

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch seinen Richter Dr. Alexander Hajicek über die Beschwerden (vormals Berufungen) des E\*\*\*\* B\*\*\*\*, [Adresse], vertreten durch [Steuerberater], gegen die Bescheide des Finanzamt es X\*\*\*\* betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2005 bis 2011, zu Recht:

Der Beschwerde betreffend die Jahre 2005 bis 2007 wird teilweise Folge gegeben.

Den Beschwerden betreffend die Jahre 2008 bis 2011 wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Festsetzungen betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2005 bis 2011 sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

Die Festsetzung erfolgt auch für das Jahr 2011 endgültig.

Die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof gemäß Art 133 Abs 4 B-VG ist nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer war Psychotherapeut und hatte seinen Wohnsitz in A\*\*\*\*. Er führte in C\*\*\*\* und in D\*\*\*\* jeweils eine Psychotherapiepraxis. Daneben war er beim Land Niederösterreich nichtselbständig beschäftigt.

Das Finanzamt führte beim Beschwerdeführer eine die Jahre 2005 bis 2007 betreffende abgabenbehördliche Prüfung durch.

In seinem über diese Prüfung erstatteten Bericht führte der Prüfer zusammengefasst folgendes aus:

### **Tz 1: Nicht erklärte Einnahmen**

Im Akt befinde sich eine Kontrollmitteilung bezüglich einer Patientin des Beschwerdeführers, welche unter dem Titel „außergewöhnliche Belastung“ Behandlungskosten geltend gemacht habe. Der Beschwerdeführer habe eingestanden, dass er diese Beträge nicht als Einnahmen erklärt habe.

Diese Einnahmen würden den Bemessungsgrundlage n hinzugerechnet (2005: 1.980 Euro; 2006: 1.125 Euro; 2007: 368 Euro).

## **Tz 2: Sicherheitszuschlag**

Gemäß § 131 Abs 1 BAO seien die Bücher so zu führen, dass sie einem sachverständigen Dritten innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die Geschäftsvorfälle vermitteln könnten. Die einzelnen Geschäftsvorfälle sollten sich in ihrer Entstehung und Abwicklung verfolgen lassen. Würden Bücher oder Aufzeichnungen auf losen Blättern geführt, so sollten diese gemäß § 131 Abs 1 Z 4 BAO in einem laufend geführten Verzeichnis (Kontenregister) festgehalten werden.

Die vom Beschwerdeführer vorgelegten Einnahmenaufzeichnungen (Zettel versehen mit mehreren Datumsangaben und dazugehörigen Beträgen ohne fortlaufende Nummer) seien nicht ausreichend, all diese Vorschriften zu erfüllen.

Anlässlich der Betriebsbesichtigung der Praxis in C\*\*\*\* habe der Beschwerdeführer bekanntgegeben: *„Wenn der Betrag auf den vorgelegten Einnahmenaufzeichnungen eingetragen wird, wird auch die Honorarnote ausgestellt: Das heißt bei Gruppen etc werden mehrere Termine zusammengefasst. Auf den Honorarnoten sind angeführt: Datum, Patientendaten, Betrag, Diagnose. Die Honorarnote wird an den Patienten versandt oder persönlich durch [...] (den Beschwerdeführer) übergeben. Eine Durchschrift wird nicht ausgestellt. Einzige Dokumentation gegenüber dem Finanzamt sind die vorgelegten Terminaufzeichnungen mit Betrag.“*

Bei der Schlussbesprechung seien Klientenblätter vorgelegt worden, bei welchen die personenbezogenen Daten unlesbar gemacht worden seien. Aus diesen Klientenblättern sei jedoch außer einem Datum und einem Betrag sowie den Vermerken bez. (= bezahlt) bzw Hon. (= Honorar ausgestellt) nichts weiter ersichtlich und hätten diese daher keine größere Aussagekraft als die vorgelegten Einnahmenaufzeichnungen. Zu den genannten formellen und materiellen Mängeln kämen noch die nicht erklärten Einnahmen lt Tz 1 erschwerend hinzu.

Der Prüfer setzte daher für die Jahre 2005 bis 2007 einen Sicherheitszuschlag von jährlich 5.000,-- Euro fest.

## **Tz 3 Lohnzahlungen Gattin**

Angehörigenverträge seien dahingehend zu prüfen, ob hinter der nach außen vorgegebenen Leistungsbeziehung in Wahrheit eine familienhafte Veranlassung bestehe. Die Anerkennung von Vertragsverhältnissen mit Angehörigen setze voraus, dass die vereinbarten Vertragspunkte nach außen ausreichend zum Ausdruck kämen, wobei üblicherweise von Schriftform ausgegangen werde (Publizität), dass die wesentlichen Vertragsbestandteile deutlich fixiert würden; dies sei notwendig, um eine klare Abgrenzung von auf wirtschaftlichem Gehalt beruhender Beziehung von familienhafter Beziehung zu erreichen (klarer, eindeutiger, jeden Zweifel ausschließender Inhalt) und dass die Vereinbarung einen Fremdvergleich standhalte, wobei von der im allgemeinen Wirtschaftsleben geübten Praxis auszugehen sei. Diese Voraussetzungen müssten kumulativ vorliegen und seien im Rahmen der Beweiswürdigung von Bedeutung. Der Beschwerdeführer habe 1) einen Dienstvertrag, 2) die Anmeldung bei der Gebietskrankenkasse, 3) das Lohnkonto sowie 4) Tätigkeitsbeschreibungen vorgelegt.

1) Aus dem Dienstvertrag gehe hervor, dass das Dienstverhältnis mit 1.6.2003 begonnen habe und das monatliche Gehalt 400,-- Euro für eine wöchentliche Arbeitszeit von 12 Stunden betrage. Der Lohn werde auf ein Konto der Dienstnehmerin überwiesen, Überstunden seien nicht vorgesehen. Der Tätigkeitsbereich werde wie folgt beschrieben: *„Ihre Aufgabenbereiche als Bürokraft umfassen alle büro-organisatorischen Arbeiten, die im Rahmen einer psychologischen und psychotherapeutischen Praxis anfallen, vornehmlich die Abwicklung des Schriftverkehrs, Emails, Terminplanung und Rechnungslegung, Abschriften, Internet-Recherchen zu fachspezifischen Themen, Buchhaltung, Telefonat, ua.“*

2) Die Ehefrau sei als Angestellte bei der Gebietskrankenkasse angemeldet worden. Als Tätigkeitsbezeichnung sei Bürokraft angeführt worden. Die durchschnittliche Beschäftigung in der Woche sei mit 3 Tagen zu je 4 Stunden angegeben worden. Ab 1.1.2008 sei eine Herabsetzung des monatlichen Gesamtentgeltes auf 320,-- Euro gemeldet worden. Die Einstufung sei nun als geringfügig beschäftigt von D1 auf N24 erfolgt. Die Wochenstunden seien auf 9 reduziert worden. Die Ehefrau habe laut Beschwerdeführer ihr Arbeitspensum reduzieren wollen und darüber hinaus sei die Arbeit für die Österreichische Arbeitsgemeinschaft für Gestalttheoretische Psychotherapie (ÖAGP) weniger geworden.

3) Aus den vorgelegten Lohnkonten gingen die Auszahlungen hervor, Sonderzahlungen seien ausbezahlt worden.

