



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Feldkirch

Senat 1

GZ. RV/0277-F/04,
miterledigt RV/0259-F/06

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., Gde R, H-Straße 15, vertreten durch die E&F Steuerberater OEG, Wirtschaftstreuhänder und Steuerberater, Gde R, B-Straße 21, vom 11. Juli 2003 bzw. vom 17. Oktober 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch, vertreten durch M, vom 12. Juni 2003 bzw. vom 18. September 2006 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1999 bis 2004 entschieden:

Den Berufungen wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die angefochtenen Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1999 bis 2002 werden gleichzeitig für endgültig erklärt.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben betragen:

Einkommensteuerbescheid 1999		
Die Einkommensteuer 1999 wird festgesetzt mit:	1,309.450,00 S	95.161,44 €
Das Einkommen im Jahr 1999 beträgt:	2,832.900,00 S	205.874,87 €
Berechnung der Einkommensteuer in Schilling:		
Einkünfte aus selbständiger Arbeit		4,017.614,00 S
Einkünfte aus Gewerbebetrieb		- 1,620.470,00 S
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung		421.818,00 S
Nichtausgleichsfähige Verluste		37.438,00 S
Gesamtbetrag der Einkünfte		2,856.400,00 S
Sonderausgaben		- 1.000,00 S
Außergewöhnliche Belastungen		- 22.500,00 S
Einkommen		2,832.900,00 S
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge		1,309.450,00 S
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge		1,309.450,00 S
Festgesetzte Einkommensteuer		1,309.450,00 S

Einkommensteuerbescheid 2000		
Die Einkommensteuer 2000 wird festgesetzt mit:	1,910.600,00 S	138.848,71 €
Das Einkommen im Jahr 2000 beträgt:	4,049.158,00 S	294.263,78 €
Berechnung der Einkommensteuer in Schilling:		
Einkünfte aus selbständiger Arbeit		4,147.153,00 S
Einkünfte aus Gewerbebetrieb		- 621.410,00 S
Einkünfte aus Kapitalvermögen		18.000,00 S
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung		419.473,00 S
Nichtausgleichsfähige Verluste		122.942,00 S
Gesamtbetrag der Einkünfte		4,086.158,00 S
Sonderausgaben		- 1.000,00 S
Außergewöhnliche Belastungen		- 36.000,00 S
Einkommen		4,049.158,00 S
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge		1,911.100,00 S
Allgemeiner Steuerabsetzbetrag		- 500,00 S
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge		1,910.600,00 S
Festgesetzte Einkommensteuer		1,910.600,00 S
Einkommensteuerbescheid 2001		
Die Einkommensteuer 2001 wird festgesetzt mit:	1,630.750,00 S	118.511,22 €
Das Einkommen im Jahr 2001 beträgt:	3,488.505,00 S	253.519,54 €
Berechnung der Einkommensteuer in Schilling:		
Einkünfte aus selbständiger Arbeit		3,373.805,00 S
Einkünfte aus Gewerbebetrieb		- 300.500,00 S
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung		347.551,00 S
Nichtausgleichsfähige Verluste		109.149,00 S
Gesamtbetrag der Einkünfte		3,530.005,00 S
Sonderausgaben		- 1.000,00 S
Außergewöhnliche Belastungen		- 40.500,00 S
Einkommen		3,488.505,00 S
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge		1,630.750,00 S
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge		1,630.750,00 S
Festgesetzte Einkommensteuer		1,630.750,00 S
Einkommensteuerbescheid 2002		
Die Einkommensteuer 2002 wird festgesetzt mit:		105.873,23 €
Das Einkommen im Jahr 2002 beträgt:		228.245,86 €
Berechnung der Einkommensteuer:		
Einkünfte aus selbständiger Arbeit		235.831,91 €
Einkünfte aus Gewerbebetrieb		- 28.506,75 €
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung		23.305,70 €
Gesamtbetrag der Einkünfte		230.630,86 €
Sonderausgaben		- 75,00 €
Außergewöhnliche Belastungen		- 2.310,00 €
Einkommen		228.245,86 €

Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	105.873,23 €
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	105.873,23 €
Festgesetzte Einkommensteuer	105.873,23 €
Einkommensteuerbescheid 2003	
Die Einkommensteuer 2003 wird festgesetzt mit: Das Einkommen im Jahr 2003 beträgt:	113.930,55 € 244.360,50 €
Berechnung der Einkommensteuer:	
Einkünfte aus selbständiger Arbeit	238.641,45 €
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	- 17.058,26 €
Nicht endbesteuerungsfähige Einkünfte aus Kapitalvermögen	28,29 €
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	24.144,02 €
Gesamtbetrag der Einkünfte	245.755,50 €
Sonderausgaben	- 75,00 €
Außergewöhnliche Belastungen	- 1.320,00 €
Einkommen	244.360,50 €
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	113.930,55 €
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	113.930,55 €
Festgesetzte Einkommensteuer	113.930,55 €
Einkommensteuerbescheid 2004	
Die Einkommensteuer 2004 wird festgesetzt mit: Das Einkommen im Jahr 2004 beträgt:	101.921,71 € 220.342,82 €
Berechnung der Einkommensteuer:	
Einkünfte aus selbständiger Arbeit	216.733,88 €
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	- 24.924,08 €
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	28.608,02 €
Gesamtbetrag der Einkünfte	220.417,82 €
Sonderausgaben	- 75,00 €
Einkommen	220.342,82 €
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	101.921,71 €
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	101.921,71 €
Festgesetzte Einkommensteuer	101.921,71 €

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (in der Folge kurz: Bw.) betrieb in den Berufungsjahren als Einzelunternehmer eine Zahnarztpraxis. Den Gewinn ermittelte er gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988.

Im Zuge von die Jahre 1999 bis 2004 umfassenden abgabenbehördlichen Prüfungen wurde von Seiten der Betriebsprüfung streitgegenständlich Folgendes festgestellt [vgl. Tz 22 des Prüfungsberichtes vom 12. Juni 2003 (1999 bis 2001) sowie Tz 3 des Prüfungsberichtes vom

7. September 2006 (2002 bis 2004)]:

Wenn Geldmittel entnommen würden, obwohl bei saldierter Betrachtung der Konten kein Geldmittelüberschuss im Betrieb vorhanden sei, entstünden durch die Entnahmen keine betrieblichen Schulden (dh. es sei kein Zinsabzug möglich). Entnahmen im Ausmaß der angemessenen persönlichen Aufwendungen seien jedoch zulässig, ohne dass eine Kürzung des Zinsaufwandes vorzunehmen sei. Bei Vorhandensein von entsprechendem Eigenkapital könne auch dieses entnommen und durch Fremdmittel ersetzt werden, ohne dass der Zinsaufwand für diese Fremdmittel gekürzt werden müsse (Finanzierungsfreiheit). Es sei jedoch hierfür erforderlich, dass entsprechendes Eigenkapital vorhanden sei. Die Entnahmen, die das Ausmaß der angemessenen regelmäßigen persönlichen Einnahmen überschreiten würden, könnten daher nicht dazu führen, dass hierfür Zinsaufwendungen steuerlich berücksichtigt würden (aus der dadurch resultierenden Nichtabdeckung von Fremdmittelkonten, in der Höhe der überhöhten Entnahmen). Auf das Ersuchen vom 21. Mai 2003 im Zusammenhang mit den strittigen Zinsaufwendungen (Nachweis, dass Darlehen zur Anschaffung von Anlagevermögen gedient hätten, planmäßige Tilgung, Darlehensverträge, Nachweis des positiven Geldmitteltopfes zum Zeitpunkt der Entnahmen) sei weder eine schriftliche noch eine telefonische Reaktion erfolgt, weshalb die Änderungen des Zinsaufwandes - wie im übermittelten Berechnungsblatt vom 21. Mai 2003 (per Fax übermittelt) dargestellt worden sei - vorgenommen würden.

Die Zinsaufwendungen seien daher durch die Betriebsprüfung wie folgt anzupassen (auf die detaillierte Berechnung des Betriebprüfers wird an dieser Stelle verwiesen):

Zinsen	1999	2000	2001
bisher	194.067,49 S	258.374,40 S	213.028,08 S
lt. BP	40.909,99 S	0,00 S	0,00 S
Gewinn +	153.157,50 S	258.374,40 S	213.028,08 S

Für das Jahr 2001 sei bisher ein Zinsaufwand von 213.028,08 S in der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ausgewiesen worden; mit Schreiben vom 11. April 2003 seien zusätzliche Zinsaufwendungen in Höhe von 110.489,50 S beantragt worden (Zinsaufwendungen 2001 in Summe somit 323.517,58 S).

Auch im Prüfungszeitraum 2002 bis 2004 seien Geldmittel entnommen worden, obwohl bei saldierter Betrachtung der Konten kein Geldmittelüberschuss vorhanden gewesen sei. Es ergäben sich daraus folgende steuerlichen Auswirkungen für diese Jahre:

Zinsen	2002	2003	2004
bisher	20.922,99 €	18.427,39 €	18.388,08 €
lt. BP	0,00 €	0,00 €	0,00 €
Gewinn +	20.922,99 €	18.427,39 €	18.388,08 €

Das Finanzamt Feldkirch schloss sich diesen Feststellungen der Betriebsprüfung an und erließ betreffend die Jahre 1999 bis 2001 entsprechende (vorläufige) Einkommensteuerbescheide (jeweils datiert mit 12. Juni 2003) sowie betreffend die Jahre 2002 bis 2004 entsprechende [vorläufige (2002) bzw. endgültige (2003 und 2004)] Einkommensteuerbescheide (jeweils datiert mit 18. September 2006).

In der gegen die (vorläufigen) Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 1999 bis 2001 vom 12. Juni 2003 erhobenen Berufung vom 11. Juli 2003 beantragte der Bw. bzw. seine steuerliche Vertretung, einen Zinsaufwand im Betrage von 194.067,49 S (1999), von 258.374,40 S (2000) sowie von 323.517,58 S (2001) als Betriebsausgabe zu berücksichtigen, und führte streitgegenständlich wie folgt aus:

Die Ausführungen im Betriebsprüfungsbericht, Tz 22, 4. Absatz, würden als eine finanzbehördliche Ausflucht empfunden werden, da bereits am 23. April 2003 der Gruppenleiter und am 25. April 2003 der Gruppenleiter, der Leiter der Amtsbetriebsprüfung und die Fachbereichsleiterin definitiv erklärt hätten, dass die am 23. April 2003 übermittelten *"Feststellungen zu den Zinsaufwendungen"* unverhandelbar seien.

Zudem seien dem Prüfer während des gesamten Prüfungszeitraumes für alle Darlehens- und Kreditverhältnisse die Kontoauszüge lückenlos zur Verfügung gestanden, die die Zahlungseingänge, die Zahlungsausgänge, die Zinsbelastungen und Tilgungen aufgezeigt hätten. Es habe nie einen Zweifel darüber gegeben, dass die Kredite und Darlehen, die zum 1. Jänner 1999 (Beginn des Prüfungszeitraumes) bestanden hätten, betrieblich verursacht und damit Betriebsvermögen gewesen seien. Bei der Schlussbesprechung sei vereinbart worden, dass bezüglich des angewachsenen Kontokorrentkredites ein möglicher Privatanteil noch geprüft und besprochen werden solle. Diese Zusage sei seit dieser Betriebsprüfung nicht eingehalten worden. Es seien per E-Mail am 23. April 2003 *"Feststellungen zu den Zinsaufwendungen"* übermittelt worden und sei als Termin für eine mögliche Stellungnahme der 2. Mai 2003 angegeben worden. Im Telefongespräch am 25. April 2003 mit dem Gruppenleiter habe dieser erklärte, dass die per E-Mail übermittelten Feststellungen zu den Zinsaufwendungen nicht mehr verhandelbar seien, weil diese sowohl mit dem Leiter der Amtsbetriebsprüfung als auch mit der zuständigen Fachbereichsleiterin abgesprochen worden seien. Bei einer am 29. April 2003 stattgefunden Besprechung mit dem Betriebsprüfer, dem Gruppenleiter, dem Leiter der Amtsbetriebsprüfung und der Fachbereichsleiterin sei lediglich auf die Möglichkeit eines Rechtsmittels und einer noch möglichen finanzinternen Besprechung

hingewiesen worden. Auf den Einwand des Parteienvertreters, dass die Nichtabsetzbarkeit des Zinsaufwandes gleichzeitig bedeute, dass die diesen Zinsaufwendungen zu Grunde liegenden Kredite und Darlehen dann kein Betriebsvermögen mehr darstellten, hätten die seitens der Finanzbehörde an der Besprechung teilnehmenden Personen einhellig die Meinung vertreten, dass die Darlehen bzw. Kredite natürlich weiter Betriebsvermögen darstellten, lediglich die Zinsen nicht absetzbar seien; dies unter Hinweis auf eine Berechnung des Betriebsprüfers. Da uns diese nicht zur Verfügung gestanden sei, sei diese mit Schreiben vom 5. Mai 2003 angefordert und am 21. Mai 2003 mittels E-Mail übermittelt worden.

Zur Berechnung der steuerlich absetzbaren Zinsanteile habe sich der Betriebsprüfer eine Formel erdacht. Im ersten Teil ermittle dieser einen adaptierten Einnahmenüberschuss aus 1998 bis 2001, ziehe davon die ihm angemessen erscheinenden Entnahmen ab und komme so glaublich zu einem Betrag, der zur Abdeckung der Fremdmittel verbleibe.

Im zweiten Teil ziehe der Prüfer von der Summe der Fremdmittel zum Stichtag 1. Jänner 1999 die *"mögliche Abdeckung aus 1998"* ab und weiters die *"mögliche Abdeckung aus 1999"* und komme so zu folgendem Schluss: *"Fremdmittel könnten bis spätestens zum 31.12.1999 zur Gänze getilgt werden"*.

Formel:	1998	1999	2000	2001
Einnahmen It. EAR	7,890.842,67 S	9,150.502,96 S	8,987.736,65 S	8,293.589,82 S
adapt. Aufwand	- 4,176.367,74 S	- 5,146-648,86 S	- 5,032.806,07 S	- 4,683.509,07 S
verbl. Einnahmenüberschuss	3,714.474,93 S	4,003.854,10 S	3,954.930,58 S	3,610.080,75 S
angemessene Entnahmen/Jahr	- 1,500.000,00 S	- 1,500.000,00 S	- 1,500.000,00 S	- 1,500.000,00 S
verbl. zur Abdeck. d. Fremdmit.	2,214.474,93 S	2,503.854,10 S	2,454.930,58 S	2,110.080,75 S
Stand Fremdmittel		01.01.1999 - 4,379.549,00 S		31.12.2001 - 4,562.401,00 S
Stand 1.1.99 (It. Stb.)				- 4,379.549,00 S
mögliche Abdeckung aus 1998 (It. Bp.)				2,214.474,93 S
err. Stand zum 1.1.99 (It. Bp)				- 2,165.074,07 S
mögliche Abdeckung aus 1999 (It. Bp)				2,503.854,10 S
verbleiben zum 31.12.1999 bzw. 1.1.2000				338.780,03 S

Im Wirtschafts- und Steuerrecht gelte im Bereich von Finanzierung und Zinsaufwand als Betriebsausgabe nach Gesetz, Lehre und Rechtsprechung Folgendes:

Es gelte der Grundsatz der Finanzierungsfreiheit. Dies heiße, dass es allein der Entscheidung des Unternehmers überlassen sei, ob er eine betriebliche Investition oder einen betrieblichen Aufwand durch Fremdmittel oder durch Eigenmittel finanziere. Die Zinsen seien auch dann Betriebsausgaben, wenn der Abgabepflichtige in der Lage gewesen wäre, die betriebliche

Investition bzw. den betrieblichen Aufwand durch Eigenmittel zu finanzieren. Gleiches gelte, wenn betriebliche Eigenmittel für die Privatsphäre verwendet würden und deshalb betriebliche Aufwendungen fremdfinanziert werden müssten.

