



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Erwin Cszar und die weiteren Mitglieder Hofrat Dr. Karl Fink, Mag. Walter Zapfl (Landeskammer für Land- und Forstwirtschaft Steiermark) und Dr. Wolfgang Bartosch (Arbeiterkammer Steiermark) über die Berufungen der Bw., X., vertreten durch Mag. Kullnig & Co Steuerberatungs KG, Steuerberatungskanzlei, 8043 Graz, Mariatroster Straße 87a, vom 25. Juni 2010 und 23. August 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes Deutschlandsberg Leibnitz Voitsberg vom 20. Mai 2010 und 13. Juli 2010 betreffend Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Umsatzsteuer und Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 2006 bis 2008 sowie Umsatzsteuer und Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 2006 bis 2008 (Sachbescheide) sowie Anträge auf Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 1 BAO hinsichtlich Umsatzsteuer und Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 2003 bis 2005, vertreten durch Mag.^a Elke Christine Rath nach der am 16. April 2012 in 8018 Graz, Conrad von Hötzendorf-Straße 14-18, im Beisein der Schriftführerin Claudia Schmölzer durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Das Finanzamt hat im Rahmen einer Außenprüfung nachstehende strittige Feststellungen getroffen:

Da es sich bei den vom (von der) „Bw.“ (Berufungswerberin – Bw.) erzielten Umsätzen um solche einer Krankenanstalt im Sinne des § 10 Abs. 2 Z 15 UStG 1994 handle, seien diese dem ermäßigten Steuersatz in Höhe von 10 % zu unterwerfen (vgl. Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 10. Mai 2010, Punkt 2 und Punkt 1 der Tz 1 des Berichtes vom 19. Mai 2010 über das Ergebnis der Außenprüfung).

Dem von der bevollmächtigten Vertreterin vorgebrachten Begehren auf Vorsteuerberichtigung gemäß § 12 Abs. 10 UStG 1994 für die ab dem Jahr 2003 angeschafften Anlagegüter habe nicht entsprochen werden können, da es keine Änderung der im tatsächlichen Bereich liegenden Verhältnisse gegeben habe. Da im vorliegenden Fall lediglich eine irrige Rechtsansicht zur unecht steuerfreien Behandlung der Umsätze geführt habe, tatsächlich bei richtiger rechtlicher Beurteilung aber bereits im Zeitpunkt der Anschaffung der Anlagegüter der Vorsteuerabzug zugestanden wäre, sei der Tatbestand des § 12 Abs. 10 UStG 1994 nicht erfüllt. Keinesfalls könne ein nicht zeitgerecht geltend gemachter Vorsteuerabzug (aus bewusster oder unbewusster Unterlassung) nach dem vorhin zitierten Tatbestand geltend gemacht werden (vgl. Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 10. Mai 2010, Punkt 3 und Punkt 3 der Tz 1 des Berichtes vom 19. Mai 2010 über das Ergebnis der Außenprüfung).

In ertragsteuerlicher Hinsicht wurden die als selbständige Einkünfte erklärten Gewinne als solche aus Gewerbebetrieb qualifiziert und um die unter Tz 2 des Berichtes vom 19. Mai 2010 über das Ergebnis der Außenprüfung dargestellten, unbestrittenen Gewinnänderungen korrigiert.

Gegen die auf Basis dieser Prüfungsfeststellungen erlassenen Wiederaufnahmebescheide hinsichtlich Umsatzsteuer und Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 2006 bis 2008 sowie gegen die Sachbescheide hat die Bw. mit nachstehender Begründung das Rechtsmittel der Berufung erhoben:

1. Beschreibung des Betriebes

Das Institut für Computertomographie sei im Jahr 1993 als Krankenanstalt im Sinne des Krankenanstaltengesetzes, wofür sowohl für die Errichtung als auch für die Betriebsführung eine Bewilligung der Landesregierung notwendig gewesen sei, gegründet worden.

Der Betriebsgegenstand sei die Durchführung von Computertomographien als bildgebendes Verfahren. Es handle sich somit um ein Röntgeninstitut, das seit 1994 einen Kassenvertrag habe.

2. Steuerliche Grundlagen von Krankenanstalten im Sinne des Krankenanstaltengesetzes

Bis 31. Dezember 1996 seien die Honorare – gleich wie bei den niedergelassenen Ärzten – unter Beachtung des Erlasses des Bundesministeriums für Finanzen vom 2. Mai 1990, GZ. 09 1009/1-IV/9/90, in dem klargestellt worden sei, dass durch den Wegfall des § 10 Abs. 2 Z 7 UStG 1972 die sonstigen Leistungen aus der Tätigkeit als Arzt dem Normalsteuersatz von 20 % und die Umsätze der Krankenanstalten gemäß § 10 Abs. 2 Z 9 UStG 1972 unverändert dem ermäßigten Steuersatz von 10 % unterliegen würden, mit 20 % Umsatzsteuer verrechnet worden.

Zitat aus dem BMF-Erlass:

„Um jedoch eine umsatzsteuerrechtliche Ungleichbehandlung von gleichartigen ärztlichen Leistungen zu vermeiden, vertritt das Bundesministerium für Finanzen im Sinne einer verfassungskonformen Interpretation die Rechtsauffassung, dass auf die Umsätze von Krankenanstalten im Sinne des Krankenanstaltengesetzes (wie zum Beispiel von Ambulatorien) der ermäßigte Steuersatz gemäß § 10 Abs. 2 Z 9 dann nicht zur Anwendung kommen kann, wenn die Einkünfte (Gewinnanteile) aus diesen Krankenanstalten den Einkünften aus freiberuflicher Tätigkeit im Sinne des § 22 Z 1 oder Z 3 EStG 1988 zuzuordnen sind. Diese Rechtsauffassung ist auch deshalb gerechtfertigt, weil in derartigen Fällen die persönliche (leitende und eigenverantwortliche) Tätigkeit des Arztes und nicht der „Umsatz einer Krankenanstalt“ im Vordergrund steht. Diese Betrachtungsweise muss gleichermaßen für die einkommensteuerliche wie für die umsatzsteuerliche Beurteilung gelten.“

Dieser Erlass sei auch die Grundlage für die weitere Vorgangsweise nach der Änderung des Umsatzsteuergesetzes ab 1. Jänner 1997 gewesen, sodass die Umsätze aus den Krankenanstalten ohne Umsatzsteuer – gleich wie bei ärztlichen Ordinationen – abgerechnet worden seien.

In diesem Zusammenhang habe die Bw. im Dezember 1996 ein Schreiben von der Gebietskrankenkasse mit dem Ersuchen um Mitteilung, ob die Honorare ab 1. Jänner 1997 mit oder ohne Umsatzsteuer auszusahlen seien, erhalten. Dieses Schreiben sei dahingehend beantwortet worden, dass es sich wohl um eine Krankenanstalt im Sinne des Krankenanstaltengesetzes handle, aber unter Bedachtnahme auf den vorhin zitierten Erlass des BMF wohl um eine ordinationsähnliche Tätigkeit handle und somit keine Umsatzsteuer zur Verrechnung komme.