4) Im Zug des Verfahrens seien zweimal Tätigkeitsbeschreibungen abgegeben worden. Bei der ersten Beschreibung sei die Arbeitszeit wie folgt bekannt gegeben worden: Montag, Dienstag und Mittwoch jeweils 08:00 bis 09:00 Uhr (je eine Stunde); Donnerstag und Freitag jeweils 08:00 bis 11:00 Uhr (je drei Stunden), zusammen 9 Stunden: Dies stehe im Widerspruch zur Anmeldung bei der Gebietskrankenkasse.

Als Aufgabenbereich sei angegeben worden: Büro organisieren, am PC: Dateien und Programme verwalten, E-Mails ausdrucken, besprechen und beantworten, Post besprechen und Schriftverkehr führen, Telefonate führen, Termine organisieren, Buchhaltung, Kontakt zum Steuerberater, Probleme mit EDV erledigen, Kopierarbeiten, Honorarnoten, Bestätigungen ausstellen, Internet-Recherche durchführen, Diktate von Vorträgen uä, Seminarunterlagen zusammenstellen, Post- und Bankwege, Besorgungen (Büromaterial, Fachliteratur, für die Praxisräume sowie für den PKW ua), Reinigung und Instandhaltung der Praxisräume in D\*\*\*\* und C\*\*\*\* sowie des PKWs, Entgegennahme von Anmeldungen und Terminvergabe von Therapien und Supervisionen.

Im Zuge einer Vorhaltsbeantwortung sei noch einmal eine Tätigkeitsbeschreibung wie folgt abgegeben worden:

Zeitliche wöchentliche Aufwendungen:

Tägliche Besprechungszeit und Tätigkeitsveranlassungen:

E-Mails und Briefe würden von der Ehefrau des Beschwerdeführers täglich entgegengenommen. In einer täglichen gemeinsamen Besprechung würden die

Inhalte durchbesprochen, die entsprechenden Antworten diktiert und von der Ehefrau durchgeführt.

Vorwiegende Inhalte:

Beantwortung von Anfragen über Therapieplätze, im Akutfall auch um die Vermittlung eines freien Therapieplatzes bei einem Kollegen im Bezirk, Kontakte zu Berufskollegen im Bezirk, Organisatorisches wie etwa die Bezirkstreffen mit Psychotherapeuten und Ärzten, Informationen und Anfragen um Stellungnahmen und Austausch im Rahmen der ÖAGP-Ausbildung, von Sitzungsprotokollen von verschiedenen Ausbildungsgremien in der ÖAGP, der Sektion Psychotherapie und „unserer“ wissenschaftlichen Gesellschaft (GTA). Informationen und Austausch im Rahmen von ÖBVP und NÖLP (Berufsverbände), Anfragen und Stellungnahmen, Anfragen diverser Institutionen zu Vorträgen, Seminaren, Publikation, Honorarnoten über laufende Therapien, Bestätigungen, Rechnungen legen, Terminplanung (Zeitaufwand ca 7,5 Stunden).

Internet-Recherchen:

Psychologische und psychotherapeutische Tätigkeit umfasse mehr als die konkrete Zeit einer Therapiesitzung. Klienten kämen mit ärztlichen Diagnosen, Befunden und Untersuchungsergebnissen, spezifischen Störungsbildern, Medikamenten etc, um über die neusten Erkenntnisse und Informationen sowie über die neusten psychologischen und psychotherapeutischen Ansätze und Behandlungsmethoden am laufenden zu sein, seien ständige Recherchen im Internet, Literatursuche, Recherchen zu bestimmten Themen und Adressen unumgänglich (Zeitaufwand ca 2 Stunden).

Weiters seien Seminarunterlagen vorzubereiten, einzelne Gedächtnisprotokolle von Therapiesitzungen zu schreiben, Unterlagen von Vorträgen, Publikationen vorzubereiten (Zeitaufwand ca 1 Stunde).

Buchhaltung, Kontakt mit dem Steuerberater (Zeitaufwand ca 1 Stunde)

Bankwege, Kopierwege, Postwege, Besorgung von Büromaterialien (Zeitaufwand ca 0,5 Stunden)

Nach Angaben des Beschwerdeführers habe seine Ehefrau Pädagogik und Etnologie studiert, das Studium jedoch während der Doktorarbeit abgebrochen, sie veranstalte zusätzlich Qi-Gong Kurse bei der VHS in XY und ZQ.

Ein Vergleich der Lohnzahlungen mit dem Kollektivvertrag ergebe nachstehende Überzahlungen:

|                                                       |             |             |             |             |
|-------------------------------------------------------|-------------|-------------|-------------|-------------|
| Einstufung lt Kollektivvertrag<br>Beginn mit 1.6.2003 |             |             |             |             |
| monatlich für 40 Std                                  | <b>2005</b> | <b>2006</b> | <b>2007</b> | <b>2008</b> |
| Berufsgruppe 1                                        | 872,00      | 920,00      | 934,00      | 1025,00     |
| Berufsgruppe 2A                                       | 956,00      | 1.008,00    | 1.024,00    | 1.090,00    |
|                                                       |             |             |             |             |

| Umgerechnet auf 12 oder 9 Stunden | <b>2005</b> | <b>2006</b> | <b>2007</b> | <b>2008</b> |
|-----------------------------------|-------------|-------------|-------------|-------------|
| Berufsgruppe 1                    | 261,60      | 276,00      | 288,20      | 230,63      |
| Berufsgruppe 2A                   | 286,80      | 302,40      | 307,20      | 245,25      |
|                                   |             |             |             |             |
| Entlohnung der Ehefrau            | 400,00      | 400,00      | 400,00      | 320,00      |
|                                   |             |             |             |             |
| mehr als lt KV in %               | <b>2005</b> | <b>2006</b> | <b>2007</b> | <b>2008</b> |
| Berufsgruppe 1                    | 53%         | 45%         | 43%         | 39%         |
| Berufsgruppe 2A                   | 39%         | 32%         | 30%         | 30%         |

Aufgrund der vorgelegten Unterlagen komme die Abgabenbehörde zu dem Schluss, dass die Anmeldung der Ehefrau bei der Sozialversicherung lediglich ein reiner Formalakt sei, woraus nicht das tatsächliche Rechtsverhältnis zur Arbeitnehmerin abgeleitet werden könne. Im Vergleich zur steuerlichen Ersparnis sei der Aufwand für die Sozialversicherung eher als gering anzusehen. Jedoch ergäben diese Formalakte eine Indizwirkung für das Vorliegen eines Dienstvertrages und erfüllten die erforderliche Publizitätswirkung. Auch der Inhalt des vorgelegten Dienstvertrages sei klar, eindeutig und zweifelsfrei abgefasst. Hinsichtlich des Fremdvergleiches sei jedoch die im allgemeinen Wirtschaftsleben geübte Praxis maßgeblich. Dabei sei zu hinterfragen, ob der Vereinbarung ein angemessener Leistungsaustausch oder das Naheverhältnis zugrunde liege. Im letzteren Fall sei die Ernsthaftigkeit der Leistungsbeziehung zweifelhaft. Bei den Tätigkeiten der Ehefrau (Telefonate erledigen, Termine organisieren, Kopierarbeiten, Internet-Recherchen, Post- und Bankwege) handle es sich um typische Tätigkeiten, die für eine familienhafte Mitarbeit sprächen. Dies insbesondere deshalb, weil die Patientenanzahl des Beschwerdeführers über das Jahr gesehen nicht sehr hoch sei, soweit man dies aus den vorgelegten Einnahmenaufzeichnungen schließen könne (2005: D\*\*\*\* 192, C\*\*\*\* 64; 2006: D\*\*\*\* 86, C\*\*\*\* 37; 2007: D\*\*\*\* 198, C\*\*\*\* 70). In Anbetracht dieser geringen Einnahmen seien der angegebenen wöchentlichen Zeitaufwand nicht glaubwürdig. Aus den Klientenblättern sei ersichtlich, dass nicht für jede Sitzung eine Honorarnote ausgestellt werde, sondern teilweise mehrere Sitzungen zusammengefasst würden. Es seien damit zB im Jahr 2007 nur 49 Honorarnoten für D\*\*\*\* und 11 für C\*\*\*\* verblieben. Die Beantwortung von Anfragen über Therapieplätze, im Akutfall die Vermittlung eines freien Therapieplatzes bei einem Kollegen, Organisatorisches wie etwa Bezirkstreffen mit Psychotherapeuten und Ärzten sowie die Beantwortung von Anfragen diverser Institutionen zu Vorträgen, Seminaren und Publikationen könne nicht einen Zeitaufwand von 7,5 Stunden verursachen. Für die Vorbereitung von Unterlagen für Seminare, Vorträge und Publikationen sowie das Schreiben einzelner Gedächtnisprotokolle von Therapiesitzungen sei laut Beschwerdeführer 1 Stunde wöchentlich aufgewendet worden. Auf Grund der geringen

