



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch F.X. Priester GmbH, Steuerberatungskanzlei, 4400 Steyr, Stelzhamerstraße 14a, gegen die Bescheide des Finanzamtes Steyr vom 20. Dezember 2002 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Einkommensteuer 1997 bis 2001 und Einkommensteuer 1997 bis 2001 sowie Festsetzung von Anspruchszinsen 2000 und 2001 entschieden:

1) Die Berufung gegen die **Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Einkommensteuer 1997 bis 2001** wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

2) Der Berufung gegen die **Bescheide betreffend Einkommensteuer 1997 bis 2001** wird teilweise Folge gegeben.

Die Bescheide werden abgeändert.

Tabelle

Jahr	Bemessungsgrundlage		Abgabe	
	Art	Höhe	Art	Höhe
1997	Einkommen	2.564.690,00 S	Einkommensteuer anrechenbare Lohnsteuer	1.171.039,62 S -18.916,20 S

festgesetzte Einkommensteuer (Abgabenschuld)				1.152.123,00 S 83.728,04 €
1998	Einkommen	2.372.745,00 S	Einkommensteuer anrechenbare Lohnsteuer	1.075.076,94 S -20.190,60 S
festgesetzte Einkommensteuer (Abgabenschuld)				1.054.886,00 S 76.661,56 €
1999	Einkommen	2.675.973,00 S	Einkommensteuer anrechenbare Lohnsteuer	1.226.954,52 S -27.546,60 S
festgesetzte Einkommensteuer (Abgabenschuld)				1.199.408,00 S 87.164,38 €
2000	Einkommen	2.595.977,00 S	Einkommensteuer anrechenbare Lohnsteuer	1.179.813,28 S -19.009,30 S
festgesetzte Einkommensteuer (Abgabenschuld)				1.160.804,00 S 84.358,92 €
2001	Einkommen	2.291.599,00 S	Einkommensteuer anrechenbare Lohnsteuer	1.028.927,84 S -21.860,80 S
festgesetzte Einkommensteuer (Abgabenschuld)				1.007.067,00 S 73.186,41 €

Die Berechnung der Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

3) Die Berufung gegen die **Bescheide betreffend Festsetzung von Anspruchszinsen 2000 und 2001 wird als unbegründet abgewiesen.**

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) erklärte in den berufungsgegenständlichen Jahren 1997 bis 2001 aus seiner Tätigkeit als Arzt Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von 2.369.382,00 S

(1997), 2.146.223,00 S (1998), 2.472.872,00 S (1999), 2.396.796,00 S (2000),
2.067.291,00 S (2001).

Das Finanzamt veranlagte obige Einkünfte zunächst erklärungsgemäß (Bescheide vom 8. März 1999, 10. Dezember 1999, 24. Oktober 2000, 27. Juni 2001, 4. April 2002).

Anlässlich einer abgabenbehördlichen Prüfung über den Zeitraum 1999 bis 2001 traf die Betriebsprüferin folgende Feststellungen:

Kfz-Kosten (Tz 14):

Im Prüfungszeitraum standen dem Bw. für betriebliche Fahrten zwei Kraftfahrzeuge zur Verfügung, von denen jeweils ein Privatanteil von 20 % ausgeschieden wurde. Laut den Reparaturrechnungen ergeben sich folgende gefahrene Kilometer:

Tabelle

Kilometer	1999	2000	2001
Honda gesamt	15.000	0	0
BMW gesamt	3.000	15.000	15.000
Porsche gesamt	<u>2.600</u>	<u>2.600</u>	<u>2.600</u>
	20.600	17.600	17.600
betrieblich	16.480	14.080	14.080
privat	4.120	3.520	3.520

Es wurde kein Fahrtenbuch geführt; im Prüfungszeitraum stand kein privates Fahrzeug zur Verfügung. Der Porsche diente als Sommerfahrzeug (betriebliche Nutzung rd. 2000 KM), die restliche Zeit wurde das zweite Kfz verwendet. Lt. Bw. wurden die beiden Kfz für Visiten, Fahrten als Betriebsarzt bei G., H., Zustelldienste Dr. S. und Fahrten zwischen Wohnung und Ordination verwendet.

Da eine überwiegende betriebliche Nutzung von zwei Personenkraftwagen durch einen Arzt unüblich ist, wird der BMW als zu 100 % betrieblich genutzt eingestuft und der Porsche aus dem Betriebsvermögen entnommen (es handelt sich jeweils um Schillingbeträge):

Tabelle

Porsche	1999	2000	2001
Leasing	189.180,00	173.824,30	56.961,59

Reparaturen	7.447,60	4.969,80	9.225,46
Treibstoff	2.150,20	2.491,90	700,00
Versicherung/Kasko	<u>10.000,00</u>	<u>26.593,80</u>	<u>26.000,00</u>
	208.777,80	207.879,80	92.887,05
Repräsentation	<u>-130.058,12</u>	<u>-138.617,00</u>	<u>-62.819,21</u>
AfA			<u>61.036,43</u>
Betriebsausgaben	78.719,68	69.262,80	91.104,27
Privatanteil	<u>46.668,70</u>	<u>30.351,45</u>	<u>33.373,13</u>
Gewinnerhöhung	32.050,98	38.911,35	57.731,14

Für 1997 und 1998 werden die Kosten für den Porsche unter Berücksichtigung der Jahre 1999 – 2001 im Schätzungswege (65 % des Gesamtaufwandes Kfz) ermittelt (es handelt sich jeweils um Schillingbeträge):

Tabelle

Porsche	1997	1998
Kfz gesamt	116.674,43	188.206,94
davon 65 %	75.838,38	122.334,51
abzüglich PA	<u>-28.168,29</u>	<u>-47.358,00</u>
Gewinnerhöhung	47.670,09	74.976,51

Miete Flugmedizin (Tz 15):

Der Bw. ist fliegerärztlicher Sachverständiger der Kategorie A und besitzt die Commercial Pilot Licence. Jährlich erstellt er 80 – 100 Fluggutachten (Einnahmen daraus rd. 150.000,00 S).

60 % der begutachteten Piloten sind auch Kassenpatienten in seiner Praxis.

Die Flugtauglichkeitsuntersuchung wird von der Austro Control GmbH (vorher Bundesamt für Zivilluftfahrt) mittels Vordruckes vorgeschrieben.

Der Bw. hat 1997 bei der F-GmbH eine Fixkostenvorauszahlung für ein sechsjähriges Nutzungsrecht auf jährlich 60 kostenbegünstigte Flugstunden mit dem Flugzeug LFZ OE-FLX getätigt. Diese Fixkostenvorauszahlung wird auf die Vertragsdauer jahresanteilig mit 200.000,00 S aufgelöst. Mit der Vorauszahlung wird lediglich das Nutzungsrecht für jährlich 60 Stunden sichergestellt; die Flugkosten, Streckengebühren und sonstige Kosten sind zusätzlich (vergünstigt) zu bezahlen.

Tabelle

Flugstunden	1999	2000	2001
für den Betrieb geflogene Stunden (Fortsbildung, Seminare)	7 Std.	4,5 Std.	4,7 Std.
vom Nutzungsrecht lt. Aufstellung verbraucht	19 Std. 29 Min.	18 Std. 18 Min.	20 Std. 6 Min.

Nach Ansicht der Betriebsprüfung sind die Kosten für das Nutzungsrecht gemäß § 20 Abs. 2 lit. b EStG 1988 nicht abzugsfähig, da sie die Lebensführung des Steuerpflichtigen berühren und nach der allgemeinen Verkehrsauffassung unangemessen hoch sind. Es ergibt sich daher für die Jahre 1997 bis 2001 jeweils eine Gewinnerhöhung von 200.000,00 S.

Das Finanzamt nahm das Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf und erließ entsprechend den Feststellungen der Betriebsprüferin die Einkommensteuerbescheide 1997 bis 2001 (Bescheide vom 20. Dezember 2002).

Gegen diese Bescheide erhob der Bw. durch seine steuerliche Vertreterin mit Schriftsatz vom 15. Jänner 2003 (eingelangt beim Finanzamt am 16. Jänner 2003) Berufung, beantragte die Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung und führte im Wesentlichen begründend aus:

Kfz-Kosten (Tz 14):

Im Rahmen der Betriebsprüfung über den Zeitraum 1982 bis 1984 sei festgestellt worden, dass zwei Fahrzeuge betrieblich genutzt worden seien (Tz 19: Pkw Golf GTI, Tz 27: Porsche 911 C). Damals sei Einigung darüber erzielt worden, dass – aus Vereinfachungsgründen ohne Führung eines Fahrtenbuches – im Schätzungswege ein 20 %iger Privatanteil abzuziehen sei. Im Vertrauen auf jene Verwaltungsübung habe der Bw. diese Vorgangsweise fortgesetzt. Bei den folgenden zwei Betriebsprüfungen über die Jahre 1987 bis 1993 bzw. 1994 bis 1996 sei diese Vorgangsweise bestätigt und das Vorhandensein von zwei Pkws nicht beanstandet worden.

