



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

---

Außenstelle Wien  
Senat 1

GZ. RV/0188-W/08

## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch PWB Wirtschaftspr. u. Stb. GmbH, Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungskanzlei, 2345 Brunn am Gebirge, Wolfholzgasse 1, vom 11. Mai 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 12., 13. und 14. Bezirk und Purkersdorf vom 2. April 2007 betreffend Einkommensteuer für den Zeitraum 2002 bis 2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

## Entscheidungsgründe

Der Bw. ist Arzt und brachte zu Prüfungsbeginn eine Selbstanzeige gem. § 29 FinStrG betreffend Prämienzahlungen an die Ehegattin in den Jahren 2003 und 2004 ein.

Im Rahmen der abgabenbehördlichen Prüfung (BP) für die Jahre 2002 bis 2004 wurden weiters folgende das Berufungsverfahren betreffende Feststellungen getroffen:

1. Kfz-Aufwand betreffend MercedesB ab 8/2004

a) Reparaturaufwand

Betreffend ein zweites Kfz, ebenso zugelassen auf den Bw, jedoch ausschließlich von der Ehegattin genutzt, wurden im Jahre 2004 5 Reparaturaufwendungen i.H.v. € 1.965,51 geltend gemacht. Die für dieses Kfz anfallenden Leasingbeträge auf dem Kto. 7255 wären im Rahmen des Jahresabschlusses als privat veranlasst ausgeschieden worden und daher von der BP die "offensichtlich vergessenen" (90%) Reparaturaufwendungen abzüglich des bereits ausgeschiedenen Privatanteils von 10% (€ 1.768,96) ebenso ausgeschieden worden.

b) Leasing MercedesB

Der Leasingvertrag betreffend den MercedesA sei im Juli 2004 abgelaufen und ab August 2004 Leasingraten für den (neuen) MercedesB als Betriebsaufwand geltend gemacht worden.

Dem Bw. wären diesbezüglich schriftliche Fragen gestellt und wie folgt (in 2 Teilen) beantwortet worden:

**„Frage Prüfer:** Hinsichtlich des geltend gemachten Aufwandes für ein Leasingfahrzeug (MercedesB) für die als Ordinationshilfe angestellte Gattin:  
Es stellt sich auch für die Zeit nach dem Prüfungszeitraum die Frage, wofür sie dieses KFZ benötigt?

**Antwort 1 Stb:** Das Kfz wird u.a. für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zur Verfügung gestellt!

**Frage Prüfer:** Laut Aufstellung der betrieblich gefahrenen Kilometer von Dr.M. erledigt er sämtliche Fahrten für die Ordination mit seinem Kfz.

**Antwort 2 Stb:** In der Aufstellung von Herr Dr.M. wurden lediglich die von ihm gefahrenen Kilometer angeführt, womit allerdings nicht feststeht, dass damit alle betrieblich notwendigen Fahrten ausgeführt wurden.

Es werden sämtliche Wege welche die Steuerberatungskanzlei betreffen (Überbringung der laufenden Buchhaltung etc) sowie z.B. div. Erledigungen wie die Anschaffung von Büromaterial etc. ebenfalls zum Teil von FrauM. erledigt.

**Frage Prüfer:** Falls die Gattin doch die eine oder andere Fahrt mit dem MercedesB für organisatorische Erledigungen durchgeführt hat, stellt sich die Frage wieso sie nicht den Pkw ihres Gatten verwendet hat oder ein Taxi genommen hat?  
Bitte um Erläuterung wieso der MercedesB betrieblich notwendig wäre.

Seitens der BP wird diesbezüglich auf Fremdvergleiche hingewiesen.  
Laut Wissensstand der BP ist eine zweite Ordinationshilfe angestellt?  
Darf diese den CLK mitbenützen oder wird ihr ein anderer Pkw zur Verfügung gestellt?

**Antwort 1 Stb:** Siehe Lohnkonto 2005 - wie bereits bei Besprechung am 12.12.2006 mitgeteilt, wurde ab dem Kalenderjahr 2005 ein Sachbezug für die private Nutzung des MercedesB bei FrauM. berücksichtigt (der Sachverhalt wurde erst zum Zeitpunkt der Erstellung der Einnahmen-Ausgabenrechnung zum 31.12.2004 bekannt).

**Antwort 2 Stb:** Das Kfz wurde vom Zeitpunkt der Anschaffung nur von FrauM. benutzt. Eine schriftliche Darstellung der Fahrten ist im Nachhinein nicht möglich, ein Sachbezug seit 03/2005 wurde berücksichtigt."

Die BP schied den geltend gemachten Aufwand als private Lebensführung aus, da außer den Fahrten zwischen der Wohnung und Arbeitsstätte keine sonstigen Fahrten für die Ordination nachgewiesen bzw. glaubhaft gemacht hätten werden können. Die Behauptung, dass sämtliche Wege, welche die Steuerberatungskanzlei betreffen von der Ehegattin erledigt würden, erscheine nicht plausibel, auch deshalb, da die Buchhaltung offensichtlich nicht laufend sondern Monate im Nachhinein gebucht worden wäre (Sachbezug ab 3/2005).

Vielmehr stehe das private Umfeld bezüglich "aktive Golfspieler" bzw. die repräsentative Komponente im Vordergrund. Lt. BP seien somit diese Aufwendungen nicht abzugsfähig und daher nicht anerkannt worden (€ 2.589,64).

## 2. Miete (Privat)Ordination P.

Weiters wurden am Konto Mietaufwand Mietzahlungen 5/2002-2004 betreffend eine Ordination als praktischer Arzt in P.,Adr. geltend gemacht.

Dieses Grundstück hätte sich im Prüfungszeitraum im Eigentum der Eltern des Bw. befunden. Nach Angaben der Steuerberatung wäre das obere Geschoß (eine eigene parifizierte Wohneinheit), welches sich im Eigentum der Mutter des Bw. (FrauM.E.) befindet, von diesem als Ordination bezüglich praktischer Arzt genutzt worden. Ein Hausplan wäre nach mehrmaliger Aufforderung letztlich am Tag der Schlussbesprechung vorgelegt worden. Im Zuge der Betriebsbesichtigung der gynäkologischen Ordination des Bw. in P.d. wurde dem Prüfer mitgeteilt, dass diese Ordination in P. bereits mit März 2006 aus wirtschaftlichen Gründen geschlossen worden wäre.

Für die Nutzung des Obergeschosses sei „angeblich“ Miete an die Mutter des Bw. in bar bezahlt worden. Als Belege für die Mietenzahlungen an die Mutter wären in den Unterlagen des Bw. jedoch lediglich selbst angefertigte Hilfsbelege vorgefunden worden.

Am Bankkonto sei die Abhebung dieses Betrages als Privatentnahmen vorkontiert worden. In den Belegen für 2004 hätten sich weiters auch Überweisungen an die Ehegattin des Bw. in der Höhe des Mietenbetrages befunden. Diese Miete wären, nach Angaben der Steuerberatung, dann von der Ehegattin an die Mutter als Mietenzahlung weitergegeben worden.

Im Zuge mehrerer Besprechungen wäre die Steuerberatung aufgefordert worden, sämtliche Belege oder Beweise vorzulegen, die die Existenz einer Privatordination an der angegebenen Adresse untermauern würde.

Im Rahmen mehrerer Besprechungen bzw. schriftlicher Vorhaltsbeantwortungen wurden folgende Belege bzw. "Beweise" vorgelegt (von der BP wie folgt festgehalten):

- a) Mietvertrag** (vorgelegt am 22.11.2006)
- b) Bestätigung der ÄK vom 04.12.2006** (vorgelegt am 12.12.2006, nochmals am 27.3.2007 = Schlussbesprechung)
- c) Kopie der ÄK Zeitung "xy" Nr. xx/yy** (vorgelegt am 27.3.2007)
- d) Plankopie der P.,Adr. sowie Planbeschreibung für Zu- und Umbauten** datiert vom 10.08.2006 (vorgelegt am 27.3.2007)
- e) AfA Verzeichnis aus 1999, Konto 150, Ordinationsablöse Dr.G. 1996** (vorgelegt am 27.3.2007)
- f) 3 Bestätigungen von FrauM.E. für den Erhalt von Mietenzahlungen** (vorgelegt am 12.12.2006) und
- g) Konto 4050** (= Honorare 0%) für 2002-2004 mit markierten Beträgen, die die Einnahmen aus der Ordination P. darstellen sollen, sowie Kopien des Bankkontos mit Eingängen am Konto (vorgelegt am 12.12.2006)

#### **ad a) Mietvertrag**

Der BP wurde ein Schriftstück - als Mietvertrag bezeichnet - vorgelegt. Darin wäre FrauM.E. als Vermieterin und der Bw. als Mieter bezeichnet worden. Dieser "Mietvertrag" sei weder datiert noch unterschrieben, auch nicht dem FA für Gebühren und Verkehrssteuern angezeigt worden.

