



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., vertreten durch Dr. Wilhelm Frei, 2130 Mistelbach, Bahnzeile 9, vom 15. Dezember 2003 gegen die Bescheide des Finanzamtes FA vom 28. Oktober 2003 betreffend Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1999 - 2001, Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1999 - 2001, Umsatzsteuer für die Jahre 1999 - 2001 und Einkommensteuer für die Jahre 1999 - 2001, nach auf Antrag der Partei durchgeführter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

1. Den Berufungen gegen die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1999 – 2001 wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

Die Bescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1999 - 2001 vom 28. Oktober 2003 scheiden aus dem Rechtsbestand aus.

2. Die Berufungen gegen die aus dem Rechtsbestand ausgeschiedenen Bescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1999 – 2001 werden zurückgewiesen.

3. Die Berufungen gegen die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1999 - 2001 werden abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

4. Den Berufungen gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1999 - 2001 wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben in ATS und Euro sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) ist praktischer Arzt; aus dieser Tätigkeit stammen seine Einkünfte aus selbständiger Arbeit.

Angefochten sind die nach einer Betriebsprüfung verfügten Wiederaufnahmen der Verfahren betreffend Umsatz- und Einkommensteuer (1999 – 2001) und die nach diesen Verfahrenswiederaufnahmen erlassenen Umsatz- und Einkommensteuerbescheide (1999 – 2001).

1. Verfahrenswiederaufnahmen:

1.1. Veranlagungsverfahren/Verfahrenswiederaufnahmen:

Die v.a. Verfahrenswiederaufnahmen sind am 28. Oktober 2003 verfügt worden.

Im Begründungsteil der Wiederaufnahmeverfügung wird auf eine Niederschrift/Schlussbesprechung und auf einen Betriebsprüfungs(Bp)-Bericht hingewiesen.

1.1.1. Aus dem Betriebsprüfungsbericht:

Im Bp-Bericht sind folgende Feststellungen getroffen worden:

- Tz 1 bis 10 enthalten allgemeine Feststellungen wie bspw. den Betriebsgegenstand, das Datum des Prüfungsauftrages und die Eigentums- bzw. Beteiligungsverhältnisse.
- In Tz 11 wird die Gewinnermittlungsart des Bw. genannt; in Tz 12 die Organisation des Buchungsverfahrens.
- In Tz 13 wird festgestellt, dass die Art der Aufzeichnungen im Prüfungszeitraum keine abgabenrechtlichen Konsequenzen nach sich zieht.
- In Tz 14 wird festgestellt, dass die Prüfung der Umsatzsteuervoranmeldungen zu keinen Feststellungen führt, die zu einer Änderung der erklärten Besteuerungsgrundlagen führen.
- In Tz 15 bis 17 werden Gesamtbetrag der Entgelte, 20 %ige Umsätze und Vorsteuern dargestellt: In Tz 15 – Gesamtbetrag der Entgelte 2000 – wird auf Tz 23 des Bp-Berichtes; in Tz 16 – 20%ige Umsätze 2000 – wird auf Tz 23 des Bp-Berichtes und in Tz 17 – Vorsteuern 1999 – 2001 wird auf Tz 21 des Bp-Berichtes verwiesen.
- Tz 18 bis 20 enthalten die Bemessungsgrundlagen und die Umsatzsteuerberechnungen für die Jahre 1999-2001:
1999 beträgt das Mehrergebnis/Umsatzsteuer ATS 1.008,00 und stammt aus der Korrektur/irrtümlich verbuchte 20% Vorsteuer (= Tz 21 des Bp-Berichtes).

2000 beträgt das Mehrergebnis/Umsatzsteuer ATS 513,00 und stammt aus der Erlösberichtigung/Verbandmaterial und der Kürzung/Reisespesen (= Tz 21 und Tz 23 des Bp-Berichtes).

2001 beträgt das Mehrergebnis/Umsatzsteuer ATS 431,00 und stammt aus der in Tz 21 des Bp-Berichtes festgestellten Kürzung/Reisespesen (Gesamtbetrag der Entgelte ohne steuerfreie Lieferungen/Leistungen: über 9 Mio ATS p.a.).

- Tz 21 – Reisekosten – lautet:

Es werden keine Aufzeichnungen über die betrieblich veranlassten Reisen geführt, sondern pauschal 48 Wienfahrten á 360,00 verrechnet.

Lt. Angaben des Abgabepflichtigen bei der Betriebsbesichtigung werden betriebliche Reisen nach Wien durchschnittlich zwei Mal pro Monat durchgeführt.

Dies erscheint der Betriebsprüfung glaubhaft. Daher werden die beantragten Reisespesen um 50% gekürzt und die Vorsteuer dementsprechend berichtet.

1999 wurde für diese Kosten irrtümlich 20% Vorsteuer gebucht, auch dies wird korrigiert.

	1999	2000	2001
Gewinnänderung lt. Bp	6.624,00	7.733,00	7.733,00
n. anerkannte Vorsteuer	-1.008,00	-353,45	-431,42

- Tz 22 – Privatanteil Pkw – lautet:

Für die privat gefahrenen Kilometer des betrieblichen Pkws gibt es keine Aufzeichnungen.

Lt. Erklärung wurden 10% für Privatfahrten ausgeschieden.

Von der Betriebsprüfung werden 20% Privatanteil als glaubhaft erachtet und der Gewinn dementsprechend berichtet.

	1999	2000	2001
Gewinnänderung lt. Bp	13.000,00	13.000,00	12.000,00

- Tz 23 – Erlösberichtigung – lautet:

Im Jahr 2000 wurde ein Erlös Verbandsmaterial irrtümlich ohne Umsatzsteuer verbucht.

Diese Einnahme ist jedoch mit 20% zu verlusten. die 20 %igen Erlöse und der Gewinn werden entsprechend berichtet.

	2000
Gewinnänderung lt. Bp	-160,00
Erhöhung 20 %ige Umsätze	801,33

- Tz 24 – Kreditzinsen – lautet:

Die Zinsen für den Kredit sowie die dazugehörigen Geldbeschaffungskosten im beantragten Ausmaß sind nach Ansicht der Betriebsprüfung aus folgenden Gründen nur zu 50% als Betriebsausgaben anzuerkennen.

Dieser Kredit weist Ende 1996 einen Schuldenstand von ca. ATS 8 Mio. auf, der in den Folgejahren sich nur mehr um die Zinsenbelastungen verändert.

Aus dem vorgelegten Kontoauszug 1996 ist ersichtlich, dass über dieses Konto im Jahre 1996 nur Ausgaben (Lohn, Steuern etc.) bezahlt und ein Kredit in Höhe von ATS 4 Mio. abgedeckt wurde.

Dieser Kredit betraf betriebliche Schulden aus der ärztlichen Praxisgemeinschaft mit dem Vater und ist daher auch in der Einzelfirma als Betriebsschuld zu werten.

Der private Hausbau fällt ebenfalls in das Jahr der Kreditaufstockung (27.3.1996: Baubewilligung; 18.9.1997: Benützungsbewilligung).

Das Konto über die Honorareingänge des Jahres 1996 lag dem Finanzamt zur Prüfung nicht vor.

Es wird davon ausgegangen und vom steuerlichen Vertreter auch nicht bestritten, dass die Entnahmen von diesem Konto getätigt wurden.

Betriebliche Investitionen wurden im Jahr 1996 lt. Anlageverzeichnis nur in Höhe von rund ATS 100.000,00 getätigt. Es kann davon ausgegangen werden, dass das Einfamilienhaus aus diesen Entnahmen finanziert wurde. Es handelt sich daher um Entnahmen, die im Rahmen eines Zweikontenmodells entstanden sind.

Die Gewinne der Jahre ab 1996 bewegten sich um ATS 1 Mio., sodass eine betriebliche Notwendigkeit der Kreditaufstockung um ATS 4 Mio. nicht erkannt werden kann. Es erfolgte in diesen Jahren keine Rückzahlung und eine solche war aufgrund der vorliegenden Kreditverträge auch nicht vorgesehen (laufende Verlängerung der gesamten Kredithöhe).

Der VwGH hat mit Erkenntnis vom 27.1.1998, 94/14/0017 den Betriebsausgabenabzug für derartige Modelle verworfen.

Die vom steuerlichen Vertreter vertretene Auffassung, dass bei Verfahrenswiederaufnahmen gem. § 303 BAO eine Anwendung der Grundsätze der genannten Erkenntnisse zur Frage der

Abzugsfähigkeit von Fremdfinanzierungsaufwand zum Nachteil der Partei zu unterbleiben hat, gilt nur für Veranlagungen bis einschließlich 1997.

Daher werden 50% der Zinsen und Geldbeschaffungskosten für das Kreditkonto dem Gewinn wieder zugerechnet.

	1999	2000	2001
Zinsen	489.130,00	506.468,00	493.423,00
Geldbeschaffungskosten	20.800,00	20.800,00	6.500,00
Kreditkosten	509.930,00	527.268,00	499.923,00
davon 50%	254.965,00	263.634,00	249.961,50
Gewinnänderung lt. Bp	254.965,00	263.634,00	249.962,00

- Tz 25 bis 28 enthalten die Einnahmen-Ausgaben-Rechnung nach der Nettomethode für die Jahre 1999 bis 2001 und die Einkommensteuerberechnungen.
- Der Bp-Bericht ist nicht datiert; im Kapitel/Verfahrenswiederaufnahmen fehlen Hinweise auf die Textziffern, in denen die Wiederaufnahmegründe enthalten sind.

1.1.2. Niederschrift/Schlussbesprechung:

In der Niederschrift/Schlussbesprechung werden die vorzunehmenden Berichtigungen in Tabellenform dargestellt.

1.2. Berufungsverfahren/Verfahrenswiederaufnahmen:

1.2.1. Berufung:

Am 15. Dezember 2003 hat der Bw. die Verfahrenswiederaufnahmen/Umsatz- und Einkommensteuer (1999 – 2001) angefochten.

Nach den Berufungsausführungen zur Verfahrenswiederaufnahme habe das Finanzamt die Wiederaufnahme der Verfahren auf Tz 29 bis 30 eines nicht datierten Bp-Berichtes gestützt.

Es werde aber weder in Tz 29 noch in Tz 30 ausgeführt, welche neuen Tatsachen bzw. neu hervor gekommene Beweismittel zur Wiederaufnahme geführt haben.

Im Bp-Bericht seien Feststellungen zu Reisekosten, dem Privatanteil der Pkw-Nutzung und zu den Kreditzinsen getroffen worden.

Zu den Reisekosten bzw. zum Pkw-Privatnutzungsanteil habe die Betriebsprüfung folgende Feststellungen getroffen:

"Gewinnerhöhungen

<i>Tz 21 Reisekosten</i>	ATS	6.624,00
<i>Tz 22 Privatanteil Pkw</i>	ATS	13.000,00
<i>Gewinnerhöhung</i>	ATS	19.624,00
<i>Einkommensteuererhöhung</i>	ATS	9.812,00 "

Die in Tz 21 zu den Reisekosten getroffene Feststellung, dass irrtümlich Vorsteuern gebucht worden seien, sei nicht richtig. Für die geltend gemachten Reisekosten habe der Bw. keine Vorsteuer geltend gemacht.

Zum Beweis für die Richtigkeit dieses Vorbringens legt der Bw. das Konto 7.330 (Reise- und Fahrtspesen) vor.

Aus diesem Konto soll ersichtlich sein, dass eine Vorsteuer nicht abgezogen worden ist.

Ersichtlich sei das Nichtabziehen von Vorsteuer durch Kennzeichnung der in der letzten Spalte ausgewiesene Steuer mit dem Symbol "N" und als Folge dieser Kennzeichnung soll keine Vorsteuer gerechnet worden sein.

In Tz 24 – Kreditzinsen – habe die Betriebsprüfung festgestellt, dass die Fremdfinanzierungsaufwendungen iHv 50% wegen privater Verursachung nicht als Betriebsausgaben anzuerkennen seien.

Die mit der Nichtanerkennung als Betriebsausgaben verbundene Gewinnerhöhung soll ATS 249.961,50 betragen haben; die auf diese Gewinnerhöhung entfallene Einkommensteuer ATS 124.980,75.

Die Nichtabzugsfähigkeit des Finanzierungsaufwandes sei kein Wiederaufnahmegrund, da iZm der Nichtabzugsfähigkeit des Finanzierungsaufwandes weder Tatsachen noch Beweismittel neu hervor gekommen seien: Dies deshalb, weil der Bw. in den jährlichen Steuererklärungen sämtliche Investitionen und sämtliche Bankverbindlichkeiten offen gelegt habe.

