



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch die WTHGesmbH, vom 5. Oktober 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes vom 4. September 2006 betreffend die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer 2002 und 2003 und die Bescheide betreffend Einkommensteuer 2002 bis 2005 :

Die Berufung gegen die Bescheide über die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Einkommensteuer 2002 und 2003 wird als unbegründet abgewiesen.

Der Berufung betreffend Einkommensteuer 2002 bis 2005 wird teilweise Folge gegeben.

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

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (=Bw.) ist Kinderarzt und bezog in den Streitjahren Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit als Dienstnehmer eines Spitals.

Daneben flossen ihm zusätzlich Einnahmen aus selbständiger Arbeit wie folgt zu:

Einnahmen 2002	Euro
Sonderklassegeelder Spital1 1/2002-12/2002	807,89
Sonderklassegeelder Spital2 1/2002-12/2002	465,49
Kinderzimmervisiten Spital3 5/2002-12/2002	354,00

Rückzahlung von Wohlfahrtsfondsbeiträgen	1.036,58
Summe	2.663,96
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit Magistrat	54.602,02
Einnahmen 2003	Euro
Sonderklassegeelder Spital1 1/2003-12/2003	880,96
Sonderklassegeelder Spital2 1/2003-12/2003	204,28
Honorarnoten Spital3 1/2003-12/2003	944,00
Rückzahlung von Wohlfahrtsfondsbeiträgen	9.395,76
Ordinationsvertretungen 4/2003-12/2003	3.145,00
Summe	14.570,00
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit Magistrat	52.618,78
Einnahmen 2004	Euro
Sonderklassegeelder Spital1 1/2004-12/2004	1.105,12
Sonderklassegeelder Spital2 1/2004-12/2004	167,20
Honorarnoten Spital3 1/2004-12/2004	1.428,00
Ordinationsvertretungen 1/2004-12/2004	3.600,00
Summe	6.300,32
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit Magistrat	56.315,50
Einnahmen 2005	Euro
Sonderklassegeelder Spital1 1/2005-12/2005	1.572,95
Sonderklassegeelder Spital2 1/2005-12/2005	80,90
Honorarnoten Spital4 1/2005-12/2005	1.458,57
Honorarnoten Spital3 1/2004-12/2004	3.180,80
Ordinationsvertretungen 1/2005-12/2005	4.492,62
Ordinationsvertretungen 1/2005-12/2005	4.011,84
Refundierung Ärztekammerumlage	243,54
Kinderzimmervisite Spital5 abzüglich Kilometergeld	503,50
Summe	15.544,72
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit Magistrat	56.012,96

Der Bw. machte in den Streitjahren weiters nachstehende Werbungskosten hinsichtlich seiner Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit geltend, welche von der Betriebsprüfung um Aufwendungen für Lohnkosten sowie Geschenke an die Eltern des Bw. gekürzt wurden.

Jahr	Betrag in Euro	Kürzung in Euro lt. Betriebsprüfung	Betrag in Euro laut angefochtenem Bescheid

2002	4.887,90	-659,99	4.227,91
2003	12.253,15	-5.813,96	6.439,19
2004	15.684,97	-6.365,64	9.319,33
2005	12.020,80	-6.212,80	5.808,00

Das Finanzamt folgte in den angefochtenen Bescheiden den Feststellungen der Betriebsprüfung. Für die Jahre 2002 und 2003 erfolgte die geänderte Vorschreibung der Einkommensteuer im wieder aufgenommenen Verfahren.

Mit Berufung vom 5. Oktober 2005 bekämpfte der Bw. die Bescheide über die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend 2002 und 2003, die neuen Sachbescheide für 2002 und 2003 sowie die Einkommensteuerbescheide 2004 und 2005.

Der Bw. führte darin aus:

1) Wiederaufnahme

Im gegenständlichen Fall sei bereits mit Abgabe der Steuererklärungen 2002 und 2003 eine detaillierte Aufgabenliste der Eltern des Bw. vorgelegt worden. Darin seien bereits die Dienstverhältnisse sowie die Gehaltszahlungen klar zum Ausdruck gekommen. Mit dem Text „geringfügige Beschäftigung PO bzw. PR“ seien die Dienstverhältnisse deutlich dargelegt worden.