Somit sei er rechtlich ohne Bedeutung und ohne Beweiskraft.

#### **b) Bestätigung der ÄK (ÄZ)**

Als Beweis der Existenz der Ordination P. wäre von der Steuerberatung ein Schreiben der ÄZ, datiert vom 04.12.2006, vorgelegt worden, in dem bestätigt würde, dass der Bw. „in der Zeit vom 1.6.2002 bis 30.9.2006 als niedergelassener „Arzt für Allgemeinmedizin“ in P.,Adr., in der Ärzteliste geführt worden wäre“.

Dazu stellt die BP fest:

Es würde ein Schreiben des Bw. vom 29.05.2002 an die ÄZ existieren, dass der Bw. „**ab 01.Juni 2002 eine zweite Ordination in P.,Adr., als Arzt für Allgemeinmedizin eröffnen werde**“.

Der Prüfer führte am **15.11.2006** eine Betriebsbesichtigung in den Räumlichkeiten der gynäkologischen Ordination in P.D.Adr. durch.

Auf die Frage hinsichtlich der Ordination in P.,Adr. gab der Bw. an, dass diese **seit März**

---

**2006** nicht mehr bestehen würde.

Laut Schreiben des Bw., datiert mit September 2006 an die ÄZ, wäre die Ordination in P. mit 1.10.2006 abgemeldet worden. Der Eingangsstempel der ÄZ weise den **16.11.2006** aus, somit den Tag nach der Betriebsbesichtigung in P.d..

Dazu wäre der zuständige Sachbearbeiter der ÄZ befragt worden, woraus sich folgendes ergibt:

Die Bestätigung der ÄZ basiere auf den beiden Schreiben des Bw., wonach ein Schreiben, dass er eine Ordination eröffnen werde und ein weiteres über die Beendigung dieser Ordination an die ÄK gerichtet worden wäre. Seitens der ÄK würde nicht überprüft, ob der Arzt an der angegebenen Adresse tatsächlich eine Ordination eröffnet und tätig geworden wäre.

Zudem würde es sich im gegenständlichen Fall um eine Zweitordination für Privatpatienten (neben der bestehenden Ordination in P.d. -Gynäkologe) und nicht um eine Kassenpraxis handeln.

Hinsichtlich der Beiträge eines Arztes, die an die ÄK zu entrichten wären, sei vom Sachbearbeiter der ÄK festgehalten worden, dass mit den Beiträgen als Gynäkologe die Beitragspflicht erfüllt und durch die Meldung der Eröffnung einer Privatordination keine weiteren Kosten entstehen würden.

Auf Grund dieses Sachverhaltes würde somit die Bestätigung der ÄK keinen Beweis über die tatsächliche Existenz der Privatordination darstellen, weil damit nur die Aufnahme in die Ärzteliste und nicht die Eröffnung bzw. Existenz einer Ordination bestätigt würde.

#### **ad c) Kopie der NÖ-Ärztekammer Zeitung "xy " Nr. xx/yy**

Die Anzeige unter der Rubrik "Niederlegung Zweitordination" lautet wörtlich: "Dr.M.X, Facharzt für Frauenheilkunde und Geburtshilfe, P. (30.09.2006)".

Diesem Text sei somit nicht zu entnehmen, an welcher genauen Adresse in P. eine Zweitordination geschlossen (niedergelegt) worden ist.

Ebenso sei nicht ersichtlich, dass es sich um eine Privatordination als praktischer Arzt gehandelt haben soll.

Damit würde die Anzeige nur auf den Schriftstücken des Bw. an die ÄK basieren und hätte somit dieser "Beweis" keine Beweiskraft.

#### **ad d) Plankopie P.,Adr.**

Von Seiten der Steuerberaterin wäre der angeforderte Plan über die P.,Adr. erst im Zuge der Schlussbesprechung vorgelegt worden.

Darin seien Räume im Obergeschoß markiert, die als Ordination gedient haben sollen.

Gleichzeitig wäre auch eine Baubeschreibung datiert vom 10.8.2006 vorgelegt und darin der

---

geplante Umbau in der P.,Adr. festgehalten worden.

Die Umbauarbeiten hätten nach Angaben der Steuerberaterin bereits vor geraumer Zeit begonnen.

Dem vorgelegten Plan komme daher keine Beweiskraft zu, da auch eine Besichtigung der Örtlichkeiten nicht mehr möglich sei und die Ordination bereits im März 2006 (Angabe Bw. bei Betriebsbesichtigung in P.d.) beendet und/bzw. Umbauarbeiten im Gange seien.

#### **ad e) Anlagenverzeichnis**

Aus dem vorgelegten Anlagenverzeichnis betreffend das Jahr 1999, "Konto 150 Ordinationsablöse", sei lediglich der Kauf der Ordination von Dr.G. (Adresse P.d. ) aus dem Jahr 1996 um den Betrag von 2,5 Millionen ATS ersichtlich.

Lt. Aktenlage würden keine Anlagenverzeichnisse für 2002 oder Folgejahre existieren, woraus der Zugang von Wirtschaftsgütern für 2002 (das angebliche Eröffnungsjahr der Ordination in P.) für eine Ordination in P. ersichtlich wäre.

Diesbezüglich sei von der Steuerberaterin die Auskunft gegeben worden, dass die Einrichtung der Ordination in P. aus den Möbeln des seinerzeitigen Ordinationskaufes Dr.G. aus dem Jahr 1996 gestammt hätten.

Diese Möbel wären lt. Angaben der Steuerberaterin nach der Aufgabe dieser Ordination Ende 1996 jahrelang im Keller des Hauses der Mutter in P. gelagert und ab 6/2002 damit die Ordination in P. ausgestattet worden.

Nach Beendigung der Ordination in der P.,Adr. mit Ende 9/2006 wären diese Möbel weggeworfen worden.

Dazu sei lt. BP anzumerken, dass als Grund der Aufgabe der vom Bw. gekauften Ordination Dr.G. nicht nur der Kundenstockschaud (Dr.G. hat seine Patienten entgegen den Vereinbarungen "mitgenommen"), sondern die Ordination auch schimmelig und daher gesundheitsgefährdend gewesen wäre.

Ein diesbezüglicher Prozess wäre vom Bw. angestrengt worden und sei aktenkundig, jedoch ohne Erfolg für den Bw. gewesen.

Auch wären lt. Aussage der Steuerberaterin diese Möbel beim Kauf im Jahre 1996 bereits zwanzig Jahre alt gewesen.

Um welche Möbel es sich gehandelt hat, hätte zudem nicht angegeben werden können, sondern wäre lediglich der Auszug des Anlagenverzeichnisses aus 1999 vorgelegt worden, aus dem der Kaufpreis der Ordination Dr.G. (2,5 Mio. ATS) ersichtlich sei (Kauf in Bausch und Bogen).

Lt. BP seien daher die Aussagen der Steuerberatung als reine Schutzbehauptung ohne weiteren Inhalt und Beweiskraft zu werten.

---

**ad f) Bestätigungen von FrauM.E. für den Erhalt von Mietenzahlungen**

Als Nachweis über die Bezahlung der Miete an die Mutter wurden 3 handschriftliche Bestätigungen, unterzeichnet mit FrauM.E. vorgelegt.

Bestätigung vom 27.12.2002 über € 10,400,00 für Miete 2002

Bestätigung vom 30.12.2003 über € 15.600,00 für Miete 2003

Bestätigung vom 30.12.2004 über € 15.600,00 für Miete 2004

Der Mietaufwand für 2004 **lt. Mietenkonto würde jedoch € 16.900,00 (= 13 x 1.300,00)** betragen. Offensichtlich gäbe es eine Differenz zwischen gebuchten Beträgen und angeblich erhaltenen Beträgen laut Bestätigung für 2004. Die Bestätigungen seien daher für die BP nicht glaubwürdig.

