

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Maria-Luise Wohlmayr über die Beschwerde des Bf., Adr.Bf., vertreten durch Wals Treuhand Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungs GmbH, Lagerhausstraße 24, 5071 Wals, gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg – Stadt, Aignerstraße 10, 5020 Salzburg, vertreten durch Dr. Karl Brejcha vom 25. November 2013 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2010 – 2012 sowie Einkommensteuer 2010 – 2012 zu Recht erkannt:

1. Die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2010 – 2012 wird als unbegründet abgewiesen. Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

2. Die Einkommensteuerbescheide der Jahre 2010 - 2012 werden gemäß § 279 Abs 1 Bundesabgabenordnung (BAO) abgeändert.

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

3. Gegen dieses Erkenntnis ist gemäß Art. 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) eine Revision nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

A. Verfahrensgang

Das Finanzamt führte im Betrieb des Beschwerdeführers (Bf.) über die Jahre 2010 – 2012 eine Außenprüfung durch, bei der diverse steuerlich relevante Feststellungen getroffen wurden. Es nahm daher das Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer 2010 – 2012 mit Bescheiden vom 25.11.2013 wieder auf und erließ am gleichen Tag neue Einkommensteuerbescheide für diese Jahre.

Gegen alle diese Bescheide ergriff der Bf. mit Schreiben vom 23.12.2013 das Rechtsmittel der Beschwerde und beantragte darin die Durchführung einer mündlichen Verhandlung. Mit Beschwerdevorentscheidungen wies das Finanzamt die Beschwerde gegen die

Wiederaufnahmebescheide 2010 – 2012 als unbegründet ab. Die Einkommensteuerbescheide 2010 – 2012 änderte es ab und stellte dem Bf. dazu eine gesonderte Begründung zu. Dagegen beantragte der Bf. mit Schriftsatz vom 12.12.2014 die Vorlage der Beschwerden an das Bundesfinanzgericht.

Mit Vorlagebericht vom 6.2.2015 legte das Finanzamt die Beschwerden dem Bundesfinanzgericht vor und beantragte darin eine Beschwerdeerledigung im Sinne der ergangenen Berufungsvorentscheidungen.

Das Bundesfinanzgericht führte ein Ermittlungsverfahren durch (Fragenvorhalt, Erörterungstermin), dessen Ergebnisse unter **Pkt. B/Sachverhalt** dargestellt werden. Beim Erörterungstermin vom 16.3.2017 stellten die Parteien einige Beschwerdepunkte außer Streit, und der Bf. zog seinen Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurück.

B. Sachverhalt

Aus den vom Finanzamt vorgelegten Akten, dem Ermittlungsverfahren des Bundesfinanzgerichts und dem Vorbringen des Bf. geht der folgende Sachverhalt hervor:

B/1. Der Bf. ist Arzt und bezieht Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit aus seinem Dienstverhältnis mit einem Krankenhaus. In den Streitjahren erklärte er darüber hinaus Einkünfte aus selbständiger Arbeit. Dabei handelt es sich um Sondergebühren, die aus der Behandlung von Sonderklassepatienten resultieren. Im Rahmen seiner ärztlichen Tätigkeit ist der Bf. auch wissenschaftlich tätig und hat sich habilitiert. Gesonderte Einkünfte aus der wissenschaftlichen Tätigkeit erklärt der Bf. nicht.

In seinen Einkommensteuererklärungen der Jahre 2010 – 2012 erklärte er unter anderen jährlich folgende Betriebsausgaben:

- PKW-Kosten EUR 604,80
- Fremdleistungen EUR 730
- Reinigungsaufwand EUR 110
- Fachliteratur EUR 150
- sonstige betriebliche Aufwendungen EUR 500

Weiters beantragte er jährlich den Abzug nicht näher genannter Versicherungsprämien als Betriebsausgaben.

Werbungskosten machte der Bf. nicht geltend. In den angefochtenen Bescheiden wird jeweils das Werbungskostenpauschale von seinen nichtselbständigen Einkünften in Abzug gebracht.

B/2. Im Zuge einer Außenprüfung traf der Prüfer folgende Feststellungen:

● PKW-Kosten

Dabei handle es sich um nicht belegte und geschätzte Fahrtkosten in Form von Kilometergeldern. Ein Fahrtenbuch sei nicht geführt worden. Die Fahrtkosten seien für

Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (Krankenhaus) geltend gemacht worden und vom Bf. nach dessen eigenen Angaben wie folgt geschätzt worden:

	Entfernung	Betrag
Fahrten Krankenhaus – Wohnung	650 km x 0,42	273,00
Fahrten Klassepatienten	370 km x 0,42	155,40
Fahrten Rufbereitschaft (7 Fahrten pro Monat à 5 km)	420 km x 0,42	176,40
gesamt		604,80

Die Fahrtkosten seien bereits mit dem Verkehrsabsatzbetrag abgegolten und könnten nicht zusätzlich als Betriebsausgaben geltend gemacht werden.

