



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vertreten durch Stb, vom 29. September 2003 gegen die Bescheide des Finanzamtes vom 29. August 2003 betreffend Einkommensteuer für den Zeitraum 1995 bis 2000 entschieden:

Die Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 1995 und 1996 wird als unbegründet abgewiesen.

Der Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 1997 bis 2000 wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

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

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber ist Facharzt für Kieferorthopädie. Er betreibt Praxen an zwei ca. 35 Kilometer voneinander entfernten Orten. Bei einer die Jahre 1997 bis 2000 umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung wurden u.a. folgende Feststellungen getroffen:

Tz 21 Privatanteil Fahrzeuge

Im Betriebsvermögen befanden sich laut Bericht ein Fahrzeug Renault Espace und ein Fahrzeug Marke Jeep. Der Privatanteil Unkosten dieser Fahrzeuge werde „den tatsächlichen Ver-

hältnissen entsprechend mit 20 % beim Renault Espace und mit 40 % beim Jeep angesetzt".

Die laut Prüfung vorzunehmenden Änderungen sind wie folgt dargestellt:

| Renault Espace | 1997 | 1998 | 1999 | 2000 |
|----------------------------------|------------|------------|------------|------------|
| Geltend gemachter Aufwand | 115.444,00 | 112.254,00 | 117.934,00 | 144.758,00 |
| Privatanteil laut Prüfung (20 %) | 23.088,80 | 22.450,80 | 23.586,80 | 28.951,60 |
| Privatanteil lt. Erklärung | 20.690,00 | 17.174,00 | 13.314,00 | 15.026,00 |
| Erhöhung laut Prüfung gerundet | 2.400,00 | 5.300,00 | 10.300,00 | 13.900,00 |
| Jeep | 1997 | 1998 | 1999 | 2000 |
| Geltend gemachter Aufwand | | 224.210,00 | 114.579,00 | 129.732,00 |
| Privatanteil laut Prüfung (20 %) | | 89.684,00 | 45.831,60 | 51.892,80 |
| Privatanteil lt. Erklärung | | 21.479,00 | 8.868,00 | 10.314,00 |
| Erhöhung laut Prüfung gerundet | | 68.200,00 | 37.000,00 | 41.600,00 |
| Erhöhung gesamt lt. BP | 2.400,00 | 73.500,00 | 47.300,00 | 55.500,00 |

Tz 22 Nichtabzugsfähige Ausgaben

Unter den Aufwendungen „Fa. Metro“ seien Ausgaben enthalten, deren eindeutige Zuordnung als Betriebsausgaben nicht möglich sei (*„diverse Lebensmittel und andere Gebrauchsgüter“*). Dasselbe treffe auf Aufwendungen für Pflanzen und Pflanzenschutzmittel zu, *„die sowohl betrieblich als auch privat anfallen können und daher eine eindeutige betriebliche Zuordnung nicht möglich ist“*. Diese Aufwendungen seien *„daher jährlich um pauschal 50% zu kürzen“*. Die Ausgaben für Zeitschriften, CD´s und Videospiele seien nach ständiger Rechtsprechung des VwGH nicht abzugsfähig, auch wenn diese dazu dienen, den wartenden Patienten die Zeit zu verkürzen. Zusammenfassend seien folgende Ausgabenkürzungen vorzunehmen:

| | 1997 | 1998 | 1999 | 2000 |
|-----------------------------------|-----------|-----------|-----------|-----------|
| Fa. Metro | 14.176,00 | 16.963,00 | 7.426,00 | 0,00 |
| Pflanzen und Pflanzenschutzmittel | 5.331,00 | 8.689,00 | 9.633,00 | 8.836,00 |
| Zeitschriften, CD´s, Videospiele | 23.759,00 | 17.184,00 | 17.442,00 | 19.134,00 |
| Summe | 43.266,00 | 43.436,00 | 34.501,00 | 27.970,00 |

Tz 23 Mundhygienezentrum München:

