



## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Erwin Luggauer und die weiteren Mitglieder OR Mag. Gerhard Verderber, Dkfm. Walter Percher und Horst Hoffmann im Beisein der Schriftführerin Monika Fritz über die Berufung des Dr. N K, Zahnarzt, S, Str, vertreten durch Kampitsch & Partner GmbH, Steuerberatung, 9300 St. Veit/Glan, Unterer Platz 11, vom 18. Oktober 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes St. Veit Wolfsberg, dieses vertreten durch HR Dr. Manfred Thalmann, vom 15. September 2004 betreffend Einkommensteuer für den Zeitraum 2000 bis 2002 nach der am 7. November 2005 in 9020 Klagenfurt, Dr. Herrmannngasse 3, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 2000 und 2001 wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2002 wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bildet dieses einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

## Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) ist Facharzt für Zahn-, Mund- und Kieferheilkunde. In seiner Einkommensteuererklärung erklärte dieser Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von S 5.252.345, -- (2000), S 4.585.999, -- (2001) und € 340.250,24 (2002).

Das Finanzamt veranlagte zunächst erklärungskgemäß.

Im Gefolge einer Prüfung der Aufzeichnungen gemäß § 151 Abs. 3 BAO versagte die Prüferin in Tz. 14 ihres Berichtes ua. für nachstehende Aufwendungen die steuerliche Anerkennung (Auszug aus dem Bp-Bericht):

	2000 (in ATS)	2001 (in ATS)	2002 (in €)
b) AfA-Änderung Fauteuil für Arbeitszimmer	1.007,00	2.014,00	146,36
c) AfA-Änderung Digitalkamera	0,00	4.565,00	331,78
d) AfA-Änderung Digi Lite Ringlicht	0,00	0,00	254,39
e) AfA-Änderung für Arbeitszimmer	3.139,00	3.139,00	228,00
f) IFB -Änderungen (im Zhg mit Fauteuil)	1.812,00	0,00	0,00
g) Instandhaltung Einrichtungsgegenstände	105.398,00	0,00	0,00
h) Pensionskassenbeiträge	43.308,00	43.308,00	3.147,33

Begründend führte die Prüferin dazu aus:

"a) – d) nichtabzugsfähige Aufwendungen gem. § 20 EStG 1988, da Kosten der privaten Lebensführung; Pkt b) Fauteuil für steuerlich nicht abzugsfähiges Arbeitszimmer (detaillierte Begründung siehe Pkt e) bzw. g);

e) Ein Arbeitszimmer ist aufgrund der Neuregelung des § 20 Abs. 1 Z 2 lit.d EStG 1988 ab 1996 nur mehr dann abzugsfähig, wenn es den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen darstellt. In allen anderen Fällen geht der Gesetzgeber davon aus, dass Aufwendungen für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer nach der allgemeinen Lebenserfahrung einen unter das steuerliche Abzugsverbot fallenden Mischaufwand darstellen.

Kanzlei- und Ordinationsräumlichkeiten, deren Einrichtung eine Nutzung im Rahmen der privaten Lebensführung typischerweise ausschließt (zB Ordination, Warteräume), fallen nicht unter das Abzugsverbot. Als Kanzlei- bzw. Ordinationsräumlichkeiten sind des weiteren auch jene Räumlichkeiten zu verstehen, die regelmäßig im Rahmen einer Beschäftigung von familienfremden Personen und /oder im Rahmen eines Parteienverkehrs genutzt werden. Werden in den Räumlichkeiten weder familienfremde Personen beschäftigt, noch diese im Rahmen eines Parteienverkehrs genutzt, so fallen sie in der Regel unter § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988. Ausnahmsweise können solche Räume dann nicht unter das Abzugsverbot fallen, wenn aufgrund der funktionellen Zweckbestimmung und Ausstattung eine Nutzung im Rahmen der privaten Lebensführung typischerweise ausgeschlossen ist (zB. ausschließlich als Schreibbüro verwendbare, keine privat nutzbare Einrichtung etc.). Im vorliegenden Fall konnte vom Abgabepflichtigen bzw. steuerlichen Vertreter die ausschließliche Nutzung des im ersten Stock als Teil des Wohnungsverbandes befindlichen Arbeitszimmers als Kanzlei bzw. Ordinationsräumlichkeit nicht glaubhaft gemacht werden.

Von der Bp wurde anhand der Besichtigung vor Ort bzw. Befragung betreffend der Nutzung folgendes festgestellt:

- Das Arbeitszimmer stellt nicht den Mittelpunkt der gesamten Tätigkeit des Steuerpflichtigen dar (Mittelpunkt der Tätigkeit eines Zahnarztes sind die Ordinationsmöglichkeiten, in den die

Zahnbehandlungen erfolgen; die Einrichtung des Arbeitszimmers (Schlafsofa, Fauteuil, 2 Schreibtische in geschwungener Front, Bücherregale) schließt eine Nutzung im Rahmen der privaten Lebensführung nicht typischerweise aus;

- das Arbeitszimmer wird nicht regelmäßig im Rahmen einer Beschäftigung von familienfremden Personen genutzt (Nutzung erfolgt ausschließlich vom Steuerpflichtigen und seiner angestellten Ehegattin);

- das Arbeitszimmer wird nicht regelmäßig im Rahmen eines Parteienverkehrs genutzt;

[..]

