

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch R in der Beschwerdesache BF, vertreten durch WT, über die Beschwerde vom 28.04.2016 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt vom 30.03.2016, Steuernummer, betreffend Einkommensteuer 2012, 2013 und 2014, zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Sachverhalt und Parteienvorbringen

Im Jahr 2016 fand beim Beschwerdeführer eine Außenprüfung statt. Der Beschwerdeführer ist Facharzt und stellte seiner angestellten Ehegattin das im Prüfungszeitraum im Betriebsvermögen befindliche Kraftfahrzeug Nissan Qashqai zur Verfügung, bei seiner Ehegattin wurde einen Sachbezug im Ausmaß von 1,5 % versteuert.

Im BP-Bericht vom 18.03.2016 wurden folgende beschwerderelevante Feststellungen getroffen:

"Tz. 1 KFZ Nissan Qashqai 2012-2014

Die Feststellungen der BP sind im Punkt 2 der Beilage zur Niederschrift BP 80a (Besprechungsprogramm) dargestellt.

Im Zuge der Schlussbesprechung wurde vom Abgabepflichtigen und dessen steuerlichem Vertreter auf Grund einer Hochrechnung über den Prüfungszeitraum eine jährliche Kilometerleistung mit dem betreffenden KFZ von gerundet 18.600 KM ermittelt (bisher von BP ermittelt 18.000 KM).

Zusätzlich wird angeführt, dass die Gattin des Abgabepflichtigen lt vorliegenden Lohnzettel im Jahr 2014 lt KZ 210 Bezüge in Höhe von € 37.474,53 (inklusive Sachbezug in Höhe von € 4.815) hatte.

Die übrigen beiden fremden Mitarbeiter im Jahr 2014 lt Lohnzettel KZ 210 € 17.515,82 bzw €14.870,80

In den Jahren 2012 und 2013 analog (abzüglich der Gehaltsanpassungen der Jahre). Des weiteren wird festgestellt, dass den beiden fremden Mitarbeitern kein KFZ zur Verfügung gestellt wurde.

Nach Ansicht der BP erfolgt die Zurverfügungstellung des KFZ aus nicht betrieblichen sondern aus privaten Interessen.

Daraus ergeben sich die Gewinnzurechnungen wie folgt:

	2012	2013	2014
Gewinnzurechnung lt BP	12085	6004	6097

Facharzt:

<u>Zeitraum</u>	<u>2012</u> Euro	<u>2013</u> Euro	<u>2014</u> Euro
Vor Bp	0,00	0,00	0,00
Nach Bp	12.085,00	6.004,00	6.097,00
Differenz	12.085,00	6.004,00	6.097,00

In den Einkommensteuerbescheiden 2012, 2013 und 2014 wurde analog zu den Feststellungen der Betriebsprüfung die Betriebsvermögens-eigenschaft eines Kraftfahrzeuges verneint und die im Zusammenhang mit diesem stehenden Betriebsaufwendungen nicht anerkannt.

Am 28.04.2016 erhab der Beschwerdeführer durch seinen steuerlichen Vertreter Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide 2012, 2013 und 2014, jeweils vom 30.03.2016, mit folgendem Inhalt:

"Beantragte Änderungen:

Laut TZ 1 des Betriebsprüfungsberichtes vom 18. März 2016 werden Aufwendungen für ein KFZ Nissan Qashqai in folgender Höhe steuerlich nicht anerkannt und daher dem Gewinn hinzugerechnet:

Kalenderjahr 2012	€ 12.085,00
Kalenderjahr 2013	€ 6.004,00
Kalenderjahr 2014	€ 6.097,00

Es wird beantragt, diese Gewinnzurechnung nicht vorzunehmen und den Bescheid entsprechend abzuändern.

Begründung:

Die vorgenommenen Gewinnhinzurechnungen betreffen die gesamten Aufwendungen für das angeführte Fahrzeug. Unbestritten ist der Sachverhalt, dass dieses Fahrzeug neben der Privatnutzung durch die Dienstnehmerin auch für sonstige ausschließlich betrieblich veranlasste Fahrten verwendet wird. Zumindest diese Fahrten im geschätzten Ausmaß von etwa 1/3 der gesamten Aufwendungen wurden nicht als betrieblicher Aufwand berücksichtigt. Schon allein dadurch ist der angefochtene Bescheid rechtswidrig.

Die unmittelbar betrieblich veranlassten Fahrten, die durch die Dienstnehmerin durchgeführt werden, betreffen unter anderem Fahrten zur Post, zur Bank, zum Steuerberater, zur Erledigung betrieblicher Besorgungen, in einigen Fällen - wenn dies nicht durch den Steuerpflichtigen selbst erfolgt - auch zum Transport eines Lasergerätes, das vom Steuerpflichtigen und einem weiteren Arzt gemeinschaftlich genutzt wird, eingesetzt. Neben längeren Fahrten handelt es sich dabei aber auch um eine Vielzahl kurzer Fahrten, für die im Falle des Einsatzes eines privaten PKW's zur steuerlichen Geltendmachung der Aufwendungen (amtl. Km-Geld) genaue Kilometeraufzeichnungen erforderlich wären. Da die Erfahrung zeigt, dass gerade bei einer Vielzahl von kurzen Fahrten die Aufzeichnungen fehleranfällig sind, und um diesen zusätzlichen Verwaltungsaufwand zu ersparen, wurde ein betrieblicher PKW angeschafft. Die tatsächlichen Aufwendungen für den PKW werden steuerliche berücksichtigt, für eine Privatverwendung der Dienstnehmerin wird der volle Sachbezugswert in der Lohnverrechnung berücksichtigt.

Bereits anlässlich der Vorbesprechung wurde vom Prüfer die Auffassung vertreten, dass der betriebliche Aufwand für diesen PKW nicht berücksichtigt werden kann, weil es dafür erforderlich wäre, dass der PKW zu mehr als 50 % für unmittelbar betriebliche Fahrten eingesetzt wird und die Privatfahrten der Dienstnehmerin weniger als 50 % der Gesamtfahrleistung ergeben. Da dies nicht der Fall ist, handelt es sich um einen Privat-PKW. Auch das Verlangen, dass zweifellos doch zumindest die unmittelbar betrieblichen Aufwendungen - allenfalls auch durch eine Schätzung - anzusetzen sind, wurde ignoriert. Da die Rechtsauffassung des Betriebsprüfers nicht geteilt wurde, ist die Diskussion auf die Schlussbesprechung vertagt worden. Bei der Schlussbesprechung wurde einzig und allein danach gefragt, ob die unmittelbar betrieblichen Fahrten für diesen PKW mehr als 50 % betragen. Von Seiten des Steuerpflichtigen wurde erklärt, dass die unmittelbar betrieblichen Fahrten nicht mehr als 1/3 der Gesamtkilometerleistung betragen. Da dies als alleiniger Grund im Rahmen der Schlussbesprechung angesehen wurde, die Aufwendungen nicht als Betriebsausgabe zu berücksichtigen, wurde in diesem Punkt Rechtsmittel angekündigt.

Es findet sich weder in den angefochtenen Bescheiden noch im Betriebsprüfungsbericht eine der Argumentation anlässlich der Schlussbesprechung entsprechende Begründung. Im Betriebsprüfungsbericht wird - nicht im Besprechungsprogramm - erstmals lediglich darauf hingewiesen, dass der Gehaltsbezug der Gattin inkl. Sachbezug € 37.474,63 beträgt, die übrigen beiden Mitarbeiter hätten einen Gehaltsbezug von € 17.515,82 bzw. € 14.870,80. Welcher Zusammenhang zwischen den Gehaltsbezügen der Mitarbeiter und der betrieblichen Veranlassung der PKW-Aufwendungen besteht, wird nicht angeführt. Ein solcher Zusammenhang wurde auch im Rahmen der Prüfung nicht hergestellt. Sollte dies die Begründung für die Nichtanerkennung der KFZ-Kosten sein, so liegt hier zunächst einmal ein Verstoß gegen das Überraschungsverbot im Abgabenverfahren vor (vergleiche unter anderem VwGH 11. Feb. 2016, Ra 2015/13/0047).

Die angeführten Daten sind für sich zwar richtig, berücksichtigen aber bei den Dienstnehmern weder deren Qualifikation noch deren wöchentliche Arbeitszeit. Während die Gattin meines Mandanten 40 Std. wöchentlich im Betrieb mitarbeitet, sind die übrigen beiden Mitarbeiter lediglich 20 bzw. 25 Wochenstunden beschäftigt. Während die Mitarbeiter lediglich während der Ordinationszeiten eingesetzt werden, führt die Gattin meines Mandanten zusätzlich neben anderen Leistungen außerhalb der Ordinationszeiten auch das betriebliche Rechnungswesen. Die Buchhaltung bei einem Wahlarzt unterscheidet sich markant von jener eines Kassenarztes, weil hier keine Sammelabrechnung mit der Krankenkassa erfolgt, sondern jede Rechnung mit dem Kunden einzeln abgerechnet werden muss. Allein die Anzahl der ausgestellten Honorarnoten an Patienten liegt jährlich zwischen 6.000 und 7.000. Die Honorarnoten müssen nicht nur ausgestellt und verbucht werden, es ist auch der Eingang zu überwachen. Der Umfang der betrieblichen Buchhaltung ist aus den Daten, die im Rahmen der Betriebsprüfung zwischen Dezember 2015 und März 2016 vorgelegt wurden, ersichtlich.

