



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Dr. M., vertreten durch Prof. Mag. Dr. Walter Koneczny, gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 23. Bezirk in Wien betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1997, 1998 und 1999, ESt-Vz 2002 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Bescheide betreffend Einkommensteuer 1997, 1998 und 1999 werden abgeändert. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben (in ÖS) sind den am Ende der folgenden Entscheidungsgründe als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Einkommensteuer beträgt für:

1997	1998	1999
Euro 57.878,39 (ÖS 796.424,00)	Euro 56.463,89 (ÖS 776.960,00)	Euro 46.843,82 (ÖS 644.585,00)

Der Bescheid über die Einkommensteuer-Vorauszahlungen für das Jahr 2002 wird entsprechend dem Bescheid für die Einkommensteuer des Jahres 1999 angepasst.

Die Vorauszahlungen an Einkommensteuer für 2002 betragen Euro 64.082,34.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber, Dr. M., ist als Radiologe sowohl in leitender Funktion im Rahmen eines Dienstverhältnisses im KH L. als auch als Honorararzt selbstständig an verschiedenen Privatkliniken tätig. Anfang des Jahres 2002 führte das Finanzamt bei ihm hinsichtlich der Abgaben Umsatz- und Einkommensteuer für den Zeitraum 1997 - 1999 eine Betriebsprüfung (Bp) durch.

Es wurden u. a. die folgenden Feststellungen getroffen (die angeführten Textziffern (Tz.) beziehen sich auf den Betriebsprüfungsbericht):

Tz. 13b - Erhöhung der Betriebseinnahmen der Jahre 1997 bzw. 1999 aufgrund nicht erklärter Einnahmen aus Honoraren (ÖS 15.000,-- bzw. 18.650,--). Es seien auf dem betrieblichen Bankkonto Eingänge verzeichnet, die einer Versteuerung nicht unterzogen worden seien. Diese resultierten aus Honoraren bzw. aus ungeklärten Bareinlagen und seien somit im jeweiligen Jahr dem Einkommen hinzuzurechnen.

Tz. 18, 19, 20 und 21 - Nichtanerkennung von: Honoraraufwendungen für wissenschaftliche Tätigkeiten im Zusammenhang mit diversen Studien; privaten Aufwendungen; Repräsentationsspesen sowie privaten Reisekosten (1997: 101.996,--; 1998: 292.662,--; 1999: 312.968,-- ÖS).

Zu den Honoraraufwendungen seien keine konkreten Nachweise bezüglich der tatsächlichen Leistungserbringung sowie der Art der abgerechneten "wissenschaftlichen Arbeit" vorgelegt worden. Sie stünden in keinem Verhältnis zu den erzielten Einnahmen. Die Abzugsfähigkeit als Betriebsausgabe sei daher zu versagen gewesen.

Tz. 22 - Nichtanerkennung des Dienstverhältnisses mit Frau H.-L. und der dafür geltend gemachten Betriebsausgaben für Nettolöhne und Lohnnebenkosten (1998: 213.669,59 und 1999: 249.729,48 ÖS). Laut vorliegendem Dienstzettel vom 2.1.1998 ist mit Beginn 2.2.1998 ein Dienstverhältnis mit Frau H.-L., der Lebensgefährtin des Bw., als Ordinationshilfe geschlossen worden. Es wurde vereinbart: Dienstort Wien; wöchentliche Normalarbeitszeit 5 Tage, 20 Stunden pro Woche; ein Bruttogehalt von ÖS 14.900,-- nach dem Kollektivvertrag für Fachärzte sowie sonstige Vereinbarungen hinsichtlich der Aufgaben der Dienstnehmerin. Die festgelegten Aufgaben umfassen die gesamte Verwaltungsorganisation des Dienstgebers, d. h. Vereinbarung der Vertretungstermine, Aufarbeitung von Belegen, sämtliche Schreibarbeiten (Gutachten, Befunde, wiss. Auswertungen usw.). Die Arbeitszeit wurde im Dienstzettel mit 14 - 18 Uhr vereinbart. In der Beantwortung eines Vorhaltes der Bp. teilte der

Bw. ergänzend mit, dass Frau H.-L. hauptberuflich als Röntgenassistentin im KH L. tätig sei und daher mit Fachausdrücken vertraut sei. Sie arbeite für den Bw. nachmittags als Büro- und Ordinationshilfe. Ein Dienstvertrag sei nicht erforderlich, da die Entlohnung, wie aus dem Dienstzettel ersichtlich sei, nach Kollektivvertrag erfolge. Als Arbeitsort sei die Privatadresse des Bw. vereinbart.

Die Bp führte dazu in ihrem Betriebsprüfungsbericht aus. Der Bw. sei hauptberuflich als Radiologe im KH L. beschäftigt. Er erziele neben diesen Einkünften aus nichtselbstständiger Tätigkeit Einnahmen aus diversen Urlaubsvertretungen. Der Bw. unterhalte selbst keine Ordination. Es stelle sich somit die Frage aus welchen betrieblich veranlassten Gründen die Beschäftigung einer "Büro- und Ordinationshilfe" nötig sei. Den Argumenten des Bw. hinsichtlich der Ausführung von Schreib-, Organisations- und Ablegearbeiten durch Frau H.-L. sei entgegenzuhalten, dass z. B. die Abfassung von Protokollen zu diversen Studien von Frau I.Z. gegen Honorar vorgenommen worden sei bzw. die Erstellung der Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung durch den steuerlichen Vertreter erfolge. Für die Erzielung der Einnahmen aus Klassengeldern, Privathonoraren, Urlaubsvertretungen, Studien, Operationen im Ausland und Vorträgen sei somit keine Büro- bzw. Ordinationskraft erforderlich. Die Behauptung, dass Frau H.-L. Vertretungstermine für den Bw. organisiere, sei für die Bp unglaublich, da es unüblich sei, dass der zu vertretende Arzt seine Vertretungstermine mit der Lebensgefährtin terminisiere, die nur nachmittags zu bestimmten Zeiten zu erreichen sei. Sollten derartige Vereinbarungen trotzdem durch Frau H.-L. getroffen worden sein, so gehe die Bp davon aus, dass es für sie nicht des geringsten Aufwandes bedurft habe, wenn sie den Telefongehörer abgehoben habe. Der Umfang der Diensttätigkeit der Lebensgefährtin sei im Detail durch den Bw. in keiner Weise glaubhaft gemacht worden. Nach Ansicht der Bp. habe das Beschäftigungsverhältnis nur aufgrund des Naheverhältnisses zum Dienstgeber, dem Bw. Dr.M., bestanden. Für die steuerliche Anerkennung sei die Tatsache, dass das Dienstverhältnis bei der Sozialversicherung gemeldet sei nicht wesentlich. Es sei aber für die steuerliche Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen nötig, daß dadurch eine sonst notwendige Arbeitskraft ersetzt werde. Dies sei hier nicht der Fall, da der Bw. keine eigene Ordination besitze und für die Erzielung seiner Einnahmen in den Jahren vor 1998 keine fremde "Ordinationshilfe" beschäftigt habe. Das seit Februar 1998 bestehende Dienstverhältnis werde seitens der Bp aufgrund der Betrachtung des Gesamtbildes der Verhältnisse steuerlich nicht anerkannt. Die dafür in den Jahren 1998 und 1999 geltend gemachten Betriebsausgaben seien daher nicht absetzbar.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Bp und erließ die entsprechenden Bescheide für Umsatz- sowie Einkommensteuer mit Datum 11.4.2002.

Der Bw. erhab rechtzeitig das Rechtsmittel der Berufung gegen die, infolge der Wiederaufnahme, ergangenen Sachbescheide für die Einkommensteuer der Jahre 1997 - 1999 sowie gegen die Einkommensteuer-Vorauszahlung 2002.

Die Berufung richte sich gegen die Erhöhung der Betriebseinnahmen lt. Bp-Bericht Tz. 13b sowie Tz. 18 - 22. Der Bw. führte im Detail zu den einzelnen Punkten aus.

