

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri.in in der Beschwerdesache Mag. ***Bf1***, ***1***, vertreten durch Stb., Adresse Stb., über die Beschwerde vom 21.12.2017 gegen den Bescheid des FA XY vom 6.12.2017 betreffend Einkommensteuer 2016 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

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

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

Entscheidungsgründe

Verfahrensablauf

Der Beschwerdeführer erzielte 2016 Einkünfte aus selbständiger Arbeit und Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Mit **Schreiben vom 27.9.2017** wurde der Beschwerdeführer aufgefordert, eine Aufstellung seiner Einnahmen und Ausgaben aus der Werkvertragstätigkeit einzureichen.

Mit **Schreiben vom 22.11.2017** wurde unter anderem angegeben, dass für den Sohn des Beschwerdeführers als Provision 50,00 € pro Seminar für administrative Tätigkeiten (Vorbereitung von Seminarunterlagen), in Summe 250,00 €, angefallen wären.

Mit **Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2016 vom 6.12.2017** wurden Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von 1.869,54 € festgesetzt. Als außergewöhnliche Belastung wurde ein Freibetrag wegen eigener Behinderung anerkannt.

Mit **Schreiben vom 21.12.2017** wurde gegen oben angeführten Bescheid Beschwerde erhoben wie folgt:

Es seien Werbungskosten, Sonderausgaben, außergewöhnliche Belastungen mit und ohne Selbstbehalt sowie bei Behinderungen und der Kinderfreibetrag nicht anerkannt worden. Er beantrage die Berücksichtigung der genannten Punkte.

Unter anderem wurde als außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt die auswärtige Berufsausbildung von Kindern für Oktober, November und Dezember (einfache Fahrt betrage 1 Stunde 14 Minuten bis 1 Stunde 47 Minuten je nach Tageszeit) in Höhe von 330,00 € beantragt.

In der angefügten Beilage wurde als Ausbildungsort "1010 Wien" angegeben.

Vorliegend ist eine Honorarnote des Sohnes des Beschwerdeführers vom 20.11.2016 wonach er für administrative Tätigkeiten 2016 (Vorbereitung von Seminarunterlagen, Kopiertätigkeiten, usw.) 50,00 € pro Seminar erhalten hätte. Diese würden sich beziehen auf ein Seminar von 12.3. bis 2.9.2016, eines von 30.9. bis 19.11.2016, und je ein Seminar am 29.3.2016, 17.5.2016 und am 2.10.2016.

Mit **Beschwerdevorentscheidung vom 16.11.2018** wurde der Beschwerde teilweise Folge gegeben und der Bescheid abgeändert.

Mit **Bescheidbegründung vom 14.11.2018** wurde unter anderem wie folgt ausgeführt: Aufwendungen für eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes würden dann als außergewöhnliche Belastung gelten, wenn im Einzugsbereich des Wohnortes keine entsprechende Ausbildungsmöglichkeit bestehe. Ausbildungsstätten innerhalb einer Entfernung von 80 Kilometern zum Wohnort würden jedenfalls als innerhalb des Einzugsbereiches des Wohnortes gelegen gelten, wenn von diesen Gemeinden die tägliche Hin- und Rückfahrt zum und vom Studienort nach den Verordnungen gemäß § 26 Abs. 3 des Studienförderungsgesetzes 1992 zeitlich noch zumutbar sei (gemäß § 1 der 605. VO sei der Studienort Wien-Gemeinde St.Pölten zumutbar).

Aufwendungen, die dem Steuerpflichtigen dadurch erwachsen würden, dass er einen Teil seiner Obliegenheiten von einem Dritten erfüllen lasse, seien nur in Ausnahmefällen Werbungskosten. Handle es sich dabei um Zahlungen an Familienangehörige, müssten diese sowohl dem Grunde nach, als auch der Höhe nach einem Fremdvergleich standhalten. Außerdem müsse die Mitwirkung des Familienangehörigen so gestaltet sein, dass kein Zweifel an der erbrachten Leistung und dem tatsächlich dafür geleisteten Entgelt bestehe. Eine pauschale Jahresabrechnung erfülle diese Voraussetzung nicht.

Mit **Schreiben vom 7.12.2018** wurde der **Antrag auf Vorlage** der Beschwerde zur Entscheidung an das Bundesfinanzgericht gestellt und unter anderem wie folgt ausgeführt:

Es seien als außergewöhnliche Belastungen Aufwendungen für eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes für die Monate Oktober bis Dezember nicht berücksichtigt worden.