Die anlässlich der Schlussbesprechung genannte Begründung für die Nichtanerkennung der PKW-Aufwendungen sind im Bericht nicht mehr angeführt, aus dem im Betriebsprüfungsbericht angeführten Umstände ist eine Begründung nicht ableitbar. Auch die Unterstellung steuerlicher Motive ist nicht zielführend. Die Kfz-Kosten haben z.B. 2014 unter 6100 Euro betragen. Geht man von ca 2/3 Privatfahrten aus, dann ist der angesetzte Sachbezugswert in Höhe von 4.815,00 Euro höher als der durch die Privatfahrten verursachte Aufwand. Darüber hinaus ist zu berücksichtigen, dass für den Sachbezug zusätzlich rund 30 % Lohnnebenkosten anfallen.

Es gab für den Steuerpflichtigen die Wahl, den PKW betrieblich anzuschaffen und für die Privatfahrten einen Sachbezug zu verrechnen oder aber für betriebliche Fahrten km-Geld-Aufzeichnungen zu führen. Um diese zusätzlichen Aufzeichnungen zu vermeiden, wurde die erste Variante gewählt. Beide Varianten sind m.E. zulässig, die Auswahl obliegt dem Steuerpflichtigen. Der Vollständigkeit halber sei hinzugefügt, dass bei der Lohnabgabenprüfung durch das Finanzamt die Richtigkeit und Vollständigkeit der Sachbezugsverrechnung im Kalenderjahr 2012 anerkannt wurde. Zusätzlich wird angemerkt, dass bei Betriebsprüfungen Km-Geld-Aufzeichnungen i.d.R. penibel geprüft und bei geringen Fehlern verworfen werden.

Aus den angeführten Gründen sind m.E. die angefochtenen Bescheide rechtswidrig; es wird ersucht, der Beschwerde stattzugeben und die angefochtenen Bescheide antragsgemäß abzuändern."

Mit Schreiben vom 03.05.2016 hat die Betriebsprüfung eine Stellungnahme zur Beschwerde abgegeben:

"Der Beschwerdeführer betreibt eine Facharztpraxis und beschäftigt in diesem Betrieb drei Mitarbeiterinnen. In Streit steht nun die Betriebsvermögenseigenschaft eines Fahrzeuges, welches der Gattin des Bf. als einzige Mitarbeiterin zur Verfügung gestellt wird und von dieser für Privatfahrten genutzt werden kann.

Im Zuge des Betriebsprüfungsverfahrens wurde die betriebliche Verwendung des Fahrzeugs untersucht, wobei festgestellt worden ist, dass außer den Behauptungen einer gelegentlichen betrieblichen Verwendung keinerlei Nachweise existieren, welche eine überwiegende betriebliche Nutzung belegen. Eine solches Überwiegen wird auch seitens des Bf. nicht behauptet, abgesehen von dem Umstand, dass in der Benutzung des Fahrzeugs selbst durch die Arbeitnehmerin eine Betriebsvermögens-eigenschaft begründet würde.

Es war daher zu untersuchen, ob die Zurverfügungstellung des Fahrzeugs als Ersatz eines Lohnbestandteiles anzusehen ist und somit durch den Betrieb veranlasst war, oder ob die Zurverfügungstellung des Fahrzeugs aus privaten Motiven erfolgt ist, zumal ein Naheverhältnis zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmerin besteht.

Ein Vergleich der Lohnsummen der Mitarbeiterinnen, umgerechnet auf ein volles Dienstverhältnis und bereinigt um den angesetzten Sachbezug zeigt, dass die Gattin in gleicher Höhe entlohnt ist, wie die übrigen Mitarbeiterinnen.

[...]

Ein Bedarf an zusätzlicher Entlohnung in Form der Zurverfügungstellung eines Fahrzeugs konnte somit nicht festgestellt werden. Ein solcher Bedarf ergibt sich auch nicht aufgrund

der geschilderten Tätigkeit der Gattin im Betrieb. Es entspricht nicht den Gepflogenheiten der Wirtschaft, dass Mitarbeitern des Rechnungswesens, welche ihre Tätigkeiten im Unternehmen ausführen, Fahrzeuge zur Verfügung gestellt bekommen. Ein betrieblicher Nutzen würde hier nicht vorliegen.

Eine betriebliche Veranlassung konnte somit weder in Bezug auf die Entlohnung noch in Bezug auf den Fremdvergleich festgestellt werden. Bliebe letztlich die behauptete betriebliche Nutzung des Fahrzeugs im Ausmaß von etwa einem Drittel, wie sie in der Beschwerdeschrift dargestellt ist. Für solch eine betriebliche Nutzung haben sich im Prüfungsverfahren keine Anhaltspunkte ergeben, geschweige denn, es hätten irgendwelche Aufzeichnungen existiert, die eine solche Nutzung glaubhaft machen könnten. Im Übrigen sei darauf hingewiesen, dass für die behaupteten betrieblichen Fahrten zwei weitere PKW zur Verfügung stehen, welche auf Wechselkennzeichen betrieben werden und in deren steuerlich anerkannten Kosten diese Nutzungen jedenfalls abgedeckt sind.

Bleibt letztlich die Frage zu klären, ob die Zurverfügungstellung eines Fahrzeugs an einen Dienstnehmer bereits als durch den Betrieb veranlasst anzusehen ist, auch wenn sonst eine betriebliche Nutzung von untergeordneter Bedeutung gegeben ist. Diese Ansicht vertritt die steuerliche Vertretung des Bf., weil sie vermeint, in der Zurverfügungstellung selbst sei schon eine betriebliche Verwendung gegeben. Dagegen vertritt die Finanzverwaltung die Ansicht, dass für die Beurteilung der Betriebsvermögens-eigenschaft zuerst die Beweggründe zu erforschen sind und Betriebsvermögen erst dann vorliegen kann, wenn betriebliche Gründe für dieses

Handeln überwiegen. Solche betriebliche Gründe konnten im gegenständlichen Fall nicht festgestellt werden, sodass die Beschwerde als unbegründet abzuweisen sein wird."

Mit Schreiben vom 31.05.2016 erstattete der steuerliche Vertreter eine Gegenäußerung zur Stellungnahme der Außenprüfung:

"In der vorliegenden Stellungnahme der Außenprüfung vom 03. Mai 2016 wird jetzt erstmals beim Vergleich der Gehälter der Mitarbeiter berücksichtigt, dass die Arbeitszeiten der Mitarbeiterinnen in der Ordination nicht gleich hoch sind. Auf Basis einer wöchentlichen Arbeitszeit von 40 Stunden wird festgestellt, dass Frau Gattin_BW gegenüber den übrigen Mitarbeiterinnen um einen Betrag, der in etwa dem Sachbezug der PKW-Nutzung in Höhe von 4.815 Euro pa entspricht, höher entlohnt ist. Daraus wird geschlossen, dass der Sachbezug privat veranlasst ist. Dieser Schluss ist nicht nachvollziehbar. Der Bezug hat kein Mascherl.

Ob der Geldbezug oder der Sachbezug zuerst kommt, ist nicht eruierbar. Lt. Berechnung der Betriebsprüfung erhält z.B. im Kalenderjahr 2014 Frau Gattin_BW ein Jahresgehalt inkl. Sonderzahlung in Höhe von brutto 37.500 Euro inkl. Sachbezug und 32.685 brutto ohne Sachbezug, die Mitarbeiterin Frau AN2 dagegen 33.500 Euro. Da die Betriebsprüfung den Sachbezug als Privat veranlasst ansieht, wäre für diese ein angemessenes Gehalt von Frau Gattin_BW kleiner als das Gehalt für eine fremde Mitarbeiterin.

Ein angemessenes Gehalt ist von der Arbeitszeit, von der Qualifikation und anderen Faktoren abhängig.

Frau Gattin_BW hat wie die übrigen Mitarbeiterinnen eine medizinische Ausbildung; sie ist aber auch die dienstälteste Mitarbeiterin, hat als einzige Matura und als einzige zusätzlich eine kaufmännische Ausbildung, die es ihr ermöglicht, die umfangreiche Buchhaltung in der Wahlarztpraxis zu führen. Ich verweise diesbezüglich auch auf den in der Beschwerdeschrift angeführten Umfang der Buchhaltung, die bei einem Wahlarzt nicht mit jener eines Arztes mit Krankenkassevertrag vergleichbar ist.

Gerade von Seiten der Finanzverwaltung wird immer darauf hingewiesen, dass die Entlohnung einem Fremdvergleich standhalten muss. Es ist absolut üblich, dass Dienstnehmer mit längerer Dienstzeit, mit höherer Ausbildung und einem größeren Aufgabenbereich höher entlohnt werden. Ob diese höhere Entlohnung in Form eines Barbezuges oder in Form eines Sachbezuges besteht, muss der Wahl der Vertragsparteien offen stehen.

In der Stellungnahme wird festgestellt: „Es entspricht nicht den Gepflogenheiten der Wirtschaft, dass Mitarbeitern des Rechnungswesens, welche ihre Tätigkeiten im Unternehmen ausführen, Fahrzeuge zur Verfügung gestellt bekommen, eine betrieblicher Nutzen würde hier nicht vorliegen“. Diese Feststellung ist absolut unrichtig und widerspricht den Erfahrungen des täglichen Lebens. Es ist durchaus nicht unüblich, dass Mitarbeitern im Rechnungswesen, die kein Nahverhältnis zu Eigentümern oder Geschäftsführung haben, eine PKW für die Privatnutzung zur Verfügung gestellt bekommen, auch wenn sie ausschließlich im Betrieb arbeiten. Es steht jedem Betrieb frei, im Rahmen der gesetzlichen Vorschriften die Art der Entlohnung der Mitarbeiter selbst

zu entscheiden und den betrieblichen Nutzen zu beurteilen; der Finanzverwaltung obliegt nur die Prüfung, ob die Höhe des Bezuges im fremdüblichen Rahmen liegt. Ergänzend sei angeführt, dass die Buchhaltungsarbeiten aus Platzgründen nicht in der Ordination erledigt werden können, sondern im Privathaus durchgeführt werden. Selbst der Vergleich mit Mitarbeitern, „welche ihre Tätigkeiten im Unernehmen ausführen“, ist damit nicht mehr richtig.