Im Jahr 1994 habe der Abgabepflichtige zusammen mit 16 Ärzten in Deutschland die beim Finanzamt München II steuerlich geführte Gesellschaft bürgerlichen Rechts „Mundhygienezentrum GbR“ gegründet. Die Gesellschaft habe laufend Verluste erwirtschaftet und sei im Jahr 1998 endgültig liquidiert worden. Die geltend gemachten Aufwendungen an diese Gesellschaft (Teilwertabschreibung aktivierter Beteiligungen 1995, Schadensfälle 1997, Haftungsschaden 1998 und 1999, Restbuchwertabschreibung 1998) seien keine Betriebsausgaben. An deren Stelle seien die Verlustanteile laut Gewinnfeststellungsbescheid anzusetzen.

Tz 26 Dienstverhältnis Gattin

Der Abgabepflichtige führe eine Kieferorthopädie in S und ab Herbst 1997 zweimal wöchentlich eine weitere in Z. Im Betrieb sei auch die Gattin beschäftigt gewesen. Sie habe eine Ausbildung als Orthoptikerin mit Diplom abgeschlossen *„und danach in den USA eine*

technische Ausbildung bezüglich der Kieferorthopädie absolviert“. Die von ihr ausgeführten Arbeiten wurden (mit Niederschrift vom 9.5.2003) wie folgt festgehalten:

Tätigkeiten in der Praxis: Ausgießen von Modellen, Trimmen, Einartikulieren, Herstellen von Retainern, Biostars.

Tätigkeiten zu Hause: Lipbumper, TPA´s, Kleben von indirekten Brackets, Durchzeichnung von Fernröntgen

Übrige Arbeiten: Praxisdekoration, Diverse Einkaufs- und Botenfahrten, Pflege von Pflanzen und Tieren in der Praxis, Organisieren von diversen Praxisveranstaltungen.

Sie sei an keine Arbeitszeiten gebunden gewesen, sondern habe sich die Arbeitszeit „*größtenteils*“ selbst einteilen können. Aufzeichnungen über die geleisteten Arbeiten seien nicht geführt worden. Nach ihren eigenen Angaben habe ihre Arbeitszeit im Prüfungszeitraum der einer Halbtageskraft entsprochen. Zusätzlich habe sie noch für fünf minderjährige Kinder zu sorgen gehabt. Der Bruttolohn von 170.926 (1997), 509.460 (1998), 311.990 (1999), 336.840 (2000) sei gemessen an der Arbeitsleistung von zwanzig Wochenstunden als überhöht anzusehen. Es könne nur die auch zwischen Fremden übliche Entlohnung als Betriebsausgabe anerkannt werden. Als Vergleichswert werde der Gehalt der seit Ordinationsbeginn beschäftigten bestbezahlten vollbeschäftigten Assistentin herangezogen. Der eingewendeten qualitativen Mehrleistung der Gattin werde mit einem Zuschlag von 20 % Rechnung getragen. Die Aufwandskürzung ist im Prüfungsbericht wie folgt dargestellt:

| | 1997 | 1998 | 1999 | 2000 |
|--|--------------------------|--------------------------|--------------------------|--------------------------|
| Assistentin brutto | 256.028,00 | 306.017,00 | 319.326,00 | 286.520,00 |
| Anpassung an Halbtagsbesch. Zuschlag 20 % | 128.014,00 25.602,80 | 153.008,50 30.601,70 | 159.663,00 31.932,60 | 166.049,52 33.209,90 |
| Vergleichsbruttolohn Bruttolohn Gattin | 153.616,80 170.926,00 | 183.610,20 509.460,00 | 191.595,60 311.990,00 | 199.259,42 336.840,00 |
| Überhöhter Lohn Gattin brutto zzgl. SV Ant. Rd. 21,5% | 17.309,20 3.721,48 | 325.849,80 70.057,71 | 120.394,40 25.884,80 | 137.580,58 29.579,82 |
| Aufwandskürzung gerundet | 21.000,00 | 395.000,00 | 146.300,00 | 167.200,00 |

Im Jahr 1997 werde „*wegen Geringfügigkeit*“ von einer Kürzung abgesehen.

