



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Michael Mandlmayr sowie HR Mag. Christoph Kordik, Mag. Waltraud Schirz sowie Mag. pharm. Martin Daxner, über die Berufungen des Bw., Beruf, Adresse, gegen die Bescheide des Finanzamtes Wels, vertreten durch HR Mag. Johann Lehner, vom 18. August 2003 betreffend **Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 1997 bis 2000** und **Einkommensteuer 1997 bis 2000** sowie vom 9. Februar 2004 betreffend **Einkommensteuer 2002** nach der am 2. Dezember 2008 in 4020 Linz, Bahnhofstr. 7, Sockelgeschoß 1 B, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

1. Die Berufung gegen die **Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 1997 bis 2000** wird als unbegründet abgewiesen.
2. Die Berufungen gegen die **Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1997 bis 2000 und für das Jahr 2002** werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Strittig im konkreten Fall sind 2 Berufungspunkte:

1. **Wiederaufnahme des Verfahrens** hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 1997 bis 2000:

Dabei geht es inhaltlich um das **Pauschale für auswärtige Berufsausbildung** gem. § 34 Abs. 8 EStG 1988 hinsichtlich des in Wien studierenden Sohnes H.P..

Folgende Sachverhaltselemente wurden nach der Aktenlage vom Berufungswerber (Bw.) offen gelegt:

Beilage zur Einkommensteuererklärung **1997**, eingelangt am 30.04.1999 (AS 31/1997):

Berufsausbildung von Kindern außerhalb des Wohnortes:

H.P. /**Ausbildung in Wien :1-12/1997- Kostentragung zu 100 %:**

Beilage zur Einkommensteuererklärung **1998**, eingelangt am 28.04.2000 /AS 26/1998):

Berufsausbildung von Kindern außerhalb des Wohnortes:

H.P. /**Ausbildung in Wien :WiU +JUS, 1-12/1998- Kostentragung zu 100 %:**

Beilage zur Einkommensteuererklärung **1999**, eingelangt am 28.02.2001 (AS 29 Rückseite obere Spalte/1999):

H.P. /**Ausbildung in Wien :WiU +JUS, 1-12/1999 - Kostentragung zu 100 %:**

Beilage zur Einkommensteuererklärung **2000**, eingelangt am 25.02.2002 /AS 32/2002:

H.P. /**Ausbildung in Wien :WiU +JUS, 1-12/2000 - Kostentragung zu 100 %:**

In den **jeweiligen Einkommensteuerbescheiden** (rechtskräftige Erstbescheide) für die Jahre **1997 bis 2000 vom 25. Mai 1999 (1997), 11. Mai 2000 (1998), 14. März 2001 (1999) und vom 15. März 2002 (2000)** wurde das **Pauschale für auswärtige Berufsausbildung** gem. § 34 Abs. 8 EStG 1988 auch für den genannten Sohn gewährt.

Amtsweigige Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO :

Mit Bescheiden vom 18. März 2003 wurden das Verfahren betreffend die Einkommensteuer für die Jahre 1997 bis 2000 amtsweigig gem. § 303 Abs. 4 BAO wieder aufgenommen und neue Einkommensteuerbescheide am selben Tage erlassen.

Die Wiederaufnahme des Verfahrens wurde damit begründet, es seien neue Tatsachen hervorgekommen, die im abgeschlossenen Verfahren nicht geltend gemacht worden wären und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

In den jeweiligen Sachbescheiden wurde ergänzend ausgeführt, es sei nachträglich festgestellt worden (Hinweis auf den Einkommensteuerbescheid 2001), dass es sich bei dem

Studium an der Wirtschaftsuniversität Wien um eine Studienrichtung (BWL) handle, die auch am Studiumstandort Linz im Einzugsbereich angeboten werde.

Mit Schriftsatz vom 15. April 2003 erhab der Abgabepflichtige **gegen die am 21. März 2003 zugestellten Einkommensteuerbescheide 1997, 1998, 1999 und 2000 vom 18. März 2003**, „die mit der Begründung der Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs.4 BAO neu ergangen sind“ Berufung und führte dazu Folgendes aus:

Als Begründung für die Wiederaufnahme des Verfahrens gem. 303 Abs 4 BAO sei in den Bescheiden angeführt worden, dass Tatsachen neu hervorgekommen seien. Als Tatsache sei angeführt worden, dass nachträglich festgestellt worden sei, dass es sich bei dem Studium (von Sohn H.P.) an der Wirtschaftsuniversität Wien um eine Studienrichtung (BWL) gehandelt habe, welche auch am Studiumsstandort Linz im Einzugsbereich angeboten worden sei. Diese Tatsache sei jedoch nicht neu hervorgekommen. In den Steuererklärungen 1997 bis 2000 gehe aus der Beilage E1a ganz eindeutig hervor, dass Sohn H. P. an der Wirtschaftsuniversität Wien und an Juridischen Fakultät der Universität Wien die Studien BWL und Recht absolviert habe. Es sei deshalb alles vollständig offengelegt worden.

*Nach ständiger Literatur und Rechtssprechung würden lediglich **neu** hervorgekommene Tatsachen oder Beweismittel einen amtswegigen Wiederaufnahmsgrund bilden. Damit werde die Möglichkeit geschaffen, bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen Rechung tragen zu können, nicht aber, bloß die Folgen einer unzutreffenden rechtlichen Würdigung offen gelegter Sachverhalte zu beseitigen. Eine andere (geänderte, wenn auch richtige) rechtliche Beurteilung des schon bekannt gewesenen und offen gelegten Sachverhalts rechtfertige somit eine Wiederaufnahme des Verfahrens nicht.*

Nach ständiger Literatur und Rechtssprechung seien amtswegige Wiederaufnahmen auch dann nicht zu verfügen, wenn die steuerlichen Auswirkungen, wie im vorliegendem Fall bloß geringfügig (sowohl absolut als auch relativ) seien. Es müssten Umstände wichtiger Art neu hervorkommen, um eine neuerliche Bescheiderlassung zu rechtfertigen. In der Begründung für die Wiederaufnahme fehle daher auch der Hinweis, wieso trotz Geringfügigkeit eine Wiederaufnahme verfügt worden sei.

Mit dieser verfügten Wiederaufnahme werde auch gegen das Gebot der Billigkeit im Sinne des § 20 BAO verstößen, weil sie gegen den Grundsatz von Treue und Glauben verstöße. Die Wiederaufnahme sei daher eine unrichtige Ermessensübung. Auch wenn ein behördliches Verschulden an der Nichtfeststellung maßgeblicher Tatsachen der amtswegigen

Wiederaufnahme nicht entgegenstehe, sei laut VwGH doch ein solches behördliches Verschulden gegebenenfalls bei der Ermessensübung nicht unberücksichtigt zu lassen.

Es werde daher beantragt, wegen nicht neu hervorgekommener Tatsachen, wegen Geringfügigkeit, Unbilligkeit und Nichtzweckmäßigkeit, die Wiederaufnahme des Verfahrens einzustellen.

Sollte das Finanzamt Wels dem Berufungsbegehren nicht nachkommen, werde ersucht, von der Erlassung einer Berufungsvorentscheidung Abstand zu nehmen. Eine mündliche Verhandlung vor dem *gesamten „Unabhängigen Finanzsenat“* werde beantragt.

Weiters werde gem. § 212a BAO beantragt, die Einhebung der nachgeforderten Einkommensteuer 1997-2000 in Höhe von € 2.616,23 solange auszusetzen, bis das Finanzamt Wels oder der UFS über die Berufung entschieden habe.

