



GZ. RV/0506-L/07,  
miterledigt RV/0507-L/07;  
RV/0508-L/07; RV/0509-L/07;  
RV/0510-L/07

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Dr. Gunther Sp, 4xx, vertreten durch Mag. Alois Hö, 4020 Linz, Hirschgasse 48, vom 14. Dezember 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr, vertreten durch FA, vom 10. November 2006 betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1998, 1999, 2000, 2001, 2002, 2003 und 2004, Einkommensteuer für die Jahre 1998, 1999, 2000, 2001, 2002, 2003 und 2004, Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 1998, 1999, 2000, 2001, 2002 und 2003 sowie Anspruchszinsen für die Jahre 2000, 2001, 2002, 2003 und 2004 im Beisein der Schriftführerin G nach der am 17. Dezember 2009 in 4020 Linz, Bahnhofplatz 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung gegen die Bescheide betreffend **Wiederaufnahme** der Verfahren hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 1998, 1999, 2000, 2001, 2002 und 2003 wird als unbegründet abgewiesen.

Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Festsetzung von **Anspruchszinsen** für die Jahre 2000, 2001, 2002, 2003 und 2004 wird als unbegründet abgewiesen

Die diesbezüglich angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Der Berufung gegen die Bescheide betreffend **Umsatz- und Einkommensteuer** für die Jahre 1998, 1999, 2000, 2001, 2002, 2003 und 2004 wird teilweise Folge gegeben.

Die betreffenden Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben betragen:

<b>UMSATZSTEUER</b>	<b>1998 (ATS)</b>	<b>1998 (€)</b>	<b>1999 (ATS)</b>	<b>1999 (€)</b>
Entgelte	1.604.865,15	116.630,10	1.734.076,41	126.020,25
Davon st.frei	1.107.865,15	80.511,70	1.331.076,41	96.733,10
20% USt	497.000,00	36.118,40	403.000,00	29.287,15
Umsatzsteuer	99.400,00	7.223,68	80.600,00	5.857,43
<b>UMSATZSTEUER</b>	<b>2000 (ATS)</b>	<b>2000 (€)</b>	<b>2001 (ATS)</b>	<b>2001 (€)</b>
Entgelte	1.758.371,83	127.785,89	1.666.702,69	121.124,01
Davon st.frei	1.346.538,50	97.856,77	1.248.869,36	90.758,88
20% USt	411.833,33	29.929,10	417.833,33	30.365,13
Umsatzsteuer	82.367,00	5.985,82	83.567,00	6.073,03
<b>UMSATZSTEUER</b>	<b>2002 (€)</b>	<b>2003 (€)</b>	<b>2004 (€)</b>	
Entgelte	127.217,76	110.621,15	98.020,89	
Davon st.frei	88.341,30	78.368,93	72.364,85	
20% USt	38.876,46	32.252,22	25.656,04	
Umsatzsteuer	7.775,29	6.450,44	5.131,21	
<b>Einkommensteuer</b>	<b>1998 (ATS)</b>	<b>1998 (€)</b>	<b>1999 (ATS)</b>	<b>1999 (€)</b>
Einkommen	878.000,00	63.806,75	946.100,00	68.755,77
Einkommensteuer	332.000,00	24.127,38	366.050,00	26.601,89
<b>Einkommensteuer</b>	<b>2000 (ATS)</b>	<b>2000 (€)</b>	<b>2001 (ATS)</b>	<b>2001 (€)</b>

Einkommen	1.115.500,00	81.066,55	925.400,00	67.251,44
Einkommensteuer	443.750,00	32.248,57	349.200,00	25.377,35
<b>Einkommensteuer</b>	<b>2002 (€)</b>	<b>2003 (€)</b>	<b>2004 (€)</b>	
Einkommen	74.435,98	61.919,71	44.755,33	
Einkommensteuer	28.968,29	22.710,16	14.678,29	

Die getroffenen Feststellungen sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### Entscheidungsgründe

Im Zeitraum 2005/06 wurde beim Berufungswerber eine **Betriebsprüfung** betreffend die Jahre 1998 bis 2004 durchgeführt.

