



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., W, Plz. F, Str., vom 2. März 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch vom 29. Jänner 2007 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2003 bis 2005 sowie Festsetzung von Anspruchszinsen für die Jahre 2003 und 2005 nach der am 20. November 2009 in 6800 Feldkirch, Schillerstraße 2, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Beim Berufungswerber fand eine Buch- und Betriebsprüfung betreffend die Jahre 2003 bis 2005 statt. Dabei stellte die Betriebsprüferin ua. Folgendes fest (vgl. den Punkt "*Steuerliche Feststellungen*" und die Ausführungen zu Tz 1 "*PKW Aufwand*", Tz 2 "*Privatanteil PKW*", Tz 5 "*Buchwert abgegangene Anlagen*" und Tz 11 "*Gehaltsaufwand der Gattin*" des Betriebsprüfungsberichtes vom 25. Jänner 2007):

- 1) Im Jahr 2004 seien die Anschaffungskosten für den Renault Espace (24.934,99 €, Baujahr: 2004), die Anschaffungskosten des nicht zum Betriebsvermögen gehörenden Toyota Yaris (13.000,00 €) und die Betriebskosten für den Toyota Yaris (3.534,75 €) Ungerechtfertigter Weise als laufender Aufwand berücksichtigt worden (vgl. Tz 1 des Betriebsprüfungsberichtes).
- 2) Im Streitzeitraum sei ein Privatanteil PKW in Höhe von 10 % angesetzt worden. Mit dem

Fahrzeug seien jährlich durchschnittlich 23.000 km zurückgelegt worden. Ein Privatanteil in Höhe von 20 % erscheine angemessen. Ein Privatanteil in Höhe von 20 % würde 4.600 privat gefahrenen Kilometern entsprechen (vgl. Tz 2 des Betriebsprüfungsberichtes).

3) Der Restbuchwert des Renault Espace (Baujahr: 2001) sei im Jahr 2003 und im Jahr 2004 jeweils mit 18.599,70 € als Aufwand geltend gemacht worden. Da dieses Kfz unfallbedingt im Jahr 2003 aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden sei, könne der Aufwand für das Jahr 2004 nicht mehr berücksichtigt werden (vgl. Tz 5 des Betriebsprüfungsberichtes).

4) Der Gehaltsaufwand der Gattin H des Berufungswerbers halte einem Fremdvergleich nicht stand. Es erfolge daher eine Anpassung an den Gehalt der langjährig Angestellten M R (vgl. Tz 11 des Betriebsprüfungsberichtes).

Das Finanzamt Feldkirch schloss sich diesen Feststellungen der Betriebsprüfung an, nahm die Verfahren betreffend die Veranlagung des Berufungswerbers zur Einkommensteuer für die Jahre 2003 und 2004 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf und erließ entsprechende Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2003 und 2004 (datiert jeweils mit 29. Jänner 2007). Weiters veranlagte das Finanzamt den Berufungswerber zur Einkommensteuer für das Jahr 2005 unter Zugrundelegung der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung (vgl. den Einkommensteuerbescheid 2005 vom 29. Jänner 2007). Mit gleichem Datum (29. Jänner 2007) wurden außerdem Bescheide über die Festsetzung von Anspruchszinsen für die Jahre 2003 und 2005 erlassen.

Mit Berufungen vom 2. März 2007 wandte sich der Berufungswerber gegen diese Einkommensteuerbescheide 2003 bis 2005 und Anspruchszinsenbescheide 2003 und 2005 vom 29. Jänner 2007 und führte dazu Folgendes aus:

Die angefochtenen Bescheide enthielten keine Begründung. Gemäß § 93 Abs. 3 Iit. a BAO habe der Bescheid eine Begründung zu enthalten, wenn ihm ein Anbringen zugrunde liege, dem nicht vollinhaltlich Rechnung getragen werde, oder wenn er von Amts wegen erlassen werde. Die Begründung eines Bescheides habe Klarheit über die zum Bescheid führenden tatsächlichen Annahmen der Behörde und ihre rechtlichen Erwägungen zu schaffen. Die Begründung solle die wesentlichen Erwägungen, die zum Bescheid führten, wiedergeben und solcherart das Ergebnis des Verfahrens und die hiezu führenden Gedankengänge nachvollziehbar und nachkontrollierbar darlegen. Die Begründung müsse erkennen lassen, welchen Sachverhalt die Behörde ihrer Entscheidung zugrunde gelegt habe und aus welchen Erwägungen sie zur Ansicht gelangt sei, dass dieser Sachverhalt vorliege und dieser dem Tatbestand der in Betracht kommenden Norm entspreche oder nicht entspreche. Es genüge somit nicht die Feststellung, dass ein bestimmter Sachverhalt angenommen worden sei, sondern es müsse gesagt werden, aus welchen bestimmten Gründen gerade dieser Sachverhalt als maß-

gebend erachtet worden sei. Dabei müsse erkennbar sein, dass die Ausgangsgrundlagen des gedanklichen Verfahrens in einem einwandfreien Verfahren gewonnen sowie welche Schlüsse und welche Gedankenfolgen mit welchem Ergebnis hieraus gezogen worden seien. Aus der Begründung müsse zudem hervorgehen, ob die gezogenen Schlüsse den Gesetzen folgerichtigen Denkens entsprechen würden. In der Begründung müsse also auch angegeben werden, welche Beweismittel herangezogen worden seien, welche Erwägungen maßgebend gewesen seien, ein Beweismittel dem anderen vorzuziehen und welche Auswertungen mit welchen Ergebnissen die Würdigung des Beweismittels ergeben hätten. Zu den widersprechenden Beweisergebnissen müsse die Behörde im Einzelnen Stellung nehmen und schlüssig darlegen, was sie veranlasst habe, den Beweiswert und inneren Wahrheitsgehalt des einen Beweisergebnisses höher einzuschätzen als den des anderen und welche Schlüsse aus dem als maßgebend erachteten Beweisergebnis gezogen worden seien. Die Behörde könne zwar Beweisanträge, die ihr unerheblich erschienen, ablehnen, in der Begründung sei aber auch hiezu Stellung zu nehmen und es seien die Erwägungen darzulegen, die zur Annahme der Unerheblichkeit des angebotenen bzw. nicht aufgegriffenen Beweismittels führten. Dies gelte auch für konkrete Einwände, die eine Partei gegen die Vollständigkeit oder Richtigkeit des Ermittlungsergebnisses (etwa im Zuge des Parteiengehörhs) erhoben habe. Die Behörde habe jedenfalls die Erwägungen, die sie veranlassten, aufgrund eigener Ermittlungen und Ermittlungsergebnisse Tatsachen als erwiesen anzunehmen und die gegenteiligen Behauptungen als bedeutungslos, unerheblich oder unzutreffend zu erachten, klar darzulegen. Diesen Erfordernissen einer Bescheidbegründung würden die angefochtenen Bescheide nicht genügen. Die erhobenen Beweise seien nicht angeführt worden. Die widersprechenden Beweisergebnisse (seine schriftlichen Stellungnahmen) seien nicht einmal erwähnt worden. Zu den darin enthaltenen - im Widerspruch zu der Behördenansicht stehenden - Darlegungen sei überhaupt keine Stellung bezogen worden.

Der Gehalt seiner Gattin H sei um mehr als 50 % gekürzt worden; dies mit dem Hinweis auf einen zu keiner Zeit durchgeführten Fremdvergleich. Der Verweis auf den Kollektivvertrag für Tirol sei mangels Vorliegen eines Kollektivvertrages für Vorarlberg sachfremd. Letzten Endes handele es sich um eine unüberprüfbare und willkürliche Annahme. Mit seiner Argumentation in den von ihm übermittelten schriftlichen Stellungnahmen zu diesem Thema befasse sich der angefochtene Bescheid überhaupt nicht.