Mit **Berufungsvorentscheidungen vom 12. Mai 2003** betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 1997- 2000 wurde die Berufung mit folgender Begründung abgewiesen:

*In der Beilage zur Einkommensteuererklärung **1997** seien keine näheren Angaben zur Studienrichtung des Sohnes gemacht worden (im Gegensatz zur Angabe der Studienrichtung bei der Tochter L.), sondern lediglich der Ausbildungsort „Wien“ bezeichnet worden. Die Berufungsbehauptungen würden daher nicht den Tatsachen entsprechen und könne dieser Umstand jederzeit im Zuge einer Akteneinsicht geprüft werden. Es würden daher auch nicht die Folgen einer unzutreffenden rechtlichen Würdigung vorliegen, zumal der Sachverhalt für eine andere rechtliche Beurteilung nicht ausreichend offen gelegt worden sei. Nicht durchgeführte weitere amtliche Erhebungen würden einer Wiederaufnahme des Verfahrens nicht entgegenstehen, umso mehr als dem Bw. aufgrund seiner Berufsausübung als Wirtschaftsprüfer und Steuerberater eine rechtskonforme Antragstellung bezüglich außergewöhnlicher Belastung unterstellt werden könne. Dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit sei der Vorrang gegenüber dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit einzuräumen gewesen (Ermessensbegründung iSd § 20 BAO). Der Betrag von € 654 für das Jahr 1997 sei nicht als objektiv geringfügige Gesamtauswirkung anzusehen.*

1998 bis 2000: *Die Bezeichnung „WiU“ kennzeichne die Fakultät einer Universität (Wirtschaftsuniversität) und nicht eine spezielle Studienrichtung . An der WiU würden, im Gegensatz zu BWL, auch Studienrichtungen angeboten, die im Einzugsbereich des Wohnortes nicht angeboten würden und eine dezidierte Beurteilung würde nur durch die genaue Angabe*

der Studienrichtung ermöglicht. Dies sei konträr zu den Berufungsangaben nicht erfolgt. Hinsichtlich weiterer Erhebungen wurde auf die Berufungsvorentscheidung hinsichtlich Wiederaufnahme des Verfahrens für das Jahr 1997 hingewiesen. Dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit wäre der Vorrang gegenüber dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit einzuräumen (Ermessensbegründung iSd § 20 BAO). Der Betrag von € 654 pro Jahr sei nicht als objektiv geringfügige Gesamtauswirkung anzusehen.

Im **Vorlageantrag** vom 28. Mai 2003 wurde im Wesentlichen Folgendes ausgeführt:

1. Offenlegung in den Einkommensteuererklärungen (neue Tatsachen oder Beweismittel):

Wie aus der Begründung des Einkommensteuerbescheides 2001 ersichtlich sei, müsse dem Finanzamt Wels schon immer bekannt gewesen sein, dass sein Sohn Betriebswirtschaft und Recht in Wien studiere, ansonsten wäre die Begründung für die Nichtanerkennung der Aufwendungen für eine Berufsausbildung außerhalb des Wohnortes im Jahre 2001 nicht verständlich.

In der Einkommensteuererklärung 2001 seien nämlich keine anderen oder ergänzenden oder neuen Angaben zum Sohn H.P. gemacht worden. Es seien daher für die Jahre 1997 bis 2000 keine neuen Tatsachen oder Beweismittel hervorgekommen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens rechtfertigen würden. Dass bei einer Wirtschaftsuniversität sogar die Studienrichtung jedes Jahr neu bekannt gegeben hätte werden müssen, obwohl dies dem Finanzamt Wels, Beihilfenstelle, bekannt gewesen sei, könne wohl nicht einmal von einem Wirtschaftstreuhänder verlangt werden. Hätte das Finanzamt Zweifel an der Anerkennung der Ausgaben gehabt, wäre in vier Jahren wohl eine Rückfrage bei seiner eigenen Beihilfenstelle oder beim Bw. zumutbar gewesen.

2. Ausbildungsort, Studienrichtungen (Studienzweige):

Aus den beiliegenden Fax-Kopien der Universität Linz und der Wirtschaftsuniversität Wien (beide vom 15. Mai 2003) gehe eindeutig hervor, dass die Studienrichtung „Betriebswirtschaft“, die Sohn H.P. belegte, (insbesondere ab seinem Doktoratsstudium ab dem Wintersemester 1999), nur in Wien angeboten werde. Dieser Studienzweig liege daher nicht im Einzugsbereich des Wohnortes.

3. Präsenzdienst:

Die Tatsache des Präsenzdienstes sei der Beihilfenstelle im Jahre 1999 bekannt gegeben worden.

4. Geringfügigkeit:

Die Geringfügigkeit der steuerlichen Auswirkungen sei in den Berufungsverfahrensentscheidungen bezweifelt worden. Mit nachfolgender Aufstellung könne jedoch das Gegenteil bewiesen werden:

Jahr	Steuerleistung €	Steuerliche Nachforderung in €	Steuerliche Nachforderungen in %
1997	35.012	654	1,86
1998	49.554	654	1,31
1999	52.453	654	1,24
2000	44.709	654	1,46

Diese Aufstellung zeige, dass sich die steuerlichen Auswirkungen zum Teil sehr weit unter 2% der Jahressteuerleistung bewegen und somit objektiv wie auch subjektiv als geringfügig anzusehen seien. Warum dies in den Augen des Finanzamtes nicht so sei, gehe aus der Begründung zur Berufungsverfahrensentscheidung nicht hervor. Die amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens sei daher allein schon aus dem Grund der Geringfügigkeit der nachfolgenden Einkommensteuer nicht gerechtfertigt bzw. stelle daher eine unrichtige Ermessensübung dar. Es werde daher die Berufung aufrecht erhalten - und zwar aus folgenden drei Gründen:

1. *Es seien keine neuen Tatsachen oder Beweismittel hervorgekommen.*

2. *Nach Mitteilung der Universität Linz und der Wirtschaftsuniversität Wien könne „Betriebswirtschaft“ nur in Wien studiert werden*

3. Geringfügigkeit des nachgeforderten Betrages

Es werde daher eine mündliche Verhandlung vor dem gesamten unabhängigen Berufungssenat beantragt.

Dem Vorlageantrag wurden folgende Beilagen angeschlossen:

Studienerfolgsnachweise, Schreiben vom 29. März 1999 (Ableistung des Präsenzdienstes April 1999 bis November 1999), Schreiben vom 23. Dezember 1999 an das Finanzamt Wels, Beihilfengruppe (Fortsetzung des Studiums der Rechtswissenschaften im Wintersemester 1999/2000), Fax der J. Kepler-Universität Linz, Zentrale Verwaltung , Studien -und Prüfungsabteilung (diverse Studienrichtungen – zum Beweis dafür, dass das Doktoratsstudium BWL in Linz nicht möglich gewesen sei).

2. Berufungspunkt: Zurechnung von Einkünften

In der Einkommenssteuererklärung für das Jahr **2002** machte der Bw. folgende Angaben:

Die Bezüge aus der

- Aufsichtsratsvergütung als Vorsitzender – Stellvertreter im Aufsichtsrat der E- der W. AG von € 5.184,37 sowie
- Vergütung als Vorsitzender – Stellvertreter des Vorstandes der W.T.F.PS. in W. von € 2.400,00.

seien im Zusammenhang mit der Tätigkeit des Abgabepflichtigen als Geschäftsführer der xy GmbH mit Sitz in W. , ausgeübt und auch dort in der Gewinn- und Verlustposition "sonstige betriebliche Erträge " erfasst worden (siehe auch Jahresabschluss zum 31. Dezember 2002 der xy. GmbH).

Der Geschäftsführer – bzw. Dienstvertrag sei aktenkundig. Dieser Geschäftsführer – bzw. Dienstvertrag lautet wie folgt:

1. Beginn und Dauer der Tätigkeiten:

Der Bw. ist seit Gründung der D-GmbH und der xy; GmbH einzelzeichnungsberechtigter Geschäftsführer dieser Gesellschaften. Aus praktischen Gründen wird ein Dienstverhältnis nur mit der D.GmbH auf unbestimmte Zeit abgeschlossen.

