



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Franz Zeitlhofer und die weiteren Mitglieder HR Dr. Astrid Binder, Mag. Gerald Klug und Wolfgang Sauer im Beisein der Schriftführerin Dagmar Brus über die Berufung des Bw., vertreten durch Kleiner & Kleiner GmbH, 8010 Graz, Burgring 22, gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 8. April 2005 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1999 bis 2001 nach der am 7. Februar 2007 in 8018 Graz, Conrad von Hötzendorf-Straße 14-18, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber erzielt Einkünfte aus selbständiger Arbeit aus seiner Tätigkeit als Architekt.

Anlässlich einer die Jahre 1999 – 2002 umfassenden Betriebsprüfung traf der Prüfer unter Tz.17 des Bp - Berichtes vom 6. April 2005 unter Hinweis auf die nach ständiger Rechtsprechung des VwGH geforderten Kriterien die Feststellung, dass die als

Betriebsausgaben geltend gemachten Zahlungen an die studierenden Kinder für die Erstellung von Bürobroschüren und Analysen in Höhe von S 24.450 (1999), S 51.000 (2000) und S 87.000 (2001) nicht anzuerkennen sind.

Wie unter Tz.25, ausgeführt fand auch die außergewöhnliche Belastung in Höhe von S 36.000 (1999), S 18.000 (2000) und S 28.500 (2001) für die auswärtige Berufsausbildung des Sohnes in Innsbruck und der Tochter in Wien keine Berücksichtigung.

Das Finanzamt folgte in den im wieder aufgenommenen Verfahren ergangenen Sachbescheiden den Feststellungen des Betriebsprüfers, wogegen sich der Bw. mit dem Rechtsmittel der Berufung wandte und darin die Leistungen des Sohnes - Erstellung der Werkverzeichnisse - näher beschrieb: Sie umfassen den Aufbau einer Grundstruktur und des Grundlayouts, in der Folge das Digitalisieren von Plan- und Fotomaterial, das Bearbeiten im Photoshop, das Setzen der Layoutseiten und das Vorbereiten für den Druck. Zweck dieser Werkverzeichnisse sei es, die Leistungen des Architekturbüros für zukünftige Kunden zu dokumentieren.

Die Tochter sei im Jahr 2001 mit der Analyse des Modells und der Ideologie von Pousadas (Portugal) betraut gewesen. Diese Aufgabe habe die Übertragung des Modells auf österreichische Verhältnisse sowie Strategie und Projektgespräche mit Tourismusfachleuten, Stift Admont, Betriebswirten und Investoren beinhaltet. Das Ergebnis dieser Arbeit wäre eine Zusammenfassung und deren Einarbeitung in die Broschüre "Projektentwicklung, Seminarhotel Schloss K." wofür die Tochter ein Entgelt in Höhe von S 36.000 erhalten habe.

Sowohl der Sohn als auch die Tochter seien auf Grund ihres fachlichen Wissens mit diesen Tätigkeiten betraut und diesbezüglich ein mündlicher Werkvertrag abgeschlossen worden.

Zu der Frage der Nichtanerkennung der "Aufwendungen für Berufsausbildungen der Kinder als außergewöhnliche Belastung" führte der Bw. aus, dass seine Tochter in den Jahren 1999 – 2004 an der Wirtschaftsuniversität Wien das Studium der Volkswirtschaftslehre mit dem Schwerpunkt Regionalentwicklung absolviert habe. Dieser Studienschwerpunkt werde nur an der Wirtschaftsuniversität Wien angeboten. Durch die dargelegte Spezialisierungsmöglichkeit und der daraus resultierenden Berufsmöglichkeit sei die Vergleichbarkeit mit der Berufsausbildung an der Universität Graz nicht gegeben. Aus der derzeitigen Anstellung bei der EU Ratspräsidentschaft in Luxemburg im Bereich der Regionalentwicklung sei ersichtlich, dass sich die erwarteten höheren Berufsaussichten sofort eingestellt hätten.

Ähnliches gelte für den Sohn, der in den Jahren 1999 – 2001 das Studium der Architektur in Innsbruck absolviert habe. Die Wahl des Studienortes sei unter intensiver Abwägung des Lehrveranstaltungsangebotes und des Lehrpersonals getroffen worden. Im Hinblick auf das

dort angebotene Orientierungssemester sei nach Ansicht des Bw. ein höheres Ausbildungsniveau gegenüber dem Studienort Graz gegeben.