Das Gleiche treffe auch auf die Erhöhung des Privatanteils betreffend den PKW von 10 % auf 20% zu. Aus den Ausführungen des (Betriebsprüfungs-)Berichtes vom 25. Jänner 2007 könne erschlossen werden, dass das Gehalt seiner Gattin H im Ausmaß von 66.416,00 € auf das Gehalt von M R im Betrag von 27.300,00 € reduziert worden sei, sohin eine Differenz von 39.116,00 € als Betriebsausgabe nicht anerkannt worden sei.

Mit Schreiben vom Dezember 2006 habe er detailliert dargelegt, welche Tätigkeiten seine Gattin H seit November 1979 in der Kanzlei ausführe. Er habe auch darauf hingewiesen, dass diese eine abgeschlossene Berufsausbildung als Lehrerin mit Matura des Realgymnasiums Bludenz und der Lehrerbildungsanstalt in Feldkirch habe und neben den Buchhaltungs- und Organisationstätigkeiten sämtliche Urlaubs- und Krankheitsvertretungen der übrigen Mitarbeiter betreffend die allgemeinen Büroarbeiten verrichte, wozu auch fallweise Tätigkeiten abends und am Wochenende gehörten. Weiters habe er darauf hingewiesen, dass, obwohl seine Gattin H im Prüfungszeitraum mehrfach Überstunden, insbesondere abends und an Wochenenden, geleistet habe, solche nie verrechnet und auch nie bezahlt worden seien. Er habe weiters dargelegt, dass es weder ihm noch seiner Gattin um die steuerlich möglichst maximale Ausnützung von Gestaltungsmöglichkeiten gegangen sei, was daraus erkennbar sei, dass das Büro, in welchem sich die Kanzlei befinde, seit Beginn des Kanzleibetriebes zur Hälfte im Privateigentum seiner Gattin stehe und, obwohl die Kanzlei diese Büroräumlichkeiten ausschließlich nutze, keinerlei Entgelte für die Nutzung an die Gattin entrichtet würden. Wenn es ihm oder seiner Gattin um die optimale Ausnützung von Gestaltungsmöglichkeiten gegangen wäre, so würde bei Büroräumlichkeiten im Ausmaß von ca. 200 m² ein erhebliches Entgelt für die Nutzung des Hälfteanteils der Gattin vereinbart werden. Er habe überdies vorgebracht, dass unter Bedacht auf die Ausbildung, die Tätigkeit und das Alter seiner Frau das Entgelt jederzeit einem Fremdvergleich standhalte. Die von der Behörde bereits angesprochenen kollektivvertraglichen Regelungen für Wsangestellte in Tirol seien - nachdem ein solcher Kollektivvertrag in Vorarlberg überhaupt nicht existent sei - nicht anwendbar. Überdies sei M R 30 Jahre jünger als seine Ehegattin und habe weder die Ausbildung seiner Frau noch führe diese deren Tätigkeit aus. Sie führe (mangels der erforderlichen Kenntnisse) insbesondere keine buchhalterischen Arbeiten aus, welche ohne die Tätigkeit seiner Gattin an ein externes Büro vergeben werden müssten, was zu einem zusätzlichen steuermindernden Aufwand von mindestens 25.000,00 € jährlich - neben dem Gehalt für allgemeine Büroarbeiten - führen würde. Zudem sei M R nicht annähernd solange in der Kanzlei beschäftigt. M R sei weder von der Art der Tätigkeit noch von der Ausbildung und Qualifikation mit seiner Gattin H vergleichbar. Er habe darauf hingewiesen, dass auch eine "Familienfremde" unter den gleichen Bedingungen (Alter, Ausbildung, Tätigkeit, Dauer der Tätigkeit) mit Sicherheit das gleiche Entgelt erhalten und zudem noch die von seiner Frau nicht verrechneten Überstunden samt entsprechenden Zuschlägen erhalten würde. Auch habe er darauf hingewiesen, dass in den vorhergehenden Betriebsprüfungen diese Thematik jeweils angesprochen worden sei und nach entsprechenden Überprüfungen durch die Behörde das Gehalt seiner Gattin jeweils akzeptiert worden sei. Es sei auch in diesen Fällen kein Vergleich mit anderen "eigenen" Angestellten, die eine wesentlich unqualifiziertere Tätigkeit als seine Gattin ausübten, angestellt worden. All

diese Argumente und Darlegungen seinen mit Stillschweigen übergangen worden. Es gebe in Vorarlberg (auch in Feldkirch) mehrere Kanzleien, in welchen Sekretärinnen im vergleichbaren Alter und mit einer vergleichbaren Dienstzeit seiner Gattin tätig seien. Die Bezüge seiner Gattin hielten einem Fremdvergleich - falls die Behörde einen solchen tatsächlich anstelle, was bisher nicht der Fall gewesen sei - ohne weiteres stand.

Die diesbezüglich vorliegende Vorgehensweise der Finanzbehörde sei nicht nur unrichtig und unbegründet, sondern verstoße im Hinblick auf die Vorgangsweise bei den vorangegangenen Betriebsprüfungen auch gegen die vorerwähnte an die Behörde zu stellenden Anforderungen. Tatsächlich wurde seitens der Abgabenbehörde keinerlei Fremdvergleich angestellt. Würde ein solcher angestellt, so würde sich herausstellen, dass einer gleichaltrigen Kanzleikraft mit derselben Ausbildung, demselben Aufgabenbereich und derselben Dienstzeit im Land Vorarlberg identische, wenn nicht gar höhere, Gehälter bezahlt würden.

Der Privatanteil für Pkw sei wie in den vergangenen 20 Jahren mit 10 % angesetzt worden. Nunmehr sei ohne auf die gegenteiligen Ausführungen in der schriftlichen Stellungnahme auch nur einzugehen, der Privatanteil verdoppelt und mit 20 % angenommen worden. Auch hier habe er in seiner vorerwähnten Stellungnahme vom Dezember 2006 unter Vorlage seiner Aufzeichnungen der Jahre 2003, 2004 und 2005 dargelegt und seines Erachtens auch nachgewiesen, dass er täglich seine gesamte Freizeit mit sportlichen Aktivitäten verbringe und deshalb die von ihm mit 10 % angesetzte private Nutzung des Kraftfahrzeuges keineswegs zu gering angesetzt worden sei. Diese Umstände seien im Rahmen der beiden Vorprüfungen nach Überprüfung durch die Behörde jeweils akzeptiert worden. Auch hier sei seine Argumentation, ohne diese auch nur zu erwähnen, einfach übergangen worden. Es erweise sich die Festlegung des Privatanteils mit 20 % als willkürliche Annahme. Selbstverständlich würde er, wenn bei früheren Betriebsprüfungen die Führung eines Fahrtenbuches betreffend die Pkw-Nutzung verlangt worden wäre, ein solches Fahrtenbuch führen.

Nach seinem Dafürhalten gehe es nicht an, dass ohne Begründung und ohne Vorliegen von Umständen, die in überprüfbarer Weise geeignet seien, die Einschätzung der Behörde nachzuvollziehen, berechtigt geltend gemachte Betriebsausgaben negiert bzw. willkürlich gekürzt würden. Sowohl die Betriebsausgaben für Gehaltszahlungen an seine Gattin H als auch der mit 10 % angesetzte Privatanteil des Pkws seien in der in den Einkommensteuererklärungen geltend gemachten Höhe richtig.