**ad g) Konto 4050 (= Honorare 0%) für 2002-2004 mit markierten Beträgen**

**Honorare Privatpatienten P.:**

Aus den vorgelegten Unterlagen würde hervorgehen, dass bereits 3 Einnahmen im Jänner und April 2002 vorgelegen seien. Einer dieser Einnahmen sei der **19.09.2001** als Behandlungsdatum zuzuordnen.

Laut vorgelegten Unterlagen bzw. den bisherigen Aussagen wäre die Privatordination in Perchtoldsdorf aber erst mit 1.6.2002 eröffnet worden.

Seitens der Steuerberatung wäre argumentiert worden, dass mit diesen Behandlungen an den Patienten für den Bw. schon vor Eröffnung in P. ersichtlich gewesen wäre, dass ein Bedarf für die Privatordination vorhanden sei. Diese Aussage impliziere jedoch auch, dass die 3 Einnahmen aus Behandlungen nicht in der Ordination in P. stattgefunden haben können, sondern in der Ordination in P.d. .

Des weiteren sei lt. BP festzuhalten, dass die angeblichen Privathonorare aus der Ordination in P. für 2002 aus 7 Einnahmen von 5 verschiedenen Personen in einer Gesamthöhe von € 509,38 bestehen, für 2003 aus 6 Einnahmen von 6 Personen in der Gesamthöhe von € 519,00 und für 2004 aus 2 Einnahmen in der Gesamthöhe von € 114,00.

Seitens der BP wäre auch die Patientenkartei der "Ordination P." abverlangt, jedoch nach ursprünglicher Zusage dies mit dem Hinweis auf die ärztliche Schweigepflicht verweigert worden.

Hinsichtlich obiger Patienten würden zwar Namen vorliegen, jedoch sei es ohne Adresse oder Sozialversicherungsnummer nicht möglich diese Personen zu befragen.

Nach Ansicht der BP hätte es sich bei diesen Einnahmen nicht um Honorare der "Ordination P.", sondern der Ordination in P.d. gehandelt.

**h) Praxisschild**

Die Steuerberatung wäre aufgefordert worden, das Praxisschild der P., Adr. vorzulegen. Nach Angaben der Steuerberaterin könne dieses nicht mehr ausgehändigt werden, da es weggeworfen worden wäre.

Auch sei die Herstellungs firma nicht mehr existent (dies geht aus einer Vorhaltsbeantwortung seitens der Stb. Kanzlei hervor).

---

## **1) Bauamt P.**

Eine Erhebung im Gemeindeamt in P. vom 28.2.2007 hätte ergeben, dass der Bw. dem Bauamt der Gemeinde P. keine Meldung über die Eröffnung einer Privatordination in den Räumlichkeiten der P.,Adr. erstattet hätte, obwohl nach seinen Angaben mehrere Jahre betrieben und dies nach den gesetzlichen Vorschriften (z.B. feuerpolizeiliche Vorschriften) verpflichtend gewesen wäre.

## **j) Zentrales Melderegister**

Laut Zentralen Melderegister hatte der Bw. in P.,Adr. seinen Hauptwohnsitz, ebenso seine Eltern.

## **k) Telefonbuch**

Nach Durchsicht des in Papierform vorliegenden Telefonbuches für 2002/2003 scheint der Bw. hinsichtlich P. weder in der Ärzteliste für Frauenheilkunde noch für Allgemeinmedizin auf.

## **l) Finanzamt**

Last but not least hätte der Bw. die Eröffnung einer Zweitordination dem Finanzamt *nicht* gemeldet!

Auf Grund der angeführten Gründe hätte lt. Ansicht der BP weder an der Adresse P.,Adr. eine Ordination bestanden noch wären die Mietenzahlungen für eine Ordination geleistet worden. Die als "Miete P. " angesetzten Beträge wären daher nicht als Betriebsausgaben anerkannt worden.

Folgende Beträge seien daher zugerechnet worden:

2002: 10.400,00

2003: 15.600,00

2004: 16.900,00

## **4. Zinsen Kredit Ehegattin**

Im Aufwand des Jahres 2003 hätte sich weiters ein Betrag iHv. € 9.186,38 als Zinsaufwand hinsichtlich eines Schweizerfrankenkredit, den die Ehegattin im Jahr 1999 aufgenommen hat um damit alte Kredite abzudecken und die an die Gattin bezahlt worden sein soll, befunden. Die Steuerberatung wäre mehrmals ersucht worden, den fehlenden Zahlungsfluss nachzuweisen (Ausgang bei Dr.M. -Abhebung vom Bankkonto, Eingang bei Gattin-Einzahlung auf ihrem Bankkonto).

Diesbezüglich wäre bisher lediglich behauptet worden, dass der Betrag der Ehegattin in bar übergeben worden wäre.

Die dazu gehörende Buchung in den steuerlichen Aufzeichnungen datiert vom 31.12.2003 lautet: UB 24 8280/9400 - € 9.186,38

Mangels Nachweis des Zahlungsflusses sei daher dieser Betrag in Hinblick auf die Einnahmen-Ausgaben-Rechnung des Dr.M. (Zufluss-Abflussprinzip) nicht als Aufwand anerkannt worden.

In der fristgerechten Berufung wurde eingewendet:

1) Kfz Aufwand MercedesB DI)

Ab 8/2004 wäre vom Bw. ein zusätzlicher Aufwand für ein zweites Kfz für Fahrten betreffend die Ehegattin geltend gemacht worden. Diese sei als Ordinationshilfe beim Bw. angestellt und würde dieses zur Besorgung von Büromaterial, Ordinationszubehör, Steuerberatung usw. zur Verfügung stehen. Lt. (beigelegtem) Lohnkonto sei ab 3/2005 ein Sachbezug für die private Nutzung der Ehegattin berücksichtigt worden.

Der Bw. beantrage daher den Kfz-Aufwand für den MercedesB DI zu berücksichtigen.

2) ad Mietaufwand (Privat)Ordination P.

Der Bw. hätte in den Prüfungsjahren eine zweite Ordination als Allgemeinmediziner betrieben, wie eine Bestätigung der ÄZ zeigen würde (beiliegend). Auch ein Plan wäre der BP vorgelegt worden. Für die Nutzung der Ordination sei an Frau M.E. (Mutter und Eigentümerin der Liegenschaft) Miete iHv. € 1.300,00 monatlich bar bezahlt worden, wie Bestätigungen auch zeigen würden.

Diesbezüglich wären folgende Unterlagen vorgelegt worden: Mietvertrag, Unterlagen Umbau Einreichplan, Kopie der Ärztekammerzeitung „xy“ Nr. xx/yy mit der Eintragung der Schließung der Ordination, Konto Erlöse 0% mit der Darstellung der Einnahmen

Weiters sei das AfA Verzeichnis aus 1999 vorgelegt worden, wonach das Konto 150 die Ordinationsablöse Dr.G. 1996 als die Ablöse für Ordinationseinrichtung beinhaltete, welche nach der Zwischenlagerung in privaten Räumlichkeiten vom Bw. in der Ordination in P. genutzt worden wäre.

Der Bw. hätte lt. Korrespondenz vom 9/2006 an die ÄK die Abmeldung der Ordination mit 1.10.2006 veranlasst. Diesbzgl. würde daher auf den Artikel in der ÄK-Zeitung verwiesen.

3) ad Zinsaufwand Kredit Gattin 2003

Der Zinsaufwand 2003 iHv. € 9.186,38 hätte die Rückzahlungen der Zinsen 1999-2001 des betrieblichen Kredites sfr-Kto.Nr. X/X betroffen und wäre von der Gattin des Bw. bezahlt worden. Es hätte sich dabei um einen 100%igen betrieblichen Kredit gehandelt.

Die BP nahm zur Berufung wie folgt Stellung:

## <<ad 1) Kfz Aufwand MercedesB Gattin

Wie im Prüfungsbericht als auch in der Berufung ausgeführt worden wäre, wurde vom Bw. ab August 2004 ein zusätzliches zweites Kfz (MercedesB CDI - nachfolgend "MB clk" genannt) geleast und die Kosten hiezu wurden als betrieblicher Aufwand angesetzt.