Die Berufung wurde dem unabhängigen Finanzsenat ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung vorgelegt. Angeschlossen wurde ein anlässlich der Betriebsprüfung erstelltes Schreiben des Bw., in dem er die Tätigkeit seines Sohnes konkretisierte und ein Aktenvermerk (vier Seiten) über ein Gespräch mit der Tochter, das Projekt K. betreffend.

Mit Vorhalt vom 10. August 2006 wurde der Bw. vom unabhängigen Finanzsenat bezüglich der Zahlungen an seinen Sohn und an seine Tochter mit folgenden Fragen konfrontiert:

Den Sohn betreffend (S 24.500 (1999), S 51.000 (2000) und S 51.000 (2001)):

Gab es eine rechtliche Verpflichtung zur Erbringung einer bestimmten Arbeitsleistung bzw. zur Einhaltung einer bestimmten Arbeitszeit ?

"Gibt es eine genaue Stundenabrechnung ?

Wie entwickelte sich der Umfang der Tätigkeit Ihres Sohnes ?

Welche konkreten Vereinbarungen wurden bezüglich Arbeitsaufwand und Entlohnung getroffen?

Nachweis des Geldflusses.

Welche sonstigen Ausgaben sind Ihnen in den Streitjahren im Zusammenhang mit der Erstellung dieses Werkkataloges erwachsen ?

Wird Ihr Sohn im Impressum genannt ?"

Die Tochter betreffend (S 36.000 im Jahr 2001):

"Wie lautete der konkrete Arbeitsauftrag ?

Detaillierte Aufzeichnungen über Art und Umfang der Tätigkeit.

Vorlage der durchgeführten Projektarbeiten.

Nachweis über den Geldfluss."

Mit Schreiben vom 31.Oktobe 2006 beantwortete der Bw. diese Fragen wie folgt:

Der Sohn sei mit der Erstellung eines Werkverzeichnisses beauftragt worden. Dabei handle es sich um einen Pauschalauftrag. Dieser zeichne sich unter anderem dadurch aus, dass eine bestimmte Arbeitsleistung gefordert und daher keine Arbeitszeit vorgegeben werde, woraus sich auch konsequenterweise keine Stundenaufzeichnungen zu ergeben hätten, da Auftraggeber und Auftragnehmer mit einer pauschalen Rechnung abrechnen würden Anlässlich der jährlichen Kundenvorstellung werde immer auf die Erstellung des Kataloges durch den Sohn hingewiesen, dieser werde auch unter den Mitarbeitern am ersten Deckblatt des Büros genannt.

Der Werkkatalog mit dem Erscheinungsdatum 02/2002 und 09/2003, die Honorarnoten und die mit der Erstellung des Werkkataloges entstandenen Kosten für Fotoaufnahmen und Kopierkosten wurden dieser Vorhaltsbeantwortung beigelegt.

Weiters führte der Bw aus, dass die Honorarnote vom 18. Dezember 2001 über S 46.500 (310 Stunden á 150,00) nicht das Werkverzeichnis betreffe sondern die Mitarbeit seines Sohnes bei Modellbauarbeiten, und zwar für das Modell X. 1.+2. Stufe und das Modell Y..

Hinsichtlich der Zahlungen an seine Tochter legte der Bw. einen Kontoauszug und eine Honorarnote vor, worin seine Tochter folgende Arbeiten in Rechnung stellte:

"Recherchearbeiten Portugal, Standortanalyse Burgen und Schlösser im Bezirk Liezen, Touristische Analyse der notwendigen Zusatzeinrichtungen auf dem Sportsektor - für das Projekt Marketinganalyse Pousadas Bezirk Liezen (Vorbereitung Auftrag Regionalmanagement)".

Ergänzend führte der Bw. dazu aus, es sei gängige Büropraxis von Architekten, eigene Projekte zu entwickeln und diese dann interessierten Parteien vorzuschlagen. Er selbst sei mit der Raumplanung in R. beschäftigt und die K. zähle zu diesem Einzugsgebiet. Zur Projekterstellung sei es notwendig gewesen, den geschichtlichen Rückblick, den Hintergrund der Eigentümerschaft und die zukünftige Nutzungsmöglichkeit zu analysieren, um im Rahmen eines Projektentwicklungsplans und Katalogs dieses Projekt zu vermarkten.

