



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Peter Steurer und die weiteren Mitglieder Dr. Wolfgang Kofler, MR Dr. Wolfgang Hilbe und Dr. Klaus Holbach im Beisein der Schriftführerin Veronika Pfefferkorn über die Berufungen des Bw., Gde X, G-Straße xx, vertreten durch die G Steuerberatungs GmbH, Gd Y, B-Straße yy, vom 24. September 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch, vertreten durch Dr. Brigitte Metzler, vom 25. bzw. 26. August 2008 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2006 bis 2007 nach der am 24. Februar 2011 in 6800 Feldkirch, Schillerstraße 2, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

- 1) Der Berufung betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2006 wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betragen:

Die Einkommensteuer 2006 wird festgesetzt mit: Das Einkommen im Jahr 2006 beträgt:	9.613,73 € 37.602,21 €
Berechnung der Einkommensteuer:	
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	- 669,47 €
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit:	
Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug	45.924,12 €
Sonstige Werbungskosten ohne Anrechnung auf den Pauschbetrag	- 6.845,27 €
Pauschbetrag für Werbungskosten	- 132,00 €
	38.946,85 €
Gesamtbetrag der Einkünfte	38.277,38 €
Sonderausgaben:	
(Topf-)Sonderausgaben, eingeschliften nach folgender Formel: (50.900,00 - 38.277,38) * 660,72 / 14.500,00	- 575,17 €
Kirchenbeitrag	- 100,00 €
Einkommen	37.602,21 €
Die Einkommensteuer gemäß § 33 Abs. 1 EStG 1988 beträgt: (37.602,21 - 25.000,00) x 11.335,00 / 26.000,00 + 5.750,00	11.244,08 €

Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	11.244,08 €
Verkehrsabsetzbetrag	- 291,00 €
Grenzgängerabsetzbetrag	- 54,00 €
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	10.899,08 €
Gemäß § 67 (1) u. (2) EStG 1988 6,00 % von 4.024,54 €	241,47 €
Einkommensteuer	11.140,55 €
Ausländische Steuer	- 1.517,04 €
Kapitalertragsteuer	- 9,78 €
Festgesetzte Einkommensteuer	9.613,73 €

2) Der Berufung betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2007 wird im Umfang der Berufungsvorentscheidung Folge gegeben. Im Übrigen war die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Hinsichtlich der Bemessungsgrundlage und der Höhe der Abgabe wird auf die Berufungsvorentscheidung vom 10. Dezember 2008 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2007 verwiesen.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (in der Folge kurz: Bw.) ist ua. Verwaltungsrat mit Einzelzeichnungsrecht und Geschäftsführer der Fa. T Anstalt, Ge Z, I-Straße zz, und bezieht aus dieser Tätigkeit Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (vgl. dazu die Auszüge aus dem Öffentlichkeitsregister sowie das Schreiben der R AG vom 8. Juni 2007).

Mit Kaufvertrag vom 21. April 1999 erwarb der Bw. ein ca. 100 m² großes Ferienappartement (Top 10) im "Haus N" in Gm S, K-Weg ss, und vermietete dieses. Im Jahr 2006, somit innerhalb der Spekulationsfrist im Sinne des [§ 30 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988](#), verkaufte er diese Ferienwohnung wiederum (vgl. Kaufvertrag vom 9. August 2006). Daraufhin stufte das Finanzamt die Vermietungstätigkeit (Feriengästevermietung) des Bw. als Tätigkeit im Sinne des § 1 Abs. 2 LVO ab 1999 einkommen- und umsatzsteuerlich als Liebhaberei ein.

Mit elektronisch eingereichter Einkommensteuererklärung 2006 vom 30. April 2008 erklärte der Bw. ua. unter dem Titel "Spekulationsgewinn" sonstige Einkünfte in Höhe von 2.706,64 € (Verkaufserlös lt. Kaufvertrag von 152.935,00 € abzüglich ges. Anschaffungskosten (brutto) von 136.082,42 € abzüglich Werbungskostenüberschuss 1998 bis 2006 von 14.145,94 €; vgl. dazu die diesbezügliche Berechnung vom 8. April 2008).

Das Finanzamt erließ mit 25. August 2008 den Einkommensteuerbescheid 2006; dabei berücksichtigte es ua. einen Spekulationsgewinn in Höhe von 16.852,58 € als sonstige Einkünfte [Verkaufserlös lt. Kaufvertrag von 152.935,00 € abzüglich ges. Anschaffungskosten (brutto)

von 136.082,42 €] und erhöhte seine Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit um 1.800,00 €. Begründend führte es dazu Folgendes aus:

"Sie sind Verwaltungsrat mit Einzelzeichnungsrecht und leitender Mitarbeiter der Fa. T Anstalt, daher haben Sie maßgeblichen Einfluss auf die Willensbildung des Unternehmens. Im Lichte der nahen Angehörigen Judikatur und der dem Steuerrecht immanenten wirtschaftlichen Betrachtungsweise, ist die Überlassung des Geschäftsfahrzeuges Marke MBx an Ihre Gattin Ihnen zuzurechnen. Es wurde daher der Sachbezugswert für Oktober bis Dezember 2006 in Höhe von 1.800,00 € Ihren Einkünften hinzuge-rechnet.

Bei Ermittlung der Spekulationseinkünfte wirken sich die Zinsen nur insofern aus, als sie zusammen mit den anderen Ausgaben die Mieteinnahmen aus der Liebhaberei-Tätigkeit übersteigen. Da sich aus den summierten Überschussermittlungen für 1999-2004 bereinigt um die AfA bereits ein positiver Betrag ergibt, wurde der Spekulationsgewinn mit 16.852,58 € angesetzt."

Mit Einkommensteuerbescheid 2007 vom 26. August 2008 wurde den Einkünften des Bw. aus nichtselbständiger Arbeit im Hinblick auf die Überlassung des obgenannten Geschäftsfahrzeuges an seine Gattin ebenfalls ein Sachbezug für 12 Monate in Höhe von 7.200,00 € hinzuge-rechnet. Dies begründete es wie folgt:

"Da gemäß hier amtlichen Informationen im Jahr 2007 bis dato weder auf Sie noch auf Ihre Gattin ein Pkw im Inland zugelassen ist, war davon auszugehen, dass Ihrer Gattin das Geschäftsfahrzeug auch weiterhin zur Verfügung steht."

In den Berufungsschriftsätzen vom 24. September 2008 erklärte die steuerliche Vertretung des Bw. dazu im Wesentlichen Nachstehendes:

1) Spekulationsgewinn:

""Die Ermittlung der Spekulationseinkünfte ist eigenständig durchzuführen.

Ebenfalls ist darauf hinzuweisen, dass sich, insbesondere betreffend der Ermittlung der Spekulations-einkünfte, das Einkommensteuergesetz (§ 30 Abs. 4 EStG) mit Wirkung ab Veranlagung 2007, geändert hat.