Patientenanzahl könnten in einem Jahr jedoch kaum Gedächtnisprotokolle angefallen sein. Betreffend Vorträge und Publikationen seien keine Einnahmen erklärt worden, es könne daher angenommen werden, dass sich deren Anzahl in Grenzen gehalten habe, da sie offensichtlich unentgeltlich erfolgten. Der Zeitaufwand für Buchhaltung, Kontakt zum Steuerberater, Bankwege, Kopierwege, Besorgung von Büromaterial etc mit wöchentlich 1,5 Stunden werde aufgrund des Beleganfalles (Anzahl der Kontoauszüge, Belege über Betriebsausgaben, Betriebseinnahmen etc) als nicht der allgemeinen Lebenserfahrung entsprechend angesehen.

Die Lohnaufwendungen für die Ehefrau betrügen 40% bis 62 % der Betriebseinnahmen. Alleine schon aus dieser Erkenntnis heraus würde im allgemeinen Wirtschaftsleben niemand eine familienfremde ganzjährige Dienstnehmerin einstellen. Schon gar nicht eine Dienstnehmerin, die mehr als 30% über dem Kollektivvertrag entlohnt werde.

Für die in der ersten Tätigkeitsbeschreibung angegebenen Arbeitszeiten, Montag bis Mittwoch jeweils nur eine Stunde würde der Beschwerdeführer wohl kaum eine fremde Arbeitskraft finden, da diese Zeiten auch unter der Prämisse einer Teilzeitbeschäftigung für fremde Dienstnehmer unattraktiv seien.

Die von der Ehefrau verrichteten Aufgaben seien daher nach Ansicht des Prüfers weder der Art noch dem Umfang nach über eine rechtliche bzw sittlich gebotene familienhafte Beistandspflicht hinausgegangen und hätten auch niemals den behaupteten zeitlichen Rahmen ausfüllen können. Der mit der Ehefrau abgeschlossene Dienstvertrag erfülle somit nicht das Kriterium der Fremdüblichkeit und könne daher steuerlich nicht anerkannt werden.

Das Finanzamt erließ für die geprüften Jahre entsprechende Einkommensteuerbescheide, in welchen es auf den Betriebsprüfung sbericht verwies.

Für die Folgejahre verweigerte das Finanzamt ebenfalls unter Hinweis auf die Betriebsprüfung sergebnisse die Anerkennung des Dienstverhältnisses mit der Ehefrau. Für das Jahr 2011 erging der Bescheid dabei vorläufig.

In seiner Berufung (nunmehr Beschwerde) gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2005 bis 2007 wendet sich der Beschwerdeführer durch seine steuerliche Vertretung gegen den verhängten Sicherheitszuschlag sowie gegen die Nichtanerkennung des Dienstverhältnisses seiner Ehefrau.

Zusammengefasst bringt er vor, der Sicherheitszuschlag betrage 25% bis 37 % der Einnahmen und entspreche bei einem Stundensatz von 46 Euro einer theoretischen Anzahl von 108 Therapiestunden. Die nicht erklärten Einnahmen bezögen sich auf einen Sonderfall einer Langzeitpatientin, deren Behandlungsdauer die von der Gebietskrankenkasse mitgetragene Periode überschritten gehabt habe. Dabei sei ein deutlich ermäßigter Stundensatz von 46 Euro zur Anwendung gekommen. Da derartige Fälle sehr selten vorkämen, könne im Hinblick auf das Vergütungssystem nicht von wesentlichen Anteilen an nicht erklärten Umsätzen ausgegangen werden. Auf die konkrete Langzeitpatientin seien im Jahr 2005 43 Therapiestunden entfallen. Es handle sich dabei

um einen besonders schweren Fall, was eine entsprechend lange Behandlungsdauer erforderlich gemacht habe. Wie unter diesen Umständen jährlich weitere 108 verrechnete Therapiestunden anfallen sollten sei nicht nachvollziehbar. Dem Sicherheitszuschlag fehle daher jegliche Begründung für seine Ermittlung, er sei daher rechtswidrig.

Die Rechtsprechung zur typischen familienhaften Mitarbeit führe Telefondienst, Terminvereinbarungen, Bankerledigungen und Schreibarbeiten an. Die Tätigkeit der Ehefrau gehe jedoch weit darüber hinaus. Sie umfasse das ganze Spektrum der Sekretariatsarbeit im Rahmen einer psychotherapeutischen Praxis. Folgte man der Argumentation des Finanzamtes, so wäre jede derartige Tätigkeit eines Familienmitgliedes als nicht abzugsfähig einzustufen. Grundsätzlich sei die Angemessenheit des Entgelts keine Voraussetzung für die Anerkennung der Vereinbarung dem Grunde nach. Werde ein Entgelt bezahlt, obwohl keine oder keine nennenswerten Leistungen erbracht würden, liege ein Scheingeschäft vor. Bei einem überhöhten Entgelt habe eine Kürzung des unangemessenen Teiles zu erfolgen, der als Scheingeschäft zu betrachten sei. Überhöhte Lohnzahlungen an die angestellte Ehefrau seien auf die angemessene Höhe zu kürzen. Aus dem Betriebsprüfungsbericht gehe nicht hervor, welchen Kollektivvertrag der Prüfer herangezogen habe. Aus dem Kollektivvertrag für Ärzte ergebe sich eine Überzahlung von 31,8% (2005), 31,1% (2006), 30,5% (2007) und 38,7% (2008). Ob und gegebenenfalls inwieweit das Gehalt der Ehefrau als ungewöhnlich anzusehen sei, könne alleine aus einem Vergleich mit verpflichtenden Mindestlöhnen nicht geschlossen werden. Wie der Prüfer richtig ausgeführt habe, würde der Beschwerdeführer für die Arbeitszeiten „wohl kaum eine fremde Arbeitskraft finden, da diese Zeiten auch unter der Prämisse einer Teilzeitbeschäftigung für fremde Dienstnehmer unattraktiv“ seien. Eine derartige Unattraktivität werde unter fremdüblichen Umständen mit einem entsprechenden Lohnaufschlag ausgeglichen. Die Ehefrau sei im gesamten Prüfungszeitraum mit 8,00 Euro/Stunde entlohnt worden und habe auch keine kollektivvertraglichen Lohnerhöhungen erhalten. Der Hinweis des Prüfers, ein Personalkostenanteil von 40% bis 62% würde von niemandem in Kauf genommen könne nur als Verhöhnung des gesamten personalintensiven Beratungsgewerbes angesehen werden und sei völlig wirklichkeitsfern. Die vom Beschwerdeführer gewählte Vorgehensweise sei maximal einer entsprechenden Kürzung zugänglich, insoweit der Lohn der Ehefrau unangemessene Bestandteile enthalte. Dies könne aber aus den bisherigen Erhebungen des Prüfers nicht abgeleitet werden.