f) Aufgrund der Änderungen lt. Pkt. a) und b) ist auch der geltend gemachte IFB für das Jahr 2000 zu korrigieren;

g) Vom Abzugsverbot sind auch Einrichtungsgegenstände des Arbeitszimmers erfasst, selbst wenn diese betrieblich genutzt werden. Der Begriff des Einrichtungsgegenstandes ist dahingehend zu interpretieren, ob der Gegenstand seiner Zweckwidmung nach im Rahmen der typisierenden Betrachtungsweise dauerhaft einen Bestandteil des häuslichen Arbeitszimmers darstellt, oder ob dieser Gegenstand eine selbständige Zweckwidmung außerhalb des häuslichen Arbeitszimmers hat;

die Instandhaltung bzw. Anschaffung der Schreibtische, des Sofas und des Fauteuils sind somit ebenfalls vom Abzugsverbot umfasst;

h) Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH können Dienstverträge zwischen nahen Angehörigen steuerlich nur insoweit anerkannt werden, als eine Entlohnung stattfindet, wie sie zwischen Fremden üblich ist. Nach Durchführung eines innerbetrieblichen Vergleiches wurde die Entlohnung der Ehegattin des Steuerpflichtigen nur in dem Ausmaß als fremdüblich anerkannt, in dem das Gehalt nicht das um 10% erhöhte, auf eine 40-Stunden-Tätigkeit umgerechnete Gehalt der bestbezahlten Ordinationshilfe übersteigt. Aufgrund der ausschließlich für die Ehegattin zusätzlich eingezahlten Pensionskassenbeiträge wird die oa. Grenze überschritten, weshalb diesen Aufwendungen die Abzugsfähigkeit als Betriebsausgabe versagt wurde (siehe VwGH Erkenntnis vom 06.04.1995, 93/15/0125 bzw. v. 13.03.1997, 95/15/0128);

[...]

Das Finanzamt schloss sich den Feststellungen der Prüferin an und erließ im wiederaufgenommenen Verfahren entsprechende Sachbescheide.

Der Bw. berief gegen diese Bescheide zunächst in zwei Punkten.

Zum Berufungspunkt "Arbeitszimmer" führte der steuerliche Vertreter aus, dass die in Streit stehende Räumlichkeit kein Arbeitszimmer im herkömmlichen Sinne sei, sondern handle es sich dabei vielmehr um ein Büro, welches im Zusammenhang mit der ausgeübten zahnärztlichen Tätigkeit betriebsnotwendiges Vermögen darstelle. Aus diesem Grunde werde dieser Raum auch nicht von der Bestimmung des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 erfasst. Das Erdgeschoss der Liegenschaft Str werde ausschließlich betrieblich genutzt und befänden sich hier die Behandlungsräume, Röntgen, Labor, Empfangsraum und Warteraum. Da gemäß dem ausgearbeiteten Betriebskonzept für einen Kanzleiraum im Parterre kein Platz mehr vorhanden gewesen sei, habe sich der Bw. dazu entschlossen, diesen in den ersten Stock zu verlegen. Das Vorhandensein eines solchen sei jedenfalls betriebsnotwendig, zumal sich darin etwa auch die betriebseigene EDV-Anlage befinde. Diese diene der Leistungsabrechnung mit den Sozialversicherungsträgern sowie der übrigen Honorarverrechnung. In diesem Kanzleiraum

würden zudem Gespräche mit Patienten über durchzuführende Zahnsanierungen, Zahnersätze udgl. stattfinden. Darüber hinaus werde darin die tägliche Korrespondenz geführt sowie die Fachliteratur studiert und aufbewahrt. Auch die Belegablage befände sich in diesem Raum. Dass der in Streit stehende Kanzleiraum nahezu ausschließlich für betriebliche Zwecke verwendet werde, sei schon deshalb nachvollziehbar, weil der im ersten Stock situierte Wohnungsbereich ca. 250m<sup>2</sup> umfasse und demnach die gesamten Wohnbedürfnisse abdecke.

Zum Berufungspunkt "Nichtanerkennung der Pensionskassenbeiträge als Betriebsausgaben" führte der steuerliche Vertreter aus, dass die von Seiten der Bp in Abrede gestellte Fremdüblichkeit des Dienstverhältnisses mit der Ehegattin A K sehr wohl vorläge. Die Tätigkeit von A K könne mit den Aufgaben der übrigen Ordinationsmitarbeiterinnen bzw. Assistentinnen nicht verglichen werden, zumal dieser vielmehr die Aufgabe einer Ordinationsleiterin zukomme. Der Aufgabenbereich von Frau K sei sehr umfangreich gestaltet und erstrecke sich von Managementarbeiten bis hin zu Assistenzleistungen. Aufgrund der langen Ordinationszeiten bleibe dem Bw. kaum Zeit für die organisatorische und kaufmännische Führung der Ordination. Konkret umfasse das Aufgabengebiet von Frau K neben der Führung und Überwachung der Mitarbeiter, die Erstellung der Honorarabrechnungen, die Vornahme von Abrechnungen mit den Sozialversicherungsträgern, die Überwachung der Zahlungseingänge und der Kundenkartei, das Mahnwesen, die Überweisungsarbeiten mit Banken sowie die Führung der Grundaufzeichnungen. Daneben seien zahnärztliche Assistenzarbeiten zu leisten. Frau K, welche eine umfassende praktische und theoretische Ausbildung als Mundhygienikerin abgeschlossen habe, sei ca. 50 Wochenstunden für die Ordination tätig. In Anbetracht dieser Umstände sei die Schlussfolgerung, dass die Entlohnung einschließlich der Pensionskassenbeiträge fremdunüblich sei, folgeunrichtig. Der mit der XX Pensionskassen AG abgeschlossene Pensionskassenvertrag habe am 1.1.1999 zu laufen begonnen. Für die Einbeziehung in die Pensionskasse sei das Lebensalter der Mitarbeiter als entscheidendes Kriterium maßgeblich gewesen. Zum Zeitpunkt des Abschlusses des besagten Vertrages habe nur A K die in § 2 der Pensionsvereinbarung festgelegten Kriterien, nämlich die Vollendung des 40. Lebensjahres und ein Höchsteintrittsalter von 52 Jahren, erfüllt. Durch den Abschluss eines Pensionskassenvertrages zugunsten A K seien weder der Gleichbehandlungsgrundsatz verletzt worden, noch sei eine willkürliche oder unsachliche Differenzierung zwischen den Arbeitnehmern getroffen worden.

