



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Stb., vom 20. April 2006 gegen die Bescheide des FA, vertreten durch Vert.FA, vom 28. März 2006 betreffend Einkommensteuer 2002 bis 2004 nach der am 9. Oktober 2007 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, in Beisein der Schriftführerin Schriftfü. durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung betreffend Einkommensteuer 2002 wird teilweise Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe und dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Berufung betreffend Einkommensteuer 2003 und 2004 wird abgewiesen. Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) ist von Beruf Ärztin und bezog Einkünfte sowohl aus selbständiger als auch nichtselbständiger Arbeit. Vor dem UFS verfahrensgegenständlich sind Lohnzahlungen an den Sohn und Ausgaben für Zeitschriften als Werbungskosten.

a) Bescheide

Im Bericht über eine Außenprüfung vom 24. März 2006 (Dauerbelege Seite 1ff) trafen die Prüferinnen folgende Feststellungen.

- Lohnaufwand Sohn:

Die Bw. versehe ca. einmal pro Woche Wochentagsnachtbereitschaftsdienst bzw. Telefondienst und erhalte dafür Honorare von der Ärztekammer. Ansonsten arbeite die Bw. als Oberärztin in einem Krankenhaus und sei als Kontrollärztin der Gebietskrankenkasse tätig. In den Werbungskosten der Jahre 2002 bis 2004 würden von der Bw. Zahlungen an den Sohn als Fahrer für den ärztlichen Notdienst geltend gemacht. Im Zuge der Prüfung sei ein Vertrag mit dem Sohn nicht vorgelegt worden. Es sei jedoch darauf verwiesen worden, dass der Sohn als geringfügig beschäftigter bei der Sozialversicherung gemeldet sei. Ein Nachweis für die Ausfahrten des Sohnes hätte nicht erbracht werden können. Auf den provisorisch ausgestellten gelben Krankenscheinen seien lediglich die gefahrenen Kilometer ausgewiesen worden. Von der Prüferin wurden daher die gelegentlichen Chauffeurdienste des Sohnes als familienhafte Mitarbeit eingestuft, da ein Tätigwerden praktisch nur in der Freizeit erfolgt sei. Der Sohn sei Student.

- Fachliteratur:

Der in den Jahren 2002 bis 2004 geltend gemachte Aufwand für Fachliteratur werde im Zuge der Betriebsprüfung um die unten angeführten Beträge gekürzt.

Weitere Kürzungen betreffend Kilometergeld wurden vom Finanzamt (FA) in der späteren Berufungsvorentscheidung wieder zurückgenommen.

	2002	2003	2004
Laut Prüferinnen:	€	€	€
Lohnaufwand	872,00	4.331,50	4.340,00
Fachliteratur	170,00	180,00	120,00
Km-Geld	670,00	750,00	726,00
Kürzung Werbungskosten	1.712,00	5.261,50	5.186,00

Das FA folgte diesen Feststellungen und erließ nach einer Wiederaufnahme des Verfahrens am 28. März 2006 entsprechend geänderte Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2002 bis 2004.

b) Berufung

Gegen die Einkommensteuerbescheide erhob die Bw. die Berufung vom 20. April 2006 (Akt 2005 Seite 2f) und brachte vor:

- Lohnaufwand Sohn:

Es werde um gewinnmindernde Anerkennung der Lohnzahlungen an den Sohn als Werbungskosten ersucht. Die wöchentliche Bereitschaft des Sohnes während des Dienstes der Bw. und die Tätigkeit als Fahrer bei den Einsätzen der Bw. gehe weit über eine familienhafte Mitarbeit eines volljährigen Mannes hinaus. Die Verpflichtung zu festgesetzten Terminen persönlich anwesend sein zu müssen, den Weisungen der Bw. Folge leisten zu müssen und derart in das Unternehmen der Bw. integriert zu sein, seien eindeutig Merkmale eines Dienstverhältnisses, das auch ein familienfremder Mitarbeiter eingegangen wäre. Da ein Dienst 12 Stunden dauere und ein Monat durchschnittlich 4,33 Wochen habe, ergebe sich ein durchschnittliche Arbeits- und Bereitschaftszeit bei einem Dienst pro Woche in der Höhe von rund 52 Stunden. Das dafür gezahlte Entgelt entspreche damit der üblichen Entlohnung für Tätigkeiten dieser Art. Familienhafte Mitarbeit bei erwachsenen unterhaltsberechtigten Kindern könne wohl im Beitrag zum Gelingen eines gemeinsamen Haushaltes oder gelegentliche Gefälligkeiten bestehen, eine rechtliche oder sittliche Verpflichtung zum "regelmäßigen wöchentlichen Zwölfstundendienst" (Anführungszeichen laut Bw.) bestehe aber in unserer Rechtsordnung jedenfalls nicht. Die gewählte Entlohnung entspreche exakt dem, was auch für familienfremde Mitarbeiter bezahlt hätte werden müssen. Der Dienstvertrag sei mündlich abgeschlossen worden, wie dies in der überwiegenden Mehrzahl der Dienstverträge bei einem Dienst dieser Art üblich sei. Laut Vertrag müsse sich die Bw. bei einem Dienst dieser Art im Bezirk aufhalten und könnte das Rote Kreuz für die Fahrten zum Patienten in Anspruch nehmen. Dafür würde ihr allerdings eine Gebühr pro Ausfahrt in Rechnung gestellt. Weiters müsste sie an diesen Tagen beim Roten Kreuz nächtigen. Durch die gewählte Vorgangsweise könne die Bw. von zu Hause aus die Dienstfahrten antreten und werde bei Einsätzen in der Nacht von einer vertrauten Person begleitet.