Mit Ausfertigungsdatum 29.8.2003 erließ das Finanzamt diesen Feststellungen entsprechende Bescheide. In der dagegen eingebrachten Berufung wurde eingewendet:

Tz 21 Privatanteil Fahrzeuge

Für beide Fahrzeuge seien lückenlos geführte Fahrtenbücher vorgelegt und die vom Prüfer aufgezeigten Ungereimtheiten von der für die Fahrtenbuchführung zuständigen Mitarbeiterin in sämtlichen beanstandeten Punkten plausibel erläutert worden. Falls durch Fehler in der Fahrtenbuchführung eine Erhöhung der Privatanteile gerechtfertigt wäre, müsste eine

allfällige Schätzung den vorgelegten Beweismitteln nahe kommen und könnten die vorgelegten Aufzeichnungen nicht außer Acht gelassen werden. Eine Erhöhung der Privatanteile wäre daher mit maximal 10.000 ATS pro Jahr gerechtfertigt.

Tz 22 Nichtabzugsfähige Ausgaben

Die Praxen des Berufungswerbers seien anders als sonst in Österreich üblich im Interesse der überwiegend jugendlichen Patienten (70 – 100 Patienten und ca. 30 – 50 Begleitpersonen pro Tag) mit ständig wechselnden Motiven, Schlangenkäfigen, exotischen Pflanzen, Kinderzeitschriften, Spielen usw. ausgestattet. Die Größe der Praxen und die genannte Ausstattung würden entsprechende Betreuung, Pflege und Wareneinsätze erfordern.

Tz 23 Mundhygienezentrum München:

Der Berufungswerber habe die Beteiligung an diesem Zentrum als Know-How-Lieferant, Aus- und Weiterbildungszentrum seiner Mitarbeiter und als Werbeträger für sein Einzelunternehmen gesehen. Ohne Beteiligung wäre ihm der Zutritt, der Einblick und der Meinungsaustausch mit dem als Forschungsprojekt initiierten Mundhygienezentrum nicht möglich gewesen. Die Beteiligung sei deshalb als betriebsnotwendige Anlage im Einzelunternehmen aufzunehmen. In Österreich existiere keine vergleichbare Einrichtung für Forschung, Entwicklung und Erfahrungsaustausch im Mundhygienebereich. Die inländischen Früchte der Beteiligung könnten eindeutig in der Ertragsentwicklung für Mundhygienebehandlung aufgezeigt werden.

Tz 26 Dienstverhältnis Gattin

Mit Schreiben vom 02.11.2002 seien die Fragen des Prüfers zum Dienstverhältnis der Gattin „*im Punkt 1 a bis k definitiv beantwortet*“ worden (Anm.: gemeint ist offenbar das mit Niederschrift vom 9.5.2003 seien die Dienstnehmeraufgaben, Kompetenzen, Arbeitsaufträge, die Stellung als Dienstnehmerin und Chefin dargestellt worden. Die Gattin sei bereits seit Gründung für das Unternehmen tätig. Die nachgewiesene Spezialausbildung in den USA, das Alter der Dienstnehmerin, die Multifunktion (Einschulung, Motivation, Umgang mit Kindern und deren Eltern, Disposition für zwei Arztpraxen mit acht Mitarbeitern und einem durchschnittlichen Jahresumsatz von über 9 Mio. ATS, Vorbereitung der Vortragsunterlagen und Präsentationen der Arbeiten des Gatten, usw.) würden jede Vergleichsmöglichkeit mit anderen Mitarbeitern des Betriebes nehmen. Diskriminierend sei der Vergleich mit einer um fünfzehn Jahre jüngeren Mitarbeiterin, die ursprünglich von Frau Schwärzler eingeschult worden sei. Die Gehaltserhöhung im Jahr 1998 sei mit dem mehr als verdoppelten Arbeitseinsatz durch die Eröffnung und den laufenden Betrieb der Zweitpraxis notwendig geworden. Ohne ihren Arbeitseinsatz hätte weder die Erstordination in S noch die Zweitordination in Zell in dieser Qualität, dieser Größenordnung und Raschheit entstehen können. Sie habe eine neue, in Tirol

