; Bezeichnung der Tätigkeit; durchschnittliche Beschäftigungsdauer pro Woche; Bruttobezug; kollektivvertragliche Einstufung; erlernter Beruf; Angestelltenjahre bisher; Hinweis darauf, dass bzgl. Kündigung im Falle von Angestellten die Bestimmungen des AngG und im Falle von Arbeitern die Bestimmungen der GewO bzw. des Kollektivvertrags gelten und dass bzgl. Urlaub die Bestimmungen des UrlG bzw. des LAG oder der BUAG gelten.

Der Dienstzettel gibt mündliche Vereinbarungen wieder, die Unterschrift des Arbeitnehmers am Dienstzettel bestätigt lediglich die Übernahme des Dienstzettels (OGH 14.3.2001, 9 Ob A 27/01p). Die Unterschrift des Arbeitnehmers am Dienstzettel bestätigt nicht den Inhalt der mündlichen arbeitsvertraglichen Vereinbarungen und ist keine Willenserklärung (vgl. *Rauch*, Arbeitsrecht für Arbeitgeber²², 2022, Kap. 12).

Aus Sicht des erkennenden Gerichts ist das Kriterium der Publizität gegenständlich nicht erfüllt. Aufgrund der Formfreiheit des ABGB ist es zwar zivilrechtlich zulässig, einen Dienstvertrag mündlich abzuschließen, allerdings hätten fremde Dritte wohl zu Beweis Zwecken Wert darauf gelegt, dass die mündlich getroffenen Vereinbarungen verschriftlicht werden (so auch BFG 30.4.2025, RV/1100408/2020).

Ad (ii): Als zweites Kriterium verlangt der Verwaltungsgerichtshof von Angehörigenvereinbarungen einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt (VwGH 26.2.2013, 2010/15/0014). Nicht nur bei Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen gilt der Grundsatz, dass bei zweifelhaftem Vertragsinhalt derjenige, der sich darauf beruft, zur Aufklärung besonders beizutragen hat, verbleibende Zweifel gehen zu seinen Lasten (Jakom/*Ebner/Marschner* EStG, 2025, § 4 Rz 334). Unbestimmte vertragliche Regelungen sprechen gegen einen klaren Vertragsinhalt (VwGH 22.9.1992, 88/14/0074). Die erbrachten (und honorierten) Leistungen müssen konkret und detailliert erfasst und dargestellt werden. Die Leistungsbeschreibung muss in einem solchen Maße konkret sein, dass die Einschätzung des genauen Marktwertes der Leistung möglich ist und in der Folge die Feststellung getroffen werden kann, ob auch ein fremder Dritter jene Gegenleistung zu erbringen bereit gewesen wäre (Jakom/*Ebner/Marschner* EStG, 2025, § 4 Rz 334).

Aus Sicht des erkennenden Gerichts ist dieses Kriterium erfüllt.

Ad (iii): Hier ist eine zweifache Prüfung dahingehend vorzunehmen, ob der Vertrag im äußeren Erscheinungsbild in dieser Form abgeschlossen worden wäre (formeller Aspekt) und ob der Vertrag mit den konkreten Vertragsinhalten in dieser Form abgeschlossen worden wäre (materieller Aspekt) (VwGH 13.12.1988, 85/13/0041; *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²⁴ § 2 Rz 165/2). Es ist zu hinterfragen, ob der Vereinbarung ein angemessener Leistungsaustausch oder das Naheverhältnis zugrunde liegt. Abzustellen ist ein Vergleich mit dem üblichen Verhalten einander fremd gegenüberstehender Personen bei vergleichbaren Leistungsbeziehungen (VwGH 1.12.1992, 92/14/0149). Maßgeblich ist die „im allgemeinen Wirtschaftsleben geübte Praxis“ (VwGH 21.3.1996, 95/15/0092).