Über die Berufung wurde erwogen:

Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen werden steuerlich nur anerkannt, wenn sie nach außen hin ausreichend in Erscheinung treten, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (VwGH 4.6.2003, 97/13/0208).

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.

Wenn Kinder im elterlichen Betrieb mitarbeiten, gründet sich die Verbindlichkeit der Kinder idR nicht auf einen Dienstvertrag, sondern auf die zwischen Kindern und Eltern bestehenden familienrechtlichen Beziehungen. Auf Grund derer sind Kinder, solange sie dem Hausstand der Eltern angehören und von ihnen erhalten werden, verpflichtet, den Eltern in einer ihren Kräften und Rechtsstellung entsprechenden Weise im Hauswesen und Geschäft Dienst zu leisten. Auch steht den Kindern für ihre Mitarbeit im Haushalt und Betrieb der Eltern ein

Anspruch auf eine angemessene Entlohnung iSd § 1152 ABGB idR nicht zu (Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, § 47, Tz 6).

Ein familienhaftes Verhältnis liegt vor, wenn ein Kind im Betrieb der Eltern ohne rechtliche Verpflichtung zur Erbringung einer bestimmten Arbeitsleistung bzw. zur Einhaltung einer bestimmten Arbeitszeit tätig ist und die Eltern nicht zur Zahlung eines bestimmten Entgeltes verpflichtet sind, sondern die Höhe des Taschengeldes nach ihrem Ermessen bestimmen (vgl. Doralt, EStG⁸, § 2, Tz 167/2).

Unbestritten ist, dass im Berufungsfall kein schriftlicher Werkvertrag errichtet wurde. Im vorliegenden Fall war nun zu klären, ob die Kinder des Bw. in Erfüllung eines –mündlichen- Werkvertrages oder lediglich im Rahmen ihrer familienrechtlichen Mitwirkungs/Beistandspflicht tätig geworden sind.

Im Falle des Sohnes ergaben nun die Ermittlungen und die vom Bw. vorgelegten Unterlagen, dass es sehr wohl eine konkrete Leistungsbeziehung zwischen dem Bw. und seinem Sohn gegeben hat, die nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates keine Hilfsleistung darstellt. Der Erfüllung dieser vom Bw. vorgelegten Auftragsarbeiten müssen klare – mündliche - Vereinbarungen zu Grunde gelegen sein. Wenn auch bezüglich der Werkverzeichnisse (im Gegensatz zu den Modellarbeiten) keine genaue Stundenabrechnung vereinbart wurde, so geht die vom Sohn erbrachte Leistung nach ihrer Art und Umfang über eine üblicherweise mit (höheren) Taschengeldzuwendungen belohnte Mithilfe hinaus und findet ebenso wie die Mitarbeit bei den Modellbauarbeiten als Betriebsausgabe Anerkennung.

Hinsichtlich der Tätigkeit der Tochter wurden dem unabhängigen Finanzsenat trotz konkreter Nachfragen lediglich ein Aktenvermerk über eine Besprechung mit der Tochter und eine Honorarabrechnung vorgelegt. Darin wird aber die Leistung nicht definiert, sondern es werden nur einige Tätigkeitsbegriffe wahllos aneinander gereiht. Daraus lässt sich jedoch weder zeitlich noch inhaltlich erkennen, für welchen Arbeitsaufwand die Tochter letztendlich das strittige Honorar erhalten haben soll. Der Bw. konnte nicht darlegen, dass im Berufungsfall eine exakt nachvollziehbare Leistungsbeziehung vorgelegen wäre. Es fehlt somit an den oben angeführten Voraussetzungen für die steuerliche Anerkennung eines behaupteten Vertragsverhältnisses zwischen dem Bw. und seiner Tochter.

Gerade das behauptete zur Verfügung Stellen einer Studie (über Pousadas) und des dazugehörigen Studienwissens einer Studentin an ihren Vater spricht unzweifelhaft für eine familienhafte Veranlassung. Die Zahlung an die Tochter stellt somit eine nichtabzugsfähige Zuwendung an eine unterhaltsberechtigte Person iSd § 20 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 dar.

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" [1.500,00 S] pro Monat der Berufsausbildung berücksichtigt.