• **Fremdleistungen**

Bei den Fremdleistungen handle es sich um Leistungen der Gattin des Bf., für die es nach einer Auskunft der steuerlichen Vertretung keine Belege gebe. Im Zuge der Schlussbesprechung seien drei Honorarbestätigungen der Ehegattin mit Leistungsbeschreibungen (vorwiegend Übersetzungstätigkeiten) vorgelegt worden. Es sei mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit davon auszugehen, dass es sich um im Nachhinein angefertigte Bestätigungen handelt. Die Voraussetzungen für Verträge zwischen nahen Angehörigen seien nicht erfüllt, die Aufwendungen würden daher nicht anerkannt werden.

Die Honorarnoten der Ehegattin datieren jeweils vom Dezember jedes Streitjahres und beinhalten neben den angeführten Leistungen folgenden Text:

„Für die von mir erbrachten nachstehend aufgelisteten Leistungen für deine Projektarbeiten und wissenschaftlichen Arbeiten verrechne ich dir auf Basis meiner Stundenaufzeichnungen und der vereinbarten Pauschalbeträge ein Honorar in Höhe von EUR 730. Gleichzeitig bestätige ich dir den Erhalt des Rechnungsbetrages.“

• **Reinigungsaufwand, Fachliteratur, sonstiger betrieblicher Aufwand**

Diese Aufwendungen seien geschätzt und nicht belegt und daher nicht anzuerkennen. Zur Fachliteratur ist festzuhalten, dass der Prüfer Aufwendungen für Fachliteratur, die belegmäßig nachgewiesen wurden, anerkannte. Worin der „sonstige betriebliche Aufwand“ besteht und worauf sich der Reinigungsaufwand bezieht, ist weder dem Akt der Betriebsprüfung noch der Beschwerde zu entnehmen.

• **Versicherung**

Prämien für eine private Unfallversicherung seien nur dann als Betriebsausgaben anzuerkennen, wenn für den Abschluss eine berufliche Notwendigkeit besteht. Dies erscheine hier nicht gegeben, sodass die Aufwendungen nicht als Betriebsausgaben, jedoch als Sonderausgaben abzuziehen seien.

Im Zuge der Schlussbesprechung begehrte der Bf. die Anerkennung von Aufwendungen für ein im Wohnungsverband des Privathauses des Bf. gelegenes **Arbeitszimmer**. Dies für den Fall, dass das Finanzamt aufgrund der Feststellungen der Außenprüfung eine Wiederaufnahme des Verfahrens verfüge. Für das Arbeitszimmer seien jährlich etwa EUR 1.700 anzuerkennende Kosten anzusetzen. Für eine Wiederaufnahme des Verfahrens bliebe somit kein Platz, weil sich die Feststellungen der Außenprüfung und die Kosten für das Arbeitszimmer annähernd aufheben würden.

Das Finanzamt trat diesem Ansinnen nicht näher, sondern verfügte die Wiederaufnahme des Verfahrens und erließ neue, den Feststellungen Rechnung tragende Einkommensteuerbescheide.

B/3. Die Beschwerde wendet sich zunächst gegen die **Wiederaufnahme des Verfahrens**. Diese sei ebenso wie die Ermessensübung der Behörde nicht ausreichend begründet. Die steuerlichen Auswirkungen der Feststellungen der Behörde seien angesichts der Höhe des Einkommens des Bf. durchaus als geringfügig zu beurteilen. Schließlich lägen auch keine neu hervorgekommenen Tatsachen vor. Die in der Niederschrift angeführten Betriebsausgaben seien bereits mehrfach Gegenstand von Überprüfungen gewesen und nicht beanstandet worden. Es werde etwa auf die komplette Vorlage der Einnahmen/Ausgaben - Rechnung 2004 hingewiesen, weiters auf eine Überprüfung der vollständig eingereichten Unterlagen der Jahre 2002 und 1997. Die Betriebsausgaben seien der Abgabenbehörde daher seit vielen Jahren bekannt und seien auch akzeptiert worden.