Dazu möchte die BP folgendes festhalten:

Im Prüfungszeitraum und auch schon davor, werden vom Bw. zwei Kfz gleichzeitig geleast. Eines davon verwendet der Bw. selber, das zweite wird von seiner Gattin gefahren.

Nun war es im Prüfungszeitraum so, dass vor dem "Zweitfahrzeug" MB clk das eben von der Gattin gefahren wird, diese einen Mercedes Benz A. (nachfolgend "MB A." genannt) gefahren hat.

Die laufenden Kosten für dieses Kfz (Leasingraten, Treibstoff, Service) wurden auf den "Konten" der E-A Rechnung des Bw. verbucht.

Bei der Erstellung des Jahresabschlusses bzw. der Erstellung der Jahreserklärungen wurden die Kosten dieses MB A. auf das Privatkonto umgebucht.

Somit hat der Bw. zum Ausdruck gebracht, dass die Kosten für den MB A. privat veranlasst waren.

Der BP konnte bis dato nicht erklärt werden, warum die Kosten des ab August 2004 geleasten MB clk, im Gegensatz zum MB A. , plötzlich betrieblich veranlasst sein sollten.

Des Weiteren ist die BP der Ansicht, dass das Ansetzen der Kosten für den MB clk einem Fremdvergleich nicht standhält.

Nach Angaben des Bw. bzw. seiner steuerlichen Vertretung, wird der MB clk von FrauM. für diverse Erledigungen für die Ordination verwendet.

Es bleibt aber bei der pauschalen Behauptung, dass das Kfz für Besorgungsfahrten zur Verfügung steht die von FrauM. erledigt werden, wie etwa Fahrten zur Besorgung von Büromaterial, Ordinationszubehör, Wege zur Steuerberatung usgl.

Konkrete Angaben dazu wurden weder im Prüfungsverfahren gemacht, noch finden sich diesbezüglich Angaben in der Berufungsschrift.

Auch konkrete Aufzeichnungen dazu wurden bis dato nicht vorgelegt.

In der Fragenvorhaltsbeantwortung seitens der Steuerberatung wurde dazu angegeben: "Eine schriftliche Darstellung der Fahrten ist im Nachhinein nicht möglich".

Damit ist klargestellt, dass hiezu keine laufenden Aufzeichnungen geführt worden sind.

Bei den angeführten betrieblichen Fahrten handelt es sich daher um bloße Behauptungen.

Weiters wurden der Pflichtige bzw. die steuerliche Vertretung im Prüfungsverfahren mittels Fragenvorhaltes aufgefordert Stellung zu nehmen, warum die zweite angestellte Ordinationshilfe diesen MB clk (bzw. auch davor den MB A. ) nicht genutzt hat bzw. benützen hat dürfen.

Die Antwort auf diese Frage ist der Bw. bis dato schuldig geblieben.

Da außer den Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte keine sonstigen Fahrten für die Ordination nachgewiesen bzw. glaubhaft gemacht werden konnten, sind die Kosten des MB clk der privaten Lebensführung zuzurechnen und vom Aufwand auszuscheiden. Die Behauptung auf Fragenvorhalte der BP, dass - "sämtliche Wege welche die Steuerberatungskanzlei betreffen (Überbringung der laufenden Buchhaltung etc) sowie z.B. div. Erledigungen wie die Anschaffung von Büromaterial etc ebenfalls zum Teil (?) von FrauM. erledigt" - werden, erscheint wenig plausibel, insbesondere in Hinblick darauf, dass die Buchhaltung offensichtlich nicht laufend sondern Monate im Nachhinein gebucht wird (Leasingvertrag clk im August 2004 - Sachbezug ab 03/2005 gerechnet!!).

Vielmehr schiebt sich wohl, in Hinblick auf das private Umfeld vom Bw. sowie seiner Gattin, - beide sind aktive Golfspieler -, die repräsentative Komponente in den Vordergrund.

Auch die Tatsache dass ab März 2005 ein Sachbezug am Lohnkonto der FrauM. berücksichtigt wurde ändert nichts daran, dass das Leasen des MB clk wohl im privaten Bereich liegt.

Die BP sieht daher den geltend gemachten Aufwand als nicht gerechtfertigt an, da diese Kosten nach Ansicht der BP der privaten Lebensführung zuzurechnen sind.

## ad 2) Ordination P.

**Diesbezüglich möchte die BP auf die ausführliche Begründung im BP-Bericht Tz 11 Punkte A) bis L) - (Seite 11 bis Seite 18) verweisen.**

Auf diese Punkte des BP Berichtes wird in der Berufungsschrift nicht näher eingegangen, lediglich zu Punkt b) - Bestätigung der ÄK - wurde nochmals das Schriftstück vom 4.12.2006 der ÄK vorgelegt.

Auch bei der nunmehr dritten Vorlage dieses Schriftstückes, enthält es keinen anderen Wahrheitsgehalt als in Tz 11 Punkt b) von der BP beschrieben worden ist.

Zu den in der Berufungsschrift angeführten weiteren Unterlagen sei auf den BP-Bericht verwiesen.

### **ad 3) Zinsenaufwand Kredit Gattin**

Der Bw. ermittelt seinen Gewinn gemäß § 4 Abs. 3 EStG.

D.h. Einnahmen sind mit dem Zufluss und Ausgaben sind mit der Bezahlung steuerlich wirksam.

Erst nach tatsächlicher Bezahlung (Ausgabe) des Betrages stünde die Frage ob die Zahlung (Ausgabe) betrieblich veranlasst war oder nicht.

Im Zuge der BP wurde der Bw. bzw. dessen steuerliche Vertretung mehrmals aufgefordert, den Zahlungsfluss des am "Aufwandskonto" verbuchten Betrages hinsichtlich Zinsen eines Kredites den die Gattin aufgenommen hat, um "alte" Kredite des Bw. zurückzuzahlen, nachzuweisen.

Bisher wurde lediglich behauptet, dass der Betrag an die Gattin in bar übergeben wurde.

Auch in diesem Falle müsste zumindest die Abhebung des Betrages vom Bankkonto des Bw. nachzuweisen sein.

Dieser Nachweis der Zahlung an die Gattin ist bis dato nicht erfolgt.

In Hinblick auf die Gewinnermittlungsart des Bw. kann daher der angesetzte Betrag nicht als Aufwand anerkannt werden. >>

Zur Stellungnahme der BP wurde wie folgt ergänzt:

### **<<ad 1. Kfz Aufwand MercedesB Gattin**

Frau M., die ausgebildete diplomierte Intensiv- und Kinderkrankenschwester ist, war im gesamten Prüfungszeitraum und auch bereits davor in der Ordination Ihres Gatten als Ordinationshilfe beschäftigt und hat nach wie vor ein aufrechtes Dienstverhältnis. Mit Stichtag 01. Mai 2004 übersiedelte die gynäkologische Ordination unseres Mandanten vom Standort Adr.alt nach adr.neu, beide in P.d.. Im Vorfeld, anlässlich der Übersiedlung der Ordination und danach entstand ein erhöhter Transportbedarf, welcher nicht allein mit dem Kfz unseres Mandanten erledigt werden konnte. Frau M. Gattin war bis Februar 2005 zusätzlich zum (geringfügigen) Dienstverhältnis bei Ihrem Gatten bei der DG W. beschäftigt und wurde per 02/2005 karenziert. Ihre Tätigkeit erhöhte sich ab März 2005 von rund 8 Wochenstunden auf rund 30 Wochenstunden, das Gehalt stieg von Euro 316,00 brutto pro Monat (01/2005) auf 2.067,90 pro Monat (ab 03/2005).

Das bis zur Anschaffung des Kfz MercedesB von Frau M. Gattin benutzte Kfz MercedesA wurde nicht betrieblich geltend gemacht. Grund hiefür war, dass Frau Matal mit dem Kfz zwar auch die Fahrten in die Arbeitsstätte Ordination und andere Besorgungsfahrten erledigte, das Kfz jedoch überwiegend für andere Zwecke (Fahrten zur Arbeitsstätte DV DG W. ) benutzt wurde.