Zu Tz. 19 - 21 (Nichtanerkennung von diversen Betriebsausgaben) brachte der Bw. vor, dass für die Jahre 1997 - 1999 die Steuererklärungen auf Basis der vorliegenden Belege erstellt worden seien. Dies sei abweichend vom Veranlagungsjahr 1996 geschehen. 1996 sei bezüglich der Betriebsausgaben die Basispauschalierung angewendet worden. Unter Bezug auf die Zulässigkeit von Neuerungen im Rechtsmittelverfahren werde daher für 1997 - 1999 beantragt, für die im § 17 (1) EStG 1988 erfassbaren Betriebsausgaben das diesbezügliche Pauschale in Anwendung zu bringen. Auf die dazu mit gleicher Post vorgelegten "Berichtigten Einkommensteuererklärungen 1997 - 1999" werde verwiesen. Ein weiteres Eingehen auf die Feststellungspunkte der Bp erübrige sich damit.

Zu Tz. 18 (Nichtanerkennung von Honoraren für wissenschaftliche Tätigkeit) - Bei den seitens des Bw. geleiteten Forschungsarbeiten hinsichtlich der Verträglichkeit spezifischer Medikamente bzw. Kontrastmittel ginge es darum diese am konkreten Fall zu testen, empirisch zu erfassen und nach wissenschaftlichen Methoden aufzubereiten. Die Honorarempfängerin, Frau I.Z. sei Chef-Röntgenassistentin im KH L. Sie habe während der gefäßchirurgischen Eingriffe die Aufgabe gehabt Protokolle über deren Verlauf zu verfassen und insbesondere Zwischenfälle im Report aufzunehmen. Ihre Tätigkeit könne mit der einer wissenschaftlich-technischen Assistentin verglichen werden und sei hochqualifiziert. Die Arbeit ginge unmittelbar in die Studie ein, sodass es keinen eigenen "Forschungsbericht I.Z." geben könne. Das an sie ausbezahlte Honorar sei als Werkvertragshonorar zu beurteilen, denn die Bearbeitung und Strukturierung der Daten sei in der dienstfreien Zeit erbracht worden und ein Werk sei geschuldet worden. Das Verhältnis des Honorars zu den erzielten Einnahmen sei im Jahr 1997 keinesfalls als unüblich zu beurteilen. Die Zahlungen 1998 und 1999 seien Akontierungen für Arbeiten zu einem noch nicht abgeschlossenen Forschungsprojekt. Die Bw. brachte vor, dass sowohl der an der Studie mitarbeitende Arzt als auch Frau I.Z. einzuvernehmen gewesen wären. Dadurch hätten sowohl Umfang als auch Details der Arbeit zweifelsfrei geklärt werden können.

Es werde daher beantragt sowohl Frau I.Z. als auch den mitarbeitenden Arzt als Zeugen einzuvernehmen.

Zu Tz. 22 (Nichtanerkennung des Dienstverhältnisses mit Frau H.-L.) - Der Sachverhaltsdarstellung der Bp aufgrund der Angaben aus dem Dienstzettel sowie der

Vorhaltsbeantwortung könne zugestimmt werden. Ergänzend führte der Bw. aus, dass Frau H.-L. zusätzlich der Kontakt mit diversen Privatspitalern obliege (Operationspläne, Organisation von Betten für Privatpatienten, Kontrolle der Abrechnungen der Krankenhäuser) sowie das Management des wissenschaftlichen Bereiches (Vorträge, Lehre an der Universität Wien, Kongresse, Supervising bei ausländischen Kollegen). Im administrativen Bereich obliege ihr die gesamte bankmäßige Abwicklung und die Führung der Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung. Dem steuerlichen Vertreter obliege einmal jährlich die Erstellung der Steuererklärungen aus diesen Grundlagen und die laufende steuerliche und betriebswirtschaftliche Beratung.

Die Finanzbehörde versuchte mit den Argumenten:

- der Bw. unterhalte keine eigene Ordination
- eine Büro- und Ordinationshilfe sei nicht erforderlich
- das Dienstverhältnis sei privat verursacht

- die als Ordinationshilfe beschäftigte Lebensgefährtin ersetze keine "fremde Arbeitskraft", die Abzugsfähigkeit der Lohnkosten in den Jahren 1998 und 1999 in Zweifel zu ziehen. Diesen werde jedoch wie folgt entgegnet. Der Bw. sei überwiegend auf einem Gebiet tätig, dass der Therapierung in einer klassischen (Krankenkassen-) Röntgenordination unzugänglich sei. Der Einsatz nicht im Eigentum des Bw. stehender Apparaturen sowie das aufgrund des Schweregrades des Eingriffes notwendige Tätigwerden im Spital sei zwangsläufig und damit eine eigene Ordination nicht erforderlich. Der aus diesen Tatsachen gezogene Schluss der Bp, dass deshalb die Beschäftigung von ärztlichem bzw. administrativem Hilfspersonal nicht zulässig sei, könne in keiner Weise nachvollzogen werden. Wenn die Bp feststellt, Hilfspersonal sei nicht erforderlich und die Lohnaufwendungen seien nicht als Betriebsausgaben zu beurteilen, versuche sie damit einen Eingriff in die dem Bw. völlig freistehende betriebswirtschaftliche Vorgangsweise. Wenn die Bp weiters feststellt, durch den Einsatz der Lebensgefährtin werde keine fremde Arbeitskraft ersetzt, liege seitens der Behörde eine Fehlinterpretation zur "Angehörigenjudikatur" vor. Das Kriterium sei nicht, wie die Bp ausführe, ob in der Zeit vor der Beschäftigung der Frau H.-L. eine fremde Dienstnehmerin beschäftigt gewesen war, sondern ob die gegenständliche Vereinbarung auch mit jemand Familienfremden getroffen worden wäre. Es liege ausschließlich in der Entscheidungsgewalt des Bw., ob er mit Erreichen des 40. Lebensjahres seine durchschnittliche Wochenarbeitszeit von 70 auf 55 Stunden reduzieren wolle, indem er eine Hilfskraft beschäftige und angemessen entlohne.

Unter Zitierung mehrerer dazu ergangener Judikate verwies der Bw. darauf, dass das vorliegende Dienstverhältnis jene Anforderungen erfülle, die nach Verwaltungspraxis und Judikatur an Verträge zwischen nahen Angehörigen gestellt werden. Es komme nach außen

ausreichend zum Ausdruck. Es sei bei der Krankenkasse gemeldet und durch diese nach Überprüfung als Dienstverhältnis bestätigt worden. Das Dienstverhältnis habe einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Charakter, da es sich nach dem Angestelltengesetz, dem Kollektivvertrag für Ordinationshilfen bei Ärzten und dem individuell angefertigten Dienstzettel richte. Das Arbeitsfeld entspräche dem Bild einer (Allein-) Ordinationshilfe. Hinsichtlich des Fremdvergleiches verwies der Bw. in der Berufungsschrift auf Kennziffern, die sich aus Daten seines steuerlichen Vertreters zu von ihm vertretenen Fachärzten für Radiologie ableiten ließen. Die Stichprobe umfasse Daten von 6 anderen Radiologen. Daraus ergäbe sich ein Anteil der Lohnaufwendungen zum Gesamtumsatz für eine vollbeschäftigte Ordinationshilfe von 18,75%. Vergleicht man diese Zahl mit den Daten des Bw., so ergibt sich für 1998 und 1999 ein Anteil für die Lohnaufwendungen von 12,06%. Damit läge man unter der Kennzahl für einen durchschnittlichen Radiologen. Der Umsatz des Bw. läge deutlich höher als der Durchschnittswert. Das Gehalt von Frau H.-L. liege ca. 10% über dem Durchschnitt, was aber mit ihrem eher hohen Lebensalter und der daraus resultierenden höheren Anrechnung von Vordienstzeiten zu erklären sei. Frau H.-L. werde demnach völlig normenkonform entlohnt. Der Fremdvergleich zeige, dass die Lohnpolitik des Bw. exakt den Normen des Arbeitsmarktes in diesem Bereich entspräche.

Letztendlich erscheine der Umstand bedeutsam, dass - bei einem Grenzsteuersatz des Bw. von 50% und einem solchen von 42% bei Frau H.-L. unter Berücksichtigung von DB und Kommunalsteuer - das Einrichten eines Schein-Dienstverhältnisses für den Bw. keinen Steuervorteil erwarten ließe.

