



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Facharzt, Ort1, Adresse1, vertreten durch StB., Steuerberatung GmbH & Co KG, Ort2, Adresse2, vom 20. April 2005 gegen die im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Bescheide des Finanzamtes Klagenfurt, dieses vertreten durch OR Mag. Alfons Boschitz, vom 18. März und 4. April 2005 betr. Einkommensteuer 2001 bis 2003 im fortgesetzten Verfahren entschieden:

1) Der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2001 wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden diese einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

2) Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2002 wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

3) Der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2003 wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Durch die Abänderung ergeben sich keine Änderungen gegenüber der vom Finanzamt erlassenen Berufungsvorentscheidung vom 19. September 2006.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.), ein Facharzt für Radiologie, wies in den Einkommensteuererklärungen der Streitzeiträume 2001 bis 2003 Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von € 293.974,71/S 4.045.092,- (2001), € 290.116,21 (2002) und € 178.371,32 (2003) aus.

Das Finanzamt veranlagte zunächst erklärungsgemäß.

Im Gefolge einer abgeführten Außenprüfung gem. § 147 ff BAO traf der Betriebsprüfer nachstehende Feststellungen:

Tz. 1 – Tz 3 [...]

Tz. 4 KFZ Aufwand

Die Bp. stellte fest, dass der Audi A3 ausschließlich privat genutzt wurde. Demnach werden sämtliche damit verbundene Betriebsausgaben gewinnerhöhend ausgeschieden. Außerdem wird im Jahr 2001 der Privatanteil für den PKW BMW 740 auf 25% erhöht.

<u>Zeitraum</u>	<u>2001</u> ATS	<u>2002</u> Euro	<u>2003</u> Euro
Vor Bp	0,00	0,00	0,00
Nach Bp	118.439,99	7.029,46	7.727,31
Differenz	118.439,99*	7.029,46	7.727,31

(*Anmerkung: Davon entfielen S 95.139,99 (€ 6.914,24) auf PKW Audi A3)

Tz. 5 Garagenmiete

In Anlehnung an die VorBP wird die Garagenmiete für das Zweitauto gewinnerhöhend ausgeschieden.

Arzt: Garagenmiete

<u>Zeitraum</u>	<u>2001</u> ATS	<u>2003</u> Euro
Vor Bp	0,00	0,00
Nach Bp	14.280,00	1.046,52
Differenz	14.280,00	1.046,52

Tz 6 Kongressgebühren

Für den Immunologiekongress in Si konnten im Prüfungszeitraum keine Kongressunterlagen vorgelegt werden. Vom geltend gemachten Aufwand für den Röntgenkongress in SF werden die Kosten für die zweite Person ausgeschieden. Für die im Jahr 2003 abgesetzten Kosten an Threisen konnte durch die Bp. keine betriebliche Veranlassung festgestellt werden.

Arzt: Kongressgebühren

<u>Zeitraum</u>	<u>2003</u> Euro
Vor Bp	0,00
Nach Bp	20.879,47
Differenz	20.879,47

Tz. 7 Ausbildungskosten

Am 18.11.2003 wurde vom Abgabepflichtigen eine Ausbildungs- und Kooperationsvereinbarung mit der Fa. A, mit Sitz in Sg, unterzeichnet. Die Ausbildungskosten betragen € 50.000,00. Das vertragliche Anforderungsprofil beinhaltet die Absolvierung eines modularen Masterplanes (sechs Ausbildungsmodule) innerhalb von zwölf Monaten. Die erforderliche Absolvierung dieses Masterprogrammes qualifiziert den Vertragsarzt für die künftige Übernahme einer Supervisor-Funktion oder einer Trainer-Funktion im Bereich von Beauty-Operationen im südostasiatischen Raum. Das Leistungshonorar wird lt. Kooperationsvertrag pro Patient mit € 250,-- angegeben.

Von Seiten der Bp. wurde im Prüfungszeitraum festgestellt, dass die o.a. Ausbildung nicht in einem steuerrechtlichen Zusammenhang mit den vorliegenden Einkünften als Röntgenfacharzt steht. Demnach sind die Ausbildungskosten in voller Höhe auszuscheiden.

Arzt: Ausbildungskosten

<u>Zeitraum</u>	<u>2003</u> Euro
Vor Bp	0,00
Nach Bp	50.000,00
Differenz	50.000,00

Tz. 8 Projektkosten Th

Im Jahr 2001 wurden vom Abgabepflichtigen Kosten von Threisen geltend gemacht. Da im Zuge der Prüfung keine betriebliche Veranlassung nachgewiesen bzw. glaubhaft gemacht werden konnte, werden diese Projektkosten durch die Bp gewinnerhöhend ausgeschieden.

Arzt: Projektkosten Th

<u>Zeitraum</u>	<u>2001</u> ATS
Vor Bp	0,00
Nach Bp	43.424,00
Differenz	43.424,00

Das Finanzamt folgte den Festhaltungen der Betriebsprüfung und erließ im wiederaufgenommenen Verfahren entsprechende Sachbescheide.

Mit Eingabe vom 20.04.2005 berief der Bw. gegen die diese Bescheide. Dabei wandte die steuerliche Vertretung ein, dass die in den Tz. 4 bis 8 des Berichtes getroffenen, den angefochtenen Bescheiden zugrunde liegenden Feststellungen unrichtig seien.

Zu den Berufungspunkten "KFZ-Aufwand" (Tz. 4 des Bp-Berichtes) und "Garagenmiete" (Tz. 5 des Bp-Berichtes) brachte der Bw. konkret Nachstehendes vor:

„Obwohl in der Vorbesprechung eine heftige Diskussion mit dem Betriebsprüfer geführt wurde, hat dieser im Bericht fälschlich festgestellt, dass der Audi A3 ausschließlich privat genutzt wird.

In keiner Weise wird ausgeführt, dass das Fahrzeug von einer Dienstnehmerin (*Anm.: gemeint ist die im Betrieb angestellte Gattin des Bw.*) des Unternehmens genutzt und dafür der erhöhte Sachbezug von 1,5% der Anschaffungskosten zur Anwendung gebracht wird. § 15 Abs. 2 EStG sieht für geldwerte Vorteile den Ansatz eines Sachbezuges mit den üblichen Mittelpreisen des Verbraucherortes vor. § 4 Abs. 1 der Verordnung über die bundeseinheitliche Bewertung bestimmter Sachbezüge sieht hinsichtlich der Privatnutzung des arbeitgebereigenen Fahrzeuges folgende Regelung vor:

Besteht für den Arbeitnehmer die Möglichkeit, ein arbeitgebereigenes Kraftfahrzeug für nicht beruflich veranlasste Fahrten einschließlich Fahrten zwischen Wohnung und

Arbeitsstätte zu benutzen, dann ist ein Sachbezug von 1,5% der tatsächlichen Anschaffungskosten des Kraftfahrzeuges (einschließlich Umsatzsteuer und Normverbrauchsabgabe), maximal € 510,00/monatlich anzusetzen.

In den folgenden Absätzen wird diese Vorschrift präzisiert.

In keiner dieser Ausführungen wird jedoch eingegangen, ob und in welchem Ausmaß das Kraftfahrzeug im Betrieb des Arbeitgebers genutzt werden muss. Selbst wenn – was definitiv und nachweislich nicht der Fall ist – das Kraftfahrzeug ausschließlich privat genutzt würde, sind die Aufwendungen für das Fahrzeug als Betriebsausgabe anzuerkennen und der Sachbezug vom Dienstnehmer zu versteuern. Diese Vorgangsweise wurde im gegenständlichen Fall auch gewählt, weshalb die KFZ-Kosten als Betriebsausgabe vollinhaltlich anzuerkennen sind.“

Was den Berufungspunkt „Garagenmiete“ anbelangt, so verwies der Bw. auf seine zum Punkt "KFZ-Aufwand" dargelegte Argumentation.

Zum Berufungspunkt „Kongressgebühren“ (Tz. 6 des Bp-Berichtes) brachte der Bw. vor, dass er sich im Jahre 2003 intensiv um die Bildung einer Kooperation mit diversen Krankenanstalten in Th bemüht habe, um in weiterer Folge aus der Zuweisung von österreichischen Patienten an diese Anstalten Einnahmen zu erzielen. Da die Kosten der medizinischen Betreuung in den meisten hochzivilisierten Ländern Mitteleuropas die Grenzen der gesellschaftlichen Leistungsfähigkeit bereits erreicht hätten, würde zunehmend nach einer Auslagerung diverser medizinischer Leistungen in so genannte Billiglohnländer gesucht. Um diesem Trend Rechnung zu tragen und in Kenntnis der hervorragenden medizinischen Versorgung in Th habe er mehrere betriebliche Reisen in dieses Land, aber auch in benachbarte Länder, durchgeführt und dabei zahlreiche Kooperationsgespräche mit Vertretern diverser Krankenhäuser geführt. All diese Bestrebungen sollten dazu führen, eine weitere Einnahmenquelle in einer zukunftssträchtigen Sparte der Medizin zu erschließen.

Zum Berufungspunkt „Ausbildungskosten“ (Tz. 7 des Bp-Berichtes) führte der Bw. aus, dass die zugrunde liegende Ausbildung von der Überlegung getragen worden sei, zusätzliche Einnahmen in einer Größenordnung zwischen € 30.000,00 und € 40.000,00 pa. zu erzielen.

Zum Berufungspunkt „Projektkosten Th“ (Tz. 8 des Bp-Berichtes) wandte der Bw. ein, dass bereits im Jahr 2001 Vorbereitungsverhandlungen für eine Kooperation mit Krankenhäusern in Th geführt worden seien und die berufungsgegenständlichen Kosten in direktem Zusammenhang mit diesen Verhandlungen stünden.

