

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache des Bf., vertreten durch die Gsaxner + Mair OG, über die Beschwerde vom 28. Juni 2010 gegen die Bescheide der belannten Behörde Finanzamt M vom 23. Juni 2010 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2004 bis 2008 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

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

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

### I. Verfahrensgang

1 . Der Abgabepflichtige erzielt als Arzt für Allgemeinmedizin Einkünfte aus selbständiger Arbeit. Anlässlich einer Außenprüfung gemäß § 147 Abs. 1 BAO, umfassend die Jahre 2004 bis 2008, stellte der Prüfer fest, dass die Ehegattin des Abgabepflichtigen, AB, bis Ende des Jahres 2003 als Vollzeitkraft mit einer wöchentlichen Arbeitszeit von 40 Stunden bei ihm beschäftigt gewesen sei. Ab dem Jahr 2004 sei ihre Arbeitszeit laut Lohnverrechnung und Meldung an die TGKK auf wöchentlich 20 Stunden reduziert worden. AB sei seit Ende des Jahres 2003 im Rahmen einer Halbtagsverpflichtung wiederum als Lehrerin in Ort1 tätig. Diese Tätigkeit werde dreimal wöchentlich ausgeübt, wobei die Rückkehr in den Wohnort Ort2 jeweils um ca. 15:00 Uhr erfolge. Die

Ordinationszeiten der Arztpraxis des Abgabepflichtigen werden mit 8:00 bis 11:30 Uhr (Montag bis Donnerstag) angegeben.

Die Reduzierung des Zeitaufwandes der Ehegattin für die Arztpraxis auf wöchentlich 20 Stunden dürfte aufgrund der zusätzlichen Tätigkeit als Lehrerin ab dem Schuljahr 2003/04 erfolgt sein. Der Lohn für die Ehegattin sei jedoch nicht entsprechend gekürzt worden. So habe der Bruttolohn im Dezember 2003 1.651,81 € (für 40 Wochenstunden), der Bruttolohn ab Jänner 2004 1.542,24 € (für 20 Wochenstunden) betragen.

Die Tätigkeiten für die Ordination des Ehegatten seien von AB wie folgt beschrieben worden: Büroarbeiten (Führung der Einnahmen- und Ausgabenaufzeichnungen, Belegablage etc.), Telefondienste, Personalbetreuung, Erledigungsarbeiten, Assistenzdienste fallweise bei Notfällen (vor allem außerhalb der Ordinationszeiten). Über die Tätigkeiten der Ehegattin für die Arztpraxis sei weder ein schriftlicher Vertrag abgeschlossen worden, noch lägen Aufzeichnungen über die geleisteten Arbeiten und Arbeitsstunden vor.

Im Prüfungszeitraum seien weiters folgende Personen in der Praxis bzw. für den Haushalt des Abgabepflichtigen beschäftigt gewesen:

„BC“ (gemeint wohl: CD) als ausgebildete Ordinationshilfe im Rahmen einer Vollzeitbeschäftigung mit einem Bruttolohn von monatlich 1.500,55 € im Jahr 2006;

„BF“ (gemeint wohl: BC) als Sprechstundenhilfe und Reinigungskraft für die Ordination im Rahmen einer Halbtagsbeschäftigung mit einem Bruttolohn von monatlich 766,69 € im Jahr 2006;

DE als Haushaltshilfe und zuständig für die Erledigung der Ordinationswäsche im Rahmen einer Teilzeitbeschäftigung mit einem Bruttolohn von monatlich 733,50 € im Jahr 2006.

Nach Ansicht des Prüfers sei der Tätigkeitsumfang der Ehegattin für die Arztpraxis mit 20 Wochenstunden ausreichend hoch bemessen. Demnach sei auch die Reduzierung der wöchentlichen Arbeitszeit auf 20 Stunden ab dem Jahr 2004 zu Recht erfolgt. Der an die Ehegattin bezahlte Arbeitslohn sei jedoch nicht entsprechend vermindert worden. Diese Vorgangsweise sei nicht fremdüblich und dürfte wohl im Naheverhältnis zum Abgabepflichtigen begründet sein. Die als betrieblicher Aufwand angesetzten Lohnkosten für die Ehegattin seien daher entsprechend zu kürzen.

Als Grundlage für die Kürzung sei der vergleichbare Lohnaufwand für die als Sprechstundenhilfe halbtagsbeschäftigte BC heranzuziehen (Bruttolohn von monatlich 766,69 € im Jahr 2006). Weiters sei zu berücksichtigen, dass der Kollektivlohn für eine Sekretärin mit einem Beschäftigungsausmaß von 40 Stunden (Vollzeitbeschäftigung) im 20. Dienstjahr 1.378,00 € betrage. In Anlehnung an diese Vergleichswerte werde der als Aufwand absetzbare Bruttolohn der Ehegattin in den Jahren 2004 bis 2008 auf monatlich 800,00 € vermindert. Der ausgewiesene Gewinn sei dementsprechend um 15.042,02 € (im Jahr 2004), 17.198,27 € (im Jahr 2005), 21.000,54 € (im Jahr 2006), 21.222,44 € (im Jahr 2007) und 20.648,60 € (im Jahr 2008) zu erhöhen (vgl. Tz 1 des Bp-Berichtes vom

22. Juni 2010, ABNr. abc, in Zusammenhalt mit der Anlage A zum Prüfungsabschluss vom 21. Juni 2010).

2. Das Finanzamt M folgte den Feststellungen der Außenprüfung und erließ am 23. Juni 2010 - nach Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO von Amts wegen - neue Sachbescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2004 bis 2008.

3. Gegen diese Bescheide er hob der Abgabepflichtige am 28. Juni 2010 fristgerecht „*Berufung*“. Zur Begründung führte er aus, dass seine Ehegattin vom 11. September 1989 bis zum Jahr 2003 als Ordinationshilfe hauptberuflich tätig gewesen sei. Nachdem sie eine Ausbildung als Lehrerin habe, habe sie diesen Beruf ab Herbst 2003 mit einer halben Lehrverpflichtung ausüben wollen. Sie habe eine entsprechende Stelle in Ort1 bekommen, wo sie dreimal wöchentlich vier Unterrichtsstunden unterrichte. Die Ehegattin sei also dreimal pro Woche vormittags in der Schule und an diesen Tagen um ca. 14:00 oder 15:00 Uhr wieder zu Hause.

Diese Lehrverpflichtung lasse sich mit dem Beruf als Ordinationshilfe in der Ordination des Abgabepflichtigen sehr gut vereinbaren: Die Ordination sei an sieben Tagen/Woche und 24 Stunden/Tag für Patienten erreichbar. Bei einem Landarzt hätten die am Türschild angebrachten Ordinationszeiten nicht die Bedeutung, dass der Arzt außerhalb dieser Zeiten nicht verfügbar sei. Selbstverständlich bekämen die Patienten zu jeder Tages- und Nachtzeit notwendige Hilfestellungen und Medikamente. Jedes zweite Wochenende habe der Abgabepflichtige auch den Sprengel von Ort3 mit zu betreuen; dann seien von ihm acht Gemeinden zu betreuen.

Deshalb sei auch die Mitarbeit der Ehegattin in der Arztpraxis so wichtig, weil sie neben organisierter Ordinationsarbeit die Funktion eines „*Springers*“ ausfülle. Die Wohnung des Ehepaars X liege über der Ordination, sodass die Ansprechbarkeit an 24 Stunden/Tag gegeben sei. Die Ferienzeiten der Ehegattin in ihrem Zweitberuf seien geradezu ideal in Bezug auf die Mitarbeit in der Ordination des Abgabepflichtigen. Der Ort Ort2 habe zwei Saisonen mit Touristen, in denen jeweils ein erhöhter Arbeitsanfall in der Ordination festzustellen sei; hier helfe dann die Ehegattin.

Der Tätigkeitsbereich der Ehegattin wurde vom Abgabepflichtigen wie folgt beschrieben (ohne Anspruch auf Vollständigkeit): Patientenaufnahme, Abnahme von Blut, Schreiben von EKG, Mithilfe beim Röntgen, Mithilfe beim Verbinden von Wunden, Ausgabe von Medikamenten, Nachkauf von Medikamenten, Abrechnung mit den Kassen, Mithilfe bei der Buchhaltung, Besorgungen für die Ordination.

Um keine arbeitszeitrechtlichen Probleme aufkommen zu lassen, sei die Ehegattin ab der Übernahme der Halbtagsstelle mit 20 Stunden Dienst pro Woche angemeldet worden. Man habe damit dokumentieren wollen, dass sie auf jeden Fall diesen Zeitaufwand für die Ordination habe. Für den Abgabepflichtigen sei sie das ausbezahlte und abgerechnete Geld auch wert, weil sie eben eine besondere Vertrauensstellung habe und Tätigkeiten ausführe, welche die anderen Ordinationskräfte nicht ausübten, bei Einsätzen ihres

Ehegatten Bereitschaftsdienst leiste, während seiner Abwesenheit Telefondienst übernehme, ihm bei Behandlungen von Patienten auch noch während der Nachtzeit helfe.

Die Ehegattin beherrsche das Aufgabengebiet einer Ordinationshilfe seit vielen Jahren und sei damit eine außerordentlich wertvolle Mitarbeiterin. Es komme nicht von ungefähr, dass immer weniger Ärzte die Stelle eines Sprengelarztes übernehmen wollten, weil damit eine Leistungsbereitschaft verbunden sei, die ein normales Privatleben verunmögliche. Die Außenprüfung habe in keiner Weise nachvollziehbar aufzeigen können, warum das ausbezahlte Entgelt zu hoch sei. Das Entgelt sei ausschließlich aufgrund der Meldung an die TGKK als anteilmäßig zu hoch angesehen worden, weil die übrigen Ordinationshilfen ein ähnliches Entgelt für eine 40-Stunden-Woche bekämen. Dabei sei aber nicht berücksichtigt, dass die anderen Ordinationshilfen diese 40-Stunden-Woche oder vereinbarten Dienstzeiten einhalten würden, keinen wie immer gearteten Bereitschaftsdienst hätten und auch nicht diese Vertrauensstellung einnehmen könnten.

Es sei noch anzumerken, dass bei einer (teilweise) über denselben Zeitraum durchgeföhrten GPLA-Prüfung festgestellt worden sei, dass die Entlohnung der Ehegattin sogar noch zu niedrig gewesen sei: Nachdem sie fallweise auch einen PKW des Abgabepflichtigen benütze, sei ihr noch ein Sachbezugswert zur erhaltenen Entlohnung hinzuzurechnen. Es könne nicht sein, dass die Behörde nach ihrem Gutdünken über denselben Sachverhalt unterschiedlich bescheide und es dann zu ruinösen Vorschreibungen an Abgaben und Beiträgen komme.

