



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., vertreten durch Steuerberater, vom 24. Jänner 2008 und 27. November 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 12., 13. und 14. Bezirk und Purkersdorf vom 7. Jänner 2008 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

Der Bw. ist Arzt und wird weiters auf das Verfahren RV/0188-W/08 verwiesen:

Im Rahmen der abgabenbehördlichen Prüfung (BP) für die Jahre 2002 bis 2004 wurden folgende das Berufungsverfahren betreffende Feststellungen getroffen:

1. Kfz-Aufwand betreffend Mercedes ML 270 ab 8/2004

Leasing Mercedes CLK

Der Leasingvertrag betreffend den Mercedes Benz ML 270 sei im Juli 2004 abgelaufen und ab August 2004 Leasingraten für den (neuen) Mercedes Benz CLK 270 als Betriebsaufwand geltend gemacht worden.

Dem Bw. wären diesbezüglich schriftliche Fragen gestellt und wie folgt (in 2 Teilen) beantwortet worden:

**„Frage Prüfer:** Hinsichtlich des geltend gemachten Aufwandes für ein Leasingfahrzeug (Mercedes Benz CLK) für die als Ordinationshilfe angestellte Gattin:

Es stellt sich auch für die Zeit nach dem Prüfungszeitraum die Frage, wofür sie dieses KFZ benötigt?

**Antwort 1 Stb:** Das Kfz wird u.a. für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zur Verfügung gestellt!

**Frage Prüfer:** Laut Aufstellung der betrieblich gefahrenen Kilometer von Dr. M. erledigt er sämtliche Fahrten für die Ordination mit seinem Kfz.

**Antwort 2 Stb:** In der Aufstellung von Herr Dr. M. wurden lediglich die von ihm gefahrenen Kilometer angeführt, womit allerdings nicht feststeht, dass damit alle betrieblich notwendigen Fahrten ausgeführt wurden.

Es werden sämtliche Wege welche die Steuerberatungskanzlei betreffen (Überbringung der laufenden Buchhaltung etc) sowie z.B. div. Erledigungen wie die Anschaffung von Büromaterial etc. ebenfalls zum Teil von Frau M. erledigt.

**Frage Prüfer:** Falls die Gattin doch die eine oder andere Fahrt mit dem CLK für organisatorische Erledigungen durchgeführt hat, stellt sich die Frage wieso sie nicht den Pkw ihres Gatten verwendet hat oder ein Taxi genommen hat?

Bitte um Erläuterung wieso der CLK betrieblich notwendig wäre.

Seitens der BP wird diesbezüglich auf Fremdvergleiche hingewiesen.

Laut Wissensstand der BP ist eine zweite Ordinationshilfe angestellt?

Darf diese den CLK mitbenützen oder wird ihr ein anderer Pkw zur Verfügung gestellt?

**Antwort 1 Stb:** Siehe Lohnkonto 2005 - wie bereits bei Besprechung am 12.12.2006 mitgeteilt, wurde ab dem Kalenderjahr 2005 ein Sachbezug für die private Nutzung des Mercedes CLK bei Frau M. berücksichtigt (der Sachverhalt wurde erst zum Zeitpunkt der Erstellung der Einnahmen-Ausgabenrechnung zum 31.12.2004 bekannt).

**Antwort 2 Stb:** Das Kfz wurde vom Zeitpunkt der Anschaffung nur von Frau M. benutzt. Eine schriftliche Darstellung der Fahrten ist im Nachhinein nicht möglich, ein Sachbezug seit 03/2005 wurde berücksichtigt.“

Die BP schied den geltend gemachten Aufwand als private Lebensführung aus, da außer den Fahrten zwischen der Wohnung und Arbeitsstätte keine sonstigen Fahrten für die Ordination nachgewiesen bzw. glaubhaft gemacht hätten werden können. Die Behauptung, dass sämtliche Wege, welche die Steuerberatungskanzlei betreffen von der Ehegattin erledigt würden, erscheine nicht plausibel, auch deshalb, da die Buchhaltung offensichtlich nicht laufend sondern Monate im Nachhinein gebucht worden wäre (Sachbezug ab 3/2005).

Vielmehr stehe das private Umfeld bezüglich "aktive Golfspieler" bzw. die repräsentative Komponente im Vordergrund. Lt. BP seien somit diese Aufwendungen nicht abzugsfähig und daher nicht anerkannt worden (€ 2.589,64).

## 2. Miete (Privat)Ordination P.

Weiters wurden am Konto Mietaufwand Mietzahlungen 5/2002-2004 betreffend eine Ordination als praktischer Arzt in P., Adr. geltend gemacht.

Dieses Grundstück hätte sich im Prüfungszeitraum im Eigentum der Eltern des Bw. befunden. Nach Angaben der Steuerberatung wäre das obere Geschoß (eine eigene parifizierte Wohneinheit), welches sich im Eigentum der Mutter des Bw. (E.M.) befindet, von diesem als Ordination bezüglich praktischer Arzt genützt worden. Ein Hausplan wäre nach mehrmaliger

Aufforderung letztlich am Tag der Schlussbesprechung vorgelegt worden.

Im Zuge der Betriebsbesichtigung der gynäkologischen Ordination des Bw. in \*P. wurde dem Prüfer mitgeteilt, dass diese Ordination in P. bereits mit März 2006 aus wirtschaftlichen Gründen geschlossen worden wäre.

Für die Nutzung des Obergeschosses sei „angeblich“ Miete an die Mutter des Bw. in bar bezahlt worden. Als Belege für die Mietenzahlungen an die Mutter wären in den Unterlagen des Bw. jedoch lediglich selbst angefertigte Hilfsbelege vorgefunden worden.

Am Bankkonto sei die Abhebung dieses Betrages als Privatentnahmen vorkontiert worden.

In den Belegen für 2004 hätten sich weiters auch Überweisungen an die Ehegattin des Bw. in der Höhe des Mietenbetrages befunden. Diese Miete wären, nach Angaben der Steuerberatung, dann von der Ehegattin an die Mutter als Mietenzahlung weitergegeben worden.

Im Zuge mehrerer Besprechungen wäre die Steuerberatung aufgefordert worden, sämtliche Belege oder Beweise vorzulegen, die die Existenz einer Privatordination an der angegebenen Adresse untermauern würde.

Im Rahmen mehrerer Besprechungen bzw. schriftlicher Vorhaltsbeantwortungen wurden folgende Belege bzw. "Beweise" vorgelegt (von der BP wie folgt festgehalten):

- a) **Mietvertrag** (vorgelegt am 22.11.2006)
- b) **Bestätigung der NÖ-Ärztchammer vom 04.12.2006** (vorgelegt am 12.12.2006, nochmals am 27.3.2007 = Schlussbesprechung)
- c) **Kopie der NÖ-Ärztchammer Zeitung "X " Nr. X/XX** (vorgelegt am 27.3.2007)
- d) **Plankopie der** Adr. sowie Planbeschreibung für Zu- und Umbauten datiert vom 10.08.2006 (vorgelegt am 27.3.2007)
- e) **AfA Verzeichnis aus 1999, Konto 150, Ordinationsablässe Dr. G. 1996** (vorgelegt am 27.3.2007)
- f) **3 Bestätigungen von E.M. für den Erhalt von Mietenzahlungen** (vorgelegt am 12.12.2006) und
- g) **Konto 4050** (= Honorare 0%) für 2002-2004 mit markierten Beträgen, die die Einnahmen aus der Ordination P. darstellen sollen, sowie Kopien des Bankkontos mit Eingängen am Konto (vorgelegt am 12.12.2006)

#### **ad a) Mietvertrag**

Der BP wurde ein Schriftstück - als Mietvertrag bezeichnet - vorgelegt. Darin wäre Frau E.M. als Vermieterin und der Bw. als Mieter bezeichnet worden. Dieser "Mietvertrag" sei weder datiert noch unterschrieben, auch nicht dem FA für Gebühren und Verkehrssteuern angezeigt worden.