- Fachliteratur:

Die beanstandete Fachliteratur betreffe Monatszeitschriften wie "Bild der Wissenschaften", "Geo" "etc.", welche durch ihren wissenschaftlichen oder zumindest populärwissenschaftlichen Charakter gerade von Patienten der internen Abteilungen gelesen würden, weshalb sich die Bw. auch darüber informieren müsse. Da diese Zeitschriften einen beträchtlichen Anteil an älteren Lesern aufweisen könnten, würden regelmäßig Heilbehelfe und "Modemedikamente" (Anführungszeichen laut Bw.) beworben, worüber sich die Bw. ebenfalls informieren müsse.

Bereits in einem Schreiben vom 25. Jänner 2006 (Akt 2004 Seite 18f) gab die Bw. an, der Nachtdienst werde fünf- bis sechsmal pro Monat mit jeweils ein bis zwei Einsätzen pro Nacht mit eigenem PKW und ihrem Sohn als Fahrer ausgeübt. Ein Arzt mache Visiten im ganzen Bezirk von 19:00 Uhr bis 7:00 Uhr. Dafür arbeite der Sohn der Bw. als Fahrer. Diese Arbeit sei von der Bw. steuerlich abzusetzen und sicherlich nicht überbezahlt.

Im Schreiben vom 6. Juli 2006 (Arbeitsbogen Seite 12) brachte die steuerliche Vertretung vor, hinsichtlich der berufsnotwendigen Lohnausgaben für den Sohn der Bw. werde der Kalender 2005 als Beweismittel angeboten, in dem die einzelnen Fahrten vermerkt seien.

c) BVE - Vorlageantrag

In der im Punkt Kilometergeld teilweise stattgebenden Berufungsvorentscheidung vom 29. September 2006 versagte das FA Lohnaufwand und Fachliteratur mit folgender Begründung (Akt 2005 Seite 5ff) die Anerkennung:

- Lohnaufwand Sohn:

1. Sachverhalt:

Laut Anfragebeantwortungen der Bw. während der Betriebsprüfung habe sie fünf- bis sechsmal pro Monat Nachtdienst und jeweils ein bis zwei Einsätze pro Nachtdienst im Rahmen der Notdiensttätigkeit in der Region. Dafür arbeite der Sohn als Fahrer mit PKW und nicht mit dem Rettungsauto. Seitens der Betriebsprüfung seien die gelegentlichen Chauffeurdienste des studierenden Sohnes als familienhafte Mitarbeit eingestuft worden. In der dagegen eingebrachten Berufung werde die betriebliche Veranlassung der Lohnzahlungen an den Sohn damit begründet, dass ein regelmäßiger wöchentlicher Zwölfstundendienst dadurch bedingt eine durchschnittliche monatliche Arbeits- und Bereitschaftszeit von 52 Stunden weit über eine familienhafte Mitarbeit hinausgehe.

2. Rechtliche Grundlagen:

Vereinbarungen zwischen nahem Angehörigen würden, selbst wenn sie den Gültigkeitsanfordernissen des Zivilrechts entsprechen würden (unter Hinweis auf VwGH 3.9.1997, 93/14/0095, VwGH 26.1.1999, 98/14/0095) im Steuerrecht nur dann Anerkennung finden, wenn sie

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen würden (Publizität),
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt hätten und
- auch zwischen Familienfremden unter denselben Bedingungen abgeschlossen worden wären (unter Hinweis auf eine ständige Rechtsprechung und VwGH 22.2.2000, 99/14/0082).

