



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Stb., vom 5. November 2010 gegen den Bescheid des FAes vom 4. Oktober 2010 betreffend Einkommensteuer 2007 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der UFS versagte Lohnzahlungen an den Sohn bereits für die Jahre 2002 bis 2004 in der Berufungsentscheidung UFS 15.10.2007, RV/2738-W/06, die Anerkennung.

Die Berufungswerberin (Bw.) ist von Beruf Ärztin. Im angefochtenen **Einkommensteuerbescheid 2007** vom 4. Oktober 2010 versagte das zuständige Finanzamt (FA) der Bw. die Anerkennung von Zahlungen in Höhe von € 4.340,00 an den eigenen Sohn für angebliche Mithilfe bei nächtlichen Bereitschaftsdiensten als Betriebsausgaben bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit.

In der **Berufung** vom 5. November 2010 (AS 3f) brachte die Bw. vor, in einer UFS-Entscheidung betreffend die Jahre "2003 und 2004" seien auch damals angesetzten Kosten für den Sohn nicht anerkannt worden. Als Begründung sei die mangelnde Publizität des Dienstverhältnisses (Lohnzettel sei falsch eingereicht) und die nicht ausreichenden Aufzeichnungen der Arbeitszeiten des Sohnes im Zeitraum 2003 und 2004 genannt worden. Dabei sei auf die

höchstgerichtliche Judikatur zur familia suspecta verwiesen worden, die als wesentliche Voraussetzung für die Anerkennung von Dienstverhältnissen mit nahen Verwandten die Publizität, den eindeutigen jeden Zweifel ausschließenden Inhalt des Dienstverhältnisses und der daraus folgenden Arbeitsverpflichtung sowie die im Fremdvergleich übliche Entlohnung anführe. Die Bw. sei der Meinung, dass sämtliche obige Kriterien im Jahr 2007 erfüllt worden seien. Bei der [damaligen] mündlichen Verhandlung sei seitens des Bearbeiters auch ausgeführt worden, dass er die tatsächliche Beschäftigung des Sohnes gar nicht in Abrede stellen würde, die Nichtanerkennung allerdings in Auslegung der obigen Kriterien der Höchstgerichte zu erfolgen hätte. Die Bw. habe deshalb ausführlichere Aufzeichnungen über die Tätigkeit des Sohnes erstellt, die in der Beilage übermittelt würden. Weiters würden die als absolut vertraulich anzusehenden Protokolle der Ausfahrten beigelegt, die die stundengenauen Einsatzzeiten dokumentieren würden. Nach Ansicht der Bw. seien die formalen Voraussetzungen für die Anerkennung eines echten Dienstverhältnisses damit erbracht. Da von "gelegentlichen Chauffeurdiensten" (VwGH 22.02.2000, [99/14/0082](#)) bei der regelmäßigen Tätigkeit des Sohnes nicht die Rede sein könne, die Entlohnung als angemessen anzusehen und das Publizitäts-erfordernis ebenfalls erfüllt sei, habe sich die Bw. "spruchgemäß" verhalten.

Das FA wies die Berufung mit **Berufungsvorentscheidung** vom 7. Dezember 2010 mit folgender Begründung (AS 29f) ab: In der Berufung werde darauf hingewiesen, dass in der UFS-Entscheidung für die Jahre 2003 und 2004 die für den Sohn mangelnde Publizität des Dienstverhältnisses und die nicht ausreichenden Aufzeichnungen der Arbeitszeiten dazu führen würden, sein Dienstverhältnis nicht anzuerkennen. Im Anhang zur Berufung zum Einkommensteuerbescheid 2007 seien Aufzeichnungen übermittelt worden, welche ausführlicher über die zu verrichtende Tätigkeit des Sohnes Aufschluss geben und auf die Tätigkeit des Sohnes als Fahrer bei Nachtdiensten hinweisen sollen, sowie vertraulich anzusehende Protokolle der Ausfahrten beigelegt, die die stundengenauen Einsatzzeiten dokumentieren sollen. Die angesprochenen Aufzeichnungen und Protokolle würden jedoch nur den Namen des Diensthabenden Arztes, die Einsatzzeiten für durchgeführte Visiten oder Behandlungen in der Ordination, den Patientennamen und bei Ausfahrten den Einsatzort aufweisen. Der händische Vermerk bei diesen Aufzeichnungen neben der Bw. mit [X] [Anfangsbuchstabe des Vornamens des Sohnes] deute nicht darauf hin, dass hier der Sohn als Fahrer (händisch angemerkt im Dienstplan Jänner 2007) gemeint sein könne. Es würden nach wie vor die nach außen hin ausreichend zum Ausdruck kommenden Merkmale zur Anerkennung eines Dienstverhältnisses fehlen. Von der Bw. sei auch für das Jahr 2007 noch immer kein Dienstvertrag mit ihrem Sohn vorgelegt worden, aus welchem klar und jeden Zweifel ausschließend erkennbar sei, welche Aufgaben der Sohn zu erfüllen habe, zu welchen Zeiten er anwesend sein müsse bzw. an welche Dienstzeiten er sich zu halten habe, wie hoch die Entlohnung dafür sei und welche