Im Zuge dieser Prüfung wurden unter anderem Feststellungen über den Umfang der ärztlichen Leistungen getroffen, sowie über deren steuerliche Einstufung.

Die Betriebsprüfung erachtete es als erwiesen, dass vor allem im Bereich von Schwangerschaftsabbrüchen nicht sämtliche Einnahmen erfasst worden seien, weiters vertrat sie die Ansicht, dass es sich bei diesen Leistungen um keine der Umsatzsteuerbefreiung des § 6 Abs. 1 Z 19 UStG 1994 zu subsumierenden Leistungen handeln würde.

Ebenso wurden Zuschätzungen im Zusammenhang mit Führerscheinuntersuchungen vorgenommen; diesen Leistungen wurde die Steuerbefreiung gem. oben genannter gesetzlicher Bestimmung zuerkannt.

Noch vor der Abhaltung der Schlussbesprechung wurde dem Berufungswerber die diesbezüglich vorbereitete Niederschrift zur Kenntnisnahme übermittelt. Die Stellungnahme hierzu folgt im Anschluss an die nun folgende Niederschrift (NS).

### **Besprechungspunkte (NS über die Schlussbesprechung vom 30.10.2006; Seiten 1-4):**

Im Folgenden werden hier nur die berufsrelevanten Besprechungspunkte (Schwangerschaftsabbrüche und Führerscheinuntersuchungen) wiedergegeben.

#### 1. Barerlöse:

Der Berufungswerber sei neben dem Tätigkeitsfeld als Allgemeinmediziner auch auf

Schwangerschaftsabbrüche spezialisiert. Auf der vom Berufungswerber betriebenen Homepage seien Spezialinformationen um die Schwangerschaft (Schwangerschaftsberatung und Schwangerschaftsabbruch) detailliert dargestellt worden. Von der Methodik des Schwangerschaftsabbruches bis hin zu den Bestimmungen der Fristenlösung seien Informationen zur Verfügung dargestellt worden. Auch in Zeitungen (beispielsweise OÖ Rundschau) seien entsprechende Einschaltungen bzw. Inserate platziert worden.

Weiters seien vom Berufungswerber auch so genannte Führerscheinuntersuchungen durchgeführt worden.

In den Prüfungsjahren 1998 - 2004 seien Barerlöse vorgefunden und erklärt worden. Die erklärten Barerlöse würden fast ausschließlich aus durchgeführten Führerscheinuntersuchungen und Schwangerschaftsabbrüchen resultieren. Festgehalten werde, dass es sich bei den angesprochenen Leistungen um so genannte Privat- und keine Kassenleistungen handle. Als Grundlage für die Erfassung dieser Privathonorare im Rechenwerk seien händische Eintragungen in DIN-A5 Hefte herangezogen worden.

Anlässlich einer durchgeführten Hausdurchsuchung seien auch Aufzeichnungen mit der Bezeichnung "Kassaeingangsbücher" sichergestellt worden.

Laut Auskunft vom Berufungswerber werde nur auf Verlangen der Patienten(innen) ein Kassabeleg über die erbrachten Privatleistungen (z.B. Schwangerschaftsunterbrechungen oder Führerscheinuntersuchungen) ausgestellt. Festzuhalten sei, dass die Durchschläge der sichergestellten Kassaeingangsbücher nicht mehr vollständig vorhanden gewesen seien. Die Durchschläge seien aus den Kassaeingangsbüchern großteils entfernt worden. Diese aufbewahrungspflichtigen Uraufzeichnungen hätten somit nicht mehr herangezogen werden können, um die erklärten Erlöse bzw. die Eintragungen in den DIN-A5 Heften überprüfen zu können. Auffällig sei weiters, dass die vorgefundenen Durchschläge der Kassaeingangsbücher nicht durchgehend datiert worden seien.