Somit sei er rechtlich ohne Bedeutung und ohne Beweiskraft.

#### **b) Bestätigung der NÖ-Ärztchammer (ÄZ)**

Als Beweis der Existenz der Ordination P. wäre von der Steuerberatung ein Schreiben der ÄZ, datiert vom 04.12.2006, vorgelegt worden, in dem bestätigt würde, dass der Bw. „in der Zeit vom 1.6.2002 bis 30.9.2006 als niedergelassener „Arzt für Allgemeinmedizin“ in xxx.P., Adr., in der Ärzteliste geführt worden wäre“.

Dazu stellt die BP fest:

Es würde ein Schreiben des Bw. vom 29.05.2002 an die ÄZ existieren, dass der Bw. „**ab 01.Juni 2002 eine zweite Ordination in xxx.P., Adr., als Arzt für Allgemeinmedizin eröffnen werde**“.

Der Prüfer führte am **15.11.2006** eine Betriebsbesichtigung in den Räumlichkeiten der gynäkologischen Ordination in \*P., Adr.1 durch.

Auf die Frage hinsichtlich der Ordination in P., Adr. gab der Bw. an, dass diese **seit März 2006** nicht mehr bestehen würde.

Laut Schreiben des Bw., datiert mit September 2006 an die ÄZ, wäre die Ordination in P. mit 1.10.2006 abgemeldet worden. Der Eingangsstempel der ÄZ weise den **16.11.2006** aus, somit den Tag nach der Betriebsbesichtigung in \*P..

Dazu wäre der zuständige Sachbearbeiter der ÄZ befragt worden, woraus sich folgendes ergibt:

Die Bestätigung der ÄZ basiere auf den beiden Schreiben des Bw., wonach ein Schreiben, dass er eine Ordination eröffnen werde und ein weiteres über die Beendigung dieser Ordination an die ÄK gerichtet worden wäre. Seitens der ÄK würde nicht überprüft, ob der Arzt an der angegebenen Adresse tatsächlich eine Ordination eröffnet und tätig geworden wäre.

Zudem würde es sich im gegenständlichen Fall um eine Zweitordination für Privatpatienten (neben der bestehenden Ordination in \*P.-Gynäkologe) und nicht um eine Kassenpraxis handeln.

Hinsichtlich der Beiträge eines Arztes, die an die ÄK zu entrichten wären, sei vom Sachbearbeiter der NÖ AK festgehalten worden, dass mit den Beiträgen als Gynäkologe die Beitragspflicht erfüllt und durch die Meldung der Eröffnung einer Privatordination keine weiteren Kosten entstehen würden.

Auf Grund dieses Sachverhaltes würde somit die Bestätigung der ÄK keinen Beweis über die tatsächliche Existenz der Privatordination darstellen, weil damit nur die Aufnahme in die Ärzteliste und nicht die Eröffnung bzw. Existenz einer Ordination bestätigt würde.

#### **ad c) Kopie der NÖ-Ärzteliste Nr. X/XX**

Die Anzeige unter der Rubrik "Niederlegung Zweitordination" lautet wörtlich: "Dr. W.M., Facharzt für Frauenheilkunde und Geburtshilfe, xxx.P. (30.09.2006)".

Diesem Text sei somit nicht zu entnehmen, an welcher genauen Adresse in P. eine Zweitordination geschlossen (niedergelegt) worden ist.

Ebenso sei nicht ersichtlich, dass es sich um eine Privatordination als praktischer Arzt gehandelt haben soll.

Damit würde die Anzeige nur auf den Schriftstücken des Bw. an die ÄK basieren und hätte somit dieser "Beweis" keine Beweiskraft.

#### **ad d) Plankopie Adr.**

Von Seiten der Steuerberaterin Fr. Dr. \*M. wäre der angeforderte Plan über die Adr. erst im Zuge der Schlussbesprechung vorgelegt worden.

Darin seien Räume im Obergeschoß markiert, die als Ordination gedient haben sollen.

Gleichzeitig wäre auch eine Baubeschreibung datiert vom 10.8.2006 vorgelegt und darin der geplante Umbau in der Adr. festgehalten worden.

Die Umbauarbeiten hätten nach Angaben der Steuerberaterin bereits vor geraumer Zeit begonnen.

Dem vorgelegten Plan komme daher keine Beweiskraft zu, da auch eine Besichtigung der Örtlichkeiten nicht mehr möglich sei und die Ordination bereits im März 2006 (Angabe Bw. bei Betriebsbesichtigung in \*P.) beendet und/bzw. Umbauarbeiten im Gange seien.

#### **ad e) Anlagenverzeichnis**

Aus dem vorgelegten Anlagenverzeichnis betreffend das Jahr 1999, "Konto 150 Ordinationsablässe", sei lediglich der Kauf der Ordination von Dr. G. (Adresse \*P.) aus dem Jahr 1996 um den Betrag von 2,5 Millionen ATS ersichtlich.

Lt. Aktenlage würden keine Anlagenverzeichnisse für 2002 oder Folgejahre existieren, woraus der Zugang von Wirtschaftsgütern für 2002 (das angebliche Eröffnungsjahr der Ordination in P.) für eine Ordination in P. ersichtlich wäre.

Diesbezüglich sei von der Steuerberaterin die Auskunft gegeben worden, dass die Einrichtung der Ordination in P. aus den Möbeln des seinerzeitigen Ordinationskaufes Dr. G. aus dem Jahr 1996 gestammt hätten.

Diese Möbel wären lt. Angaben der Steuerberaterin nach der Aufgabe dieser Ordination Ende 1996 jahrelang im Keller des Hauses der Mutter in P. gelagert und ab 6/2002 damit die Ordination in P. ausgestattet worden.

Nach Beendigung der Ordination in der Adr. mit Ende 9/2006 wären diese Möbel weggeworfen worden.

Dazu sei lt. BP anzumerken, dass als Grund der Aufgabe der vom Bw. gekauften Ordination Dr. G. nicht nur der Kundenstockschwund (Dr. G. hat seine Patienten entgegen den Vereinbarungen "mitgenommen"), sondern die Ordination auch schimmelig und daher

gesundheitsgefährdend gewesen wäre.

Ein diesbezüglicher Prozess wäre vom Bw. angestrengt worden und sei aktenkundig, jedoch ohne Erfolg für den Bw. gewesen.

Auch wären lt. Aussage der Stb. Dr. \*M. diese Möbel beim Kauf im Jahre 1996 bereits zwanzig Jahre alt gewesen.

Um welche Möbel es sich gehandelt hat, hätte zudem nicht angegeben werden können, sondern wäre lediglich der Auszug des Anlagenverzeichnisses aus 1999 vorgelegt worden, aus dem der Kaufpreis der Ordination Dr. G. (2,5 Mio. ATS) ersichtlich sei (Kauf in Bausch und Bogen).

Lt. BP seien daher die Aussagen der Steuerberatung als reine Schutzbehauptung ohne weiteren Inhalt und Beweiskraft zu werten.

#### **ad f) Bestätigungen von E.M. für den Erhalt von Mietenzahlungen**

Als Nachweis über die Bezahlung der Miete an die Mutter wurden 3 handschriftliche Bestätigungen, unterzeichnet mit E.M. vorgelegt.