Das Kfz MercedesB wurde ab 01. August 2004 geleast und Frau M. als Dienstwagen zur Verfügung gestellt. Zum Zeitpunkt des Leasingbeginnes war die Übersiedlung in die neue Ordination bereits erfolgt und Frau M. leistete im Hinblick auf ihre bereits feststehende Karenzierung per 02/2005 und wesentliche Erweiterung des Dienstverhältnisses einen hohen

---

Arbeitseinsatz. Da die Besprechung der Unterlagen und Änderungen des Jahres 2004 erst Anfang 2005 mit dem Klienten erfolgte, wurde ab März 2005 (mit Erweiterung des Dienstverhältnisses) der Ansatz des notwendigen Sachbezugswertes beschlossen.

Die Erklärung zur Anmerkung der BP, warum die Kosten des ab August 2004 geleasten Kfz „plötzlich“ betrieblich veranlasst sind, sind daher der erhöhte Arbeitseinsatz und die wesentliche Erweiterung des Dienstverhältnisses von Frau M.. Beide Umstände sind der BP im Zuge der umfangreichen Erhebungen bekannt geworden, oft kommuniziert und den Unterlagen zu entnehmen.

Wir haben der BP mitgeteilt, dass für das Kfz kein Fahrtenbuch geführt wurde. Auf Anfrage haben wir eine Auflistung der Fahrten bekannt gegeben, die mit dem Kfz erledigt werden.

Dies sind sämtliche Fahrten, die im Zuge einer Ordination notwendig sind (Behörden, Ankauf von Ordinationszubehör, Fahrten zu unserer Kanzlei, fallweise zu Patienten, Labors u.a). Da es sich um eine kleine Ordination handelt (1 Arzt und Besetzung mit 1 Ordinationshilfe), sind die Besorgungsfahrten vorwiegend von der Ordinationshilfe zu erledigen. Zudem stand - unbestritten - das Kfz auch für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsort zur Verfügung.

Die BP hat uns aufgefordert, dazu Stellung zu nehmen, wieso der zweiten angestellte Ordinationshilfe nicht auch ein Dienstwagen zur Verfügung gestellt wird, und nicht, warum das Kfz von dieser nicht benutzt werden darf.

Zur ersten Frage (warum wurde der zweiten Ordinationshilfe nicht auch ein Kfz zur Verfügung gestellt?):

Die Ordinationshilfe Frau R. war geringfügig bis 31.12.2004 beschäftigt und schied danach infolge Kündigung durch den Dienstnehmer aus. Ab 01.03.2005 war Frau K. (ebenfalls geringfügig) beschäftigt. Beide Damen wohnen in Ordinationsnähe, die Zurverfügungstellung eines Dienst-Kfz erfolgte nicht, da erstens die Beschäftigungsdauer nur rund 8 Wochenstunden betrug und zudem aufgrund der örtlichen Nähe keine Notwendigkeit eines Dienstwagens bestand.

Zur zweiten Frage (warum durfte die zweite Ordinationshilfe das Kfz nicht benutzen?)

Beide Damen (Frau R. und Frau K.) verfügten über ein eigenes Kfz und benötigten daher keinen Dienst-Pkw. Beide Damen waren mit Fahrten für die Ordination nicht bzw. nur in untergeordnetem Ausmaß nicht betraut, und ausschließlich als Sprechstundenhilfe, nicht für weitere Tätigkeiten eingesetzt (siehe auch die geringe Arbeitszeit!).

Die Tatsache, dass unser Mandant und seine Frau aktive Golfspieler sind, hat unseres Erachtens keinen Zusammenhang mit der Zurverfügungstellung eines Dienst-Pkw.

---

## **ad 2. Ordination P.**

Zunächst ist festzuhalten, dass wir und unser Mandant im bestmöglichen Ausmaß unser Mitwirkungspflicht nachgekommen sind, jedoch keine (von uns verlangte) „Beweise“ über das Bestehen einer Ordination in P. beibringen können, die es nicht gibt. Sämtliche von uns beigebrachten Unterlagen dienten zur Glaubhaftmachung. Sämtliche Unterlagen wurden von der BP als nicht stichhaltig eingestuft. Tatsache ist jedoch, dass eine Privatordination in P. betrieben wurde, Patienten behandelt wurden und Mieten bezahlt wurden.

Zu den einzelnen Punkten nehmen wir wie folgt Stellung

### ***Ad Grund der Schließung der Ordination in P.***

Die Ordination in Perchtoldsdorf wurde von unserem Mandanten am 01.06.2002 eröffnet. Es handelte sich um eine Ordination als Allgemeinmediziner, der Patientenzustrom blieb jedoch spärlich. Aufgrund des mangelnden wirtschaftlichen Erfolges entschloss sich unser Mandant im Frühling 2006, die Ordination zu schließen. Ein weiterer Grund für die Schließung der Ordination war, dass nach dem Ableben seines Vaters am 28. März 2006 ein Umbau des gesamten Objektes geplant wurde, da unser Mandant und seine Gattin beabsichtigen, ihren Wohnsitz nach P., in das Objekt P., Adr. zu verlegen. Hierzu wurde auch bereits am 10. August 2006 ein Einreichplan über den geplanten Umbau der Liegenschaft der Marktgemeinde P. überreicht, die Baubeschreibung wurde von Ing.F., Baumeister in P., erstellt. Da die bebaubare Grundfläche durch den geplanten Umbau jedoch überschritten wurde, wurde der Einreichplan nochmals geändert und die Baubewilligung wurde letztendlich im November 2006 erteilt, mit dem Umbau wurde im Jänner 2007 begonnen, der Umbau ist noch im Gange.

Die Meldung an die Ärztekammer über die Schließung der Ordination erfolgte im Oktober 2006, bekannt gegeben wurde die Schließung per 30.09.2006. Die Meldung erfolgte deshalb so spät, da unser Mandant die Meldung vergaß. Der Eingang der Meldung per Telefax am 16.11.2006, einen Tag nach der Betriebsbesichtigung, erfolgte deshalb, da unser Mandant nach der Betriebsbesichtigung am 15.11.2006 bei der Ärztekammer nachfragte, ob das Schreiben angekommen ist, dort erfuhr, dass dies nicht der Fall war und das Schreiben nochmals per Fax schickte. Da sich jedoch aus den obigen, dem Prüfer auch bekannten Tatsachen die Schließung der Ordination zu einem wesentlich früheren Zeitpunkt ergibt, ist die Rechtzeitigkeit der Meldung an die Ärztekammer uE kein wesentlicher Umstand. Offensichtlich dient die Argumentation des Prüfers dazu, einen Hinweis darauf zu erhalten, dass eine Besichtigung einer (laut Vermutungen des Prüfers nicht existenten) Ordination vermieden werden sollte. Wir dürfen darauf hinweisen, dass dem Prüfer bei der Betriebsbesichtigung am 15.11.2006 in P.d. in Beisein unserer Geschäftsführerin die Besichtigung der (nicht mehr existenten) Ordination in P. angeboten wurde, er dies jedoch mangels Notwendigkeit ablehnte.

---

### ***Ad Bestätigung der Ärztekammer***

Wir haben - wie auch der Prüfer ausführt - eine Bestätigung der Ärztekammer über die Führung der Ordination als Arzt für Allgemeinmedizin vom 01.06.2002 bis 30.09.2006 vorgelegt. Richtig ist, dass die Ärztekammer die Existenz einer Ordination nicht überprüft, falsch ist der Schluss, dass diese daher nicht existiert hat.

### ***Ad Kopie der Ärztekammer Zeitung „xy“***

Diese Insertion ist selbstverständlich kein „Beweis“, sondern ein Indiz, das der freien Beweiswürdigung unterliegt. Die BP merkt an, dass daraus nicht die genaue Adresse der Ordination, sondern lediglich der Standort P., und nicht die Art der Ordination ersichtlich ist. Da unser Mandant jedoch in P. nur eine Ordination hatte, kann wohl den Gesetzen der Logik folgend nur diese Ordination gemeint sein.