2. Tätigkeitsbereiche:

Der Bw. ist als Geschäftsführer bzw. Dienstnehmer für die Leitung der Gesellschaften nach innen und ihre Vertretung nach außen zuständig und hat diese Aufgabe mit der Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsführers zu erfüllen. Er ist in seiner Tätigkeit den Gesellschaftern gegenüber verantwortlich.

3. Arbeitszeit:

Die regelmäßige Arbeitszeit beträgt ab 01.08.1993, 40 Stunden pro Woche. Es besteht keine Mehrarbeit.

4. Entlohnung:

Für seine Tätigkeiten gebührt dem Bw. ein monatliches Gehalt (Geschäftsführer- Entlohnung brutto 105.000 ATS. Das Gehalt wird 14 x pro Jahr ausbezahlt, darüber hinausgehende Bezüge (Prämien) unterliegen den Beschlüssen der Generalversammlung.

5. Kostenersätze:

Dem Geschäftsführer bzw. Dienstnehmer sind alle Kosten (z.B. Barauslagen) zu ersetzen, sofern diese im Interesse der Gesellschaften verausgabt wurden. Reisekosten sind nach den Sätzen des § 26 Z 4 EStG 1988 in der jeweils geltenden Fassung oder nach tatsächlich verausgabten Beträgen zu vergüten. Für die Vergütung der Reisekosten nach amtlichen Sätzen ist die Vorlage von Aufzeichnungen nach den steuergesetzlichen Bestimmungen Voraussetzung. Zur Verrichtung seiner Tätigkeiten wird von Seiten der D.GmbH dem Bw. ein PKW zur Verfügung gestellt, den er auch für Privatfahrten nutzen darf. Nach jeweiliger Vereinbarung werden dem Geschäftsführer bzw. Dienstnehmer die von ihm verausgabten Aus- und Fortbildungskosten vergütet.

6. Abfertigung und Urlaub:

Dem Bw. gebührt die nach den §§ 23 und 23 a Angestelltengesetz zustehende Abfertigung. Weiters gebührt ihm ein Urlaub von 6 Wochen pro Jahr.

7. Grundsätzliche Einteilung der Tätigkeiten:

Der Berufungswerber übt in der D:GmbH vor allen Dingen die klassischen Wirtschaftstreuhandtätigkeiten wie Wirtschaftsprüfung, Steuerberatung, Buchhaltung und Lohnverrechnung aus. Alle anderen Wirtschaftstreuhandtätigkeiten oder sonstigen Tätigkeiten werden grundsätzlich im Rahmen der Geschäftsführungstätigkeit in der xy-GmbH ausgeübt.

8. Konkurrenzverbot:

Während der Dauer des Dienstverhältnisses bzw. seiner Geschäftsführer-Tätigkeiten darf der Bw. keinerlei andere selbständigen Erwerbstätigkeiten ausüben. Die Entgelte für Tätigkeiten, die der Bw. z.B. als gerichtlich beeideter Sachverständiger, Aufsichtsrat, Funktionär bei der K. W. usw. bezieht, müssen gemäß Punkt 7. daher in die xy-G. GmbH einfließen und werden entsprechend des angefallenen Zeitaufwandes mit der D/GmbH verrechnet.

9. Auflösung des Dienstverhältnisses bzw. der Geschäftsführer –Tätigkeit:

Das Dienstverhältnis bzw. die Geschäftsführertätigkeit kann von beiden Seiten jeweils zum Jahres ultimo unter Einhaltung einer sechsmonatigen Kündigungsfrist aufgelöst werden. Voraussetzung dafür ist die Zustimmung der Generalversammlung der Gesellschaften zur Kündigung mit einer Mehrheit von mehr als drei Viertel des Stammkapitals.

10. Ergänzende Bestimmungen:

Für das Dienstverhältnis bzw. die Geschäftsführertätigkeiten gelten außer den Bestimmungen des Vertrages sämtliche relevanten arbeitsrechtlichen Bestimmungen und die Bestimmung des Kollektivvertrages für W. sowie die W.O: und das GmbH Gesetz.

Im **Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2002** vom 9. Februar 2004 wurden die Vergütungen als Vorsitzender Stellvertreter im Aufsichtsrat des E-W. in W. ,Sitzungsglieder als Aufsichtsrat der jeweiligen Firmen, Vergütung als Vorsitzender- Stellvertreter des Vorstandes der WTPS in W. , die vom Bw. im Rahmen der Steuererklärung der xyy unter der Position „sonstige betriebliche Beträge“ ausgewiesen wurden, dem Bw. als persönliche Einkünfte (und zwar als sonstige selbständige Einkünfte) für das Jahr 2002 zugerechnet:

Einkünfte aus selbständiger Arbeit	5.184,37 €
zuzüglich	<u>2.400,00 €</u>
Summe	7.584,37 €

- 6 % Betriebsausgabenpauschale	<u>- 455,07</u>
Einkünfte aus selbständiger Arbeit	7.129,30 €

Die Einkünfte von € 1.815,96 aus seiner Tätigkeit für die K.W. erklärte der Bw. unter der Kennzahl 380 als sonstige Einkünfte.

Gegen den Einkommensteuerbescheid 2002 wurde mit Schriftsatz vom 18. Februar 2004 **Berufung** im Wesentlichen mit folgender Begründung erhoben:

Im Einkommensteuerbescheid 2002 seien entgegen der Einkommensteuererklärung 2002 Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von 7.129,30 € und sonstige Einkünfte in Höhe von 1.815,96 € insgesamt also 8.945,26 € mit der Begründung angesetzt worden, dass diese Einkünfte keine betrieblichen Erträge der xy/G. darstellen, sondern diese als persönliche Einnahmen ausschließlich dem Bw. zuzurechnen wären. Diese Einkünfte seien dem Bw. aber deshalb nicht zuzurechnen, da sie ihm nicht zufließen, sondern in die xy-GmbH einfließen würden. Der Bw. müsse diese Einkünfte deshalb der xy-GmbH zuführen, weil sie im Rahmen seiner Geschäftsführertätigkeit und innerhalb der Arbeitszeit als Geschäftsführer ausgeübt würden. Außerdem bestehe eine Vereinbarung zwischen dem Geschäftsführer und der Gesellschaft, dass er diese Einkünfte, weil sie in der Dienstzeit ausgeübt bzw. durchgeführt wurden, in die Gesellschaft einfließen lassen müsse. Außerdem fließe ein Großteil dieser Einkünfte, je nach Wunsch der auszahlenden Stellen, direkt der xy//G. zu (z.B. die Aufsichtsratvergütungen und die Vergütung der F.P.S.). Es werde daher der Antrag auf Erlassung einer Berufungsvorentscheidung im Sinne der Berufungsausführungen gestellt. Sollte keine Berufungsvorentscheidung in diesem Sinne erfolgen, werde der Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung vor dem gesamten Unabhängigen Berufungssenat gestellt. Weiters werde die Aussetzung der Einhebung der Einkommensteuernachzahlung 2002 in Höhe von € 3.951,36 solange, bis über die Berufung mittels Berufungsvorentscheidung im Sinne des Abgabepflichtigen entschieden sei oder der Unabhängige Finanzsenat entschieden habe, beantragt. Weiters werde die Herabsetzung der Einkommensteuervorauszahlung 2004 auf € 0,- beantragt, da sich die Einkommensverhältnisse des Abgabepflichtigen im Jahre 2004 gegenüber den Vorjahren kaum verändern würden und die Einkommensteuer im Wesentlichen mit der bezahlten Lohnsteuer abgegolten sein würde.