Die Fahrzeit (laut ÖBB Fahrplan) betrage vom Wohnort bis zum Studienort (1090 Wien, Adresse 2) mindestens eine Stunde und 20 Minuten.

Es seien Aufwendungen (Provisionen) an Dritte nicht berücksichtigt worden. Beilage: 5 Honorarnoten

Es werde die Berücksichtigung von 580,00 € beantragt.

Beigelegt wurden fünf Honorarnoten, ausgestellt von A.B., dem Sohn des Beschwerdeführers, jeweils ohne Unterschrift. Die Honorarnoten rechnen jeweils 50,00 € für die Anfertigung von Seminarunterlagen (kopieren, sortieren, heften, einordnen) für Seminarteilnehmer ab. Sie sind datiert mit 8.3.2016, 20.3.2016, 30.4.2016, 18.9.2016 und 10.10.2016.

Zudem wurde eingereicht ein Ausdruck des ÖBB-Fahrplanes, wonach für die Wegstrecke St. Pölten Adresse1 bis Wien, Adresse 2, eine Dauer von 1 Stunde und 28 Minuten zu veranschlagen sei. Diese Zeitspanne umfasse Fußweg, Bus, Zug, U-Bahn und Fußweg.

Mit **Vorlagebericht vom 24.2.2020** wurde obige Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt und wie folgt ausgeführt:

Sachverhalt:

Vorweg werde auf Folgendes hingewiesen: Die vom Beschwerdeführer mit 3.12.2018 datierte und als Beschwerde gegen die Beschwerdeverentscheidung vom 16.11.2018 bezeichnete Eingabe werde als Vorlageantrag gewertet.

Auswärtige Berufsausbildung eines Kindes gemäß § 34 Abs. 8 EStG 1988:

Der Beschwerdeführer führe aus, dass Aufwendungen für eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes nicht berücksichtigt worden wären (für die Monate Oktober, November, Dezember 2016). Die Fahrzeit (laut ÖBB Fahrplan) würde vom Wohnort zum Studienort (1090 Wien, Adresse 2) mindestens eine Stunde und 20 Minuten betragen; diesbezüglich werde auf ein Beiblatt verwiesen ("ÖBB-Fahrplanauskunft-Verbindungen-Übersicht"). Aus dem Beiblatt gehe hervor, dass die Fahrzeiten zwischen St.Pölten Adresse1 und Wien U6 sowie Wien Adresse 2 jeweils mehr als eine Stunde betragen würde. Dabei sei jedoch zu beachten: Die ausgewiesenen Fahrzeiten würden auch Fußwege sowie Fahrten im Heimat- und Studienort beinhalten.

(Nicht-)Berücksichtigung von Provisionen an Dritte als Betriebsausgaben:

Laut Beschwerdeführer seien außerdem Aufwendungen (Provisionen an Dritte im Rahmen seiner Einkünfte aus selbständiger Arbeit nicht berücksichtigt worden. Er hätte daher dem Vorlageantrag 5 Honorarnoten beigelegt, die jeweils 50,00 € an Honorar ausweisen würden. Die Honorarnoten würden von A.B. (Sohn des Beschwerdeführers) gelegt worden sein bzw. würden diesen als Empfänger der Honorare ausweisen. Die Leistung von A.B. hätte in der Anfertigung von Seminarunterlagen (kopieren, sortieren, heften, einordnen) für die Teilnehmer an diversen (konkret bezeichneten und vom Beschwerdeführer gehaltenen) Seminaren bestanden.

Die Honorare hätten sich im Jahr 2016 auf insgesamt 250,00 € (5x50,00 €) belaufen.

Beweismittel:

ÖBB-Fahrplan (betreffend § 34 Abs. 8 EStG 1988 - vom Beschwerdeführer dem Vorlageantrag beigelegt)

5 Honorarnoten (betreffend Provisionen an Dritte als Betriebsausgaben)

Stellungnahme:

Auswärtige Berufsausbildung eines Kindes gemäß § 34 Abs. 8 EStG 1988:

Strittig sei ausschließlich, ob dem Beschwerdeführer der Nachweis gelungen sei, dass die tägliche Fahrzeit vom Wohnort (St. Pölten) zum und vom Studienort unter Benützung der günstigsten öffentlichen Verkehrsmittel mehr als je eine Stunde betrage.