Demgemäß sei ab 1. Jänner 1997 laufend bis 2010 zusätzlich zum Honorar, wie bei niedergelassenen Ärzten, eine sogenannte Ausgleichszulage (bei Radiologen 5,8 %) von der Kasse angewiesen worden.

Der Inhalt des Erlasses sei mit Wirkung ab 1. Jänner 2001 in die UStR 2000 unter Rz 950, die lt. Auskunft von Dr. Stefan Melhardt (BMF) vom 24. Juni 2010 noch immer in Geltung sei, übernommen worden.

Aus dieser Randziffer sei zu entnehmen, dass eine Umsatzsteuer von 10 % bei Krankenanstalten nur dann zur Auszahlung komme, wenn es sich von der ertragsteuerlichen Seite her um Einkünfte aus Gewerbebetrieb handle. Handle es sich jedoch um Einkünfte aus selbständiger Arbeit – wie bei niedergelassenen Ärzten – falle keine Umsatzsteuer an. Diese Regelung sei Grundlage für die Verrechnung der Kassenhonorare bis 2010. Von Seiten der Steiermärkischen Gebietskrankenkasse sei dazu festgestellt worden, dass nach wie vor ein Honorar ohne Umsatzsteuer, jedoch inklusive 5,8 % Ausgleichszulage (für Radiologen) zur Verrechnung gelange.

Geändert habe sich eine solche Verrechnung bei Ambulatorien und Instituten nur dort, wo das bisherige Ambulatorium, das in Form eines Einzelunternehmens oder einer Personengesellschaft geführt worden sei, in eine Kapitalgesellschaft eingebracht worden sei. Bei all diesen Instituten habe sich die Honorarverrechnung bei der Gebietskrankenkasse insofern geändert, als genau ab dem Zeitpunkt des Bestehens einer Kapitalgesellschaft das Honorar keine Ausgleichszulage von 5,8 % mehr enthalten habe und eine Umsatzsteuer von 10 % in Rechnung gestellt worden sei, da ja auf der ertragsteuerlichen Seite diese Kapitalgesellschaft sodann Einkünfte aus Gewerbebetrieb erziele und nicht mehr, so wie bisher, Einkünfte aus selbständiger Arbeit.

Im Laufe der letzten Jahre sei in die Umsatzsteuerrichtlinien allerdings die Rz 951a, die nach Meinung der Bw. seit 2003 gelte, eingefügt worden.

Rz 950

„Betreibt ein Arzt eine Krankenanstalt im Sinne des Krankenanstalten- und Krankenanstaltengesetzes (KAKuG), BGBl. Nr. 1/1957 idgF – wie zB Pflegeanstalten für chronisch Kranke, Gebäranstalten und Entbindungsheime, Sanatorien und selbständige Ambulatorien (wozu Röntgeninstitute, Zahnambulatorien und ähnliche Einrichtungen, wie zB auch chemisch-diagnostische Laboratorien gehören) – so liegen keine Umsätze einer Krankenanstalt vor, wenn die Einkünfte aus dieser Krankenanstalt den Einkünften aus freiberuflicher Tätigkeit im Sinne des § 22 Z 1 EStG 1988 (bzw. § 22 Z 3 EStG 1988 bei Personengesellschaften) zuzurechnen sind. Die Zuordnung der Einkünfte zu den Einkünften aus freiberuflicher Tätigkeit (mit der Folge der unechten Steuerbefreiung) oder zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb (mit der Folge des ermäßigten Steuersatzes für Krankenanstalten) hängt davon ab, ob der Arzt aufgrund eigener Fachkenntnisse leitend und eigenverantwortlich tätig wird oder ob der Umsatz als Krankenanstalt im Vordergrund steht. Der Umsatz als Krankenanstalt wird ua. dann im Vordergrund stehen, wenn sich bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise die angebotenen und erbrachten Leistungen der jeweiligen Anstalt auch objektiv vom Leistungsangebot einer Facharztpraxis unterscheiden.“

Rz 951a

„Unabhängig von der ertragsteuerlichen Einstufung liegen jedoch bei einer Krankenanstalt im Sinne des Krankenanstaltengesetzes Umsätze als Krankenanstalt auch im Sinne des UStG 1994 vor, wenn ua. folgende Voraussetzungen gegeben sind (vgl. VwGH 19.6.2002,

2000/15/0053; VwGH 30.7.2002, 98/14/0203 sowie VwGH 24.9.2008, 2006/15/0283 mit Verweis auf VfGH-Judikatur):

- Die Möglichkeit der gleichzeitigen Behandlung mehrerer Personen,
- das Bestehen einer Organisation, die jener einer Krankenanstalt entspricht,
- die Bestellung eines Stellvertreters des ärztlichen Leiters, woraus sich die Notwendigkeit ergibt, dass mindestens zwei Ärzte der Krankenanstalt zur Verfügung stehen,
- eine Anstaltsordnung, der sowohl die Patienten als auch die Ärzte unterliegen,
- der (Behandlungs-)Vertrag wird nicht (nur) mit dem Arzt, sondern (auch) mit der Einrichtung, die unter sanitätsbehördlicher Aufsicht steht, abgeschlossen.

Die krankenanstaltenrechtliche Bewilligung kann ein (qualifiziertes) Indiz für das Vorliegen einer Krankenanstalt sein, reicht aber dann nicht, wenn die tatsächlich erbrachten Leistungen nicht dem wirtschaftlichen Bild einer Krankenanstalt entsprechen. Das offenkundige Abstellen der Betriebszeiten eines Instituts auf die Arbeitsmöglichkeiten des Arztes spricht gegen das Vorliegen einer für eine Krankenanstalt typischen Organisation (VwGH 24.9.2008, 2006/15/0283)."

Auf die Anfrage vom 8. Juni 2010 an das BMF habe Dr. Stefan Melhardt bezüglich der Geltung der Randziffern 950 und 951a der UStR 2000 Folgendes mitgeteilt:

„Sowohl die Rz 950 USt-RL als auch die Rz 951a USt-RL stehen in Geltung. Liegen die Voraussetzungen des Spezialfalles der Rz 951a vor, so ist die ertragsteuerliche Einstufung irrelevant. Liegen die (Spezial-)Voraussetzungen der Rz 951a nicht vor, kommt die allgemeine Regelung der Rz 950 USt-RL zur Anwendung, wonach – verkürzt gesagt – keine Umsätze einer Krankenanstalt vorliegen, wenn es sich um freiberufliche Einkünfte handelt.

Die dargestellte Rechtslage ist – wie immer wenn es keine spezielle Aussage zum Inkrafttreten gibt – auf alle offenen Fälle anzuwenden."

Christian Huber und Roman Leitner hätten in SWK 22/1994, A 515 ausgeführt, dass, obwohl der VfGH und ihm folgend auch der VwGH mehr oder minder deutlich ausgesprochen hätten, dass der ermäßigte Steuersatz auch für ärztliche Leistungen im Rahmen einer Krankenanstalt zustehe, das BMF dennoch an seiner im Erlass vom 9. Februar 1994 vertretenen Rechtsauffassung – Umsatzsteuerermäßigung steht für eine einkommensteuerlich freiberufliche Krankenanstalt nicht zu – festhalte.