Der Prüfer erstattete eine Stellungnahme zur Berufung, in welcher er zusammengefasst ausführte, der steuerlichen Vertretung sei während der Prüfung mit den beabsichtigten Feststellungen konfrontiert worden, es liege daher keine Verletzung des Parteiengehörs vor. Die nachgewiesenen, nicht erklärten Einnahmen der einen betroffenen Patientin betrügen durchschnittlich 1.100,-- Euro. In Anbetracht der geringen Patientenanzahl und der Ordinationszeiten des Beschwerdeführers sei es durchaus denk möglich, dass die Einnahmen von weiteren Langzeitpatienten nicht erklärt worden seien. Die Annahme von fünf weiteren Patienten sei daher durchaus als moderat anzusehen. Gerade weil es sich bei der betroffenen Patientin um eine Langzeitpatientin gehandelt habe sei es

umso erschwerender, dass diese Einnahmen nicht aufschienen. Wenn die Einnahmen teilweise nicht erklärt worden wären, wäre es plausibel, dass es sich um ein Versehen gehandelt habe. Wenn es sich aber um eine Langzeitpatientin handle und keine dieser Einnahmen erklärt würden, so sei eine bewusste Steuerhinterziehung zu unterstellen. Eine Differenzierung der Sicherheitszuschläge (25% bis 37%) in der Weise, nach der der Zuschlag prozentmäßig umso geringer ausfallen müsse, je größer die Zuschlagsbasis sei und umso höher, je geringer diese sei, sei zulässig.

Es handle sich um den Kollektivvertrag der Ärzte. Der Prüfer habe „richtigerweise“ immer jenen Betrag angesetzt, der das zugehörige Jahr betreffe und nicht für alle Jahre den Wert zum 1.1.2009 herangezogen.

Das Finanzamt erließ für die Jahre 2005 bis 2008 abweisende Berufungsvorentscheidungen. In einer gesonderten Bescheidbegründung führte das Finanzamt zusammengefasst aus, die im Prüfungsverfahren vorgelegten Einnahmenaufzeichnungen (Zettel versehen mit mehreren Datumsangaben und dazugehörigen Beträgen ohne fortlaufende Nummer) und Klientenblätter (aus denen außer einem Datum, einem Betrag und dem Vermerk „bezahlt“ bzw „Hon“ nichts ersichtlich sei) seien nicht ausreichend, die einzelnen Geschäftsvorfälle in ihrer Entstehung und Abwicklung verfolgen zu können. Dieser Umstand sei Anlass, die ordnungsmäßige Führung und sachliche Richtigkeit der Bücher und Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen. Das völlige Fehlen des Ausweises der Einnahmen einer Patientin stelle jedenfalls eine sachliche Unrichtigkeit dar. Die Berufungsausführungen ließen nicht erkennen, weshalb die Einnahmen nicht zu erklären gewesen wären. Diese Unrichtigkeit begründe die Schätzungsbefugnis gemäß § 184 Abs 3 BAO. In Anbetracht dessen, dass alleine im Jahr 2005 für eine Langzeitpatientin 43 Therapiestunden verrechnet worden seien, erschienen zusätzliche Einnahmen in Höhe des Sicherheitszuschlages durchaus denkmöglich. Verträge zwischen nahen Angehörigen würden steuerlich selbst bei zivilrechtlicher Gültigkeit nur dann anerkannt, wenn sie

- .) nach außen ausreichend zum Ausdruck kämen (Publizitätswirkung),
- .) einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt hätten und
- .) zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (Fremdvergleich).

Diese Voraussetzungen müssten kumulativ vorliegen. Auch die Erfüllung vertraglicher Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen müsse diesen Anforderungen genügen. Allerdings hätten diese Kriterien lediglich für die Beweiswürdigung Bedeutung. Helfen Familienmitglieder im Betrieb bzw Erwerb eines Familienangehörigen mit, dann täten sie dies idR in ihrer Freizeit und nicht aus rechtlicher Verpflichtung, sondern aus familiärer Solidarität. Im Zweifel sei davon auszugehen, dass die Familiendienste der Erfüllung familiärer Beistands- und Mitwirkungspflichten gälten und es werde familienhafte Mitarbeit oder Mitarbeit aus Gefälligkeit angenommen. Ein solches familienhaftes Tätigwerden führe beim Leistenden zu keinen Betriebsausgaben und beim Leistungsempfänger nicht zu steuerlich relevanten Einnahmen.

Eine in Erfüllung der allgemeinen Beistandspflicht erfolgte Unterstützung des Ehegatten, die sich auf die Erwerbstätigkeit des anderen beziehe und sich darauf positiv auswirke, stelle noch keine Mitwirkung am Erwerb des anderen Ehegatten iSd § 90 zweiter Satz ABGB dar und sei einer Abgeltung iSd §§ 98 ABGB nicht zugänglich. Nach der zu Leistungsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen entwickelten Rechtsprechung sei es für die steuerliche Anerkennung daher erforderlich, dass die Leistungen über eine rechtlich bzw. sittlich gebotene familienhafte Beistandspflicht iSd § 90 ABGB hinausgingen. Liege kein über diese Verpflichtung hinausgehendes steuerrechtlich anzuerkennendes Vertragsverhältnis vor, seien geleistete Abgeltungsbeträge iSd § 98 ABGB familienhaft bedingt und somit nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig sondern als Zuwendungen an unterhaltsberechtigte Personen iSd § 20 Abs 1 Z 4 EStG anzusehen.

