



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Dr. G B, Arzt, Adr., vertreten durch Stb., vom 28. Jänner 2000 und vom 24. März 2000 gegen die Bescheide des Finanzamtes C, vertreten durch Dr. S, vom 30. August 1999 und vom 1. März 2000 betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1994 und 1996 und Einkommensteuer für den Zeitraum 1994 bis 1997 entschieden:

Die Berufung hinsichtlich Einkommensteuer 1997 wird als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert, die Festsetzung erfolgt jedoch nunmehr endgültig.

Der Berufung hinsichtlich Umsatzsteuer 1994 und 1996 sowie der Berufung hinsichtlich Einkommensteuer 1994 bis 1996 wird teilweise Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der in den angefochtenen Einkommensteuerbescheiden angeführten Abgaben betragen:

Jahr	Bemessungsgrundlage		Abgabe	
	Art	Höhe	Art	Höhe
1994	Einkommen	28.480,48€ 391.900 S	Einkommensteuer anrechenbare LohnsteuerKapitaler- tragsteuer	7.569,55 €/ 104.160 S - 0 €/0 S
				104.160 S

ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer			7.569,55 €	
Jahr	Bemessungsgrundlage		Abgabe	
	Art	Höhe	Art	Höhe
1995	Einkommen	1.504,33 € 20.700 S	Einkommensteuer anrechenbare LohnsteuerKapitalertragsteuer	0 €/0 S - 0 €/0 S
			0 S	
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer			0 €	
Jahr	Bemessungsgrundlage		Abgabe	
	Art	Höhe	Art	Höhe
1996	Einkommen	32.455,69 € 446.600 S	Einkommensteuer anrechenbare LohnsteuerKapitalertragsteuer	9247,51 € 127.248,88 S -0 €/0 S
			127.249 S	
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer (Gutschrift)			9.247,51 €	

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der in den angefochtenen Umsatzsteuerbescheiden angeführten Abgaben betragen:

Jahr	Bemessungsgrundlage		Abgabe	
	Art	Höhe	Art	Höhe
1994	Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Umsätze, Eigenverbrauch und steuerpflichtige innergemeinschaftliche Erwerbe	445.163,94 € 6.126.084 S	Umsatzsteuer und Erwerbsteuer abziehbare Vorsteuer und Einfuhrumsatzsteuer Berichtigungen	89.039,98 € 1.225.216,86S -40.451,81 € 556.629,04 S +/-€/S
				668.588 S

festgesetzte Umsatzsteuer (Gutschrift)			48.588,17 €			
Jahr	Bemessungsgrundlage		Abgabe			
	Art	Höhe	Art	Höhe		
1996	Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Umsätze, Eigenverbrauch und steuerpflichtige innergemeinschaftliche Erwerbe	427.135,08 € 5.877.506,86 S	Umsatzsteuer und Erwerbsteuer	85.427,02 € 1.175.501,37 S		
			abziehbare Vorsteuer und Einfuhrumsatzsteuer	-33.720,16 €/ 463.999,40 S		
			Berichtigungen	+/-€/S		
			711.502 S			
festgesetzte Umsatzsteuer (Gutschrift)			51.706,87 €			

Die Berechnung der Bemessungsgrundlagen und der Höhe der Abgaben sind den als Anlage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen, die einen Bestandteil dieses Bescheidspruches bilden.

Entscheidungsgründe

Der Bw. ist praktischer Arzt in 1234 D. Er ermittelt seinen Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG. Im Zeitraum vom 2.11.1998 bis 20.4.1999 fand beim Bw. eine Prüfung der Aufzeichnungen für den Zeitraum 1994 bis 1996 statt. Im Bericht des Finanzamtes C , vom 19. August 1999 finden sich folgende strittige Feststellungen:

"Tz 15 Pkw

Sachverhalt und rechtliche Würdigung:

Im Betriebsvermögen der Arztpraxis befinden sich zwei Kfz:

- a) Mercedes 240 TD (55 % betriebliche Nutzung),
- b) Puch 300 GSD (100 % betriebliche Nutzung). Mit diesen beiden Kfz wären unter Annahme der angegebenen Privatanteile lt. Servicerechnungen ca. 50.000 km bis 53.000 km rein für die Arztpraxis zurückzulegen. Obwohl der Pflichtige Gemeindearzt zweier Gemeinden im Bezirk C. ist, kann von einer derartigen Kilometerleistung nach Ansicht der BP nicht ausgegangen werden. Noch dazu, da sich der Pflichtige an den einzelnen Wochentagen mit dem zwei im Betriebsvermögen der KEG befindlichen Kfz auf betriebsbedingten Reisen nach E, L und F

befindet. Für die tatsächlichen Kosten des Vorsteuerabzugberechtigten Puch 300 wurde die Vorsteuer aus den laufenden Kosten nach April 1996 weiterhin abgezogen, was lt. geltender Literatur iSd UStG nicht zulässig ist. Ebenso wurden Rechnungen des im Privatvermögen befindlichen Wohnmobiles und eines Pkw als betrieblich verbucht. Diese Kosten sind zu korrigieren, die Vorsteuer zu kürzen und den Privatanteil den tatsächlichen Verhältnissen anzupassen.

Betragliche Auswirkung:

	1994	1995	1996
Mercedes 240 TD			
Afa	0,00	0,00	0,00
Ifd. Kosten	35.072,00	48.541,00	24.902,00
PA bisher 45 %	-15.783,00	-21.845,00	-11.495,00
PA lt. BP 100 %	35.072,00	48.541,00	24.902,00
Zurechnung lt. BP	19.289,00	26.696,00	13.407,00
Puch 300 GSD			
Rep. Kosten netto	75.360,00	50.845,00	51.640,00
Meingast Wohnm.	-3.802,00		
Leischko Wohnm.	-5.734,00	-9.249,00	
Summe	65.824,00	41.596,00	51.640,00
Kürzung Wohnm.	9.536,00	9.249,00	0,00
VSt-Kürzung lt. BP	1.907,00	1.850,00	6.553,00
Entnahme brutto	11.443,00	11.099,00	0,00
bisheriger Reparaturaufwand netto			51.640,00
Zusätzl. Aufwand gekü. VSt 96 ab April			6.553,00
neuer Aufwand brutto ab 04/96			58.193,00

Gewinnermittlung

Tz 24 Miete und Zinsen an Ehegattin

Sachverhalt und rechtliche Würdigung:

Der Pflichtige und seine Gattin schlossen im Jahr 1990 einen Darlehensvertrag über 1 Mio. S und vereinbarten eine jährliche Zinsenzahlung. Ebenso wurde ein Mietvertrag über die Praxisräumlichkeiten abgeschlossen, der eine jährliche Mietzahlung an die Gattin vorsieht. Der Aufwand dieser beiden Posten wird jedoch jährlich bei den Um- und Nachbuchungen als Einlage der Gattin erfasst. Eine sichtbare Zahlung findet nicht statt. Da es sich beim Pflichtigen und einen Einnahmen-Ausgaben-Rechner gem. § 4 Abs. 3 EStG handelt, sind nur Zahlungen zu erfassen, bei denen ein echter Abfluss stattfindet. Dies ist nach Ansicht der Betriebsprüfung hier nicht der Fall, somit sind diese Beträge der Gewinnermittlung wieder hinzuzurechnen. Bei der Gattin sind sie dann aber auch nicht als Einkünfte zu erfassen.

Betragliche Auswirkung:

	1994	1995	1996
Miete	43.200,00	43.200,00	43.200,00
Zinsen Gattin	40.000,00	40.000,00	40.000,00
Gesamtkürzung lt. BP	83.200,00	83.200,00	83.200,00

Tz 25 Zinsen für Privatkredit aus früherem Gewerbebetrieb

Sachverhalt und rechtliche Würdigung:

Der Pflichtige war Kommanditist einer KG und nahm zur Begleichung von Schulden dieser Gesellschaft zwei Privatdarlehen auf. Eine Auffüllverpflichtung der negativen Kapitalkonten bestand lt. Gesellschaftsvertrag nicht. Diese beiden Privatdarlehen werden im Rahmen der Arztpraxis weitergeführt und die Zinsen als Betriebsausgabe geltend gemacht. Dies ist nach Ansicht der BP unzulässig, da diese Ausgaben mit der Arztpraxis in keinem Zusammenhang stehen. Auch eine Anerkennung als nachträgliche Betriebsausgaben ist nach Meinung der BP nicht möglich, da lt. Gesellschaftsvertrag bei Liquidation keine Auffüllungsverpflichtung besteht und diese Zahlung zur Schuldtilgung an den einzelnen Gläubiger aus einer privatrechtlichen Vereinbarung zwischen Gläubiger und zwei der vier Gesellschafter entstanden ist. Es handelt sich hierbei somit um ein Fehlen der betrieblichen Veranlassung dieser Zahlung. Die auf diese Kosten entfallenden Zinsen sind daher der private Sphäre zuzurechnen.

Beträchtliche Auswirkung:

	1994	1995	1996
Zinsen = Zurechnung lt. BP	206.189,00	206.924,00	164.837,00

Auf Grund dieser Feststellung ergingen am 30.8.1999 die verfahrensgegenständlichen Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 1994 bis 1996. Mit Bescheid vom 1.3.2000 erfolgte die Veranlagung der Einkommensteuer 1997 und wurden in diesem Bescheid, den Ergebnissen der Betriebsprüfung folgend, die Zinsen aus dem Darlehen von der Gattin sowie die Mietzahlungen an diese dem Gewinn aus selbstständiger Tätigkeit zugerechnet, sodass es statt einem erklärten Gewinn aus selbstständiger Tätigkeit iHv. 1.117.197,00 zu einem Gewinn iHv. 1.200.397,00 kam (Zurechnung von Zinsen 40.000,00 S, Zurechnung der Mietzahlung 43.200,00 S).

