

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch die Richterin MMag. Elisabeth Brunner über die Beschwerde vom 18.5.2016 der A***B***, vertreten durch Mag. Ernestine Janich-Böhm, Hauptstraße 70 b, 2371 Hinterbrühl, gegen die Bescheide vom 13.4.2016 des Finanzamtes Baden Mödling (nunmehr Finanzamt Österreich) betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2011, 2012 und 2013, Steuernummer 00-1234*** zu Recht:

Der Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art 133 Abs 4 B-VG ist nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Verfahrensgang:

Die Beschwerdeführerin ist Fachärztin. Sie hat in den Jahren 2011 und 2012 jeweils ua € 36.000 und 2011 weitere € 6.600 als Instandhaltungsaufwand gewinnmindernd geltend gemacht. Diese Aufwendungen wurden von der Betriebsprüfung nicht anerkannt. Nach Ansicht der Betriebsprüfung sei Grundlage für diese Aufwendungen ein mit einer GmbH abgeschlossener Service-, Leistungs- und Garantievertrag. Gesellschafter-Geschäftsführer der GmbH mit einem 24 %igen Anteil sei der Ehemann der Beschwerdeführerin, die zu 76 % Gesellschafterin der GmbH sei. Bezugnehmend auf das bestehende Naheverhältnis hielten die Aufwendungen in Art und Umfang einem Fremdvergleich nicht stand. Dem Gewinn seien daher 2011 € 42.600 und 2012 € 36.000 hinzuzurechnen.

Auch seien Mietzahlungen aufgrund eines Mietvertrags mit der GmbH über die Vermietung von Räumlichkeiten für eine Privatordination der Beschwerdeführerin steuerlich nicht abzugsfähig. Es sei unglaublich und auch nicht fremdüblich über Jahre Miete für eine Privatordination zu bezahlen, neben einer voll ausgelasteten Kassenordination und bei fehlender Rentabilität, zumal es sich bei der Wohnung um Haupt- bzw Nebenwohnsitz des Ehemanns handle. Der Gewinn der Jahre 2011 und 2012 sei daher um jeweils € 5.760 zu

erhöhen.

Die sonstigen Mietaufwendungen seien für ein Lager, in dem nach Angaben der Beschwerdeführerin Ordinationsmöbel, Ordinationsbedarf und Ordinationsverbrauchsmaterialien gelagert seien, angefallen. Der Mietvertrag sei mit der GmbH abgeschlossen. Das diesbezügliche Vorbringen der Beschwerdeführerin sei unglaubwürdig, auch halte das Mietverhältnis einem Fremdvergleich nicht stand. Eine betriebliche Veranlassung habe somit nicht glaubhaft nachgewiesen werden können. Dem Gewinn seien die Mietaufwendungen hinzuzurechnen (2011 und 2012 jeweils € 5.040 und 2013 € 2.100).

In der gegen die auf Grundlage der Feststellungen der Betriebsprüfung erlassenen Einkommensteuerbescheide 2011 bis 2013 gerichteten Beschwerde wendete die Beschwerdeführerin zusammengefasst ein, die von der GmbH durchgeführten Arbeiten seien stundenmäßig aufgezeichnet. So seien im Jahr 2011 laut Arbeitsscheinen 300,50 Stunden und im Jahr 2012 laut Arbeitsscheinen 295,50 Arbeitsstunden, jeweils ohne Wegzeitstunden angefallen. Mit Wegzeitstunden wären pro Jahr im Durchschnitt 400,25 Stunden angefallen. Daraus ergäbe sich ein Nettostundensatz von € 67,46. Es sei nicht nachvollziehbar, wieso diese Umstände einem Fremdvergleich nicht standhielten.

Die im Jahr 2011 angefallenen weiteren € 6.600 beträfen eine Rechnung der GmbH in der die Generalrenovierung der Ordination, Management und Ausschreibungskosten verrechnet worden seien.

Zur Anmietung der Privatordination führte die Beschwerdeführerin aus, es sei Tatsache, dass sie eine bei der Ärztekammer eingetragene (Privat)Ordination betrieben habe. Es könne nicht sein, dass sich die Betriebsprüfung über Tatsachen hinwegsetze und die Ordinationsräumlichkeiten als privat veranlasst ansehe und als steuerlich nicht abzugsfähig beurteile.

Die Mietverhältnisse der Lagerräumlichkeiten seien von der Betriebsprüfung nicht richtig dargestellt. Die GmbH habe lediglich einen Raum des Lagers an die Beschwerdeführerin vermietet. Dort habe die Beschwerdeführerin die alten Ordinationstüren, Ordinationsliegen, Verbandsmaterial, alte Krankenakten usw gelagert.

Nach abweisender Beschwerdevorentscheidung stellte die Beschwerdeführerin den Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht (Vorlageantrag).