Konkret seien im "Kassaeingangsbuch Nr. 1" zehn rote Durchschläge herausgerissen worden. Drei Eintragungen hätten nachvollzogen werden können. Bei einem Eintrag (Führerscheinuntersuchung) sei kein Datum angeführt worden (Eur 26,00). Beim zweiten Eintrag (12.08.2004) sei bestätigt worden, dass Eur 550,00 vereinnahmt worden seien ("Interruptio 8. SSW"). Der dritte Eintrag sei mit 23.11.2005 datiert worden. Es sei eine Führerscheinuntersuchung um Eur 26,00 durchgeführt worden. Festgehalten werde, dass am 12.08.2004 jedoch lediglich Eur 480,00 aus einem Schwangerschaftsabbruch aufgezeichnet (DIN-A5 Heft) und im Rechenwerk erfasst worden seien. Tatsächlich seien jedoch laut Kassaeingangsbeleg Eur 550,00 vereinnahmt worden.

Im "Kassaeingangsbuch Nr. 2" seien neun rote Durchschläge herausgerissen worden. Bei

einem undatierten Beleg hätte eine Führerscheinuntersuchung festgestellt werden können. Es seien Eur 25,00 vereinnahmt worden.

Im „Kassaeingangsbuch Nr. 3“ seien achtzehn rote Durchschläge herausgerissen worden. Von den vorhandenen zehn Durchschlägen seien acht nicht datiert worden. Am 24.03.2004 (Eur 40,00/Führerscheinuntersuchung) sei ein Beleg ausgestellt worden. Der nachfolgend ausgestellte Beleg sei wiederum nicht datiert worden. Mit diesem undatierten Beleg sei eine Schwangerschaftsunterbrechung um Eur 550,00 verrechnet worden. Laut den Eintragungen im DIN-A5 Heft des Jahres 2004 hätte jedoch nach dem 24.03.2004 kein Erlös in Höhe von Eur 550,00 mehr festgestellt werden können.

Es sei daher davon auszugehen, dass der vereinnahmte Betrag von Eur 550,00 nicht im Rechenwerk erfasst worden sei. Im Zuge der Prüfung sei der Abgabepflichtige aufgefordert worden, sämtliche Grundaufzeichnungen in Form der angesprochenen Kassaeingangsbücher für den Zeitraum 1998 - 2004 vorzulegen. Bis auf die vorgefundenen drei Kassaeingangsbücher hätte diesem Ersuchen jedoch nicht nachgekommen werden können.

Laut Auskunft vom Berufungswerber würden die Bareinnahmen eines Tages in das DIN A5 Heft aus "dem Gedächtnis" eingetragen. Konkret heiße das, dass die in bar vereinnahmten Gelder nicht unmittelbar beim Inkasso in das DIN A5 Heft (=Grundlage Rechenwerk) geschrieben worden seien. Erst zu einem späteren Zeitpunkt (abends) seien laut Berufungswerber die Eintragungen in das sich in der Wohnung befindliche DIN A5 Heft getätigt worden. Es erscheine mehr als zweifelhaft, dass bei dieser Vorgangsweise eine ordnungsgemäße Erlöserfassung bzw. Erlösaufzeichnung gegeben sei.

Der Ordnung halber werde auch festgehalten, dass in dem bei der Hausdurchsuchung am 16.02.2006 sichergestellten DIN A5 Heft mit der Bezeichnung "Dr. Sp 2004+2005+2006" betreffend der Monate Jänner und Februar 2006 (die Tage vom 1.2.-1.5.02.2006) keine Bareinnahmen eingetragen worden seien bzw. auch keine Hinweise vorgefunden wurden, dass keine Bareinnahmen getätigt wurden.