Über die Frage, ob eine ausreichende betriebliche Veranlassung vorgelegen sei, das Ausmaß der Stunden oder über die Höhe des Stundenlohnes hätte bereits im Veranlagungsverfahren entschieden werden können. Das habe die Behörde aber nicht als notwendig angesehen, weshalb keine Wiederaufnahmegründe vorlägen.

2) Betriebsausgaben/Werbungskosten der Entlohnungen der Eltern des Bw.

Das Finanzamt versage die Abzugsfähigkeit der Gehaltsaufwendungen für die Eltern des Bw. wegen *zu geringer betrieblicher Veranlassung*.

Es seien jedoch die Erfordernisse für die Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen erfüllt.

Durch die Anmeldung bei der Wiener Gebietskrankenkasse, die Abgabe der Lohnzettel beim Finanzamt und die Vorlage der Zahlungsbestätigung seien die Dienstverhältnisse nach außen klar belegt. Die Höhe des Stundenlohnes von 10,00 Euro sei ein durchaus üblicher Lohn für geringfügig Beschäftigte und halte daher jedem Fremdvergleich stand.

Das Finanzamt verweise lediglich auf eine zu geringe Tätigkeit ohne jedoch das Zeitausmaß dieser Tätigkeiten auch nur annähernd zu ermitteln. In der Beilage 1 werde eine ausführliche Darstellung des Bw. über die vollbrachten Tätigkeiten der beiden Dienstnehmer (seine Eltern)

im Prüfungszeitraum dargelegt. In der Beilage 2 werde eine Stundenaufgliederung dieser Tätigkeiten vorgelegt. Die durchgeführte Stundenermittlung der Arbeiten zeige eine durchschnittliche Beschäftigung von ca. 47 Stunden im Monat. Es liege daher sowohl eine ausreichende betriebliche Veranlassung, als auch ein Nachweis, dass die entlohten Stunden keine Privatzeiten enthielten, vor. Es werde daher beantragt, die volle Anerkennung der Gehaltsaufwendungen lt. Steuererklärungen anzuerkennen.

In der Anlage 1 bringt der Bw. vor, dass er neben seiner beruflichen Tätigkeit als Kinderarzt im Spital¹, wo er die maximale gesetzliche Nachtdienstzeit absolviere, einer Nebenbeschäftigung nachgegangen sei. In den letzten Jahren seien sowohl das Ausmaß der Nebenbeschäftigung als auch der damit verbundene Aufwand deutlich gestiegen. Es sei daher für seinen beruflichen und finanziellen Erfolg erforderlich gewesen, Arbeit auszulagern.

Der Stundenlohn des Bw. betrage derzeit zwischen 60 und 120 Euro. Eine geringfügig beschäftigte Person koste ihn 10 Euro pro Stunde. Diese Diskrepanz zeige deutlich, dass jede Stunde, die er einer Nebenbeschäftigung nachgehe, finanziell gewinnbringender sei, als die von seinen Eltern erbrachten administrativen Tätigkeiten, welche letztendlich verlustbringend seien, selbst durchzuführen. Am 3. Dezember 2002 habe er seine Eltern bei der Wiener Gebietskrankenkasse als geringfügig beschäftigt angemeldet. Die Aufnahme von Bürotätigkeiten durch seine Eltern habe ebenfalls im Dezember 2002 begonnen. Sie umfasse primär postalische Tätigkeiten, wie Briefe zur Post tragen, Abholen von Paketen, Durchsicht der Korrespondenz, Bezahlen der Rechnungen, Anmeldung bei diversen Vorträgen, Tagungen, Kongressen und Seminaren. Der Bw. bekomme monatlich zwischen 50 und 100 Schriftstücke, Einladungen zu Vorträgen, Kongressen etc., aber auch Werbematerial von Pharmafirmen sowie Werbungen für unseriöse Wundermittel.