In der Folge wurde mit Schreiben vom 28. Jänner 2000 nach erfolgter Fristverlängerung Berufung erhoben und ausgeführt:

Betreffend Tz 16 des BP-Berichtes sei im Zuge der Schlussbesprechung die Zurechnung für das Jahr 1994 übereinstimmend mit netto 26.794,00 S sowie die Vorsteuerkürzung mit 5.359,00 S festgelegt worden, der BP-Bericht enthalte jedoch eine Zurechnung von

29.794,00 S sowie eine Vorsteuerkürzung von 5.959,00 S. Die Berichtigung solle hiebei gem. der Ergebnisse der Schlussbesprechung erfolgen. In Tz 13 bzw. 15 werde die nach April 1996 abgezogene Vorsteuer des ursprünglich vorsteuerabzugsberechtigten Kfz Puch 300 weiterhin abgezogen, was lt. Ansicht der BP auf Grund der Verordnung 1996/273 nicht mehr zulässig sei. Hiezu sei zu bemerken, dass hinsichtlich der Einschränkung des Vorsteuerabzuges derzeit ein Vorabentscheidungsverfahren vom VwGH an den EuGH herangetragen worden sei. Für den VwGH habe sich die Frage gestellt, ob durch die Bestimmung des nationalen Rechts, mit der die Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug verschärft worden seien, gegen Art. 17 der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie verstoßen worden sei. Nach Art. 17 der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie könnten die Mitgliedstaaten jene Vorsteuerausschlüsse beibehalten, die bei einem Inkrafttreten der Richtlinie bestanden hätten. Für Österreich sei dabei wohl nicht auf das Inkrafttreten der Richtlinien im Gemeinschaftsgebiet abzustellen, sondern auf den Beitritt Österreichs zur EU. Eine nur eindeutige Ausweitung der Vorsteuerausschlüsse verstoße unzweifelhaft gegen Art. 17 der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie. Das Ministerium argumentiere, dass es bei Kleinbussen und Klein-Lkw nur eine Verschärfung gegenüber der früheren festgelegten Verwaltungspraxis gegeben hätte. Der EuGH werde also zu entscheiden haben, ob auch eine Verwaltungspraxis die Sperrwirkung der Art. 17 Abs. 6 der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie zu entfalten vermöge, in diesem Zusammenhang sei darauf verwiesen, dass der EG-Vertrag davon ausgehe (etwa in Art. 94), dass Verwaltungsvorschriften (darunter werden allgemeine Verwaltungsanweisungen für die nationalen Verwaltungsbehörden verstanden) genauso Einfluss auf den gemeinsamen Markt nehmen könnten wie etwa gesetzliche Regelungen. Die Klärung dieser Frage sei jedenfalls vom Ausgang des Vorabentscheidungsverfahrens abhängig zu machen.

In Tz 15 werde weiters ausgeführt, dass die bisher angesetzten Privatanteile (Mercedes 240 TD 55 % betrieblich sowie Puch 300 GSD 100 % betrieblich), die von allen bisherigen Betriebsprüfungen unbeanstandet anerkannt worden seien den tatsächlichen Verhältnissen anzupassen wären. Hiezu werde festgehalten, dass lt. Servicerechnungen und den angegebenen Privatanteilen ca. 50.000 km bis 53.000 km rein für die Arztpraxis zurückgelegt worden seien. Obwohl der Pflichtige Gemeindefeuerwehr zweier Gemeinden im Bezirk C. sei, könne von einer derartigen Kilometerleistung nach Ansicht der Betriebsprüfung nicht ausgegangen werden. Noch dazu, da sich der Pflichtige an den einzelnen Wochentagen mit den zwei im Betriebsvermögen der KEG befindlichen Kfz auf betriebsbefindlichen bedingten Reisen nach E, L und F befände. Die Ausführungen der Betriebsprüfung könnten logisch keinesfalls nachvollzogen werden. Es stehe offensichtlich außer Diskussion, dass lt. den vorgelegten Servicerechnungen die Kilometerleistungen erzielt worden seien. Die Betriebsprüfung gehe nunmehr offensichtlich von der Annahme aus, dass die

Kilometerleistung zwar zurückgelegt worden sei, es dem Abgabepflichtigen Dr. B zeitlich jedoch unmöglich sei, dies vorzunehmen, da er ja beruflich zu bestimmten Zeiten auch ortsabwesend, und zwar mit anderen Kraftfahrzeugen sei. Offensichtlich beziehe die Betriebsprüfung die Unmöglichkeit nur auf die betrieblichen Vorgänge und verlege die Möglichkeit in den privaten Bereich des Abgabepflichtigen. Das möge verstehen wer wolle, er vermöge dieses nicht. Wenn der Abgabepflichtige lt. Ansicht der Betriebsprüfung zeitlich nicht in der Lage sei, diese Kilometer zurückzulegen, dann stelle sich die Frage, wie diese Kilometerleistung zu Stande gekommen sei bzw. wieso sich die Unmöglichkeit der Zurücklegung ausschließlich im betrieblichen Bereich abspielen solle. Hinsichtlich der angeführten Ortsabwesenheit sei zu bemerken, dass Herr Dr. B keinesfalls bei allen Behandlungsterminen in E, F und L anwesend sei, da Herr Dr. B im Zuge der I lediglich die Erstuntersuchung der Patienten bzw. die Arztgespräche vornehme, die Heilbehandlungen würden von Frau H B bzw. Angestellten oder freien Mitarbeitern erbracht. Somit ergebe sich, dass, wenn keine Arztgespräche terminiert seien, die Anwesenheit von Herrn Dr. B dort nicht erforderlich sei. Es gebe im Bereich der I keine Laufkundschaft, nur fix vereinbarte Terminbehandlungen.

Ebenfalls werde mit keinem Wort belegt, auf welche Tatsachen die Betriebsprüfung ihre Ansicht stütze, dass ein Gemeindefeuerarzt zweier Gemeinden im Bezirk C. eine derartige Kilometerleistung nicht zurücklegen könne. Erstens sei durch Servicerechnungen nachgewiesen werden, dass die Kilometerleistung erbracht worden seien und zweitens sei im Zuge der Schlussbesprechung umfangreiches Datenmaterial aus der EDV seines Mandanten vorgelegt worden, aus der eindeutig ersichtlich gewesen sei, dass die Kilometerleistung für die Arztpraxis erbracht worden sei. Dieses Datenmaterial sei von der Betriebsprüfung jedoch nicht zur Kenntnis genommen worden. Es sei für den Abgabepflichtigen nicht erkennbar, ob die herangezogenen Vergleichsbetriebe tatsächlich mit jenen des Abgabepflichtigen vergleichbar seien bzw. ob Besonderheiten des einzelnen Betriebes vorliegen würden, ob die Werte korrekt ermittelt worden seien oder ob ein repräsentativer Querschnitt herangezogen worden sei, so könne in Ermangelung dieser Informationen der Abgabepflichtigen den von der belagten Behörde herangezogenen Werten nur solche entgegenhalten, die sich aus allgemeinen Untersuchungen ergeben hätten. Der angefochtene Bescheid stütze sich sohin auf ein Beweismittel, hinsichtlich dessen nicht ausreichend Parteienehör gewährleistet worden sei (vgl. VwGH 28.5.1998, 96/15/0206 bzw. 17.2.1999, 98/14/0105).

§ 115 BAO würde in den Absätzen 1 und 2 Folgendes bestimmen:

- 1) Die Abgabenbehörden hätten die abgabenpflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht

und die Erhebung der Abgaben wesentlich seien. 2) Den Parteien sei Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen zu geben.

Bei Abgabenansprüchen sei Rechtsprätendent für den Abgabengläubiger die Abgabenbehörde. Sie trage die faktische Feststellungslast für die Tatsachen, die vorliegen müssten, um einen Abgabenanspruch geltend machen zu können. Solcherart würden nach § 115 Abs. 1 den Abgabenbehörden die dort vorgesehenen Ermittlungspflichten obliegen. Sie hätten daher ihre Sachverhaltsermittlungen gerichtet auf den objektiv richtigen Abgabenanspruch, sei es zu Gunsten, sei es zu Lasten des Abgabepflichtigen, bis zur Grenze des Zumutbaren zu führen. Diese Ermittlungspflicht stehe aber als Korrelat der Offenlegungs- und Wahrheitspflicht des Abgabepflichtigen gegenüber. Der Verfahrensgrundsatz der Amtsweigigkeit, der Grundsatz also, dass die Behörde von Amts wegen vorzugehen habe, befreie den Abgabepflichtigen nicht von der Verpflichtung, zur Ermittlung des maßgebenden Sachverhalts beizutragen. So gesehen würden sich der Untersuchungsgrundsatz und die Mitwirkungspflicht nicht widersprechen, sondern ergänzen und in ihrer Wirkung steigern, wobei die Gewichte im Einzelfall unterschiedlich verteilt sein könnten. Das Maß der Pflichtzuweisung an einem Verfahrensteil hänge in erster Linie vom Ausmaß der Erfüllung der Sachaufklärungspflichten des anderen Verfahrensteils ab. Das Versagen auf einer Seite führe zu einer Intensivierung der Aufklärungsarbeit auf der anderen Seite. Die sich von selbst ergebende Pflichtenzuweisung könne sich auch danach bestimmen, welche Verfahrenspartei ungewöhnliche, den üblichen Wirtschaftsabläufen und Lebensverhältnissen nicht entsprechende Sachverhalte behauptete, unterstelle, annehme. Man könne davon ausgehen, dass die Konzeption der symmetrisch korrespondierenden und korrelierenden Sachaufklärungs- und Mitwirkungspflichten von den Vorstellungen üblicher, typischer, den alltäglichen Verläufen und Gestaltungen entsprechenden Sachverhalten ausgehe, weshalb sich der Erfahrung zu Folge dann, wenn es um die Berücksichtigung solcher üblicher, "normal" Verlaufen der Geschehnisse gehe, die beiderseitigen Sachaufklärungspflichten gleichgewichtig und vollständig erfüllt (Erklärungspflichten einerseits, behördliche Überprüfungs- und ergänzende Aufklärungspflichten andererseits) ein konfliktfreies Verfahren und ein unstrittiges Ermittlungsergebnis ermöglichen würden. Gem. § 115 Abs. 2 bestehe das Recht auf Gehör darin, dass dem Abgabepflichtigen Gelegenheiten zu Äußerungen zu behördlichen Sachverhaltsannahmen, zur Kenntnisnahme der Ergebnisse der Beweisaufnahmen und zur Stellungnahme hiezu gegeben werden müsse (VwGH 12.6.1970, 1343/69). Dies gelte auch bei Schätzungen und bei abgabenbehördlichen Prüfungen (VwGH 18.11.1971, 1065/70).