Mit Vorhalt vom 12.04.2006 wurde die steuerliche Vertretung ua. ersucht, die betriebliche Veranlassung der geltend gemachten Aufwendungen für das Fahrzeug Audi A3 mittels geeigneter Unterlagen, wie beispielsweise Aufzeichnungen, welche das Ausmaß der

betrieblichen und privaten Nutzung dokumentieren, nachzuweisen. Der geforderte Nachweis wurde vom Bw. in keiner Lage des Verfahrens erbracht.

Mit Eingabe vom 28. August 2006 teilte die steuerliche Vertretung mit, dass sie ihre Berufung in Bezug auf den Berufungspunkt „Ausbildungskosten“ (Tz. 7 des Bp-Berichtes) nicht mehr aufrecht halte.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 19.09.2006 wurde der Berufung hinsichtlich der Berufungspunkte „Kongressgebühren“ (Tz. 6) und „Projektkosten Th“ (Tz. 8) Folge gegeben und wurden die diesbezüglich geltend gemachten Aufwendungen als Betriebsausgaben in vollem Umfang anerkannt. In Bezug auf die Berufungspunkte "KFZ-Aufwand" (Tz. 4) und „Garagenmiete“ (Tz. 5) blieb dem Berufsbegehren indes die Anerkennung versagt.

Das Finanzamt führte in seiner Bescheidbegründung zum Berufungspunkt "Kongressgebühren" aus, im Zuge der Berufungserledigung habe der Bw. die betriebliche Veranlassung der im Jahre 2003 absolvierten Reisen nach Th durchaus glaubwürdig darlegen und auch die diesbezüglich anerlaufenen Kosten belegmäßig nachweisen können. Was den Berufungspunkt „Projektkosten Th“ anlange, so sei der betriebliche Konnex der diesbezüglich geltend gemachten Aufwendungen betreffend Vorbereitungshandlungen hinsichtlich einer zukünftigen Kooperation mit den dortigen Krankenanstalten aufgrund der vorliegenden Umstände durchaus gegeben. Damit seien Aufwendungen der besagten Art auch unter dem Betriebsausgabentitel steuerlich abzugsfähig.

Die Abweisung der Berufung in Bezug auf die nunmehr strittigen Punkte begründete das Finanzamt in seiner Berufungsvorentscheidung wie folgt:

"1. Kfz – Aufwand (Tz. 4 des Bp-Berichtes)

„Im Prüfungsbericht der Bp. vom 15.03.2005 wurde festgestellt, dass der Audi A3 ausschließlich privat genutzt wurde. Auch nach dem Vorbringen im Berufsbegehren besteht keine Veranlassung von der dieser Feststellung zugrunde liegenden Beurteilung abzugehen.

Da der Abgabepflichtige im nunmehrigen Vorhaltsverfahren (Vorhalt vom 12.04.2006) wie schon im Prüfungsverfahren keine Veranlassung dazu gesehen hat, die betriebliche Veranlassung (§ 4 Abs. 4 EStG) der bezughabenden Aufwendungen nachzuweisen (§ 138 BAO), sondern diese lediglich zu behaupten, bleibt die Annahme der ausschließlich privaten Nutzung schon deshalb als gerechtfertigt bestehen. Eine weitere Überprüfung der für die Betriebsausgabenanerkennung relevanten Verhältnisse nach Maßgabe der Bestimmungen des § 20 EStG sowie insbesondere der für die Anerkennung von Vertragsverhältnissen zwischen Ehegatten anzulegenden strengen Maßstäbe war in der Folge ebenso nicht möglich.

Festgehalten wird, dass bei dem eingewandten Sachverhalt, wonach das in Rede stehende Fahrzeug von der als Dienstnehmerin im Betrieb angestellten Ehegattin unter

Ansatz eines Sachbezuges auch privat genutzt wurde, keine entscheidende Bedeutung zukommt. Der Ansatz des Sachbezuges erfolgt nämlich gerade aufgrund der nichtbetrieblichen Nutzung und lässt für sich alleine keinen Rückschluss auf eine tatsächliche betriebliche Nutzung zu oder stellt gar einen Ersatz für einen solchen Nachweis dar. Im Übrigen wird darauf hingewiesen, dass der Ansatz eines solchen Bezugsbestandteiles aus dem im Prüfungsverfahren vorgelegten Unterlagen nur für das Jahr 2003 ersichtlich war, also erklärungsgemäß in den Jahren 2001 und 2002 von keiner privaten Nutzung des Fahrzeuges durch die Dienstnehmerin „Ehegattin“ auszugehen war.

Warum die KFZ-Kosten nach dem Inhalt des Berufungsbegehrens vollinhaltlich anzuerkennen wären, war aus h.o. Sicht sachlich nicht nachvollziehbar.

2. Garagenmiete (Tz. 5 des Bp-Berichtes)

Auf den Punkt 1 wird hingewiesen."

Mit Eingabe vom 11.12.2006 beantragte die steuerliche Vertretung die Vorlage der Berufung an den Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz. Ausdrücklich festgehalten wurde, dass sich der gegenständliche Vorlageantrag ausschließlich gegen die in den Tz. 4 und Tz. 5 des Bp-Berichtes dargestellte Beurteilung von KFZ- und Garagierungskosten richte. In diesem Schriftsatz wurde ergänzend ausgeführt, dass die in der Berufungsvorentscheidung vom 19.09.2006 relevierte Frage nach der Betriebsvermögenseigenschaft des besagten Fahrzeuges nicht entscheidungswesentlich sei, zumal das Ausmaß der privaten Nutzung sich allein schon aus dem Ansatz eines (erhöhten) Sachbezugswertes ergäbe. Es sei auch im Zuge des abgeführten Betriebsprüfungsverfahrens dem Prüfer mehrfach zur Kenntnis gebracht worden, dass gewisse betriebliche Fahrten mit dem strittigen KFZ durchgeführt worden seien. So seien etwa täglich Fahrten zur Post absolviert worden, um dort jene Kuverts aufzugeben, die eine radiologische Praxis mit sich bringe. Allein das bloße Zur-Verfügung-Stellen eines Kraftfahrzeuges an eine Dienstnehmerin zur Nutzung sei ausreichend, um dessen Betriebsvermögenszugehörigkeit zu begründen, zumal ganz offenkundig nur ein betriebseigenes Fahrzeug als Dienstauto zur Verfügung gestellt werden könne. Ungeregt und daher für die Betriebsvermögenszugehörigkeit nicht brauchbar sei die Frage, ob der Arbeitgeber sämtlichen Dienstnehmern oder nur gewissen Gruppen oder einzelnen Dienstnehmern ein arbeitgebereigenes Kraftfahrzeug zur privaten Verwendung anbieten bzw. zur Verfügung stellen müsse. Jedenfalls sei das Fahrzeug, das zur Verfügung gestellt werde, als im Betriebsvermögen befindlich anzusehen. Der erhöhte KFZ-Sachbezug decke jegliche Privatnutzung oberhalb der Grenze von 500 km pro Monat ab, sodass es auch in Bezug auf das Ausmaß der privaten Nutzung keine Einschränkung gäbe. Dies bedeute, dass selbst eine – im vorliegenden Fall nicht gegebene – ausschließlich private Nutzung vom KFZ-Sachbezug erfasst und abgedeckt sei, sodass für die Begründung der Betriebsvermögenszugehörigkeit eine andere betriebliche Nutzung als die der „Zur-Verfügung-Stellung“ an Dienstnehmer gar nicht vorzuliegen habe.

Die steuerliche Vertretung beantragte die Anerkennung des gegenständlichen Fahrzeuges als Betriebsfahrzeug und damit einhergehend die Berücksichtigung der anerlaufenen Garagierungskosten.

Mit Berufungsentscheidung vom 11.09.2008, Gz RV/0518-K/06, gab der UFS dem Berufungsbegehren teilweise – und zwar im Sinne der finanzamtlichen Berufungsvorentscheidung vom 19.09.2006 – Folge. Den Aufwendungen betreffend das der Dienstnehmerin und Gattin U zur Verfügung gestellte Fahrzeug sowie den damit zusammenhängenden Kosten der Garagierung blieb damit die Anerkennung versagt. Begründet wurde diese Entscheidung im Wesentlichen mit der Argumentation, dass bei vorliegender Sachlage die betriebliche Notwendigkeit des Fahrzeuges nicht erkennbar sei. In analoger Anwendung der zur Überlassung von Dienstnehmerwohnungen ergangenen verwaltungsgerichtlichen Judikatur komme es primär darauf an, dass die Fahrzeugüberlassung aus betrieblichen Gründen bzw. Überlegungen heraus erfolgt sei. Derartiges sei gegenständlich allerdings nicht erkennbar.

Mit Erkenntnis vom 29.07.2010, Zl. 2008/15/0297, hob der Verwaltungsgerichtshof die soeben genannte Berufungsentscheidung des UFS vom 11.09.2008 wegen Rechtswidrigkeit ihres Inhaltes auf. Im Begründungsteil des Erkenntnisses führte der Gerichtshof aus, dass im Hinblick auf die steuerliche Abzugsfähigkeit des PKWs vor allem die Frage relevant sei, ob der Bw. als Dienstgeber das Fahrzeug seiner Gattin in der Eigenschaft als Dienstnehmerin überlassen habe, oder aber, ob die Überlassung aus persönlichen Gründen erfolgt sei. Zu prüfen sei demnach vorrangig die Frage der Fremdüblichkeit einer derartigen Vereinbarung.