Nach Ruppe in SWK 27/1995, A 579 differenziere das UStG 1994 ab 1. Jänner 1997 zwischen Krankenanstalten öffentlich-rechtlicher und gemeinnütziger Rechtsträger einerseits und privaten Krankenanstalten andererseits.

In „Arzt und Steuern“, 1998, führe Leonhart auf Seite 99 Folgendes aus:

„Wenn an der Krankenanstalt oder dem Institut nur Ärzte beteiligt sind, liegen Einkünfte aus selbständiger Arbeit vor (für Einzelfirmen und Personengesellschaften). Das Überschreiten einer bestimmten Betriebsgröße für sich allein zieht nicht das Ausscheiden aus der Einkunftsart „selbständige Arbeit“ nach sich. Die Beschäftigung qualifizierter Fachkräfte, also von Personen, denen im wirtschaftlichen Geschehen des Betriebes entscheidende Bedeutung zukommt, führt von sich aus noch nicht zur Qualifikation als Gewerbebetrieb. Aus der

Vorschrift, dass der Angehörige eines freien Berufes, der sich der Mithilfe fachlich vorgebildeter Arbeitskräfte bedient, selbst auf Grund eigener Fachkenntnisse leitend und eigenverantwortlich tätig werden muss, ist abzuleiten, dass der Leiter einer Privatkrankenanstalt wirklich eigenverantwortliche ärztliche Tätigkeit entfalten muss, damit Einkünfte aus selbständiger Arbeit vorliegen

Wird die Privatkrankenanstalt von einer juristischen Person (GmbH, AG) betrieben, dann liegen immer gewerbliche Einkünfte vor (auch wenn alle Gesellschafter Ärzte sind). Dies gilt auch für Personengesellschaften, an denen berufs fremde Personen beteiligt sind.

Im Falle des Vorliegens einer gewerblichen Tätigkeit im Rahmen der Krankenanstalt kommt der begünstigte Steuersatz des § 10 Abs. 2 Z 15 UStG 1994 zur Anwendung, die Vorsteuern sind abzugsfähig.

Im Falle des Überwiegens der freiberuflichen Tätigkeit sind die Umsätze der Privatkrankenanstalt umsatzsteuerbefreit."

3. Feststellungen der Betriebsprüfung für die Jahre 2006 bis 2008

Trotz intensiver Gespräche und mehrmaliger Hinweise, dass eine rückwirkende Änderung bei der Umsatzsteuer neben einer Verletzung von Treu und Glauben auch organisatorisch mit vielen Arbeiten und Berichtigungen verbunden sei, sei die Betriebsprüferin nicht von ihrer Meinung abgegangen, dass es sich um Umsätze einer Krankenanstalt handle, die gemäß § 10 Abs. 2 Z 15 UStG 1994 dem ermäßigten Steuersatz von 10 % unterliegen würden.

4. Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO

Bezüglich der Begründung für die Wiederaufnahme der Verfahren durch die Betriebsprüfung werde auf die Feststellungen in der Niederschrift zur Schlussbesprechung, in der sich bezüglich der umsatzsteuerrechtlichen Beurteilung nachstehende Ausführungen befänden, verwiesen:

„Da im vorliegenden Fall lediglich eine falsche Rechtsansicht zur Behandlung der Umsätze als unecht steuerbefreit geführt hat, tatsächlich aber bereits zum Zeitpunkt der Anschaffung der Anlagegüter ein Vorsteuerabzug zugestanden hätte und dieser nur nicht geltend gemacht wurde, steht nicht das Recht auf Vorsteuerberichtigung gemäß § 12 (10) UStG 1994 zu.

Keinesfalls kann ein nicht zeitgerecht geltend gemachter Vorsteuerabzug (aus bewusster oder unbewusster Unterlassung) einen Tatbestand des § 12 (10) UStG 1994 darstellen."

Beim vorliegenden Institut für Computertomographie handle es sich eindeutig um eine private Krankenanstalt im Sinne des Krankenanstaltengesetzes, die eine ordinationsähnliche Tätigkeit ausführe und – was besonders in den Vordergrund zu heben sei – bei der die Honorarverrechnung mit den Krankenkassen gleich wie bei niedergelassenen Radiologen erfolgt sei. Das ausbezahlte Honorar enthalte zusätzlich die den freiberuflichen Ärzten zustehende Ausgleichszulage.

Durch die Honorarabrechnung mit der Kasse wie bei einer freiberuflichen ordinationsähnlichen Tätigkeit sei klar und deutlich erkennbar, dass hier nach wie vor die Rz 950 gelte.

Folgende Kriterien würden für das Vorliegen von steuerfreien Umsätzen auf Grund einer ordinationsähnlichen Tätigkeit einer Krankenanstalt im Sinne des Krankenanstaltengesetzes gelten:

- Sowohl im Erlass vom 2. Mai 1990 als auch in der Rz 950 der UStR werde genau dargelegt, wann eine Krankenanstalt im Sinne des Krankenanstaltengesetzes vorliege, wenn nämlich es sowohl zur Errichtung als auch zur Betriebsführung einer Bewilligung der Landesregierung bedürfe.
- Der Erlass vom 2. Mai 1990 auch in Verbindung mit dem Erlass vom 9. Februar 1994 stelle klar, dass bei Krankenanstalten im Sinne des Krankenanstaltengesetzes, bei denen es sich um eine ordinationsähnliche Tätigkeit handle, keine Umsatzsteuer zur Verrechnung komme.
- Die von den Kassen ausgezahlten Honorare enthielten zusätzlich – so wie bei niedergelassenen Ärzten – eine Ausgleichszulage (im vorliegenden Fall von 5,8 % bei niedergelassenen Radiologen).

Wenn die Rechtsansicht der Betriebsprüfung zutreffend wäre, habe die Bw. zu Unrecht eine Ausgleichszulage bezogen und im Übrigen habe die Bw. die nunmehr an das Finanzamt abzuführende Umsatzsteuer bisher nicht in Rechnung gestellt.

Selbst unter der Annahme, dass die Krankenkassen bereit seien, die vom Finanzamt geforderte Umsatzsteuer nach zu zahlen, würden die Krankenkassen aber gleichzeitig die bisher gewährte Ausgleichszulage zurückfordern. Dies führe bei den Gesellschaftern zu Gewinnkürzungen mit entsprechender Verminderung bei der Einkommensteuer. Das Fazit daraus sei, dass die vom Institut nachgeforderte Umsatzsteuer von den Krankenkassen als Vorsteuer geltend gemacht würde (Nullsummenspiel), bei gleichzeitiger Einkommensteuerreduktion bei den Gesellschaftern.

Dazu müsse auch festgehalten werden, dass sich das UStG 1994 ab 1995 nicht geändert habe. Bei der umsatzsteuerlichen Beurteilung seien die ursprünglichen Richtlinien eingehalten worden.