bis dato einzigartige Art der Praxisführung, die sie in Praktika in Kalifornien erlernt habe, in mühevoller Aufbauarbeit weitergegeben. Sie habe diese betriebsbedingte Belastung durch eine Teilzeithaushaltshilfe, die Mithilfe und Vernunft der älteren Kinder und regelmäßige Modellarbeiten in der Nacht erfüllen können. Sie habe einen höheren Arbeitseinsatz als jede andere Mitarbeiterin des Betriebes erbracht. Der Prüfer habe verkannt, dass keine übliche Einmannpraxis vorliege, sondern zwei bestorganisierte, modernst und patientenfreundlich arbeitende Praxen, welche nur mit Hilfe eines im Hintergrund arbeitenden Managers zu führen seien. Für diese Funktion habe keine fünfundzwanzigjährige Mitarbeiterin, sondern nur eine geschulte Vertrauensperson mit Erfahrung, Menschenkenntnis und Fachqualifikation eingesetzt werden können. Die mit zwei (namentlich angeführten) Exmitarbeitern aufgenommenen Niederschriften würden diese Ausführungen beweisen.

Die Berufung wurde ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Tz 21 Privatanteil Fahrzeuge:

Nach den Feststellungen der Betriebsprüfung wurden „*die von einer Angestellten nachgeschriebenen Fahrtenbücher nicht ordnungsgemäß geführt*“. Der Privatanteil an den Kfz-Kosten sei daher „*neu zu berechnen*“. Die Neuberechnung erfolgte mit 20% bzw. 40% der laut Steuererklärung erfolgten Aufwendungen für „*die beiden betrieblich genutzten Fahrzeuge*“. In der Berufung wurde eingewendet, es seien lückenlos geführte Fahrtenbücher vorgelegt und sämtliche beanstandeten Punkte plausibel erläutert worden. Eine „*allfällige Schätzung*“ müsse den vorgelegten Beweismitteln nahe kommen und könne die vorgelegten Aufzeichnungen nicht außer Acht lassen. Eine Erhöhung der Privatanteile wäre daher mit maximal 10.000 ATS pro Jahr gerechtfertigt.

Die Betriebsprüfung bezeichnet die erfolgte „*Neuberechnung*“ als „*den tatsächlichen Verhältnissen entsprechend*“ (Tz 21 des Berichtes). Es ist allerdings nicht ersichtlich, wie die tatsächlichen Verhältnisse erhoben wurden und weshalb eine Schätzung mit 20% und 40% diesen Verhältnissen nahe kommen soll. Andererseits tritt der Berufungswerber der Feststellung, die Fahrtenbücher seien nachträglich erstellt worden, nicht entgegen und räumt Mängel der vorgelegten Aufzeichnungen insofern ein, als er eine Erhöhung der erklärten Privatanteile um jährlich 10.000 Schilling für gerechtfertigt hält. Der Senat nimmt daher eine Erhöhung der Privatanteile in diesem Ausmaß vor.

Tz 22 Nichtabzugsfähige Ausgaben:

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

Die in Tz 22 unter „*B Aufwand Fa. Metro*“ erfolgte Ausgabenkürzung ist im Prüfungsbericht mit der fehlenden Zuordenbarkeit zum privaten bzw. betrieblichen Bereich begründet. In der Berufung wurde dazu ausgeführt, die Arztpraxis entspreche nicht „*einer sonst in Österreich üblichen Praxis*“, sondern sei „*im Interesse der überwiegend jugendlichen Patienten mit ständig wechselnden Motiven, Schlangenkäfigen, exotischen Pflanzen, Kinderzeitschriften, Spielen usw. ausgestattet*“. Die Größe der Praxen und die vorgenannte Ausstattung erfordere entsprechenden Aufwand.