Der Grundsatz des Parteiengehörs sei aus dem Rechtsschutzinteresse heraus, aber auch aus der Verpflichtung der Partei zu verstehen, bei der Ermittlung des Sachverhaltes mitzuwirken. Die Partei könne diesem Mitwirkungsgebot nur entsprechen, wenn die Gelegenheit zur

Stellungnahme ihm gegeben werde und ihr die Möglichkeit eingeräumt werde zur Ermittlung der materiellen Wahrheit beizutragen. Diese Grundgedanken würden die Verpflichtung der Behörde prägen, das Parteiengehör zu gewähren, dem Grunde sowie dem Ausmaß nach. Das Recht auf Parteiengehör erschöpfe sich nicht in einer bloßen Verschaffung der Kenntnisnahme, sondern umfasse darüber hinaus aber auch das Recht der Partei, zum mitgeteilten, etwa zum mitgeteilten Ergebnis der abgabenbehördlichen Ermittlungen, insbesondere zum Ergebnis der Beweisaufnahme, Stellung zu nehmen und allenfalls ergänzende Tatsachenbehauptungen aufzustellen, die von der Behörde entsprechend zu würdigen seien, wobei im Falle der abweichenden Würdigung oder im Fall der nochmals andersartigen Sachverhaltsannahme neuerlich das Parteiengehör zu gewähren sei. Es genüge nicht, dass die Behörde überhaupt das rechtliche Gehör gewähre (VwGH 19.9.1989, 89/14/115). Sie müsse der Partei vielmehr die entscheidungsbedeutsamen Tatsachen, diese als gegeben annehme und diese als tragende Bescheidelemente der Entscheidung zu Grunde zu legen zu beabsichtige, vorhalten; dies dann, wenn von der Behörde nach ihren Ermittlungen zusammengefügter Gesamtsachverhalt von dem abweicht, dass der Abgabepflichtige in seinen Erklärungen und sonstigen Anbringen geformt habe. Der Verfahrensgrundsatz, dass die Behörde von Amts wegen vorzugehen habe, befreie die Partei nicht von der Verpflichtung zur Ermittlung des maßgebenden Sachverhalts beizutragen. Die Partei könne aber nur dann zweckdienlich wirken (und damit öffentlichen Interessen und eigenen Interessen, gerichtet darauf, dass der tatsächliche Sachverhalt der Besteuerung zu Grunde gelegt werden kann, dienen), wenn ihr Gelegenheit zur Stellungnahme zur Tatsachenannahme der Behörde gegeben werde. Dieses Ziel sei aber nur erreichbar, wenn das Parteiengehör in förmlicher Weise gewahrt werde, sodass der Partei dieser Verfahrensschritt in seiner Bedeutsamkeit bewusst werde (VwGH 2.5.1980, 1118/79). Dies schließe das Recht in sich, eine angemessene Äußerungsfrist eingeräumt zu erhalten (VwGH 5.11.1986, 85/13/21), die die Möglichkeit der eigenen Erhebung, Aufklärung, Überlegung und durchdachten und wohl formulierten Stellungnahme biete (VwGH 27.3.1980, 58/79 und 9.4.1981, 132/80, 81/16/63). Nach herrschender Ansicht bestehe der Grundsatz des Parteiengehörs im Recht, zur Sachverhaltsannahme die Behörde Stellung zu nehmen, also ein Recht auf Gehör zu Tatfragen, zu Fragen des Sachverhaltes und der Sachverhaltsbeurteilung Stellung beziehen zu können. Der Entscheidung dürften keine Tatsachen, Beweisergebnisse und Sachverhaltsannahmen zu Grunde gelegt werden, zu denen sich die Partei nicht vorher äußern konnte (VwGH 27.3.1987, 85/17/68). Es werde daher beantragt, die Tz 15 des BP-Berichtes hinsichtlich der Zurechnung des Privatanteiles Mercedes 240 TD dahingehend abzuändern, dass der Privatanteil im bisher ermittelten Ausmaß anzusetzen sei. Auf Grund der voranstehenden Ausführungen ergebe sich die abzugsfähige Vorsteuer wie folgt.

1994	502.365,04 S
1995 (unverändert)	403.299,65 S
1996	448.666,08 S

Die Umsatzsteuermehr beträge ergeben sich wie folgt:

1994	9.239,00 S
1995	6.178,00 S
1996	1.964,00 S
1997	0,00 S

In Tz 24 würden vom Abgabepflichtigen an seine Ehegattin Mieten und Zinsen nicht anerkannt, da angeblich eine sichtbare Zahlung nicht stattgefunden habe. Frau H B sei Eigentümerin der Liegenschaft, in der die Arztpraxis betrieben werde. Es sei daher ein Mietvertrag abgeschlossen worden, der eine monatliche Miete iHv. 3.600,00 S, somit 43.200,00 pro Jahr beinhalte. Weiters hätten der Pflichtige und seine Gattin im Jahr 1990 einen Darlehensvertrag notariell abgeschlossen, der eine Darlehensvaluta von 1 Mio. S und eine jährliche Zinshöhe von 4 %, somit 40.000,00 S beinhalte. Es sei leicht zu beweisen, dass vom Girokonto des Herrn Dr. B Verbindlichkeiten seiner Gattin H B in den einzelnen Jahren beglichen worden seien, die die zusammengerechneten Beträge von 83.200,00 S pro Jahr überschreiten würden. Es sei daher von einer Verrechnung von dieser gegenseitlichen Verbindlichkeiten im Aufrechnungswege auszugehen und sei diese gegenseitige Aufrechnung durch die entsprechende Buchung bei der Erstellung des Jahresabschlusses Rechnung getragen worden. Diese Regelung sei sowohl zivilrechtlich als auch steuerrechtlich unbedenklich und sei auch bei den stattgefundenen Vorbetriebsprüfungen nie beanstandet worden. Es werde daher beantragt, die Kürzungen zu Tz 24 des BP-Berichtes zur Gänze zu streichen.

Zu Tz 25 des BP-Berichtes werde ausgeführt, dass der Pflichtige Kommanditist einer KG gewesen sei und zur Begleichung dieser Schulden zwei Privatdarlehen aufgenommen habe. Eine Auffüllverpflichtung der negativen Kapitalkonten habe lt. Gesellschaftsvertrag nicht bestanden. Diese beiden Privatdarlehen würden im Rahmen der Arztpraxis weitergeführt und die Zinsen als Betriebsausgabe geltend gemacht. Dies sei nach Ansicht der Betriebsprüfung unzulässig, da diese Ausgaben mit der Arztpraxis in keinen Zusammenhang stehen würden. Auch eine Anerkennung als nachträgliche Betriebsausgaben sei nach Meinung der Betriebsprüfung nicht möglich, da lt. Gesellschaftsvertrag bei Liquidation keine

Auffüllungsverpflichtung bestanden habe und die Zahlung zur Schuldtilgung an einen einzigen Gläubiger aus einer privatrechtlichen Vereinbarung zwischen Gläubiger und zwei der vier Gesellschafter entstanden sei. Herr Dr. B sei bis 1989 Kommanditist der M gewesen, die auf Grund eines nach Konkurseröffnung durchgeführten Zwangsausgleichs beendet worden sei. Ebenfalls sei Herr Dr. B Geschäftsführer in der Gesellschaft der Komplementär GmbH und somit sowohl Kommanditist als auch Geschäftsführer der Kommanditgesellschaft gewesen. Der gesamte Betrieb der Kommanditgesellschaft sei durch Fremdmittel der VKB C. bestritten worden und habe bereits seit Aufnahme dieser Kredite im Jahr 1994 eine Mithaftung der Geschäftsführer bestanden. Es erscheine völlig unklar, wieso die Betriebsprüfung in diesem Zusammenhang von Privatvereinbarungen sprechen könne. Die Verbindung eines Betriebsmittelkredites mit der Haftung des Geschäftsführers sei nicht nur eine unübliche Tatsache sondern Standortvorgehensweise jeder Bank. Es gebe seines Erachtens keine einzige Bank in Österreich, die einen Kredit ohne persönliche Mithaftung des Geschäftsführers oder eines Gesellschafters vergabe. Selbst die Mithaftung eines Kommanditisten, der nicht Geschäftsführer wäre, würde bereits ausreichen, um dieses Bürgschaftsverhältnis als betrieblich zu qualifizieren. Im Zuge der Durchführung des Insolvenzverfahrens habe die VKB Braunau selbstverständlich die persönliche Haftung der beiden Geschäftsführer eingefordert und sei in dieser daher verpflichtet gewesen, für eine Abdeckung dieser betrieblichen Verbindlichkeiten zu sorgen. Gem. § 32 Z 2 EStG 1988 würden zu den Einkünften iSd § 2 Abs. 3 auch Einkünfte aus "einer ehemaligen betrieblichen Tätigkeit iSd § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 (z.B. Gewinne aus dem Eingang abgeschriebener Forderungen oder Verluste aus dem Ausfall von Forderungen)" gehören.