Dieses Kriterium ist aus Sicht des erkennenden Gerichts gegenständlich nicht erfüllt. Der Bf. erzielte in den Beschwerde Jahren nur geringe Einkünfte aus seiner selbständigen Tätigkeit (2019: EUR 4.273,96; 2020: EUR 5.061,00; 2021: EUR 6.544,00). Setzt man diese Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Relation zu den für die Beschäftigung der Ehegattin geltend gemachten Personalaufwendungen (2019: EUR 6.321,88; 2020: EUR 6.484,06; 2021: EUR 7.535,61) ist es schwer vorstellbar, dass der Bf. auch eine ihm fremde Person zu diesen Konditionen beschäftigt hätte. Das Gehalt einer fremden Person hätte den wirtschaftlichen Einflussbereich des Bf. endgültig verlassen, während das an die Ehegattin gezahlte Gehalt im familiären Wirtschaftskreislauf verblieb. Der Eindruck der Fremdunüblichkeit ergibt sich weiters aus der Aussage der Ehegattin des Bf., sie habe sich die Arbeit zeitlich frei einteilen können, um auch

ihren familiären Verpflichtungen gerecht zu werden. Auch der Bf. sagte aus, in Anbetracht der familiären Verpflichtungen seiner Ehegattin sei es ihm nicht so wichtig gewesen, zu welchen Zeiten sie ihre Arbeitsstunden ableiste. Es ist schwer vorstellbar, dass auch einer fremden Person eine derartige völlige Flexibilität in der Ableistung der vereinbarten Arbeitszeit zugestanden worden wäre.

Wie sich aus der VwGH-Judikatur ergibt, muss nicht nur der Abschluss der Angehörigenvereinbarung den dargestellten Kriterien entsprechen, sondern auch deren tatsächliche Umsetzung (z.B. VwGH 29.6.1995, 93/15/0115; 24.10.1995, 92/14/0020; 17.12.2001, 98/14/0137; 31.3.2003, 98/14/0164). So muss auch die Durchführung des Vertrages ausreichend nach außen zum Ausdruck kommen und mit dem Inhalt der Vereinbarung übereinstimmen (VwGH 28.10.2009, 2005/15/0118). In diesem Zusammenhang ist für den gegenständlichen Fall festzuhalten, dass das erkennende Gericht Zweifel an der Ernsthaftigkeit der zwischen dem Bf. und seiner Ehegattin geschlossenen Vereinbarung hegt. Hier muss zunächst darauf hingewiesen werden, dass laut Dienstzettel zwei Arbeitstage vereinbart wurden, während die vorgelegten Arbeitszeitaufzeichnungen in den Streitjahren wöchentlich meist vier, mindestens aber drei Arbeitstage ausweisen. Ein neuer Dienstzettel wurde allerdings erst mit 1.1.2024 ausgefertigt, für den Beschwerdezeitraum galt also noch der Dienstzettel vom 1.1.2010. Auch, ob die Arbeitszeitaufzeichnungen überhaupt die realen Gegebenheiten widerspiegeln, ist völlig unklar. Beispielsweise ist über den gesamten Beschwerdezeitraum nur ein einziger Krankenstand im März/April 2020 verzeichnet, sonst ist stets Arbeit an drei bis vier Tagen eingetragen. Die Ehegattin des Bf. gab dazu im Zuge ihrer Zeugenbefragung zunächst an, sie habe die Arbeit ja nach ihrer Genesung erledigen können. Auf Nachfrage des Gerichts, warum dann dennoch jede Woche Arbeit an drei bis vier Tagen vermerkt ist, gab die Zeugin sodann an, sie könne sich nicht an größere Krankenstände erinnern. Das erweckt den Eindruck, die Arbeitszeitaufzeichnungen seien nicht den tatsächlichen Gegebenheiten entsprechend ausgefüllt worden, und als habe die Zeugin dieses Zugeständnis mit ihrer Aussage, sie könne sich gar nicht an größere Krankenstände erinnern, wieder abschwächen wollen. Der Eindruck, dass es sich bei den vorgelegten Arbeitszeitaufzeichnungen um reine Pro-forma-Aufzeichnungen handelt, wird verstärkt durch die Aussage des Bf., dass es in Kleinbetrieben üblich sei, die Sollstunden in den Arbeitszeitaufzeichnungen regelmäßig über die gesamte Woche zu verteilen, alles andere sei nicht praktikabel. Die tatsächlichen Gegebenheiten bleiben unklar, was eine Beurteilung, ob die Durchführung des Vertrages mit dem Inhalt der Vereinbarung übereinstimmt, unmöglich macht. Diese Unklarheit geht zulasten des Bf.