Die sich aus seinem Schreiben vom "6. November 2006" ergebende Korrektur betreffend die Betriebskosten für den Pkw für das Jahr 2004 sowie die aufgrund dieser Korrektur am "6. November 2004" mit der Widmung "Einkommensteuer 2004" bezahlten 17.120,76 € seien völlig unerwähnt und nicht berücksichtigt worden. Der genannte Betrag sei auch in der Buchungsmitteilung Nr. 1/2 betreffend Einkommensteuer nicht als Gutschrift berücksichtigt wor-

den.

Mit Ausnahme des Betrages (Durchläufer) in Höhe von 35.704,46 € (2004) bzw. in Höhe von 33.030,70 € (2005), welche sowohl auf der Ausgaben- als auch auf der Einnahmenseite richtigerweise hätten berücksichtigt werden müssen, sowie des Betrages (Zinsaufwandes) von 732,62 € (2004) bzw. 388,89 € (2005) erweise sich der gegenüber der Steuererklärung festgestellte Erhöhungsbetrag als unrichtig und auch als unbegründet.

Der Buchwert abgegangener Anlagen sei nicht dem Einkommen (2004) hinzuzurechnen. Eine Begründung für diese Beurteilung liege nicht vor.

Die Anspruchszinsenbescheide würden dem gesamten Inhalt und Umfang nach angefochten. Die Bescheide enthielten keine Begründung. Überdies stützten sich die Bescheide darauf, dass die Einkommensteuer mit € 36.804,61 € (2003) bzw. mit 67.042,66 € (2005) festgesetzt worden sei. Nachdem auch diese Festsetzung der Einkommensteuer für die Jahre 2003 und 2005 mittels Berufung angefochten worden und unberechtigt sei, entbehre die Festsetzung von Anspruchszinsen für die Jahre 2003 und 2005 jeglicher Grundlage.

Mit Berufungsvorentscheidung betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2003 bis 2005 sowie Festsetzung von Anspruchszinsen für die Jahre 2003 und 2005 vom 9. Juni 2008 wies das Finanzamt die Berufungen als unbegründet ab. Auf die diesbezügliche Bescheidbegründung wird an dieser Stelle verwiesen.

Mit Schriftsatz vom 16. Juni 2008 stellte der Berufungswerber einen Antrag auf Vorlage der Berufungen an die Abgabenbehörde zweiter Instanz, womit die Berufungen wiederum als unerledigt galten.

In weiterer Folge wurde vom Unabhängigen Finanzsenat ein Vorhalteverfahren durchgeführt. Auf die Schreiben des Unabhängigen Finanzsenates vom 8. Jänner 2009 und vom 16. Februar 2009 und auf die Schreiben des Berufungswerbers vom 16. Februar 2009 und des Finanzamtes vom 23. März 2009 wird an dieser Stelle verwiesen.

In der am 20. November 2009 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung erläuterten die Parteien des zweitinstanzlichen Verfahrens ihre Standpunkte. Auf die Niederschrift über den Verlauf der mündlichen Berufungsverhandlung und auf die im Rahmen der mündlichen Berufungsverhandlung vorgelegten Schriftstücke (Schreiben des Berufungswerbers betreffend die Höhe der allenfalls rechtsgrundlos geleisteten Lohnsteuer, Schreiben des Finanzamtes betreffend die Ermittlungsergebnisse bei den vom Berufungswerber genannten Kanzleien, Aufzeichnungen über das Ausmaß der sportlichen Aktivitäten des Berufungswerbers für den Zeitraum Jänner 2003 bis Dezember 2003 und Oktober 2004 bis Dezember 2004) wird an dieser Stelle verwiesen.

Über die Berufungen wurde erwogen:

I) Einkommensteuer:

1) Fehlende Begründung:

Der Berufungswerber machte geltend, dass die angefochtenen (im wieder aufgenommenen Verfahren ergangenen) Einkommensteuerbescheide weder eine Begründung enthalten würden noch seien die erhobenen Beweise angeführt worden noch sei auf seine schriftlichen Stellungnahmen eingegangen worden.

Gemäß § 93 Abs. 3 lit. a BAO hat der Bescheid eine Begründung zu enthalten, wenn ihm ein Anbringen (§ 35 Abs. 1 oder 3) zugrunde liegt, dem nicht vollinhaltlich Rechnung getragen wird, oder wenn er von Amts wegen erlassen wird.

In der Begründung sind die Ergebnisse des Ermittlungsverfahrens (Sachverhaltsfeststellungen), die Beweiswürdigung und die hierfür maßgeblichen Erwägungen, die Beurteilung von Vorfragen, die für die Lösung der Hauptfrage, über die in dem durch den Bescheid abgeschlossenen Verfahren abzusprechen war, maßgeblichen rechtlichen Erwägungen, deretwegen der angesprochene Tatbestand als erfüllt erachtet wurde, und bei Ermessensentscheidungen die für die Ermessensübung maßgeblichen Umstände und Erwägungen zusammenzufassen (vgl. Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO³ § 93 Anm 15).

Erst die Begründung macht den Bescheid für den Abgabepflichtigen nachvollziehbar und kontrollierbar. Die Bescheidebegründung ist für einen effizienten Rechtsschutz des Abgabepflichtigen von grundlegender Bedeutung. Der Abgabepflichtige soll nicht rätseln müssen, warum ihm eine Abgabe vorgeschrieben wird (vgl. Ritz, BAO³, § 93 Tz 10).

Eine fehlende oder mangelhafte Begründung ist zwar eine Verletzung von Verfahrensvorschriften, führt aber *nicht* zum Verlust der Bescheideigenschaft (vgl. Ritz, BAO³, § 93 Tz 27). Ein Verweis auf den Betriebsprüfungsbericht *ist* als Begründung eines Bescheides durchaus *zulässig* (vgl. Ritz, BAO³, § 93 Tz 15).

Richtig ist, dass in den Einkommensteuerbescheiden 2003 und 2004 vom 29. Jänner 2007 (in hier zu interessierender Hinsicht) gar keine Begründung enthalten ist und dass im Einkommensteuerbescheid 2005 vom 29. Jänner 2007 lediglich auf die abgabenbehördliche Prüfung und die Niederschrift bzw. den Prüfungsbericht verwiesen wird. Denselben Verweis enthalten im Übrigen die gleichzeitig ergangenen (nicht angefochtenen) Bescheide zur Wiederaufnahme des jeweiligen Verfahrens. Die Begründung ist im gegenständlichen Fall in der Niederschrift bzw. im Prüfungsbericht enthalten. Den Ausführungen in den Schriftsätzen des Berufungswerbers ist zu entnehmen, dass dies vom Berufungswerber ohnehin erkannt wurde. Der

Berufungswerber war daher durch das Fehlen einer "eigenen" Begründung in den genannten Sachbescheiden nicht in der Verfolgung seiner Rechte beeinträchtigt. Überdies wurde auch in der Berufungsvorentscheidung vom 9. Juni 2008 auf die Niederschrift über die Schlussbesprechung und auf den Prüfungsbericht als Begründung der angefochtenen Bescheide verwiesen.

Soweit der Berufungswerber aber dennoch die Ansicht vertritt, dass die Begründung der angefochtenen Einkommensteuerbescheide 2003 bis 2005 vom 28. Jänner 2007 mangelhaft sei, so ist diesem Vorbringen entgegenzuhalten, dass allfällige Begründungsmängel in Bescheiden der Abgabenbehörde erster Instanz im Verfahren vor der Abgabenbehörde zweiter Instanz durch Nachholung der Begründung saniert werden können, weil die Rechtsmittelentscheidung an die Stelle des erstinstanzlichen Bescheides tritt (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, § 93, Seite 973).