Die gesamte Post werde von den Angestellten gesichtet und auf Relevanz für den Bw. geprüft. Seine Eltern würden auch die standespolitischen Seiten der Wiener und der Österreichischen Ärztezeitung lesen und dem Bw. in einer Kurzzusammenfassung darüber berichten. Dies sei mehrmals für ihn von besonderer Bedeutung gewesen, insbesondere z.B. hinsichtlich eines neuen Gehaltsschemas für Gemeindebedienstete, aber auch die Systematisierung von Ärzteplanstellen, was leider auch seinen Arbeitsbereich betroffen habe. Besondere Relevanz habe diese Mitwirkung der Eltern bei der Einführung der E-Card gehabt, da der Bw. im Zuge der Ordinationsvertretungen für die ordnungsgemäße Abrechnung mit der Krankenkasse zuständig sei. Auch die Honorarverhandlungen und Änderungen in den Abrechnungsmodalitäten würden im standespolitischen Teil dieser Ärztezeitschriften erläutert und von den Eltern gelesen und zusammengefasst.

Ebenso obliege den Eltern das Überprüfen von Zahlungseingängen und –ausgängen. Die Eltern führten auch den beruflichen Kalender des Bw. und würden die Abstimmung der Termine (Einspringen bei Spitalsnachtsdiensten, Ordinationsvertretungen und diverse andere Termine) abstimmen. Die Eltern würden auch Kopierdienste und Botendienste, Bestellung von diversen beruflichen Utensilien und Warenreklamationen vornehmen.

Sehr zeitaufwendig sei auch die Erstellung der jährlichen Steuererklärung und werde auch dies von den Eltern durchgeführt, da der Bw. keinen Steuerberater habe. Ein Steuerberater sei weitaus teurer als die Bezahlung der Eltern.

Ab März 2003 habe der Bw. einen PC angeschafft, der vor allem die wissenschaftliche aber auch die administrative Tätigkeit erleichtere. Zusätzlich habe er ab April 2003 mit regelmäßigen Kassenordinationsvertretungen begonnen. Ab diesem Zeitpunkt hätten die Eltern in seinem Auftrag die monatlichen Honorarnoten erstellt und die Eingänge überprüft. Sie seien auch für das Ausstellen und Sammeln der Vertretungsbestätigung pro Ordinationsvertretung zuständig.

Im selben Jahr habe der Bw. auch den Antrag auf Pragmatisierung bei der Gemeinde Wien, die mit Juni 2003 erfolgt sei, gestellt. Die gesamte Korrespondenz dazu habe mit Anfang 2003 begonnen und sei ebenfalls von den Eltern erledigt worden.

Seine Eltern überprüften weiterhin auch die Einnahmen aus den Sonderklassen des Spital1s und der Spital2. Sie kontrollierten die von ihm geleisteten Überstunden mit den ausbezahlten. Ab 2005 habe der Bw. mit den Ordinationsinhabern der von ihm vertretenen Ärzte ein Honorar von 180 Euro pro Vertretungsnachmittag auf 230 Euro angehoben. Die entsprechenden Recherchen (Nachfrage von Tarifsätzen bei der Wiener, Niederösterreichischen und Burgenländischen Ärztekammer, die Erstellung von verschiedenen Honorarmodellen, Fixgehalt, bares Gehalt und Stundenlohn, Umsatzbeteiligung etc.) sei von seinem Vater erledigt worden.

Auch der Besuch von Kursen, Seminaren und Kongressen sei ein fixer Bestandteil seines Arbeitslebens sowie die Vortragstätigkeit vor Kollegen, Krankenschwestern und Turnusärzten. Dies werde auch von seinem Vorgesetzten und Primar gefördert, vor allem aber auch gefordert. Dazu habe der Bw. mehrere Vorträge verfasst und seien auch Zusammenfassungen darunter. Die dazu nötige Literatursuche, vor allem im AKH Wien und der Universitätslehrbuchsammlung, sei meist von seinen Eltern getätigt worden. Ihre Aufgabe habe darin bestanden, die von ihm im Internet gesuchten Artikel zu dem Thema im Volltext zu suchen und zu kopieren. Auch Kopien aus Büchern und Journalen seien notwendig gewesen. Seine Eltern hätten für ihn Buchbestellungen, die Bezahlung und Abholung erledigt. Die wissenschaftliche Aufarbeitung, die Zusammenfassung und Wertung der Ergebnisse sei dem Bw. selber oblegen. Der Inhalt werde von ihm entweder handschriftlich niedergeschrieben,

sehr oft aber auch auf Band diktiert. Die elektronische Niederschrift erfolge am Computer durch seine Eltern. Korrekturen und Textveränderungen würden von ihm am Papier vorgenommen und zumeist von seiner Mutter elektronisch verbessert. Das einfache Überspielen des Textes oder der Excel-files für eine Powerpoint-Präsentation ebenso wie das Einfügen von Grafiken und Bildern sei ihm obliegen.