Mit Ergänzungsauftrag vom 25.Februar 2004 verlangte die Abgabenbehörde erster Instanz die Vorlage diverser Unterlagen. Diesem Ersuchen wurde vom Bw. mit Schriftsatz vom 8. März 2004 entsprochen und darin Folgendes ausgeführt:

Mit ihrem Schreiben haben Sie um Vertragskopien betreffend der Funktion als Aufsichtsrat im E-W. in W. und Stiftungsvorstand WTPS ersucht. Diesem Ersuchen könne der Bw. leider nicht nachkommen, da sich keine schriftlichen Verträge in seinen Händen befänden. Zu seiner Aufsichtsratstätigkeit im E-Werk W. sei zu sagen, dass er als Aufsichtsrat gemäß § 87 des Aktiengesetzes von der Hauptversammlung gewählt worden sei. Die entsprechenden Notariatsakte müssten sich beim E-W. in W. befinden. Die Aufsichtsratvergütung werde einmal jährlich an die xy.G überwiesen, mit Ausnahme des Sitzungsgeldes, das nach jeder Sitzung bar ausbezahlt worden sei. Zu seiner Tätigkeit als Stiftungsvorstand sei zu sagen, dass es für diese Tätigkeit ebenfalls keinen schriftlichen Vertrag gebe. Die Bestellung erfolge im Zuge der Gründung der Stiftung durch die Stiftungsgründer. Die Vorstandsbezüge seien mittels Honorarnote der xy.G. an die Stiftung gestellt worden und von dieser direkt an die xy.G. bezahlt worden. Da er aufgrund seines Geschäftsführer- bzw. Dienstvertrages außer seiner Geschäftsführerbezüge keine weiteren Erwerbseinkünfte haben dürfe, seien seine Vorstands- bzw. Aufsichtsratbezüge auch auf Konten der xy.G. eingezahlt worden. Die direkten in unmittelbar nach den Aufsichtsratssitzungen ausbezahlten Sitzungsgelder würden von ihm an die xy.G. abgeführt und mit ihr verrechnet. Wenn also solche Bezüge gemäß § 109 a EStG 1988 an das Finanzamt gemeldet werden müssten, hieße dies in seinem Falle nicht, dass er sie auch persönlich beziehe. Der Bw. wies in diesem Zusammenhang auch noch auf seine Tätigkeit als allgemein beeideter und gerichtlich bestellter Sachverständiger hin. Auch hier würde er persönlich von den Gerichten als Sachverständiger bestellt (ähnlich wie beim Aufsichtsrat, Stiftungsvorstand oder Kammerfunktionär). Die Gebühr für die Gutachten fließe ebenfalls in die xy.G.ein.

Die Berufung betreffend Einkommensteuer 2002 wurde dem Unabhängigen Finanzsenat ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung vorgelegt.

Mit Schreiben des Unabhängigen Finanzsenates vom 1. April 2004 wurde der Bw. ersucht, Nachweise über den Zahlungsfluss der Aufsichtsratsvergütungen (Überweisungsbelege), Nachweise über den Bezug und über die Höhe der jeweiligen Sitzungsgelder als Aufsichtsrat im Jahre 2002 sowie eine Ablichtung des Geschäftsführervertrages mit der xy.G. und allfälliger Vereinbarungen über die Weiterleitung von Vergütungen an die xy.G. sowie Nachweise des Zahlungsflusses der Vergütungen als Vorsitzender – Stellvertreter in der W.T.F.PS. (Überweisungsbelege) vorzulegen.

Mit Schriftsatz vom 8. April 2004 gab der Bw. hierauf Folgendes bekannt:

Aufsichtsratsvergütung des E-Werkes W.:

Die in der 101. ordentlichen Hauptversammlung am 17. Juni 2002 beschlossene

Aufsichtsratsvergütung für den Zeitraum 1. Juli 2001 bis 30. Juni 2002 in Höhe von 4.360,37 € sei auf das Konto der xy-Gesellschaft der Sparkasse W. am 05. Juli 2002 überwiesen worden. Die entsprechende Kopie des Bankauszuges liege bei.

Sitzungsgelder:

Die Sitzungsgelder seien nur bei Anwesenheit an den entsprechenden Aufsichtsratssitzungen in bar ausbezahlt und nicht überwiesen worden. Da die xy.G.aus verwaltungsvereinfachten Gründen keine Kasse führe, würden diese bar vereinnahmten Sitzungsgelder über ein Verrechnungskonto der xy.G. verrechnet. Die entsprechenden Auszahlungsbelege 2002 liegen in Kopie bei.

Geschäftsführervertrag:

Wie aus dem beiliegenden Geschäftsführer- bzw. Dienstvertrag vom 1. August 1993 im Punkt 7. (grundsätzliche Einteilung der Tätigkeiten) und Punkt 8. (Konkurrenzverbot) zu ersehen sei, dürfe er keine anderen selbständigen Erwerbstätigkeiten ausüben und müsse eventuell anfallende Entgelte an die xy.G. oder D-GmbH abführen.

Vorstandsvergütung W.T.F.PS. :

Die Tätigkeit als Stiftungsvorstand der W.T.F.PS. werde von der xyG. verrechnet (siehe beiliegende Honorarnote) und würde auch von der Stiftung auf das xy.G.Treuhandkonto bei der Sparkasse W. überwiesen (siehe auch beiliegende Kopie des Bankauszuges).

Folgende Überweisungsbelege wurden vorgelegt:

- Überweisung des E-W. auf das Konto der xyG. (Thema Aufsichtsratsvergütung Betrag 4.360,37 €),
- Beleg über eine Zahlungsanweisung über den Betrag von 352,00 €,
- Sitzungsgeld für die erste Aufsichtsratssitzung, 3. Aufsichtsratsitzung, 4. konstitutionelle Aufsichtsratssitzung am 17. Juni 2002, Auftraggeber E-W. AG.
- über den Betrag von 120,00 € Sitzungsgeld für die 6. Aufsichtsratsitzung am 19. September 2002, W. vom 19. September 2002.
- Sitzungsgeld für die erste Aufsichtsratssitzung am 27. März 2002 über den Betrag von 116,00 € , Wels 30. April 2002,
- Sitzungsgeld für die 2. Aufsichtsratsitzung am 30. April 2002 von 116,00 €.

-Sitzungsgeld für die 7. Aufsichtsratsitzung über den Betrag von 120,00 € am 19. Dezember 2002 , ebenfalls E-W.AG.

Weiters vorgelegt wurde die Honorarnote Nr. 2 der xy.G. in W. vom 31. Oktober 2002 an die W.T.F.PS.-Vorstand in der Adresse1.

Text der Honorarnote:

Im Sinne unseres Auftragsverhältnisses und aufgrund der allgemeinen Auftragsbedingungen und der Autonomen Honorarrichtlinien der Wirtschaftstreuhänder erlauben wir uns, unsere Leistungen vom 1. Jänner 2001 bis 31. Dezember 2001 wie folgt zu verrechnen:

Vorstandstätigkeit 2001

2.400,00 €
+ 20 % USt. 480,00 €
Gesamtsumme :
2.880,00 €
(39.629,66 ATS)

- Überweisung der W.T.F.PS.v. 11. November 2002 an die xyG. im Betrag 2.880,00 €
- Weiters vorgelegt wurde der Geschäftsführer- bzw. Dienstvertrag vom 1. August 1993.

Im Rahmen der mündlichen Berufungsverhandlung vor dem Unabhängigen Berufungssenat führte der Bw. Folgendes aus:

*Befragt vom Vorsitzenden , ob die Berufung auch gegen die Sachbescheide Einkommensteuer 1997 bis 2000 gerichtet sei, gibt **der Bw.** bekannt, dass er die Berufung nicht nur gegen die Wiederaufnahmbescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1997 bis 2000 gerichtet , sondern auch gegen die am selben Tage erlassenen Sachbescheide gerichtet wissen will.*

Hinsichtlich des Wissenstandes des Finanzamtes führte der Bw. aus, er habe immer wieder der Beihilfenstelle die Studien seines Sohnes H.P. BWL und JUS bekanntgegeben Die Veranlagungsstelle hätte doch bei der Beihilfenstelle betreffend den Zeitraum 1997 bis 2000 rückfragen können.