Typische Beispiele einer familienhaften Mitarbeit seien die Rasenbetreuung, Laubrechen, Streicharbeiten, PKW-Reinigung usw. (unter Hinweis auf VwGH 29.1.1991, 89/14/0098) sowie Telefondienst, Terminvereinbarungen, gelegentliche Chauffeurdienste und Bankerledigungen

(unter Hinweis auf VwGH 22.2.2000, 99/14/0082). Ein praktisch nur in der Freizeit sowie im Urlaub erfolgendes Tätigwerden spreche für eine familienhafte Mitarbeit (unter Hinweis auf VwGH 21.10.1986, 86/14/0042). Ein Dienstvertrag, der gemäß § 47 EStG 1988 das Schulden der Arbeitskraft zum Inhalt habe, setze das Vorliegen einer besonderen Vereinbarung voraus, die über die im Familienrecht begründete Mitwirkungspflicht hinausgehe (unter Hinweis auf VwGH 5.12.1973, 0789/73), dh. es müssten alle Merkmale eines echten Dienstverhältnisses vorliegen. Obwohl Schriftlichkeit nicht unbedingt erforderlich sei, sei sie doch ein wesentliches Beweismittel. Der Anmeldung bei der Sozialversicherung sowie der Abfuhr von Lohnabgaben könne zwar Indizfunktion für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses zukommen (unter Hinweis auf VwGH 16.12.1997, 96/14/0099; VwGH 22.2.2000, 99/14/0082), doch sei zu beachten, dass in der Regel gerade bei vorgetäuschten Verträgen formale Belange beachtet würden (betreffend "Konstruktion" eines Dienstverhältnisses aus sozialversicherungsrechtlichen Gründen unter Hinweis auf VwGH 17.9.1997, 96/14/0161).

Ein Dienstvertrag halte etwa dann einem Fremdvergleich nicht stand, wenn keine Vereinbarung über Dienstbeginn und –ende, Qualifikation der Entgegennahme von Telefonanrufen als Bereitschaftsdienst oder Vollarbeitszeit sowie für den Fall bestehe, dass die tatsächlich erbrachte Arbeitszeit von der vereinbarten abweiche (unter Hinweis auf VwGH 22.2.2000, 99/14/0082, betreffend einen Politiker, der seine Ehegattin als Teilzeitbeschäftigte angestellt habe, und VwGH 23.3.2000, 96/15/0120, betreffend ein für ein einziges Unternehmen tätiger EDV-Berater). Neben allgemein erforderlichen Kriterien (unter Hinweis auf Rz 1138 ff EStRL) sei für die steuerliche Anerkennung der Vereinbarung weiters erforderlich, dass der nahe Angehörige eine sonst notwendige Arbeitskraft ersetze (unter Hinweis auf VwGH 29.10.1985, 85/14/0067).

3. Würdigung:

Umgelegt auf den gegenständlichen Sachverhalt bedeute dies, dass die abgesetzten Lohnaufwendungen nicht als betrieblich veranlasst sondern gemäß § 20 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 nicht abzugsfähig seien. Erstens habe das tatsächliche Tätigwerden des Sohnes nicht nachgewiesen werden können (auf provisorisch ausgestellten gelben Krankenscheinen seien lediglich die gefahrenen Kilometer ausgewiesen) und zweites seien die laut Rechtsprechung aufgestellten Anforderungen an die Anerkennung für Dienstverhältnisse mit nahen Angehörigen nicht erfüllt (keine Aufzeichnungen über tatsächlich erbrachte Arbeitsleistung, kein Ersetzen einer sonst notwendigen Arbeitskraft, Tätigwerden in Freizeit, typische Tätigkeit, die für familienhafte Mitarbeit spricht).

- Fachliteratur:

Abzugsfähige Aufwendungen würden dann vorliegen, wenn sie derart auf die spezifischen betrieblichen oder beruflichen Bedürfnisse des Steuerpflichtigen abgestellt seien, dass ihnen die Eignung fehle, private Bedürfnisse literarisch interessierter Bevölkerungskreise zu befriedigen (unter Hinweis auf VwGH 22.3.1991, 87/13/0074). Literatur, die auch bei nicht in der Berufssparte des Steuerpflichtigen tätigen Personen von allgemeinem Interesse oder zumindest für einen nicht fest abgrenzbaren Teil der Allgemeinheit mit höherem Bildungsgrad bestimmt sei (unter Hinweis auf VwGH 23.5.1984, 82/13/0184), seien nicht abzugsfähig. Dies gelte selbst dann, wenn aus den betreffenden Publikationen Anregungen für die berufliche Tätigkeit gewonnen werden könnten (VwGH 26.4.2000, 96/14/0098, betreffend Literatur für Unterrichtsgestaltung eines Lehrers). Die geltend gemachten Betriebsausgaben würden daher eindeutig dem Abzugsverbot nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 unterliegen.

Gegen die Berufungsvorentscheidung des FAes erhob die Bw. ohne Erstattung eines weiteren Vorbringens den Vorlageantrag vom 23. Oktober 2006 und beantragte die Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung.