Als Einkünfte sind der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös einerseits und den Anschaffungskosten und den Werbungskosten andererseits anzusetzen. Ab 2007 heißt es zusätzlich im Gesetz, dass die Absetzungen für Abnutzungen, soweit sie bei Ermittlung außerbetrieblicher Einkünfte abgezogen worden sind, den gesamten Werbungskosten wieder hinzuzurechnen sind. Bis 2006 war daher die Rechtslage so, dass die AfA sowohl bei der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung als auch bei der Ermittlung der Spekulationseinkünfte als Werbungskosten abzuziehen sind. Diesbezüglich verweise ich ebenfalls auf die Einkommensteuerrichtlinien, RZ 6654a, wo es wörtlich heißt:

"Durch die Änderung des § 30 Abs. 4 EStG 1988 mit dem Strukturanpassungsgesetz 2006 wird eine doppelte steuerliche Berücksichtigung von AfA und Instandsetzungs- und Herstellungsaufwendungen sowohl bei Ermittlung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung als auch bei Ermittlung der Spekulationseinkünfte vermieden. Die neue Rechtslage ist auf Veräußerungen ab 2007 anzuwenden."

Die Begründung des Finanzamts, dass die summierten Überschussrechnungen in den Zeiträumen zwischen der Anschaffung 1998 und der Veräußerung im Jahre 2006 um die AfA zu bereinigen seien, ist daher nicht richtig und entspricht nicht der Rechtslage.

Anbei liegt die Berechnung der Spekulationseinkünfte 2006. Ebenfalls liegen die Überschussrechnungen ohne AfA, die kumulierte AfA Einrichtung in Höhe von 31.517,64 € sowie die kumulierte AfA Gebäude in Höhe von 16.398,74 € bei.

Zusammenfassend kann somit gesagt werden, dass im Jahre 2006 an Spekulationsgewinn 0,00 € anzusetzen ist. ""

2) Kfz-Sachbezug:

""Wie das Finanzamt in der Begründung anführt, bezieht sich dieser Sachbezug auf den Pkw, den die Ehegattin benutzt und der Fa. T Anstalt gehört. Es handelt sich dabei um einen MBxy. Der diesbezügliche Kaufvertrag liegt in Kopie diesem Schreiben bei.

Betreffend der Höhe des hinzugerechneten Sachbezuges ist anzumerken, dass der Sachbezug grundsätzlich 1,5% der Anschaffungskosten als Hinzurechnungsbetrag zu nehmen ist, sodass der Sachbezug monatlich 555,00 € und nicht, wie das Finanzamt den Einkünften hinzugerechnet hat, 600,00 € wäre. Die Hinzurechnung ist jedoch bereits dem Grunde nach nicht richtig. Herr Bw. ist Verwaltungsrat bei der Fa. T Anstalt und bezieht aus dieser Firma einen Lohn, welcher auch dem gegenständlichen Einkommensteuerbescheid 2007 zu Grunde liegt. Dabei wurde dem Finanzamt eine Beilage zur Einkommensteuererklärung 2007 übermittelt, aus welcher ersichtlich ist, dass Herr Bw. bereits einen Sachbezug Pkw versteuert. Diese Beilage liegt ebenfalls nochmals diesem Schreiben bei. Dieser Sachbezug von Herrn Bw. laut Erklärung bezieht sich ebenfalls auf einen Pkw der Fa. T Anstalt, welchen der Dienstnehmer Bw. benutzt.

Zusammenfassend haben sowohl Herr Bw. als auch seine Gattin ein Dienstverhältnis zur Fa. T Anstalt und ebenfalls benutzen beide je einen Firmen-Pkw.

Da es sich also um zwei Dienstverhältnisse sowie um zwei Pkw's handelt und in Österreich die Individualbesteuerung gilt, hat jeder der beiden Personen bei seiner Einkommensteuererklärung seinen Sachbezug zu versteuern. Dass jede Person sein Einkommen selbständig zu versteuern hat, ist Gesetzeslage. Diesbezüglich gibt es keine wirtschaftliche Betrachtungsweise und das Finanzamt kann das Einkommen der Ehegatten untereinander nicht willkürlich "im Lichte der nahen Angehörigenjudikatur" verschieben. ""

Den Berufungen wurde in der Folge mit Berufungsvorentscheidungen vom 10. Dezember 2008 insofern teilweise stattgegeben, als der monatliche Hinzurechnungsbetrag betreffend Sachbezug hinsichtlich Überlassung des in Rede stehenden Geschäftsfahrzeuges an die Gattin mit 555,00 € (statt wie bisher mit 600,00 €) angesetzt wurde; zum strittigen Spekulationsgewinn führte das Finanzamt begründend aus, dass die (um die AfA nicht gekürzten) Anschaffungskosten im Umfang der bei Ermittlung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung bereits berücksichtigten AfA bei Ermittlung der Spekulationseinkünfte nochmals abgesetzt würden (Verweis auf SWK 3/2007, S 61). Diese bis zum 31. Dezember 2006 und folglich auf

den vorliegenden Fall anzuwendende Berechnung würde aber keinesfalls bedeuten, dass zunächst die AfA bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abzusetzen sei, ein zweites Mal die gesamten um die AfA nicht gekürzten Anschaffungskosten abzuziehen seien und - wie in Berufung angeführt - die AfA Beträge zusätzlich ein drittes Mal Werbungskosten bei den Spekulationseinkünften darstellen würden.

Betreffend Sachbezug Pkw erklärte das Finanzamt noch, dass die Gattin des Bw. bei der Fa. T Anstalt nur geringfügig beschäftigt sei. Dennoch sei ihr ab Oktober 2006 ein Firmenfahrzeug zur Verfügung gestellt worden. Eine Hinzurechnung des Sachbezuges zu ihrem bisherigen Gehalt ergebe eine drastische Gehaltserhöhung ab dem Jahr 2006. Wie sich diese Gehaltserhöhung rechtfertigen lasse, könne den Berufungsausführungen nicht entnommen werden. Ebenso würden in der Berufung Ausführungen und Nachweise fehlen, ob und in welchem Ausmaß von der Gattin des Bw. betriebliche Fahrten durchzuführen seien. Weiters fehlten Nachweise darüber, ob von der Fa. T Anstalt auch anderen Teilzeitkräften Firmenfahrzeuge zur Verfügung gestellt würden. Schriftliche Vereinbarungen und dgl. mit der Gattin des Bw., inwieweit sich durch die Zurverfügungstellung des Pkws der Tätigkeitsbereich (dh. das Aufgabengebiet) und das Stundenausmaß geändert hätten, seien ebenfalls nicht angeboten worden. Ein sprunghaftes Ansteigen der Lohnbezüge - wie im vorliegenden Fall - ohne entsprechende Änderung der Arbeitszeit deute auf eine Unangemessenheit hin. Darüber hinaus sei anzumerken, dass nach ständiger Rechtsprechung bei Kleinunternehmen bzw. bei Teilzeitbeschäftigten Vereinbarungen von Nebenleistungen, wie etwa betreffend Firmenwagen etc, nicht üblich seien. Neben den bereits angeführten Nachweisen sei in einem fortgesetzten Verfahren jedenfalls eine genaue Aufstellung (exaktes Fahrtenbuch) über die beruflich gefahrenen Kilometer und die Gesamtkilometer vorzulegen. Ebenso wenig sei eine wirtschaftliche Übung anderer Unternehmen, Teilzeitbeschäftigten Firmenautos auf Basis Sachbezug zur Verfügung zu stellen, behauptet und nachgewiesen worden. Subjektive Momente, wie etwa, dass es sich bei der Teilzeitbeschäftigten um die Gattin des Bw. handle, dürften bei der steuerlichen Betrachtungsweise keine Rolle spielen. Für die Zurechnung des Sachbezuges sei in erster Linie die tatsächlich nach außen in Erscheinung tretende Gestaltung der Dinge maßgeblich. Die rechtliche Gestaltung sei nur maßgebend, wenn sich in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nicht anderes ergebe. Die Überlassung des gegenständlichen Kraftfahrzeuges sei daher nach dem wahren wirtschaftlichen Gehalt nur Ausfluss der Geschäftsführertätigkeit des Bw. gewesen und stelle Einkommensverwendung dar [vgl. dazu die zusätzliche Bescheidbegründung des Finanzamtes (Verf 67) vom 9. Dezember 2008].