Die im § 22 BAO geforderte Gesamtsicht der Umstände ergebe keinen Ansatz für eine mißbräuchliche Vertragsgestaltung. Dessenungeachtet würde die Sicht der Bp zu nicht unerheblichen Verwaltungsmehrbelastungen (Wiederaufnahme des Verfahrens bei Frau H.-L., Rückzahlungsanträge usw.) sowohl auf Seiten der Finanzverwaltung als auch beim Bw. führen.

Zu Tz. 13b (Beurteilung von Zahlungseingängen als Betriebseinnahmen) - Seitens der Bp seien 1997 und 1999 insgesamt 3 auf dem Bankkonto aufscheinende Zahlungseingänge den Betriebseinnahmen des Bw. hinzugerechnet worden. Es handle sich dabei einerseits um Einzahlungen der Frau H.-L. (1997: 15.000,-- und 1998: 6.650,--), die ihren Ursprung im privaten Bereich haben. Frau H.-L. habe damit einen Teil der Urlaubskosten für ihr Kind aus erster Ehe, für das sie Alimente erhalte, rückgezahlt. Weiters handle es sich um ein Honorar einer Privatklinik, welches nach Urgenz in bar einbezahlt wurde, da es ein Nachtrag zu den Einnahmen des Jahres 1999 gewesen sei. Der beanstandete Betrag von 12.000,-- ÖS sei in den Betriebseinnahmen bereits erfasst und seitens der Bp somit doppelt berechnet worden. Die Bp habe die Angaben des Bw. jedoch als nicht glaubhaft beurteilt und die Beträge

gewinnerhöhend den Einnahmen hinzugerechnet.

Der Bw. beantragt die Aufhebung der angefochtenen Bescheide und, unter Beibehaltung der nicht beeinspruchten Ansätze lt. Bp, die Einkünfte aus selbständiger Arbeit, wie in der Berufungsschrift zu den einzelnen Tz. dargelegt, festzusetzen. Es wird auf das Erlassen einer Berufungsvorentscheidung verzichtet und ersucht die Berufung der Abgabenbehörde 2. Instanz zur Entscheidung vorzulegen. Des weiteren wird die Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung beantragt.

In der Stellungnahme zur Berufung führt die Bp ergänzend aus.

Zu Tz. 19 - 21 - In diesem Punkt wäre dem Antrag des Bw. zu folgen und die Betriebsausgaben für 1997 - 1999 auf Basis der Pauschalierung gem. § 17 Abs 1 EStG 1988 zu berücksichtigen. Bei Ermittlung der Bemessungsgrundlagen für die Pauschalierung i. H. v. 12% seien aber den vereinnahmten Entgelten die Beträge aus den Feststellungen der Bp lt. Tz. 13a, 13b und 14 hinzuzurechnen.

Zu Tz. 18 - Es werde von der Bp nicht bestritten, dass sich die von Frau I.Z. erbrachten Leistungen als Werkvertragshonorar darstellten. Dies ändere jedoch nichts an der Problematik hinsichtlich der Qualifikation der Zahlungen als Betriebsausgabe. Der Bw. habe weder im Prüfungs- noch im Berufungsverfahren Unterlagen beigebracht, die die lt. Honorarnoten erbrachten Leistungen belegen würden. Der Berufung wäre in diesem Punkt nicht stattzugeben.

Zu Tz. 22 - Hinsichtlich der seitens des Bw. vermeinten Tätigkeit der Frau H.-L. im administrativen Bereich habe sich der Bp die Situation wie folgt dargestellt. Pro Jahr seien jeweils 1 - 2 Ordner mit Belegen, gereiht nach Ausgabenarten, chronologisch abgeheftet und mit jeweiligem Tippstreifen versehen, vorgelegt worden. Ob diese Tätigkeiten (Belegerfassung und Addition) tatsächlich durch Frau H.-L. durchgeführt worden sei, lasse sich nicht nachvollziehen.

Für die steuerrechtliche Beurteilung des Dienstverhältnisses der Frau H.-L. sei es irrelevant ob das Dienstverhältnis durch die Krankenkasse überprüft und anerkannt worden sei. Es sei aber für die Beurteilung maßgebend gewesen, ob dadurch eine notwendige Arbeitskraft ersetzt werde oder ob die Gründe nur in rein privaten Motiven lägen. Aufgrund der Art und Weise der Tätigkeiten des Dr. M. (Radiologe im KH L., Urlaubsvertretungen, keine eigene Ordination) stelle sich der Bp die Frage womit die Beschäftigung einer Büro- und Ordinationshilfe zu begründen sei. Die Abfassung von Protokollen für Studien werde von Frau I.Z. durchgeführt, die Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung werde durch den steuerlichen Vertreter erstellt. Für die Erzielung der Einnahmen aus Klassengeldern, Privathonoraren, Urlaubsvertretungen, Studien,

Operationen im Ausland, Vorträgen sei somit keine Angestellte erforderlich. Die Behauptung der Frau H.-L. sei unglaubwürdig, dass sie Vertretungstermine für den Bw. organisiere, da sie nur nachmittags zu bestimmten Zeiten erreichbar sei und es unüblich sei, dass solche Termine mit der Lebensgefährtin terminisiert werden. Sollte dies jedoch so gewesen sein, so gehe dies nach Ansicht der Bp darauf zurück, dass es für sie nicht des geringsten Aufwandes bedurfte die Termine zu vermerken. Der Umfang der Tätigkeit sie in keiner Weise glaubhaft gemacht worden. Die Vereinbarungen entsprächen nicht den Anforderungen die an Verträge zwischen nahen Angehörigen gestellt werden. Ein Dienstvertrag, in dem alle wesentlichen Vertragsinhalte eindeutig festgelegt wären, sei nicht vorgelegt worden. In der Berufungsschrift seien keine neuen Tatsachen und Beweismittel vorgebracht worden, die die Anerkennung des Dienstverhältnisses rechtfertigen würden.

Zu Tz. 13b - Die Angabe des Bw., dass es sich bei den Einzahlungen der Frau H.-L. auf das Firmenkonto um Zuschüsse zu gemeinsam verbrachten Urlauben handle, entspräche nicht den Erfahrungen des täglichen Lebens. Die Behauptung könne nur als Schutzbehauptung betrachtet werden.

Das Vorbringen hinsichtlich der Honorarzahlung der Privatklinik von ÖS 12.000,-- im Jänner 1999 könne auch nach durchgeföhrten Erhebungen nicht nachvollzogen werden. Es habe eine derartige Zahlung nicht stattgefunden; lediglich ÖS 7.315,91 seien im Jänner an den Bw. geleistet worden. Es sei somit kein konkreter Nachweis für die bereits erfolgte Erfassung erbracht worden, sodass die Erhöhung der Betriebseinnahmen um ÖS 12.000,-- aufrecht bleibe.

Die Stellungnahme der Bp wurde dem Bw. mit der Aufforderung zur Gegenäußerung zur Kenntnis gebracht. In der sodann beigebrachten Ergänzung verwies der Bw. grundsätzlich auf die Ausführungen in der Berufungsschrift. Da dem Antrag auf Basispauschalierung in der Stellungnahme Rechnung getragen worden sei, seien lediglich die Feststellungen in den Tz. 18, 22 und 13b des Bp-Berichtes weiterhin als strittig anzusehen.

Zu Tz. 18 - Der Bw. sei seiner Nachweispflicht aufgrund der Vorlage einer ordnungsgemäßen Honorarnote und der Bestätigung über den Erhalt der Zahlung nachgekommen. Ein Angemessenheitsprüfung wie sie seitens der Bp angedacht werde, sei - unter Verweis auf die Judikatur des VwGH - nicht durchzuführen.