Weiters wird in der Stellungnahme bemängelt, dass keine Aufzeichnungen für eine unmittelbar betriebliche Nutzung des Fahrzeugs vorliegen. Gerade deshalb wurde die Variante, einen Teil des Gehaltes durch Zurverfügungstellung eines PKWs abzudecken, gewählt, weil dadurch weder eine Aufzeichnung unmittelbar betrieblicher noch privater Fahrten der Dienstnehmerin erforderlich ist. Dokumentationspflichten sind gerade im Metier des Dienstgebers allumfassend, zusätzliche Aufzeichnungspflichten sollten daher, um Raum für produktive Arbeit zu lassen, vermieden werden.

Die für den betrieblichen Zweck durchgeführten Fahrten sind ohnehin Betriebsausgabe, die zusätzlich durch die Dienstnehmerin getätigten Privatfahrten sind durch den vollen Sachbezug abgabenrechtlich abgedeckt. Es sind damit weder für die betriebliche noch für die private Nutzung gesonderte Aufzeichnungen erforderlich. Würden hingegen die unmittelbar erforderlichen betrieblichen Fahrten mit einem Privat-PKW der Dienstnehmerin erledigt werden, müssten mühsam eine Vielzahl von kurzen Fahrten dokumentiert werden. Gerade bei einer Vielzahl von kurzen Fahrten kommt es erfahrungsgemäß leicht zu Flüchtigkeitsfehlern bei den Fahrtenbüchern, was im Rahmen einer Betriebsprüfung zur Nichtanerkennung der Aufzeichnungen führt.

Bei gleichzeitigem Vorhandensein eines Privat- und eines Betriebs-PKW's werden im Rahmen einer Betriebsprüfung manchmal auch Zweifel an der Betriebsbedingtheit von Treibstoffrechnungen geäußert. Ergibt sich für das Betriebsfahrzeug gegenüber dem Normverbrauch gerade aufgrund von Kurzstrecken ein höherer Treibstoffverbrauch, wird schnell davon ausgegangen, dass Treibstoffrechnungen für den Privat-PKW betrieblich verbucht worden sind. Durch die Wahl des Sachbezuges sind Unstimmigkeiten in dieser Richtung von vorneherein ausgeschlossen.

Weiters wird in der Stellungnahme der Betriebsprüfung auf die Möglichkeit der Nutzung des PKW's des Steuerpflichtigen durch die Dienstnehmerin für betriebliche Fahrten hingewiesen.

Dies geht insoweit ins Leere, als häufig betriebliche Fahrten zur gleichen Zeit erforderlich sind. Es ergibt sich regelmäßig, dass in Ordinationspausen vom Steuerpflichtigen Auswärtstermine (Krankenhaus, JVA Garsten, u.v.a.m) wahrgenommen werden müssen, die Dienstnehmerin aber zur Post, Bank, Steuerberater, etc, oder aber auch nach Hause fährt, um dort die Buchhaltungsarbeiten zu erledigen.

Würde man die Logik der Betriebsprüfung über die Zerlegung der Bezüge der Dienstnehmerin (zuerst kommt Geldbezug, dann steuerlich irrelevanter Sachbezug) der Trennung von betrieblichen und privaten Fahrten zugrundelegen, dann sind auch Fahrten

der Dienstnehmerin nach Ordinationsschluss nach Hause, um dort Buchhaltungsarbeiten durchzuführen, als betriebliche Fahrten anzusehen, womit auch das durch die Betriebsprüfung geforderte Überwiegen unmittelbar betrieblicher Fahrten erfüllt ist, Zusammenfassend kann festgehalten werden:

- 1. Der Gehaltsbezug einschließlich Sachbezug ist nicht überhöht (was auch von der Betriebsprüfung nicht ausgesprochen wird) und hält jedem Fremdvergleich statt. Der Ansatz der Betriebsprüfung, nur ein Gehalt in Höhe der Gehälter der fremden Mitarbeiter oder sogar darunter(!) sei betrieblich veranlasst, ist ob der vorhandenen Qualifikationsunterschiede nicht nachvollziehbar.*
- 2. Die Entlohnung in Form einer Kombination aus Bar- und Sachbezug ist allgemein- und damit auch fremdüblich.*
- 3. Wenn häufig in Betrieben ohne Nahverhältnis zwischen Dienstnehmern und Dienstgeber Buchhaltungskräften, die ausschließlich im Betrieb tätig werden, ein PKW zur Privatnutzung überlassen wird, dann ist dies umso mehr gerechtfertigt, wenn die Buchhaltungsarbeiten an einem anderen Ort auszuführen sind.*
- 4. Aufgrund des Sachbezuges und der damit verbundenen Lohnnebenkosten ergibt sich abgaben/beitragsrechtlich kein Vorteil für den Steuerpflichtigen, es ergibt sich einzig der Vorteil des Entfalles der Aufzeichnungspflichten für unmittelbar betriebliche Fahrten. Ein Abgabenvorteil kann somit auch nicht das Motiv der gewählten Vorgangsweise sein. Dies macht die Vorgehensweise der Betriebsprüfung völlig unverständlich."*

Mit Beschwerdevorentscheidungen vom 08.07.2016 wurde die Beschwerde vom 28.04.2016 gegen die Einkommensteuerbescheide 2012, 2013 und 2014, jeweils vom 30.03.2016, als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde ausgeführt:

"Der Beschwerdeführer (im Folgenden: Bf.) ist als Facharzt tätig und ermittelt seinen Gewinn gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988.

In der Zeit vom 3.12.2015 bis 18.3.2016 fand beim Bf. eine Außenprüfung gem. § 147 Abs. 1 BAO für den Zeitraum 2012 bis 2014 betreffend Einkommen- und Umsatzsteuer statt, bei der unter anderem folgendes festgestellt wurde (vgl. Punkt 2. des Besprechungsprogrammes zur Schlussbesprechung vom 17.3.2016):

„KFZ Nissan Qashquai 2012 - 2014

Im Betriebsvermögen des Bf. befindet sich im Prüfungszeitraum ein KFZ Nissan Qashquai (Wechsel KFZ Alt auf Neu 2012).

Dieses KFZ ist auf die im gegenständlichen Unternehmen angestellte Gattin des Bf. angemeldet.

Das gegenständliche Kfz wird der Gattin des Bf. zur Verfügung gestellt, die Gattin versteuert den Sachbezug im Ausmaß von 1,5% (€ 401,25 mal 12 = € 4.815 im Jahr). Folgende Kosten werden im Prüfungszeitraum für das KFZ steuerlich geltend gemacht

Jahr	2012	2013	2014
BW Anlagenabgang	€ 1.959,13		
Depot	€ 391,83		
AfA Neu	€ 1.682,33	€ 3.364,66	€ 3.364,66
Leasing Alt	€ 8.676,87		

Instandhaltung	€ 6.941,98	€ 333,--	€ 832,--
Treibstoff Diesel	€ 1.976,--	€ 1.930,--	€ 1.900,--
Versicherung	€ 2.207,--	€ 376,02	
Kosten lt. Buchhaltung	€ 23.835,14	€ 6.003,68	€ 6.096,66
Verlaufserlös KFZ Alt	• € 11.750,--		
Saldo Betriebsausgaben steuerlich	€ 12.085,14	€ 6.003,64	€ 6.096,66

Damit Ausgaben steuerlich anerkannt werden können, müssen diese durch den Betrieb veranlasst sein.

Eine Umrechnung der ausgewiesenen KM-Stände lt. Reparaturrechnungen ergibt eine jährliche Kilometerleistung von gerundete 18.000 KM.

Dies würde einer betrieblichen KM-Leistung von mindestens 9.000 KM entsprechen.

Ein Fahrtenbuch, welches dieses Kilometerleistung dokumentieren könnte, wurde, da nicht geführt, nicht vorgelegt.

Im Zuge der BP konnten bisher keine Nachweise über betriebliche Fahrten im obigen Ausmaß vorgelegt werden.

Mangels bisher nachgewiesener überwiegender betrieblicher Nutzung des KFZ können die steuerlich geltend gemachten Kosten nicht anerkannt werden.

Unter anderem aufgrund dieser wiedergegebenen Feststellung wurden am 30.

März 2016 die Einkommensteuerverfahren 2012 bis 2014 gemäß § 303 Abs. 1 BAO wiederaufgenommen. In den neuen Sachbescheiden vom selben Tag wurde unter anderem dieser Feststellung Rechnung getragen und die Betriebsausgaben für 2012 um € 12.085,--, für 2013 um € 6.004,-- und jene für 2014 um € 6.097,-- gekürzt.

Gegen die Einkommensteuerbescheide 2012 bis 2014 jeweils vom 30.3.2016 wurde mit Schreiben vom 28. April 2016 - zur Post gegeben am 28.4.2016 - und sohin rechtzeitig Beschwerde erhoben und beantragt die Gewinnzurechnung infolge der Nichtberücksichtigung der Ausgaben für das KFZ Nissan Qashquai nicht vorzunehmen.