Mit Schriftsätzen vom 9. Jänner 2009 stellte die steuerliche Vertretung des Bw. Anträge auf Vorlage der Berufungen an die Abgabenbehörde zweiter Instanz, womit die Berufungen wiederum als unerledigt galten, und weiters Anträge auf Senatsentscheidung gemäß [§ 282 BAO](#)

sowie auf mündliche Verhandlung gemäß [§ 284 BAO](#). In diesen Vorlageanträgen führte die steuerliche Vertretung noch Folgendes aus:

1) Spekulationsgewinn:

*""Der Spekulationsgewinn tritt nur ausnahmsweise im Rahmen des § 30 EStG bei der Einkommensermittlung auf, wenn Privatvermögen innerhalb der Spekulationsfrist veräußert wird. **Grundsätzlich ist jedoch die Veräußerung von Privatvermögen steuerfrei.***

§ 30 EStG hat das Finanzamt daher nicht ausdehnend zu interpretieren. Einkünfte im Rahmen des § 30 EStG sind daher nur streng gemäß dem im Gesetz festgelegten Tatbestand anfallend.

Die Frage, ob Werbungskosten im Zusammenhang mit der Vermietung und Verpachtung zB eines Gebäudes, welches innerhalb der Spekulationsfrist veräußert wird, und auch bei der Einkünfteermittlung gemäß § 30 Abs. 4 EStG zu berücksichtigen sind, haben die Höchstgerichte verschiedene Erwägungen angestellt.

In der Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes vom 28. Jänner 1997, [96/14/0165](#), verweist das Höchstgericht auf das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 11. März 1994, (B 1297/93) Slg. 13.724, sowie auf den Artikel von M. Lang, in: FJ 1996, 123 ff. Der Verwaltungsgerichtshof gibt Herrn Lang Recht, dass es aus Sicht des Gleichheitsgrundsatzes weder geboten noch verwehrt ist, die Schuldzinsen, die sowohl mit den laufenden außerbetrieblichen Einkünften als auch mit den Veräußerungsgewinnen nach § 30 EStG zusammenhängen, bei beiden Einkunftsquellen, also gegebenenfalls doppelt zu berücksichtigen sind, zumal das EStG die Veräußerung von Privatvermögen nur ausnahmsweise erfasst.

Im selben Erkenntnis (GZ 96/14/0165), in welchem es um den Doppelabzug der Schuldzinsen sowohl bei Vermietung und Verpachtung als auch bei der Ermittlung der Spekulationseinkünfte geht, argumentiert der VwGH, dass letztlich alle einkommensteuerrechtlich relevanten Einkunftsquellen im Gesamtbetrag der Einkünfte und in weiterer Folge zum Einkommen im Sinne des § 2 Abs. 2 EStG zusammengeführt werden. Daher meint der VwGH, dass bei dieser Zusammenrechnung der positiven und negativen Einkünfte die Werbungskosten letztlich nur einfach zu berücksichtigen sind, weil sie in Wirklichkeit nur einfach existieren. Die Einkunftstatbestände wollen lediglich einen geschlossenen Kreis der tatsächlich verwirklichten Sachverhalte erfassen.

Eine Ausnahme vom Grundsatz, dass die Werbungskosten bei der Einkommensermittlung nur einmal zu berücksichtigen sind, stellt die AfA eines Gebäudes dar; diese ist sowohl bei der Einkünfteermittlung Vermietung und Verpachtung als auch bei der Einkünfteermittlung des Spekulationsgewinns gewinnmindernd zu berücksichtigen. Im oben zitierten VwGH-Erkenntnis meint das Höchstgericht wörtlich: "§ 30 Abs. 4 EStG 1988 sieht den Abzug der Anschaffungskosten bei Ermittlung des Überschusses aus dem Spekulationsgeschäft vor. Der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 3. November 1970, 555/69, die Auffassung vertreten, es seien auch dann die tatsächlichen Anschaffungskosten in Abzug zu bringen, wenn aufgrund einer der Veräußerung vorangegangenen außerbetrieblichen Nutzung des Spekulationsobjektes Teile der Anschaffungskosten im Wege der AfA einkunfts-mindernd berücksichtigt worden sind.

Trotz der in der Literatur geäußerten Kritik (Beiser, RdW 1995, 231) sieht sich der Verwaltungsgerichts-

hof angesichts des klaren Gesetzeswortlautes auch für den Geltungsbereich des EStG 1988 nicht zu einem Abgehen von seiner Rechtsauffassung veranlasst. Er erachtet aber die in Rede stehende Bestimmung als Ausnahmebestimmung, deren Zweck darin gelegen sein mag, in Anbetracht der Geringfügigkeit des AfA-Betrages, welcher bei Ermittlung des Spekulationsgewinnes berücksichtigt werden müsste, eine Vereinfachung der Einkunftsermittlung herbeizuführen. Diese Ausnahmebestimmung lässt sich jedoch nicht entgegen ihrem klaren Wortlaut auf andere Aufwendungen übertragen."