2) Gehalt Gattin H:

Bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen ist die Frage zu prüfen, ob die Zahlungen betrieblich veranlasst sind (§ 4 Abs. 4 EStG 1988) oder ob sie sich (dem Grunde und der Höhe nach) nur aus dem Naheverhältnis ergeben und daher als freiwillige Zuwendung (§ 20 Abs. 1 Z 4 EStG 1988) zu qualifizieren sind. Dabei ist zu untersuchen, ob die Steuerpflichtigen durch eine Art "Splitting" ihre Steuerbemessungsgrundlage dadurch zu vermeiden versuchen, dass sie nahen Angehörigen Teile ihres Einkommens zukommen lassen, wobei diese mit dem Zufluss in der Regel entweder gar keiner oder einer niedrigeren Progression unterliegen. Hintergrund ist das Fehlen des zwischen fremden Vertragspartnern üblicherweise bestehenden Interessensgegensatzes, der aus dem Bestreben der jeweiligen Vorteilsmaximierung resultiert, und der dazu führt, dass steuerliche Folgen abweichend von den tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten herbeigeführt werden. Daher müssen eindeutige Vereinbarungen vorliegen, die eine klare Abgrenzung zwischen Einkommenserzielung und -verwendung zulassen. Nahe Angehörige sind generell in einer Nahebeziehung stehende Personen. Bei ihnen werden wegen des Fehlens von Interessensgegensätzen besondere Anforderungen an die steuerliche Beachtlichkeit von Vereinbarungen gestellt. Zum Kreis der Angehörigen zählt ua. der Ehegatte bzw. die Ehegattin.

Es müssen eindeutige Vereinbarungen vorliegen, die eine klare Abgrenzung zwischen Einkommenserzielung und -verwendung zulassen, wobei entsprechende Zweifel an der steuerlichen Tragfähigkeit zu Lasten des die Betriebsausgaben begehrenden Steuerpflichtigen gehen. Verträge zwischen nahen Angehörigen werden daher - selbst bei zivilrechtlicher Gültigkeit - für den Bereich des Steuerrechts nur dann anerkannt, wenn sie

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

Die Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen (vgl. Doralt/Renner, EStG⁸, § 2 Tz 158, 159, 160, und die dort zitierten Literaturverweise und Judikate des Verwaltungsgerichtshofes).

Ausreichende Publizität ist an sich keine Besonderheit für Familienverträge, sondern allgemein für die steuerliche Anerkennung von Verträgen erforderlich. Schriftform des Vertrags ist zwar nicht unbedingt erforderlich; es kommt ihr aber im Rahmen der Beweiswürdigung besondere Bedeutung zu. Liegt keine schriftliche Vereinbarung vor, so müssen zumindest die wesentlichen Vertragsbestandteile mit genügender Deutlichkeit fixiert sein.

Das geforderte Kriterium des klaren, eindeutigen und zweifelsfreien Inhaltes bedeutet nicht, dass bei zweifelhaftem Vertragsinhalt der behaupteten Vereinbarung die Anerkennung generell zu versagen ist, doch gilt die allgemeine Beweisregel, dass bei unklaren Rechtsgestaltungen der sich auf sie Berufende zu ihrer Aufklärung besonders beizutragen hat und diese zu Lasten des Steuerpflichtigen gehen (vgl. Doralt/Renner, EStG⁸, § 2 Tz 161, 163, und die dort zitierten Literaturverweise und Judikate des Verwaltungsgerichtshofes).

Zur dritten Voraussetzung, dass Verträge zwischen nahen Angehörigen dann anerkannt werden, wenn sie zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (Fremdvergleich), ist Folgendes zu sagen:

Maßgeblich ist die "im allgemeinen Wirtschaftsleben geübte Praxis". Es ist zu hinterfragen, ob der Vereinbarung ein angemessener Leistungsaustausch oder das Naheverhältnis zugrunde liegt; im zweiten Fall ist die Ernsthaftigkeit der Leistungsbeziehung zweifelhaft. Es ist ein Vergleich mit dem üblichen Verhalten einander fremd gegenüber stehenden Personen bei vergleichbaren Leistungsbeziehungen anzustellen (vgl. Doralt/Renner, EStG⁸, § 2 Tz 165, und die dort zitierten Judikate des Verwaltungsgerichtshofes).

Die Angemessenheit des Entgelts ist keine Voraussetzung für die Anerkennung der Vereinbarung dem Grunde nach. Auch der Verwaltungsgerichtshof setzt die Angemessenheit des Entgelts tatsächlich nicht voraus, auch wenn er regelmäßig den Fremdvergleich für die Anerkennung des Vertrages heranzieht. Bei einem unangemessenen Entgelt ist zu unterscheiden:

- Wird ein Entgelt bezahlt, obwohl keine oder keine nennenswerten Leistungen erbracht werden, ist ein bezahltes Leistungsentgelt nicht abzugsfähig; es liegt ein Scheingeschäft vor.
- Bei einem überhöhten Entgelt hat - bei Erfüllen der übrigen Kriterien - eine Kürzung des unangemessenen Teils zu erfolgen, der als Scheingeschäft zu betrachten ist (verdeckte Schenkung; allenfalls Unterhaltszahlung, insoweit schenkungsteuerfrei). Die Angemessenheit kann

sich zB an gesetzlich vorgegebenen Entgelten oder Kollektivvertragslöhnen orientieren; eine Toleranzgrenze kann berücksichtigt werden.

- Ein zu niedriges Entgelt ist grundsätzlich anzuerkennen, es sei denn, es ist so niedrig, dass es keinen Gegenleistungscharakter mehr hat (taschengeldähnlich). Eine Korrektur dahingehend, dass Entgelte in fremdüblicher Höhe fingiert werden, hat nicht zu erfolgen (vgl. vgl. Doralt/Renner, EStG⁸, § 2 Tz 167/5, und die dort zitierten Literaturverweise und Judikate des Verwaltungsgerichtshofes).

Im gegenständlichen Fall vertrat das Finanzamt die Ansicht, dass die Vereinbarung zwischen dem Berufungswerber und seiner Gattin H zwar dem Grunde nach steuerlich anzuerkennen sei, dass aber in den Streitjahren überhöhte Lohnzahlungen an die Gattin erfolgt seien und deshalb der Gehaltsaufwand (Lohnkosten) in den Streitjahren zu reduzieren sei.

Im Berufungsfall hat die Betriebsprüferin bzw. das Finanzamt den Lohnaufwand der Gattin H (geb. am xxxx) in der Weise ermittelt, als es einen innerbetrieblichen Vergleich mit der seit 8. Mai 1992 in der Wskanzlei des Berufungswerbers beschäftigten Angestellten M R (geb. am xxx) angestellt hat und sich außerdem an dem kollektivvertraglich geregelten Bruttolohn für Ws-Angestellte (vgl. den Kollektivvertrag für Tirol mangels Vorliegen eines Kollektivvertrages für Vorarlberg) orientiert hat.

Laut den Erhebungen des Finanzamtes hat Frau M R (unter Zugrundelegung einer Vollzeitbeschäftigung) einen Bruttolohn (inkl. Sonderzahlungen) in Höhe von **27.300,00 €** (2003), **28.140,00 €** (2004) bzw. **5.179,00 €** erzielt (im Jahr 2005 war sie nur in den Monaten Jänner und Februar voll beschäftigt und in den Monaten November und Dezember geringfügig beschäftigt). Die Höhe des in Tirol kollektivvertraglich geregelten Bruttolohn hat das Finanzamt mit monatlich 2.200,00 € ($2.200,00 \text{ €} \times 14 = 30.800,00 \text{ €}$ jährlich) ermittelt [vgl. den diesbezüglich Kollektivvertrag (gültig ab 1. Jänner 2006), § 10 Entgelt, Berufsgruppe III].