Nach der Rechtsprechung sei ein Dienstverhältnis zwischen Ehegatten unter anderem nur dann steuerlich anzuerkennen, wenn die Entlohnung für die geleistete Tätigkeit angemessen sei. Auch eine „Unterbezahlung“ führe dazu, dass das Dienstverhältnis dem erforderlichen „Fremdvergleich“ nicht standhalte und daher nicht anzuerkennen sei. Mit der am 26.5.2003 datierten mit der Ehefrau abgeschlossenen und als Dienstvertrag bezeichneten Vereinbarung werde der Arbeitsumfang zuerst allgemein nur mit „alle büroorganisatorischen Arbeiten, die im Rahmen einer psychologischen und psychotherapeutischen Praxis anfallen“ angegeben. Nachfolgend sei der Tätigkeitsbereich mit Abwicklung des Schriftverkehrs, E-Mails, Terminplanung und Rechnungslegung, Abschriften, Interner-Recherche zu fachspezifischen Themen, Buchhaltung und Telefonat näher umschrieben worden. Im Betriebsprüfungsverfahren seien zwei weitere Tätigkeitsaufstellungen vorgelegt worden, die zusätzlich noch Kopierarbeiten, Kontakt zum Steuerberater, Seminarunterlagen zusammenstellen, Diktate von Vorträgen, usw., Besorgungen (Büromaterial, Fachliteratur, für die Praxisräume sowie für den PKW), Reinigung und Instandhaltung der Praxisräume in D\*\*\*\* und C\*\*\*\* sowie des PKWs genannt worden seien. Bei den angeführten Tätigkeiten (Telefondienst, Aufbereitung der Post, Terminkoordination, Korrespondenz, Mitarbeit in der Buchhaltung, Besorgungen, Raumpflege und Reinigung des PKW) handle es sich unter Berücksichtigung der vorstehenden Ausführungen nach Ansicht des Finanzamtes um Arbeiten, die typischerweise im Rahmen einer familienhaften Mitarbeit iSd § 90 und 98 ABGB erbracht würden. In diesen Fällen müsse eine über die familienhafte Mitwirkungspflicht hinausgehende Tätigkeit der Ehefrau klar erkennbar sein, um das Dienstverhältnis auch steuerlich anerkennen zu können. Der in der Tätigkeitsaufstellung angeführte Zeitaufwand von ein bzw. zwei Stunden täglich übersteige nach Ansicht des Finanzamtes keinesfalls den Umfang, der im Rahmen der ehelichen Beistandspflicht als üblich und zumutbar angesehen werden könne. Es sei zudem nur der gesamte wöchentliche Zeitaufwand angegeben worden. Für die steuerliche Anerkennung sei aber der Nachweis der tatsächlichen Arbeitszeiten erforderlich. Aufzeichnungen über die tatsächliche Arbeitszeit seien nicht geführt worden. Im Dienstvertrag sei die wöchentliche Arbeitszeit mit 12 Stunden festgelegt. Eine klare Regelung der täglichen Arbeitszeit (Beginn und Ende der täglichen Arbeitszeit) sei im Dienstvertrag nicht getroffen worden. Die

genaue Regelung der Arbeitszeit gehöre aber zu den wesentlichen Eckpfeilern eines fremdüblichen Dienstverhältnisses. Nach der Rechtsprechung könnten vom Regelfall typischer familienhafter Mitarbeit abweichende Gestaltungen nur dann bejaht werden, wenn schuldrechtlich exakt nachvollziehbare Vereinbarungen vorlägen. Weiters spreche das Fehlen der Festlegung eines Ortes der Leistungserbringung in einem Dienstvertrag gegen die Fremdüblichkeit eines Dienstverhältnisses. Dies treffe im vorliegenden Fall umso mehr zu, als der Beschwerdeführer seine Tätigkeit an zwei verschiedenen Orten ausübe und die Telefonnummer seines Wohnsitzes für Kontaktaufnahmen anführe. Die Tätigkeit der Ehefrau übersteige weder ihrer Art noch dem Umfang nach den Rahmen der ehelichen Beistandspflicht. Die Zahlungen an die Ehefrau seien daher nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig.

In seinem als Berufung bezeichneten Vorlageantrag betreffend die Jahre 2005 bis 2008 bringt der Beschwerdeführer durch seinen steuerlichen Vertreter zusammengefasst vor, die tatsächliche Tätigkeit der Ehefrau in der Ordination sei umfassend beschrieben worden. Die Tätigkeit gehe über das Schema der typischen familienhaften Mitarbeit deutlich hinaus. Die zeitliche Lage der Arbeitszeit rechtfertige eine den Kollektivvertrag übersteigende Entlohnung. Es sei rechnerisch dargelegt worden, inwieweit das Gehalt der Ehefrau die Richtsätze des Kollektivvertrages überstiegen habe. Die resultierende Überzahlung gegenüber dem Kollektivvertrag stehe im klaren Zusammenhang mit den sonstigen Bedingungen des gegenständlichen Arbeitsverhältnisses, insbesondere der angeführten Arbeitszeiten. Bei der Einschätzung des Anteils der Kosten der Beschäftigung an den Ordinationseinnahmen müsse überdies berücksichtigt werden, dass die Ordination für den Beschwerdeführer über die damit erzielten Überschüsse hinaus auch eine große Bedeutung (gehabt) habe, um seine Stellung als Psychotherapeut zu festigen und damit auch für seine unselbständigen Einkünfte beim Amt der Landesregierung von Relevanz (gewesen) sei.

Das Finanzamt bleibe eine Ableitung seiner Entscheidung aus dem Sachverhalt schuldig.

In seiner das Jahr 2008 betreffenden Berufung (nunmehr Beschwerde) verwies der Beschwerdeführer auf seine die Jahre 2005 bis 2007 betreffende Berufung.

In der Berufung (nunmehr Beschwerde) betreffend das Jahr 2010 machte der Beschwerdeführer lediglich Sonderausgaben von 8.321,28 € für den Nachkauf von Schulzeiten geltend.

Das Finanzamt erließ für das Jahr 2010 eine teilweise stattgebende Berufungsvorentscheidung, in welcher es die geltend gemachten Sonderausgaben berücksichtigte.

Im Vorlageantrag betreffend das Jahr 2010 beantragt der Beschwerdeführer die Berücksichtigung des vom Finanzamt gestrichenen Personalaufwandes.

In der Berufung (nunmehr Beschwerde) betreffend das Jahr 2011 machte der Beschwerdeführer neben der Berücksichtigung der Gehaltsaufwendungen zusätzliche Sonderausgaben von 18.200,00 € für den Einbau einer Pelletsanlage geltend.

Das Finanzamt erließ für das Jahr 2011 keine Berufungsvorentscheidung, anlässlich der Vorlage der Berufung (nunmehr Beschwerde) an den damaligen Unabhängigen Finanzsenat stellte das Finanzamt den Antrag, die geltend gemachten Sonderausgaben anzuerkennen.

In Beantwortung eines Vorhaltes legte der Beschwerdeführer ein Heft mit „Zeitaufzeichnungen“ seiner Ehefrau über ihre Tätigkeit für den Beschwerdeführer im Zeitraum 30.11.2009 bis 26.2.2010 vor. Diese Aufzeichnungen enthalten weder Angaben, wo die Ehefrau tätig wurde noch Angaben, zu welcher Uhrzeit die Ehefrau ihre Tätigkeit jeweils begann und beendete. Es wird in diesen Aufzeichnungen jeweils aufgelistet, welche Tätigkeiten die Ehefrau an den einzelnen Tagen verrichtete und wie lange sie dafür insgesamt brauchte, zB:

„15.1.2010, 2,5 Stunden

Freitag

.) Besprechung

.) Antrag auf Kostenrückerstattung GKK ausgefüllt

.) Internet-Recherche: (...) -Therapie

.) Buchhaltung

.) Honorarnoten

.) Terminverschiebung (...)“

Mit Schreiben vom 21.4.2017 zog der Beschwerdeführer seinen Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurück.

### ***Über die Beschwerden wurde erwogen:***

Beweis wurde erhoben durch Einsichtnahme in den Veranlagungsakt und den Arbeitsbogen des Betriebsprüfers des Finanzamtes sowie in die vom Beschwerdeführer vorgelegten Arbeitsaufzeichnungen der Ehefrau.

Danach steht folgender **Sachverhalt** steht:

Der Beschwerdeführer war als klinischer Psychologe und Psychotherapeut für Gestalttheoretische Psychotherapie tätig.

Er hatte seinen Wohnsitz in A\*\*\*\* und unterhielt eine Praxis in C\*\*\*\* sowie eine Praxis in D\*\*\*\*.