Die Kreditausweitung ohne entsprechende Gegenwerte für betriebliche Investitionen habe im Jahr 1996 stattgefunden und sei in diesem Jahr offen gelegt worden, sodass für den Zeitraum der Betriebsprüfung 1999 bis 2001 weder von neu hervor gekommenen Tatsachen noch von neuen Beweismitteln gesprochen werden könne.

Die Feststellungen zu Tz 24 – Kreditzinsen – sollen eine ertragsteuerliche Auswirkung von ATS 124.980,75 haben; die verbleibenden Wiederaufnahmegründe – Tz 21 Reisekosten, Tz 22 Privatnutzung Pkw – sollen zu einer Ertragsteuerbelastung von ATS 9.867,00 führen.

Werden die Ertragsteuerbelastungen ATS 9.867,00 und ATS 124.980,75 verglichen, ergäbe sich daraus ein Missverhältnis der steuerlichen Auswirkungen, aus diesem Missverhältnis eine Ermessensüberschreitung des Finanzamtes und daraus sei zu erkennen, dass die Wiederauf-

nahme des Verfahrens nur dazu gedient habe, die Finanzierungsaufwendungen, für welche keine neuen Tatsachen und Beweismittel hervor gekommen seien, nicht als Betriebsausgaben anzuerkennen.

Abschließend vermutet der Bw., dass ohne die Feststellungen zu den Finanzierungsaufwendungen eine Verfahrenswiederaufnahme wegen Geringfügigkeit unterblieben wäre.

1.2.2. Stellungnahme/Berufung:

Zur Berufung gegen die Wiederaufnahmeverfügung hat die Betriebsprüferin wie folgt Stellung genommen:

„Im Berichtsentwurf ist in der Tz 29 der Hinweis auf die Feststellungen, die die Wiederaufnahme erforderlich machen, handschriftlich angebracht (für USt Hinweis auf Tz 15 bis 20 und ESt Hinweis auf Tz 21 bis 28). Offensichtlich habe ich vergessen, diese Hinweise im Berichtsmako einzugeben, daher ist der Bp-Bericht ohne dieselben versendet worden.“

Gleiches gilt für das Berichtsdatum.

Nach Ansicht der Betriebsprüfung stellt die Nichtabzugsfähigkeit des Finanzierungsaufwandes einen Wiederaufnahmegrund dar, da zwar bei Abgabe der jährlichen Steuererklärung als Beilage die Bankverbindlichkeiten und auch die Investitionen offen gelegt wurden, aber es aus diesen Unterlagen nicht hervorging, dass es sich dabei um das in Tz 24 beschriebene Zweikontenmodell handelt“ (Stellungnahme, 2. Februar 2004).

1.2.3. Berufungsvorentscheidungen:

Am 4. Februar 2004 hat das Finanzamt eine Berufungsvorentscheidung erlassen und hat mit dieser Berufungsvorentscheidung über die Berufung gegen die Wiederaufnahme der Umsatzsteuerverfahren 1999, 2000 und 2001 und die Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren 1999, 2000 und 2001 entschieden.

Im Begründungsteil der, das Berufungsbegehren abweisenden, Berufungsvorentscheidung hat das Finanzamt ausgeführt:

„Im Jahre 2003 wurde über die Jahre 1999, 2000 und 2001 eine Betriebsprüfung durchgeführt und der diesbezügliche Bericht am 14.11.2003 dem steuerlichen Vertreter zugestellt.“

Die Wiederaufnahme wird durch die Feststellungen in den einzelnen Textziffern des Bp-Berichtes begründet. Im Zuge der Betriebsprüfung wurde festgestellt, dass private Aufwendungen (Tz 23 des Bp-Berichtes) als Betriebsausgabe abgesetzt worden sind bzw. der Privatanteil Pkw (Tz 22) zu niedrig angesetzt wurde.“

Der Offenlegung diene insbesondere die Abgabenerklärungen, Anmeldungen, Abrechnungen und sonstige Anbringen des Abgabepflichtigen sowie Beilagen zur Abgabenerklärung, welche die Grundlage für die Festsetzung der Abgabe bilden.

§ 119 BAO normiert, dass die für den Bestand und Umfang einer Abgabenpflicht bedeutsamen Umstände nach Maßgabe der Abgabenvorschrift offen zu legen sind, wobei diese Offenlegung vollständig und wahrheitsgemäß zu erfolgen muss.

Da in den bisher eingereichten Abgabenerklärungen der Zinsenaufwand zu 100% als Betriebsausgabe geltend gemacht wurde und ein Privatanteil für diesen Aufwand nicht ausgewiesen worden ist, kann von keiner Offenlegung im Sinne des § 119 BAO gesprochen werden.

Aus den Beilagen zur Abgabenerklärung war auch nicht ersichtlich, dass es sich im konkreten Fall um das in der Tz 24 des Bp-Berichtes beschriebene Zweikontenmodell handle.

Bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung war dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteieninteresse an der Rechtskraft) zu geben.

Die Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO erfolgt auf Grund der im Zuge der Betriebsprüfung neu hervor gekommenen Tatsachen und dient dem Zweck, bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen Rechnung zu tragen.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen".

1.2.4. Vorlageantrag:

Am 17. März 2004 hat der Bw. einen Vorlageantrag gestellt und hat mit diesem Vorlageantrag beantragt, die Berufung gegen die Wiederaufnahmebescheide betreffend Umsatzsteuer 1999 bis 2001 und Einkommensteuer 1999 bis 2001 an die Abgabenbehörde II. Instanz vorzulegen.

Lt. Bw. werde in der Berufungsvorentscheidung ausgeführt, dass von einer Offenlegung des Sachverhaltes nicht gesprochen werden könne.

Gleichzeitig werde ausgeführt, dass die Finanzbehörde erkannt habe, dass der Zinsaufwand von 100% als Betriebsausgabe geltend gemacht worden sei und es werde gefordert, dass für die Offenlegung ein Privatanteil anzugeben gewesen sei.

Diese Angabe des Privatanteils an den abzusetzenden Zinsen sei nicht ausgewiesen gewesen.

Lt. Bw. sei die Forderung Ziel überschießend, es sei ausreichend, dass bei der Offenlegung die gesamten Bankstände, die gesamten Zinsen und die in diesem Jahr anfallenden Investitionen angegeben werden.

Der Bw. weist nochmals darauf hin, dass er diese Angaben detailliert in jedem Jahr seit 1996 gemacht habe.

Lt. Bw. sei die Anwendung des Zweikontenmodells der Finanzbehörde schon damals bekannt gewesen, sodass es sich dabei nicht um neu hervor gekommene Tatsachen handeln könne.

Lt. Bw. sei außerdem offensichtlich, dass die Feststellungen zu den Reisekosten und den Pkw-Kosten nur dazu dienen, um eine Wiederaufnahme für die im Rahmen des Zweikontenmodells abgesetzten Zinsen mit wesentlich höheren Beträgen zu erreichen.

Abschließend weist der Bw. darauf hin, dass für das Jahr 2000 ein Berufungsverfahren betreffend Einkommensteuer mit Berufungsvorentscheidung am 29. Oktober 2001 erledigt worden ist.

Der Bw. geht davon aus, dass im Rahmen dieses Berufungsverfahrens eine genaue Überprüfung der Steuererklärungen stattgefunden habe.

Bw. „*Jede andere Behauptung diesbezüglich wäre unglaublich und vom System her nicht möglich.*“

2. Sachbescheide/Berufungsverfahren:

2.1. Berufung:

Die nach den Verfahrenswiederaufnahmen erlassenen Sachbescheide (Umsatz- und Einkommensteuer 1999 – 2001) hat der Bw. mit den Berufungen vom 15. Dezember 2003 angefochten und hat in diesen Berufungen - das Berufungsvorbringen/Verfahrenswiederaufnahme ergänzend - ausgeführt:

„Unter Tz 24 dieses Berichtes wird die Abzugsfähigkeit von 50% des Finanzierungsaufwandes versagt, weil der zugrunde liegende Kredit zum Teil für Privatentnahmen verwendet worden sei.“

Die zugrunde liegende Kreditausweitung erfolgte im Jahre 1996 und war damals als betriebliche Kreditausweitung zu werten, weil die Erhöhung dieses Kredites ausschließlich durch betriebliche Ausgaben verursacht wurde. Der damalige betriebliche Kreditstand von ATS 8 Mio hat sich bis zum 31. Dezember 2001 nicht verändert, weder seiner Höhe nach noch seinem Charakter nach. Es liegt daher weiterhin ein betrieblich verursachter Kredit vor.“

Es sind daher auch sämtliche für diesen Kredit anfallenden Finanzierungsaufwendungen als Betriebsausgaben anzuerkennen, woraus sich die in dieser Berufung beantragten Einkünfte aus selbständiger Arbeit ermitteln.“

Die Kürzung der Vorsteuern um € 31,32 sei nicht richtig, da die auf die Reisekosten entfallende Umsatzsteuer nicht als Vorsteuer geltend gemacht worden sei.“

Der Berufung hat der Bw. Kontoauszüge beigelegt und aus diesen Kontoauszügen ist ersichtlich, dass Umsatzsteuerbeträge mit dem Symbol "N" gekennzeichnet worden sind.

2.2. Stellungnahme/Berufung:

In ihrer Stellungnahme sagt die Betriebsprüferin, dass die vom Bw. behauptete Nichtverrechnung der Vorsteuern für Reisekosten durch das Ergänzungsschreiben zur Berufung nachgewiesen sei und beantragt, der Berufung in diesem Punkt stattzugeben.

2.3. Berufungsvorentscheidungen:

Am 13. Februar 2004 hat das Finanzamt Berufungsvorentscheidungen erlassen und hat mit diesen Berufungsvorentscheidungen über die Berufungen gegen die Sachbescheide entschieden:

Der Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide (28. Oktober 2003) hat das Finanzamt stattgegeben und hat diese Umsatzsteuerbescheide abgeändert; die Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide hat das Finanzamt abgewiesen.

Im Begründungsteil der Berufungsvorentscheidungen hat das Finanzamt ausgeführt, dass eine 100 %ige betriebliche Veranlassung der Kreditaufnahme weder im Betriebsprüfung- noch im (erstinstanzlichen) Berufungsverfahren nachgewiesen worden sei.

2.4. Vorlageantrag:

Am 17. März 2004 hat der Bw. beantragt, die Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide 1999 bis 2001 an die Abgabenbehörde II. Instanz vorzulegen.

3. Aus dem Arbeitsbogen der Betriebsprüfung (Ab/Bp.):

Der Prüfungsauftrag ist am 20. August 2003 erteilt worden; am 26. August 2003 ist Prüfungsbeginn gewesen (Entwurf/Bp-Bericht, Tz 5, Tz 6).

Ihre Prüfungsschwerpunkte hat die Betriebsprüferin in Ab/Bp. 10 protokolliert; nach den do. Notizen sind die Kreditkosten und die betrieblichen Investitionen ein Prüfungsschwerpunkt gewesen; ein Prüfungsschwerpunkt „Zweikontenmodell“ wird in Ab/Bp. 10 nicht erwähnt.

Mit Telefax (15. September 2003) hat das Finanzamt dem Steuerberater des Bw. mitgeteilt, dass „offene Fragen“ iZm der betrieblichen Veranlassung der Kreditkosten Besprechungsgegenstand bei der Schlussbesprechung sein werden (Ab/Bp., 19 - 22).

Ablichtungen der Kreditverträge sind in Ab/Bp. 26 – 29 abgeheftet.