Es hat sohin unter Annahme einer Vollzeitbeschäftigung den **Bruttolohn** der Gattin H (inkl. Sonderzahlungen) in Höhe von **33.208,00 €** (2003), **34.202,00 €** (2004) und **18.988,50 €** (2005; die Gattin des Berufungswerbers war im Jahr 2005 bis 30. Juni beschäftigt) angesetzt.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates kann dem Finanzamt nicht entgegengetreten werden, wenn es die Entlohnung der Gattin des Berufungswerbers mit der Entlohnung der sonstigen Angestellten in der Kanzlei des Berufungswerbers verglichen hat und hiebei zu dem Ergebnis gelangt ist, dass die Lohnzahlungen an die Gattin des Berufungswerbers überhöht seien und dass diese, hätte es sich bei ihr nicht um die Gattin des Berufungswerbers, sondern um eine zum Berufungswerber fremde Dienstnehmerin gehandelt, für ihre Tätigkeit nicht in

dem selben Ausmaß entlohnt worden wäre. Wenn das Finanzamt die Entlohnung der Gattin H ungefähr mit einem um 22 % höheren Betrag im Verhältnis zur Entlohnung der Mitarbeiterin M R angesetzt hat, so hat es damit jedenfalls sowohl die Unterschiede in der Tätigkeit und auch den altersbedingten Unterschied in ausreichendem Ausmaß berücksichtigt.

Zum Vorbringen in diesem Zusammenhang, dass seine Gattin H über "*eine abgeschlossene Berufsausbildung als Lehrerin mit Matura des Realgymnasiums in Bludenz und der Lehrerbildungsanstalt in Feldkirch*" verfüge und dass seine Angestellte M R nicht dieselbe Ausbildung wie seine Gattin habe (vgl. Schreiben des Berufungswerbers vom 3. Dezember 2006 und Berufungsschriftsatz vom 2. März 2007), ist zu sagen, dass das Finanzamt richtig davon ausging, dass ein W in sonst vergleichbarer Situation, der nicht mit einer als Lehrerin ausgebildeten Person verheiratet ist, keine als Lehrerin ausgebildete Person angestellt hätte, sondern eine den Tätigkeiten in einer Wskanzlei entsprechend qualifizierte Person beschäftigt hätte. Die Angestellte M R ist gemessen an der Ausbildung der Gattin H, verfügt die Gattin H doch über eine berufsfremde und nicht einschlägige Ausbildung, für die Tätigkeit in einer Wskanzlei somit als nicht bedeutend weniger qualifiziert anzusehen als die Gattin des Berufungswerbers.

Zum weiteren Vorbringen (vgl. Berufungsschriftsatz vom 2. März 2007 und Schreiben des Berufungswerbers vom 16. Februar 2009), dass bei der "X" eine seit vielen Jahren tätige Kanzleileiterin, Frau S, beschäftigt gewesen sei, deren Tätigkeit und Einkommen mit der bzw. mit dem seiner Gattin vergleichbar sei und dass auch die Kanzleien "Ä, XÄ, ÄX", seit vielen Jahren Kanzleileiterinnen beschäftigten, welche ein vergleichbares Einkommen hätten, ist Folgendes zu sagen:

Das Finanzamt hat auf Ersuchen des Unabhängigen Finanzsenates (vgl. Schreiben vom 16. Februar 2009) die Jahresbruttogehälter von den bei den vom Berufungswerber genannten Kanzleien beschäftigten ältesten Angestellten (es ist an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit anzunehmen, dass die jeweils älteste Angestellte auch die Tätigkeit einer Kanzleileiterin ausübt bzw. ausgeübt hat) erhoben. Dabei hat das Finanzamt Folgendes festgestellt:

| Angestellte/Kanzlei | Jahr | Jahresbruttolohn in € |
|----------------------------|-------------|------------------------------|
| <i>A (geb.: 1952)/X</i> | <i>2003</i> | <i>36.011,00</i> |
| | <i>2004</i> | <i>36.132,00</i> |
| | <i>2005</i> | <i>35.364,00</i> |
| <i>B (geb.: 1964)/Ä</i> | <i>2003</i> | <i>27.470,38</i> |
| | <i>2004</i> | <i>27.470,38</i> |
| | <i>2005</i> | <i>27.470,38</i> |
| <i>C (geb.: 1953)/XÄ</i> | <i>2003</i> | <i>33.572,00</i> |
| | <i>2004</i> | <i>34.354,74</i> |
| | <i>2005</i> | <i>35.213,64</i> |
| <i>D (geb.: 1955)/ÄX</i> | <i>2003</i> | <i>39.270,00</i> |
| | <i>2004</i> | <i>40.068,00</i> |
| | <i>2005</i> | <i>40.880,00</i> |

Für einen Vergleich erscheinen dem Unabhängigen Finanzsenat die Angestellte A in der Kanzlei X und die Angestellte C in der Kanzlei XÄ am besten geeignet, da diese vom Alter her mit dem Alter der Gattin des Berufungswerbers am ehesten kombinieren. Die Vergleichskanzlei X und XÄ eignen sich auch deshalb für einen Vergleich, da die Vergleichskanzleien in den Jahren 2003 bis 2005 ähnlich viele Angestellte beschäftigt hatten wie der Berufungswerber in seiner Kanzlei beschäftigt hat und die Umsätze ähnlich hoch gewesen sind wie die Umsätze der Kanzlei des Berufungswerbers:

| Kanzlei | Jahr | steuerbarer Umsatz in € |
|----------------|-------------|--------------------------------|
| <i>X</i> | <i>2003</i> | <i>372.466,00</i> |
| | <i>2004</i> | <i>361.216,00</i> |
| | <i>2005</i> | <i>376.447,00</i> |
| <i>XÄ</i> | <i>2003</i> | <i>371.955,00</i> |
| | <i>2004</i> | <i>326.471,00</i> |
| | <i>2005</i> | <i>326.753,00</i> |

Verglichen mit den Jahresbruttolöhnen der Angestellten A und C lagen die Jahresbruttolöhne der Gattin H in Höhe von 66.416,00 € (2003), 68.404,00 € (2004) und 70.112,00 € (2005 hochgerechnet auf ein Jahresgehalt) um 84 % und 97 % (2003), um 89 % und 99 % (2004) und um 98 % und 99 % (2005) **über** den vom Finanzamt ermittelten Vergleichslöhnen der Angestellten A und C.

Vergleicht man nun die steuerbaren Umsätze der Vergleichskanzleien mit den steuerbaren Umsätzen der Kanzlei des Berufungswerbers (in der Folge kurz: Be) in Höhe von 277.602,00 € (2003), 352.833,00 € (2004) und 370.023,00 € (2005), ergibt sich folgendes Bild:

Umsatz X (2003) 372.466,00 €

Umsatz Be (2003) 277.602,00 € (um 25 % weniger Umsatz als X)

Umsatz X (2004) 361.216,00 €

Umsatz Be (2004) 352.833,00 € (um 2 % weniger Umsatz als X)

Umsatz X (2005) 376.447,00 €

Umsatz Be (2005) 370.023,00 € (um 2 % weniger Umsatz als X)

Umsatz XÄ (2003) 371.955,00 €

Umsatz Be (2003) 277.602,00 € (um 25 % weniger Umsatz als XÄ)

Umsatz XÄ (2004) 326.471,00 €

Umsatz Be (2004) 352.833,00 € (um 8 % mehr Umsatz als XÄ)

Umsatz XÄ (2005) 326.753,00 €

Umsatz Be (2005) 370.023,00 € (um 13 % mehr Umsatz als XÄ)

Die Umsatzsituation der einzelnen Jahre umgelegt auf die Höhe der vom Finanzamt ermittelten Bruttolöhne zeigt Folgendes:

*Lohn X (2003) 36.011,00 € - 25 % (9.002,75 €) = **27.008,25 €***

*vom FA angesetzter Bruttolohn (2003) **33.208,00 €***

*Lohn X (2004) 36.132,00 € - 2 % (722,64 €) = **35.409,36 €***

*vom FA angesetzter Bruttolohn (2004) **34.202,00 €***

*Lohn X (2005) 35.364,00 € - 2 % (707,28 €) = **34.656,72 €***

*vom FA angesetzter Bruttolohn (2005) 18.988,50 € (hochgerechnet auf 1 Jahr = **35.056,00 €**)*

*Lohn XÄ (2003) 33.572,00 € - 25 % (8.393,24 €) = **25.178,76 €***

*vom FA angesetzter Bruttolohn (2003) **33.208,00 €***

*Lohn XÄ (2004) 34.354,74 € + 8 % (2.748,37 €) = **37.103,11 €***

*vom FA angesetzter Bruttolohn (2004) **34.202,00 €***

*Lohn XÄ (2005) 35.213,64 € + 13 % (4.577,77 €) = **39.791,41 €***

*vom FA angesetzter Bruttolohn (2005) 18.988,50 € (hochgerechnet auf 1 Jahr) = **35.056,00 €***

*Lohn Angestellte A (2003 - 2005): **97.074,33 €***

*Lohn H Z lt. FA (2003 - 2005): **102.466,00 €***

Lohn Angestellte C (2003 - 2005): 102.073,28 €

Lohn H Z lt. FA (2003 - 2005): 102.466,00 €

Angesichts der obigen Vergleichszahlen kann nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates nicht gesagt werden, dass der Lohnansatz des Finanzamtes verfehlt wäre.

Im Übrigen kann sich der Berufungswerber nicht als beschwert erachten, wenn das Finanzamt den Lohnaufwand betreffend seine Gattin "lediglich" gekürzt hat und nicht gänzlich den Abzug des Lohnaufwandes als Betriebsausgaben verwehrt hat, zumal erstens unstrittig weder ein schriftlicher Dienstvertrag vorliegt noch die wesentlichen Vertragsbestandteile mit genügender Deutlichkeit fixiert worden sind [es fehlen Angaben über den Leistungsort, über die Bemessung des Stundenlohnes, über die tägliche bzw. monatliche Arbeitszeit (Normalarbeitszeit), über die Dauer des Dienstverhältnisses (befristet/unbefristet), über die Auflösung des Dienstverhältnisses bzw. über Kündigungsmöglichkeiten, über den Urlaubsanspruch und Verbrauchsregelung, etc; es fehlt sohin bereits eine nach außen erkennbare, klare und nachvollziehbare Regelung der Leistungsverpflichtung und weitere wesentliche Regelungen eines Dienstvertrages], zweitens keinerlei Arbeitszeitaufzeichnungen vorgelegt worden sind, die Rückschlüsse auf das Ausmaß der Beschäftigung zugelassen hätten [der Berufungswerber hat den Ausführungen des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung und in der mündlichen Berufungsverhandlung (vgl. dazu die Ausführungen in der Niederschrift über die Berufungsverhandlung vom 20. November 2009), dass der Umfang der von der Gattin H geleisteten Tätigkeiten (Erfassung der monatlichen Buchungen, Lohnverrechnung, Erstattung der Umsatzsteuervoranmeldungen) lediglich einen Zeitaufwand von höchstens vier Stunden pro Monat bedingt habe, da der gesamte Belegumfang (Eingangs- und Ausgangsrechnungen, Bankbelege, Zahlungsbelege) nur einen einzigen Ordner pro Jahr umfasst habe, jedenfalls nichts Wesentliches entgegengehalten] und drittens es zwischen Fremden absolut unüblich ist, im Zusammenhang mit Dienstleistungen, die im wesentlichen Bürodienste betreffen, Überstunden finanziell überhaupt nicht zu vergüten (vgl. das diesbezügliche Vorbringen des Berufungswerbers, dass seine Gattin zusätzlich zu ihrer Vollbeschäftigung noch Überstunden an Abenden und Wochenenden geleistet habe, die nicht vergütet worden seien).

3) Privatanteil Pkw:

Gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind. Gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften die für den Haushalt des Steuerpflichtigen aufgewendeten Beträge nicht abgezogen werden. Das Verhältnis der privaten zur betrieblichen Nutzung ist an Hand der gefahrenen Kilometer zu ermitteln und vom Steuerpflichtigen nachzuweisen (zB durch ein Fahr-

tenbuch) oder zumindest glaubhaft zu machen; ansonsten erfolgt eine Schätzung (vgl. Doralt, EStG⁴, § 4 Tz 330, Stichwort "*Kraftfahrzeugkosten*").

Zu den Ausführungen des Berufungswerbers im Schriftsatz vom 3. Dezember 2006, im Berufungsschriftsatz vom 2. März 2007 und im Schreiben vom 16. Februar 2009, dass er seine Freizeit täglich mit Sportausübungen verbringe, dass er seit 1980 jährlich zwischen 9.000 km und 12.000 km mit dem AO fahre, dass er, wenn das Wetter das Af nicht zulasse, den Laufsport ausübe, dass er seine Urlaube als Ru in Spanien und Italien verbracht habe, dass er für die Anfahrt nach Spanien und Italien nicht seinen eigenen Pkw verwendet habe, sondern ein von der Gruppe angemietetes Transportfahrzeug verwenden worden sei und dass verschiedene Personen die Ausführungen betreffend die sportlichen Aktivitäten bezeugen könnten, und zu der in der mündlichen Berufungsverhandlung vorgelegten Aufstellung über seine im Zeitraum Jänner 2003 bis Dezember 2003 und Oktober 2004 bis Dezember 2004 durchgeführten sportlichen Aktivitäten ist zu sagen, dass der Unabhängige Finanzsenat den Ausführungen des Berufungswerbers betreffend seine sportlichen Aktivitäten Glauben schenkt, weshalb es sich auch erübrigt, die vom Berufungswerber als Zeugen vorgeschlagenen Personen zu vernehmen (weitere ist nicht anzunehmen, dass diese Personen weitergehende Angaben zu den privaten Fahrten des Beschwerdeführers mit dem Pkw machen hätten können; im Übrigen hat der Berufungswerber auch nicht aufgezeigt, dass die genannten Personen solche weitergehenden Angaben machen hätten können). Das große sportliche Engagement des Berufungswerbers führt aber nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates nicht zwingend zur Annahme, dass der Pkw des Berufungswerbers auch tatsächlich nur zu 10 % privat genutzt worden ist (bei der anlässlich der Betriebsprüfung festgestellten Jahreskilometerleistung von rund 23.000 km wären dies 2.300 privat gefahrene Kilometer).

Die Schätzung der Privatnutzung des Pkw mit 20 % durch das Finanzamt (dies sind bei einer Jahreskilometerleistung von rund 23.000 km 4.600 privat gefahrene Kilometer) stößt auf keine Bedenken und zwar aufgrund folgender Überlegungen:

Nach der Rechtssprechung des Verwaltungsgerichtshofes liegt ein mit 25% angenommener Privatanteil jährlich gemessen am Maßstab der allgemeinen Lebenserfahrung an der *unteren Grenze* des Vertretbaren (vgl. VwGH 7.6.2005, 2001/14/0187).