Die Studienrichtung BWL sei in Linz im Berufungszeitraum (1997-2000) nicht möglich gewesen. Es habe nur die Sozial - und Wirtschaftswissenschaften gegeben. Dies habe ihm auch die Studienabteilung der Johannes-Kepler-Universität so bestätigt. Auf die Bestätigung der Wirtschaftsuniversität Wien werde abermals hingewiesen.

Überdies sei der Nachforderungsbetrag von € 654,00 pro Jahr als geringfügig einzustufen, weswegen eine Wiederaufnahme des Verfahrens unterbleiben hätte müssen.

Zu den Vergütungen betreffend seiner Tätigkeiten als Aufsichtsrat bei den E-Werken W.bzw. Vorsitzender-Stellvertreter für die W.T.F.PS. werde auf die bisherigen Ausführungen in der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2002 verwiesen. Nochmals betont werde, dass er aufgrund des Punktes 8 des vorgelegten Geschäftsführervertrages keinerlei anderen selbständigen Erwerbstätigkeiten ausüben habe dürfen. Er sei verpflichtet gewesen, diese Einnahmen an die xyG. abzuführen. Somit habe es sich um eine „Durchläuferposition“ gehandelt. Es liege jedenfalls keine Einkommensverwendung vor. Der Vertrag sei schon im Jahre 1993 abgeschlossen worden. Früher seien noch 3 Gesellschafter aktiv gewesen. Wirtschaftlich gesehen wäre eben die Vereinnahmung im Rahmen der xyG. gewollt gewesen. Vertraglich sei die persönliche Zurechnung der Einnahmen an die Gesellschafter eben nicht gewollt gewesen. Die Tätigkeit sei ja auch im Rahmen der Dienstzeit der xyG. erbracht worden und dann eben mit ihr abgerechnet worden.

Die Amtspartei führte in der mündlichen Verhandlung aus, gemäß § 22 Z 2 EStG 1988 würden bei einem Aufsichtsrat sonstige selbständige Einkünfte vorliegen. Gleiches gelte für die Vergütungen der Vorsitzenden-Stellvertreter-Funktion für die Privatstiftung. Es liege Einkommensverwendung vor. Die Besteuerung beim Bw. selbst sei aus der Sicht der Amtspartei daher richtig.

Im Schlussantrag führte ***der Bw.*** Folgendes aus:

Die Meldeverpflichtung gem. § 109 a EStG 1988 hieße nicht, dass die Einnahmen bei ihm zu versteuern wären. Bei seiner Tätigkeit als Sachverständiger sei es auch so gewesen, dass er zwar Einnahmen daraus erzielt habe, aber gleichzeitig auch Ausgaben gehabt habe. Lt. Geschäftsführervertrag Pkt. 8 habe er eine Verpflichtung zur Abfuhr dieser Einnahmen gehabt. Es werde daher der Antrag gestellt, der Berufung gegen die Wiederaufnahmeverfügung hinsichtlich Einkommensteuer 1997 bis 2000 Folge zu geben bzw. in eventu der Berufung gegen die Sachbescheide 1997 bis 2000 bzw. 2002 stattzugeben.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Mit Schriftsatz vom 15. April 2003 wurde gegen die „Einkommensteuerbescheide 1997 bis 2000 **Berufung erhoben**, „die mit der **Begründung der Wiederaufnahme des Verfahrens** gem. § 303 Abs. 4 BAO neu ergangen sind“. In der Folge wurden die Berufungsargumente vorgebracht.

In der mündlichen Verhandlung wurde klargestellt, dass der Bw. nicht nur die Wiederaufnahme des Verfahrens bekämpfen wollte, sondern auch die gleichzeitig ergangenen Sachbescheide betreffend die Einkommensteuer 1997 bis 2000. Der Unabhängige Finanzsenat schließt sich der neueren Judikaturlinie des VwGH mit Verstärkung des Rechtsschutzes für den Abgabepflichtigen an (VwGH 21.09.2006, 2006/15/0042). Die Begründung hat der Bw. mit Punkt 2 des Vorlageantrages nachgereicht.

Es wird daher die Berufung vom 15. April 2003 auch *als gegen die jeweiligen Sachbescheide gerichtet* angesehen.

2. Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 1997 bis 2000:

Gemäß § 304 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme von Amts wegen möglich, wenn Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Dabei ist es unmaßgeblich, ob im Erstverfahren diese Umstände unverschuldet nicht bekannt geworden sind oder ob jemand ein Verschulden daran trifft. Neu hervorgekommen ist eine Tatsache, von welcher die Behörde keine Kenntnis hatte.

Zu prüfen war diesbezüglich einerseits, welchen Wissensstand die Abgabenbehörde I. Instanz von der auswärtigen Berufsausbildung iSd § 34 Abs. 8 EStG 1988 (Doktoratsstudium BWL des Sohnes, H.P., geb. am 12.11.1974, in W.) hatte (Wissen der Veranlagung oder der Beihilfenstelle bzw. Wissen der gesamten Organisationseinheit ?)

und andererseits, ob der Bw. in den Beilagen zu den Einkommensteuerklärungen alle wesentlichen Umstände offen gelegt hat.

Das Neuhervorkommen von Tatsachen oder Beweismitteln bezieht sich, sofern die Abgabenbehörde im abgeschlossenen Verfahren keine weiteren Ermittlungen getätigkt hat, nur auf den Wissenstand der zur Durchführung des konkreten Verfahrens **zuständig gewesenen Organisationseinheit der Abgabenbehörde**, und zwar **anhand der Abgabenerklärungen und ihrer Beilagen im jeweiligen Veranlagungsjahr**. Der **Kenntnisstand der Abgabenbehörde als Gesamtorganisation ist unmaßgeblich** (VwGH 19.03.2002, 97/14/0034, 16.09.2003, 98/14/0031)

Es ist daher entgegen der Meinung des Bws. nicht entscheidend, welche Unterlagen bezüglich des Studiums des Sohnes in der ehemaligen Beihilfenstelle auflagen (s. Schreiben vom 29. März 1999 bzw. vom 23. Dezember 1999).

Bei Erlassung der Erstbescheide war der Veranlagungsstelle aufgrund der Angabe des Bws. in der Beilage E1 a zur Einkommensteuererklärung nur Folgendes bekannt :

Beilage zur Einkommensteuererklärung 1997, eingelangt am 30.04.1999 /AS 31/1997):

Berufsausbildung von Kindern außerhalb des Wohnortes:

H.P. /*Ausbildung in Wien :1-12/1997- Kostentragung zu 100 %:*

Beilage zur Einkommensteuererklärung 1998, eingelangt am 28.04.2000 /AS 26/1998):

Berufsausbildung von Kindern außerhalb des Wohnortes:

H.P. /*Ausbildung in Wien :WiU +JUS, 1-12/1998- Kostentragung zu 100 %:*

Beilage zur Einkommensteuererklärung 1999, eingelangt am 28.02.2001 (AS 26/1999):

H.P. /*Ausbildung in Wien :WiU +JUS, 1-12/1999- Kostentragung zu 100 %:*

Beilage zur Einkommensteuererklärung 2000, eingelangt am 25.02.2002 /AS 31/2002:

H.P. /*Ausbildung in Wien :WiU +JUS, 1-12/2000 - Kostentragung zu 100 %:*

Zur Vermeidung von Wiederholungen wird hinsichtlich der Rechtsrichtigkeit der inhaltlichen Änderung (§ 34 Abs. 8 EStG 1988) auf Punkt 3 a) verwiesen.