Mit Replik vom 3. Dezember 2004 führte die Bp zum Berufungspunkt "Arbeitszimmer" aus, die gesamte EDV-Ausstattung des Bw. würde aus sechs Einheiten bestehen, wobei sich lediglich zwei Computer im streitgegenständlichen Arbeitszimmer befänden. Die restliche EDV sei hingegen im Erdgeschoss (Anmeldung und Behandlungsräume) situiert und werde auch dort genutzt. Soin bestünde sowohl in den Ordinationsräumlichkeiten als auch im Arbeitszimmer

im Obergeschoss die Möglichkeit, Abrechnungen mit den Sozialversicherungsträgern sowie die übrige Honorarverwaltung durchzuführen. Die Ablage der Krankenkassenschecks erfolge im Übrigen im Bereich der Anmeldung. Was die tatsächliche Nutzung des Arbeitszimmers anlange, so stütze sich die Bp auf die von Frau K im Zuge der Besichtigung vom 18. Mai 2004 getätigten Erstaussagen, wonach die Fertigstellung der Abrechnungen und sonstigen EDV-Tätigkeiten im Obergeschoss ausschließlich von ihr besorgt werde. Die PCs würden lediglich von ihr und ihrem Ehegatten (Bw) genutzt. Frau K habe damals auch verneint, dass Patienten Zutritt zu den im Obergeschoss befindlichen Räumlichkeiten hätten. Dieser Umstand finde auch Erhärtung in den im Zuge der Betriebsbesichtigung festgestellten Begebenheiten, insbesondere in der Art und Platzierung der Einrichtungsgegenstände. Ebenso spräche der Umstand, dass im Arbeitszimmer weder ein Besprechungstisch noch eine Sitzgelegenheit für Besprechungen bzw. Beratungen mit Patienten vorhanden seien, für eine Nutzung desselben im Rahmen der privaten Lebensführung.

Da die Bearbeitung der Post bzw. die Führung der Grundaufzeichnungen, die gesamte Terminverwaltung, das Wareninkasso, die Verwaltung der Krankenkassenschecks und die Honorarabrechnungen aufgrund der vorliegenden Gegebenheiten problemlos im Bereich der Anmeldung im Erdgeschoss durchgeführt werden könnten, sei die Vornahme einzelner Tätigkeiten im Arbeitszimmer nach Ansicht der Bp nicht auf das fehlende Platzangebot, sondern wohl eher im Bereich der persönlichen Vorlieben (mehr Ruhe, Arbeitszeit am Abend) zu suchen.

Es widerspreche zudem der allgemeinen Lebenserfahrung, dass mit Patienten, die ausschließlich in den Ordinationsräumen behandelt werden, Beratungsgespräche in Räumlichkeiten des privaten Wohnungsverbandes geführt würden. Diese Vorgangsweise sei auch deshalb nicht nachvollziehbar, weil die Behandlungsräume sehr wohl die Möglichkeit zur Durchführung derartiger Gespräche böten, indessen das Arbeitszimmer schon aufgrund der Einrichtung hierfür ungeeignet erscheine.

Zum Berufungspunkt "Pensionskassenbeiträge" replizierte die Bp, das jährliche Bruttogehalt von A K habe in den Streitzeiträumen S 422.520, -- (2000), S 434.980, -- (2001) und € 33.963,51 (2002) betragen, was eine jährliche Steigerungsrate von 3% (für 2001) und 7% (für 2002) impliziere. Zusätzlich seien Pensionskassenbeiträge in Höhe von S 43.308, -- / € 3.147,31 für die angestellte Gattin einbezahlt worden. Für den inneren Betriebsvergleich sei das Gehalt der bestbezahlten Fremdangestellten Bt B, welche ebenso im administrativen Bereich tätig sei und ein nahezu gleiches Dienstalter aufweise, herangezogen worden. Dieses habe S 295.260, - (2000), S 303.940, - (2001) und € 22.182,65 (2002) betragen. Daraus sei zu ersehen, dass die Steigerungsrate dieser Einkünfte in den Streitzeiträumen lediglich ca. 3%

und 0,4% betragen habe. Allein die Differenz des Bruttobezuges von Frau K und Frau B belaufe sich in den Jahren 2000 und 2001 auf ca. 42%, im Zeitraum 2002 auf gar 53%. Der Einwand des Bw., wonach die Wochenarbeitszeit seiner Gattin ca. 50 Stunden betragen habe, indes Frau B lediglich 36 Wochenstunden tätig gewesen sei, erweise sich nach Ansicht der Bp als nicht stichhaltig, zumal ein Nachweis hierüber nicht erbracht worden sei.

Mit Eingabe vom 15. Februar 2005 ergänzte die steuerliche Vertretung ihr bisheriges Vorbringen und führte aus, es sei Ansichtssache, ob das Fehlen eines Besprechungstisches, die Platzierung der Einrichtungsgegenstände und die vorhandenen Sitzgelegenheiten zweckmäßig für die Beratung mit Patienten seien oder nicht. Maßgeblich sei jedenfalls, dass mit Patienten in diesem Raum Gespräche stattgefunden hätten. Darüber hinaus habe die Bp zum Berufungseinwand, dass die Tätigkeit der Ehegattin in der Ordination mit den Aufgaben der übrigen Mitarbeiterinnen nicht vergleichbar sei, überhaupt nicht Stellung bezogen. Insbesondere könne der innere Betriebsvergleich mit der Angestellten B nicht herangezogen werden. Festzuhalten sei, dass die Angestellten keine Überstunden geleistet hätten und demzufolge auch keine Überstundenentlohnungen zur Auszahlung gelangt seien. Es treffe zwar zu, dass auch die seinerzeit im Jahre 2001 abgeführte Betriebsprüfung, die bezahlten Pensionskassenbeiträge nicht als Betriebsausgaben anerkannt habe, wohl aber seien damals Aufwendungen betreffend Arbeitszimmer steuerlich anerkannt worden.