Inhaltlich führt die Beschwerde zum Thema **PKW-Kosten** lediglich aus, dass bei derartigen Kosten auch die Glaubhaftmachung genüge. Es sei bereits mehrfach deponiert worden, dass im Zuge der Betreuung von Klassepatienten außerhalb des Dienstverhältnisses Fahrten mit dem PKW erforderlich seien. Diese könnten durch Schätzung glaubhaft nachgewiesen werden.

Zum Punkt **Fremdleistungen** verweist die Beschwerde darauf, dass die Leistungen erbracht, detailliert beschrieben und auch bezahlt worden seien. Sie seien daher als Betriebsausgaben zu berücksichtigen, wie dies auch in den Vorjahren und in den bereits geprüften Jahren geschehen sei.

Zur Frage der Abzugsfähigkeit einer **Unfallversicherung** verweist die Beschwerde auf die Rechtsprechung des VwGH, wonach eine Versicherung dann als betrieblich veranlasst anzusehen sei, wenn sie dazu diene, ein betriebliches Risiko, das zu einem betrieblich veranlassten Aufwand führen kann, ganz oder teilweise abzudecken. Dies sei bei den gegenständlichen Versicherungen der Fall.

Die Beschwerde wiederholt den Antrag auf Anerkennung der Kosten eines **häuslichen Arbeitszimmers** und nimmt dabei Bezug auf ein Erkenntnis des VwGH vom 31.5.2011, 2008/15/0126. Weiters verweist sie darauf, dass keine Anpassung des Gewinnfreibetrages an die geänderten Bemessungsgrundlagen erfolgte, obwohl dies von Amts wegen vorzunehmen gewesen wäre.

B/4. In Beantwortung eines **Fragen- und Bedenkenvorhaltes** des Bundesfinanzgerichts gab der Bf. zu den strittigen Aufwendungen noch Folgendes bekannt:

Die Fahrtkosten beinhalten unter anderem auch die im Krankenhaus regelmäßig stattfindenden Aus- und Fortbildungskosten sowie Fahrten zur Ärztekammer und zum Steuerberater. Der Reinigungsaufwand sei für Reinigungsmaterial angefallen, es könnten keine Belege vorgelegt werden. Bei den sonstigen betrieblichen Aufwendungen handle es sich um üblicherweise anfallende, aber nicht belegte geschätzte Kosten von rund 2% der Einnahmen. Die Fremdleistungen seien auf der Basis von mündlichen Verträgen erbracht worden.

Über die strittige Unfallversicherung wurde die Versicherungspolizze vorgelegt. Daraus geht hervor, dass der Bf. und seine Familienmitglieder eine sogenannte „All in one Privatversicherung“ abgeschlossen haben, die verschiedene Versicherungssparten für Personen, Gebäude und Haushalt umfasst. Sie beinhaltet auch eine Unfallversicherung für den Bf., seine Ehefrau und die drei Kinder und deckt bei allen Familienmitgliedern die gleichen Risiken ab. Beim Bf. selbst umfasst die Unfall-Invaliditätsrente auch einen Berufsunfähigkeitsschutz, bei seinen Familienmitgliedern ist dies nicht der Fall. Die vom Bf. als Betriebsausgaben begehrte Jahresprämie betrifft die Unfallversicherung der gesamten Familie (im Jahr 2011 laut vorgelegter Polizze EUR 894,65).

B/5 . Im Rahmen des **Erörterungstermines** schränkte der Bf. sein Beschwerdevorbringen ein und stellte folgende Punkte **außer Streit**:

- PKW-Kosten jährlich EUR 604,80
- Reinigungsaufwand jährlich EUR 110
- Fachliteratur jährlich EUR 150
- sonstige betriebliche Aufwendungen jährlich EUR 500

Weiters wurde zwischen den Parteien Einvernehmen darüber hergestellt, dass Versicherungsprämien abzugsfähig sind, soweit sie sich auf eine Berufsunfähigkeit des Bf. und auf berufliche Rechtsschutzangelegenheiten beziehen. Die dafür anfallenden Prämien werden einvernehmlich in folgender Höhe geschätzt, weil ein Nachweis darüber nicht mehr zumutbar ist:

2010: EUR 180

2011: EUR 220

2012: EUR 230

Darüber hinaus vertraten die Parteien übereinstimmend die Ansicht, dass die Aufwendungen des Bf. nicht eindeutig einer seiner beiden Einkunftsarten zuzuordnen sind und daher im Verhältnis der Einnahmen aufgeteilt werden sollen. Einvernehmlich wurde das Aufteilungsverhältnis mit 80:20 festgelegt.

