



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., AdresseBw., vertreten durch Stb., vom 27. Mai 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr, vertreten durch M.V., vom 26. April 2005 betreffend Einkommensteuer 2000, 2001, 2002 und 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen, bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches und betragen:

| Bemessungsgrundlage | | | Abgabe | |
|---------------------|--|--------------|-----------------|-------------------|
| Jahr | Art | Höhe | Art | Höhe |
| 2000 | Einkommen | 310.800,00 S | Einkommensteuer | 4.992,84 € |
| | Dieser Betrag ergibt in ATS: 68.703,00 | | | |
| 2001 | Einkommen | 251.800,00 S | Einkommensteuer | 3.502,32 € |
| | Dieser Betrag ergibt in ATS: 48.193,00 | | | |

| | | | | |
|------|-----------|-------------|-----------------|--------------------|
| 2002 | Einkommen | 23.627,01 € | Einkommensteuer | 5.484,89 € |
| 2003 | Einkommen | 37.514,23 € | Einkommensteuer | 11.709,43 € |

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber erklärte im Jahr 2000 Einkünfte aus selbständiger Arbeit als Tierarzt als Einzelunternehmer und aus einer Beteiligung an der D.&T.OEG, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, Sonstige Einkünfte aus Fleischbeschau sowie Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus einer Beteiligung, im Jahr 2001 Einkünfte aus selbständiger Arbeit als Tierarzt als Einzelunternehmer und aus einer Beteiligung an der D.&T.OEG, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sowie Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus einer Beteiligung, im Jahr 2002 Einkünfte aus selbständiger Arbeit als Tierarzt als Einzelunternehmer und aus einer Beteiligung an der D.&T.OEG, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sowie Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus einer Beteiligung und im Jahr 2003 Einkünfte aus selbständiger Arbeit als Tierarzt als Einzelunternehmer, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sowie Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus einer Beteiligung.

Aus den Beilagen zu den Einkommensteuererklärungen gehen folgende Beträge hervor:

| | OEG | Einzelunternehmen | | | |
|----------|------------|--------------------|------------|-----------------|---------------|
| Jahr | Einkünfte | Erklärte Einkünfte | Einnahmen | Personalaufwand | Zinsen+Spesen |
| 2000 (S) | 445.424,00 | -398.805,27 | 0,00 | 136.258,00 | 220.129,88 |
| 2001 (S) | 331.294,00 | -200.228,00 | 0,00 | 33.040,00 | 207.951,94 |
| 2002 (€) | 18.995,70 | -6.723,95 | 78.885,74 | 5.701,00 | 26.173,45 |
| 2003 (€) | | 5.472,61 | 207.169,95 | 23.278,11 | 28.462,65 |

Am 12. April 2002 wurde durch die Amtspartei folgender Ergänzungsvorhalt an Bw. abgefertigt:

In den Beilagen zur Steuererklärung für 1999 und 2000 würden Ausgaben als selbständiger Arzt angeführt werden, es würden jedoch die dazugehörigen Einnahmen dazu fehlen. Hätte der Berufungswerber seine eigene Praxis aufgegeben und sei dieser nur mehr als

Gesellschafter der D.&T.OEG tätig? In diesem Fall würde eine Betriebsaufgabe anzunehmen sein.

Mit Schreiben vom 22. April 2002 wurde wie folgt geantwortet:

Bw. hätte seine eigene tierärztliche Praxis nicht aufgegeben. Einnahmen aus selbständiger tierärztlicher Tätigkeit hätte er in den Jahren 1999 und 2000 in der Fleischuntersuchung gehabt und diese in den entsprechenden Steuererklärungen erklärt. Einnahmen aus der kurativen Tätigkeit seien in die D.&T.OEG geflossen. In den Jahren 1999 und 2000 seien aus amtlichen Impfaufträgen ad personam keine Einnahmen getätigt worden.

Der letzte amtliche Impfauftrag wäre im Herbst 2000 und die entsprechende Honorierung im Frühjahr 2001 gewesen, wo sie auch in der Steuererklärung entsprechend deklariert werde.

Am 21. Juni 2002 wurde ein neuerlicher Ergänzungsvorhalt durch die Amtspartei an Bw. abgefertigt:

In den Steuerklärungen für 1999 und 2000 würden Gehälter für die Ehegattin angeführt werden.

Welche Tätigkeiten seien in den angeführten Jahren von der Ehegattin konkret für die Tätigkeit als Tierarzt (Einzelunternehmen) ausgeführt worden?

Wenn der Berufungswerber, wie in der Beantwortung vom 22. April 2002 angegeben, die kurative Tierarztstätigkeit in der OEG ausgeübt hätte, wozu würde er die eigene Praxis im Haus benötigen?

Die Zinsen seien vom Jahr 1999 auf 2000 gestiegen; wofür sei das zugrunde liegende Darlehen verwendet worden?

Aus welchen Umständen sei zu erkennen, dass das Einzelunternehmen noch tatsächlich existent sei?