Auf Vorhalt des Bundesfinanzgerichts legte die Beschwerdeführerin folgende Unterlagen vor:

- Arbeitsscheine für vom Ehemann der Beschwerdeführerin für die GmbH durchgeführte Arbeiten für den Zeitraum 2011 bis 2013;
- die Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen der Jahre 2014 bis 2016;
- den Angestellten-Dienstvertrag der Beschwerdeführerin mit ihrem Ehemann, B***, sowie dessen Urlaubsscheine;
- den Mietvertrag von B*** mit der B*** GmbH über die Lagerräumlichkeiten;
- für den Zeitraum 2012 bis 2016 Rechnungen und Zahlungsbelege über Dienstleistungen und

Serverreparaturen von anderen (EDV)Dienstleistern als der B*** GmbH bzw B***;
- für die Jahre 2011 bis 2016 jährlich 2 bis 4 Rechnungen der Firma EDV***AA den Servicevertrag betreffend;
- eine Aufteilung der Privathonorare der Jahre 2011 bis 2013 auf die Privatordination und die allgemeine Ordination.

Diese Unterlagen wurden dem Finanzamt mit der Gelegenheit zur Stellungnahme übermittelt. Eine Stellungnahme ist nicht erfolgt.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Strittig ist die Anerkennung von Aufwendungen

- für Instandhaltungsarbeiten durch die B*** GmbH, deren Gesellschafter-Geschäftsführer der Ehemann der Beschwerdeführerin war,
- für die (Unter)Miete für Räumlichkeiten einer Privatordination, an deren Adresse B*** seinen Haupt- bzw Nebenwohnsitz hatte – Vermieter: B*** GmbH und
- für die (Unter)Miete eines Lagerraumes – Vermieter: B*** GmbH.

Beweis wurde erhoben durch Einsichtnahme in den vom Finanzamt vorgelegten Veranlagungsakt, insbesondere die dargestellten Bescheide des Finanzamtes, die Rechtsmittelschriftsätze und Vorhaltsbeantwortungen der Beschwerdeführerin (samt Beilagen) bzw deren steuerlicher Vertreterin, insbesondere den Service-Leistungs-Garantie-Vertrag vom 15.12.2002 mit der B*** GmbH, die Arbeits Scheine 2011 bis 2013 der B*** GmbH, die Rechnungen der B*** GmbH und von sonstigen EDV-Dienstleistern, die Mietverträge Wohnung XX*** und Lager ZZ*** mit der B*** GmbH, den Arbeitsbogen der Prüferin, sowie in den elektronischen Akt des Finanzamtes, insbesondere das Abgabekonto der Beschwerdeführerin. Danach steht folgender **Sachverhalt** fest:

Die Beschwerdeführerin ist Fachärztin mit einer Kassenordination im 20. Wiener Gemeindebezirk, in der sie auch in untergeordnetem Ausmaß Privatleistungen erbrachte.

Die Beschwerdeführerin war zu 76 % Gesellschafterin der B*** GmbH (in der Folge kurz: GmbH). B*** ist der Ehemann der Beschwerdeführerin. Er war an der GmbH zu 24 % beteiligt und deren alleiniger Geschäftsführer. Die Gesellschaft wurde am 12.12.2014 mit Generalversammlungsbeschluss aufgelöst und mit Datum 9.9.2015 im Firmenbuch gelöscht (*Firmenbuch - Firmenbuchnummer FN 123***x*).

B*** ist bei der Beschwerdeführerin im Rahmen eines Dienstverhältnisses angestellt. Das Beschäftigungsausmaß beträgt 15 Wochenstunden, das entspricht einer jährlichen Arbeitszeit von durchschnittlich rund 630 Stunden. Im Rahmen dieses Dienstverhältnisses leistete er kleine Reparaturarbeiten in der Ordination, an Inventar und Ausstattung, Botenwege, Besorgung von Ordinationsbedarf, Bestellwesen, Reinigung, Entsorgungen, Instandhaltung und Instandsetzung

und Facility Management (*Angestellten-Dienstvertrag, undatiert*). Das vereinbarte Gehalt beträgt € 400 brutto pro Monat.

Die Beschwerdeführerin hat mit der GmbH einen als „*Service-Leistungs-Garantie-Vertrag (SLGV) für das gesamte EDV System inklusiv Drucker und Server Verbrauchsmaterial für die Ordination ...*“ bezeichneten Vertrag mit Datum 15.12.2002 abgeschlossen. Darin ist einerseits eine *Betreuungsgarantie* enthalten, wonach die GmbH die Betreuung der technischen Geräte inklusive EDV zur „*jeweils monatlich pauschalierten Gebühr*“ garantiert. Andererseits beinhaltet der Vertrag eine *Wartungspauschalvereinbarung* mit einem vereinbarten Wartungsentgelt in Form eines „*jährlichen Pauschalbetrags*“, der von der GmbH vorgeschrieben wird. Ebenso vereinbart ist, dass das Entgelt im Vorhinein verrechnet wird.

Abgerechnet und bezahlt wurden die sich aus dem Vertrag ergebenden Leistungen der GmbH in den Jahren 2011 und 2012 pauschal in einer Summe mit € 30.000,00 plus Umsatzsteuer („*monatlich 2.500,00*“) jeweils im Vorhinein für 2012 mit Rechnung vom 5.12.2011 und für 2013 mit Rechnung vom 22.11.2012. Als Leistungsbeschreibung wird ohne Aufgliederung lediglich auf sämtliche vereinbarten EDV-Dienstleistungen verwiesen. Ein Hinweis auf Arbeitsscheine findet sich nicht auf den Rechnungen.