Es widerspreche dem Grundsatz von Treu und Glauben, wenn Steuerpflichtige, die auf Steuergesetze und damit verbundene Richtlinien vertrauten, nun rückwirkend ohne Änderung bei den diesbezüglichen Gesetzen Nachteile erleiden würden, und zwar durch einen Irrtum bei der Interpretation durch die Betriebsprüfung.

Ohne Zweifel handle es sich im gegenständlichen Fall um eine Krankenanstalt im Sinne des Krankenanstaltengesetzes, somit um eine private Krankenanstalt bzw. um ein Institut bzw. Ambulatorium (Röntgeninstitut). Sowohl zur Errichtung als auch zur Führung benötige diese

Krankenanstalt eine Bewilligung der Landesregierung. Ihrer Meinung nach handle es sich in allen Erlässen und Richtlinien immer um eine Krankenanstalt im Sinne des Krankenanstaltengesetzes. Kurzfristig werde in der Literatur nur unterschieden, ob es sich um öffentlich-rechtliche oder um ordinationsähnliche private Krankenanstalten handle.

Da nach wie vor die Randziffer 950 der Umsatzsteuerrichtlinien für den vorliegenden Fall gelte, habe dies eine Aufhebung der in wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2006 bis 2008 zur Folge und es sei auch das Jahr 2009 ohne Umsatzsteuer zu belassen. Im Jahr 2010 erfolge sodann die Umstellung pro futuro auf 10 % Umsatzsteuer.

In diesem Zusammenhang sei darauf hinzuweisen, dass die Bw. dem Finanzamt bereits während der durchgeführten Betriebsprüfung klar und deutlich dargelegt habe, dass sie ohnedies seit geraumer Zeit vorgehabt habe, die Honorareinnahmen der Umsatzsteuer in Höhe von 10 % zu unterwerfen. Dies hätte ab dem zukünftigen Zeitpunkt die Konsequenz, dass die Honorareinnahmen ohne Ausgleichszulage, allerdings mit 10 % Umsatzsteuer von den Krankenkassen bezahlt werden würden. Ein derartiges Ansuchen sei bei der Krankenkasse bereits während der Betriebsprüfung eingebracht worden.

Die von der Bw. gemäß § 303 Abs. 1 BAO eingebrachten Anträge vom 26. Mai 2010 die Verfahren hinsichtlich Umsatzsteuer und Gewinnfeststellung gemäß § 188 BAO für die Jahre 2003 bis 2005 wiederaufzunehmen, hat das Finanzamt mit Bescheiden vom 13. Juli 2010 mit folgender Begründung abgewiesen:

Gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO sei dem Antrag des Abgabepflichtigen auf Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens stattzugeben, wenn ein Rechtsmittel gegen den Bescheid nicht oder nicht mehr zulässig sei und Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen seien, die im abgeschlossenen Verfahren ohne grobes Verschulden der Partei nicht geltend gemacht werden hätten können, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung des Sachverhaltes seien keine Tatsachen, gleichgültig ob die neuen Beurteilungskriterien durch eine Änderung der Verwaltungspraxis oder der Rechtsprechung oder nach früherer Fehlbeurteilung oder Unkenntnis der Gesetzeslage gewonnen werden würden. Das Hervorkommen von Rechtsirrtümern stelle somit ebenfalls keine Tatsache im Sinne des § 303 BAO und somit keinen Wiederaufnahmsgrund dar (VwGH 92/15/0095) und führe nicht zu einer Wiederaufnahme des Verfahrens, da die Folgen eines Rechtsirrtums nicht durch einen

Wiederaufnahmsantrag beseitigt werden könnten (zB VwGH 11.2.1988, 86/16/0192 und VwGH 17.9.1990, 90/15/0118).

Die dagegen eingebrachte Berufung hat die Bw. nach ausführlicher Darlegung der Sach- und Rechtslage im Wesentlichen wie folgt begründet:

Für die Entscheidung, ob eine Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 1 BAO auf Antrag der Partei für die Jahre 2003, 2004 und 2005 positiv zu erledigen sei oder nicht, sei es unbedingt notwendig, das gesamte Verfahren, ausgehend von der Betriebsprüfung der Jahre 2006 bis 2008 und die umsatzsteuerliche Beurteilung für das Jahr 2009 zu betrachten.

Im Antrag auf Wiederaufnahme der Verfahren sei auf das Protokoll über die Umsatzsteuertagung 2003 vom 5. bis zum 7. Mai 2003 in Salzburg bezüglich der Erkenntnisse des VwGH 19.6.2002, 2000/15/0053 und VwGH 30.7.2002, 98/14/0203 verwiesen worden, aus dem zu entnehmen sei, dass erstmalig eine detaillierte Abgrenzung zwischen ärztlicher Tätigkeit und einer Krankenanstalt vorgenommen worden sei. Daraus gehe hervor, dass Umsätze einer Krankenanstalt ab 2003 mit 10 % Umsatzsteuer zu verrechnen seien, sofern nicht die Bestimmungen der Rz 950 UStR, sondern die Bestimmungen der Rz 951a UStR, die mit Erlass vom 24. Februar 2004 aufgenommen worden sei, gelten würden.

Durch das Vorliegen einer Krankenanstalt und die ertragsteuerrechtliche Zuordnung dieser Einkünfte unter die Einkünfte aus Gewerbebetrieb folge in umsatzsteuerrechtlicher Hinsicht, dass diese Tätigkeit nicht unter die Befreiungsbestimmung des § 6 Abs. 1 Z 19 UStG 1994 falle, sondern die Umsätze gemäß § 10 Abs. 2 Z 15 UStG 1994 dem ermäßigten Steuersatz von 10 % unterliegen würden.

Bezüglich des Antrages auf Vorsteuerberichtigung gemäß § 12 Abs. 10 UStG 1994 sei darauf hinzuweisen, dass sie bereits im Zuge der Schlussbesprechung sehr wohl auf die Rz 2071ff UStR „Änderung der Verhältnisse beim Anlagevermögen“ hingewiesen habe.

Weshalb die Feststellungen der Betriebsprüfung davon ausgingen, dass hier keine Änderung der Verhältnisse gegeben sei, die im tatsächlichen Bereich liegen müsse, sei nicht verständlich. Diese Aussage sei für die Bw. der Anlass gewesen, die Anträge auf Wiederaufnahme der Verfahren für die Jahre 2003 bis 2005 und zwar mit den Argumenten der Betriebsprüfung zu stellen.

Ihrer Meinung nach sei es allerdings strittig, ob sie tatsächlich Umsätze einer Krankenanstalt gemäß § 10 Abs. 2 Z 15 UStG 1994 tätige.

Ohne Zweifel handle es sich im gegenständlichen Fall um eine Krankenanstalt im Sinne des Krankenanstaltengesetzes, somit um eine private Krankenanstalt bzw. um ein Institut bzw. Ambulatorium (Röntgeninstitut). Sowohl zur Errichtung als auch zur Führung benötige diese Krankenanstalt eine Bewilligung der Landesregierung. Ihrer Meinung nach handle es sich in allen Erlässen und Richtlinien immer um eine Krankenanstalt im Sinne des Krankenanstaltengesetzes.