Zum Punkt Fremdleistungen wurde beim Erörterungstermin vereinbart, dass der Bf. innerhalb von drei Wochen noch weitere Unterlagen vorlegt, nämlich den vereinbarten Stundensatz, Arbeitszeitaufzeichnungen, übersetzte Publikationen und Vorträge. Vorgelegt werden sollte jeweils der Text in Originalsprache und die Übersetzung, weiters Unterlagen,

aus denen der Zusammenhang zwischen den Übersetzungen und der Vortrags- bzw. Publikationstätigkeit des Bf. hervorgeht.

Mit Schreiben vom 24.4.2017 übermittelte der steuerliche Vertreter des Bf. für jedes der Streitjahre eine Aufstellung über die Kongresse, bei denen der Bf. Vorträge hielt. Darunter wurde jeweils die geschätzte Arbeitsleistung für Übersetzungsarbeiten festgehalten, nämlich 2010 8 Stunden, 2011 19 Stunden und 2012 36 Stunden. Der steuerliche Vertreter teilte mit, dass detaillierte Zeitaufzeichnungen nicht vorlägen. Die Arbeitszeiten seien geschätzt worden, sofern die Honorierung auf Stundenbasis vereinbart worden sei. Daneben seien aber auch Honorare für Übersetzungen je Seite vereinbart worden.

Andere als die genannten Unterlagen wurden nicht vorgelegt, vielmehr wies der steuerliche Vertreter darauf hin, dass es sich um die abschließende Information zu den Fremdleistungen handle.

C. Rechtliche Würdigung

C/1. Wiederaufnahme des Verfahrens

C/1.1. Gemäß § 303 Abs 1 lit b BAO idF BGBl. I Nr 14/2013 kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren ua. dann von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Diese aktuelle Gesetzesbestimmung unterscheidet sich inhaltlich nicht von jener des § 303 Abs 4 BAO, die das Finanzamt im Zeitpunkt der Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens anzuwenden hatte.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH) ist das Neuhervorkommen von Tatsachen oder Beweismitteln allein aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens - im Beschwerdefall der Verfahren betreffend Einkommensteuer 2010, 2011 und 2012 - zu beurteilen. Dabei kommt es darauf an, ob der Abgabenbehörde im jeweiligen wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können (zB VwGH 28.5.2015, 2012/15/0167).

Das "Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln" im Sinn des § 303 Abs 1 BAO bezieht sich also auf den Wissensstand des jeweiligen Veranlagungsjahres (zB VwGH 18.10.2007, 2003/14/0087). Hierbei kommt es auf den Wissensstand der Behörde auf Grund der Abgabenerklärungen und ihrer Beilagen bzw. der dazu erteilten Auskünfte im jeweiligen Veranlagungsjahr an (zB VwGH 23.2.2010, 2006/15/0314; VwGH 18.12.2008, 2006/15/0208).

C/1.2. Im vorliegenden Fall bezog sich der Wissensstand des Finanzamtes vor Beginn der Außenprüfung auf die eingereichten Einkommensteuererklärungen samt den beigefügten Einnahmen/Ausgaben-Rechnungen. Daraus sind jedoch nur

Ausgabenpositionen und Beträge ersichtlich, nicht etwa diesen zugrunde liegende Belege oder sonstige Erläuterungen.

Der Bf. führt ins Treffen, dass dem Finanzamt diese Betriebsausgaben seit vielen Jahren bekannt gewesen und auch akzeptiert worden seien. Wenn er dabei auf die komplette Vorlage der Einnahmen/Ausgaben-Rechnung 2004 sowie auf eine Überprüfung der vollständig eingereichten Unterlagen der Jahre 2002 und 1997 hinweist, so verkennt er die bereits zitierte Judikatur, wonach es auf den Wissensstand im jeweiligen Veranlagungsjahr ankommt. Erst durch Einsichtnahme in die Belege des Bf. im Zuge der Außenprüfung sowie durch Einholung entsprechender Auskünfte beim steuerlichen Vertreter des Bf. konnte der Prüfer den Sachverhalt der gegenständlichen Jahre genau feststellen. So trat erst während der Außenprüfung klar zutage, für welche Fahrten der Bf. die PKW-Kosten beantragte, für welche Art von Versicherungen die zum Abzug beantragten Prämien geleistet wurden, unter welchen Konditionen Fremdleistungen erbracht wurden und von wem, sowie anderes mehr.