Für das günstigste Verkehrsmittel sei ausreichend, dass in jeder Richtung je ein Verkehrsmittel zwischen den in Betracht kommenden Gemeinden existiere, das die Strecke in einem geringeren Zeitraum als einer Stunde bewältige. Das müsse nicht das zweckmäßigste Verkehrsmittel sein (VfGH 11.12.1986, B 437/86). Auf die örtlichen Verkehrsverbindungen sei nicht Bedacht zu nehmen. Nicht einzurechnen seien daher Wartezeiten, Fußwege sowie Fahrten im Heimatort oder im Studienort (VwGH 16.6.1986, 85/12/0247). Zu berücksichtigen seien lediglich Wartezeiten bei Umsteigevorgängen außerhalb des Heimat- oder Studienortes. Im vorliegenden Fall sei Zumutbarkeit gegeben, weil die tägliche Fahrzeit vom Wohnort (St.Pölten) zum und vom Studienort (Wien) nicht mehr als eine Stunde betrage. Es sei offenkundig, dass in jeder Richtung je ein Verkehrsmittel zwischen den beiden Gemeinden (St.Pölten und Wien) existiere, das die Strecke in einem geringeren Zeitraum als einer Stunde bewältige. Die vom Beschwerdeführer vorgelegte Fahrzeitberechnung sei kein tauglicher Nachweis einer Fahrzeit von mehr als einer Stunde, weil die Wartezeiten, Fußwege sowie Fahrten im Heimatort oder im Studienort beinhalte.

Es werde daher beantragt, die Beschwerde in diesem Punkt abzuweisen.

(Nicht-)Berücksichtigung von Provisionen an Dritte als Betriebsausgaben:

Nach Ansicht des Finanzamtes seien die Zahlungen für die in den Honorarnoten angeführten (Hilfs-)Tätigkeiten des Sohnes des Beschwerdeführers als Mitarbeit im Rahmen eines rein familienhaften Verhältnisses anzusehen und daher gemäß § 20 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 nicht abzugsfähig.

Es werde daher beantragt, die Beschwerde auch in diesem Punkt abzuweisen.

Mit **Ergänzungsvorhalt vom 28.3.2020** wurden folgende Fragen an den Beschwerdeführer gerichtet:

"Honorare in Höhe von 250,00 € an A.B.

1.

Die Zahlung von in Summe 250,00 € ist belegmäßig nachzuweisen. Wann genau wurden welche Teilbeträge in welcher Form ausbezahlt?

2.

Reichen Sie sämtliche Vereinbarungen ein, die sich auf die Tätigkeit Ihres Sohnes für Ihre selbständige Tätigkeit beziehen.

Sollten diese nicht schriftlich vorliegen, sind die wesentlichen, mündliche vereinbarten Vertragspunkte darzulegen (Art, Ort und Umfang der Tätigkeit, Entgeltbemessung und Entgeltzahlung,)

3.

Beschreiben Sie die durchgeführten Tätigkeiten Ihres Sohnes in Art und Umfang genau. Legen Sie nachvollziehbar dar, für welche Seminare wann welche Tätigkeiten erbracht worden sind und wie diese verrechnet wurden.

Auswärtige Berufsausbildung eines Kindes

1.

Nach der Judikatur des VwGH (26.1.2012, 2011/15/0168) sind Fußwege, Fahrten am Wohnort und am Studienort sowie Wartezeiten vor Beginn und nach Ende des Unterrichts nicht für die Beurteilung der Zumutbarkeit der Fahrzeit zu berücksichtigen.

Der von Ihnen eingereichte Ausdruck der ÖBB ist folglich nicht geeignet, eine Fahrzeit von mehr als einer Stunde glaubhaft zu machen.

Legen Sie weitere Beweismittel vor."

Obiger Ergänzungsvorhalt wurde **nicht beantwortet**.

Dem Erkenntnis zugrunde liegender Sachverhalt

Im Zuge der selbständigen Tätigkeit des Beschwerdeführers wurden von diesem Seminare abgehalten. In der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung findet sich die Provision A.B. (Student), 50,00 € pro Seminar für administrative Tätigkeiten (Vorbereitung von Seminarunterlagen) in Höhe von 250,00 €.

Eingereicht wurde diesbezüglich eine Honorarnote des A.B. vom 20.11.2016, wonach dieser für administrative Tätigkeiten im Jahr 2016 (Vorbereitung von Seminarunterlagen, Kopiertätigkeit, usw.) 50,00 € pro Seminar, in Summe 250,00 € erhalten hätte. Der Erhalt wurde mit Unterschrift bestätigt.