Bestätigung vom 27.12.2002 über € 10.400,00 für Miete 2002

Bestätigung vom 30.12.2003 über € 15.600,00 für Miete 2003

Bestätigung vom 30.12.2004 über € 15.600,00 für Miete 2004

Der Mietaufwand für 2004 lt. **Mietenkonto würde jedoch € 16.900,00 (= 13 x 1.300,00)** betragen. Offensichtlich gäbe es eine Differenz zwischen gebuchten Beträgen und angeblich erhaltenen Beträgen laut Bestätigung für 2004. Die Bestätigungen seien daher für die BP nicht glaubwürdig.

#### **ad g) Konto 4050 (= Honorare 0%) für 2002-2004 mit markierten Beträgen Honorare Privatpatienten P.:**

Aus den vorgelegten Unterlagen würde hervorgehen, dass bereits 3 Einnahmen im Jänner und April 2002 vorgelegen seien. Einer dieser Einnahmen sei der **19.09.2001** als Behandlungsdatum zuzuordnen.

Laut vorgelegten Unterlagen bzw. den bisherigen Aussagen wäre die Privatordination in P. aber erst mit 1.6.2002 eröffnet worden.

Seitens der Steuerberatung wäre argumentiert worden, dass mit diesen Behandlungen an den Patienten für den Bw. schon vor Eröffnung in P. ersichtlich gewesen wäre, dass ein Bedarf für die Privatordination vorhanden sei. Diese Aussage impliziere jedoch auch, dass die 3 Einnahmen aus Behandlungen nicht in der Ordination in P. stattgefunden haben können, sondern in der Ordination in \*P..

Des weiteren sei lt. BP festzuhalten, dass die angeblichen Privathonorare aus der Ordination in P. für 2002 aus 7 Einnahmen von 5 verschiedenen Personen in einer Gesamthöhe von

€ 509,38 bestehen, für 2003 aus 6 Einnahmen von 6 Personen in der Gesamthöhe von € 519,00 und für 2004 aus 2 Einnahmen in der Gesamthöhe von € 114,00.

Seitens der BP wäre auch die Patientenkartei der "Ordination P." abverlangt, jedoch nach ursprünglicher Zusage dies mit dem Hinweis auf die ärztliche Schweigepflicht verweigert worden.

Hinsichtlich obiger Patienten würden zwar Namen vorliegen, jedoch sei es ohne Adresse oder Sozialversicherungsnummer nicht möglich diese Personen zu befragen.

Nach Ansicht der BP hätte es sich bei diesen Einnahmen nicht um Honorare der "Ordination P.", sondern der Ordination in \*P. gehandelt.

### **h) Praxisschild**

Die Steuerberatung wäre aufgefordert worden, das Praxisschild der Adr. vorzulegen. Nach Angaben der Steuerberaterin könne dieses nicht mehr ausgehändigt werden, da es weggeworfen worden wäre.

Auch sei die Herstellungsfirma nicht mehr existent (dies geht aus einer Vorhaltsbeantwortung seitens der Stb. Kanzlei hervor).

### **1) Bauamt P.**

Eine Erhebung im Gemeindeamt in P. vom 28.2.2007 hätte ergeben, dass der Bw. dem Bauamt der Gemeinde P. keine Meldung über die Eröffnung einer Privatordination in den Räumlichkeiten der Adr. erstattet hätte, obwohl nach seinen Angaben mehrere Jahre betrieben und dies nach den gesetzlichen Vorschriften (z.B. feuerpolizeiliche Vorschriften) verpflichtend gewesen wäre.

### **j) Zentrales Melderegister**

Laut Zentralen Melderegister hatte der Bw. in P., Adr. seinen Hauptwohnsitz, ebenso seine Eltern.

### **k) Telefonbuch**

Nach Durchsicht des in Papierform vorliegenden Telefonbuches für 2002/2003 scheint der Bw. hinsichtlich P. weder in der Ärzteliste für Frauenheilkunde noch für Allgemeinmedizin auf.

### **l) Finanzamt**

Last but not least hätte der Bw. die Eröffnung einer Zweitordination dem Finanzamt *nicht* gemeldet!

Auf Grund der angeführten Gründe hätte lt. Ansicht der BP weder an der Adresse Adr. eine Ordination bestanden noch wären die Mietenzahlungen für eine Ordination geleistet worden.

Die als "Miete P." angesetzten Beträge wären daher nicht als Betriebsausgaben anerkannt worden.

Folgende Beträge seien daher zugerechnet worden:

2002: 10.400,00

2003: 15.600,00

2004: 16.900,00

#### **4. Zinsen Kredit Ehegattin**

Im Aufwand des Jahres 2003 hätte sich weiters ein Betrag iHv. € 9.186,38 als Zinsaufwand hinsichtlich eines Schweizerfrankenkredit, den die Ehegattin im Jahr 1999 aufgenommen hat um damit alte Kredite abzudecken und die an die Gattin bezahlt worden sein soll, befunden. Die Steuerberatung wäre mehrmals ersucht worden, den fehlenden Zahlungsfluss nachzuweisen (Ausgang bei Dr. M.-Abhebung vom Bankkonto, Eingang bei Gattin-Einzahlung auf ihrem Bankkonto).

Diesbezüglich wäre bisher lediglich behauptet worden, dass der Betrag der Ehegattin in bar übergeben worden wäre.

Die dazu gehörende Buchung in den steuerlichen Aufzeichnungen datiert vom 31.12.2003 lautet: UB 24 8280/9400 - € 9.186,38

Mangels Nachweis des Zahlungsflusses sei daher dieser Betrag in Hinblick auf die Einnahmen-Ausgaben-Rechnung des Dr. M. (Zufluss-Abflussprinzip) nicht als Aufwand anerkannt worden.

In der fristgerechten Berufung wurde eingewendet:

##### **1) Kfz Aufwand Mercedes Benz CLK 270 DI)**

Ab 8/2004 wäre vom Bw. ein zusätzlicher Aufwand für ein zweites Kfz für Fahrten betreffend die Ehegattin geltend gemacht worden. Diese sei als Ordinationshilfe beim Bw. angestellt und würde dieses zur Besorgung von Büromaterial, Ordinationszubehör, Steuerberatung udgl. zur Verfügung stehen. Lt. (beigelegtem) Lohnkonto sei ab 3/2005 ein Sachbezug für die private Nutzung der Ehegattin berücksichtigt worden.

Der Bw. beantrage daher den Kfz-Aufwand für den Mercedes Benz CLK 270 DI zu berücksichtigen.

##### **2) ad Mietaufwand (Privat)Ordination P.**

Der Bw. hätte in den Prüfungsjahren eine zweite Ordination als Allgemeinmediziner betrieben, wie eine Bestätigung der ÄZ zeigen würde (beiliegend). Auch ein Plan wäre der BP vorgelegt worden. Für die Nutzung der Ordination sei an Fr. E.M. (Mutter und Eigentümerin der



Liegenschaft) Miete iHv. € 1.300,00 monatlich bar bezahlt worden, wie Bestätigungen auch zeigen würden.

Diesbezüglich wären folgende Unterlagen vorgelegt worden: Mietvertrag, Unterlagen Umbau Einreichplan, Kopie der NÖ-Ärztelkammerzeitung „X“ Nr. X/XX mit der Eintragung der Schließung der Ordination, Konto Erlöse 0% mit der Darstellung der Einnahmen

Weiters sei das AfA Verzeichnis aus 1999 vorgelegt worden, wonach das Konto 150 die Ordinationsablässe Dr. G. 1996 als die Ablässe für Ordinationseinrichtung beinhalte, welche nach der Zwischenlagerung in privaten Räumlichkeiten vom Bw. in der Ordination in P. genutzt worden wäre.

Der Bw. hätte lt. Korrespondenz vom 9/2006 an die ÄK NÖ die Abmeldung der Ordination mit 1.10.2006 veranlasst. Diesbzgl. würde daher auf den Artikel in der ÄK-Zeitung verwiesen.