Mit diesen Einwendungen wird aber die für die einkunftsmindernde Berücksichtigung notwendige betriebliche Veranlassung nicht aufgezeigt. Sofern der Berufungswerber nicht mehr festgehalten hat, als dass daß Ausgaben für „*div. Lebensmittel und andere Gebrauchsgegenstände*“ erfolgt sind, ist ein Zusammenhang mit der Führung der Arztpraxis nicht dargestellt. Der Senat hält daher die vorgenommene Aufwandskürzung bei den Positionen „*Aufwand Fa. Metro*“ und „*Pflanzen und Pflanzenschutzmittel*“ für gerechtfertigt.

Die Ausgaben für Zeitschriften, CD's, Videospiele hat das Finanzamt zur Gänze nicht zum Abzug zugelassen, weil sie „*nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH nicht abzugsfähig*“ seien. Abgesehen davon, dass dies so nicht zutrifft (vgl. z.B. VwGH 10.09.1998, 96/15/0198 betreffend Ausgaben für Tageszeitung) ist nicht feststellbar, um welche Art von Zeitungen und CD's (Tageszeitungen, Magazine, Fachzeitschriften, Musik-CD's, Filme etc.) es sich handelt. Weder den dem UFS vorgelegten Akten des Finanzamtes, noch den Protokollen über Besprechungen des Prüfers mit dem Berufungswerber im Rahmen der Betriebsprüfung noch der Berufung sind Hinweise für eine genaue Aufteilung zu entnehmen. Dem Finanzamt ist insofern zuzustimmen, als allgemeine Bezeichnungen wie „*Zeitung, CD, Videospiele*“ nicht ausreichen, um die Aufwendungen dafür als Betriebsausgaben zu qualifizieren. Dennoch hält der Senat eine gänzliche Kürzung dieser Ausgaben wie in den bekämpften Bescheiden für nicht gerechtfertigt, ist es doch üblich, daß im Wartezimmer einer Arztpraxis Zeitschriften aufliegen und für Beschäftigungsmöglichkeiten für Kinder gesorgt wird. Es wird daher auch hinsichtlich dieser Ausgaben ein Anteil von 50 % als Betriebsausgabe berücksichtigt.

Tz 23 Beteiligung am Mundhygienezentrum:

Nach den Feststellungen der Betriebsprüfung wurde das „Mundhygienezentrum“ von sechzehn Ärzten in der Rechtsform einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts gegründet und geführt. Die Einkünfte wurden im Gewinnfeststellungsverfahren ermittelt. Das Finanzamt beurteilte die

Beteiligung (nach entsprechender Prüfung) als Einkunftsquelle und brachte in den angefochtenen Bescheiden die festgestellten Einkünfte zum Ansatz.

Beteiligungen an betrieblich tätigen Personengesellschaften gelten steuerlich nicht als eigenständige Wirtschaftsgüter. Eine Teilwertabschreibung einer solchen Beteiligung kommt nicht in Betracht. Dies findet seine Begründung in der unmittelbaren Zurechnung der von der Gesellschaft erzielten Gewinne und Verluste beim Gesellschafter. Verluste der Gesellschaft dürfen sich nicht doppelt, nämlich zusätzlich zum Ergebnisanteil auch noch über den Ansatz der Beteiligung auswirken (VwGH 19.03.2002, 99/14/0134 mWH; ebenso BFH 22.01.1981 BStBl. II 427; Quantschnigg/Schuch, ESt-Handbuch, § 6 Tz 156.2; Hofstätter/Reichel, EStG 1988, § 6 Tz 156.2; Neuner, Stille Gesellschaft im Abgabenrecht, 4. Auflage, Tz J 6). Die Berufung war daher in diesem Punkt abzuweisen.

Tz 26 Dienstverhältnis Gattin

Dienstverträge zwischen nahen Angehörigen können nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes steuerlich nur insofern anerkannt werden, als eine Entlohnung stattfindet, wie sie zwischen Fremden üblich ist. Andernfalls könnten wegen des zwischen Angehörigen fehlenden Interessengegensatzes steuerliche Wirkungen willkürlich herbeigeführt werden (VwGH 06.04.1995, 93/15/0125 mWH). Zu den Kriterien, die der Verwaltungsgerichtshof für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelt hat, gehören weiters, daß sie einen klaren und eindeutigen Inhalt haben und nach außen hin ausreichend zum Ausdruck kommen.