Im Arbeitsbogen der Betriebsprüfung befinden sich folgende, iZm den „Kreditzinsen“ stehende Aktenvermerke und während des Betriebsprüfungsverfahrens vorgelegte Dokumente:

- Aktenvermerk über die Besprechung (24. September 2003) mit dem Steuerberater des Bw. (Ab/Bp., Seite 7, Rückseite); lautend:

„.... Kredit vor Prüfungszeitraum entstanden ... Vorlage der beiden Kreditverträge ... Kreditaufstockung ... keine Krediterhöhung durch wesentliche Investitionen 1996 ... StBer streitet nicht, dass es sich um ein Zweikontenmodell handelt. Es handelt sich um ein 'alten' (vor 1997) gebildetes Modell, das seiner Ansicht nach die Abzugsfähigkeit auch in den Folgejahren nicht verliert ...“
- Aktenvermerk über das Telefonat (1. Oktober 2003) mit dem Steuerberater des Bw. und Anmerkungen der Betriebsprüferin (Ab/Bp., Seite 30, Rückseite); lautend:

„Bekanntgabe der Entscheidung des FA, dass Zinsen für ... nicht anerkannt werden, da Zweikontenmodell ab 1998 nicht mehr zulässig; nochmalige Bitte um Nachweis der Betrieblichkeit ... sagt wiederholt, dass dieser Kredit bereits geprüft und nicht beanstandet wurde und dass Glaubhaftmachung genüge. Hat versprochen, dass er in Unterlagen nachforschen werde ...“

Vor-Bp 90 – 92! Daher nicht möglich, dass Kredit, der 1996 abgedeckt wurde, überprüft wurde.

Dem Argument ... dass die Zinsen seinerzeit anerkannt wurden, kann nicht gefolgt werden, da bei E/A Rechnung die Kredite nicht aufgelistet werden und aus der Position „Zinsaufwand“ die Zuordnung zu bestimmten Krediten nicht erfolgen kann ...“

Hausbau fällt genau in das Jahr der Kreditaufstockung. Konto über Honorareingänge im Jahr 1996 lag dem FA zur Prüfung nicht vor ...“
- Kreditvertrag vom 19. Dezember 1995 (Ab/Bp. 27):

Kreditbetrag: ATS 3 Mio., abzudecken bis 30. November 2000, Verwendungszweck: „laufende Erfordernisse“.
- Kreditvertrag vom 19. November 1996 (Ab/Bp. 26):

Kreditbetrag: ATS 5 Mio., abzudecken bis 31. Oktober 2001, Verwendungszweck: „laufende Erfordernisse“.
- Kontokorrentkreditvertrag vom ? (Ab/Bp. 29):

Revolvierender Kontokorrentkreditrahmen: ATS 3 Mio., Laufzeit: 30. November 2005.
- Kontokorrentkreditvertrag vom ? (Ab/Bp. 28):

Revolvierender Kontokorrentkreditrahmen: ATS 5 Mio., Laufzeit: 31. Oktober 2006.
- Kreditkonto per 24. September 2003 (Ab/Bp. 30 – 37):

Diverse Buchungen; zB:

Datum:		ATS
2. Jänner 1996	Kreditrückzahlung	4.000.000
21. Juni 1996	med. Fachbücher	1.766,40

- Jahresbudget 1996:

EB-Saldo ATS 20,00; Gesamt-Soll ATS 299.917,10; Gesamt-Haben ATS 8.457.832,10; Saldo ATS 8.157.915,00.

- Konten per 30. September 2003 (Ab/Bp. 38, 39):

Kreditkonto: Stand per 1. Jänner 1995: ATS 4.066.525,00; Stand per 31. Dezember 1995: ATS 4.071.613,00.

Kreditrückzahlung 2. Jänner 1996 (= Übernahme von betrieblichen Schulden aus der Praxisgemeinschaft): ATS 4 Mio.

4. Aus den Einkommensteuerakten 1996 - 2001:

In den Einkommensteuerakten 1996 - 2001 befinden sich folgende, auf den Streitpunkt „*Kreditzinsen*“ sich beziehende Dokumente:

- Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen:

In den Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen ist die Rede von „*Finanzierungsausgaben*“ und von „*Zinsen an Kreditunternehmen*“.

- Aufstellung der Banken per

In dieser Aufstellung werden Konten mit ihren Guthabenständen und Kreditständen aufgezählt.

- Beilage „Aufteilung der Geldbeschaffungskosten“:

In der Beilage „Aufteilung der Geldbeschaffungskosten“ werden Rechtsgebühr und Bearbeitungsgebühr angeführt; es gibt Beilagen, worin die Aufstellung der Zinsen enthalten ist.

- Anlageverzeichnisse:

Lt. Anlageverzeichnis sind 60% des Ordinationsgebäudes betrieblich und 40% privat genutzt. Die Anschaffung des Ordinationsgebäudes ist 1980 erfolgt. Es gibt in den Anlageverzeichnissen keine iZm diesem Gebäude stehende Anschaffungen in den Jahren 1996 ff.

5. Vorhalteverfahren des Unabhängigen Finanzsenates (Telefonat mit dem Steuerberater des Bw. (10. April 2006):

Gegenstand dieses Gesprächs ist die Höhe der Ausgaben für den Hausbau gewesen. Der Steuerberater sagt zu, innerhalb von +/- 14 Tagen die Höhe der Ausgaben für den Hausbau bekannt zu geben und das Konto/Honorareingänge 1996 vorzulegen.

Der Bw. hat die Höhe der Ausgaben für den Hausbau nicht bekannt gegeben und hat das Konto/Honorareingänge 1996 nicht vorgelegt.

In der Vorladung/Berufungsverhandlung ist der Bw. aufgefordert worden, die Finanzierung des privaten Hauses nachzuweisen.

6. Berufungsverhandlung:

Niederschrift über den Verlauf der mündlichen Berufungsverhandlung, lautend:

A. Protokolliert lt. Diktat/Verhandlungsleiterin:

„Steuerberater legt die Bankkontenentwicklung 1996 vor. Nach seiner Aufstellung entfallen 41 % der Zinsen und Geldbeschaffungsosten auf die Finanzierung des privaten Hauses und 59 % sind betrieblich veranlasst.“

Steuerberater bringt vor, dass die Anwendung des Zweikontenmodells bekannt gewesen ist und verweist darauf, dass 1996 kein Soforteingabefall sondern ein Überprüfungsfall gewesen ist.

Im Veranlagungsakt befindet sich ein Formular (= Verf 70) - mit der Anmerkung „*Kennzahl/Summe 4 a bis c?*“ (d.i. die Rubrik „*Einkünfte aus nicht selbstständiger Arbeit*“ in der Einkommensteuererklärung 1996).

Steuerberater verweist auf ein mit dem damaligen Bearbeiter geführtes Telefonat; damals sei die Rede davon gewesen, dass das Zweikontenmodell angewendet worden sei“.

B. Ergebnis der Akteneinsicht/Veranlagungsakt 1996; protokolliert lt.

Diktat/Verhandlungsleiterin:

„Im Veranlagungsakt befindet sich kein Aktenvermerk über dieses Gespräch; ein iZm mit dem Zweikontenmodell stehender Privatanteil ist damals nicht ausgeschieden worden, „*weil zur damaligen Zeit das Zweikontenmodell nach der Rechtsprechung des VwGH anwendbar war*“ (Zitat/Steuerberater). Der damalige Bearbeiter ist nach der auf den Steuererklärungen/Rückseite sich befindenden Unterschriften nicht identifizierbar“.

C. Protokolliert lt. Diktat/Verhandlungsleiterin:

„Steuerberater bringt vor, dass er vierzehn Tage vor Prüfungsbeginn (26. August 2003) gewusst habe, dass die Anwendung des Zweikontenmodells ein Prüfungsschwerpunkt sein werde.“

Steuerberater legt den Rechtssatz der FLD Wien, Niederösterreich und Burgenland, Senat VIII, vom 13. Mai 1991 vor, lautend „Keine Wiederaufnahme bei Geringfügigkeit“.

D. Protokolliert lt. Diktat/Steuerberater:

"Ich bin der Meinung, dass aus der Tatsache, dass die Veranlagung 1996 als Soforteingabe nicht möglich war; dass der Finanzbeamte verpflichtet war, die Steuererklärung 1996 zu überprüfen. Anlässlich dieser Überprüfung musste ihm auf der Beilage zur Steuererklärung aufgefallen sein, dass Investitionen von rund ATS 100.000,00 Kredite von mehr als ATS 9 Mio gegenüber standen.

Dies dürfe auch so der Fall gewesen sein, weil er mich nach meiner Erinnerung gefragt hat, woher dieser Kredit stammen. Ich habe ihm erklärt, dass aus der Praxisauflösung gemeinsam mit seinem Vater ein Kredit von rund ATS 4 Mio übernommen wurde und der Restbetrag auf dem Konto ... nach dem Zweikontenmodell mit Betriebsausgaben auf den Betrag von ATS 8 Mio aufgestockt wurden, andererseits nach dem Zweikontenmodell die Einnahmen auf dem Konto ... angespart wurden um für den privaten Geldbeträge entnehmen zu können.

Nach dem damaligen Stand der Rechtsprechung wurde von der Finanz auch kein Privatan teil aus den Finanzierungskosten ausgeschieden.

Es ist für mich nicht nachvollziehbar, dass ein Finanzbeamter mit einem Überprüfungsauftag für die Steuererklärung ein derartiges Missverhältnis zwischen Investitionen und Bankschulden nicht sieht, weshalb auch ohne Aktenvermerke glaubhaft ist, dass die Nachfrage bei mir der Wahrheit entspricht. Jeder andere Beurteilung würde den Überprüfungsprinzipien widersprechen.

Zur Geringfügigkeit der Wiederaufnahmegründe ist anzuführen, dass die Reisekostenkürzung rd. ATS 7.000,00 pro Jahr beträgt, weil dem Prüfer die in der Beilage angeführten Wienfahrten im Ausmaß von 48 nicht belegt werden konnten.

Die Erhöhung der Privatanteile PKW von 10 auf 20 % stellt einen Wiederaufnahmegrund deshalb nicht dar, weil in der Steuererklärung die Berechnung der Privatanteile 10 % nicht dargelegt war. Im Übrigen verweise ich darauf, dass im Bereich des Finanzamtes damals der 10 %ige Privatanteil bei praktischen Ärzten wegen der visitenbedingten hohen Kilometerleistung anerkannt war.

Dazu lege ich als Beispiel die Berechnung des 10 %igen Pkw-Privatanteiles für 1996 bei. Auch in den Vorjahren wurden in der Ärztegemeinschaft 10 % Privatanteile für die Pkw-Nutzung ausgeschieden. Bei der vorher stattgefundenen Betriebsprüfung in der Ärztegemeinschaft wurde dieser Privatanteil nicht erhöht.

Da als möglicher Wiederaufnahmegrund nur die Kürzung der Reisekosten im geringfügigen Ausmaß von ATS 7.000,00 verbleibt, liegt für mich eine Ermessenüberschreitung durch die Wiederaufnahme vor, weil lediglich die Versäumnisse der Veranlagung hinsichtlich des bekannte Zweikontenmodells saniert werden sollten."

Über die Berufung wurde erwogen:

Die im ggstl. Berufungsverfahren angefochtenen Bescheide sind Verfahrenswiederaufnahmen und die nach die nach diesen Verfahrenswiederaufnahmen erlassenen Sachbescheide.

Die Verfahrenswiederaufnahmen sind von Amtwegen erfolgt.

Rechtslage/Verfahrenswiederaufnahme von Amtswegen:

Verfahrenswiederaufnahmen von Amtwegen sind u.a. in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervor kommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte (§ 303 Abs. 4 BAO idgF).

„*Tatsachen*“ im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO idgF sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammen hängende tatsächliche Umstände, wie etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen und Eigenschaften; „*Beweismittel*“ im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO idgF ist alles, was zur Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes geeignet und nach Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist.

„*Neu hervor gekommen*“ bedeutet, dass die Tatsachen/Beweismittel als solche vor Erlassung des wieder aufzunehmenden Bescheides bereits vorhanden, aber unbekannt sind.

Schließlich müssen diese neu hervor gekommenen Tatsachen/Beweismittel entweder allein oder iVm bereits bekannten Fakten und/oder Beweismitteln bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem, vom rechtskräftigen Bescheid sich unterscheidenden, Bescheidergebnis führen.

Bei der amtswegigen Wiederaufnahme ist zwischen der Rechtsfrage, ob der Tatbestand einer Wiederaufnahme gegeben ist, und der Frage der Durchführung der Wiederaufnahme, die im Ermessen der Abgabenbehörde liegt, zu unterscheiden.

Erst dann, wenn die Rechtsfrage dahingehend geklärt ist, dass ein Wiederaufnahmegrund tatsächlich gegeben ist, hat die Abgabenbehörde in Ausübung des ihr zustehenden Ermessens zu entscheiden, ob die amtliche Wiederaufnahme zu verfügen ist.