Erstmalig sei bei der gegenständlichen Prüfung ein Fahrtenbuch gefordert worden, wohlwissend, dass dieses im Nachhinein nicht mehr rekonstruierbar sei. Im Übrigen sei der Familie des Bw. immer ein zusätzliches Privatfahrzeug zur Verfügung gestanden.

Wie ausgeführt sei bereits 1987 dieser Punkt diskutiert worden. Für die Wiederaufnahme des Verfahrens genüge aber nicht eine nachträglich geänderte Würdigung eines in allen Details bekannten Sachverhaltes.

Die Berechnung des Privatanteiles und die Absetzung der beiden Fahrzeuge sei im Vertrauen auf die Verwaltungsübung des Finanzamtes erfolgt, da sich die Rahmenbedingungen seither nicht geändert hätten.

Häufig seien Vereinbarungen oder Vergleiche im Vorfeld der Erlassung von Abgabenbescheiden etwa bei abgabenrechtlichen Prüfungen (§§ 147 ff BAO) festzustellen. Solche vertragsähnlichen Übereinkommen dienten oft der einvernehmlichen Bereinigung und nicht nur wegen der Vielfalt und des Umfangs der anstehenden Fragen, sondern auch wegen der objektiven Schwierigkeit der Lösung der Tat- und Rechtsfragenkomplexe; sie dienten damit auch wesentlich der Beschleunigung, Vereinfachung und ökonomischen Abwicklung des Verfahrens. Vergleiche bzw. Vereinbarungen, wie im gegenständlichen Fall die Beurteilung der Absetzbarkeit der Kfz-Aufwendungen, seien vor allem mit Rücksicht auf ihre Bedeutsamkeit aus dem Blickwinkel von Treu und Glauben zu untersuchen.

Die Kfz-Kosten seien daher in der ursprünglich geltend gemachten Höhe anzuerkennen.

Miete Flugmedizin (Tz 15):

Der Bw. sei mit Bescheid vom 21. März 1993 zum fliegerärztlichen Sachverständigen der Kategorie A bestellt worden. Kategorie A entspreche Class I der JAR FCL (Joint Aviation Regulation), einer internationalen Richtlinie über die Qualifikation von Fliegerärzten, welche schon 1994 in das österreichische Recht hätte umgesetzt werden sollen. Bereits seit 1994 sei daher die Ausbildung nur mehr auf Basis dieses Regelwerkes erfolgt.

Class I – Begutachtung der Fliegertauglichkeit von Berufs- und Linienpiloten. Hierfür seien 120 Stunden strukturierte Ausbildung in Flugmedizin, eine aufrechte Pilotenlizenz, Cockpiterfahrung auf Langstreckenflügen und eine mehrjährige Gutachtertätigkeit erforderlich.

Entgegen anders lautenden Zusagen habe es das Verkehrsministerium bis heute nicht geschafft, dieses internationale Regelwerk in den nationalen Rechtsbestand zu übernehmen. De facto sei es aber so, dass laut Auskunft der Austro Control, alle der 27 derzeit bestellten fliegerärztlichen Sachverständigen der Kategorie A im Besitz einer gültigen Fluglizenz seien. Bei Einführung der JAR-FCL-Richtlinie würde der Bw. seine fliegerärztliche Sachverständigtätigkeit ohne gültige Linienpilotlizenz aufgeben müssen. Um diese Fluglizenz aufrecht zu erhalten, sei es notwendig, jährliche Übungsflüge (Langstreckenflüge) auf einem bestimmten Maschinentyp als Pilot oder Copilot durchzuführen. Die Ansicht der Betriebsprüfung, eine aufrechte Pilotenlizenz sei für die Erstellung von flugmedizinischen Sachverständigen-Gutachten nicht notwendig, sei in diesem Zusammenhang unverständlich.

Die rasante technische Entwicklung der Luftfahrtindustrie führe dazu, dass an Kapitäne von Verkehrsflugzeugen immer höhere Anforderungen gestellt würden. Während die Propellermaschinen der fünfziger Jahre neben Pilot und Copilot noch einen Navigator und Bordingenieur an Bord gehabt hätten, säßen heute mehr Passagiere denn je (bis 400, in einigen Jahren 600) hinter nur zwei Piloten. Das komplexe System Mensch-Maschine habe in jeder Situation, auch im Stress, über viele Stunden einwandfrei zu funktionieren. Die Flugzeuge unterlägen ständigen Sicherheitschecks und Inspektionen. Die hohen Anforderungen an die organische, geistige und seelische Gesundheit der Verkehrspiloten erforderten ebenso ständige qualifizierte ärztliche Checks. So würden Verkehrspiloten nach umfangreichen Eignungstests anfänglich in jährlichen und mit einem Alter über 40 in halbjährlichen Abständen durch speziell ausgebildete Fliegerärzte auf „Herz und Nieren“ gecheckt (Richtlinien des Bundesamtes für Zivilluftfahrt). Auch das Flugsicherheitspersonal im Tower werde regelmäßig untersucht. Besonders wichtig sei die Überwachung des Herzens; dessen Erkrankungen machten etwa 40 % aller Fälle von Fluguntauglichkeit aus. Auch der Privatpilot, ob Segelflieger, Ballonfahrer oder Pilot einer einmotorigen Cessna, müsse regelmäßig zum flugmedizinischen Check, nur nicht ganz so oft.

Darüber hinaus habe die Flugmedizin eine weitere wichtige Aufgabe: Beratung und Untersuchung von Flugpassagieren / Patienten im Hinblick auf Flugreisetauglichkeit, wobei Herz- / Kreislauferkrankungen die größte Rolle spielten.

Flugmediziner / Fliegerärzte müssten neben einer mindestens zweijährigen Weiterbildung in Innerer Medizin in Spezialehrgängen Kenntnisse der flugmedizinisch relevanten Probleme der Augen, Hals-Nasen-Ohren, Neurologie, Psychologie und Reisemedizin erwerben. Sie müssten die Arbeitsplätze in der Luftfahrt gut kennen und „die Sprache der Piloten verstehen“, also einen Pilotenschein besitzen. Nur wenn Bedarf vorhanden sei, erfolge durch das Bundesamt für Zivilluftfahrt nach Vorschlag durch die Austro Control eine Bestellung für fliegerärztliche Untersuchungen.

Als Sachverständiger sei der Bw. schon auf Grund der Standesregeln zur selbständigen Weiterbildung in seinem Fachgebiet verpflichtet. Die Standesregeln schrieben weiters vor, der Sachverständige habe unverzüglich zu prüfen, ob er für den Gutachtensauftrag die erforderliche Sachkompetenz besitze. Im Zweifel habe er die Übernahme eines Auftrages abzulehnen. Da ein fliegerärztliches Gutachten internationale Gültigkeit habe und JAR FCL die internationalen Vorgaben für die Erstellung solcher Gutachten liefere, müsste der Bw. ohne gültige Lizenz in konsequenter Befolgung der Standesregeln seine fliegerärztliche Tätigkeit einstellen.

In der Vergangenheit habe sich die Einhaltung dieser Vorschrift als sehr schwierig gestaltet. Oft sei, wenn der Bw. Zeit gehabt hätte, seine Fortbildung zu absolvieren, das notwendige Flugzeug nicht zur Verfügung gestanden und umgekehrt.

Der Bw. sei als onkologisch tätiger Mediziner mit der Entwicklung von so genannten Eigenblutvakzinen zur Behandlung von Tumorpatienten beschäftigt. Er habe deswegen gemeinsam mit seinem Kollegen Dr. S. in einigen medizinischen Artikeln weltweites Aufsehen erregt. Es habe sich daher angeboten, diese Therapiemethode nicht nur in Österreich sondern auch in anderen Ländern anzubieten. Besonders in Großbritannien sei eine entsprechende Nachfrage geortet worden. In den Jahren 1997 und 1998 habe der Bw. mit dem Impfstoff beinahe 30 % seines Umsatzes getätigert.

Dies hätte eine rege Flugtätigkeit nach England, aber auch nach Frankreich und in die Niederlande bedeutet. Der zweite Effekt wäre gewesen, dass sich damit auch das Problem der zur Erhaltung der Berufspilotenlizenz notwendigen Flugstunden gelöst hätte.