Somit ist zusammenfassend festzuhalten, dass die nach der Angehörigenjudikatur des Verwaltungsgerichtshofes für die steuerliche Anerkennung des Dienstverhältnisses zu erfüllenden Voraussetzungen nicht erfüllt sind. Selbst wenn man, wie vom Bf. vorgebracht, die Personalaufwendungen in Relation zu seinen gesamten Einkünften (also auch zu jenen aus

unselbständigen Tätigkeiten) setzen würde, würde dies an der Gesamtbeurteilung aufgrund der aufgezählten weiteren Gründe nichts ändern.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Gem. § 303 Abs. 1 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen u.a. dann zulässig, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anderslautenden Bescheid herbeigeführt hätte. In den Begründungen zu den beschwerdegegenständlichen Wiederaufnahmebescheiden wurde auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung verwiesen. Der Verweis auf den Betriebsprüfungsbericht, aus dem der Wiederaufnahmegrund eindeutig hervorgeht, reicht aus (VwGH 9.7.2024, Ra 2023/13/0142). Die Kenntnis des von der belangten Behörde herangezogenen Wiederaufnahmegrundes ist auch grundsätzlich geeignet, im Spruch anderslautende Einkommensteuerbescheide herbeizuführen.

Bei der amtswegigen Wiederaufnahme handelt es sich um eine Ermessensentscheidung, deren Rechtmäßigkeit unter Bedachtnahme auf § 20 BAO zu beurteilen ist. Gem. § 20 BAO sind Ermessensentscheidungen innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen des Ermessens nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Dabei ist dem Gesetzesbegriff „Billigkeit“ die Bedeutung von „Angemessenheit“ in Bezug auf berechnete Parteiinteressen und dem Begriff „Zweckmäßigkeit“ das öffentliche Interesse insbesondere an der Einhebung der Abgaben beizulegen. Bei einer derartigen im Rahmen der Ermessensübung vorzunehmenden Interessenabwägung verbietet eine Geringfügigkeit der hervorgekommenen neuen Tatsachen in der Regel den Gebrauch der Wiederaufnahmemöglichkeit (VwGH 28.5.1997, 94/13/0032). Da der von der belangten Behörde herangezogene Wiederaufnahmegrund steuerliche Auswirkungen in bedeutsamer Höhe in Sachbescheiden bewirken kann, erweist sich die Ermessensübung als korrekt.

Die Beschwerde gegen die Wiederaufnahmebescheide Einkommensteuer 2019 bis 2021 ist daher abzuweisen.

3.2. Zu Spruchpunkten II. (Abweisung) und III. (Abänderung)

Fahrtkosten

Hinsichtlich der geltend gemachten Fahrtkosten muss unterschieden werden zwischen den Fahrten iZm den selbständigen Tätigkeiten als Ziviltechniker und Vortragender/Schulungsleiter

und Fahrten iZm der der Lohnsteuer unterworfenen Tätigkeit als Vortragender an Fachhochschulen.

Zu den Fahrten iZm den selbständigen Tätigkeiten als Ziviltechniker und Vortragender/Schulungsleiter:

Gem. § 4 Abs. 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind. Fahrtkosten sind Betriebsausgaben (z.B. VwGH 27.8.2008, 2008/15/0196). Fahraufwendungen sind in der tatsächlich angefallenen Höhe als Betriebsausgaben zu berücksichtigen. Ein Wahlrecht auf Berücksichtigung der Fahrtkosten durch den Ansatz der amtlichen Kilometergelder an Stelle der tatsächlichen Aufwendungen besteht nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht (vgl. VwGH 20.2.2008, 2005/15/0074; 8.10.1998, 97/15/0073). Es ist aber anerkannt und üblich, bei Fehlen eines exakten Kostennachweises die Schätzung in Bezug auf ein nicht zum Betriebsvermögen gehörendes Fahrzeug mit dem amtlichen Kilometergeld vorzunehmen (VwGH 27.8.2008, 2008/15/0196; Zorn in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²⁴ § 4 Tz 330).