### ***Ad Anlagenverzeichnis***

Unser Mandant hat im Jahr 1996 eine ärztliche Ordination von Dr.G. erworben, wobei der Kaufpreis pauschal die Ablöse für den Patientenstock und sämtliches Mobiliar der Ordination umfasste, wie dies bei Ordinationsübergaben üblich ist. Der Kaufpreis wurde pauschal im Anlageverzeichnis aktiviert, welches damals nicht von unserer Kanzlei geführt wurde. Die Möbel waren zum Zeitpunkt der Übernahme der Ordination von Dr.G. zwar bereits gebraucht, jedoch in funktionsfähigem Zustand. Bei Entsorgung im Jahr 2006 waren die Möbel laut Aussage unseres Mandanten rund 20 Jahre alt, nicht bei Eröffnung der P. Ordination. Die BP hielt es nicht für notwendig, unseren Mandanten über die Möbel persönlich zu befragen und unternahm diesbezüglich keine weiteren Ermittlungshandlungen. Der Schluss, dass es sich um eine „Schutzbehauptung“ handelt, dass die Möbel der Ordination Dr.G. in P. verwendet wurden, basiert daher auf Verfahrensmängeln.

### ***Ad Honorare Ordination P.***

Die Ordination in P. war – wie bereits ausgeführt – eine Privatordination als Allgemeinmediziner, die Ordination in P.d. eine Kassenordination als Gynäkologe. In P. wurden Privathonorare vereinnahmt, in P.d. ausschließlich Kassenhonorare. Die BP vermutet, dass die Einnahmen in P.d. erzielt wurden. Dieser Vermutung liegt kein Ermittlungsergebnis zugrunde, die Sachverhaltsermittlung ist mangelhaft. Tatsächlich wurden und werden in P.d. keine Privathonorare als Allgemeinmediziner erzielt. Unser Mandant beabsichtigt auch, nach Abschluss der Umbauarbeiten in P. wiederum in hiefür eigens adaptierten Räumlichkeiten eine Ordination als Allgemeinmediziner zu eröffnen. Um die Ordination in P. nach den mäßigen Erfolgen der Vergangenheit wirtschaftlich führen zu können, wird jedoch hiefür eine Bedarfsanalyse gemacht werden.

---

Die Behandlung von Patienten vor Eröffnung der Ordination in P. im Jahr 2001 fand in P. statt. Die Behandlung fand in den Räumen statt, die in der Folge als Ordination adaptiert wurden, und teilweise wurden Hausbesuche gemacht.

***Ad Praxisschild***

Das Unternehmen, welches das Schild erzeugte, wurde geschlossen und war in P.d. , Hauptstraße, ansässig. Es entspricht uE den Erfahrungen des täglichen Lebens, nicht mehr benötigte Praxisschilder wegzwerfen.

***Ad Bauamt P.***

Laut heutiger Rückfrage beim Bauamt P. ist die Eröffnung einer Ordination bei eventuellen Umbauarbeiten genehmigungspflichtig, ohne Umbauarbeiten lediglich aufgrund der Stellplatzverordnung anzeigenpflichtig. Diese Anzeige wurde von unserem Mandanten mangels Kenntnis der gesetzlichen Bestimmungen unterlassen. Dies ist jedoch unwesentlich, die Anzeige bei der Ärztekammer erfolgte ja fristgerecht.

***Ad Zentrales Melderegister***

Wie der BP bereits mündlich und schriftlich dargelegt wurde, war und ist unser Mandant in Wohnadr. wohnhaft. Die Hauptmeldung in P. erfolgte, da dies zum Zwecke einer Eröffnung einer Ordination in Niederösterreich notwendig war.

***Ad Telefonbuch***

Die Ordination in P. verfügte über kein Festnetztelefon, die Terminvereinbarung erfolgte über das Mobiltelefon.

***Ad Mietenzahlungen an M.E.***

Die als Ordination genutzten Räumlichkeiten stehen im Wohnungseigentum von Frau M.E., der Mutter unseres Mandanten. An diese wurden monatliche Mietenzahlungen geleistet, in fremdüblicher Höhe von € 1.300,00 pro Monat.

Die Zahlungen wurden großteils vom Bankkonto unseres Mandanten in bar behoben. Teilweise wurden die Beträge auf das Bankkonto seiner Gattin überwiesen, die die Beträge an seine Mutter bar auszahlte. Die Vorkontierung als Privatentnahmen erfolgte, da kein Verwendungszweck angegeben war und die Buchhalterin nicht wusste, dass es sich um Mietenzahlungen handelte. Anlässlich der Erstellung der Einnahmen-Ausgabenrechnung wurde die Verbuchung richtig gestellt. Frau M.E. bestätigte den Erhalt der Mietenzahlungen. Der Entwurf des zwischen den Vertragspartnern zu fremdüblichen Konditionen mündlich abgeschlossenen Mietvertrages wurde aus gebührenrechtlichen Gründen nicht unterzeichnet. Die Folgerung des Prüfers, dass dieser deshalb „rechtlich ohne Bedeutung und ohne Beweiskraft ist“, ist nicht

richtig. Er ist sehr wohl rechtlich von Bedeutung, da ein Mietvertrag auch mündlich abgeschlossen werden kann (Konsensualvertrag) und dann den Bestimmungen des ABGB unterliegt. Der für 2004 gebuchte Mietaufwand umfasst deshalb 13 Mieten, da die Miete für Jänner 2005 bereits am mit BK 188 am 31.12.2005 behoben und bezahlt wurde (Text laut Konto lautet: Miete 01/2005).

Aus der beiliegenden Aufstellung ergibt sich, dass zumeist die exakten Beträge in bar abgehoben wurden, in einigen Fällen auch höhere Beträge, da Dr.M. Bargeld benötigte.

Die Übergabe der von unserem Mandanten behobenen Mittel in bar an seine Mutter entsprach ihrem Wunsch. Es entspricht auch durchaus den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass ältere Menschen Transaktionen in Bargeld bevorzugen.

### **Ad 3. Zinsenaufwand Kredit Gattin**

In der Beilage übermitteln wir eine Bestätigung der Gattin unseres Mandanten über den Erhalt der Zinsen. Somit ist der Abfluss nachgewiesen. Die betriebliche Veranlassung des Kredites wurde nachgewiesen.>>

Im Rahmen eines Vorhalteverfahrens der Abgabenbehörde zweiter Instanz wurde eine Bestätigung über Fahrten zu einem Labor sowie Belege v.a. betreffend Büromaterialeinkauf, Einkauf von medizinischen Bedarf zum Nachweis vorgelegt.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Ad 1. Kfz MercedesB

Rechtslage: Fahrtkosten stellen Betriebsausgaben iSd § 4 Abs. 4 EStG dar.

Fahrtaufwendungen sind in der tatsächlich angefallenen Höhe als Betriebsausgaben zu berücksichtigen. Der Nachweis der Fahrtkosten hat grundsätzlich mittels eines Fahrtenbuches zu erfolgen, aus dem die Wegstrecke und der Anlass der Fahrt ersichtlich sind. Die Führung eines Fahrtenbuches kann entfallen, wenn durch andere Aufzeichnungen (Reisekostenabrechnungen) eine verlässliche Beurteilung möglich ist (Quantschnigg/Schuch, ESt-HB, Tz 84 zu § 16).

Bei Dienstverhältnissen unter Fremden richtet sich die Entlohnung nach Qualität und Quantität der Arbeitsleistung des Arbeitnehmers. Als Betriebsausgaben kann daher nur eine Entlohnung in der Höhe anerkannt werden, wie sie unter diesen Gesichtspunkten auch zwischen Fremden üblich ist (VwGH 15.12.1992, 89/14/0155). Maßgeblich hierfür ist die Gesamtentlohnung inkl. etwaiger Sachbezüge. Nach ständiger Rechtsprechung ist bei Betrieben kleinerer oder mittlerer Größe die Schaffung von Werkswohnungen (Dienstwohnungen) nicht üblich, wenn sich nicht aus den besonderen Umständen des Einzelfalls anderes ergibt. Gleiches gilt für

---

Nebenleistungen wie Dienstwagen (VwGH 30.9.99, 98/15/0005; VwGH 23.2.94, 92/15/0158).

Bei Prüfung der Gehälter unter Fremdüblichkeitsgesichtspunkten ist dem Kollektivvertrag als Ausgangsbasis entscheidende Bedeutung beizumessen (VwGH 29.7.97, 93/14/0056).