Amtswegige Verfahrenswiederaufnahmen werden idR nicht zu verfügen sein, wenn die steuerlichen Auswirkungen nur geringfügig sind. Die Geringfügigkeit ist anhand der steuerlichen

Auswirkungen der konkreten Wiederaufnahmegründe zu beurteilen (Ritz, Bundesabgabenordnung: Kommentar, 3. überarbeitete Auflage, § 303, Tz 37, Tz 40).

Nach ständiger Rechtssprechung des VwGH gehört der maßgebliche Wiederaufnahmetatbestand in den Spruch des Bescheides. Im Erkenntnis VwGH 12.6.1991, 90/13/0027 erschien es dem VwGH ausreichend, dass der Wiederaufnahmetatbestand dem Betriebsprüfungsbericht entnehmbar war (Ritz, Bundesabgabenordnung: Kommentar, 3. überarbeitete Auflage, § 307, Tz 2, und die do. zit. Judikate).

Sprechen geringfügige steuerliche Auswirkungen gegen eine Verfahrenswiederaufnahme, sind die dennoch für eine Verfahrenswiederaufnahme sprechenden Gründe im Begründungsteil der Wiederaufnahmebescheide darzulegen.

Die Berufungsbehörde hat bei der Erledigung der gegen die Verfügung der Verfahrenswiederaufnahme gerichteten Berufung zu prüfen, ob die im Begründungsteil der Wiederaufnahmebescheide angeführten Tatsachen und Beweismittel die Verfahrenswiederaufnahmen rechtfertigen.

Sind die steuerlichen Auswirkungen dieser Tatsachen und Beweismittel geringfügig, hat die Berufungsbehörde bei der Erledigung der gegen die Verfügung der Verfahrenswiederaufnahme gerichteten Berufung zu prüfen, ob die im Begründungsteil der Wiederaufnahmebescheide angeführten, dennoch für eine Verfahrenswiederaufnahme sprechenden, Gründe die Verfahrenswiederaufnahmen rechtfertigen.

Rechtslage/Beweisverfahren:

Gemäß § 167 Abs 2 BAO idGf hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht:

Nach ständiger Rechtsprechung genügt es, von mehreren Möglichkeit jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt. Die Abgabenbehörde muss, wenn die Partei eine für sie nachteilige Tatsache bestreitet, den Bestand dieser Tatsache nicht im naturwissenschaftlich-mathematisch exakten Sinn nachweisen (Ritz, Bundesabgabenordnung: Kommentar, 3. überarbeitete Auflage, § 167, Tz 8, und die do. zit. Judikate).

Rechtslage/Beweis des Wiederaufnahmegrundes:

An das Erwiesensein von Tatsachen und an Beweismittel, die als Wiederaufnahmegründe in Betracht kommen, sind keine höheren Anforderungen zu stellen als an andere Tatsachen und

Beweismittel, die der Besteuerung zugrunde zu legen sind. Kann somit eine Tatsache in freier Beweiswürdigung als erwiesen angenommen werden (dies ist bereits der Fall, wenn sie von allen in Betracht kommenden Möglichkeiten die größte Wahrscheinlichkeit für sich hat), dann stellt sie einen Wiederaufnahmegrund dar (Ritz, Bundesabgabenordnung: Kommentar, 3. überarbeitete Auflage, § 303, Tz 18, und die do. zit. Judikate).

Nach der v.a. Rechtslage ist über die Verfahrenswiederaufnahme/Umsatzsteuer für die Jahre 1999 – 2001 und die Verfahrenswiederaufnahme/Einkommensteuer für die Jahre 1999 – 2001 wie folgt zu entscheiden:

1. Verfahrenswiederaufnahmen/Umsatzsteuer 1999 – 2001:

Über die Verfahrenswiederaufnahmen/Umsatzsteuer ist festzustellen:

Das Finanzamt hat im Begründungsteil der angefochtenen Bescheide über die Verfahrenswiederaufnahmen/Umsatzsteuer durch Verweise auf die Niederschrift/Schlussbesprechung und auf den Betriebsprüfungsbericht zum Ausdruck gebracht, dass die do. Sachverhaltsfeststellungen der Betriebsprüferin die neu hervor gekommenen Tatsachen/Beweismittel im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO darstellen.

1.1. Niederschrift/Schlussbesprechung:

Aus den in Tabellenform dargestellten „vorzunehmenden Berichtigungen“ ist nicht erkennbar, welche Tatsache und/oder welches Beweismittel neu hervor gekommen sein soll.

Der Unabhängige Finanzsenat stellt fest, dass der/die vom Finanzamt für die Verfahrenswiederaufnahmen/Umsatzsteuer verwendete/n Wiederaufnahmegrund/Wiederaufnahmegründe in der Niederschrift/Schlussbesprechung nicht enthalten ist/sind.

1.2. Betriebsprüfungsbericht:

1.2.1. Der den/die Wiederaufnahmegrund/Wiederaufnahmegründe/Umsatzsteuer enthaltende Bp-Bericht ist nicht datiert:

Gemäß § 96 BAO idgF müssen alle schriftlichen Ausfertigungen die Bezeichnung der Behörde enthalten sowie mit Datum und mit der Unterschrift Desjenigen versehen sein, der die Erledigung genehmigt hat.

Eine unrichtige oder fehlende Datumsangabe ist idR rechtlich bedeutungslos, da die Rechtfolgen von schriftlichen Ausfertigungen nicht ab dem darin angegebenen Datum eintreten.

Der den/die Wiederaufnahmegrund/Wiederaufnahmegründe/Umsatzsteuer enthaltende Bp-Bericht ist eine gesondert erstellte Bescheidbegründung der Wiederaufnahmebescheide.

Rechtsfolgen treten nicht ab dem Berichtsdatum sondern mit der Zustellung des Bp-Berichtes an den Bescheidadressaten ein.

Die fehlende Datumsangabe ist daher rechtlich bedeutungslos.

1.2.2. Die den/die Wiederaufnahmegrund/Wiederaufnahmegründe/Umsatzsteuer enthaltende/n Textziffer/n wird/werden im Bp-Bericht nicht angeführt.

Das für den Bp-Bericht zu verwendende Formular (Bp 94) enthält den für die Verfahrenswiederaufnahme vorgesehene Abschnitt „D“; dort sind die Textziffern einzutragen, die die Wiederaufnahmegründe/Umsatzsteuer enthalten.

Im Entwurf des Bp-Berichtes sind in dem für die Verfahrenswiederaufnahme vorgesehenen Abschnitt die Abgabenart „*Umsatzsteuer*“ und der Zeitraum „1999 – 2001“ eingetragen; diese Eintragungen fehlen in der dem Bw. zugesandten Reinschrift des Bp-Berichtes.

Eine, diese Eintragungen enthaltende, Fassung des Bp-Berichtes ist dem Bw. nicht zugesandt worden; deshalb hatte der Unabhängige Finanzsenat bei jeder auf die Umsatzsteuer sich beziehenden Textziffer des Bp-Berichtes zu prüfen, ob darin der/die Wiederaufnahmegrund/Wiederaufnahmegründe/Umsatzsteuer enthalten ist/sind.

Im Bp-Bericht werden die steuerlichen Feststellungen über die Umsatzsteuer in den Textziffern 15 – 20 getroffen. Bestimmte Fakten werden in diesen Textziffern nicht angeführt; es wird aber in diesen Textziffern auf andere Textziffern des Bp-Berichtes verwiesen.

Diese Verweise auf andere Textziffern des Bp-Berichtes befinden sich in den Tz 15 bis 17. In Tz. 15 und 16 wird auf Tz. 23 verwiesen und das Jahr 2000; in Tz 17 auf Tz. 21 und auf die Vorsteuern der Jahre 1999 bis 2001:

Deshalb hatte der Unabhängige Finanzsenat zu prüfen, ob der/die bei der Verfahrenswiederaufnahme/Umsatzsteuer verwendete/n Wiederaufnahmegrund/Wiederaufnahmegründe in Tz 23 und/oder Tz 21 enthalten ist/sind.

Über die Textziffern 23 und 21 des Bp-Berichtes ist festzustellen:

- *Bp-Bericht, Tz 23 („Im Jahr 2000 wurde ein Erlös Verbandmaterial irrtümlich ohne Umsatzsteuer verbucht...“):*

„*Im Jahr 2000 wurde ein Erlös Verbandmaterial irrtümlich ohne Umsatzsteuer verbucht...*“ ist eine Tatsachenfeststellung.

„*Im Jahr 2000 wurde ein Erlös Verbandmaterial irrtümlich ohne Umsatzsteuer verbucht...*“ ist eine Tatsache, die den Abgabenbehörden vor Erlassung des Erstbescheides/Umsatzsteuer 1999 (= 3. Juli 2000), des Erstbescheides/Umsatzsteuer 2000 (= 5. Juli 2001) und des Erstbescheides/Umsatzsteuer 2001 (= 20. Dezember 2002) nicht bekannt gewesen ist.

„Im Jahr 2000 wurde ein Erlös Verbandmaterial irrtümlich ohne Umsatzsteuer verbucht...“ ist eine Tatsache, die aus den während der Betriebsprüfung vorgelegten Dokumenten feststellbar ist: Deshalb ist das Nichtverbuchen von Umsatzsteuer beim Erlös/Verbandmaterial eine neu hervor gekommene Tatsache.

Der Erlös/Verbandmaterial ist ein umsatzsteuerpflichtiger Erlös: Das Nichtverbuchen von Umsatzsteuer beim Erlös/Verbandmaterial ist daher eine neu hervor gekommene Tatsache, die das Bescheidergebnis abändert.

Der Unabhängige Finanzsenat stellt fest:

„Im Jahr 2000 wurde ein Erlös Verbandmaterial irrtümlich ohne Umsatzsteuer verbucht...“ ist ein Wiederaufnahmegrund.

- *Bp-Bericht, Tz 21 („Es werden keine Aufzeichnungen über die betrieblich veranlassten Reisen geführt, sondern pauschal 48 Hinfahrten a 360,00 verrechnet“):*

In „*Es werden keine Aufzeichnungen über die betrieblich veranlassten Reisen geführt, sondern pauschal 48 Hinfahrten a 360,00 verrechnet*“ sind zwei Tatsachenfeststellungen enthalten:

Die 1. Tatsachenfeststellung ist: „*es gibt keine Aufzeichnungen über Reisen*“; die 2. Tatsachenfeststellung ist: „*Reisen werden pauschal verrechnet*“.

Beide Tatsachenfeststellungen sind aus Dokumenten getroffen worden, die sich nicht im Veranlagungsakt befunden haben sondern während der Betriebsprüfung vorgelegt worden sind: „*Es gibt keine Aufzeichnungen über Reisen*“ und „*Reisen werden pauschal verrechnet*“ sind neu hervor gekommene Tatsachen.

Fehlen Reiseaufzeichnungen, sind die als Betriebsausgaben abzugängigen Reisespesen zu schätzen.

Stimmen die geschätzten Reisespesen betragsmäßig nicht mit den in der Bemessungsgrundlage des Erstbescheides enthaltenen Reisespesen überein, ist die auf den Differenzbetrag entfallende Umsatzsteuer nicht als Vorsteuer abziehbar.

„*Es ergibt keine Aufzeichnungen über Reisen*“ und „*Reisen werden pauschal verrechnet*“ sind daher neu hervor gekommene Tatsachen, die das Bescheidergebnis abändern.

Der Unabhängige Finanzsenat stellt fest:

„Es ergibt keine Aufzeichnungen über Reisen“ und „Reisen werden pauschal verrechnet“ sind Wiederaufnahmegründe.

Die v.a. Ausführungen zusammenfassend ist festzustellen: Die Wiederaufnahmegründe/Umsatzsteuer 1999 - 2001 sind „*Im Jahr 2000 wurde ein Erlös Verbandmaterial irrtümlich ohne*

Umsatzsteuer verbucht... ", „es ergibt keine Aufzeichnungen über Reisen“ und „Reisen werden pauschal verrechnet“.

1999 hat die durch die v.a. Wiederaufnahmegründe verursachte Änderung des Bescheidergebnisses ATS 1.008,00, 2000 ATS 513,00 und 2001 ATS 431,00 betragen; der Gesamtbetrag der Entgelte ohne steuerfreie Lieferungen/Leistungen in jedem Streitjahrre jeweils über ATS 9 Millionen.

Festzustellen ist: Bei einem Gesamtbetrag der Entgelte von über 9 Mio. ATS p.a. sind steuerliche Auswirkungen iHv ATS 1.008,00, ATS 513,00 und ATS 431,00 geringfügige steuerliche Auswirkungen.