Somit sind die Fahrten im Rahmen der selbständigen Tätigkeiten als Ziviltechniker und Vortragender mit dem amtlichen Kilometergeld von EUR 0,42/km, somit im Jahr 2020 EUR 1.239,00 und im Jahr 2021 EUR 994,14, als Betriebsausgaben abzugsfähig.

Zu den Fahrten iZm der der Lohnsteuer unterworfenen Vortragstätigkeit an Fachhochschulen:

Gem. § 25 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 gelten Bezüge, Auslagenersätze und Ruhe-(Versorgungs-)Bezüge von Vortragenden, Lehrenden und Unterrichtenden, die diese Tätigkeit im Rahmen eines von der Bildungseinrichtung vorgegebenen Studien-, Lehr- oder Stundenplanes ausüben, als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Das Gesetz enthält insoweit eine Fiktion, nach Vortragende, Lehrende und Unterrichtende, die nicht in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 EStG 1988 beschäftigt sind, dennoch für einkommensteuerliche Zwecke als Dienstnehmer behandelt werden (Geringer/Kirchmayr in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²⁴ § 25 Tz 74). Da der Bf. diese Tätigkeit auf Grund vorgegebener Studienpläne ausübt, handelt es sich bei den dafür bezogenen Entgelten um Einkünfte im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 5 EStG 1988. Da es sich um Fahrten in Zusammenhang mit Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit handelt, können die Fahrten allenfalls als Werbungskosten, nicht aber als Betriebsausgaben berücksichtigt werden.

Beruflich veranlasste Fahraufwendungen sind gem. § 16 Abs. 1 EStG 1988 stets in ihrer tatsächlichen Höhe als Werbungskosten anzusetzen, Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sind aber gem. § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 in pauschaler Form mit dem Verkehrsabsetzbetrag bzw. gegebenenfalls mit dem Pendlerpauschale plus Pendlereuro abgegolten. Liegen mehrere Dienstverhältnisse (gegenständlich zur Bildungsdirektion und zu Fachhochschulen) vor, können diese in Hinblick auf die Wegstrecken und das aliquot zustehende Pendlerpauschale grundsätzlich kumuliert werden. Jedoch besteht eine

Begrenzung mit dem Höchstbetrag nach § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c und d EStG 1988, gem. § 16 Abs. 1 Z 6 lit. e EStG 1988 steht einem Steuerpflichtigen im Kalendermonat höchstens ein Pendlerpauschale in vollem Ausmaß zu (Zorn in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²⁵ § 16 Tz 125; s auch BFG 19.9.2023, RV/7100082/2020). Da der Bf. für sein Dienstverhältnis zur Bildungsdirektion bereits das höchstmögliche Pendlerpauschale (EUR 3.672 p.a.) erhalten hat, ist eine weitere Berücksichtigung der Kosten iZm Fahrten zu den Fachhochschulen nicht möglich.

Zum seitens des Bf. vorgelegten „Informationsblatt für externe LektorInnen der ***5*** (Stand Jänner 2024)“ ist anzumerken, dass derartige Informationsblätter keine Rechtsverbindlichkeit für das Bundesfinanzgericht entfaltet. Zudem ist darauf hinzuweisen, dass das Informationsblatt Ausführungen dazu enthält, unter welchen Bedingungen die Fahrten zur Fachhochschule als Werbungskosten angesetzt werden können. Dass die Fahrten grundsätzlich als Werbungskosten abgesetzt werden könnten, wird seitens des erkennenden Gerichts nicht bestritten, jedoch hat der Bf. in sämtlichen Beschwerdejahren bereits ein Pendlerpauschale im Höchstausmaß geltend gemacht.

Arbeitszimmer

Ein Arbeitszimmer ist ein Raum, dem der Charakter eines Wohn- oder Büroraums zukommt (VwGH 18.10.12, 2008/15/0236), nicht aber ein Raum, der auf Grund seiner funktionellen Zweckbestimmung und Ausstattung von vornherein der betrieblichen/beruflichen Sphäre des Steuerpflichtigen zuzuordnen ist (VwGH 29.7.10, 2006/15/0006). Im Wohnungsverband liegt ein Arbeitszimmer, wenn es nach der Verkehrsauffassung Teil der Wohnung/des Einfamilienhauses ist und über einen gemeinsamen Eingang mit den Wohnräumen verfügt (VwGH 29.7.10, 2006/15/0006). Gegenständlich liegt demnach ein Arbeitszimmer im Wohnungsverband vor.