Für die Beurteilung der Tätigkeit der Gattin im Betrieb des Berufungswerbers stehen dem UFS der Prüfbericht, die Eingaben des Berufungswerbers vom 02.11.2002 und 19.06.2002, eine im Zuge der Betriebsprüfung erfolgte Niederschrift vom 09.05.2003 mit der Gattin sowie die Ausführungen in der Berufung und im Vorlageantrag zur Verfügung. In der Berufung wird ausdrücklich auf das Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 02.11.2002 verwiesen (gemeint ist offensichtlich die mit 03.12.2002 dadierte Eingabe des steuerlichen Vertreters, mit der ein Vorhalt des Finanzamtes vom 21.11.2002 beantwortet wurde). Dort seien die Fragen des Prüfers zum Dienstverhältnis der Gattin „*definitiv beantwortet*“ worden. In der Niederschrift vom 09.05.2003 seien die „*Dienstnehmeraufgaben, Kompetenzen, Arbeitsaufträge, die Stellung als Dienstnehmerin und Chefin wiederum bestätigt*“ worden. In der Eingabe vom 03.12.2002 wurden die von der Gattin ausgeführten Arbeiten wie folgt aufgelistet:

*„Herstellung und Einartikulieren zahnärztlicher Gipsmodelle
Herstellung herausnehmbarer Zahnspangen und Retainer
Materialeinkauf und Lagerhaltung Technik Ordination
Praxisdekoration (der Jahreszeit angepaßt): Herstellung von Seidenbildern, Gestecken,
Brunnen, Beleuchtung etc.*

*Div. Fahrten: Einkäufe, Dental K, Zahnärzte etc.
Müllentsorgung“*

Gleichlautende Angaben enthält die mit der Gattin am 09.05.2003 aufgenommene Niederschrift. Ihre Tätigkeit habe in der Praxis das Ausgießen von Modellen, Trimmen, Einartikulieren, Herstellen von Retainern, Biostars umfaßt. Die Tätigkeit zu Hause hat sie mit *„Lip-bumper, TPA's, Kleben von indirekten Brackets, Durchzeichnung von Fernröntgen“* umschrieben. Als *„übrige Arbeiten“* führte sie die *„Praxisdekoration, Diverse Einkaufs- & Botenfahrten, Pflege von Pflanzen und Tieren in der Praxis, Organisation von diversen Praxisveranstaltungen“* an. Aufzeichnungen über die geleisteten Arbeiten seien nicht geführt worden. Die Arbeitszeit habe jener einer Halbtageskraft entsprochen. An eine *„bestimmte Arbeitszeit“* sei sie nicht gebunden gewesen, sondern sie habe die Arbeitszeit selber einteilen können. Sie sei täglich 3 – 5 Stunden im Rahmen des Dienstverhältnisses tätig gewesen, davon mindestens 4 mal wöchentlich (meist vormittags) in der Praxis (Tz 26 des Prüfberichtes und Niederschrift vom 09.05.2003).

Laut dieser Niederschrift wurde auch ein schriftlicher Dienstvertrag abgeschlossen. An dessen Inhalt konnte sich die Gattin zwar nicht erinnern, sie kündigte aber die Vorlage des Vertrages an. Den dem UFS vorgelegten Unterlagen liegt ein Dienstvertrag nicht bei.

In rechtlicher Hinsicht war dazu festzustellen, daß ein Dienstvertrag, bei dem der Dienstnehmer in der Gestaltung seiner Arbeitszeit völlig frei ist, zwischen Fremden nicht üblich ist. Diese Aussage mag zwar insofern relativierbar sein, als in der modernen Arbeitswelt Dienstzeitregelungen vermehrt so flexibel als möglich gestaltet werden. Im Gegenzug verlangt ein Arbeitgeber aber den Nachweis dafür, daß die vereinbarte Arbeitszeit tatsächlich erbracht wird. Eine Regelung, bei der ein Dienstnehmer *„an keine bestimmte Arbeitszeit gebunden“* ist und gleichzeitig auf eine Kontrolle über die Erbringung der Dienstzeit völlig verzichtet wird, ist nicht fremdüblich. Davon abgesehen steht gar nicht fest, ob zwischen dem Berufungswerber und seiner Gattin die Erbringung einer bestimmten Stundenanzahl überhaupt vereinbart wurde. Die Gattin gab bei der Befragung vom 09.05.2003 zu Protokoll, sich an den Inhalt des Arbeitsvertrages nicht erinnern zu können. Die angekündigte Vorlage des schriftlichen Arbeitsvertrages ist offenbar unterblieben. Dem Prüfer wurde die Auskunft erteilt, als Kriterium gelte *„dass die Arbeiten termingerecht ausgeführt werden“*. Von einer Vereinbarung mit klarem und eindeutigem Inhalt kann insofern nicht die Rede sein.