Die BP nahm zur Berufung wie folgt Stellung:

#### **<<ad 1) Kfz Aufwand Mercedes CLK Gattin**

Wie im Prüfungsbericht als auch in der Berufung ausgeführt worden wäre, wurde vom Bw. ab August 2004 ein zusätzliches zweites Kfz (Mercedes Benz CLK 270 CDI - nachfolgend "MB CLK" genannt) geleast und die Kosten hiezu wurden als betrieblicher Aufwand angesetzt.

Dazu möchte die BP folgendes festhalten:

Im Prüfungszeitraum und auch schon davor, werden vom Bw. zwei Kfz gleichzeitig geleast. Eines davon verwendet der Bw. selber, das zweite wird von seiner Gattin gefahren.

Nun war es im Prüfungszeitraum so, dass vor dem "Zweitfahrzeug" MB CLK das eben von der Gattin gefahren wird, diese einen Mercedes Benz ML 270 (nachfolgend "MB ML 270" genannt) gefahren hat. Die laufenden Kosten für dieses Kfz (Leasingraten, Treibstoff, Service) wurden auf den "Konten" der E-A Rechnung des Bw. verbucht.

Bei der Erstellung des Jahresabschlusses bzw. der Erstellung der Jahreserklärungen wurden die Kosten dieses MB ML 270 auf das Privatkonto umgebucht.

Somit hat der Bw. zum Ausdruck gebracht, dass die Kosten für den MB ML 270 privat veranlasst waren.

Der BP konnte bis dato nicht erklärt werden, warum die Kosten des ab August 2004 geleasten MB CLK, im Gegensatz zum MB ML 270, plötzlich betrieblich veranlasst sein sollten.

Des Weiteren ist die BP der Ansicht, dass das Ansetzen der Kosten für den MB CLK einem Fremdvergleich nicht standhält.

Nach Angaben des Bw. bzw. seiner steuerlichen Vertretung, wird der MB CLK von Frau M. für diverse Erledigungen für die Ordination verwendet.

Es bleibt aber bei der pauschalen Behauptung, dass das Kfz für Besorgungsfahrten zur Verfügung steht die von Frau M. erledigt werden, wie etwa Fahrten zur Besorgung von Büromaterial, Ordinationszubehör, Wege zur Steuerberatung udgl.

Konkrete Angaben dazu wurden weder im Prüfungsverfahren gemacht, noch finden sich diesbezüglich Angaben in der Berufungsschrift.

Auch konkrete Aufzeichnungen dazu wurden bis dato nicht vorgelegt.

In der Fragenvorhaltsbeantwortung seitens der Steuerberatung wurde dazu angegeben: "Eine schriftliche Darstellung der Fahrten ist im Nachhinein nicht möglich".

Damit ist klargestellt, dass hiezu keine laufenden Aufzeichnungen geführt worden sind.

Bei den angeführten betrieblichen Fahrten handelt es sich daher um bloße Behauptungen.

Weiters wurden der Pflichtige bzw. die steuerliche Vertretung im Prüfungsverfahren mittels Fragenvorhaltes aufgefordert Stellung zu nehmen, warum die zweite angestellte Ordinationshilfe diesen MB CLK (bzw. auch davor den MB ML 270) nicht genutzt hat bzw. benützen hat dürfen.

Die Antwort auf diese Frage ist der Bw. bis dato schuldig geblieben.

Da außer den Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte keine sonstigen Fahrten für die Ordination nachgewiesen bzw. glaubhaft gemacht werden konnten, sind die Kosten des MB CLK der privaten Lebensführung zuzurechnen und vom Aufwand auszuschneiden. Die Behauptung auf Fragenvorhalte der BP, dass - "sämtliche Wege welche die Steuerberatungskanzlei betreffen (Überbringung der laufenden Buchhaltung etc) sowie z.B. div. Erledigungen wie die Anschaffung von Büromaterial etc ebenfalls zum Teil (?) von Frau M. erledigt" - werden, erscheint wenig plausibel, insbesondere in Hinblick darauf, dass die Buchhaltung offensichtlich nicht laufend sondern Monate im Nachhinein gebucht wird (Leasingvertrag CLK im August 2004 - Sachbezug ab 03/2005 gerechnet!!).

Vielmehr schiebt sich wohl, in Hinblick auf das private Umfeld vom Bw. sowie seiner Gattin, - beide sind aktive Golfspieler -, die repräsentative Komponente in den Vordergrund.

Auch die Tatsache dass ab März 2005 ein Sachbezug am Lohnkonto der Frau M. berücksichtigt wurde ändert nichts daran, dass das Leasen des MB CLK wohl im privaten Bereich liegt.

Die BP sieht daher den geltend gemachten Aufwand als nicht gerechtfertigt an, da diese Kosten nach Ansicht der BP der privaten Lebensführung zuzurechnen sind.

## **ad 2) Ordination P.**

**Diesbezüglich möchte die BP auf die ausführliche Begründung im BP-Bericht Tz 11 Punkte A) bis L) - (Seite 11 bis Seite 18) verweisen.**

Auf diese Punkte des BP Berichtes wird in der Berufungsschrift nicht näher eingegangen, lediglich zu Punkt b) - Bestätigung der NÖ-Ärztchammer - wurde nochmals das Schriftstück vom 4.12.2006 der NÖ-Ärztchammer vorgelegt.

Auch bei der nunmehr dritten Vorlage dieses Schriftstückes, enthält es keinen anderen Wahrheitsgehalt als in Tz 11 Punkt b) von der BP beschrieben worden ist.

Zu den in der Berufungsschrift angeführten weiteren Unterlagen sei auf den BP-Bericht verwiesen.

Zur Stellungnahme der BP wurde wie folgt ergänzt:

## **<<ad 1. Kfz Aufwand Mercedes CLK Gattin**

Frau L.M., die ausgebildete diplomierte Intensiv- und Kinderkrankenschwester ist, war im gesamten Prüfungszeitraum und auch bereits davor in der Ordination Ihres Gatten als Ordinationshilfe beschäftigt und hat nach wie vor ein aufrechtes Dienstverhältnis. Mit Stichtag 01. Mai 2004 übersiedelte die gynäkologische Ordination unseres Mandanten vom Standort Adr.2 nach Adr.1, beide in xxx.\*P.. Im Vorfeld, anlässlich der Übersiedlung der Ordination und danach entstand ein erhöhter Transportbedarf, welcher nicht allein mit dem Kfz unseres Mandanten erledigt werden konnte. Frau L.M. war bis Februar 2005 zusätzlich zum (geringfügigen) Dienstverhältnis bei Ihrem Gatten bei der Gemeinde Wien beschäftigt und wurde per 02/2005 karenziert. Ihre Tätigkeit erhöhte sich ab März 2005 von rund 8 Wochenstunden auf rund 30 Wochenstunden, das Gehalt stieg von Euro 316,00 brutto pro Monat (01/2005) auf 2.067,90 pro Monat (ab 03/2005).

Das bis zur Anschaffung des Kfz Mercedes Benz CLK 270 CDI von Frau L.M. benutzte Kfz Mercedes Benz ML 270 wurde nicht betrieblich geltend gemacht. Grund hiefür war, dass Frau M. mit dem Kfz zwar auch die Fahrten in die Arbeitsstätte Ordination und andere Besorgungsfahrten erledigte, das Kfz jedoch überwiegend für andere Zwecke (Fahrten zur Arbeitsstätte DV DG) benutzt wurde.