Konsequenzen die Nichterbringung der Leistung zur Folge habe. Die Tatsache, dass laut "UFS-Protokoll" der Sohn, der im selben Haushalt mit der Bw. lebe und vom gemeinsamen Wohnort aus sein Medizinstudium betreibe, zu Hause lerne, sich vorbereite oder fernsehe und daher zu dieser Zeit, wenn die Bw. ihn gebraucht habe, zur Verfügung gestanden sei, reiche für eine Publizität nach außen hin nicht aus. Auch habe es die Bw. im Jahr 2007 verabsäumt, für ihren Sohn, welcher laut Berufung im Jahr 2007 noch für sie tätig gewesen sei, einen Jahreslohnzettel zu erstellen und diesen an das Finanzamt zu übermitteln. Laut Abfrage würden im Jahr 2007 keine anderen Arbeitnehmer aufscheinen, die den bei der Ermittlung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit ausgewiesenen Personalaufwand rechtfertigen würden.

Im dagegen erhobenen **Vorlageantrag** vom 4. Jänner 2011 (AS 41) brachte die Bw. vor, da die Beschäftigung des Sohnes bereits bei der Berufungsverhandlung auch betreffend des damals aktuellen Jahres 2007 ausführlich besprochen worden und dieser auch bei der Gebietskrankenkasse angemeldet gewesen sei, erscheine das Publizitätserfordernis erfüllt. Die Markierung der übergebenen Belege mit [X] würden die Anwesenheit und Arbeitsleistung des Sohnes bedeuten. Wenn dieser nicht anwesend gewesen sei (Urlaub, Krankenstand), scheine keine entsprechende Markierung auf. Auch der Inhalt der vereinbarten Arbeitsleistung sei bereits ausführlich besprochen und vom Sohn bestätigt worden (unter Hinweis auf die damalige UFS-Entscheidung). Ein schriftlicher Dienstvertrag liege nicht vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Sachverhalt

Der 1980 geborene Sohn studiert Medizin und wohnte nach dem Vorbringen der Bw. zumindest im nunmehr berufungsgegenständlichen Jahr 2007 im Haushalt der Bw.

a) Vorgeschichte 2002 bis 2004

Aus der von Bw. und FA genannten Berufungsentscheidung betreffend die Vorjahre 2002 bis 2004 UFS 15.10.2007, RV/2738-W/06, ergibt sich:

Für den Sohn liegen drei Lohnzettel für Teilzeitbeschäftigung vor:

	2002 10.9. - 31.12 Bw. €	2003 1.1. - 31.12 Ehegatte der Bw. ! €	2004 1.1. - 31.12 Bw. €
Zeitraum	10.9. - 31.12	1.1. - 31.12	1.1. - 31.12
Arbeitgeber		Ehegatte der Bw. !	
steuerpflichtige Bezüge § 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988	1.030,24	4.331,32	3.720,00
			620,00
Lohnaufwand laut Erklärung Bw.	872,00	4.331,32	4.340,00
			4.340,00

Einnahmen Bw.:	2002 €	2003 €	2004 €
Notarzt - Nachtdienst H	9.922,13	9.539,04	
Telefondienst	8.239,10	9.012,57	
Summe	18.161,23	18.551,61	20.856,05