4. Mit Schreiben vom 26. September 2016 ergänzte der Abgabepflichtige - nach einer Änderung in der steuerlichen Vertretung - seine „*Berufung*“ vom 23. Juni 2010 wie folgt: Als Grundlage für die Kürzung der Lohnkosten der Ehegattin sei anlässlich der Außenprüfung der Lohnaufwand für die halbtagsbeschäftigte BC herangezogen worden, die als Sprechstundenhilfe und Reinigungskraft in der Ordination tätig gewesen sei. BC habe dem Lohnkonto zufolge im Jahr 2006 einen Bruttolohn von monatlich 766,69 € erhalten. Diese Arbeitnehmerin sei allerdings laut ihrer Tätigkeit in die Berufsgruppe 1 des Kollektivvertrages einzuordnen, während die Ehegattin des Abgabepflichtigen - so auch vom Prüfer in den Prüfungsfeststellungen festgehalten - in die Berufsgruppe 2 des Kollektivvertrages einzuordnen sei. BC habe demnach ein Bruttogehalt mit einer monatlichen Überzahlung von ca. 250,00 € auf den Kollektivvertrag erhalten, während - bezogen auf die Einstufung der Ehegattin - bei dieser von der Betriebsprüfung kaum eine Überzahlung auf den Kollektivvertrag berücksichtigt worden sei. Somit sei AB schlechter gestellt worden als die übrigen Angestellten der Ordination.

Zusätzliches Kriterium der Entlohnung sei außerdem in ständiger Praxis der Tätigkeitsbereich der jeweiligen Angestellten. Während BC als Sprechstundenhilfe und Reinigungskraft angestellt gewesen sei, umfasse der Tätigkeitsbereich der Ehegattin bis heute eine Reihe von weitaus höher einzustufenden Tätigkeiten. Die Ehegattin erledige neben den Assistenzdiensten auch die gesamte administrative Betreuung, die Führung der Buchhaltung, die Betreuung des Personals und sonstige anfallende organisatorische

Arbeiten (zB Nachkauf und Ausgabe von Medikamenten der Hausapotheke, Reinigung der Ordinationswäsche, sonstige allfällige Besorgungen und Verwaltungstätigkeiten, etc.).

Ein wesentlicher zusätzlicher Arbeitsbereich ergebe sich daraus, dass der Abgabepflichtige als Sprengelarzt neun Gemeinden zu betreuen habe, dh. es komme üblicherweise ständig zu Einsätzen und medizinischen Hilfeleistungen außerhalb der Ordinationszeiten. Da die Wohnung des Ehepaars X über den Ordinationsräumlichkeiten liege, seien beide üblicherweise zu jeder Tages- und Nachtzeit im Einsatz. Zusätzlich zu den wöchentlichen Ordinationszeiten habe der Abgabepflichtige jedes zweite Wochenende seine Ordination im Wochenenddienst zu öffnen, dh. seine Ehegattin erledige zusätzlich zu den nächtlichen und außerhalb der Ordinationszeiten nötigen Bereitschaftsdiensten auch Wochenenddienste, die je nach Tag und Zeit mit entsprechenden Zuschlägen abzugelten seien.

Der Abgabepflichtige legte seinem Schreiben vom 26. September 2016 eine Berechnung bei, die - ausgehend vom Kollektivvertragslohn - entsprechende Zahlungen als Abgeltung für Sonn-, Feiertagsdienste und Überstunden (Mehrleistungen über die vereinbarten 20 Wochenstunden hinaus), sowie weiters eine Überzahlung zur Berücksichtigung der höher zu bewertenden Tätigkeiten im Vergleich zur Sprechstundenhilfe und Reinigungskraft berücksichtigte. Es wurden zudem die Jahressprünge aufgrund der Kollektivverträge und der gesamten Dienstjahre der Ehegattin in die Berechnung miteinbezogen.

Die „*Berufung*“ betreffend die Kürzung des Lohnaufwandes wurde sodann dahingehend eingeschränkt, dass eine - solcherart berechnete - Kürzung der Lohnkosten der Ehegattin im Gesamtausmaß von 41.329,53 € (statt bisher 95.111,87 € lt. Außenprüfung) akzeptiert wurde. Zusätzlich ersuchte der Abgabepflichtige um Halbierung der Privatanteile für die im Betriebsvermögen geführten Fahrzeuge.

5. Am 24. Mai 2017 erließ das Finanzamt M Beschwerdevorentscheidungen, mit denen der „*Berufung*“ vom 28. Juni 2010 gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2004 bis 2008 teilweise (im Hinblick auf die Privatanteile Kfz) Folge gegeben wurde. In der gesonderten Bescheidbegründung (gleichen Datums) führte das Finanzamt aus, dass bezüglich des Dienstverhältnisses der Ehegattin AB die Angehörigenjudikatur zu beachten sei. Es widerspreche der Lebenserfahrung, dass bei Sonn- und Feiertagsdiensten eine Ordinationshilfe dauernd zugegen sei und eine 24-Stunden-Verfügbarkeitsverpflichtung des Personals bestehe. Ein Telefondienst an Wochenenden werde in Zeiten des Mobilfunks in aller Regel über eine Rufumleitung abgewickelt. Außerdem bestehe grundsätzlich auch eine eheliche Beistandspflicht. Es gebe keinerlei Arbeitsaufzeichnungen, weder für die Normalarbeitszeit noch für Zeiträume außerhalb dieser. Eine Verringerung der Arbeitszeit bei gleichbleibendem Lohn sei nicht fremdüblich. In der Außenwirkung sei ab dem Jahr 2004 eine Dienstzeit von 20 Stunden an die TGKK gemeldet worden. Schriftliche Vereinbarungen lägen nicht vor. Tätigkeiten am Patienten - wie in der „*Berufung*“ angeführt - seien mangels entsprechender Ausbildung iSd Gesundheits- und Krankenpflegegesetzes bzw. des Gesetzes über die Regelung des Krankenpflegefachdienstes, der medizinisch-technischen

Dienste und der Sanitätshilfsdienste nicht zulässig. Die Abgabenbehörde könne auch nicht davon ausgehen, dass diese Tätigkeiten trotz Strafandrohung ausgeübt worden seien.

Der für die Ehegattin anzuerkennende Lohnaufwand sei mit 800,00 € pro Monat geschätzt worden, wobei der Lohnaufwand für die Dienstnehmerin BC als vergleichbare Bemessungsgrundlage gedient habe. Der Kollektivvertragslohn habe für den Prüfungszeitraum durchschnittlich 639,00 € pro Monat betragen (lt. Aufstellung der steuerlichen Vertretung vom 26. September 2016). BC sei um 20 % über dem Kollektivvertrag entlohnt worden. Im Hinblick auf die Vollzeitbeschäftigung der Ehegattin von 1989 bis 2003 hätten sich zum Zeitpunkt 11. September 2004 14 Berufsjahre ergeben. Im Zuge der Außenprüfung sei ein um 25 % über dem Kollektivvertrag liegender Lohn anerkannt worden. Da von der Ehegattin aber auch weniger qualifizierte Arbeiten (wie Reinigung der Ordinationswäsche, Besorgungsleistungen etc.) durchgeführt worden seien, könne von einer Schlechterstellung nicht gesprochen werden.

Es bestünden berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt der behaupteten Gestaltung des Dienstverhältnisses, insbesondere was die Höhe des ausbezahlten Gehaltes betreffe. Zum einen bringe das zwischen nahen Angehörigen typischerweise unterstellte Fehlen eines Interessensgegensatzes, wie er zwischen Fremden bestehet, die Gefahr einer auf diesem Wege bewirkten willkürlichen Herbeiführung steuerlicher Folgen mit sich, der im Interesse der durch § 114 BAO gebotenen gleichmäßigen Behandlung aller Steuerpflichtigen begegnet werden müsse; zum anderen stehe hinter den Kriterien für die Anerkennung vertraglicher Beziehungen zwischen nahen Angehörigen auch die Erforderlichkeit einer sauberen Trennung der Sphären von Einkommenserzielung einerseits und Einkommensverwendung andererseits. Würden etwa Familienmitglieder oder (Ehe-)Partner in ihrer Freizeit im Betrieb des Angehörigen mithelfen, dann würden sie dies im Regelfall nicht aus rechtlicher Verpflichtung, sondern aus familiärer oder partnerschaftlicher Solidarität tun. Entschließe sich der von seiner Familie unterstützte Betriebsinhaber dazu, seinen Angehörigen als Ausgleich für ihre Leistung etwas zukommen zu lassen, dann entspringe eine solche Zuwendung im Regelfall auch nicht einer rechtlichen Verpflichtung, sondern Beweggründen wie Dankbarkeit und Anstand. Die den unterstützenden Familienangehörigen bzw. (Ehe-)Partner solcherart zugewendete „Gegenleistung“ stelle beim Leistenden damit aber einen Akt der Einkommensverwendung dar, der bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens unberücksichtigt bleiben müsse (Hinweis auf VwGH 29.9.2010, 2007/13/0054).

Das Finanzamt sei daher im Rahmen der freien Beweiswürdigung in Anlehnung an den vergleichbaren Lohnaufwand für eine fremde Dritte zu einem angemessenen Lohnaufwand für die Ehegattin von 800,00 € pro Monat für 20 Arbeitsstunden Normalarbeitszeit/Woche gekommen. Jede Schätzung beinhalte auch ihre Unschärfen. Die „Berufung“ sei in diesem Punkt abzuweisen.

Privatanteil Kfz: Aufgrund des Ansatzes eines Sachbezuges bei der Ehegattin im Zuge der GPLA-Prüfung wurde der Privatanteil für das Fahrzeug MarkeS mit der Hälfte des erklärten Betrages geschätzt und angesetzt.

6. Am 22. Juni 2017 stellte der Abgabepflichtige fristgerecht den Antrag auf Entscheidung über die „*Berufung*“ vom 28. Juni 2010 gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2004 bis 2008 durch das Verwaltungsgericht. Zur Begründung wurde auf die Ausführungen in der „*Berufung*“ vom 28. Juni 2010 und im Ergänzungsschreiben vom 26. September 2016 verwiesen.

