



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw gegen den Bescheid des Finanzamtes X. betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2000 entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird wie mit Berufungsvorentscheidung abgeändert.

Hinsichtlich der Bemessungsgrundlagen und der Höhe der Abgabe tritt keine Änderung gegenüber der Berufungsvorentscheidung, weshalb diesbezüglich auf die Berufungsvorentscheidung verwiesen wird.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) erklärte in der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2000 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von – S 61.720,00. Laut der der Erklärung angeschlossenen Beilage standen den Einnahmen in Höhe von S 141.194,16 folgende Werbungskosten gegenüber (Beträge in S):

Bankspesen	1.269,00
Betriebskosten	128.048,26
Reinigungsmaterial	368,92
Fortbildungskosten	11.300,00
Gehälter	25.600,00
Büromaschinenmiete	5.000,00
Leerstehung	17.724,00
Beratungskosten	1.200,00
AfA (1,5% v. Kaufpreis 826.980,00)	12.404,00

Hiedurch errechnete sich ein Werbungskostenüberschuss in Höhe von –S 61.720,02.

Auf eine telefonische Anfrage seitens des Finanzamtes gab die steuerliche Vertreterin der Bw. bekannt, "dass es sich bei den Gehältern um die geringfügige Beschäftigung von C...

(Familienname der Bw.) handelt. Seit dem StRefG 2000 sind auch Ausbildungsmaßnahmen abzugsfähig, soweit ein Zusammenhang mit dem ausgeübten Beruf besteht. Es handelt sich um die Ausbildungskosten an einer HAK."

Das Finanzamt verminderte den Werbungskostenüberschuss auf den Betrag in Höhe von -S 50.420,00 und begründete dies damit, dass Aufwendungen, die im Zusammenhang mit dem Besuch einer allgemeinbildenden (höheren) Schule stehen, keine Werbungskosten darstellten. Die Fortbildungskosten in Höhe von S 11.300,00 könnten daher nicht anerkannt werden.

Die gegen diesen Bescheid eingebrachte Berufung wurde wie folgt begründet:

"Gemäß § 16 Abs. 1 Z 10 EStG, BGBl. I Nr. 106/1999 ist taxativ aufgezählt, dass Ausbildungskosten an einer HAK steuerlich absetzbar sind."

In der Folge richtete das Finanzamt ein Schreiben nachstehenden Inhaltes an die Bw.:

"Lt. Grundbuchsauszug sind sie Eigentümerin von 5 Wohnungen und einem Verkaufslokal in (Anschrift, die betreffend die erklärten Einkünfte angegeben wurde). ... Die von Ihnen als Werbungskosten beantragten Ausbildungskosten an einer HAK sind nur im Zusammenhang mit einer ausgeübten Tätigkeit abzugsfähig. Bitte um Vorlage der Zahlungsbelege und um Darstellung des Zusammenhanges mit Ihrer Tätigkeit. Welche Büromaschine haben Sie gemietet? Bitte um Belegvorlage. Wurde ein Privatanteil ausgeschieden?"

In Beantwortung der Fragen wurde Folgendes bekanntgegeben:

"Top ... - ... [Ausmaß der Anteile] Privatwohnung

Die Werbungskosten 'Fortbildungskosten' sind im Zusammenhang mit der ausgeübten Tätigkeit des kfm. Angestellten.

Bei der Büromaschinenmiete handelt es sich um das Mietentgelt für ein Notebook (siehe Beleg). Es wurde kein Privatanteil ausgeschieden, da das Notebook im Zusammenhang mit den 'Fortbildungskosten' steht.

Die beigelegte Zahlungsbestätigung wurde seitens des Fonds der Wr. Kaufmannschaft für C... (Familienname der Bw.) ausgestellt.

Das Finanzamt ersuchte die Bw in einem weiteren Schreiben "darzustellen, welche Tätigkeiten Herr C... (Familienname der Bw) im Jahr 2000 im Rahmen des Angestelltenverhältnisses ausgeübt hat. Bitte geben Sie Zeitpunkt und Dauer der Arbeiten an."