Das Kfz Mercedes Benz CLK 270 CDI wurde ab 01. August 2004 geleast und Frau M. als Dienstwagen zur Verfügung gestellt. Zum Zeitpunkt des Leasingbeginnes war die Übersiedlung in die neue Ordination bereits erfolgt und Frau M. leistete im Hinblick auf ihre bereits feststehende Karenzierung per 02/2005 und wesentliche Erweiterung des Dienstverhältnisses einen hohen Arbeitseinsatz. Da die Besprechung der Unterlagen und Änderungen des Jahres 2004 erst Anfang 2005 mit dem Klienten erfolgte, wurde ab März 2005 (mit Erweiterung des Dienstverhältnisses) der Ansatz des notwendigen Sachbezugswertes beschlossen.

Die Erklärung zur Anmerkung der BP, warum die Kosten des ab August 2004 geleasten Kfz „plötzlich“ betrieblich veranlasst sind, sind daher der erhöhte Arbeitseinsatz und die wesentliche Erweiterung des Dienstverhältnisses von Frau M.. Beide Umstände sind der BP im Zuge der umfangreichen Erhebungen bekannt geworden, oft kommuniziert und den Unterlagen zu entnehmen.

Wir haben der BP mitgeteilt, dass für das Kfz kein Fahrtenbuch geführt wurde. Auf Anfrage haben wir eine Auflistung der Fahrten bekannt gegeben, die mit dem Kfz erledigt werden.

Dies sind sämtliche Fahrten, die im Zuge einer Ordination notwendig sind (Behörden, Ankauf von Ordinationszubehör, Fahrten zu unserer Kanzlei, fallweise zu Patienten, Labors u.a). Da es sich um eine kleine Ordination handelt (1 Arzt und Besetzung mit 1 Ordinationshilfe), sind die Besorgungsfahrten vorwiegend von der Ordinationshilfe zu erledigen. Zudem stand - unbestrittenerweise - das Kfz auch für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsort zur Verfügung.

Die BP hat uns aufgefordert, dazu Stellung zu nehmen, wieso der zweiten angestellte Ordinationshilfe nicht auch ein Dienstwagen zur Verfügung gestellt wird, und nicht, warum das Kfz von dieser nicht benützt werden darf.

Zur ersten Frage (warum wurde der zweiten Ordinationshilfe nicht auch ein Kfz zur Verfügung gestellt?):

Die Ordinationshilfe Frau R.G. war geringfügig bis 31.12.2004 beschäftigt und schied danach infolge Kündigung durch den Dienstnehmer aus. Ab 01.03.2005 war Frau K.P. (ebenfalls geringfügig) beschäftigt. Beide Damen wohnen in Ordinationsnähe, die Zurverfügungstellung eines Dienst-Kfz erfolgte nicht, da erstens die Beschäftigungsdauer nur rund 8 Wochenstunden betrug und zudem aufgrund der örtlichen Nähe keine Notwendigkeit eines Dienstwagens bestand.

Zur zweiten Frage (warum durfte die zweite Ordinationshilfe das Kfz nicht benutzen?)

Beide Damen (Frau G\* und Frau P\*) verfügten über ein eigenes Kfz und benötigten daher keinen Dienst-Pkw. Beide Damen waren mit Fahrten für die Ordination nicht bzw. nur in untergeordnetem Ausmaß nicht betraut, und ausschließlich als Sprechstundenhilfe, nicht für weitere Tätigkeiten eingesetzt (siehe auch die geringe Arbeitszeit!).

Die Tatsache, dass unser Mandant und seine Frau aktive Golfspieler sind, hat unseres Erachtens keinen Zusammenhang mit der Zurverfügungstellung eines Dienst-Pkw.

## **ad 2. Ordination P.**

Zunächst ist festzuhalten, dass wir und unser Mandant im bestmöglichen Ausmaß unser Mitwirkungspflicht nachgekommen sind, jedoch keine (von uns verlangte) „Beweise“ über das Bestehen einer Ordination in P. beibringen können, die es nicht gibt. Sämtliche von uns beigebrachten Unterlagen dienten zur Glaubhaftmachung. Sämtliche Unterlagen wurden von der BP als nicht stichhaltig eingestuft. Tatsache ist jedoch, dass eine Privatordination in P. betrieben wurde, Patienten behandelt wurden und Mieten bezahlt wurden.

Zu den einzelnen Punkten nehmen wir wie folgt Stellung

### ***Ad Grund der Schließung der Ordination in P.***

Die Ordination in P. wurde von unserem Mandanten am 01.06.2002 eröffnet. Es handelte sich um eine Ordination als Allgemeinmediziner, der Patientenzustrom blieb jedoch spärlich. Aufgrund des mangelnden wirtschaftlichen Erfolges entschloss sich unser Mandant im Frühling 2006, die Ordination zu schließen. Ein weiterer Grund für die Schließung der Ordination war, dass nach dem Ableben seines Vaters am 28. März 2006 ein Umbau des gesamten Objektes geplant wurde, da unser Mandant und seine Gattin beabsichtigen, ihren Wohnsitz nach P., in das Objekt Adr. zu verlegen. Hierzu wurde auch bereits am 10. August 2006 ein Einreichplan über den geplanten Umbau der Liegenschaft der Marktgemeinde P. überreicht, die Baubeschreibung wurde von Ing.S., Baumeister in P., erstellt. Da die bebaubare Grundfläche durch den geplanten Umbau jedoch überschritten wurde, wurde der Einreichplan nochmals geändert und die Baubewilligung wurde letztendlich im November 2006 erteilt, mit dem Umbau wurde im Jänner 2007 begonnen, der Umbau ist noch im Gange.

Die Meldung an die Ärztekammer über die Schließung der Ordination erfolgte im Oktober 2006, bekannt gegeben wurde die Schließung per 30.09.2006. Die Meldung erfolgte deshalb so spät, da unser Mandant die Meldung vergaß. Der Eingang der Meldung per Telefax am 16.11.2006, einen Tag nach der Betriebsbesichtigung, erfolgte deshalb, da unser Mandant nach der Betriebsbesichtigung am 15.11.2006 bei der Ärztekammer nachfragte, ob das Schreiben angekommen ist, dort erfuhr, dass dies nicht der Fall war und das Schreiben noch-

mals per Fax schickte. Da sich jedoch aus den obigen, dem Prüfer auch bekannten Tatsachen die Schließung der Ordination zu einem wesentlich früheren Zeitpunkt ergibt, ist die Rechtzeitigkeit der Meldung an die Ärztekammer uE kein wesentlicher Umstand. Offensichtlich dient die Argumentation des Prüfers dazu, einen Hinweis darauf zu erhalten, dass eine Besichtigung einer (laut Vermutungen des Prüfers nicht existenten) Ordination vermieden werden sollte. Wir dürfen darauf hinweisen, dass dem Prüfer bei der Betriebsbesichtigung am 15.11.2006 in \*P. in Beisein unserer Geschäftsführerin die Besichtigung der (nicht mehr existenten) Ordination in P. angeboten wurde, er dies jedoch mangels Notwendigkeit ablehnte.

### ***Ad Bestätigung der Ärztekammer***

Wir haben - wie auch der Prüfer ausführt - eine Bestätigung der Ärztekammer über die Führung der Ordination als Arzt für Allgemeinmedizin vom 01.06.2002 bis 30.09.2006 vorgelegt. Richtig ist, dass die Ärztekammer die Existenz einer Ordination nicht überprüft, falsch ist der Schluss, dass diese daher nicht existiert hat.

### ***Ad Kopie der NÖ. Ärztekammer Zeitung „X “***

Diese Insertion ist selbstverständlich kein „Beweis“, sondern ein Indiz, das der freien Beweiswürdigung unterliegt. Die BP merkt an, dass daraus nicht die genaue Adresse der Ordination, sondern lediglich der Standort P., und nicht die Art der Ordination ersichtlich ist. Da unser Mandant jedoch in P. nur eine Ordination hatte, kann wohl den Gesetzen der Logik folgend nur diese Ordination gemeint sein.