Das Finanzamt legte die gegenständliche Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Im Zuge eines am 30. September 2005 abgeführten Ortsaugenscheines gab der Bw. niederschriftlich an, dass im Erdgeschoss des Objektes Str kein Raum für die Durchführung der mit seiner ärztlichen Tätigkeit verbundenen administrativen Arbeiten vorhanden sei. Zum Berufungspunkt "Pensionskassenbeiträge" brachte der Bw. vor, dass das Tätigkeitsfeld seiner Gattin im Wesentlichen administrative Arbeiten beinhalte. Fallweise leiste diese Assistenzleistungen am Stuhl sowie am Röntgen. Das Tätigkeitsfeld von Frau B umfasse hingegen hauptsächlich Assistenzleistungen am Stuhl sowie mitunter nicht höherwertige administrative Tätigkeiten, wie beispielsweise Terminkoordinierungen, Krankenscheininkasso, etc. Es habe im Jahre 1999 keine Möglichkeit für ihn bestanden, für die Angestellte B ebenfalls einen Pensionskassenvertrag abzuschließen, zumal diese die hierfür erforderliche Altersobergrenze von 52 Jahren im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses bereits überschritten gehabt habe. Der Bw. wiederholte abermals sein Vorbringen, wonach die tatsächliche Wochenarbeitszeit seiner Gattin in Summe ca. 50 Stunden betragen habe. Schriftliche Aufzeichnungen hierüber lägen jedoch nicht vor. Er habe seine Gattin seinerzeit mit einer wöchentlichen Arbeitszeit von 40 Stunden bei der Gebietskrankenkasse angemeldet. Eine

schriftliche Vereinbarung hinsichtlich der Erbringung von zeitlichen Mehrleistungen existiere nicht.

Zur Ausbildung seiner Gattin gab der Bw. an, dass diese nach ihrer Reifeprüfung an einer Allgemein bildenden höheren Schule, die Ausbildung zur Hauptschullehrerin in den Fächern Deutsch und Geschichte absolviert habe. Außerdem habe sie eine Ausbildung zur Mundhygienikerin abgeschlossen. Dieser Kurs habe in Wien stattgefunden und einen zeitlichen Rahmen von ca. sechs Monaten umfasst. Frau B habe indessen lediglich einen Hauptschulabschluss aufzuweisen.

Im Zuge der Befragung erweiterte der Bw. sein Berufungsbegehren um die Anerkennung von Aufwendungen für eine im Jahr 2001 angeschaffte Digitalkamera der Marke Sony DSC-F505V sowie ein im Jahr 2002 erworbenes dazu passendes Ringlicht. Diesbezüglich brachte der Bw. vor, dass sowohl Digitalkamera als auch Ringlicht – beiden Aufwendungen blieb seitens der Bp die Anerkennung versagt – ausschließlich betrieblichen Zwecken dienen würde. Konkret eröffne das Ringlicht die Möglichkeit, Aufnahmen im Mundhöhlenbereich anzufertigen ohne dass dabei das Objektiv durch die ausströmende Atemluft des Patienten beschlagen werde. Die berufliche Einsatzmöglichkeit des besagten Ringlichtes werde auch durch die Aufschrift "Dentalelektronik GmbH" untermauert. Ebenso wie das Ringlicht werde auch die Digitalkamera ausschließlich für Aufnahmen im Mundbereich, und zwar für forensische Zwecke, eingesetzt.

In der am 7. November 2005 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wiederholte der steuerliche Vertreter im Wesentlichen sein bisheriges Vorbringen. Über Befragen gab dieser an, dass keinerlei Aufzeichnungen hinsichtlich Aufenthaltsdauer im Arbeitszimmer existieren würden. Auch würden die Assistentinnen das Arbeitszimmer fallweise aufsuchen, um dort etwa das Faxgerät zu bedienen.

Der Amtsvertreter entgegnete, dass die für eine steuerliche Anerkennung erforderlichen gesetzlichen Voraussetzungen beim gegenständlichen Raum nicht vorlägen.

Zum Berufungspunkt "Pensionskassenbeiträge" wurde in der mündlichen Verhandlung seitens der steuerlichen Vertretung wiederum vorgebracht, dass das Tätigkeitsfeld von Frau K nicht vergleichbar sei mit dem von Frau B. Frau K verrichte als "Managerin der Ordination" Tätigkeiten, welche zumindest gleichwertig seien mit jenen einer Bilanzbuchhalterin der Gruppe IV des Kollektivvertrages für Angestellte bei Wirtschaftstreuhändern. A K – diese wohnte der mündlichen Verhandlung bei – gab über Befragen an, dass sie in Ermangelung von Aufzeichnungen nicht angeben könne, wie viele Wochenstunden sie konkret im Berufszeitraum in der Ordination verbracht habe. Das Auseinanderklaffen in Bezug auf die jährliche Gehaltssteigerung im Jahre 2002 von ihr und Frau B sei durch die bevorstehende

Altersteilzeit von B begründet gewesen. In Anbetracht einer bevorstehenden Abfertigung wäre es nicht sinnvoll gewesen, das Gehalt von B stark zu erhöhen.

Der Amtsvertreter wandte ein, dass zumindest im Hinblick auf die geleisteten Pensionskassenbeiträge eine Fremdüblichkeit der Entlohnung nicht gegeben sei.