Die Kriterien für die Zugehörigkeit einer Verbindlichkeit zum Betriebsvermögen seien ähnlich jenen für die Betriebsvermögenseigenschaft anderer Wirtschaftsgüter. Verbindlichkeiten gehörten daher dann zum notwendigen Betriebsvermögen, wenn sie geeignet seien, dem Betrieb zu dienen und ihm auch tatsächlich dienten. Aus der Sicht des im Bereich des Betriebsvermögen vertretenen Veranlassungsprinzips sei eine Verbindlichkeit dann Betriebsvermögen, wenn ihre Aufnahme betrieblich veranlasst sei, also die Aufnahme der Verbindlichkeit zur Finanzierung von betrieblichen Aufwendungen und Wirtschaftsgütern, einer Kapitalumschichtung oder dem Ersatz von abfließendem Fremdkapital diene.

Jedes Darlehen bzw. jeder Kredit sei für sich ein eigener, selbstständiger Betriebsvermögensteil, dem auch zwingend die anfallenden Zinsen zuzuordnen seien. Alle diese anerkannten Grundsätze seien vom Betriebsprüfer und von den an dieser Prüfungsfeststellung Mitbeteiligten missachtet worden. Das Detail zur Berechnung der Zinsaufwendungen laut Betriebsprüfung zu Tz 22 sei ein untaugliches Mittel für die Beurteilung der steuerrechtlichen Anerkennung eines Zinsaufwandes. Die grössten Unterlassungen seien wohl das gänzliche Fehlen einer Einkommensteuerbelastung, aber auch der getätigten Investitionen.

In keiner Weise sei die Rechtsauffassung der Finanzbehörde begründet, dass ein frei verfügbarer Cash-Flow eines Unternehmers dafür verwendet werden müsse, Fremdmittel abzudecken. Dass in die Berechnung auch das Jahr 1998 einbezogen worden sei (das Jahr 1998 sei in die letzte Betriebsprüfung einbezogen gewesen), sei nicht begründet worden. Der Bw. habe im Betriebsvermögen vier Darlehen und einen Kontokorrentkredit.

Das Darlehen bei der V R, Konto XXX, werde entsprechend den vertraglichen Vereinbarungen getilgt und verzinst. Die Annuität belaufe sich auf 123.120,00 S, davon im Jahr 2001 an Zinsen 59.206,00 S.

Das Darlehen bei der V R, Konto YYY, werde ebenfalls regelmäßig getilgt und verzinst. Die Annuität habe im Jahr 2001 108.840,00 S betragen, davon 58.847,97 S an Zinsen.

Das Darlehenkonto SSS in sFr sei endfällig. Die anfallenden Zinsen in Höhe von 5.751,89 sFr im Jahr 2001 seien jeweils bei Fälligkeit bezahlt worden.

Das Darlehenkonto TTT in sFr bei der V werde mit monatlichen Raten von 970,00 sFr getilgt. Die Zinsen würden zusätzlich entrichtet, so im Jahr 2001 4.668,12 sFr.

Das Kontokorrentkonto bei der V, Konto ZZZ, sei im Prüfungszeitraum (1999 bis 2001) von einem Guthaben in Höhe von 12.101,00 S auf eine Schuld von 900.167,00 S gestiegen. Der im Betriebsprüfungsbericht genannte Zuwachs an Fremdkapital im Betrag von 182.852,00 S sei richtig. Festzuhalten sei noch, dass im Prüfungszeitraum Investitionen in das

Anlagevermögen getätigt worden seien; im Jahr 1999 50.420,00 S, im Jahr 2000 504.543,00 S und im Jahr 2001 27.283,00 S.

Zur letzten Anmerkung in Tz 22, dass für das Jahr 2001 zusätzliche Zinsaufwendungen von 110.489,50 S beantragt würden, sei zu erläutern, dass es sich dabei um den Zinsaufwand für die Darlehenskonti XXX und YYY bei der V R handle, also um zwei betrieblich verursachte Darlehen.

Abschließend sei noch auf die Einkommensteuerrichtlinien, Rz 1423, zu verweisen und nochmals festzuhalten, dass die Finanzbehörde kein Weisungsrecht für die Verwendung des frei verfügbaren Cash-Flow habe.

Nach Einholung einer schriftlichen Stellungnahme der Betriebsprüfung zum gegenständlichen Berufungsvorbringen (datiert mit 11. Juli 2003), auf die hier verwiesen wird, erließ das Finanzamt die abweisenden Berufungsvorentscheidungen betreffend Einkommensteuer 1999 bis 2001 vom 11. Dezember 2003. Begründend führte es unter Verweis auf zwei Judikate des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 16.11.1993, 89/14/0158; VwGH 27.1.1998, 94/14/0017) im Wesentlichen aus, dass die Betriebsprüfung festgestellt habe, dass die Zinsen durch Entnahmen bedingt und daher nicht abzugsfähig seien. Kontokorrentzinsen eines Kontokorrentkredites, der ursprünglich nur für betriebliche Zwecke aufgenommen worden sei, blieben nicht (zur Gänze) Betriebsausgaben, wenn der Betrieb späterhin (auch) zur Finanzierung der privaten Lebensführung diene. Im Prüfungszeitraum 1999 bis 2001 sei nach den Feststellungen des Betriebsprüfers in keinem Zeitpunkt der Entnahmen ein positiver Geldtopf vorhanden gewesen. Auch habe für diesen Zeitraum nicht nachgewiesen werden können, dass die Bankverbindlichkeiten mit der Anschaffung von Anlagevermögen im Zusammenhang stünden; der Prüfer habe bei der Zinsberechnung Anlagenzugänge in Höhe von 640.583,00 S berücksichtigt. Ergebe die Saldierung aller betrieblichen Geldmittelkonten keinen positiven und insoweit entnahmefähigen Saldo, dann führe die Entnahme der betrieblichen Mittel zu einer Umqualifizierung betrieblicher Schulden in ertragsteuerlich unbeachtliche Privatschulden. Es sei daher ab dem Jahr 1998 (die neue Rechtsprechung gelte im Falle von Betriebsprüfungen ab dem Jahre 1998) zu prüfen gewesen, inwieweit Zinsen für betriebsbedingt aufgenommene Verbindlichkeiten nach Abzug von Privatentnahmen im Ausmaß der angemessenen regelmäßigen persönlichen Aufwendungen des Unternehmers noch als Betriebsausgaben bestehen blieben. Unter Berücksichtigung angemessener Entnahmen in Höhe von 1.500.000,00 S (jeweils in den Jahren 1998 und 1999) und Einnahmenüberschüssen in Höhe von 3.714.474,93 S (1998) und 4.003.854,10 S (1999) seien die Fremdmittel am 31. Dezember 1999 jedenfalls getilgt gewesen. Im Jahr 1999 seien die anteiligen Zinsen in Höhe von 40.909,99 S daher letztmalig als Betriebsausgaben in Abzug zu bringen. Die restlichen Zinsen entfielen auf steuerlich unbeachtliche Privatschulden und seien

als solche nicht abzugsfähig (vgl. die diesbezügliche zusätzliche Bescheidbegründung vom 25. November 2003).

Mit Schriftsatz vom 22. Dezember 2003 stellte der Bw. einen Antrag auf Vorlage der Berufung betreffend Einkommensteuer 1999 bis 2001 an die Abgabenbehörde zweiter Instanz, womit die Berufung wiederum als unerledigt galt.

In Ergänzung zum Vorlageantrag nahm die steuerliche Vertretung des Bw. mit Schriftsatz vom 8. Oktober 2004 in Erwiderung zu den obgenannten Berufungsvorentscheidungen (zusätzliche Bescheidbegründung vom 25. November 2003) wie folgt Stellung:

Es sei falsch, dass die Betriebsprüfung die Nichtabzugsfähigkeit der Zinsen damit begründet habe, dass die Zinsen durch Entnahmen bedingt seien. Es sei erwiesen, dass während des Prüfungszeitraumes 1999 bis 2001 trotz der Entnahmen von ca. 7,700.000,00 S die Verbindlichkeiten um lediglich ca. 180.000,00 S gestiegen seien; dies bei Investitionen in das bewegliche Anlagevermögen von ca. 580.000,00 S. Ohne Investitionen in das betriebliche Anlagevermögen wären die Verbindlichkeiten demnach um ca. 400.000,00 S gesunken.

Der Betriebsprüfer und in der Folge das Gremium bestehend aus dem Leiter der Betriebsprüfung, dem Gruppenleiter, dem Betriebsprüfer und einer Fachreferentin hätten die Nichtabzugsfähigkeit der Zinsen wie folgt begründet:

Verbindlichkeiten zum 1.1.1999	- 4,379.549,00 S
mögliche Abdeckung aus 1998	+ <u>2,214.474,93 S</u>
Stand zum 1.1.1999 lt. BP	- 2,165.074,07 S
mögliche Abdeckung aus 1999	+ <u>2,503.854,10 S</u>
verbleiben zum 31.12.1999	+ 338.780,03 S

Laut Betriebsprüfung hätten die Fremdmittel bis spätestens zum 31. Dezember 1999 zur Gänze getilgt werden können und müssen. Diese Darstellung beruhe auf nachstehender Berechnung des Betriebsprüfers:

Einnahmenüberschuss 1998	3,714.474,93 S
angemessene Entnahmen	- <u>1,500.000,00 S</u>
verbleiben zur Abdeckung der Fremdmittel	2,214.474,93 S
Einnahmenüberschuss 1999	4,003.854,10 S
angemessene Entnahmen	- <u>1,500.000,00 S</u>
verbleiben zur Abdeckung der Fremdmittel	2,503.854,10 S

Abgesehen davon, dass der Betriebsprüfer aus welchen Gründen immer das Jahr 1998 einbezogen und keinen Betrag für die Entrichtung der Einkommensteuer angesetzt habe, würden Lehre und Rechtssprechung darin übereinstimmen, dass im Steuerrecht der Grundsatz der Finanzierungsfreiheit bestehe, dass es also allein der Entscheidung des Unternehmers überlassen sei, ob er eine betriebliche Investition oder einen betrieblichen Aufwand durch

Fremdmittel oder durch Eigenmittel finanziere. Ebenso müsse es allein der Entscheidung des Unternehmers überlassen sein, wie und in welchem Zeitraum er diese Fremdmittel zurückführe. Der Betriebsprüfer und das genannte Gremium würden in der Meinung irren, dass der Unternehmer bei sonstigem Verlust der Absetzbarkeit der Zinsen verpflichtet sei, nach Abzug angemessener Privatentnahmen den gesamten restlichen Gewinn zur Tilgung des betrieblichen Fremdkapitales zu verwenden. Auf dieser irrigen Annahme beruhe die Rechnung des Betriebsprüfers. Der Verwaltungsgerichtshof führe im Erkenntnis vom 16.

November 1993, 89/14/0158, aus: *"Es trifft zwar zu, dass ein Abgabepflichtiger vorhandene Eigenmittel entziehen darf und dass dadurch ein höheres betriebliches Erfordernis zur Fremdfinanzierung entstehen kann, ohne dass die entsprechenden Schuldzinsen ihre Eigenschaft als Betriebsausgaben verlieren. Auch in einem solchen Fall dienen nämlich die Fremdmittel der Finanzierung des Betriebsaufwandes."*

Sowohl im Betriebsprüfungsbericht als auch in der Berufungsvorentscheidung werde ausgeführt, dass Entnahmen nur dann zur uneingeschränkten Abzugsfähigkeit allfälliger Schuldzinsen führen würden, wenn am Entnahmetag ein "*positiver Geldtopf*" vorhanden sei.

Dazu sei festzuhalten, dass die Entnahmen des Bw. in den Prüfungsjahren zu keinen Schuldzinsen geführt hätten, da sie zur Gänze in den Gewinnen gedeckt gewesen seien.

Es sei unverständlich, aus welchem Grund sowohl im Betriebsprüfungsbericht als auch in der Berufungsvorentscheidung verschwiegen werde, dass das bankmäßige Fremdkapital sich aus vier Darlehen und einem Kontokorrentkonto zusammensetze. Davon würden zwei Darlehen in inländischer Währung geführt und zwei Darlehen in Schweizer Franken. Die beiden inländischen Darlehen und ein sFr-Darlehen würden nach Tilgungsplan bedient, das zweite sFr-Darlehen sei endfällig. Es sei unbestritten, dass die Darlehenskonti zur Gänze und das Kontokorrentkonto zum größten Teil betrieblich bedingt seien. Dies sei bei der Schlussbesprechung der Betriebsprüfung unbestritten gewesen und stehe bis heute nicht in Streit. Bei der Schlussbesprechung sei offen gelassen worden, ob ein Teil des Zuwachses beim Kontokorrentkonto als privat verursacht anzusetzen sei. Es sei vereinbart worden, dass die Betriebsprüfung in diesem Punkt wieder auf uns zukommen werde.

Die Betriebsprüfung habe am 9. April 2003 statt gefunden. Am 11. April 2003 sei von Seiten des Bw. schriftlich zu den noch offen gebliebenen Prüfungsfragen, im Wesentlichen zum Zinsaufwand 2001, Stellung genommen worden. Die von der Betriebsprüfung zugesagte Rücksprache wegen eines möglichen Privatanteiles am Zinsaufwand des Kontokorrentkredites sei unterblieben. Anstelle dessen sei am 23. April 2003 per E-Mail eine Mitteilung über die Feststellungen zu den Zinsaufwendungen zugegangen, dass nämlich bis auf einen geringfügigen Betrag im Jahr 1999 der gesamte Zinsaufwand nicht als Betriebsausgabe Anerkennung finde. Sie hätten sich umgehend an den Gruppenleiter mit der Frage gewandt, wie es zu diesem Bruch der Vereinbarung bei der Schlussbesprechung gekommen sei, und

hätten um einen Gesprächstermin mit dem Leiter der Amtsbetriebsprüfung ersucht. Es sei ihnen zur Antwort gegeben worden, die uns mitgeteilten Feststellungen zu den Zinsaufwendungen seien unverhandelbar. In diesem Zusammenhang stelle sich zwingend die Frage, wie der Betriebsprüfer dazu komme, im Betriebsprüfungsbericht Folgendes auszuführen:

"Auf das Ersuchen vom 21. Mai 2003 im Zusammenhang mit den Zinsaufwendungen (Nachweis das Darlehen zur Anschaffung von Anlagevermögen gedient haben, planmäßige Tilgung, Darlehensverträge; Nachweis de positiven Geldmitteltopfs zum Zeitpunkt der Entnahmen) erfolgte weder eine schriftliche noch telefonische Reaktion, weshalb die Änderungen des Zinsaufwandes wie im übermittelten Berechnungsblatt dargestellt vorgenommen werden".

Es sei dies, wie bereits in der Berufung festgehalten, eine *"Ausflucht"* des Betriebsprüfers, dem steuerlichen Vertreter des Bw. eine Unterlassung zuzuschreiben.

Es sei in der Berufung (Seite 4) festgehalten worden, dass jedes Darlehen bzw. jeder Kredit für sich ein eigener, selbstständiger Vermögensteil sei, dem auch zwingend die bei diesem Vermögensteil anfallenden Zinsen zuzuordnen seien. Die Sachbearbeiterin sei auf dieses Vorbringen überhaupt nicht eingegangen. Im Jänner 2001 habe beim Bw. eine Betriebsprüfung betreffend die Jahre 1996 bis 1998 stattgefunden. Das für betriebliche Zwecke in Anspruch genommene Fremdkapital sei bereits in diesem Prüfungszeitraum existent gewesen und habe sich - wie bereits vorstehend erwähnt worden sei - im Zeitraum vom 1. Jänner 1999 bis zum 31. Dezember 2001 bei Investitionen von ca. 580.000,00 S lediglich um ca. 180.000,00 S erhöht. Nach Abzug dieser Investitionen würde sich eine Verbesserung von ca. 400.000,00 S ergeben. Obwohl der Betriebsprüfungsbericht selbst zur Frage des betrieblichen Fremdkapitales bzw. des Zinsaufwandes keine Anmerkung enthalte, sei dem seinerzeitigen Parteienvertreter mit Sicherheit in Erinnerung, dass der Fragenkreis des betrieblichen Fremdkapitales sowie des Zinsaufwandes ausführlich besprochen worden sei und das gesamte Fremdkapital als betrieblich verursacht Anerkennung gefunden habe. Es sei bekannt, dass eine Zuordnung der Schulden zum Betrieb bzw. zum Privatbereich durch eine vorangegangene Betriebsprüfung keine Bindung für nachfolgende Zeiträume habe, in denen Zinsaufwendungen anfallen würden. Deshalb werde neuerlich festgehalten, dass weder im Zuge der Betriebsprüfung noch im Bescheidverfahren behauptet oder gar nachgewiesen worden sei, dass auch nur einer der Kredite bzw. Darlehen nicht dem betrieblichen Bereich zuzuordnen sei.