Als Nachweis für die in den USA absolvierte *„technische Ausbildung bezüglich der Kieferorthopädie“* wurde im Zuge der Betriebsprüfung folgendes Schreiben der *„Lawrence F. Andrews Foundation for Orthodontic Education and Research, San Diego, CA, USA“* vorgelegt:

November 27, 2002

To whom it may concern,

This is to confirm that NN, born on Gebdat, did training at the LA Foundation to learn to be an orthodontic laboratory technician. Her training commenced on May 1st 1990 and was completed at the end of April 1991.

Sincerely, ...

Diesem Schreiben ist nicht mehr zu entnehmen, als daß die Gattin ein einjähriges „Training“ bei besagter Foundation absolviert hat.

Mit Vorhalt vom 21.11.2002 wurde der Berufungswerber darauf hingewiesen, dass die Gattin laut Lohnkonto als Assistentin beschäftigt und an anderer Stelle („Anfragebeantwortung bzw. Vorbesprechung“) als Zahntechnikerin bezeichnet worden sei. Das Ersuchen der Betriebsprüfung um „Übersendung der Ausbildungs- bzw. Befähigungsnachweise“ beantwortete der Berufungswerber mit dem Hinweis, dass er als Facharzt für ZMK berechtigt sei, „Ordinationshilfen auszubilden“ (Pkt 1 a 2 der Vorhaltbeantwortung vom 03.12.2002).

Aufschluß über Inhalt der Ausbildung und der ausgeübten Tätigkeit geben nur die o.a. Unterlagen (Prüfbericht, Niederschrift mit der Gattin des Berufungswerbers, Eingaben des Steuerberaters, Berufung und Vorlageantrag).

Zu den in der Niederschrift vom 09.05.2003 aufgelisteten Arbeiten wurde im Verfahren vor dem UFS auch eine Beurteilung eines in Innsbruck niedergelassenen Arztes für Zahn-, Mund- und Kieferheilkunde eingeholt. Dieser bezeichnete die angeführten Tätigkeiten als „*leichte Anlernarbeiten*“, die in seiner Praxis der Assistentin übertragen werden.

Wenn das Finanzamt daher die Fremdüblichkeit an Hand eines Vergleiches mit einer Angestellten (Zahnarztassistentin) beurteilt, die zum einen - wie die Gattin des Berufungswerbers - seit Beginn im Unternehmen beschäftigt ist und zum anderen von allen Angestellten den höchsten Gehalt bezieht, kann der UFS dies für den Berufungswerber bzw. seine Gattin nicht nachteilig oder (wie in der Berufung eingewendet) „*diskriminierend*“ finden. Dies umso weniger, als der als Vergleichsmaßstab herangezogene Gehalt um 20% erhöht wurde, um der eingewendeten „*qualitativen Mehrleistung*“ Rechnung zu tragen. Darüber hinaus wurde die sich im Jahr 1997 dennoch ergebende Höherbezahlung der Gattin (weil nur „*geringfügig*“; vgl. Tz 26 des Prüfungsberichtes) zur Gänze als Betriebsausgabe berücksichtigt. Schließlich sei darauf hingewiesen, daß auch in der Berufung (wenn nötig „*mit Unterstützung der Arbeiterkammer und einer ... beauftragten Rechtsvertretung*“) für die Gattin deren „*Rechte als Frau, Mutter und gleichberechtigte Mitarbeiterin*“ eingefordert wurden.