Laut einem weiteren Lohnzettel bezog der Sohn im Jahr 2002 von Mai bis August auch von der Gemeinde Einkünfte aus selbständiger Arbeit. Weitere Lohnzettel liegen nicht vor. Die Bw. verrichtete einmal in der Woche als Notarzt Nachtdienst von 19:00 Uhr abends bis 7:00 Uhr morgens. In dieser Zeit hielt sich die Bw. in ihrem Wohnhaus auf und war in telefonischer Rufbereitschaft. Im Falle eines Anrufes musste die Bw. Patienten mit dem Auto in der zugewiesenen Region (ländlicher Bereich) aufsuchen. Bei diesen Fahrten wurde die Bw. im eigenen Auto von ihrem Sohn chauffiert. Weitere Leistungen erbrachte der Sohn nicht. Es kam ca. 2 mal pro Nachtdienst zu Ausfahrten. Die Bw. bezahlte dem Sohn die Geldbeträge als Fixbetrag unabhängig davon, zu wie viel Ausfahrten es tatsächlich gekommen ist. Nach Angaben der Bw. setzt sich der Fixbetrag zusammen aus einem von ihr geschätzten Anteil für Bereitschaft und einen Anteil für tatsächliche Fahrten. Wäre die Bw. von Fahrern des Roten Kreuzes chauffiert worden, hätte sie das ca. € 30,00 pro Fahrt gekostet. Während der Zeit der Nachtdienste hielten sich Bw. und Sohn im gemeinsamen Wohnhaus auf und gingen während der Rufbereitschaft ihrem normalen Leben nach. Die Bw. selbst erhielt ca. € 60,00 pro Ausfahrt und einen zusätzlichen Betrag für die Zeit der Bereitschaft. Der Sohn erhielt außer den berufsgegenständlichen Beträgen ein Taschengeld von ca. € 40,00 bis € 50,00 pro Woche.

b) 2007

Die Bw. bezieht sich für das berufsgegenständliche Jahr 2007 auf den Sachverhalt der UFS-Entscheidung betreffend die Jahre 2002 bis 2004. Berufsgegenständlich ist ein nach dem Vorbringen der Bw. an den Sohn bezahlter "Personalaufwand" von € 4.340,00. Zureffend ist die Sachverhaltsfeststellung des FAes, dass die Bw. bezüglich ihres Sohnes für das Jahr 2007 keinen Lohnzettel ausstellte. Die Pflicht zur Ausstellung eines Lohnzettels ergibt sich aus [§ 84](#) und [§ 69 Abs. 5 EStG 1988](#).

Der Sohn selbst gab für 2007 keine Erklärung zur Einkommensteuer ab und wurde auch sonst nicht steuerlich erfasst.

Die Bw. bezog – unter Außerachtlassung der geltend gemachten Personalkosten bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit – folgende Einkünfte:

	2007 €	€
sA Bereitschaftsdienst		30.537,13
Gebietskrankenkasse	8.048,71	

Gebietskrankenkasse	1.680,96
Landesregierung (Krankenhaus)	102.389,14
Werbungskosten	-4.155,59
Funktionsgebühren	<u>637,59</u>
	139.137,94

Die Bw. legte zum Beweis Ihres Vorbringens folgende Unterlagen vor (Akt 2007 Seite 5 bis 28):

- "Wochentagsnachtbereitschaft-Dienstplan" der Ärztekammer für 12 Kalendermonate des Jahres 2007, in denen für jeden Tag Name und Telefonnummer (durchwegs Festnetz) der Dienst habenden Ärzte angegeben sind. Offenbar von Seiten der Bw. wurde nachträglich mit der Hand neben dem Namen der Bw. der Anfangsbuchstabe [X] des Vornamens des Sohnes und am Kopf oder am Ende der Liste ebenfalls mit der Hand der Vermerk "Fahrer" und der Name des Sohnes aufgeschrieben. Wenn der Anfangsbuchstabe [X] nicht aufscheine, soll der Sohn nach Angaben der Bw. im Vorlageantrag "nicht anwesend [...]" (Urlaub, Krankenstand) gewesen sein.
- 12 Formulare "Einsatzzahlen", in den mit der Hand pro Tag die Uhrzeit mit Beginn und Ende bzw. "kein Einsatz", gefahrene Kilometer, "Visite", Name und Wohnort des Patienten eingetragen sowie am Ende die Anzahl der Einsätze pro Monat eingetragen sind.

Nach den von der Bw. vorgelegten schriftlichen Unterlagen versah die Bw. ein- bis zweimal die Woche Nachtbereitschaftsdienst und fanden dabei entweder überhaupt keine oder höchstens bis zu drei bzw. vier Ausfahrten pro Dienst statt.