Die Beschwerde wird zusammengefasst wie folgt begründet:

Es sei unbestritten, dass das Kfz Nissan Qashquai neben der Privatnutzung durch die Dienstnehmerin auch für sonstige ausschließlich betrieblich veranlasste Fahrten verwendet würde. Zumindest diese Fahrten im geschätzten Ausmaß von etwa 1/3 der gesamten Aufwendungen seien nicht als betrieblicher Aufwand berücksichtigt worden.

Im Einzelnen würde es sich um Fahrten zur Post, zur Bank, zum Steuerberater, zur Erledigung betrieblicher Besorgungen (zB zum Transport eines Lasergerätes) handeln.

Zu diesem Vorbringen ist bereits jetzt festzuhalten, dass sich während des Außenprüfungsverfahrens keinerlei Anhaltspunkte für eine betriebliche Nutzung ergeben haben. Es wurde weder ein Fahrtenbuch noch sonstige Unterlagen betreffend eine Nutzung dieses Kfz für betriebliche Zwecke vorgelegt, sodass das Finanzamt aufgrund des Umstandes, dass zwei weitere PKW für betriebliche Fahrten zur Verfügung gestanden sind, welche auf Wechselkennzeichen betrieben wurden, in freier Beweiswürdigung davon ausgeht, dass das Kfz Nissan Qashquai ausschließlich für private Zwecke der Gattin des Bf. genutzt worden ist. Es ist dabei auch zu berücksichtigen, dass zB die Fahrten zum Steuerberater leicht nachvollziehbar sein müssten, weil ein entsprechender Eingang von Schriftstücken bzw. Besprechungen aus Gründen der Honorarabrechnung dokumentiert sein muss. Dies trifft gleichermaßen auf den Transport des Lasergerätes zu.

Eine Schätzung von entsprechenden betrieblichen Aufwendungen - im Wege der Nutzungseinlage - wie in der Beschwerde gefordert kommt deswegen nicht in Betracht, weil das Vorliegen betrieblich veranlasster Fahrten dem Grunde nach weder nachgewiesen noch glaubhaft gemacht wurde (vgl. Doralt, EStG¹¹, Tz 270 zu § 4).

Überdies ist darauf zu verweisen, dass es sich um einen Drittaufwand handelt, weil das Fahrzeug im Eigentum der Gattin steht (vgl. Doralt, aaO, Tz 249 zu § 4 mwN). Der PKW Nissan Qashquai wurde nämlich mit als Kaufvertrag bezeichneter Vereinbarung vom 14.9.2012 vom Bf. auf dessen Gattin übertragen und ist dieser auf sie zugelassen. Ferner wurde die Kfz-Haftpflichtversicherung von der Gattin des Bf. als Versicherungsnehmerin geschlossen (vgl. die im Arbeitsbogen erliegende Polizze Nr.Zahl KFZ der Generali vom 2.10.2012).

In der Beschwerde wird weiters (S. 3) ausgeführt, dass im Betriebsprüfungsbericht der Gehalt der Gattin des Bf. sowie der übrigen beiden Mitarbeiterinnen des Bf. angeführt wird. Es sei beim Vergleich der Gehälter die Qualifikation der Dienstnehmer sowie deren wöchentliche Arbeitszeit nicht berücksichtigt worden. Die Gattin des Bf. würde 40 Stunden wöchentlich im Betrieb arbeiten. Die übrigen beiden Mitarbeiterinnen seien aber nur 20 bzw. 25 Wochenstunden angestellt. Diese beiden übrigen Mitarbeiterinnen würden auch nur während der Ordinationszeit eingesetzt werden. Die Gattin des Bf. würde auch das betriebliche Rechnungswesen führen. Die Buchhaltung bei einem Wahlarzt würde sich markant von jener eines Kassenarztes unterscheiden, weil hier keine Sammelabrechnung mit der Krankenkasse erfolge, sondern jede Rechnung (Anmerkung: gemeint wohl Leistung) mit dem Kunden einzelnen abgerechnet werden müsse. Alleine die Anzahl der ausgestellten Honorarnoten an Patienten würde jährlich zwischen 6.000 und 7.000 liegen. Die Honorarnoten müssten nicht nur ausgestellt und verbucht werden, es sei auch der Eingang zu überwachen. Der Umfang der betrieblichen Buchhaltung sei aus den Daten, die im Rahmen der Betriebsprüfung vorgelegt worden seien, ersichtlich.

Schließlich wird in der Beschwerde angeführt, dass bei einer Lohnabgabenprüfung durch das Finanzamt die Richtigkeit und Vollständigkeit der Sachbezugsverrechnung

im Kalenderjahr 2012 anerkannt worden sei. Zusätzlich werde angemerkt, dass bei Betriebsprüfungen Km-Geld-Aufzeichnungen in der Regel penibel geprüft und bei geringen Fehlern verworfen würden.

Zu diesem Vorbringen ist - weil es für die inhaltliche Behandlung der Beschwerde von keiner Relevanz ist - bereits an dieser Stelle folgendes festzuhalten:

Zutreffend ist, dass beim Bf. eine gemeinsame Prüfung der lohnabhängigen Abgaben (vgl. § 86 Abs. 1 EStG 1988) für den Zeitraum 1.1.2009 bis 31.12.2012 durch das Finanzamt (nicht: Finanzamt) durchgeführt wurde. Da die GPLA-Prüfung einen anderen Prüfungsgegenstand, nämlich unter anderem die Lohnsteuer hat, als die im Zeitraum Dezember 2015 bis März 2016 durchgeführte Außenprüfung (diese hat - wie bereits dargelegt - die Einkommensteuer und die Umsatzsteuer betroffen), entbehrt dieses Vorbringen bereits der rechtlichen Relevanz. Außerdem ist das Hervorkommen von neuen Tatsachen und Beweismitteln immer nur aus Sicht des jeweiligen Verfahrens zu beurteilen (vgl. zB Ritz, BAO⁵, Rz 31 zu § 303 mwN). Daher sind Kenntnisse des Lohnsteuerprüfers für die Einkommensteuerprüfung von keiner Relevanz (vgl. VwGH 13.5.1986, 83/14/0089, 0094).

Aufgrund dieser Beschwerde hat die Betriebsprüfung mit Schreiben vom 3.5.2016 eine Stellungnahme abgegeben. Zu dieser Stellungnahme hat die steuerliche Vertretung des Bf. am 31.5.2016 eine Äußerung erstattet.

Über die gegenständliche Beschwerde wurde wie folgt erwogen:

In sachverhaltsmäßiger Hinsicht geht das Finanzamt von der Richtigkeit der Feststellungen der Außenprüfung aus und trifft ergänzend nachstehende Feststellungen: Beim Bf. sind im beschwerdegegenständlichen Zeitraum, dh. 2012 bis 2014, nachstehende Personen beschäftigt gewesen:

- AN1: Angestellte

Laut Lohnzettel ist Frau AN1 25 Stunden in der Woche beschäftigt. Das Beschäftigungsverhältnis beim Bf. hat am 1.6.2007 begonnen.

Ihr Bruttogehalt hat 2012 € 17.515,82, 2013 € 17.855,90 und 2014 € 18.613,66 betragen.

- AN2: Angestellte

Laut Lohnzettel ist Frau AN2 vollbeschäftigt und arbeitet 20 Stunden in der Woche.

Das Beschäftigungsverhältnis beim Bf. hat am 1.9.2011 begonnen.

Ihr Bruttogehalt hat 2012 € 14.870,80, 2013 € 15.162,40 und 2014 € 16.759,60 betragen.

- Gattin_BW: Sie ist seit 1996 mit dem Bf. verheiratet.

Ihr Bruttogehalt hat 2012 € 35.569,29, 2013 € 36.288,60 und 2014 € 37.474,53 betragen.

Der PKW Nissan Qashqai mit der Fahrgestellnummer F1 wurde am 10.10.2007 auf die Gattin des Bf. zugelassen und von der X -Leasing GmbH & Co KG geleast, wobei Leasingnehmerin die Gattin des Bf. gewesen ist. Am 11.6.2012 hat der Bf. von der Y GmbH einen neuen PKW Nissan Qashqai erworben, der im September 2012 geliefert worden ist. Mit als Kaufvertrag bezeichneten Vereinbarung vom 14.9.2012 wurde dieser PKW auf die Gattin des Bf. übertragen. In dieser Vereinbarung findet

sich kein Kaufpreis. Dieser PKW wurde sodann von der Gattin des Bf. auf sich am 14.9.2012 zugelassen und wurde die Kfz-Haftpflichtversicherung von der Gattin des Bf. als Versicherungsnehmerin abgeschlossen.

Eine Vereinbarung im Dienstvertrag der Gattin des Bf. über die Art und Weise der Nutzung der beiden PKWs wurde nicht getroffen. Es wurde auch keine sonstige schriftliche Vereinbarung hinsichtlich der KFZ Überlassung an die Gattin des Bf. abgeschlossen. Diese Feststellungen stützen sich darauf, dass solche Vereinbarungen im Rahmen der Außenprüfung - obwohl die Kfz-Nutzung durch die Gattin des Bf. Gegenstand der Prüfung war - nicht vorgelegt wurden und das Vorliegen solcher Vereinbarungen auch nicht vorgebracht wurde.

Strittig ist, ob die durch diese beiden PKWs angefallenen Aufwendungen beim Bf. eine Betriebsausgabe darstellen oder nicht.