Bei genauer Betrachtung gelte im vorliegenden Fall bezüglich der Voraussetzungen einer Krankenanstalt im Sinne des Krankenanstaltengesetzes sowohl die Rz 950 UStR als auch die Rz 951a UStR, die allerdings erst ab 2003 Gültigkeit habe.

Gelte somit nach wie vor die Rz 950 für den vorliegenden Fall, so wäre eine Aufhebung der in wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2006 bis 2008 die Folge und auch das Jahr 2009 wäre ohne Umsatzsteuer zu belassen. Im Jahr 2010 erfolge sodann die Umstellung pro futuro auf 10 % Umsatzsteuer. Damit wären die Anträge auf Wiederaufnahme der Verfahren für die Jahre 2003 bis 2005 irrelevant.

In diesem Zusammenhang sei darauf hinzuweisen, dass die Bw. dem Finanzamt bereits während der durchgeführten Betriebsprüfung klar und deutlich dargelegt habe, dass sie ohnedies seit geraumer Zeit vorgehabt habe, die Honorareinnahmen der Umsatzsteuer in Höhe von 10 % zu unterwerfen. Dies hätte ab dem zukünftigen Zeitpunkt die Konsequenz, dass die Honorareinnahmen ohne Ausgleichszulage, allerdings mit 10 % Umsatzsteuer von den Krankenkassen bezahlt werden würden. Ein derartiges Ansuchen sei bei der Krankenkasse bereits während der Betriebsprüfung eingebracht worden.

Folgende Kriterien würden für das Vorliegen von steuerfreien Umsätzen auf Grund einer ordinationsähnlichen Tätigkeit einer Krankenanstalt im Sinne des Krankenanstaltengesetzes gelten:

- Sowohl im Erlass vom 2. Mai 1990 als auch in der Rz 950 der UStR werde genau dargelegt, wann eine Krankenanstalt im Sinne des Krankenanstaltengesetzes vorliege, wenn nämlich es sowohl zur Errichtung als auch zur Betriebsführung einer Bewilligung der Landesregierung bedürfe.
- Der Erlass vom 2. Mai 1990 auch in Verbindung mit dem Erlass vom 9. Februar 1994 stelle klar, dass bei Krankenanstalten im Sinne des Krankenanstaltengesetzes, bei denen es sich um eine ordinationsähnliche Tätigkeit handle, keine Umsatzsteuer zur Verrechnung komme.

- Die von den Kassen ausgezahlten Honorare enthielten zusätzlich – so wie bei niedergelassenen Ärzten – eine Ausgleichszulage (im vorliegenden Fall von 5,8 % bei niedergelassenen Radiologen).

Wenn die Rechtsansicht der Betriebsprüfung zutreffend wäre, habe die Bw. zu Unrecht eine Ausgleichszulage bezogen und im Übrigen habe die Bw. die nunmehr an das Finanzamt abzuführende Umsatzsteuer bisher nicht in Rechnung gestellt.

Selbst unter der Annahme, dass die Krankenkassen bereit wären, die vom Finanzamt geforderte Umsatzsteuer nach zu zahlen, würden die Krankenkassen aber gleichzeitig die bisher gewährte Ausgleichszulage zurückfordern. Dies führe bei den Gesellschaftern zu Gewinnkürzungen mit entsprechender Verminderung der Einkommensteuer. Das Fazit daraus sei, dass die vom Institut nachgeforderte Umsatzsteuer von den Krankenkassen als Vorsteuer geltend gemacht würde (Nullsummenspiel), bei gleichzeitiger Einkommensteuerreduktion bei den Gesellschaftern.

Dazu müsse auch festgehalten werden, dass sich das UStG 1994 ab 1995 nicht geändert habe. Bei der umsatzsteuerlichen Beurteilung seien die ursprünglichen Richtlinien eingehalten worden.

Es widerspreche dem Grundsatz von Treu und Glauben, wenn Steuerpflichtige, die auf Steuergesetze und damit verbundene Richtlinien vertrauten, nun rückwirkend ohne Änderung bei den diesbezüglichen Gesetzen Nachteile erleiden würden, und zwar durch einen Irrtum bei der Interpretation durch die Betriebsprüfung.

Im gegenständlichen Fall handle es sich eindeutig um eine private Krankenanstalt im Sinne des Krankenanstaltengesetzes, die eine ordinationsähnliche Tätigkeit ausführe und – was besonders in den Vordergrund zu heben sei – bei der die Honorarverrechnung mit den Krankenkassen gleich wie bei niedergelassenen Radiologen erfolge sei. Das ausbezahlte Honorar enthalte zusätzlich die den freiberuflichen Ärzten zustehende Ausgleichszulage.

Durch die Honorarabrechnung mit der Kasse wie bei einer freiberuflichen ordinationsähnlichen Tätigkeit sei klar und deutlich erkennbar, dass hier nach wie vor die Rz 950 gelte.

In der am 16. April 2012 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde von der bevollmächtigten Vertreterin der Bw. ergänzend Nachstehendes ausgeführt:

“Es wurde eine Krankenanstalt im Sinne des Krankenanstaltengesetzes allein deshalb geführt, weil Computertomographie im Ordinationsbetrieb nicht erlaubt war. Die Gründung der GesBR erschien deshalb zweckmäßig, weil man mit dieser Gesellschaftsform der Facharztordination

am nächsten kommt. Denn dadurch ist jeder Gesellschafter und somit auch Facharzt eigenverantwortlich, selbständig, leitend und weisungsfrei tätig.“

Über die Berufung wurde erwogen:

1) Umsatzsteuer und Gewinnfeststellung gemäß § 188 BAO für die Jahre 2006 bis 2008

§ 10 Abs. 2 Z 15 UStG 1994 in der Fassung BGBl. Nr. 756/1996 sieht den ermäßigten Steuersatz von 10 % vor für:

„die Umsätze der Kranken- und Pflegeanstalten, der Alters-, Blinden- und Siechenheime sowie jener Anstalten, die eine Bewilligung als Kuranstalt oder Kureinrichtung nach den jeweils geltenden Rechtsvorschriften über natürliche Heilvorkommen und Kurorte besitzen, soweit es sich um Leistungen handelt, die unmittelbar mit der Kranken- oder Kurbehandlung oder unmittelbar mit der Betreuung der Pfleglinge im Zusammenhang stehen, und sofern die Umsätze nicht unter § 6 Abs. 1 Z 18 oder 25 fallen.“

Gemäß § 6 Abs. 1 Z 19 erster Halbsatz UStG 1994 gelten als (unecht) steuerbefreit hingegen:

„die Umsätze aus der Tätigkeit als Arzt, Dentist, Psychotherapeut, Hebamme sowie als freiberuflich Tätiger im Sinne des § 52 Abs. 4 des Bundesgesetzes BGBl. Nr. 102/1961 in der Fassung BGBl. Nr. 872/1992 und des § 7 Abs. 3 des Bundesgesetzes BGBl. Nr. 460/1992; ...“

„Der Verwaltungsgerichtshof hat sich bereits wiederholt mit der Frage der Abgrenzung der nach § 10 Abs. 2 Z 15 UStG 1994 steuerpflichtigen von den nach § 6 Abs. 1 Z 19 leg. cit. unecht steuerfreien Umsätzen befasst (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 19. Juni 2002, 2000/15/0053, VwSlg. Nr. 7.726 F, und vom 30. Juli 2002, 98/14/0203). Er ist dabei zum Ergebnis gelangt, dass von der genannten Befreiungsbestimmung – in richtlinienkonformer Interpretation – (nur) solche Tätigkeiten erfasst sind, die durch das Ärztegesetz in der jeweils geltenden Fassung gedeckt sind.