Die Einkünfte des Beschwerdeführers aus der Tätigkeit als Psychotherapeut betrugen laut Erklärung: -3.175,50 € (2005), -2.607,92 € (2006), 125,75 € (2007), 3.889,88 € (2008), 3.174,11 € (2009), 2.404,54 € (2010) und 825,61 € (2011)

Die Erlöse bzw Einnahmen des Beschwerdeführer s aus selbständiger Arbeit aus der Tätigkeit als Psychotherapeut betrugen laut Erklärung: 19.321,82 € (2005), 14.788,83 € (2006), 17.197,51 € (2007), 20.011,87 € (2008), 17.204,15 (2009) 19.275,20 € (2010), 15.686,55 € (2011).

In den Jahren 2005 bis 2007 wurden Einnahmen des Beschwerdeführer von einer Patientin in folgender Höhe nicht erklärt: 2005: 1.980,00 €; 2006: 1.125,00 €; 2007: 368,00 €. Das Honorar betrug dabei jeweils 46 € pro Stunde.

Neben der Tätigkeit als Psychotherapeut bezog der Beschwerdeführer Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit für R\*\*\*\* bzw S\*\*\*\* von 17.040,92 € (2005), 18.799,95 € (2006), 21.760,17 € (2007), 24.293,79 € (2008), 25.544,14 € (2009), 33.528,85 € (2010) und 25.820,86 € (2011).

Die jährlichen Aufwendungen für das Gehalt der Ehefrau betrugen 7.222,39 € (2005), 7.796,00 € (2006), 7.457,44 € (2007), 4.719,31 € (2008), 4.538,68 € (2009), 4.538,68 € (2010) und 4.655,49 € (2011).

Das „Beschäftigungsverhältnis“ mit der Ehefrau begann am 1.6.2003. Die Ehefrau war zunächst 12 Stunden pro Woche beschäftigt (400,00 €), ab dem Jahr 2008 neun Stunden pro Woche (320,00 €).

Der kollektivvertraglich vorgesehene Gehalt für 40 Stunden pro Woche betrug in den Jahren 2005 bis 2008 in der Berufsgruppe 1 des Kollektivvertrages für Ärzte: 2005: 872 €, 2006: 920 €, 2007: 934 € und 2008: 1.025 €; bei der Berufsgruppe 2A: 2005: 956 €, 2006: 1.008 €, 2007: 1.024 € und 2008: 1.090 €.

Die Lohnzahlungen des Beschwerdeführer s an seine Ehefrau lagen in den Jahren 2005 bis 2008 in folgender Höhe über den kollektivvertraglich vorgesehenen Löhnen bei der Berufsgruppe 1: 2005: 53%, 2006: 45%, 2007: 43% und 2008: 39% bzw 2005: 39%, 2006: 32%, 2007: 30% und 2008: 30% bei der Berufsgruppe 2A.

Der am 26.5.2003 geschlossene „Dienstvertrag“ mit der Ehefrau lautet wie folgt:

*„Dienstvertrag*

*[...]*

*Beginn ihrer Tätigkeit: 1. Juni 2003*

*Ihre Aufgabenbereiche als Bürokraft umfassen alle büro-organisatorischen Arbeiten, die im Rahmen einer psychologischen und psychotherapeutischen Praxis anfallen, vornehmlich die Abwicklung des Schriftverkehrs, Emails, Terminplanung und Rechnungslegung, Abschriften, Internet-Recherche zu fachspezifischen Themen, Buchhaltung, Telefonate, u.a.*

*Der Gehalt beträgt 400 Euro brutto/Monat für eine wöchentliche Arbeitszeit von 12 Stunden.*

*Die Auszahlung erfolgt bargeldlos durch Überweisung auf ihr Konto. Für die Berechnung von Urlaubsbeihilfe und Weihnachtsgeld dient die monatliche Arbeitszeit. Überstunden sind nicht vorgesehen.*

*Die Mitarbeitervorsorgekasse ist die ÖVK Vorsorgekasse bei der Raiffeisenbank.“*

Die Ehefrau des Beschwerdeführer s war zunächst mit 400,00 € bei der Gebietskrankenkasse angemeldet, wobei in der Anmeldung angegeben war, die Ehefrau sei durchschnittlich 3 Tage je 4 Stunden in der Woche beschäftigt.

Ab 2008 erfolgte eine Änderungsmeldung auf ein Gesamtentgelt von 320,00 €.

Das Gehalt wurde regelmäßig ausbezahlt.

Die Tätigkeit der Ehefrau umfasste im Wesentlichen (vorgelegte Arbeitsaufzeichnungen):

.) Tägliche Besprechungen mit dem Beschwerdeführer über die jeweils aktuellen E-Mails, Telefonate und Briefverkehr und die entsprechenden Anweisungen zur Beantwortung

.) Klientendatei: Klientenblatt, Honorarnoten, Bestätigungen, Terminplanung

.) Internet-Recherchen betreffend Krankheitsbilder, Medikamente, Literatur

.) Seminarvorbereitungen

.) Buchhaltung, Steuerberater

.) Büroorganisation

.) Post- und Bankwege, Kopierwege

Die Ehefrau des Beschwerdeführer s war ab dem Jahr 2008 im Wesentlichen jeweils Montag, Dienstag und Mittwoch eine Stunde, Donnerstag und Freitag drei Stunden tätig.

Am Klientenblatt wurden jeweils Name, Adresse und Geburtsdatum des Patienten, das Jahr und ein Schlüssel erfasst. Weiters waren Rubriken vorgesehen für Telefonnummer, Krankenkasse, Arztbestätigung und Honorarhöhe. Diese Eintragungen erfolgten nur teilweise.

Darunter wurden jeweils das Datum und das Honorar der „Therapieeinheit“ erfasst und die Anmerkungen „bez / Hon“, „Hon“ oder „bez“ angebracht.

Durchschriften der Honorarnote wurden weder angefertigt noch aufbewahrt.

In den Klientenblättern scheinen Honorare von 30,00 €, 40,00 €, 45,00 €, 46,00 €, 72,00 €, 75 €, weiters 29,00 € /Gruppe pro Gruppenteilnehmer sowie für Supervisionen 137,70 € auf, wobei das Honorar von 75,00 € den überwiegenden Teil der Honorare ausmacht.

Wenn der Honorarbetrag auf den vom Beschwerdeführer vorgelegten Einnahmenaufzeichnungen (= Klientenblättern) eingetragen wurde, wurden auch die Honorarnoten ausgestellt. Bei Gruppen etc wurden mehrere Termine zusammengefasst. Auf den Honorarnoten wurden Datum, Patientendaten, Betrag und Diagnose angeführt. Die Honorarnoten wurden an die Patienten versandt oder persönlich durch den

Beschwerdeführer übergeben. Eine Durchschrift der Honorarnoten wurde nicht ausgestellt. Einzige Dokumentation waren die Terminaufzeichnungen mit Betrag in den Klientenblättern.

Diese Feststellungen gründen sich auf die angeführten Beweismittel sowie auf folgende **Beweiswürdigung**:

Die Feststellung sind unstrittig.

**Rechtlich folgt daraus:**

**Sicherheitszuschlag für die Jahre 2005 bis 2007:**

Gemäß § 184 Abs 1 BAO hat die Abgabenbehörde, soweit sie die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

Zu schätzen ist gemäß § 184 Abs 2 BAO insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs 1) wesentlich sind.