Herr Bw hat im Jahre 2006 die Wohnung, welche er 1998 gekauft hat, veräußert, sodass eine Einkünfteermittlung betreffend § 30 EStG zu erfolgen hat. Dem Finanzamt liegen die Informationen bzw. Unterlagen vor, aus welchen hervorgeht, dass die Überschussrechnungen 1998 bis 2006 einen Überhang der Werbungskosten über die Einnahmen in Höhe von 30.544,68 € ergaben. Aufgrund dieser Verlustsituation der Vermietung und Verpachtung der gegenständlichen Wohnung erfolgte in diesen Jahren kein Verlustausgleich mit seinen Einkünften, sondern das Finanzamt behandelte diese Verluste als Liebhabereiverluste. Damit waren diese Verluste nicht Gegenstand des Einkommens bzw. der Einkünfteermittlung. In Bezug auf den Werbungskostenabzug "Zinsen" bei den Spekulationseinkünften deklarieren die Einkommensteuerrichtlinien, Rz 6662, dass sich bei der Ermittlung der Spekulationseinkünfte die Zinsen nur insoweit gewinnmindernd auszuwirken haben, als sie zusammen mit den anderen Ausgaben die Mieteinnahmen aus der Liebhabereitätigkeit übersteigen. Die Einkommensteuerrichtlinien deklarieren damit den Grundsatz des Einmalabzuges der Werbungskosten. Andererseits deklarieren sie jedoch auch, dass die Werbungskosten, welche derjenige trägt, der Liebhabereieinkünfte hat, grundsätzlich einmal zu berücksichtigen sind, nämlich bei der Ermittlung der Spekulationseinkünfte. Der Überhang der Werbungskosten aus der Liebhabereitätigkeit sind daher Werbungskosten iSd § 30 Abs. 4 EStG. Dieser Verlust gemäß § 30 EStG ist mit den sonstigen Einkünften von Herrn Bw nicht ausgleichsfähig, sodass die Einkünfte aus Spekulationsgewinn 2006 mit 0,00 € in die Einkommensermittlung einfließen.

Was die Abschreibung des Gebäudes betrifft, ist diese im Überhang der Werbungskosten über die Einnahmen im Zeitraum 1998 bis 2006 in Höhe von 30.544,68 € enthalten. Im Sinne des oben zitierten VwGH-Erkenntnisses ist dies auch richtig und stellen diese auch Werbungskosten iSd § 30 Abs. 4 EStG dar.

Die Einkünfteermittlung gemäß § 30 EStG für das Jahr 2006 des Herrn Bw stellt sich daher wie folgt dar:

Verkaufserlös:	152.935,00 €
Anschaffungskosten Wohnung:	- 136.082,42 €
Werbungskosten gemäß § 30 Abs. 4 EStG:	- 30.544,68 €
Einkünfte aus Spekulationsgewinn 2006	- 13.692,10 €

Dieser Verlust gemäß § 30 EStG ist mit den sonstigen Einkünften von Herrn Bw nicht ausgleichsfähig, sodass die Einkünfte aus Spekulationsgewinn 2006 mit 0,00 € in die Einkommensermittlung einfließen. ""

2) Kfz-Sachbezug:

""Betreffend des gesellschaftsrechtlichen Nahverhältnisses von Herrn Bw zu seinem Arbeitgeber, der

Fa. T Anstalt, I-Straße zz, Ge Z, erging seitens des Finanzamts bereits ein Vorhalt vom 16. Mai 2007, welcher am 8. Juni 2007 von der R Aktiengesellschaft, Wirtschaftsprüfung und Beratung, beantwortet wurde.

Festzuhalten ist, wie aus dieser Vorhaltbeantwortung hervorgeht, dass Herrn KS die Eigentumsrechte (Inhaber der Gründerrechte) an der Anstalt seit der Gründung bis dato zustehen.

Herr Bw. selbst ist seit 15. September 2006 neben der Tochter von Herrn KS Verwaltungsrat der Gesellschaft. Es ist also festzuhalten, dass Herr Bw. an der gegenständlichen Gesellschaft nicht beteiligt ist.

Die Gattin von Herrn Bw., Frau LW, hat ein Dienstverhältnis zur Fa. T Anstalt in Liechtenstein. Diese Firma ist kein Einzelunternehmen, welches dem Verwaltungsrat, Herrn Bw, gehört, sondern eine Körperschaft mit eigener Rechtspersönlichkeit. Dieser Körperschaft als Arbeitgeber leistet Frau LW abhängige Dienste, für welche sie einen Lohn in bar und einen Sachbezug in Form der zur Verfügung Stellung des Pkw's MBxx für Privatfahrten erhielt.

Beide Vergütungen zusammen bilden das Gesamtentgelt, das Frau LW für ihre Dienstleistungen erhalten und mit dem Dienstgeber vereinbart hat. Der Sachbezug ist nur Teilentgelt des Gesamtentgelts, welches die Dienstnehmerin LW erhalten hat. In welcher Form, ob in bar oder in Form eines Sachbezuges, ein Lohn bezahlt wird, ist Sache der Vertragspartner und unterliegt nicht der Beurteilung des Finanzamts. Beide Formen sind wertneutral möglich. Ob ein wesentlicher Teil des Lohnes in Form eines Sachbezuges vereinbart wird oder nicht, ist Sache der Vertragspartner und richtet sich nicht danach, ob dies üblich ist oder nicht.

Das Gesamtentgelt (Barlohn und Sachbezug) hat Frau LW in Österreich zu versteuern, da hier ihr Wohnsitz ist und sie Grenzgängerin ist. Die Lohnzettel 2006 und 2007 liegen diesem Schreiben bei. Ein Sachbezug in Höhe von $3 \times 555,00 \text{ €} = 1.665,00 \text{ €}$ ist dem Nettolohn (bar) in Höhe von 4.336,20 € im Jahre 2006 bei einer Veranlagung hinzuzurechnen.

In der bereits oben erwähnten Vorhaltbeantwortung vom 8. Juni 2007 teilte Herr Bw dem Finanzamt bereits mit, dass Frau LW ab Juni 2007 mit einem privat in Österreich zugelassenen Pkw fährt. Im Jahre 2007 ist daher nur für 5 Monate ein Sachbezug in Höhe von 555,00 € dem Barlohn hinzuzurechnen. Aufgrund des Sachverhalts und der Unterlagen fällt daher keine österreichische Einkommensteuer für Frau LW in den Jahren 2006 und 2007 an.

Ein exaktes Fahrtenbuch ist für die Erfassung dieser Steuerpflicht nicht notwendig, da der Sachbezug auf dem Lohnzettel mit dem großen Pauschale in Höhe von 1,5% der Anschaffungskosten des gegenständlichen Pkw's enthalten ist.

Betreffend der Frage, welche das Finanzamt als unbestimmte Vermutung anführt, dass Frau LW ein Gesamtentgelt erhielt, welches der Höhe nach über dem liege, was eine "Fremde" für die von ihr geleisteten Dienste erhalten hätte, ist anzuführen, dass diese Tatsache bei einer Körperschaft als Arbeitgeber steuerrechtlich eventuell dazu führen könnte, dass dieser "Überling" nicht als Betriebsausgabe bei der Körperschaft anerkannt würde. Da es sich jedoch bei der Fa. T Anstalt um eine Gesellschaft mit Sitz und Geschäftsführung in Liechtenstein handelt, unterliegt die Beurteilung dieser Frage

nicht der Kompetenz der österreichischen Finanzverwaltung.