Im Zuge des fortgesetzten Verfahrens wurde das Finanzamt gemäß § 279 Abs. 2 BAO ersucht – den Vorgaben des VwGH folgend – den vorliegenden Sachverhalt im Zusammenhang mit der PKW-Überlassung auf seine Fremdüblichkeit hin zu überprüfen.

Mit Erhebungsbericht vom 22.11.2010 teilte das Finanzamt dem UFS das Ergebnis seiner Überprüfungen mit. Aus den vom Finanzamt als Anlage zum Erhebungsbericht übermittelten Unterlagen geht hervor, dass die steuerliche Vertretung über Vorhalt mit Schreiben vom 27.10.2010 ua. bekannt gab, dass ein Dienstvertrag bzw. eine schriftliche Vereinbarung hinsichtlich der PKW Überlassung nicht vorliege bzw. diese keine Kenntnis hiervon habe. Die Gattin des Bw. sei im Streitzeitraum als Ordinationsleiterin in Vollbeschäftigung (40 Wochenstunden) tätig gewesen und habe neben der laufenden Arbeit im Bereiche der Patientenbetreuung und Befundkontrolle auch die organisatorische Abwicklung vorgenommen. Ihre Einstufung sei in der Gehaltsgruppe I B erfolgt, wobei die (Führungs-) Verantwortung ihrer Tätigkeit besonders berücksichtigt worden sei.

Aktenkundig sind weiters die zwischen der Ärztekammer für Kärnten und der Gewerkschaft der Privatangestellten (GPA), Landesgruppe Kärnten, abgeschlossenen Kollektivverträge (Stand 1996 und 2005), welche das Dienstverhältnis aller im Bereich der Ärztekammer für Kärnten beschäftigten Angestellten bei den Ärzten für Allgemeinmedizin und Fachärzten mit Ausnahme der Fachärzte für Zahnheilkunde regeln. Der darin jeweils in Pkt XIV. festgelegte Entgeltanspruch wird durch die Berufsgruppe sowie durch das Berufsalter des jeweiligen Bediensteten bestimmt. Dabei kommen nachstehende monatliche kollektivvertragliche Mindestlöhne (brutto bei Vollverwendung) zur Anwendung:

Angestellte der Berufsgruppe I A (Ordinationsgehilfen: Sprechstundenhilfe, Schreibkräfte, Laborgehilfen, Heilmasseure und Angestellte des Sanitätsdienstes)

	Ab 1.1.1997	Ab 1.4.2005
Im ersten Jahr	€ 696,22 (S 9.580,-)	€ 783,40
Im 2. Jahr	€ 770,34 (S 10.600,-)	€ 866,90
Im 3. und 4. Jahr	€ 843,02 (S 11.600,-)	€ 956,50

Angestellte der Berufsgruppe I B (Sekretärinnen mit kaufmännischer Berufsausbildung bzw. AbsolventInnen einer berufsbildenden höheren Schule, AbsolventInnen von Weiterbildungskursen, die nach der Kärntner Ärztekammer anerkannt sind, Angestellte des medizinisch-technischen Fachdienstes)

	Ab 1.1.1997	Ab 1.4.2005
1. - 2. Jahr	€ 850,29 (S 11.700,-)	€ 956,80
3. - 5. Jahr	€ 930,23 (S 12.800,-)	€ 1.018,20
[..]		
Ab 11. Jahr	€ 1.119,16 (S 15.400,-)	€ 1.225,00

Angestellte der Berufsgruppe II (Gehobener medizinisch-technischer Dienst)

	Ab 1.1.1997	Ab 1.4.2005
1. - 2. Jahr	€ 1.020,35 (S 14.040,-)	€ 1.096,00
3. - 5. Jahr	€ 1.098,84 (S 15.120,-)	€ 1.180,30
6.- 10 Jahr	€ 1.177,33 (S 16.200,-)	€ 1.264,60
[..]		
Ab 11. Jahr	€ 1.255,81 (S 17.280,-)	€ 1.348,90

Vom Betriebsprüfer wurde anhand der vom steuerlichen Vertreter zur Vorlage gebrachten Lohnkonten eine Darstellung des Gehaltes von Frau U angefertigt (Beilage ./1). Darin wurde

festgestellt, dass zwischen dem Gehalt laut Kollektivvertrag (Berufsgruppe 1 B) und dem tatsächlichen Gehalt von U eine Differenz zwischen 200,28% und 288,56% besteht.

Weiters stellte der Betriebsprüfer einen innerbetrieblichen Vergleich in Bezug auf die Gehaltshöhe an. So wurden ua. die Bezüge nachstehender Ordinationsmitarbeiter des Bw. verglichen (Beilage ./4). Dabei ergab sich folgendes Bild (in der nachfolgenden Tabelle werden nur die bestbezahltesten Mitarbeiter ausgewiesen):

Name	U	Rh	Dr
Geburtsjahr	1951	1970	1974
Eintrittsdatum	1985	1991	1.5.2001
Austritt			
Beruf	Ordinationsangestellte	Ordinationshilfe	RTA Assistentin
Beschäftigung	Vollbeschäftigung	Vollbeschäftigung	Vollbeschäftigung
Berufsgruppe	1B	1A	II
2 0 0 1			
Jahresbruttogehalt	€ 33.203,85	€ 18.809,18	€ 17.672,36 (05-12/2001) ds. hochger. € 26.650,26
Monatsbruttogehalt	€ 2.376,77	€ 1.350,26	€ 1.903,59
KFZ Nutzung	Ja	Nein	Nein
Sachbezug KFZ	Nein	Nein	Nein
2 0 0 2			
Jahresbruttogehalt	€ 44.309,90 € 40.964,18 (ohne Sachbezug)	€ 18.803,64	€ 26.650,26
Monatsbruttogehalt	€ 2.655,83 und € 3.424,47 (ab 07/2002),	€ 1.350,26	€ 1.903,59
KFZ Nutzung	Ja	Nein	Nein
Sachbezug KFZ	€ 279,06	Nein	Nein
2003			
Jahresbruttogehalt	€ 48.113,02 € 44.764,30 (ohne Sachbezug)	€ 18.803,64 (01-04/2003)	€ 28.017,43
Monatsbruttogehalt	€ 3.148,03 bis € 3.659,47	€ 1.350,26 (Lohn ohne Abfertigung)	€ 2.001,06
KFZ Nutzung	Ja	Nein	Nein
Sachbezug KFZ	€ 279,06	Nein	Nein

Darüber hinaus verglich der Prüfer im Rahmen eines äußeren Betriebsvergleiches die Gehälter der Angestellten von drei weiteren radiologischen Stadtpraxen. Im Zuge des zweitinstanzlichen Verfahrens wurde diese Betrachtung auf eine vierte radiologische Praxis

erweitert. Dabei wurde festgestellt, dass die bestbezahltesten Mitarbeiter der Referenzordinationen (ohne Berücksichtigung ihrer Verwendung bzw. berufsgruppenspezifischen Einstufung) zwischen € 19.480,- und € 30.676,- (2001) bzw. € 21.707,00 und € 32.287,19 (2002) bzw. zwischen € 20.536,32 und € 32.912,22 (2003) an Bruttojahresgehalt bezogen hatten.

In Wahrung des Parteiengehörs wurden dem Bw. bzw. dessen steuerlichen Vertreter die Ergebnisse des Ermittlungsverfahrens im Vorhaltewege mitgeteilt und wurde diesem Gelegenheit zur Stellungnahme eingeräumt.

Der besagte Vorhalt erging mit Datum 21.12.2010 und hatte folgenden Wortlaut:

„[..]

I.

Mit Erhebungsauftrag vom 31.08.2010 wurde das Finanzamt X - den Vorgaben des verwaltungsgerichtlichen Erkenntnisses Zl. 2008/15/0297 folgend - im fortgesetzten Verfahren ersucht, die strittige Vereinbarung mit der Dienstnehmerin und Gattin U hinsichtlich Überlassung eines PKWs zur uneingeschränkten privaten Nutzung im Blickwinkel der Fremdüblichkeit zu überprüfen.

Aus den von der Abgabenbehörde erster Instanz getroffenen Feststellungen im Zusammenhalt mit den Ausführungen in Ihrer Eingabe vom 27.10.2010 ergeben sich nachstehende entscheidungsrelevante Sachverhaltsaspekte, die Ihnen nunmehr in Wahrung des Parteiengehörs zur Kenntnisnahme übermittelt werden.

Gleichzeitig wird Ihnen Gelegenheit zu einer allfälligen Stellungnahme innerhalb einer Frist von **vier Wochen** ab Zustellung dieses Schreibens gegeben.

II.

Von der Amtspartei wurden nach Durchführung der Ermittlungen nachstehende Unterlagen bzw. Urkunden zur Vorlage gebracht:

1. Erhebungsbericht vom 22.11.2010

Darin wird wörtlich ausgeführt:

„Frau U war in den berufsverfangenen Zeiträumen 2001 bis 2003 als Ordinationsleiterin tätig und hat neben der laufenden Arbeit, im Bereich der Patientenbetreuung und Befundkontrolle, auch die organisatorischen Abwicklungen vorgenommen. In dieser Tätigkeit ist ihr auch Führungsverantwortung zugekommen (siehe Schreiben vom 27.10.2010 StB H).

Die Einstufung erfolgte in der Gruppe I B unter besonderer Berücksichtigung der Verantwortung dieser Beschäftigung (siehe Schreiben vom 27.10.2010 StB H).

[..]