Ende 1996 habe sich die Gelegenheit geboten, von der F-GmbH ein sechsjähriges Nutzungsrecht auf jährlich 60 kostenbegünstigte Flugstunden mit dem Flugzeug OE-FLX zum Preis von 1,2 Mio. Schilling zu erwerben. Dieser Betrag sei beginnend mit 1997 in sechs Teilbeträgen à 200.000,00 S bis zum Jahr 2001 gewinnmindernd geltend gemacht worden. Der Kostenvorteil daraus liege bei ca. 3.000,00 S pro Flugstunde und kumuliere sich bis zum Ende der Vereinbarung zu einem Betrag von 440.000,00 S; der Erwerb des Nutzungsrechtes sei daher auch aus betriebswirtschaftlicher Sicht sinnvoll gewesen.

Die Auswertung des Verfahrens zur Herstellung der Impfstoffe sei deshalb nicht weiter verfolgt worden, weil eine Kapazitätsausweitung negative Einflüsse auf die hohen Qualitätsstandards bedeutet hätte. Zudem habe sich 1998 herausgestellt, dass die Vermarktung der Impfstoffe durch Dr. S. kostengünstiger betrieben werden könne; das Projekt habe sich daher zerschlagen und die nur teilweise Ausnutzung des Flugstunden-Kontingentes im Nachhinein als Fehlinvestition erwiesen.

Der Bw. habe sich zudem auf die Bestätigung der Austro Control GmbH verlassen, in welcher Folgendes ausgeführt worden sei: „Im Rahmen der Tätigkeit als fliegerärztlicher Sachverständiger der Kategorie A von Austro Control GmbH ist es für Herrn Dr. W. notwendig, seine Lizenz als Berufspilot (60 Flugstunden) aufrecht zu erhalten.“

Im Schreiben vom 26. September 2002 an die Finanzbehörde habe die Austro Control GmbH mitgeteilt: „Aus luftfahrtbehördlicher Sicht ist daher der Erwerb eines Pilotenscheines und die praktische Tätigkeit als Pilot für die Ausübung der Funktion eines fliegerärztlichen

Sachverständigen jedenfalls wünschenswert; eine durch Rechtsvorschrift geregelte Voraussetzung ist dies jedoch nicht.“

Die Austro Control GmbH, vertreten durch Prof. Dr.Dr.hc. Köstler, habe – auf die Diskrepanz zum Schreiben vom 19. Mai 1998 hingewiesen – mitgeteilt, dass 1998 von einer unmittelbar bevorstehenden Umsetzung der JAR-FCL-Richtlinie in österreichisches Recht ausgegangen worden sei. Bedingt durch politische Umstände (Ministerwechsel usw.) sei es bis heute nicht gelungen, den Gesetzesentwurf zur Begutachtung ins Parlament zu bringen. Es bestehe zwar de jure keine rechtliche Verpflichtung zum Erwerb eines Pilotenscheines, de facto sei jedoch eine Bestellung zum fliegerärztlichen Sachverständigen ohne diese unmöglich.

Der Bw. erstelle jährlich ca. 80 bis 100 Fluggutachten; daraus erwachsen Einnahmen von ca. 150.000,00 S. Auch ergebe sich durch diese Tätigkeit eine Umwegrentabilität, weil die Piloten und ihre Familien ihn in der Regel auch als Hausarzt kontaktierten – ein Klientel, an das der Bw. nur durch seine Kompetenz als Flugarzt gelangt sei und aus dem er ein Vielfaches an Umsatz generiere.

Fortbildungskosten dienten dazu, im ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben, um den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden. Merkmal beruflicher Fortbildung sei die Verbesserung der Kenntnisse und Fähigkeiten im bisher ausgeübten Beruf.

Nach Ansicht der Betriebsprüferin seien die Aufwendungen für das Nutzungsrecht (Flugstundenkontingent) gemäß § 20 Z 2 lit. b EStG 1988 nicht abzugsfähig, da es sich um Ausgaben handle, die auch die Lebensführung des Steuerpflichtigen berührten.

Private Flüge, die der Bw. schon aus Kostengründen mit kleineren Flugzeugen durchföhre, seien niemals steuerlich abgesetzt worden. Diese Flugstunden könnten auch nicht für die Erhaltung der Berufspilotenlizenz herangezogen werden, da hier ausdrücklich bestimmte Voraussetzungen gegeben sein müssten (Langstreckenflug, Maschinentyp, Besatzung usw.).

Zur Beantwortung dieser Frage werde das Bordbuch der C 421 OE-FLX vorgelegt, aus dem hervorgehe, dass der Bw. im Zeitraum 1999 bis 2001 lediglich eintägige Flüge zur Aufrechterhaltung der Berechtigung als Berufspilot durchgeführt habe. Keine dieser Stunden habe den Bereich seiner Lebensführung berührt.

Eine Trennung in einen Bereich, der die Lebensführung des Steuerpflichtigen berühre (private Flüge) und einen zweiten Bereich, der rein betrieblich veranlasst sei (Flüge zur Aufrechterhaltung der Berufspilotenlizenz), sei damit eindeutig und unzweifelhaft möglich.

Das Bordbuch der gemieteten C 421 zeige Checkflüge, Flugtaxiflüge und so genannte betriebliche Flüge. Es sei der Betriebsprüferin lückenlos zur Verfügung gestellt worden und beinhaltet folgende Flüge:

1. Flüge zu betrieblichen Fortbildungsveranstaltungen:

1997: 8,5 Std.

1998: 6,5 Std.

1999: 7,0 Std.

2000: 4,5 Std.

2001: 4,7 Std.

Kosten pro Stunde 3.333,33 S (200.000,00 S / 60 Flugstunden) + variable Betriebskosten in der Höhe von 4.325,00 S

2. Checkflüge

3. Taxiflüge (als Copilot)

Da das gegenständliche Flugzeug nur mit Copilot geflogen werden dürfe, hätte die Verpflichtung eines Piloten bzw. Copiloten für den Bw. jedes Mal zusätzliche Kosten verursacht. Durch die Begleitung als Pilot oder Copilot bei Taxi- bzw. Checkflügen habe er auch die variablen Betriebskosten gespart, welche in solchen Fällen vom Fluggast bezahlt würden.

In Gesprächen mit Kollegen habe der Bw. feststellen müssen, dass hinsichtlich der Behandlung solcher Kosten österreichweit eine sehr unterschiedliche Beurteilung durch die Behörde gegeben sei. Hätten die Finanzämter Wien (Innere Stadt) und Innsbruck die Absetzung solcher Ausgaben anerkannt (Betriebsprüfung bereits erfolgt), so sehe das Finanzamt Steyr darin nicht abzugsfähige Ausgaben der Lebensführung.

Im Sinne dieser Ausführungen werde daher beantragt, die Kosten für die angesetzten Flugstunden in der ursprünglich geltend gemachten Höhe zu berücksichtigen.

Eventualantrag:

Sollten die Mietvorauszahlungen nicht wie beantragt als steuerlich absetzbar akzeptiert werden, so werde ersucht, im Zeitraum 1997 bis 2001 die Flüge zu Fortbildungsveranstaltungen als Reisekosten mit 238.939,89 S (= 31,2 Std. x 7.658,33 S) anzuerkennen.

In ihrer Stellungnahme zur Berufung führte die Betriebsprüferin aus:

Kfz-Kosten (Tz 14):

Der Bw. sei praktischer Arzt in Steyr; für betriebliche Fahrten seien laut Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen zwei Pkws (Honda Legend bzw. BMW, Porsche) zur Verfügung gestanden. Von den Gesamtkosten sei ein 20 %iger Privatanteil ausgeschieden worden. Folgende Kilometer seien in den Jahren 1999 bis 2001 laut Reparaturrechnungen zurückgelegt worden:

Tabelle

	1999	2000	2001
Honda bzw. BMW	15.000	15.000	15.000
Porsche	2.600	2.600	2.600

Bei den Pkws Honda (Nutzung bis 11/99) bzw. BMW (Nutzung ab 11/99) sei eine überwiegend betriebliche Nutzung gegeben. Strittig sei, ob das zweite Kfz überwiegend betrieblich genutzt werde.

Eine überwiegend betriebliche Nutzung von zwei Personenkraftwagen durch einen praktischen Arzt sei durchaus unüblich (VwGH 28.10.1966, 579/65).