Zu schätzen ist gemäß § 184 Abs 3 BAO ferner, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Der Beschwerdeführer bestreitet zurecht nicht das Bestehen einer Schätzungsbefugnis, denn die nicht erklärten Honorare sowie die vom Prüfer festgestellten Aufzeichnungsmängel rechtfertigen zweifellos eine Schätzung.

Der Beschwerdeführer wendet sich allerdings gegen die Höhe des vom Finanzamt festgesetzten Sicherheitszuschlages. Im Besonderen wendet er dabei ein, bei Ansatz eines Stundenhonorars von 46 € bedeute der Sicherheitszuschlag 108 zusätzliche nicht erklärte Stunden pro Jahr, dies sei deutlich überhöht.

Dies vermag nicht zu überzeugen.

Die Anwendung eines Sicherheitszuschlages (Gefährdungs- oder Risikozuschlages) gehört zu den Elementen einer Schätzung. Diese Schätzungsmethode geht davon aus, dass es bei mangelhaften Aufzeichnungen wahrscheinlich ist, dass nicht nur nachgewiesenermaßen nicht verbuchte Vorgänge, sondern auch weitere Vorgänge nicht aufgezeichnet wurden (*Ritz*, BAO<sup>5</sup>, §184 Tz 18). m

Der Beschwerdeführer hat selbst dargelegt, dass aus besonderen Umständen (Langzeitpatientin) bei den nicht erklärten Honoraren lediglich 46 € pro Stunde verrechnet

wurden. Er errechnet unter Ansatz eben dieser 46 € aufgrund des Sicherheitszuschlages von 5.000 € pro Jahr zusätzliche 108 Stunden pro Jahr.

Allerdings betrug das vom Beschwerdeführer im Normalfall verrechnete Honorar 75 € pro Stunde. Ausgehend von diesem Stundensatz ergeben sich rechnerisch 67 zusätzliche, nicht erklärte Stunden pro Jahr, somit durchschnittlich etwa jeweils drei nicht erklärte Therapiestunden im Zeitraum von jeweils zwei Wochen (unter Ansatz von Urlauben etc). Für das Bundesfinanzgericht ist kein Grund ersichtlich, weshalb es dem Beschwerdeführer nicht möglich gewesen sein sollte, in diesem Umfang zusätzliche, nicht erklärte Therapiestunden zu leisten.

Der Sicherheitszuschlag wurde in Höhe des rund fünffachen der durchschnittlichen nicht erklärten Erlöse (rd. 1.150 € jährlich) festgesetzt. Dies erscheint angesichts der geringen Anzahl der vom Beschwerdeführer erklärten Therapiestunden als realitätsnah und angemessen. Es war für den Beschwerdeführer sicherlich ohne weiteres möglich, weitere 67 Therapiestunden im Jahr zu leisten, ohne seine persönlichen Ressourcen zu überanstrengen.

Der Sicherheitszuschlag erweist sich damit als nicht überhöht, die Beschwerde ist daher in diesem Umfang unbegründet.

### **Dienstverhältnis der Ehefrau:**

Bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen ist in besonderem Maße die Frage zu prüfen, ob die Zahlungen betrieblich veranlasst sind (§ 4 Abs 4) oder ob sie sich (dem Grunde und der Höhe nach) nur aus dem Naheverhältnis ergeben und daher als freiwillige Zuwendung (§ 20 Abs 1 Z 4 EStG) zu qualifizieren sind. Dabei ist zu untersuchen, ob die Steuerpflichtigen durch eine Art „Splitting“ ihre Steuerbemessungsgrundlage dadurch zu vermindern versuchen, dass sie nahen Angehörigen Teile ihres Einkommens zukommen lassen, wobei diese mit dem Zufluss in der Regel entweder gar keiner oder einer niedrigeren Progression unterliegen. Hintergrund ist das Fehlen des zwischen fremden Vertragspartnern üblicherweise bestehenden Interessensgegensatzes, der aus dem Bestreben der jeweiligen Vorteilsmaximierung resultiert, und der dazu führt, dass steuerliche Folgen abweichend von den tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten herbeigeführt werden. Für die Anerkennung der beabsichtigten steuerlichen Folgen müssen jedenfalls eindeutige Vereinbarungen vorliegen, die eine klare Abgrenzung zwischen Einkommenserzielung und -verwendung zulassen (*Doralt/Toifl* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG<sup>14</sup>, § 2 Tz 158 mwN).

Es müssen demnach eindeutige Vereinbarungen vorliegen, die eine klare Abgrenzung zwischen Einkommenserzielung und -verwendung zulassen, wobei entsprechende Zweifel an der steuerlichen Tragfähigkeit regelmäßig zu Lasten des die Betriebsausgaben begehrenden Steuerpflichtigen gehen. Verträge zwischen nahen Angehörigen werden

daher - selbst bei zivilrechtlicher Gültigkeit - für den Bereich des Steuerrechts nur dann anerkannt, wenn sie

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen (Publizitätswirkung),
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben, und
- zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (Fremdvergleich).

Im Übrigen müssen nicht nur die vertraglichen Vereinbarungen selbst, sondern auch deren Erfüllung und somit deren tatsächliche Durchführung diesen Anforderungen genügen (*Doralt/Toifl* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG<sup>14</sup>, § 2 Tz 160 mwN).

Die einzelnen Kriterien haben lediglich für die Beweiswürdigung Bedeutung. Daher handelt es sich bei diesen Kriterien um keine Tatbestandsanforderungen, sondern es wird hier bloß das Ergebnis der Beweiswürdigung der Behörde dargestellt (*Doralt/Toifl* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG<sup>14</sup>, § 2 Tz 160/1 mwN).

Bei einem Dienstvertrag hat die Abfuhr von Lohnabgaben und die Anmeldung zur Sozialversicherung zwar Indizwirkung für dessen Vorliegen, doch ist davon auszugehen, dass die Beteiligten idR gerade bei „vorgetäuschten“ Vertragsverhältnissen formale Belange beachten werden (*Doralt/Toifl* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG<sup>14</sup>, § 2 Tz 162 mwN).

Das Kriterium bedeutet nicht, dass bei zweifelhaftem Vertragsinhalt der behaupteten Vereinbarung die Anerkennung generell zu versagen ist, doch gilt die allgemeine Beweisregel, dass bei unklaren Rechtsgestaltungen der sich auf sie Berufende zu ihrer Aufklärung besonders beizutragen hat und diese zu Lasten des Steuerpflichtigen gehen (*Doralt/Toifl* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG<sup>14</sup>, § 2 Tz 163 mwN).

Allgemein gesehen müssen die für das Zustandekommen des Vertrages wesentlichen Bestandteile mit genügender Deutlichkeit fixiert sein (EStR 2000 Rz 1135 mwN).

Im Hinblick darauf, dass Beziehungen zwischen nahen Angehörigen auch familienhafter Natur sein können, muss eine klare und eindeutige Abgrenzung einer auf einem wirtschaftlichen Gehalt beruhenden Beziehung von einer familienhaften vorliegen, wobei unklare Vereinbarungen zu Lasten des Steuerpflichtigen gehen. Zur Aufklärung einer unklaren Vertragsgestaltung hat somit derjenige beizutragen, der sich darauf beruft (EStR 2000 Rz 1137 mwN).