Aus den nach Vorhalt dem Bundesfinanzgericht vorgelegten Arbeitsscheinen für 2011 bis 2013 ergeben sich jährlich - in allen drei Streitjahren - rund 400 Stunden (Arbeitsstunden inklusive Wegzeiten: 2011: 401 Stunden; 2012: 390,5 Stunden; 2013: 374,5 Stunden).

Mit Stichtag 31.12.2013 war in der Ordination folgende EDV Ausstattung vorhanden (*Anlageverzeichnis, Konto 430*):

- 4 Flachbildschirme, Anschaffung 2002
- 1 Notebook x-5 Gericom, Anschaffung 2007
- 1 PC-System Athlon X2, Anschaffung 2012
- 1 Server, Anschaffung 2013
- 1 Computer, Anschaffung 2013
- 1 Fujitsu Esprimo P410, Anschaffung 2013

Die gesamten Anschaffungskosten betrugen € 8.786,24. Der Buchwert zum Stichtag 31.12.2013 betrug für diese Geräte in Summe € 5.638,93.

Die Beschwerdeführerin hatte in den Streitjahren mit der Firma EDV***AA (ab 2012 umfirmiert in EDV***BB) einen Servicevertrag mit einem monatlich fixen Servicebetrag, der von der Beschwerdeführerin regelmäßig überwiesen wurde. Sonderleistungen bzw nicht in der Servicevereinbarung enthaltene Arbeiten wurden gesondert in Rechnung gestellt (zB für *Softwaresupport am 16.3.2012; für Serverinstallation am 18.2.2013*).

Daneben wurden in den Streitjahren auch von weiteren Fremdfirmen diverse EDV-Dienstleistungen wie Serverreparaturen durchgeführt (*siehe zB Rechnung der Firma O***M***, EDV-Handelsfirma vom 2.10.213; Rechnung der Firma C***U*** vom 7.3.2012 – Belege für 2011 konnte die Beschwerdeführerin nicht mehr auffinden*).

Der Inhalt des Service-Leistungs-Garantie-Vertrages (SLGV) ist weder klar noch zweifelsfrei. Ein derartiger Vertrag wäre unter Fremden unter diesen Bedingungen nicht abgeschlossen worden.

Für die geltend gemachten Aufwendungen von € 6.600 im Jahr 2011 für Maler- und Lackiererarbeiten der GmbH, durchgeführt vom Ehemann liegt kein Vertrag vor, es existiert lediglich eine Rechnung der GmbH über die „*Generalrenovierung der Ordination, Management und Ausschreibungskosten*“ (Rechnung vom 5.12.2011).

Sämtliche Leistungen des Ehemanns der Beschwerdeführerin sind im Rahmen des bestehenden Dienstverhältnisses abgegolten, bzw sind allfällige über das Dienstverhältnis hinausgehende Leistungen familienhaft veranlasst.

Miete Wohnung ZZ***: Der Ehemann der Beschwerdeführerin war Hauptmieter einer ca 81 m² großen Wohnung, die er an die GmbH untervermietet hatte. An der Adresse hatte er bis 9.12.2011 seinen Hauptwohnsitz und ab 9.12.2011 einen Nebenwohnsitz gemeldet (*Zentrales Melderegister*). Der von der Beschwerdeführerin vorgelegte Mietvertrag vom 1.10.2005 zwischen ihr als Mieterin von ca 63 m² dieser Wohnung und der GmbH sieht ein Mietverhältnis auf unbestimmte Zeit vor. Der monatliche vereinbarte Mietzins ab 1.1.2006 beträgt € 400 zuzüglich 20 % Mehrwertsteuer inklusive Betriebskosten, ohne Indexklausel. Die Miete wurde im Nachhinein in einer Summe für ein ganzes Kalenderjahr verrechnet (*zB Rechnung vom 22.11.2012 für Jänner bis Dezember 2012*). Die Zahlungen erfolgten ebenfalls in einer Summe für ein ganzes Kalenderjahr im Nachhinein. Ein derartiger Mietvertrag wäre vermierterseitig unter Fremden aufgrund des Zahlungsverzugs längst gekündigt worden bzw unter diesen Bedingungen nicht abgeschlossen worden.

Miete Lager: Der Ehemann der Beschwerdeführerin war Mieter eines Lagers mit einer Fläche von 138,33 m². Einen 47 m² großen Lagerraum dieses Lagers hat er an die GmbH untervermietet. Der von der Beschwerdeführerin vorgelegte, undatierte Mietvertrag zwischen ihr als Mieterin und der GmbH über diesen Lagerraum sieht ein Mietverhältnis auf unbestimmte Zeit und einen monatlichen Mietzins ab 1.1.2003 von € 350 zuzüglich 20 % Mehrwertsteuer und zuzüglich Betriebskosten vor. Der Mietzins ist laut diesem Vertrag nach dem Verbraucherpreisindex 1986 wertgesichert, Bemessungsgrundlage ist die Indexziffer für März 2003. Die reine Miete (ohne Betriebskosten) wurde im Nachhinein in einer Summe für ein ganzes Kalenderjahr verrechnet (*zB Rechnung vom 22.11.2012 für Jänner bis Dezember 2012*). Die Zahlungen erfolgten ebenfalls in einer Summe für ein ganzes Kalenderjahr im

Nachhinein. Beahlt wurden jährlich € 5.040 (€ 350 mal 12). Ein derartiger Mietvertrag wäre unter Fremden unter diesen Bedingungen nicht abgeschlossen worden.