Zur Frage des Missverhältnisses zwischen Wiederaufnahmegründen und Steuernachforderung wird auf Bachl, in ecolex 2004, S 313, Besprechung des Erkenntnisses des VwGH 29.10.2003, 99/13/0061, hingewiesen:

Die Frage der „Geringfügigkeit“ ist im Zusammenhang mit der daraus resultierenden gesamten Steuernachforderung zu beurteilen. Ein gegebenenfalls bei der Ermessensübung zugunsten der Aufrechterhaltung der Rechtskraft des Bescheides zu berücksichtigendes Missverhältnis zwischen der Bedeutung des Wiederaufnahmegrundes und der voraussichtlichen Wirkung der Wiederaufnahme liegt vor, wenn der Wiederaufnahmegrund und seine steuerlichen Auswirkungen zur Gesamtnachforderung außer jedem Verhältnis stehen (vgl VwGH 23. April 1998, 95/15/0108, unter Berufung auf Stoll ,BAO, Kommentar, 2939, sowie das hg. Erkenntnis v. 12. April 1994,90/14/0044, unter Hinweis auf Stoll, Ermessen im Steuerrecht, Wien 1970, 133). Von einem derartigen Missverhältnis kann im Beschwerdefall schon deshalb nicht gesprochen werden, weil es sich bei den durch die neuen Sachbescheide gezogenen steuerlichen Konsequenzen ausschließlich um die Auswirkungen der Aufdeckung jener Umstände handelt, welche als Wiederaufnahmegründe herangezogen wurden.

Bachl merkt dazu kritisch (aaO Stelle, S 314) an:

Amtswegige Wiederaufnahmen werden in der Regel auch dann nicht zu verfügen sein, wenn die steuerlichen Auswirkungen (die auf die Wiederaufnahmsgründe direkt zurückzuführen sind) bloß geringfügig sind. Dabei ist die Geringfügigkeit anhand der steuerlichen Auswirkungen der konkreten Wiederaufnahms Gründe und nicht aufgrund der steuerrechtlichen Gesamtauswirkungen zu beurteilen (vgl. zB Ritz, BAO², § 303 RZ 40). Der Bf. habe ganz klar vorgebracht, dass eine Wiederaufnahme aufgrund der Geringfügigkeit der Auswirkungen zu unterlassen gewesen wäre. Dabei hat der Bf. die betriebsprüfungsbedingten Mehrergebnisse dreier Prüfungsjahre auf die einzelnen Prüfungsjahre aufgeteilt und gemeint, dass bei dieser Aufteilung auf die einzelnen Jahre sich jeweils nur geringfügige, eine Wiederaufnahme des jeweiligen Veranlagungsverfahrens nicht rechtfertigende, Auswirkungen ergäben. Es kann dahin gestellt bleiben, ob vor dem Hintergrund des zugrunde liegenden Sachverhaltes diese Argumentation erfolgsversprechend gewesen wäre. Der VwGH geht in seiner Entscheidung auf diese Argumentation des Bf. überhaupt nicht ein, sondern beschäftigt sich mit einer Rechtsfrage, die jedoch nach den dargestellten Beschwerdegründen vom Bf. überhaupt nicht angezogen wurde.

Der Bw. vertritt offensichtlich eine ähnliche Argumentation wie Bachl.

Ritz führt im Kommentar BAO³ ,§ 303 BAO, Pkt. 3.1.3. , *Geringfügigkeit der Auswirkungen*, Folgendes aus:

*Tz 40: Amtswegige Wiederaufnahmen werden idR nicht zu verfügen sein, wenn die steuerlichen Auswirkungen bloß geringfügig (absolut oder relativ) sind (VwGH 25. März 1992, 90/13/0238 und andere). ...Im Erkenntnis v. 12.04.1994, 90/14/0044 hat der VwGH hinsichtlich der Auswirkungen der Wiederaufnahmsgründe Änderungen gegenüber den erklärten Gewinnen von jeweils **unter 1 % als relativ geringfügig** bzw. unbedeutend bezeichnet (vgl. Ritz aaO).*

Der gegenständliche Betrag (Nachforderung) von € 654 (8.999,24 ATS p.a.) ist absolut gesehen jedenfalls nicht geringfügig.

Ritz aaO Tz 41: *Stellt sich die Frage, ob eine Wiederaufnahme zu verfügen ist, bei mehreren Verfahren (zB Einkommen- und Umsatzsteuer dreier Jahre), so ist die steuerliche Auswirkung nicht je Verfahren, sondern insgesamt zu berücksichtigen. So hat der VwGH im Erkenntnis vom 21. Dezember 1989, 86/14/0180, bei Umsätzen von durchschnittlich 5 Mio. ATS bzw. Gewinnen von durchschnittlich 0,5 Mio ATS ein „Mehrergebnis“ dreier Jahre von ATS 2.362 als geringfügig bezeichnet – vgl. jedoch VwGH 10. Mai 1994, 94/14/0024 (keine Saldierung von UST und EST, schon aus finanzausgleichsrechtlichen Gründen; ebenso VwGH 17.10.2001, 98/13/0233).*

Im gegenständlichen Fall geht es daher um 4 – mal € 654,- (1997-2000).

Ritz aaO Tz 51: *Ein bei der Ermessensübung zugunsten der Aufrechterhaltung der Rechtskraft des Bescheides zu berücksichtigendes Missverhältnis zwischen der Bedeutung des Wiederaufnahmegrundes und der voraussichtlichen Wirkung der Wiederaufnahme liegt vor, wenn der Wiederaufnahmsgrund und seine steuerlichen Auswirkungen zur Gesamtnachforderung außer jedem Verhältnis stehen (VwGH 29.10.2003, 99/13/0061).*

Der vom Bw. herangezogene Vergleich (gesamte Steuerleistung zur auf den Wiederaufnahmsgrund bezogenen Nachforderung (über 1 %) ist im Rahmen der Ermessensübung gem. § 303 Abs. 4 BAO nach der Judikatur des VwGH demnach nicht

relevant, da in den Sachbescheiden außer dem Wiederaufnahmegrund (Entfall § 34 Abs. 8 für Sohn) keine Änderungen erfolgten.

Bei der gegebenen Sachlage – (die Nachforderung war ausschließlich auf den Wiederaufnahmsgrund (Studienrichtung Betriebswirtschaftslehre in Linz möglich) zurückzuführen - erfolgte daher die Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO durch die Abgabenbehörde I. Instanz für den Berufungszeitraum zu Recht, weil die Grenze der Geringfügigkeit sowohl absolut (€ 654 p.a. für 1997 bis 2000 = € 2.616 bzw. ATS 35.996,94) als auch relativ (100%) überschritten wurde.

3. Inhaltliche Prüfung

a) Pauschale für auswärtiges Berufsausbildung gem. § 34 Abs. 8 EStG 1988 (1997-2000)

Doralt, Kommentar zum EStG 1988, § 34 Abs. 8, EStG 1988, führt dazu im Wesentlichen aus:

TZ 75: *Zur Berufsausbildung gehört jedenfalls der Besuch der Pflicht-, Mittel- und Hochschule einschließlich Doktorat (VwGH 18.02.1986, 85/14/0097)*

TZ 64: *Die Berufsausbildung außerhalb des Wohnortes gilt dann als außergewöhnliche Belastung, "wenn im Einzugsbereich des Wohnortes keine entsprechende Ausbildungsmöglichkeit besteht" (§ 34 Abs 8 erster Satz); diese außergewöhnliche Belastung wird durch Abzug eines gesetzlichen Pauschalbetrages vom Einkommen in Höhe von 110 € pro Monat der Berufsausbildung berücksichtigt (§ 34 Abs 8 letzter Satz). Es muss die Absicht bestehen, das Ausbildungsziel durch zielstrebiges Bemühen zu erreichen und die vorgeschriebenen Prüfungen abzulegen (E 15.12.1987, 86/14/0059, 1988, 318); dazu genügt der Abschluss des Studiums innerhalb der doppelten Mindeststudiendauer (LStR 2002 Rz 873).*

Hinweis: § 34 Abs. 8 verweist nicht auf § 106 EStG 1988 und knüpft daher nicht an den steuerlichen Kinderbegriff an, sodass auch für volljährige, studierende Kinder, für die kein Anspruch auf Familienbeihilfe und damit Kinderabsetzbetrag mehr besteht (Rz 873 LStR 2002), der Freibetrag in Betracht kommt.