Mit Schreiben vom 8. August 2002 wurde wie folgt geantwortet:

In den Steuererklärungen 1999 und 2000 würden die Gehälter von Frau D. wie in den Jahren zuvor angeführt werden.

Frau D. sei für die Koordination des Betriebes der Großtierpraxis verantwortlich. Diese Tätigkeit werde vereinbarungsgemäß über die Tierarztpraxisgemeinschaft D.&T.OEG abgerechnet.

Der Betrieb der Kleintierpraxis und ein Verkaufsshop würden sich am Geschäftssitz der OEG befinden.

Der Betrieb in AdresseBw. sei durch EDV-Verbindung an den Betrieb der OEG angeschlossen. Alle Notfälle und sonstigen Anforderungen der Großtierpraxis würden von AdresseBw. aus koordiniert werden.

Die Zinsen für die bestehenden Kontokorrentkredite würden durch deren laufende Inanspruchnahme bestimmt werden.

Aus dem am 19. März 1996 zur Gründung der D.&T.OEG abgeschlossenen Gesellschaftsvertrag geht unter Anderem Folgendes hervor:

"Drittens

Unternehmensgegenstand der Gesellschaft ist die Ausübung von tierärztlichen Tätigkeiten jeglicher Art, insbesondere die Führung einer tierärztlichen Gemeinschaftspraxis, die Führung einer tierärztlichen Hausapotheke im gesetzlich zulässigen Rahmen sowie der Handel mit Bedarf für Tiere aller Art.

.....

Siebentens

Die Geschäftsaufteilung wird dergestalt bestimmt, dass

a

Bw. sich vornehmlich dem Großtierbereich widmen wird, Mag.A. vornehmlich dem Kleintierbereich.

b

Die tierärztliche Hausapotheke betreut die Gesellschaft, jedoch verantwortet und haftet im Einzelfall jeder Gesellschafter allein, der sie nutzt.

c

Für die Dauer des Bestandes der Gesellschaft wird ein Konkurrenzverbot vereinbart. Kein Gesellschafter ist berechtigt, neben seiner Tätigkeit in der Gesellschaft eine jener Tätigkeiten im eigenen Namen und auf eigene Rechnung auszuüben, die Unternehmensgegenstand gemäß dem Punkt Drittens dieses Vertrages sind.

d

Von diesem Konkurrenzverbot werden einvernehmlich und ausdrücklich jene amtlichen Tätigkeiten ausgenommen, wie dies z.B. Fleischuntersuchungen, Reihenuntersuchungen, Impfungen und dgl. sind, wie solche tierärztlichen Usancen entsprechen.

Diese und nur diese Tätigkeiten wird jeder der Gesellschafter im eigenen Namen, auf eigene Rechnung und unter eigener Verantwortung auszuüben haben."

Für die Jahre 2000 bis 2003 wurde eine Betriebsprüfung im Hinblick auf die Einkünfte aus selbständiger Arbeit als Tierarzt durchgeführt.

Aus dem Betriebprüfungsbericht vom 20. April 2005 geht unter Anderem Folgendes hervor: Einkünfte aus selbständiger Arbeit

| | 2000 (ATS) | 2001 (ATS) | 2002 (€) | 2003 (€) |
|--|------------|------------|----------|----------|
| | | | | |

| | | | | |
|---------------------------|-------------------|-------------------|------------------|------------------|
| Vor BP | 46.619,00 | 131.066,00 | 5.562,46 | 5.376,74 |
| Tz. 1 Gehalt Gattin | 54.503,00 | 13.228,00 | | |
| Tz. 2 Zinsen Raika | | | 1.488,70 | 3.137,30 |
| Tz. 3 Zinsen Sparkasse | 82.913,00 | 82.085,00 | 5.952,95 | 4.627,00 |
| Tz. 4 Zinsen Oberbank | | | 1.634,76 | 1.334,38 |
| Nach BP | 184.035,00 | 226.379,00 | 14.638,77 | 14.475,42 |

Im Besprechungsprogramm über die Betriebsprüfung vom 19. April 2005 ist unter Anderem Folgendes festgehalten:

Tz. 2 Gehalt Gattin

Die Einnahmen als Tierarzt seien über die D.&T.OEG abgerechnet worden, im Rahmen des Einzelunternehmens seien in den Jahren 2000 und 2001 mit Ausnahme von 70.000,00 S Fleischbeschaugebühren keine Einnahmen aus tierärztlicher Tätigkeit erzielt worden.

Das Gehalt der Gattin im Einzelunternehmen sei offensichtlich auf Grund der persönlichen Nahebeziehung als Betriebsausgabe geltend gemacht worden. Da im Einzelunternehmen so gut wie keine Betriebstätigkeit erfolgt sei, würde wohl unter Fremden das Dienstverhältnis nicht aufrechterhalten worden sein, der Gehaltsaufwand inklusive Nebenkosten könne daher nicht als Betriebsausgabe anerkannt werden.

| | 2000 | 2001 |
|----------------|------------|-----------|
| Gewinnerhöhung | 136.258,00 | 33.070,00 |

Tz. 4 Zinsen Darlehen Raika

Das im September 2002 aufgenommene Darlehen in Höhe von 110.000,00 € sei zur Abdeckung der aus der OEG übernommenen Bankverbindlichkeiten bzw. des durch die hohen Privatentnahmen verursachten negativen Kapitalkontos verwendet worden.