Diese Feststellungen gründen sich auf die angeführten Beweismittel sowie auf folgende **Beweiswürdigung:**

Die Feststellung, dass die Beschwerdeführerin in untergeordnetem Ausmaß Privatleistungen erbracht ist unstrittig und ergibt sich aus den erklärten Privathonoraren, die im Verhältnis zu den abgerechneten Kassenumsätzen untergeordnet sind. Die Erbringung der Privatleistungen (ausschließlich) in ihrer Kassenordination ergibt sich daraus, dass es über die bloße Behauptung der Beschwerdeführerin hinaus keine nachvollziehbaren Anhaltspunkte für die Nutzung anderer Ordinationsräumlichkeiten gibt, mit Ausnahme eines, wie unten (*Mietvertrag Privatordination*) ausgeführt wird, fremdunüblichen und unglaubwürdigen Mietvertrags und einer Bestätigung der Ärztekammer über eine Qualitätsevaluierung.

Die Feststellungen betreffend die Anteilsverhältnisse und die Geschäftsführung der GmbH sind unstrittig. Die Auflösung und die Löschung samt Datum sind einem Auszug aus dem Firmenbuch entnommen. Dem Firmenbuch kommt erhöhte Beweiskraft zu.

Unstrittig sind auch die Feststellungen zum Dienstverhältnis von B***. Diese Feststellungen beruhen weitgehend auf dem Vorbringen der Beschwerdeführerin.

Zum Service-Leistungs-Garantie-Vertrag (SLGV) vom 15.12.2002 ist Folgendes auszuführen: In diesem Vertrag ist die Höhe des Entgelts nicht geregelt. Für den ersten Teil des Vertrages, die „*Betreuungsgarantie*“ ist lediglich allgemein von einer „*über Auftrag des Kunden, jeweils monatlich pauschalierten Gebühr*“ die Rede. Es ist nicht erkennbar, unter welchen Voraussetzungen oder wann ein Auftrag des Kunden (der Beschwerdeführerin) erfolgen und zu der pauschalierten Gebühr führen kann. Nicht ersichtlich ist zudem, wie sich die Gebühr im Falle eines Auftrags des Kunden ergeben könnte. Es ist realitätsfern und widerspricht jeglichem wirtschaftlichen Handeln, dass der Unternehmer Art, Umfang oder Zeitpunkt einer Leistungserbringung zu der er vertraglich verpflichtet ist („*über Auftrag des Kunden*“) in keiner Weise einschätzen kann. Ebenso realitätsfern ist, dass der Kunde über die mögliche Höhe einer sich aus einem Vertrag ergebenden pauschalierten Gebühr völlig im Unklaren bleibt.

Offensichtlich ist aus diesem Titel in den Streitjahren auch nie ein Auftrag des Kunden erfolgt, und daher keine Gebühr angefallen, da eine solche im gesamten Rechenwerk der Beschwerdeführerin nicht aufscheint.

Für den Teil „*Wartungspauschalvereinbarung*“ ist laut Vertrag als Entgelt ein jährlicher, von der GmbH vorgeschriebener Pauschalbetrag vorgesehen, der jährlich im Vorhinein verrechnet werden soll. Eine Konkretisierung, auch nur wie sich zB der Pauschalbetrag ergeben könnte, fehlt völlig. Die im Vertrag getroffene Regelung, wonach das Entgelt im Vorhinein verrechnet wird, lässt darauf schließen, dass der Pauschalbetrag wohl nur völlig losgelöst vom tatsächlichen Material- und Arbeitsaufwand einseitig von der GmbH frei festgesetzt werden

könnte. Umso unüblicher ist, dass wenn schon kein konkreter oder zumindest irgendwie errechenbarer Betrag vereinbart ist.

Die pauschale Verrechnung von jeweils € 36.000 für Jänner 2012 bis Dezember 2012 bzw für Jänner 2013 bis Dezember 2013 erfolgte mit Rechnung vom 5.12.2011, bzw vom 22.11.2012.

Die Leistungsbeschreibung lautet: „*Laut Vertrag vom 15.12.2002 verrechnen wir Ihnen vereinbarungsgemäss für sämtliche EDV-Dienstleistungen monatlich € 2.500,-- netto ab Jänner 2012 (bzw 2013) bis Dezember 2012 (bzw 2013)*“. Im Jahr 2013 erfolgte keine Verrechnung im Vorhinein für 2014, dementsprechend finden sich keine derartigen Aufwendungen.