Weiters sei aufgrund der vorliegenden Original-DIN-A5 Hefte ersichtlich, dass nach der Verbuchung der Erlöse nachträglich die Aufzeichnungen verändert worden seien.

Im Jahr 2001 seien die vorgefundenen und aufgezeichneten Barerlöse der Monate Jänner (ATS 7.800,00) und Februar (ATS 1.950,00) nicht verbucht und erklärt worden.

Im Jahr 2002 seien die vorgefundenen und aufgezeichneten Barerlöse des Monats Jänner (Eur 390,00) nicht verbucht und erklärt worden. Auffällig sei weiters, dass im Jahr 2002 die Originalbaraufzeichnungen laut vorgelegtem DIN-A5 Heft schriftbildmäßig und optisch nicht mit jenen Aufzeichnungen (normalerweise Kopien des Originalheftes) übereinstimmen, die in den Buchhaltungsunterlagen vorgefunden wurden. Teile dieser Aufzeichnungen seien offenbar

nachgeschrieben worden. Zum Monat März 2002 sei eine handschriftliche Anmerkung "keine Führerscheinuntersuchungen ab 10.03.2002" getätigt worden. Diese Anmerkung würde in den Aufzeichnungen laut Buchhaltungsunterlagen fehlen. Die vorgelegten Originalbaraufzeichnungen und die vorgefundenen Aufzeichnungen laut Buchhaltung würden hinsichtlich der Schreibweise bezüglich der angeführten Monate Juli 2002, Aug 2002, Sept 2002 sowie Okt 2002 nicht übereinstimmen.

Im Jahr 2004 sei wiederum eine Differenz der erklärten sowie der aufgezeichneten Barerlöse festgestellt worden. Im August 2004 seien Eur 610,00 vereinnahmt worden, erklärt seien jedoch nur Eur 510,00 (Diff. Eur 100,00) worden.

Aufgrund der o.a. Ausführungen würden schwere materielle als auch formelle Mängel für den Prüfungszeitraum vorliegen.

Im Belegwesen des Berufungswerbers seien Erlösaufzeichnungen mit dem Vermerk "Frau/Dr. A" vorgefunden worden. Anlässlich einer Befragung am 29.03.2006 sei vom Berufungswerber bekannt gegeben worden, dass es sich konkret um Frau Dr. Olga A handle, die als Ärztin im UKH Linz beschäftigt sei. Weiters sei mitgeteilt worden, dass Frau Dr. A bis ca. 2004 in der Ordination als Narkoseärztin mitgearbeitet hätte. Hauptsächlich sei Frau Dr. A bei Schwangerschaftsabbrüchen kontaktiert worden. Pro Abbruch seien vom Berufungswerber ATS 1.000,00 oder Eur 90,00 in bar an Dr. A ausbezahlt worden. Die Einnahmenaufzeichnungen der Frau Dr. A seien aus nicht nachvollziehbaren Gründen vom Berufungswerber persönlich angefertigt worden! Die an Frau Dr. A ausbezahlten Beträge seien im Rechenwerk des Berufungswerbers nicht gesondert als Betriebsausgaben berücksichtigt worden. Die Bareinnahmen seien um das für Frau Dr. A bestimmte Honorar sofort entsprechend vermindert worden. Es seien daher die tatsächlich vereinnahmten Bareinnahmen iZ mit Schwangerschaftsabbrüchen als auch ausbezahlte Fremdleistungsgelder nicht ordnungsgemäß bzw. in richtiger Höhe aufgezeichnet worden.

Der Ordnung halber werde noch angeführt, dass der steuerliche Vertreter des Berufungswerbers auch Frau Dr. Olga A vertrete.

Weiters werde festgehalten, dass mit Mail vom 02. Mai 2006 seitens des steuerlichen Vertreters mitgeteilt wurde, dass die Einnahmen laut Kassabeleg und laut Einnahmenheft deswegen differieren, weil ein Narkosearzt des AKH (Dr. K) einen Betrag von € 90,00 erhalten hätte (es würde sich um die Differenz laut Einnahmenheft und laut ausgestellten Kassabeleg vom 12.08.2004 handeln).