Die Erläuterungen zur Regierungsvorlage des EStG 1988 würden zu dieser Bestimmung ausführen, die Einführung des Klammerausdruckes stelle im Sinne der Rechtsprechung klar, dass sowohl nachträgliche Einnahmen (wie etwa der Eingang einer abgeschriebenen Forderung oder der Wegfall einer Verbindlichkeit) als auch Vermögensverluste (z.B. Verluste aus dem Ausfall von Forderungen) aus einer ehemaligen betrieblichen Tätigkeit steuerlich zu berücksichtigen seien. Bei Veräußerung oder Aufgabe eines Betriebes sei auf den Zeitpunkt der Veräußerung und Aufgabe ein Veräußerungsgewinn nach den Grundsätzen des Betriebsvermögensvergleichs zu ermitteln. Damit seien insbesondere auch Forderungen und Verbindlichkeiten erfasst. Auf Grund der Bestimmung des § 32 Z 2 EStG 1988 seien aber auch Vorgänge, die sie nach dem Zeitpunkt der Veräußerung bzw. Aufgabe des Betriebs ereignen und im Vermögen des bisherigen Betriebsinhabers auswirken, von einkommensteuerlicher Relevanz (VwGH 22.3.1993, 91/13/0091). Wie sich bereits aus der Aufzählung (Ausdruck des § 32 Z 2 ableiten lasse, erfasse die Bestimmung Ansprüche und Verpflichtungen, die nach der Beendigung des Betriebes nicht eigenständig privat genutzt würden sondern gewerblich

abgewickelt würden. Ausgehend von den Werten, mit denen diese Wirtschaftsgüter in der Bilanz auf den Zeitpunkt der Betriebsveräußerung bzw. Aufgabe anzusetzen seien, würden die späteren Veränderungen im Vermögen des bisherigen Betriebsinhabers zu positiven bzw. negativen nachträglichen betrieblichen Einkünften führen. Aus dieser Systematik der Anknüpfung an die Bilanz aus dem Veräußerungs- bzw. Aufgabezeitpunkt ergebe sich, dass die nachträglichen betrieblichen Einkünfte für die genannten Ansprüche und Verbindlichkeiten mit Veranlassung durch den seinerzeitigen Betrieb nach den Grundsätzen des Betriebsvermögensvergleichs zu ermitteln seien. Die Anwendung der Grundsätze dieser Gewinnermittlungsart auf die nachträglichen betrieblichen Einkünfte folge auch aus den in Klammerausdruck des § 32 Z 2 erwähnten Forderungsausfall und leuchte weiterhin aus den Erläuterungen zur Regierungsvorlage zu § 32 EStG 1988 hervor, nach denen ein allfälliger (nachträglicher) Verlust auf Grund der Regelung des § 18 Abs. 6 EStG vortragsfähig sei. Die obigen Ausführungen zu den nachträglichen Einkünften aus Ansprüchen und Verpflichtungen mit Veranlassung im seinerzeitigen Betrieb würden insoweit keine Anwendung finden, als Umstände vorliegen würden, auf Grund derer Ansprüche oder Verpflichtungen dem Privatvermögen zuzuordnen seien. Der VwGH habe in ständiger Rechtsprechung erkannt, dass ein enger Zusammenhang zwischen den Verbindlichkeiten, die für die Anschaffung bzw. Herstellung eines Wirtschaftsguts aufgewendet worden seien, und eben diesen Wirtschaftsgütern bestehe. Lege ein Steuerpflichtiger solche Wirtschaftsgüter in den Betrieb ein, so erfolge auch eine Einlage der Verbindlichkeit; entnehme er solche Wirtschaftsgüter aus dem Betriebsvermögen, so erfolge auch eine Entnahme der Verbindlichkeit. Wenn sohin ein Steuerpflichtiger im Zuge der Betriebsaufgabe Wirtschaftsgüter in das Privatvermögen übernehme, so würden auch die Verbindlichkeiten, die der Finanzierung dieses Vermögensgegenstands gedient hätten, in das Privatvermögen übernommen. Gleiches gelte hinsichtlich der vom Steuerpflichtigen im Zuge einer Betriebsveräußerung zurückbehaltener Wirtschaftsgüter. Darüber hinaus sei mit Beendigung des Betriebes der Veranlassungszusammenhang mit dem seinerzeitigen Betrieb hinsichtlich jenes Teils der Schuldner als unterbrochen anzusehen, der durch den Veräußerungserlös oder durch die Verwertung von zurückbehaltenen Aktivvermögen beglichen werden könnte. Ein betrieblich (und nicht privat) veranlasstes Handeln eines Steuerpflichtigen im Zeitpunkt der Beendigung des betrieblichen Arrangements bestehe darin, dass der Steuerpflichtige den allfälligen Veräußerungserlös und die bei ihm (bei der Betriebsausgabe oder bei der Zurückbehaltung von Wirtschaftsgütern) verbliebenen Aktiva zur Abdeckung der Schuldner einsetze. Lt. Ansicht des VwGH ende ab Betriebsbeendigung der wirtschaftliche Zusammenhang zum Betrieb nur hinsichtlich jener Schulden, die mit Mitteln des Betriebes hätten erfüllt werden können. Soweit nach den oben stehenden Ausführungen Verbindlichkeiten nicht zur Finanzierung von ins

Privatvermögen überführten Vermögensgegenständen gedient hätten und sie auch nicht mit Aktiva des Betriebes abgedeckt werden könnten, würden die nach Betriebsaufgabe auf Grund dieser Verbindlichkeiten anfallenden Zinsen zu nachträglichen negativen Einkünften iSd § 32 Z 2 EStG 1988 führen. Im gegenständlichen Fall sei damit unbestritten, dass während des Bestandes des Gewerbebetriebes Betriebsschulden aufgenommen worden seien, mit denen nicht Einnahmen, sondern betriebliche Vorgänge finanziert worden seien. Da bei Beendigung des Betriebes keine Aktiva zur Abdeckung der Verbindlichkeiten vorhanden gewesen seien, führe die Abdeckung der betrieblichen Schulden hinsichtlich der Zinsen zu nachträglichen negativen Einkünften aus Gewerbebetrieb. Es sei zutreffend, dass diese Zinsaufwendungen nicht in den Bereich der Arztpraxis gehören würden, sondern gesondert als nachträgliche Einkünfte aus Gewerbebetrieb ausgewiesen werden müssten, es führe aber in letzter Konsequenz zum gleichen steuerlichen Ergebnis. Er erlaube sich auch darauf hinzuweisen, dass der Leiter der Amtshandlung sowohl bei der Schlussbesprechung bei dieser Betriebsprüfung als auch bei der Betriebsprüfung für die Jahre 1991 bis 1993 ein und dieselbe Person, nämlich Herr AR N gewesen sei und eben diese Vorgangsweise, die Zinsen im Rahmen der Arztpraxis und nicht wie es richtig gewesen wäre als nachträgliche Einkünfte aus Gewerbebetrieb anzuführen mit folgenden Worten kommentiert habe: "Es ist doch völlig egal". Weshalb die Abzugsfähigkeit im Zuge der Vorprüfung anerkannt worden sei, bei dieser Betriebsprüfung jedoch nicht, würde logischen Schlussfolgerungen nicht zugänglich sein. Hinsichtlich der Verlustanteile an der I werde auf die dort eingebrachte Berufung verwiesen, in der die Versagung der Verlustanteile bekämpft werde. (Anm. d. Ref.: Es folgt eine ziffernmäßige Darstellung der Auswirkungen der beantragten Änderungen auf die Einkommensteuer) Es werde daher beantragt, die bekämpften Bescheide im Sinne der vorstehenden Berufung abzuändern. Für den Fall einer negativen Berufungsvorentscheidung werde bereits jetzt die Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung beantragt.

In der Folge wurde am 1. März 2000 auch die Einkommensteuer 1997 gem. § 200 Abs. 1 BAO vorläufig festgesetzt und den Ergebnissen der Betriebsprüfung gefolgt. Begründend wurde ausgeführt:

Die Zinsen aus dem Darlehen von der Gattin, sowie Mietzahlungen an diese, seien im Rahmen der letzten Betriebsprüfung nicht als Betriebsausgaben anerkannt worden und seien dem Gewinn aus der selbstständigen Tätigkeit zuzurechnen.

Gewinn aus selbstständiger Tätigkeit	1.117.197,00
Zinsen	40.000,00
Mietzahlung	43.200,00

Gewinn aus selbstständiger Tätigkeit	1.200.397,00
--------------------------------------	--------------

Bezüglich der Firma I sei Liebhaberei festgestellt worden, der Verlust aus dieser Beteiligung sei daher zu streichen gewesen. Die Höhe der lt. BP auszuscheidenden nicht abzugsfähigen Zinsen aus dem früheren Gewerbebetrieb seien nicht bekannt, daher erfolge die Veranlagung bis zur Berufungserledigung vorläufig.