Die Beschwerdeführerin begründet im Vorlageantrag vom 2.7.2018 den erhöhten Serviceaufwand in den Jahren 2011 und 2012 (jeweils € 36.000) mit massiven EDV-Problemen (Systemausfällen) durch die Umstellung der Telefonleitung, die Inanspruchnahme privater Telefonanbieter und den Einsatz der E-Card in den Jahren rund um 2008, etc. Durch den häufigen Ausfall von Geräten und Leitungen sei es 2011 und 2012 zu Umsatzrückgängen gekommen, erst im Jahr 2014 habe wieder ein Umsatzanstieg verzeichnet werden können. Dem ist zu erwidern, dass ein erhöhter Serviceaufwand in den Jahren 2011 und 2012 nicht erkannt werden kann. Den Arbeitsscheinen ist ein in den Jahren 2011, 2012 und 2013 in etwa gleichbleibender Zeitaufwand zu entnehmen. Darüber hinaus sind die im Jahr 2012 verbuchten und bezahlten € 36.000 für Leistungen des Jahres 2013 angefallen (Rechnung vom 22.11.2022). Die Umsatzentwicklung lässt sich mit dem diesbezüglichen Vorbringen der Beschwerdeführerin (*Vorlageantrag*) von einem Umsatzeinbruch in den Jahren 2011 und 2012 und einem Umsatzanstieg im Jahr 2014 nicht in Einklang bringen. Den Umsatzsteuerbescheiden ist nämlich folgende Umsatzentwicklung zu entnehmen:

2008	556.824,53
2009	598.572,08
2010	600.100,68
2011	619.232,18
2012	608.078,95
2013	593.222,80
2014	599.383,04
2015	568.894,72

Es bestehen erhebliche Zweifel an der Ernsthaftigkeit einer Leistungsbeziehung zwischen der Beschwerdeführerin und der GmbH. Es ist unglaubwürdig, dass Leistungen vom Ehemann der Beschwerdeführerin im behaupteten Umfang überhaupt erbracht wurden. Die Anschaffungskosten für die gesamte EDV Ausstattung betrugen, wie festgestellt und dem

Anlageverzeichnis entnommen € 8.786,24. Für Wartung und Instandhaltung dieser EDV-Infrastruktur nahezu das Vierfache der Anschaffungskosten aufzuwenden, ist nicht nachvollziehbar. Zu den € 30.000 netto allein für den Vertrag mit der GmbH kommen, wie festgestellt weitere Aufwendungen für Fremdleister (zB Servicevertrag EDV***AA), für im Wesentlichen gleiche Dienstleistungen, die teilweise an denselben Tagen, aber zu unterschiedlichen Zeiten durchgeführt wurden. So sind beispielsweise am 16.3.2012 von 17.30h bis 20.30h Dienstleistungen auf dem *Arbeitsschein der GmbH* vermerkt, am selben Tag verrechnete die Firma C***U*** Dienstleistungen von 9.30h bis 16.45h (*Rechnung vom 20.3.2012*) und die Firma EDV***BB 2 Arbeitsstunden plus 1 Stunde Termin (*Rechnung vom 20.3.*); oder am 18.2.2013 GmbH von 19h bis 20h (*laut Arbeitsschein der GmbH*) und von der Firma C***U*** ab 9 Uhr 5,75 Stunden (*Rechnung vom 18.2.2013*).

Die Beschwerdeführerin bringt vor, aus Benchmark-Studien über Arztpraxen sei ersichtlich, dass die Kosten einer Ordination in einem bestimmten Verhältnis zum Umsatz stünden, wovon sich ableiten lasse, dass Instandhaltungs- bzw Wartungskosten der Telefon- und EDV-Einrichtung sowie der Software mit einem prozentuellen Anteil von durchschnittlich 2 % vom Umsatz angenommen werden könnten. Dazu ist anzumerken, dass dieses, im Übrigen unbelegte Vorbringen für den Durchschnitt zutreffen mag. Die Möglichkeit einer pauschalen steuerlichen Berücksichtigung von Benchmarks von Arztpraxen kann dem Einkommensteuergesetz aber nicht entnommen werden. Aufwendungen, die die Steuerlast reduzieren sollen sind vielmehr im Einzelnen nachzuweisen oder wenigstens glaubhaft zu machen. Mit dem allgemeinen Hinweis auf Durchschnittswerte gelingt dies der Beschwerdeführerin nicht. Es wird vielmehr der Eindruck erweckt, mit den pauschalen jährlichen Abrechnungen den Durchschnittswert rechnerisch erreichen zu wollen. In diesem Zusammenhang wird darauf hingewiesen, dass in den Jahren 2014 bis 2016 bei in etwa unverändert hohen Umsätzen für diese Leistungen nur mehr zwischen € 10.000 und € 13.000 erklärt wurden.

Das gleichfalls unbelegte Vorbringen, wonach Aufwendungen für Druckerpatronen und Toner im Vertrag mit der GmbH inkludiert seien und mit etwa € 3.000 anzunehmen seien, ist weder nachvollziehbar noch glaubwürdig. Dem Vertrag ist bestenfalls der Überschrift zu entnehmen, dass auch Verbrauchsmaterial inkludiert sei. Auch dafür fehlt im Vertrag jede auch nur annäherungsweise betragsmäßige Konkretisierung, wie es im allgemeinen Geschäftsverkehr üblich ist. Lieferscheine, Rechnungen oder Zahlungsbelege sind ebenso nicht vorhanden, bzw wurden nicht vorgelegt. Mit diesem, erst im Beschwerdeverfahren erstmals erstatteten Vorbringen bleibt die Beschwerdeführerin auf Behauptungsebene. Derartige Aufwendungen fallen erfahrungsgemäß regelmäßig in Arztordinationen für Drucker, Kopierer, Faxgeräte oder dergleichen an. Es wird davon ausgegangen, dass Aufwendungen für Toner oder Druckerpatronen angefallen sind. Diese sind gegebenenfalls, nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts richtig in den Aufwendungen für Büromaterial (*vgl Konto 7600 zB*

„Toner“, „Pagro“, „Libro“, „Media Markt“), Instandhaltung (vgl Konto 7200 zB „Conrad“, „Hartlauer“), bzw allenfalls für geringwertige Wirtschaftsgüter enthalten.