Der Bw. habe auch mehrere ernährungstherapeutische Zusammenfassungen geschrieben, die in den Ordinationen der von ihm vertretenen Ärzte verteilt würden.

Die textliche Niederschrift dafür stamme von seinen Eltern, das Diktat vom Bw. selbst.

Für einen Vortrag beim Weltgesundheitstag in Neunkirchen hätten seine Eltern die entsprechende Literatursuche und die Reinschrift des handschriftlich vom Bw. vorbereiteten Textes erledigt.

Der Bw. habe im Jahr 2004 den Gesundheitspreis der Stadt NN gewonnen. Die Vorbereitung, Zusammenstellung und Datenaufbereitung sei mit entsprechendem Aufwand verbunden gewesen. Auch diese Schreibarbeiten seien von seinen Eltern erledigt worden. Wie aufwendig die Arbeit am Gesundheitspreis sei, zeige, dass allein dieser Text 12-mal überarbeitet und 2-mal große Anteile komplett neu geschrieben werden hätten müssen.

Die Arbeit für den Gesundheitspreis der Stadt NN 2004 sei insgesamt 12-mal überarbeitet worden und beinhalte 60 bis 65 Arbeitsstunden seiner Mitarbeiter.

Seit Ende 2005 sei er mit dem Projekt Gesundheitspreis der Stadt NN 2006 beschäftigt. Die administrative Arbeit und die textliche Niederschrift würden von seinen Eltern erledigt.

Die Chauffeurdienste der Eltern seien dann notwendig gewesen, wenn er nach Nachtdiensten (25 bis 30 Stunden ohne Schlaf) zu Kinderzimmervisiten gefahren sei und an solchen Tagen psychisch nicht mehr in der Lage gewesen sei, ein Kraftfahrzeug mit der gebotenen Aufmerksamkeit selbständig zu lenken. Das Verbringen seines KFZ in eine Werkstatt sei so zu verstehen, dass durch den Ausfall des PKW des Bw. er nicht in der Lage gewesen wäre, eine von ihm auserwählte und bereits bezahlte Tagung zu besuchen und die Reparatur dieses PKW dem Bw. ermöglicht habe. Der Bw. selber habe auf Grund seines Dienstes im Krankenhaus diese Tätigkeiten nicht durchführen können.

Das Auslagern der Arbeit mache es dem Bw. erst möglich, neue berufliche Felder (Ordinationsvertretungen, Kinderzimmervisiten) zu erschließen, die finanziell weit lukrativer seien als Büroarbeit.

3. Eventualantrag

Sollten die Gehaltsaufwendungen für die Eltern des Bw. nicht als Betriebsausgaben bei der selbständigen Arbeit anerkannt werden, werde der Antrag auf Berücksichtigung des Betriebsausgabenpauschales von 12 % der Einnahmen beantragt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist im vorliegenden Fall die Frage, ob Entlohnungen an die Eltern des Bw. für geleistete Dienste im Zusammenhang mit seinen beruflichen/betrieblichen Tätigkeiten steuerlich wirksame Aufwendungen darstellen.

Der Bw. hat diese Aufwendungen (Lohnkosten und Geschenke) in seinen Einkommensteuererklärungen der strittigen Jahre als Werbungskosten geltend gemacht. In den angefochtenen Bescheiden wurden die Werbungskosten um die Entlohnungen der Eltern (inklusive Aufwendungen für Geschenke) gekürzt.

Erst in der Berufung werden diese Aufwendungen (offenbar auf Grund der Formulierung im Prüfungsbericht) als Betriebsausgaben bezeichnet.

In eventu begehrt der Bw. den Abzug pauschaler Betriebsausgaben gemäß § 17 EStG 1988 im Ausmaß von 12% der Umsätze aus selbständiger Arbeit.