Aufgrund des festgestellten Sachverhaltes ist davon auszugehen, dass die Gattin des Bf. diese PKWs lediglich zu privaten Zwecken, dh. nicht für betriebliche Zwecke für das Unternehmen des Bf. verwendet hat.

Die Aufwendungen für diese PKWs können nur dann Betriebsausgaben darstellen, wenn diese PKWs der Gattin des Bf., die als nahe Angehörige des Bf. zu qualifizieren ist, in ihrer Eigenschaft als Dienstnehmerin überlassen worden sind. Basiert die Überlassung hingegen auf persönlichen Gründen, ist ein Abzug der Aufwendungen als Betriebsausgabe ausgeschlossen. Ob die Überlassung durch das Dienstverhältnis bedingt ist oder persönliche Motive ausschlaggebend waren, ist anhand der Judikatur des VwGH zur Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen zu beurteilen (vgl. VwGH 29.7.2010, 2008/15/0297).

Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH können vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechts - ungeachtet ihrer zivilrechtlichen Gültigkeit - nur als erwiesen angenommen werden und damit Anerkennung finden, wenn sie

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
- auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (vgl. zB VwGH 20.5.2010, 2006/15/0238).

Ad nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen:

Im gegenständlichen Fall wurde keine Vereinbarung über die Art und Weise der Nutzung der beiden PKWs durch die Gattin des Bf. getroffen. Die Überlassung ist lediglich dadurch, dass in der Lohnverrechnung ein Sachbezug angesetzt wurde, zum Ausdruck gekommen. Unter Berücksichtigung des Umstandes, dass der Leasingvertrag auf die Gattin des Bf. gelautet hat, die Haftpflicht-Versicherung ebenfalls von ihr abgeschlossen wurde und die beiden Kfz auch auf sie zugelassen waren, vermeint das Finanzamt, dass die Überlassung der Kfz im Rahmen des Dienstverhältnisses nicht hinreichend nach außen

hin zum Ausdruck gekommen ist und daher schon aus diesem Grund eine Veranlassung der Nutzung durch das Dienstverhältnis zu verneinen ist.

Ad eindeutiger Inhalt:

Da keinerlei Vereinbarung über die Art und Weise der Nutzung des Kfz wie insbesondere zulässige jährliche Kilometerleistung, Festlegung von Sorgfaltspflichtigen im Umgang mit den Kfzs und infolge der Zulassung der Kfz auf die Gattin des Bf. auch nicht sichergestellt ist, dass bei der Beendigung des Dienstverhältnisses der Gattin zum Bf. die Kfz wiederum in die Verfügungsgewalt des Bf. übergehen, ist auch dieses Kriterium nicht gegeben.

Ad Fremdüblichkeit:

Primär ist in Fällen der Prüfung der Angemessenheit der Entlohnung eines nahen Angehörigen aufgrund eines Dienstverhältnisses ein innerbetrieblicher Vergleich mit anderen im Betrieb des Steuerpflichtigen beschäftigten Dienstnehmern anzustellen (vgl. zB VwGH 26.1.1999, 98/14/0095).

Berücksichtigt man das unterschiedliche Stundenausmaß der beiden anderen Angestellten im Betrieb des Bf. ergibt sich Folgendes:

[...]

Daraus ergibt sich, dass die Gattin des Bf. bereits mit ihrem Barbezug 2012 und 2013 jeweils über dem Gehalt der anderen Dienstnehmer liegt und zusammen mit dem Sachbezug 2014 den Bezug von Frau AN2 deutlich übersteigt.

Weiters ist festzuhalten, dass der Vorteil aus der Nutzung der beiden PKW - wie offenbar in der Beschwerde vertreten - nicht nach der Sachbezugswerteverordnung, BGBI II 2001/416 idF BGBI II 2012/366 - sondern nach Fremdvergleichsmaßstäben zu bewerten ist (vgl. BFH 23.2.2005, I R 70/04). Es ist daher von den Aufwendungen des Bf. in den Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen für die beiden Kfz zuzüglich eines Gewinnaufschlages auszugehen.

Wenn in der Äußerung zur Stellungnahme der Betriebsprüfung vom 31.5.2016 ausgeführt wird, dass der Bezug „kein Mascherl“ habe, ist festzuhalten, dass im Falle der Unangemessenheit der Entlohnung eines nahen Angehörigen vorrangig jene Vorteile zu kürzen sind, die in der Regel ausnahmsweise als Zusatz zur Normalentlohnung eingeräumt werden. Dies trifft insbesondere auch auf die Privatnutzung eines Kfz zu (vgl. Raab/Renner in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger, KStG, Anh. zu § 8 unter dem Stichwort „Dienstverhältnis“ Tz 81).

Ferner wird in der Beschwerde - und auch in der Stellungnahme vom 31.5.2016 - darauf verwiesen, dass ein angemessenes Gehalt von der Arbeitszeit, der Qualifikation und anderen Faktoren abhängig sei. Daher sei zu berücksichtigen, dass die Gattin des Bf. als einzige die Matura absolviert habe und über eine kaufmännische Ausbildung verfüge. So mache die Gattin für den Bf. auch die Buchhaltungsarbeiten und zwar von zu Hause.

Diesbezüglich ist zunächst zu darauf zu verweisen, dass nicht nachgewiesen wurde, dass die Verrichtung der Buchhaltungsarbeiten aufgrund des Dienstverhältnisses

geschuldet wird und nicht der ehelichen Beistandspflicht entspringt. Auch eine nähere Anführung der Art der Tätigkeit findet sich in der Beschwerde nicht. Es wird lediglich die Anzahl der gelegten Honorarnoten angeführt. Das bloße Ausstellen der Honorarnoten samt Überwachung des Zahlungseinganges kann nicht als eine besonders qualifizierte Tätigkeit angesehen werden zumal davon auszugehen ist, dass die Grundlagen für die Honorarabrechnungen genauso von den beiden anderen Angestellten des Bf. vorbereitet werden.

Wenn in der Beschwerde die Ansicht vertreten wird, dass die Abrechnung eines Wahlarztes komplizierter sei als die eines Kassenarztes, kann dies nicht nachvollzogen werden, weil der Kassenarzt sehr detaillierte Abrechnungsverpflichtungen gegenüber den einzelnen Krankenkassen bzw. sonstigen Wohlfahrtsträgern hat, die auch einer Prüfung unterzogen werden (vgl. den Arbeitsbehelf zum OÖ Gesamtvertrag für Ärzte für Allgemeinmedizin und Fachärzte:

<http://www.akeooe.at/documents/3466767/3562635/Arbeitsbehelf+zum+Gesamtvertrag/978f6c84-lca4-430e-8cf2-72053a8f76a6?version=1.1&t=1409737675000:insbes. § 31 f und die Honorarordnung>).

Überdies ist festzuhalten, dass der Bf. über keine Buchhaltung verfügt, weil er Einnahmen-Ausgaben-Rechner ist.

Daher war die Beschwerde als unbegründet abzuweisen."

Am 09.08.2016 stellte der Beschwerdeführer durch seine steuerliche Vertretung einen Vorlageantrag und führte wie folgt aus:

"Zusammenfassend sei noch festgestellt, dass für die steuerliche Nichtanerkennung der PKW-Kosten sowohl bei der Vorbesprechung zur Schlussbesprechung als auch bei der Schlussbesprechung von Seiten der Finanzverwaltung festgehalten wurde, dass ein PKW nur dann einkommensteuerlich berücksichtigt werden könne, wenn die Fahrten der Dienstnehmerin für private Zwecke mit diesem PKW unter 50 % der gesamten Kilometerleistung betragen würden. Laut Einschätzung des Steuerpflichtigen betragen die unmittelbar betrieblich gefahrenen Kilometer etwa ein Drittel der jährlichen Kilometerleistung. Damit wurden die PKW-Aufwendungen im Rahmen der Schlussbesprechung steuerlich nicht anerkannt und von Seiten des Steuerpflichtigen, weil diese Rechtsansicht nicht geteilt werden konnte, ein Rechtsmittel angekündigt. Eine andere Begründung bzw. andere Vorhaltungen gab es nicht.

Die Bescheide auf Grund der Betriebsprüfung wurden mit 30. April 2016 ausgestellt. Bereits am 3. Mai 2016 erging auf Grund der eingebrachten Beschwerde eine Stellungnahme der Betriebsprüfung, wobei wieder andere Gründe für die Nichtanerkennung der PKW-Aufwendungen angeführt worden sind.

In der nun vorliegenden Begründung zur Berufungsvorentscheidung ist wieder eine achtseitige Begründung angeführt, wobei nun im wesentlichen die Eigentumsfrage bezweifelt wird und von einem nicht angemessenen Bezug der Dienstnehmerin ausgegangen wird.

Der PKW wurde vom Dienstgeber gekauft und auch vom betrieblichen laufenden Konto bezahlt.

Da die Anmeldung zeitlich durch den Dienstgeber schwierig zu gestalten war, sollte die Dienstnehmerin, die auch sonst die Verwaltungstätigkeit in der Ordination ausübt, den PKW anmelden. Zur Legitimation der Anmeldung wurde von der Anmeldestelle ein „Kaufvertrag“ verlangt. Eine Eigentumsübertragung (weder zivilrechtlich noch wirtschaftlich) war damit weder beabsichtigt noch verbunden.