In der Berufung wurde die Gehaltserhöhung auch mit „*dem mehr als verdoppelten Arbeitseinsatz durch die Eröffnung und den laufenden Betrieb der Zweitpraxis*“ begründet. In der bereits erwähnten Vorhaltbeantwortung vom 03.12.2002 gab der Berufungswerber weiter an, die

Zweitpraxis sei im Herbst 1997 eröffnet worden. „Im Lauf des Jahres 1998“ habe sich herausgestellt, dass die Doppelbelastung für die Gattin („als Ordinationshilfe und Mutter“) nicht zu bewältigen sei. Deshalb seien „Vollzeitbeschäftigung und Gehalt“ auf die Hälfte reduziert worden. Der von Jänner bis Dezember 1998 bezahlte Gehalt sei „im übrigen im Vergleich zum Vorjahr nicht wie in der Anfrage behauptet um das über Dreifache, sondern um den Faktor 2,33 erhöht worden“.

Die Führung der – laut unwidersprochen gebliebener Feststellung der Betriebsprüfung nur an zwei Tagen geöffneten – Zweitpraxis beweist für sich noch keine Mehrbelastung der Gattin im behaupteten Ausmaß („mehr als verdoppelt“). Daß von der behaupteten Mehrbelastung durch die Zweitpraxis ausgerechnet die nur halbtags beschäftigte Mitarbeiterin, die noch dazu für fünf Kinder zu sorgen hatte, in so hohem Ausmaß betroffen sein soll, hätte konkreterer Nachweise bedurft, als sie der Berufungswerber beizubringen bereit war. Eine Begründung für die Gehaltserhöhung von 170.900 S im Jahr 1997 auf 509.460 S im Jahr 1998 (siehe die eingangs wiedergegebene Darstellung aus dem Prüfbericht) vermag dieses Vorbringen jedenfalls nicht plausibel zu erklären. Auch nach Wegfall der Doppelbelastung „im Lauf des Jahres 1998“ bezog die Gattin rund 312.000 S (1999) bzw. 337.000 S (2000), was nahezu eine Verdoppelung des 1997 bezogenen Gehaltes bedeutet.

Der Senat kam daher zum Ergebnis, dass der Berufung in diesem Punkt keine Folge zu geben war. Die Lohnzahlungen an die Gattin können nur in der Höhe als Betriebsausgabe berücksichtigt werden, wie sie auch zwischen Fremden vereinbart worden wären.

Die Einkünfte aus selbständiger Arbeit waren daher wie folgt zu berechnen (zur besseren Nachvollziehbarkeit wird das im Prüfungsbericht und in der Berufung gewählte Schema beibehalten):

| | 1997 | 1998 | 1999 | 2000 |
|---|--------------|--------------|--------------|--------------|
| Gewinn lt. Betriebsprüfung | 5.615.657,00 | 2.045.628,00 | 1.670.782,00 | 2.941.064,00 |
| Tz 21 - PA Pkw | | -63.500,00 | -37.300,00 | -45.500,00 |
| Tz 22 – Nichtabzugsf. Ausgaben CD, Zeitungen, Video – zusätzlich abzugsfähig lt. BE | -21.633,00 | -21.718,00 | -17.250,50 | -13.985,00 |
| Tz 23 - Verlustanteil MHZ München | -80.985,00 | -247.717,00 | | |
| Einkünfte aus s.A. lt. BE | 5.513.039,00 | 1.712.693,00 | 1.616.231,50 | 2.881.579,00 |

Die Bescheide betreffend Einkommensteuer 1995 und 1996 werden hinsichtlich der steuerlichen Behandlung der Beteiligung am Mundhygienezentrum München bekämpft. Insofern ergeben sich keine Änderungen gegenüber den am 29.08.2003 ausgefertigten Bescheiden.

Es war daher wie im Spruch ausgeführt zu entscheiden.

Beilagen: 8 Berechnungsblätter in Euro und Schilling

Innsbruck, am 22. Dezember 2009