Es würde nicht den Grundsätzen von ordnungsgemäß geführten Aufzeichnungen entsprechen, wenn lediglich saldierte Einnahmen festgehalten bzw. aufgezeichnet werden. Es seien jedenfalls die unsaldierten Betriebseinnahmen als Ausgaben aufzuzeichnen.

Die Lieferscheine hinsichtlich der Medikamentenlieferungen seien nicht aufbewahrt worden. Lieferscheine würden jedoch zu den aufbewahrungspflichtigen Grundaufzeichnungen gehören.

Aufgrund der materiellen und formellen Mängel würde eine Schätzungsberechtigung und Schätzungsverpflichtung bestehen. Zu schätzen sei immer dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Erklärungen zu geben vermag, oder weitere Auskünfte über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen wesentlich sind, oder wenn Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt, oder wenn Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Das würde heißen, an sich sei stets dann zu schätzen, wenn sich aus den Grundlagen für eine Abgabenerhebung nicht einwandfreie Unterlagen, Aufzeichnungen oder sonstige Beweise zuverlässig ermitteln und berechnen lassen.

Anzumerken sei, dass einer Schätzung ein gewisser Unsicherheitsfaktor anlastet. Würde beispielsweise ein Abgabepflichtiger im Abgabeverfahren eine für sie nachteilige Tatsache leugnen, so sei es der Behörde nicht aufgegeben, den Bestand der in Abrede gestellten Tatsachen nachzuweisen. Es würde vielmehr genügen, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit hätte. Absolute Gewissheit müsse die Behörde nicht schaffen. Wer somit zu einer Schätzung Anlass gebe, müsse die mit jeder Schätzung verbundene Unsicherheit dulden, da es im Wesen einer Schätzung liege, dass die auf diese Weise ermittelten Größen die tatsächlich erzielten Ergebnisse nur bis zu einem mehr oder weniger großen Genauigkeitsgrad erreiche.

Im Rahmen der freien Beweiswürdigung seien hinsichtlich der Erlösschätzung aus Schwangerschaftsabbrüchen als Grundlage die eingekauften Medikamente "Methergin" und "Syntocinon" herangezogen worden.

Die Produkte "Methergin" und "Syntocinon" hätten laut Auskunft des Herstellers Novartis Pharma ihr registriertes Anwendungsgebiet im geburtshilflichen Bereich. Diese speziellen Medikamente würden laut Hersteller Anwendung bei Geburten, Fehlgeburten, Schwangerschaftsabbrüchen und im Wochenbett finden.

Konkrete Auflistung der offiziellen Anwendungsgebiete Methergin (Methylergometrin)

Ampullen 0,2 mg laut Hersteller:

- Aktive Leitung der Plazentaperiode
- Zur Unterstützung der Plazentaablösung und zur Verringerung des Blutverlustes
- Atonia uteri bzw. Blutungen während und nach der Plazentaperiode, nach Sectio caesarea, nach Abort,
- Behandlung der Subinvolutio uteri, Lochiometra, Spätblutungen im Wochenbett.

"Methergin" sei ein spezifisches Uterotonikum und werde bei Blutungen nach Fehlgeburten sowie verstärkten Blutungen nach einer Geburt oder bei Schwangerschaftsunterbrechungen angewendet.

Konkrete Auflistung der offiziellen Anwendungsgebiete Syntocinon (Oxytocin) Ampullen 5 I.E. laut Hersteller:

- Vorzeitige Einleitung der Geburt bei Erkrankung von Mutter und Kind
- Geburtseinleitung bei Übertragung, vorzeitigem Blasensprung
- Primäre und sekundäre Wehenschwäche
- Prophylaxe und Therapie einer postpartalen Uterusatonie und -hämorrhagie
- Während einer Sectio caesarea nach Entwicklung des Kindes
- Puerperalblutung, Subinvolutio uteri und Lochiometra.

