

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Annika Streicher in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch CJH Steuerberatung GmbH, Papagenogasse 1A Tür 6A, 1060 Wien, über die Beschwerde vom 10.6.2025 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 9. Mai 2025 betreffend Einkommensteuer 2022 und 2023 sowie Anspruchszinsen 2022 und 2023 zu Steuernummer ***Bf1StNr*** zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide 2022 und 2023 wird gemäß § 279 BAO **teilweise Folge gegeben**. Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind den dem Ende der Entscheidungsgründe als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

II. Die Beschwerde gegen die Anspruchszinsenbescheide 2022 und 2023 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet **abgewiesen**.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Beim gegenständlichen Verfahren handelt es sich um das Folgeverfahren zu BFG 11.9.2025, RV/7103263/2024.

Der Beschwerdeführer (in der Folge „Bf.“) war im Beschwerdezeitraum 2022-2023 als HTL-Lehrer, Vortragender/Schulungsleiter (u.a. an Fachhochschulen) und Ziviltechniker (Gutachter) tätig. Am 29.8.2024 brachte der Bf. die **Einkommensteuererklärung 2022** und am 2.9.2024 die **Einkommensteuererklärung 2023** elektronisch ein.

Das Finanzamt Österreich (in der Folge „belangte Behörde“) schrieb dem Bf. mit Bescheiden vom 9.5.2025 Einkommensteuer und Anspruchszinsen für die Jahre 2022 und 2023 (in der

Folge „**angefochtene Bescheide**“) vor und erkannte darin Fahrtkosten und Personalaufwendungen für die Beschäftigung der Ehegattin des Bf. als Kanzleikraft nicht an.

Der Bf. erhob mit Schriftsatz vom 10.6.2025 **Beschwerde** gegen die angefochtenen Bescheide und beantragte darin die Berücksichtigung der Personalaufwendungen als Betriebsausgaben/Werbungskosten und die Anerkennung der geltend gemachten Kilometergelder. Der Bf. beantragte die Durchführung einer mündlichen Verhandlung und das Unterbleiben einer Beschwerdeentscheidung.

Mit **Vorlagebericht** vom 22.7.2025 legte die belangte Behörde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht vor und beantragte die Abweisung der Beschwerde.

Am 21.11.2025 wurde eine **mündliche Verhandlung** durchgeführt.

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/Schulungsleiter unternahm der Bf. mit dem Kfz laufend, so auch in den Jahren 2022 und 2023, beruflich veranlasste Fahrten (2022: 2.083 km; 2023: 2.742 km).

Zusätzlich dazu machte der Bf. in den Einkommensteuererklärungen Kilometergelder für Fahrten zu Fachhochschulen, an denen er Vorträge im Rahmen eines vorgegebenen Studienplans abhielt, deren Vergütungen die Fachhochschulen der Lohnsteuer unterwarfen, geltend (2022: 5.772 km; 2023: 5.565 km). Aus den von der Bildungsdirektion ausgestellten Lohnzetteln ist ersichtlich, dass in der Lohnverrechnung für das Jahr 2022 ein Pendlerpauschale von EUR 4.896 und für das Jahr 2023 ein Pendlerpauschale von EUR 4.590 berücksichtigt wurde.

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 aufgrund einer kaufmännischen Matura und vorangegangener Berufstätigkeit verfügt. Der Bf. machte in Bezug auf die Beschäftigung seiner Ehegattin Personalaufwendungen (2022: EUR 7.813,98; 2023:

EUR 9.114) je hälftig als Werbungskosten und Betriebsausgaben geltend. 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, der Befragung des Bf. im Zuge der mündlichen Verhandlung, der Befragung des Bf. und seine Ehegattin im Zuge der mündlichen Verhandlung zum vorherigen Beschwerdezeitraum (RV/7103263/2024), den zum vorherigen Beschwerdezeitraum (RV/7103263/2024) übermittelten Aktenteilen und folgender Beweiswürdigung:

Fahrtkosten

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 enthalten folgende Angaben: Datum der beruflichen Fahrt, benutzter Pkw, Ziel/Grund (z.B. ***2***), Kilometeranfangs- und -endstand, gefahrene Kilometer. Somit enthalten die Aufzeichnungen nicht sämtliche der in der Judikatur geforderten Inhaltsbestandteile. Die Kilometeranfangs- und -endstände laut Fahrtenbuch passen nicht mit den Kilometerständen laut „Pickerldatenbank“ zusammen. Laut Eintrag aus der „Pickerldatenbank“ wies das verwendete Fahrzeug der Marke ***3*** am 25.10.2022 einen Kilometerstand von 90.267 und am 23.10.2023 einen Kilometerstand von 104.837 auf. Aus den Aufzeichnungen des Bf. ergibt sich aber für den 22.10.2022 ein Kilometeranfangsstand von 90.448 und am 24.10.2023 einen Kilometeranfangsstand von 104.240.

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. Diese Annahme hat der Bf. auch im Rahmen seiner Aussage in der mündlichen Verhandlung bestätigt.

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 zum gegenständlichen Beschwerdezeitraum, in der er weiters auch bestätigte, dass keine dahingehende Änderung im Vergleich zum vorherigen Beschwerdezeitraum (RV/7103263/2024) eingetreten ist.

Dass die Bildungsdirektion in der Lohnverrechnung das volle Pendlerpauschale berücksichtigt hat, ergibt sich aus den im Steuerakt vorliegenden Lohnzetteln.

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, wie sie 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; 17.12.2008, 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. Zwar überwiegen die geltend gemachten Personalaufwendungen die Einnahmen aus der selbständigen Tätigkeit im Gegensatz zum vorherigen Beschwerdezeitraum nicht mehr. Nach wie vor ergibt sich der Eindruck der Fremdunüblichkeit jedoch 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 häufig drei oder sogar vier Arbeitstage ausweisen. So wurden in den Arbeitszeitaufzeichnungen im Jahr 2022 in 13 Wochen und im Jahr 2023 in 14 Wochen genau zwei Arbeitstage verzeichnet, was selbst angesichts des gesetzlichen Urlaubsanspruchs, Feiertagen und eines Krankenstandes wenig erscheint. Ein neuer Dienstzettel wurde 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 Krankenstand in den Arbeitszeitaufzeichnungen vermerkt (16.2.-2.3.2022). Die Ehegattin des Bf. gab im Zuge ihrer Zeugenbefragung zum vorherigen Beschwerdezeitraum (RV/7103263/2024), in dem sich die Situation ähnlich darstellte, 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. 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.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

Fahrtkosten

Hinsichtlich der geltend gemachten Fahrtkosten muss unterschieden werden zwischen den Fahrten iZm den selbständigen Tätigkeiten als Ziviltechniker und Vortragender/Schulungsleiter und den Fahrten iZm der der Lohnsteuer unterworfenen Tätigkeit als Vortragender im Rahmen vorgegebener Studienpläne 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). Fahrtaufwendungen 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 2022 EUR 874,90 und im Jahr 2023 EUR 1.151,60, 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, EStG*²⁴ § 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 Fahrtaufwendungen 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, EStG*²⁵ § 16 Tz 125; s auch BFG 19.9.2023, RV/7100082/2020). Gem. § 124b Z 395 EStG 1988 stand bei einem Arbeitsweg ab 60 km befristet auf den Zeitraum Mai 2022 bis Juni 2023 ein monatlicher Zuschlag von EUR 153 zusätzlich zum großen Pendlerpauschale zu. Da der Bf. für sein Dienstverhältnis zur Bildungsdirektion bereits das höchstmögliche Pendlerpauschale inkl. Zuschlägen gem. § 124b Z 395 EStG 1988 erhalten hat, ist eine weitere Berücksichtigung der Kosten iZm Fahrten zu den Fachhochschulen nicht möglich.

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

Somit war spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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 die Einkommensteuerbescheide 2022 und 2023 rechtswirksam erlassen wurden. Im vorliegenden Fall ergeben sich weder aus dem Beschwerdevorbringen noch aus dem Veranlagungsakt Hinweise oder Anhaltspunkte, demzufolge die Einkommensteuerbescheide 2022 und 2023 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 der Einkommensteuerbescheide 2022 und 2023 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).

Somit war spruchgemäß zu entscheiden.

3.3. Zu Spruchpunkt III. (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 25. November 2025