### ***Ad Anlagenverzeichnis***

Unser Mandant hat im Jahr 1996 eine ärztliche Ordination von Dr. G. erworben, wobei der Kaufpreis pauschal die Ablöse für den Patientenstock und sämtliches Mobiliar der Ordination umfasste, wie dies bei Ordinationsübergaben üblich ist. Der Kaufpreis wurde pauschal im Anlageverzeichnis aktiviert, welches damals nicht von unserer Kanzlei geführt wurde. Die Möbel waren zum Zeitpunkt der Übernahme der Ordination von Dr. G. zwar bereits gebraucht, jedoch in funktionsfähigem Zustand. Bei Entsorgung im Jahr 2006 waren die Möbel laut Aussage unseres Mandanten rund 20 Jahre alt, nicht bei Eröffnung der P.er Ordination. Die BP hielt es nicht für notwendig, unseren Mandanten über die Möbel persönlich zu befragen und unternahm diesbezüglich keine weiteren Ermittlungshandlungen. Der Schluss, dass es sich um eine „Schutzbehauptung“ handle, dass die Möbel der Ordination Dr. G. in P. verwendet wurden, basiert daher auf Verfahrensmängeln.

### ***Ad Honorare Ordination P.***

Die Ordination in P. war – wie bereits ausgeführt - eine Privatordination als Allgemeinmediziner, die Ordination in \*P. eine Kassenordination als Gynäkologe. In P. wurden Privathonorare vereinnahmt, in \*P. ausschließlich Kassenhonorare. Die BP vermutet, dass die Einnahmen in \*P. erzielt wurden. Dieser Vermutung liegt kein Ermittlungsergebnis zugrunde, die Sachverhaltsermittlung ist mangelhaft. Tatsächlich wurden und werden in \*P. keine Privathonorare als Allgemeinmediziner erzielt. Unser Mandant beabsichtigt auch, nach Abschluss der Umbauarbeiten in P. wiederum in hierfür eigens adaptierten Räumlichkeiten eine Ordination als Allgemeinmediziner zu eröffnen. Um die Ordination in P. nach den mäßigen Erfolgen der Vergangenheit wirtschaftlich führen zu können, wird jedoch hierfür eine Bedarfsanalyse gemacht werden.

Die Behandlung von Patienten vor Eröffnung der Ordination in P. im Jahr 2001 fand in P. statt. Die Behandlung fand in den Räumen statt, die in der Folge als Ordination adaptiert wurden, und teilweise wurden Hausbesuche gemacht.

#### ***Ad Praxisschild***

Das Unternehmen, welches das Schild erzeugte, wurde geschlossen und war in \*P., Adr.3, ansässig. Es entspricht uE den Erfahrungen des täglichen Lebens, nicht mehr benötigte Praxisschilder wegzuerwerfen.

#### ***Ad Bauamt P.***

Laut heutiger Rückfrage beim Bauamt P. ist die Eröffnung einer Ordination bei eventuellen Umbauarbeiten genehmigungspflichtig, ohne Umbauarbeiten lediglich aufgrund der Stellplatzverordnung anzeigepflichtig. Diese Anzeige wurde von unserem Mandanten mangels Kenntnis der gesetzlichen Bestimmungen unterlassen. Dies ist jedoch unwesentlich, die Anzeige bei der Ärztekammer erfolgte ja fristgerecht.

#### ***Ad Zentrales Melderegister***

Wie der BP bereits mündlich und schriftlich dargelegt wurde, war und ist unser Mandant in Adr.Bw. wohnhaft. Die Hauptmeldung in P. erfolgte, da dies zum Zwecke einer Eröffnung einer Ordination in Niederösterreich notwendig war.

#### ***Ad Telefonbuch***

Die Ordination in P. verfügte über kein Festnetztelefon, die Terminvereinbarung erfolgte über das Mobiltelefon.

#### ***Ad Mietenzahlungen an E.M.***

Die als Ordination genutzten Räumlichkeiten stehen im Wohnungseigentum von Frau E.M., der Mutter unseres Mandanten. An diese wurden monatliche Mietenzahlungen geleistet, in fremdüblicher Höhe von € 1.300,00 pro Monat.

Die Zahlungen wurden größtenteils vom Bankkonto unseres Mandanten in bar behoben. Teilweise wurden die Beträge auf das Bankkonto seiner Gattin überwiesen, die die Beträge an seine Mutter bar ausbezahlte. Die Vorkontierung als Privatentnahmen erfolgte, da kein Verwendungszweck angegeben war und die Buchhalterin nicht wusste, dass es sich um Mietenzahlungen handelte. Anlässlich der Erstellung der Einnahmen-Ausgabenrechnung wurde die Verbuchung richtig gestellt. Frau E.M. bestätigte den Erhalt der Mietenzahlungen. Der Entwurf des zwischen den Vertragspartnern zu fremdüblichen Konditionen mündlich abgeschlossenen Mietvertrages wurde aus gebührenrechtlichen Gründen nicht unterzeichnet. Die Folgerung des Prüfers, dass dieser deshalb „rechtlich ohne Bedeutung und ohne Beweiskraft ist“, ist nicht richtig. Er ist sehr wohl rechtlich von Bedeutung, da ein Mietvertrag auch mündlich abgeschlossen werden kann (Konsensualvertrag) und dann den Bestimmungen des ABGB unterliegt. Der für 2004 gebuchte Mietaufwand umfasst deshalb 13 Mieten, da die Miete für Jänner 2005 bereits am mit BK 188 am 31.12.2005 behoben und bezahlt wurde (Text laut Konto lautet: Miete 01/2005).

Aus der beiliegenden Aufstellung ergibt sich, dass zumeist die exakten Beträge in bar abgehoben wurden, in einigen Fällen auch höhere Beträge, da Dr. M. Bargeld benötigte.

Die Übergabe der von unserem Mandanten behobenen Mittel in bar an seine Mutter entsprach ihrem Wunsch. Es entspricht auch durchaus den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass ältere Menschen Transaktionen in Bargeld bevorzugen.

Im Rahmen eines Vorhalteverfahrens der Abgabenbehörde zweiter Instanz wurden Bestätigungen und Unterlagen über Fahrten zum Labor sowie Belege betreffend Büromaterialeinkauf, Einkauf von medizinischen Bedarf, Bank, Reinigungsmaterial, und dgl. als Nachweis vorgelegt.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Ad 1. Kfz Mercedes Benz CLK 270 CDI

Rechtslage: Fahrtkosten stellen Betriebsausgaben iSd § 4 Abs. 4 EStG dar.

Fahrtaufwendungen sind in der tatsächlich angefallenen Höhe als Betriebsausgaben zu berücksichtigen. Der Nachweis der Fahrtkosten hat grundsätzlich mittels eines Fahrtenbuches zu erfolgen, aus dem die Wegstrecke und der Anlass der Fahrt ersichtlich sind. Die Führung eines Fahrtenbuches kann entfallen, wenn durch andere Aufzeichnungen

(Reisekostenabrechnungen) eine verlässliche Beurteilung möglich ist (Quantschnigg/Schuch, ESt-HB, Tz 84 zu § 16).

Fahrten eines Nichtselbständigen zwischen Wohnung und Arbeitsstätte gelten durch den Verkehrsabsetzbetrag und das Pendlerpauschale als abgegolten.

Bei Dienstverhältnissen unter Fremden richtet sich die Entlohnung nach Qualität und Quantität der Arbeitsleistung des Arbeitnehmers. Als Betriebsausgaben kann daher nur eine Entlohnung in der Höhe anerkannt werden, wie sie unter diesen Gesichtspunkten auch zwischen Fremden üblich ist (VwGH 15.12.1992, 89/14/0155). Maßgeblich hierfür ist die Gesamtentlohnung inkl. etwaiger Sachbezüge.