7. Mit Vorlagebericht vom 7. August 2017 wurde die gegenständliche „*Berufung*“ vom 28. Juni 2010, die nunmehr als Beschwerde im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen ist, vom Finanzamt M zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht vorgelegt.

8. Mit Schreiben vom 20. März 2018 reichte die steuerliche Vertretung des Abgabepflichtigen beim Bundesfinanzgericht eine umfangreiche Stellungnahme (samt Beilagen) zum Beschwerdebegehren ein, die dem Finanzamt M zwecks Wahrung des Parteiengehörs (§ 115 Abs. 2 BAO) zur Kenntnisnahme gebracht wurde. Mit Schreiben vom 20. April 2018 nahm das Finanzamt M seinerseits zum Schreiben vom 20. März 2018 Stellung und beantragte weiterhin, dass dem Beschwerdebegehren bezüglich des Dienstverhältnisses der Ehegattin AB nicht Folge gegeben werde.

9. Mit Schreiben vom 5. November 2018 reichte die steuerliche Vertretung des Abgabepflichtigen beim Bundesfinanzgericht eine weitere Stellungnahme (samt Beilagen) zum Beschwerdebegehren ein, die dem Finanzamt M zwecks Wahrung des Parteiengehörs (§ 115 Abs. 2 BAO) zur Kenntnisnahme gebracht wurde. Dieser Stellungnahme wurde eine (modifizierte) Berechnung (Schätzung) des zu berücksichtigenden Lohnaufwandes der Ehegattin AB beigelegt. Demnach seien die Lohnkosten der Ehegattin lediglich im Gesamtausmaß von 33.377,14 € (statt bisher 95.111,87 € lt. Außenprüfung) zu kürzen. Für Zwecke eines äußeren Betriebsvergleichs wurden zudem Gehaltsabrechnungen einer Angestellten des zweiten in der Region tätigen Sprengelarztes vorgelegt, die die nunmehrige Berechnung (Schätzung) des zu berücksichtigenden Lohnaufwandes untermauern sollten.

10. Die Schätzung des Lohnaufwandes der Ehegattin war Gegenstand eines Erörterungsgesprächs iSd § 269 Abs. 3 BAO, das am 19. Dezember 2018 vor dem Bundesfinanzgericht im Beisein der steuerlichen Vertretung des Abgabepflichtigen und des Finanzanwaltes des Finanzamtes M abgehalten wurde. Im Zuge dessen wurde der Antrag auf Halbierung der Privatanteile für die im Betriebsvermögen geführten Fahrzeuge zurückgenommen; die Privatanteile seien im erklärten Ausmaß anzusetzen. Die im Vorlageantrag vom 22. Juni 2017 gestellten Anträge auf Entscheidung über die Beschwerde durch den Senat (§ 272 Abs. 2 Z 1 BAO) und Abhaltung einer mündlichen Verhandlung (§ 274 Abs. 1 Z 1 BAO) wurden ebenfalls zurückgenommen.

## **II. Sachverhalt**

1. Der Beschwerdeführer (Bf.) erzielt als Arzt für Allgemeinmedizin Einkünfte aus selbständiger Arbeit. Der Gewinn aus dieser Tätigkeit wird gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ermittelt. Seine Arztpraxis mit Hausapotheke

befindet sich in Ort2 im GebietR. Bis Oktober 2017 war der Bf. zudem als Sprengelarzt für die RegionY (mit den Gemeinden AA, BB, Ort2 und CC) tätig.

In den Streitjahren hatte der Bf. seine Ordination von Montag bis Donnerstag, jeweils drei Stunden vormittags sowie (am Dienstag) drei Stunden nachmittags, geöffnet. Wie bei einer Landarztpraxis üblich, hatte der Bf. über die Ordinationszeiten hinaus (so auch in den Nachtstunden) Bereitschaftsdienst zu versehen, um eine Betreuung der Patienten seines Sprengels rund um die Uhr sicherstellen zu können. Die Wohnung des Bf. und seiner Ehegattin liegt über der im gleichen Gebäude befindlichen Ordination. Die Patienten konnten somit zu jeder Tages- und Nachtzeit auf eine ärztliche Versorgung zurückgreifen.

Bei den Wochenenddiensten wechselte sich der Bf. im 14-Tages-Rhythmus regelmäßig mit dem Sprengelarzt für die RegionZ (mit den Gemeinden Ort3, DD, EE, FF und GG) ab. Diesfalls hatte der Bf. ein neun Gemeinden umfassendes Gebiet im Bereitschaftsdienst zu betreuen. Im Falle von Krankheit, beruflicher Abwesenheit, Urlaub oder sonstiger Abwesenheit ließ sich der Bf. üblicherweise vom Sprengelarzt für die RegionZ vertreten, wie umgekehrt auch der Bf. eine Vertretung dieses Sprengelarztes in derartigen Fällen vorgenommen hat.

In den Streitjahren hatte der Bf. auch Notarztdienste zu leisten, zumal es damals noch kein organisiertes, übergeordnetes Notarztsystem gegeben hat. Das bedeutete, dass neben der Vorortversorgung durch den Bf. die Alarmierung (meistens) und die Abwicklung (regelmäßig) durch die Arztpraxis zu erfolgen hatte. Damit verbunden war eine durchgehende persönliche und telefonische Erreichbarkeit in Notfällen.

**2.** Die Ehegattin des Bf., AB, war seit dem 11. September 1989 (Datum des Ersteintritts) als Angestellte in der Arztpraxis in Ort2 tätig. Nach der Geburt des gemeinsamen Sohnes XX am TagY und Ablauf der Karenzzeit wurde das Angestelltenverhältnis im April 1994 wieder aufgenommen. Es bestand bis zur Pensionierung der Ehegattin (vorzeitige Alterspension infolge langer Versicherungsdauer) am 31. August 2016.

AB übte die Tätigkeiten einer Sekretärin, Ordinationsgehilfin und Laborgehilfin aus und war darüber hinaus mit Leitungsaufgaben in der Arztordination betraut. Wie der Bf. in seinem Schreiben vom 20. April 2008 (im Zuge einer GPLA-Prüfung) zum Ausdruck brachte, wurde die Ehegattin von ihm für die erforderlichen Tätigkeiten (im Bereich der Ordinations- bzw. Laborassistenz) angelernt, eine entsprechende Ausbildung hatte sie nicht. Sie sei aufgrund seiner Unterweisung und auf seine Verantwortung hin berechtigt gewesen, derartige Tätigkeiten auszuführen.

Das Aufgabengebiet der Ehegattin des Bf. umfasste in den Streitjahren konkret folgende Tätigkeiten: Patientenaufnahme, Abnahme von Blut unter Beaufsichtigung aus den Kapillaren, Schreiben von EKG, Mithilfe beim Röntgen (bis Ende 2007), Mithilfe beim Verbinden von Wunden, Ausgabe und Nachkauf von Medikamenten, Abrechnung mit den Krankenkassen, Mithilfe bei der Buchhaltung, Besorgungen für die Ordination. Zudem fielen aufgrund der Praxissituation folgende Tätigkeiten an: Bereitschaft in Notarztdienstsituationen, Nachtassistenz in Notfällen, Assistenz außerhalb der regulären

Ordinationszeiten, Kontrolle der Hygieneauflagen, Verantwortung für das Personal, Kommunikationsbeauftragte für Angestellte und Patienten, Englischkorrespondenz mit touristischen Patienten und ausländischen Behörden, Schriftverkehr.

**3.** AB ist ausgebildete Lehrerin. Ab Herbst 2003 nahm sie wieder eine Lehrverpflichtung an der G-Schule an. In den Streitjahren unterrichtete AB im Regelfall drei Mal wöchentlich durchschnittlich vier Stunden. Da sie nicht mehr gewährleisten konnte, regelmäßig im Rahmen einer Vollzeitbeschäftigung 40 Wochenstunden für die Arztpraxis ihres Ehegatten zu arbeiten, wurde die Arbeitszeit mit Aufnahme der Lehrtätigkeit auf 20 Wochenstunden herabgesetzt.

Die Arbeiten für die Arztpraxis erledigte sie (soweit dies mit der Unterrichtstätigkeit vereinbar war) während der Ordinationszeiten, aber auch (insbesondere die Sekretariats- und Verwaltungsarbeiten) außerhalb der Ordinationszeiten. Bei Bedarf sprang sie (vor allem außerhalb der Dienstzeiten der anderen Angestellten) ein, um bei Wochenend- bzw. Feiertagsdiensten, Nacht- und Notarzteinsätzen sowie Urlaubsvertretungen ihres Ehegatten mitzuwirken. Mit der Herabsetzung der Arbeitszeit sollte dokumentiert werden, dass die Ehegattin in diesen Jahren mindestens 20 Wochenstunden für die Ordination tätig war. Je nach Bedarf wurden von ihr regelmäßig Mehrstunden geleistet. Mangels Stundenaufzeichnungen in den Streitjahren (solche wurden erst ab Juli 2010 nach einem Wechsel in der steuerlichen Vertretung geführt) kann die genaue Anzahl der von der Ehegattin geleisteten Mehrstunden nicht festgestellt werden.

AB beendete ihre Tätigkeit als Lehrerin mit Ende des Schuljahres 2010/11. Ab September 2011 war sie (bis zu ihrer Pensionierung im Jahr 2016) wieder hauptberuflich im Rahmen einer Vollzeitbeschäftigung von 40 Wochenstunden in der Arztpraxis des Bf. tätig.

**4.** In den Streitjahren wurden der Ehegattin vom Bf. für die lt. Lohnverrechnung und Meldung an die Gebietskrankenkasse auf 20 Wochenstunden reduzierte Arbeitszeit folgende Bruttolöhne ausbezahlt (Grundlohn ohne Zulagen und Zuschlüsse lt. den vorliegenden Jahreslohnkonten): 1.542,24 € (im Jahr 2004), 1.571,15 € (Jänner bis September 2005) bzw. 1.865,27 € (Oktober bis Dezember 2005), 1.865,27 € (im Jahr 2006), 1.865,27 € (im Jahr 2007) und 1.919,99 € (im Jahr 2008).

**5.** In den Streitjahren waren in der Arztpraxis des Bf. mit CD und BC noch zwei weitere (fremde) Arbeitnehmerinnen beschäftigt.