Im Hinblick auf den von der Sachbearbeiterin angeführten *"positiven Geldmitteltopf"* sei zu sagen, dass weder der Betriebsprüfer noch die Sachbearbeiterin auch nur für einen einzigen Tag des dreijährigen Prüfungszeitraumes gerechnet hätten, ob ein *"positiver Geldtopf"* gegeben gewesen sei. Laut Betriebsprüfung würde es spätestens zum 31. Dezember 1999

kein bankmäßiges Fremdkapital und somit in Folge des Einnahmenüberschusses einen fortlaufend positiven *"Geldtopf"* geben. Dies würde aber ohnedies zutreffen, weil ja das gesamte betriebliche Fremdkapital mit der Anschaffung vom Anlagevermögen im Zusammenhang stehe. Diese Anschaffungen seien zum Teil vor vielen Jahren getätigt worden. Der Bw. habe diese Anschaffungen zum Teil über tilgungsfreie Kredite finanziert, die dann zu Beginn des Jahres 1999 in Rücksprache mit der Kredit gewährenden Bank in Darlehen gewandelt worden seien.

Mit Schreiben vom 27. Oktober 2004 begehrte die steuerliche Vertretung des Bw. noch die Änderung des Einkommensteuerbescheides 2001 dahingehend, dass die Einkünfte aus Gewerbebetrieb um 1/3 von 935.357,00 S (ds. 22.658,35 €) zu vermindern seien und dies auch bei der Erlassung des Einkommensteuerbescheides 2002 zu berücksichtigen sei. Dazu wurde Folgendes ausgeführt:

Der Einkommensteuerbescheid 1998 vom 27. September 2004 weiche vom Bescheid vom 30. Jänner 2001 ua. darin ab, dass der Verlustanteil aus der Beteiligung an der "I" ausgeschieden worden sei, weil von dem dafür zuständigen Finanzamt kein Feststellungsbescheid ergangen sei. Die Beteiligung sei im Jahr 2001 abgewickelt bzw. aufgegeben worden. Der Bw. habe unter den Einkünften aus Gewerbebetrieb einen Aufgabegewinn von 935.357,00 S erklärt und die Aufteilung auf drei Jahre beantragt. Die Beurteilung des Finanzamtes Wien, dass das Beteiligungsmodell keine Mitunternehmerschaft darstelle und daher keine Verluste zugewiesen werden könnten, habe zur Folge, dass auch bei der Abschichtung keine steuerpflichtigen Gewinne erzielt werden könnten.

Mit Schreiben vom 17. Oktober 2006 erhob der Bw. Berufung gegen den vorläufigen (2002) bzw. die endgültigen (2003 und 2004) Einkommensteuerbescheide 2002 bis 2004 vom 18. September 2006, verzichtete auf die Ausfertigung von Berufungsvorentscheidungen und ersuchte, diese Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat (in der Folge kurz: UFS) zur Entscheidung vorzulegen.

In der Folge legte das Finanzamt diese Berufung (Einkommensteuer 2002 bis 2004) ohne Erlassung von Berufungsvorentscheidungen dem UFS zur Erledigung vor.

Mit Schreiben vom 2. Jänner 2007 nahm die steuerliche Vertretung des Bw. unter Vorlage von entsprechenden Unterlagen und in Erwiderung zu den abweisenden Berufungsvorentscheidungen betreffend Einkommensteuer 1999 bis 2001 ergänzend Stellung; dabei wurde wie folgt ausgeführt:

In der Begründung zu diesen Berufungsvorentscheidungen sei eingangs ausgeführt worden, dass die Betriebsprüfung den Zinsaufwand der Jahre 1999, 2000 und 2001 nicht als Betriebsausgabe anerkannt habe, weil die Zinsen durch Privatentnahmen bedingt seien. Dies

sei nachweislich unrichtig; dies sei auch während des gesamten Prüfverfahrens einschließlich der Schlussbesprechung seitens der Finanzbehörde nie behauptet worden. Das Prüfverfahren sei von einer Überfülle an Fragen und Vorhaltungen auf insgesamt achtzehn Seiten sowie von den Schriftsätzen *"vorläufige Prüfungsfeststellungen (25. März 2003)"* auf fünf Seiten und weitere *"vorläufige Prüfungsfeststellungen (3. April 2003)"* auf zwei Seiten gekennzeichnet gewesen.

Der Zinsaufwand sei seitens der Finanzbehörde drei mal angesprochen worden; das erste Mal in einem nicht datierten Schriftsatz *"weitere Fragen/vorzulegende Unterlagen"*, Teil 11, Ziffer 6, mit dem Wortlaut *"Zinsen (Konto 7000). Die nachstehend eingebuchten Zinsen sind entsprechend zu belegen und gegebenenfalls zu erläutern, für welchen Zweck die Darlehen aufgenommen wurden (Darlehensantrag, aus welchem der Zweck hervorgeht)"*. Die zweite Erwähnung enthalte der Schriftsatz vom 13. März 2003, Teil 11, A Ziffer 6: *"Zinsen (Konto 7000). Die nachstehend eingebuchten Zinsen sind entsprechend zu belegen und gegebenenfalls zu erläutern, für welchen Zweck die Darlehen aufgenommen wurden (Darlehensantrag, aus welchem der Zweck hervorgeht)"*. Im Schriftsatz vom 25. März 2003 werde die Zinsfrage unter Ziffer 6 ein zweites (wohl: drittes) Mal wiederholt. Dass der Zinsaufwand aus Privatentnahmen entstanden sei, werde an keiner Stelle auch nur mit einem einzigen Wort erwähnt.

Dieser Schriftsatz vom 25. März 2003 habe zusammen mit dem Schriftsatz vom 3. April 2003 die Basis für die Schlussbesprechung am 9. April 2003 gebildet. In der Niederschrift zu dieser Schlussbesprechung sei dazu Folgendes festgehalten:

"Offene Fragen bzw. vorzulegende Unterlagen vom 25. März 2003 aus Teil II

Pt 6 (- für das Jahr 2000: Kürzung ATS 5.000,-- (N rückbezahlt)

Pt 7 (0)."

Diese Niederschrift sei der eindeutige Beweis dafür, dass der Zinsaufwand der Jahre 1999, 2000 und 2001 bis auf einen Teilbetrag von 5.000,00 S im Jahre 2000 als Betriebsausgabe anerkannt worden sei.

Der Punkt 7 im Schriftsatz der Finanzbehörde vom 25. März 2003 laute folgendermaßen:

"Bankspesen (Konto 7050). Eintragungsgebühr usw. -betrieblicher Zusammenhang ist zu belegen; was für Darlehen werden damit abgesichert (ev. Schriftverkehr der Bank)?"

Nach entsprechender Information seitens des Steuerberaters und nach Vorlage der erforderlichen Unterlagen seien diese gesamten Aufwendungen als Betriebsausgaben anerkannt worden. Es handle sich dabei um die Hälfte der Grundbuchseintragungsgebühr für sämtliche Kredite und Darlehen bei der Vb V in Höhe von 21.600,00 S (die zweite Hälfte sei von der V getragen worden), den Beglaubigungskosten im Betrag von 380,00 S und den Gerichtskostenmarken von 500,00 S. Die Anerkennung als Betriebsausgaben sei auf Grund des Nachweises der betrieblich bedingten Kredite bzw. Darlehen erfolgt.

Der dritte Beweis dafür, dass der Zinsaufwand der Jahre 1999, 2000 und 2001 als Betriebsausgabe anerkannt worden sei, sei im Folgenden gegeben. Der erste Schriftsatz der Finanzbehörde ohne Datum enthalte in Teil 11, Punkt 5, nachstehende Frage bzw. Aussage: *"Kursdifferenzen CHF-Darlehen (Kto. 7060). Es wurden im Jahre 2001 ATS 5.797,47 als Aufwand Kursdifferenzen eingebucht. Nach Ansicht der BP sind bei der Gewinnermittlung gemäß § 4 (3) EStG keine Kursdifferenzen auf Grund der Bewertung des Darlehens in Ansatz zu bringen. Handelt es sich hierbei aber um eine tatsächliche Zahlung, so sind die entsprechenden Belege vorzulegen"*. Der Schriftsatz vom 25. März 2003 stelle die in etwa gleichen Fragen für die Jahre 1999 und 2000. Die in den Tilgungsbeträgen enthaltenen Kursverluste seien bereits vor der Schlussbesprechung als Betriebsausgaben anerkannt worden, ebenso die Absetzbarkeit in der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung.

Zum Beginn des Prüfungszeitraumes 1. Jänner 1999 hätten drei betrieblich verursachte Darlehensverbindlichkeiten bestanden, nämlich ein Bausparkassendarlehen im Betrag von 187.910,00 S, ein Darlehen der Vb V im Betrag von 981.508,00 S und ein weiteres Darlehen der Vb V im Betrag von 918.613,00 S. Am 2. Februar 1999 seien von einem betrieblich verursachten Kontokorrentkonto mit einem Schuldbetrag von 2,387.899,00 S zum 1. Jänner 1999 zwei Darlehen zu je 1,200.000,00 S abgespalten worden. Die Darlehensverbindlichkeiten hätten sich somit zu Beginn des Prüfungszeitraumes auf insgesamt 4,488.031,00 S belaufen.

Mit Ausnahme eines endfälligen Darlehens seien diese entsprechend den Darlehensverträgen getilgt und verzinst worden. Im Prüfungszeitraum hätte sich somit die Darlehensschuld von 4,488.031,00 S auf 3,457.021,00 S zum 31. Dezember 2001 und auf 3,030.760,00 S zum 31. Dezember 2004 reduziert.

Nicht eine einzige Darlehensschuld sei im Prüfungszeitraum 1. Jänner 1999 bis 31. Dezember 2004 begründet oder erhöht worden. In keinem einzigen Schriftsatz des gesamten Prüfverfahrens sei behauptet oder gar nachgewiesen worden, dass der Zinsaufwand entnahme- bedingt sei. Wenn dies nun aber nachträglich behauptet werde, sei die Frage zu stellen und von der Finanzbehörde zu beantworten, an welchem Tag, Monat und Jahr welches Konto mit welchem Betrag nachweislich privat bedingt belastet worden sei. Es werde dazu festgehalten, dass alle Darlehenskonto ausschließlich die laufenden Zinsbelastungen aufweisen würden, die jeweils termingerecht bezahlt worden seien.

Der Betriebsprüfer habe die Versagung der Absetzbarkeit des Zinsaufwandes immer mit der aberwitzigen Rechtsauffassung begründet, der Bw. hätte seinen Gewinn bzw. Cash-Flow nach Abzug ihm zugestander Privatentnahmen von 1,500.000,00 S zur Gänze unabdingbar für die Kredittilgung verwenden müssen. Die diesbezüglichen Berechnungen seien im Berufungsschriftsatz vom 11. Juli 2003 im Detail ausgewiesen worden. Basis sei die gesamte Kreditschuld zum 1. Jänner 1999, dem Stichtag des Beginnes des Prüfungszeitraumes,

gewesen. Der Prüfer habe keinerlei Wissen über die Entstehung bzw. Entwicklung dieser Kreditverbindlichkeiten gehabt. Die Besteuerungsgrundlagen des Bw. seien vielfach geprüft worden, zuletzt die Jahre 1996 bis 1998 im Jänner 2001. Nicht bei einer einzigen der vorangegangenen Betriebsprüfungen seien entnahmebedingte Bankverbindlichkeiten und somit Fremdkapitalzinsen festgestellt worden.

Nachdem die Finanzbehörde noch vor bzw. bei der Schlussbesprechung von der Auffassung einer zwangsweisen Fremdkapitalrückführung abgegangen sei, sei erstmals in dem Schriftsatz vom 23. April 2003 eine andere Begründung aufgetaucht, nämlich, dass keine betrieblichen Schulden entstehen würden, wenn Geldmittel entnommen würden, obwohl bei saldierter Betrachtung von Konten kein Geldüberschuss im Betrieb vorhanden sei. Entnahmen im Ausmaß der angemessenen persönlichen Aufwendungen seien jedoch zulässig; vorhandenes Eigenkapital könne entnommen und durch Fremdmittel ersetzt werden. Diese allgemein gehaltene Formulierung habe keinen konkreten Bezug zum gegebenen Sachverhalt.

Die *"vereinfachte Berechnung"* des Eigenkapitales (Schriftsatz vom 23. April 2003) sei unbeachtlich, da sie sich statisch auf zwei Stichtage beziehe und völlig unbeachtet lasse, dass die jährlich erzielten hohen Gewinne nichts anderes als Eigenkapital seien. Weiters sei dem Prüfer vorzuhalten, dass er bei der Ermittlung des Eigenkapitales die vollen Kreditverbindlichkeiten als Passiva angesetzt habe, obwohl diese in seiner *"Berechnung des Betrages, der für die Abdeckung der Fremdmittel heranzuziehen ist"* zum 1. Jänner 1999 2,165.074,07 S betragen hätten und zum 31. Dezember 1999 ein Aktivum von 338.780,03 S vorhanden gewesen sei.

Die *"vereinfachte Berechnung"* des Eigenkapitales sei nicht eine *"vereinfachte Berechnung"*, sondern eine von Grund auf falsche Darstellung, insbesondere der Aktiva, die nur den Buchwert des Anlagevermögens und kein Umlagevermögen ausweise. Die Darstellung beziehe sich statisch auf zwei Stichtage und lasse völlig unbeachtet, dass die jährlich erzielten hohen Gewinne nichts anderes als Eigenkapital seien.

In der Begründung der obgenannten Berufungsvorentscheidungen werde auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 16. November 1993, 89/14/0158, verwiesen. Diesem Erkenntnis liege der Sachverhalt zu Grunde, dass *"das betreffende Sparkassenkonto überwiegend für private Zwecke in Anspruch genommen worden war"*, dass *"zum größeren Teil private Zahlungen über dieses Konto geleistet wurden"* und dass *"im Beschwerdefall unbestritten ist, daß ein vom Beschwerdeführer aufgenommener Kontokorrentkredit zum größeren Teil der Abdeckung privater Verbindlichkeiten diene"*.

Ein solcher Sachverhalt liege im Fall des Bw. bezüglich der Darlehen überhaupt nicht vor und bezüglich des Kontokorrentkredites nur eingeschränkt bedingt. Den Satz *"Nach der Rechtssprechung des VwGH vom 16. November 1993 bedeute dies aber nicht, daß die Kontokorrentzinsen eines Kontokorrentkredites, der ursprünglich nur für betriebliche Zwecke*

aufgenommen wurde, (zur Gänze) Betriebsausgaben bleiben, wenn der Betrieb späterhin (auch) zur Finanzierung der privaten Lebensführung diene" könne nicht gedeutet werden.

Zur weiteren Bescheidbegründung werde die Kommentierung des

Verwaltungsgerichtshofurteils vom 27. Jänner 1998 aus der ÖStZ vom 1.

Dezember 2000 angeführt. Es fehle dabei aber ein bedeutsam erscheinender Absatz; dieser laute:

"Im Entwurf der EStR 2000 heißt es unter Pkt 5.5.13.1: Zinsen für betriebsbedingt aufgenommene Schulden sind jedenfalls auch dann Betriebsausgaben, wenn den durch die laufenden täglichen Geschäftsfälle entstehenden und sich vergrößernden

Betriebsverbindlichkeiten zahlreiche und laufende Privatentnahmen im Ausmaß der angemessenen Lebenshaltungskosten des Unternehmers gegenüberstehen". Der

Betriebsprüfer habe die angemessenen Lebenshaltungskosten des Bw. mit jährlich 1,500.000,00 S (109.000,00 €) angenommen, sodass im Sinne dieser Richtlinien die Schuld auf dem Kontokorrentkonto jährlich um diesen Betrag anstehen hätte können, ohne dass die Zinsen dafür den Charakter als Betriebsausgabe verlieren würden.