Für die Abzugsfähigkeit von Zinsen als Betriebsausgaben sei die Verwendung der Geldmittel maßgeblich, die durch die Schuldaufnahme verfügbar gemacht worden wären.

Weiters seien Zinsen für betriebsbedingt aufgenommene Schulden dann Betriebsausgaben, wenn den sich vergrößernden Betriebsverbindlichkeiten Privatentnahmen im Ausmaß der angemessenen persönlichen Aufwendungen des Unternehmers gegenüber stünden (EStR Rz 1423).

Die Privatentnahmen aus der OEG hätten in der Regel das Doppelte des erwirtschafteten Gewinnanteiles betragen, das seien im Durchschnitt p.a. 616.000,00 S für 1996 bis 1999 und seien aus Fremdmitteln der OEG entnommen worden. Die Darlehensaufnahme sei zur Glattstellung des negativen Kapitalkontos erfolgt und daher zur Gänze als Privatschuld zu behandeln, die Zinsen seien nicht anzugsfähig.

| | 2002 | 2003 |
|------------------------|-----------------|----------|
| Zinsen | 1.581,40 | 6.274,60 |
| Geldbeschaffungskosten | <u>1.396,00</u> | |
| Gewinnerhöhung | 2.977,40 | 6.274,60 |

Tz. 5 Zinsen Kredit Sparkasse

Die Bankverbindlichkeit sei in einem hohen Ausmaß auf entsprechend hohe Privatentnahmen zurückzuführen. Diese Tatsache lasse sich durch Gegenüberstellung der Entwicklung der Bankverbindlichkeiten ab 1998 nachvollziehen.

Der auf die Privatentnahmen entfallende Zinsanteil werde mit 50% geschätzt, die Zinsen seien insoweit nicht abzugsfähig.

| | 2000 | 2001 | 2002 | 2003 |
|-------------------------------|------------|------------|------------|----------|
| Zinsaufwand gesamt | 165.826,00 | 164.170,00 | 163.826,00 | 9.254,00 |
| davon 50% (Gewinnerhöhung) | 82.913,00 | 82.085,00 | 81.913,00 | 4.627,00 |

Tz. 6 Kredit Oberbank

Auf dieses Konto seien lediglich die geringfügigen Einnahmen aus der Fleischuntersuchung eingegangen und ab 2003 auch die Einnahmen aus der Vermietung. Aufgrund der Aktenlage sei ersichtlich, dass dieses Konto bereits 1991 mit einem Schuldenstand wie im Zeitpunkt der Betriebsprüfung bestanden habe. Die Zinsen wurden nur 1991, 2002 und 2003 als Betriebsausgabe geltend gemacht.

Da bisher trotz mehrmaliger Aufforderung kein Nachweis über die ursprünglichen

Verwendungen des Kredites vorgelegt worden sei, könne nicht von einer Betriebsschuld ausgegangen werden, die Zinsen seien daher nicht abzugsfähig.

| | 2002 | 2003 |
|----------------|----------|----------|
| Gewinnerhöhung | 3.269,53 | 2.668,77 |

Die Amtspartei folgte den Feststellungen der Betriebsprüfung und setzte die Einkommensteuer für die Jahre 2000, 2001, 2002 und 2003 dementsprechend mit endgültigen Bescheiden vom 26. April 2005 fest.

Mit Schreiben vom 27. Mai 2005 wurde gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2000, 2001, 2002 und 2003 Berufung eingereicht wie folgt:

Die Bescheide werden hinsichtlich der Nichtanerkennung von Betriebsausgaben angefochten. Es werde beantragt, die Betriebsausgaben betreffend Dienstnehmer zu 100% und die Zinsen für die Betriebserhaltungsfinanzierung anzuerkennen.

Begründung:

Zu obigen Punkten sei im Zuge der Schlussbesprechung der Betriebsprüfung keine Einigung erzielt worden. Ohne die Zurverfügungstellung von Fremdkapital würde der Betrieb nicht überlebensfähig gewesen sein. Anzumerken sei, dass nur durch die Einbringung von privatem Vermögen zur Besicherung die Finanzierung möglich sei.

Es werde die Vorlage dieser Rechtsfrage beim Unabhängigen Finanzsenat beantragt.

Mit Schreiben vom 8. Juni 2005 wurde durch den Betriebsprüfer folgende Stellungnahme zur Berufung erstellt:

Die Berufung würde sich gegen Tz. 1 des Prüfungsberichtes vom 20. April 2005 betreffend die Nichtanerkennung des Gehaltes der Ehegattin als Betriebsausgabe der Jahre 2000 und 2001, sowie gegen Tz. 2 bis 4 betreffend die Nichtanerkennung von Zinsen als Betriebsausgabe der Jahre 2000 bis 2003 richten.