CD war seit dem 1. Mai 1989 (Datum des Ersteintritts) als Angestellte in der Arztpraxis in Ort2 tätig. Sie hat eine Ausbildung als Ordinationsgehilfin (WIFI-Kurs) und war als solche angestellt (Einstufung in die Berufsgruppe 1 lt. damals gültigen Kollektivverträgen für die Angestellten bei Ärzten in Tirol). Sie war (lt. dem ab 1. Mai 2003 aufgestellten und auch von CD unterschriebenen Wochenplan) in einem Ausmaß von 34 Wochenstunden in der Ordination tätig, wobei sie auch Wochenenddienste zu verrichten hatte. Für die 34 Wochenstunden umfassende Arbeitszeit wurden in den Streitjahren folgende Bruttolöhne ausbezahlt (Grundlohn ohne Zulagen und Zuschlüsse lt. den vorliegenden Jahreslohnkonten): 1.152,87 € (im Jahr 2004), 1.190,00 € (im Jahr 2005), 1.190,00

€ (im Jahr 2006), 1.240,00 € (im Jahr 2007) und 1.305,00 € (im Jahr 2008). Das Angestelltenverhältnis der CD zum Bf. bestand bis zu ihrer Pensionierung (vorzeitige Alterspension infolge langer Versicherungsdauer) am 30. Juni 2017.

BC war seit dem 1. Februar 2000 (Datum des Ersteintritts) zunächst (bis 31. Dezember 2007) als Arbeiterin, sodann als Angestellte in der Arztpraxis in Ort2 tätig. Sie war als Sprechstundenhilfe und Reinigungskraft in einem Ausmaß von 22,50 Wochenstunden beschäftigt (Einstufung in die Berufsgruppe 1 lt. damals gültigen Kollektivverträgen für die Angestellten bei Ärzten in Tirol). Wochenenddienste wurden von ihr nicht verrichtet. Für die 22,50 Wochenstunden umfassende Arbeitszeit wurden in den Streitjahren folgende Bruttolöhne ausbezahlt (Grundlohn ohne Zulagen und Zuschläge lt. den vorliegenden Jahreslohnkonten): 699,57 € (im Jahr 2004), 720,00 € (im Jahr 2005), 720,00 € (im Jahr 2006), 720,00 € (Jänner bis April 2007) bzw. 731,00 € (Mai bis Dezember 2007) und 769,50 € (im Jahr 2008). Das Angestelltenverhältnis der BC zum Bf. bestand bis zu ihrer Pensionierung am 30. November 2016.

**6.** Der vorstehende Sachverhalt ergibt sich aus dem gesamten Akteninhalt, insbesondere aus dem Vorbringen des Bf. sowie den für die Streitjahre vorliegenden Jahreslohnkonten für die genannten Dienstnehmerinnen. Streit besteht darüber, in welcher Höhe der Lohnaufwand für die Ehegattin AB beim Bf. als Betriebsausgaben berücksichtigt werden kann.

### **III. Rechtslage**

Gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese gemäß § 184 Abs. 1 BAO 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.

### **IV. Erwägungen**

**1.** Bei der Dienstnehmerin AB handelt es sich um die Ehegattin, somit eine nahe Angehörige des Bf. Es ist festzuhalten, dass das bei Angehörigen regelmäßige Fehlen eines zwischen Fremden üblicherweise bestehenden Interessensgegensatzes zum Anlass genommen werden könnte, durch rechtliche Gestaltungen steuerliche Folgen

abweichend von den wirtschaftlichen Gegebenheiten herbeizuführen. 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).

Die Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen. Die Kriterien entsprechen der ständigen Rechtsprechung (vgl. zB VwGH 22.2.2000, 99/14/0082; VwGH 31.3.2003, 98/14/0164; VwGH 4.6.2003, 2001/13/0300; VwGH 4.6.2003, 97/13/0208; VwGH 16.9.2003, 97/14/0054; VwGH 11.5.2005, 2001/13/0209; VwGH 22.12.2005, 2002/15/0169; VwGH 20.4.2006, 2002/15/0106; VwGH 11.11.2008, 2006/13/0046; VwGH 29.9.2010, 2007/13/0054; VwGH 28.10.2009, 2005/15/0118; vgl. auch Doralt/Toifl, EStG<sup>14</sup>, § 2 Tz 160, mwN). Nach diesen Grundsätzen wird daher ein Dienstverhältnis zwischen nahen Angehörigen steuerrechtlich nur dann anzuerkennen sein, wenn es ernsthaft gewollt ist. Maßstab für die Ernsthaftigkeit ist, dass die gegenseitigen Beziehungen aus dem Vertragsverhältnis im Wesentlichen die gleichen sind, wie sie zwischen Fremden bestehen würden.

Betreffend den als Anerkennungskriterium erforderlichen klaren und eindeutigen Inhalt gilt die Regel, dass bei unklaren Vertragsgestaltungen derjenige zur Aufklärung beizutragen hat, der sich auf die unklare Vereinbarung beruft (vgl. etwa VwGH 17.8.1994, 93/15/0205, mwN; VwGH 29.9.2010, 2007/13/0054). Auch die Erfüllung der vertraglichen Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen muss diesen Anforderungen genügen (vgl. VwGH 20.5.2010, 2006/15/0238, mwN).

Diese in der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen aufgestellten Kriterien haben ihre Bedeutung im Rahmen der - vom Verwaltungsgerichtshof nur auf ihre Schlüssigkeit zu prüfenden - Beweiswürdigung und kommen daher insbesondere in jenen Fällen zum Tragen, in denen berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen (vgl. VwGH 24.9.2008, 2006/15/0119; VwGH 11.11.2008, 2006/13/0046, mwN).

**2.** Zunächst ist festzuhalten, dass das Dienstverhältnis mit der Ehegattin AB vom Finanzamt dem Grunde nach steuerlich anerkannt wurde. Streit besteht lediglich über die Höhe des als Betriebsausgabe zu berücksichtigenden Lohnaufwandes. Das Finanzamt bemängelte, dass - bei Vorliegen der übrigen Merkmale eines ernsthaft gewollten, echten Dienstverhältnisses wie Führung eines Lohnkontos, Einbehaltung von Sozialversicherungsbeiträgen und Lohnsteuer - die Reduzierung des Zeitaufwandes der Ehegattin für die Arztpraxis von 40 Wochenstunden auf 20 Wochenstunden ab Dezember 2003 keine entsprechende Lohnkürzung nach sich gezogen habe. Die Entlohnung der

Ehegattin liege daher in den Streitjahren über der eines familienfremden Arbeitnehmers, das Dienstverhältnis halte insoweit einem Fremdvergleich nicht stand.

Für die steuerliche Anerkennung eines Dienstverhältnisses zwischen nahen Angehörigen muss insbesondere auch eine Entlohnung stattfinden, wie sie zwischen Fremden üblich ist. Bei Dienstverhältnissen unter Fremden aber ist eine Entlohnung üblich, die sich nach der Arbeitsleistung des Arbeitnehmers richtet. Qualität und Quantität dieser Leistung sind der Maßstab der Entlohnung (VwGH 29.10.1985, Zl. 85/14/0087, 0088).

**3.** Der einem Fremdvergleich standhaltende Lohnaufwand der Ehegattin kann nur im Wege einer Schätzung ermittelt werden. Die Schätzungsberichtigung ergibt sich dabei allein schon aus der Tatsache, dass für die Ehegattin für die Streitjahre keine Stundenaufzeichnungen vorgelegt werden konnten. Damit können aber die von der Ehegattin (über die auf 20 Wochenstunden herabgesetzte Normalarbeitszeit hinaus) geleisteten Mehrstunden nicht festgestellt werden.

Im Zuge der Aufnahme der Lehrtätigkeit in Ort1 ab Herbst 2003 konnte die Ehegattin nicht mehr gewährleisten, wie bisher regelmäßig 40 Wochenstunden für die Arztpraxis des Bf. zu arbeiten. Die Arbeitszeit wurde daher (lt. Lohnverrechnung und Meldung an die Gebietskrankenkasse) auf 20 Wochenstunden Normalarbeitszeit herabgesetzt. Damit sollte (den Ausführungen des Bf. zufolge) dokumentiert werden, dass die Ehegattin in den Streitjahren mindestens 20 Wochenstunden für die Ordination tätig war. Je nach Bedarf wurden von ihr regelmäßig Mehrstunden geleistet, wofür aber jegliche Stundenaufzeichnungen fehlen. Es wurde für die Ehegattin überdies auch kein Wochenplan erstellt, aus dem hervorgegangen wäre, wann (in welcher Zeit) sie ab Dezember 2003 die 20 Wochenstunden Normalarbeitszeit zu erbringen hatte. (Demgegenüber wurde etwa für die fremde Arbeitskraft CD ein von dieser auch mitunterschriebener Wochenplan erstellt, der ab dem 1. Mai 2003 eine Normalarbeitszeit von 34 Wochenstunden auswies und genau dokumentierte, wann diese Arbeitsstunden zu erbringen waren.)

Mit der Ehegattin AB wurde auch kein schriftlicher Dienstvertrag bezüglich ihrer Tätigkeit für die Arztpraxis abgeschlossen. Mit Schreiben vom 20. März 2018 (Beilage 5) wurde dem Bundesfinanzgericht lediglich ein von der Ehegattin am 3. August 1994 zur Kenntnis genommener „*Dienstzettel*“ vorgelegt, der allerdings nicht das im Beschwerdezeitraum zu beurteilende Dienstverhältnis dokumentiert und zudem nur spärliche Informationen zur Ausgestaltung des Dienstverhältnisses enthält. Dieser „*Dienstzettel*“ kann das Vorliegen eines schriftlichen Dienstvertrages im Hinblick auf die Publizitätswirkung des Dienstverhältnisses nicht ersetzen.

Die Schätzungsberichtigung beruht allein auf der objektiven Unmöglichkeit der zuverlässigen Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen, wobei unmaßgebend bleibt, ob den Abgabepflichtigen ein Verschulden an der lückenhaften bzw. mangelhaften Darstellung der Besteuerungsgrundlagen trifft oder nicht. In dem Maß, in dem der Abgabepflichtige der Erfüllung der ihm gesetzlich auferlegten Pflichten zur vollständigen

Aufzeichnung bzw. Verbuchung der Geschäftsvorfälle und letztlich in der Folge der Besteuerungsgrundlagen nicht oder nur in unzulänglicher Weise nachkommt, hat die entsprechende komplementäre Tätigkeit der Abgabenbehörde einzusetzen.