Das Arbeitszimmer im Wohnungsverband ist notwendiges Betriebsvermögen, wenn es in Bezug auf eine betriebliche Einkunftsquelle **(i)** tatsächlich ausschließlich oder nahezu ausschließlich betrieblich genutzt wird, **(ii)** die Notwendigkeit für ein solches Arbeitszimmer besteht (VwGH 31.10.2000, 95/15/0186; 8.5.2003, 2000/15/0176; 7.10.2003, 99/15/0203; 25.7.2013, 2011/15/0104) und **(iii)** den Tätigkeitsmittelpunkt des Steuerpflichtigen bildet (Jakom/*Peyerl* EStG 2025 § 20 Rz 41 ff).

Ad i: Für dieses Kriterium ist erforderlich, dass der Arbeitsraum nahezu ausschließlich betrieblich/beruflich genutzt wird (VwGH 25.10.06, 2004/15/0148). Eine allfällige private Nutzung des Raums darf nur von untergeordneter Bedeutung sein (VwGH 28.11.01, 2000/13/0145). Dieses Kriterium ist gegenständlich erfüllt.

Ad ii: Notwendigkeit bedeutet, dass der Raum entsprechend ausgelastet ist (VwGH 18.10.17, Ra 2016/13/0028), eine bloß gelegentliche betriebliche/berufliche Nutzung reicht nicht aus (VwGH 12.9.96, 94/15/0073). Auch dieses Kriterium ist gegenständlich erfüllt.

Ad iii: Schließlich muss das Arbeitszimmer den Tätigkeitsmittelpunkt des Steuerpflichtigen bilden. Das Merkmal des Mittelpunkts der „gesamten“ betrieblichen/beruflichen Tätigkeit ist aus der Sicht der jeweiligen Einkunftsquelle im Sinne der gesamten Tätigkeit im Rahmen eines konkreten Betriebs oder der gesamten Betätigung im Rahmen einer konkreten beruflichen Betätigung zu beurteilen (VwGH 27.6.2000, 98/14/0198). Eine Einkunftsquelle umfasst alle derselben Einkunftsart zuzuordnenden Tätigkeitsbereiche, die in einem engen sachlichen Wirkungszusammenhang stehen, mögen sie auch in unterschiedlichen Leistungen in Erscheinung treten, z.B. eine schriftstellerische und vortragende Tätigkeit auf demselben Fachgebiet (VwGH 28.5.2009, 2006/15/0299). Gegenständlich bilden die in engem sachlichem Zusammenhang stehenden selbständigen Tätigkeiten des Bf. als Ziviltechniker und als Vortragender/Schulungsleiter eine Einkunftsquelle. Eine einkunftsquellenübergreifende Betrachtung ist nicht anzustellen (VwGH 24.4.2002, 98/13/0193).

Der Mittelpunkt einer Tätigkeit ist nach ihrem materiellen Schwerpunkt zu beurteilen, somit nach dem „typischen Berufsbild“ und nicht nach den Gegebenheiten im Einzelfall (VwGH 24.10.2005, 2001/13/0272). Liegt der materielle Schwerpunkt einer Tätigkeit nach dem typischen Berufsbild nicht im häuslichen Arbeitszimmer, kommt es nicht darauf an, ob das Arbeitszimmer in zeitlicher Hinsicht zu mehr als der Hälfte der Tätigkeit im Rahmen der konkreten Einkunftsquelle benutzt wird (VwGH 19.4.2006, 2002/13/0202 Vortragender). Der Umstand, dass der Steuerpflichtige über keinen anderen Arbeitsraum (etwa beim Arbeitgeber) verfügt, führt nicht zwangsläufig zu einem Mittelpunkt der Tätigkeit im häuslichen Arbeitszimmer (VwGH 2.6.2004, 2003/13/0166). Als Tätigkeit mit Mittelpunkt außerhalb eines Arbeitszimmers ist u.a. eine Lehrtätigkeit anzusehen, hier ist Mittelpunkt der Ort, an dem die Vermittlung von Wissen und technischem Können selbst erfolgt (VwGH 19.4.2006, 2002/13/0202; 25.10.2006, 2004/15/0148 zu einem Fachhochschulvortragenden). Tätigkeiten mit Mittelpunkt innerhalb eines Arbeitszimmers sind etwa die eines Sachverständigen (VwGH 27.5.1999, 98/15/0100) und eines Gutachters (VwGH 24.6.1999, 98/15/0197).