Berufungsverhandlung UFS

In der am 9. Oktober 2007 über Antrag der Bw. abgehaltenen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt:

- Fachliteratur:

Die Bw. gab über Befragen des Referenten an, dass es sich bei den Zeitschriften Sparmarkt L ausschließlich um die Titel "Geo" und "Bild der Wissenschaften" handle. Sie benötige diese Zeitschriften, um medizinische Sachverhalte auch von anderer Seite, gegebenenfalls populärwissenschaftlich beleuchtet zu sehen. Die Bw. möchte noch ergänzen, dass sie auch "Profil" und "Spektrum der Wissenschaft" lese, diese Zeitschriften habe sie jedoch steuerlich nicht geltend gemacht.

Steuerlicher Vertreter ergänzte, die Bw. würde die Kosten für diese Zeitschriften im Verhältnis der Einkünfte aus selbstständiger Arbeit und nicht selbstständiger Arbeit als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten geltend machen.

Die Vertreterin des FAes verwies bezüglich der oa. Zeitschriften auf die Ausführungen in der BVE.

- Lohnaufwand Sohn:

Bw und steuerlicher Vertreter gaben an, dass der Sohn wegen einer Veranstaltung auf der Universität (er studiere Medizin) verhindert sei. Vorgelegt wird eine eidesstattliche Erklärung

des Sohne vom 8. Oktober 2007 mit folgendem Inhalt: "Hiermit erkläre ich, dass ich für [die Bw.], in den Jahren 2002, 2003 und 2004 laufend Fahrten und Bereitschaften für den NÖ-Nachtdienst durchgeführt habe (ca. 1x/Woche)."

Die Vertreterin des FAes gab an, dass diese Erklärung nichts an der bisherigen Beurteilung ändere.

Der steuerlicher Vertreter bezog sich auf einen Kollektivvertrag für die Berufsvereinigung von Arbeitgebern für Gesundheits- und Sozialberufe und deren Arbeitnehmerinnen, welche vorgelegt würde und € 2,15 pro Stunde als Rufbereitschaftsdienst vorsehe. Dieser Lohn gebühre für die bloße Anwesenheit und Arbeitsbereitschaft. Laut § 13 Abs. 2. werde während der reinen Rufbereitschaft der in Abs. 1 genannte Lohn bezahlt, im Falle eines Einsatzes erfolgt eine andere Entlohnung.

Die Bw. gab an, bei den im Verfahren vor dem FA genannten gelben Zetteln handle es sich um eine Dokumentation bzw. Behandlungsjournal über Uhrzeit, Namen des Patienten, Diagnose und Behandlung als Bestätigung für die Ärztekammer. Ob der Sohn mitgefahren sei, stehe nicht auf dem Zettel. Es sei auch nicht vorgesehen, mitfahrende Personen einzutragen.

Über Frage der Vertreterin des FAes, ob es einen Unterschied in der Abrechnung mache, ob mit dem Arzt noch ein Fahrer mitfahre, gab die Bw. an: Nein. Nach Wissen der Bw. bekomme ein Arzt, der einen Fahrer mit habe, nicht mehr bezahlt. Wenn jemand einen Fahrer mithaben möchte, müsse er sich selbst darum kümmern, entweder selbst organisieren oder über das Rote Kreuz. Wenn die Bw. den Fahrer über das Rote Kreuz organisieren würde, würde das 30,00 € pro Fahrt kosten. Die Bw. verrichte ihren Nachtdienst von ihrer Wohnung. Im Falle eines Fahrers durch das Rote Kreuz müsste sie sich das mit diesem ausmachen, ob der Fahrer die Bw. abhole oder die ganze Zeit des Nachtdienstes bei ihr verbringe.

Der Sohn habe im berufungsgegenständlichen Zeitraum bei der Bw. gewohnt und wohne noch immer bei ihr. Der Nachtdienst sei einmal in der Woche gewesen. Der Sohn sei zu dieser Zeit zu Hause gewesen und wenn die Bw. ihn gebraucht habe, habe sie ihn geholt. Der Dienst sei von 19:00 Uhr abends bis 7:00 Uhr in der Früh gewesen. Nachtdienst siehe so aus, dass man sein normales Leben in der Wohnung verbringe, also auch schlafen gehen. Aber bei einem Anruf müsse man ausrücken. Mein Sohn hat während der Zeit zu Hause gelernt, vorbereitet, ferngesehen.

Die Höhe des Lohnes setze zusammen aus der Bereitschaft und den Zeiten des tatsächlichen Einsatzes. Die Bw. habe sich das durchgerechnet, wie viel das ausmachen könnte und habe dann diesen Betrag gezahlt. Die Bw. habe auf diese Weise einen Fixgehalt gezahlt. Es handle sich um einen fixen Monatsgehalt, egal wie viele Einsätze dann tatsächlich gewesen seien. Die

Bw. habe von Kollegen gewusst, dass es ca. ein bis zwei Einsätze pro Nacht geben werde. Auf diesen Bedarf hin habe sie den Lohn berechnet. Die Bw. wisse jetzt nicht, ob sie den Nachtdienst jemals ohne Sohn geleistet habe. [Gemeint: Ob der Nachtdienst von Beginn an mit dem Sohn verrichtet wurde.] Sie glaube, es sei ziemlich gleichzeitig gewesen. Bei den Einkünften aus den Nachtdiensten handle es sich um solche aus selbstständiger Arbeit.