Sachverhalt: Im vorliegenden Fall ist strittig, ob die Leasing-Aufwendungen betreffend einem im Eigentum des Bw. stehenden zweiten Kfz - MercedesB, welches ausschließlich von der in der Praxis als Ordinationshilfe (geringfügig) beschäftigen Ehegattin des Bw. benutzt wird, als Betriebsausgaben anerkannt werden können.

Die Leasingkosten für das ab 8/2004 geleaste Kfz - MercedesB - wurden im Gegensatz zum bisherigen MercedesA als betrieblich veranlasst geltend gemacht. Lt. Angaben des Bw. wird das Kfz für diverse Erledigungen (Besorgungsfahrten) betreffend die Ordination verwendet. Von der BP wurden mangels Nachweisführung lediglich Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte der Ehegattin des Bw. als glaubhaft beurteilt, da die Aufwendungen des bisherigen Kfz lt. Jahresabschluss 2004 als private Lebensführung aus dem betrieblichen Aufwand zur Gänze ausgeschieden wurden.

In der Berufung wird eingewendet, dass das Kfz ab 1.8.2004 geleast und der Ehegattin des Bw. als Dienstwagen zur Verfügung gestellt wurde, da zum Zeitpunkt des Leasingbeginnes die Übersiedlung in die neue Ordination erfolgt wäre (ab 1.5.2004) und die Ehegattin im Hinblick auf ihre bereits feststehende Karenzierung per 2/2005 eine wesentliche Erweiterung des Dienstverhältnisses geplant und bereits einen hohen Arbeitseinsatz geleistet hätte. Da die Besprechung der Änderungen des Jahres 2004 erst Anfang 2005 mit dem Steuerberater erfolgt wäre, wäre erst ab März 2005 (mit der Erweiterung des Dienstverhältnisses) der Ansatz des notwendigen Sachbezugswertes beschlossen worden.

Bis zur Karenzierung wäre das (alte) Kfz MercedesA für Fahrten zur Arbeitsstätte bei der Gemeinde W. benutzt und aus diesem Grund daher nicht betrieblich geltend gemacht worden. Das neue Kfz wäre ab 8/2004 der Ehegattin als Dienstwagen zur Verfügung gestellt worden, auf Grund des erhöhten Arbeitseinsatzes und Erweiterung des Dienstverhältnisses.

Die Ehegattin des Bw. sei diplomierte Intensiv- und Kinderkrankenschwester und bei der Gemeinde Wien beschäftigt bzw. beim Bw. geringfügig beschäftigt gewesen, ab der Karenzierung per 2/2005 wären die Wochenarbeitszeit von 8 auf 30 Stunden erhöht und auch das Gehalt von € 316 auf € 2.067,90 erhöht worden. Diese Umstände wären der BP mitgeteilt worden und den Unterlagen zu entnehmen.

Mangels Führung von Aufzeichnungen oder Fahrtenbuch wäre der BP eine Auflistung der Fahrten bekannt gegeben worden, die mit dem Kfz erledigt hätten werden müssen, d.h. sämtliche Fahrten, die im Zuge einer Ordination notwendig wären (Behörden, Ankauf von Ordinationszubehör, Fahrten zur Steuerberatungskanzlei, fallweise zu Patienten, Labors u.a.).

Da es sich um eine kleine Ordination handelt (1 Arzt und Besetzung mit 1 Ordinationshilfe), wären die Besorgungsfahrten vorwiegend von der Ordinationshilfe zu erledigen. Jedoch wird nicht bestritten, dass das Kfz auch für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsort zur Verfügung gestanden sei.

Zum vorliegenden Sachverhalt ist festzustellen, dass ein Arzt für eine familienfremde Ordinationshilfe allein für deren Beförderung vom Wohn- zum Betriebsort und zurück einen Pkw lease und sämtliche damit verbundene Kosten trägt, muss nach der Verkehrsauffassung als außergewöhnlich und unüblich angesehen werden. Das Kfz gehört somit als nicht (überwiegend) betrieblich genutzt grundsätzlich nicht zum Betriebsvermögen.

Weiters ist festzustellen, dass Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte für einen Nichtselbständigen durch den Verkehrsabsetzbetrag und Pendlerpauschale abgegolten sind.

Im vorliegenden Fall wurden weiters keine Aufzeichnungen über die betrieblich veranlassten Fahrten geführt, auch gibt es im Vergleich zum vorhergehenden Zeitraum bis 7/2008 keine Änderung bezüglich Arbeitszeit und Arbeitsbereich der Ehegattin. Die Einwendungen des Bw. betreffend Praxisumzug und Arbeitseinsatz im Jahr 2004 sind nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates insofern insgesamt nicht als glaubhaft zu beurteilen, da die Übersiedlung der Ordination ab 1.5.2004 erfolgte, somit noch in der ersten Hälfte des Jahres 2004 und wurden die Kfz-Kosten für diesen Zeitraum zur Gänze als privat veranlasst ausgeschieden.

Diesbezüglich sind Aufwendungen für Fahrten daher als nicht glaubhaft zu beurteilen.

Ad 2. (Privat)Ordination P.

Rechtslage: Verträge zwischen nahen Angehörigen sind nach ständiger Rechtsprechung daraufhin zu untersuchen, ob hinter einer nach außen vorgegebenen Leistungsbeziehung in Wahrheit eine familienhafte Veranlassung besteht. Dies deswegen, weil es zwischen nahen Angehörigen in der Regel an dem zwischen fremden bestehenden Interessensgegensatz fehlt, der aus dem Bestreben der Vorteilsmaximierung jedes Vertragspartners resultiert. Im Hinblick auf den fehlenden Interessensgegensatz müssen eindeutige und objektiv tragfähige Vereinbarungen vorliegen, die eine klare Abgrenzung zwischen der steuerlich beachtlichen Sphäre der Einkommenserzielung und der steuerlich unbeachtlichen Sphäre der Einkommensverwendung zulassen.

Bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen besteht die erhöhte Gefahr, dass durch Scheingeschäfte privat bedingte Zahlungen in einen steuerlich relevanten Bereich verlagert werden; daher werden Verträge zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechts nur dann anerkannt, wenn sie

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen,

- 
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben, und
  - zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (z.B. VwGH 18.10.1995, 95/13/0176).

Diese Kriterien spielen im Rahmen der Beweiswürdigung eine Rolle und kommen daher in all jenen Fällen zum Tragen, in denen berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen (vgl. Hofstätter/Reichel EStG 1988 III A Rz 3 zu § 4 Abs. 4 allgemein, Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, 3. Auflage, § 2 Rz 158 ff; Quatschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch § 20 Rz 44ff sowie die dort jeweils zit. Rsp.).

Nach diesen Grundsätzen wird daher ein Vertrag zwischen nahen Angehörigen steuerrechtlich nur dann anzuerkennen sein, wenn er ernsthaft gewollt ist. Maßstab für die Ernsthaftigkeit ist, dass die gegenseitigen Beziehungen aus dem Vertragsverhältnis im Wesentlichen die gleichen sind, wie sie zwischen Fremden bestehen würden. Die wesentlichen Vertragsbestandteile müssen mit genügender Deutlichkeit fixiert sein.

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 (VwGH 7.12.1988, 88/13/0099).

Sachverhalt:

Der Bw. machte Mietzahlungen für den Zeitraum 5/2002-2004 betreffend eine Ordination als praktischer Arzt in P., Adr. als Mietaufwand geltend. Das Grundstück befand sich im Eigentum der Eltern des Bw. und wäre das obere Geschoß (eine eigene parifizierte Wohneinheit), das sich im Eigentum der Mutter (FrauM.E.) des Bw. befindet, von diesem als Ordination als praktischer Arzt genutzt worden.

Im Zuge der Betriebsbesichtigung der gynäkologischen Ordination des Bw. in P.d. wurde dem Prüfer mitgeteilt, dass diese Ordination in P. mit März 2006 aus wirtschaftlichen Gründen geschlossen worden sei.

Betreffend die Nutzung dieses Obergeschosses wurde zum Nachweis ein Mietvertrag ohne Unterzeichnung und selbst angefertigte Hilfsbelege als Bestätigungen durch die Mutter vorgelegt. Die Zahlungen seien weiters in bar erfolgt bzw. am Bankkonto die Abhebung dieser Beträge als Privatentnahmen vorkontiert worden.