Frau U hat gemäß persönlicher Auskunft von Dr. Bw eine Ausbildung zur Medizinisch Technischen Assistentin (MTA) gemacht, Zusatzausbildung: röntgentechnische Fachkraft (RTF). Diese erfolgte in der Ordination. Einen Ausbildungsnachweis wie Prüfungszeugnis, Urkunde oder ähnliches gibt es nicht.

[..]

Keinen weiteren Angestellten wurde ein PKW als Gehaltsbestandteil zur Verfügung gestellt (siehe Schreiben vom 27.10.2010 StB H).

[..]

Im Zuge der durchgeführten Erhebungen und unter Mitberücksichtigung meiner (*Anm: gemeint ist Betriebsprüfer ADir R*) Prüfungstätigkeit sind im Amtsbereich des Finanzamtes X keine weiteren Fälle, die Kraftfahrzeuge als Gehaltsbestandteil zur privaten Verwendung überlassen, bekannt (*Anm: bezieht sich auf Mitarbeiter in fachärztlichen Ordinationen*).

[..]

Ein schriftlicher Dienstvertrag sowie Nutzungsvertrag für PKW konnten nicht vorgelegt werden.

[..]

Nach Auskunft von Dr. Bw ist die Ehe geschieden. Genaues Scheidungsdatum konnte nicht gesagt werden. Das Scheidungsurteil wird nachgereicht (bis dato noch immer nicht vorgelegt).

[..]

Auf den innerbetrieblichen sowie außerbetrieblichen Vergleich wird hingewiesen. Dienstvertrag konnte, trotz schriftlicher Aufforderung, nicht vorgelegt werden. Im Schreiben von StB H wird unter Pkt. 8 ausgeführt, dass eine Ordination in dieser Größenordnung keine weiteren gleichartigen qualifizierten Mitarbeiter benötigt. Allerdings stellt sich trotzdem die Frage, warum im Prüfungszeitraum Lohnerhöhungen bei gleichbleibender Tätigkeit und keiner nachweisbaren Weiterbildung, in doch nicht unwesentlicher Höhe gemacht wurden. Außerdem gibt es sehr große Differenzen zwischen den zu zahlenden Mindestlohn lt Kollektivvertrag und den tatsächlich bezahlten Lohn. Weiters ist im vorliegenden außerbetrieblichen Vergleich ersichtlich, dass angestellte Ehegattinnen in anderen Ordinationen für ihre Tätigkeiten wesentlich weniger verdienen."

2. Darstellung Lohn/Gehalt lt. Kollektivvertrag von 1996

Diese Darstellung wird als Beilage ./1 übermittelt.

3. Kollektivverträge

Ebenso werden die beiden zwischen der Ärztekammer Kärnten und der GPA Landesgruppe Kärnten abgeschlossenen Kollektivverträge betreffend das Dienstverhältnis aller im Bereich der ÄK Kärnten beschäftigten Angestellten bei Allgemeinmedizinerinnen und Fachärztinnen (Stand 1.7.1996 und 1.4.2004) als Beilage ./2 und ./3 übermittelt.

4. Darstellung innerbetrieblicher Vergleich

Es wird Ihnen eine Darstellung der Gehälter der beim Bw. beschäftigten Dienstnehmer übermittelt (Beilage ./4).

5. Darstellung außerbetrieblicher Vergleich

Zur Ermittlung eines außerbetrieblichen Vergleiches wurden die Gehälter der Angestellten von insgesamt vier radiologischen Praxen in Kärnten (Stadtpraxen) verglichen. Da aufgrund der vorhandenen Abfragemöglichkeiten eine Tätigkeitsbeschreibung nicht zur Verfügung steht, wurden die Bruttobezüge der jeweils **bestbezahltesten Ordinationsmitarbeiterin** ohne weitere Differenzierung in Bezug auf die Art ihrer Tätigkeit (in Vollbeschäftigung mit Geburtsjahr) in Ansatz gebracht (Beträge in €).

Dabei ergab sich folgendes Bild:

	2001	2002	2003
Ordination 1 (Mitarb., geb. 1953)	30.676,-	32.287,19	32.912,22

Ordin. 2 (geb. 1962)	19.480,-	20.536,32	20.536,32
Ordin. 3 (geb. 1964)	21.162,33	21.707,00	23.707,00
Ordin. 4 (geb. 1971)	30.557,77	29.933,40	29.933,40

Laut Jahreslohnkonto beträgt das Jahresgehalt von U :

	33.204,59 (kein Sachbezug angesetzt)	44.309,90 (mit Sachbezug) bzw. 40.964,18 (ohne Sachbezug)	48.113,02 (mit Sachbezug) bzw. 44.764,30 (ohne Sachbezug)
--	--	---	---

Daraus ergeben sich - bezogen auf die Zeiträume 2002 und 2003 - Bruttobezüge von U, welche um rd. 37,20% (2002) und 46,20% (2003) über den in der Tabelle ausgewiesenen Höchstansätzen (Ordin. 1) liegen.

III.

6. Sie werden ersucht, innerhalb der oben angeführten Frist bekannt zu geben,

a) wer im Falle der Erkrankung von U vertretungsweise mit der Leitung der Ordination betraut ist bzw. in den Berufungsjahren betraut war;

b) wann die Ehe mit Frau U geschieden wurde sowie, ob der PKW nach der Scheidung weiterhin von ihr benützt wurde. Diesbezügliche Vereinbarungen wären zur Vorlage zu bringen.

c) Weiters können sämtliche von der Amtspartei angeforderte, bislang nicht vorgelegte Unterlagen (siehe Pkt II./1) innerhalb der angeführten Frist nachgereicht werden."

Mit der am 18.01.2011 beim UFS eingelangten Vorhaltsbeantwortung teilte der steuerliche Vertreter wörtlich Nachstehendes mit:

„Zu den in Punkt III (6) gestellten Fragen möchte ich Ihnen folgendes mitteilen:

zu a) Im Fall der Erkrankung von Frau U hat die jeweils dienstälteste und erfahrenste Mitarbeiterin die Leitung der Ordination interimistisch übernommen. Insbesondere wurde diese Tätigkeit aber von Bw. selbst übernommen. Dies deshalb, weil er ja schon seit vielen Jahren von seiner Frau getrennt lebte. Insbesondere verweise ich diesbezüglich auf den Notariatsakt vom 21.03.2000, in dem schon sämtliche Punkte der späteren Scheidung geregelt wurden.

zu b) Der endgültige Vergleich zwischen Bw. und U wurde am 06.12.2004 abgeschlossen. In diesem wird bereits auf die rechtskräftig geschiedene Ehe verwiesen, sodass davon auszugehen ist, dass diese im November 2004 geschieden wurde. Dr. Bw versucht noch die Scheidungsurkunde beizubringen. Die Ehe war somit bereits in den 90er Jahren so zerrüttet, dass der erste Vergleich für eine zukünftige Scheidung bereits am 21.03.2000 - somit vor dem Prüfungszeitraum erfolgte. De facto wurde die Ehe erst im Jahr 2004 geschieden, was jedoch hinsichtlich der Beziehung zwischen den ehemaligen Ehegatten keine Veränderung mehr bedeutete. Insbesondere wurde der Vergleich des Jahres 2004 praktisch ident abgeschlossen, wie der des Jahres 2000. Eine besondere oder erweiterte Regelung hinsichtlich des PKW gab es nicht.

zu c) Das Scheidungsurteil wird Ihnen direkt von Dr. Bw bzw. der Anwältin, Frau Dr. RA, zugeschickt."

Eine Stellungnahme zu den im Vorhalt ausgewiesenen Festhaltungen in Bezug auf die Fremdüblichkeit der Überlassungsvereinbarung erfolgte nicht. Ebenso wenig wurden die bislang nicht vorgelegten Unterlagen (Dienstvertrag, Nutzungsvereinbarung hinsichtlich PKW) nachgereicht.

Mit Datum 02.02.2011 übermittelte der Bw. eine Ablichtung des am 03.01.2005 ergangenen Scheidungsurteils.

Aufgrund der in der Vorhaltsbeantwortung des steuerlichen Vertreters vom 17.01.2011 aufgeworfenen Fragen erging am 08.02.2011 ein Ergänzungsvorhalt mit folgendem Inhalte:

In Lit. B Ihres Schreiben führen Sie aus, dass der am 06.12.2004 geschlossene Vergleich über die Aufteilung des Gebrauchvermögens und der ehelichen Ersparnisse praktisch ident sei mit der am 21.03.2001 getroffenen Vereinbarung. Eine besondere oder erweiternde Regelung hinsichtlich des PKW sei nicht vorliegend. Daraus ist zu entnehmen, dass im Vergleich vom 06.12.2004 offensichtlich festgehalten wurde, dass der PKW A3 weiterhin Frau U zur Verfügung stehen sollte.

Sie werden ersucht, jenen Teil des Vergleiches aus 2004 vorzulegen, welcher die Regelung iZm dem PKW beinhaltet.

2.

Es erhebt sich die Frage, ob in den Streitjahren 2001 bis 2003 außer den nunmehr strittigen A3 sich noch weitere PKW im Besitz von Frau U befanden? Wenn dies der Fall sein sollte, so wären Art des Fahrzeuges sowie das damalige pol. Kennzeichen anzuführen. Anderenfalls geht der UFS davon aus, dass Frau U im obgenannten Zeitraum (bis auf den Audi A3) kein weiterer PKW zur Verfügung stand.

3.