Zu Tz. 22 - Entgegen den Ausführungen der Bp sei darauf hingewiesen, dass die Einnahmen aus den Urlaubsvertretungen lediglich einen kleinen Teil der Gesamtumsätze als Facharzt ausmachen. Die Haupteinnahmen resultierten aus gefäßchirurgischen Eingriffen an Privatpatienten, die stets mit einem Krankenhausaufenthalt verbunden seien. Die eigene Ordination sei daher aus fachspezifischen Gründen unmöglich. Dieses Hauptbetätigungsgebiet

des Bw. werde in der Darstellung der Bp überhaupt nicht angeführt. Damit liege offenkundig eine unrichtige Sachverhaltsdarstellung vor. Tatsache sei, dass der Bw. neben seinem Dienstverhältnis am KH L. im Prüfungszeitraum Umsätze von rd. ÖS 2 Mio erzielt habe und dabei auf die massive Hilfe seiner Mitarbeiterin angewiesen gewesen sei (Kontakte zu diversen Privatspitalern, Organisation von Betten, Koordination von Operationsplänen, Kontrolle der Abrechnungen, Management des wissenschaftlichen Bereiches z. B. Lehre an der Universität Wien, Kongresse, Supervising bei ausländischen Kollegen).

Letztendlich werde darauf verwiesen, dass durch Kommunalsteuer und DB die Progressionsdifferenz von 8% zwischen dem Bw. und Frau H.-L. egalisiert werde. Stellt man weiters in Rechnung, dass Frau H.-L. im KH L. voll unfall-, kranken- und pensionsversichert ist, die doppelte Pensionsversicherung vielleicht noch neutral zu werten ist, die doppelte Kranken- bzw. Unfallversicherung aber zweifellos eine "excess burden" darstellt, erweise sich die gewählte Vertragsgestaltung keinesfalls als Abgabenumgehungsmaßnahme. Nach Ruppe habe daher "mangels unterschiedlicher steuerlicher Ergebnisse ein Eingriff der Finanzbehörde in die Vertragsautonomie der Parteien zu unterbleiben."

Zu Tz. 13b - Der Bw. argumentiert, dass es jedem Staatsbürger frei stünde, seine privaten Zahlungsvorgänge völlig nach seinem Belieben vorzunehmen. Aufgrund der Offizialmaxime hätte die Behörde, wenn schon die Korrektur des Betrages von 7.315,91 ÖS im Jahr 1999 auf 12.000,-- ÖS nach Reklamation der Abrechnung mit der Privatklinik (Kontrolle durch Frau H.-L.) für den Bw. nicht beweisbar war, die Zurechnung lediglich in Höhe der verbleibenden Differenz vornehmen müssen. Es läge daher eine Doppelerfassung von 4.684,09 ÖS vor.

Im weiteren Verfahren wurde durch die Abgabenbehörde 2. Instanz die beantragte Zeugeneinvernahme von Fr. I.Z. veranlasst. Aus der dazu am 6.2.2003 verfassten Niederschrift ist im Wesentlichen zu entnehmen, dass Frau I.Z. für den Bw. bei klinischen Studien in den Jahren 1997 - 1999 mitgearbeitet hat. Zum Nachweis wurden handschriftlich verfasste Protokolle, ein Schlussbericht in anonymisierter Form sowie ein Schreiben an einen Sponsor, worin die Mitarbeit von Frau I.Z. festgehalten ist, beigebracht. Frau I.Z. hat die 3, der Bp bekannten, Honorarnoten gelegt (2 im Jahr 1997 und eine 1999) und die Beträge mittels Scheck erhalten. Im Jahr 1998 hat sie weder eine Honorarnote gelegt, noch wurden Honorare an sie bezahlt.

Im Sinne des § 115 (2) BAO wurden dem Bw. mit Vorhalt vom 28.4.2003 diese Niederschrift sowie die Beurteilung des zu den strittigen Punkten nunmehr gegebenen Sachverhaltes zur Kenntnis gebracht. Es wurde darin mitgeteilt, dass, aufgrund der Angaben und erbrachten

Nachweise der Zeugin I.Z., die an sie 1997 und 1999 bezahlten Honorare als Betriebsausgaben des Bw. zu qualifizieren seien. Die Ausgaben für das Jahr 1998 i. H. v. ÖS 10.000,-- könnten mangels erbrachtem Nachweis nicht anerkannt werden. Hinsichtlich der Erhöhung der Betriebseinnahmen (Tz. 13b) in Verbindung mit Zahlungen der Privatklinik im Jänner 1999 sei lediglich der Differenzbetrag i.H. v. ÖS 7.315,91 erhöhend hinzuzurechnen. Ein Betrag von ÖS 4.684,09 sei durch den Bw. bereits in der Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung 1999 erfasst worden. Der nicht geklärte Zahlungsfluss von ÖS 12.000,-- sei sodann durch diese Vorgehensweise als erfasst zu beurteilen. Hinsichtlich des Dienstverhältnisses der Frau H.-L. wurde der Bw. informiert, dass ein Zeugeneinvernahme durchgeführt werde, um den Sachverhalt sowie Widersprüche aufzuklären.

Mit gleichem Datum erging an die bis zu diesem Zeitpunkt durch die Behörde nicht befragte Frau H.-L. eine Vorladung zur Zeugeneinvernahme hinsichtlich Auskunft zu ihrem Dienstverhältnis beim Bw. und den von ihr getätigten Einzahlungen auf das Konto des Bw. Sie wurde aufgefordert Unterlagen zum Nachweis ihrer Tätigkeit beizubringen. Die Einvernahme fand am 22.5.2003 statt.

Frau H.-L. gab an, dass sie als radiologisch-technische Assistentin im KH L. halbtags tätig sei. Ihr Dienst sei nicht regelmäßig, könne vormittags bzw. nachmittags sein und richte sich nach der Anforderung an der Abteilung. Des weiteren sei sie für Dr. M. tätig, der aufgrund seiner umfangreichen beruflichen Tätigkeit Unterstützung benötigt habe. Sie versehe den Dienst am Wohnsitz des Bw., welcher auch ihr Wohnsitz sei, jeweils Montag und Freitag ganztags, Dienstag Nachmittag und meist Mittwoch Vormittag. Diese Zeiten seien bei den Privatspitalern bekannt. Es sei vereinbart, dass die Ärzte bzw. Krankenhäuser sie in den vorgesehenen Zeiten und nur ausnahmeweise während des Dienstes im KH L. kontaktieren. Eine strikte Trennung sei schon im Bezug auf den Dienst dort notwendig.

Ihr Tätigkeitsbereich umfasse Terminvereinbarungen mit den Ärzten, für die Dr. M. Vertretungstätigkeit ausübt. Da ihr die Termine des Dr. M. bekannt seien, könne sie diese Vereinbarungen eigenständig treffen.

Sie sei weiters für die Organisation der Aufnahme-, Untersuchungs- und OP-Termine in der Privatklinik verantwortlich und der dortigen Verwaltung/Aufnahme als Kontaktperson für derartige Absprachen bekannt. Sie erhalte dazu von Dr. M. Namen und Angaben zu den Operationen und Untersuchungen. Über die vereinbarten Termine werde mit Dr. M. Rücksprache geführt. Sie führe darüber einen Terminkalender und Dr. M. zeichne sich die Termine ebenfalls auf. Im Schnitt betrage die Zahl der Patienten 2 - 3 pro Woche. Die Ablage und Verwaltung der OP-Berichte sowie die Kontrolle der Abrechnungen mit der Privatklinik gehörten ebenfalls zu ihrer Arbeit.

Sie erledige Schreibarbeiten zur Vorbereitung und Erstellung von Kongressvorträgen und Fortbildungsveranstaltungen, wobei deren Erstellung teilweise nach Banddiktat erfolge. Dazu gehöre ebenfalls die Be- und Verarbeitung (z. B. Scannen) von Röntgenbildern und Statistiken (diese werden mit Dr. M. zusammen erarbeitet) für Präsentationen. Kongresse fänden 3 - 4x pro Jahr statt. Die Unterlagen seien für eine ca. 1/2-stündige Redezeit vorbereitet.

Zum Nachweis ihrer Angaben legte Frau H.-L. Unterlagen zu solchen Kongressen vor. Es handelte sich dabei um Konvolute, die eingescannte Röntgenbilder, erarbeitet Statistiken sowie div. Texte enthielten. Weiters legte sie Honorarlisten d. Privatklinik vor, die sie auf Vollständigkeit und Richtigkeit prüfe und den diesbezüglichen Zahlungsfluss überwache. Hinsichtlich der von ihr getätigten beiden Bankeinzahlungen gab sie an, dass es sich nur um Zahlungen für Urlaubsanteile für ihren Sohn aus 1. Ehe handeln könne. Es habe damals die Vereinbarung gegeben, dass sie dessen Anteil rückerstatte, wenn Dr. M. die Rechnung komplett bezahlt habe.