Es gebe keinen schriftlichen Vertrag mit dem Sohn.

Die Zeiten Nachtdienstes seien der Bw. ungefähr 2 Monate im Vorhinein mitgeteilt worden, für ungefähr 8 bis 10 Wochen. Sollte die Bw. nachher an einem dieser Termine verhindert sein, müsse sie für diese Woche mit einem Kollegen tauschen.

In der Regel sei es sich ausgegangen, dass der Sohn während des Nachtdienstes anwesend gewesen sei. Ein bisschen Freizeit stehe ihm auch zu. Es sei auch vorgekommen, dass sich der Sohn an Tagen seines Nachtdienstes frei genommen habe. Das sei kaum vorgekommen, solches lasse sich aber nicht vermeiden. Das sei so gewesen, dass er der Bw. 1 bis 2 Wochen vorher gesagt habe, er könne an diesem Tag nicht. Oder er sei krank gewesen. Das könne man nicht planen. Wenn der Sohn nicht da gewesen sei, habe die Bw. entweder getauscht mit Kollegen oder sie sei alleine in der Nacht zu den Patienten gefahren. Das könne sehr unangenehm sein, wenn man um 2:00 oder 3:00 Uhr in der Nacht wegfahre, wenn man nicht wisse, wo sich der Ort befinde, und was einem dort erwarte.

Falls der Sohn Freizeit haben wollte, also nicht krank gewesen sei, habe die Bw. das als Urlaub behandelt. Der Sohn habe deshalb nicht weniger Gehalt bekommen. Die Bw. habe insofern eine Befristung eingeführt, dass sie gesagt habe, nur wenn es den Sohn nicht freue, müsse er trotzdem kommen. Im Falle einer Abendveranstaltung auf der Uni habe die Bw. das jedoch akzeptiert.

Die Bw. habe keine Aufzeichnung geführt, an welchen Tagen ihr Sohn während der Nachtdienste nicht anwesend gewesen sei. Aber ungefähr merke sich die Bw. das. Für Zahlen habe die Bw. ein gutes Gedächtnis. Es sei vielleicht 3 bis 4 mal im Jahr gewesen, dass der Sohn nicht beim Nachtdienst anwesend gewesen sei und die Bw. nicht den Nachtdienst habe tauschen können. Der andere Fall, dass der Sohn krank gewesen sei, sei selten, vielleicht 1 bis 2 mal pro Jahr eingetreten.

Über Vorhalt des Lohnzettels 2002 (Lohn insgesamt € 1.030,23 als Betriebsausgabe nur € 872,00), gab die Bw. an, da müsse sie sich geirrt haben, zu ihren Ungunsten eigentlich. Den Grund für den Irrtum wisse die Bw. nicht mehr.

Über Vorhalt des Lohnzettels 2003 (Arbeitgeber nicht die Bw sondern der Ehemann) gab die Bw an, das habe offenbar der Mann von der Krankenkasse falsch gemacht. Die Bw. sei keine große "Zettelausfüllerin". Wenn es irgendwie gehe möchte die Bw. nicht noch mehr Zettel und Formulare.

Der steuerliche Vertreter verwies darauf, dass die Unfallversicherung einmal jährlich dem Dienstgeber zur Leistung der Versicherung für den Arbeitnehmer auffordere. Das sei sicher auch in diesem Fall so gewesen, dass die Bw die Beiträge bezahlt habe.

Die Bw gab an, sie habe erst vor kurzem im Krankenkassenakt des Sohnes nachgeschaut und er sei durchgehend bei ihr seit 2002 gemeldet. Betreffend der Lohnzettel sei die Bw. auf das FA gegangen und habe dort zu einem Herrn gesagt, bitte füllen sie mir das aus, ich kenne mich nicht aus. Die Bw. habe einen Zettel von der Krankenkasse mitgehabt, den sie zugeschickt bekommen habe. Man bekomme einen Zettel von der Krankenkasse und müsse damit zum FA gehen. Die Bw. habe keine anderen Arbeitnehmer.