Zu den Berufungspunkten "Digitalkamera" und "Ringlicht" führte der steuerliche Vertreter ins Treffen, dass mit besagter Kamera ca. 1200 Fotos für Ordinationszwecke angefertigt worden seien. Zum Beweise für die Richtigkeit dieses Vorbringens überreichte Frau K dem Senat mehrere CDs mit gespeichertem Fotomaterial. Im Jahre 2001 habe ihr Gatte – so Frau K – sehr viele Fotos anlässlich diverser Fortbildungsveranstaltungen angefertigt. Der Senat nahm Einsicht in die angefertigten Fotos und stellte fest, dass im Jahr 2001 beispielsweise Aufnahmen von Flipcharts, auf denen zahnmedizinischen Themen dargestellt waren, angefertigt wurden. A K ergänzte, dass erst ab dem Ankauf des Ringlichtes im Jahre 2002, die Digitalkamera uneingeschränkt in der zahnärztlichen Ordination Einsatz finden habe können. Durch einen Spiegel, welcher am Ringlicht zu fixieren sei, sei es auch möglich gewesen, nicht nur Frontalaufnahmen, sondern auch Aufnahmen im Mundhöhlenbereich anzufertigen. In der Ordination sei zwar eine Infraoralkamera vorhanden, jedoch böte diese keine Möglichkeit, Aufnahmen für Dokumentationszwecke abzuspeichern. Überhaupt käme der Dokumentation von Arbeitsvorgängen unter dem Aspekt von Haftungen bzw. Regressen heutzutage mehr und mehr Bedeutung zu.

Der Vertreter der Amtspartei brachte vor, dass die berufungswerbende Partei den Nachweis über die ausschließliche berufliche Verwendung von Kamera und Ringlicht nicht erbracht habe. Es gäbe auch keine Anhaltspunkte dafür, dass das Ringlicht ausschließlich in der Dentalfotografie zum Einsatz gekommen sei. Dieses sei ebenso in der Hobbyfotografie zur Aufnahme von Insekten, Schmuck, udgl. einsetzbar.

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

#### **1. Aufwendungen für Arbeitszimmer und Einrichtungsgegenstände (2000 bis 2002)**

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 idF BGBl. Nr. 201/1996 sind Aufwendungen oder Ausgaben für ein im **Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer** und dessen Einrichtung sowie für Einrichtungsgegenstände der Wohnung nicht abzugsfähig. Bildet jedoch ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer den **Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit** des Steuerpflichtigen, sind die darauf entfallenden Aufwendungen und Ausgaben einschließlich der Kosten seiner Einrichtung abzugsfähig.



Die Besonderheit des häuslichen Arbeitszimmers liegt darin, dass seine (Mit-)Nutzung im Rahmen der Lebensführung vielfach nahe liegt, von der Behörde aber der Nachweis seiner Nutzung für die Lebensführung, zumal ein solcher Ermittlungen im Privatbereich des Steuerpflichtigen erfordert, nur schwer zu erbringen ist. Aus diesem Grunde bestehen auch keine verfassungsrechtlichen Bedenken, wenn der Gesetzgeber die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer davon abhängig macht, dass es den Mittelpunkt der entsprechenden Betätigung des Steuerpflichtigen darstellt (vgl. VwGH 29.1.2003, 99/13/0076).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes liegt ein Arbeitszimmer dann im Wohnungsverband, wenn es einen Teil der Wohnung oder eines Einfamilienhauses darstellt und über einen gemeinsamen Eingang mit den Wohnräumlichkeiten verfügt (VwGH 28.11.2000, 99/14/0008, oder VwGH 22.1.2004, 2001/14/0004 betr. Arbeitszimmer eines Facharztes für Radiologie). Im gegenständlichen Fall ist unstrittig, dass das Arbeitszimmer im Wohnungsverband des Obergeschosses situiert ist. Dieser Wohnungsverband wird von den im Erdgeschoss gelegenen Betriebsräumlichkeiten auch durch eine im Stiegenhaus situierte Glastüre getrennt. Indiziell für die Einbettung des strittigen Raumes in den Wohnungsverband erweist sich dabei auch die Tatsache, dass dieses Zimmer nicht nur vom Gang, sondern auch vom Wohnzimmer aus – zwischen letztgenanntem und Arbeitszimmer besteht eine Verbindungstüre – erreicht werden kann.

Wenn der steuerliche Vertreter des Bw. einwendet, der in Streit stehende Raum sei kein (typisches) Arbeitszimmer im Sinne der obgenannten Bestimmung, sondern stelle dieser vielmehr einen betriebsnotwendigen Kanzleiraum dar, so vermag der erkennende Senat diese Ansicht nicht zu teilen. Dem entgegen steht die Ausstattung des Raumes, welche im Zuge des am 30. September 2005 durchgeführten Ortsaugenscheines auch bilddokumentarisch festgehalten wurde und die erkennen lässt, dass eine Nutzung desselben im Rahmen der privaten Lebensführung keinesfalls ausgeschlossen werden kann. Untermauert wird dies nicht zuletzt durch den Umstand, dass das besagte Arbeitszimmer auch der Aufbewahrung privater Literatur (Lexika, etc.) dient. Entgegen der Rechtsansicht des Bw. ändert auch die Tatsache, dass der gegenständliche Raum nahezu ausschließlich betrieblich genutzt wird, nichts daran, dass es sich um ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer handelt. Die ausschließliche oder nahezu ausschließliche berufliche bzw. betriebliche Verwendung eines Raumes stellt nach verwaltungsgerichtlicher Judikatur vielmehr die Voraussetzung dafür dar, um überhaupt von einem Arbeitszimmer im steuerlichen Sinn sprechen zu können (vgl. VwGH 22.1.2004, 2001/14/0004).