Eine Zuordnung zum Betriebsvermögen könne nur durch die lückenlose Führung eines Fahrtenbuches nachgewiesen werden. Im vorliegenden Fall sei für den Porsche kein Fahrtenbuch geführt worden. Auch die geringe Kilometerleistung lasse darauf schließen, dass keine betriebliche Notwendigkeit für die Anschaffung eines zweiten Pkw's bestanden habe.

Anlässlich der am 27. November 2002 durchgeföhrten Schlussbesprechung sei von beiden Seiten eine „saubere“ Lösung angestrebt worden. Da der Bw. eine überwiegend betriebliche Nutzung nicht nachweisen habe können, sei der Porsche aus dem Betriebsvermögen entnommen und dem im Betriebsvermögen verbliebenen Honda bzw. BMW eine 100 %ige betriebliche Nutzung unterstellt worden – dies aus der Überlegung heraus, dass gelegentliche Privatfahrten mit dem Honda bzw. BMW durch gelegentliche betriebliche Fahrten mit dem Porsche ausgeglichen würden.

Die Vorgangsweise der Betriebsprüfung über den Zeitraum 1982 bis 1984 habe schon deshalb nicht beibehalten werden können, da sich das Verhältnis der Gesamtjahreskilometer 1982 bis 1984 zu den Gesamtkilometern 1999 bis 2001 gravierend geändert habe. Mit dem Porsche seien 1983 und 1984 jeweils 15.000,00 bis 16.000 Kilometer zurückgelegt worden. Der Golf GTI sei auf Grund der Prüfungsfeststellungen nicht überwiegend betrieblich genutzt worden.

Miete Flugmedizin (Tz 15):

Der Bw. sei mit Bescheid vom 21. März 1993 zum fliegerärztlichen Sachverständigen der Kategorie A (Class 1 der Joint Aviation Regulation dh. Begutachtung der Flugtauglichkeit von Berufs- und Linienpiloten) ernannt worden und besitze die Berufspilotenlizenz. Er erstelle jährlich 80 bis 100 Gutachten, die Einnahmen beliefen sich auf rd. 150.000,00 S.

1997 habe der Bw. an die F-GmbH eine Fixkostenvorauszahlung für ein sechsjähriges Nutzungsrecht auf jährlich 60 Flugstunden mit dem Flugzeug LFZ OE-FLX geleistet. Die Fixkostenvorauszahlung sei auf die Vertragsdauer jahresanteilig mit 200.000,00 S aufgelöst worden.

Die Austro Control GmbH habe auf Anfrage Folgendes mitgeteilt: Fliegerärztliche Sachverständige sollten gemäß Anhang 1 zum Abkommen über die Internationale Zivilluftfahrt über ihre luftfahrtmedizinische Ausbildung hinaus praktische Kenntnisse und Erfahrungen über die Bedingungen erwerben, unter denen Inhaber von Fluglizenzen ihre Tätigkeit ausübten. Mit dem Erwerb eines Pilotenscheines und der praktischen Tätigkeit als Pilot werde dieses Ziel nach Auffassung der Austro Control GmbH unzweifelhaft am vollständigsten erreicht.

Aus luftfahrtbehördlicher Sicht sei daher der Erwerb eines Pilotenscheines und die praktische Tätigkeit als Pilot für die Ausübung der Funktion eines fliegerärztlichen Sachverständigen jedenfalls wünschenswert, eine durch Rechtsvorschriften geregelte Voraussetzung sei dies jedoch nicht.

Aus dem Schreiben vom 26. September 2002 sei abzuleiten, dass der Erwerb eines Pilotenscheines wünschenswert sei, aber nicht eine zwingende Voraussetzung darstelle. Es würde demnach auch der Privatpilotenschein genügen, um einen Einblick in die Fliegereipraxis zu erhalten.

Die in der Berufungsschrift aufgezählten Arbeiten, die ein Flugarzt durchzuführen habe – Überwachung des Herzens in regelmäßigen Abständen, Herz- Kreislauferkrankungen, Augen, Hals-Nasen-Ohren, Neurologie, Psychologie usw. – setzten nicht voraus, einen Pilotenschein zu besitzen.

Die medizinische Fortbildung erfolge jährlich auf den „Zürser Tagen für Flugmedizin“, wo der neueste Stand der Luftfahrtmedizin vermittelt werde.

Würde man den Gedanken über die rasante technische Entwicklung der Luftfahrtindustrie (Seite 3 der Berufungsschrift) weiter verfolgen, so müsste jeder fliegerärztliche Sachverständige eine Ausbildung als Jet-Pilot haben, um die tatsächliche Belastung von Mensch und Material richtig einschätzen und auswerten zu können.

Als onkologisch tätiger Mediziner, der sich mit der Entwicklung von so genannten Eigenblutvakzinen zur Behandlung von Tumorpatienten beschäftige, habe der Bw. keine konkreten Schritte gesetzt, die eine Berufspilotenlizenz erforderlich machen würden.

Vom Nutzungsrecht auf jährlich 60 kostenbegünstigte Flugstunden mit dem Flugzeug C 421 habe der Bw. wie folgt Gebrauch gemacht:

Tabelle

	1999	2000	2001
Flugstunden	19:29	18:18	20:06
Kosten/Stunde	10.265,00 S	10.928,00 S	9.950,00 S

Die Flugstunden als Pilot bzw. Copilot habe er absolviert, um den Berufspilotenschein zu behalten.

Nebenbei habe er auch Flüge mit einmotorigen Flugzeugen wie C 182, PA 28, PA 32 oder Motorsegler wie HB 23 durchgeführt.

Laut Flugbuch sei der Bw. vom 10. November 1998 bis 15. Juni 2002 83:10 Std. als Pilot und 30:13 Std. als Copilot auf verschiedenen Flugzeugtypen in der Luft gewesen. Dies lasse darauf schließen, dass es sich um ein persönliches Hobby handle. Die Kosten für das Nutzungsrecht der C 421 fielen daher in den Bereich des § 20 EStG 1988, wonach Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung keine Betriebsausgaben darstellten.

In ihrer Gegenäußerung zur Stellungnahme der Betriebsprüferin führte der Bw. durch seine steuerliche Vertreterin mit Schriftsatz vom 29. September 2003 ergänzend aus:

Kfz-Kosten (Tz 14):

Die Betriebsprüferin berufe sich auf ein Judikat aus dem Jahr 1965, das die betriebliche Nutzung von zwei Personenkraftwagen durch einen Arzt als durchaus unüblich bezeichne. Dieses Urteil sei bereits Gegenstand der Beanstandung durch die Betriebsprüfung im Jahr 1983 gewesen. Nach Vorlage entsprechender Unterlagen sei das Vorhandensein zweier Pkws im Betriebsvermögen nicht weiter beanstandet und eine Regelung über die Berechnung eines Privatanteiles getroffen worden.

Wenn die Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen von der absoluten Nutzung und nicht von der überwiegend betrieblichen Nutzung abhängig gemacht werde, so führe dies zu paradoxen Schlussfolgerungen: Ein Transportunternehmer besitze zwei Kleintransporter. Wenn er in

einem Jahr das eine Fahrzeug bevorzuge, müsse dann das andere Fahrzeug wegen der weniger gefahrenen Kilometer aus dem Betriebsvermögen ausscheiden?

Ein Gastwirt nutze in einem Jahr seine teure Kaffeemaschine nur mehr sporadisch aber überwiegend für den Betrieb; sei diese Kaffeemaschine dann ins Privatvermögen überzuführen?

Zu prüfen sei, ob das Fahrzeug überwiegend privat oder überwiegend betrieblich genutzt werde. Die überwiegend betriebliche Nutzung sei im Rahmen dreier Betriebsprüfungen glaubhaft gemacht worden. Am Sachverhalt und am Verhältnis der betrieblichen zu den privaten Fahrten habe sich seit dieser Zeit nichts geändert. Die Kfz-Kosten seien daher in der geltend gemachten Höhe anzuerkennen.

Miete Flugmedizin (Tz 15):

In Deutschland sei die JAR-FCL-Richtlinie im Frühjahr 2003 eingeführt worden. Dort finde sich bereits ein legalisiertes Regelwerk, das als internationales Recht auch in Österreich nach politischer Umsetzung im Parlament in dieser Form zur Anwendung kommen werde.

Folgende Voraussetzungen seien dort für flugmedizinische Sachverständige – Class 1 genannt:

1. Eine aufrechte Pilotenlizenz
2. Praktische Flugerfahrung aus dem Jump Seat
3. Ausübung der Tätigkeit als Pilot- bzw. Copilot
4. Erfahrung in Navigation und Instrumentenflug
5. Ausbildung „Das Arbeitsumfeld des Piloten“ usw.