Zusammenfassend kann somit festgehalten werden, dass der gegenständliche Sachverhalt einer "wirtschaftlichen Betrachtungsweise", wie sie das Finanzamt vornimmt, in dem sie Einkünfte der Ehegattin, Frau LW, auf das Einkommen des Ehegatten, Herrn Bw., überträgt, nicht zugänglich ist. Einer solchen Vorgangsweise des Finanzamts steht die Rechtslage entgegen, dass jeder sein Einkommen und nicht auch noch das Einkommen einer anderen Person zusätzlich zu versteuern hat."

Mit Begleitschreiben vom 9. Dezember 2010 legte die steuerliche Vertretung des Bw. noch eine Bestätigung der R AG vom 28. Oktober 2010 vor. Danach habe die Ehegattin des Bw. den Beschäftigungsgrad bzw. die Arbeitszeit ab dem Jahr 2006 auf 12 Stunden pro Woche erhöht. Anstatt den Monatslohn zu erhöhen, sei vereinbart worden, dass sie ein Fahrzeug der Fa. T Anstalt uneingeschränkt benutzen dürfe. Die Vereinbarung gelte bis auf Widerruf.

In der am 24. Februar 2011 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung erläuterten die Parteien des zweitinstanzlichen Verfahrens ihren Standpunkt. Soweit ihre Ausführungen ausschlaggebendes Gewicht für die getroffene Entscheidung haben und über die dargelegten Standpunkte in rechtlicher oder sachverhaltsmäßiger Hinsicht hinausgehen, fanden sie Eingang in die nachfolgenden Überlegungen. Im Detail wird auf die diesbezügliche Verhandlungsniederschrift verwiesen.

Der Unabhängige Finanzsenat (Berufungssenat) hat über die Berufungen erwo- gen:

1) Spekulationsgewinn:

[§ 29 Z 2 EStG 1988](#) erfasst als sonstige Einkünfte die Einkünfte aus Veräußerungsgeschäften im Sinne der §§ 30 und 31 EStG 1988.

Gemäß [§ 30 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988](#) stellen ua. Veräußerungsgeschäfte von den Vorschriften des bürgerlichen Rechts unterliegenden Grundstücken und Rechten, bei welchen der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als zehn Jahre beträgt, Spekulationsgeschäfte dar.

[§ 30 EStG 1988](#) erfasst die Realisierung stiller Reserven im Privatvermögen und setzt keine Spekulationsabsicht voraus. Der Umstand, dass Wirtschaftsgüter innerhalb der in [§ 30 EStG 1988](#) festgelegten Fristen veräußert werden, bewirkt eine unwiderlegliche gesetzliche Vermutung eines Spekulationsgeschäftes (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, Tz 1 f zu § 30 EStG 1988).

Gegenständlich ist unstrittig, dass der Bw. mit dem innerhalb der im § 30 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 normierten Frist von zehn Jahren vorgenommenen An- und Verkauf der gegen-

ständlichen Ferienwohnung den Tatbestand eines Spekulationsgeschäftes verwirklicht hat. Streit besteht allein über die Höhe der zu ermittelnden Spekulationseinkünfte.

Nach [§ 30 Abs. 4 EStG 1988](#) in der für das Berufungsjahr 2006 geltenden Fassung, Euro-Steuerumstellungsgesetz - EuroStUG 2001, [BGBl. I Nr. 59/2001](#), sind als Einkünfte der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös einerseits und den Anschaffungskosten und den Werbungskosten andererseits anzusetzen. Im Falle der Veräußerung eines angeschafften Gebäudes sind die Anschaffungskosten um Instandsetzungsaufwendungen und Herstellungsaufwendungen zu erhöhen und um die im § 28 Abs. 6 genannten steuerfreien Beträge zu vermindern. Wird unbebauter Grund und Boden veräußert, so vermindern sich die Einkünfte nach Ablauf von fünf Jahren seit seiner Anschaffung um jährlich 10%. Die Einkünfte aus Spekulationsgeschäften bleiben steuerfrei, wenn die gesamten aus Spekulationsgeschäften erzielten Einkünfte im Kalenderjahr höchstens 440,00 € (Freigrenze) betragen. Führen die Spekulationsgeschäfte in einem Kalenderjahr insgesamt zu einem Verlust, so ist dieser nicht ausgleichsfähig (§ 2 Abs. 2).

Gegenstand der Ermittlung von Spekulationseinkünften ist die Erfassung der aus einem privaten Veräußerungsgeschäft erzielten Bereicherung, deren Anwendungsbereich und Umfang gesetzlich determiniert ist. Bei der Ermittlung des Spekulationsgewinnes soll lediglich festgestellt werden, ob der Steuerpflichtige bei Gegenüberstellung des Erlöses und dessen, was er für Anschaffung und Herstellung aufgewendet hat, etwas "verdient" hat. Grundgedanke des § 30 EStG 1988 ist damit die Erfassung der tatsächlichen Bereicherung (vgl. dazu VwGH 3.11.1970, 555/69).

Der Begriff der Anschaffungskosten entspricht auch im außerbetrieblichen Bereich den Anschaffungskosten des [§ 6 EStG 1988](#). Zu den Anschaffungskosten gehören daher alle Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Erwerb des Wirtschaftsgutes. Dazu zählen neben dem Kaufpreis auch die Nebenkosten, wie zB Vermittlungshonorare, Vertragserrichtungskosten, Gerichtsgebühren, Grunderwerbsteuer; nicht jedoch zB Zinsen für Eigen- oder Fremdkapital sowie Geldbeschaffungskosten (vgl. VwGH 16.11.1993, [93/14/0125](#)).

Absetzungen für Abnutzung für die Zeit zwischen Anschaffung und Veräußerung kürzen (bis zum StruktAnpG 2006) *nicht* die Anschaffungskosten (keine Ermittlung eines fiktiven Buchwertes); dies gilt auch dann, wenn das Gebäude privat genutzt oder vermietet worden ist und dabei einer privaten Abnutzung unterlag bzw. eine AfA geltend gemacht worden ist.

Zum Veräußerungserlös gehören der Verkaufspreis und alle geldwerten Vorteile, die dem Veräußerer aus der Veräußerung zukommen (vgl. Doralt/Kempf, EStG⁷, § 30 Tzen 154, 171 f, 190 und die dort zitierten Judikate; Hofstätter-Reichel, Die Einkommensteuer - Kommentar, § 30 EStG 1988 Tz 19).