In diesem als „Kaufvertrag“ bezeichneten Nachweis findet sich weder Kaufpreis noch sonstige Regelungen, was bereits dokumentiert, dass es sich nicht um eine wirkliche Eigentumsübertragung handelt. Ein Eigentumsübergang auf Grund einer solchen Kaufvereinbarung würde von Seiten der Finanzverwaltung wohl mangels Fremdüblichkeit nicht anerkannt werden.

Die Anmeldung durch den überwiegenden Nutzer eines PKW's ist nicht unüblich; regelmäßig wird bei Leasen eines Autos von einer Leasingfirma der PKW vom Leasingnehmer angemeldet, obwohl zivilrechtlich die Leasingfirma Eigentümer bleibt. Dass dies auch im gegenständlichen Fall gegeben ist, ist auch aus der Veranlagung für das Kalenderjahr 2012 ersichtlich. 2012 hat ein Leasingvertrag über einen PKW geendet, der ebenfalls der Dienstnehmerin zur Privatnutzung überlassen worden war. Die Vereinbarungen waren unverändert, der Verkaufserlös aus dem geleasten PKW wurde im Rahmen der Einkommensteuer des Dienstgebers als Einnahme versteuert.

Der Zweifel in der Begründung zur Vorentscheidung (Seite 6) dass bei Beendigung des Dienstverhältnisses das KFZ wieder in die Verfügungsgewalt des Beschwerdeführers übergeht, kann nicht nachvollzogen werden. Die Dienstnehmerin ist weder zivilrechtlich noch wirtschaftliche Eigentümerin, der PKW wurde von Ihr weder bezahlt noch gibt es sonstige Anhaltspunkte, die für sie wirtschaftliches oder zivilrechtliches Eigentum begründen könnten.

Klarstellend sei hinzugefügt, dass die Begründung zur Berufungsvorentscheidung von zwei PKWs spricht, weil 2012 ein PKW verkauft und ersetzt wurde. Gleichzeitig gab es keine 2 Autos für die Dienstnehmerin, ebensowenig konnte die Dienstnehmerin auf ein Auto des Dienstgebers zurückgreifen (Seite 3 oben), da er selbst den PKW für Außentermine benötigt und für den kurzen Zeitraum, wo er 2 PKWs hatte, diese mit Wechselnummern betrieben hatte.

Laut Begründung zur Berufungsvorentscheidung haben sich keinerlei Anhaltspunkte für eine betriebliche Nutzung ergeben. (Seite 3 der Bescheidbegründung oben). Dies kann ebenfalls nicht nachvollzogen werden. Auf Grund der gewählten Vorgangsweise war man der Auffassung, kein Fahrtenbuch führen zu müssen. Unabhängig davon gibt es natürlich betriebliche Fahren zu Banken, Krankenkassen, Steuerberater, Post, Transport des Lasergerätes, etc. Diese Fahrten wurden durchgeführt, auch wenn sie in keinem Kilometerbuch festgehalten worden sind.

Auf Seite 5 der Begründung wird angeführt, dass „die Kfz-Nutzung durch die Gattin des Bf. Gegenstand der Prüfung war“. Die Kfz-Nutzung durch die Gattin war nie Gegenstand, es wurde lediglich festgestellt, dass bei Privatnutzung durch die Dienstnehmerin von über 50 % der Jahreskilometerleistung der PKW nicht steuerliches Betriebsvermögen sein kann.

Die Vorlage von Vereinbarungen wurde nicht verlangt.

Nunmehr wird auch die Fremdüblichkeit des Gehaltes bezweifelt. Laut Seite 8 der Begründung ist für die Dienstnehmerin ein Betrag von 32.685 € angemessen, während für Frau AN2, eine andere Dienstnehmerin, ein Gehalt von 33.500 € gezahlt wird. Dabei ist zu berücksichtigen, dass Frau AN2 seit 1.9.2011 beschäftigt ist, die Dienstnehmerin Gattin_BW seit 1.11.2005. Allein aus den üblichen jährlichen Gehaltsvorrückungen müsste sich ergeben, dass der Dienstnehmerin Gattin_BW ein höheres Gehalt zusteht als Frau AN2. Auf den Qualifikationsunterschied wurde bereits in der Beschwerde eingegangen. Frau Gattin_BW erhält inkl. Sachbezug ein Gehalt von 37.500,00 und ist damit lediglich um 11,9 % über dem Gehalt der Dienstnehmerin AN2, was durch längere Dienstzeit und Qualifikation mehr als gerechtfertigt ist.

Der Hinweis, dass beim Fremdvergleich von einem Gewinnaufschlag auszugehen ist, ist nicht nachvollziehbar, kann doch der Vorteil der Dienstnehmerin nicht höher sein, als die tatsächlich angefallenen Aufwendungen. Die tatsächlich angefallenen Aufwendungen betragen in der Mehrzahl der Jahre unter 6.100 Euro, der Sachbezugswert 4.815,00. Berücksichtigt man, dass mit diesem PKW auch ausschl. betriebliche Fahrten durchgeführt werden, ist der Sachbezug eher höher als der Aufwand lt. Buchhaltung.

Hinsichtlich der Feststellung auf Seite 8 der Begründung zur BVE, dass in der Erstbeschwerde keine nähere Beschreibung der Art der Tätigkeit vorgenommen wurde, ist anzuführen, das davon ausgegangen wurde, dass der Umfang der Buchhaltungstätigkeit bekannt ist, die Buchhaltungsdateien befinden sich unter den Prüfungsunterlagen. Der Umfang der Arbeiten ist mit einem Kassenvertrag nicht vergleichbar. Kassenvertragsärzte erhalten im wesentlichen vierteljährliche Honorarzahlungen durch die Gebietskrankenkassen und wenigen Nebenkassen; Wahlärzte müssen einzelne Behandlungen durch Honorarnoten abrechnen, einzeln verbuchen, Zahlungen einzeln erfassen und zuordnen, etc.

Von der Dienstnehmerin wurden alle Arbeiten einschließlich der Kontierung der Belege und Erfassung in einer EDV-Datei vorgenommen.“

Die Beschwerde wurde am 02.11.2016 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt und unter Hinweis auf die Beschwerdevorentscheidung, die darin angeführten Beweismittel sowie auf den Arbeitsbogen der Betriebsprüfung deren Abweisung beantragt.

Am 25.04.2018 wurde dem steuerlichen Vertreter des Beschwerdeführers telefonisch von der Richterin mitgeteilt, dass er bis Ende Mai 2018 die Möglichkeit habe, die betrieblich veranlassten Fahrten in geeigneter Form glaubhaft zu machen. Dies ist bis dato nicht geschehen.

Beweiswürdigung

Beweis wurde aufgenommen durch Einsicht in die vorliegenden Aktenteile.

Rechtslage

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

Gemäß § 167 Abs 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Gemäß § 119 Abs 1 BAO sind die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offenzulegen. Die Offenlegung muß vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen.

Erwägungen

Strittig ist, ob die im Zusammenhang mit den KFZs Nissan Qashqai stehenden Ausgaben Betriebsausgaben darstellen oder nicht. Festgestellt wird, dass es sich im beschwerdegegenständlichen Zeitraum um zwei verschiedene PKW Nissan Qashqai handelt, nämlich von 01.01.2012 - 14.09.2012 um den Nissan Qashqai mit der Fahrgestellnummer F1 und von 14.09.2012 - 31.12.2014 um den Nissan Qashqai mit der Fahrgestellnummer F2.

Je nach Beziehung des Wirtschaftsgutes zum Betrieb unterscheidet man bei einem Einnahmen-/Ausgabenrechner zwischen notwendigem Betriebsvermögen und notwendigem Privatvermögen.

Zum notwendigen Betriebsvermögen gehören alle Wirtschaftsgüter, die im wirtschaftlichen Eigentum des Betriebsinhabers stehen und die schon ihrer objektiven Beschaffenheit nach dem Betrieb zu dienen bestimmt sind und ihm auch tatsächlich dienen, somit betrieblich verwendet werden. Dabei ist insbesondere die Verkehrsauffassung maßgebend (VwGH 12.12.1995, 94/14/0091). Zum notwendigen Privatvermögen zählen jene Wirtschaftsgüter, die objektiv erkennbar der privaten Bedürfnisbefriedigung dienen.

Die buchmäßige Behandlung des Wirtschaftsguts ist bei Ermittlung des Einkommens nach § 4 Abs 3 EStG 1988 unbeachtlich und lediglich bei Ermittlung des Einkommens nach § 5 EStG 1988 hinsichtlich gewillkürtem Betriebsvermögen relevant.

Grundsätzlich kann ein Wirtschaftsgut nur entweder Betriebsvermögen oder Privatvermögen sein. Wird ein bewegliches Wirtschaftsgut des Steuerpflichtigen (zB PKW) sowohl betrieblich als auch privat genutzt, wird grundsätzlich auf das Überwiegen abgestellt: Überwiegend betriebliche Nutzung führt zu notwendigem Betriebsvermögen; sämtliche Aufwendungen sind zunächst Betriebsausgaben. Die private Nutzung ist als Nutzungsentnahme zu berücksichtigen. Überwiegend private Nutzung führt zum Privatvermögen; der auf die betriebliche Nutzung entfallende Teil der

Gesamtaufwendungen ist Nutzungseinlage bzw Betriebsausgabe (Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG¹⁷, § 4 Rz 78).