Die Pauschalierung des Mehraufwandes der Höhe nach durch das Gesetz enthebt nicht von der Prüfung der Frage, ob eine auswärtige Berufsausbildung dem Grunde nach geboten (zwangsläufig) ist. Dies trifft nach ständiger Rechtsprechung dann nicht zu, wenn am Wohnort des Steuerpflichtigen oder in dessen Einzugsbereich – unter Berücksichtigung der Talente des Kindes – eine gleichartige Ausbildungsmöglichkeit besteht (vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 34 EStG 1988, Einzelfälle, Tz 1, Stichwort "Auswärtige Berufsausbildung").

Wie der VwGH im Erkenntnis vom 9. Juli 1987, 86/14/0101 bereits ausgeführt hat, sind die durch das auswärtige Studium verursachten Mehraufwendungen dann nicht zwangsläufig erwachsen, wenn das gleiche Studium bei gleichen Bildungschancen und Berufsaussichten auch an einer im Wohnort oder im Nahbereich des Wohnortes gelegenen Universität absolviert werden kann.

Es ist nicht erforderlich, dass das Lehrveranstaltungsangebot völlig ident ist; maßgeblich ist vielmehr, ob die Studien gleichartig bzw. gleichwertig sind (Doralt, EStG⁴, § 34, Tz 76).

Für die Überprüfung dieser Frage erachtet es der VwGH als ausreichend, die Unterscheidung auf die *Kernfächer bzw. den Kernbereich des Studiums* zu reduzieren (VwGH 7.8.2001, 97/14/0068).

Ist von einer Gleichartigkeit der Studienmöglichkeiten auszugehen, trifft die Eltern weder eine im Unterhaltsanspruch nach § 140 ABGB begründete rechtliche noch sittliche Pflicht, dem Kind das Studium an einer entfernt gelegenen Universität zu finanzieren.

Eine frühe *Spezialisierung* auf einen bestimmten Bereich der Betriebswirtschaftslehre kann unter Umständen für die spätere Berufslaufbahn von Vorteil sein, doch führt dies nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht dazu, von einer fehlenden Gleichwertigkeit der Studienangebote auszugehen (VwGH 26.5.2004, 2000/14/0207).

Im vorliegenden Fall beantragte der Bw. die Anerkennung der auswärtigen Berufsausbildung der Tochter mit dem Hinweis auf die in Wien angebotene Ausbildung "Regionalentwicklung". Dazu vertritt der unabhängige Finanzsenat folgende Auffassung:

Die Tochter des Bw. hat im konkreten Fall an der Wirtschaftsuniversität Wien von 1999 bis 2004 Volkswirtschaftslehre studiert; ein Studium, das auch am Wohnort angeboten wird.

Eine Gegenüberstellung der Studienordnungen und Studienpläne beider Fakultäten zeigt folgendes Bild:

Das Studium der Volkswirtschaftslehre an der Wirtschaftsuniversität Wien gliedert sich in zwei Studienabschnitte. Für den ersten Studienabschnitt sind eine Dauer von 2 Semestern und folgende Pflichtfächer vorgesehen:

Volkswirtschaftslehre, Betriebswirtschaftslehre, Rechtswissenschaften, Mathematik und Statistik und eine fremde Wirtschaftssprache.

Der zweite, 6-semestrige Studienabschnitt umfasst:

Volkswirtschaftslehre-Kernbereich, Finanzwissenschaft, Volkswirtschaftslehre – Spezialisierungsbereich, Volkswirtschaftslehre – interdisziplinäres Vertiefungsfach, Betriebswirtschaftslehre, Rechtswissenschaften, Soziologie, Wirtschafts- und Sozialgeschichte, Fremde Wirtschaftssprache und freie Wahlfächer. Die Auswahl eines aus den folgenden Wahlfächern wird im zweiten Studienabschnitt empfohlen:

Arbeitsmarkt- und Organisationsökonomik, Frauen in der Volkswirtschaft, Geoinformatik und Geomarketing.....Standort- und Regionalentwicklung.....und Wirtschaftsgeographie.

An der Universität Graz wird ein sechs –semestriges Bakkalaureatsstudium und ein Magisterstudium Volkswirtschaftslehre (drei Semester) angeboten. Inhalt des Bakkalaureatstudiums sind:

Einführung in die Volkswirtschaftslehre, Mikroökonomik, Makroökonomik, internationale Ökonomik, Wachstum und Verteilung, Theoriegeschichte, Marktwirtschaftlicher Ordnungsrahmen und öffentlicher Sektor, Mathematik und Statistik, Betriebswirtschaftslehre, Einführung in das wissenschaftliche Arbeiten.