Sie habe zu diesen Sachverhalten bisher weder mit Organen der Betriebsprüfung noch des Finanzamtes gesprochen, da sie weder während der Bp noch zu anderen Zeiten diesbezüglich befragt worden sei.

Zur Wahrung des Parteiengehörs der Amtspartei wurden der Fachbereichsleiterin des zuständigen Finanzamtes sowohl der Vorhalt an den Bw. als auch die Niederschrift mit Frau H.-L. zur Kenntnis und eventuellen Stellungnahme übermittelt. Des weiteren wurde sie darüber informiert, dass den im Vorhalt angeführten Hinzurechnungen seitens des Bw. nicht widersprochen worden sei.

Mit Schreiben vom 22.5.2003 zog der Bw. den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung zurück.

Am 26.6.2003 wurde seitens des Finanzamtes die Stellungnahme der Amtspartei (Bearbeitung durch die Bp) samt Beilagen übermittelt. Es wurde zum Ergebnis der Einvernahme, nach teilweise zusätzlich durchgeführten Erhebungen, konkret zu den das Dienstverhältnis betreffenden Punkten der Niederschrift Stellung genommen. Ein, infolge der Erhebungen der Bp, an die Bp gerichtetes Fax der steuerlichen Vertretung der Privatklinik wurde vorgelegt. Darin wird ausgeführt, dass "die Betreuung der Patienten in der Privatklinik im wesentlichen durch den Arzt selbst zu erfolgen hat. Organisatorische Tätigkeiten werden üblicherweise von Mitarbeitern des Belegarztes mit der Privatklinik abgewickelt. Die Reservierung eines Bettes und OP-Termines erfolgt üblicherweise telefonisch. Inwieweit darüber hinaus organisatorische Maßnahmen erforderlich sind, wäre im Einzelfall zu beurteilen. Eine Aufstellung über die

Anzahl der Behandlungen, die den Abrechnungen 1998 und 1999 zugrunde liegen, wird übermittelt. Exemplarisch wird dazu ein Monat dokumentiert, da der Detailnachweis zu umfangreich wäre."

Die Bp führt aus: Das Dienstverhältnis bestünde seit 2.2.1998 und die Arbeitszeit sei im Dienstzettel genau festgelegt. Die diesbezüglichen abweichenden Angaben der Frau H.-L. stünden im Widerspruch zu diesen Vereinbarungen. Zu ihrem Tätigkeitsort sei anzumerken, dass die amtliche Meldung als Wohnsitz an der Adresse des Dr. M. erst seit 26.4.2001 bestünde. Der Tätigkeitsort vor diesem Zeitpunkt sei nicht eruierbar. Nach Ansicht der Bp sei nicht von einer Ernsthaftigkeit des Dienstverhältnisses auszugehen. Eine Fremde, dem Dienstgeber nicht nahestehende, Person hätte sehr wohl die lt. Dienstvertrag vorgeschriebenen Arbeitszeiten einzuhalten gehabt.

Wie aus den Unterlagen der Bp hervorgehe, werde die Vertretungstätigkeit durch den Bw. 1998 und 1999 regelmäßig 1x wöchentlich, immer donnerstags, für den gleichen Arzt durchgeführt. Zusätzlich habe es 1998 noch 2 Vertretungstermine für einen anderen Arzt gegeben. Aufgrund dieser Regelmäßigkeit würden sich Vereinbarungen von Terminen durch Frau H.-L. erübrigen.

Bezüglich der diversen angeführten Tätigkeiten im Zusammenhang mit der Privatklinik führte die Bp nochmals die Jahresumsätze des Bw. an. Die Anzahl der Buchungen auf dem Konto der Privatklinik "Zahlungsverkehr Arzt" sowie die Anzahl der pro Jahr behandelten Patienten wurde dargelegt. Es sei lediglich ein Anruf sowie maximal eine Terminbestätigung für OP- und Bettenreservierung in der Privatklinik nötig. Dr. M. sei kein Belegarzt in der Privatklinik sondern lediglich Beiarzt bei anderen Belegärzten.

Hinsichtlich der Vorbereitung und Erstellung von Kongressunterlagen sei anhand vorliegender Programmunterlagen festzustellen, dass sich die Vortragstätigkeit des Dr. M. auf kurze Zeitspannen beschränkte. Zu einem Großteil der Veranstaltungen seien im Bp-Verfahren keine Unterlagen vorgelegt worden und daher die damit verbundenen Reisekosten im Bp-Bericht nicht anerkannt worden.

Nach Ansicht der Bp seien durch die Zeugeneinvernahme der Frau H.-L. keine neuen Tatsachen hervorgekommen, die zu einer anderslautenden steuerrechtlichen Würdigung des fraglichen Dienstverhältnisses führen könnten. Die niederschriftlich bestätigten Tätigkeiten begründen in keiner Weise ein steuerlich anzuerkennendes Dienstverhältnis. Derartige Tätigkeiten seien vielmehr als familienhaft veranlasst zu betrachten.

Die oben angeführte Stellungnahme der Amtspartei wurde dem Bw. mit Schreiben vom 30.6.2003 zur Kenntnis gebracht. Die diesbezügliche Gegenäusserung des Bw. langte am 22.7.2003 h. o. ein.

Es wurde vorgebracht, dass der Umstand, dass Frau H.-L. erst ab 26.4.2001 an der Adresse des Bw. polizeilich gemeldet war, für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses in wirtschaftlicher Betrachtungsweise irrelevant sei. Lege man diesen Passus nach dem Buchstaben des Gesetzes aus, sei im Bp-Zeitraum keine Lebensgemeinschaft vorgelegen, wodurch die erhöhte Nachweispflicht wegfiel und eine Angemessenheitsprüfung seitens der Bp gar nicht zulässig wäre.

Die Fokussierung der Bp auf bestimmte Anwesenheitszeiten am seit 2.2.1998 gegebenen Dienstort vermöge an der Qualifikation der beruflichen Tätigkeit für den Bw. nichts zu ändern. Möglicherweise läge, entgegen dem Prüfergebnis der Krankenkasse, ein freies Dienstverhältnis vor.

Letztendlich versuchte die Bp die, im Zusammenhang mit den in der Privatklinik durchgeföhrten Operationen des Bw., erbrachte Tätigkeit der Frau H.-L. herabzuwürdigen. Es werde in diesem Zusammenhang auf den Inhalt des, durch die Bp veranlassten und der Bw. bekannten, Fax der steuerlichen Vertretung der Privatklinik verwiesen.

Die Betriebsausgaben hinsichtlich der Reisen zu Kongressen etc. seien durch das Betriebsausgaben-Pauschale erfaßt und somit nicht zu belegen. Diese aus Gründen der Verwaltungökonomie gewählte Vorgangsweise lasse den Umkehrschluss der Bp nicht zu, Programm- bzw. Seminarunterlagen hätten nicht beigebracht werden können.

Über die Berufung wurde erwogen:

Unter Berücksichtigung der Berufungsvorbringen, der Stellungnahmen und Gegenäußerungen der Parteien sowie der Ergebnisse von Zeugenaussagen und im Berufungsverfahren beigebrachten Unterlagen wird zu den einzelnen strittigen Feststellungen wie folgt ausgeführt:

Zu Tz. 13b - Erhöhung der Betriebseinnahmen der Jahre 1997 und 1999

Hier liegen zwei unabhängig voneinander zu beurteilende Sachverhalte vor. Einerseits richtet sich die Berufung gegen die Feststellung der Bp, dass es sich bei den durch Frau H.-L. getätigten Bareinzahlungen in Höhe von ÖS 15.000,-- (1997) und ÖS 6.650,-- (1999) auf das Konto des Bw. um nichterklärte Honorareinnahmen handelt. Andererseits bringt der Bw. vor, dass ein Honorar der Privatklinik i.H.v. ÖS 12.000,-- bereits 1999 im Rechenwerk erfasst sei und eine Doppelerfassung seitens der Bp. vorläge.