Gegen diesen Bescheid wurde fristgerecht mit Schreiben vom 24. März 2000 Berufung erhoben und ausgeführt: Gem. gesonderter Bescheidbegründung seien die im Zuge der Betriebsprüfung für die Jahre 1994 bis 1996 festgestellten Abänderungen auch für das Jahr 1997 vorgenommen worden sowie die Verlustkomponente der I. nicht in Anrechnung gebracht worden. Gegen den Feststellungsbescheid der I sei ebenfalls fristgerecht Berufung eingebracht worden, sodass sich die diesbezügliche Berufung auf den gegenständlichen Bescheid auswirke. Im Sinne der von ihm mit Antrag vom 26.1.2000 eingebrachten Berufung werde daher die Abänderung des Einkommensteuerbescheides 1997 und die erkläzungsgemäße Veranlagung beantragt. Hinsichtlich der Begründung werde auf das ausführliche Berufungsvorbringen vom 26.1.2000 verwiesen.

Mit Schreiben vom 10. Juli 2000 nahm der Betriebsprüfer zu den Berufungen Stellung und führte aus.

1. Zu Tz 16

Die Darstellung in der Berufung sei richtig. Es handle sich um einen Rechenfehler des Prüfers.

2. Zu Tz 13 und 15

Die Vorsteuerkürzung für den Puch 300 sei nach der Verordnung BGBl. 273/1996 vorgenommen worden und entspreche daher der österreichischen Rechtslage, wonach bei ho. Auffassung keineswegs von einer Richtlinienwidrigkeit auszugehen sei. Die Aufteilung der betrieblich und privat gefahrenen Kilometer würden mangels Aufzeichnungen wie folgt ermittelt: Anhand der Servicerechnungen sei festgestellt worden, dass die durchschnittliche Kilometerleistung des Puch bei 35.000 km und des MB 240 TD bei 28.000 km liege. Würde man nun den bisherigen Schlüssel der privaten Nutzung auf beide Kfz anwenden (Puch 100 % und MB 55 % betrieblich) würden sich bei unstrittig zurückgelegten 63.000 km pro Jahr ca. 51.000 km betrieblich und 12.000 km privat bzw. nicht für die Arztpraxis zurückgelegte Kilometer ergeben. Nach der Mitteilung der gegenüber der Gebietskrankenkasse und der Bauernkrankenkasse (die beiden Hauptkassen der Patienten der Pflichtigen) abgerechneten Kilometerleistung, nach den Erfahrungen der Betriebsprüfung mit anderen Ärzten und unter Einbeziehung aller nachvollziehbaren Mehrfahrten kam die Betriebsprüfung zu dem Schluss, dass von den 63.000 gefahrenen Kilometern nicht 51.000 km sondern maximal 35.000 km

betrieblich und der Rest außerbetrieblich zurückgelegt worden sei. Diese Argumentation erscheine der Betriebsprüfung so klar, dass jeder Beteiligte guten Willens sie nachvollziehen könne. Sie sei auch hiermit nochmals erklärt. Auch seien die persönlichen Verhältnisse des Pflichtigen in die Schätzung einbezogen worden. Der Haushalt bestehe aus fünf Kindern, wobei eines das Realgymnasium R besuche und anschließend in F studierte, ein Kind in E lebe und drei Kinder die Pflichtschulen besuchen würden. Der Pflichtige selbst sei als Gesellschafter bei anderen Firmen involviert, was auch zum Teil zur erhöhten Reisetätigkeit führe. Zu seinen Hobbies würden Jagd und das Segeln zählen. Auf die Anrechnung der vorgesehenen Luxustangente für den Puch 300 sei im Rahmen der Schlussbesprechung verzichtet worden, da der Pflichtige auf die Notwendigkeit eines Allradfahrzeuges für seine Tätigkeit als Landarzt verwiesen habe, obwohl bekannt gewesen sei, dass für die Ausübung des Jagd- und Segelsports ein Kfz dieser Bauart eine Bereicherung darstelle. Trotzdem sei dies zu 100 % im Betriebsvermögen belassen worden. Nach Ansicht der Betriebsprüfung ist dies als großzügiges Entgegenkommen im Rahmen der Schätzung des Kfz-Privatanteiles anzusehen.

3) Zu Tz 24

Die angeblichen Mieten und Zinsen an die Ehegattin seien in den Betriebsprüfungsjahren im Zuge der Um- und Nachbuchungen als Aufwand verbucht worden. Ein betrieblicher Geldfluss konnte von der Betriebsprüfung tatsächlich nicht festgestellt werden.

4) Zu Tz 25

Den Ausführungen in der Tz 25 habe die Betriebsprüfung nichts hinzuzufügen.

Die Stellungnahme der Betriebsprüfung wurde dem Bw. zur Gegenäußerung übermittelt und langte diese am 12. Oktober 2000 am Finanzamt ein. Es wurde ausgeführt:

Hinsichtlich der Vorsteuerkürzung für den Puch 300 werde weiterhin auf das Vorbringen in der Berufung verwiesen, eine Stellungnahme der Betriebsprüfung hiezu habe nicht stattgefunden. Bezüglich der Aufteilung der Kilometer in betrieblich und privat veranlasste müsse festgehalten werden, dass die beleidigte Reaktion der Betriebsprüfung unnötig sei und eine Wertung der Tatsachen Platz greifen sollte. In keinem Stadium der Betriebsprüfung sei von Seiten des Abgabepflichtigen Einverständnis mit den Auslegungen der Betriebsprüfung gezeigt worden, zur Argumentation der Betriebsprüfung bedürfe es jedoch mehr als guten Willen. Feststehe, dass auf Grund der Aufzeichnungen seines Mandanten die Kilometerleistung für die Arztpraxis mit über 50000 km ableitbar sei. Wie schon in der Berufung ausgeführt, wurden die angebotenen Unterlagen von Seiten des Finanzamtes keinerlei Würdigung unterzogen. Hinsichtlich der von den Krankenkassen bestätigten Kilometer sei festzuhalten, dass diese Krankenkassen nicht alle Krankenkassen darstellen würden mit denen verrechnet werde, und außerdem nur die tatsächlichen von der Krankenkasse vergüteten Kilometer hier aufscheinen

würden. Nicht vergütete Kilometer seien in diesen Aufstellungen nicht enthalten. In der Berufung werde ebenfalls ausführlich dargelegt, dass die Erfahrungen der Betriebsprüfung mit anderen Ärzten keine Maßgeblichkeit für das vorliegende Verfahren darstellen könnten, so lange nicht die tatsächlichen Verhältnisse der Vergleichsbetriebe offen gelegt würden. Da dem Grundsatz der Amtsverschwiegenheit entgegenstehe, seien diese Unterlagen als nicht maßgeblich außer Acht zu lassen. Die Auflistung der persönlichen Verhältnisse seines Mandanten würde eine ziemliche Unverfrorenheit darstellen und müsse diesen entschieden entgegen getreten werden. Das eine Kind, dass in R zur Schule gegangen sei und anschließend in F studiere, sei nicht täglich mit dem betreffenden Kraftfahrzeugen transportiert worden, ebenso wenig treffe dies auf das Kind zu, dass in E lebe. Die Reisetätigkeit für die anderen Firmen sei, wie auch in der Berufung dargelegt mit anderen Kraftfahrzeugen durchgeführt worden, für die auch entsprechende Privatanteile zur Anrechnung gelangt seien. Hinsichtlich des so großzügig gewährten Verzichts auf die Anrechnung der Luxustangente für den Puch 300 sei darauf hinzuweisen, dass diese Großzügigkeit schlicht und einfach der Rechtsprechung des VwGH entspreche. Einem Landarzt sei die Berechtigung zur Verwendung eines geländegängigen Fahrzeuges zugestanden worden. Die gesamte Ladefläche des Puch 300 sei mit Regalen zur Aufnahme von Medikamenten und Behandlungsgeräten fix verbaut, sodass eine Zuladung keinesfalls mehr möglich sei. Was die Hobbies seines Mandanten anbelange, sei zu vermerken, dass in den letzten Jahren äußerst selten dazu gekommen sei, sich jagdlich zu betätigen, aber sämtliche Reviere seien unter Benützung eines normalen Pkw's zu erreichen, und die Benützung eines geländegängigen Fahrzeuges sei hiezu nicht nötig. Welchen Vorteil ein geländegängiges Fahrzeug beim Segeln bringen solle, bleibe wohl der Fantasie des Prüfers vorbehalten. Er erlaube sich jedoch auch noch darauf hinzuweisen, dass bei sämtlichen Vorprüfungen das jeweilige geländegängige Fahrzeug als zu 100 % dem Betrieb dienend angesehen wurde und für den Mercedes 240 TD der Abgabenerklärung angesetzte Privatanteil von 55 % zur Anwendung gelangt sei. Bei jeder der Vorprüfung seien insbesondere die Kilometerleistungen einer Überprüfung unterzogen worden und sei es nie zu Beanstandungen gekommen, obwohl die Kilometerleistung immer in den Bereich von ca. 50.000 km pro Jahr betrieblich veranlasster Fahrten gelesen sei. Weshalb nunmehr auf einmal mit 30 % weniger Kilometerleistung das Auslangen gefunden werde sollte, sei völlig unmöglich nachzuvollziehen. Hinsichtlich der Ausführungen zu den Tz 24 und 25 könne nur weiterhin auf das Berufungsvorbringen verwiesen werden, da die Betriebsprüfung hiezu keine Stellungnahme abgegeben habe.