Nach ständiger Rechtsprechung ist z.B. bei Betrieben kleinerer oder mittlerer Größe die Schaffung von Werkswohnungen (Dienstwohnungen) nicht üblich, wenn sich nicht aus den besonderen Umständen des Einzelfalls anderes ergibt. Gleiches gilt für **Nebenleistungen wie Dienstwagen** (VwGH 30.9.99, 98/15/0005; VwGH 23.2.94, 92/15/0158). Bei Prüfung der Gehälter unter Fremdüblichkeitsgesichtspunkten ist dem Kollektivvertrag als Ausgangsbasis entscheidende Bedeutung beizumessen (VwGH 29.7.97, 93/14/0056).

Sachverhalt: Im vorliegenden Fall ist strittig, ob die Leasing-Aufwendungen betreffend einem im Eigentum des Bw. stehenden zweiten Kfz - Mercedes Benz CLK 270 CDI, welches ausschließlich von der in der Praxis als Ordinationshilfe mit 30 Stunden beschäftigten Ehegattin des Bw. benutzt wird, als Betriebsausgaben anerkannt werden können.

Die Leasingkosten für das ab 8/2004 neu geleaste Kfz - Mercedes Benz CLK 270 CDI - wurden (im Gegensatz zum bisherigen Mercedes Benz ML 270) als betrieblich veranlasst geltend gemacht, da lt. Angaben des Bw. dieses Kfz für diverse Erledigungen (Besorgungsfahrten) betreffend die Ordination benötigt würde. Lt. Feststellungen der BP sind lediglich die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte der Ehegattin des Bw. anzuerkennen, entsprechend dem vorherigen Kfz im Zeitraum 1-7/2004. Diesbezüglich wird auf die Berufungsentscheidung vom 8.5.2009, RV/0188-W/08 verwiesen.

In der Berufung wird eingewendet, dass für die Ehegattin im Hinblick auf ihre bereits feststehende Karenzierung per 2/2005 eine wesentliche Erweiterung des Dienstverhältnisses geplant und diese bereits einen hohen Arbeitseinsatz geleistet hätte. Da die Besprechung der Änderungen des Jahres 2004 erst Anfang 2005 mit dem Steuerberater erfolgt sei, wäre erst ab März 2005 (mit der Erweiterung des Dienstverhältnisses) der Ansatz des notwendigen Sachbezugswertes beschlossen worden.

Bis zur Karenzierung wäre das (alte) Kfz Mercedes Benz ML 270 in erster Linie für Fahrten zur Arbeitsstätte bei der Gemeinde Wien benutzt und aus diesem Grund daher nicht betrieblich



geltend gemacht worden. Das neue Kfz wäre ab 8/2004 der Ehegattin als Dienstwagen zur Verfügung gestellt worden, auf Grund des erhöhten Arbeitseinsatzes und Erweiterung des Dienstverhältnisses ab 2/2005 auch für Fahrten für die Ordination benützt worden.

Die Ehegattin des Bw. ist diplomierte Intensiv- und Kinderkrankenschwester und bei der DG beschäftigt gewesen und auf Grund der Karenzierung per 2/2005 die Wochenarbeitszeit von 8 auf 30 Stunden erhöht worden. Mangels Führung von Aufzeichnungen oder eines Fahrtenbuches wäre der BP bereits eine Auflistung der Fahrten bekannt gegeben worden, die mit dem Kfz erledigt hätten werden müssen, d.s. sämtliche Fahrten, die im Zuge einer Ordination notwendig wären (Behörden, Ankauf von Ordinationszubehör, Fahrten zur Steuerberatungskanzlei, fallweise zu Patienten, Labors u.a.). Da es sich um eine kleine Ordination handeln würde (1 Arzt und Besetzung mit 1 Ordinationshilfe), wären die Besorgungsfahrten vorwiegend von der Ordinationshilfe zu erledigen. Jedoch wird nicht bestritten, dass das Kfz auch für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsort zur Verfügung gestanden sei. Zum Nachweis wurden im Rahmen eines Vorhalteverfahrens durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz weitere Unterlagen über von der Ehegattin des Bw. durchgeführte Fahrten zu zwei Laboratorien sowie Belege betreffend Büromaterialeinkauf, Einkauf von medizinischen Bedarf, Reinigungsbedarf, und dgl. vorgelegt.

Zum vorliegenden Sachverhalt ist festzustellen, dass ein Arzt für eine familienfremde Ordinationshilfe allein für deren Beförderung vom Wohn- zum Betriebsort und zurück einen Pkw lease und sämtliche damit verbundene Kosten trägt (Dienstfahrzeug), muss nach der Verkehrsauffassung grundsätzlich als außergewöhnlich und unüblich angesehen werden.

Weiters ist festzustellen, dass Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte für einen Nichtselbständigen durch den Verkehrsabsetzbetrag und Pendlerpauschale abgegolten sind.

Im vorliegenden Fall wurden von der Ehegattin auch keine Aufzeichnungen über die betrieblich veranlassten Fahrten geführt. Diesbezüglich wurden im Zuge des Berufungsverfahrens betriebliche Fahrten durch den Bw. (Dr. M.) zu zwei Laboratorien bestätigt, die Laborfahrten wurden jedoch bereits bei der Berechnung des betrieblichen Anteiles bzw. Privatanteiles der Kfz-Kosten des Bw. berücksichtigt. Bezüglich der Vorlage weiterer Belege betreffend Büromaterialeinkauf, Medizinischer Bedarf und dgl. ist festzustellen, dass die Durchführung von Fahrten zwar als glaubhaft zu beurteilen ist, nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates jedoch bereits ein Kfz im Betriebsvermögen zur Verfügung stand bzw. steht. In freier Beweiswürdigung sind die beantragten Fahrtaufwendungen bezüglich eines Dienstwagens der Ehegattin daher nicht anzuerkennen.

Ad 2. (Privat)Ordination P.

In diesem Punkt wird auf die Ausführungen der Berufungsentscheidung RV/0188-W/08 (wie folgend dargestellt) verwiesen.

Rechtslage: Verträge zwischen nahen Angehörigen sind nach ständiger Rechtsprechung daraufhin zu untersuchen, ob hinter einer nach außen vorgegebenen Leistungsbeziehung in Wahrheit eine familienhafte Veranlassung besteht. Dies deswegen, weil es zwischen nahen Angehörigen in der Regel an dem zwischen fremden bestehenden Interessensgegensatz fehlt, der aus dem Bestreben der Vorteilsmaximierung jedes Vertragspartners resultiert. Im Hinblick auf den fehlenden Interessensgegensatz müssen eindeutige und objektiv tragfähige Vereinbarungen vorliegen, die eine klare Abgrenzung zwischen der steuerlich beachtlichen Sphäre der Einkommenserzielung und der steuerlich unbeachtlichen Sphäre der Einkommensverwendung zulassen.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes werden Verträge zwischen nahen Angehörigen nur dann anerkannt, wenn sie

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen,
- einen klaren, eindeutigen und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt aufweisen und
- unter Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen besteht die erhöhte Gefahr, dass durch Scheingeschäfte privat bedingte Zahlungen in einen steuerlich relevanten Bereich verlagert werden; daher werden Verträge zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechts nur dann anerkannt, wenn sie

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen,
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben, und
- zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (z.B. VwGH 18.10.1995, 95/13/0176).