1. Gehalt Gattin (Tz. 2 Besprechungsprogramm)

Die Gattin des Bw. wäre bis zum Pensionsantritt am 1. April 2001 im Einzelunternehmern mit Sitz in AdresseBw. als Tierärzthelferin beschäftigt gewesen. Mit 1. April 1996 sei die Tierärztegemeinschaft D.&T.OEG mit Sitz in AdresseOEG, gegründet worden, in welche die gesamte betriebliche Tätigkeit verlagert worden sei. Frau D. sei nicht in der OEG, sondern weiterhin im Einzelunternehmen D. mit einem unveränderten Gehalt von 8.139,00 S monatlich brutto beschäftigt gewesen. Bei der Schlussbesprechung sei das Argument vorgebracht worden, dass Frau D. wegen einer Allergie nicht in der OEG beschäftigt werden habe können und deshalb im Einzelunternehmen D. ihren Dienst versehen hätte.

Durch Gründung der OEG sei durch die Aufnahme einer Arbeitskraft und nicht zuletzt durch die Arbeitskraft der Gesellschafterin Mag.A. der Aufgabenbereich von Frau D. wesentlich schmaler geworden, was aber offensichtlich keinen Einfluss auf ihr Gehalt gehabt habe. In den Streitjahren 2000 und 2001 hätte der Einzelunternehmer Bw. nur mehr geringfügige Einnahmen aus der Fleischbeschau in Höhe von jährlich circa 70.000,00 S gehabt.

Aufgrund dieses Umstandes sei erkennbar, dass die Notwendigkeit einer Tierarzhelferin im Einzelunternehmen nicht mehr gegeben gewesen wäre (Fremdvergleich) und die Beschäftigung offensichtlich aufgrund der persönlichen Nahebeziehung und des kurz bevorstehenden Pensionsantrittes aufrechterhalten worden sei.

Bei der Schlussbesprechung sei vorgebracht worden, Frau D. hätte im Einzelunternehmen die Hausapotheke betreut, sowie in Mittagspausen, abends und an Wochenenden Telefondienst versehen. Zur Hausapotheke sei anzumerken, dass es sich um eine sehr kleine Apotheke handle und darüber hinaus Medikamente nur durch den Tierarzt selbst ausgegeben werden dürften. Unter Berücksichtigung dieser Argumente sei ein Gehalt von 5.000,00 S als angemessen erachtet worden, das seien circa 60% des Gehaltes laut Buchhaltung mit 8.139,99 S.

2. Zinsaufwand als Betriebsausgabe

Grundsätzlich sei festzuhalten, dass der Zinsaufwand laut Tz. 4 bis 6 des Besprechungsprogrammes pauschal mit 50% nicht als Betriebsausgabe anerkannt worden sei. Diese Entscheidung sei vom Teamleiter getroffen worden, die der Prüfer allerdings in dieser Form nicht mittragen würde und auch nicht gänzlich nachvollziehen könne. Seiner Meinung nach würde jedes Darlehen bzw. jeder Kredit für sich gesondert zu beurteilen sein.

a. Zinsen Darlehen Raika (Tz. 4 Besprechungsprogramm)

Das Darlehen sei im September 2002 in Höhe von 110.000,00 € aufgenommen und zur Abdeckung der aus der OEG (Betriebsaufgabe 31. August 2002) übernommenen Bankverbindlichkeiten bzw. des durch überhöhte Privatentnahmen von Bw. entstandenen negativen Kapitalkontos verwendet worden.

Die OEG sei aufgrund von Streitigkeiten hinsichtlich der Höhe der Privatentnahmen von Bw. mit 31. August 2002 aufgelöst worden. Insbesondere würde Bw. Bareinnahmen ohne Wissen der Gesellschafterin Mag.A. nicht auf das Betriebskonto der OEG einbezahlt, sondern gleich für sich behalten haben.

In der Auflösungsvereinbarung vom 23. September 2002 betreffend die OEG befinde sich unter Punkt IV. ein Hinweis auf ein schriftliches Anerkenntnis vom 28. März 2001, woraus hervor gehe, dass Bw. tatsächlich aufgrund von unterschiedlichen Auffassungen hinsichtlich der getätigten Entnahmen, die nicht durch den Gesellschaftsvertrag gedeckt seien, einen

Betrag von 914.443,00 S schulden würde. Diese überhöhten Entnahmen seien von der Gesellschafterin Mag.A. bzw. durch den Steuerberater glaubhaft nachvollzogen worden.