Im Zuge des Vorlageantrages wurden 5 Honorarnoten eingereicht, je vom 8.3.2016, 20.3.2016, 30.4.2016, 18.9.2016 und vom 10.10.2016, je über 50,00 €. Die Honorarnoten sind nicht unterfertigt.

In welcher Form (in bar, per Überweisung) und wann die Honorare ausbezahlt wurden, konnte nicht angegeben werden.

Der Tätigkeit des Sohnes des Beschwerdeführers zugrunde liegende Vereinbarungen konnten nicht dargelegt werden. Es wird daher davon ausgegangen, dass keine Vereinbarungen die Tätigkeit des Sohnes betreffend, wie etwa Art, Ort und Umfang der Tätigkeit, Entgeltbemessung und Entgeltzahlung vorgelegen sind.

Zudem konnte nicht angegeben werden, wann welche Leistungen erbracht und wie diese verrechnet wurden.

Der Sohn des Beschwerdeführers hat seinen Wohnsitz in St. Pölten und studiert in Wien. Unstrittig ist der Wohnort vom Studienort weniger als 80 km entfernt.

Fest steht, dass zwischen dem Wohnort der Familie des Beschwerdeführers (St.Pölten) und dem Ausbildungsort (Wien) in regelmäßigen Abständen Züge der ÖBB verkehrten. Die Fahrtzeit für diese Strecke St.Pölten – Wien Hauptbahnhof beträgt je nach Kurs etwa zwischen 28 Minuten (Railjet) und 34 Minuten (Cityjet).

Somit beträgt die Fahrtzeit mit dem öffentlichen Verkehrsmittel der ÖBB von St. Pölten Hauptbahnhof bis Wien Hauptbahnhof unter einer Stunde.

Rechtliche Begründung

Honorarzahlungen an den Sohn

Der Sohn des Beschwerdeführers ist als naher Angehöriger iSd § 25 BAO anzusehen.

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH (etwa 20.4.2006, 2002/15/0106; 11.12.1990, 89/14/0109) können vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechts nur als erwiesen angenommen werden und damit Anerkennung finden, wenn sie

1. nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen,
2. einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
3. auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Diese Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen.

Auch die Erfüllung der vertraglichen Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen muss diesen Anforderungen genügen (VwGH 29.6.1995, 93/15/0115; 1.7.2003, 98/13/0184; 16.9.2003, 97/14/0054; 18.3.2004, 2003/15/0049; 11.5.2005, 2001/13/0209; 22.12.2005, 2002/15/0169).

Diese in der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen aufgestellten Kriterien haben ihre Bedeutung im Rahmen der Beweiswürdigung und kommen daher in jenen Fällen zum Tragen, in denen berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen.

Eine zwischen dem Beschwerdeführer und seinem Sohn geschlossene Vereinbarung über die vom Sohn des Beschwerdeführers abgerechneten Leistungen wurde nicht vorgelegt.

Wenn eine schriftliche Vereinbarung nicht vorliegt, müssen zumindest die wesentlichen Vertragsbestandteile mit genügender Deutlichkeit festgelegt sein (17.12.2008, 2004/13/0056).

Auch mündlich vereinbarte Vertragspunkte konnten nicht dargelegt werden.

Im Gegenteil wurde zum einen eine Honorarnote vom November des Beschwerdejahres eingereicht, in der das gesamte Honorar abgerechnet wurde.

Zum anderen wurden 5 Honorarnoten eingereicht, die den Betrag in fünf Teile teilen und zu unterschiedlichen Zeitpunkten im Jahr ausgestellt worden sind. Unklar ist, wann welche konkreten Tätigkeiten abgerechnet und entlohnt worden sind.

Wegen des Fehlens einer den in der wiedergegebenen Rechtsprechung gestellten Anforderungen entsprechenden Vereinbarung ist schon deshalb den behaupteten Zahlungen an den Sohn des Beschwerdeführers die Anerkennung als Betriebsausgaben zu verweigern. Eine Prüfung des Inhaltes einer Vereinbarung und deren Fremdüblichkeit kann folglich entfallen.

Die Beschwerde ist in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

Auswärtige Berufsausbildung eines Kindes

Gemäß § 34 Abs. 8 EStG 1988 gelten Aufwendungen für eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes dann als außergewöhnliche Belastung, wenn im Einzugsbereich des Wohnortes keine entsprechende Ausbildungsmöglichkeit besteht. Diese außergewöhnliche Belastung wird durch Abzug eines Pauschbetrages von 110 Euro pro Monat der Berufsausbildung berücksichtigt.