Ziel der Schätzung muss zwar stets die sachliche Richtigkeit des Ergebnisses sein, dh. sie soll der Ermittlung derjenigen Besteuerungsgrundlagen dienen, die aufgrund des gegebenen, wenn auch nur bruchstückhaften Sachverhaltes bzw. nur lückenhafter Anhaltspunkte die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben. Es liegt allerdings im Wesen jeder Schätzung, dass die auf solche Weise ermittelten Besteuerungsgrundlagen die tatsächlich erzielten Ergebnisse naturgemäß nur bis zu einem mehr oder weniger großen Genauigkeitsgrad erreichen können. Diese jeder Schätzung innewohnende Unsicherheit muss aber der, der begründeten Anlass zur Schätzung gibt, hinnehmen, und zwar auch dann, wenn sie zufällig bzw. ungewollt gegen ihn ausschlagen sollte. Diese Unsicherheit wird unvermeidlich größer, je geringer bzw. därflicher Anhaltspunkte, von denen aus schlüssige Folgerungen gezogen werden können, gegeben sind, desto weiter kann sich das Schätzungsergebnis von den tatsächlichen (aber nicht erwiesenen) Besteuerungsgrundlagen entfernen (vgl. Ritz, BAO<sup>6</sup>, § 184 Tz 3).

4. Als Grundlage für die Schätzung des absetzbaren Lohnaufwandes der Ehegattin zog das Finanzamt den Lohnaufwand für die als Sprechstundenhilfe halbtagsbeschäftigte BC heran (Bruttolohn von monatlich 766,69 € im Jahr 2006). Dabei legte das Finanzamt die von der steuerlichen Vertretung des Bf. mit Schreiben vom 26. September 2016 vorgelegte (ursprüngliche) Berechnung des bei der Ehegattin zu berücksichtigenden Lohnaufwandes zugrunde. Solcherart ermittelte das Finanzamt für den Beschwerdezeitraum 2004 bis 2008 einen Kollektivvertragslohn (für die Ehegattin) von durchschnittlich 639,00 € pro Monat. BC habe im Jahr 2006 einen Bruttolohn von monatlich 766,69 € erhalten, sie sei daher mit 20 % über dem Kollektivvertrag entlohnt worden. Da von der Ehegattin des Bf. auch weniger qualifizierte Arbeiten (wie Reinigung der Ordinationswäsche, Besorgungsleistungen etc.) durchgeführt worden seien, sei bei der Ehegattin ein um 25 % über dem Kollektivvertrag liegender Lohn angemessen. Der anzuerkennende Lohnaufwand der Ehegattin sei daher mit 800,00 € pro Monat zu schätzen.

Die Schätzung des Finanzamtes erscheint insgesamt unschlüssig und lässt wesentliche Sachverhaltselemente unberücksichtigt. Abgesehen davon, dass diese Schätzung auf die Ermittlung eines Durchschnittswertes (durchschnittlicher Kollektivvertragslohn für den gesamten Beschwerdezeitraum) abstellt, obwohl sich die Kollektivvertragslöhne jährlich ändern und diese daher für jedes Beschwerdejahr in exakter Höhe ermittelt werden können, lässt diese Schätzung unberücksichtigt, dass BC aufgrund ihrer Tätigkeit als Sprechstundenhilfe in die Berufsgruppe 1 des Kollektivvertrages, die Ehegattin des Bf. demgegenüber - vom Finanzamt auch nicht bestritten - in die Berufsgruppe 2 einzuordnen ist. Die Überzahlung wäre daher bei BC nach dieser Berechnung höher.

Andererseits blieb bei der Schätzung des Finanzamtes unberücksichtigt, dass der bei BC im Jahr 2006 ausgewiesene Bruttolohn von monatlich 766,69 € auch eine vorab

auszuscheidende Infektionszulage von 46,69 € enthält; der tatsächlich ausbezahlt Grundlohn, der zwecks Ermittlung einer Überzahlung dem Kollektivvertragslohn gegenüberzustellen ist, beträgt somit lediglich 720,00 €. Die Überzahlung wäre daher bei BC nach dieser Berechnung niedriger. Überdies wurde vom Finanzamt bei seiner Schätzung auch nicht überprüft, ob im für das Jahr 2006 ausgewiesenen Bruttolohn der BC von monatlich 766,69 € allenfalls auch Zuschläge für geleistete Sonn- und Feiertagsdienste bzw. Entgelte für (über die Normalarbeitszeit hinaus) geleistete Mehrstunden enthalten sind, die vorab auszuscheiden wären, um den tatsächlich ausbezahlten Grundlohn zu ermitteln.

Die Heranziehung des (für die Ehegattin) ermittelten Kollektivvertragslohns von durchschnittlich 639,00 € pro Monat (für den Beschwerdezeitraum 2004 bis 2008) kann bei der Schätzung des Lohnaufwandes überdies nur dann zu einem vergleichbaren Ergebnis führen, wenn bei der kollektivvertraglichen Einstufung der zu vergleichenden Dienstnehmerinnen von - wovon offensichtlich das Finanzamt ausgegangen ist - identen Berufsjahren ausgegangen werden könnte. Tatsächlich ist BC aber erst mit 1. Februar 2000 in den Betrieb des Bf. eingetreten, sie stand somit (zB im Beschwerdejahr 2006) erst im 6. Berufsjahr, wogegen die Ehegattin des Bf. in diesem Beschwerdejahr bereits auf das 17. Berufsjahr blicken konnte. Für BC hätte sich demnach ein niedrigerer kollektivvertraglicher Grundlohn ergeben, die Überzahlung wäre dementsprechend bei dieser Dienstnehmerin nach der Berechnung des Finanzamtes höher gewesen.

Letztlich ist festzuhalten, dass das Finanzamt der Ehegattin des Bf. zwar eine Überzahlung (von 25 % über dem Kollektivvertrag) zugestanden hat; von der Ehegattin (gegebenenfalls) über die Normalarbeitszeit von 20 Wochenstunden hinaus erbrachte Mehrleistungen blieben jedoch unberücksichtigt.

**5.** Das Bundesfinanzgericht hält eine Schätzungsmethode zur Ermittlung des fremdüblichen Lohns der Ehegattin für sachgerecht, die sich an den Kollektivverträgen für die Angestellten bei Ärzten in Tirol orientiert, entsprechend der Qualifikation und Berufserfahrung der Ehegattin eine Überzahlung auf den kollektivvertraglichen Grundlohn zugesteht und überdies die von der Ehegattin tatsächlich über die Normalarbeitszeit von 20 Wochenstunden hinaus erbrachten Mehrleistungen (im Schätzungswege) berücksichtigt.

Die dem Schreiben der steuerlichen Vertretung des Bf. vom 5. November 2018 beigelegte (modifizierte) Berechnung (Schätzung) des zu berücksichtigenden Lohnaufwandes der Ehegattin greift ebenfalls auf diese Schätzungsmethode zurück. Demnach seien für die Ehegattin folgende Bruttolöhne als fremdüblich anzusehen:

Jahr	Be- rufsjahr	Kollektivvertrag (Berufsgruppe 2)	Strahlenzulage	Infektionszulage	Zuschläge Sonn-/ Feiertagsdienst, Mehrstunden (geschätzt)	Überzahlung Kollektivvertrag (geschätzt)	Bruttolohn/ Monat
2004	15.	621,90 €	54,66 €	42,22 €	300,00 €	400,00 €	1.418,78 €

2005	16.	665,20 €	58,46 €	44,92 €	300,00 €	400,00 €	1.468,58 €
2006	17.	685,76 €	58,46 €	44,92 €	300,00 €	400,00 €	1.489,14 €
2007	18.	725,28 €	61,16 €	47,09 €	300,00 €	400,00 €	1.533,53 €
2008	19.	749,09 €	0,00 €	48,17 €	300,00 €	400,00 €	1.497,26 €

**6.** Die Schätzungsparameter lt. vorstehender Aufstellung sind wie folgt zu bewerten:

**6.1.** Berufsjahr: Die Ehegattin AB ist den vorliegenden Lohnkonten zufolge mit 11. September 1989 in den Betrieb des Bf. eingetreten. Sie stand daher im Jahr 2004 im 15. Berufsjahr, im Jahr 2008 im 19. Berufsjahr.

**6.2.** Berufsgruppe 2: Die für die Streitjahre maßgeblichen Kollektivverträge für die Angestellten bei Ärzten in Tirol erfassten in der Berufsgruppe 2 ua. Sekretärinnen und Angestellte des medizinisch-technischen Fachdienstes gemäß § 37 MTF-SHD-Gesetz (vormals: Krankenpflegegesetz). Gemäß § 37 Abs. 1 MTF-SHD-Gesetz, BGBI. Nr. 102/1961 in der für die Streitjahre geltenden Fassung BGBI. Nr. 872/1992, umfasst der medizinisch-technische Fachdienst die Ausführung einfacher medizinisch-technischer Laboratoriumsmethoden, einfacher physiotherapeutischer Behandlungen sowie Hilfeleistungen bei der Anwendung von Röntgenstrahlen zu diagnostischen und therapeutischen Zwecken. Diese Tätigkeiten dürfen nur nach ärztlicher Anordnung und unter ärztlicher Aufsicht vorgenommen werden (§ 37 Abs. 2 MTF-SHD-Gesetz).

Der Tätigkeitsbereich der Ehegattin AB umfasste in den Streitjahren nicht nur eine qualifizierte Sekretärentätigkeit (zB Abrechnung mit den Kassen, Mithilfe bei der Buchhaltung, Nachkauf von Medikamenten), sie war auch (zumindest bis Ende 2007) bei der Anwendung von Röntgenstrahlen tätig. Die Einstufung der Ehegattin in die Berufsgruppe 2 ist daher sachgerecht und wurde auch vom Finanzamt nicht bestritten.

Mit Aufnahme der Lehrtätigkeit an der G-Schule wurde die Arbeitszeit der Ehegattin AB für die Arztpraxis auf wöchentlich 20 Stunden herabgesetzt. Die Normalarbeitszeit der Ehegattin betrug in den Streitjahren laut vorliegenden Lohnkonten und Meldung an die TGKK 20 Wochenstunden. Der Ermittlung des maßgeblichen kollektivvertraglichen Grundlohns wurde von der steuerlichen Vertretung des Bf. zunächst (vgl. die mit Schreiben vom 26. September 2016 vorgelegte ursprüngliche Berechnung) eine vereinfachte Methode zugrunde gelegt (Entgelte lt. Kollektivverträgen entsprechend den jeweiligen Berufsjahren : 40 x 20). Die dem Schreiben vom 5. November 2018 beigelegte modifizierte Berechnung ging von einer verfeinerten (und nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes auch sachgerechteren) Methode aus (Entgelte lt. Kollektivverträgen entsprechend den jeweiligen Berufsjahren : 160 x 20 x 4,33). Die solcherart für die Ehegattin ermittelten Grundlöhne lt. Kollektivverträgen (Berufsgruppe 2) sind nicht zu beanstanden. Eine geringfügige Korrektur ist für das Jahr 2005 insoweit

vorzunehmen, als der Grundlohn 675,48 € (1.248,00 € im 16. Berufsjahr : 160 x 20 x 4,33; statt 665,20 € lt. Berechnung vom 5. November 2018) beträgt.