Während nach dem Ärztegesetz für freiberuflich tätige Ärzte die Verpflichtung besteht, ihren Beruf persönlich und unmittelbar, also ohne Unterstützung durch einen oder mehrere angestellte Ärzte, auszuüben (vgl. § 49 Abs. 2 Ärztegesetz 1998, BGBl. I Nr. 169/1998), sieht das Krankenanstaltenrecht (vgl. für das Land Kärnten die im Zeitpunkt der Errichtungsbewilligung in Kraft gestandene Kärntner Krankenanstaltenordnung 1992, LGBl. Nr. 2/1993 § 1 Abs. 3 lit. e) das Vorliegen einer Organisation vor, die eine gleichzeitige Behandlung von mehreren Personen ermöglicht und jener einer Anstalt entspricht. Zu den Voraussetzungen einer Anstalt gehört unter anderem die Bestellung eines Stellvertreters des

ärztlichen Leiters in der Person eines geeigneten Arztes, woraus sich die Notwendigkeit ergibt, dass mindestens zwei Ärzte der Krankenanstalt zur Verfügung stehen (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 19. Jänner 1990, 89/18/0138, VfSlg. Nr. 13.102 A, und das schon angeführte Erkenntnis vom 30. Juli 2002, 98/14/0203).

Zur Abgrenzung, ob die Tätigkeit eines Arztes noch unter das Ärztegesetz oder bereits unter das Krankenanstaltenrecht fällt, kann auch auf die Judikatur des Verfassungsgerichtshofes zurückgegriffen werden. Danach ist als unterscheidendes Merkmal zwischen Ambulatorien und den Arztpraxen bei ersteren eine organisatorische Einrichtung, bei Ordinationen die medizinische Eigenverantwortlichkeit des behandelnden Arztes gegenüber dem Patienten maßgeblich. Überdies liegt bei Ambulatorien der (Behandlungs-)Vertrag nicht (nur) mit dem Arzt, sondern (auch) mit dieser Einrichtung, die unter sanitätsbehördlicher Aufsicht steht, vor. In der Regel weisen Krankenanstalten eine Anstaltsordnung auf, der sowohl die Patienten als auch die Ärzte unterliegen (vgl. das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 7. März 1992, G 198/90 ua., VfSlg. Nr. 13.023).

Wenngleich die krankenanstaltenrechtliche Bewilligung einer konkreten Anstalt ein (qualifiziertes) Indiz für das Vorliegen von Umsätzen im Sinne des § 10 Abs. 2 Z 15 UStG 1994 darstellt, reicht die formale Anerkennung als Krankenanstalt dann nicht, wenn die tatsächlich erbrachten Leistungen nicht dem wirtschaftlichen Bild einer Krankenanstalt entsprechen (vgl. Huber/Leitner, Ermäßigter Umsatzsteuersatz bei Krankenanstalten, SWK 1994, A 515)" [VwGH 24.9.2008, 2006/15/0283].

Unter Bedachtnahme auf die vorhin dargestellte Rechtslage konnte den Berufungen aus nachstehenden Erwägungen kein Erfolg beschieden sein:

Es ist unbestritten, dass das in der Rechtsform einer Gesellschaft nach bürgerlichem Recht – bestehend aus drei Fachärzten für Radiologie (vgl. Gesellschaftsvertrag vom 5. August 1993) – errichtete (Errichtungsbewilligung des Amtes der Steiermärkischen Landesregierung vom 22. Mai 1992) und betriebene Institut für Computertomographie als Krankenanstalt in der Betriebsform eines selbständigen Ambulatoriums (Betriebsbewilligung des Amtes der Steiermärkischen Landesregierung vom 6. Juni 1994) nach den Bestimmungen des Steiermärkischen Krankenanstaltengesetzes (KALG) idF LGBl. Nr. 46/1992, wiederverlautbart mit Kundmachung der Steiermärkischen Landesregierung vom 14. Juni 1999, LGBl. Nr. 66/1999, zu qualifizieren ist.

Als nach § 10 Abs. 5 KALG verantwortlicher Leiter des ärztlichen Dienstes war in den Jahren 2003 bis 2008 Dr. G V., Facharzt für Radiologie, bestellt.

In den Jahren 2003 bis 2008 waren als geeignete ärztliche Vertreter bei Verhinderung des ärztlichen Leiters (§ 10 Abs. 3 KALG) jeweils zwei Fachärzte für Radiologie (2003 bis 31. Dezember 2006: Dr. P W. und Dr. W Y.; 1. Jänner 2007 bis 31. Dezember 2008: Dr. P W. und Dr. E Z.) bestellt und tätig.

Die nach § 9 KALG verpflichtende Anstaltsordnung („Ambulatoriumsordnung“) vom 6. Juni 1994, die den inneren Betrieb des Ambulatoriums regelt, wurde vom Amt der Steiermärkischen Landesregierung sanitätsbehördlich genehmigt. In der verpflichtenden Hausordnung sind die Ambulatoriumszeiten von Montag bis Freitag mit 7 Uhr 30 bis 16 Uhr festgelegt, wobei lt. Vorhaltsbeantwortung vom 29. Februar 2012 die Öffnungszeiten in den Jahren 2003 bis 2008 wie folgt festgesetzt waren:

Montag	7 Uhr bis 15 Uhr
Dienstag	8 Uhr bis 18 Uhr
Mittwoch	7 Uhr bis 15 Uhr
Donnerstag	8 Uhr bis 18 Uhr
Freitag	7 Uhr bis 14 Uhr

Die Argumentation der Bw., unter Berufung auf diverse Randziffern der UStR 2000, die aber mangels entsprechender Publikation im Bundesgesetzblatt für den Unabhängigen Finanzsenat keine beachtliche Rechtsquelle darstellen, wonach sie eine Krankenanstalt im Sinne des KALG „ordinationsähnlich“ betreibe, weshalb, insbesondere mit Rücksicht auf die ertragsteuerliche Einstufung der Tätigkeit, die Umsätze nach § 6 Abs. 1 Z 19 UStG 1994 als solche aus der Tätigkeit als „Arzt“ zu qualifizieren wären, übersieht Folgendes:

Der Verwaltungsgerichtshof judiziert in ständiger Rechtsprechung (vgl. das eingangs zitierte Erkenntnis), dass von der vorhin genannten Befreiungsbestimmung – in richtlinienkonformer Interpretation – (nur) solche Tätigkeiten erfasst sind, die durch das Ärztegesetz in der jeweils geltenden Fassung abgedeckt sind.