Gegenständlich ist also festzuhalten, dass der Bf. im Rahmen derselben Einkunftsquelle eine Tätigkeit mit Mittelpunkt innerhalb eines Arbeitszimmers (Ziviltechniker) und eine Tätigkeit mit Mittelpunkt außerhalb eines Arbeitszimmers (Abhaltung von Vorträgen/Schulungen) ausübt. Wird ein Arbeitszimmer im Rahmen einer Einkunftsquelle für Tätigkeiten genutzt, die unterschiedlich zu beurteilenden Berufsbildern zuzuordnen sind, ist zu prüfen, welche Tätigkeit den Ausschlag gibt (Zuordnung der gesamten Aufwendungen zu jener Tätigkeit, die nach dem Einnahmenschlüssel überwiegt) (Jakom/Peyerl EStG, 2025, § 20 Rz 54; Kofler/Wurm in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²⁰. Lfg 2018 § 20 Rz 104/7). Da der weitaus überwiegende Teil der selbständigen Einkünfte des Bf. in den Beschwerdejahre der Vortragstätigkeit zuzuordnen

ist (2019: 74 %, 2020: 90 %; 2021: 74 %), bildet das Arbeitszimmer nicht den Tätigkeitsmittelpunkt des Bf.

Die mit dem Arbeitszimmer in Verbindung stehenden Kosten sind somit nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig. Daran ändert auch die Tatsache nichts, dass die Anmietung eines externen Arbeitszimmers höhere Kosten verursacht hätte, weil das kein relevantes Kriterium im Sinne der VwGH-Rechtsprechung zur Abzugsfähigkeit von Kosten eines häuslichen Arbeitszimmers ist. Auch das Vorbringen des Bf., das Arbeitszimmer sei für den Erhalt des Berufsstandes des Ziviltechniklers erforderlich, vermag die Beurteilung nicht zu ändern. Es mag sein, dass sich aus dem Ziviltechniker-gesetz die Pflicht zur Führung einer Kanzlei ergibt. Tatsächlich ist als Tätigkeitsmittelpunkt der Ziviltechnikertätigkeit auch das Arbeitszimmer anzusehen. Jedoch gab gegenständlich aufgrund des sehr geringen Anteils der Einkünfte aus der Ziviltechnikertätigkeit die Tätigkeit als Vortragender/Schulungsleiter, deren Tätigkeitsmittelpunkt eben nicht im Arbeitszimmer liegt, den Ausschlag.

Personalaufwendungen

Personalaufwendungen fallen grundsätzlich unter den Begriffsausgabenbegriff des § 4 Abs. 4 EStG 1988. Bei Leistungen im Familienverband sind aber regelmäßig andere Beweggründe für die geleisteten Dienste maßgeblich, z.B. die Erbringung eines Beitrages zur Befriedigung der Familienbedürfnisse oder der Nachweis der Eignung als Nachfolger in der Unternehmensführung (Jakom/*Ebner/Marschner* EStG, 2025, § 4 Rz 339). Der Ehegatte, der im Rahmen seiner ehelichen Beistandspflicht (§ 90 ABGB) im Erwerb des anderen mitwirkt, hat gem. § 98 ABGB zwar Anspruch auf angemessene Abgeltung seiner Mitwirkung, diese Abgeltungsansprüche sind aber nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig (Jakom/*Ebner/Marschner* EStG, 2025, § 4 Rz 330 u 339), sondern fallen unter das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 (Jakom/*Peyerl* EStG, 2025, § 20 Rz 83).