In der Folge wurde am 23. Oktober 2000 die Berufung der Finanzlandesdirektion für OÖ. zur Entscheidung vorgelegt. In der Folge wurde am 19. Dezember 2000 das Finanzamt C. seitens

der damaligen Sachbearbeitern Mag. P aufgefordert, noch folgende Sachverhaltselemente abzuklären:

1. Zu Tz 25 des BP-Berichtes:

Lt. Firmenbuchauszug sei die M am 21.11.1992 im Firmenbuch gelöscht worden. Da sich im Arbeitsbogen auf Seite 76 nur zwei Seiten des Gesellschaftsvertrags befinden würden, werde das Finanzamt eingeladen, den gesamten Akt der ebenfalls in Hagenberg ansässig gewesenen M (falls vorhanden mit Arbeitsbogen) beizubringen.

2. Zu Tz 15 des BP-Berichtes:

Da in der Stellungnahme zu der Berufungsschrift auf die Einwände des Bw. hinsichtlich der vorgebrachten Nichtwahrung des Parteiengehörs bezüglich der im Rahmen eines äußeren Betriebsvergleichs ermittelten Schätzungsgrundlagen nicht eingegangen worden sei, würde das Finanzamt eingeladen, die allgemein gehaltene Aussage "nach den Erfahrungen der Betriebsprüfung bei anderen Ärzten" zu konkretisieren bzw. bekannt zu geben, um welche Vergleichsbetriebe es sich handeln würde. Aus dem Schlussbericht sei ersichtlich, da die Aufteilung der betrieblich und privat gefahrenen Kilometer mangels Aufzeichnungen mittels Schätzung vorgenommen worden sei. Könne dem Einwand des Bw., er habe im Zuge der Schlussbesprechung umfangreiches Datenmaterial vorgelegt, dass die geltend gemachten Kilometerleistungen belegen würde, verifiziert werden? Da sich die o.a. EDV-Auszüge nicht im Arbeitsbogen befinden würden, würde das Finanzamt ersucht, diese beizubringen. Auf Grund des Überschreitens der 467.000,00 S Grenze bei dem im Betriebsvermögen befindlichen Pkw würde das Finanzamt ersucht bekannt zu geben, ob vom Bw. im Wagen neben Medikamenten medizinische Geräte mitgeführt würden. In diesem Zusammenhang sei weiters zu klären, ob die Ehegattin H B ebenfalls über ein Fahrzeug verfüge und unter Umständen ob und wie viel Kilometergeld im Berufungszeitraum von ihr geltend gemacht woren sei. Am 1. Februar 2001 legte das Finanzamt C eine Stellungnahme des Betriebsprüfers zu diesem Ermittlungsersuchen vor und teilte mit, dass der Prüfer Sch. mit 31.1.2001 aus dem Finanzdienst ausgeschieden sei. In der Stellungnahme wurde ausgeführt:

1. Zu Tz 25

Akt liege bei

2. Zu Tz 15

Auf die ausführliche Darstellung in der ersten Stellungnahme werde verwiesen. Die in der seinerzeitigen Stellungnahme zur Berufung enthalte eine Äußerung, wonach eine derart hohe betriebliche Kilometerleistung nicht von den Erfahrungen der BP mit anderen Ärzten entspreche, sei keineswegs so zu verstehen, als wäre für die Ermittlung der betrieblich

gefahrenen Kilometer ein äußerer Betriebsvergleich als Schätzungsmethode angewendet worden. Es sei einfach so, dass bisher von der BP bei keinem anderen Gemeindearzt im Amtsbereich des Finanzamt C. eine vergleichbare hohe Kilometerleistung festgestellt hätte werden können. Über das im Rahmen der Prüfung anerkannte Ausmaß hinausgehende Fahrtkosten hätten weder nachgewiesen noch glaubhaft gemacht werden können. Das umfangreiche Datenmaterial seien nachgeschriebene, aus der Erinnerung und einigen Aufzeichnungen rekonstruierten Kilometerlisten gewesen, die für nicht glaubwürdig befunden worden seien, nach dem in der Zwischenzeit die in der ersten Stellungnahme angeführten Nachweise der Krankenkassen vorgelegen seien und eine erhebliche Diskrepanz ergeben hätten. Die anderen Schätzungsgrundlagen seien der ersten Stellungnahme zu entnehmen. Die EDV-Auszüge seien nicht übergeben worden sondern von den Pflichtigen wieder in Verwahrung genommen worden. Die Ehegattin verfüge nach Ansicht der BP über einen eigenen Pkw. Sie sei Angestellte und hätte keine Kilometergelder als Werbungskosten geltend gemacht. In der Folge wurde diese Stellungnahme des Betriebsprüfers zur Wahrung des Parteiengehörs an den Bw. übermittelt und weiters folgende Belege angefordert bzw. Fragen gestellt:

Nachträgliche Betriebsausgaben – Zinsen:

Der von ihnen in der Berufungsschrift vorgebrachte Einwand, dass der gesamte Betrieb der KG durch Fremdmittel der VKB-C. bestritten worden sei und das seit Aufnahme dieser Kredite im Jahr 1994 eine Mithaftung bei Geschäftsführern bestanden hätte, habe auf Grund der Aktenlage nicht verifiziert werden können. Erforderliche Beilagen:

1. Vollständiger Gesellschaftsvertrag der Firma M
2. Ursprüngliche Kreditverträge mit der VKB-C.
3. Abstattungskreditverträge

Kilometerleistungen

Der Bw. werde eingeladen, die betriebliche Kilometerleistungen anhand geeigneter Unterlagen nachzuweisen.

Pkw Puch 300 GSD (Anschaffungskosten 633.600,00).

In Wahrung des Parteiengehörs werde mitgeteilt, dass die Abgabenbehörde nach ho. Ansicht die Luxustangente für o.a. Fahrzeug zu berücksichtigen habe. Inwieweit sei die Anschaffung des Steuer-Lkw's betriebsnotwendig gewesen?

Miete und Zinsen:

Lt. Aktenlage sei zwischen den Eheleuten B 1990 ein Darlehensvertrag bzw. eine Mietvertrag abgeschlossen worden. Verträge zwischen nahen Angehörigen könnten steuerrechtlich nur dann Anerkennung finden, wenn

- a) der Vertrag nach außen ausreichend zum Ausdruck komme und
- b) einen klaren eindeutigen und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt habe und
- c) auf zwischen Fremden abgeschlossen wäre.

Der Bw. werde eingeladen darzulegen, dass o.a. Voraussetzungen erfüllt worden seien.

In Beantwortung dieses Schreibens langte am 28. September 2000 eine Berufungsergänzung des Bw. ein und wurden mit diesem Schreiben folgende Beilagen vorgelegt: 1. Kopie Gesellschaftsvertrag M, 2. Sieben Kopien Kreditverträge VKB-C., 3. Kopie Mietvertrag, 4. Kopie Schuldurkunde

Es wurde ausgeführt: Bezuglich der nachträglichen Betriebsausgaben – Zinsen würde der vollständigen Gesellschaftsvertrag der M sowie die Kreditverträge mit der VKB-C. in Kopie vorgelegt. Die Unterlagen bezüglich der betrieblichen Kilometerleistung seien im Zuge der Schlussbesprechung vorgelegt worden, von Seiten des Finanzamtes nicht gewürdigt worden. Es handle sich hiebei um Computerausdrucke der EDV-mäßig verarbeiteten Patientendaten, aus denen die jeweils erbrachten Kilometerleistungen ersichtlich seien. Da es sich für die in Frage kommenden Zeiträume um zwei Kartons mit ca. 6.000 Blatt Papier handle, werde vorläufig von der Übermittlung dieser Unterlagen Abstand genommen. Sollte eine diesbezügliche Zusendung erwünscht sein, so werde um Benachrichtigung ersucht. Er erlaube sich jedoch nochmals darauf hinzuweisen, dass die Kilometerleistung von ca. 63.000 pro Jahr von der Betriebsprüfung nicht bestritten worden sei. Die Betriebsprüfung gehe jedoch unter Anwendung nicht näher erläuterter äußerer Betriebsvergleiche davon aus, dass ein praktischer Arzt in der Umgebung von C. eben nicht mehr als 35.000 km pro Jahr betrieblich zurücklegen könne und somit der Rest privat verursacht sein müsse. Diese Argumentation sei nicht nachvollziehbar und habe dies der Verwaltungsgerichtshof, wie in der Berufung bereits ausgeführt, bereits so entschieden. Ein äußerer Betriebsvergleich sei ohne genaue Überprüfung durch den Abgabepflichtigen nicht zulässig, infolge der Verschwiegenheitspflicht scheint diese jedoch nicht zu führen zu sein. Bezuglich der Anschaffung des geländegängigen Kraftfahrzeuges Puch 300 GSD (Anschaffungskosten 454.000,00 S) sei festzuhalten, dass der Bw. Sprengelarzt für die Gemeinden D und Gi sei. Es handle sich um zwei Gemeinden, die sich über einen großen räumlichen Gebietsbereich erstrecken würden. Ein Großteil der Patienten seien Landwirte, deren Höhe speziell im Winter oder bei schlechten Widerungsbedingungen mit einem normalen Pkw nicht zu erreichen sein. Der Bw. sei daher auf die Anschaffung eines geländegängigen Fahrzeuges angewiesen. Das Fahrzeug sei Mitte im November 1992

gebraucht angeschafft worden und fahre Herr Dr. B mittlerweile noch immer denselben Wagen, bei einem Fahrzeug, welches über zehn Jahre alt ist, dürften repräsentative Gründe wohl nicht im Vordergrund stehen. Die Anschaffung eben dieses Fahrzeuges sei deshalb erfolgt, da dieser Typ einen sehr hohen Sicherheitsstand aufweise und der seinerzeitige Kaufpreis überaus günstig gewesen sei. Er erlaube sich noch festzuhalten, dass Herr Dr. B mit diesem Fahrzeug bereits mehrere Unfälle überstanden habe, die mit anderen, nicht der Sicherheitskategorie entsprechenden Fahrzeugen nicht so gimpflich ausgegangen werden. Wie bereits in den vorigen Schreiben ausgeführt seien sämtliche Stauflächen in diesem Fahrzeug mit Verbauten versehen, die der Aufnahme von medizinischen Geräten und Medikamenten diene. Eine Entfernung dieser Einbauten, die fix erfolgt seien, zur privaten Benützung sei somit praktisch unmöglich. Ebenso sei das Fahrzeug mit einer fix installierten Blaulichtausrichtung versehen, sodass das Gesamtfahrzeug in seiner Gesamtheit nur als Dienstfahrzeug angesehen werden könne.