Inhaltlich wird mittlerweile nach der Judikatur des VwGH nicht mehr zwischen Betriebsausgaben oder Werbungskosten unterschieden, weshalb eine entsprechende Unterscheidung für die Frage der Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens des Bw. nicht vorzunehmen ist.

ad 1) Wiederaufnahme des Verfahrens

Der Bw. bekämpft weiters die Wiederaufnahme der Verfahren für die Jahre 2002 und 2003 als unzulässig, weil bereits aus der seinen Steuererklärungen beigelegten Einnahmen-Ausgabenrechnung die Dienstverhältnisse und die dazu gehörigen Gehaltsauszahlungen an seine Eltern klar zum Ausdruck gekommen seien. Mit dem Text „geringfügige Beschäftigung PO bzw. PR“ seien die Dienstverhältnisse deutlich dargelegt worden. Über die Frage, ob eine ausreichende betriebliche Veranlassung vorliegt, das Ausmaß der Stunden der Betätigung oder die Höhe des Stundenlohnes hätte bereits im Veranlagungsverfahren entschieden werden können.

Dazu ist auszuführen:

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen 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.

Dazu ist auszuführen, dass *selbst dann*, wenn ein behördliches Verschulden an der Nichtfeststellung maßgeblicher Tatsachen vorliegt, dieser Umstand einer amtswegigen Wiederaufnahme des Verfahrens nicht entgegensteht.

Im Berufungsfall liegt ein derartiges Verschulden aber nicht vor, da das Finanzamt nicht verpflichtet ist, vor der Bescheiderlassung sämtliche Ausgaben in der Einnahmen-Ausgaberechnung auf deren Abzugsfähigkeit hin zu überprüfen.

Das Finanzamt hat erst im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung Kenntnis von den genaueren Umständen der Beschäftigung der Eltern des Bw. erhalten und war daher nicht gehindert die Verfahren betreffend Einkommensteuer 2002 und 2003 wieder aufzunehmen. Der Berufung war daher in diesem Punkt der Erfolg zu versagen.

ad 2) Betriebsausgaben/Werbungskosten der Entlohnungen der Eltern des Bw.

Betriebsausgaben sind gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 Ausgaben, die ausschließlich oder überwiegend durch den Betrieb veranlasst werden. Die betriebliche Veranlassung ist dann gegeben, wenn die Ausgaben objektiv im Zusammenhang mit der betrieblichen Tätigkeit stehen und subjektiv dem Betrieb zu dienen bestimmt sind. Für die Beurteilung der betrieblichen Veranlassung ist die Verkehrsauffassung maßgeblich.

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

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes können vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechts nur als erwiesen angenommen werden und damit Anerkennung finden, wenn sie

1. nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen,
2. einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
3. auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (siehe VwGH vom 11. 5. 2005, 2001/13/0209).

Der Grund für diese Anforderungen liegt zum einen darin, dass das zwischen Familienangehörigen typischerweise unterstellte Fehlen eines solchen Interessengegensatzes, wie er zwischen Fremden besteht, die Gefahr einer auf diesem Wege bewirkten willkürlichen Herbeiführung steuerlicher Folgen mit sich bringt, der im Interesse der durch § 114 BAO gebotenen gleichmäßigen Behandlung aller Steuerpflichtigen begegnet werden muss; zum anderen steht hinter den beschriebenen Kriterien für die Anerkennung vertraglicher Beziehungen zwischen nahen Angehörigen auch die Erforderlichkeit einer sauberen Trennung der Sphären von Einkommenserzielung einerseits und Einkommensverwendung andererseits. Helfen Familienmitglieder im Betrieb des Angehörigen mit, dann tun sie dies im Regelfall in ihrer Freizeit und nicht aus rechtlicher Verpflichtung, sondern aus familiärer Solidarität. Entschließt sich der von seiner Familie unterstützte Betriebsinhaber dazu, seinen Angehörigen als Ausgleich für ihre Leistung etwas zukommen zu lassen, dann entspringt eine solche Zuwendung im Regelfall auch nicht einer rechtlichen Verpflichtung, sondern Beweggründen wie Dankbarkeit, Anstand und dergleichen. Die den unterstützenden Familienangehörigen

solcher Art zugewendete "Gegenleistung" stellt beim Leistenden damit aber einen Akt der Einkommensverwendung dar, der bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens unberücksichtigt bleiben muss (siehe nochmals VwGH vom 11. 5. 2005, 2001/13/0209).