In der Begründung der obgenannten Berufungsvorentscheidungen werde sodann angeführt, dass nach den Feststellungen des Betriebsprüfers im Prüfungszeitraum in keinem Zeitpunkt der Entnahmen ein positiver Geldtopf vorhanden gewesen sei. Diese Feststellungen seien dem Bw. bzw. seiner steuerlichen Vertretung nicht zur Kenntnis gebracht worden; es werde bezweifelt, dass diese getroffen worden seien. Es werde ersucht, diese Berechnungen vorzulegen, obwohl diese nach deren Rechtsauffassung ohne Bedeutung seien. Weiters werde von der Amtspartei bemängelt, dass der Zusammenhang der Bankverbindlichkeiten mit der Anschaffung von Anlagevermögen nicht erbracht worden sei. Dies sei nur insoweit richtig, als dieser Nachweis im Detail nicht gefordert worden sei und die betriebliche Verursachung unbestritten gewesen sei. Wie sonst hätte der Betriebsprüfer die Nichtabsetzbarkeit der Zinsen damit zu begründen versucht, dass der Bw. die Verbindlichkeiten nicht mit den *"zur Abdeckung der Fremdmittel verbleibenden"* Einnahmenüberschüssen abgedeckt habe. In seine *"Berechnung"* habe er sogar den Überschuss aus dem Jahre 1998 herangezogen. Es treffe auch nicht zu, dass der Prüfer einen Zinsaufwand für die Fremdfinanzierung der Anlagenzugänge im Prüfungszeitraum von 640.583,00 S berücksichtigt habe. Er habe diesen Betrag lediglich und fälschlicherweise in einen so genannten *"adaptierten Aufwand"* einbezogen, was zur Folge gehabt habe, dass die *"mögliche Abdeckung"* aus den Jahren 1998 mit 114.023,03 S und 1999 mit 86.323,61 S geschmälert worden sei. Da laut seiner Berechnung zum 31. Dezember 1999 bereits ein Gesamtguthaben von 338.280,03 S gegeben gewesen sei, habe sich die Zinsbelastung lediglich im Jahre 1999 geringfügig ausgewirkt. Im Jahre 2000 und den Folgejahren habe es für den Betriebsprüfer keinen betrieblich absetzbaren Zinsaufwand mehr gegeben.

Im letzten Absatz der obgenannten Bescheidbegründung werde die betriebliche Verursachung der Bankverbindlichkeiten ganz offensichtlich nicht mehr angezweifelt; es werde vielmehr der These des Betriebsprüfers gefolgt, die zum 1. Jänner 1999 bestehenden betrieblich verursachten Bankverbindlichkeiten müssten aus den über die Privatentnahme von jährlich 1,500.000,00 S hinausgehenden Einnahmenüberschüssen der Jahre 1998 und 1999 getilgt werden.

Die vom Bw. in den letzten sechs bis sieben Jahren vor Beginn der Betriebsprüfung getätigten Investitionen würden - soweit dies nachvollziehbar sei - ca. 2,750.000,00 S betragen. Aus dem betrieblichen Anteil des Bausparkassedarlehens, das anlässlich der Errichtung des Ordinationsgebäudes aufgenommen worden sei, sei zum 1. Jänner 1999 noch ein Betrag von 187.910,00 S offen gewesen. Den offenen Restbetrag der Bankverbindlichkeit, die anlässlich der Errichtung des Ordinationsgebäudes begründet worden sei, könne nur aus einem Verhältnis zur Bausparkasseschuld abgeleitet werden, da diese Summe im ursprünglich geführten Kontokorrentkonto enthalten sei, wovon erst später die Darlehenskonti abgespalten worden seien. Dieser Betrag werde mit ca. 375.000,00 S angenommen.

Unter Verweis auf die Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 9. April 2003, Abschnitt *"aus Teil IV"*, sowie Punkt 3 des Schriftsatzes vom 25. März 2003 (*"Privatentnahmen, Zinsaufwendungen"*) führte die steuerliche Vertretung des Bw. weiters aus, dass Privatentnahmen nur über das Kontokorrentkonto abgebucht worden seien. So könne sich auch die Festhaltung dazu in der Niederschrift zur Schlussbesprechung *"Privatentnahmen wird noch geklärt (Höhe usw.)"* nur auf das Kontokorrentkonto beziehen, da ja auch die Frage des Zinsaufwandes für die Darlehen (aus Teil II Pt. 6) mit dem Ergebnis abgeschlossen worden sei, dass die Zinsaufwendungen bis auf einen Betrag von 5.000,00 S im Jahr 2000 als Betriebsausgabe anerkannt worden seien.

Bei 100%iger Fremdfinanzierung der Betriebsmittel und Betriebsaufwendungen, bei einer angenommenen Rücklaufzeit von 60 Tagen, bei Einbeziehung der Investitionen im Prüfungszeitraum, der Umschuldung des Bausparkassedarlehens auf einen niedriger verzinsten Bankkredit und Berücksichtigung angemessener Lebenshaltungskosten lasse sich modellhaft jene Kreditgrenze ermitteln, bis zu der Fremdkapitalzinsen als Betriebsausgabe anzuerkennen seien. Die Gesamtbewegungen auf dem Kontokorrentkonto lägen jährlich unterschiedlich zwischen 8,500.000,00 S und 9,000.000,00 S.

Modellrechnung (1999 bis 2001 in ATS; 2002 bis 2004 in Euro):

Bezeichnung	1999	2000	2001	2002	2003	2004
Betriebsmittel (1/6)	755.000,00	849.000,00	776.000,00	64.900,00	64.800,00	70.700,00
Umschuldung	188.000,00	150.000,00 (4/5)	113.000,00 (3/5)	5.500,00	2.700,00	0,00
Lebenshaltung	250.000,00	250.000,00	250.000,00	18.200,00	18.200,00	18.200,00
Investitionen 1999	50.000,00	43.000,00	36.000,00	2.100,00	1.600,00	1.100,00
Investitionen 2000		504.000,00	432.000,00	26.200,00	21.000,00	15.800,00
Investitionen 2001			27.000,00	1.700,00	1.400,00	1.100,00
Investitionen 2002				11.500,00	9.900,00	8.200,00
Investitionen 2003					18.200,00	15.600,00
Investitionen 2004						11.600,00
	1.243.000,00	1.796.000,00	1.634.000,00	130.100,00	137.800,00	142.300,00

Der Kontokorrentkredit hafte zum 31. Dezember 1999 mit 490.346,00 S, zum 31. Dezember 2000 mit 591.341,00 S, zum 31. Dezember 2001 mit 1.105.380,00 S, zum 31. Dezember 2002 mit 74.734,30 €, zum 31. Dezember 2003 mit 106.230,10 € und zum 31. Dezember 2004 mit 122.840,00 € aus. Alle diese Bankstände würden weit unter den laut vorstehender Berechnung ermittelten Werten liegen. Es werde noch einmal auf den in der obgenannten Bescheidbegründung herangezogenen Artikel, ÖStZ vom 1. Dezember 2000, Seite 676, verwiesen; danach heiße es wie folgt: *"Nach dem (geplanten) Erlaß sollen "normale" Entnahmen für den Lebensunterhalt zulässig sein, ohne daß eine Prüfung im Entnahmezeitpunkt stattfindet. Als Vergleich sollte die Vergütung eines Geschäftsführers einer vergleichbaren Gesellschaft m. b. H. dienen. Erst wenn die "normalen" Entnahmen überschritten werden, käme es daher zur saldierten Betrachtungsweise"*.

Die Aussage des Betriebsprüfers im Bericht vom 12. Juni 2003, Seite 4, Abs. 4, *"Auf das Ersuchen vom 21. Mai 2003 im Zusammenhang mit den Zinsaufwendungen (Nachweis, daß Darlehen zur Anschaffung von Anlagevermögen gedient haben, planmäßige Tilgung, Darlehensverträge; Nachweis des positiven Geldmitteltopfes zum Zeitpunkt der Entnahmen) erfolgte weder eine schriftliche noch telefonische Reaktion, weshalb die Änderungen des Zinsaufwandes - wie im übermittelten Berechnungsblatt (vom 21. Mai 2003 - per E-Mail übermittelt) dargestellt - vorgenommen werden"*, sei völlig unzutreffend. Das E-Mail vom 21. Mai 2003 bestehe aus dem Deckblatt und zwei Seiten mit der *"Berechnung des Betrages, der für die Abdeckung der Fremdmittel heranzuziehen ist"*, einer Darstellung der *"Entwicklung der Fremdmittelstände für den Prüfungszeitraum"* sowie unzutreffender Zinsberechnungen. Mit keinem einzigen Wort werde um die angeführten Nachweise ersucht. Diese seien alle bereits während des laufenden Prüfungsverfahrens erbracht worden. Ein Ersuchen am 21. Mai 2003 wäre ja auch völlig widersinnig, da ja bereits am 25. April 2003 der Gruppenleiter in einem Telefongespräch mit der steuerlichen Vertretung des Bw. die Frage der Absetzbarkeit der Zinsaufwendungen als endgültig entschieden und nicht verhandelbar erklärt

habe. Die Zinsen seien bis auf einen geringen Teil im Jahre 1999 nicht absetzbar; dies sei mit dem Leiter der Amtsbetriebsprüfung und der Fachbereichsleiterin abgesprochen worden. Die gleiche Aussage hätten die genannten Beamten, einschließlich Betriebsprüfer und Gruppenleiter, bei einer Vorsprache am 29. April 2003 getroffen, wobei diese weiterhin die These der Zwangstilgung bejaht hätten und auf dem Standpunkt gestanden seien, dass das gesamte Fremdkapital weiterhin Betriebsvermögen sei, die Zinsen jedoch nicht als Betriebsausgaben absetzbar seien.

Abschließend werde festgehalten, dass die Aufnahme des Fremdkapitales in voller Höhe betriebsbedingt gewesen sei, nämlich zur Finanzierung der Investitionen und als Betriebsmittelkredit.

Mit der Kredit gewährenden Bank seien zweiseitig verbindliche Verträge auf Grundlage des Finanzierungsgrundes, der Finanzierungshöhe, der Finanzierungsdauer des Zinssatzes und der Tilgung abgeschlossen worden. Die abgeschlossenen Verträge seien keine Scheinverträge und enthielten keinerlei Merkmal eines Missbrauches von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten. Sie beruhten ausschließlich auf normalen betriebswirtschaftlichen Gegebenheiten.

Im Rahmen eines Vorhalteverfahrens (vgl. die Schreiben des UFS vom 16. Februar 2007 bzw. vom 6. März 2007) legte die Ampartei ein Schreiben des zuständigen Teamleiters sowie die ursprüngliche Stellungnahme der Betriebsprüfung vom 11. Juli 2003 zur Berufung betreffend Einkommensteuer 1999 bis 2001 vor (auf die diesbezüglichen Ausführungen wird verwiesen) und nahm die steuerliche Vertretung des Bw. (unter Mitwirkung von Dr. E sen., der allein noch die betroffenen Sachverhalte kenne) mit Schriftsatz vom 25. April 2007 (samt Beilagen) erneut Stellung; dabei führte sie im Hinblick auf das Jahr 1998 aus, dass die Aufbewahrungsfrist für die Belege und Aufzeichnungen für das Jahr 1998 mit Ende 2005 abgelaufen sei; die Unterlagen seien aus Platzmangel im Jahre 2006 entsorgt worden. Zudem habe das Finanzamt im Jänner 2001 die Jahre 1996 bis 1998 geprüft. Der Zinsaufwand sei in voller Höhe anerkannt worden. Ein von der gegenständlichen Wirtschaftstreuhandkanzlei erwirktes Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 22.12.2004, 2002/15/0142), veröffentlicht ua. in der SWK 2005, Seite 45, laute in etwa wie folgt:

"Der VwGH betont, dass die Feststellung des Sachverhaltes in erster Linie Aufgabe der Abgabenbehörde ist. Der in § 119 verankerte Offenlegungs- und Wahrheitspflicht und der daraus abgeleiteten Mitwirkungspflicht entspricht der Steuerpflichtige, wenn er die ihm auferlegten Buchführungs-, Aufzeichnungs- und Aufbewahrungsfristen erfüllt und die ihm danach zumutbaren Auskünfte erteilt. Läßt sich trotz all dieser Pflichten ein von der Abgabenbehörde vermuteter abgaben rechtlicher relevanter Sachverhalt nicht erweisen, so kann bei der Abgabenfestsetzung auch nicht davon ausgegangen werden, dass ein solcher Sachverhalt als erwiesen anzunehmen ist. Als erwiesen kann allerdings auch ein Sachverhalt

gelten, der zwar nicht durch Beweismittel untermauert wird, wohl aber aus der Sicht menschlichen Erfahrungsgutes gegenüber allen anderen Möglichkeiten die weitaus größere Wahrscheinlichkeit hat. Es ist nicht ungewöhnlich, dass Fremdmittel nicht nur der Bezahlung der Anschaffungskosten der Wirtschaftsgüter eines von mehreren Teilbetrieben dienen, sondern zum Teil auch den Wirtschaftsgütern anderer Teilbetriebe zuzuordnen sind bzw. zur Finanzierung des laufenden Aufwandes dienen. Damit wurde der Bescheid wegen Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben".

Die Anmerkung dazu laute in der SWK wie folgt:

"Der Sachverhalt ist von der Abgabenbehörde genau zu ermitteln. Kann ein Sachverhalt nicht nachgewiesen werden, dann kann er einem Steuerpflichtigen der seinen Verpflichtungen nachgekommen ist, auch nicht mit einer Umkehr der Beweislast (die Betriebsprüfung unterstellt einen ihr genehmen Sachverhalt und der Steuerpflichtige soll beweisen, dass es nicht so war) unterschoben werden".

Zum betrieblichen Fremdkapital führte die steuerliche Vertretung des Bw. in weiterer Folge aus, dass der Bw. zum Zeitpunkt der Gründung seiner Zahnarztpraxis über praktisch kein Eigenkapital verfügt habe. So habe er die erforderlichen Betriebsmittel und die Investitionen mit Fremdkapital finanziert, welches ihm die Vb V, R, in Form von zwei Kontokorrentkrediten zur Verfügung gestellt habe. Diese seien von der Bank unter den Kontonummern RRR sowie ZZZ geführt worden. In der Buchhaltung würden diese die Kontonummern 3010 und 3020 haben.

Die Finanzierung der Investitionen mittels Kontokorrentkrediten sei keine unübliche Finanzierungsart, insbesondere in den Jahren der Betriebsgründung und des Betriebsaufbaues, da vielfach die Höhe des Kapitalbedarfes noch unbestimmt sei, insbesondere seien jedoch die möglichen Tilgungsraten noch unbekannt. Bei konsequenter Einzelobjektfinanzierung hätten bis 1999 bis zu 216 gesonderte Kreditverhältnisse durchgeführt werden müssen. Die ersten Kreditaufnahmen seien vermutlich im Jahre 1977 in geringerem Umfange erfolgt; sie hätten ab dem Jahre 1979 bzw. 1980 stark zugenommen. Hinsichtlich dieser beiden Kontokorrentkredite sei der älteste vorhandene Schriftsatz mit 6. September 1995 datiert. Darin biete die Vb V zur Regelung der Kontokorrentkredite zwei Abstattungskredite an (Beilage 1). Von diesem Angebot habe der Bw. in der Weise Gebrauch gemacht, dass im September 1995 ein Betrag von 1,200.000,00 S vom Kontokorrentkonto RRR abgebucht (Konto Buchhaltung 3010) und das Darlehenskonto XXX mit 1,200.000,00 S eröffnet worden sei (Konto Buchhaltung 3110, keine Beilage). Im Februar 1997 sei vom gleichen Konto RRR ein Betrag von 1,000.000,00 S abgebucht und das Darlehenskonto YYY (Konto Buchhaltung 3120) eröffnet worden (3 Beilagen). Die im Angebot vom 6. September 1995 angebotene Regelung des Kontokorrentkontos ZZZ sei im Februar 1999 erfolgt. Vom Konto ZZZ sei ein Betrag von 1,200.000,00 S abgebucht und das

Darlehenskonto SSS (Konto Buchhaltung 3130) eröffnet worden. Am gleichen Tag sei ein weiterer Betrag von 1,200.000,00 S abgebucht und das Darlehenskonto TTT angelegt worden (Konto Buchhaltung 3140). Die Urkunden lägen als Beilagen Nr. 3 und Nr. 4 bei. Dem Ersuchen um einen konkreten Nachweis, dass das gesamte betriebliche Fremdkapital mit der Anschaffung von Anlagevermögen in Zusammenhang stehe bzw. wann diese Fremdmittel und zu welchem Zwecke diese aufgenommen worden seien, könne nur indirekt nachgekommen werden, da bis einschließlich 1998 keine Belege und Aufzeichnungen mehr vorlägen.