Es ist daher in einem zweiten Schritt zu prüfen, ob das in Streit stehende Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten beruflichen bzw. betrieblichen Tätigkeit des Bw. bildet. Ob eine Tätigkeit ihren Mittelpunkt im Arbeitszimmer hat, ist berufsbildbezogen zu beurteilen und bestimmt sich nach der Verkehrsauffassung, und zwar unter Zugrundelegung des materiellen Schwerpunktes der Tätigkeit. Im Zweifel ist darauf abzustellen, ob das Arbeitszimmer in zeitlicher Hinsicht für mehr als die Hälfte der Tätigkeit im Rahmen der konkreten Einkunftsquelle benützt wird (VwGH 28.11.2000, 99/14/0008). Im gegenständlichen Fall ist offensichtlich und steht außer Streit, dass der Mittelpunkt der Tätigkeit eines Zahnarztes in den Behandlungsräumlichkeiten liegt und nicht in einem Raum, von wo aus die mit dem Arztberuf verbundene administrative Arbeit verrichtet wird.

Aufgrund der vorliegenden Sachlage im Zusammenhalt mit der – eindeutigen – Rechtslage war die Berufung in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

## **2. Zur Abzugsfähigkeit der Pensionskassenbeiträge (2000 bis 2002)**

Nach der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes können Dienstverträge zwischen nahen Angehörigen – auch wenn sie zivilrechtlich gültig abgeschlossen worden sind – steuerlich nur insoweit anerkannt werden, als eine Entlohnung stattfindet, wie sie zwischen Fremden üblich ist. Andernfalls könnten wegen des zwischen nahen Angehörigen in der Regel fehlenden Interessengegensatzes zu Lasten einer gleichmäßigen Besteuerung alle steuerlichen Wirkungen willkürlich herbeigeführt werden. Da sich bei Dienstverhältnissen unter Fremden die Entlohnung nach Qualität und Quantität der Arbeitsleistung des Arbeitnehmers richtet, kann bei Dienstverhältnissen zwischen nahen Angehörigen nur die auch zwischen Fremden übliche Entlohnung als Betriebsausgabe anerkannt werden (VwGH 6.4.1995, 93/15/0064).

Die wöchentliche Arbeitszeit von A K wird vom Bw. mit ca. 50 Stunden angegeben. Dieses Vorbringen vermochte der Bw. in keiner Lage des Verfahrens nachzuweisen bzw. glaubhaft zu machen. Auch A K vermochte diese Annahme in der mündlichen Verhandlung nicht zu bestätigen. In Bezug auf die Erbringung von zeitlichen Mehrleistungen wurden weder Aufzeichnungen geführt, noch lag eine schriftliche Vereinbarung über die Erbringung derartiger Leistungen vor. Bei einem zwischen Fremden abgeschlossenen Dienstverhältnis würde die Verpflichtung zur Erbringung von Mehrleistungen zeitlicher Art in schriftlicher Form dokumentiert werden und würden hierüber bereits aus lohnsteuerlichen Gründen Aufschreibungen geführt werden. In diesem Sinne geben weder Lohnkonto noch Lohnzettel von A K einen Hinweis darauf, dass zeitliche Mehrleistungen erbracht worden seien. Fakt ist, dass zwischen familienfremden Vertragspartnern es üblich gewesen wäre, tatsächlich erbrachte Mehrleistungen lohnverrechnungstechnisch als solche zu behandeln, zumal sich daraus auch ein steuerlicher Vorteil für den Dienstnehmer ergeben hätte.

In Ansehung des Umstandes, dass dem Bw. eine Nachweisführung in Bezug auf die ins Treffen geführten zeitlichen Mehrleistungen seiner Gattin nicht gelungen ist, legt der erkennende Senat seinen Überlegungen eine durchschnittliche Wochenarbeitszeit von 40 Stunden zugrunde. Daraus ergibt sich, dass die quantitative Leistung von A K nicht wesentlich über jener von Bt B liegt, deren Wochenarbeitszeit wird mit 36 Stunden angegeben wird.

Was den Aspekt der qualitativen Mehrleistung anbelangt, so folgt der Senat dem diesbezüglichen Berufungsvorbringen. Dass derartige Mehrleistungen gegenüber der bestbezahlten Fremdangestellten (B) erbracht worden sind, ergibt sich bereits aus der beruflichen Position bzw. Funktion von A K als Ordinationsleiterin. Als solche hatte sie primär administrative bzw. kaufmännische Tätigkeiten zu verrichten. Das Tätigkeitsfeld von Bt B umfasste indessen mehrheitlich Assistenzleistungen am Stuhl sowie die Übernahme nicht höherwertiger administrativer Arbeiten.

Tatsache ist aber auch, dass das Jahresgehalt – und zwar ohne Ansatz der in Streit stehenden Pensionskassenbeiträge – von A K um 43,10% (2000 und 2001) bzw. 53,10% (2002) über dem von Bt B lag. Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 6.4.1995, 93/15/0125 – dieses betraf die Angemessenheit von Lohnaufwendungen für eine in der Praxis ihres Ehegatten, eines Allgemeinmediziners, als Ordinationsleiterin angestellte Dienstnehmerin, ausführte – ist in der Abgeltung der von dieser erbrachten "qualitativen Mehrleistungen" in Höhe des Gehaltes der bestbezahlten Ordinationsangestellten zuzüglich eines Zuschlages von 10% keine Unsachlichkeit zu erblicken.

Der Verwaltungsgerichtshof führte in besagtem Erkenntnis zudem aus, dass die Anstellung eines externen Betriebsvergleiches Sache der beschwerdeführenden Partei wäre. Im gegenständlichen Berufungsfall legten weder der Bw. noch die Amtspartei Unterlagen vor, welche die Anstellung eines externen Betriebsvergleiches zuließen.