Im Begründungsteil der Wiederaufnahmbescheide/Umsatzsteuer und in den auf die Umsatzsteuer sich beziehenden Textziffern des Bp-Berichtes werden die für eine Verfahrenswiederaufnahme bei geringfügigen steuerlichen Auswirkungen sprechende Gründe nicht angeführt:

Aus dem Begründungsteil der Wiederaufnahmbescheide/Umsatzsteuer ist daher nicht feststellbar, dass die, eine Verfahrenswiederaufnahme bei den geringfügigen steuerlichen Auswirkungen rechtfertigenden, besonderen Umstände idF vorliegen.

Ist aus dem Begründungsteil der Wiederaufnahmbescheide/Umsatzsteuer nicht feststellbar, dass die, eine Verfahrenswiederaufnahme bei den geringfügigen steuerlichen Auswirkungen rechtfertigenden, besonderen Umstände vorliegen, ist dem Berufungsbegehren – keine Verfahrenswiederaufnahmen/Umsatzsteuer durchzuführen – stattzugeben.

Der Unabhängige Finanzsenat gibt daher dem Berufungsbegehren – keine Verfahrenswiederaufnahmen/Umsatzsteuer durchzuführen – statt.

2. Sachbescheide/Umsatzsteuer:

Bei den Sachbescheiden/Umsatzsteuer ist von folgender Sach- und Rechtslage auszugehen:

- Die Sachbescheide/Umsatzsteuer sind nach Verfahrenswiederaufnahmen erlassen worden.
- Die Verfahrenswiederaufnahmen/Umsatzsteuer und die Sachbescheide/Umsatzsteuer hat der Bw. angefochten.
- In Pkt. 1 der ggstl. Berufungsentscheidung hat der Unabhängige Finanzsenat den Berufungen gegen diese Verfahrenswiederaufnahmen statt gegeben und hat die Wiederaufnahmbescheide aufgehoben.
- Durch die Aufhebung der Wiederaufnahmbescheide sind die Umsatzsteuerverfahren in den Verfahrensstand zurück getreten, in dem sie sich vor ihrer Wiederaufnahme befunden haben (§ 307 Abs. 3 BAO).

„In den Verfahrensstand zurück getreten, in dem sie sich vor ihrer Wiederaufnahme befunden haben“ bedeutet: Durch die Aufhebung der Wiederaufnahmbescheide/Umsatzsteuer sind die nach den Verfahrenswiederaufnahmen erlassenen Umsatzsteuerbescheid ex lege aus dem Rechtsbestand ausgeschieden.

Mit dem Ausscheiden aus dem Rechtsbestand verlieren Bescheide ihre Rechtsfolgen, sodass sich die Berufungen gegen die Umsatzsteuerbescheide 1999 – 2001 (28. Oktober 2003) nach der stattgebenden Entscheidung über die Verfahrenswiederaufnahmen/Umsatzsteuer gegen rechtsfolgenlose Umsatzsteuerbescheide richten.

Mit Berufung anfechtbar sind die Rechtsfolgen von Bescheiden, denn nur durch die Rechtsfolgen von Bescheiden ist ein Bescheidadressat beschwert und rechtliche Beschwer ist die Voraussetzung für die Anfechtbarkeit von behördlichen Erledigungen.

Da aus dem Rechtsbestand ausgeschiedene Bescheide ihre Rechtsfolgen verlieren, sind aus dem Rechtsbestand ausgeschiedene Bescheide nicht mit Berufung anfechtbar.

Ist ein Bescheid nicht mit Berufung anfechtbar, ist eine Berufung gegen diesen Bescheid nicht zulässig; eine nicht zulässige Berufung ist gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO zurückzuweisen.

Nach dieser Rechtslage hatte der Unabhängige Finanzsenat die Berufungen gegen die aus dem Rechtsbestand ausgeschiedenen Umsatzsteuerbescheide 1999 – 2001 vom 28. Oktober 2003 zurückzuweisen.

3. Verfahrenswiederaufnahmen/Einkommensteuer 1999 – 2001:

Über die Verfahrenswiederaufnahmen/Einkommensteuer ist festzustellen:

Das Finanzamt hat im Begründungsteil der angefochtenen Bescheide über die Verfahrenswiederaufnahmen/Einkommensteuer durch Verweise auf die Niederschrift/Schlussbesprechung und auf den Betriebspfungsbericht zum Ausdruck gebracht, dass die do. Sachverhaltsfeststellungen der Betriebsprüferin die neu hervor gekommenen Tatsachen/Beweismittel im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO idgF darstellen.

3.1. Niederschrift/Schlussbesprechung:

Aus den in Tabellenform dargestellten „vorzunehmenden Berichtigungen“ ist nicht erkennbar, welche Tatsache und/oder welches Beweismittel neu hervor gekommen sein soll.

Der Unabhängige Finanzsenat stellt fest, dass der/die vom Finanzamt für die Verfahrenswiederaufnahme/Einkommensteuer verwendete/n Wiederaufnahmegrund/Wiederaufnahmegründe in der Niederschrift/Schlussbesprechung nicht enthalten ist/sind.

3.2. Betriebspfungsbericht:

3.2.1. Der den/die Wiederaufnahmegrund/Wiederaufnahmegründe/Einkommensteuer enthaltende Bp-Bericht ist nicht datiert:

Gemäß § 96 BAO idgF müssen alle schriftlichen Ausfertigungen die Bezeichnung der Behörde enthalten sowie mit Datum und mit der Unterschrift desjenigen versehen sein, der die Erledigung genehmigt hat.

Eine unrichtige oder fehlende Datumsangabe ist idR rechtlich bedeutungslos, da die Rechtsfolgen von schriftlichen Ausfertigungen nicht ab dem darin angegebenen Datum eintreten.

Der den/die Wiederaufnahmegrund/Wiederaufnahmegründe/Einkommensteuer enthaltende Bp-Bericht ist eine gesondert erstellte Bescheidbegründung der Wiederaufnahmebescheide.

Rechtsfolgen treten nicht ab dem Berichtsdatum sondern mit der Zustellung des Bp-Berichtes an den Bescheidadressaten ein.

Die fehlende Datumsangabe ist daher rechtlich bedeutungslos.

3.2.2. Die den/die Wiederaufnahmegrund/Wiederaufnahmegründe/Einkommensteuer enthaltende/n Textziffer/n wird/werden im Bp-Bericht nicht angeführt.

Das für den Bp-Bericht zu verwendende Formular (Bp 94) enthält den für die Verfahrenswiederaufnahme vorgesehene Abschnitt „D“; dort sind die Textziffern einzutragen, die die Wiederaufnahmegründe/Einkommensteuer enthalten.

Im Entwurf des Bp-Berichtes sind in dem für die Verfahrenswiederaufnahme vorgesehenen Abschnitt die Abgabenart „Einkommensteuer“ und der Zeitraum „1999 – 2001“ eingetragen; diese Eintragungen fehlen in der dem Bw. zugesandten Reinschrift des Bp-Berichtes.

Eine, diese Eintragungen enthaltende, Fassung des Bp-Berichtes ist dem Bw. nicht zugesandt worden; deshalb ist bei jeder auf die Einkommensteuer sich beziehenden Textziffer des Bp-Berichtes zu prüfen, ob darin der/die für die Verfahrenswiederaufnahme/Einkommensteuer verwendete/n Wiederaufnahmegrund/Wiederaufnahmegründe enthalten ist/sind.

Im Bp-Bericht werden die steuerlichen Feststellungen zur Einkommensteuer 1999, 2000 und 2001 in den Tz. 21ff getroffen:

Der/die vom Finanzamt für die Verfahrenswiederaufnahmen/Einkommensteuer verwendete/n Wiederaufnahmetatbestand/Wiederaufnahmetatbestände muss/müssen demzufolge in diesen Textziffern enthalten sein.

IdF ist der Suchbereich für den/die Wiederaufnahmegrund/Wiederaufnahmegründe auf die in einer einzigen Textziffer enthaltenen Fakten und Beweismittel einschränkbar, weil „Verfahrenswiederaufnahmen gemäß § 303 BAO idgF“ in Tz. 24 des Bp-Berichtes– Kreditzinsen – und

in keiner anderen, iVm den steuerlichen Feststellungen/Einkommensteuer stehenden, Textziffer erwähnt werden.

Deshalb hatte der Unabhängige Finanzsenat zu prüfen, ob zumindest ein als Wiederaufnahmegrund/Einkommensteuer 1999, ein als Wiederaufnahmegrund/Einkommensteuer 2000 und ein als Wiederaufnahmegrund/Einkommensteuer 2001 geeigneter Tatbestand in Tz 24 des Bp-Berichtes enthalten ist.

Diese Prüfung führt zu folgenden Ergebnissen:

- In Tz 24, 1. Absatz wird mit „*50% der Zinsen und der dazugehörigen Geldbeschaffungskosten sind als Betriebsausgaben anzuerkennen*“ keine Tatsache und kein Beweismittel sondern eine Rechtsfolge beschrieben: Eine Rechtsfolge ist kein Wiederaufnahmegrund.

Der Unabhängige Finanzsenat stellt fest:

Tz 24, 1. Absatz enthält keinen Wiederaufnahmegrund.

- Aus der Höhe eines Schuldenstandes und den Veränderungen dieses Schuldenstandes (Tz 24, 2. Absatz) ist die betriebliche oder private Veranlassung der den Schuldenstand verursachenden Ausgaben nicht erkennbar; die Feststellungen über den Schuldenstand und seine Veränderungen sind daher nicht geeignet, ein Bescheidergebnis abzuändern.

Der Unabhängige Finanzsenat stellt fest:

Die Höhe des Schuldenstandes und seine Veränderungen sind keine Wiederaufnahmegründe.

- Der Kontoauszug 1996 (Tz 24, 2. Absatz) ist eine Privaturkunde (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung: Kommentar, 3. überarbeitete Auflage, § 168, Tz 5); Privaturkunden sind Beweismittel.

Der Kontoauszug 1996 ist ein Beweismittel, das den Abgabenbehörden vor Erlassung des Erstbescheides/Einkommensteuer 1999 (= 3. Juli 2000), des Erstbescheides/Einkommensteuer 2000 (= 5. Juli 2001) und des Erstbescheides/Einkommensteuer 2001 (= 20. Dezember 2002) nicht bekannt gewesen ist.

Der Kontoauszug 1996 ist ein Beweismittel, das im 2003 durchgeföhrten Betriebsprüfungsverfahren vorgelegt worden ist: Der Kontoauszug 1996 ist daher ein neu hervor gekommene Beweismittel.

Aus dem Kontoauszug 1996 ist nicht erkennbar, dass 50% der als Betriebsausgaben geltend gemachten Zinsen und Geldbeschaffungskosten nicht betrieblich veranlasst sind: Das neu hervor gekommene Beweismittel/Kontoauszug 1996 ist daher nicht geeignet, das Bescheidergebnis abzuändern.

Der Unabhängige Finanzsenat stellt fest:

Das neu hervor gekommene, das Bescheidergebnis nicht abändernde, Beweismittel/Kontoauszug 1996 ist kein Wiederaufnahmegrund.

- Die Feststellung, dass die Fremdfinanzierung von Schulden aus der ärztlichen Praxisgemeinschaft als Betriebsschuld zu werten ist (Tz 24, 2. Absatz), ist keine Tatsachenfeststellung sondern die rechtliche Würdigung eines bereits bekannten Sachverhaltes.

Bereits bekannte Sachverhalte und deren rechtliche Würdigung sind keine Wiederaufnahmegründe.

Der Unabhängige Finanzsenat stellt fest:

Dass die Fremdfinanzierung von Schulden aus der ärztlichen Praxisgemeinschaft als Betriebsschuld zu werten ist, ist kein Wiederaufnahmegrund.

- Der „private Hausbau“ (Tz 24, 3. Absatz) ist eine Tatsache, die den Abgabenbehörden vor Erlassung des Erstbescheides/Einkommensteuer 1999 (= 3. Juli 2000), des Erstbescheides/Einkommensteuer 2000 (= 5. Juli 2001) und des Erstbescheides/Einkommensteuer 2001 (= 20. Dezember 2002) nicht bekannt gewesen ist.

Der „private Hausbau“ ist eine Tatsache, die der Bw. im 2003 durchgeführten Betriebsprüfungsverfahren bekannt gegeben hat: Der „private Hausbau“ ist daher eine neu hervor gekommene Tatsache.