Im vorliegenden Fall meldete der Bw. seine Eltern ab Dezember 2002 bei der WGKK als geringfügig beschäftigt für Bürotätigkeiten an. Seinen Vater PO mit einer durchschnittlichen Beschäftigung pro Monat von 30 Stunden und einem Gesamtentgelt von 300,00 Euro pro Monat und seine Mutter PR mit einer durchschnittlichen Beschäftigung von 15 Stunden pro Monat und einem Gesamtentgelt von 150,00 Euro pro Monat.

Laut den Dienstverträgen wurde die Arbeitsleistung mit „diversen Bürotätigkeiten“ bezeichnet. Eine nähere Konkretisierung erfolgte nicht. Im Dienstvertrag selbst wurde kein Dienstort festgelegt.

Die Auszahlung des Entgeltes sollte in bar erfolgen. Für PR wurde das Dienstverhältnis als halbe „geringfügige Beschäftigung“ bezeichnet.

Die Einkünfte des Bw. beziehen sich größtenteils auf sein Dienstverhältnis als Spitalsarzt. Aber auch seine Einkünfte aus selbständiger Arbeit (Sonderklassegelder) stehen im Zusammenhang mit seinem Dienstverhältnis.

Es handelt sich also um Tätigkeiten, für die die Arbeitskraft des Bw. höchstpersönlich geschuldet wird und die nicht auf Dritte ausgelagert werden kann. Schon deshalb ist die Inanspruchnahme von Dienstnehmern zur Auslagerung dieser Arbeit *nicht fremdüblich*.

Bei den von den Eltern des Bw. wahrgenommenen Tätigkeiten handelt es sich größtenteils um Terminkoordinationen, Schreibarbeiten, Literatursuche, Kopieren, Sichten von Unterlagen, Durchsuchen der Ärztezeitung auf relevante Informationen sowie Chauffeurdienste.

Es handelt sich dabei um typische Leistungen der Eltern im Familienverband. Bei solchen Leistungen sind –wie bereits oben dargestellt- Entgeltserwartungen regelmäßig die Ausnahme. Persönliche Motive und Beweggründe stehen im Vordergrund.

Entscheidend für die Abzugsfähigkeit der Zahlungen an die Eltern als Betriebsausgaben oder Werbungskosten ist jedoch, ob die von den Eltern verrichteten Tätigkeiten üblicherweise auch Inhalt einer mit einem Fremden zu begründenden Vereinbarung sein können (siehe Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, § 2 Tz 167/2).

Gerade für die von den Eltern des Bw. erbrachten Dienste werden üblicherweise keine Fremden im Rahmen eines Dienstverhältnisses beauftragt. Für die Auswahl und Koordination der Fort- und Weiterbildung eines Arztes werden üblicherweise wohl keine Fremden angestellt. Auch für das Studium von Fachliteratur und standesrechtlicher Informationen ist es völlig unüblich Fremde als Dienstnehmer zu engagieren. Dies aber auch deswegen, weil das Studium von Fachliteratur wohl zu den ureigensten Aufgaben eines Arztes gehört. Auch die

Selektion der Artikel kann in *sinnvoller Weise* wohl nur vom Betroffenen selbst durchgeführt werden. Dass Personen ohne einschlägige Ausbildung das Sichten der Literatur auf Relevanz für den Bw. durchführen, ist ebenfalls nicht fremdüblich.

Die Einnahmen des Bw. aus Sonderklassegebühren sind so gering, dass die Beschäftigten eines Fremden zu deren Überprüfung völlig unökonomisch und undenkbar ist. Soweit der Bw. (zuerst eine, später zwei) niedergelassene Ärzte vertrat, ist auch diesbezüglich davon auszugehen, dass für die Koordination dieser Termine die Einstellung einer Arbeitskraft *nicht fremdüblich* ist.

Völlig absurd ist das Argument, dass der Vater des Bw. diesen nach Nachtdiensten, weil der Bw. selbst nicht mehr in der Lage gewesen sei, ein Auto zu lenken, zu Kinderzimmervisiten in diverse Spitälern chauffieren habe müssen. Es ist wohl nicht anzunehmen, dass jemand, der nicht mehr in der Lage ist ein Auto zu lenken, Visiten als Arzt in diversen Spitälern abhalten kann.