In Anwendung der Grundsätze des verwaltungsgerichtlichen Erkenntnisses vom 6.4.1995, 93/15/0125, würden – ausgehend von einem auf eine 40-Stunden-Woche umgelegten Jahresgehalt von Bt B – nachstehende um einen Zuschlag von 10% für qualitative Mehrleistungen erhöhte Gehälter für Frau K als angemessen gelten:

	2000 (in öS)	2001 (in öS)	2002 (in €)
Gehalt B (36 Std)	295.260,--	303.940,--	22.182,65
Gehalt B (40 Std)	328.067,--	337.711,--	24.647,39
Zuschl qualit. ML 10%	32.806,--	33.771,--	2.464,70
<b>angem. Gehalt K</b>	360.873,--	371.482,--	27.112,13
<b>tatsächl Gehalt K</b>	422.520,--	434.980,--	33.963,51

(ohne Pensionskasse)			
----------------------	--	--	--

Wie aus dieser Darstellung zu ersehen ist, liegt bereits das von Frau K bezogene Gehalt ohne Ansatz von Pensionskassenbeiträgen beträchtlich über den nach den Vorgaben des Verwaltungsgerichtshofes ermittelten Ansätzen.

Der erkennende Senat hat dem Einwand, dass das Tätigkeitfeld einer Ordinationsleiterin im Kollektivvertrag für Angestellte von Zahnärzten keinen Niederschlag finde, insofern Rechnung getragen, als dass zudem – hilfsweise – der Kollektivvertrag für Angestellte in Rechtsanwaltskanzleien (Stand 1. Juli 2001) zur Beurteilung der Angemessenheit herangezogen wurde. Dieser weist für Angestellte der Berufsgruppe III in der höchsten Gehaltsstufe (20. Dienstjahr) einen monatlichen Gehaltsansatz von € 1.454,91 aus. Angemerkt wird in diesem Zusammenhang, dass zur Berufsgruppe III – diese stellt die qualifizierteste Gruppe innerhalb dieses Kollektivvertrages dar – Angestellte zählen, die höchste Kanzleiarbeiten selbständig verrichten, Sollizitatoren sowie Angestellte, die Arbeiten in Verlassenschafts-, Grundbuch- und sonstigen Außerstreitsachen und Buchhaltung mit selbständiger Entscheidungskompetenz durchführen. Unter Zugrundlegung dieses Kollektivvertrages ergibt sich im Hinblick auf den Angemessenheitsaspekt folgendes Szenario: Unbestritten ist, dass für Bt B der Kollektivvertrag für zahnärztliche Angestellte heranzuziehen ist. Dieser weist in § 18 als Mindestentlohnung für ausgebildete Ordinationshilfen ab dem 20. Dienstjahr einen Betrag von € 1.306,- monatlich inklusive Gefahrenzulage (dies entspricht € 18.284,- pa.) aus. Tatsache ist, dass das Gehalt von Frau B in Bezug auf das Jahr 2002 mit € 22.182,65 um ca. 20% über diesem Ansatz liegt. Unter Zugrundelegung einer 40-Stunden Woche würde Bs Jahresgehalt rd. € 24.650,- betragen und läge somit um ca. 35% über dem kollektivvertraglichen Mindestansatz.

Der höchste Gehaltsansatz für Angestellte in Rechtsanwaltskanzleien beträgt – wie soeben dargelegt – € 1.454,91. Eine Erhöhung dieses Ansatzes um 35 Prozentpunkte ergäbe einen Betrag von € 1.964,-- und somit ein fiktives Jahresgehalt von rd. € 27.500,--. Damit aber liegt dieser fiktive Jahresansatz immer noch wesentlich unter dem von Frau K tatsächlich erhaltenen Bezügen (zB. 2001: € 31.612,-).

Damit ist evident, dass die Fremdüblichkeit der Entlohnung von A K bereits auf Grund der Höhe der laufenden Bezüge ohne Ansatz der vom Bw. geleisteten Pensionskassenbeiträgen in Zweifel gezogen werden kann. Wenn nunmehr das Finanzamt den Pensionskassenbeiträgen die Anerkennung als Betriebsausgabe versagt, so vermag der erkennende Senat in dieser Vorgangsweise keine Rechtswidrigkeit erblicken.

Nicht zielführend in diesem Zusammenhang erweist sich die vom Bw. geführte Argumentation, wonach der Abschluss eines Pensionskassenvertrages für die übrigen Angestellten,

insbesondere für Frau B, nicht möglich gewesen wäre. Eine entsprechende Vereinbarung wäre – dies wurde auch in der mündlichen Verhandlung vom steuerlichen Vertreter eingeräumt – rechtlich zulässig und auch faktisch möglich gewesen.

Dem vom steuerlichen Vertreter zur Anstellung einer Vergleichsrechnung angezogenen Kollektivvertrag für Angestellte in Wirtschaftstreuhandkanzleien, insbesondere der Gruppe IV, kann nach Ansicht des Senates aus folgenden Überlegungen nicht näher getreten werden: Die Berufsgruppe IV des angeführten Kollektivvertrages beinhaltet die Tätigkeit der Bilanzbuchhalter sowie jener Mitarbeiter, die über ein abgeschlossenes, facheinschlägiges Studium an einer Hoch- oder Fachhochschule verfügen. Tatsache ist, dass A K im Streitzeitraum keine bilanzbuchhalterischen Tätigkeiten ausgeübt, sondern vielmehr eine einfache Einnahmen-Ausgaben-Rechnung geführt hat. Aufgrund der Verschiedenartigkeit des Tätigkeitsbildes kann sonach dieser Kollektivvertrag zur Bestimmung der Angemessenheitsgrenze – auch hilfsweise – nicht dienlich gemacht werden.