Die steuerliche Vertreterin der Bw. gab (mit Schreiben vom 3. März 2002) bekannt, "dass C... (Familienname der Bw.) im Jahr 2000 26 Stunden/ Mt beschäftigt war; davon 5 Stunden/Wo (Freitag von 15 - 20 Uhr) Hausreinigung bzw. Instandhaltung (Glühbirnen wechseln usw., 4,33

Stunden/Mt. (15. d. Mts) div. Verwaltungsaufwand wie Bankbelege holen, sortieren, Telefonate führen, Lohnverrechnung, Vorbereitungsarbeiten für die Hausverwaltung."

Das Finanzamt verminderte im Zuge der Erlassung einer Berufungsvorentscheidung den Werbungskostenüberschuss auf den Betrag in Höhe von –S 16.926,00 und begründete dies, soweit berufungsgegenständlich, folgendermaßen:

"Die Kosten der Schulausbildung Ihres Sohnes sind durch den Bezug der Familienbeihilfe gedeckt. Die Entlohnung des Sohnes liegt erheblich unter der zwischen Fremden üblichen, sodass die Tätigkeit als im Rahmen der familiären Unterstützung ausgeführt gewertet werden muss und eine Anerkennung als Werbungskosten nicht möglich ist."

Mit Vorlageantrag wurde beantragt, "die Werbungskosten für Gehälter, Fortbildungskosten sowie Büromaschinenmiete in Höhe von S 41.900,-- anzuerkennen":

Das monatliche Gehalt des Studenten C... (Familiename der Bw.) entspricht einer Studentenentlohnung wie es in der Wirtschaft üblich ist (Banken, Konzertorganisationen, Dienste im Catering, Fitness-Studios bezahlen die gleichen Stundensätze in dieser Altersgruppe). Die Entlohnung liegt NICHT unter der zwischen Fremden üblichen, auch die Leistungen eines auswärtigen Hausdieners würden in dieser Höhe abgegolten werden (wobei zu erwähnen ist, dass der gar nicht alle Tätigkeiten von C... (Familiename der Bw.) abdecken könnte!). Im Schreiben vom 03.06.2002 wurde die genaue Tätigkeit des Studenten bekanntgegeben.

Es handelt sich nicht um Tätigkeiten im Rahmen der familiären Unterstützung. In einer Familie, wo Mann und Frau voll berufstätig sind, versteht man unter familiärer Unterstützung wohl Arbeiten im Haushalt.

Die Fortbildungskosten dienen der Verbesserung der Kenntnisse und Fähigkeiten im ausgeübten Beruf, dabei muss es egal sein, ob diese in der V + V der Mutter oder in einer fremden Firma anfallen. Es gibt nur zwei Möglichkeiten: entweder die Firma ist an der Fortbildung interessiert oder nicht – und in diesem Fall liegt das Interesse im Sinne der eigenen Vermietung und Verpachtung.

Daher muss es auch egal sein, ob es sich um einen fremden Studenten handelt oder um den eigenen Sohn. Gemäß § 16 Abs. 1 Z 10 EStG, BGBl. I Nr. 106/1999 sind Ausbildungskosten an einer HAK steuerlich absetzbar.

Wäre der Sohn nicht Student sondern Lehrling im eigenen Betrieb, wären die Lehrlingsentschädigung sowie damit verbunden Zusatzkurse steuerlich absetzbare Aufwendungen.

Es liegt nun im Interesse der eigenen Firma (in diesem Fall Vermietung und Verpachtung), das eigene Kind als Nachfolger heranzubilden. Es sollte daher kein Unterschied zwischen einem fremden Dienstnehmer und einem Dienstnehmer aus der eigenen Familie gemacht werden.

Die beanstandete Miete des Notebooks wurde im Rahmen der Angestelltentätigkeit bezahlt; wäre diese Miete nicht bezahlt worden, wäre die Steuerpflichtige zum Ankauf eines Notebooks gezwungen gewesen (AK netto ca. S 30.000,--)."

Über die Berufung wurde erwogen:

Fortbildungskosten:

Werbungskosten sind über Verlangen der Abgabenbehörde nachzuweisen.

Das Finanzamt ersuchte um Vorlage der Zahlungsbelege. Diesem Ersuchen wurde seitens der Bw. nicht nachgekommen. Den geltend gemachten Aufwendungen ist daher schon aus diesem Grund die Berücksichtigung zu versagen.