Allein die Strecken vom Wohnort zur Kanzlei und retour zur Mittagszeit [2.250,00 km (4,5 km x 2 = 9 km x 250 Arbeitstage)]; dabei handelt es sich nicht um betrieblich veranlasste Fahrten; vgl. dazu VwGH 30.5.2001, 95/13/0292; die Gattin verfügte über ein eigenes Auto, mit welchem sie Akten von der Kanzlei nach Hause transportieren konnte, wenn Sie am Nachmittag nicht in der Kanzlei gearbeitet hat; vgl. dazu das Berufungsvorbringen des Berufungswerbers, dass seine Gattin jeden Vormittag und ca. drei Mal am Nachmittag in der Kanz-

lei gearbeitet habe und in der restlichen Zeit von zu Hause aus gearbeitet habe], vom Wohnort zum C A [832 km (8 km x 2 x 52 Wochen) und am Wochenende von seinem Wohnhaus in G ins J um mit dem Hund spazieren zu gehen [624 km (3 km x 2 x 2 x 52 Wochen))] umfassen insgesamt schon 3.706 km (vgl. das diesbezügliche Vorbringen des Berufungswerbers in der mündlichen Berufungsverhandlung, dass er mit dem Pkw die Strecke Wohnung - Kanzlei und retour nicht nur in der Früh bzw. am Abend, sondern auch um die Mittagszeit zurückgelegt habe, dass er einmal in der Woche mit dem Pkw zum Einkaufen nach A (C) gefahren und am Wochenende mit dem Pkw mit dem Hund ins J zum Spazieren gefahren sei).

Anhand der im Akt befindlichen Kontoblätter "*7270 Betriebskosten PKW*" für die Jahre 2004 und 2005 ist ersichtlich, dass auch an Samstagen, Sonntagen und Feiertagen (zB 2004: 3.1., 25.1., 15.2., 28.2., 6.3., 2.5., 22.5., 10.6., 30.7., 4.9., 18.9., 1.11., 24.12.) Benzin getankt worden ist, woraus zu schließen ist, dass die Tankstellen entweder zu Beginn oder im Anschluss an private Fahrten aufgesucht worden sind, denn gänzlich auszuschließen ist, dass es sich hierbei nur um Fahrten vom Wohnort zur Tankstelle und zurück gehandelt hat, um an Arbeitstagen ein voll getanktes Auto zur Verfügung zu haben, denn in unmittelbarer Nähe zur Kanzlei befinden sich zahlreiche Möglichkeiten (zB Shell Tankstelle in 800 m Entfernung zur Kanzlei des Berufungswerbers), um zu Beginn oder im Anschluss an betriebliche Fahrten zu tanken.

Weiters konnte anhand des genannten Kontoblattes "*7270 Betriebskosten PKW*" für das Jahr 2004 und der im Rahmen der mündlichen Berufungsverhandlung übergebenen Aufstellung der im Zeitraum von Oktober 2004 bis Dezember 2004 durchgeführten sportlichen Aktivitäten des Berufungswerbers festgestellt werden, dass der Berufungswerber - entgegen seiner Behauptung, dass er im Zusammenhang mit seiner sportlichen Betätigung seinen eigenen Pkw nicht verwende - am 28. Oktober 2004 mit seinem Pkw (vgl. die Tankrechnung vom 28. Oktober 2004 und die Mautgebühr vom 28. Oktober 2004) ins Grenzgebiet zwischen Kärnten und Steiermark (konkret: D; der Name D bezeichnet eine Ortschaft, einen Alpenpass und eine Landschaft in den Gurktaler Alpen) gefahren ist. Sohin konnten zB allein schon für das Jahr 2004, einschließlich der mit dem Routenplaner ViaMichelin für die Strecke Wohnort nach D (Ort) und zurück ermittelten Entfernung (970 km), 4.676 privat gefahrene Kilometer ermittelt werden.

Unter Berücksichtigung der oben genannten Umstände und der weiteren Umstände, dass die Ehegattin des Berufungswerbers über einen eigenen Pkw verfügt hat und die im Haushalt des Berufungswerbers lebende Tochter U keinen Führerschein besessen hat, kann dem Finanzamt nicht entgegengetreten werden, wenn es für die Jahre 2003 bis 2005 einen Privatanteil in Höhe von 20 % geschätzt hat.

Da der Berufungswerber in den Streitjahren ein Fahrtenbuch über die betrieblich und privat gefahrenen Fahrtstrecken nicht geführt hat und auch keine sonstigen Nachweise vorgelegt hat (die Darlegung seiner sportlichen Aktivitäten im Zeitraum Jänner 2003 bis Dezember 2003 und Oktober 2004 bis Dezember 2004 ist nicht als sonstiger Nachweis der betrieblichen bzw. privaten Kilometerleistung zu werten, sondern stellt allenfalls eine Grundlage für eine Schätzung dar), war die Behörde im Sinne des § 184 Abs. 1 BAO verpflichtet, einen Privatanteil durch Schätzung zu ermitteln. Wer zu einer Schätzung Anlass gibt muss aber die mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen (vgl. VwGH 28.5.1997, 94/13/0032).

3) Buchwert abgegangener Anlagen (Renault Espace, Baujahr 2001):

Der Berufungswerber stellte diesen Punkt im Rahmen der mündlichen Berufungsverhandlung außer Streit (vgl. dazu die Niederschrift über die mündliche Berufungsverhandlung vom 20. November 2009).

4) Verrechnung:

Mit Schreiben vom 6. Juni 2006 (wohl eher: 6. November 2006; vgl. dazu den diesbezüglichen Überweisungsbeleg) erstattete der Berufungswerber Selbstanzeige im Sinne des § 29 FinStrG. Er führte in diesem Schreiben aus, dass er in der Einkommensteuererklärung 2004 zu hohe Kfz-Kosten als Betriebsausgaben geltend gemacht habe. Unter Zugrundelegung des für das Jahr 2004 vorgeschriebenen und bezahlten Betrages in Höhe von 2.427,90 € errechne sich eine Einkommensteuerrestschuld für das Jahr 2004 in Höhe von 17.120,76 €. Auf dem diesbezüglichen Überweisungsbeleg ist der Betrag in Höhe von 17.120,76 €, die Steuernummer und der Vermerk "E 01 - 12 / 2004 Nachzahlung" ersichtlich. Laut Kontoabfrage wurde dieser Betrag in Höhe von 17.120,76 € vom Finanzamt am 15. November 2006 als Einkommensteuervorauszahlungen für den Zeitraum Jänner bis Dezember 2005 gebucht.

Eine Selbstanzeige führt nach § 29 Abs. 2 FinStrG ua. nur dann zur Straffreiheit, wenn die betreffenden Beträge den Abgabenvorschriften entsprechend entrichtet werden. Wird ein Betrag in entsprechender Höhe eingezahlt, aber mangels Verrechnungsweisung auf andere Abgabenschuldigkeiten verrechnet, sodass die entsprechende Abgabe nicht entrichtet bleibt, so führt dies zum Verlust der Straffreiheit. Auch bei einer Selbstanzeige kommen die Verrechnungsweisungsrechte des § 214 Abs. 4 lit. a und b BAO in Betracht. Wird in den Fällen einer Selbstanzeige die Abgabe vor ihrer Festsetzung unter Inanspruchnahme des Weisungsrechtes entrichtet, so ist der Betrag zunächst in Verwahrung zu nehmen und anlässlich der Festsetzung gezielt auf das Abgabenkonto umzubuchen (vgl. Ritz, BAO³, § 214 Tz 11)

Zum Vorbringen des Berufungswerbers, dass die sich aus seinem Schreiben vom "6. November 2006" ergebende Korrektur betreffend die Betriebskosten für den Pkw für das

Jahr 2004 sowie die aufgrund dieser Korrektur am "6. November 2004" mit der Widmung Einkommensteuer 2004 bezahlten 17.120,76 € völlig unerwähnt und nicht berücksichtigt worden seien, ist zu sagen, dass ungeachtet des Umstandes, ob das Finanzamt nun den Betrag in Höhe von 17.120,76 € mangels eindeutiger Verrechnungsweisung oder irrtümlich als Einkommensteuervorauszahlungen für den Zeitraum Jänner bis Dezember 2005 gebucht hat und somit nicht der Verrechnungsweisung des Berufungswerbers gefolgt ist, Fragen zur Richtigkeit einer Verbuchung bzw. Fragen, ob und inwieweit eine Zahlungsverpflichtung durch Erfüllung eines bestimmten Tilgungstatbestandes erloschen ist, nicht im gegenständlichen Verfahren dem Abgabefestsetzungsverfahren zu klären sind. Die Frage der Rechtmäßigkeit von Buchungen ist bzw. wäre auf Antrag des Abgabepflichtigen im Abrechnungsbescheidverfahren (§ 216 BAO) zu klären.