Für das Bundesfinanzgericht ist daher erwiesen, dass erst im Zuge der Außenprüfung neue Tatsachen hervorkamen, bei deren Kenntnis in den abgeschlossenen Einkommensteuerverfahren das Finanzamt im Spruch anders lautende Bescheide erlassen hätte. Dass die Neuerungen geeignet sind, geänderte Bescheide zu bewirken, bestreitet (mit Blick auf die Beschwerdeeinschränkungen) wohl auch der Bf. nicht.

C/1.3. Bei der Beurteilung der Zulässigkeit der amtswegigen Wiederaufnahme eines Abgabenverfahrens handelt es sich um eine Ermessensentscheidung. Die Rechtsrichtigkeit dieser Ermessensentscheidung ist unter Bedachtnahme auf § 20 BAO zu beurteilen. Gemäß § 20 BAO sind Ermessensentscheidungen innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen des Ermessens nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Dabei ist dem Begriff "Billigkeit" die Bedeutung von Angemessenheit in Bezug auf berechnete Interessen der Partei und dem Begriff "Zweckmäßigkeit" das öffentliche Interesse, insbesondere an der Einhebung der Abgaben, beizumessen (VwGH 18.12.2008, 2006/15/0011; 4.3.2009, 2006/15/0079).

Von zentraler Bedeutung für die Ermessensübung ist die Berücksichtigung des Zweckes der Ermessen einräumenden Norm. Zweck des § 303 BAO ist es, eine neuerliche Bescheiderlassung dann zu ermöglichen, wenn Umstände gewichtiger Art hervorkommen. Ziel ist ein insgesamt rechtmäßiges Ergebnis (VfGH 6.12.1990, B 783/89; VwGH 22.3.2000, 99/13/0253). Daher ist bei der Ermessensübung grundsätzlich dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit (Rechtskraft) zu geben. Dies gilt unabhängig davon, ob sich die Wiederaufnahme letztlich zu Gunsten oder zu Ungunsten der Partei auswirken würde.

Die Interessenabwägung verbietet allerdings bei Geringfügigkeit der neu hervorgekommenen Tatsachen in der Regel den Gebrauch der Wiederaufnahmemöglichkeit. Die Geringfügigkeit ist dabei an Hand der steuerlichen

Auswirkungen der konkreten Wiederaufnahmsgründe zu beurteilen. Stellt sich die Frage, ob eine Wiederaufnahme zu verfügen ist, bei mehreren Verfahren, so ist die steuerliche Auswirkung nicht je Verfahren, sondern insgesamt zu berücksichtigen (VwGH 26.2.2013, 2009/15/0016; *Ritz*, BAO⁵, § 303 Tz 74).

Die Feststellungen der Außenprüfung führten zu Einkommensteuernachzahlungen von EUR 1.244 (2010), 1.317 (2011) und 1.526 (2012). Beträge dieser Größenordnung wurden vom Verwaltungsgerichtshof bereits wiederholt als weder absolut noch relativ geringfügig bezeichnet (etwa VwGH 22.4.2009, 2006/15/0257; 24.4.2014, 2010/15/0159). Auch wenn sich die steuerlichen Auswirkungen durch das vorliegende Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts etwas reduzieren, können sie nicht als geringfügig beurteilt werden.

Gegenständlich wiegt daher das Prinzip der Rechtsrichtigkeit schwerer als das Prinzip der Rechtsbeständigkeit. Nach Überzeugung des Bundesfinanzgerichts hat somit das Finanzamt zu Recht die Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren verfügt.

C/2. Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten

Betriebsausgaben sind gemäß § 4 Abs 4 EStG 1988 die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind. Nach § 16 Abs 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Nach nunmehr übereinstimmender Verwaltungspraxis und Rechtsprechung haben beide Begriffe grundsätzlich denselben Inhalt (*Lenneis* in Jakom 2010, § 4 Rz 272).

Im Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht wurden vom Bf. einige Beschwerdepunkte zurückgezogen bzw. außer Streit gestellt, nämlich PKW-Kosten jährlich EUR 604,80, Reinigungsaufwand jährlich EUR 110, Fachliteratur jährlich EUR 150 und sonstige betriebliche Aufwendungen jährlich EUR 500. Weiters einigten sich die Parteien über die Höhe der abzugsfähigen Versicherungsprämien. Auf diese Punkte wird daher nicht mehr näher eingegangen.

Inhaltlich bleiben also die Beschwerdepunkte „Fremdleistungen“ sowie „Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer“ aufrecht.