**6.3. Strahlen- und Infektionszulage:** Gemäß Pkt. „XV. Gefahrenzulagen“ der für die Streitjahre maßgeblichen Kollektivverträge für die Angestellten bei Ärzten in Tirol erhalten Angestellte bei niedergelassenen Ärzten, die beruflich strahlenexponierte Personen im Sinne des § 5 bzw. § 11 Strahlenschutzverordnung sind, eine monatliche Zulage (Strahlenzulage) von 101,00 € (im Jahr 2004), 108,00 € (ab dem 1. Jänner 2005), 113,00 € (ab dem 1. Jänner 2007) und 118,00 € (ab dem 1. Juli 2008). Eine monatliche Zulage (Infektionszulage) von 78,00 € (im Jahr 2004), 83,00 € (ab dem 1. Jänner 2005), 87,00 € (ab dem 1. Jänner 2007) und 91,00 € (ab dem 1. Juli 2008) erhalten Angestellte bei niedergelassenen Ärzten, die in Ausübung ihrer Tätigkeit mit Blut, Serum, Harn, Stuhl oder anderem infektiösem Material in Berührung kommen.

Den Kollektivverträgen ist nicht zu entnehmen, dass die betroffenen Angestellten bei niedergelassenen Ärzten in Ausübung ihrer beruflichen Tätigkeit überwiegend als strahlenexponierte Personen tätig sein müssen bzw. überwiegend mit infektiösem Material in Berührung kommen müssen, um einen Anspruch auf Ausbezahlung der genannten (pauschalierten) Gefahrenzulagen zu haben; auf das Überwiegen kommt es nicht an. Eine Berührung der Ehegattin AB mit infektiösem Material war im Beschwerdezeitraum aufgrund ihres Tätigkeitsbereiches jedenfalls gegeben. Bis Ende 2007 wurden vom Bf. unter Mithilfe seiner Ehegattin auch Röntgenaufnahmen gemacht, weshalb ihr auch eine Strahlenzulage zustand. (Im Jahr 2008 wurde die Strahlenzulage ohnehin mit Null angesetzt.) Die von der steuerlichen Vertretung des Bf. für die Ehegattin ermittelten, an die Normalarbeitszeit von 20 Wochenstunden angepassten Gefahrenzulagen (Strahlen- und Infektionszulage lt. Kollektivverträgen) sind - auch der Höhe nach - nicht zu beanstanden.

Vom Finanzamt wurde eingewendet, dass die Ehegattin die in der Beschwerde angeführten Tätigkeiten am Patienten mangels entsprechender Ausbildung gar nicht hätte durchführen können bzw. dürfen. Wie der Bf. dazu in seinem Schreiben vom 20. April 2008 (im Zuge einer GPLA-Prüfung) bestätigte, habe seine Ehegattin eine entsprechende Ausbildung zur Durchführung der erforderlichen Tätigkeiten im Bereich der Ordinations- bzw. Laborassistenz nicht gehabt; sie sei von ihm jedoch für diese Tätigkeiten angelernt worden. Die Ehegattin sei aufgrund seiner Unterweisung und auf seine Verantwortung hin berechtigt gewesen, derartige Tätigkeiten auszuführen. In diesem Zusammenhang wird auch auf § 37 Abs. 2 MTF-SHD-Gesetz verwiesen, wonach diese Tätigkeiten (nur) nach ärztlicher Anordnung und unter ärztlicher Aufsicht vorgenommen werden dürfen. Für die Zuerkennung der kollektivvertraglichen Gefahrenzulagen ist nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes auf die tatsächlich ausgeübte Tätigkeit abzustellen.

**6.4. Zuschläge Sonn-/Feiertagsdienst, Mehrstunden:** Da für die Ehegattin AB in den Streitjahren keine Stundenaufzeichnungen geführt wurden, ist nicht dokumentiert, in welchem Ausmaß von ihr Sonn-/Feiertagsdienste bzw. Überstunden (Mehrleistungen über die vereinbarte Normalarbeitszeit von 20 Wochenstunden hinaus) tatsächlich geleistet

wurden. Von der steuerlichen Vertretung des Bf. wurde die Abgeltung dafür mit 300,00 €/ Monat geschätzt.

Mit Schreiben vom 20. März 2018 (Beilagen 10 und 11) wurden dem Bundesfinanzgericht von der steuerlichen Vertretung des Bf. die Jahreslohnkonten der Ehegattin AB für die Jahre 2010 und 2011 vorgelegt. Daraus ist ersichtlich (vgl. insbesondere die Detailausdrucke), dass die von der Ehegattin geleisteten Sonn-/Feiertagsdienste und Mehrstunden sowie die darauf entfallenden Entgelte ab Juli 2010 (somit ab dem Zeitpunkt der Änderung in der steuerlichen Vertretung) gesondert ausgewiesen wurden. Den ausgewiesenen Beträgen wurden die tatsächlichen Verhältnisse hinsichtlich der erbrachten Mehrleistungen zugrunde gelegt, wobei von der Ehegattin je nach Bedarf regelmäßig Mehrleistungen erbracht wurden, die teilweise auch auf Sonn- und Feiertage entfielen.

Als Grundlage für die Ermittlung der Mehrleistungen dienten Stundenaufzeichnungen, die von der Ehegattin ab Juli 2010 (somit wiederum ab dem Zeitpunkt der Änderung in der steuerlichen Vertretung) handschriftlich geführt wurden und dem Bundesfinanzgericht (beispielhaft) für die Monate Jänner bis April 2011 vorgelegt wurden (vgl. Beilage 12 des Schreibens vom 20. März 2018). Das Bundesfinanzgericht hegt keine Bedenken gegen die inhaltliche Richtigkeit der vorgelegten Stundenaufzeichnungen, zumal sie eine sorgfältige und genaue Führung durch die Ehegattin erkennen lassen.

Den Jahreslohnkonten der Ehegattin für die Jahre 2010 und 2011 ist solcherart zu entnehmen, dass von Juli bis Dezember 2010 43 Stunden und von Jänner bis August 2011 (ab September 2011 war die Ehegattin wiederum in einem - nicht vergleichbaren - Vollzeitbeschäftigungsverhältnis tätig) 76,50 Stunden zuschlagspflichtige Sonn-/Feiertagsdienste geleistet wurden. An „*Mehrarbeit*“ sind 206 Stunden (Juli bis Dezember 2010) und 104,50 Stunden (Jänner bis August 2011) ausgewiesen. An Zuschlägen Sonn-/Feiertagsdienst und „*Mehrarbeit*“ (samt 25%igem gesetzlichen Zuschlag) wurden solcherart 3.646,84 € (Juli bis Dezember 2010) bzw. 2.611,49 € (Jänner bis August 2011) verrechnet. Das ergibt einen durchschnittlichen Monatsbetrag an zusätzlich auszuzahlendem Gehalt (bedingt durch Zuschläge Sonn-/Feiertagsdienst, Mehrstunden) von 607,81 € (Juli bis Dezember 2010) bzw. 326,44 € (Jänner bis August 2011). Unter diesem Aspekt erscheint der von der steuerlichen Vertretung des Bf. für die Streitjahre im Schätzungswege ermittelte Betrag für Zuschläge Sonn-/Feiertagsdienst, Mehrstunden von 300,00 €/Monat nicht überhöht. Mit diesem Betrag wird nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts auch dem Umstand Rechnung getragen, dass im Beschwerdezeitraum von geringeren Grundlöhnen lt. Kollektivverträgen als Ausgangsbasis für die Zuschläge auszugehen ist.

Vom Finanzamt wurde der Ansatz eines Betrages für Zuschläge Sonn-/Feiertagsdienst bzw. Mehrstunden (Mehrleistungen über die vereinbarte Normalarbeitszeit von 20 Wochenstunden hinaus) pauschal abgelehnt, da für die Streitjahre keine Stundenaufzeichnungen geführt worden seien und daher nicht gesichert sei, ob die Ehegattin AB überhaupt derartige Arbeitsleistungen erbracht habe. Für das

Bundesfinanzgericht bestehen jedoch keine Bedenken, die Jahreslohnkonten der Jahre 2010 und 2011 im Schätzungswege auch den Streitjahren zugrunde zu legen, zumal sich die tatsächlichen Verhältnisse in all den auf einem Beschäftigungsausmaß von 20 Wochenstunden Normalarbeitszeit basierenden Jahren nicht geändert haben. Die steuerliche Vertretung des Bf. versuchte schlüssig, anhand der für die Jahre 2010 und 2011 erstellten Jahreslohnkonten der Ehegattin und der diesen zugrunde liegenden Stundenaufzeichnungen eine taugliche Grundlage für die Schätzung der Zuschläge Sonn-/Feiertagsdienst, Mehrstunden in den Streitjahren vorzulegen. Demgegenüber konnte das Finanzamt auf keine anderen (tauglicheren) Schätzungsgrundlagen verweisen.

**6.5. Überzahlung Kollektivvertrag:** Von der steuerlichen Vertretung des Bf. wurde die Überzahlung auf den kollektivvertraglichen Grundlohn mit 400,00 €/ Monat geschätzt. Um feststellen zu können, in welcher Höhe der Ehegattin AB - entsprechend ihrer Qualifikation und Berufserfahrung - eine Überzahlung auf den kollektivvertraglichen Grundlohn zugestanden werden kann, bietet sich ein innerer und äußerer Betriebsvergleich an.

Innerer Betriebsvergleich: Beim inneren Betriebsvergleich wird die Schätzung auf Ergebnissen desselben Betriebes aufgebaut. In den Streitjahren waren in der Arztpraxis des Bf. mit CD und BC zwei fremde Arbeitnehmerinnen beschäftigt, die für einen Vergleich herangezogen werden können. Da dem Bundesfinanzgericht die Lohnkonten dieser Arbeitnehmerinnen für die Streitjahre vorgelegt wurden, kann auf gesicherte Daten zurückgegriffen werden.