§ 110 DV LuftVZO sehe eine sechsjährige Übergangsfrist für bereits bestellte medizinische Sachverständige vor, die vom Gesetz geforderten Anforderungen nachzureichen.

Für eine derart verantwortungsvolle Aufgabe könne der Ausbildungsstand nie hoch genug sein; es sei daher anmaßend und polemisch, wenn die Betriebsprüfung behauptete, der Erhalt der Berufspilotenlizenz stelle eine Überqualifizierung dar, der Privatpilotenschein genüge. Grundsätzlich sei nicht zu prüfen, ob Aufwendungen wirtschaftlich gerechtfertigt, angemessen, notwendig (VwGH 7.1.1981, 418/80), üblich oder zweckmäßig seien (VwGH 18.6.1965, 248/65).

Auch habe die Betriebsprüferin die Argumentation des Bw., warum er die Nutzungsvereinbarung im Jahr 1996 abgeschlossen habe, nicht verstanden. Natürlich ergebe sich aus der Tätigkeit als onkologisch tätiger Mediziner kein zwingender Zusammenhang mit dem Erfordernis einer Berufspilotenlizenz. Er habe nur darstellen wollen, dass sich aus einer

geplanten Zusammenarbeit mit dem englischen Mediziner Dr. C. auf dem Gebiet der Herstellung von Eigenblutvakzinen eine rege Flugtätigkeit nach England und Frankreich hätte entwickeln sollen, was synergetisch auch die notwendigen Flugstunden zur Erhaltung der Lizenz gebracht hätte. Als sich die Produktion als zu teuer herausgestellt habe, habe er bereits die Nutzungsvereinbarung mit 60 Jahresstunden abgeschlossen gehabt. Im Nachhinein habe sich dies als Fehlinvestition erwiesen.

Ginge es um ein persönliches Hobby – wie die Betriebsprüfung unterstelle – hätte der Bw. das Kontingent wohl bis zur letzten Minute ausgenutzt und nicht nur die zum Erhalt des Berufspilotenscheines notwendigen Stunden konsumiert und zwei Drittel des gekauften Stundenkontingents verfallen lassen.

Wenn der Bw. auch kleinere Flugzeuge benutze, deren Kosten er übrigens nie steuerlich geltend gemacht habe, diene dies unter anderem auch zu Werbezwecken, treffe er doch sein Klientel für flugärztliche Untersuchungen eben am Flugplatz. Auch die Umwegrentabilität bei der Durchführung von flugärztlichen Untersuchungen sei im Rahmen der Berufung dargestellt worden.

Eine Trennung in einen Bereich, der die Lebensführung des Steuerpflichtigen berühre (private Flüge), und einen zweiten Bereich, der rein betrieblich veranlasst sei (Flüge zur Aufrechterhaltung der Berufspilotenlizenz), sei eindeutig und unzweifelhaft möglich.

Aber sogar bei betrieblich oder beruflich veranlassten Aufwendungen oder Ausgaben, die auch die Lebensführung des Steuerpflichtigen berührten, werde vom Gesetzgeber ein Repräsentationsaufwand nur dann gesehen, wenn diese Aufwendungen nach der allgemeinen Verkehrsauffassung unangemessen hoch seien; im gegenständlichen Fall sei dies jedoch – wie die Kalkulation der Flugstunden zeige – nicht gegeben. Es werde daher beantragt, die Kosten für die angesetzten Flugstunden in der ursprünglich geltend gemachten Höhe zu berücksichtigen.

In weiterer Folge legte das Finanzamt die Berufung der Abgabenbehörde II. Instanz zur Entscheidung vor.

Der Antrag auf mündliche Berufungsverhandlung wurde am 30. Juni 2009 zurückgezogen.

Zusammengefasst ergibt sich auf Grund der vorgelegten Unterlagen und der Ergebnisse des Ermittlungsverfahrens folgender Sachverhalt:

Kfz-Kosten:

Für betriebliche Fahrten standen im berufungsgegenständlichen Zeitraum zwei Pkws zur Verfügung (Honda Legend: Nutzung bis 11/99 bzw. BMW: Nutzung ab 11/99, Porsche). Aufgrund der Reparaturerechnungen wurden mit dem Honda bzw. BMW jährlich rd. 15.000 km, mit dem Porsche rd. 2.600 km zurückgelegt. Fahrtenbücher wurden nicht geführt.

Seit der Betriebsprüfung über den Zeitraum 1982 bis 1984 hat sich das Verhältnis der Gesamtjahreskilometer zu den Gesamtkilometern 1999 bis 2001 gravierend geändert. Mit dem Porsche wurden 1983 und 1984 jeweils zwischen 15.000 km und 16.000 km zurückgelegt. Der Golf GTI wurde damals nicht überwiegend betrieblich genutzt.

Die Frau des Bw. betreibt einen Gewerbebetrieb und besitzt selbst einen Pkw, den sie sowohl betrieblich als auch privat benützt.

Miete Flugmedizin:

Der Bw. wurde am 21. März 1993 vom Bundesamt für Zivilluftfahrt zum „fliegerärztlichen Sachverständigen der Kategorie A“ bestellt. Mit gleichem Schreiben erhielt er die einschlägigen Bestimmungen der Zivilluftfahrt-Personalverordnung (ZLPV). Weiters wurde er insbesondere auf § 9 Abs. 4 lit. c ZLPV hingewiesen und um regelmäßige Übermittlung der dort verlangten Weiterbildungsnachweise ersucht.

Jährlich werden vom Bw. 80 bis 100 Gutachten erstellt; die Einnahmen daraus belaufen sich jeweils auf rd. 150.000,00 S.

Aus einem Auszug aus den Unterlagen der Österreichischen Akademie für Flugmedizin ist Folgendes ersichtlich:

„Flugmedizin

Die österreichische Flugakademie hat bisher mehr als 120 fliegerärztliche Sachverständige nach den Richtlinien der JAR FCL (Joint Aviation Regulation – Flight Crew Licencing) ausgebildet und diese in 2 Gruppen, Class I und Class II, unterteilt.

(Class I) – Begutachtung der Fliegertauglichkeit von Berufs- und Linienpiloten: Hierfür sind 120 Stunden strukturierte Ausbildung in Flugmedizin, eine Pilotenlizenz, Cockpiterfahrung auf Langstreckenflügen und mehrjährige Gutachtertätigkeit erforderlich.

(Class II) – Begutachtung der Fliegertauglichkeit von Segelfliegern und Privatpiloten: Hierfür sind mindestens 60 Stunden strukturierte Ausbildung in Flugmedizin mit abschließender Prüfung sowie eine Pilotenlizenz erforderlich.

Die behördliche Authorisation (Bestellung durch Austro Control GmbH) erfolgt nach dem Bedarf an Fliegerärzten im jeweiligen Bundesland.

Für die Erhaltung der Authorisation ist der Nachweis anerkannter flugmedizinischer Fortbildung (20 Stunden in 3 Jahren) erforderlich.“

Mit Schreiben vom 19. Mai 1998 bestätigt die Austro Control GmbH (vormals Bundesamt für Zivilluftfahrt), Abteilung Flugmedizin, dass von den fliegerärztlichen Sachverständigen gewünscht werde, zur Sicherung der Qualität ihrer Arbeit auch die entsprechende Pilotentätigkeit auszuüben. Im Rahmen der Tätigkeit als fliegerärztlicher Sachverständiger der Kategorie A sei es für den Bw. notwendig, seine Lizenz als Berufspilot (60 Flugstunden) aufrecht zu erhalten.

Der Bw. legte auf Anfrage der Betriebsprüferin folgende Bestätigung vom 26. September 2002 vor:

„Die Austro Control Österreichische Gesellschaft für Zivilluftfahrt mbH (Austro Control GmbH) bestätigt auf Ersuchen der Frau Ilona Thürriedl des Finanzamtes Steyr wie folgt:

Dr. med Helmut W., geb. am 3. November 1945, ist zum Zeitpunkt der Ausstellung dieser Bestätigung ein auf unbestimmte Zeit von der Luftfahrtbehörde (dzt. Austro Control GmbH) ernannter fliegerärztlicher Sachverständiger.

Fliegerärztliche Sachverständige sollten gemäß Anhang 1 zum Abkommen über die Internationale Zivilluftfahrt über ihre luftfahrtmedizinische Ausbildung hinaus praktische Kenntnisse und Erfahrungen über die Bedingungen erwerben, unter denen Inhaber von Fluglizenzen ihre Tätigkeiten ausüben. Mit dem Erwerb eines Pilotenscheins und der praktischen Tätigkeit als Pilot wird dieses Ziel nach Auffassung der Austro Control GmbH unzweifelhaft am vollständigsten erreicht.