Zum Anlagevermögen legte die steuerliche Vertretung des Bw. die *"Anlagen-Liste"* für das Geschäftsjahr 1999 vor und erklärte, dass dieser Liste entnommen werden könne, dass die Anschaffungskosten des Betriebsgebäudes 2,222.866,24 S und die Anschaffungskosten für die noch in der Anlagenliste 1999 enthaltenen Wirtschaftsgüter der Betriebs- und Geschäftsausstattung 3,188.397,60 S, zusammen demnach 5,411.263,84 S, betragen hätten. Die Anlagen-Liste 1999 weise in der Position *"Betriebs- und Geschäftsausstattung"* 89 Wirtschaftsgüter mit einem Gesamtanschaffungswert von 3,188.397,60 S (231.709,89 €) aus. Der fortlaufenden Nummerierung sei zu entnehmen, dass bis zum 1. Jänner 1999 216 aktivierungspflichtige Wirtschaftsgüter angeschafft worden seien, 127 davon seien bis zum 1. Jänner 1999 wieder ausgeschieden. Bei durchschnittlichen Anschaffungskosten eines der 89 im Betriebsvermögen verbleibenden Wirtschaftsgüter von 35.834,69 S (2.603,48 €) würde dies - gleiche durchschnittliche Anschaffungskosten vorausgesetzt - weitere Investitionen in Höhe von 4,549.735,63 S (330.642,18 €) ergeben, zusammen einschließlich Gebäude, ohne geringwertige Wirtschaftsgüter 9,960.999,47 S (Beilage 5).

Als weitere Beilagen (Beilage 5a) legte die steuerliche Vertretung des Bw. Fotokopien aus ihrem Handakt der Steuererklärungen vor, aus denen die Anlagenzugänge ab 1985 (zehn Jahre vor dem ersten Prüfungsjahr) ersehen werden könnten. Die Investitionen - ohne geringwertige Wirtschaftsgüter - würden sich in den Jahren 1985 bis 1995 auf 2,813.033,00 S, in den Wirtschaftsjahren 1996 bis 1998 auf 296.035,00 S, in den Jahren 1999 bis 2001 auf 582.246,00 S und in den Jahren 2002 bis 2004 auf 40.993,00 € (564.070,00 S) belaufen. Alle Investitionen seien über die beiden Kontokorrentkonti 3010 und 3020 finanziert worden. Das im Jahr 1980 errichtete Betriebsgebäude sei zum größeren Anteil ebenfalls über die Kontokorrentkonti finanziert worden, zum geringeren Anteil - vermutlich ca. 1/4 - über ein Bausparkassedarlehen. Von diesem Bausparkassedarlehen habe die Restschuld im Jahre 1999 187.909,00 S betragen. Bei Annahme einer gleich gelagerten Reduzierung der Bankfinanzierung würde in den beiden Kontokorrentkonti noch eine Restschuld von 563.727,00 S verbleiben.

Die steuerliche Vertretung des Bw. sei davon überzeugt, hiermit nachgewiesen zu haben, dass die Darlehenskonti 3110, 3120, 3130 und 3140 in der Anschaffung von Anlagevermögen bzw. in der Finanzierung der Betriebsmittel (Beilage 5b) begründet seien.

Weiters legte die steuerliche Vertretung des Bw. Auszüge der Buchhaltungskonti 100 (Betriebs- und Geschäftsgebäude) sowie 400 (Betriebs- und Geschäftsausstattung) der Jahre 1999 bis 2004 vor, denen die aktivierungspflichtigen Investitionen der Jahre 1999 bis 2004 und deren Finanzierung entnommen werden könne. Diese sei ausschließlich über das Kontokorrentkonto ZZZ (Konto Buchhaltung 3020) erfolgt. Darin werde ein weiterer Beweis für die eingangs dargelegte Finanzierungsart im Unternehmen des Bw. gesehen (Beilagen 6).

Betreffend "*Giro-(Kontokorrent) Entwicklung*" legte die steuerliche Vertretung des Bw. als Beilage 7 eine übersichtliche Entwicklung der Kontokorrentkonti 3010 und 3020 für den Zeitraum 1. Jänner 1999 bis 31. Dezember 2004 vor und erstatte dazu folgende Erläuterung: Am 24. Februar 1999 sei der Saldo des Kontos 3020 in zwei Darlehen zu je 1,200.000,00 S umgeschichtet worden. Auf dem Konto 3020 sei somit eine kleine Gutschrift von 12.101,00 S entstanden. In der Kolonne mit der Bezeichnung "*Differenz*" seien die Veränderungen der beiden Kreditstände gegenüber dem Stand des Vorjahres ausgewiesen. In der Kolonne mit der Bezeichnung "*Investitionen*" seien die Beträge enthalten, die in den jeweiligen Jahren für Neuanschaffungen im Bereich der Betriebs- und Geschäftsausstattung bezahlt worden seien. Diese Zahlen würden im Detail den Beilagen 6 entnommen werden können. Aus diesen Beilagen sei auch zu ersehen, dass die Bezahlung jeweils zu Lasten des Kontos 3020 erfolgt sei. Im Jahr 1999 sei die Restschuld des Darlehens der Bausparkasse W wegen des zu hohen Zinssatzes auf das Kontokorrentkonto 3020 umgeschuldet worden. Die Kolonne "*Saldo*" zeige pro Jahr die Differenz zwischen der Veränderung der Kontokorrentkonti abzüglich der in dieser Differenz enthaltenen Beträge, die für Investitionen aufgewendet worden seien, an. Im ersten Jahr 1999 errechne sich so eine nicht durch Investitionen bedingte Schuldzunahme von 360.498,00 S. Im Jahre 2000 habe sich die Schuldzunahme auf 100.995,00 S belaufen, die Investitionen hätten 329.482,00 S betragen, sodass ein Betrag von 228.487,00 S wieder abgedeckt worden sei. So sei per Ende 2000 ein Schuldwachstum von 132.011,00 S verblieben. Die Berechnung in den Jahren 2000 bis 2004 sei nach diesem Schema fortgeführt worden. Dazu sei noch festzuhalten, dass die Darlehenstilgungen der Konti 3110, 3120 und 3140 nicht in die Berechnung einbezogen worden seien. Das Darlehen 3130 sei endfällig.

Die Schuldzunahme auf den beiden Kontokorrentkrediten bedeute keinesfalls, dass diese allein durch zu hohe Privatentnahmen verursacht sei. Sie könne und werde ebenso aus der Finanzierung eines möglich höheren Warenbestandes (zB Zahngold), höherer Kundenforderungen, geringerer Lieferanten- oder sonstiger Verbindlichkeiten ua. verursacht sein. Da die Gewinnermittlung nicht durch Bilanzierung, sondern als Einnahmen-Ausgaben-Rechnung erfolgt sei, sei das Verhältnis nicht nachweisbar.

Hinsichtlich "*Giro-(Kontokorrent) Privatanteil Zinsen*" wird Folgendes ausgeführt: Der jeweilige Jahressaldo-Mittelwert aus der Beilage 7 könne eine Berechnungsbasis für den durch Privatentnahmen veranlassten, anteiligen Zinsaufwand sein. Bei Zugrundelegung eines

Jahres-Mittelwertes würde dies für 1999 eine Berechnungsbasis von 180.249,00 S, für 2000 246.255,00 S ($360.498,00 \text{ S} + 132.011,00 \text{ S} : 2$), für 2001 287.859,00 S ($132.011,00 \text{ S} + 443.707,00 \text{ S} : 2$), für 2002 23.850,00 €, für 2003 22.445,00 € und für 2004 31.580,00 € ergeben.

Auf Basis einer Verhältnisrechnung Investitionen zu Saldo würde der durch Privatentnahmen verursachte Zinsaufwand 1999 (Investitionen 238.329,00 S zu Saldo Jahres-Mittelwert 180.249,00 S) ca. 43% der den Konten 3010 und 3020 angelasteten Zinsen von 45.060,90 S abzüglich des Zinsanteiles für 2,400.000,00 S, die am 24. Februar 1999 in Darlehen für in den Vorjahren getätigte Investitionen umgeschichtet worden seien, betragen. Dies seien ca. 18.000,00 S (5% von 2,400.000,00 S x 54 Tage : 360 Tage). 43% von 27.060,90 S ergebe einen Betrag von 11.636,00 S.

Für das Jahr 2000 sei ein privater Anteil von ca. 30% (567.811,00 S zu 246.255,00 S) errechnet worden. 30% von 42.178,00 S ergebe den Betrag von 12.653,00 S.

Für das Jahr 2001 betrage der private Anteil ca. 27% (770.155,00 S zu 287.859,00 S) vom Zinsaufwand 109.569,00 S, das ergebe 29.584,00 S.

Nach gleicher Berechnungsart würde sich für das Jahr 2002 ein privater Zinsanteil von 26% von 8.299,00 €, das seien 2.158,00 €, für das Jahr 2003 21% von 8.332,00 €, das seien 1.750,00 € und für das Jahr 2004 25% von 9.608,00 €, das seien 2.402,00 €.

Zur "*Entwicklung Darlehenskonti*" erklärte die steuerliche Vertretung des Bw. wie folgt:

Wie bereits zum betrieblichen Fremdkapital dargelegt, seien die vier betrieblichen Darlehenskonti nicht durch die Aufnahme neuer Fremdmittel, sondern ausschließlich durch Abtrennung von den zwei betrieblichen Kontokorrentkonti entstanden. Das Darlehen auf Konto 3110 sei (vermutlich im September 1995) in Höhe von 1,200.000,00 S vom Girokonto 3010, das Darlehen auf Konto 3120 in Höhe von 1,000.000,00 S im Februar 1997 vom gleichen Konto übertragen worden. Im Februar 1999 seien vom Kontokorrentkonto 3020 je 1,200.000,00 S auf die Darlehenskonti 3130 und 3140 übertragen worden. Der Schuldsstand auf den beiden Kontokorrentkonti habe sich daher entsprechend vermindert. Der Darlehensstand des Kontos 3110 habe am 1. Jänner 1999 981.508,00 S (71.329,00 €) und am 31. Dezember 2004 41.610,00 € betragen, die Tilgung demnach 29.719,00 €. Der Darlehensstand des Kontos 3120 habe am 1. Jänner 1999 918.613,00 S (66.758,00 €) und am 31. Dezember 2004 44.447,00 € betragen, die Tilgung demnach 22.311,00 €. Der Darlehensstand des Kontos 3130 habe am 24. Februar 1999 1,200.000,00 S (87.207,00 €) betragen. Dieses Darlehen sei als endfälliges Darlehen vereinbart worden, es sei am 5. Februar 2007 zur Gänze getilgt worden. Der Darlehensstand des Kontos 3140 habe am 24. Februar 1999 1,200.000,00 S (87.207,00 €) und am 31. Dezember 2004 50.436,00 € betragen. Getilgt sei demnach ein Betrag von 36.771,00 € worden. In den Prüfungsjahren 1999 bis 2004 hätten die Darlehensrückzahlung insgesamt 1,221.928,00 S

(88.801,00 €) betragen, wogegen die Kontokorrentkredite unter Berücksichtigung der getätigten Investitionen von insgesamt 1.334.231,0 S (96.962,00 €) um nur 464.052,00 S (33.724,00 €) angewachsen seien. Bei Erweiterung der Beilage 7 mit einem Abzug der Darlehensrückzahlungen würde kein einziger Euro für eine durch Privatentnahmen entstandene Erhöhung des Kontokorrentstandes verbleiben.

Zu den Zinsaufwendungen:

Die Stellungnahme zur Frage bezüglich des betriebsbedingten Zinsaufwandes basiere darauf, dass die vier Darlehenskonti in der Finanzierung von Anlagevermögen begründet seien. Dies sei auch von der Finanzbehörde bei der Schlussbesprechung der Prüfungsjahre 1999 bis 2001 anerkannt worden, ebenso wie bei der Betriebsprüfung der Jahre 1996 bis 1998.

Zinsaufwand 1999:	
Konto 3100 (Bausparkasse)	8.052,42 S
Konto 3110 (Darlehen VB)	49.255,00 S
Konto 3120 (Darlehen VB)	47.631,00 S
Konto 3130 (Darlehen VB)	24.671,25 S
Konto 3140 (Darlehen VB)	<u>23.422,92 S</u>
	153.032,59 S
Zinsaufwand 2000:	
Konto 3110 (Darlehen VB)	58.262,00 S
Konto 3120 (Darlehen VB)	58.848,00 S
Konto 3130 (Darlehen VB)	47.881,00 S
Konto 3140 (Darlehen VB)	<u>44.205,00 S</u>
	211.196,00 S
Zinsaufwand 2001:	
Konto 3110 (Darlehen VB in BH auf Privat gebucht)	59.206,00 S
Konto 3120 (Darlehen VB in BH auf Privat gebucht)	58.848,00 S
Konto 3130 (Darlehen VB)	56.552,63 S
Konto 3140 (Darlehen VB)	<u>46.906,52 S</u>
	221.513,15 S
Zinsaufwand 2002:	
Konto 3110 (Darlehen VB)	3.911,27 €
Konto 3120 (Darlehen VB)	3.957,70 €
Konto 3130 (Darlehen VB)	2.704,60 €
Konto 3140 (Darlehen VB)	<u>2.050,67 €</u>
	12.624,24 €
Zinsaufwand 2003:	
Konto 3110 (Darlehen VB)	3.732,70 €
Konto 3120 (Darlehen VB)	3.856,80 €
Konto 3130 (Darlehen VB)	1.424,91 €
Konto 3140 (Darlehen VB)	<u>981,27 €</u>
	9.995,68 €
Zinsaufwand 2004:	
Konto 3110 (Darlehen VB)	3.264,69 €
Konto 3120 (Darlehen VB)	3.471,93 €
Konto 3130 (Darlehen VB)	1.253,01 €
Konto 3140 (Darlehen VB)	<u>700,40 €</u>
	8.690,03 €

Zum Thema "*Positive Geldmitteltöpfe (Kontokorrentkonti)*" führte die steuerliche Vertretung des Bw. Folgendes aus:

Bei Anwendung der These "*Zwangstilgung*" und der Formel des Betriebsprüfers gebe es spätestens Ende März 1999 keine negativen Banksaldi mehr, daher auch keine Passivposten bei der Ermittlung "*positiver Geldmitteltöpfe*". Diese würden demnach ab April 1999 nur

positiv sein, da der Cash-Flow immer höher als die Entnahmen gewesen sei. Anzumerken sei noch, dass die Zwangstilgung den gesamten Komplex *"positive Geldmitteltöpfe"* ad absurdum führen würde. Wie aus den beiliegenden Konten 3010 und 3020 für die Jahre 1999 bis 2004 (6 Beilagen) zu ersehen sei, würden die Kontokorrentkonti zumindest in den Jahren 1999 und 2000 trotz der Belastungen für die getätigten Investitionen immer wieder aktive Saldi ausweisen. Die Aufzeichnungen in der Buchhaltung seien automatisiert als Sammelbuchungen erfolgt. Eine tagtägliche Berechnung der *"Geldmitteltöpfe"* unter Berücksichtigung der Investitionen würde einen unzumutbaren Zeit- und Kostenaufwand erfordern. Die Kommentatoren Pircher/Pülzl würden zu der in den VwGH-Erkenntnissen vom 27. Jänner 1988, 94/14/0017, bzw. vom 10. September 1998, 93/15/0051, ins Spiel gebrachten saldierten Betrachtungsweise ua. wie folgt Stellung nehmen:

"Das Girokonto des Freiberuflers ist nicht deshalb negativ, weil er Privatentnahmen tätigt, sondern weil zum überwiegenden Teil halbfertige Arbeiten und Forderungen finanziert werden, wobei dieser Schuldenaufbau sehr wohl betrieblich veranlasst ist."

sowie

"Wenn der VwGH in Übereinstimmung mit der betriebswirtschaftlichen Lehre vermeint, dass eine Zuordnung der Schulden des kurzfristigen Bereichs nicht möglich sei, so muss er konsequenter Weise all jene Bilanzpositionen in die Saldierungsgröße aufnehmen, welche ursächlich im Zusammenhang mit den Geldkonten stehen. An Stelle einer reinen Geldmittelbetrachtung ist als logische Größe einer saldierten Betrachtungsweise deshalb das Working Capital heranzuziehen. Als Working Capital gilt die Differenz von Umlaufvermögen und kurzfristigen Verbindlichkeiten."