5) Treu und Glauben:

Dem Einwand des Berufungswerbers, dass anlässlich der in den Jahren 1994 und 2000 stattgefundenen Betriebsprüfungen die Höhe der Gehaltszahlungen an seine Gattin H und die Höhe des Privatanteiles Pkw von 10 % seitens des Prüfers angesprochen worden und nach einer Überprüfung jeweils akzeptiert worden seien und dass er ein Fahrtenbuch geführt hätte, wenn seitens des Prüfers ein Hinweis erfolgt wäre, dass er ein Fahrtenbuch führen müsse, ist Folgendes entgegenzuhalten:

Unter dem Grundsatz von Treu und Glauben versteht man, dass jeder, der am Rechtsleben teilnimmt, zu seinem Wort und zu seinem Verhalten zu stehen hat und sich nicht ohne triftigen Grund in Widerspruch zu dem setzen darf, was er früher vertreten hat und worauf andere vertraut haben.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes schützt der Grundsatz von Treu und Glauben nicht ganz allgemein das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer allenfalls auch unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung für die Vergangenheit; die Behörde ist vielmehr verpflichtet, von einer als gesetzwidrig erkannten Verwaltungsübung abzugehen. Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes müssten besondere Umstände vorliegen, die ein Abgehen von der bisherigen Rechtsauffassung durch die Finanzverwaltung unbillig erscheinen lassen, wie dies zB der Fall sein kann, wenn ein Abgabepflichtiger von der Abgabenbehörde ausdrücklich zu einer bestimmten Vorgangsweise aufgefordert wird und sich nachträglich die Unrichtigkeit dieser Vorgangsweise herausstellt.

Der Umstand, dass eine abgabenbehördliche Prüfung eine bestimmte Vorgangsweise des Abgabepflichtigen unbeanstandet gelassen hat, hindert die Behörde nicht, diese Vorgangsweise für spätere Zeiträume als rechtswidrig zu beurteilen (vgl. Ritz, BAO³, § 114 Tz 9, und die dort zitierten Judikate des Verwaltungsgerichtshofes).

Aus dem Verhalten der Behörde anlässlich der Betriebsprüfungen in den Jahren 1992 und 2000, nämlich dem Aufgreifen und dem anschließenden Fallenlassen und Nichtbeanstanden der gegenständlich strittigen Punkte (Gehaltszahlungen an die Gattin und Privatanteil Pkw), kann keinesfalls geschlossen werden, dass der Berufungswerber von Seiten der Betriebsprüfung die Rechtsauskunft erhalten hat bzw. dass er von der Betriebsprüfung ausdrücklich aufgefordert wurde, künftig den Gehalt an die Ehegattin weiter in einem überhöhten Ausmaß auszusahlen und den Privatanteil Pkw weiter in Höhe von 10 % zu belassen. Im Übrigen behauptet der Berufungswerber auch nicht, dass er eine solche Rechtsauskunft erhalten habe. Auch wenn ein bestimmter Sachverhalt jahrelang zu keiner Beanstandung geführt hat, liegt weder ein Verstoß gegen Treu und Glauben noch ein Ermessensmissbrauch vor, wenn diese Sachverhalte erst viel später anlässlich einer Überprüfung zum Anlass einer Wiederaufnahme herangezogen werden. Eine Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben liegt auch dann nicht vor, wenn der Abgabepflichtige durch vorangegangene abgabenbehördliche Prüfungen in seiner Rechtsmeinung bestärkt zu Dispositionen veranlasst wird, die in wieder aufgenommenen Verfahren von ihm nicht mehr beseitigt werden können (vgl. VwGH 16.11.1993, 90/14/0179).

Wenn im Rahmen der dem gegenständlichen Verfahren zugrunde liegenden Betriebsprüfung die Gehaltszahlungen an die Gattin des Berufungswerbers als überhöht und der Privatanteil Pkw in Höhe von 10 % als zu gering angesehen worden sind bzw. ist und das Finanzamt aufgrund dieser Feststellungen Wiederaufnahmen der Verfahren bzw. entsprechende Sachbescheide verfügt hat, so liegt - wie aus dem Vorgesagten klar wird - eine Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben nicht vor.

II) Anspruchszinsen:

Eingangs ist festzuhalten, dass rein automationsunterstützt (von der Bundesrechenzentrum GmbH) ergangenen Anspruchszinsenbescheiden jedenfalls Bescheidqualität zukommt (vgl. VwGH 14.12.2006, 2005/14/0014 bis 2005/14/0017; RdW 2007/277).

Gemäß § 205 Abs. 1 BAO idF des BGBl. I Nr. 84/2002 sind Differenzbeträge an Einkommen- und Körperschaftsteuer, die sich aus den Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen, nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzt gewesenen Abgabe ergeben, für den Zeitraum ab 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruches folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieser Bescheide zu verzinsen.

Gemäß Abs. 2 leg. cit. betragen die Anspruchszinsen pro Jahr 2 % über dem Basiszinssatz

und sind für einen Zeitraum von höchstens 42 Monate festzusetzen. Anspruchszinsen, die den Betrag von 50,00 € nicht erreichen, sind nicht festzusetzen.

Anspruchszinsenbescheide sind an die Höhe der im Bescheidspruch des Einkommen- oder Körperschaftsteuerbescheides ausgewiesenen Nachforderung oder Gutschrift gebunden. Aufgrund dieser Bindung ist der Zinsenbescheid aber nicht (mit Aussicht auf Erfolg) mit der Begründung anfechtbar, der maßgebende Stammabgabenbescheid sei inhaltlich rechtswidrig. Erweist sich der Stammabgabenbescheid nachträglich als rechtswidrig und wird er entsprechend abgeändert (oder aufgehoben), so wird diesem Umstand mit einem an den Abänderungsbescheid (Aufhebungsbescheid) gebundenen Zinsenbescheid Rechnung getragen. Es ergeht ein weiterer Zinsenbescheid; es erfolgt daher keine Abänderung des ursprünglichen Zinsenbescheides (vgl. Ritz, BAO³, § 205 Tz 32 ff).

Die Festsetzung der gegenständlichen Anspruchszinsen gemäß § 205 BAO erfolgte nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates zu Recht, da die Einkommensteuerbescheide 2003 und 2005 vom 29. Jänner 2007 zinsenrelevante Nachforderungen zur Folge hatten. Der dem jeweiligen angefochtenen Anspruchszinsenbescheid zu Grunde gelegte Nachforderungsbetrag (2003: 23.786,37 €; 2005: 62.929,18 €) wurde im Spruch des jeweiligen obgenannten Einkommensteuerbescheid festgesetzt. An diesen Betrag ist das Finanzamt bei der Berechnung der Anspruchszinsen gebunden (zur konkreten Berechnung der Anspruchszinsen siehe die angefochtenen Bescheide). Da sich das gegenständliche Berufungsvorbringen inhaltlich ausschließlich gegen die Einkommensteuerbescheide 2003 und 2005 wendet, war dieser Einwand aber entsprechend den obigen Ausführungen nicht geeignet, die Rechtmäßigkeit der in Rede stehenden Festsetzung von Anspruchszinsen in Frage zu stellen.

Insgesamt war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 27. November 2009