Während nach dem Ärztegesetz für freiberuflich tätige Ärzte die Verpflichtung besteht, ihren Beruf persönlich und unmittelbar, also ohne Unterstützung durch einen oder mehrere angestellte Ärzte, auszuüben (vgl. § 49 Abs. 2 Ärztegesetz 1998, in der für die Jahre 2003 bis 2008 maßgeblichen Fassung BGBl. I Nr. 169/1998), setzt das Krankenanstaltenrecht (vgl. für das Land Steiermark das Steiermärkische Krankenanstaltengesetz (KALG) idF LGBl. Nr. 46/1992, wiederverlautbart mit Kundmachung der Steiermärkischen Landesregierung vom 14. Juni 1999, LGBl. Nr. 66/1999) bezüglich des ärztlichen Dienstes einer Krankenanstalt zwingend voraus, dass bei Verhinderung des ärztlichen Leiters dieser durch einen geeigneten Arzt vertreten werden muss (vgl. § 10 Abs. 3 KALG), woraus sich die

Notwendigkeit ergibt, dass mindestens zwei Ärzte (im vorliegenden Fall: drei Ärzte) der Krankenanstalt zur Verfügung stehen.

Überdies liegt bei Ambulatorien der (Behandlungs-)Vertrag nicht (nur) mit dem Arzt, sondern (auch) mit dieser Einrichtung, die unter sanitätsbehördlicher Aufsicht steht, vor (vgl. VfGH 7.3.1992, G 198/90 ua.).

Wird ein Patient in einer Krankenanstalt behandelt, wird der Behandlungsvertrag zwischen ihm und der Krankenanstalt geschlossen. Der Krankenanstaltsträger schuldet seinen Patienten aus dem Krankenhausaufnahmevertrag als Gesamtleistung eine sachgemäße Heilbehandlung, Unterkunft und volle Anstaltspflege. Die einzelnen behandelnden Krankenhausärzte und Krankenschwestern treten in keine (persönliche) vertragliche Beziehung zum Patienten. Sie werden vielmehr als Erfüllungsgehilfen des Anstaltsträgers tätig; § 1313a ABGB. Nur der Anstaltsträger haftet seinen Patienten gegenüber vertraglich für Schäden, die vom ärztlichen und nichtärztlichen Krankenhauspersonal verursacht werden (vgl. Behandlungsvertrag-Medizinhaftung in www.uibk.ac.at/zivilrecht/buch/kap10_0.xml).

In diesem Zusammenhang ist auf die Begründung des Betriebsbewilligungsbescheides des Amtes der Steiermärkischen Landesregierung vom 6. Juni 1994, GZ 12-87 Di 1/21-1994, wonach mit Bescheid der Steiermärkischen Landesregierung vom 6. Oktober 1993, GZ 12-87 Di 1/16-1993, die Rechtsträgerschaft auf die Gesellschaft bürgerlichen Rechtes, bestehend aus den Gesellschaftern Dr. G. V., Univ.-Doz. Dr. W. Y. und Univ.-Doz. Dr. P. W. übertragen worden war, hinzuweisen.

Überdies liegen auch nach der von der Bw. zitierten Rz 951a der UStR 2000 bei einer Krankenanstalt im Sinne des Krankenanstaltengesetzes, unabhängig von der ertragsteuerlichen Einstufung, Umsätze als Krankenanstalt auch im Sinne des UStG vor, wenn folgende Voraussetzungen gegeben sind (vgl. VwGH 19.6.2002, 2000/15/0053 und VwGH 30.7.2002, 98/14/0203):

- 1) Die Möglichkeit der gleichzeitigen Behandlung mehrerer Personen,
- 2) das Bestehen einer Organisation, die jener einer Krankenanstalt entspricht,
- 3) die Bestellung eines Stellvertreters des ärztlichen Leiters, woraus sich die Notwendigkeit ergibt, dass mindestens zwei Ärzte der Krankenanstalt zur Verfügung stehen,
- 4) der (Behandlungs-)Vertrag wird nicht (nur) mit dem Arzt, sondern (auch) mit der Einrichtung, die unter sanitätsbehördlicher Aufsicht steht, abgeschlossen.

Da im vorliegenden Fall auf Grund der obigen Ausführungen mit Ausnahme des Punktes 1) sämtliche Voraussetzungen erfüllt sind, steht die Rechtsansicht des Unabhängigen Finanzsenates auch im Einklang mit den Umsatzsteuerrichtlinien. Zum Punkt 1) ist zu bemerken, dass im Fachgebiet der Bw. eine (unmittelbare) Behandlung von Personen nicht stattfindet, sodass dieses Kriterium im gegenständlichen Fall von vornherein nicht zur Abgrenzung der Krankenanstalten von den Ordinationsstätten von Ärzten geeignet erscheint (vgl. auch VwGH 24.9.2008, 2006/15/0283 unter Hinweis auf VwGH 19.1.1990, 89/18/0138, betr. die Bewilligung zur Errichtung und zum Betrieb eines selbständigen Röntgenambulatoriums, wonach die Möglichkeit oder Unmöglichkeit, gleichzeitig mehrere Personen zu behandeln, überhaupt kein unterscheidendes Kriterium zwischen einer Ordinationsstätte und einer Krankenanstalt ist).

Schließlich ist auch auf die Ausführungen der bevollmächtigten Vertreterin der Bw. in der mündlichen Berufungsverhandlung, wonach Computertomographie im Ordinationsbetrieb einer Facharztpraxis nicht erlaubt gewesen wäre, weshalb allein aus diesem Grund eine Krankenanstalt im Sinne des Krankenanstaltengesetzes errichtet werden hätte müssen, hinzuweisen. Dadurch, dass sich nicht nur die Organisation (vgl. obige Ausführungen zum ärztlichen Leiter, Stellvertreter, Ambulatoriumsordnung, Hausordnung), sondern demnach auch das Leistungsangebot objektiv von einer Facharztpraxis unterscheidet, sind die von der Bw. im Rahmen des Ambulatoriums erzielten Umsätze nach Ansicht des erkennenden Senates als Umsätze einer Krankenanstalt im Sinne des § 10 Abs. 2 Z 15 UStG 1994 zu qualifizieren.

Da die Berufungsanträge ausdrücklich auf „ersatzlose Aufhebung der Umsatzsteuerbescheide und Feststellungsbescheide und Wiederherstellung des ursprünglichen Zustandes“ – „wodurch die in der Berufung vom 25. Juni 2010 geforderte Vorsteuerberichtigung hinfällig ist“ – lauten, erübrigen sich nähere Ausführungen zu der vom Finanzamt im Punkt 3 der Tz 1 des Berichtes vom 19. Mai 2010 über das Ergebnis der Außenprüfung dargelegten Ablehnung einer Vorsteuerberichtigung gemäß § 12 Abs. 10 UStG 1994.

Aber selbst einem diesbezüglich beachtlichen Eventualantrag wäre aus nachstehenden Erwägungen kein Erfolg beschieden:

Gemäß § 12 Abs. 10 UStG 1994 ist, wenn sich bei einem Gegenstand, den der Unternehmer in seinem Unternehmen als Anlagevermögen verwendet oder nutzt, in den auf das Jahr der erstmaligen Verwendung folgenden vier Kalenderjahren die Verhältnisse, die im Kalenderjahr der erstmaligen Verwendung für den Vorsteuerabzug maßgebend waren (Abs. 3) ändern, für jedes Jahr der Änderung ein Ausgleich durch eine Berichtigung des Vorsteuerabzuges durchzuführen.