Im Gegensatz zu dem Servicevertrag mit der eigenen GmbH beinhaltet der Servicevertrag mit einer der oben genannten Fremdfirmen (EDV***AA) einen monatlich fixen Servicebetrag auch für EDV-Dienstleistungen, der auch regelmäßig monatlich überwiesen wurde. Der exakte Inhalt dieses Vertrages, insbesondere welche Leistungen vereinbart sind, kann nicht festgestellt werden, da der Vertrag von der Beschwerdeführerin laut deren Vorbringen nicht auffindbar ist. Verrechnet wurden ua ein „*monatlicher Servicebeitrag Praxissoftware und ein monatlicher Servicebeitrag e-Card-Basis-Modul*“. Sonderleistungen dieser und auch zumindest zweier weiterer oben genannter (EDV-)Fremdfirmen wurden extra und zeitnah bei Leistungserbringung in Rechnung gestellt und bezahlt. Diese Feststellungen ergeben sich aus den vorliegenden Rechnungen und aus dem diesbezüglichen Vorbringen der Beschwerdeführerin zB in ihrem Schreiben vom 22.10.2024.

Aus all diesen Umständen ergibt sich die Feststellung, dass der Inhalt des Vertrages weder klar noch zweifelsfrei ist, was keinen anderen Schluss zulässt, als dass ein derartiger Vertrag unter Fremden unter diesen Bedingungen nicht abgeschlossen worden wäre.

Zu den erklärten an die GmbH gezahlten € 6.600 brutto (€ 5.500 netto) im Jahr 2011: Dabei handelt es sich laut Beschwerdeführerin um die Abgeltung für Maler- und Lackiererarbeiten der GmbH, die von ihrem Ehemann ausgeführt worden sein sollen. Diese Arbeiten sind gegebenenfalls als im Rahmen der familienhaften Mitarbeit, bzw des Dienstverhältnisses erbracht zu beurteilen. Eine nach außen ausreichend zum Ausdruck kommende Vereinbarung liegt jedenfalls nicht vor. Laut Beschwerdevorbringen habe ein eingeholter Kostenvoranschlag für diese Arbeiten € 7.350 netto ausgemacht, was zu teuer erschienen sei. Daher habe der Ehemann der Beschwerdeführerin diese Arbeiten (für die GmbH) ausgeführt. Das Vorbringen ist unglaublich. Malen und Lackieren gehört nicht zum Geschäftsgebiet der GmbH. Ebenso wenig ist, soweit ersichtlich der Ehegatte der Beschwerdeführerin gelernter Maler und Lackierer. Die Nettodifferenz zu einem professionellen Malerbetrieb von unter € 2.000, die steuerlich als Betriebsausgabe berücksichtigt würden, macht bei den gegebenen Einkommensverhältnissen die dargelegte Entscheidung, mit den Arbeiten die eigene GmbH zu beauftragen, weder nachvollziehbar noch glaubhaft. Bemerkt wird dazu, dass nach dem Beschwerdevorbringen die Materialien, wie Farben und Lacke aufwandswirksam verbucht wurden, was die Differenz zum Professionisten weiter relativiert. Darüber hinaus ist der vorgelegten Rechnung vom 5.12.2011 nicht zu entnehmen, dass der verrechnete Betrag (nur) für Maler- und Lackiererarbeiten angefallen ist. Vielmehr lautet diese auf „*Generalrenovierung der Ordination, Management, Überwachung, Ausschreibungskosten*“, mit einer „*Pauschale*“ von € 5.500 netto. Die Leistungsbeschreibung trifft auch nicht einmal auf die behaupteten durchgeführten Arbeiten zu. Mit Malen und Lackieren allein findet noch keine Generalrenovierung statt. Entgegen der Leistungsbeschreibung in der Rechnung hat die GmbH

jedenfalls keine Generalrenovierung durchgeführt, da mit einem Teil einer „Generalrenovierung“, das Bodenverlegen samt Material ein Professionist aus Ungarn beauftragt wurde. Allfällige Hilfs- und Unterstützungsleistungen des Ehemanns bei der Renovierung der Ordination gehen jedenfalls nicht über den Rahmen des Dienstverhältnisses bzw der familienhaften Mitarbeit hinaus.