Syntocinon könne auch in früheren Schwangerschaftsstadien als Adjuvans zur Behandlung eines nicht vermeidbaren, unvollständigen oder verhaltenen Abortes indiziert werden.

"Syntocinon" enthalte das Hormon "Oxytocin" und werde als medikamentöses Wehenmittel bei Geburten oder Schwangerschaftsunterbrechungen eingesetzt (Zusammenziehung der Muskeln der Gebärmutter). Dass diese Medikamente in Ampullenform bei den Schwangerschaftsabbrüchen eingesetzt würden, sei sowohl vom Berufungswerber als auch der Ordinationsassistentin, Frau L, niederschriftlich bestätigt worden. Angemerkt werde, dass Frau L bei den Schwangerschaftsabbrüchen assistiere.

Nachdem "normale" Geburten vom Berufungswerber nicht durchgeführt würden, sei aufgrund der Spezifikation der Medikamente Methergin und Syntocinon davon auszugehen, dass diese für die durchgeführten Schwangerschaftsabbrüche verwendet worden seien. Der Ordnung halber werde auch festgehalten, dass vom Berufungswerber ausschließlich nur Eingriffe bei ungewollten Schwangerschaften erfolgt seien. Diese Eingriffe seien - wie bereits ausgeführt - als Privatleistungen zu qualifizieren.

### **Stellungnahme des Berufungswerbers vom 29. Mai 2006 zur Niederschrift:**

Schätzung der Umsätze aus Interruptionen:

Die Medikamente Methergin und Syntocinon seien nicht nur im Zusammenhang mit



Interruptionen anwendbar, sondern für jegliche Behandlung, die eine Blutungshemmung als Ziel der Behandlung hätte, verwendbar. Insbesondere seien sie auch anwendbar im Zusammenhang mit der Verringerung von Menstruationsblutungen. Solche Anwendungen seien angebracht im Zusammenhang wie z.B. Urlaubs- oder Dienstreisen, wenn die Patientin stärkere Blutungen vermeiden solle oder müsse. Auch aus beruflichen Gründen könne dies erforderlich sein. Weiters sei ein Einsatz nach Verabreichung von Mifegyne (sog. ABBRUCHSPILLE wird im AKH verabreicht) eine Nachbehandlung zur Eindämmung der Abortusblutung angezeigt. Eine Verabreichung im Zusammenhang mit diesen Indikationen würde keinen Barumsatz nach sich ziehen, weil diese Behandlung auf Krankenschein abgerechnet werden könne.

Weiters sei zu erwähnen, dass Methergin vom Markt genommen worden sei, weshalb Restbestände erworben worden seien, deren Ablaufdatum bereits sehr reduziert gewesen sei, sodass einige Packungen wegen Überschreiten des Ablaufdatums entsorgt werden hätten müssen bzw. eben auf Grund des Rückganges von chirurgischen Interruptionen (Mifegyne wurde vermehrt verwendet) und weiters auch in anderen Bundesländern Interruptionen durchgeführt würden, in denen bislang solche nicht erfolgt seien, seien diese stark zurückgegangen, weshalb in der Folge diese Medikamente alternativ eingesetzt worden seien. Der durchschnittliche Bedarf pro Patientin mit 1,5 Ampullen sei eine nicht haltbare Annahme, da in jedem Fall individuell entschieden werden müsse und allenfalls auch Nachbehandlungen als angebracht erscheinen.

Ein Rückschluss aus den verbrauchten Ampullen auf die Anzahl der Interruptionen würde somit nicht der Realität entsprechen.