Für den erkennenden Senat ist das von Frau K in der mündlichen Verhandlung erstattete Vorbringen, wonach diese mit großem Engagement sämtliche mit der Ordination in Zusammenhang stehenden verwaltungs- und kaufmännischen Tätigkeiten verrichte, durchaus glaubwürdig. Dennoch ist bei der steuerlichen Beurteilung von (Dienst)verträgen zwischen nahen Angehörigen nach höchstgerichtlicher Rechtsprechung strikt auf den Aspekt der Fremdüblichkeit abzustellen.

Auf Grund der vorliegenden Sach- und Beweislage war somit dem Begehren in diesem Punkt die Anerkennung zu versagen.

### **3. Aufwendungen für Digitalkamera (2001 und 2002) und Ringlicht (2002)**

Die Bestimmung des § 20 Abs. 1 Z 2 lit a EStG 1988 idF BGBl. Nr. 201/1996 ordnet an, dass Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung selbst dann nicht abgezogen werden dürfen, wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.

Nach ständiger verwaltungsgerichtlicher Judikatur sind Fotoapparate samt Zubehör nur dann als Betriebsausgabe absetzbar, wenn eine **ausschließliche** oder zumindest **ganz überwiegend betriebliche Verwendung** gegeben ist. Diese Rechtsprechung ergibt sich aus obgenannter Norm, wonach gemischt veranlasste Aufwendungen, also Aufwendungen mit einer privaten und betrieblichen Veranlassung, grundsätzlich nicht abzugsfähig sind ("Aufteilungsverbot"). Das Wesen dieses Aufteilungs- bzw. Abzugsverbots liegt darin, zu verhindern, dass Steuerpflichtige durch eine zufällige oder bewusst herbeigeführte Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen, Aufwendungen für die private Lebensführung

deshalb zum Teil in einen einkommensteuerrechtlich relevanten Bereich verlagern können, weil sie einen Beruf haben, der ihnen das ermöglicht, während andere Steuerpflichtige gleichartige Aufwendungen aus zu versteuernden Einkünften decken müssen.

Die Gattin des Bw. gab in der mündlichen Verhandlung bekannt, dass sowohl Digitalkamera als auch das ein Jahr später angeschaffte Ringlicht nahezu ausschließlich beruflich verwendet worden seien. Ihr Gatte habe damit primär Fotografien des Mund- und Rachenbereiches von Patienten sowie sonstige berufsbezogene Aufnahmen, etwa im Zuge von Fortbildungsveranstaltungen, angefertigt. Der Ankauf des Ringlichtes sei erforderlich gewesen, um eine bessere Ausleuchtung des Mundhöhlenbereich herbeizuführen, zumal ein Ausblitzen bei dieser Art von Fotografien nicht den gewünschten Erfolg zeitige.

Auf Grund des gegenständlichen Sachverhaltes im Zusammenhalt mit der vorliegenden Beweislage gelangt der Senat zur Ansicht, dass erst der Ankauf des Ringlichtes zu einer nahezu ausschließlichen beruflichen Nutzung der Digitalkamera geführt haben kann. Da der besagte Fotoapparat ohne Ringlicht sich nur bedingt für das Dokumentieren von zahnärztlichen Eingriffen bzw. überhaupt für Aufnahmen im Mundbereich eignet, ist davon auszugehen, dass ein anderwärtiger Einsatz derselben, insbesondere im privaten Bereich, nicht ausgeschlossen werden kann. Erhärtet wird diese Annahme durch den Umstand, dass im Jahre 2001 zwar eine weitere Digitalkamera der Marke Canon IXUS im Besitz der Familie K gewesen ist, diese lag jedoch im Bezug auf Qualität und Güte weit unter dem Niveau der Sony DSC505V. Allein der Anschaffungspreis der Canon IXUS beläuft sich laut der im Akt einliegenden Rechnung vom 23. April 2001 auf S 3.690,- (brutto), wogegen der aktenkundige Anschaffungspreis der Sony DSC505V S 22.827,- (brutto) beträgt.

Erst mit der Anschaffung des Ringlichtes – darüber dass jenes ausschließlich betrieblich verwendet wurde, bestehen für den erkennenden Senat in Ansehung des überzeugenden Vorbringens von A K bzw. des steuerlichen Vertreters keine Zweifel – wurde die Digitalkamera Sony uneingeschränkt in der zahnärztlichen Ordination einsetzbar. Ab diesem Zeitpunkt konnten schlussendlich jene Aufnahmen sach- und fachgerecht gemacht werden, derentwegen das Ringlicht laut Berufungsvorbringen angeschafft wurde. Darüber hinaus vermochte der erkennende Senat durch das Aufrufen der auf CD gespeicherten Digitalfotos des Jahres 2002 einen Einblick über die Einsatzmöglichkeiten dieser technischen Hilfsmittel gewinnen. Der Senat geht daher davon aus, dass die Digitalkamera im Jahre 2002 in den Betrieb eingelegt wurde, wobei sich der Einlagewert nach den um die Afa (S 4.565,-) für 2001 verminderten Anschaffungskosten (S 22.827,-) bestimmt. Die (Rest)Nutzungsdauer der Kamera wird in Anlehnung an die vom Bw. angenommene (5 Jahre abzgl. eines Jahres) mit vier Jahren festgelegt.

Damit war die Berufung in Bezug auf den Punkt "Digitalkamera" für den Zeitraum 2001 abzuweisen. Was den Zeitraum 2002 anbelangt, so war der Berufung sowohl hinsichtlich des Berufungspunktes "Digitalkamera" als auch in Bezug auf den Punkt "Ringlicht" (2002) stattzugeben. Damit werden für den Veranlagungszeitraum 2002 zusätzlich an Aufwendungen € 586,17 (AfA-Änderung Digitalkamera lt. Bp-Bericht Tz 14 lit. c € 331,78 und AfA-Änderung Digi Lite Ringlicht lt. Tz 14 lit. d € 254,39) berücksichtigt.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Klagenfurt, am 24. November 2005