Zusammengefasst liegen eine Reihe von unüblichen und teilweise widersprüchlichen Umständen vor:

- alle Rechnungen der GmbH sind jeweils zum Jahresende datiert und bezahlt;
- im Gegensatz zur Behauptung eines erhöhten Serviceaufwands in den Jahren 2011 und 2012 entsprechen die Arbeitsstunden laut Arbeitsscheinen in diesen Jahren 2011 und 2012 in etwa denen von 2013;
- laut Beschwerdeführerin erhöhte Aufwendungen von € 36.000 wurden gerade auch für 2013 verrechnet, wo doch laut Beschwerdeführerin ein erhöhter Serviceaufwand nur 2011 und 2012 angefallen sein soll;
- entgegen dem Beschwerdevorbringen waren in den Jahren 2011 und 2012 keine Umsatzeinbrüche zu verzeichnen;
- Arbeitsscheine für die Jahre 2011 bis 2013 vorgelegt wurden, obwohl genauso pauschal verrechnet wurde wie ab 2014; die Beschwerdeführerin begründet nämlich das Nichtvorlegen von Arbeitsscheinen ab 2014 mit der pauschalen Verrechnung;
- im Vorlageantrag wurde vorgebracht, es würden verstärkt Termine mit Privatpatienten in der Privatordination vereinbart, was der von der Beschwerdeführerin vorgenommenen Honoraraufteilung auf die beiden Standorte nicht entnommen werden kann, da bei 2011 bis 2013 insgesamt steigenden Privathonoraren; die im selben Zeitraum- folgte man der Aufteilung der Beschwerdeführerin - in der Privatordination erzielten sind rückläufig;
- die Beschwerdeführerin gibt an, die GmbH wäre im Jahr 2013 liquidiert worden, was nicht den Daten im Firmenbuch entspricht (Auflösungsbeschluss 12.12.2014).

In der Gesamtzusammenschau aller dargelegten Umstände und aufgezeigten Widersprüche liegt es für das Bundesfinanzgericht auf der Hand, dass etwaige vom Ehemann über sein Dienstverhältnis hinaus erbrachte Leistungen ausschließlich familienhaft veranlasst sind.

Miete Wohnung ZZ***:

Die Feststellung, dass der Mietvertrag vermierterseitig unter Fremden längst gekündigt worden bzw unter Fremden unter diesen Bedingungen nicht abgeschlossen worden wäre, ergibt sich schon allein aus dem fortgesetzten Zahlungsverzug, da die Zahlungen vertragswidrig nicht monatlich, sondern jährlich und im Nachhinein erfolgten. Darüber hinaus fehlt gegenständlich eine Indexklausel, die nach der allgemeinen Lebenserfahrung bei auf unbestimmte Zeit abgeschlossenen Mietverträgen unter Fremden üblich ist. Unüblich ist auch die Art der Vermietung als Unter-Untervermietung. Hauptmieter ist der Ehemann der Beschwerdeführerin, der die Wohnung an die „eigene“ GmbH untervermietet, die ca 2/3 der

Wohnung wieder an die Beschwerdeführerin unter-untervermietet, ohne daraus einen Vorteil zu erzielen. Die vorliegende Qualitätsevaluierung der Ordinationsräumlichkeiten durch die Ärztekammer schließt nicht aus, dass die Räumlichkeiten tatsächlich nicht als Ordination genutzt wurden. Für den Standpunkt der Beschwerdeführerin ist daher aus dieser Bestätigung nichts zu gewinnen. Selbst wenn die Räumlichkeiten als Ordination genutzt worden wären, bleibt der Mietvertrag fremdunüblich.

Miete Lager XX***:

Der Ehemann der Beschwerdeführerin hat den gegenständlichen Lagerraum an die GmbH untervermietet, die diesen Lagerraum an die Beschwerdeführerin unter-untervermietet. Beide Mietverträge, dh der zwischen dem Ehemann und der GmbH abgeschlossene, als auch der zwischen der GmbH und der Beschwerdeführerin sind wortident, inklusive der Höhe des Mietzinses. Schon allein dieser Umstand macht den Mietvertrag der Beschwerdeführerin unüblich und wäre so unter Fremden nicht in der Art abgeschlossen worden. Der Mietzins beträgt laut den Verträgen ab 1.1.2003 € 350 pro Monat netto, mit dem Verbraucherpreisindex 1986 wertgesichert, Indexzahl März 2003 zuzüglich Betriebskosten. Gezahlt wurde in einem Betrag auf einmal im Nachhinein (*zB Rechnung vom 22.11.2012 für Jänner bis Dezember 2012*). Der jährlich gezahlte Betrag von € 5.040 brutto entspricht der zwölfwachen Bruttomiete (350 mal 12 + 20 %). Das heißt die Zahlungen erfolgten ohne die vereinbarte Indexanpassung und ohne Betriebskosten. Allein bei Indexanpassung würde die monatliche Nettomiete ohne Betriebskosten laut dem Ergebnis des Indexrechners der Statistik Austria ab Jänner 2011 € 404,60, ab Jänner 2012 € 415,80 und ab Jänner 2013 € 427 ausmachen. Eine fremde Vermieterin hätte üblicherweise nicht ohne einen Aufschlag weiter vermietet und schon überhaupt nicht einen Verlust in Kauf genommen wie gegenständlich die GmbH. Die GmbH hätte nämlich als Mieterin den Mietzins indexangepasst und zusätzlich mit Betriebskosten zu zahlen. Ob und in welchem Umfang tatsächlich Ordinationsmaterial gelagert war, kann mangels steuerlicher Auswirkung dahingestellt bleiben.