Führerscheinuntersuchungen:

Der Berufungswerber erklärt, die Betriebsprüfung möge in die Daten bei der Polizei über die ärztlichen Untersuchungen nach § 8 FSG Einsicht nehmen, denn es würde kein Spielraum für eine Schätzung zusätzlicher Einnahmen bleiben, sodass beantragt wird, diese Zurechnung nicht vorzunehmen (zuständige Behörden: BH LL; BH UU und Bundespol.-Dion. Linz). Eine Zuschätzung von generell 50% würde als reiner Willkürbetrag erscheinen.

Am **29. Mai 2006** seien die einzelnen Feststellungen in sachlicher und rechtlicher Hinsicht ausführlich besprochen und die rechnerischen Grundlagen zu den einzelnen Punkten ausgehändigt worden. Es sei weiters die Möglichkeit eingeräumt worden, zu den einzelnen Prüfungsfeststellungen eine Stellungnahme abzugeben.

Nach mehreren Urgenzen wurde seitens der **steuerlichen Vertretung** per E-Mail am 14.07.2006 eine **Stellungnahme** übermittelt.

Stellungnahme betreffend geschätzter Umsätze aus Schwangerschaftsabbrüchen:

Die Medikamente Methergin und Syntocinon seien nicht nur im Zusammenhang mit Interruptionen anwendbar, sondern auch für jegliche Behandlungen, die eine Blutungshemmung als Ziel hätten.

Diese Medikamente seien insbesondere bei Menstruationsblutungen wirksam. Auch sei eine Anwendbarkeit bei Urlaubs- oder Dienstreisen angeführt worden, sofern die Patientin stärkere Blutungen vermeiden wolle oder müsse (z.B. Erforderlichkeit aus beruflichen Gründen).

Ein Einsatz sei nach der Verabreichung von Mifegyne (so genannte Abbruchspille, die in Linz im Allgemeinen Krankenhaus verabreicht werde) zur Nachbehandlung bzw. zur Eindämmung der Abortusblutung angezeigt worden.

Eine Verabreichung im Zusammenhang mit diesen Indikationen würde keinen Barumsatz nach sich ziehen, weil diese Behandlungen auf Krankenschein abgerechnet würden.

Das Medikament Methergin sei vom Markt genommen worden, weshalb Restbestände erworben worden seien, deren Ablaufdauer bereits sehr reduziert gewesen sei, sodass einige Packungen wegen Überschreiten des Ablaufdatums entsorgt hätten werden müssen bzw. auch wegen des Rückganges von chirurgischen Interruptionen (Mifegyne wurde vermehrt verwendet, in anderen Bundesländern wurden Interruptionen durchgeführt, die bislang nicht erfolgten) seien starke Rückgänge zu verzeichnen gewesen, weshalb folglich die Medikamente alternativ eingesetzt worden seien.

Der durchschnittliche Bedarf von 1,5 Ampullen pro Schwangerschaftsabbruch sei eine nicht haltbare Annahme, da in jedem Fall individuell entschieden werden müsse und allenfalls auch Nachbehandlungen als angebracht erscheinen. Ein Rückschluss aus den verbrauchten Ampullen auf die Anzahl der Interruptionen würde somit nicht der Realität entsprechen.

Stellungnahme betreffend geschätzter Umsätze aus Führerscheinuntersuchungen:

Hinsichtlich der Erlöszuschätzungen aus Führerscheinuntersuchungen wurde beantragt, dass bei den Behörden (Bezirkshauptmannschaften Urfahr-Umgebung, Linz-Land, Bundespolizeidirektion der Stadt Linz) Erhebungen hinsichtlich der durchgeführten ärztlichen Untersuchungen iS des § 8 FSG durchzuführen seien, da kein Spielraum für eine Schätzung zusätzlicher Einnahmen bleibe.

Bei der generellen Zuschätzung iH von 50% würde es sich um einen reinen Willkürakt handeln würde.

Am **28.07.2006 wurde eine weitere Stellungnahme** via E-Mail übermittelt, da sich zur ersten Stellungnahme noch Fragen ergeben hätten.