Aus der Tatsache "privater Hausbau" ist jedoch nicht erkennbar, dass 50% der als Betriebsausgaben geltend gemachten Zinsen und Geldbeschaffungskosten zur Finanzierung dieses Hauses verwendet worden sind: Die neu hervor gekommene Tatsache „privater Hausbau“ ist daher nicht geeignet, das Bescheidergebnis abzuändern.

Der Unabhängige Finanzsenat stellt fest:

Die neu hervor gekommene, das Bescheidergebnis nicht abändernde, Tatsache „privater Hausbau“ ist kein Wiederaufnahmegrund.

- Die „Kreditaufstockung“ (Tz 24, 3. Absatz) ist eine, aus der sich ändernden Höhe der, in den Einkommensteuererklärungen als Betriebsausgaben geltend gemachten, Zinsen und Geldbeschaffungskosten erkennbare, Tatsache: Die Kreditaufstockung ist daher eine bereits bekannte und keine neu hervor gekommene Tatsache.

Der Unabhängige Finanzsenat stellt fest:

Die nicht neu hervor gekommene Tatsache „Kreditaufstockung“ ist kein Wiederaufnahmegrund.

- Die Höhe der betrieblichen Investitionen des Jahres 1996 (Tz 24, 3. Absatz) ist eine aus dem Anlageverzeichnis 1996 feststellbare Tatsache.

Das Anlageverzeichnis 1996 hat der Bw. mit der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung 1996 vorgelegt: Das Anlageverzeichnis 1996 ist daher kein neu hervor gekommenes Beweismit-

tel; die Höhe der betrieblichen Investitionen des Jahres 1996 keine neu hervor gekommene Tatsache.

Der Unabhängige Finanzsenat stellt fest:

Die nicht neu hervor gekommene Tatsache „Höhe der betrieblichen Investitionen des Jahres 1996“ und das nicht neu hervor gekommene Beweismittel „Anlageverzeichnis 1996“ sind keine Wiederaufnahmegründe.

- Das Konto/Honorareingänge 1996 (Tz 24, 3. Absatz) ist eine Privaturkunde; Privaturkunden sind Beweismittel.

Das Konto/Honorareingänge ist ein Beweismittel, das den Abgabenbehörden vor Erlassung des Erstbescheides/Einkommensteuer 1999 (= 3. Juli 2000), des Erstbescheides/Einkommensteuer 2000 (= 5. Juli 2001) und des Erstbescheides/Einkommensteuer 2001 (= 20. Dezember 2002) nicht bekannt gewesen ist.

Das Beweismittel „Konto/Honorareingänge 1996“ wäre ein neu hervor gekommenes Beweismittel, wenn der Bw. dieses Konto vor Erlassung der Wiederaufnahmebescheide/Einkommensteuer vorgelegt hätte.

Aus dem Ab/Bp. ist festzustellen: Im Betriebsprüfungsverfahren hat der Bw. das Konto/Honorareingänge 1996 nicht vorgelegt. Das Konto/Honorareingänge 1996 ist daher kein neu *hervor gekommenes* Beweismittel.

Der Unabhängige Finanzsenat stellt fest:

Als nicht neu hervor gekommenes Beweismittel ist dieses Konto kein Wiederaufnahmegrund.

- „*Entnahmen ... im Rahmen des Zweikontenmodells*“ (Tz 24, 3. Absatz):

Bei den „*Entnahmen ... im Rahmen des Zweikontenmodells*“ ist von folgender Sach-, Beweis- und Rechtslage auszugehen:

Die Anwendung des „*Zweikontenmodells*“ zur Finanzierung des privaten Hausbaus hat der Steuerberater des Bw. im Betriebsprüfungsverfahren nicht bestritten; diese Aussage ist in der Berufungsverhandlung nicht widerrufen worden: Dass 1996 „*Entnahmen ... im Rahmen des Zweikontenmodells*“ zur Finanzierung des privaten Hausbaus stattgefunden haben, ist daher eine als Entscheidungsgrundlage verwendbare Tatsache.

Der Bw. bestreitet, dass die Anwendung des Zweikontenmodells neu hervor gekommen ist.

Nach ständige VwGH-Rechtsprechung ist das Neuherkommen von Tatsachen und Beweismitteln aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens derart zu beurteilen, dass es darauf

ankommt, ob der Abgabenbehörde im wieder aufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wieder aufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können. Das "*Neuhervkommen von Tatsachen und Beweismitteln*" im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO idGf bezieht sich damit auf den aus den Abgabenerklärungen und ihrer Beilagen sich ergebenden Wissensstand im jeweiligen Veranlagungsjahr (Ritz, Bundesabgabenordnung: Kommentar, 3. überarbeitete Auflage, § 303, Tz 10, und die do. zit. Judikate).

In der ggstl. Berufungssache sind die Einkommensteuerverfahren 1999 – 2001 wieder aufgenommen worden.

„Aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens“ iSd vorzit. VwGH-Rechtsprechung bedeutet idF: Aus der Sicht des Einkommensteuerverfahrens 1999 ist die Anwendung des Zweikontenmodells eine neu hervor gekommene Tatsache, wenn der Bw. dessen Anwendung weder in der Einkommensteuererklärung 1999, noch in den Beilagen zur Einkommensteuererklärung 1999 und/oder in auf das Einkommensteuerverfahren 1999 sich beziehenden, vor Erlassung des Einkommensteuererstbescheides 1999 eingebrachten, Eingaben bekannt gegeben hat und dessen Anwendung im Jahr 1999 geeignet ist, das Bescheidergebnis abzuändern.

Aus der Sicht des Einkommensteuerverfahrens 2000 ist die Anwendung des Zweikontenmodells eine neu hervor gekommene Tatsache, wenn der Bw. dessen Anwendung weder in der Einkommensteuererklärung 2000, noch in den Beilagen zur Einkommensteuererklärung 2000 und/oder in auf das Einkommensteuerverfahren 2000 sich beziehenden, vor Erlassung des Einkommensteuererstbescheides 2000 eingebrachten, Eingaben bekannt gegeben hat und dessen Anwendung im Jahr 2000 geeignet ist, das Bescheidergebnis abzuändern.

Aus der Sicht des Einkommensteuerverfahrens 2001 ist die Anwendung des Zweikontenmodells eine neu hervor gekommene Tatsache, wenn der Bw. dessen Anwendung weder in der Einkommensteuererklärung 2001, noch in den Beilagen zur Einkommensteuererklärung 2001 und/oder in auf das Einkommensteuerverfahren 2001 sich beziehenden, vor Erlassung des Einkommensteuererstbescheides 2001 eingebrachten, Eingaben bekannt gegeben hat und dessen Anwendung im Jahr 2001 geeignet ist, das Bescheidergebnis abzuändern.

Ob die Anwendung des Zweikontenmodells im Sinne des v.a. Rechtsprechung neu hervor gekommen ist oder nicht, ist eine auf der Ebene der Beweisführung zu beantwortende

Sachfrage. Diese Sachfrage ist nach dem Gesamtbild aller für und aller gegen ein „*Neuhervorkommen*“ sprechenden Indizien zu beantworten.

Der Unabhängige Finanzsenat hatte deshalb zu prüfen, ob nach der ggstl Sach-, Beweis- und Rechtslage die Anwendung des Zweikontenmodells eine vor Erlassung der Erstbescheide/Einkommensteuer 1999 - 2001 bereits bekannte oder eine nach deren Erlassung neu hervor gekommene Tatsache ist.

Über den Streitpunkt neu hervor gekommene oder bereits bekannte Tatsache/Anwendung des Zweikontenmodell ist festzustellen:

I.

Für den Bw. ist die Anwendung des Zweikontenmodells bei der Veranlagung/Einkommensteuer 1996 hervor gekommen (vgl. Niederschrift/Berufungsverhandlung).

Über die Veranlagung/Einkommensteuer 1996 ist festzustellen: Das Einkommensteuerverfahren 1996 ist nicht wieder aufgenommen worden.

Nach der auf Seite 24 unten und Seite 25 der Berufungsentscheidung zitierten VwGH-Rechtsprechung ist das Neuhervorkommen einer Tatsache aus der Sicht des wieder aufgenommenen Verfahrens zu beurteilen.

Das Neuhervorkommen der Tatsache/Anwendung des Zweikontenmodells ist daher nicht aus der Sicht des Einkommensteuerverfahren 1996 zu beurteilen.

II.

Für den Bw. ist die Anwendung des Zweikontenmodells deshalb bei der Veranlagung/Einkommensteuer 1996 hervor gekommen, weil diese Veranlagung kein „*Soforteingabefall*“ sondern ein „*Überprüfungsfall*“ gewesen sei (vgl. Niederschrift/Berufungsverhandlung):

Richtig ist, dass die Einkommensteuererklärung 1996 ein sog. „Überprüfungsfall“ gewesen ist.

Bei den sog. „Überprüfungsfällen“ ist das Formular „Verf 70“ – „Unzulässigkeit bei Soforteingabefällen“ auszufüllen. In diesem Formular werden unter Pkt. A. 1 – 15 bestimmte Unzulässigkeitsgründe angeführt; ein Sachbearbeiter hat den/die auf die zu überprüfende Steuererklärung zutreffenden/zutreffende Unzulässigkeitsgrund/Unzulässigkeitsgründe anzukreuzen. Unter Pkt. B – Überprüfungsfelder - werden 18 Kennzahlen angeführt; ein Sachbearbeiter hat dort die zu überprüfende/n Kennzahl/en anzukreuzen.

IdF ist die Unzulässigkeit der Soforteingabe von Daten aus der Einkommensteuererklärung 1996 Überprüfungsgegenstand gewesen; im Formular „Verf 70“ ist nur Pkt. A.5. angekreuzt.

Pkt. A.5. lautet: „*In den Textangaben oder Vorspalten zu nächststehend angeführten Kennzahlen sind Angaben erfolgt, jedoch in der diesbezüglichen Hauptspalte (Kennzahl) fehlen ziffernmäßige Angaben, und diese Werte sind aus den Beilagen (Lohnzettel, Bilanz usw.) nicht zu entnehmen*“; die do. Eintragung lautet: „*Summe 4a-c?*“.

In der Einkommensteuererklärung 1996 werden mit „4a“, „4b“ und „4c“ auf die Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit sich beziehende Spalten bezeichnet.

Aus der Einkommensteuererklärung 1996 ist iVm dem Formular „Verf 70“ festzustellen: Die Soforteingabe der Einkommensteuererklärung 1996 ist wegen fehlender ziffernmäßiger Angaben unzulässig gewesen, die iZm den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit des Jahres 1996 stehen.

Die Anwendung eines Zweikontenmodells im Jahr 1996 ist bei den Einkünften aus nicht-selbständiger Arbeit ausgeschlossen: Aus dem Fehlen von ziffernmäßigen Angaben bei den Einkünften aus nicht selbständiger Arbeit ist daher nicht zwingend auf dessen Anwendung zu schließen.

Die Überprüfung einer Steuererklärung bei „Unzulässigkeit von Soforteingabefällen“ hat sich auf die im Formular „Verf 70“ angeführten Soforteingabehindernisse zu beschränken:

Da die Anwendung des Zweikontenmodells im Jahr 1996 kein im „Verf 70“ angeführtes Soforteingabehindernis gewesen ist, ist seine Anwendung bei der Beseitigung des Soforteingabehindernisses „A.5.“ nicht hervor gekommen.

Ist die Anwendung des Zweikontenmodells im Jahr 1996 nicht hervor gekommen, sind auch keine Indizien dafür vorhanden, dass der Bw. das Zweikontenmodell in den wieder aufgenommenen Einkommensteuerverfahren 1999, 2000 und 2001 angewendet hat.

Die Anwendung des Zweikontenmodells in den wieder aufgenommenen Einkommensteuerverfahren 1999, 2000 und 2001 ist daher nicht bei der Beseitigung des Soforteingabehindernisses „A.5.“ hervor gekommen.

III.

Der Steuerberater hat ausgesagt, er habe die Anwendung des Zweikontenmodells mit dem die Einkommensteuererklärung 1996 überprüfenden Finanzbeamten diskutiert (vgl. Niederschrift/Berufungsverhandlung).

Aus dem Einkommensteuerakt 1996 ist festzustellen, dass sich darin kein, auf diese Diskussion sich beziehender, Aktenvermerk befindet.