Ob eine Leistung in Erfüllung der ehelichen Beistandspflicht erbracht wird, ist eine auf der Sachverhaltsebene zu lösende Tatfrage (VwGH 17.5.1989, 88/13/0038). Sofern das Dienstverhältnis einem Fremdvergleich nicht standhält, ist eine Leistung im Rahmen der ehelichen Beistandspflicht anzunehmen (BFG 22.10.2020, RV/1100481/2018; Jakom/*Peyerl* EStG, 2025, § 20 Rz 84). Wie oben ausgeführt sind die in der Angehörigenjudikatur des Verwaltungsgerichtshofes aufgestellten Kriterien gegenständlich nicht erfüllt, weshalb bereits deshalb eine Leistung im Rahmen der ehelichen Beistandspflicht vorliegt. Daher kann dahingestellt bleiben, ob die von der Ehegattin des Bf. ausgeübten Tätigkeiten ihrer Natur nach als Leistungen im Rahmen der ehelichen Beistandspflicht zu qualifizieren wären.

Somit ist das Entgelt, das der Bf. seiner Ehegattin für ihre Unterstützung zukommen ließ, steuerlich nicht abzugsfähig.

3.3. Zu Spruchpunkt IV. (Abweisung)

Gem. § 205 Abs. 1 BAO sind Differenzbeträge an Einkommen- und Körperschaftsteuer, die sich aus Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzten Abgabe ergeben, für den Zeitraum ab 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruchs folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieser Bescheide zu verzinsen. Zur Vermeidung bzw. Minderung von Nachforderungszinsen kann der Abgabepflichtige Anzahlungen (auf die Einkommen- oder Körperschaftsteuer) entrichten (§ 205 Abs. 3 BAO). Der Bf. hat keine Anzahlungen auf die Einkommensteuer geleistet.

Der Anspruchszinsenbescheid ist an die Höhe der im Bescheidspruch des Einkommensteuerbescheides ausgewiesenen Nachforderung gebunden. § 205 BAO beinhaltet keine Regelung, dass im Falle der nachträglichen Abänderung einer Einkommensteuernachforderung, die eine Festsetzung von Nachforderungszinsen ausgelöst hat, diese Zinsen unter rückwirkender Berücksichtigung des Herabsetzungsbetrages neu zu berechnen wären. Ein Zinsenbescheid setzt nämlich nicht die materielle Richtigkeit des Abgabenbescheides, wohl aber einen solchen Bescheid voraus. Es bedarf somit im vorliegenden Fall lediglich der Überprüfung, ob der Einkommensteuerbescheid 2021 rechtswirksam erlassen wurde. Im vorliegenden Fall ergeben sich weder aus dem Beschwerdevorbringen noch aus dem Veranlagungsakt Hinweise oder Anhaltspunkte, demzufolge der Einkommensteuerbescheid 2021 nicht rechtswirksam erlassen oder die Höhe der Anspruchszinsen nicht korrekt berechnet worden wären, sodass dem angefochtenen Anspruchszinsenbescheid auch keine formalrechtlichen Hindernisse entgegenstehen. Auf Grund der Bindung des Zinsenbescheides an die im Spruch des Einkommensteuerbescheides ausgewiesene Nachforderung konnte somit der Beschwerde kein Erfolg beschieden sein (vgl. BFG 22.7.2017, RV/3100488/2017).

Einer Abänderung des Einkommensteuerbescheides 2021 durch das Bundesfinanzgericht wird von der Abgabenbehörde von Amts wegen mit Zinsenbescheid (Gutschriftszinsen) Rechnung getragen werden (vgl. *Ritz/Koran*, BAO⁸ § 205 Tz 35; BFG 26.3.2024, RV/7105514/2015).

3.4. Zu Spruchpunkt V. (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 vorliegenden Beschwerdefall wurden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Das Bundesfinanzgericht orientierte

sich bei den zu lösenden Rechtsfragen an der einheitlichen höchstgerichtlichen Judikatur zur Abzugsfähigkeit von Betriebsausgaben und Werbungskosten, darüber hinaus hing die Entscheidung im Wesentlichen von den Umständen des Einzelfalles sowie auf der Ebene der Beweiswürdigung zu beantwortenden Sachfragen ab. Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher unzulässig.

Linz, am 11. September 2025