Die Gegenüberstellung der Privatentnahmen zeige folgendes Bild:

| | Bw. | | Mag.A. | | |
|---------|-------------------|-------------------|-------------------|-------------------|-------------------|
| | Entnahmen | Gewinnanteil | Entnahmen | Gewinnanteil | Gewinn OEG |
| 1996 | 825.483,55 | -196.791,00 | 274.909,00 | -196.790,00 | -393.581,00 |
| 1997 | 843.830,56 | 277.607,00 | 409.897,88 | 277.607,00 | 555.214,00 |
| 1998 | 171.009,11 | 320.743,00 | 384.855,00 | 320.743,00 | 641.486,00 |
| 1999 | 623.710,28 | 433.629,00 | 372.046,40 | 197.058,00 | 630.687,00 |
| 2000 | 386.520,50 | 445.424,00 | 345.349,90 | 293.193,00 | 738.617,00 |
| 2001 | 346.102,72 | 331.294,00 | 395.286,03 | 299.454,00 | 630.748,00 |
| 2002 | <u>251.918,76</u> | <u>261.386,53</u> | <u>241.862,45</u> | <u>261.386,53</u> | <u>522.773,06</u> |
| Summe | 3,448.575,48 | 1,873.292,53 | 2,424.206,66 | 1,452.651,53 | 3,325.944,06 |
| Kapital | -1,575.282,95 | | -971.555,13 | | |

Für die Abzugsfähigkeit von Zinsen als Betriebsausgabe sei die Verwendung der Geldmittel maßgeblich, die durch die Schuldaufnahme verfügbar gemacht worden wären. Weiters seien Zinsen für betriebsbedingt aufgenommene Schulden dann Betriebsausgaben, wenn den sich vergrößernden Betriebsverbindlichkeiten Privatentnahmen im Ausmaß der angemessenen persönlichen Aufwendungen des Unternehmers gegenüberstünden (EStR 2000 Rz 1423).

Das Darlehen sei in unmittelbarem Zusammenhang mit der Auffüllung des negativen Kapitalkontos aufgenommen worden, was auch durch den Schriftverkehr der Rechtsanwälte im Zuge der Gesellschafter-Auseinandersetzung belegt sei. Das negative Kapitalkonto sei nachweislich durch Privatentnahmen entstanden, die mangels Eigenmittel der OEG fremdfinanziert worden seien. Nach dem ESt-Protokoll 2003 (Punkt 3bb) würde daher das Darlehen als Privatschuld zu behandeln sein und die Zinsen würden nicht als Betriebsausgabe abzugsfähig (siehe dazu auch ARD 5437/16/2003 und EStR 2000 RZ 1436).

b. Zinsen Kredit Sparkasse (Tz. 5 Besprechungsprogramm)

Die Bankverbindlichkeit sei in einem hohen Ausmaß auf entsprechend hohe Privatentnahmen zurückzuführen. Diese Tatsache lasse sich durch Gegenüberstellung der Entwicklung der Bankverbindlichkeiten ab 1998 nachvollziehen. Bei Erwirtschaftung relativ guter Gewinne

(cirka 1,0 Mio S p.a.) und nahezu keinen Investitionen sei ein Anstieg der Bankverbindlichkeit und damit der Anstieg der Zinsen um nahezu das Doppelte wohl nur auf entsprechende Privatentnahmen zurückzuführen (siehe Beilage).

Der auf Privatentnahmen entfallende Zinsanteil könne mit 50% angenommen werden, die Zinsen würden daher insoweit nicht abzugsfähig sein.

c. Zinsen Kredit Oberbank (Tz. 6 Besprechungsprogramm)

Auf dieses Konto seien im Prüfungszeitraum (Kontoauszüge seien nur für 2002 und 2003 vorgelegt worden) lediglich die geringfügigen Einnahmen aus der Fleischuntersuchung eingegangen und ab 2003 auch geringfügige Einnahmen aus der Vermietung.

Die Zinsen dieses Kredites seien erstmalig ab 2002 als Betriebsausgabe geltend gemacht worden.

Auf Grund des bereits zu Beginn 2002 extrem hohen Schuldenstandes sowie der 2002 angefallenen Zinsen von 44.990,00 S bzw. 2003 36.723,00 S sei ein Nachweis über Verwendung der Geldmittel verlangt worden. Im Zuge der Schlussbesprechung seien lediglich Kontoauszüge für das Jahr 1999 vorgelegt worden, aus denen folgende Feststellungen zu treffen gewesen wären:

- Kontostand am 27. Mai 1999 wäre Null gewesen
- Kontostand am 31. Dezember 1999 minus 241.000,00 S
- einziger bezahlter betrieblicher Aufwand wäre ein Steuerberatungshonorar in Höhe von 23.000,00 S gewesen.
- alle übrigen Abbuchungen würden Privataufwendungen bzw. ESt-Zahlungen (nicht abzugsfähig) betreffen

Dieser Kredit würde daher zur Gänze als Privatschuld zu behandeln sein, die Zinsen würden nicht als Betriebsausgabe anerkannt werden.

Beigelegt wurde eine Aufstellung über die Entwicklung des Zinsaufwandes aus dem Einzelunternehmen der Jahre 1988 bis 2003.

Mit Schreiben vom 1. September 2005 wurde zu obiger Stellungnahme folgende Gegenäußerung abgegeben:

Ad 1:

1. Absatz: keine Stellungnahme

2. und 3. Absatz:

Der Einzelunternehmer Bw. hätte Einkünfte aus Fleischbeschau und Beteiligungseinkünften aus einer OEG, welche vorwiegend eine Kleintierpraxis betrieben hätte, erzielt. Vertraglich hätte er sich verpflichtet, auch die Einkünfte aus der Großtierpraxis über die OEG abzuwickeln. Organisatorisch sei aber die bis zur Gründung der OEG vorherrschende Organisation der Abwicklung der Großtierpraxis durch Frau D. weitergeführt worden. Diese Tatsache sei bis

dato in die Betriebsprüferfeststellungen nicht eingeflossen.