Als Werbungskosten iSd § 30 Abs. 4 EStG 1988 (als eigenständige, das Abflussprinzip gemäß § 19 Abs. 2 EStG 1988 durchbrechende Regelung - periodenübergreifende Totalbetrachtung; vgl. dazu Jakom/Kanduth-Kristen, EStG, 2010, § 30 Tz 41) können jedenfalls solche Aufwendungen geltend gemacht werden, welche unmittelbar durch das Veräußerungsgeschäft selbst verursacht sind, wie bspw. die Kosten für Zeitungsanzeigen, Vermittlungsprovisionen, Vertragserrichtungskosten, vom Verkäufer übernommene, auf dem Veräußerungsvorgang und dessen Verwirklichung (zB Eintragung im Grundbuch) beruhende Steuern und Gebühren, weiters die durch die Veräußerung bedingte Rückzahlung von Vorsteuerbeträgen gemäß [§ 12 UStG 1994](#). Daneben sind auch solche Kosten, welche aus der Anschaffung des Spekulationsobjektes (zB Schuldzinsen und sonstige Kreditkosten aus der Schuldaufnahme zur Finanzierung von Anschaffungskosten) und seiner Erhaltung bis zur Veräußerung (zB Betriebskosten) erwachsen, bei Ermittlung der Spekulationseinkünfte zu berücksichtigen, wenn das Spekulationsobjekt keiner anderen Einkunftsquelle und keinen abzugsschädlichen Zwecken gemäß [§ 20 Abs. 1 EStG 1988](#) gedient hat (vgl. VwGH 16.11.1993, [93/14/0125](#); VwGH 28.1.1997, [96/14/0165](#); VwGH 31.7.2002, [98/13/0201](#)). Wurden zB Zinsen bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung in Abzug gebracht, können sie bei Ermittlung der Einkünfte aus Spekulationsgeschäften nicht nochmals abgezogen werden. Zu den obgenannten abzugsschädlichen Zwecken sind die private Nutzung und die Liebhaberei-Vermietung zu rechnen. Die auf den Zeitraum der privaten Nutzung entfallenden Zinsen sind nicht abzugsfähig. **Bei Ermittlung der Spekulationseinkünfte wirken sich die Zinsen nur insofern aus, als sie zusammen mit den anderen Ausgaben die Mieteinnahmen aus der Liebhaberei-Tätigkeit übersteigen** (vgl. dazu Doralt/Kempf, EStG⁷, § 30 Tzen 208 ff sowie 222 und die dort zitierten Judikate; Jakom/Kanduth-Kristen, EStG, 2010, § 30 Tz 57 ff; Hofstätter-Reichel, a.a.O., § 30 EStG 1988 Tz 26; Fellner/Zorn, Wechselwirkungen zwischen höchstgerichtlichen Entscheidungen und der Fachliteratur im Bereich des Abgabenrechts, ÖJZ 1996, 5; EStR 6619a ff; siehe in diesem Zusammenhang zB auch Lang, Schuldzinsen als Werbungskosten, FJ 1996, 6, Seiten 123 ff, wonach Schuldzinsen doppelt abgezogen werden können, wenn sie sowohl mit den laufenden außerbetrieblichen Einkünften als auch mit den steuerpflichtigen Veräußerungsgewinnen zusammenhängen; Lenneis, Nochmals: Zinsen und Betriebskosten als Werbungskosten bei Spekulationsgeschäften, SWK 25/1995, A 537, wonach derartige Ausgaben absetzbar sind, wenn wegen Liebhaberei keine andere Einkunftsquelle vorliegt).

Für Veräußerungen **bis einschließlich 2006** ([§ 30 EStG 1988](#) idF des Strukt-AnpG 2006 ist nach [§ 124b Z 134 EStG 1988](#) erstmals auf Veräußerungsvorgänge nach dem 31. Dezember 2006 anzuwenden) werden die Einkünfte im Sinne des § 30 EStG 1988 somit wie folgt ermittelt:

Veräußerungserlös

- *Anschaffungskosten (ungekürzt um eine etwaige AfA - VwGH 28.1.1997, 96/14/0165)*
- *Herstellungsaufwendungen*
- *Instandsetzungsaufwendungen*
- + *gemäß § 28 Abs. 6 EStG 1988 steuerbefreite Subventionen*
- *Werbungskosten*
- = *Einkünfte nach § 30 Abs. 4 EStG 1988*

Will man eine Doppelerfassung von Werbungskosten - abgesehen von jenen Fällen, in welchen eine gesetzliche Bestimmung dies ausdrücklich gestattet - vermeiden, bedarf es einer einkunftsquellenübergreifenden Betrachtung. Die vom Bw. geltend gemachten negativen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung im Jahr 1998 in Höhe von 49.283,00 S (ds. 3.581,54 €) wurden angesetzt und mit (positiven) Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit ausgeglichen (vgl. den Einkommensteuerbescheid 1998 vom 29. Dezember 1999). Die Einkünfte des Bw. aus Vermietung und Verpachtung ergaben in den Jahren 1999 bis 2006 - unter Einbeziehung der Absetzungen für Abnutzung - einen Gesamtwerbungskostenüberschuss in Höhe von 26.963,14 €, fanden jedoch wegen der Liebhabereibeurteilung einkommensteuerrechtlich keine Berücksichtigung.

Nach Ansicht des Berufungssenates können - gerade auch im Sinne des Leistungsfähigkeitsprinzips - jene dem Grunde nach unstrittig als Werbungskosten zu berücksichtigende Ausgaben (zB Zinsen, Betriebskosten) bei der Ermittlung der Spekulationseinkünfte aus dem Verkauf der gegenständlichen Ferienwohnung Berücksichtigung finden, welche zwar zunächst in die Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung eingeflossen sind, aber auf Grund der Qualifizierung dieser Tätigkeit als Liebhaberei (mangelnde Einkunftsquellenqualität für 1999 bis 2004) schließlich nicht einkommensteuerrelevant zum Ansatz kamen und damit im Übrigen auch nicht mit positiven Einkünften verrechnet bzw. ausgeglichen werden konnten. Insoweit, als nach Verrechnung mit den Mieteinnahmen ein Werbungskostenüberhang (hier: 26.963,14 €) gegeben war, sind daher nun bei der Ermittlung der Spekulationseinkünfte Werbungskosten abziehbar.

Der Berufungssenat spricht sich in diesem Zusammenhang gegen die Vorgehensweise des Finanzamtes aus, wonach es die summierten Überschussermittlungen um die gesamte AfA bereinigt hat und damit von einem Gesamteinnahmenüberschuss für die fraglichen Jahre ausgegangen ist, sind doch unstrittig - wie bereits oben ausgeführt - die Anschaffungskosten auch dann nicht um die (zwischenzeitigen) Absetzungen für Abnutzung zu verringern, wenn das Gebäude (hier: die Ferienwohnung) zur Einkünfteerzielung verwendet wurde und dabei die AfA bereits in Anspruch genommen wurde (vgl. Doralt/Kempf, EStG⁷, § 30 Tz 172, Argument der Geringfügigkeit der AfA bzw. der Erfassung nur der nominellen Wertsteigerung).