Die Bw. trat der Feststellung des FAes nicht entgegen, dass kein schriftlicher Dienstvertrag existiert, aus dem die Aufgaben, die der Sohn zu erfüllen habe, zu welchen Zeiten er anwesend sein müsse bzw. an welche Dienstzeiten er sich zu halten habe, wie hoch die Entlohnung dafür sei und welche Konsequenzen die Nichterbringung der Leistung zur Folge habe, ersichtlich wäre.

2. Rechtliche Beurteilung

Gemäß [§ 4 Abs. 4 EStG 1988](#) sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben die durch den Betrieb veranlasst sind.

Laut ständiger Rechtsprechung (vgl. VwGH 24.2.2011, [2008/15/0185](#), VwGH 22.2.2000, [99/14/0082](#)) müssen Vereinbarung zwischen nahen Angehörigen nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen klaren und eindeutigen Inhalt haben und auch zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden, um abgabenrechtlich anerkannt zu werden. Grund dafür ist, dass es bei Verträgen unter Familienangehörigen (wie im vorliegenden Fall Mutter und Sohn) typischerweise zu einem zu besorgenden Wegfall der

sonst bei Vertragsabschlüssen zu unterstellenden Interessensgegensätze kommen kann. Zur steuerrechtlichen Anerkennung von Verträgen unter Familienangehörigen müssen die drei genannten Voraussetzung kumulativ vorliegen, sodass bereits das Fehlen einer der drei Kriterien zur abgabenrechtlichen Nichtanerkennung der Vereinbarung führt (siehe Doralt, EStG-Kommentar § 2 Tz 160, Jakom³, § 4 Tz 331).

Im vorliegenden Fall bestehen berechtigte Zweifel am Inhalt des angeblichen Vertragsverhältnisses zwischen der Bw. und ihrem Sohn. Im berufungsgegenständlichen Jahr 2007 vollendete der Sohn sein 27. Lebensjahr. Im Verfahren vor dem UFS betreffend die Jahre 2002 bis 2004 wurde der Bw. freigestellt, ihren Sohn zur damaligen mündlichen Berufungsverhandlung zum Beweis ihres Vorbringens mitzubringen. Der Sohn erschien nicht, die Bw. legte statt dessen eine vom Sohn unterfertigte "eidestattliche Erklärung" vom 8. Oktober 2007 vor, wonach dieser "in den Jahren 2002, 2003, und 2004 laufend Fahrten und Bereitschaften für den Nachtdienst" der Mutter durchgeführt habe. Die Bw. gab im UFS-Verfahren betreffend die Jahre 2002 bis 2004 an, dass Sie vom Auftraggeber für die Nachtdienste keine höhere Bezahlung erhält, wenn sie von einer anderen von ihr selbst bereit gestellten Person zu den Einsätzen chauffiert werde. Würde sie einen Fahrer über das Rote Kreuz organisieren, würde ihr das € 30,00 pro Fahrt kosten. Der Bereitschaftsdienst dauere von 19:00 bis 7:00 Uhr. Bei diesem Nachtdienst führe man sein gewohntes Leben zu Hause, gehe also auch schlafen, müsse jedoch bei Abruf zum Patienten ausrücken. Der Sohn sei während des Nachtdienstes ebenfalls zu Hause, lerne und sehe fern.

In der mündlichen Berufungsverhandlung betreffend 2002 bis 2004 gab die Bw. weiters an, der Lohn an den Sohn setze sich zusammen aus Bereitschaft und tatsächlichem Einsatz. Sie habe sich "durchgerechnet, wie viel das ausmachen könnte" und dann "diesen Betrag bezahlt". Es handle sich um einen "Fixgehalt" pro Monat, egal wie viel Einsätze tatsächlich stattfanden.