Es werde beantragt, 100% des Gehaltsaufwandes zu berücksichtigen.

Ad 2a:

Kommentar:

Die Aufnahme des Darlehens stehe in keinerlei unmittelbarem Zusammenhang mit den Entnahmen des Steuerpflichtigen. Der dargestellte Zusammenhang sei falsch. Vielmehr sei hier ein lästiger Gesellschafter ausbezahlt worden.

Ad 2b:

Beim vorliegenden Konto handle es sich um ein betriebliches Kontokorrentkonto, welches durch laufende Ein- und Auszahlungen in Bewegung gestanden wäre. Die Schlüsse des Betriebsprüfers seien nicht nachvollziehbar.

Ad 2c:

Die Feststellung der Betriebsprüfung, dass Einkommensteuerzahlungen Privataufwendungen seien, sei richtig. Dass die Finanzierung von überhöhten Vorschreibungen allerdings irgendwie bewerkstelligt hätte werden müssen und solange eine zivilrechtliche Verbindlichkeit des Steuerpflichtigen darstellen würden, sei allerdings außer Acht gelassen worden. Im Übrigen handle es sich bei dem Konto um ein betriebliches Geschäftskonto.

Am 15. November 2005 wurde obige Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Am 11. Mai 2007 wurde folgender Ergänzungsvorhalt an den Berufungswerber abgefertigt:

"Schuldzinsen sind dann betrieblich veranlasst, wenn die Schuldaufnahme betrieblich veranlasst ist. Die Schuld muss ursächlich und unmittelbar auf Vorgängen beruhen, die den Betrieb betreffen, um Betriebsschuld zu sein. Schulden zur Anschaffung von Privatvermögen sind Privatschulden, Schulden zur Anschaffung von Betriebsvermögen sind Betriebsschulden (siehe auch die Erkenntnisse des VwGH vom 21.10.1986, 86/14/0124, und vom 21.5.1985, 85/14/0004).

Ob eine Schuld dem Betriebsvermögen oder dem Privatvermögen zuzurechnen ist, bestimmt sich danach, wofür die durch die Schuldaufnahme verfügbar gewordenen Geldmittel verwendet wurden. Nur soweit ein betrieblicher Aufwand abgedeckt wird, liegt eine Betriebsschuld vor (VwGH 13.9.2006, 2002/13/0108).

*Das ist jedoch **für jeden Aufwand einzeln zu prüfen**. Der Teil, der der privaten Lebensführung dient, ist nicht Betriebsschuld und die mit diesem Teil im wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Schuldzinsen sind keine Betriebsausgaben. (VwGH vom 16.11.1993, 89/14/0158).*

Im Sinne der oben angeführten Rechtsprechung werden Sie nun aufgefordert, die betriebliche Veranlassung sämtlicher in den Berufungsjahren durch die Konten Raika X, Sparkasse Y, und Oberbank Z angefallenen Aufwendungen nachzuweisen.

Sämtliche Verträge und Nachweise über die Verwendung der Fremdmittel wären einzureichen. Sollten Umschuldungen stattgefunden haben, hat der Nachweis bis zur Wurzel zu erfolgen. Auf die Ausführungen des Betriebsprüfers im Besprechungsprogramm vom 19. April 2005 und in der Stellungnahme zur Berufung vom 8. Juni 2005 wird verwiesen.

In Bezug auf die Aufwendungen Raika werden Ihnen die beiliegenden Schriftstücke aus dem Arbeitsbogen zur Betriebsprüfung übermittelt.

Aus diesen ist zu schließen, dass die Zahlung von 110.000,00 € auf dem negativen Kapitalkonto von 158.203,00 € fußt, das wiederum auf unberechtigte Privatentnahmen zurückzuführen ist. Der Senat geht daher von einer privaten Veranlassung der Zahlung und daher der Fremdmittelkosten aus.

Zusätzlich wird hierbei auf die im Verfahren Cg von RA eingereichte Klagebeantwortung vom 1. November 2001 verwiesen."

Beigelegt wurden Aufstellungen aus dem Arbeitsbogen über Privatentnahmen Bw./Mag.A..

Aus diesen geht unter Anderem Folgendes hervor:

| | Bw. | Mag.A. | Gewinn gesamt | 50% | 50% |
|---|-------------------|--------------|------------------|------------|------------|
| Entnahmen 1996-1999 | 2,464.033,50 | 1,441.708,28 | 1,485.636,04 | 742.818,02 | 742.818,02 |
| davon unberechtigt | 840.011,98 | | | | |
| Nicht auf betriebliche Konten einbezahlte Geldbeträge aus der betrieblichen Sphäre | | | | | |
| 1996 | 154.692,95 | | | | |
| 1997 | 336.864,89 | | | | |
| 1998 | 111.882,35 | | | | |
| 1999 | <u>236.571,79</u> | | | | |
| Gesamt | 840.011,98 | | | | |

Aus der Bilanz der OEG zum 31. August 2002 gehen Bankverbindlichkeiten in Höhe von 153.403,00 € hervor.