CD war seit dem 1. Mai 1989 als Ordinationsgehilfin in einem Ausmaß von 34 Wochenstunden beschäftigt und in die Berufsgruppe 1 lt. damals gültigen Kollektivverträgen eingestuft. Sie stand im Jahr 2004 - wie die Ehegattin AB - im 15. Berufsjahr, im Jahr 2008 im 19. Berufsjahr. BC war seit dem 1. Februar 2000 als Sprechstundenhilfe und Reinigungskraft in einem Ausmaß von 22,50 Wochenstunden beschäftigt und ebenfalls in die Berufsgruppe 1 lt. damals gültigen Kollektivverträgen eingestuft. Sie stand im Jahr 2004 im 4. Berufsjahr, im Jahr 2008 im 8. Berufsjahr (zum festgestellten Sachverhalt wird weitergehend auf Pkt. II.5. dieses Erkenntnisses verwiesen).

Überzahlung CD:

Jahr	Grundlohn lt. Kollektivvertrag	Grundlohn lt. Lohnkonto	Überzahlung	Überzahlung
2004	935,77 €	1.152,87 €	217,10 €	23,20 %
2005	1.013,98 €	1.190,00 €	176,02 €	17,36 %
2006	1.027,78 €	1.190,00 €	162,22 €	15,78 %
2007	1.091,27 €	1.240,00 €	148,73 €	13,63 %
2008	1.127,15 €	1.305,00 €	177,85 €	15,78 %

Für CD ergibt sich somit für den Beschwerdezeitraum eine durchschnittliche Überzahlung auf den Grundlohn von jährlich 17,15 %.

Überzahlung BC:

Jahr	Grundlohn lt. Kollektivvertrag	Grundlohn lt. Lohnkonto	Überzahlung	Überzahlung
2004	532,79 €	699,57 €	166,78 €	31,30 %
2005	578,46 €	720,00 €	141,54 €	24,47 %
2006	586,38 €	720,00 €	133,62 €	22,79 %
2007	628,39 €	727,33 €	98,94 €	15,74 %
2008	652,75 €	769,50 €	116,75 €	17,89 %

Für BC ergibt sich somit für den Beschwerdezeitraum eine durchschnittliche Überzahlung auf den Grundlohn von jährlich 22,44 %.

Die vorstehenden Beträge betreffend die Überzahlungen der beiden fremden Arbeitnehmerinnen wurden anlässlich des am 19. Dezember 2018 vor dem Bundesfinanzgericht durchgeführten Erörterungsgesprächs eingehend besprochen und von den Parteien nicht in Zweifel gezogen.

Die steuerliche Vertretung des Bf. argumentierte im Hinblick auf eine bei der Ehegattin gerechtfertigte höhere Überzahlung damit, dass der Tätigkeitsbereich der jeweiligen Angestellten zu berücksichtigen sei. Während etwa BC als Sprechstundenhilfe und Reinigungskraft angestellt gewesen sei, habe der Tätigkeitsbereich der Ehegattin eine Reihe von weitaus höher einzustufenden Tätigkeiten umfasst. Dem ist grundsätzlich entgegenzuhalten, dass diesem Umstand - teilweise - bereits dadurch Rechnung getragen wird, dass die Ehegattin AB im Gegensatz zu den beiden anderen Arbeitnehmerinnen des Bf. in die Berufsgruppe 2 der Kollektivverträge (mit einem demnach höheren Grundlohn) einzuordnen ist. Damit wird bereits berücksichtigt, dass der Tätigkeitsbereich der Ehegattin in den Streitjahren auch eine qualifizierte Sekretärentätigkeit und Mitwirkung bei der Anwendung von Röntgenstrahlen umfasste (vgl. § 37 MTF-SHD-Gesetz, BGBl. Nr. 102/1961 in der für die Streitjahre geltenden Fassung BGBl. Nr. 872/1992).

Andererseits ist jedoch zu bedenken, dass AB in der Arztpraxis ihres Ehegatten in maßgeblicher Weise Leitungsaufgaben übernahm, die nicht durch eine Einstufung in die Berufsgruppe 2 der Kollektivverträge abgedeckt sind und weit darüber hinausgehen. Ihr kam die Aufgabe zu, die Arztpraxis ihres Ehegatten gleichsam zu managen, damit der Bf. den Anforderungen seines Berufes nachkommen konnte. Ihr Verantwortungsbereich war deshalb wesentlich höher als jener der beiden Dienstnehmerinnen CD und BC. Sie hatte eine besondere Vertrauensstellung inne und führte Tätigkeiten aus, die von den beiden anderen Dienstnehmerinnen nicht verrichtet wurden. Zu denken ist etwa an folgende Tätigkeiten, die mit dem Betrieb einer kleinen Landarztpraxis, bei der die Patienten des Sprengels zu jeder Tages- und Nachtzeit auf eine ärztliche Versorgung zurückgreifen

können und bei der die Betreuung der Patienten rund um die Uhr sichergestellt werden muss, typischerweise einhergehen: Führung der Arztpraxis ( Anlaufstelle , Koordination, Assistenz ) in jenen häufigen Fällen, in denen der Bf. außerhalb der Ordinationszeiten Dienst versah, etwa bei Einsätzen als Notarzt, als Sprengelarzt oder bei Notfällen (Patientenbesuchen) in der Nacht, weiters Verantwortung für das Personal, Kontrolle der Hygieneauflagen, Kommunikation mit den Angestellten und Patienten, Erledigung organisatorischer Arbeiten und Verwaltungstätigkeiten wie zB Nachkauf und Ausgabe von Medikamenten der Hausapotheke.

Die von der Ehegattin übernommenen vielfältigen Leitungsaufgaben können - bei unveränderter Einstufung in die Berufsgruppe 2 der Kollektivverträge - nach Überzeugung des Bundesfinanzgerichtes nur durch eine angemessene Überzahlung auf den kollektivvertraglichen Grundlohn , die weit über jener der beiden anderen Arbeitnehmerinnen CD und BC liegen muss, Berücksichtigung finden.

Äußerer Betriebsvergleich: Beim äußeren Betriebsvergleich werden Ergebnisse anderer vergleichbarer Betriebe übernommen. In medizinischer Hinsicht wurde das GebietR in den Streitjahren von zwei Allgemeinmedizinern betreut, wobei der Bf. als Sprengelarzt für die RegionY, der zweite Sprengelarzt (damals Arzt2) für die RegionZ zuständig war. Bei den Wochenenddiensten wechselten sich die beiden Sprengelärzte im 14-Tages-Rhythmus ab. Im Falle von Krankheit, beruflicher Abwesenheit, Urlaub oder sonstiger Abwesenheit ließ sich der Bf. üblicherweise vom Sprengelarzt für die RegionZ vertreten, wie umgekehrt auch der Bf. eine Vertretung dieses Sprengelarztes in derartigen Fällen vorgenommen hat. Die Arztpraxis des für die RegionZ zuständigen Sprengelarztes ist daher geradezu prädestiniert für einen äußeren Betriebsvergleich, zumal von gleichen innerbetrieblichen Strukturen und Abläufen auszugehen ist; es liegen nahezu identische Verhältnisse vor.

Mit Schreiben vom 5. November 2018 legte die steuerliche Vertretung des Bf. für Zwecke des äußeren Betriebsvergleichs Gehaltsabrechnungen einer Angestellten des zweiten in der Region tätigen Sprengelarztes Arzt2 vor. Diese Gehaltsabrechnungen betreffen die als „*Ordinationshilfe*“ in einem Ausmaß von 40 Wochenstunden vollzeitbeschäftigte HH und beziehen sich (beispielhaft) auf die Abrechnungszeiträume Dezember 2007 und September 2008, somit die Streitjahre. HH war - vergleichbar mit der Ehegattin des Bf. - für die Organisation und Administration der Arztpraxis verantwortlich und ebenso für die Patienten zuständig. Der Ersteintritt dieser Dienstnehmerin erfolgte am 1. August 1991, sie stand im Jahr 2007 im 16. Berufsjahr, im Jahr 2008 im 17. Berufsjahr. Die beiden Gehaltsabrechnungen weisen einen Grundlohn („*Gehalt*“ ohne Zulagen, Zuschläge, Überstundenentgelte und Sonderzahlungen) von jeweils 2.290,00 € aus. Der Grundlohn lt. Kollektivvertrag ist nach der bereits dargestellten Methode (Entgelte lt. Kollektivverträgen entsprechend den jeweiligen Berufsjahren :  $160 \times 40 \times 4,33$ ) zu ermitteln.

Überzahlung HH:

Jahr	Grundlohn lt. Kollektivvertrag	Grundlohn lt. Abrechnung	Überzahlung	Überzahlung
2007	1.410,50 €	2.290,00 €	879,50 €	62,35 %
2008	1.485,19 €	2.290,00 €	804,81 €	54,19 %

Die von der steuerlichen Vertretung des Bf. bei der Ehegattin AB mit 400,00 €/Monat geschätzte Überzahlung auf den Grundlohn entspricht einer Überzahlung von 53,40 % (im Jahr 2008) bis 64,32 % (im Jahr 2004). Sie entspricht somit (prozentuell) ziemlich genau jener Überzahlung, die der zweite Sprengelarzt Arzt2 seiner nicht verwandten bzw. verschwagerten (somit fremden) Arbeitnehmerin HH gewährte. Zu bemerken ist in diesem Zusammenhang, dass das Bundesfinanzgericht bei der vorstehenden Berechnung ohnehin von einer Einstufung der als „*Ordinationshilfe*“ beschäftigten HH in die Berufsgruppe 2 lt. damals gültigen Kollektivverträgen ausgegangen ist; bei einer - nicht auszuschließenden - Einstufung in die Berufsgruppe 1 wäre die Überzahlung nach dieser Berechnung noch höher.