Der Steuerberater vermutet, dass ein Aktenvermerk damals nicht angefertigt worden ist, weil im Jahr 1996 nach dem Stand der Rechtsprechung zum „*Zwei- oder Mehrkontenmo-*

dell kein Fremdfinanzierungskostenanteil auszuscheiden war (vgl. Niederschrift/Berufungsverhandlung).

Wird eine Tatsache bekannt, die keine Rechtsfolgen auslöst, ist das Verfassen eines Aktenvermerkes über diese Tatsache nicht erforderlich; deshalb ist davon auszugehen, dass bei Bekanntwerden von rechtsfolgenlosen Tatsachen kein Aktenvermerk angefertigt wird.

Der fehlende Aktenvermerk ist daher kein Beweis dafür, dass die Anwendung des Zweikontenmodells damals nicht Diskussionsgegenstand gewesen ist.

Nach der ggstl Sach- und Beweislage ist die Anwendung des Zweikontenmodells in den wieder aufgenommenen Jahren 1999 – 2001 dennoch nicht hervor gekommen:

Eine bei Überprüfung der Einkommensteuererklärung 1996 stattfindende Diskussion muss vor dem 10. November 1997 stattgefunden haben, weil diese Überprüfung mit der Anweisung vom 10. November 1997, die Bescheiddaten lt. Einkommensteuererklärung 1996 einzugeben, beendet worden ist.

Aus der Sicht des 2. Halbjahres 1997 ist die Anwendung des Zweikontenmodells in den wieder aufgenommenen Jahren 1999 – 2001 eine im Planungsstadium sich befindende Maßnahme gewesen. Bei einer im Planungsstadium sich befindenden Maßnahme ist die Verwirklichung ungewiss; deshalb kann eine im Planungsstadium sich befindende Maßnahme nicht als „Tatsache“ hervor kommen.

IV.

Die Anwendung des Zweikontenmodells in den wieder aufgenommenen Jahren 1999, 2000 und 2001 ist aus dem Einkommensteuerakt 1996 nicht erkennbar gewesen:

Verhandlungsleiterin und Steuerberater haben während der Berufungsverhandlung in den Einkommensteuerakt 1996 Einsicht genommen und haben bei dieser Einsichtnahme festgestellt, dass die Anwendung des Zweikontenmodells im nicht wieder aufgenommenen Jahr 1996 nicht erwähnt wird.

Festzustellen ist: Die Anwendung des Zweikontenmodells in den wieder aufgenommenen Jahren 1999, 2000 und 2001 ist im Einkommensteuerverfahren 1996 nicht hervor gekommen.

V.

Für den Bw. ist die Anwendung des Zweikontenmodells in den wieder aufgenommenen Jahren 1999, 2000 und 2001 nicht neu hervor gekommen, weil 1.) die Kreditausweitung ohne entsprechende Gegenwerte für betriebliche Investitionen im Jahr 1996 statt gefunden habe und damals offen gelegt worden sei und 2.) sämtliche Investitionen und sämt-

liche Bankverbindlichkeiten in den jährlichen Steuererklärungen offen gelegt worden seien (vgl. Anfechtungserklärung/Berufung).

Gemäß § 119 Abs 1 BAO idgF hat der Abgabepflichtige die für den Bestand und Umfang einer Abgabenpflicht bedeutsamen Umstände vollständig und wahrheitsgemäß offen zu legen. Ein Sachverhalt ist vollständig offen gelegt, wenn der Abgabepflichtige alle für die ordnungsgemäße Feststellung des Sachverhaltes notwendigen Sachverhaltselemente bekannt gibt.

IdF sind die Kredite für den Kreditzweck „laufende Erfordernisse“ aufgenommen worden. Werden Kredite für „laufende Erfordernisse“ aufgenommen, könne diese Kredite auch zur Finanzierung von Betriebsausgaben verwendet werden: Aus dem Umfang der betrieblichen Investitionen, der Bankverbindlichkeiten und der Kredithöhe ist daher nur erkennbar, dass der Kreditrahmen nicht zur Gänze zur Finanzierung von betrieblichen Investitionen verwendet worden ist.

Nach dieser Sachlage ist aus dem Umstand, dass der Bw. den Betriebskredit zT und nicht zur Gänze zur Finanzierung von betrieblichen Investitionen verwendet hat, nicht zwingend zu schließen, dass "*Entnahmen ... im Rahmen des Zweikontenmodells*" statt gefunden haben.

Die Anwendung des Zweikontenmodells in den wieder aufgenommenen Jahren 1999, 2000 und 2001 ist daher nur dann vollständig offen gelegt, wenn seine Anwendung in den Einkommensteuererklärungen 1999, 2000 und 2001, den Beilagen zu den Einkommensteuererklärungen 1999, 2000 und 2001 oder in den vor Erlassung der Erstbescheide/Einkommensteuer 1999, 2000 und 2001 eingebrachten, Eingaben bekannt gegeben wird.

Da eine Bekanntgabe in den v.a. Schriftstücken nicht erfolgt ist, ist die Anwendung des Zweikontenmodells in den wieder aufgenommenen Jahren 1999, 2000 und 2001 nicht offen gelegt worden und ist demzufolge auch nicht hervor gekommen.

VI.

Das Missverhältnis Investitionen – Bankschulden, das „*bei dieser Überprüfung hätte auffallen müssen*“ (Steuerberater in der Berufungsverhandlung), ist kein für die Anwendung des Zweikontenmodells sprechendes Indiz:

Nach ständiger Rechtsprechung (VwGH 27.1.1998, 94/14/0017 u.a.) dürfen die Abgabenbehörden nicht prüfen, ob eine Ausgabe angemessen, wirtschaftlich sinnvoll, zweckmäßig oder notwendig gewesen ist. Deshalb dürfen die Abgabenbehörden die vom Betriebsinha-

ber gewählte Finanzierung eines Betriebes nicht nach den Kriterien Angemessenheit, wirtschaftliche Sinnhaftigkeit, Zweckmäßigkeit und Notwendigkeit prüfen.

Steht es einem Betriebsinhaber frei, ob er seinen Betrieb mit Eigen- oder Fremdmitteln ausstattet, ist aus einem Missverhältnis Investitionen – Bankschulden nicht zwingend auf die Anwendung des Zweikontenmodells in den wieder aufgenommenen Jahren 1999, 2000 und 2001 zu schließen.

VII.

In der Berufungsverhandlung hat der Steuerberater des Bw. vorgebracht, er habe vierzehn Tage vor Prüfungsbeginn (= ab 12. August 2003) gewusst, dass die Anwendung des Zweikontenmodells ein Prüfungsschwerpunkt sein werde:

Die Prüfungsschwerpunkte in einem Betriebspflichtsprüfungsverfahren werden nach Erteilung eines Prüfungsauftrages festgelegt. IdF ist der Prüfungsauftrag am 20. August 2003 erteilt worden: Die Prüfungsschwerpunkte können deshalb nur nach dem 20. August 2003 festgelegt worden sein.

Ihre Prüfungsschwerpunkte hat die Betriebsprüferin in einem Aktenvermerk protokolliert. Nach diesem Aktenvermerk sind die Kreditkosten und die betrieblichen Investitionen ein Prüfungsschwerpunkt gewesen. Dass die Anwendung des Zweikontenmodells in den Jahren 1999, 2000 und 2001 ein Prüfungsschwerpunkt ist, hat die Betriebsprüferin in diesem Aktenvermerk nicht protokolliert.

Nach dieser Sach- und Beweislage ist davon auszugehen, dass die Anwendung des Zweikontenmodells in den Jahren 1999, 2000 und 2001 den Abgabenbehörden vor Prüfungsbeginn nicht bekannt gewesen ist.

Aber auch im Falle, dass die Anwendung des Zweikontenmodells in den Jahren 1999, 2000 und 2001 den Abgabenbehörden vierzehn Tage vor Prüfungsbeginn bekannt gewesen wäre, ist seine Anwendung nicht vor Erlassung der Erstbescheide/Einkommensteuer 1999 – 2001 hervor gekommen:

In der ggstl. Berufungssache sind der Erstbescheide/Einkommensteuer 1999 – 2001 am 3. Juli 2000, 5. Juli 2001 bzw. 20. Dezember 2002 erlassen worden. Es ist daher schon wegen der fehlenden zeitlichen Nähe zum 12. August 2003 auszuschließen, dass die Abgabenbehörde bei Erlassung der Erstbescheide/Einkommensteuer 1999 – 2001 Kenntnis von der Anwendung des Zweikontenmodells haben musste, wenn sie von der Anwendung des Zweikontenmodells ab 12. August 2003 Kenntnis hatte.

VIII.

Die Anwendung des Zweikontenmodells in den Jahren 1999, 2000 und 2001 ist eine im Betriebsprüfungsverfahren hervor gekommene Tatsache:

Im Arbeitbogen der Betriebsprüfung befindet sich folgender Aktenvermerk "... *StBer bestreitet nicht, dass es sich um ein Zweikontenmodell handelt. Es handelt sich um ein 'alte[s] (vor 1997) gebildetes Modell, das seiner Ansicht nach die Abzugsfähigkeit auch in den Folgejahren nicht verliert*"⁴. Dieser Aktenvermerk ist mit 24. September 2003 datiert.

Aus dem Ab/Bp. ist festzustellen: Die Anwendung des Zweikontenmodells in den Jahren 1999, 2000 und 2001 wird zum ersten Mal in diesem Aktenvermerk erwähnt.

Dass "*Entnahmen ... im Rahmen des Zweikontenmodells*" stattgefunden haben, ist daher eine, den Abgabenbehörden am 24. September 2003 bekannt gegebene Tatsache.

Da die Erstbescheide/Einkommensteuer 1999 – 2001 vor dem 24. September 2003 erlassen worden sind, ist die Anwendung des Zweikontenmodells in den Jahren 1999, 2000 und 2001 eine neu hervor gekommene Tatsache.

IX.

Die Anwendung des Zweikontenmodells in den Jahren 1999, 2000 und 2001 ist eine neu hervor gekommene Tatsache, die die Bescheidergebnisse der Erstbescheide/Einkommensteuer 1999 - 2001 abändert:

Mit den Erstbescheiden/Einkommensteuer 1999 – 2001 sind die auf die "*Entnahmen ... im Rahmen des Zweikontenmodells*" entfallenden Zinsen und Geldbeschaffungskosten als Betriebsausgaben anerkannt worden.

Betriebsausgaben im Sinne des § 4 Abs 4 EStG 1988 sind die beruflich oder betrieblich veranlassten Ausgaben und Aufwendungen.

Kreditzinsen und Geldbeschaffungskosten sind Betriebsausgaben im Sinne des § 4 Abs 4 EStG 1988, wenn sie durch eine berufliche oder betriebliche Tätigkeit veranlasst sind.

Kreditzinsen und Geldbeschaffungskosten sind das Entgelt für die Überlassung von Fremdkapital: Werden die aufgenommenen Fremdmittel für Betriebszwecke verwendet, sind die Kreditzinsen und Geldbeschaffungskosten Betriebsausgaben; werden die aufgenommenen Fremdmittel zur Finanzierung von Privatausgaben verwendet, sind die Kreditzinsen und Geldbeschaffungskosten Privatausgaben.

Nach den zum Zweikonten- und dem Mehrkontenmodell ergangenen VwGH-Erkenntnissen (VwGH 27.1.1998, 94/14/0017, VwGH 10.9.1998, 93/15/0051 und Folgejudikate) ist das Veranlassungsprinzip im Sinne des § 4 Abs 4 EStG 1988 auch auf die Ausgaben, die auf im Rahmen des Zwei- oder Mehrkontenmodells getätigte Entnahmen entfallen, anzu-

wenden. Ausgaben, die auf im Rahmen des Zwei- oder Mehrkontenmodells getätigte Entnahmen entfallen, sind daher keine Betriebsausgaben.

Die auf Entnahmen zur Finanzierung des privaten Hausbaus entfallenden, dennoch in den Erstbescheiden/Einkommensteuer 1999 – 2001 zum Betriebsausgaben-Abzug zugelassen, Zinsen und Geldbeschaffungskosten sind nicht als Betriebsausgaben anzuerkennen; dadurch ändern sich die Bescheidergebnisse der Erstbescheide/Einkommensteuer 1999 – 2001.