Auch wenn von der Verausgabung der Aufwendungen in der geltend gemachten Höhe ausgegangen wird, können die in Rede stehenden Kosten nicht als Werbungskosten anerkannt werden:

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 idF BGBl. I 106/1999 sind Werbungskosten Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit und Aufwendungen für umfassende Umschulungsmaßnahmen, die eine Tätigkeit in einem neuen Berufsfeld ermöglichen.

Um Fortbildung handelt es sich dann, wenn der Steuerpflichtige "seine bisherigen beruflichen Kenntnisse und Fähigkeiten verbessert, um seinen Beruf besser ausüben zu können", sei es auch in einer höher qualifizierten Stellung. Fortbildungskosten dienen dazu, in einem bereits ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben und den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden.

Daneben sind seit dem StRefG 2000 auch Ausbildungsmaßnahmen, soweit sie mit dem ausgeübten oder einem damit verwandten Beruf in Zusammenhang stehen, abzugsfähig.

Maßgebend ist die konkrete Tätigkeit des Steuerpflichtigen und nicht ein abstraktes Berufsbild. Die EB zählen dazu auch den Besuch von berufsbildenden (höheren) Schulen (zB HAK-Matura eines Buchhalters), von Fachhochschulen (zB Fachhochschulstudium eines kaufmännischen Angestellten), von Sprachkursen (zB Italienischkurs eines Exportdisponenten mit Aufgabengebiet Export nach Italien), und von Universitätslehrgängen (einschließlich postgradualer Lehrgänge; zB MAS für internationales Steuerrecht eines Steuerberaters) Doralt, EStG-Kommentar, Tz. 203/2 zu § 16).

Die gleichen Ausführungen finden sich im EStG-Kommentar Hofstätter-Reichel unter Tz. 2 zu § 16 Abs. 1 Z 10. Ergänzend wird festgehalten, dass Fortbildungskosten bereits aufgrund des allgemeinen Werbungskostenbegriffes des § 16 Abs. 1 abzugsfähig sind.

Nach § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung stellen solche Aufwendungen Werbungskosten dar, die durch die Vermietung iSd § 27 veranlasst sind (Hofstätter-Reichel, aaO, Tz. 7 zu § 16 allgemein).

Die Kosten fielen nach den unbestrittenen Feststellungen des Finanzamtes für den HAK-Besuch des 16- bzw. 17-jährigen **Sohnes** der Bw. an; der Sohn der Bw. wurde am 10. Oktober 1983 geboren (Abgabeninformationsabfrage). Da die Kosten somit nicht Ausbildungsmaßnahmen der Steuerpflichtigen, also der Bw., betrafen, es sich vielmehr um Kosten der (Schul)Ausbildung des minderjährigen, unterhaltsberechtigten Kindes der Bw. handelte, können die Kosten nicht unter die zitierte Bestimmung subsumiert werden. Dem Ansinnen seitens der Bw. stehen der eindeutige Gesetzeswortlaut und die wiedergegebene Literatur entgegen.

In Wahrheit stellen die der Bw. und deren Ehegatten erwachsenden Kosten der schulischen Ausbildung des Kindes Unterhaltsleistungen im Sinne des § 34 Abs. 7 EStG 1988 dar, welche Leistungen - worauf seitens des Finanzamtes bereits zutreffend hingewiesen wurde - durch die Familienbeihilfe abgegolten sind.

Gehälter:

Vorweg ist zu bemerken, dass betreffend die beiden vorangegangenen Jahre bei gleicher Betätigung keine "Gehälter" geltend gemacht worden sind (vgl. die Überschussrechnungen: 1998: Einnahmen S 154.193,80, Ertrag +S 29.385,20; 1999: Einnahmen S 143.201,16, Ertrag +S 36.270,73).

Den Mieteinnahmen liegt die Vermietung eines Verkaufslokales, der Top 27 bis 29 und Top 30, Dachboden, welche an die S. GmbH vermietet sind, deren Geschäftsanteile die Bw. und der Ehegatte besitzen, zugrunde. Die Top 25 und 26 waren leerstehend. Die Privatwohnung erstreckte sich über die Top 21 bis 24.