Zur Untermauerung der Beurteilung der Bp hinsichtlich der Einzahlungen der Frau H.-L. finden sich weder im Arbeitsbogen der Bp noch im Bp-Bericht Nachweise oder Anhaltspunkte aus denen abzuleiten wäre, dass es sich tatsächlich um nichterklärte Honorare des Bw. aus seiner selbständigen Tätigkeit handelt. Der Verdacht der Bp, dass eine Umsatzverkürzung vorliegen könnte ist allein durch die Zweifel der Bp an der gewählten Vorgehensweise nicht als bestätigt

zu sehen. Der Annahme der Bp, dass die Vorgehensweise nicht den Erfahrungen des täglichen Lebens entspräche kann nicht gefolgt werden. Im Bp-Verfahren sowie im Berufungsverfahren wurde durch den Bw. dargelegt, dass es zwischen ihm und Frau H.-L. eine Vereinbarung gegeben hat, die darin bestand, dass Frau H.-L. Kosten an den Bw. rückerstattet, die ihren Sohn aus 1. Ehe betrafen und für den sie Alimentationszahlungen erhält. Im Rahmen der durch die Berufungsbehörde durchgeführten Zeugeneinvernahme bestätigte Frau H.-L. nochmals niederschriftlich das Bestehen dieser Vereinbarung. Es ist weder als unglaublich noch in der heutigen Zeit als unüblich zu beurteilen, dass in einer Lebensgemeinschaft über die Aufteilung von Kosten, z. B. auch hinsichtlich Kosten, die Kinder aus früheren Partnerschaften betreffen, Vereinbarungen getroffen werden. Die Tatsache, dass die Einzahlungen auf ein betriebliches Konto des Bw. getätigten worden sind, stellt keine schlüssige Begründung für die Ansicht der Bp dar, dass die vorgebrachten Argumente lediglich als Schutzbehauptung dienten. Wie den Unterlagen weiters zu entnehmen ist, wurde das betroffene Konto im Prüfungszeitraum nicht ausschließlich für betriebliche Geldabwicklungen verwendet, sodass in diesen Einzahlungen auch aus diesem Grund nichts Ungewöhnliches zu erblicken ist.

Aufgrund des gegebenen Sachverhaltes war der Wahrheitsgehalt der Angaben des Bw. nicht in Zweifel zu ziehen, sodass aus diesem Titel keine Hinzurechnungen zum steuerlichen Einkommen resultieren.

Hinsichtlich der Feststellung zur fehlenden Erfassung der Barzahlung der Privatklinik ist festzustellen, dass lediglich ein Teil des Betrages in der Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung des Jahres 1999 Berücksichtigung fand. Der nicht erfasste Teil i.H.v. ÖS 7.315,91 ist dem Einkommen hinzuzurechnen.

Der Berufung zu Tz. 13b wird somit teilweise stattgegeben.

Zu Tz. 18 - Nichtanerkennung von Honorarzahlungen an Frau I.Z. in den Jahren 1997 - 1999

Aufgrund der im Zuge des Berufungsverfahrens durchgeführten Zeugeneinvernahme der Frau I.Z. konnte der Sachverhalt zu der o. a. Feststellung der Bp geklärt werden. Frau I.Z. wies anhand von Unterlagen nach, dass sie für den Bw. bei klinischen Studien mitgearbeitet hat. Sie bestätigte den Erhalt der Honorare in den Jahren 1997 und 1999. Sie gab weiters an für das Jahr 1998 keine Honorarnote gelegt und auch keine Zahlung i.H.v. ÖS 10.000,-- erhalten zu haben.

Aufgrund der Angaben und erbrachten Nachweise der Zeugin werden die an sie in den Jahren 1997 und 1999 bezahlten Honorare als Betriebsausgaben anerkannt. Die Ausgabe im Jahr 1998 i.H.v. ÖS 10.000,-- wird mangels Nachweis nicht als betrieblich anerkannt.

Der Berufung zu Tz. 18 wird teilweise stattgegeben.

zu Tz. 19 - 21 - Nichtanerkennung von diversen Betriebsausgaben im Prüfungszeitraum

Der Bw. stellte zu diesem Punkt den Antrag auf Anwendung der Basispauschalierung für die im § 17 (1) EStG 1988 angeführten Betriebsausgaben wie sie auch für das Veranlagungsjahr 1996 angewendet worden sei. Für das Rechtsmittelverfahren besteht grundsätzlich kein Neuerungsverbot, sodass diesem Antrag stattgegeben werden kann. Es werden die Bemessungsgrundlagen für die Ermittlung der pauschalierten Betriebsausgaben i.H.v. 12% für die Tätigkeit als Arzt bzw. 6% für die Tätigkeit im wissenschaftlichen Bereich, unter Berücksichtigung der nicht strittigen Feststellungen (Hinzurechnungen) der Bp in Tz. 13a und 14 des Bp-Berichtes sowie der Entscheidung zum Berufungspunkt Tz. 13b, neu berechnet. Die Bemessungsgrundlagen sowie die daraus resultierenden pauschalierten Betriebsausgaben sind den Beilagen zur Berufungsentscheidung zu entnehmen.

Der Berufung zu Tz. 19 - 21 wird stattgegeben.

zu Tz. 22 - Nichtanerkennung des Dienstverhältnisses von Frau H.-L. und der damit verbundenen Aufwendungen als Betriebsausgaben in den Jahren 1998 und 1999

Betriebsausgaben sind gem. **§ 4 (4) EStG 1988** Ausgaben, die ausschließlich oder überwiegend durch den Betrieb veranlasst werden. Die betriebliche Veranlassung ist dann gegeben, wenn die Ausgaben objektiv im Zusammenhang mit der betrieblichen Tätigkeit stehen und subjektiv dem Betrieb zu dienen bestimmt sind. Für die Beurteilung der betrieblichen Veranlassung ist die Verkehrsauffassung maßgeblich. Grundsätzlich fallen unter diesen Ausgabenbegriff auch Aufwendungen für Lohn- und Gehaltszahlungen an Dienstnehmer.

Gem. **§ 47 (2) EStG 1988** liegt ein Dienstverhältnis vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist.

Im Bezug auf das Vorliegen einer betrieblichen Veranlassung von Gehaltszahlungen des Bw. an eine Dienstnehmerin argumentiert die Bp, dass der Bw. keine Büro- und Ordinationskraft benötigt, weil er keine eigene Ordination unterhält und für die Erzielung seiner Einnahmen aus Klassengeldern, Privathonoraren, Urlaubsvertretungen, Studien, Operationen im Ausland und Vorträgen kein Dienstnehmer nötig ist. Tatsache ist, dass der Bw. aus den genannten Tätigkeiten sowohl im als auch vor dem Prüfungszeitraum nennenswerte Einkünfte erzielte. Wie der Bw. nicht in Abrede stellt, ist für seine spezielle fachärztliche Tätigkeit eine Ordination im klassischen Sinn weder möglich noch nötig, da dafür die Ausrüstung und das Umfeld eines

Krankenhaus erforderlich sind. Dies stellt aber keinen Widerspruch dazu dar, dass er sich zur Reduzierung seiner persönlichen (Wochen-) Arbeitszeit für die administrativen und organisatorischen Arbeiten, die mit seinen vielfältigen fachärztlichen Tätigkeiten zusammenhängen, einer Hilfskraft bedient. Es widerspricht weiters weder der Verkehrsauffassung noch den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass er dazu eine Fachkraft, die aufgrund ihrer (Aus)Bildung mit der Materie vertraut ist, heranzieht. Da die Angemessenheit, Wirtschaftlichkeit, Zweckmäßigkeit und Notwendigkeit von Ausgaben durch die Abgabenbehörde nicht zu prüfen ist, wären derartige Gehaltsausgaben grundsätzlich als betrieblich veranlasst zu beurteilen. Deren Abzug wäre somit dem Grunde nach gerechtfertigt.

Im vorliegenden Fall handelt es sich bei der Dienstnehmerin um die Lebensgefährtin des Bw.; d.h. um eine Angehörige i.S.d. § 25 BAO.

Unter diesem Aspekt geschlossene Vereinbarungen (Dienstverträge etc.) sind dahingehend zu prüfen ob sie die an derartige Vereinbarungen gestellten besonderen Erfordernisse erfüllen.

Das bedeutet, sie müssen

- nach aussen ausreichend zum Ausdruck kommen (Publizität),
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschliessenden Inhalt haben und
- auch zwischen Familienfremden zu den selben Bedingungen abgeschlossen werden.