C/2.1. Fremdleistungen

Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH müssen bei Rechtsgeschäften zwischen nahen Angehörigen eindeutige Vereinbarungen vorliegen, die eine klare Abgrenzung zwischen Einkommenserzielung und -verwendung zulassen, wobei entsprechende Zweifel an der steuerlichen Tragfähigkeit regelmäßig zu Lasten des die Betriebsausgaben begehrenden Steuerpflichtigen gehen (VwGH 7.12.1988, 88/13/0099). Verträge zwischen nahen Angehörigen werden daher 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. Im Übrigen müssen nicht nur die vertraglichen Vereinbarungen selbst, sondern auch deren Erfüllung und somit deren tatsächliche Durchführung diesen Anforderungen genügen (VwGH 11.5.2005, 2001/13/0209).

Die einzelnen Kriterien haben lediglich für die Beweiswürdigung Bedeutung. Von diesen Kriterien abgesehen sind rückwirkende Vereinbarungen steuerlich grundsätzlich nicht anzuerkennen. Nach der höchstgerichtlichen Rechtsprechung findet etwa die nachträgliche Erstellung einer Aufstellung über Leistungserbringung keine Anerkennung (VwGH 11.12.1990, 89/14/0109).

Schriftform des Vertrages ist zwar nicht unbedingt erforderlich, es kommt ihr aber im Rahmen der Beweiswürdigung besondere Bedeutung zu. Liegt keine schriftliche Vereinbarung vor, so müssen zumindest die wesentlichen Vertragsbestandteile mit genügender Deutlichkeit fixiert sein (VwGH 8.9.1992, 87/14/0186; siehe *Doralt/Toifl*, EStG¹⁴, § 2 Rz 158 ff. mwN).

Im vorliegenden Fall machte der Bf. Aufwendungen von jährlich gleichbleibend EUR 730 für Übersetzungsarbeiten seiner Ehefrau geltend. Über Aufforderung durch den Prüfer zur Vorlage von Belegen teilte die steuerliche Vertretung vorerst mit, es gäbe keine schriftlichen Unterlagen, legte in der Schlussbesprechung dann aber doch drei Honorarnoten der Ehefrau des Bf. vor. Darin wird Bezug genommen auf Stundenaufzeichnungen und auf vereinbarte Pauschalbeträge. Zahlungsbelege gibt es nicht, das Honorar soll bar bezahlt worden sein.

Weitere schriftliche Unterlagen zu den von der Ehefrau geleisteten Übersetzungsarbeiten wurden trotz Aufforderung nicht vorgelegt, weder Stundenaufzeichnungen noch die Höhe des vereinbarten Honorars (Stundenhonorar bzw. Seitenhonorar). Aus der vorgelegten Liste der vom Bf. abgehaltenen Vorträge geht lediglich seine wissenschaftliche Arbeit hervor. Diese wurde aber auch vom Finanzamt nicht in Zweifel gezogen. Ob die Ehefrau des Bf. jedoch tatsächlich Leistungen in diesem Zusammenhang erbracht hat, ist den vorgelegten Unterlagen nicht zu entnehmen. Das diesbezügliche Vorbringen verbleibt auf der Behauptungsebene, weil nicht einmal exemplarische Übersetzungen oder Belege sonstiger Leistungen vorgewiesen werden konnten.

Auch der Fremdvergleich kann mangels Unterlagen nicht gezogen werden. Auffällig ist, dass in den Streitjahren unterschiedlich viele Stunden von der Ehefrau aufgewendet worden sein sollen (nämlich zwischen 8 Stunden in 2010 und 36 Stunden in 2012). Trotzdem beträgt das Honorar jährlich gleichbleibend EUR 730 und erreicht damit exakt die Grenze des Veranlagungsfreibetrages gemäß § 41 Abs 1 Z 1 EStG 1988. Diese Diskrepanz kann auch nicht mit dem Hinweis auf vereinbartes Seitenhonorar erklärt werden.

Es ist richtig, dass ein schriftlicher Vertrag nicht unbedingt erforderlich ist, um Leistungsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen anzuerkennen. Die wesentlichen Vertragsbestandteile müssen aber jedenfalls konkretisiert sein. Im vorliegenden

Fall steht nicht einmal die Höhe des Stundenhonorars oder eines etwa vereinbarten Seitenhonorars fest bzw. wurde bekannt gegeben. Schon deswegen kann von einer ausreichenden Konkretisierung nicht gesprochen werden. Wenn trotz völlig unterschiedlicher Leistungsumfänge in den einzelnen Jahren dennoch immer genau EUR 730 an Honorar gezahlt wird, dann spricht dies gegen eine fremdübliche Gestaltung der Vertragsbeziehung.