Im Betriebsprüfungsverfahren hat der Steuerberater des Bw. eingewendet, das vom Bw. verwendete Zweikontenmodell sei ein „*altes*“ Zweikontenmodell gewesen auf das die vorzit. VwGH-Erkenntnisse nicht anwendbar seien:

Mit diesem Vorbringen hat sich der Bw. offenbar auf § 307 Abs. 2 BAO (idF vor dem Abgaben-Rechtsmittel-Reformgesetz [AbgRmRefG], BGBI I, 2002/97) berufen, wonach eine - für die Partei mit steuerlichen Nachteilen verbundene - geänderte Rechtsauslegung, die sich u.a. auf ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes stützt, einer Verfahrenswiederaufnahme entgegen steht.

§ 307 Abs 2 BAO (idF vor dem AbgRmRefG) ist aber mit BGBI I 2002/97 ab 26.6.2002 aufgehoben worden und ist schon aus diesem Grund in der ggstl. Berufungssache nicht (mehr) anwendbar.

§ 307 Abs 2 BAO (idF vor dem AbgRmRefG) wäre auch ohne Aufhebung nicht anwendbar gewesen, weil der VwGH bereits im Erkenntnis VwGH 20.11.1996, 89/13/0259, aber auch in früheren Erkenntnissen (bspw. VwGH 16.11.1993, 89/14/0158) zur Betriebsausgaben-eigenschaft von Kreditzinsen ausgesprochen hat, dass diese nur dann als Betriebsausgaben anzuerkennen sind, wenn der fremdfinanzierte Aufwand der betrieblichen Sphäre zuzurechnen ist, was für jeden einzelnen Aufwand getrennt zu prüfen ist.

In den zum Zwei- und Mehrkontenmodell ergangenen Erkenntnissen ist der VwGH von dieser Rechtssprechung nicht abgewichen (vgl. bspw. die Ableitung der Beurteilung von Zwei- und Mehrkontenmodellen aus der bisherigen Judikatur in VwGH 27.1.1998, 94/14/0017).

§ 307 Abs. 2 BAO (idF vor dem AbgRmRefG) ist somit schon wegen einer nicht geänderten ständigen VwGH-Rechtsprechung der Verfahrenswiederaufnahme nicht entgegen gestanden.

Pkt. I. – IX. zusammenfassend stellt der Unabhängige Finanzsenat fest:

Dass in den Jahren 1999 – 2001 "*Entnahmen ... im Rahmen des Zweikontenmodells*" statt gefunden haben, ist eine neu hervor gekommene, das Bescheidergebnis abändernde Tatsache.

Dass in den Jahren 1999 – 2001 "*Entnahmen ... im Rahmen des Zweikontenmodells*" statt gefunden haben, ist ein Wiederaufnahmegrund.

X.

Für den Bw. sind die steuerlichen Auswirkungen des vom bescheiderlassenden Finanzamt verwendeten Wiederaufnahmetatbestandes geringfügig gewesen (vgl. Anfechtungserklärung/Berufung).

Über die steuerlichen Auswirkungen der "*Entnahmen ... im Rahmen des Zweikontenmodells*" ist festzustellen:

Als anzuwendende Rechtsfolge hat das bescheiderlassende Finanzamt 50% der vom Bw. erklärten Kreditzinsen und Geldbeschaffungskosten nicht als Betriebsausgaben anerkannt. Die dadurch verursachten Gewinnänderungen betragen ATS 154.965,00 (1999), ATS 263.634 (2000) und ATS 249.962,00 (2001). Die durch Reisekostenkürzungen, die Festsetzung des Privatanteils/Pkw und die Erlösberichtigung/Verbandmaterial verursachten Gewinnänderungen betragen +/- ATS 20.000,00 p.a.

Damit entfallen über 80% der in den Streitjahren insgesamt festgestellten Gewinnänderungen (und über 80% der Mehrergebnisse/Einkommensteuer) auf die Rechtsfolge "*nicht als Betriebsausgaben anerkannte Kreditzinsen und Geldbeschaffungskosten*".

Entfallen über 80% der Mehrergebnisse/Einkommensteuer auf einen bestimmten Wiederaufnahmegrund, sind die steuerlichen Auswirkungen dieses Wiederaufnahmegrundes nicht geringfügig.

Der Unabhängige Finanzsenat stellt fest:

Da die steuerlichen Auswirkungen des Wiederaufnahmetatbestandes "*Entnahmen ... im Rahmen des Zweikontenmodells*" nicht geringfügig gewesen sind; stellen die auf diesen Wiederaufnahmetatbestand gestützten Verfahrenswiederaufnahmen/Einkommensteuer 1999 – 2001 keinen Ermessensmissbrauch dar.

In der Berufungsverhandlung hat der Steuerberater des Bw. eine Aufstellung/Bankkontenentwicklung 1996 vorgelegt, worin die auf den privaten Hausbau entfallen Kreditzinsen und Geldbeschaffungskosten nicht mit den vom Finanzamt geschätzten Prozentsatz (= 50%) sondern mit 41% berechnet werden:

Werden die auf den privaten Hausbau entfallen Kreditzinsen und Geldbeschaffungskosten mit 41% berechnet, sind die steuerlichen Auswirkungen des Wiederaufnahmetatbestandes/Anwendung des Zweikontenmodells in den Jahren 1999 – 2001 nicht geringfügig, sodass die auf diesen Wiederaufnahmetatbestand gestützten Verfahrenswiederaufnahmen/Einkommensteuer 1999 – 2001 auch bei einer Neuberechnung der auf den privaten Hausbau entfallen Kreditzinsen und Geldbeschaffungskosten mit 41% keinen Ermessensmissbrauch darstellen.

- Der 4. Absatz von Tz 24 des Bp-Berichtes enthält zT Tatsachen, die bereits bekannt und deshalb keine Wiederaufnahmegründe sind (bspw. die Höhe der Gewinne ab 1996) und zT neu hervor gekommene Tatsachen, die nicht gegen einen Betriebsausgaben-Abzug sprechen und demzufolge das Bescheidergebnis nicht abändern können (bspw. die in den Kreditverträgen enthaltenen Vereinbarungen):
Festzustellen ist, dass der 4. Absatz von Tz 24 des Bp-Berichtes keinen Wiederaufnahmegrund enthält.
- Im 5. Absatz von Tz 24 des Bp-Berichtes wird eine vom Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtssprechung vertretene Rechtsansicht zitiert. Eine Rechtsansicht ist kein Wiederaufnahmegrund:
Festzustellen ist, dass der 5. Absatz von Tz 24 des Bp-Berichtes keinen Wiederaufnahmegrund enthält.

Die v.a. Ausführungen zu Tz 24 des Bp-Berichtes zusammenfassend stellt der Unabhängige Finanzsenat fest:

Tz 24 des Bp-Berichtes enthält einen Wiederaufnahmetatbestand/Einkommensteuer 1999, einen Wiederaufnahmetatbestand/Einkommensteuer 2000 und einen Wiederaufnahmetatbestand/Einkommensteuer 2001.

Dieser Wiederaufnahmetatbestand ist die Anwendung des Zweikontenmodells in den Jahren 1999 - 2001.

Die steuerlichen Auswirkungen dieses Wiederaufnahmetatbestandes sind unabhängig davon, ob 50% oder 41% der Kreditzinsen und Geldbeschaffungskosten nicht zum Betriebsausgaben-Abzug zugelassen werden, nicht geringfügig.

Die Verfahrenswiederaufnahmen/Einkommensteuer 1999 – 2001 sind daher zulässig gewesen.

Das Berufungsbegehren – keine Verfahrenswiederaufnahme/Einkommensteuer in den angefochtenen Jahre durchzuführen – ist daher unabhängig davon, ob 50% oder 41% der Kreditzinsen und Geldbeschaffungskosten nicht zum Betriebsausgaben-Abzug zugelassen werden, abzuweisen.

4. Sachbescheide/Einkommensteuer:

Strittig sind die Rechtsfolgen von "Entnahmen ... im Rahmen des Zweikontenmodells" und der Privatanteil/Pkw.

4.1. Zweikontenmodell:

Das Finanzamt hat die nicht als Betriebsausgaben absetzbaren Kreditzinsen und Geldbeschaffungskosten geschätzt.

Können die nicht als Betriebsausgaben absetzbaren Ausgaben nicht ermittelt oder berechnet werden, sind sie zu schätzen (§ 184 Abs 1 BAO).

Aus den im Betriebspflichtungsverfahren vorgelegten Unterlagen ist die korrekte Höhe der als Betriebsausgaben absetzbaren und der nicht als Betriebsausgaben absetzbaren Kreditzinsen und Geldbeschaffungskosten nicht feststellbar, die Abgabebehörde ist daher damals berechtigt gewesen, ihre Höhe zu schätzen.

In der Berufungsverhandlung hat der Bw. eine Aufstellung/Bankkontenentwicklung 1996 vorgelegt. Mit der Aufstellung/Bankkontenentwicklung 1996 hat der Bw. nachgewiesen, dass 41% der Kreditzinsen und Geldbeschaffungskosten auf den privaten Hausbau entfallen.

Da der Bw. die gesamten Kreditzinsen und Geldbeschaffungskosten in den Beilagen zu den Einkommensteuererklärungen 1999 – 2001 angeführt hat, sind die auf den privaten Hausbau entfallenden Kreditzinsen und Geldbeschaffungskosten jetzt berechenbar: Der Unabhängige Finanzsenat ist daher – im Gegensatz zum Finanzamt - nicht berechtigt, die Kreditzinsen und Geldbeschaffungskosten zu schätzen.

Der Unabhängige Finanzsenat stellt aus der Aufstellung/Bankkontenentwicklung 1996 und aus den Beilagen zu den Einkommensteuererklärungen 1999 – 2001 fest:

Die auf den privaten Hausbau entfallenden Zinsen und Geldbeschaffungskosten betragen:

ATS 209.071,30 (1999), ATS 216.179,88 (2000) und ATS 204.968,43 (2001).

Der Unabhängige Finanzsenat entscheidet:

ATS 209.071,30 (1999), ATS 216.179,88 (2000) und ATS 204.968,43 (2001) sind nicht als Betriebsausgaben anzuerkennen.

Das Berufungsbegehren lt. Anfechtungserklärung/Berufung, die auf den privaten Hausbau entfallenden Zinsen und Geldbeschaffungskosten als Betriebsausgaben anzuerkennen, ist abzuweisen.

4.2. Privatanteil/Pkw:

Strittig ist die Höhe des Privatanteils/Pkw:

Für das Finanzamt sind 20% Privatanteil/Pkw glaubwürdig; für ein geändertes Fahrverhalten sprechende Gründe werden in Tz 22 nicht angeführt.

Lt. Bw. ist der Privatanteil/Pkw mit 10% festzusetzen; für 10% Privatanteil/Pkw soll die in der Berufungsverhandlung vorgelegte Berechnung aus dem Jahr 1996 und der Umstand sprechen, dass die Ärztegemeinschaft auch 10% Privatanteil/Pkw ausgeschieden hat.

Der Unabhängige Finanzsenat geht davon aus, dass der Bw. nicht nur die betrieblichen Schulden der Praxisgemeinschaft sondern auch deren Patientenstock übernommen hat und dass sich demzufolge der (das Freizeitverhalten bestimmende) zeitliche Aufwand für die ärztliche Tätigkeit und die Anzahl der Visiten nicht bzw. nur in vernachlässigbarem Ausmaß geändert hat.

Ist davon auszugehen, dass sich der zeitliche Aufwand für die ärztliche Tätigkeit und die Anzahl der Visiten nicht bzw. nur in vernachlässigbarem Ausmaß geändert hat, ist eine Erhöhung des Privatanteils/Pkw von 10% auf 20% nicht gerechtfertigt.

Dem Berufungsbegehren, den Privatanteil/Pkw mit 10% festzusetzen, ist stattzugeben.

4.3. Bemessungsgrundlagen/Einkünfte aus selbständiger Arbeit:

	1999	2000	2001
Einnahmenüberschuss lt. Veranlagung	994.456,00	1.063.417,00	972.328,00
Reisekosten (Bp-Bericht, Tz 21)	6.624,00	7.733,00	7.733,00
Erlösberichtigung (Bp-Bericht, Tz 23)		-160,00	
Kreditzinsen und Geldbeschaffungskosten	209.071,00	216.780,00	204.968,00
Einnahmenüberschuss	1.210.151,00	1.287.770,00	1.185.029,00

Beilagen: 6 Berechnungsblätter

Wien, am 3. August 2006