In Lit. a der Vorhaltsbeantwortung wird ausgeführt, dass im Falle einer Erkrankung von Frau U die jeweils dienstälteste und erfahrenste Mitarbeiterin mit der Leitung der Ordination interimistisch betraut worden sei. Dies wäre laut den vorliegenden Unterlagen in den Jahren 2001 bis 2003 die vollbeschäftigte Mitarbeiterin (Ordinationshilfe) Rh gewesen. Sollte dies aber die Teilzeitkraft Jb gewesen sein, so wird ersucht, das Ausmaß ihrer Teilzeit (Zahl der Wochenstunden) bekannt zu geben.

4.

Es wird ersucht, bekannt zu geben, welche schulischen Ausbildungen die Ordinationsangestellten U, Rh und Jb absolvierten (Kaufmännische Ausbildung an Handelsschule, HAK oder dergleichen, AHS Matura, etc.). Bekannt zu geben wäre zudem die postschulische bzw. fachspezifische Ausbildung der genannten Personen. Anzuführen wäre auch, ob und in welchem Ausmaß der RTA Frau Dr. anlässlich deren Einstellung Vordienstzeiten angerechnet wurden.

5.

Hingewiesen wird in diesem Zusammenhang auf das verwaltungsgerichtliche Erkenntnis vom 06.04.1995, Zl.93/15/0125. In diesem Erkenntnis folgte der Gerichtshof der belangten Behörde, die nach Durchführung eines innerbetrieblichen Vergleiches die Entlohnung der

Ehegattin des Bf. (Arzt) nur in dem Ausmaß als fremdüblich anerkannt hatte, in dem ihr Gehalt nicht das um 10% erhöhte Gehalt der bestbezahltesten Ordinationshilfe überstieg. Im vorliegenden Fall, welcher zwar in Bezug auf Dienstalter und Einstufung der Ordinationsmitarbeiter nicht mit dem zu obigem Erkenntnis angeführten Sachverhalt unmittelbar korrespondiert, übersteigen die – bislang vom Finanzamt als Betriebsausgabe anerkannten – Bezüge von Frau U (ohne Ansatz von Sachbezügen) jene von Frau Rh allerdings um 77% (2001), 118% (2002) bzw. gar 156% (2003). Die Bezüge von Frau U überschreiten auch jene der höherwertig verwendeten RTA Dr zwischen 25% (2001) und rd. 60% (2003). Das Finanzamt – dieses hatte bislang keinen abändernden Berufungsantrag (iS einer Verböserung) gestellt – erblickt in der steuerlichen Anerkennung zusätzlicher Gehaltsbestandteile (Sachbezüge) jedenfalls eine Verletzung der Fremdüblichkeit in Bezug auf die Entlohnung.

In der am 01.03.2011 eingelangten Vorhaltsbeantwortung führte der steuerliche Vertreter ua. aus, dass es im Vergleich vom 06.12.2004 keinerlei Regelung über irgendein Fahrzeug gegeben habe.

Die unter Pkt. 2 bis 5. des besagten Vorhaltes aufgeworfenen Fragen wurde seitens der steuerlichen Vertretung wie folgt beantwortet:

„Zu Punkt 2.

Im Notariatsakt vom 21.3.2000 – notarielle Vereinbarung über die vermögensrechtlichen Verhältnisse und Unterhaltsansprüche für eine spätere Scheidung – wird unter Punkt V „Aufteilung der ehelichen Ersparnisse“ unter anderem in Pkt 3 b festgehalten: *„Jeder Ehegatte behält auch im Scheidungsfall den in seinem Eigentum stehenden PKW“*.

Daraus entnehme ich, dass zumindest im Jahr 2000 beide Ehegatten eigene Fahrzeuge hatten. Der streitgegenständliche Audi A3 wurde jedenfalls im Jahr 2001 geleast. Ein weiteres Fahrzeug dürfte zu diesem Zeitpunkt nicht vorhanden gewesen sein.

Zu Punkt 3.

Hier geht es im Wesentlichen um die Frage der Organisationsstruktur einer Ordination. Weder gibt es hier hierarchische Vorgaben, noch werden Vertretungsregelungen vereinbart. Vielmehr ist es üblich, dass diejenigen Mitarbeiter, die dazu in der Lage sind, Teile oder den gesamten Arbeitsbereich eines in Urlaub befindlichen anderen Mitarbeiters – einer Mitarbeiterin – übernehmen. Ob das im Zeitraum 2001 bis 2003 Frau Rh. oder Frau Jb. gewesen sind, lässt sich sicherlich heute nicht mehr feststellen – sollte aber für die Beurteilung des Falles keine Rolle spielen.

Zu Punkt 4.

Hinsichtlich der schulischen Ausbildungen diverser Ordinationsangestellten liegen uns keine Aufzeichnungen vor. Bezüglich der angerechneten Vordienstzeiten von Frau Dr möchten wir Ihnen mitteilen, dass hier 5 Jahre angerechnet wurden.

Zu Punkt 5.

Diesbezüglich möchte ich festhalten, dass Frau Dr Jahrgang 1974 – Frau U Jahrgang 1951 ist. Frau U ist seit 01.05.1985 im Unternehmen tätig. Ihre Beschäftigung hat immer 40 Wochenstunden betragen – erst nach Übergang in die Altersteilzeit hat sich das Ausmaß der Wochenarbeitszeit auf 24,5 Stunden reduziert.

Es ist müßig, über die Bedeutung von langjährigen Mitarbeitern für ein Unternehmen nachzudenken. Weiters werden durch normale Vorrückungen Dienstnehmer, die sich schon seit Jahrzehnten im Unternehmen befinden, höher entlohnt, als später eingetretene.

Die Bedeutung einzelner Mitarbeiter und deren Notwendigkeit in Unternehmen lässt sich jedenfalls keineswegs an deren schulischer Ausbildung messen. Kunden- und – im Fall von Radiologen – richtigerweise Zuweiserbindungen finden nicht über RTAs statt, sondern über diejenigen Personen, die Kontakt zu den zuweisenden Ärzten und Patienten haben. Im Fall der Ordination Dr. Bw war dies seine geschiedene Ehegattin.

Insbesondere möchte ich darauf verweisen, dass U einen sehr großzügigen Scheidungsvergleich abgeschlossen hat. Es entbehrt daher jeglicher Logik, dass sie zusätzlich zu ihren ohnehin hohen Unterhaltszahlungen noch ein überhöhtes Gehalt bekommen hätte. Einzige Frage, die sich hier stellen könnte wäre die, dass die übrigen Mitarbeiter tendenziell zu gering entlohnt waren. Dafür spricht auch die Tatsache, dass einige Mitarbeiter nach dem Zusammenführen der Gruppenpraxis Dr. Bw & Dr. NN eine deutliche Lohnerhöhung bekommen haben.

Eine Verletzung der Fremdüblichkeit kann – wie schon der Name sagt – durch Fremdvergleiche festgestellt werden. Gerade hier müsste aber im Einzelfall die Rolle der jeweiligen Mitarbeiterin im Gefüge der einzelnen Ordination genauestens überprüft und festgestellt werden, um einen Echtvergleich vornehmen zu können. Uns liegen jedenfalls in Klientenkreisen durchaus Lohnverrechnungen vor, die höher als die Bezüge von Frau U sind und keinerlei Verwandtschaftsgrad zu den jeweiligen Ordinationsbetreibern haben.[..]

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 25 Abs. 1 BAO gilt der Ehegatte als Angehöriger im Sinne der Abgabenvorschriften. Fakt ist, dass die Ehe des Bw. mit Urteil des Bezirksgerichtes X vom 03.01.2005, Zl., geschieden wurde. Dieses Urteil erwuchs in Rechtskraft. Damit steht fest, dass im Streitzeitraum 2001 bis 2003 das Eheband zwischen dem Bw. und seiner Gattin U – zumindest de jure – noch aufrecht war. Der erkennende Senat hegt allerdings keine Zweifel am Vorbringen, wonach die Ehe bereits zu Beginn des ersten Prüfungsjahres zerrüttet gewesen sei. Im Rahmen der Beurteilung steuerrelevanter Sachverhalte im Blickwinkel der Angehörigeneigenschaft macht es allerdings keinen Unterschied, ob eine Ehe aufrecht oder bereits geschieden ist, zumal gemäß § 25 Abs. 2 BAO die durch eine Ehe begründete Eigenschaft einer Person als Angehöriger auch dann aufrecht bleibt, wenn die Ehe nicht mehr bestehen sollte.

Im vorliegenden Fall war zu prüfen, ob die durch die verwaltungsgerichtliche Judikatur zur Angehörigenrechtsprechung entwickelten Kriterien in Bezug auf die Vereinbarung des Bw. mit seiner (damaligen) Gattin und Ordinationsleiterin U hinsichtlich der unentgeltliche Überlassung des PKW Audi A3 zur unbeschränkten privaten Nutzung erfüllt sind und demnach ein privater Charakter der Überlassung ausgeschlossen werden kann.

Nach ständiger verwaltungsgerichtlicher Rechtsprechung können vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechts nur dann als erwiesen angenommen werden und somit 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 Kriterien haben ihre Bedeutung im Rahmen der – vom Verwaltungsgerichtshof nur auf seine Schlüssigkeit hin zu prüfenden – Beweiswürdigung (vgl. für viele VwGH vom 29.11.2000, [95/13/0004](#); 28.11.2002, [2001/13/0032](#)).