Zwischen dem Bw. und seiner Lebensgefährtin Frau H.-L. wurde schriftlich mit, bereits im Bp-Verfahren, vorliegendem Dienstzettel am 2.1.1998 ein Dienstverhältnis über die Tätigkeit als Büro- und Ordinationskraft abgeschlossen. Durch die schriftliche Abfassung ist hinsichtlich der Publizitätswirkung der Vereinbarung ein wesentliches Beweismittel gegeben. Die Anmeldung bei der Gebietskrankenkasse liegt vor, Lohn- und Gehaltsabgaben wurden abgeführt. Auch wenn die bestehende Anmeldung zur Sozialversicherung und die Beurteilung als Dienstverhältnis im Sinne des ASVG keine unmittelbare Bindungswirkung für das EStG hat, stellen diese für das Vorliegen eines steuerlichen Dienstverhältnisses ein wesentliches Indiz dar.

Im Dienstzettel vom 2.1.1998 sind Dienstort, Dienstzeit, Gehaltshöhe und die Aufgaben der Dienstnehmerin Frau H.-L. festgelegt. Zu den einzelnen Punkten der Vereinbarung ist wie folgt festzustellen.

Dienstort: Dieser ist mit Wien angegeben. Den Ausführungen des Bw. im Bp- sowie im Berufungsverfahren ist zu entnehmen, dass Frau H.-L. ihre Tätigkeit seit 1998 am Wohnsitz des Bw. ausübt. Seit April 2001 ist diese Adresse lt. amtlicher Meldung auch ihr persönlicher Wohnsitz. Für die Beurteilung, ob die genannte Adresse den Dienstort darstellt, ist es nicht

maßgeblich, ob bzw. ab wann die Dienstnehmerin dort amtlich gemeldet ist. Ein Widerspruch zum Dienstzettel ist daraus nicht abzuleiten. Wenn die Bp vorbringt, dass der Dienstort vor April 2001 nicht eruierbar gewesen ist, so ist dies aufgrund des vorliegenden Sachverhaltes nicht nachvollziehbar.

Arbeitszeit : Die Normalarbeitszeit war mit 5 Tagen - 20 Stunden pro Woche vereinbart. Als sonstige Vereinbarung wurde die Dienstzeit mit "täglich 14 - 18 Uhr" festgelegt. Anlässlich der im Berufungsverfahren durchgeföhrten Zeugeneinvernahme gab Frau H.-L. an, dass sie im KH L. halbtags (mit je nach Anforderung wechselndem Einsatz) tätig ist. Für den Bw. ist Frau H.-L. Montag und Freitag ganztags sowie Dienstag Nachmittag und Mittwoch Vormittag tätig, was einer Wochenarbeitszeit von jedenfalls 20 Stunden gleichzusetzen ist. Dies stellt zwar eine Abweichung zur getroffenen schriftlichen Vereinbarung dar, führt aber nicht dazu, die Ernsthaftigkeit des eingegangenen Dienstverhältnisses generell in Frage zu stellen. So ist es im Wirtschaftsleben eine übliche Vorgehensweise mit Teilzeitkräften Rahmenvereinbarungen hinsichtlich der zu erbringenden Wochenarbeitszeit zu treffen, jedoch die Leistungserbringung flexibel und nach jeweiliger Anforderung zu gestalten.

Tätigkeit: Abgesehen von den Gegebenheiten hinsichtlich der Arbeitszeit wird seitens der Bp. die gesamte Tätigkeit der Frau H.-L. sowohl hinsichtlich der Art der einzelnen Aufgaben als auch im Bezug auf deren Umfang in Frage gestellt. Die Bp geht davon aus, dass das Dienstverhältnis in dieser Form nur aufgrund des Naheverhältnisses geschlossen worden ist und betrachtet die Tätigkeiten der Frau H.-L. als familienhaft veranlasst.

Für die Beurteilung ob ein Dienstverhältnis vorliegt sind einerseits jene Tätigkeiten der Frau H.-L. heranzuziehen, die direkt dem "klassischen" Arztbereich (Organisation der Vertretung anderer Ärzte und Terminisierungen für die Tätigkeit in der Privatklinik) zuzurechnen sind. Andererseits sind jene Arbeiten zu beurteilen, die den administrativen Bereich (wie Belegwesen, Zahlungs- und Schriftverkehr, Kontrolle der Abrechnungen der Privatklinik, Vorbereitungen für Vorträge und Kongresse etc.) betreffen.

Aufgrund der Angaben des Bw. sowie der Aussage der Frau H.-L. wurde wie folgt zu diesen Punkten glaubhaft vorgebracht sowie durch Unterlagen nachgewiesen.

Hinsichtlich der Arztvertretung gab der Bw. im Bp-Verfahren an, dass eine mündliche Vereinbarung zwischen dem Bw. und dem zu vertretenden Arzt bestanden hat, aber keine im Detail festgelegte Regelung. Frau H.-L. war durch ihre Tätigkeit für den Bw. über dessen anderweitigen Termine im Bilde und daher in der Lage selbständig solche Vertretungen zu terminisieren.

Dazu bringt die Bp einerseits vor, dies ist unglaublich, da Frau H.-L. nur nachmittags zu bestimmten Zeiten erreichbar ist. Andererseits wird - ohne dies näher zu begründen - vorgebracht, dass es unüblich ist, solche Termine mit der Lebensgefährtin zu vereinbaren. Des

weiteren führt die Bp an, dass aus den ihr vorliegenden - in den Schriftsätzen nicht näher bezeichneten - Unterlagen abzuleiten ist, dass die Vertretungen regelmäßig 1x pro Woche, jeweils donnerstags stattgefunden hatten und somit keine Terminisierungen nötig gewesen sind.

Aus dem vorliegenden Arbeitsbogen der Bp und den darin in Kopie befindlichen Honorarnoten an den vertretenen Arzt für Jänner, August und Dezember 1998 bzw. Jänner und September 1999 ist der Arbeitseinsatz des Bw. für das jeweils damit abgerechnete Monat ersichtlich. Ein Rückschluss auf die seitens der Bp behauptete Regelmäßigkeit bzw. auf eine generelle Vorgehensweise während des gesamten Jahres ist daraus nicht zu ziehen. Für 1998 liegen noch Kopien von zwei Überweisungen eines weiteren Arztes vor. Damit erfolgte die Bezahlung von vier Vertretungen (im Gegensatz zu den Angaben in der Stellungnahme der Bp über zwei Vertretungstermine). Diese Anzahl ist auch der Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung des Jahres 1998 zu entnehmen. Infolge der glaubhaft dargelegten zeitlichen Beanspruchung des Bw. im Rahmen seiner fachärztlichen Tätigkeit in mehreren Spitätern ist es mehr als wahrscheinlich, dass Terminabsprachen kurzfristig getroffen wurden oder werden mußten bzw. eine Koordination der Termine erforderlich war. Diese Aufgaben wurden durch Frau H.-L. in ihrer Funktion als Dienstnehmerin des Bw wahrgenommen. Da weiters auch die Teilzeitbeschäftigung, d. h. die Dienstzeiten, der Frau H.-L. den zu vertretenden Ärzten bekannt waren, ist dem seitens der Bp gezogenen Schluss bezüglich der Unglaubwürdigkeit ihrer Angaben nicht beizutreten.