Über Befragen des steuerlichen Vertreter gab die Bw an: Ihr Nachtdienst schaue so aus, dass die Bw. um 19:00 Uhr ihr Handy aufdrehe und um 7:00 wieder abdrehen. Wenn ein Einsatz sei, dann muss man halt fahren. Der Nachtdienst unterscheide sich von der Tätigkeit im Krankenhaus dadurch, dass die Bw. allein sei und unter Umständen in der Nacht zu betrunkenen Patienten in die Wohnung kommen müsse. Es könnte sich um eine Jungesellen handeln, der alleine ist. Oder um geistig kranke Menschen, die alleine seien. Das komme auch vor. Da müsse man sich als Frau fürchten, als Mann weniger. Der Sohn bekommt auch ein Taschengeld so circa € 40,00 bis € 50,00 pro Woche, mit dem komme er sowieso nicht aus. Die Familie der Bw. habe auch eine kleine Landwirtschaft, einen Weinbaubetrieb. Der Sohn helfe auch dort gelegentlich mit, dafür bekomme er nichts, weil er das Taschengeld kriege.

Über Fragen der Vertreterin des FAes gab die Bw an: Der Sohn habe in Wien keine eigene Wohnung, er studiere vom Wohnort der Bw. aus in Wien. Der Sohn habe ein eigenes Auto, er fahre damit bis zu einer angegebenen Ortschaft und dann mit dem Zug bis Wien.

Bei den [berufungsgegenständlichen] Nachteinsätzen fahre der Sohn mit dem Auto der Bw. Die Dienste würden so eingeteilt, dass der Sohn am nächsten Tag nicht gerade eine Prüfung habe. Die Bw. bekomme ca. € 60,00 pro Einsatz und [zusätzlich einen Betrag für die] Bereitschaft, den sie im Moment nicht wisse. Die Bw. verweise dazu auf den als Einnahmen erklärten Betrag.

Über Frage des steuerlichen Vertreters, ob der Sohn das machen würde, wenn er dafür nichts bekomme, gab die Bw. an, sie glaube nicht, das wäre schon viel verlangt, vielleicht einmal.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Lohnzahlungen Sohn

a) Sachverhalt

Der 1980 geborene Sohn studiert Medizin und wohnte zumindest im berufsgegenständlichen Zeitraum im Haushalt der Bw. Für den Sohn liegen drei Lohnzettel für Teilzeitbeschäftigung vor:

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

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 für den berufsgegenständlichen Zeitraum liegen nicht vor.

Die Bw. erklärte aus den berufsgegenständlichen Nachtdiensten folgende Einnahmen zu Einkünften aus selbständiger Arbeit, für das Jahr 2003 erklärte die Bw. nur einen Gesamtbetrag mit anderen nicht berufsgegenständlichen Telefondiensten:

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

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 berufsgegenständlichen 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. Nach den oa. Lohnzetteln errechnet sich ein Stundenlohn von aufgerundet € 6,00 für 2003 bzw. € 7,00 für 2004 (12 Stunden pro Woche bei durchschnittlich 4,33 Wochen pro Monat ergibt 52 Stunden pro Monat).

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 dem normalen Leben nach.

Nach den Angaben der Bw. konnte der Sohn ca. 1 bis 2 mal pro Jahr wegen Erkrankung nicht für die Bw. tätig werden. Weiters kam es ca. 3 bis 4 mal pro Jahr vor, dass der Sohn nicht bei den Nachtdiensten der Bw. anwesend war und daher aus diesem Grund nicht für sie tätig wurde. Nach den Angaben der Bw. hat sie diese Zeiten als Urlaub behandelt. Schriftliche Aufzeichnungen, an welchen Tagen ihr Sohn Leistungen an sie erbrachte und an welchen Tagen er "Urlaub" hatte oder Krank war, wurden von der Bw. nicht geführt. Es gibt auch keinen schriftlichen Arbeitsvertrag.

Die Bw. selbst erhielt ca. € 60,00 pro Ausfahrt und einen zusätzlichen Betrag für die Zeit der Bereitschaft. Der Sohn erhielt außer den berufungsgegenständlichen Beträgen ein Taschengeld von ca. € 40,00 bis € 50,00 pro Woche.

Beweiswürdigung: Der festgestellte Sachverhalt gründet sich auf die zitierten Urkunden und die Angaben der Bw. insbesondere in der mündlichen Berufungsverhandlung.

b) Rechtliche Beurteilung

Die Bw. macht in den Erklärungen Lohnzahlungen an den Sohn als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (Anstellung in einem Krankenhaus) geltend. Aus dem Zusammenhang ist jedoch ersichtlich, dass die Bw. die Zahlungen als Betriebsausgabe bei ihren Einkünften aus selbständiger Arbeit (Nachtdienste) behandelt wissen will.

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

Nach der – auch vom FA ausführlich und zureffend in der Berufungsvorentscheidung dargestellten – ständigen 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 (Publizität),
2. einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
3. auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (Fremdvergleich).

Die drei Kriterien müssen kumulativ vorliegen (Doralt, EStG, 4. Auflage, § 2 Tz 160), sodass schon das Fehlen einer dieser Voraussetzung zur Nichtanerkennung der Vereinbarung führt.