Zeitraum : 01.01.2012 - 14.09.2012; Nissan Qashqai, Fahrgestellnummer F1

Diese Fahrzeug wurde geleast. Laut Vereinbarung mit der X-Leasing GmbH & CoKG ist Leasingnehmerin Frau Gattin_BW. Daraus ergibt sich, dass der Beschwerdeführer nicht wirtschaftlicher Eigentümer des Fahrzeuges ist, sodass sogenannter Drittaufwand vorliegt. Dies ist häufig im Angehörigenbereich der Fall (zB betriebliche Nutzung des Kfz der Ehegattin) vgl. Jakom, EStG 2017, § 4, Tz 274. Vom VwGH wird die Abzugsfähigkeit des Drittaufwandes grundsätzlich abgelehnt. Denkbar ist die Abzugsfähigkeit des Kilometergeldes auch bei fremden Fahrzeugen. (hinsichtlich des Nachweises des Kilometergeldes siehe unten)

Zeitraum: 14.09.2012 - 31.12.2014; Kraftfahrzeug: "neuer" Nissan Qashqai
Fahrgestellnummer: F2

Für die Beurteilung der Zugehörigkeit des gegenständlichen Pkw zum Betriebsvermögen spielt es keine Rolle, dass bei der Ehegattin ein Sachbezug für die Benützung des arbeitgebereigenen Kraftfahrzeugs für private Fahrten in Ansatz gebracht worden ist. Durch den Ansatz eines Sachbezuges wird nur der geldwerte Vorteil, welcher dem Dienstnehmer durch die Möglichkeit der Benützung des arbeitgebereigenen Fahrzeuges für private Fahrten entsteht, einer Besteuerung zugeführt.

Bezüglich des Überwiegens kann festgestellt werden, dass der Beschwerdeführer die Betriebsvermögenszugehörigkeit des PKW nicht nachgewiesen hat. Er hat nur behauptet, dass die Dienstnehmerin das Kraftfahrzeug neben der privaten Nutzung auch für sonstige ausschließlich betrieblich veranlasste Fahrten verwendet. Das Ausmaß dieser Fahrten betrage laut Schätzung des Beschwerdeführers 1/3 der gesamten Aufwendungen.

Mangels Vorlage eines Fahrtenbuchs, da ein solches nicht geführt worden ist, konnten keine näheren Feststellungen dahingehend getroffen werden, ob der Anteil der betrieblichen Nutzung über 50 % liegt, wobei darauf hinzuweisen ist, dass dies ja nicht einmal der Beschwerdeführer behauptet. Die Betriebsprüfung hat demnach festgestellt, dass der Nissan Qashqai ausschließlich privat genutzt wurde, und daher die damit verbundenen Betriebsausgaben gewinnerhöhend ausgeschieden.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in einem Fall, in dem ein Facharzt einen Pkw seiner in seinem Betrieb als Dienstnehmerin tätigen Ehefrau in Form eines Sachbezuges zur Nutzung überlassen hat, ausgesprochen, dass für die Frage, ob der PKW Betriebsvermögen oder Privatvermögen ist, entscheidend ist, ob der Ehefrau der PKW in ihrer Eigenschaft als Dienstnehmerin überlassen worden ist, oder ob die Überlassung aus persönlichen Gründen, insbesondere als nahe stehende Person, erfolgt ist. Hierzu hat die Abgabenbehörde das Vorliegen von Arbeitslohn (Sachbezug) zu hinterfragen und die behauptete Vereinbarung mit der Dienstnehmerin unter Bedachtnahme auf die Rechtsprechung zu Verträgen zwischen Angehörigen etwa auf ihre Fremdüblichkeit hin zu prüfen (VwGH 29.07.2010, 2008/15/2010).

Im gegenständlichen Fall ist daher zu prüfen, ob die zur Angehörigenjudikatur entwickelten Kriterien in Bezug auf die Vereinbarung des Beschwerdeführers mit seiner Ehegattin und Dienstnehmerin hinsichtlich der Überlassung des PKW Nissan Qashqai zur privaten Nutzung erfüllt sind und somit eine private Veranlassung der Überlassung ausgeschlossen werden kann.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes können vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechts nur als erwiesen angenommen werden und damit Anerkennung finden, wenn sie

1. nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen,
2. einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
3. auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Diese in der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen aufgestellten Kriterien haben ihre Bedeutung im Rahmen der - vom Verwaltungsgerichtshof nur auf seine Schlüssigkeit zu prüfenden - Beweiswürdigung (VwGH 29.11.2000, 95/13/0004; VwGH 28.11.2002, 2001/13/0032).

Da der in der Regel zwischen fremden Geschäftspartnern bestehende Interessengegensatz bei nahen Angehörigen auszuschließen ist und durch die rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten abweichend von den tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten steuerliche Folgen entsprechend beeinflusst werden könnten (VwGH 22.09.1999, 97/15/0003; VwGH 31.03.2003, 98/14/0164), ist eine Überprüfung nach den oben genannten Kriterien erforderlich.

1. nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen: Es liegt keine Vereinbarung über die Art und Weise der Nutzung des Kfz durch die Gattin des Beschwerdeführers vor. Einziger Anhaltspunkt für eine Überlassung ist der Ansatz eines Sachbezugs bei der Gattin in der Lohnverrechnung. Dass die Haftpflichtversicherung auf die Gattin lautet, ändert nichts daran, dass das Kfz im Eigentum des Beschwerdeführers steht. Wer als Versicherungsnehmer eingetragen ist, ist nur durch Einsicht des Versicherungsvertrags erkennbar. Insofern hat der Versicherungsvertrag über die Haftpflicht keine Wirkung nach außen.
2. eindeutiger, klarer und jeden Zweifel ausschließender Inhalt: Da keine Vereinbarung vorliegt, ist dieses Kriterium nicht gegeben. Auch wenn hier nicht relevant, ist festzustellen, dass die Bedenken des Finanzamts, aufgrund fehlender Vereinbarung, hinsichtlich dessen, dass die Zurückstellung des Kfz nach Beendigung des Dienstverhältnisses infolge der Zulassung auf die Gattin des Beschwerdeführers nicht sichergestellt ist, nicht berechtigt sind. Die Zulassung alleine, ist kein Kriterium dafür, wer letztendlich die Verfügungsgewalt über ein Kraftfahrzeug hat. Eigentümer ist der Beschwerdeführer und dieses Recht könnte er auch gegen jeden geltend machen. Viel wesentlicher ist, dass offensichtlich auch

keine Vereinbarungen getroffen wurden, wer für allfällige Schäden am Fahrzeug aufzukommen hat.

3. Fremdüblichkeit: Bei der Beurteilung der Fremdüblichkeit einer zwischen Ehegatten abgeschlossenen Vereinbarung kommt es auf das Gesamtbild der Verhältnisse des jeweiligen Falles an (VwGH 06.04.1995, 93/15/0125). Entscheidend ist, ob der Beschwerdeführer den PKW seiner Ehegattin als Dienstnehmerin überlassen hat, oder ob die Überlassung aus persönlichen Gründen, insbesondere aufgrund ihres persönlichen Naheverhältnisses, erfolgt ist.

Auch wenn es hier nicht um die fremdübliche Entlohnung aufgrund des Dienstvertrages zwischen dem Beschwerdeführer und seiner Gattin und Dienstnehmerin an sich geht, so ist dennoch lt. oben angeführter Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes eine Beurteilung der Fremdüblichkeit der Entlohnung anzustellen, da der Sachbezug für das Kfz Bestandteil des Entgelts ist. Ein innerbetrieblicher Vergleich der Gehälter (unter Berücksichtigung des unterschiedlichen Stundenausmaßes) der Ehegattin und der zwei anderen Angestellten des Beschwerdeführers ergibt, dass die Ehegattin zumindest in den Jahren 2012 und 2013 ein höheres Gehalt ohne Berücksichtigung des Sachbezuges bezogen hat als jeweils die zwei anderen Angestellten bezogen haben. Jedoch bewegt sich die Differenz nur in einem Bereich von ungefähr € 1000 beim Jahresgehalt, womit zumindest ohne Berücksichtigung des Sachbezugs die Ehegattin in gleicher Höhe entlohnt wurde. Unter Berücksichtigung des Sachbezugs in Höhe von € 4.815,00 bezog die Ehegattin jedoch ein höheres Gehalt als die übrigen zwei Angestellten.

Wenn in der Beschwerde vorgebracht wird, dass die Qualifikation nicht berücksichtigt werde, die Ehegattin des Beschwerdeführers als einzige Matura habe, sie zusätzlich neben anderen Leistungen außerhalb der Ordinationszeiten auch das betriebliche Rechnungswesen durchführe und dieses bei einem Wahlarzt umfangreicher als bei einem Kassenarzt sei, so ist dem Folgendes zu entgegnen: Der Beschwerdeführer ermittelt seinen Gewinn nach § 4 Abs 3 EStG 1988. Dafür benötigt er keine Buchhaltung sondern nur eine Einnahmen- und Ausgabenrechnung. Der Einwand hinsichtlich des erhöhten Buchhaltungsaufwandes geht daher ins Leere. Darüberhinaus ist es im Normalfall nicht üblich, dass ein Angestellter die Buchhaltung daheim erledigt anstatt im Betrieb und dafür ein Fahrzeug zur Verfügung gestellt bekommt. Darin läge kein betrieblicher Nutzen.

Auch im Rahmen der Überprüfung der Fremdüblichkeit der Überlassung des Fahrzeuges ist darauf hinzuweisen, dass es realitätsfremd ist, dass ein Arbeitgeber einem Arbeitnehmer einen PKW (auf für private Zwecke) überlässt, ohne eine Regelung darüber zu treffen, wer für allfällige Schäden am Fahrzeug aufkommt. Darüber hinaus enthält eine derartige - gegenständlich fehlende - Vereinbarung regelmäßig auch einen Passus darüber, ob bzw. an wen der Arbeitnehmer das Fahrzeug verleihen darf.