Aus luftfahrtbehördlicher Sicht ist daher der Erwerb eines Pilotenscheins und die praktische Tätigkeit als Pilot für die Ausübung der Funktion eines fliegerärztlichen Sachverständigen jedenfalls wünschenswert; eine durch Rechtsvorschrift geregelte Voraussetzung ist dies jedoch nicht.“

Mit Schreiben vom 17. Juni 1997 erstellte die F-GmbH dem Bw. folgendes Angebot:

„Betrifft: Fixkosten-Vorauszahlung für C 421 OE-FLX.

Gegen eine Fixkostenvorauszahlung gewähren wir eine bevorzugte Vermietung des obgenannten Flugzeuges.

Für die Fixkostenvorauszahlung von 1.000.000,00 S + 20 % MwSt. haben Sie ein Anrecht auf 60 Jahresflugstunden zu kalkulierten Kosten plus 10 % Aufschlag. Diese Kostenkalkulation berücksichtigt Ihre Fixkostenvorauszahlung und ist damit um den kalkulierten AfA-Betrag reduziert. Das Flugzeug wird von Flugtaxi auf sechs Jahre abgeschrieben; entsprechend wird Ihre Fixkostenvorauszahlung jahresanteilig aufgelöst. Nach Ablauf der sechsjährigen Vertragsfrist räumen wir eine Option auf Verlängerung zu den gültigen Konditionen ein. Im Falle eines vorzeitigen Verkaufes des Flugzeuges steht Ihnen die anteilig offene Fixkostenvorauszahlung als Ablöse zu.

Daraus ergibt sich für Sie bei Annahme der derzeitigen Kostensituation und einer achtjährigen Nutzung:

- ein Kostenvorteil von ca. 3.000,00 S/Std.

-
- ein Gesamt-Flow-Back von S 1.440.000,00 S
 - und bei einem Kostenvorteil von 440.000,00 S/6
 - eine ca. Jahresrendite von etwa 7 % des eingesetzten Kapitals.

Weiters gehen sämtliche Vorteile eines kommerziellen Betriebes in die Bereitstellung ein.

Über Ihr Interesse und eine vielleicht beginnende Kooperation würden wir uns freuen. Mit Überweisung des obgenannten Betrages sichern Sie sich das bevorzugte Angebot eines Flugzeuges für Berufspiloten!"

Dieses Angebot nahm der Bw. an und überwies am 19. Juni 1997 den geforderten Betrag.

Zum Nachweis der vorgeschriebenen Flugstunden legte der Bw. eine Bestätigung der F-GmbH vom 4. November 2002 vor, wonach er bei den Flügen laut Aufstellung entweder Pilot oder Copilot gewesen sei und damit seine Berechtigung als Berufspilot in der gewerblichen Luftfahrt bestätigt habe.

Über die Berufung wurde erwogen:

Wiederaufnahme (1997-2001):

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Gemäß § 20 BAO müssen sich Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.

Von zentraler Bedeutung für die Ermessensübung ist die Berücksichtigung des Zweckes der Ermessen einräumenden Norm. Zweck des § 303 ist es, eine neuerliche Bescheiderlassung dann zu ermöglichen, wenn Umstände gewichtiger Art hervorkommen. Ziel ist ein insgesamt rechtmäßiges Ergebnis (VfGH 6.12.1990, B 783//89; VwGH 2.4.1990, 89/15/0005; VfGH 30.9.1997, B 2/96; VwGH 22.3.2000, 99/13/0253).

Daher ist bei der Ermessensübung grundsätzlich dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (der Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit (Rechtskraft) zu geben (vgl. VwGH 30.5.1994, 93/16/0096; VwGH 28.5.1997, 94/13/0032;

VwGH 30.1.2001, 99/14/0067). Dies gilt unabhängig davon, ob sich die Wiederaufnahme letztlich zu Gunsten oder zu Ungunsten der Partei auswirken würde (Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, 3. Auflage, § 303 Tz 38).

§303 Abs. 4 ist die (praktisch alleinige) Handhabe, um rechtskräftige Bescheide auf Grund von Feststellungen anlässlich abgabenbehördlicher Prüfungen (§§ 147 ff) beseitigen (und Berichtigungen vornehmen) zu können. Nicht die Prüfung, sondern die anlässlich der Prüfung festgestellten Wiederaufnahmsgründe berechtigen zur Beseitigung der Rechtskraft und in der Folge zur Berichtigung der Bescheide auf Grund des erweiterten Wissensstandes. Insbesondere neu hervorgekommene Tatsachen oder Beweismittel, also vor allem neu hervorgekommene tatsächliche Umstände, können dabei – abgesehen von den anderen Wiederaufnahmsgründen – zu einer Wiederaufnahme führen. Nunmehr anders geartete rechtliche Beurteilungen oder eine spätere abweichende Beurteilung des schon bekannt gewesenen Sachverhaltes allein rechtfertigen somit einen behördlichen Eingriff in die Rechtskraft nicht. Soll also eine amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens auf Grund einer abgabenrechtlichen Prüfung zulässig sein, dann müsste aktenmäßig erkennbar sein, dass der Abgabenbehörde nachträglich Tatumstände zugänglich gemacht wurden, von denen sie nicht schon Kenntnis gehabt hat. Das nachträgliche Bekanntwerden des Bestehens oder Nichtbestehens der das Steuerschuldverhältnis berührenden Tatumstände ist erforderlich (Stoll, BAO-Kommentar, Band 3, § 303, Seite 2937).

Wenn der Bw. ausgeführt – es sei bereits anlässlich der 1987 durchgeföhrten Betriebsprüfung über den Umstand der Benützung zweier betrieblicher Pkws diskutiert worden, für die Wiederaufnahme des Verfahrens reiche jedoch eine nachträglich geänderte Würdigung eines in allen Details bekannten Sachverhaltes nicht aus – so ist dies nicht richtig. Seit der damaligen Betriebsprüfung haben sich die Umstände insoweit geändert, als die insgesamt gefahrenen Kilometer des Pkw Porsche stark zurückgegangen sind. Anlässlich der Betriebsprüfung wurden erstmals Tank- und Reparaturerechnungen vorgelegt.

Es sind daher neue Tatsachen und Beweismittel hervorgekommen, die eine Wiederaufnahme seitens des Finanzamtes rechtfertigen.

Betriebsausgaben (1997-2001):

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

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden: Betrieblich oder beruflich veranlasste Aufwendungen oder Ausgaben, die auch die Lebensführung des Steuerpflichtigen berühren, und zwar insoweit, als sie nach allgemeiner Verkehrsauffassung unangemessen hoch sind. Dies gilt für Aufwendungen im Zusammenhang mit Personen- und Kombinationskraftwagen, Personenluftfahrzeugen, Sport- und Luxusbooten, Jagden, geknüpften Teppichen, Tapisserien und Antiquitäten.

Kfz-Kosten (E 1997-2001):

Der Bw. hatte im berufungsgegenständlichen Zeitraum zwei Pkws (Honda bzw. BMW, Porsche) in seinem Betriebsvermögen, von denen er jeweils einen Privatanteil von 20 % ausgeschieden hat. Er hat keine Fahrtenbücher geführt oder Aufzeichnungen vorgelegt, um die betriebliche Nutzung nachzuweisen.

Aufwendungen für betriebliche Fahrten sind als Betriebsausgaben absetzbar. Gehört das Fahrzeug zum Betriebsvermögen, können nur die auf die betriebliche Verwendung entfallenden tatsächlichen Kosten abgesetzt werden; der der Privatnutzung entsprechende Privatanteil ist Nutzungsentnahme und – sofern nicht durch entsprechende Unterlagen nachgewiesen oder glaubhaft gemacht – im Schätzungswege zu ermitteln, wobei als Untergrenze idR 20 % anzunehmen ist (Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, EStG 1988, § 4 Tz 39; VwGH 11.7.1995, 91/13/0145; VwGH 26.11.1996, 92/14/0078).

Es ist daher zu prüfen – hierin kann dem Bw. beigeplichtet werden – ob das Fahrzeug überwiegend privat oder überwiegend betrieblich genutzt wird.

Der Nachweis der betrieblich veranlassten Fahrtkosten mit dem Pkw hat grundsätzlich mit einem Fahrtenbuch zu erfolgen, doch ist der Nachweis auch auf andere Weise zulässig, zB wenn die Fahrtstrecke immer gleich bleibt (Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, § 4 Tz 330).