Gemäß § 84 EStG 1988 hat der Arbeitgeber die Lohnzettel zu übermitteln. Wie festgestellt, ist im Lohnzettel für das Jahr 2003 nicht die Bw. sondern ihr Ehegatte als Arbeitgeber des Sohnes ausgewiesen. In diesem Fall ist ein Dienstverhältnisses mit der Bw. nicht ausreichend nach außen zum Ausdruck gekommen. Es wäre an der Bw. gelegen gewesen, entsprechende Lohnzettel zu verfassen. Die 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.

Mangelnde Publizität liegt auch betreffend des Lohnzettels 2002 vor, in dem ein höherer Betrag angegeben ist, als die Bw. steuerlich als Ausgabe geltend machte.

Beide Unstimmigkeiten konnte die Bw. nicht aufklären. Auch ist nicht ersichtlich, aus welchen Gründen Funktionäre der Krankenkasse oder des FAes "irrtümlich" den Namen des Ehegatten der Bw. als Arbeitgeber eintragen sollten bzw. diesen der Name des Ehegatten bekannt sein sollte.

Von entscheidender Bedeutung ist, dass die Bw. keine Aufzeichnungen führte, aus denen ersichtlich ist, an welchen Tagen der Bw. tatsächlich während des Nachtdienstes anwesend war (Leistungen an die Bw. erbrachte) und an welchen Tagen er krank war oder "Urlaub" hatte. Dabei handelt es sich nicht nur um einen Mangel der Außenwirkung sondern auch des Fremdvergleiches und des eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalts.

Bei Arbeitsverhältnissen zwischen Familienfremden besteht ein natürlicher Interessenswiderspruch der Vertragsparteien. Für den Dienstnehmer ist die Vorausschaubarkeit der geschuldeten Arbeitsleistung, insbesondere betreffend Arbeitsbeginn und -ende von Bedeutung. Der Dienstgeber hat ein erhebliches Interesse daran, dass für seine Lohnzahlungen auch entsprechende Arbeitsleistungen vollständig erbracht werden. Zur Überprüfung dessen benötigt der Dienstgeber Zeitaufzeichnungen, insbesondere über nicht erbrachte Leistungen des Dienstnehmers. Nach den Angaben der Bw. wurden solche Aufzeichnungen nicht geführt.

Die Bw. erfüllte nicht das unter Familienfremden übliche Verhalten, da es ihr nicht ernst genug war, ob der Sohn Freizeiten entsprechend ausglich bzw. welche exakten Zeiten als vertretbarer "Urlaub" zu behandeln gewesen wären. Die Bw. konnte in der mündlichen Berufungsverhandlung nur ungefähre Angaben machen, die mangels Aufzeichnungen nicht überprüfbar sind. Zugleich mangelt es eines eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalts des Dienstverhältnisses, da die Modalitäten einer Nichterbringung nicht geregelt sind.

Dass die Bw. dennoch an ihren Sohn einen regelmäßigen in seiner Höhe von vornherein feststehenden Lohn zahlte, ohne sicher sein zu können, dass der Empfänger seiner Verpflichtung zur Erbringung der Dienstleistungen vollständig nachkam, ist im Familienverhältnis begründet.

Die Bw. brachte in der Berufungsverhandlung zum Ausdruck, dass sie sich nicht mit Schreibarbeiten belasten wollte. Es ist darauf hinzuweisen, dass es jedem Steuerpflichtigen frei steht, wie er seine Belange führt. Bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen gelten jedoch besondere Ansprüche bezüglich Dokumentation und so liegt es am Steuerpflichtigen, entsprechende Aufzeichnungen zu führen.

Weiters ist von Bedeutung, dass bei von der Bw. angegeben rund zwei Einsätzen pro Nacht sie für fremde Fahrer insgesamt € 60,00 hätte aufwenden müssen. Im Vergleich dazu zahlte die Bw. ihren Sohn zwischen € 72,00 und € 84,00 pro Nacht, ein Betrag, der über dem für fremde Fahrer liegt. Die an den Sohn bezahlten Beträge machten rund 45% der Einnahmen aus den Nachtdiensten aus.

Aus dem Vorlegen eines Kalenders betreffend das nicht berufsgegenständliche Jahr 2005 (Schreiben der steuerlichen Vertretung vom 6. Juli 2006) können keine Rückschlüsse auf den berufsgegenständlichen Zeitraum gezogen werden, da die geforderten Kriterien für jenen Zeitraum erfüllt sein müssen, für den die Zahlungen steuerlich geltend gemacht werden. Auch ist eine rückwirkende Vereinbarung nicht möglich.

Lohnzahlungen an den Sohn konnten daher nicht als steuerlich relevante Aufwendungen anerkannt werden.