Aus der vorgelegten Bestätigung der Johannes Kepler Universität vom 15. Mai 2003 gehe nach Ansicht des Bws. hervor, dass der Sohn des Bws. **in Linz** nur das Diplomstudium „BWL“, **nicht aber das Doktoratsstudium** absolvieren hätte können. Aus diesem Grund **sei auch der Studienplatz in Wien zum Abschluss des Doktorats** erforderlich gewesen.

Der Bw. konnte durch die Vorlage der Bestätigung der Johannes Kepler Universität Linz, zentrale Verwaltung, Studien –und Prüfungsabteilung (Fax vom 15.Mai 2003) nach Ansicht der Berufungsbehörde **nicht aufzeigen**, dass das **Doktoratsstudium der Betriebswirtschaftslehre nur in Wien** möglich gewesen ist.

In dieser Studienauskunft der Linzer Universität wurden lediglich die Studienrichtungen an den einzelnen Fakultäten (rechtswissenschaftliche Fakultät, der sozial – wirtschaftswissenschaftlichen Fakultät, sowie der technisch –naturwissenschaftlichen Fakultät) aufgelistet.

Weiters legte der Bw. ein Fax vom 15. Mai 2003 betreffend das Studienangebot der **Wirtschaftsuniversität Wien ab dem Wintersemester 2002/ 2003 (Büro des Studiendekans)** vor, aus dem Folgendes ersichtlich ist (Fettdruck durch die Berufungsbehörde):

Diplomstudien	<i>Bakkalaureats- und Magisterstudium</i>
Betriebswirtschaft	<i>Wirtschaftsinformatik Neu</i>
<i>Internationale BWL Neu</i>	
<i>Volkswirtschaft</i>	
<i>Wirtschaftspädagogik</i>	
<i>Wirtschaftswissenschaften:</i>	
<i>-Wirtschaft und Recht Neu</i>	
<i>Sozioökonomie Neu</i>	
<i>Management Science Neu</i>	

Handschriftlich war vermerkt:

Studienpläne (alt) nach AHStG

Betriebswirtschaft

Volkswirtschaft

Wirtschaftspädagogik

Handelswissenschaft

Doktorat (Anm. der Behörde: Zuordnung unmöglich)

z.Hd. Hrn. Bw.

Auch daraus lässt sich nicht ableiten, dass das Diplom- bzw. Doktoratsstudium des Sohnes H.P., geb. am 12.11.1974, im Bereich *Betriebswirtschaftslehre* in Linz nicht (=Wiederaufnahmsgrund) und in Wien möglich gewesen sein soll.

In der Besprechung vom 2. Juli 2008 mit dem Referenten stellte der Bw. dies so dar, als ob der Sohn das *Doktoratsstudium BWL in Linz nicht hätte absolvieren können. Aus den vom Bw. vorgelegten Bestätigungen lässt sich dies allerdings nicht ableiten.*

Dies ist aufgrund der hier maßgeblichen Rechtslage nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates nicht verwunderlich:

Durch Gesetz, BGBl. I Nr.57 /1983, werden die **Sozial- und Wirtschaftswissenschaftlichen Studienrichtungen** geregelt:.

Abs. 1 leg.cit. normiert:

„Die in diesem Bundesgesetz vorgesehenen Studienrichtungen sind im Sinn der Grundsätze und Ziele des Allgemeinen Hochschul -Studiengesetzes zu gestalten. Sie gliedern sich in ein Diplomstudium und ein darauf aufbauendes Doktoratsstudium“.

Im Abschnitt V finden sich Bestimmungen über Akademische Grade:

An die Absolventen der Diplomstudien wird der Akademische Grad „Magister der Sozial- und Wirtschaftswissenschaften "lateinische Bezeichnung „ Magister rerum socialium oeconomicarumque", abgekürzt „Mag. rer.soc.oec", verliehen.

Abs. 2 leg.cit.:

An die Absolventen der Doktoratsstudien wird der akademische Grad auf dem Gebiet der Sozial - und Wirtschaftswissenschaften, lateinische Bezeichnung" Doctor rerum socialium oeconomicarumque", abgekürzt „ Dr.rer.soc.oec", verliehen.

Mit **Verordnung des Bundesministers für Wissenschaft und Forschung** vom 17. April 1984, BGBl.Nr. 173/1984, wurden Regelungen über die Studienordnung **für die Studienrichtung Betriebswirtschaft** erlassen. In deren 1. Abschnitt wird verordnet:

Der Studienzweig „Betriebswirtschaft" der betriebswirtschaftlichen Studienrichtung ist an den Sozial- und Wirtschaftswissenschaftlichen Fakultäten der Universitäten Graz, Innsbruck und Linz sowie an der Wirtschaftsuniversität Wien einzurichten.

Die Behauptung des Bws., das Doktoratsstudium in der Studienrichtung BWL sei nur in Wien (und nicht in Linz) möglich gewesen, ist daher unzutreffend.Dies entspricht auch der akademischen Erfahrung, wonach ein Doktorrat der Bezeichnung nach nur einmal pro Fakultät erworben werden kann und es keinen Doktor der Betriebswirtschaftslehre als solchen gibt.

Aus den oben angeführten Gründen war daher nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates das Berufsausbildungspauschale gem. § 34 Abs. 8 EStG 1988 zu versagen.

Es konnte daher auch der Berufung gegen die Sachbescheide 1997 - 2000 kein Erfolg beschieden sein.

b) Zurechnung von Einkünften (Einkommensteuer 2002):

Gemäß § 22 Z 2 EStG 1988 fallen unter Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit Einkünfte aus vermögensverwaltenden Tätigkeiten (z.B. für die Tätigkeit als Hausverwalter oder als Aufsichtsratsmitglied).

Gemäß § 98 Abs. 1 **Aktiengesetz, BGBl.Nr. 98/1965** (AktG) kann den Aufsichtsratsmitgliedern für ihre Tätigkeit eine mit ihren Aufgaben und mit der Lage der Gesellschaft im Einklang stehende Vergütung gewährt werden.

Ist die Vergütung in der Satzung festgesetzt, so kann eine Satzungsänderung, durch die die Vergütung herabgesetzt wird, von der Hauptversammlung mit einfacher Mehrheit beschlossen werden.

Gemäß § 99 leg.cit. unterliegen Aufsichtsratmitglieder denselben Sorgfaltspflichten und Verantwortlichkeiten wie die Vorstandsmitglieder (§ 84 leg.cit.) Sie sind daher der Gesellschaft bei Verletzung ihrer Obliegenheiten zum Ersatz des daraus entstehenden Schadens als Gesamtschuldner verpflichtet.

Gemäß § 86 Abs. 1 AktG idF BGBl. I Nr.125/1998 besteht der Aufsichtsrat aus drei Mitgliedern. Die Satzung kann eine höhere Zahl festsetzen.

Gemäß Abs. 2 leg.cit. kann eine juristische Person oder eine Personengesellschaft (offene Handelsgesellschaft, Kommanditgesellschaft) nicht Aufsichtsratsmitglied sein.