Mit Schreiben vom 25. Februar 2002 fertigte die Sachbearbeiterin Mag. P einen neuerlichen Vorhalt aus und führte aus:

1. Pkw

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH sei nach der allgemeinen Lebenserwartung eine überwiegende betriebliche Benutzung von zwei Pkw's durch einen praktischen Arzt als unüblich zu bewerten.

- a) Sei vor Anschaffung des zweiten Pkw's ein weiteres Auto gemietet gewesen (Abrechnungen)?
- b) Nachweise für die überwiegende betriebliche Nutzung beider Fahrzeuge seien beizubringen. In diesem Zusammenhang werde darauf hingewiesen, dass die Abgabenbehörde erster Instanz bereits während der Betriebsprüfung festgestellt habe, dass die vorgelegten Unterlagen nicht mit den Abrechnungen der Krankenkasse übereinstimmen würden und daher als unglaubwürdig angesehen würden (vgl. Stellungnahme des Betriebsprüfers).

2. Miete und Zinsen

a) Miete

In den mittlerweile aktenkundigen Mietvertrag zwischen dem Bw. und seiner Ehegattin seien keine Zahlungskonditionen vereinbart worden. Nach ho. Ansicht halten Verträge, die wesentliche Vertragsinhalte nicht beinhalten, einem geforderten Fremdvergleich nicht stand. Die in der Berufungsschrift eingewendete Aufrechnung sei daher anhand der Bankbelege nachzuweisen.

2. Zinsen

In dem beigebrachten Darlehensvertrag zwischen dem Bw. und seiner Ehegattin würde keine Rückzahlungsvereinbarung (Tilgung) vereinbart und könne aus diesem Grund nach ho. Ansicht ebenfalls keinem Fremdvergleich standhalten. Die vereinbarte Zinszahlung (kontokorrentmäßig) am Ende des Jahres sei anhand von Bankbelegen nachzuweisen. Als Zinssatz sei der gesetzmäßige Zinssatz vereinbart worden. Wieso würden die Zinsen im Berufungszeitraum jährlich 40.000, d.h. gleichmäßig 4 % betragen?

Nachträgliche Betriebsausgaben (Zinsen):

Trotz Aufforderung der Abgabenbehörde zweiter Instanz im Ergänzungsvorhalt vom 26.3.2001 seien keine Kopien der gegenständlichen Abstattungskreditverträge eingereicht worden. Es sei aktenkundig, dass zur Sicherung der Betriebskredite auch eine Verpfändung einer Ablebensversicherung (2 Mio. S) die Verpfändung von Grundstücken und eine offene Zession künftiger Forderung vereinbart worden sei.

- a) Gerichtliche Beschlussfassung des Konkurs der Firma M
- b) Gerichtlicher Beschluss des Zwangsausgleichs der o.a. Firma
- c) Inanspruchnahme durch die Bank, woraus die Verwertung der o.a. Sicherheiten ersichtlich ist (Korrespondenz mit der Bank)
- d) Eingewendete vergebührte Kreditverträge des Bw.

In der Folge wurden am 18. März 2002 die Computerausdrucke betreffend Kilometergeldabrechnungen übermittelt und ausgeführt: Bezüglich der gerügten Beibringung der Unterlagen sei seiner Meinung nach ein Missverständnis entstanden. Bei diesen Unterlagen handle es sich um einen Stapel von EDV-Aufstellungen, aus denen die Kilometerleistungen im Zusammenhang mit der ärztlichen Leistung ersichtlich sei. Diese Unterlagen hätten sich bereits seit über einem $\frac{3}{4}$ Jahr in der Kanzlei befunden, im Schreiben vom 28.9.2001 sei angeboten worden, gegen kurze Verständigung diese Unterlagen zu übermitteln. Da keine Benachrichtigung erfolgt sei, sei man davon ausgegangen, dass eine Beibringung dieser Unterlagen als nicht notwendig erachtet werde. Aus dem Schreiben werde jedoch entnommen, dass dies trotzdem gewünscht werde und würden die Unterlagen deswegen übermittelt.

In der Folge wurde am 10. April 2002 ein Schreiben ausgefertigt und angeführt. Zu den Fristverlängerungsansuchen werde mitgeteilt, dass die Frist letztmalig bis 31. Mai 2002 verlängert werde. In Wahrung des Parteiengehörs werde weiters mitgeteilt, dass es sich bei den übermittelten Computerausdrucken ausschließlich um "Patienten-Dauerdaten" handle, die nach ho. Ansicht nicht geeignet seien, die geltend gemachten Kilometergelder nachzuweisen.

In der Folge langte am 4. Juni 2002 ein Schreiben des Bw. ein und wurde dort ausgeführt: Bei sämtlichen bisherigen Betriebsprüfungen bei Herrn Dr. B sei das Organisationsfahrzeug zu 100 % als betrieblich anerkannt und das zweite Fahrzeug zu mehr als 55 % betrieblich anerkannt worden. Da sich an der Betriebsführung seines Mandanten in den streitgegenständlichen Jahren nichts geändert habe, stelle sich die Frage, weshalb das Finanzamt nunmehr eine andere Auffassung vertrete. Der Grundsatz von Treu und Glauben sei hier nicht berücksichtigt worden. Es stehe auch seitens des Finanzamtes C. außer Diskussion, dass mit beiden Fahrzeugen zusammen über 50.000 km pro Jahr zurückgelegt worden seien. Dies würde sich aus den unstreitigen Servicerechnungen ergeben, auf denen die Kilometer vermerkt worden seien. Das Finanzamt C. habe jedoch in unzulässiger Vergleichsansicht dargelegt, dass ein praktischer Arzt im Bezirk C. pro Jahr nicht mehr als 35.000 km zurücklegen könne und somit ein Fahrzeug anzuerkennen wäre. Es sei bereits dargelegt worden, dass diese Vergleiche in der Berücksichtigung anderen Steuerpflichtiger lt. Rechtsprechung des VwGH unzulässig sei. Aus den ihnen bereits übermittelten Computerausdrucken, die ihrer Meinung nicht geeignet wären die geltend gemachten Kilometergelder (Kilometergelder seien nie geltend gemacht worden) nachzuweisen, gehen sämtliche im Zuge der Hausbesuche angefallenen Kilometer für die einzelnen Patienten hervor. Noch genauere Aufzeichnungen zu führen sei nicht möglich. Aus diesen Aufstellungen gehe eindeutig hervor, dass pro Jahr allein für Hausbesuche über 30.000 km zurückgelegt worden seien. Es sei somit durchaus schlüssig, dass mit den restlichen notwendigen betrieblichen Fahrten die Gesamtkilometerleistung erzielbar sei. Da wie bereits ausgeführt, bisher die Anerkennung der Fahrzeuge 1 zu 100 % sowie Fahrzeug 2 zu 55 % erfolgt sei, sei auch für die streitgegenständlichen Jahren von diesem Ausmaß auszugehen. Was die Verrechnung der Krankenkassen betreffe, sei auszuführen, dass dem Mandanten von verschiedenen Krankenkassen pro Jahr im Durchschnitt 25 % seiner erbrachten Leistungen aus den verschiedensten Gründen nicht vergütet werde. Dies gelte ebenfalls im großen Maße auch für die zurückgelegten Kilometer für Hausbesuche, sodass die verrechneten Kilometer der Krankenkassen keinesfalls eine taugliche Grundlage für die Beurteilung, wie viel Kilometer sei Mandant zurückgelegt habe, bilden würden. Bezuglich der Mietaufwendungen und der Zinsen an die Ehegattin von Dr. B sei festzuhalten, dass in den streitgegenständlichen Jahren die Auszahlungen jeweils bar aus den getätigten Privatentnahmen von Dr. B erfolgt seien. Der Erhalt der Zahlungen wurde von Frau Andessner im Zuge des BP-Verfahrens bestätigt und seien die zugeflossenen Beträge bei Frau B auch der Einkommensteuer unterworfen worden. Weshalb hier eine Nichtanerkennung erfolgen solle, sei für ihn nicht ganz vollziehbar. Sollte eine Nichtanerkennung nicht erfolgen, werde der kontomäßige Zufluss eben im laufenden Jahr nachgebildet. Der gesetzliche Zinssatz betrage gem. ABGB 4 %, nur der Zinssatz gem.