Diese Kriterien spielen im Rahmen der Beweiswürdigung eine Rolle und kommen daher in all jenen Fällen zum Tragen, in denen berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen (vgl. Hofstätter/Reichel EStG 1988 III A Rz 3 zu § 4 Abs. 4 allgemein, Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, 3. Auflage, § 2 Rz 158 ff; Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch § 20 Rz 44ff sowie die dort jeweils zit. Rsp.).

Nach diesen Grundsätzen wird daher ein Vertrag zwischen nahen Angehörigen steuerrechtlich nur dann anzuerkennen sein, wenn er ernsthaft gewollt ist. Maßstab für die Ernsthaftigkeit ist, dass die gegenseitigen Beziehungen aus dem Vertragsverhältnis im Wesentlichen die gleichen sind, wie sie zwischen Fremden bestehen würden. Die wesentlichen Vertragsbestandteile müssen mit genügender Deutlichkeit fixiert sein.

Es müssen eindeutige Vereinbarungen vorliegen, die eine klare Abgrenzung zwischen Einkommenserzielung und -verwendung zulassen, wobei entsprechende Zweifel an der steuerlichen Tragfähigkeit zu Lasten des die Betriebsausgaben begehrenden Steuerpflichtigen gehen (VwGH 7.12.1988, 88/13/0099).

Sachverhalt:

Der Bw. machte Mietzahlungen 5/2002-2004, 2005 und 2006 betreffend eine Ordination als praktischer Arzt in P., Adr. als Mietaufwand geltend. Das Grundstück befand sich im Eigentum der Eltern des Bw. und sei das obere Geschoß (eine eigene parifizierte Wohneinheit), das sich im Eigentum der Mutter (E.M.) des Bw. befindet, von diesem als Ordination als praktischer Arzt genützt worden.

Im Zuge der Betriebsbesichtigung der gynäkologischen Ordination des Bw. in \*P. wurde dem Prüfer mitgeteilt, dass diese Ordination in P. mit März 2006 aus wirtschaftlichen Gründen geschlossen worden sei.

Für die Nutzung dieses Obergeschosses wurde ein Mietvertrag und selbst angefertigte Hilfsbelege als Bestätigungen durch die Mutter vorgelegt. Die Zahlungen seien in bar erfolgt.

Am Bankkonto seien die Abhebung diese Beträge als Privatentnahmen vorkontiert worden.

In den Belegen für 2004 finden sich auch Überweisungen an die Gattin in der Höhe des Mietenbetrages. Diese Miete wurde, nach Angaben der Steuerberatung, dann von der Gattin an die Mutter als Mietenzahlung weitergegeben.

Im Zuge mehrerer Besprechungen wäre die Steuerberatung aufgefordert worden, sämtliche Belege oder Beweise betreffend die Existenz einer Privatordination an der angegebenen Adresse zum Nachweis vorzulegen.

Über mehrere Besprechungen bzw. schriftliche Vorhaltsbeantwortungen verteilt, wurden dazu folgende Belege bzw. "Beweise" vorgelegt:

Mietvertrag (vorgelegt am 22.11.2006)
Bestätigung der NÖ-Ärztammer vom 04.12.2006 (vorgelegt am 12.12.2006, nochmals am 27.3.2007 = Schlussbesprechung)
Kopie der NÖ-Ärztammer Zeitung "X" Nr. X/XX (vorgelegt am 27.3.2007)
Plankopie der Adr. sowie Planbeschreibung für Zu- und Umbauten datiert vom 10.08.2006 (vorgelegt am 27.3.2007)
AfA Verzeichnis aus 1999, Konto 150, Ordinationsablässe Dr. G. 1996 (vorgelegt am 27.3.2007)
3 Bestätigungen von E.M. für den Erhalt von Mietenzahlungen (vorgelegt am 12.12.2006) und
Konto 4050 (= Honorare 0%) für 2002-2004 mit markierten Beträgen, die die Einnahmen aus der Ordination P. darstellen sollen, sowie Kopien des Bankkontos mit Eingängen am Konto (vorgelegt am 12.12.2006)

Ad Mietvertrag und Bestätigungen von E.M. für den Erhalt von Mietenzahlungen

Es wurde ein Mietvertrag (jedoch nicht unterzeichnet) als auch (Mietzahlungs)Bestätigungen schriftlich vorgelegt. Beim Mietvertrag sind die wesentlichen Vertragsinhalte zwar vorhanden, es fehlen jedoch die Unterschriften der Vertragspartner. Lt. Bw. hätte es sich aus gebührenrechtlichen Gründen um einen mündlichen Mietvertrag gehandelt.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates liegt auch eine fremdunübliche Leistungsabwicklung vor. Entgegen einer fremdüblichen Gestaltung wurden keine monatlichen Zahlungen der Miete vorgenommen. Die Bezahlung erfolgte seitens des Bw. darüber hinaus durch Vorkontierung als Privatentnahmen auf das Konto der Ehegattin, diese würden in der Folge an die Mutter bar ausbezahlt.

Eine derartige Vorgangsweise spricht ebenso gegen die Anerkennung dieser Aufwendungen (vgl. auch Renner in Doralt, Kommentar zum EStG, RZ 160/3 zu § 2).

#### Ad Honorare Privatpatienten

Lt. vorgelegten Unterlagen gab es 3 Einnahmen im Zeitraum 1/2002 und 4/2002, wobei bereits einer Einnahme der Behandlungstermin 19.9.2001 zuordenbar ist. Die Privatordination wurde jedoch lt. Bw. erst mit 1.6.2002 eröffnet. Somit dürften diese Behandlungen nicht in der (Privat)Ordination sondern in \*P. erfolgt sein.

Weiters ist festzustellen, dass die Privathonorare lediglich von einer geringen Patientenzahl resultieren, 7 Einnahmen von 5 verschiedenen Personen im Jahre 2002, mit einer Umsatzhöhe von € 509,38 bzw. 6 Einnahmen von 6 Personen im Jahr 2003 mit einer Umsatzhöhe von € 519,- und für das Jahr 2004 € 114,- aus 2 Einnahmen. Eine Patientenkartei über die Privatordination konnte nicht vorgelegt werden bzw. wurde diese unter Verweis auf die Schweigepflicht verweigert.

Damit ist festzuhalten, dass für das Vorliegen einer Privatordination als „praktischer Arzt“ insgesamt keinerlei Beweise vorgelegt werden konnten. Das Praxisschild wäre bereits weggeworfen worden, eine Festnetznummer hätte es nicht gegeben, eine Meldung an die Gemeinde in P. gab es nicht, ebenso nicht die Meldung einer Zweitordination dem Finanzamt gegenüber. Auch zeigen die alten Anlagenverzeichnisse kein Anlagevermögen betreffend eine Ordination in P. und wurde die Argumentation des Steuerberaters des Bw. betreffend alte und bereits weggeschissene Möbel nicht nachgewiesen. Darüber hinaus ist anzumerken, dass auf Grund von Umbauarbeiten lt. Bauplan vom 10.8.2006 die Besichtigung nicht mehr möglich.

Lt. Auskunft der ÄK wurde zudem bestätigt, dass eine Überprüfung der gemeldeten Angaben nicht erfolgt. Die Meldung der NÖ-ÄK Zeitung "X" Nr. X/XX über die Niederlegung einer Zweitordination als „Facharzt für Frauenheilkunde und Geburtshilfe“ bestätigt somit insgesamt nicht das Vorliegen einer (Zweit)Ordination, und handelte es sich zudem lt. Angaben des Bw. um eine Privatordination als „praktischer“ Arzt. Die Angaben des Bw. hinsichtlich des Vorliegens einer Ordination in P. sind daher widersprüchlich. Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates ist in freier Beweiswürdigung der gesamte Sachverhalt als nicht glaubhaft zu beurteilen. Die Berufung ist daher in diesem Punkt abzuweisen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 11. Mai 2009