Durch diese vom Finanzamt vorgenommene "Bereinigung" käme es nicht zu dieser ausdrücklich gesetzlich vorgesehenen Doppelberücksichtigung der AfA. Werden nun im Berufungsfall den zwischenzeitlich erzielten Mieteinnahmen vorrangig die Absetzungen für Abnutzung gegenübergestellt, setzt sich der Werbungskostenüberhang bei der als Liebhaberei eingestuften Vermietung aus Zinsen bzw. Betriebskosten zusammen; der Abzug dieses Überhanges bei den Spekulationseinkünften führt damit zu keiner Doppelerfassung von Werbungskosten.

Die Spekulationseinkünfte bzw. die sonstigen Einkünfte für das Jahr 2006 sind nach Ansicht des Berufungssenates somit folgendermaßen zu ermitteln:

<i>Veräußerungserlös (Kaufpreis lt. Kaufvertrag):</i>	<i>152.935,00 €</i>
<i>Anschaffungskosten Wohnung:</i>	<i>- 136.082,42 €</i>
<i>Werbungskosten (kumulierter Werbungskostenüberschuss für die Jahre 1999 bis 2006):</i>	<i>- 26.963,14 €</i>
<i>Spekulationsverlust 2006 (nicht mit anderen Einkünften ausgleichsfähig):</i>	<i>- 10.110,56 €</i>

Dem diesbezüglichen Berufsbegehren, nämlich dem Ansatz keiner Spekulationseinkünfte im Jahr 2006, war daher Folge zu gegeben.

Angesichts dieser Ausführungen erübrigt sich ein Eingehen auf das Vorbringen der steuerlichen Vertretung des Berufungswerbers im Rahmen der mündlichen Berufungsverhandlung, wonach sowohl beim Verkaufserlös als auch bei den Anschaffungskosten die geringwertigen Wirtschaftsgüter und die Betriebs- und Geschäftsausstattung anzusetzen seien und sich damit auch ohne einen Werbungskostenabzug ein Spekulationsverlust in Höhe von 10.875,45 € (ges. Verkaufserlös von 160.000,00 € abzüglich ges. Anschaffungskosten von 170.875,45 €) ergeben würde (vgl. dazu die Niederschrift über den Verlauf der mündlichen Berufungsverhandlung); vollständigkeitshalber sei in diesem Zusammenhang jedoch erwähnt, dass Einrichtungsgegenstände, selbst wenn sie, wie etwa Einbaumöbel bzw. Einbauküchen, mit dem Gebäude (der Wohnung) verbunden sind, nicht zu einem Gebäudeteil werden und daher selbständige bewegliche Wirtschaftsgüter bleiben, für welche eine getrennte Spekulationsfrist anzuwenden ist (vgl. dazu zB Doralt/Mayr, EStG¹³, § 6 Tz 9; Hofstätter - Reichel, Die Einkommensteuer - Kommentar, § 6 allgemein Tz 3).

2) Kfz-Sachbezug:

Gemäß [§ 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988](#) sind Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn).

Gemäß [§ 15 Abs. 1 EStG 1988](#) liegen Einnahmen vor, wenn dem Steuerpflichtigen Geld oder geldwerte Vorteile im Rahmen der Einkunftsarten des § 2 Abs. 3 Z 4 bis 7 zufließen. Geldwerte Vorteile (Wohnung, Heizung, Beleuchtung, Kleidung, Kost, Waren, Überlassung von Kraftfahrzeugen zur Privatnutzung und sonstige Sachbezüge) sind mit den üblichen Mittelpreisen des Verbrauchsortes anzusetzen ([§ 15 Abs. 2 EStG 1988](#)). Die üblichen Mittelpreise des Verbrauchsortes sind jene Beträge, die Steuerpflichtige hätten aufwenden müssen, um sich die geldwerten Güter am Verbrauchsort im freien Verkehr zu beschaffen. Hierbei ist es belanglos, ob die geldwerten Vorteile auch nahen Angehörigen der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit beziehenden Steuerpflichtigen gewährt werden, weil der Grund der Zuwendung dieser Vorteile ausschließlich in den bestehenden Dienstverhältnissen der Steuerpflichtigen liegt (vgl. VwGH 19.9.1995, [91/14/0240](#)).

§ 4 Abs. 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die bundeseinheitliche Bewertung bestimmter Sachbezüge ab 2002, BGBl. II Nr. 416/2001 idF BGBl. II Nr. 467/2004 (gültig ab 1. Jänner 2005), führt dazu aus, dass, wenn für den Arbeitnehmer die Möglichkeit besteht, ein arbeitgebereigenes Kraftfahrzeug für nicht beruflich veranlasste Fahrten einschließlich Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu benützen, ein Sachbezug von 1,5% der tatsächlichen Anschaffungskosten des Kraftfahrzeuges (einschließlich Umsatzsteuer und Normverbrauchsabgabe), maximal 600,00 € monatlich, anzusetzen ist. Die Anschaffungskosten umfassen auch Kosten für Sonderausstattungen.

§ 4 Abs. 2 dieser Verordnung bestimmt, dass, wenn die monatliche Fahrtstrecke für Fahrten im Sinne des Abs. 1 im Jahr *nachweislich* nicht mehr als 500 km beträgt, ein Sachbezug im halben Betrag (0,75% der tatsächlichen Anschaffungskosten, maximal 300,00 € monatlich) anzusetzen ist. Unterschiedliche Fahrtstrecken in den einzelnen Lohnzahlungszeiträumen sind unbeachtlich.

Hat ein Dienstnehmer den Vorteil der unentgeltlichen Nutzung mehrerer Kfz für Privatfahrten, ist ein Sachbezugswert für jedes einzelne Fahrzeug anzusetzen (vgl. Sailer/Bernold/Mertens, Die Lohnsteuer in Frage und Antwort, Ausgabe 2008, Seite 120).

Im gegenständlichen Fall steht die Tatsache der privaten Nutzung des seit 9. Oktober 2006 neu zugelassenen Pkws (MByx) der obgenannten liechtensteinischen Anstalt durch die Gattin des Bw. für monatliche Fahrtstrecken über 500 km außer Streit. Unstrittig ist (nunmehr) auch, dass ein Sachbezug und damit ein lohnsteuerlich erheblicher Vorteil von monatlich 555,00 € bzw. ein solcher im Berufungsjahr 2006 für drei Monate (Oktober bis Dezember) anzusetzen ist. Im vorliegenden Fall ist strittig, ob dieser Sachbezug für die private Nutzung des MBxx, wie der Bw. meint, dem Lohn seiner Gattin oder, wie von Seiten des Finanzamtes vertreten

wird, dem des Bw. selbst hinzuzurechnen bzw. ob dieser im Berufungsjahr 2007 für fünf oder 12 Monate anzusetzen ist.

Nach [§ 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. Der Grundsatz der freien Beweiswürdigung bedeutet, dass alle Beweismittel grundsätzlich gleichwertig sind und es keine Beweisregeln (keine gesetzliche Rangordnung, keine formalen Regeln) gibt. Ausschlaggebend ist der innere Wahrheitsgehalt der Ergebnisse der Beweisaufnahmen. Nach ständiger Rechtsprechung genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (vgl. Ritz, BAO³, § 167 Tzen 6 ff).