Gemäß § 1 der Verordnung des BMF zur Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes, BGBl. Nr. 624/1995 idF BGBl II 449/2001 (im Folgenden VO), liegen Ausbildungsstätten, die vom Wohnort mehr als 80 km entfernt sind, nicht innerhalb des Einzugsbereiches des Wohnortes.

Gemäß § 2 der VO gelten Ausbildungsstätten innerhalb einer Entfernung von 80 km zum Wohnort dann als nicht innerhalb des Einzugsbereiches des Wohnortes gelegen, wenn die Fahrtzeit vom Wohnort zum Ausbildungsort und vom Ausbildungsort zum Wohnort mehr als je eine Stunde unter Benützung des günstigsten öffentlichen Verkehrsmittels beträgt. Dabei sind die Grundsätze des § 26 Abs. 3 des Studienförderungsgesetzes 1992, BGBl. Nr. 305, anzuwenden.

Der Wohnort St. Pölten liegt in einer Entfernung von 68 Straßenkilometern zu Wien. Somit liegt die Entfernung unbestritten unter 80 km.

Gemäß § 2 Abs. 2 der Verordnung des BMF zur Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes, BGBl II 624/1995 idF BGBl II 449/2001, gelten Ausbildungsstätten innerhalb einer Entfernung von 80 km zum Wohnort als innerhalb des Einzugsbereiches des Wohnortes gelegen, wenn von diesen Gemeinden die tägliche Hin- und Rückfahrt zum und vom Studienort nach den Verordnungen gemäß § 26 Abs. 3 Studienförderungsgesetz 1992, BGBl. Nr. 305/1993, zeitlich noch zumutbar ist.

Grundsätzlich besagt § 2 Abs. 2 der Verordnung, dass eine Nachweisführung der täglichen

Fahrtzeit zum und vom Studienort unter Benützung der günstigsten öffentlichen Verkehrsmittel von mehr als einer Stunde zulässig sei. Zu beachten ist allerdings, dass § 2 Abs. 1 und 2 der besagten Verordnung zur Ermittlung der Fahrtzeit ausschließlich auf die Grundsätze des § 26 Abs. 3 StudFG verweisen. Diese Bestimmung ordnet aber lediglich an, dass eine Fahrtzeit von mehr als einer Stunde zum und vom Studienort unter Benützung des günstigsten öffentlichen Verkehrsmittels keineswegs mehr zumutbar ist. Es kommt damit nur auf die Hin- und Rückfahrt vom und zum Studienort an. Bei der Ausmittlung der Wegzeiten sind daher - ohne Begrenzung - Wartezeiten, Fußwege sowie Fahrten im Heimatort oder im Studienort nicht einzurechnen (VwGH 27.8.2008, 2006/15/0114; VwGH 26.1.2012, 2011/15/0168; UFS 16.9.2008, RV/0471-F/07).

Da nach der Rechtsprechung des VwGH 27.8.2008, 2006/15/0114, lediglich auf die Hin- und Rückfahrt vom und zum Studienort abgestellt wird und die Fahrtzeit unter einer Stunde beträgt, sind die beantragten Kosten für die auswärtige Berufsausbildung des Sohnes des Beschwerdeführers nicht anzuerkennen und ist die Beschwerde in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

Die weiteren im Zuge der Beschwerdeentscheidung erfolgten Änderungen des angefochtenen Bescheides bleiben erhalten, weshalb der Beschwerde in einer Gesamtsicht **teilweise Folge zu geben** war.

Zulässigkeit einer 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.

Die Länge der Fahrtzeit zwischen dem Wohnort und dem Studienort des Sohnes des Beschwerdeführers ist eine auf Ebene der Sachverhaltsermittlung zu lösende Tatfrage, die zu keiner Lösung einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung führt.

In Bezug auf die Berücksichtigung von Honorarzählungen an den Sohn des Beschwerdeführers als Werbungskosten wurde nicht von der zitierten Rechtsprechung des VwGH abgewichen. Ob eine Anerkennung eines Angehörigenvertrages durch Erfüllung der zitierten Voraussetzungen erfolgen kann, ist ebenso eine auf Ebene der Sachverhaltsermittlung zu lösende Tatfrage.

Linz, am 8. Juni 2020