2. "Fachliteratur"

a) Sachverhalt:

Bei den beim Sparmarkt gekauften Zeitschriften handelt es sich um die Titel "Geo" und "Bild der Wissenschaft". Laut Internetabfrage www.burdadirect.de (9.1.2007) haben diese Zeitschriften folgende inhaltliche Linie:

""Bild der Wissenschaft" ist das vielseitige und kompetente Magazin für Menschen, die in die Zukunft denken und die Entwicklungen in Technik, Wissenschaft und Gesellschaft kritisch begleiten. Monat für Monat berichten Forscher und Wissenschaftsjournalisten in verständlicher Sprache über Forschungsergebnisse und Entwicklungen, die unsere Zukunft und unser Leben bestimmen werden.

"Geo" ist das größte Reportage-Magazin Europas. Mit seinen 6 bis 8 Reportagen pro Ausgabe ist es ein farbiges Tagebuch unserer Erde. Wer als Fotograf für "Geo" arbeitet, hat

Weltgeltung. Wer für "Geo" schreibt, ist in seinem Fachgebiet international kompetent. Das Ergebnis ist ein Magazin, dessen Wert von ungewöhnlicher Vielfalt ist, das bei aller Schönheit der Bilder stets sachkundig und fesselnd informiert."

Es handelt sich nicht um Zeitschriften, die von der Bw. in einem Wartezimmer für Patienten aufgelegt werden, sondern um solche, die sie selbst liest.

b) Rechtliche Beurteilung:

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung nicht abgezogen werden.

Die Zeitschriften "Geo" und "Bild der Wissenschaft" richten sich an interessierte Laien, haben jedoch keinen für Ärzte spezifischen Inhalt und stellen keine ärztlichen Fachzeitschriften dar. Auf Grund der Ausrichtung auf einen allgemeinen Leserkreis und dem Umstand, dass die Bw. keine größere Anzahl von Zeitschriftentitel anschaffte und sich somit nicht überdurchschnittlich mit den angesprochenen Themen auseinandersetzte, ändert auch das Vorbringen in der Berufung, die Bw. hätte Informationen über Werbungen zu Heilbehelfen und Modemedikamenten eingeholt, nichts an der privaten Veranlassung.

Die Ausgaben für die beiden Zeitschriftentitel konnten somit nicht steuerlich anerkannt werden.

Die Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit wurden vom FA im Laufe des Verfahrens wie folgt abgeändert:

	2002 €	2003 €	2004 €
Werbungskosten vor Prüfung lt. Erstbescheide	10.089,61	10.628,18	9.719,57
Kürzung lt. Prüfung	-1.712,00	-5.261,50	-5.186,00
Werbungskosten lt. Bescheide vom 28.3.2006	8.377,61	5.366,68	4.533,57
Stattgabe BVE KM-Geld	670,00	750,00	726,00
Werbungskosten lt. BVE vom 4.10.2006	9.047,61	6.116,68	5.259,57

Dem FA ist für das Jahr 2002 insofern ein Versehen unterlaufen, als die Außenprüfung bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit die Werbungskosten in Höhe von € 10.089,61 laut (dem ersten) Einkommensteuerbescheid 2002 vom 20. Oktober 2003 abänderte. Dabei wurde jedoch übersehen, dass die Bw. in der Beilage zur Einkommensteuererklärung 2002 (Akt 2002 Seite 4f) Werbungskosten von insgesamt € 10.423,71 geltend machte und demnach bereits im Erstbescheid Ausgaben in Höhe von € 334,10 nicht anerkannt wurden. Dabei handelt es sich um Aufwendungen von insgesamt € 158,60 (in der Außenprüfung mit € 170,00 angesetzt) für die Zeitschriften vom Sparmarkt und vor dem UFS nicht strittige Mitgliedsbeiträge NÖAAB € 11,00 und drei Positionen Fachbücher € 20,60, € 82,20 und € 61,70. Die spätere Außenprüfung hingegen versagte Mitgliedsbeiträgen NÖAAB und Fachbüchern nicht

die steuerliche Anerkennung, was insbesondere aus den Jahren 2003 und 2004 ersichtlich ist. Die doppelte Nichtanerkennung der Zeitschriften "Geo" und "Bild der Wissenschaft" im Jahr 2002 war daher auszugleichen, die restlichen Ausgaben für Mitgliedsbeiträge NÖAAB und Fachbücher war – wie in den Jahren 2003 und 2004 – anzuerkennen.

	2002
Werbungskosten	€
lt. Aufstellung Bw.	10.423,71
Lohn für Sohn	-872,00
Zeitschriften (lt. Bw.)	<u>-158,60</u>
	9.393,11

Im Jahr 2002 war auch der erklärte Kirchenbeitrag € 75,00 zu berücksichtigen.

Es war auszusprechen, dass der Berufung vom 20. April 2006 teilweise Folge gegeben wird, da das Finanzamt bereits in der Berufungsvorentscheidung vom 29. September 2006 der Berufung im Punkt Kilometergelder statt gegeben hat.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt Einkommensteuer 2002

Wien, am 15. Oktober 2007