Der Bw. als Verwaltungsrat mit Einzelzeichnungsrecht und Geschäftsführer der obgenannten Anstalt hat trotz entsprechender Vorhaltung des Finanzamtes (den Feststellungen des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung kommt - wie der VwGH mehrfach betont hat - Vorhaltungswirkung zu) keine *zeitnahen* schriftlichen Unterlagen (zB Vereinbarungen betreffend die Benützung des gegenständlichen Firmenfahrzeuges durch die Ehegattin, Abmachungen hinsichtlich ein geändertes Aufgabengebiet bzw. ein verändertes Arbeitsstundenausmaß, etc) zur Verfügung gestellt, aus welchen die behauptete Überlassung des gegenständlichen Firmen-Kfz an seine Ehegattin für Privatfahrten als Lohnbezug einer Überprüfung unterzogen hätte werden können.

Mit Begleitschreiben vom 9. Dezember 2010 hat die steuerliche Vertretung des Bw. ein Schreiben der R AG vom 28. Oktober 2010 vorgelegt, worin bestätigt wird, dass die Ehegattin des Bw. den Beschäftigungsgrad bzw. die Arbeitszeit ab dem Jahr 2006 auf 12 Stunden pro Woche erhöht habe. Weiters wird ausgeführt, dass vereinbart worden sei, dass anstatt den Monatslohn zu erhöhen, die Ehegattin ein Fahrzeug der Fa. T Anstalt uneingeschränkt benutzen dürfe, und diese Vereinbarung bis auf Widerruf gelte.

Nach Ansicht des Berufungssenates ist es nicht glaubwürdig und auch nicht üblich, dass einer geringfügig beschäftigten, kaufmännischen Angestellten, die, wie in der oben zitierten Bestätigung vorgebracht, im Ausmaß von 12 Wochenstunden im Büro ihre Tätigkeit (Fakturierungen, diverse Bankgeschäfte, Buchhaltungsvorarbeiten) zu verrichten hat, ein Firmenauto auf Basis Sachbezug für private Fahrten zur Verfügung gestellt wird. Seitens des Bw. wurde auch nicht glaubhaft vorgebracht, dass im konkreten Fall besondere Umstände vorgelegen wären, die eine Zurverfügungstellung eines Firmenfahrzeuges an die teilzeitbeschäftigte Ehegattin rechtfertigen würden. Es war gegenständlich jedenfalls davon auszugehen, dass einer

teilzeitbeschäftigten Arbeitskraft, deren Gatte nicht Verwaltungsrat und Geschäftsführer im selben Unternehmen ist, kein Dienstfahrzeug (einzig) für Privatfahrten zur Verfügung gestellt worden wäre, zumal sich auch der Tätigkeitsbereich bzw. das Aufgabengebiet der Ehegattin im fraglichen Zeitraum nicht nachweislich gravierend geändert hatte. Außerdem war auch zu berücksichtigen, dass der Ehegattin des Bw. von Seiten der liechtensteinischen Anstalt gerade in Anbetracht der behaupteten Vereinbarung, anstatt einer Erhöhung des Monatslohnes einen Firmen-Pkw für private Fahrten zur Verfügung zu stellen, - wie ihre vorgelegten Lohnausweise belegen - kein entsprechender Sachbezug hinzugerechnet wurde und auch von Seiten der Ehegattin kein Sachbezug erklärt wurde; der Lohn der Ehegattin blieb in den Jahren 2004 bis 2008 der Höhe nach immer gleich (jeweils ein Bruttogrundgehalt von 4.800,00 sFr). Insofern ist damit auch mit dem Berufungsvorbringen, wonach der Sachbezug ein Teilentgelt des von der Ehegattin erhaltenen Gesamtentgeltes darstelle, nichts gewonnen. Die obgenannte Bestätigung vom 28. Oktober 2010, die im Übrigen auch in Widerspruch zum Berufungsvorbringen des Bw., seine Ehegattin fahre ab Juni 2007 mit einem privat in Österreich zugelassenen Pkw, steht, war als eine reine Gefälligkeitsbestätigung zu beurteilen und konnte mit der Vorlage dieser erst im Zuge des Berufungsverfahrens erstellten Bestätigung allein die behauptete Vorgehensweise nicht unter Beweis gestellt werden.

Angesichts dieser Überlegungen ist die Zurverfügungstellung des gegenständlichen Firmenautos an die geringfügig beschäftigte Ehegattin nach Ansicht des Berufungssenates einzig *im Dienstverhältnis des Bw.* als leitendem Mitarbeiter der liechtensteinischen Anstalt bzw. im Naheverhältnis der Ehegatten, jedenfalls aber *nicht* im Dienstverhältnis der Ehegattin zu ihrer liechtensteinischen Arbeitgeberin begründet. Bei dieser Sachlage ist es auch nicht als rechtswidrig zu erkennen, wenn das Finanzamt ua. auch davon ausgegangen ist, dass der Ansatz eines Sachbezuges bei der Ehegattin der im Wirtschaftsleben geübten Praxis nicht standhält. Dem Bw. als leitendem Mitarbeiter war folgedessen der Vorteil der unentgeltlichen Nutzung zweier Kfz für Privatfahrten zuzurechnen und waren daher bei ihm zwei Sachbezugswerte anzusetzen.

Im Hinblick auf die Frage, ob der Sachbezug für die private Nutzung des MBxx im Berufungsjahr 2007 für fünf oder 12 Monate anzusetzen ist, ist zu sagen, dass entgegen dem Vorbringen des Bw., wonach seine Ehegattin ab Juni 2007 mit einem privat in Österreich zugelassenen Pkw fahre, Erhebungen des Finanzamtes (EKIS-SIS-Abfragen) ergeben haben, dass weder auf den Bw. noch auf seine Gattin im Jahr 2007 ein Pkw im Inland zugelassen war und daher von einer ganzjährigen Privatnutzung des in Rede stehenden Firmenfahrzeuges (MByy) auszugehen war; im Übrigen hat der Bw. vor Beginn der mündlichen Berufungsverhandlung auch erklärt, dass seiner Ehegattin der Firmen-Pkw bis einschließlich 2010 zur Verfügung ge-

standen ist (vgl. dazu die Niederschrift über den Verlauf der mündlichen Berufungsverhandlung).

Das diesbezügliche Berufungsbegehren war daher dem Grunde nach als unbegründet abzuweisen; der Höhe nach war dem Berufungsbegehren im Umfang der Berufungsvorentscheidungen teilweise statt zu geben (Ansatz eines monatlichen Hinzurechnungsbetrages betreffend Sachbezug hinsichtlich der Überlassung des in Rede stehenden Geschäftsfahrzeuges an die Gattin von 555,00 € für Oktober bis Dezember 2006 bzw. für Jänner bis Dezember 2007).

Gesamthaft war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 2. März 2011