Wenn der steuerliche Vertreter in der Gegenäußerung zur Stellungnahme der Betriebsprüfung vom 31.05.2016 einwendet, dass sich aufgrund des Sachbezuges und der damit verbundenen Lohnnebenkosten abgaben/beitragsrechtlich kein Vorteil für den

Steuerpflichtigen, sondern sich einzig der Vorteil des Entfalles der Aufzeichnungspflichten für unmittelbar betriebliche Fahrten ergebe und ein Abgabenvorteil somit auch nicht das Motiv der gewählten Vorgangsweise sein könne, so ist dem Folgendes entgegenzuhalten:

In einem Fall wie dem gegenständlichen kann es bei der Überlassung eines PKW infolge der Absetzbarkeit der mit dem Fahrzeug in Zusammenhang stehenden Kosten als Betriebsausgabe beim Dienstgeber und dem Ansatz von relativ geringen Sachbezugswerten beim Dienstnehmer zu einer nicht unbedeutenden Steuerersparnis kommen. Konkret sind dies hier Betriebsausgaben für die Jahre 2012, 2013, 2014 in Höhe von € 12.085,00, € 6.004,00, € 6.097,00 und ein jährlicher Sachbezugswert von € 4.815,00.

Die Ehefrau des Beschwerdeführers ist nicht Eigentümerin des gegenständlichen PKW, sondern dieser wurde ihr nur zur privaten Nutzung zur Verfügung gestellt. Aus dem Kaufvertrag zwischen dem Beschwerdeführer und der Y GmbH vom 11.06.2012 ist ersichtlich, dass der Beschwerdeführer Eigentum an dem Kraftfahrzeug Nissan Qashqai erworben hat. Im Kaufvertrag ist eingetragen, dass das Fahrzeug zur privaten Verwendung bestimmt ist, was auch als Indiz dafür gewertet werden kann, dass eine betriebliche Verwendung des Fahrzeugs nicht beabsichtigt war.

Selbst wenn man im Rahmen der Beweiswürdigung der Ansicht des Finanzamtes folgen wollte und davon ausgeinge, dass das Fahrzeug im Eigentum von Frau Gattin_BW steht, würde dies im Ergebnis insofern nichts ändern, weil dann - wie beim Leasingfahrzeug - Drittaufwand vorliegen würde und ebenfalls lediglich die Möglichkeit der Abzugsfähigkeit des Kilometergeldes bestünde - sofern die betrieblich gefahrenen Kilometer zumindest glaubhaft gemacht würden.

In der Beschwerde bringt der Beschwerdeführer durch seinen steuerlichen Vertreter vor, dass nicht angeführt werde, welcher Zusammenhang zwischen den Gehaltsbezügen der Mitarbeiter und der betrieblichen Veranlassung der PKW-Aufwendungen bestehe und ein solcher Zusammenhang auch im Rahmen der Prüfung nicht hergestellt worden sei. Sollte dies die Begründung für die Nichtanerkennung der KFZ-Kosten sein, so liege darin ein Verstoß gegen das Überraschungsverbot im Abgabenverfahren vor. Er beruft sich dabei auf die Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes vom 11.02.2016, Ra 2015/13/0047.

Dieser Entscheidung ist zu entnehmen, dass im Abgabenverfahren nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ein Überraschungsverbot (vgl. dazu die Nachweise bei Ritz, BAO⁵, § 115 Tz 16) gilt. Gemäß § 269 Abs. 1 BAO ist dies auch im Beschwerdeverfahren vor dem Bundesfinanzgericht zu beachten (vgl. Ritz, a.a.O., § 269 Tz 4). Teilt das Bundesfinanzgericht die zwischen den Parteien des Beschwerdeverfahrens unstrittigen Standpunkte nicht, so obliegt es ihm daher bei sonstigem Verstoß gegen das Überraschungsverbot, dies den Parteien bekannt zu geben und ihnen Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen zu geben.

Das Parteiengehör erstreckt sich nach ständiger Rechtsprechung nur auf sachverhaltsbezogene Umstände, nicht jedoch auf Rechtsansichten (VwGH 28.6.1995, 90/16/0085; 26.4.2001, 98/16/0265; 26.6.2002, 2002/13/0003); daher ergebe sich aus § 115 Abs 2 keine Verpflichtung, die Partei zu der Rechtsansicht und zu den rechtlichen Schlussfolgerungen zu hören, die die Behörde ihrem Bescheid zugrunde zu legen gedenkt (Ritz, BAO⁶, § 115 Tz 16).

Bei der Beurteilung, ob ein Zusammenhang zwischen den Gehaltsbezügen der Mitarbeiter und der betrieblichen Veranlassung der PKW-Aufwendungen bestehe, handelt es sich nicht um sachverhaltsbezogene Umstände sondern um eine Rechtsansicht, weshalb kein Verstoß gegen das Überraschungsverbot vorliegen kann. Die Abgabenbehörde hat zur Begründung ihrer Entscheidung keine Sachverhaltsfeststellungen verwendet, die dem Beschwerdeführer nicht bekannt gewesen wären.

Zusammenfassend ist daher festzustellen, dass die Vereinbarung zwischen dem Beschwerdeführer und seiner Gattin hinsichtlich der Überlassung des Fahrzeugs einem Fremdvergleich nicht standhält, zumal die vom Verwaltungsgerichtshof aufgestellten Prüfungspunkte kumulativ positiv zu beurteilen sind, um die Fremdüblichkeit bejahen zu können. Das bedeutet, dass ihr das Fahrzeug nicht als Arbeitnehmerin zur Verfügung gestellt wurde, sondern dass die Zurverfügungstellung des Autos die Ursache im Naheverhältnis zwischen Beschwerdeführer und seiner Gattin hatte. Die daraus resultierende Rechtsfolge ist, dass das Fahrzeug kein Betriebsvermögen darstellt und die damit verbundenen Aufwendungen nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig sind.

Übrig bleiben die vom Beschwerdeführer behaupteten betrieblichen Fahrten im Ausmaß von 1/3. Grundsätzlich wäre eine teilweise Anerkennung von Betriebsausgaben im Zusammenhang mit der betrieblichen Nutzung des Fahrzeugs möglich. Ist der PKW im Privatvermögen, so ist der auf die betriebliche Nutzung entfallende Teil der Gesamtaufwendungen Nutzungseinlage bzw. Betriebsausgabe. Da jedoch der Beschwerdeführer im gesamten Verfahren keinen einzigen Nachweis über eine solche betriebliche Verwendung des PKW erbracht hat, sondern eine solche nur behauptet hat, kann eine solche Anerkennung nicht stattfinden.

Der Einwand des Beschwerdeführers, wonach die Kfz-Nutzung durch die Gattin nie Gegenstand gewesen und die Vorlage von Vereinbarungen nicht verlangt worden sei, geht ins Leere. Wenn es um die Betriebszugehörigkeitseigenschaft eines Kraftfahrzeuges geht, sind zur Beurteilung sämtliche Umstände heranzuziehen und eine private Nutzung natürlich relevant. Gemäß § 119 BAO trifft den Abgabepflichtigen eine Offenlegungs- und Wahrheitspflicht.

Die Abgabenbehörde trägt zwar die Feststellungslast für alle Tatsachen, die vorliegen müssen, um einen Abgabenanspruch geltend zu machen, doch befreit dies die Partei nicht von der Verpflichtung, ihrerseits zur Klärung des maßgebenden Sachverhalts beizutragen und die für den Bestand und Umfang einer Abgabenpflicht bedeutsamen Umstände vollständig und wahrheitsgemäß offenzulegen (VwGH 26.06.2007, 2004/17/0105). Der

Steuerpflichtige hat somit entsprechende Nachweise zu erbringen, die Abgabenbehörden haben dazu Feststellungen zu treffen (VwGH 26.04.2012, 2009/15/0088) (Fischerlehner, Abgabenverfahren², § 119 Anm 1).

Der Beschwerdeführer hätte demzufolge hinsichtlich der geltend gemachten Betriebsausgaben Aufzeichnungen für die behaupteten betrieblichen Fahrten vorlegen müssen. Wenn schon kein Fahrtenbuch geführt wurde, hätte der Beschwerdeführer seine Behauptungen hinsichtlich der betrieblich gefahrenen Kilometer seiner Gattin zumindest glaubhaft machen müssen. Er hätte beispielsweise darlegen können, wie oft sie wöchentlich zur Post, zur Bank etc. fahren und wie viele Kilometer sie dafür zurücklegen muss. Bloße Behauptungen in Zusammenhang mit der Geltendmachung von Betriebsausgaben reichen nicht einmal als Grundlage für eine Schätzung aus.

Im gegenständlichen Fall wurde in der detailliert begründeten Beschwerdevorentscheidung ausreichend dargelegt, auf welche Umstände die Abweisung der Beschwerde gestützt wird. Der Beschwerdeführer hätte ausreichend Gelegenheit gehabt, darauf effizient zu reagieren. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes wirkt die Aufnahme einer Sachverhaltsfeststellung in die Begründung einer Beschwerdevorentscheidung wie ein Bedenkenvorhalt. (vgl. VwGH vom 20.10.1992, 89/14/0089)

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Eine solche Rechtsfrage liegt im gegenständlichen Fall nicht vor, zumal das gegenständliche Rechtsproblem durch die zitierte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ausreichend geklärt ist.

Linz, am 5. Juni 2018