Inhalt des Magisterstudiums sind folgende Pflichtfächer:

Fortgeschrittene Mikroökonomik, Fortgeschrittene Makroökonomik, Wirtschaftspolitik, Marktwirtschaftlicher Ordnungsrahmen.

Es gibt somit Unterschiede bezüglich Art und Gliederung der Prüfungsfächer und der Anzahl der vorgesehenen Semester. Aber sowohl die vorgegebene Zielsetzung für die Universität Graz: "Die Studierenden insbesondere hinsichtlich jener Fähigkeiten, Fertigkeiten und Kompetenzen zu fördern, die sie in die Lage versetzen, die abgehandelten Theorien und vermittelnden Methoden in ihrer beruflichen Tätigkeit erfolgversprechend einzusetzen" und die für die Wirtschaftsuniversität Wien: "Die Absolventen/inn/en sollen in der Lage sein, einschlägige Problemstellungen wissenschaftlich und praxisorientiert zu bearbeiten und als kompetente Ansprechpartner/innen für diese Belange überall dort zu fungieren, wo

volkswirtschaftliches Expertenwissen in Politik und Wirtschaft benötigt wird", als auch der Ausbildungsabschluss (mag.rer.soc.oec.) sind bei beiden Ausbildungsmöglichkeiten gleichwertig.

So kommt der unabhängige Finanzsenat zu der Auffassung, dass sich beide Studien in ihren Kernbereichen nicht wesentlich voneinander unterscheiden. Wenn nun die Bw. vorbringt, dass das freie Wahlfach "Standort und Regionalentwicklung" den Berufsweg ihrer Tochter wesentlich geprägt hat, ist auf die eingangs zitierte Judikatur zu verweisen.

Mag im vorliegenden Fall die Spezialisierung durch das Wahlpflichtfach "Standort- und Regionalentwicklung" für die spätere Berufslaufbahn der Tochter von Vorteil sein, so folgt daraus nicht, dass die mit diesem Vorteil verbundenen Kosten zwangsläufig erwachsen. Es ist durchaus üblich, dass Eltern im Interesse einer möglichst guten und umfassenden Ausbildung ihres Kindes neben der gesetzlich geregelten Unterhaltpflicht freiwillig und ohne sittliche Verpflichtung weitere Kosten auf sich nehmen (vgl. VwGH 4.3.1986, 85/14/0164).

Der unabhängige Finanzsenat kommt nach Auseinandersetzung mit den betreffenden Studienplänen und Studienordnungen zu der Auffassung, dass die durch das auswärtige Studium verursachten Mehraufwendungen nicht zwangsläufig erwachsen sind, da das gleiche Studium bei gleichen Bildungschancen und gleichen Berufsaussichten auch an der Universität am Wohnort absolviert werden kann.

Hinsichtlich des Studiums seines Sohnes an der Universität Innsbruck ist es unbestritten, dass das Studium der Architektur an beiden Universitäten absolviert werden kann. Dass sich diese Studien in den Kernfächern unterscheiden, ist aus den aus dem Internet jederzeit abrufbaren Studienplänen nicht zu erkennen und wurde auch vom Bw. nie behauptet. Der Bw. hat als einziges Argument ins Treffen geführt, die Universität Innsbruck biete ein höheres Ausbildungsniveau. Die Wahl des Studienortes sei unter intensiver Abwägung des Lehrveranstaltungsangebotes und des Lehrpersonals getroffen worden.

Der Bw. hat dadurch aber nicht dargetan, dass eine Gleichwertigkeit der an beiden Universitäten angebotenen Studien nicht gegeben sei. Die rein subjektive Einschätzung einer besseren Ausbildungsmöglichkeit bietet keinen Anhaltspunkt für die Annahme einer nicht vorhandenen Gleichwertigkeit des Studienangebotes und rechtfertigt nach den bereits oben angeführten Erwägungen, das Studium der Tochter betreffend, nicht die Annahme von zwangsläufig erwachsenen Mehraufwendungen.

Es war somit wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Beilagen: 3 Berechnungsblätter

Graz, am 16. Februar 2007