Die Überprüfung von Vereinbarungen zwischen Angehörigen auf die obgenannten Kriterien erweist sich insofern als erforderlich, weil hier der in der Regel zwischen fremden Vertragspartnern bestehende Interessengegensatz auszuschließen ist und durch die rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten abweichend von den tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten steuerliche Folgen entsprechend beeinflusst werden könnten (vgl. etwa VwGH 31.3.2003, [98/14/0164](#)). Bei der Überlassung eines PKW etwa in der hier vorliegenden Art, kann es infolge der Absetzbarkeit der mit dem Fahrzeug zusammenhängenden Kosten (Kosten der Finanzierung sowie des laufenden Betriebes inklusive der Garagierung) als Betriebsausgabe beim Dienstgeber und dem Ansatzes von relativ geringen Sachbezugswerten beim Dienstnehmer zu einer nicht unerheblichen Steuerersparnis kommen. Im konkreten Fall stehen Betriebsausgaben von bis zu € 8.773,83 per anno (2003) Sachbezügen von € 3.348,- per anno gegenüber. Aus diesem Grund ist es gerechtfertigt, Angehörigenverträge hinsichtlich der Überlassung eines KFZ steuerlich nur dann anzuerkennen, wenn diese fremdüblich sind bzw. wenn die durch den Sachbezug resultierende Gesamtentlohnung das Merkmal der Fremdüblichkeit aufweist.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Gerichtshofes können Dienstverträge zwischen nahen Angehörigen – auch wenn sie zivilrechtlich gültig abgeschlossen worden sind – steuerlich nur insoweit Anerkennung finden, als eine Entlohnung stattfindet, wie sie zwischen Fremden üblich ist. Überhöhte Entlohnungen können nicht mehr als betrieblich veranlasst angesehen werden und stellen daher im Ausmaß ihrer Überhöhung keine Betriebsausgaben dar.

Wie der VwGH in einer Vielzahl seiner Entscheidungen (vgl. etwa VwGH 6.4.1995, [93/15/0125](#)) ausgesprochen hat, kommt es bei der Beurteilung der Fremdüblichkeit einer zwischen Ehegatten abgeschlossenen Vereinbarung auf das Gesamtbild der Verhältnisse des jeweiligen Falles an. Die Fremdüblichkeit einer Engeltvereinbarung in Bezug auf die Entgelthöhe ist insbesondere anhand eines internen und externen Vergleiches anzustellen.

Entsprechend zu berücksichtigen sind dabei konkret vorliegende entgelterhöhende sowie entgeltmindernde Umstände.

In seinem Erkenntnis vom 29.05.1996, 92/13/0301, hatte sich der VwGH mit der Frage der Fremdüblichkeit einer zwischen Ehegatten abgeschlossenen Überlassungsvereinbarung betreffend eines PKW auseinander gesetzt. Konkret handelte es sich dabei um einen als Internist selbständig tätigen Arzt, welcher seiner Gattin und Ordinationsangestellten – wie im gegenständlichen Berufungsfall – einen PKW zur privaten Verwendung überließ. Die belangte Behörde (damalige FLD für Wien Niederösterreich und Burgenland) hatte in ihrer Berufungserledigung ua. ins Treffen geführt, der Umstand, dass ein Arzt für eine familienfremde Ordinationshilfe allein für deren Beförderung vom Wohn- zum Betriebsort und zurück einen PKW lease und sämtliche damit verbundene Kosten trage, sei nach der Verkehrsauffassung als außergewöhnlich und unüblich anzusehen.

Der VwGH hob letztlich den Bescheid der Berufungsbehörde wegen Verletzung von Verfahrensvorschriften auf, nahm allerdings in seiner Sentenz auch zum inhaltlichen Aspekt der vorliegenden Thematik wie folgt Stellung:

„Wiewohl nun dem Beschwerdeführer einzuräumen ist, daß die Frage eines Sachbezuges in erster Linie in einem allfälligen Lohnsteuerverfahren von Interesse ist, kommt der Frage, ob und wie hoch ein allfälliger Sachbezug anzunehmen ist, auch in einem Fall Bedeutung zu, in welchem zu prüfen ist, ob ein zwischen nahen Angehörigen abgeschlossener Vertrag (gegenständlich der Dienstvertrag der Ehefrau des Beschwerdeführers) im Hinblick auf die Gesamtentlohnung für die ausgeübte Tätigkeit, dh Geld- und allfällige Sachbezüge, einem Fremdvergleich standhält. [..]“

Im vorliegenden Berufungsfall hatte der erkennende Senat sohin eine Prüfung dahingehend anzustellen, ob die durch die Überlassung des PKW eingetretene Gesamtentlohnung von U einen (noch) fremdüblichen Charakter aufweist.

Der UFS geht unter Zugrundelegung von allgemeinem Erfahrungsgut sowie den unwidersprochen gebliebenen Feststellungen der Betriebsprüfung, wonach im Zuge der durchgeführten Erhebungen im Amtsbereich des Finanzamtes Klagenfurt keine weiteren Fälle bekannt geworden seien, bei welchen ein Arzt seinen (-r) OrdinationsmitarbeiterInnen ein Fahrzeug zur privaten Verwendung überlassen hätte, zunächst davon aus, dass die unentgeltliche und unbeschränkte Überlassung eines Fahrzeuges grundsätzlich keine übliche Form der Entlohnung von Ordinationsangestellten darstellt. Diese Feststellung bildet zwar eine Facette des Gesamtbildes der Verhältnisse, reicht allerdings nicht aus, um die Anerkennung der strittigen Aufwendungen unter dem Aspekt der Betriebsausgabenthematik zu versagen (vgl. obiges Erkenntnis des VwGH vom 6.4.1995, [93/15/0125](#)).

Entscheidungswesentlich bleibt vielmehr der Umstand, ob der Gesamtbezug (Gehalt inklusive Zulagen und PKW-Sachbezug) von Frau U in den Streitzeiträumen einem Fremdvergleich stand hält und daher als angemessen zu beurteilen ist. Ein derartiger Fremdvergleich ist primär auf innerbetrieblicher Ebene anzustellen. Falls ein interner Vergleich nicht möglich sein sollte oder ein solcher mit großen Unschärfen behaftet wäre, ist der Vergleich auf externer (außerbetrieblicher) Ebene durchzuführen.

Im gegenständlichen Fall war die Anstellung eines aussagekräftigen innerbetrieblichen Vergleiches möglich, zumal in der Ordination des Bw. im Berufszeitraum mehrere Ordinationsmitarbeiter beschäftigt waren und somit auch diejenigen Personen feststanden, welche Frau U während ihrer Abwesenheit zu vertreten hatten. Darüber hinaus wurde auch ein Vergleich mit der bestbezahltesten Mitarbeiterin, Frau Dr, welche als RTA der Berufsgruppe II (gehobener medizinisch technischer Dienst) angehört, vorgenommen.

Vom UFS wurde darüber hinaus auch ein externer Betriebsvergleich angestellt, um so das Gehaltsniveau von Ordinationsmitarbeitern vergleichbarer Facharztpraxen (Radiologen) in Kärntner Städten zu erforschen und zu vergleichen.

1. Zum innerbetrieblichen Fremdvergleich

Fakt ist, dass U in den Streitjahren ein um rd. 25% (2001) bis 72% (2003 mit Sachbezugsansatz) höheres Gehalt bezog hatte als die bestbezahlteste Mitarbeiterin Dr. Letztere gehört, wie soeben ausgeführt, allerdings einer höheren Verwendungsgruppe (Berufsgruppe II) an als Frau U (Berufsgruppe I B). Es ist zwar zutreffend – dies geht aus den bezug habenden Kollektivverträgen hervor – dass infolge des Dienstalters eine Angestellte der höchsten Dienstaltersstufe in der Berufsgruppe I B (Frau U) laut kollektivvertraglicher Regelung nominell ein (um ca. 10%) höheres Gehalt bezieht als etwa eine Angestellte der niedrigsten Dienstaltersstufe in der Berufsgruppe II. Da gegenständlich Frau Dr bei ihrer Einstellung Vordienstzeiten im Ausmaß von fünf Jahren angerechnet wurden, entspricht ihr kollektivvertraglicher Gehaltsanspruch etwa dem von Frau U (Kollektivvertrag vom 1.4.2005: Gehaltsansatz Berufsgruppe I B ab 11. Jahr: € 1.225,- ; Berufsgruppe II im 6.-10. Berufsjahr: € 1.264,60).

Richtig ist, dass die Leitungsfunktion von U auch ein höheres Gehalt rechtfertigt als vergleichbare Tätigkeiten ohne Leitungsfunktion. Es trifft zwar zu, dass U als einzige Angestellte der Berufsgruppe I B angehörte, womit ein unmittelbarer Vergleich mit einer Referenzmitarbeiterin derselben Berufsgruppe nicht möglich ist. Allerdings ist es in einem derartigen Fall nach Ansicht des UFS durchaus zulässig, den (innerbetrieblichen) Vergleich

prima facies mit der bestbezahlteste Ordinationsmitarbeiterin unter Berücksichtigung des allgemeinen Lohnniveaus im Betrieb anzustellen.

Im vorliegenden Berufungsfall bezog U ein Gehalt, welches zumindest in den Jahren 2002 und 2003 wesentlich – und zwar im Jahre 2002 um ca. 54% und im Jahre 2003 um rd. 60% (jeweils ohne Ansatz des Sachbezuges) – über jenem der bestbezahltesten und berufsgruppenmäßig höher eingestuften fremden Mitarbeiterin Dr lag. Wenn man davon ausgeht, dass die beiden Mitarbeiterinnen U und Dr aufgrund ihrer kollektivvertraglichen Einstufung annähernd denselben Gehaltsanspruch haben, so erscheint die Abgeltung der Leitungsfunktion sowie die Berücksichtigung des höheren Dienstalters der Erstgenannten im Ausmaß der soeben angeführten (prozentuellen) Gehaltsdifferenzen in mehr als ausreichender Weise berücksichtigt.