Dazu ist auszuführen, dass in den Belegen für 2004 finden sich auch Überweisungen an die Gattin in der Höhe des Mietenbetrages befinden. Diese Miete wurde, nach Angaben der Steuerberatung, dann von der Gattin an die Mutter als Mietenzahlung weitergegeben.

---

Im Zuge mehrerer Besprechungen wurden folgende Belege oder Beweise betreffend die Existenz einer Privatordination an der angegebenen Adresse zum Nachweis vorgelegt.

Mietvertrag (vorgelegt am 22.11.2006)

Bestätigung der ÄK vom 04.12.2006 (vorgelegt am 12.12.2006, nochmals am 27.3.2007  
= Schlussbesprechung)

Kopie der ÄK Zeitung "xy" Nr. xx/yy (vorgelegt am 27.3.2007)

Plankopie der P., Adr. sowie Planbeschreibung für Zu- und Umbauten datiert vom 10.08.2006 (vorgelegt am 27.3.2007)

AfA Verzeichnis aus 1999, Konto 150, Ordinationsablöse Dr.G. 1996 (vorgelegt am 27.3.2007)

3 Bestätigungen von Frau M.E. für den Erhalt von Mietenzahlungen (vorgelegt am 12.12.2006) und

Konto 4050 (= Honorare 0%) für 2002-2004 mit markierten Beträgen, die die Einnahmen aus der Ordination P. darstellen sollen, sowie Kopien des Bankkontos mit Eingängen am Konto (vorgelegt am 12.12.2006)

Dazu ist festzustellen:

Ad Mietvertrag und Bestätigungen von Frau M.E. für den Erhalt von Mietenzahlungen

Es wurde somit ein nicht unterzeichneter Mietvertrag sowie handschriftliche jährliche Bestätigungen von der Mutter des Bw. vorgelegt. Lt. Bw. hätte es sich aus gebührenrechtlichen Gründen um einen mündlichen Mietvertrag gehandelt. Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates liegt jedoch insgesamt eine fremdunübliche Leistungsabwicklung vor. Entgegen einer fremdüblichen Gestaltung erfolgte die Bezahlung seitens des Bw. durch Vorkontierung als Privatentnahmen auf das Konto der Ehegattin, diese wären in der Folge an die Mutter bar ausbezahlt worden. Eine derartige Vorgangsweise spricht nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates ebenso gegen die Anerkennung dieser Aufwendungen (vgl. auch Renner in Doralt, Kommentar zum EStG, RZ 160/3 zu § 2).

Ad Honorare Privatpatienten

Lt. vorgelegten Unterlagen gab es 3 Einnahmen im Zeitraum 1/2002 und 4/2002, wobei bereits einer Einnahme der Behandlungszeitpunkt 19.9.2001 zuordenbar ist. Die Privatordination wurde jedoch lt. Bw. erst mit 1.6.2002 eröffnet. Somit ist nicht glaubhaft, dass diese Behandlungen in einer (Privat)Ordination erfolgten.

Weiters ist festzustellen, dass die Privathonorare lediglich von einer derart geringen Patientenanzahl resultieren (7 Einnahmen von 5 verschiedenen Personen im Jahre 2002, mit einer Umsatzhöhe von € 509,38 bzw. 6 Einnahmen von 6 Personen im Jahr 2003 mit einer Umsatzhöhe von € 519,- und für das Jahr 2004 € 114,- aus 2 Einnahmen). Eine Patientenkartei über die Privatordination konnte ebenso nicht vorgelegt werden bzw. wurde diese unter Verweis auf die Schweigepflicht verweigert.

Somit ist festzuhalten, dass für das Vorliegen einer Privatordination als „praktischer Arzt“ insgesamt keine Beweise vorgelegt werden konnten. Das Praxisschild wäre bereits weggeworfen worden, eine Festnetznummer hätte es nicht gegeben, eine Meldung an die Gemeinde in P. gab es nicht, ebenso nicht die Meldung einer Zweitordination dem Finanzamt gegenüber. Auch zeigen die alten Anlagenverzeichnisse kein Anlagevermögen betreffend eine Ordination in P. und wurde die Argumentation des Steuerberaters des Bw. betreffend alte und bereits weggeschmissene Möbel nicht nachgewiesen.

Lt. Auskunft der ÄK wurde zudem bestätigt, dass eine Überprüfung der gemeldeten Angaben idR. nicht erfolgt. Die Meldung der ÄK Zeitung "xy" Nr. xx/yy über die Niederlegung einer Zweitordination als „Facharzt für Frauenheilkunde und Geburtshilfe“ bestätigt somit insgesamt nicht das Vorliegen einer (Zweit)Ordination, und handelte es sich zudem lt. Angaben des Bw. zuerst um eine Privatordination als „praktischer“ Arzt bei der Niederlegung jedoch um eine Ordination als Frauenarzt. Die Angaben des Bw. hinsichtlich des Vorliegens einer Ordination in P. sind somit insgesamt widersprüchlich. Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates ist in freier Beweiswürdigung der gesamte Sachverhalt als nicht glaubhaft zu beurteilen. Die Berufung ist daher in diesem Punkt abzuweisen.

### Ad 3. Zinsenaufwand Kredit Ehegattin

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

Bei Darlehensverträgen müssen Darlehensgeber, Darlehensnehmer, die Art der geliehenen Sachen (Geld- oder Sachdarlehen), Höhe der Zins- oder Wertsicherungsvereinbarung, klare Kündigungs-, Tilgungs- und Zinszahlungsmodalitäten und Sicherstellungen (soweit nach Art und Ausmaß des Darlehens fremdüblich) vorliegen. Von unklaren Darlehensbedingungen ist auszugehen, wenn jahrelang keine Zinsen verrechnet wurden, keine Rückzahlungen vorgenommen worden sind oder unüblicherweise keine Besicherung des Darlehens vereinbart wurde (vgl. Quatschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, RZ 55.2 zu § 20 und die dort zitierte Rechtsprechung).

Strittig ist die Anerkennung der Bezahlung des Zinsaufwandes im Jahr 2003 iHv. € 9.186,38 betreffend die Rückzahlung der Zinsen eines Fremdwährungskredites hinsichtlich des Kredites sfr-Kto.Nr. X/X für den Zeitraum 1999-2001. Es hat sich dabei lt. vorgelegten Bankschreiben vom 10.6.1999 zwar um einen Kredit für die Abdeckung der Kontoschuld des Bw. gehandelt. In den vorgelegten Buchhaltungsunterlagen finden sich jedoch nur Bankbestätigungen an die Ehegattin des Bw. über die jährliche Zinsenzahlung betreffend die Jahre 1999 bis 2001. Als Nachweis betreffend die Zinsenzahlung an die Ehegattin durch den Bw. wurde im Zuge des Berufungsverfahrens eine „handschriftliche Bestätigung der Ehegattin vom 23.7.2007“

---

vorgelegt, dass der „Zins- und Spesenaufwand für die Jahre 1999 bis 2001 vom Bw. im Kalenderjahr 2003 – das genaue Datum sei nicht erinnerlich“- in bar erhalten worden wäre.

Es konnten somit die Rückzahlungen der Darlehenszinsen iHv. insgesamt € 9.186,38 nicht durch Bestätigungen wie Kontoüberweisung oder dgl. nachgewiesen werden. Die Bezahlung des Zinsaufwandes für die Jahre 1999 bis 2001 ist somit mangels Nachweis als auch Abfluss im Jahre 2003 nicht als Betriebsausgabe anzuerkennen. Die handschriftliche Bestätigung der Ehegattin ist in freier Beweiswürdigung als nicht glaubhaft zu beurteilen. Es gibt darüber hinaus keine (Darlehens)Vereinbarung zwischen dem Bw. und seiner Gattin. Auch ist festzustellen, dass nach ständiger Rechtsprechung von unklaren Darlehensbedingungen auszugehen ist, wenn jahrelang keine Zinsen verrechnet wurden und keine Rückzahlungen vorgenommen worden sind oder unüblicherweise keine Besicherung des Darlehens vereinbart wurde (vgl. Quantschnigg/Schuch, ESt-HB, Rz. 55.2 zu § 20 und die dort zitierte Rechtsprechung).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 8. Mai 2009