Bei der Berichtigung, die jeweils für das Jahr der Änderung zu erfolgen hat, ist für jedes Jahr der Änderung von einem Fünftel, bei Grundstücken (einschließlich der aktivierungspflichtigen Aufwendungen und der Kosten von Großreparaturen) von einem Zehntel der gesamten auf den Gegenstand, die Aufwendungen oder Kosten entfallenden Vorsteuer auszugehen.

Wie sich schon aus dem Gesetzeswortlaut der Bestimmung des § 12 Abs. 10 UStG 1994 ergibt, muss die „Änderung der Verhältnisse“ im Unternehmensbereich eingetreten sein. Eine solche Änderung kann daher nur vorliegen, wenn der Unternehmer zwar ursprünglich Umsätze ausgeführt hat, die ihn zum Vorsteuerabzug berechtigten, in weiterer Folge aber Umsätze, die ihn vom Vorsteuerabzug ausschließen oder umgekehrt (vgl.

Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer, UStG 1994, Band IV, § 12, Anm. 587/1). Keinesfalls aber kann ein nicht (zeitgerecht) geltend gemachter Vorsteuerabzug nach § 12 Abs. 10 oder Abs. 11 UStG 1994 berichtigt („nachgeholt“) werden (vgl.

Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer, UStG 1994, Band IV, § 12, Anm. 595 und 577; UFS 30.8.2004, RV/0045-S/04; UFS 13.3.2007, RV/1260-W/06 und UFS 25.2.2009, RV/0634-G/06). Denn ein (bewusst oder unbewusst) unterlassener, aber an sich möglicher Vorsteuerabzug bedarf nach dem Zweck der Regelungen des § 12 Abs. 10 und Abs. 11 UStG 1994, den Sofortabzug der Vorsteuer für den Leistungsbezug so auszugleichen, dass er einem Abzug nach den Verwendungsverhältnissen im gesamten Berichtigungszeitraum entspricht, mangels tatsächlicher Geltendmachung keiner Berichtigung (vgl. Ruppe/Achatz, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, Wien 2011, § 12, Tz 304).

Somit kann in den Streitjahren 2006 bis 2008 auf Grund der gesetzlich zwingenden steuerpflichtigen Behandlung der Umsätze der Bw. ein in Vorjahren möglicher, aber auf Grund ihrer unzutreffenden steuerlichen Behandlung unterlassener Vorsteuerabzug nicht im Wege einer Vorsteuerberichtigung nach § 12 Abs. 10 UStG 1994 nachgeholt werden.

Auch aus dem von der Bw. ins Treffen geführten Grundsatz von Treu und Glauben kann aus nachstehenden Erwägungen nichts für sie gewonnen werden:

Unter dem Grundsatz von Treu und Glauben versteht man, dass jeder, der am Rechtsleben teilnimmt, zu seinem Wort und zu seinem Verhalten zu stehen hat und sich nicht ohne triftigen Grund in Widerspruch zu dem setzen darf, was er früher vertreten hat und worauf andere vertraut haben (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Wien 2011, § 114, Tz 6).

Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH ist das Legalitätsprinzip (Art. 18 B-VG) grundsätzlich stärker als jeder andere Grundsatz, insbesondere jener von Treu und Glauben

(vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Wien 2011, § 114, Tz 7 und die dort zitierte Judikatur).

Nach der Judikatur des VwGH schützt der Grundsatz von Treu und Glauben nicht ganz allgemein das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung für die Vergangenheit; die Behörde ist verpflichtet, von einer als gesetzwidrig erkannten Verwaltungsübung abzugehen. Der VwGH schützt kein Vertrauen in die Richtigkeit von Erlässen des BMF, sondern nur von Auskünften der für die Abgabenangelegenheit zuständigen Abgabenbehörde im Einzelfall (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Wien 2011, § 114, Tz 9 und 10, sowie die dort zitierte Judikatur).

Demgemäß kann in der von Rz 950 UStR 2000 abweichenden Beurteilung der umsatzsteuerlichen Behandlung der Umsätze der Bw. durch das Finanzamt kein Verstoß gegen den Grundsatz von Treu und Glauben erblickt werden.

Da die in den Feststellungsbescheiden vorgenommenen – ziffernmäßig unbestrittenen – Gewinnänderungen lediglich zwangsläufige ertragsteuerliche Anpassungen an die steuerpflichtige Behandlung der Umsätze darstellen, konnte der Berufung kein Erfolg beschieden sein.

2) Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Umsatzsteuer und Gewinnfeststellung gemäß § 188 BAO für die Jahre 2006 bis 2008

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, 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.

Da sich die Bw. mit ihren Ausführungen ausschließlich gegen die materiell-rechtliche Würdigung in den neuen Sachbescheiden wendet, wird explizit nicht die Tauglichkeit der Wiederaufnahmsgründe in Streit gezogen; damit genügt in diesem Zusammenhang aber ein Hinweis auf die unter Punkt 1) dargelegten Erwägungen.

3) Anträge auf Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 1 BAO hinsichtlich Umsatzsteuer und Gewinnfeststellung gemäß § 188 BAO für die Jahre 2003 bis 2005

Gemäß § 303 Abs. 1 lit. b) BAO ist dem Antrag einer Partei auf Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens stattzugeben, wenn ein Rechtsmittel gegen den Bescheid nicht oder nicht mehr zulässig ist und Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im abgeschlossenen Verfahren ohne grobes Verschulden der Partei nicht geltend gemacht werden konnten.

Keine Wiederaufnahmsgründe (keine Tatsachen) sind etwa neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung von Sachverhaltselementen, gleichgültig, ob die späteren rechtlichen Erkenntnisse durch die Änderung der Verwaltungspraxis oder Rechtsprechung oder nach vorhergehender Fehlbeurteilung oder Unkenntnis der Gesetzeslage eigenständig gewonnen werden oder das Hervorkommen von Rechtsirrtümern (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Wien 2011, § 303, Tz 9).

Unter Bedachtnahme auf die vorhin dargelegte Rechtslage konnte den Berufungen aus nachstehenden Erwägungen kein Erfolg beschieden sein:

Da die für die rechtlich zutreffende Beurteilung der strittigen Tätigkeit der Bw. entscheidenden Umstände (Errichtungs- und Betriebsbewilligung des Amtes der Steiermärkischen Landesregierung, Bestellung eines ärztlichen Leiters und deren Stellvertreter, Aufstellung einer Ambulatoriums- und Hausordnung und tatsächliche Gestaltung der Tätigkeit) der Bw. als Rechtsträgerin des Ambulatoriums von Anfang an bekannt waren, lediglich rechtlich unzutreffend gewürdigt worden sind, liegen keine tauglichen Wiederaufnahmsgründe für eine antragsgemäße Wiederaufnahme vor.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 16. April 2012