Der Vergleich mit dem Gehalt der bestbezahltesten Ordinationsgehilfin Rh (Berufsgruppe I A, Eintritt in den Betrieb 1991), welche für die Vertretung von Frau U im Falle ihrer Abwesenheit grundsätzlich in Frage kam – ob die Vertretung letztendlich von Frau Rh oder von Frau Jb wahrgenommen wurde, lässt sich nach den Ausführungen des steuerlichen Vertreters vom 01.03.2011 heute nicht mehr feststellen – zeigt, dass zwischen den Gehaltsansätzen von Rh in Höhe von € 18.809,- (2001), € 18.803,- (2002 und 2003 hochgerechnet) und jenen von U eine Differenz zwischen rd. 77% (2001), 136% (2002) bzw. 118% (ohne Sachbezug) und 156% (2003) bzw. 138% (ohne Sachbezug) vorliegt. Die kollektivvertragliche Gehaltsdifferenz zwischen Angestellten der Berufsgruppe I A und solchen der Berufsgruppe I B beträgt im Höchstansatz allerdings lediglich ca. 28% (lt. KV 1.4.2005: I A € 956,50; I B € 1.225,00).

Die Heranziehung der ebenso für eine Vertretung in Frage kommenden Teilzeitbeschäftigten Jb (Berufsgruppe I A) als Referenzmitarbeiterin war nicht möglich, da vom steuerlichen Vertreter trotz Aufforderung das Beschäftigungsausmaß der genannten Beschäftigten nicht bekannt gegeben wurde.

Nach Ansicht des erkennenden Senates findet der Umstand, dass Frau U mit der Leitung der Ordination beauftragt war und zudem die dienstälteste Mitarbeiterin im Betrieb des Bw. darstellte, durch die oben ausgewiesenen Gehaltsunterschiede zu den beiden Referenzmitarbeiterinnen (bestbezahlteste Mitarbeiterinnen der Berufsgruppe II und I A) hinlänglich Berücksichtigung. Fest steht in diesem Zusammenhang, dass eine Einkürzung des Gehaltsansatzes für 2002 und 2003 (ohne Sachbezugsansatz) von der Amtspartei im Rahmen des Berufungsverfahrens nicht beantragt wurde.

Ein zusätzlicher Gehaltsbestandteil in Form eines Dienstfahrzeuges würde durch den obligaten Ansatz von Sachbezugswerten zu jährlichen Bruttoeinkünften von € 44.309,90 (2002) und

€ 48.113,02 (2003) führen. Eine derartige Bezugshöhe würde nach Ansicht des erkennenden Senates, insbesondere unter Bedachtnahme eines innerbetrieblichen Vergleiches, den Rahmen einer fremdüblichen Entlohnung jedenfalls sprengen. Die von der Amtspartei anerkannten Gehaltsansätze für 2002 und 2003 stellen für den Senat jedenfalls die äußerste Grenze eines Gehaltes dar, dessen steuerliche Anerkennung als Betriebsausgabe gerade noch vertretbar erscheint.

Fakt ist auch, dass die Gehaltssteigerung von Dr im Streitzeitraum rd. 5% (von hochgerechneten € 26.650,26 auf € 28.017,43) betrug, indes U eine Steigerung ihrer Bezüge von € 33.204, auf € 48.113,02 (mit Sachbezugsansatz), sohin um rd. 45%, verzeichnen konnte. Die Ordinationsgehilfin Rh (Berufsgruppe I A), die seit 1990 in der Ordination beschäftigt war, vermochte im Betrachtungszeitraum keine Gehaltssteigerung zu lukrieren. Der Teilzeitbeschäftigten Jb (Berufsgruppe I A) kam im Betrachtungszeitraum 2001 bis 2003 eine Gehaltssteigerung von rd. 3% (€ 14.442,64 auf € 14.863,52) zu.

Der erkennende Senat vermag auch den insbesondere durch den Ansatz eines Sachbezuges in den Berufungsjahren 2002 und 2003 herbeigeführten perzentuellen Gehaltsanstieg von Frau U nicht mehr als fremdüblich qualifizieren. Tatsache ist, dass der auf Basis des Jahres 2001 (€ 33.203,85) ermittelte Gehaltsanstieg von U im Jahre 2002 (€ 44.309,90) 33,5%, im Jahre 2003 (€ 48.113,02) sogar rd. 45% betrug. Dass besondere Gründe vorgelegen hätten, die einen derartigen Zuwachs (aus betrieblichen Gründen) rechtfertigen würden, wurde vom steuerlichen Vertreter nicht vorgebracht und sind solche bei vorliegender Sachlage auch nicht erkennbar. Ein derartiger Gehaltsanstieg steht nicht nur in Widerspruch zum Gehaltsverlauf der übrigen Ordinationsmitarbeiter des Bw., sondern widerspricht auch der Gehaltsentwicklung von Mitarbeitern der Referenzordinationen (siehe unten Pkt. 2).

Das vom steuerlichen Vertreter erstattete Vorbringen, wonach nicht die Gattin des Bw. zu hoch entlohnt worden sei, sondern möglicherweise „*die übrigen Mitarbeiter tendenziell zu gering entlohnt waren*“, bestätigt geradezu die Annahme des UFS, dass eine Fremdüblichkeit des Gehaltes (inklusive Sachbezug) im Lichte eines innerbetrieblichen Vergleiches, zumindest für die Zeiträume 2002 bis 2003, nicht gegeben war.

Zum Streitjahr 2001 ist Nachstehendes festzuhalten: In diesem Zeitraum bezog Frau U ein Jahresgehalt von € 33.204,00 (ohne Sachbezugsansatz) und war dieses damit um 25% höher angesetzt als jenes von Frau Dr. Bei Ansatz von Sachbezugswerten für die PKW Überlassung würde sich das Jahresgehalt von U auf € 35.715,- [Sachbezug: € 279,- mal 9 Monate = € 2.511,-] belaufen und wäre somit um rd. 34% höher als jenes der genannten Referenzmitarbeiterin. Eine Differenz im Ausmaß von 30% bis 35% lässt sich nach Ansicht des erkennenden Senates, insbesondere im Hinblick auf die lange Betriebszugehörigkeit von U

(seit 1985 im Betrieb tätig) verbunden mit deren Funktion, als noch innerhalb der Bandbreite des Fremdüblichen ansehen.

Wenn das Finanzamt in den angefochtenen Bescheiden das Jahresgehalt für U für 2002 und 2003 (ohne Sachbezugsansatz) in Höhe von € 40.961,- und € 44.764,- in voller Höhe als Betriebsausgabe anerkannt hat, so kann sich der Bw. darin keinesfalls als beschwert erachten. Wie bereits ausgeführt, bewegen sich diese Ansätze an der äußersten Grenze zur Fremdüblichkeit.

Der steuerliche Vertreter legte im Verfahren – trotz wiederholter Aufforderung – eine schriftliche Ausfertigung der Überlassungsvereinbarung bzw. des die PKW Überlassung regelnden Dienstvertrages nicht vor. Diesem Umstand legte der erkennende Senat im Rahmen der vorgenommenen Beweiswürdigung nicht jenes Gewicht bei, welches notwendig wäre, um auch die PKW Überlassung für 2001 ab ovo als fremdunüblich erscheinen zu lassen. Bezogen auf die Zeiträume 2002 und 2003 bildet dieser Umstand indes eine weitere Facette im Rahmen des Gesamtbildes, welche zur Untermauerung des Berufungsbegehrens wohl kaum als geeignet erscheint.

Aktenkundig und unwidersprochen geblieben ist auch die Feststellung, dass im Zuge der Lohnverrechnung für 2001 ein Sachbezug für die KFZ Benützung bei Frau U nicht in Ansatz gebracht wurde. Ein solcher wurde laut den im Verwaltungsakt einliegenden Lohnkonten erst in den Folgejahren (in Höhe von € 279,-) angesetzt. Dieser von der Betriebsprüfung aufgezeigte Umstand vermag allerdings die im Hinblick auf die Angemessenheit (Fremdüblichkeit) der Gesamtentlohnung zu beurteilende Betriebsausgabeneigenschaft der strittigen Aufwendungen nicht zu konterkarieren.

2. Zum externen Fremdvergleich

Beim angestellten externen Fremdvergleich wurden die Gehaltsansätze der Angestellten von vier radiologischen Stadtpraxen untersucht. Festgestellt wurde, dass das Jahresgehalt der bestbezahltesten Angestellten der Vergleichsordinationen (Ordination 1) im Betrachtungszeitraum von € 30.676,- auf € 32.912,22, sohin um rd. 7%, anstieg. Auch die nominelle Gehaltshöhe blieb in allen Zeiträumen deutlich unter dem Bezug von U (ohne Sachbezugsansatz). Die Namen der Inhaber der Referenzpraxen sowie deren Angestellten konnten dem Bw. aus Gründen der abgabenrechtlichen Geheimhaltungspflicht (§ 48a BAO) sowie des Amtsgeheimnisses (Art. 20 Abs. 3 B-VG) nicht bekannt gegeben werden.

Wenn der steuerliche Vertreter zum vorgenommenen äußeren Vergleich ausführt „*Uns liegen in Klientenkreisen durchaus Lohnverrechnungen vor, die höher als die Bezüge von Frau U sind und keinerlei Verwandtschaftsverhältnis zu den jeweiligen Ordinationsbetreibern haben*“, so

mag dies möglicherweise für Arztpraxen zutreffen, welche in anderen Bundesländern situiert sind. Bei den für die Betrachtung zur Auswahl gelangten radiologischen Stadtpraxen in Kärnten – diese wurden ohne systematische Komponente im Rahmen der vorhandenen Abfragemöglichkeiten ausgewählt – konnte Derartiges allerdings nicht festgestellt werden. Im Übrigen wäre es Aufgabe des Bw. gewesen, darzutun, dass das Gehalt von U auch in den Jahren 2002 und 2003 einen externen Vergleich standhält (vgl VwGH 6.4.1995, [93/15/0125](#)).