Völlig unklar ist auch, ob die Vereinbarung nach außen ausreichend zum Ausdruck kam, ob also auch Familienfremde von der Übersetzungstätigkeit der Ehefrau des Bf. wussten. Diesbezügliche Belege blieb der Bf. ebenfalls schuldig.

Das Bundesfinanzgericht vertritt daher die Ansicht, dass die geltend gemachten Aufwendungen für Fremdleistungen nicht anerkannt werden können, weil die Leistungsbeziehungen zwischen dem Bf. und seiner Ehefrau nicht den von der Angehörigenjudikatur entwickelten Anforderungen entsprechen. Sollten die Honorarnoten und die Leistungsaufstellung nachträglich erstellt worden sein, worauf der geschilderte Geschehnisverlauf hindeutet, so wären die Aufwendungen bereits deshalb nicht anzuerkennen (siehe die bereits zitierte Judikatur).

C/2.2. Arbeitszimmer

Gemäß § 20 Abs 1 Z 2 lit d EStG 1988 dürfen Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sowie für Einrichtungsgegenstände der Wohnung nicht abgezogen werden. Bildet ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen, sind die darauf entfallenden Aufwendungen und Ausgaben einschließlich der Kosten seiner Einrichtung abzugsfähig.

Diese mit dem Strukturanpassungsgesetz 1996 eingeführte Regelung schränkt die Abzugsfähigkeit für das im Wohnungsverband gelegene Arbeitszimmer ausdrücklich ein. Nach den EB war als „gesamte betriebliche und berufliche Tätigkeit“ die Haupttätigkeit einschließlich allfälliger nebenberuflicher Tätigkeiten (unabhängig von der Einkünftezuordnung) zu verstehen (ErlRV 72 BlgNR XX. GP). Demgegenüber legte der VwGH den Gesetzeswortlaut in verfassungskonformer Interpretation einkunftsquellenbezogen einschränkend aus (VwGH 27.5.1999, 98/15/0100; *Doralt/Kofler*, EStG¹¹, § 20 Tz 104/4 mwN). Somit genügt es, wenn das Arbeitszimmer für die betreffende Einkunftsquelle den Mittelpunkt darstellt.

Ob ein Arbeitszimmer den Tätigkeitsmittelpunkt iS des § 20 Abs 1 Z 2 lit d darstellt, hat nach der Verkehrsauffassung und damit nach dem „typischen Berufsbild“ zu erfolgen (etwa VwGH 24.4.2002, 98/13/0193). Dient das Arbeitszimmer daher einer Tätigkeit, die im Wesentlichen außerhalb des Arbeitszimmers ausgeübt wird, dann sind die Aufwendungen generell (also auch unabhängig von der darin verbrachten Zeit) nicht abzugsfähig (VwGH 19.4.2006, 2002/13/0202). Dementsprechend stellt nach der Rechtsprechung etwa bei einem Lehrer oder Vortragenden ein für Vorbereitungs- und Korrekturzwecke verwendetes häusliches Arbeitszimmer nicht den Tätigkeitsmittelpunkt dar: dieser liegt vielmehr

dort, wo die Vermittlung von Wissen und Können selbst erfolgt (VwGH 20.1.1999, 98/13/0132). Auch bei Ärzten liegt der Tätigkeitsschwerpunkt nach Rechtsprechung und Verwaltungspraxis regelmäßig außerhalb des Arbeitszimmers (VwGH 22.1.2004, 2001/14/0004).

Unbestritten ist, dass das vom Bf. genutzte Arbeitszimmer im Wohnungsverband gelegen ist. Fest steht auch, dass der Bf. im Rahmen seiner ärztlichen Tätigkeit wissenschaftlich arbeitet und sich habilitiert hat. Für seine Vortrags- und Publikationstätigkeit erzielt er jedoch keine zusätzlichen Einkünfte, vielmehr erfolgt die wissenschaftliche Arbeit im Kontext seines Berufes als Arzt in einem Krankenhaus (Universitätsklinik) und wird nicht gesondert entlohnt. Damit liegt der Mittelpunkt seiner (gesamten) Tätigkeit im Krankenhaus. Auch wenn der Bf. das Arbeitszimmer zur Vorbereitung seiner wissenschaftlichen Tätigkeit nützt, wird es nicht zum Mittelpunkt einer seiner Einkunftsquellen, denn beide Einkunftsquellen des Bf. resultieren aus dem Berufsbild des Arztes.