Liegen keine Aufzeichnungen vor, ist der Privatanteil des sowohl betrieblich als auch privat genutzten Fahrzeuges zu schätzen. Die Betriebsprüferin ging auf Grund der Reparaturrechnungen von einer jährlichen Kilometerleistung von 15.000 km (Honda, BMW) bzw. 2.600 km (Porsche) aus, was vom Bw. unbestritten blieb.

Unstrittig ist weiters, dass bei den Pkws Honda (Nutzung bis 11/99) bzw. BMW (Nutzung ab 11/99) eine überwiegend betriebliche Nutzung gegeben ist.

Strittig ist, ob eine überwiegend betriebliche Nutzung beim Porsche vorliegt.

Geht man von einem 20 %igen Privatanteil aus, so würde dies bedeuten, dass lediglich rd. 500 km für private Fahrten zur Verfügung standen. Selbst bei einer Nutzung lediglich als „Sommerfahrzeug“ würden in einem Zeitraum von sechs Monaten monatlich nur rd. 80 km für Privatfahrten zur Verfügung stehen.

Es widerspricht den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass jährlich lediglich 500 km privat gefahren werden. Beim überwiegend betrieblich genutzten Pkw (Honda bzw. BMW) wurde ein Privatanteil von 20 % ausgeschieden, was 3000 privat gefahrene Kilometer bedeutet. Hier standen monatlich lediglich 250 km für Privatfahrten zur Verfügung, wobei noch zu berücksichtigen ist, dass der Pkw Porsche nur im Sommer genutzt wurde, sodass für das restliche Jahr nur die Pkws Honda bzw. BWM verfügbar waren.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates hätte der Bw. bei der von ihm behaupteten geringen privaten Nutzung den Beweis durch Führung eines Fahrtenbuches erbringen müssen. Diesen Nachweis hat er nicht erbracht, da keinerlei Aufzeichnungen über betriebliche und private Fahrten vorhanden sind.

Wenn der Bw. vorbringt, die Verhältnisse hätten sich seit der Betriebsprüfung über den Zeitraum 1982 bis 1984 nicht wesentlich geändert, so ist dies nicht richtig. Nach den damaligen Aufzeichnungen des Betriebsprüfers lag beim Vw Golf GTI keine überwiegende betriebliche Nutzung vor. Der Porsche 911 C diente als Hauptfahrzeug mit einer jährlichen Kilometerleistung von 15.000 km (1983) bzw. 16.000 km (1984), wovon ein 20 %iger Privatanteil ausgeschieden worden war.

Bei den nachfolgenden Betriebsprüfungen über die Zeiträume 1987 bis 1993 und 1994 bis 1996 waren die Kfz und deren betriebliche Nutzung nicht Prüfungsschwerpunkt, sodass es keine Prüfungsfeststellungen gab.

Der Bw. bringt weiters vor, Vergleiche bzw. Vereinbarungen, wie im gegenständlichen Fall die Beurteilung der Absetzbarkeit der Kfz-Aufwendungen, seien vor allem mit Rücksicht auf ihre Bedeutsamkeit aus dem Blickwinkel von Treu und Glauben zu untersuchen.

Grundsatz von Treu und Glauben:

Gemäß § 114 Abs. 1 BAO haben die Abgabenbehörden darauf zu achten, dass alle Abgabepflichtigen nach den Abgabenvorschriften erfasst und gleichmäßig behandelt werden, sowie darüber zu wachen, dass Abgabeneinnahmen nicht zu Unrecht verkürzt werden (1. Satz).

Unter dem Grundsatz von Treu und Glauben versteht man, dass jeder, der am Rechtsleben teilnimmt, zu seinem Wort und zu seinem Verhalten zu stehen hat und sich nicht ohne triftigen Grund in Widerspruch zu dem setzen darf, was er früher vertreten hat und worauf andere vertraut haben (VwGH 14.10.1992, 90/13/0009; VwGH 14.7.1994, 91/17/0170, VwGH 15.3.2001, 2001/16/0063; Ritz, a.a.O., § 114 Tz 6).

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (zB VwGH 18.12.1996, 94/15/0151; VwGH 21.1.2004, 2003/16/0113) schützt der Grundsatz von Treu und Glauben nicht ganz allgemein das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer unrichtigen abgabenbehördlichen Beurteilung für die Vergangenheit; die Behörde ist verpflichtet, von einer als gesetzwidrig erkannten Verwaltungsübung abzugehen. Nach der Judikatur müssten besondere Umstände vorliegen, die ein Abgehen von der bisherigen Rechtsauffassung durch die Finanzverwaltung unbillig erscheinen lassen (zB VwGH 9.7.1997, 96/13/0185), wie dies zB der Fall sein kann, wenn ein Abgabepflichtiger von der Abgabenbehörde ausdrücklich zu einer bestimmten Vorgangsweise aufgefordert wird und sich nachträglich die Unrichtigkeit dieser Vorgangsweise herausstellt (VwGH 18.12.1996, 94/15/0151; VwGH 26.6.2002, 98/13/0013; Ritz, a.a.O., § 114 Tz 9).

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates ist der Grundsatz von Treu und Glauben im gegenständlichen Fall nicht anwendbar. Das Finanzamt hat kein Verhalten gesetzt, aus dem der Bw. schließen konnte, dass seine privaten Fahrten auch in den nächsten Jahrzehnten mit einem 20 %igen Privatanteil abgegolten seien.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates hat die Betriebsprüferin zu Recht den Pkw Porsche als nicht überwiegend betrieblich genutzt aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden und die dafür geltend gemachten Betriebsausgaben dem Gewinn hinzugerechnet.

Miete Flugmedizin (E 1997-2001):

Gemäß § 9 Abs. 1 der Zivilluftfahrt-Personalverordnung ZLPV hat das Bundesamt für Zivilluftfahrt über die Tauglichkeit von Zivilluftfahrern und Flugschülern ein fliegerärztliches Sachverständigengutachten einzuholen.

Als fliegerärztliche Sachverständige sind unbeschadet der Bestimmungen des § 52 Abs. 1 Allgemeines Verwaltungsverfahrensgesetz 1991 – AVG vom Bundesamt für Zivilluftfahrt Personen zu bestellen, die in Österreich zur selbständigen Ausübung des ärztlichen Berufes berechtigt sind und über Kenntnisse und Erfahrungen auf dem Gebiet der Luftfahrtmedizin

verfügen. Die erforderlichen luftfahrtmedizinischen Kenntnisse sind in der Regel durch den erfolgreichen Abschluss eines entsprechenden Ausbildungslehrganges nachzuweisen (Abs. 2).

Fliegerärztliche Sachverständige sind vom Bundesamt für Zivilluftfahrt ihres Amtes zu entheben, wenn sie innerhalb von drei Jahren nicht mindestens einmal an einem die Luftfahrtmedizin zum Gegenstand habenden Kurs, Seminar oder einer sonstigen einschlägigen Veranstaltung im Inland oder im Ausland teilgenommen haben. Der Nachweis über die erfolgreiche Teilnahme ist dem Bundesamt für Zivilluftfahrt zu erbringen (Abs. 4 lit. c).

Betriebsausgaben liegen dann vor, wenn die Aufwendungen mit dem Betrieb in Zusammenhang stehen (Doralt, a.a.O., § 4 Tz 228); dh. Aufwendungen sind nur dann betrieblich veranlasst, wenn die Leistung, für die die Ausgaben erwachsen, aus betrieblichen Gründen (im Interesse des konkreten Betriebs) erbracht wird. Auch freiwillige (zB Kulanz) oder erfolglose Aufwendungen können aber betrieblich (beruflich) veranlasst sein (Lenneis in Jakom, EStG, Einkommensteuergesetz, Kommentar, 2. Auflage 2009, § 4 Tz 272).

Vor allem bei nicht eindeutig feststellbarer Veranlassung bemüht die Rechtsprechung die Angemessenheit, Zweckmäßigkeit und Notwendigkeit: Es seien zwar Angemessenheit oder Zweckmäßigkeit eines Aufwandes nicht zu prüfen, doch können die Unangemessenheit und Unüblichkeit ein Indiz dafür sein, dass die Aufwendungen nicht betrieblich oder beruflich veranlasst sind. In Fällen von Aufwendungen, die ihrer Art nach eine private Veranlassung nahe legen, wie zB Aufwendungen für Sportausübung oder Aufwendungen zur Aufrechterhaltung der Gesundheit und der Leistungsfähigkeit, dürfe die Veranlassung durch die Einkunftszielung vielmehr nur dann angenommen werden, wenn sich die Aufwendungen als für die betriebliche bzw. berufliche Tätigkeit notwendig erweisen (zB UFS 26. April 2004, RV/0029-I/03). Die Notwendigkeit biete in derartigen Fällen das verlässliche Indiz der betrieblichen bzw. beruflichen im Gegensatz zur privaten Veranlassung (Doralt, a.a.O., § 20 Tz 22/1).