Aus der im oben zitierten Verfahren eingereichten Klagebeantwortung vom 1. November 2001 geht unter Anderem hervor:

"Die BankAG hat mit Vertrag vom 18. Februar 1997 der D.&T.OEG einen Abstattungskredit über 1,700.000,00 S eingeräumt, der bis heute ordnungsgemäß bedient wird und haften dazu per 12. Oktober 2001 1,171.043,00 S aus.

Die klagende Partei war bereits auch zu diesem Zeitpunkt „Hausbank“ des Bw. und wusste über dessen Vermögenslage bestens Bescheid, insbesondere, dass dessen Verschuldung bereits so hoch war, dass selbst unter Berücksichtigung einer hypothekarischen Besicherung seiner Verbindlichkeiten er als Kreditnehmer für einen weiteren Kredit nicht mehr vertrauenswürdig genug war. Diese seine schlechte Vermögenslage hat Bw. schon beim Abschluss des OEG-Vertrages der Mag.A. verschwiegen.

.....

Letztlich führte die dramatische finanzielle Situation des Bw. dazu, dass er Honorare, die er für die D.&T.OEG einkassierte, treuwidrig nicht auf Konten der erstbeklagten Partei einzahlte, sondern entweder privat verwendete oder andere Verbindlichkeiten, für die nur er haftete, bediente. Insgesamt führte Bw. 914.443,00 S nicht an die D.&T.OEG ab.

.....

Eine Rückführung dieser Beträge ist Bw. wirtschaftlich nicht möglich.

.....

Letztlich ist realistisch, dass aus dem normalen Geschäftsgang der D.&T.OEG der Saldo aus der Girokontoüberziehung nicht rückführbar ist, ebenso, dass Bw. wirtschaftlich nicht in der Lage ist und in Zukunft auch nicht sein wird, die von ihm treuwidrig abgeführten Beträge an die D.&T.OEG zu zahlen.

.....

Der Schaden, den Mag.A. erlitten hat, beträgt einschließlich notwendiger Anwaltskosten mehr als 1,000.000,00 S."

Obiger Ergänzungsvorhalt wurde vom Berufungswerber nicht beantwortet.

Über die Berufung wurde erwogen:

Einkünfte aus selbständiger Arbeit

Gehalt Gattin 2000 und 2001

Strittig ist die Anerkennung von Gehaltszahlungen an die Gattin von Bw..

Im gegenständlichen Bescheid wurden circa 60% der in der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung des Einzelunternehmens geltend gemachten Ausgaben anerkannt.

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

Es liegen daher dann Betriebsausgaben vor, wenn diese *"aus betrieblichen Gründen", im Interesse des Betriebes anfallen* (siehe Doralt, EStG¹⁰, § 4 Tz 231).

Nach den Angaben des Berufungswerbers im Schreiben vom 1. September 2005 würde *"der Einzelunternehmer Bw. Einkünfte aus Fleischbeschau und Beteiligungseinkünfte aus einer OEG beziehen."* Vertraglich hätte er sich verpflichtet, auch die Einkünfte aus der Großtierpraxis über die OEG abzuwickeln.

Organisatorisch sei die bis zur Gründung der OEG vorherrschende Organisation der Abwicklung der Großtierpraxis durch die Gattin des Berufungswerbers weitergeführt worden. Auch im Schreiben vom 22. April 2002 wurde von Bw. angegeben, dass in den Jahren 1999 und 2000 lediglich Einkünfte aus der Fleischuntersuchung im Zuge der Einkünfte aus der eigenen tierärztlichen Praxis zugeflossen wären. Die Einnahmen aus der kurativen Tätigkeit seien in die OEG geflossen.

Laut Aktenlage wurden auch im Jahr 2001 keine Einnahmen aus der Einzelpraxis erklärt. Im Schreiben vom 8. August 2002 wurde vom Berufungswerber bekannt gegeben, dass seine Gattin für die Koordination des Betriebes der Großtierpraxis verantwortlich sei und diese Tätigkeit über die OEG abgerechnet werde.

Laut Gesellschaftsvertrag zur Gründung der OEG vom 19. März 1996 unter Punkt Siebentens wurde festgelegt:

"Die Geschäftsaufteilung wird dergestalt bestimmt, dass

a

Bw. sich vornehmlich dem Großtierbereich widmen wird, Mag.A. vornehmlich dem Kleintierbereich.

b

Die tierärztliche Hausapotheke betreut die Gesellschaft, jedoch verantwortet und haftet im Einzelfall jeder Gesellschafter allein, der sie nutzt.

c

Für die Dauer des Bestandes der Gesellschaft wird ein Konkurrenzverbot vereinbart. Kein Gesellschafter ist berechtigt, neben seiner Tätigkeit in der Gesellschaft eine jener Tätigkeiten im eigenen Namen und auf eigene Rechnung auszuüben, die Unternehmensgegenstand gemäß dem Punkt Drittens dieses Vertrages sind.

d

Von diesem Konkurrenzverbot werden einvernehmlich und ausdrücklich jene amtlichen

Tätigkeiten ausgenommen, wie dies z.B. Fleischuntersuchungen, Reihenuntersuchungen, Impfungen und dgl. sind, wie solche tierärztlichen Usanzen entsprechen.