Nach der Judikatur gelten als typische Beispiele für familienhafte Mitarbeit beispielsweise:

Telefondienste, Terminvereinbarungen, gelegentliche Chauffeurdienste, Bankerledigungen, Schreibdienste etc. (siehe Doralt, aaO, § 2 EStG 1988, Tz 167/4 und die dort angeführten Judikate).

Gerade die vom Bw. dargelegten Leistungen seiner Eltern entsprechen dem von der Judikatur entwickelten Typus *familienhafter Mitarbeit*. Dh sie werden üblicherweise nicht von Fremden im Rahmen eines Dienstverhältnisses vollbracht werden und können Entlohnungen dafür mangels Fremdüblichkeit nicht steuerwirksam in Abzug gebracht werden.

Es ist auch völlig unüblich, dass derartige Tätigkeiten im Rahmen eines festen Dienstverhältnisses mit einer geschuldeten fixen monatlichen Arbeitsleistung erbracht werden. Dies schon deshalb, weil gerade die vom Bw. geschilderten Schreibaarbeiten bzw. Überarbeitungen von Texten für seine mit Preisen ausgezeichneten Arbeiten nicht regelmäßig anfallen.

Weiters ist die Bezeichnung des Leistungsgegenstandes mit „Bürotätigkeiten“ in den Dienstverträgen sehr allgemein gehalten, vor allem im Hinblick auf das in der Berufung geschilderte Spektrum an Leistungen.

Weiters sprechen das Fehlen der Festlegung eines Ortes der Leistungserbringung in den Dienstverträgen und der Umstand, dass das Entgelt in bar geleistet wird, gegen die Fremdüblichkeit der Dienstverhältnisse.

Es sind daher die strittigen Entlohnungen der Eltern von der Abgabenbemessungsgrundlage weder als Betriebsausgaben noch als Werbungskosten abzuziehen. Ein solcher Abzug ist nicht

möglich, weil Zahlungen, die sich steuerrechtlich als Akte der Einkommensverwendung in Form finanzieller Zuwendungen im Familienkreis darstellen, denen Beweggründe der Anerkennung, Dankbarkeit, Gefälligkeit und Unterstützung zu Grunde liegen, an einem nachvollziehbar zwingenden Rechtsgrund mangelt, der die geleisteten Zahlungen der Sphäre der Einkommenserzielung zuweisen würde.

Die Werbungskosten für 2005 sind allerdings auf 6.212,80 Euro zu, da im angefochtenen Bescheid offensichtlich irrtümlich der auf die Entlohnung der Eltern des Bw. entfallende Kürzungsbetrag von 5.808,00 Euro als Werbungskosten angesetzt wurde.

Die Werbungskosten 2005 berechnen sich wie folgt:

Werbungskosten laut Erklärung	12.020,80
Kürzung um Entlohnung der Eltern	-5.808,00
Anerkannte Werbungskosten	6.212,80

Eine Aufteilung der Werbungskosten in Werbungskosten und Betriebsausgaben unterbleibt aus Gründen der Ökonomie, da die Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Relation zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gering sind und die anerkannten Aufwendungen wohl auch inhaltlich eher den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zuzuordnen sind.

Ad 3) Eventualantrag

Der Bw. beantragte in eventu pauschale Betriebsausgaben in Höhe von 12% der Umsätze selbständiger Arbeit.

Gemäß § 17 EStG 1988 können bei Einkünften aus einer Tätigkeit im Sinne des § 22 (Einkünfte aus selbständiger Arbeit) Betriebsausgaben im Rahmen der Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3 mit einem Durchschnittssatz ermittelt werden. Der Durchschnittssatz beträgt für die Einkünfte aus selbständiger Arbeit des Bw. 12% der Umsätze.

Danach werden die Einkünfte aus selbständiger Arbeit in den Streitjahren wie folgt berechnet:
Alle Beträge werden in Euro angegeben.

Jahr	Einkünfte lt Erklärung	Kürzung 12%	Einkünfte laut Berufungsentscheidung
2002	1.627,38	195,29	1.432,09
2003	5.174,24	620,91	4.553,33
2004	6.300,32	756,04	5.544,28
2005	15.301,18	1.836,14	13.465,04

Beilage: 4 Berechnungsblätter

Graz, am 31. Oktober 2008