Im Bezug auf die Organisation und Vereinbarung von Terminen für Operationen und Untersuchungen, die durch den Bw. an der Privatklinik durchgeführt werden, gibt Frau H.-L. folgendes an. Sie ist der Privatklinik als Kontaktperson und Mitarbeiterin des Bw. bekannt. Ebenso kennt die dortige Verwaltung/Anmeldung ihre Dienstzeiten. Frau H.-L. vereinbart die erforderlichen Termine aufgrund der Angaben zum Patienten, die sie vom Bw. erhält. Es handelt sich im Schnitt um 2 - 3 Patienten pro Woche. Die Termine werden vorerst von Frau H.-L. in ihrem Terminkalender vermerkt. Darüber wird mit dem Bw. Rücksprache gehalten. Diese Vorgehensweise spiegelt sich auch im Inhalt des vorliegenden Fax der steuerlichen Vertretung der Privatklinik wider. Darin ist festgehalten, dass organisatorische Vereinbarungen hinsichtlich der Bettenreservierung bzw. Operationsterminierung mit Mitarbeitern des Arztes und meist telefonisch erfolgen. Ob darüber hinaus organisatorische Maßnahmen erforderlich sind, ist im Einzelfall zu beurteilen. Aufgrund des glaubhaft gemachten vorliegenden Sachverhaltes ist der für diesen Tätigkeitsbereich der Frau H.-L. nötige Zeitaufwand nicht in Zweifel zu ziehen. Die Darlegung der Bp, dass die Tätigkeiten der Frau H.-L. in diesem Bereich gering und nicht aufwändig sind, wird durch den Hinweis auf die geringe Anzahl der Buchungen auf dem Jahreskontoauszug der Privatklinik nicht gestützt. Aus der Nennung der

Anzahl der Patienten, die durch den Bw. pro Jahr behandelt werden, ist nicht auf einen geringen Umfang der erforderlichen Organisationsmaßnahmen der Frau H.-L. zu schließen. Der Hinweis auf lediglich zwei erforderliche Telefonate zur Bettenreservierung bzw. Operationsterminisierung ist aus den vorliegenden Unterlagen nicht abzuleiten.

Im Zusammenhang mit der Tätigkeit des Bw. an der Privatklinik, gehört es zu den Aufgaben der Frau H.-L. die den Bw. betreffenden Honorarlisten der Klinik zu kontrollieren und den Zahlungsfluß zu überwachen. Diese monatlichen Listen wurden anlässlich der Zeugenaussage vor dem unabhängigen Finanzsenat vorgelegt und eingesehen. Die Tatsache des nicht unbeträchtlichen Umfanges dieses Materials wird auch durch das vorliegende Fax (samt Beilagen) der steuerlichen Vertretung der Privatklinik bestätigt. Diese führt an, dass aufgrund des Umfanges der Unterlagen lediglich der Detailnachweis zu einem Abrechnungsmonat exemplarisch dokumentiert wird. Die mehrseitigen monatlichen Honorarlisten finden ihren Niederschlag in jeweils einer (Monats-)Buchung auf dem Jahreskonto der Privatklinik. Um die Kontrolltätigkeit der Frau H.-L. hinsichtlich ihres Umfanges beurteilen zu können, ist nicht lediglich von den wenigen Buchungen auf dem Jahresabrechnungskonto der Privatklinik auszugehen, sondern es ist der gesamte Aufwand für die Kontrolle der diesen Buchungen zugrundeliegenden Listen zu berücksichtigen. Die Erstellung der Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung, das Belegwesen sowie damit verbundene Arbeiten erfolgen durch Frau H.-L. Wie der steuerliche Vertreter bestätigt, beschränkt sich seine Tätigkeit auf Beratung und Erstellung der jährlichen Steuererklärung. Die Tatsache, dass dafür an den steuerlichen Vertreter ein Honorar zu leisten ist und dies wiederum seinen Niederschlag in der Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung findet, entspricht den Vorgängen des Wirtschaftslebens. Dies führt aber nicht dazu die Angaben des Bw. sowie der Frau H.-L. hinsichtlich ihrer diesbezüglichen Tätigkeiten in Zweifel zu ziehen.

Zur Untermauerung ihrer Angaben bezüglich der Vorbereitung von Seminaren und Kongressen legte Frau H.-L. im Zuge des Berufungsverfahrens Unterlagen vor, aus deren Umfang und Inhalt zu schließen ist, dass deren Erstellung als zeitaufwändig zu beurteilen ist. Wie z. B. ein Vortrag durch den Bw. letztlich tatsächlich gestaltet bzw. gehalten wird ist für eine Beurteilung der im Vorfeld zu leistenden Arbeit der Frau H.-L. nicht maßgeblich.

Kosten - Nutzen: Mit der Angabe der Höhe der jährlich erzielten Einnahmen aus der Tätigkeit des Bw. in der Privatklinik ist hinsichtlich einer Begründung der Aberkennung des Dienstverhältnisses nichts zu gewinnen. Wollte man damit die Verhältnismäßigkeit der Kosten des Dienstverhältnisses zu den Einnahmen des Bw., d. h. deren wirtschaftlichen Nutzen, aufzeigen, wäre von einer Gegenüberstellung der Gesamtkosten des Dienstverhältnisses zur Gesamtsumme der Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit des Bw. und nicht nur von den Einkünften aus dem Teilbereich Honorare der Privatklinik auszugehen. Unabhängig davon ist

aber jedenfalls bei solchen Überlegungen zu berücksichtigen, dass selbst im Fall dass der angestrebte wirtschaftliche Erfolg nicht eintreten sollte, die berufliche Veranlassung der Ausgaben als gegeben zu beurteilen ist.

Fremdvergleich: Dazu ist festzustellen, dass der vorliegende Vertrag in der gleichen äusseren Form, d. h. in Form eines Dienstzettels, auch als zwischen Fremden üblich beurteilt werden kann. Im allgemeinen Wirtschaftsleben ist es durchaus üblich Dienstverhältnisse lediglich mittels Dienstzettels zu begründen, wenn darin sämtliche wesentliche Bestandteile (z. B. Dienstzeit, Dienstort, Gehalt, Aufgabenbereich) enthalten sind. Dies ist beim vorliegenden Dienstzettel der Fall.

Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH ist für die Beurteilung einer Leistungsbeziehung als Dienstverhältnis stets das tatsächlich verwirklichte Gesamtbild der vereinbarten Tätigkeit maßgebend, wobei auch der im Wirtschaftsleben üblichen Gestaltungsweise Gewicht beizumessen ist (VwGH 25.10.1994, 90/14/0184, VwGH 20.12.2000, 99/13/0223).

Wie aus dem Sachverhalt zu schließen ist, führte Frau H.-L. nicht blos gelegentliche Nebenarbeiten für den Bw. aus. Berücksichtigt man sämtliche Tätigkeitsbereiche für die Frau H.-L. zuständig ist, entspricht deren Arbeitsleistung nach Inhalt und Umfang der einer Ordinationshilfe vergleichbaren Tätigkeit und ist als weit über eine familienhafte Mitarbeit hinausgehend zu beurteilen. Dass der Bw. aufgrund seiner speziellen Facharzttätigkeit keine Ordination im herkömmlichen Sinn führt, stellt keinen Widerspruch zu dieser Beurteilung dar. Frau H.-L. wird unter Leitung und Weisung des Bw. tätig. Des weiteren kann den Ausführungen des Bw. beigeplichtet werden, dass die Entlohnung für die Teilzeitbeschäftigung der Frau H.-L., die sich nach dem Kollektivvertrag sowie deren Vordienstzeiten richtet, den Gegebenheiten des Arbeitsmarktes entspricht und damit nicht als unüblich bzw. überhöht zu beurteilen ist.

Unter Berücksichtigung des vorliegenden Sachverhaltes und dessen rechtliche Würdigung erfüllt die vorliegende Vereinbarung sämtliche Anforderungen, die an Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen gestellt werden. Es liegen keine Gründe vor, die Anerkennung des Dienstverhältnisses aus steuerlicherrechtlicher Sicht zu versagen.

Der Berufung zu Tz. 22 ist daher stattgegeben.

Einkommensteuer-Vorauszahlungen 2002

Die für die Festsetzung der Vorauszahlungen maßgeblichen Bemessungsgrundlagen betreffen das Jahr 1999. Die Vorauszahlungen für das Jahr 2002 werden entsprechend dem Ergebnis der Berufungsentscheidung hinsichtlich des Jahres 1999 angepasst.

Gem. § 45 (1) EStG 1988 ist die maßgebliche Abgabenschuld in Höhe von Euro 46.843,82 (ÖS 644.585,00) um 14% zu erhöhen. Der so ermittelte Betrag an Vorauszahlungen in Höhe von Euro 53.401,95 ist nach § 121 (5) Z 2 EStG 1988 idF des Budgetbegleitgesetzes 2001 um 20% zu erhöhen. Daraus ergeben sich Vorauszahlungen für die Einkommensteuer in Höhe von Euro 64.082,34.

Dem Antrag des Bw. wird somit stattgegeben.

Wien, 1. September 2003