Diese und nur diese Tätigkeiten wird jeder der Gesellschafter im eigenen Namen, auf eigene Rechnung und unter eigener Verantwortung auszuüben haben."

In Punkt Drittens wurde Folgendes vereinbart:

"Unternehmensgegenstand der Gesellschaft ist die Ausübung von tierärztlichen Tätigkeiten jeglicher Art, insbesondere die Führung einer tierärztlichen Gemeinschaftspraxis, die Führung einer tierärztlichen Hausapotheke im gesetzlich zulässigen Rahmen sowie der Handel mit Bedarf für Tiere aller Art."

Nach den eigenen Angaben des Berufungswerbers war seine Gattin in der Organisation der Großtierpraxis tätig. Diese wurde jedoch im Rahmen der OEG ausgeübt.

Die diesbezüglichen Ausgaben hätten daher im Zuge der Gewinnermittlung der OEG geltend gemacht werden müssen.

Die Großtierpraxis war nicht Teil des Einzelunternehmens, die Aufwendungen dahingehend auch nicht betrieblich veranlasst.

Folglich waren die Aufwendungen betreffend das Gehalt der Ehegattin nicht nur zu kürzen, sondern es ist als zur Gänze nicht abzugsfähig einzustufen.

Im Jahr 2000 erhöht sich der erklärte Gewinn um 136.258,00 S, im Jahr 2001 um 33.040,00 S.

Zinsen

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

Schuldzinsen sind dann betrieblich veranlasst, wenn die Schuldaufnahme betrieblich veranlasst ist. Die Schuld muss ursächlich und unmittelbar auf Vorgängen beruhen, die den Betrieb betreffen, um Betriebsschuld zu sein. Schulden zur Anschaffung von Privatvermögen sind Privatschulden, Schulden zur Anschaffung von Betriebsvermögen sind Betriebsschulden (siehe auch die Erkenntnisse des VwGH vom 21.10.1986, 86/14/0124, und vom 21.5.1985, 85/14/0004).

Ob eine Schuld dem Betriebsvermögen oder dem Privatvermögen zuzurechnen ist, bestimmt sich danach, wofür die durch die Schuldaufnahme verfügbar gewordenen Geldmittel verwendet wurden. Nur soweit ein betrieblicher Aufwand abgedeckt wird, liegt eine Betriebsschuld vor (VwGH 13.9.2006, 2002/13/0108).

Das ist jedoch für jeden Aufwand einzeln zu prüfen. Der Teil, der der privaten Lebensführung dient, ist nicht Betriebsschuld und die mit diesem Teil im wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Schuldzinsen sind keine Betriebsausgaben. (VwGH vom 16.11.1993, 89/14/0158).

Bw. wurde mit Ergänzungsvorhalt vom 11. Mai 2007 aufgefordert, die betriebliche Veranlassung der durch die Konten Raika X, Sparkasse Y, und Oberbank Z angefallenen Aufwendungen nachzuweisen.

Dieser Aufforderung wurde nicht gefolgt – vom Vorliegen von Betriebsschulden ist daher nicht auszugehen. Auch eine Schätzung der betrieblich und privat veranlassten Zinsaufwendungen ist daher mangels fehlender Grundlagen bzw. Angaben des Berufungswerbers nicht möglich. Es konnte in keiner Weise die betriebliche Veranlassung der Schuldaufnahme glaubhaft gemacht werden, die geltend gemachten Zinsen und Geldbeschaffungskosten konnten daher nicht als Betriebsausgaben anerkannt werden.

Die Berufung war als unbegründet abzuweisen.

Die Einkünfte aus selbständiger Arbeit ergeben sich wie folgt:

| Einkünfte aus selbständiger Arbeit | 2000 | 2001 | 2002 | 2003 |
|------------------------------------|-------------------|-------------------|------------------|------------------|
| vor BP | 46.619,00 | 131.066,00 | 5.562,46 | 5.376,74 |
| Gehalt Gattin | 136.258,00 | 33.040,00 | | |
| Raika | | | 2.977,40 | 6.274,60 |
| Sparkasse | 165.826,00 | 164.170,00 | 11.905,70 | 9.254,00 |
| Oberbank | | | 3.269,53 | 2.668,77 |
| laut Berufungsentscheidung | 348.703,00 | 328.276,00 | 23.715,09 | 23.574,11 |

Einkünfte aus Gewerbebetrieb – Beteiligung 2003

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus der Beteiligung an der GmbH&CoKG wurden laut Mitteilung vom 29. Juli 2005 festgesetzt.

Beilage: 4 Berechnungsblätter

Linz, am 2. Juli 2007