Die wesentlichen Vertragsinhalte müssen eindeutig festgelegt sein, was auch für abgrenzbare Gehaltsbestandteile gilt. Somit ist zB ein Dienstvertrag, der die wöchentliche Arbeitszeit nur in einem ungefähren Ausmaß und keine Bestimmungen über die Vergütung allfälliger Mehrarbeit beinhaltet, nicht anzuerkennen. Eine familienhafte Mitarbeit etwa als Ausfluss der ehelichen Mitwirkungspflicht darf nicht Vertragsgegenstand sein, was zB bei der Beantwortung von Telefonanrufen durch die Ehegattin angenommen werden kann (EStR 2000 Rz 1150 mwN).

## Fremdvergleich

Der Fremdvergleich ist grundsätzlich anhand von Leistungsbeziehungen zwischen einander fremd gegenüberstehenden Personen anzustellen, wobei von deren üblichem Verhalten in vergleichbaren Situationen auszugehen ist.

Auf dieser Basis ist die Vergleichsprüfung in zweifacher Form anzustellen:

.) Die erste Prüfung erfolgt dahingehend, ob der entsprechende Vertrag auch zwischen Fremden in der konkreten äußeren Form abgeschlossen worden wäre.

.) Dann ist ein am Vertragsinhalt orientierter Fremdvergleich anzustellen, wobei zu beachten ist, dass es nahen Angehörigen an einem den Marktgesetzen unterliegenden natürlichen Interessengegensatz fehlen kann (EStR 2000 Rz 1139 mwN).

Maßgeblich ist die „im allgemeinen Wirtschaftsleben geübte Praxis“. Es ist zu hinterfragen, ob der Vereinbarung ein angemessener Leistungsaustausch oder das Naheverhältnis zugrunde liegt; im letzten Fall ist die Ernsthaftigkeit der Leistungsbeziehung zweifelhaft. Es ist ein Vergleich mit dem üblichen Verhalten einander fremd gegenüber stehenden Personen bei vergleichbaren Leistungsbeziehungen anzustellen. Dabei ist eine zweifache Prüfung dahingehend vorzunehmen, ob zunächst der Vertrag im äußeren Erscheinungsbild in dieser Form abgeschlossen worden wäre, sodann hat sich die Prüfung am Vertragsinhalt zu orientieren (*Doralt/Toifl* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG<sup>14</sup>, § 2 Tz 165 mwN).

Ob eine Leistung in Erfüllung einer rechtlich oder sittlich gebotenen Beistandspflicht/ Mitwirkungspflicht erbracht wird, ist eine auf der Sachverhaltsebene zu lösende Tatfrage. Das Vorliegen eines behaupteten Dienst- oder Werkvertrages ist aber jedenfalls anhand der Kriterien für die Anerkennung vertraglicher Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen zu prüfen (*Doralt/Toifl* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG<sup>14</sup>, § 2 Tz 167/4 mwN).

Neben allgemein erforderlichen Kriterien ist für die steuerliche Anerkennung der Vereinbarung weiters erforderlich, dass der nahe Angehörige eine sonst notwendige Arbeitskraft ersetzt (EStR 2000 Rz 1152 mwN).

Diese Voraussetzungen sind im Streitfall erfüllt.

Bei den Tätigkeiten der Ehefrau handelt es sich nicht bloß um typische Tätigkeiten familienhafter Mitarbeit, wie etwa Telefondienst, Terminvereinbarungen, gelegentliche Chauffeurdienste und Bankerledigungen, vielmehr hat die Ehefrau die gesamte administrative Organisation der psychotherapeutischen Praxis des Beschwerdeführer abgewickelt (Buchhaltung, Schriftverkehr, Terminmanagement, Telefonate, Recherchetätigkeit etc).

Die Publizitätswirkung ist durch den Abschluss des schriftlichen Dienstvertrages und die Anmeldung bei der Krankenkasse gegeben.

Der Dienstvertrag hat einen klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt. Inhalt bzw. Art der Tätigkeit, Bezahlung und Anzahl der Arbeitsstunden sind festgelegt. Lediglich eine Regelung der genauen Lagerung der Arbeitszeit ist im Dienstvertrag nicht enthalten. Dies ist jedoch für Dienstverträge nicht untypisch, die genaue Lagerung der Arbeitszeit wird häufig gesondert vereinbart.

Das Dienstverhältnis mit der Ehefrau hält auch einem Fremdvergleich stand. Zwar trifft es zu, dass die Bezahlung mit 8 Euro pro Stunde über dem kollektivvertraglichen Mindestlohn liegt, dieser Mindestlohn bildet jedoch lediglich die Untergrenze. Hinzu kommt, dass die Ehefrau Akademikerin ist und daher ein entsprechend höheres Gehalt üblich ist. Das Gehalt der Ehefrau erweist sich damit als angemessen.

Die Lagerung der Arbeitsstunden mit nur einer Stunde an jeweils drei Tagen mag zwar ungewöhnlich sein, ist jedoch weder für sich alleine genommen noch zusammen mit den anderen Umständen ausreichend, das Dienstverhältnis als nicht mehr fremdüblich zu qualifizieren.

Dem Stundenlohn der Ehefrau von 8 Euro steht ein Stundensatz von 75 Euro des Beschwerdeführers gegenüber. Dieses Verhältnis macht es nachvollziehbar, dass der Beschwerdeführer bemüht war, die administrativen Belange seiner Tätigkeit an eine Dienstnehmerin auszulagern.

Zu berücksichtigen ist auch, dass durch den Sicherheitszuschlag und die Hinzurechnung der nicht erklärten Erlöse die Einnahmen des Beschwerdeführers (2005 – 2007) und damit der Umfang der Tätigkeit tatsächlich deutlich über den erklärten Einnahmen lagen. Dieser größere Tätigkeitsumfang erhöht entsprechend die Erforderlichkeit einer Hilfskraft.

Die Beschwerden erweisen sich damit in diesem Umfang als berechtigt, das Dienstverhältnis mit der Ehefrau ist daher anzuerkennen.

### **Sonderausgaben:**

Der Beschwerdeführer begehrt zusätzlich im Jahr 2011 die Berücksichtigung von Sonderausgaben von 18.200 € für den Einbau einer Pelletsanlage.

Das Finanzamt hat im Vorlageantrag ausgeführt, dass die Aufwendungen durch Vorlage von Rechnungskopien nachgewiesen wurden. Danach seien die Voraussetzungen des § 18 Abs 1 Z 3 lit c EStG zur Anerkennung von Sonderausgaben zur Sanierung von Wohnraum gegeben. Der Einbau sei über unmittelbaren Auftrag des Beschwerdeführers erfolgt und von einem befugten Unternehmen ausgeführt worden. Es lägen Instandsetzungsaufwendungen vor, da die Pelletsanlage den Nutzwert des Wohnraumes wesentlich erhöhe. Der Beschwerde möge daher in diesem Umfang stattgegeben werden.

Die Beschwerde erweist sich damit insoweit als berechtigt.

### **Endgültige Festsetzung:**

Die Festsetzung erfolgt endgültig, da weder die Abgabepflicht noch ungewiß aber wahrscheinlich noch der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiß ist (§ 200 Abs 1 BAO).

### **Zur Unzulässigkeit der Revision:**

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes ist gemäß Art 133 Abs 4 B-VG die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im Streitfall ist lediglich die unstrittige Rechtslage auf den unstrittigen Sachverhalt anzuwenden. Bei dieser schlichten Rechtsanwendung ist keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung zu lösen. Die ordentliche Revision ist daher nicht zuzulassen.

Die angefochtenen Bescheide sind daher gemäß § 279 BAO entsprechend abzuändern.

**Beilage:** 7 Berechnungsblätter

Wien, am 28. August 2019