Dem Vorbringen des Bf., der VwGH habe in einer Entscheidung vom 31.5.2011 darauf hingewiesen, dass ein häusliches Arbeitszimmer bei einem wissenschaftlich tätigen Arzt absetzbar sei, ist entgegenzuhalten:

Das vom Bf. zitierte Erkenntnis des VwGH ist ausschließlich zur Umsatzsteuer ergangen und weist auf die Unionsrechtswidrigkeit der mit dem Strukturanpassungsgesetz 1996 vorgenommenen Einschränkung der Vorsteuerabzugsmöglichkeit auf Arbeitszimmer hin (VwGH 31.5.2011, 2008/15/0126). Damit ist für den gegenständlichen Fall nichts gewonnen, denn der Bf. beantragt die ertragsteuerliche Berücksichtigung von Aufwendungen für ein Arbeitszimmer. Darüber hinaus scheint der vom VwGH beurteilte Fall insofern anders gelagert zu sein, als der dortige Beschwerdeführer offenkundig Einkünfte aus der Tätigkeit als Vortragender erzielt.

In diesem Sinne entschied auch der UFS, dass die Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer eines Klinikvorstandes abzugsfähig sind, wenn dieser daneben Einkünfte aus selbständiger Arbeit für seine Vortrags- und Publikationstätigkeit erzielt und das Arbeitszimmer für diese Einkunftsquelle den Mittelpunkt der Tätigkeit darstellt (UFS 28.4.2011, RV/0768-G/07).

Da diese Voraussetzungen im vorliegenden Fall nicht erfüllt sind, ist die steuerliche Berücksichtigung von Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer nicht möglich.

C/2.3. Aufteilung aller Aufwendungen im Verhältnis der Einnahmen

In seinen Einkommensteuererklärungen für die Streitjahre machte der Bf. keine Werbungskosten geltend, sondern ordnete seine gesamten Ausgaben den selbständigen Einkünften als Betriebsausgaben zu. Aus seinen Einnahmen/Ausgaben-Rechnungen ist ersichtlich, dass die Aufwendungen (Fachliteratur, Fortbildung, Mitgliedsbeiträge, Rechts- und Beratungsaufwand, Telefonkosten, Büromaterial, Versicherungen) in einem Veranlassungszusammenhang mit seiner gesamten ärztlichen Tätigkeit stehen und somit durch beide Einkunftsquellen veranlasst sind.

Im Beschwerdeverfahren vor dem Bundesfinanzgericht erzielten die Parteien Einvernehmen darüber, dass die Aufwendungen aufzuteilen und mit jeweils einem Teilbetrag den Einkunftsquellen zuzuordnen sind. Nach Lehre und Rechtsprechung ist eine Aufteilung im Verhältnis der Einnahmen vertretbar (VwGH 29.5.2001, 2001/14/0090; *Hofstätter/Reichel*, EStG 1988, § 16 Tz 2.1.). Dementsprechend einigten sich die Parteien auf ein (gerundetes) Aufteilungsverhältnis von 80 (Werbungskosten) zu 20 (Betriebsausgaben).

Die **Einkünfte aus selbständiger Arbeit** und die **Werbungskosten** errechnen sich somit folgendermaßen:

	2010	2011	2012
Einnahmen Sondergebühren	27.298,53	30.257,39	24.899,01
Betriebsausgaben laut Erklärung	9.746,39	11.478,05	15.287,54
Betriebsausgaben laut BP	6.886,00	8.449,70	12.115,30
Laut BFG Versicherungsprämie	180,00	220,00	230,00
Aufwendungen laut Erkenntnis des BFG	7.066,00	8.669,70	12.345,30
Davon 20% Betriebsausgaben	1.413,20	1.734,00	2.469,10
Davon 80% Werbungskosten	5.652,80	6.935,70	9.876,20
Gewinn aus selbständiger Arbeit	25.885,33	28.523,40	22.429,90
Gewinnfreibetrag 13%	3.365,09	3.708,00	2.915,90
Einkünfte aus selbständiger Arbeit	22.520,23	24.815,36	19.514,00

Der Gewinnfreibetrag gemäß § 10 Abs 1 EStG 1988 war in der angepassten Höhe gewinnmindernd zu berücksichtigen.

Aus den angeführten Gründen war somit spruchgemäß zu entscheiden.

D. Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes ist eine 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 (Art 133 Abs 4 B-VG).

Zur gegenständlichen Rechtsfrage, nämlich der Abzugsfähigkeit von Aufwendungen für ein Arbeitszimmer im Wohnungsverband bzw. für Leistungen an nahe Angehörige existiert umfangreiche und eindeutige Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, auf die sich das gegenständliche Erkenntnis stützt. Aus diesem Grund ist die Revision nicht zuzulassen.

Salzburg-Aigen, am 8. Mai 2017