Bei der Schätzung „*Überzahlung Kollektivvertrag*“ ist nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes auch zu berücksichtigen, dass die Ehegattin AB - über den bereits dargestellten Tätigkeitsbereich hinaus und wie bei einer Landarztpraxis üblich - bei Einsätzen ihres Ehegatten (so auch in den Nachtstunden) reinen Bereitschaftsdienst versah. Wenn das Finanzamt diesen Bereitschaftsdienst im Rahmen des anerkannten und einheitlich entlohten Dienstverhältnisses der ehelichen Beistandspflicht zuordnen will, dann ist dem die unmissverständliche Aussage des Verwaltungsgerichtshofes dazu entgegenzuhalten (vgl. VwGH 29.10.1985, 85/14/0067):

*„Der Verwaltungsgerichtshof meint zwar, dass ein Ehegatte auch bei aufrechtem Dienstverhältnis zum anderen Leistungen im Rahmen der ehelichen Mitwirkungspflicht erbringen kann. So handelt die Ehegattin eines Arztes, die an dienstfreien Wochenenden Telefonanrufe von Patienten entgegennimmt, noch im Rahmen dieser Mitwirkungspflicht. Andererseits kann von einem bloßen Mitwirken der Ehegattin im Rahmen der ehelichen Beistandspflicht keinesfalls mehr gesprochen werden, wenn der Arzt auch außerhalb der üblichen Ordinationszeiten (worum es im Beschwerdefall vorwiegend geht) auf die Unterstützung eines Arbeitnehmers angewiesen ist und daher für die außerhalb der üblichen Ordinationszeiten liegenden Tätigkeiten einen fremden Arbeitnehmer heranziehen müsste, stünde ihm nicht die Ehegattin zur Seite. So kann z.B. ein Landarzt bei seinen Wochenenddiensten nicht nur in, sondern auch außerhalb der Ordination ärztliche Hilfe zu leisten haben und ständiger Unterstützung durch einen Arbeitnehmer bedürfen, der Patientenanrufe entgegennimmt, über Funk oder telefonischen Rückruf den auswärtigen Einsatz des Arztes koordiniert und in der Zwischenzeit ärztliche Hilfeleistungen in der Ordination vorbereitet. Bei einer derartigen Sachlage könnten Leistungen des Ehegatten, wenn auch sonst ein Dienstverhältnis mit ihm besteht, nicht der ehelichen Beistandspflicht zugeordnet werden.“*

Auf der Grundlage dieses Erkenntnisses darf auch der reine Bereitschaftsdienst der Ehegattin bei der Entlohnung nicht unberücksichtigt bleiben. In Abwägung aller bei der Schätzung zu beachtenden Überlegungen (Übernahme vielfältiger Leitungsaufgaben durch die Ehegattin im Gegensatz zu den beiden anderen in der Arztpraxis des Bf. beschäftigten Arbeitnehmerinnen; äußerer Betriebsvergleich mit der Arztpraxis des Arzt2; Einbeziehung des reinen Bereitschaftsdienstes) gelangt das Bundesfinanzgericht zur Überzeugung, dass die von der steuerlichen Vertretung des Bf. bei der Ehegattin mit 400,00 €/Monat angesetzte Überzahlung auf den Grundlohn nicht zu beanstanden ist.

7. Auf der Grundlage der von der steuerlichen Vertretung des Bf. mit Schreiben vom 5. November 2018 vorgelegten (modifizierten) Berechnung (Schätzung) des zu berücksichtigenden Lohnaufwandes werden vom Bundesfinanzgericht für die Ehegattin AB folgende Bruttolöhne als fremdüblich angesehen:

Jahr	Be- rufsjahr	Kollektivvertrag (Berufsgruppe 2)	Strahlenzulage	Infektionszulage	Zuschläge Sonn-/ Feiertagsdienst, Mehrstunden (geschätzt)	Überzahlung Kollektivvertrag (geschätzt)	Bruttolohn/ Monat
2004	15.	621,90 €	54,66 €	42,22 €	300,00 €	400,00 €	1.418,78 €
2005	16.	675,48 €	58,46 €	44,92 €	300,00 €	400,00 €	1.478,86 €
2006	17.	685,76 €	58,46 €	44,92 €	300,00 €	400,00 €	1.489,14 €
2007	18.	725,28 €	61,16 €	47,09 €	300,00 €	400,00 €	1.533,53 €
2008	19.	749,09 €	0,00 €	48,17 €	300,00 €	400,00 €	1.497,26 €

Zur Schätzung des Lohnaufwandes der Ehegattin ist ganz allgemein festzuhalten, dass im Hinblick auf die Problematik einer einem Fremdvergleich innewohnenden Schätzung nicht kleinlich vorgegangen und von nicht angemessenen Bezügen erst dann gesprochen werden sollte, wenn sie eine Höhe erreichen, die außerhalb des Rahmens liegt (vgl. etwa VwGH 20.9.1983, 82/14/0273, 0274, 0283).

Der bei der Arztpraxis des Bf. absetzbare Lohnaufwand für die Ehegattin AB ermittelt sich demnach wie folgt:

	2004	2005	2006
Bruttolohn laufend	17.025,36 €	17.746,32 €	17.869,68 €
DG-Anteil SV laufend (in %)	21,85 %	21,90 %	21,90 %
DG-Anteil SV laufend (in €)	3.720,04 €	3.886,44 €	3.913,46 €
Bruttolohn Sonderzahlungen (ohne Zuschläge Sonn-/Feiertagsdienst, Mehrstunden)	2.237,56 €	2.357,72 €	2.378,28 €

DG-Anteil SV Sonderzahlungen (in %)	20,65 %	20,70 %	20,70 %
DG-Anteil SV Sonderzahlungen (in €)	462,06 €	488,05 €	492,30 €
Bruttolohn gesamt (ohne Jubiläumsgeld)	19.262,92 €	20.104,04 €	20.247,96 €
DG-Anteile SV gesamt	4.182,10 €	4.374,49 €	4.405,76 €
Dienstgeberbeitrag 4,50 %	866,83 €	904,68 €	911,16 €
Kommunalsteuer 3,00 %	577,89 €	603,12 €	607,44 €
<b>Lohnaufwand gesamt lt. BFG</b>	<b>24.889,74 €</b>	<b>25.986,33 €</b>	<b>26.172,32 €</b>
<b>Differenz zu Lohnaufwand lt. Erklärung</b>	<b>4.620,28 €</b>	<b>5.685,54 €</b>	<b>9.301,82 €</b>

	2007	2008	gesamt
Bruttolohn laufend	18.402,36 €	17.967,12 €	89.010,84 €
DG-Anteil SV laufend (in %)	21,90 %	21,83 %	
DG-Anteil SV laufend (in €)	4.030,12 €	3.922,22 €	19.472,28 €
Bruttolohn Sonderzahlungen (ohne Zuschläge Sonn-/Feiertagsdienst, Mehrstunden)	2.467,06 €	2.394,52 €	11.835,14 €
DG-Anteil SV Sonderzahlungen (in %)	20,70 %	20,78 %	
DG-Anteil SV Sonderzahlungen (in €)	510,68 €	497,58 €	2.450,67 €
Bruttolohn gesamt (ohne Jubiläumsgeld)	20.869,42 €	20.361,64 €	100.845,98 €
DG-Anteile SV gesamt	4.540,80 €	4.419,80 €	21.922,95 €
Dienstgeberbeitrag 4,50 %	939,12 €	916,27 €	4.538,06 €
Kommunalsteuer 3,00 %	626,08 €	610,85 €	3.025,38 €
<b>Lohnaufwand gesamt lt. BFG</b>	<b>26.975,42 €</b>	<b>26.308,56 €</b>	<b>130.332,37 €</b>
<b>Differenz zu Lohnaufwand lt. Erklärung</b>	<b>8.720,62 €</b>	<b>8.808,20 €</b>	<b>37.136,46 €</b>

Mit der (modifizierten) Berechnung (Schätzung) des zu berücksichtigenden Lohnaufwandes lt. Schreiben vom 5. November 2018 ermittelte die steuerliche Vertretung des Bf. einen für die Ehegattin absetzbaren Lohnaufwand von insgesamt 134.091,69

€. Demnach seien die Lohnkosten der Ehegattin im Gesamtausmaß von 33.377,14 € (statt 95.111,87 € lt. Außenprüfung) zu kürzen. Dabei ist jedoch zu beachten, dass sich der Bruttolohn für die Sonderzahlungen auf Basis des kollektivvertraglichen Grundlohns (inklusive Überzahlung) zuzüglich Gefahrenzulagen bemisst; die (im Schätzungswege mit 300,00 €/Monat ermittelten) Zuschläge Sonn-/Feiertagsdienst und Mehrstunden sind dabei nicht miteinzubeziehen. Der für die Ehegattin absetzbare Lohnaufwand ist daher lt. vorstehender Aufstellung mit insgesamt 130.332,37 € anzuerkennen. Der Beschwerde vom 28. Juni 2010 ist insoweit (lediglich) teilweise Folge zu geben.

**8. Privatanteile Fahrzeuge:** Mit Schreiben vom 26. September 2016 ersuchte die steuerliche Vertretung des Bf. um Halbierung der erklärten Privatanteile für die im Betriebsvermögen geführten Fahrzeuge. Im Zuge des Erörterungsgesprächs vom 19. Dezember 2018 vor dem Bundesfinanzgericht wurde dieser Antrag niederschriftlich wieder zurückgenommen; die Privatanteile Kfz sind somit im erklärten Ausmaß anzusetzen.

**9. Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen:**

	2004	2005	2006
Einkünfte aus selbständiger Arbeit lt. Bp	83.978,50 €	89.266,88 €	59.844,72 €
Gewinnerhöhung Lohnaufwand Ehegattin lt. Bp	-15.042,02 €	-17.198,27 €	-21.000,54 €
Gewinnerhöhung Lohnaufwand Ehegattin lt. BFG	4.620,28 €	5.685,54 €	9.301,82 €
Einkünfte aus selbständiger Arbeit lt. BFG	73.556,76 €	77.754,15 €	48.146,00 €

	2007	2008
Einkünfte aus selbständiger Arbeit lt. Bp	73.426,63 €	104.050,98 €
Gewinnerhöhung Lohnaufwand Ehegattin lt. Bp	-21.222,44 €	-20.648,60 €
Gewinnerhöhung Lohnaufwand Ehegattin lt. BFG	8.720,62 €	8.808,20 €
Einkünfte aus selbständiger Arbeit lt. BFG	60.924,81 €	92.210,58 €

Die Berechnung der Einkommensteuer für die Jahre 2004 bis 2008 ist den beiliegenden Berechnungsblättern zu entnehmen, die insoweit einen Bestandteil dieses Erkenntnisses bilden.

## **V. Zulässigkeit einer Revision**

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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 vorliegenden Beschwerdefall wurden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Bei der Prüfung, in welcher Höhe der Lohnaufwand für die Ehegattin des Bf. als Betriebsausgaben berücksichtigt werden kann, handelt es sich nicht um eine Rechtsfrage, sondern um eine Tatfrage, die in freier Beweiswürdigung zu beantworten ist. Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher nicht zulässig.

Innsbruck, am 8. Jänner 2019