Rechtlich folgt daraus:

Bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen müssen eindeutige Vereinbarungen vorliegen, die eine klare Abgrenzung zwischen Einkommenserzielung und Einkommensverwendung zulassen, wobei entsprechende Zweifel an der steuerlichen Tragfähigkeit zu Lasten des die Betriebsausgaben (Werbungskosten) begehrenden Steuerpflichtigen gehen. Bei nahen Angehörigen fehlt es in der Regel an dem zwischen Fremden üblicherweise bestehenden Interessensgegensatz, der aus dem Bestreben von Vorteilsmaximierung jedes Vertragspartners resultiert. Eine Vereinbarung, die nach außen nicht hinreichend zum Ausdruck kommt, kann zu einer willkürlichen Herbeiführung steuerlicher Folgen führen könnte. Kein eindeutiger, klarer und zweifelfreier Inhalt verhindert eine klare Abgrenzung zwischen der steuerlich relevanten Einkommenserzielung und der steuerlich unbeachtlichen Einkommensverwendung. Eine Vereinbarung, die unter Familienfremden unter den gleichen Bedingungen nicht abgeschlossen

worden wäre, weist auf eine familienhafte Veranlassung hin, die steuerlich nicht anerkannt wird.

Verträge zwischen nahen Angehörigen werden daher - selbst bei zivilrechtlicher Gültigkeit - für den Bereich des Steuerrechts nur dann anerkannt, wenn sie

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen (Publizitätswirkung),
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben, und
- zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (Fremdvergleich).

Diese Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen. Die einzelnen Kriterien haben lediglich für die Beweiswürdigung Bedeutung.

Nahe Angehörige sind generell in einer Nahebeziehung stehende Personen. Bei ihnen werden wegen des Fehlens von Interessengegensätzen besondere Anforderungen an die steuerliche Beachtlichkeit von Vereinbarungen gestellt (*Toifl* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²¹, § 2 Tz 159).

Nahebeziehungen können auch durch gesellschaftsrechtliche Verflechtungen entstehen. Die gleichen Grundsätze gelten somit auch für die Anerkennung von Verträgen zwischen GmbH und (beherrschender) Gesellschafterin (vgl zum bisherigen EStR 2000 Rz 1129 und *Toifl* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²¹, § 2 Tz 158 ff unter Hinweis auf die Rechtsprechung des VwGH).

Bei den gegenständlichen, zu überprüfenden Verträgen handelt es sich daher um Vereinbarungen auf die die Rechtsprechung zu den Verträgen zwischen nahen Angehörigen anzuwenden ist.

Im Streitfall werden mehrere der genannten Kriterien nicht erfüllt.

Bei keinem der drei Verträge (Service-Leistungs-Garantie-Vertrag [SLGV] vom 15.12.2002; Mietvertrag Wohnung ZZ*** vom 1.10.2005 und undatierter Mietvertrag Lager XX***) liegt ein klarer und zweifelsfreier Inhalt vor. Auch würden diese unter Fremden nicht unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden.

Zum Zeitpunkt des Abschlusses des Service-Leistungs-Garantie-Vertrags (SLGV) war nicht erkennbar, welche konkreten bzw konkretisierbaren Dienstleistungen vereinbart und wie hoch das Entgelt dafür ist, oder zumindest wie sich ein Entgelt ergibt. Dieses kann vielmehr laut Vertrag einseitig von der GmbH festgelegt werden. Der Zeitpunkt der allfälligen Zahlung war auch nur annäherungsweise („Im Vorhinein“) bestimmt.

In den beiden Mietverträgen ist zwar jeweils ein monatlicher Mietzins vereinbart, dieser wird aber, offensichtlich ohne Konsequenzen (zB Mahnungen), jährlich in einer Summe im

Nachhinein bezahlt; eine Indexierung ist entweder nicht vereinbart, oder es findet keine Indexierung statt; vereinbarte Betriebskosten werden nicht bezahlt und nicht eingefordert.

Die Verträge sind daher steuerlich nicht anzuerkennen. Die geltend gemachten Aufwendungen sind nicht abzugsfähig.

Die behaupteten Aufwendungen für eine Generalrenovierung bzw lediglich für Maler- und Lackiererarbeiten werden pauschal, ohne genaue Leistungsbeschreibung verrechnet. Es ist nicht klar, wofür die Rechnung gelegt wurde. Auch liegt keine nach außen ausreichend zum Ausdruck kommende Vereinbarung vor. Das Bestehen einer Vereinbarung wird nicht einmal behauptet.

Die Aufwendungen sind daher nicht abzugsfähig.

Zur Unzulässigkeit der Revision:

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im Beschwerdefall liegt keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor. Die zu lösenden Rechtsfragen beschränken sich auf solche, welche bereits in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes beantwortet wurden und solche, welche im Gesetz eindeutig gelöst sind. Im Übrigen hängt der Beschwerdefall von der Lösung nicht über den Einzelfall hinausgehenden Sachverhaltsfragen ab. Tatfragen sind kein Thema für eine ordentliche Revision. Eine ordentliche Revision ist daher nicht zuzulassen.

Die Beschwerde ist daher gemäß § 279 BAO als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 5. März 2025