Der in seiner Stellungnahme vom 01.03.2011 vorgebrachte Einwand des steuerlichen Vertreters, wonach sich der Wert von Mitarbeitern nicht an deren schulischen Ausbildung messen lasse, lässt sich bis zu einem gewissen Grad nachvollziehen. Nicht mehr nachvollziehbar bleibt für den erkennenden Senat allerdings die Reaktion des steuerlichen Vertreters, welcher diese Frage mit dem Hinweis, dass ihm keine diesbezüglichen Aufzeichnungen vorliegen würden, unbeantwortet ließ. Allgemein bleibt festzuhalten, dass in Bezug auf die Entlohnung von Angestellten innerhalb derselben Berufs- bzw. Verwendungsgruppe eine gewisse Bandbreite existiert, innerhalb derer sich ein Gehalt – gemessen am Engagement sowie am Nutzen des jeweiligen Mitarbeiters für den Betrieb – ohne Gefahr des Einwandes der Fremdunüblichkeit ausmitteln lässt.

Als verfehlt erachtet der erkennende Senat das Vorbringen, wonach Zuweiserbindungen über diejenigen Ordinationsangestellten (gegenständlich U) stattfinden würden, die Kontakt zu den zuweisenden Ärzten und den Patienten hätten. Der Erfolg einer freiberuflichen Tätigkeit, insbesondere auch einer Arztpraxis, bestimmt sich nach Auffassung des UFS nicht primär am Engagement der Ordinationsangestellten bzw. Ordinationsgehilfen. Ausschlaggebend hierfür sind vielmehr die Tüchtigkeit, die fachliche Kompetenz sowie der Fleiß des jeweiligen Arztes als Betriebsinhaber. Der berufliche Erfolg des Bw. ist somit vorrangig auf dessen persönliches Engagement und Fachkompetenz zurückzuführen und nicht auf das Wirken seiner Ordinationsmitarbeiter. Demnach erweist sich nach Auffassung des UFS ein Vergleich der Gehaltsstruktur (nomineller Ansatz und perzentueller Anstieg) von Ordinationsangestellten zur Feststellung der Fremdüblichkeit eines Bezuges als durchaus sachgerecht und demnach zulässig.

Die Argumentation der Amtspartei, wonach es in den Streitjahren einerseits zu einer unangemessenen Steigerung der Dienstbezüge der Ehegattin des Bw. gekommen sei, andererseits auch die nominelle Höhe der Bezüge von Frau U zum Teil erheblich über jenen der bestbezahltesten Angestellten vergleichbarer Praxen gelegen sei, vermag der erkennende Senat im Hinblick auf die Jahre 2002 und 2003 zu teilen. Während das Gehalt von U im Kalenderjahr 2001 auch mit dem steuerlichen Ansatz der PKW Überlassung (in Form eines Sachbezuges) als noch innerhalb der Bandbreite überkollektivvertraglicher Entlohnung liegend

qualifiziert werden kann – ihr Jahresbezug lag um ca. 8% bzw. 16% (bei Ansatz von Sachbezugswerten) über dem der bestbezahltesten Ordinationsmitarbeiterin der Referenzordination 1 – erweisen sich die durch den markanten Gehaltsanstieg ergebenden Ansätze für die Zeiträume 2002 und 2003, und zwar bereits ohne Ansatz eines Sachbezuges, als grenzwertig. Diese Ansätze liegen nämlich um 27% (2002) und 36% (2003) über dem Gehalt der bestbezahltesten Mitarbeiterin der Referenzordination 1. Unter Ansatz von Sachbezügen für den PKW würden sich die genannten Prozentsätze auf gar 37% (2002) und 46% (2003) erhöhen.

Wenn die Amtspartei zum Ergebnis gelangt, dass der infolge der Überlassung des PKW anzusetzende Sachbezug auch bei einem äußeren Vergleich in jedem Fall zu einem Überschreiten der Angemessenheitsgrenze des Gehaltes von U führen würde, so erachtet der erkennende Senat diese Ansicht zumindest hinsichtlich der Streitjahre 2002 und 2003 als sachfolgerichtig.

3. Resümee

Zusammenfassend bleibt festzuhalten, dass aufgrund des hier vorliegenden Gesamtbildes der Verhältnisse, welches insbesondere geprägt wird durch den – im Vergleich zu den übrigen Ordinationsmitarbeitern sowie Mitarbeitern von Fremdordinationen – überaus starken Gehaltsanstieg von U in den Berufungsjahren 2002 und 2003 sowie einer nominellen Gehaltshöhe, welche auch ohne Ansatz eines Sachbezuges zum Teil erheblich über dem Gehalt von Angestellten vergleichbarer Praxen sowie Mitarbeitern der Ordination des Bw. liegt, der erkennende Senat die Schlussfolgerung ziehen musste, dass der PKW Audi A 3, und zwar jedenfalls in den Zeiträumen 2002 und 2003, Frau U nicht mehr in ihrer Eigenschaft als Dienstnehmerin zur Verfügung gestellt wurde.

Klarstellend bleibt festzuhalten, dass auch für eine teilweise Anerkennung von Betriebsausgaben im Zusammenhang mit der behaupteten fallweise erfolgten betrieblichen Nutzung des Fahrzeuges für 2002 und 2003 kein Raum bleibt. Der steuerliche Vertreter erbrachte im gesamten Verfahren keinen einzigen Nachweis über eine solcherartige (betriebliche) Verwendung des PKW.

Das Gehalt von U im Streitjahr 2001 zuzüglich der steuerlichen Bewertung der Fahrzeugnutzung (Sachbezugswerte für neun Monate) wurde aufgrund der nominellen Höhe des gesamten Bezuges im Rahmen des behördlichen Ermessens als noch fremdüblich eingestuft. Diese Qualifikation wurde insbesondere auch im Hinblick auf den Umstand getroffen, dass die Amtspartei selbst die (höheren) Bruttobezüge von U in den Folgejahren 2002 und 2003 (ohne Sachbezugswerte) als Betriebsausgabe anerkannt hatte.

Abschließend bleibt festzuhalten, dass der in Ansehung der notariellen Vereinbarung vom 21.03.2000 durchaus glaubwürdige Umstand des Vorliegens der Zerrüttung der Ehe im Berufszeitraum – wie bereits eingangs ausgeführt – für die Beurteilung der gegenständlichen Problematik im Blickfeld der Bestimmung des § 25 Abs. 2 BAO sich als nicht erheblich erweist. Aus dem zur Vorlage gebrachten Arbeitsbogen der Bp. lässt sich erkennen, dass bereits im März 2000 die Eheleute Bw eine Vereinbarung abgeschlossen hatten, in welcher geregelt wurde, was im Falle einer (späteren) Scheidung mit der ehelichen Wohnung, dem Hausrat, den ehelichen Ersparnissen sowie den PKWs zu geschehen habe. In der besagten Urkunde wird hinsichtlich der Fahrzeuge festgehalten, dass im Falle einer Scheidung jeder Ehegatte den in „seinem Eigentum stehenden PKW“ behalten dürfe. Aktenkundig ist in diesem Zusammenhang, dass U im Zeitpunkt des Abschlusses der besagten Vereinbarung Zulassungsbesitzerin des am 14.05.1996 angemeldeten PKW der Marke Renault, Pol. KZ XXX, war. Dieser PKW wurde mit Datum 03.04.2001 polizeilich abgemeldet.

Tatsache ist, dass Frau U nicht Eigentümerin des nunmehr strittigen PKW Audi A3 war, sondern wurde ihr dieser lediglich unentgeltlich zur Verfügung gestellt. Eine Überbindung der in der Vereinbarung vom 21.03.2000 getroffenen Regelung hinsichtlich des Fahrzeuges von Frau U auf den verfahrensgegenständlichen PKW A3 ist daher nach Ansicht des Senates nicht zulässig. Aus diesem Grunde erweist sich das Argument, dass der PKW Überlassung auch im Hinblick auf die Vereinbarung vom März 2000 eine private Veranlassung zugrunde liege, als nicht zielführend.

Die geltend gemachten Ausgaben für die Garagierung des Audi A3 teilen das rechtliche Schicksal der steuerlichen Behandlung des Fahrzeuges. Es waren daher im Jahre 2001 neben den anerlaufenen Aufwendungen für den PKW (€ 6.914,20) auch die Aufwendung für dessen Garagierung (€ 1.037,80), sohin in Summe € 7.952,-, als Betriebsausgaben anzuerkennen.

In den Jahren 2002 und 2003 bleiben diese Aufwendungen aus den obgenannten Gründen unberücksichtigt.

Was die übrigen im Berufungsschreiben angeführten Berufungspunkte anbelangt, so wurde diesen bereits mit Berufungsvorentscheidung vom 19.09.2006 Folge gegeben und stehen diese demnach im gegenständlichen Verfahren außer Streit. Der UFS schließt sich diesbezüglich den Ausführungen der Amtspartei in der genannten Berufungsvorentscheidung an. Demzufolge werden Aufwendungen im Zusammenhang mit den Berufungspunkten „Projektkosten Thailand“ (2001) sowie „Kongressgebühren“ (2003) anerkannt.

Klagenfurt am Wörthersee, am 7. April 2011

Beilage: 1 Berechnungsblatt (2001)