Diese Ermittlungsvorgänge seien für einen Freiberufler, der ja keine Bilanzen erstellen würde, nicht nur unzumutbar, sondern gänzlich unmöglich. Man beschränke sich daher in der Forderung nach der steuerlichen Absatzfähigkeit der Kontokorrentzinsen (Konti 3010 und 3020) auf den anteiligen Zinsaufwand, der auf die Finanzierung der getätigten Investitionen entfalle. Oben sei eine konsequente und praktikable Berechnung vorgenommen worden. Demnach würde sich für das Jahr 1999 ein Betrag von 33.425,00 S (2.429,00 €), für das Jahr 2000 ein Betrag von 29.525,00 S (2.146,00 €), für das Jahr 2001 ein Betrag von 79.985,00 S (5.813 €), für das Jahr 2002 ein Betrag von 6.141,00 €, für das Jahr 2003 ein Betrag von 6.582,00 € und für das Jahr 2004 ein Betrag von 7.206,00 € ergeben. Zum Vorbringen des UFS vom 6. März 2007, wonach für den Fall eines saldiert negativen Geldmittelbestandes auch von der Nichtabzugsfähigkeit von *entnahmebedingten Fremdmittelzinsen* unabhängig von einem zeitlich und betragsmäßig engen Zusammenhang zwischen Kreditaufnahme bzw. -erweiterung und Entnahme auszugehen sei, sei zu sagen, dass dieses Vorbringen im gegenständlichen Falle ohne konkrete Auswirkung sei, da ja sowohl die betrieblich bedingten Fremdmittelzinsen als auch die entnahmebedingten

Fremdmittelzinsen direkt zu einer Krediterweiterung innerhalb des Kreditrahmens führten. Zur obgenannten Stellungnahme des Teamleiters führte die steuerliche Vertretung des Bw. Folgendes aus:

In dieser Stellungnahme heiße es in Absatz 1: *"Auch Dr. K schreibt, dass ein "negatives Ergebnis" der Saldierung der Geldmittelkonten (sinngemäß ergänzt) die unwiderlegbare Vermutung der privaten Verwendung nach sich zieht"*. Der Verfasser der Stellungnahme unterschlage dabei allerdings die wesentlichen Passagen aus dem Schreiben des UFS an die Fachexpertin vom 16. März 2007, nämlich: *"als er der entnahmebedingten Fremdmittelfinanzierung die betriebliche Veranlassung nur solange unterstellt, als die Saldierung der Geldmittel ein positives Ergebnis liefert, während ein negatives Ergebnis die (unwiderlegbare) Vermutung der privaten Verwendung nach sich zieht"*. Eine betrieblich bedingte Fremdmittelfinanzierung (für Investitionen) sei nicht inkludiert. Sie könne auch nicht vermutet werden, sondern sei Tatsache.

Die Behauptung, dass im Prüfungszeitraum nicht eine einzige Darlehensschuld begründet oder erhöht worden sei, sei richtig und zweifelsfrei nachgewiesen. Unrichtig sei, dass im Prüfungszeitraum neue sFr-Darlehen aufgenommen worden seien. Wie mehrfach während der Betriebsprüfung und Schlussbesprechung belegmäßig dargelegt worden sei, sei im Februar 1999 die Umschuldung eines Kontokorrentkredites in zwei sFr-Darlehen erfolgt. Das wiederum zitierte angebliche Schreiben vom 21. Mai 2003 gebe es nicht, zumindest sei dieses dem Parteienvertreter nicht zugestellt worden.

Laut Stellungnahme des Finanzamtes seien *"die Zinsen durch Entnahmen ab 1998 bedingt"*. Diese Aussage sei völlig falsch. Sie werde auch zum ersten Mal gemacht und dies ohne dass deren Verfasser die geringsten Kenntnisse von der Höhe der Privatentnahmen 1998 habe. Der Bw. habe im Jahr 1998 einen Jahresgewinn von 3,558.917,93 S bzw. einen Cash-Flow von 3,893.874,80 S erzielt. Die gesamten Bankverbindlichkeiten hätten zum 31. Dezember 1998 4,191.640,00 S betragen. Würden die Zinsen durch Entnahmen ab 1998 bedingt sein, dann hätten diese Entnahmen im Jahr 1998 8,085.514,80 S betragen müssen, also ein ganz und gar unmöglicher Betrag. Die Entnahmen 1998 hätten sich in Höhe der durchschnittlichen Entnahmen der Folgejahre bewegt. Es werde daher ersucht, den Verfasser der Stellungnahme anzuhalten, den Nachweis für diese Aussage zu bringen. Dies betreffe insbesondere das Jahr 1998, da ab dem Jahr 1999 die Entwicklung der Fremdmittel offen liege. Es werde dazu noch auf die bereits im Jahre 1995 und 1997 mit der Vb V geführten Finanzierungsgespräche verwiesen (Beilagen 1 und 2).

Dem zitierten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 16. November 1993, 89/14/0158, liege ein anderer Sachverhalt zugrunde als im Falle des Bw. In diesem Beschwerdefall sei eine eindeutige Zuordnung von Kreditmitteln zur Finanzierung der privaten Lebensführung möglich gewesen, sodass auch die entsprechenden Kreditzinsen der privaten Lebensführung

zuzuordnen gewesen seien. Dieser Sachverhalt sei im Beschwerdefall unbestritten gewesen. Der Betriebsprüfer habe im Schriftsatz vom 23. April 2003 aus einer *"vereinfachten Berechnung"* heraus nachzuweisen versucht, dass im Unternehmen des Bw. kein positives Eigenkapital vorhanden gewesen sei, das entnommen hätte werden können. Der Bw. habe nie im Betriebsvermögen gebundenes Eigenkapital, sondern jeweils nur den jährlichen Eigenkapitalzuwachs (Gewinn) entnommen.

1. Jänner 1999:

Aktiva: 1,399.429,00 S Passiva: - 4,379.549,00 S ergäbe 2,980.120,00 S

31. Dezember 2001:

Aktiva: 1,141.309,00 S Passiva: - 4,562.401,00 S ergäbe 3,421,092,00 S.

Für den Prüfer bestehe das Betriebsvermögen offensichtlich ausschließlich aus dem Restbuchwert des beweglichen Anlagevermögens und den Bankverbindlichkeiten. Bei Ansatz der immateriellen Vermögensgegenstände (Patientenstock), des Betriebsgrundstückes, des Betriebsgebäudes, der nicht abrechenbaren Leistungen, der Honorarforderungen, der sonstigen Vermögensgegenstände auf der Aktivseite und der Lieferantenverbindlichkeiten bzw. der sonstigen Verbindlichkeiten auf der Passivseite würde sich weder eine buchmäßige noch eine tatsächliche Überschuldung ergeben. Es sei zweifellos ein positives Eigenkapital *"zur Verfügung"* gestanden und es sei dem Betrieb jährlich in Form hoher Gewinne immer wieder zugeflossen.

Die Aussage, was der VwGH gewollt hätte, wolle nicht kommentiert werden.

Zur Stellungnahme zur Berufung, insbesondere zum Punkt *"Gewinne und Entnahmen 1999 bis 2001"* sei zu sagen, dass für eine Berechnung der im betreffenden Jahr verfügbaren Barmittel nicht der Gewinn, sondern der Cash-Flow heranzuziehen sei. Dieser habe im Jahre 1999 4,052.280,00 S, im Jahre 2000 4,459.480,00 S und im Jahre 2001 3,637.370,00 S betragen. Die von der Finanzbehörde auf 100.000,00 S gerundeten Entnahmebeträge seien so nicht überprüfbar; das Finanzamt werde um entsprechende Vorlage dieser Berechnungen ersucht. Bei Zutreffen der vom Finanzamt gerundeten Entnahmebeträge von 4,100.000,00 S im Jahre 1999, von 4,000.000,00 S im Jahre 2000 und von 3,700.000,00 S im Jahre 2001 würden diese Entnahmen in den drei Jahren um insgesamt 349.130,00 S niedriger sein als der erzielte Cash-Flow. Die Ansicht der Betriebsprüfung, die Zinsen seien *"größtenteils"* durch Entnahmen bedingt, sei somit eine irrige Annahme und sei eindeutig widerlegt.

Die nachstehenden Aussagen des Finanzamtes seien an Unstimmigkeit und Unlogik kaum zu überbieten. Im Hinblick auf die Abzugsfähigkeit der Schuldzinsen stelle der Betriebsprüfer während des Prüfungsverfahrens die These auf, dass der Jahresgewinn (sogar jener des Vorprüfungsjahres 1998) nach Abzug *"angemessener Entnahmen"* von jährlich 1,500.000,00 S zwingend und zur Gänze zur Tilgung der Bankverbindlichkeiten verwendet werden müsse. So habe dieser für das Jahr 1999 noch einen steuerrechtlich anzuerkennenden Zinsaufwand von

40.909,00 S, für die Jahre 2000 und 2001 0,00 S errechnet. Bei der Schlussbesprechung am 9. April 2003 sei das Finanzamt von dieser These abgegangen und habe die steuerliche Absetzbarkeit der Zinsen für die Bankdarlehen in voller Höhe anerkannt, ebenfalls die Absetzbarkeit der Grundbuchseintragungsgebühren hierfür. Der Zinsaufwand für das Bausparkassedarlehen sei einvernehmlich ausgeschieden worden, da dieses Darlehen im Jahr 1999 umgeschuldet worden sei und die Zinsbelastung auf einem Kontokorrentkonto erfolgt sei. Hinsichtlich der Kontokorrentkontozinsen sei vereinbart worden, dass ein möglicher, durch Privatentnahmen entstandener Zinsaufwand noch abgeklärt werden solle (Beweis: Niederschrift über die Schlussbesprechung). Mit keinem einzigen Wort sei von positiven Geldtöpfen gesprochen worden. Bereits am 11. April 2003 sei an das Finanzamt ein Schreiben der steuerlichen Vertretung des Bw. zu den bei der Schlussbesprechung offen gebliebenen Prüfungsfragen, ausgenommen der Frage eines möglichen Privatanteiles betreffend die Kontokorrentzinsen (dieser sei noch zu erheben und in einer fortgesetzten Betriebsprüfung zu besprechen gewesen), ergangen. Am 23. April 2003 habe die steuerliche Vertretung des Bw. eine Faxmitteilung *"Feststellung zu den Zinsaufwendungen"* erhalten, welche eine *"vereinfachte Berechnung"* des Eigenkapitales zum Inhalt habe und neuerlich die These der Zwangstilgung mit dem Wortlaut: *"Die Entnahmen, die das Ausmaß der angemessenen persönlichen Entnahmen überschreiten, können daher nicht dazu führen, dass hierfür Zinsaufwendungen steuerlich berücksichtigt werden (aus der dadurch resultierenden Nichtabdeckung von Fremdmittelkonten, in der Höhe der überhöhten Entnahmen)"*. Mit keinem einzigen Wort sei nach der Verursachung der Darlehenskonti gefragt worden. Am 25. April 2003 habe die steuerliche Vertretung des Bw. bei einer telefonischen Anfrage zum Inhalt der Faxmitteilung die Antwort erhalten, das Versagen der steuerlichen Absetzbarkeit des Zinsaufwandes sei unverhandelbar; dies sei mit dem Leiter der Amtsbetriebsprüfung und der Fachbereichsleiterin abgesprochen worden. Es sei dann am 29. April 2003 doch noch zu einer Besprechung mit dem Leiter der Amtsbetriebsprüfung, der Fachbereichsleiterin, dem Gruppenleiter und dem Prüfer gekommen, bei welcher diese einhellig auf der *"Unverhandelbarkeit"* beharrt hätten. Die Darlehen würden zwar weiterhin Betriebsvermögen darstellen, die Zinsen seien jedoch steuerlich nicht absetzbar. Mit Schreiben vom 5. Mai 2003 sei um Übermittlung der Berechnung der nicht absetzbaren Zinsen ersucht worden; daraufhin habe die steuerliche Vertretung des Bw. am 21. Mai 2003 per E-Mail diese Berechnung (zwei Seiten) erhalten. Auch diese Berechnung sei unverändert nach der Formel des Betriebsprüfers erfolgt. Dieses E-Mail enthalte keine Fragen nach Entstehungszeit, Entstehungsgrund oder Höhe der Kreditaufnahmen. Das mehrmals zitierte Schreiben vom 21. Mai 2003, worin die steuerliche Vertretung des Bw. ausdrücklich dazu eingeladen worden sei, nachzuweisen, dass die Kreditaufnahme mit der Anschaffung von Anlagevermögen im Zusammenhang stehe, existiere nicht bzw. sei der steuerlichen Vertretung nicht zugestellt worden. Die

Fachbereichsleiterin schränke die *"Unverhandelbarkeit"* plötzlich auf den Rechtsstandpunkt der Behörde ein. Dazu sei Folgendes zu sagen:

Die Rechtsfindung bzw. Rechtssprechung basiere auf zwei Faktoren, nämlich dem Sachverhalt und den darauf anzuwendenden gesetzlichen Bestimmungen (laut Fachbereichsleiterin Rechtsstandpunkt der Behörde). Wenn also dieser Rechtsstandpunkt nicht verhandelbar sei, würde logischerweise nur der Sachverhalt *"verhandelbar"* bleiben. Ein Sachverhalt sei aber entweder so oder so, nie aber verhandelbar. Aus dem Rechtsstandpunkt der Zwangstilgung ergebe sich die logische Folgerung, dass der Grund für eine Kreditaufnahme - betriebliche oder private Verursachung - völlig bedeutungslos sei. Sei die Kreditaufnahme betrieblich bedingt, führe die Zwangstilgung genau so zur Nichtabsetzbarkeit der Zinsen, wie dies bei einer privatbedingten Kreditaufnahme wäre. Es sei falsch, dass der Pflichtige bei der Schlussbesprechung *"noch einmal"* die Möglichkeit eingeräumt erhalten habe, die Höhe der angemessenen Privatentnahmen zu begründen. Diese seien vom Prüfer einseitig festgelegt worden (*"wir genehmigen ihm Privatentnahmen in Höhe von 1.500.000,00 S"*). Der Betriebsprüfer habe einen fixen Betrag zur Berechnung der Höhe der Zwangstilgung gebraucht. Im Teil IV Pt. 3 der BP-Niederschrift sei es ausschließlich darum gegangen, zu prüfen, zu besprechen und zu vereinbaren, ob und mit welchem Betrag die Erhöhung der Kontokorrentkredite im Prüfungszeitraum durch Privatentnahmen verursacht worden sei. Dazu sei es nur deshalb nicht mehr gekommen, weil die Finanzbehörde spätestens bis zum 23. April 2003 amtsintern die Unverhandelbarkeit beschlossen und dem Bw. bzw. seiner steuerlichen Vertretung mitgeteilt habe. Die Fachbereichsleiterin habe bemängelt, dass seitens des Bw. nicht eingewendet worden sei, dass die Formel des Betriebsprüfers falsch sei. Dies werde *expressis verbis* nachgeholt, diese sei grundfalsch und gesetzeswidrig. Das Jahr 1998 sei kein Prüfungsjahr gewesen. Im Jahr 1999 seien Einkommensteuervorauszahlungen in Höhe von 173.200,00 S und eine Nachzahlung für das Jahr 1997 im Betrag von 295.143,00 S, zusammen demnach 468.343,00 S, entrichtet worden. Im Jahr 2000 seien Einkommensteuervorauszahlungen im Betrag von 49.000,00 S entrichtet worden. Im Jahr 2001 seien von betrieblichen Bankkonti Einkommensteuervorauszahlungen im Betrag von 255.750,00 S und Einkommensteuernachbelastungen 1996 bis 1998 im Betrag von 64.669,00 S bezahlt worden. Die Einkommensteuervorauszahlungen zum 17. August 2001 und 15. November 2001 von je 127.875,00 S sowie die Sondervorauszahlung 2000 vom 23. Oktober 2001 in Höhe von 200.000,00 S seien von einem Privatkonto (Raiffeisenbank L, Konto NNN) entrichtet worden.