HGB (für Kaufleute betrage 5 %), die Ermittlung sei somit seiner Meinung nach korrekt. Bezüglich der nachträglichen Betriebsausgaben (Zinsen) würden diverse Unterlagen betreffend die Konkurseröffnung der Firma M bzw. der Bestätigung des Zwangsausgleichs sowie Kopien der laufenden Kreditverträge seines Mandanten übermittelt. Schriftstücke, woraus die Verwertung der Sicherheiten ersichtlich sei, würden in den Unterlagen seines Mandanten nicht mehr existieren, gegebenenfalls könnten diese bei der VKB-C. direkt durch die FLD angefordert werden, da eine direkte Gesprächsbasis zwischen der VKB-C. und seinen Mandanten nicht mehr existiere.

In der Folge wurde am 9. März 2006 ein Erörterungstermin durchgeführt. In der Niederschrift finden sich folgende Ausführungen: "1) Vorsteuerabzug Puch 300 GSD

Der Bw wird überprüfen inwieweit die Vorsteuer in der Jahreserklärung 1997 Berücksichtigung gefunden hat und wird der Referentin bescheid geben. Falls sie berücksichtigt wurde, wird die Berufung zurückgenommen werden.

2) Betriebliche PKW's

Der Bw gibt an: Puch 300 GSD ist ein reines Dienstfahrzeug mit Blaulichtanlage und Aufbauten für medizinische Geräte und Medikamente. Das Segelboot liegt laut Angaben der steuerlichen Vertretung in Kroatien und der Puch 300 GSD darf mit seiner Blaulichtanlage nicht in das Ausland fahren. Das Jagdrevier ist mit PKW erreichbar.

Seitens des Finanzamtes bestehen gegen die betriebliche Nutzung im Ausmaß von 55 % nach dem Berufungsvorbringen keine Bedenken.

3) Miete/Zinsen an Ehegattin

Zur Aufrechnung: Es erfolgte keine unmittelbare Zins- od. Mietzahlung. Hr. Dr. B hat jedoch immer wieder Aufwendungen der Ehegattin getragen wie z.B. einen Jagdhornbläserkurs. Es handelt sich um Privataufwendungen von Frau B die von ihrem Ehemann übernommen wurde. Das Haus wurde seitens der Ehegattin Ende 1987 erworben und ab Jänner 1988 an Dr. B vermietet.

Laut Auskunft der Finanzamtsvertreterin wurden die Beträge in den Jahren 1994 bis 1996 durch Umbuchungen am Jahresende aufwandswirksam erfasst.

4) Zinsen Kredit für frühere KG

Bereits im Berufungszeitraum und bis heute gab es mehrere Kredite bei verschiedenen Kreditunternehmen betreffend dieser Verbindlichkeiten. Es erfolgten keine oder nur unwesentliche Tilgungen, die Zinsen wurden aber bezahlt. Derzeit besteht ein endfälliger Kreditvertrag der die gesamten Betriebsschulden des Einzelunternehmens des Dr.B umfasst

(auch die streitgegenständlichen) der laut Angaben des Steuerberaters ca. 2008 auslaufen wird.

Der Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat sowie der Antrag auf mdl. Verhandlung wird zurückgezogen."

Über die Berufung wurde erwogen:

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

1) Aufwendungen für den Mercedes 240 TD

Fahrzeugkosten sind – soweit sie betrieblich veranlaßt sind – Betriebsausgaben. Der Privatanteil wurde vom Bw. mit 45 % geschätzt, diese Schätzung blieb bei den Vorbetriebsprüfungen unbeanstandet. In den bekämpften Bescheiden blieb der Aufwand für dieses Kraftfahrzeug zur Gänze unberücksichtigt. Die Behörde vermochte im Berufungsverfahren nicht darzulegen, aus welchen Gründen dieses Fahrzeug zur Gänze der Privatsphäre zugerechnet wurde. Der Privatanteil wurde daher im Berufungsverfahren wiederum mit 45 % geschätzt und waren die Parteien mit der Schätzung des Privatanteiles in dieser Höhe einverstanden.

2) Zahlung von Miete und Darlehenszinsen an die Ehegattin

Es liegen sowohl der Mietvertrag als auch der Darlehensvertrag schriftlich vor, der Darlehensvertrag als Notariatsakt. Dem Berufungswerber ist beizupflichten, dass Argumentation des Finanzamtes (kein Zahlungsfluss) ins Leere geht, da auch bei der vom Berufungswerber eingewendeten Aufrechnung ein Zufluß/Abfluß vorliegt.

Bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen besteht jedoch 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 vom 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 (E 7.12.1988, 88/13/0099, 1992, 694).

a) Darlehensvertrag

Bei Darlehensverträgen müssen Darlehensgeber, Darlehensnehmer, die Art der dargeliehenen Sachen (Geld- oder Sachdarlehen), Höhe der Zins- oder Wertsicherungsvereinbarung, klare Kündigungs-, Tilgungs- und Zinszahlungsmodalitäten und Sicherstellungen (soweit nach Art und Ausmaß des Darlehens fremdüblich). 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).

Im berufungsgegenständlichen Darlehensvertrag finden sich keinerlei Tilgungsvereinbarungen, lediglich jährliche Zinsen werden vereinbart. Es wurden auch keine Rückzahlungen des Darlehens geleistet. Die Fremdüblichkeit ist demnach schon aus diesem Grund nicht gegeben, es liegen keine Betriebsausgaben vor.

b) Mietvertrag

Beim Mietvertrag sind die wesentlichen Vertragsinhalte zwar vorhanden, es fehlen jedoch Vereinbarungen zu den Zahlungsmodalitäten und zur Fälligkeit der Miete. Zudem liegt jedoch eine fremdunübliche Leistungsabwicklung vor. Entgegen einer fremdüblichen Gestaltung kommt es zu keiner monatlichen Zahlung der Miete. Wie der steuerliche Vertreter im Rahmen des Erörterungstermins darlegte, werden seitens des Berufungswerbers immer wieder private Aufwendungen der Ehegattin (wie z. B. ein Jagdhornbläserkurs) getragen, diese würden dann am Jahresende aufgerechnet und daher bei den Um- und Nachbuchungen erfasst. Eine Erfassung der Miete (und der Zinsen) erst in der Um- und Nachbuchungsliste spricht gegen

die Anerkennung dieser Aufwendungen. (vgl auch Renner in Doralt, Kommentar zum EStG, RZ 160/3 zu § 2). Auch diesfalls liegen daher keine Betriebsausgaben vor.

3) Kreditzinsen:

Gemäß § 32 Z 2 EStG 1988 gehören Einkünfte aus einer ehemaligen betrieblichen Tätigkeit zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3.

Unstrittigerweise hat der Berufungswerber als Kommanditist für die Verbindlichkeiten der KG gebürgt. Nach dem Zwangsausgleich der KG wurde er seitens der Bank in Anspruch genommen. Er schloss in der Folge Abstattungskreditverträge ab. Die BP versagte die Anerkennung dieser Zinsen als Betriebsausgabe mit der Begründung, es habe im Gesellschaftsvertrag keine Auffüllverpflichtung bestanden und seien diesen Zahlungen der Privatsphäre zuzuordnen. Dieser Auffassung kann sich die Referentin nicht anschließen.

Die Zahlungen aufgrund der Bürgschaft stellen nach der Judikatur des VwGH nachträgliche Einlagen dar und können daher nicht als Betriebsausgabe Berücksichtigung finden. (vgl. VwGH 17.12.1998, 97/15/0122) Diese Zahlungen wurden jedoch auch nicht als Betriebsausgabe geltend gemacht, strittig sind im lediglich die darauf entfallenden Zinsen. Nach Ansicht der Referentin stellen jedoch die darauf entfallenen Zinsen (nachträgliche) Betriebsausgaben dar, da in vergleichbaren Fällen, wie etwa bei Schuldzinsen zum Erwerb einer Beteiligung oder im Zusammenhang mit der Darlehensgewährung an die Gesellschaft (und zwar auch dann, wenn das Darlehen als Einlage gewertet wird) eine Anerkennung als Betriebsausgaben durch den VwGH erfolgte. (Vgl. Doralt in Doralt, Kommentar zum EStG, RZ 55 zu § 16). Die Verlegung dieses Aufwandes in den privaten Bereich scheint der Referentin nicht schlüssig und sachlich unbillig.

Die Zinsen sind jedoch nicht bei der Ordination, sondern als nachträgliche Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu erfassen.

Für das Jahr 1997 ergibt sich eine Abweisung der Berufung, da hier lediglich die Zinsen und die Miete an die Ehegattin nicht anerkannt wurden. Dies laut obiger Begründung zu Recht. Die Einkommensteuer 1997 wird aber endgültig festgesetzt.

Es ergeben sich somit folgende Änderungen:

	1994	1995	1996
Einnahmenüberschuß lt. BP	898.401,00	204.286,00	512.271,00
Durch die BE anerkannte Betriebsausgaben:			
PKW Mercedes	19.289,00	26.696,00	13.407,00
Rechenfehler TZ 16 (=29794-26794)	3000		
Reduzierung Aufwand Vst Puch ab 04/96			6.553,00
Einnahmenüberschuß lt. BE	876.112,00	177.590,00	505.417,00
dazu			
GF-Bezug	105.600,00	105.600,00	105.600,00
Einkünfte aus selbst. Tätigkeit	981.712,00	283.190,00	611.017,00
Einkünfte aus GW			
Zinsen Privatkredit aus früherem Gewerbebetr.	-206.189,00	-206.924,00	-164.837,00

Hinsichtlich der Umsatzsteuer ergeben sich folgende Änderungen:

	1994	1995	1996
Vorsteuer lt BP	556.029,04	404.910,41	457.446,40
(incl. IgE)			
Vorsteuer			
Puch		6.553,00	
TZ 16	600,00		
Vorsteuer BE	556.629,04	404.910,41	463.999,40

Beilage: 10 Berechnungsblätter

Linz, am 24. April 2006