Bezüglich der von der Bw. gewählten Vermietung (an die S. GmbH), hinsichtlich welcher, wie schon gesagt, in den Vorjahren keine Gehaltszahlungen erfolgten, ist festzuhalten, dass allein die beiden Werbungskostenpositionen Betriebskosten und Leerstehung die Einnahmen übersteigen. Auf Basis dieser Einnahmen- Ausgabenkonstellation ist nicht ersichtlich, weshalb die Vorgangsweise der Vorjahre nicht beibehalten wurde. Im Übrigen ist festzuhalten, dass betreffend das Jahr 2001 die Geltendmachung von Gehältern in Höhe von S 27.999,00 in der Überschussrechnung für 2001 wiederum zum Ausweis eines Werbungskostenüberschusses führte. Im Jahr 2000 hatten die Betriebskosten (S 128.048,26) die Mieteinnahmen inkl. Betriebskosten (S 100.394,16) überstiegen, im Jahr 2001 erreichten die Betriebskosten (S 104.021,40) beinahe die Höhe der Mieteinnahmen inkl. Betriebskosten (S 107.670,12).

Unter diesen Umständen wäre eine fremde dritte Person nicht beschäftigt worden. Dies gilt im Hinblick auf Art und Ausmaß der Vermietung, wie dies aus den Überschussrechnungen abzulesen ist, zweifellos für die Arbeiten: Glühbirnen wechseln, Bankbelege holen, sortieren, Telefonate führen und Vorbereitungsarbeiten für die Hausverwaltung. Das Erfordernis einer Lohnverrechnung würde lohnsteuerrechtlich relevante Lohnauszahlungen voraussetzen, Lohnzahlungen erfolgten jedoch - sieht man von den in Rede stehenden "Gehaltszahlungen" an den geringfügig beschäftigten minderjährigen Sohn der Bw. ab - nicht. Es ist somit die verbleibende ins Treffen geführte Arbeit, nämlich die Hausreinigung, zu beurteilen: Die in den Vorjahren offensichtlich von der Bw. selbst vorgenommenen Hausreinigungsarbeiten erstrecken sich nicht auf das gesamte Gebäude, die Bw. ist ja nur Mitbesitzerin hinsichtlich der oben angeführten Top. Bei der ins Treffen geführten Hausreinigung kann es sich lediglich um (Gang)Reinigungsarbeiten im Zusammenhang mit den von der S. GmbH (und der als Privatwohnung) genutzten Top handeln. Bezüglich derartiger Reinigungsarbeiten kann, auch unter Bedachtnahme auf den angegebenen Umfang, nicht davon gesprochen werden, dass sie den Rahmen der familiären Unterstützung durch den 16- bzw. 17-jährigen Sohn sprengen würden. Keine andere Beurteilung ergibt sich, dass die Arbeiten nicht "im Haushalt", sondern im Zusammenhang mit den von der S. GmbH genutzten Top, also der im selben Gebäude etablierten Firma der Eltern, vorgenommen wurden.

Büromaschinenmiete:

Bei der Werbungskostenposition Büromaschinenmiete handelt es sich um das Mietentgelt, das der Sohn der Bw. an den Fonds der Wr. Kaufmannschaft für ein Notebook entrichtete.

Die steuerliche Vertreterin der Bw. teilte dem Finanzamt mit, dass kein Privatanteil ausgeschieden wurde, da das Notebook im Zusammenhang mit den Fortbildungskosten steht.

Das vom Fonds der Wr. Kaufmannschaft an einen ihrer HAK-Schüler vermietete Notebook war im Unterrichtsbereich EDV ein Unterrichtsmittel, welches kostenpflichtig zu Unterrichtszwecken zur Verfügung gestellt wurde.

Die Kosten der Schulausbildung des minderjährigen, unterhaltsberechtigten Sohnes der Bw. können, wie oben ausgeführt, zu keinen Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung der Bw. führen; die im Zusammenhang mit der Schulausbildung angefallenen Kosten für das Unterrichtsmittel Notebook teilen das Schicksal der Kosten der Ausbildung; auch diese Unterrichtsnebenkosten sind daher den Unterhaltsleistungen gegenüber dem Kind zuzuordnen.

Der angefochtene Bescheid war daher wie mit Berufungsvorentscheidung abzuändern.

Wien, am 14. Jänner 2005