Obwohl bedeutungslos, seien die wiederholten Aussagen, dass der Bw. bzw. dessen steuerliche Vertretung aufgefordert worden sei, die *"angemessenen regelmäßigen persönlichen Aufwendungen"* nachzuweisen, zurückzuweisen. Dies sei unrichtig.

Nachdem dieses Schreiben der steuerlichen Vertretung des Bw. vom 25. April 2007 (samt Beilagen) der Amtspartei zur Kenntnisnahme mit der Möglichkeit, dazu Stellung zu nehmen, übermittelt wurde (vgl. dazu das Schreiben des UFS vom 4. Mai 2007), erklärte das Finanzamt mit Schriftsatz vom 24. Mai 2007, dass das obgenannte Schreiben zur Kenntnis genommen werde; gleichzeitig erklärte es sich bereit, konkrete Erhebungsaufträge durchzuführen.

Mit Schriftsatz vom 26. September 2007 verzichtete die steuerliche Vertretung des Bw. auf eine mündliche Berufungsverhandlung und eine Senatsentscheidung und ersuchte um eine monokratische Entscheidung.

In Erwiderung auf ein Schreiben (Fax samt acht Beilagen) des UFS vom 2. Oktober 2007 betreffend Bemessungsgrundlagen hinsichtlich Einkünfte aus Gewerbebetrieb bzw. Vermietung und Verpachtung nahm die steuerliche Vertretung des Bw. mit Schreiben vom 2. November 2007 (samt Beilagen) zu den vom UFS vorgeschlagenen Bemessungsgrundlagen Stellung; auf diese Schriftsätze sowie auf die in diesem Zusammenhang erfolgte (zustimmende) Erklärung des Finanzamtes (Kurzmitteilung) vom 7. November 2007 wird an dieser Stelle verwiesen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Streit besteht im Berufungsfall darüber, ob die oben bezifferten Schuldzinsen des Bw. Betriebsausgaben darstellen oder nicht. Das Finanzamt vertritt dabei im Wesentlichen die Auffassung, dass die strittigen Schuldzinsen durch Privatentnahmen bedingt seien und daher nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig seien. Der Bw. wiederum verweist auf den Grundsatz der Finanzierungsfreiheit und vertritt im Wesentlichen die Auffassung, dass die Privatentnahmen nicht durch das betrieblich aufgenommene Fremdkapital, sondern durch die frei verfügbaren Cash-Flows (Eigenkapital) finanziert worden seien, und dass die in Rede stehenden Kredit- bzw. Darlehensverpflichtungen (größtenteils) der betrieblichen Sphäre zuzuordnen seien, daraus resultierend die gegenständlichen Schuldzinsen (größtenteils) als Betriebsausgaben zu berücksichtigen seien.

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

Verbindlichkeiten gehören zum Betriebsvermögen, wenn sie zur Anschaffung von Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens oder für die täglich laufenden Geschäftsfälle aufgenommen werden (vgl. VwGH 16.11.1993, 98/14/0158).

Für die Abzugsfähigkeit ist daher das Veranlassungsprinzip maßgeblich, dh. die Verbindlichkeiten müssen ursächlich und unmittelbar den Betrieb betreffen (vgl. VwGH 10.09.1998, 93/15/0051).

Nach herrschender Rechtsprechung (zB VwGH 22.2.2000, 94/14/0129) ist für die Abzugsfähigkeit von Zinsen oder Spesen als Betriebsausgaben ausschließlich die Verwendung der Geldmittel maßgeblich, die durch die Schuldaufnahme verfügbar gemacht wurden. Ob ein Kredit oder Darlehen eine betriebliche oder eine private Verbindlichkeit darstellt, hängt davon ab, wozu die damit verfügbar gewordenen finanziellen Mittel dienen. Dienen sie der Finanzierung der Aufwendungen, die der privaten Lebensführung zuzuordnen sind, so liegt eine Privatverbindlichkeit vor. Dienen sie hingegen betrieblichen Zwecken, so ist die Verbindlichkeit als Betriebsschuld anzusehen (vgl. VwGH 30.9. 1999, 99/15/0106; VwGH 23.3.2000, 97/15/0164). Entscheidend ist demnach der Schuldgrund. Nur dann, wenn die Schuld ursächlich und unmittelbar auf Vorgängen beruht, die den Betrieb betreffen, stellt sie eine Betriebsschuld dar. Ein Fremdmittelaufwand ist somit nur dann als betrieblich veranlasst anzusehen, wenn die Fremdmittel auch tatsächlich dem Betrieb dienen (vgl. VwGH 27.1.1998, 94/14/0017; VwGH 10.9.1998, 93/15/0051). Werden Fremdmittel und nicht bloß vorhandene Eigenmittel dem Betrieb für betriebsfremde Zwecke entzogen, so ist der Fremdmittelaufwand nicht betrieblich veranlasst (vgl. VwGH 29.6.1999, 95/14/0150; VwGH 24.2.2005, 2000/15/0057).

Der Verwaltungsgerichtshof betont in seiner ständigen Rechtsprechung zum Schuldzinsenabzug, dass es dem Steuerpflichtigen grundsätzlich freisteht, seinen Betrieb entweder mit Eigen- oder Fremdkapital auszustatten (vgl. VwGH 25.1.1994, 93/14/0161). Finanzierungsfreiheit bedeutet einerseits, dass es der Finanzbehörde nicht zusteht, einem Steuerpflichtigen den Zinsenabzug für in Zusammenhang mit der Finanzierung betrieblicher Aufwendungen aufgenommene Verbindlichkeiten mit der Begründung zu verwehren, er hätte über außerbetriebliche Mittel verfügt, sodass eine Fremdfinanzierung nicht nötig gewesen wäre (vgl. VwGH 19.9.1990, 89/13/0112). Finanzierungsfreiheit bedeutet andererseits aber auch, dass es dem Steuerpflichtigen freisteht, sein Eigenkapital der Einkunftsquelle zu entziehen und durch Fremdkapital zu ersetzen. Der Steuerpflichtige ist nicht gehalten, im Betrieb erwirtschaftete Mittel zunächst zur Deckung betrieblicher Schulden zu verwenden, bevor sie für Entnahmen zur Verfügung stehen (vgl. VwGH 12.5.1981, 81/14/0008; siehe auch Kopf/Schneider, SWK 1998, S 697).

Der Verwaltungsgerichtshof hat mit seinem Erkenntnis vom 27. Jänner 1998, 94/14/0017 (vgl. auch VwGH 10.9.1998, 93/15/0051), zwar nicht generell diesem Grundsatz der Finanzierungsfreiheit eine Absage erteilt, diesen Grundsatz jedoch insofern eingeschränkt, als

er der entnahmebedingten Fremdmittelfinanzierung die betriebliche Veranlassung nur solange unterstellt, als die Saldierung der Geldmittelkonten ein positives Ergebnis liefert, während ein negatives Ergebnis die (unwiderlegbare) Vermutung der privaten Verwendung nach sich zieht; eine Vorgehensweise, die eben auch bei einem Zweikontenmodell in saldierter Betrachtungsweise der Konten auf die jeweilige konkrete Mittelverwendung zur Beurteilung der betrieblichen (privaten) Veranlassung der Finanzierungsaufwendungen Bedacht nimmt. Mit dem Zweikontenmodell werden betriebliche Zahlungsvorgänge vorübergehend und damit künstlich aufgespalten, um so die Anschaffungskosten privat genutzter Wirtschaftsgüter in den betrieblichen Bereich zu verlagern. In wirtschaftlicher Betrachtungsweise bleibt der ursprüngliche Finanzierungszweck (Anschaffung privat genutzter Wirtschaftsgüter) maßgebend. Weder die selbständige Führung zweier Bankkonten noch eine bestimmte buchmäßige Darstellung rechtfertigen es, Verbindlichkeiten allein deswegen als Betriebsschulden anzusehen, weil sie buch- oder kontenmäßig in bestimmter Weise behandelt werden. Maßgebend ist vielmehr das Veranlassungsprinzip iSd § 4 Abs. 4 EStG 1988, wobei es unzulässig ist, in isolierter Betrachtungsweise keinen unmittelbaren Zusammenhang zwischen den geführten Bankkonten zu erblicken. Der wirtschaftliche Zusammenhang besteht bei Anwendung des Zweikontenmodells, weil der Minusstand auf dem einen Bankkonto im unmittelbaren Zusammenhang mit den Vorgängen auf dem anderen Bankkonto steht. Durch die formelle Aufspaltung in zwei oder mehrere Bankkonten werden aber in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nicht zusätzliche Betriebsmittel geschaffen, sondern es wird lediglich verdeckt, dass Mittel für die Entnahmen im Betrieb nicht bzw. nicht im erforderlichen Ausmaß vorhanden sind. Wenn daher Geldmittel entnommen werden, obwohl bei saldierter Betrachtung der Bankkonten kein Geldmittelüberschuss im Betrieb vorhanden ist, entstehen durch die Entnahmen keine betrieblichen Schulden. In wirtschaftlicher Betrachtungsweise sind die geführten Bankkonten daher als ein Bankkonto anzusehen.

Der Verwaltungsgerichtshof wollte damit den betrieblichen Zusammenhang jener Verbindlichkeiten unterbrechen, deren Aufnahme erst durch hohe Privatentnahmen notwendig wird oder mit denen Privatentnahmen finanziert werden sollen. Die Entnahmen stehen mit dem Ansteigen der Fremdmittel in einem Veranlassungszusammenhang.

Diese neuere Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gilt für offene Veranlagungen uneingeschränkt und im Falle von Betriebsprüfungen ab dem Veranlagungsjahr 1998 (vgl. dazu Doralt⁷, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Tz 68 zu § 4 EStG 1988).

Da sich der Verwaltungsgerichtshof nicht nur auf das "klassische" Zweikontenmodell bezieht, sondern generell auf die Definition der entnahmefähigen Mittel abstellt (somit sich auch auf den "Einkontenfall" bezieht), ist - wie das Finanzamt in der gegenständlichen Berufungsvorentscheidung betreffend Einkommensteuer 1999 bis 2001 vom

11. Dezember 2003 (zusätzliche Bescheidbegründung vom 25. November 2003) richtig ausführt - bereits die Entnahme von Geldmitteln im Falle des Nichtvorliegens eines Geldmittelüberschusses als Privatschuld zu qualifizieren. Damit wird für den Fall eines saldiert negativen Geldmittelstandes die Nichtabzugsfähigkeit von entnahmebedingten Fremdmittelzinsen unabhängig von einem zeitlich und betragsmäßig engen Zusammenhang zwischen Kreditaufnahme bzw. -erweiterung und Entnahme statuiert (vgl. Kopf/Schneider, a.a.O., S 697; Quantschnigg, ÖStZ 1998, 481; Bruckner, Lösungsansätze sind gefragt!, persaldo 2005, H 5, 29; Pircher/Pülzl, Zweikontenmodell: Zuordnung nach der Mittelverwendung und saldierte Betrachtungsweise, ÖStZ 1998, 570).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes führen Entnahmen somit nur dann zur uneingeschränkten Abzugsfähigkeit allfälliger Schuldzinsen, wenn am Entnahmetag ein positiver Geldmitteltopf vorhanden ist. Gegenstand der saldierten Betrachtungsweise sollen nach dem Verwaltungsgerichtshof die reinen Bank- bzw. Geldmittelkonten sein. Dieser Geldmitteltopf setzt sich auf der Aktivseite aus vorhandenen Barguthaben, betrieblichen Sparbüchern und Guthaben auf Bankkonten zusammen (nicht auch aus Forderungen an Kunden, Wertpapieren und erhaltenen Anzahlungen). Auf der Passivseite stehen die Bankverbindlichkeiten mit Ausnahme der Lieferantenverbindlichkeiten und Verbindlichkeiten, die mit der Anschaffung von Anlagevermögen im Zusammenhang stehen (vgl. dazu Buschmann/Mayerhofer, Abzugsfähigkeit von Schuldzinsen, ÖStZ 2000/1173; Pircher/Pülzl, a.a.O., ÖStZ 1998, 570; Wobisch, persaldo 1998, H 4, 19).

Der Abzug von Schuldzinsen für Darlehen zur Finanzierung von Anschaffungs- und Herstellungskosten von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens scheiden demnach, sofern der entsprechende Finanzierungszusammenhang nachweisbar ist, aus der saldierten Betrachtung aus (vgl. dazu zB Fraberger, Der steuerliche Schuldzinsenabzug nach der neuen Rechtsprechung des VwGH, persaldo 1998, H 4, 8; Pircher/Pülzl, a.a.O., ÖStZ 1998, 570).

Vor dem Hintergrund dieser rechtlichen Überlegungen (Zuordnung nach der Mittelverwendung, Methode der saldierten Betrachtungsweise) ist zunächst die wesentliche Frage nach dem Verwendungszweck der aufgenommenen Mittel zu beantworten.

Die steuerliche Vertretung des Bw. brachte dazu ua. vor (vgl. Schreiben vom 2. Jänner 2007), dass im Prüfungszeitraum (1.1.1999 bis 31.12.2004) nicht eine einzige Darlehensschuld begründet oder erhöht worden sei (diese seien einerseits bei Errichtung der Ordination und andererseits in den letzten sechs bis sieben Jahren vor Beginn der Betriebsprüfung begründet worden). Mit Ausnahme eines endfälligen Darlehens seien diese Darlehen entsprechend den Darlehensverträgen getilgt und verzinst worden; die laufenden Zinsbelastungen seien jeweils termingerecht bezahlt worden. Das gesamte betriebliche Fremdkapital stehe mit der

Anschaffung von Anlagevermögen im Zusammenhang (vgl. Schreiben vom 8. Oktober 2004). Nach Ansicht des UFS hat der Bw. bzw. seine steuerliche Vertretung mit Schriftsatz vom 25. April 2007 samt den dazu angeschlossenen Anlagelisten den ursächlichen und unmittelbaren Zusammenhang der Begründung der gegenständlichen Darlehen [Darlehen VB XXX (Konto 3110), Darlehen VB YYY (Konto 3120), Darlehen VB SSS (Konto 3130), Darlehen VB TTT (Konto 3140)] und der Verwendung dieser Mittel zur Finanzierung von Anschaffungs- und Herstellungskosten von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens glaubhaft und nachvollziehbar dargelegt - ein enger zeitlicher Zusammenhang mit der Anschaffung von Wirtschaftsgütern rechtfertigt im Übrigen den Schluss, dass die Kredit- bzw. Darlehensschuld mit der Anschaffung in ursächlichem Zusammenhang steht (VwGH 26.6.1984, 83/14/0204) - und waren daher diese Darlehen, zumal der von Seiten des Bw. dargelegte Finanzierungszusammenhang vom Finanzamt auch nicht widerlegt wurde, entsprechend den obigen rechtlichen Ausführungen auch nicht in die saldierte Betrachtungsweise einzubeziehen. Folgedessen waren somit die mit diesen planmäßig bedienten (es wird diesbezüglich auch auf die Ausführungen der steuerlichen Vertretung des Bw. im Schriftsatz vom 25. April 2007, Punkt 5 "Entwicklung Darlehenskonti", verwiesen) Darlehen in Verbindung stehenden Zinsen zum Betriebsausgabenabzug zuzulassen.