Wenn die Bw. für das nun berufungsgegenständliche Jahr 2007 vorbringt, mit Vorlage des Wochendienstplanes der Ärztekammer und ihren offensichtlich für den Auftraggeber Ärztekammer geführten Aufzeichnungen der einzelnen Patientenbesuche sei einer Dokumentation des Dienstverhältnisses mit dem Sohn entsprochen, ist auf das bereits im Verfahren der Berufungsentscheidung UFS 15.10.2007, RV/2738-W/06, betreffend die Jahre 2002 bis 2004 bestehende Fehlen eines schriftlichen Dienstvertrages über die Rechte und Pflichten des Sohnes hinzuweisen. Allein aus dem nachträglichen Anbringen des Anfangsbuchstabens des Vornamens des Sohnes auf dem von der Ärztekammer erstellten Dienstplan bei den Einsatztagen der Bw. und den handschriftlichen Aufzeichnungen der Patientenbesuche sind die Rechte und Pflichten des Sohnes, insbesondere eine Regelung der Lohnhöhe, Krankenstand,

Urlaub, Vorgangsweise bei sonstiger Unabkömmlichkeit nicht zu ersehen. Das Nichtbestehen eines schriftlichen Dienstvertrages und neuerdings eines Lohnzettels (in den Jahren 2002 und 2004 stellte die Bw. wenigstens Lohnzettel aus, auch wenn diese nicht immer die damals als Betriebsausgabe geltend gemachten Geldbeträge enthielten; für 2003 existierte ein Lohnzettel vom Ehemann der Bw., einem Landwirt, als vorgeblicher "Dienstgeber") führt zu einem mangelhaft ausreichend nach außen zum Ausdruck Kommen (Publizität) des vorgebrachten Dienstverhältnisses. Die im diesen Sinne nachträgliche "eidestattliche Erklärung" des Sohnes vom 8. Oktober 2007 kann das Vorliegen eines notwendigerweise bereits bei Beginn des Arbeitsverhältnisses vorliegenden schriftlichen Dienstvertrag nicht zu ersetzen. Auch ist der "eidestattliche Erklärung" des Sohnes nichts über seine Rechte und Pflichten (insbesondere Lohnhöhe, Arbeitszeit, Urlaubsanspruch, Vorgehen im Verhinderungsfall) zu entnehmen. Aus dem Fehlen des schriftlichen Arbeitsvertrages sind auch die beiden anderen Erfordernisse der Fremdüblichkeit (fremde Dritte hätten einen schriftlichen Vertrag mit dem genannten Punkten abgeschlossen) und des Vorliegens eines klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhaltes der Vereinbarung nicht erfüllt.

Der bereits angesprochene, jedem unter Fremden abgeschlossenen Vertrag innewohnende Interessensgegensatz der Geschäftspartner ist unter Familienangehörigen typischerweise nicht gegeben. Daher bedarf es bei Wegfall dieser Interessensgegensätze nach dem Gebot der Gleichmäßigkeit der Besteuerung besonderer schriftlicher Festlegung der gegenseitigen Rechte und Pflichten im Vornherein, im vorliegenden Fall durch einen schriftlichen Dienstvertrag.

Dem von der Bw. ins treffen geführten Erkenntnis vom 22.2.2000, 99/14/0082, ist nicht zu entnehmen, dass nur eine "gelegentliche" Dienstverrichtung eines schriftlichen Dienstvertrages bedürfe, wie in der Berufung angegeben wird.

Nach dem erkennbaren Vorbringen der Bw. soll der Sohn während ihrer Nachbereitschaftsdienste in der elterlichen Wohnung anwesend gewesen sein, was jedoch unter Familienangehörigen kein unübliches Verhalten ist. Die Bezahlung für Hilfsdienste von der Mutter an den studierenden 27-jährigen Sohn, der über keine eigene zur Finanzierung seines Lebensunterhaltes ausreichende Einkunftsquelle verfügt, ist nach der allgemeinen Lebenserfahrung nicht ungewöhnlich und nicht notwendigerweise in einem Dienstverhältnis mit dem Sohn begründet. Selbst für den (von der Bw. für das Jahr 2007 nicht behaupteten) Fall, dass der Sohn zusätzlich zu den € 4.340,00 (entspricht rechnerisch rund € 360,00 monatlich) weiteres Taschengeld erhalten hätte, stellt die Bezahlung des berufungsgegenständlichen Betrages eine steuerlich unbeachtliche Einkommensverwendung der Bw. dar.

Eine vorgebrachte Anmeldung bei der Krankenkasse allein reicht als Beweis nicht aus, da dieser bestenfalls Indizwirkung zukommt, weil die Beteiligten ein Interesse gerade an der sozialrechtlichen Absicherung des nahen Angehörigen haben.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 2. Mai 2011