Die Rechtsprechung erkennt allerdings die Spannung zum Grundsatz, dass es – bei Werbungskosten wie bei Betriebsausgaben – auf Notwendigkeit, Zweckmäßigkeit und Üblichkeit eines Aufwandes nicht ankommt, und wertet diese Kriterien dementsprechend in Zweifelsfällen nur als Indizien für oder gegen die berufliche Veranlassung (VwGH 22.1.1992, 91/13/0114; VwGH 28.10.1998, 93/14/0195; VwGH 27.6.2000, 2000/14/0096, 0097; UFS 7. April 2004, RV/0013/-W/04). Ist eine Notwendigkeit der Aufwendungen für die berufliche Tätigkeit gegeben, erfolgen die Aufwendungen nämlich nicht (bloß) zur „*Förderung des Berufes des Steuerpflichtigen*“ im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a (VwGH 21.12.1994, 93/13/0047; VwGH 22.12.2004, 2002/15/0011). Die Notwendigkeit ist auch nicht im Sinn

einer *conditio sine qua non* zu verstehen, sondern es kommt vielmehr darauf an, ob die Aufwendungen objektiv gesehen sinnvoll sind (VwGH 12.4.1994, 91/14/0024). Dem Abgrenzungskriterium der Notwendigkeit eines Aufwandes darf umgekehrt dann keine entscheidende Bedeutung beigemessen werden, wenn ein Aufwand seiner Art nach nur eine berufliche Veranlassung erkennen lässt (VwGH 28.10.1998, 93/14/0195; VwGH 30.5.2001, 95/13/0288; VwGH 30.5.2001, 2000/13/0163; Doralt, a.a.O., § 20 Tz 22/1).

Aufwendungen, die teilweise mit der betrieblichen (beruflichen) Sphäre, teilweise mit der privaten Sphäre oder einer Liebhabereibetätigung im Zusammenhang stehen, sind entsprechend der jeweiligen Nutzung aufzuteilen. Aufwendungen, die die Lebensführung des Steuerpflichtigen betreffen, aber auch seinen Betrieb (seine Einkunftsquelle) fördern, sind jedoch auf Grund des Aufteilungsverbotes zur Gänze den nicht abzugsfähigen Aufwendungen der Lebensführung zuzuordnen (Lenneis in Jakom, a.a.O., § 4 Tz 274).

Liegt keine ausschließliche oder nahezu ausschließliche betriebliche bzw. berufliche Nutzung oder Veranlassung vor, unterscheidet die Rechtsprechung danach, ob sich die Aufwendungen für die Lebensführung und berufliche Aufwendungen einwandfrei trennen lassen (EStR 2000 Rz 4759), nur wenn dies der Fall ist, kommt eine Aufteilung in Betracht, sonst gilt das Aufteilungs- und Abzugsverbot (Doralt, a.a.O., § 20 Tz 22/1).

Durch die Bestimmung des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988 soll vermieden werden, dass Steuerpflichtige auf Grund der Eigenschaft ihres Berufs eine Verbindung zu beruflichen und privaten Interessen herbeiführen und Aufwendungen der Lebensführung steuerlich abzugsfähig machen können. Eine Regelung, der zufolge Aufwendungen der Lebensführung nur bei jenen Steuerpflichtigen berücksichtigt werden können, bei denen die Möglichkeit einer Veranlassung durch die Einkünftezielung gegeben ist, würde gegen den Gleichheitsgrundsatz verstößen. Bei Aufwendungen, die auch in den Kreis der privaten Lebensführung fallen, muss danach ein strenger Maßstab angelegt werden (Lenneis in Jakom, a.a.O., § 20 Tz 11).

Im berufsgegenständlichen Zeitraum war die JAR-FCL-Richtlinie, in der eine aufrechte Pilotenlizenz für flugmedizinische Sachverständige Voraussetzung ist, in Österreich noch nicht eingeführt. Es bestand im berufsgegenständlichen Zeitraum für den Bw. zwar de jure keine rechtliche Verpflichtung zum Erwerb eines Pilotenscheines und in weiterer Folge zur Aufrechterhaltung der Fluglizenz, de facto wurden Ärzte jedoch ohne einen Pilotenschein nicht zu fliegerärztlichen Sachverständigen bestellt. Der Bw. wäre daher ohne Pilotenschein als flugmedizinischer Sachverständiger nicht in Frage gekommen.

Am Rande sei bemerkt, dass die JAR-FCL Richtlinie mittlerweile in die Österreichische Rechtsordnung übernommen wurde (Zivilluftfahrt-Personalverordnung 2006, BGBl. II Nr. 58/2007, zuletzt geändert durch BGBl. II Nr. 58/2007, am 15.3.2007 in Kraft getreten).

Weiters ist eine genaue Trennung in einen Bereich, der die Lebensführung des Bw. berührt (private Flüge), und in einen zweiten Bereich, der rein betrieblich veranlasst ist (Flüge zur Aufrechterhaltung seiner Berufspilotenlizenz) eindeutig und unzweifelhaft möglich. Dies ergibt sich aus seinen exakten Aufzeichnungen.

Die vom Bw. vorgebrachten betrieblichen Gründe haben seine persönliche Neigung zur Fliegerei und Repräsentationsbedürfnisse derart in den Hintergrund treten lassen, dass die durch die Anschaffung und den Betrieb des Flugzeuges verursachten Aufwendungen als Betriebsausgaben anerkannt werden können.

Die geltend gemachten Aufwendungen von jährlich 200.000,00 S wirken sich daher gewinnmindernd aus.

Anspruchszinsen (2000–2001):

Gemäß § 205 Abs. 1 BAO sind Differenzbeträge an Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, die sich aus Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen (Abs. 3), nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzt gewesenen Abgabe ergeben, für den Zeitraum ab 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruchs folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieser Bescheide zu verzinsen (Anspruchszinsen).

Die Anspruchszinsen betragen pro Jahr 2 % über dem Basiszinssatz. Anspruchszinsen, die den Betrag von 50 Euro nicht erreichen, sind nicht festzusetzen (Abs. 2).

Den angefochtenen Bescheiden über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2000 und 2001 liegt eine Abgabennachforderung auf Grund der Einkommensteuerbescheide 2000 und 2001 zu Grunde.

Die Bw. begeht offenbar keine Anspruchszinsen festzusetzen.

Er argumentiert weder damit, dass die die Anspruchszinsen auslösenden Einkommensteuerbescheide 2000 und 2001 rechtsunwirksam erlassen noch dass die Höhe der Anspruchszinsen falsch berechnet worden sei.

Es steht daher dem angefochtenen Anspruchszinsenbescheid kein formalrechtliches Hindernis entgegen.

Der Anspruchszinsenbescheid ist an die Höhe der im Bescheidspruch des entsprechenden Stammabgabenbescheides ausgewiesenen Nachforderung gebunden.

Der gegenständliche Anspruchszinsenbescheid hängt damit von der Höhe der im Bescheidspruch der Einkommensteuerbescheide 2000 und 2001 ausgewiesenen Nachforderung ab. Zinsenbescheide setzen somit nicht die materielle, sondern nur die formelle Richtigkeit des Stammabgabenbescheides voraus. Es sind daher Anspruchszinsenbescheide nicht mit der Begründung anfechtbar, dass der Stammabgabenbescheid rechtswidrig ist.

Aus der Konzeption des § 205 BAO folgt, dass jede Nachforderung bzw. Gutschrift gegebenenfalls einen weiteren Anspruchszinsenbescheid auslöst.

Dies hat zur Folge, dass dann, wenn sich der Stammabgabenbescheid nachträglich als rechtswidrig erweist und entsprechend abgeändert oder aufgehoben wird, diesem Umstand mit einem an den Abänderungsbescheid (Aufhebungsbescheid) gebundenen Zinsenbescheid Rechnung getragen wird.

Die Einkommensteuerbescheide 2000 und 2001 wurden abgeändert, sodass nunmehr weitere Anspruchszinsenbescheide zu ergehen haben. Es erfolgt jedoch keine Abänderung der ursprünglichen Zinsenbescheide (Ritz, a.a.O., § 205 Tz 35).

Die Berufung war daher in diesem Punkt abzuweisen.

Beilagen: 10 Berechnungsblätter

Linz, am 30. Juni 2009