Der Betriebsausgabenabzug steht damit nunmehr (nur) noch hinsichtlich jener Schuldzinsen in Frage, die im Zusammenhang mit den gegenständlichen Kontokorrentkonti [Kontokorrentkonto VB ZZZ (Konto 3010), Kontokorrentkonto VB RRR (Konto 3020)] entstanden sind; dazu ist Folgendes zu sagen:

Im Hinblick auf die vom Verwaltungsgerichtshof geforderten "Geldmitteltopfrechnungen" ist vorweg der steuerlichen Vertretung des Bw. (vgl. die diesbezüglichen Ausführungen in den Schreiben vom 8. Oktober 2004 bzw. vom 2. Jänner 2007) zuzustimmen, dass gegenständlich (auch) vom Finanzamt - abgesehen von allgemein gehaltenen Ausführungen - eine solche saldierte, taggenaue Betrachtungsweise der reinen Bank- bzw. Geldmittelkonten nicht vorgenommen wurde. Es wird in diesem Zusammenhang auch auf die glaubhaften, von Seiten des Finanzamtes unkommentiert gebliebenen Ausführungen der steuerlichen Vertretung des Bw. im Schriftsatz vom 25. April 2007 verwiesen, wonach gerade auch in Anbetracht des Umstandes, dass die Aufzeichnungen in der Buchhaltung automatisiert als Sammelbuchungen erfolgt seien, eine derartige tagtägliche Berechnung des "Geldmitteltopfes" unter Berücksichtigung der Investitionen einen unzumutbaren Zeit- und Kostenaufwand erfordern würde und derartige Ermittlungsvorgänge für einen Freiberufler, der keine Bilanzen erstelle, nicht nur unzumutbar, sondern gänzlich unmöglich seien.

Auch wenn der Bw. über die gegenständlichen Kontokorrentkonti seinem Betrieb beträchtliche Mittel für private Zwecke entzogen hat, war im konkreten Fall - gerade unter Berücksichtigung des Umstandes, dass auch in den Berufungsjahren im Rahmen der in Rede stehenden Kontokorrentkonti Fremdmittel umgeschuldet bzw. aufgenommen wurden, denen Investitionen in das betriebliche Anlagevermögen zu Grunde lagen, damit relevante Verbindlichkeiten aus dem "Topf" zu eliminieren [vgl. dazu die Angaben der steuerlichen Vertretung des Bw. im Schreiben vom 8. Oktober 2004; auch wurde im Jahr 1999 die Restschuld des Darlehens der Bausparkasse W (Konto 3100), das glaubhaft im Zusammenhang mit der Einrichtung des Ordinationsgebäudes aufgenommen wurde (vgl. die entsprechenden Ausführungen der steuerlichen Vertretung des Bw. im Schreiben vom 2. Jänner 2007), auf das Kontokorrentkonto 3020 umgeschuldet] und diesbezügliche Schuldzinsen damit jedenfalls als Betriebsausgaben abzugsfähig wären, außerdem der Bw. beträchtliche Einnahmen erzielte und die gegenständlichen Kontokorrentkonti zumindest in den Jahren 1999 und 2000 immer wieder auch aktive Saldi auswiesen (vgl. dazu die diesbezüglichen Ausführungen der steuerlichen Vertretung des Bw. im Schriftsatz vom 25. April 2007 bzw. die entsprechend vorgelegten Kontoauszüge) - davon auszugehen, dass zum jeweiligen Entnahmezeitpunkt ein positiver Überhang im Unternehmen des Bw. vorhanden war. Es war gegenständlich daher davon auszugehen, dass zur Finanzierung dieser Entnahmen nicht betrieblich aufgenommene Fremdmittel, sondern die in den fraglichen Jahren unstrittig erzielten beträchtlichen Cash-Flows bzw. Eigenkapitalzuwächse (Gewinne) herangezogen wurden. Auch ein (zeitlich und betragsmäßig enger) Zusammenhang zwischen den Entnahmen und einer (gesteigerten) Aufnahme von Kreditmitteln durch den Bw. war im Berufungsfall nicht ersichtlich. Gegenständlich kann davon ausgegangen werden, dass das aufgenommene Fremdkapital nicht für den Ersatz des entnommenen Eigenkapitals, sondern (zumindest größtenteils) zur Finanzierung von betrieblich bedingten Ausgaben verwendet wurde. Gerade auch auf Grund der laufenden Entwicklung der beiden Kontokorrentkonti in den Berufungsjahren war im Berufungsfall nicht davon auszugehen, dass die Fremdmittelaufnahmen erst durch hohe Privatentnahmen notwendig geworden sind oder durch diese die strittigen Privatentnahmen finanziert worden sind; gegenständlich war vielmehr davon auszugehen, dass (zumindest größtenteils; siehe dazu die nachfolgenden Ausführungen) keine Fremdmittel, sondern bloß vorhandene Eigenmittel dem Betrieb für betriebsfremde Zwecke entzogen wurden, dementsprechend der geltend gemachte Fremdmittelaufwand (größtenteils) betrieblich veranlasst war.

In diesem Sinne brachte die steuerliche Vertretung des Bw. im Schreiben vom 25. April 2007 im Übrigen auch durchaus plausibel vor, dass die Schuldzunahme auf den beiden Kontokorrentkonti ebenso aus der Finanzierung eines möglichen höheren Warenbestandes (zB Zahngold), auf Grund höherer Kundenforderungen, geringerer Lieferanten- oder sonstiger

Verbindlichkeiten ua. verursacht sein könne.

Der vorliegende Fall war mit den im Erkenntnis des VwGH vom 27. Jänner 1998, 94/14/0017, geschilderten Gegebenheiten (Entstehung eines Gesamtnegativsaldos aller Konten durch übermäßige Privatentnahmen - ein extrem strapazierter Fall des Zweikontenmodells) nicht vergleichbar.

Angesichts der voran stehenden Ausführungen spricht sich der UFS gegen die im Berufungsfall seitens des Betriebsprüfers bzw. des Finanzamtes gewählte Vorgehensweise "Formel Vo" (durch eine - wie die steuerliche Vertretung des Bw. richtig formulierte - "Zwangstilgung" kommt es zu einer Substituierung des ganzen Fremdkapitals durch Eigenkapital) aus, durch die es den Rahmen der vom Verwaltungsgerichtshof noch zugestandenen Finanzierungsautonomie noch enger zieht bzw. diese gar eliminiert. Im Hinblick auf die vom Verwaltungsgerichtshof durch die obgenannten Erkenntnisse (VwGH 27.1. 1998, 94/14/0017; VwGH 10.9.1998, 93/15/0051) vorgenommene Einschränkung der Finanzierungsfreiheit wird im Übrigen auf die plausiblen Überlegungen von Buschmann/Mayerhofer, a.a.O., verwiesen, wonach die saldierte Betrachtungsweise bzw. die Begrenzung von Entnahmen auf vorhandene liquide Mittel (bzw. auf Geldmittel, die zur Deckung des Lebensbedarfes benötigt werden) nur auf Ausnahmefälle (Missbrauch, Überschuldung, Zahlungsunfähigkeit) - gerade angesichts der planmäßigen Bedienung der gegenständlichen Darlehensverbindlichkeiten, der jährlichen, beträchtlichen Cash-Flows und damit der vorhandenen Finanzkraft bzw. dem finanziellen Potenzial des Unternehmens kann gegenständlich wohl nicht von einem solchen Ausnahmefall gesprochen werden, bei dem zum Schaden des Betriebes (Gefährdung der Liquidität) Entnahmen durchgeführt wurden - angewendet werden sollte, da es dem Unternehmer grundsätzlich freistehen muss, das tatsächlich vorhandene Eigenkapital (allenfalls im Wege nicht entnommener Gewinne) dem Betrieb zu entziehen bzw. durch Fremdkapital zu ersetzen (kein Thesaurierungszwang). Es gibt grundsätzlich keinen sachlichen Grund, die rechtlich zulässige Entnahme von früher geleisteten Einlagen sowie Gewinnen in Frage zu stellen (siehe dazu auch Wegenstein, Das Zwei-Konten-Modell im Wirrwarr der Rechtsprechung, SWK 1998, S 684).

Auch ist zu bedenken, dass - wie die obzitierten Autoren richtigerweise weiters ausführen - das Ausmaß der abzugsfähigen Schuldzinsen durch die Einschränkung der saldierten Betrachtungsweise auf die reinen Geldmittelkonten weitgehend von Zufälligkeiten und geschicktem Cash-Management (zB Hinauszögern von betriebsbedingten Zahlungen, Vorziehen betrieblicher Einnahmen) abhängt. Unter saldierter Betrachtungsweise könnten zB bei Hinauszögern von betriebsbedingten Zahlungen die freien Geldmittelüberschüsse entnommen werden. Im Nachhinein käme es zu einem erheblichen Geldbedarf zwecks Abdeckung der hinausgezögerten betrieblichen Ausgaben; ein Ansteigen des betrieblichen

Ausgabenkontos würde einhergehen. Im Endergebnis würde dieser Vorgang zum gleichen Ergebnis wie das Zweikontenmodell führen, würde aber dabei dem vom Verwaltungsgerichtshof vorgezeigten Weg folgen (vgl. dazu auch Thomanetz, Die Zukunft des Zwei- bzw. Dreikontenmodells, Änderung in der Rechtsprechung des VwGH und mögliche Konsequenzen, SWK 1998, S 649; Kopf/Schneider, a.a.O., SWK 1998, S 697; Pircher/Pülzl, a.a.O., ÖStZ 1998, 570, die sich dafür aussprechen, dass Entnahmen in einer die grundlegende Liquidität des Unternehmens in den Vordergrund rückenden Gesamtbetrachtung als fremdfinanziert im Sinne der Ausführungen des Verwaltungsgerichtshof zu sehen sind, solange das Working Capital, als Differenz von Umlaufvermögen und kurzfristigen Verbindlichkeiten, positiv ist).

Außer Streit steht, dass von den in Rede stehenden Kontokorrentkonti (3010, 3020) neben den (größtenteils) betrieblichen auch private Abbuchungen erfolgten, dementsprechend bei diesen gemischten Konten grundsätzlich die Schuldzinsen anhand des tatsächlichen Verwendungszweckes der Erwerbs- oder Privatsphäre zuzuordnen sind. Von der steuerlichen Vertretung des Bw. wurde anhand von Kontoauszügen glaubhaft dargelegt, dass diese Kontokorrentkredite größtenteils ursächlich und unmittelbar auf Vorgängen beruhen, die den Betrieb betreffen. Mit Schriftsatz vom 25. April 2007 wurde von Seiten des Bw. eine Aufteilung (privat/betrieblich) der die gegenständlichen Kontokorrentkonti betreffenden Schuldzinsen vorgeschlagen, bei der unter der Anwendung der Methode der steuerlichen Vertretung des Bw. (Verhältnis der getätigten Investitionen zum jeweiligen Jahressaldo-Mittelwert) von einem privaten Anteil von 43% (1999), 30% (2000), 27% (2001), 26% (2002), 21% (2003) und 25% (2004) ausgegangen wird und daher Zinsaufwendungen im Betrage von 11.636,00 S (1999), 12.653,00 S (2000), 29.584,00 S (2001), 2.158,00 € (2002), 1.750,00 € (2003) und 2.402,00 € (2004) als privat veranlasst eingestuft wurden. Diese Aufteilung stellt nach Ansicht des UFS eine durchaus taugliche bzw. sachgerechte Berechnungsgrundlage dar; Gegenteiliges wurde im Übrigen auch von Seiten des Finanzamtes nicht vorgebracht. Entsprechend dieser Berechnung waren daher im Hinblick auf die gegenständlichen Kontokorrentkonti Schuldzinsen in Höhe von 33.425,00 S (1999), 29.525,00 S (2000), 79.985,00 S (2001), 6.141,00 € (2002), 6.582,00 € (2003) und 7.206,00 € (2004) zum Abzug als Betriebsausgaben zuzulassen.

Gesamthaft gesehen waren daher in den Berufungsjahren bei der Ermittlung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit folgende Schuldzinsen als Betriebsausgaben zu berücksichtigen:

Zinsaufwand 1999: Konto 3100 (Bausparkasse) Konto 3110 (Darlehen VB) Konto 3120 (Darlehen VB) Konto 3130 (Darlehen VB) Konto 3140 (Darlehen VB) Kontokorrentkonti	8.052,42 S 49.255,00 S 47.631,00 S 24.671,25 S <u>23.422,92 S</u> 153.032,59 S <u>33.425,00 S</u> 186.457,59 S
Zinsaufwand 2000: Konto 3110 (Darlehen VB) Konto 3120 (Darlehen VB) Konto 3130 (Darlehen VB) Konto 3140 (Darlehen VB) Kontokorrentkonti	58.262,00 S 58.848,00 S 47.881,00 S <u>44.205,00 S</u> 211.196,00 S <u>29.525,00 S</u> 240.721,00 S
Zinsaufwand 2001: Konto 3110 (Darlehen VB in BH auf Privat gebucht) Konto 3120 (Darlehen VB in BH auf Privat gebucht) Konto 3130 (Darlehen VB) Konto 3140 (Darlehen VB) Kontokorrentkonti	59.206,00 S 58.848,00 S 56.552,63 S <u>46.906,52 S</u> 221.513,15 S <u>79.985,00 S</u> 301.498,15 S
Zinsaufwand 2002: Konto 3110 (Darlehen VB) Konto 3120 (Darlehen VB) Konto 3130 (Darlehen VB) Konto 3140 (Darlehen VB) Kontokorrentkonti	3.911,27 € 3.957,70 € 2.704,60 € <u>2.050,67 €</u> 12.624,24 € <u>6.141,00 €</u> 18.765,24 €
Zinsaufwand 2003: Konto 3110 (Darlehen VB) Konto 3120 (Darlehen VB) Konto 3130 (Darlehen VB) Konto 3140 (Darlehen VB) Kontokorrentkonti	3.732,70 € 3.856,80 € 1.424,91 € <u>981,27 €</u> 9.995,68 € <u>6.582,00 €</u> 16.577,68 €
Zinsaufwand 2004: Konto 3110 (Darlehen VB) Konto 3120 (Darlehen VB) Konto 3130 (Darlehen VB) Konto 3140 (Darlehen VB) Kontokorrentkonti	3.264,69 € 3.471,93 € 1.253,01 € <u>700,40 €</u> 8.690,03 € <u>7.206,00 €</u> 15.896,03 €

Auf Grund der Berücksichtigung von (geänderten) Mitteilungen über die gesonderte Feststellung von Einkünften bzw. über die Nichtfeststellung von Einkünften sowie wegen der Einstufung der Appartementvermietungen "Z" und "Va" als steuerlich unbeachtliche Einkunftsquellen (Liebhaberei) waren die angefochtenen Einkommensteuerbescheide in unstrittiger Weise [vgl. dazu das Schreiben des UFS vom 2. Oktober 2007 (Fax samt acht Beilagen)], die Stellungnahme der steuerlichen Vertretung des Bw. vom 2. November 2007

(samt Beilagen) sowie die in diesem Zusammenhang erfolgte Erklärung des Finanzamtes vom 7. November 2007 (Zustimmung zu den vom UFS vorgeschlagenen Bemessungsgrundlagen samt Berücksichtigung der Änderungswünsche der steuerlichen Vertretung des Bw.)) abzuändern.

Da nunmehr eine Ungewissheit hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 1999 bis 2002 weder dem Grunde noch dem Umfang nach noch besteht, waren die angefochtenen Bescheide für diese Jahre gemäß § 200 Abs. 2 BAO gleichzeitig für endgültig zu erklären.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 22. November 2007