Dazu führen Doralt/Nowotny/Kalss, Kommentar zum Aktiengesetz, S.1045 ff, aus:

Dem Aktiengesetz ist zu entnehmen, dass der Aufsichtsrat mind. aus 3 Personen zu bestehen hat. Als Qualifikationsanforderung an die einzelnen Mitglieder stellt das Aktiengesetz fest, dass nur natürliche, nicht aber juristische Personen zu Aufsichtsratsmitgliedern bestellt werden können. Das Gesetz nimmt juristische Personen und Personenhandelsgesellschaften ausdrücklich aus. Aber auch offene Erwerbsgesellschaften, Kommanditererwerbsgesellschaften sind ausgenommen, weil das Aufsichtsratsgremium nur aus individuell bestimmten Personen,

die persönlich verantwortlich gemacht werden können, zusammengesetzt sein soll und die Bestimmung über die Person (Persönlichkeit) des Aufsichtsrates tatsächlich bei der wählenden Hauptversammlung oder dem entsendenden Aktionären liegen soll. Allgemein hat jedes Aufsichtsratsmitglied dafür Sorge zu tragen, dass es die Grundvoraussetzungen erfüllt, um die Überwachungstätigkeit sowie die strategische Beratung des Vorstandes sachgerecht und sorgfaltsgemäß ausüben zu können. Die Satzung kann für die Mitgliedschaft im Aufsichtsrat besondere Anforderungen stellen, wie z.B. Branchenzugehörigkeit oder Berufspraxis. Für die Aufsichtsratsmitglieder besteht die permanente Pflicht, sich über die aktuellen, betriebswirtschaftlichen, rechtlichen und branchenspezifischen Entwicklungen auf dem Laufenden zu halten und sich fortzubilden.

Wenn § 98 Aktiengesetz von der Vergütung für den Aufsichtsrat spricht, dann ist diese Vergütung die Gegenleistung an die ausübende Person des Aufsichtsrates für ihre Aufsichtsrattätigkeit für das beaufsichtigte Unternehmen. Dies ist ein Teilrecht aus dem allgemeinen Rechtsverhältnis zwischen beaufsichtigter Gesellschaft und dem Aufsichtsratmitglied. Grundsätzlich ist davon auszugehen, dass die Tätigkeit der Aufsichtsratmitglieder entgeltlich ist. Dennoch besteht keine gesetzliche Verpflichtung zur Gewährung der Vergütung und kein unbedingt durchsetzbarer Anspruch; Die Hauptversammlung kann beschließen, keine Vergütung zu gewähren. Dies könnte auch schon in der Satzung festgeschrieben werden (Doralt/Nowotny/Kalss, Kommentar zum Aktiengesetz, S.1045 ff). Das Aktiengesetz kennt ferner im § 99 eine Sorgfaltspflicht und Verantwortlichkeit der Aufsichtsratsmitglieder, wobei jeder Mandatar generell einen allgemeinen Sorgfaltmaßstab zu erfüllen hat, jedoch je nach Spezialisierung und Fachausrichtung, aber für einzelne Aufsichtsratsmitglieder für die Angelegenheiten, die in ihr Spezialfachgebiet fallen und weswegen sie dem Aufsichtsrat angehören, in Einklang mit §1299 ABGB ein gesteigerter Sorgfaltmaßstab zur Anwendung gelangt. Geschuldet wird dem Unternehmen kein Erfolg, sondern die Sorgfalt bei der Tätigkeit. Die Haftung daraus ist daher auch keine Erfolgschaftung, sondern eine Haftung für sorgfaltswidriges Verhalten, die aus einer ex ante Sicht zu beurteilen ist.

Die Pflichten des Aufsichtsrates umfassen unter anderem die Bestellung und Abberufung des Vorstandes, die Überwachung der Geschäftsführung des Vorstandes und dessen strategische Begleitung, die Mitwirkung in bestimmten Geschäftsführungsangelegenheiten, beinhalten aber auch unter anderem einen Schädigungsverbot, die Treuepflicht, Aufsichts – sowie Verschwiegenheitspflichten.

Aus all den genannten Bestimmungen lässt sich ableiten, dass die den Aufsichtsrat betreffenden Bestimmungen des Aktiengesetzes von einer natürlichen Person als Aufsichtsrat ausgehen. Insbesondere bedürfen die Bestimmungen hinsichtlich der Überwachungspflichten sowie der strafrechtlichen Verantwortlichkeit des Tätigwerdens einer natürlichen Person. Eine Verletzung der oben angeführten Pflichten kann dem einzelnen Aufsichtsratmitglied gegenüber sowohl straf- als auch zivilrechtlich geahndet werden und kann als Folge einer solchen Verletzung auch das Aufsichtsratmitglied vorzeitig durch die Hauptversammlung abberufen werden (Doralt, Nowotny, Kalss, aaO, S 841 ff).

Dem Begehr des Bws., ihm die aus der Aufsichtsratstätigkeit resultierenden Einkünfte nicht zuzurechnen, kann nach Ansicht der Berufungsbehörde auch im Hinblick auf die Qualifikation als Einkünfte gem. § 22 Z 2 EStG 1988 wegen Widerspruches zu fundamentalen Grundsätzen des Ertragsteuerrechtes kein Erfolg beschieden sein:

Einkünfte sind nämlich demjenigen zuzurechnen, dem die Einkunftsquelle zuzurechnen ist. Die Einkunftsquelle kann sich auf das (wirtschaftliche) Eigentum, auf ein Mietrecht, ein Nutzungsrecht oder auf eine bloße Tätigkeit gründen. Zurechnungssubjekt ist derjenige, der aus der Tätigkeit das Unternehmerrisiko trägt, der also die Möglichkeit besitzt, die sich ihm bietenden Marktchancen auszunützen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern (Renner/Doralt, EStG, 8. Aufl., § 2 Tz 142, unter Hinweis auf VwGH 20.09.1988, 87/14/0167; 11.07.1995, 91/13/0154,0186; 05.08.1993, 93/14/0031). Die rechtliche Gestaltung ist dabei nur insoweit maßgebend, als sich in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nichts anderes ergibt.

Die Funktion als Aufsichtsrat einer AG ist persönlich auszuüben. Allein der Bw. wurde zum Aufsichtsrat gewählt. Der Bw. trägt auch das verbundene Risiko einer eventuellen Haftung für diese seine Tätigkeit allein. Auf Grund des im Einkommensteuerrecht herrschenden Grundsatzes der Individualbesteuerung (§ 2 Abs. 1 EStG 1988) sind die aus der Tätigkeit des Bw. als Aufsichtsrat der AG resultierenden Einkünfte ihm allein zuzurechnen und nicht der GmbH.

Der Bw. verneint den Zufluss an ihn persönlich, weil die auszahlenden Gremien direkt an die xy.G.überwiesen hätten, und vermeint, dass diese Einkünfte nicht ihm, sondern der GmbH zuzurechnen wären.

„Trifft allerdings der Anspruchsberechtigte eine Verfügung - in der Form, was mit den Einnahmen zu geschehen hat - so gelten die Einnahmen als dem Anspruchsberechtigten zugeflossen“ (VwGH 21.07.1998, 98/14/0021).

Eine derartige Verfügung (Vorausverfügung) hat der Bw. im gegenständlichen Fall in Pkt. 8. des Geschäftsführungsvertrages mit der xy.G.jedoch getroffen.

Dies wird vom Unabhängigen Finanzsenat als Einkommensverwendung durch den Bw. angesehen (VwGH 30.05.1995, 95/13/0120).

Gleiches gilt für die Vergütung des Bws. für seine Tätigkeit als Vorsitzender - Stellvertreter der genannten Stiftung.

Nach einhelliger Lehre (vgl. Arnold, Kommentar Privatstiftungsgesetz, § 15 Tz 16) können auch Mitglieder des Stiftungsvorstandes (§ 15 Privatstiftungsgesetz, BGBl. Nr. 694/1993 idF BGBl. I Nr. 98/2001) nur natürliche Personen sein. Diese haften gem. § 29 Privatstiftungsgesetz für den aus schuldhafter Pflichtverletzung entstandenen Schaden, wenn sie ihre Aufgaben entgegen § 17 Abs. 2 Privatstiftungsgesetz nicht mit der Sorgfalt eines gewissenhaften Geschäftsführers erfüllen.

Es konnte daher auch der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2002 kein Erfolg beschieden sein.

Aus den angeführten Gründen war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 16.Dezember 2008