Zur Frage wie viele Packungen Methergin-Ampullen tatsächlich entsorgt werden hätten müssen, wurde mitgeteilt:

*"Die Entsorgung von nahe am Ablaufdatum liegenden Medikamenten und einer Reihe unbenötigter Ärztemuster erfolgte überwiegend durch Übergabe an eine Vereinigung syrischer*

*Ärzte, die diese Medikamente als Hilfe für Spitäler in den dortigen Flüchtlingsgebieten verteilen. In diesem Zusammenhang wurden im Zeitraum 2001 - 2004 rund 60 Packungen (etwa je zur Hälfte an Methergin und Syntocinon) entsorgt."*

Weiters wurde ersucht Nachweis(e) hinsichtlich der Entsorgung vorzulegen. Folgendes wurde mitgeteilt:

*"Aufzeichnungen liegen hierüber nicht vor, allerdings können die damit befassten Personen das bestätigen."*

Weiters wurde in dieser Stellungnahme vom 28.07.2006 festgehalten, dass im Zeitraum 2001 - 2004 Methergin und Syntocinon im Ausmaß von rd. 40 Packungen (2/3 Methergin, 1/3 Syntocinon) für andere medizinische Indikationen verwendet worden seien.

Zu den Angaben der weiteren Stellungnahme vom 28.07.2006 sei der Berufungswerber am **19.09.2006 telefonisch kontaktiert** worden.

In einem diesbezüglich verfassten **Aktenvermerk** wurde festgehalten, dass der Berufungswerber bekannt gegeben hätte, dass es einen persönlichen Kontakt mit der Vereinigung Syrischer Ärzte nicht gegeben hätte. Kontakt mit dieser Organisation hätte ein Herr Dr. N, ein Freund und Patient gehabt.

Der Berufungswerber teilte mit, dass Dr. N neben der Tätigkeit bei der Bundeslebensmittelbehörde auch als Tierarzt in der L-g praktiziert hätte (lt. dem Berufungswerber sei Herr Dr. N mittlerweile in Pension). Die Sammelstelle der Organisation befinde sich laut Berufungswerber glaublich in Wien, im 3. Gemeindebezirk. Die Medikamente seien an Herrn Dr. N persönlich in der Ordination übergeben worden. Dr. N hätte dann diese Medikamente entweder an die Sammelstelle in Wien weitergeleitet, oder aber hätte er solche Medikamente auch in seiner Tierarztpraxis verwendet, vorausgesetzt diese Produkte seien auch für Tiere anwendbar gewesen (z.B. gewisse Antibiotika). Beispielhaft sei vom Berufungswerber angeführt worden, dass solche Medikamente in der Tierarztpraxis z.B. an Mindestpensionistinnen verschenkt worden seien. Soweit erinnerlich, seien im Jahr 1986 erstmalig Herrn Dr. N Medikamente überlassen worden.

Die Anzahl von 60 Packungen sei geschätzt worden. Diesbezüglich würde es keine Aufzeichnungen geben. Herr Dr. N sei bei seinen Besuchen - mit *"zwei Nylonsackerl"* gekommen und *"alles was nicht gebraucht wurde"*, sei mitgegeben worden. Zu den Angaben, dass im Zeitraum 2001 - 2004 Methergin und Syntocinon in Ampullenform im Ausmaß von 40 Packungen (2/3 Methergin, 1/3 Syntocinon) für "andere medizinische Indikationen" verwendet worden seien, hätte der Berufungswerber mitgeteilt, dass die Menge von 40 Packungen sowie die Aufteilung 2/3 zu 1/3 rückwirkend geschätzt worden sei. Unter dem Begriff "Packung" werde vom Berufungswerber eine Packung zu fünf Ampullen verstanden.

**Niederschrift über die Schlussbesprechung** anlässlich der Außenprüfung –

Besprechungspunkte (Seiten 4-7):

Zu den Argumenten, dass die Medikamente Methergin und Syntocinon nicht nur im Zusammenhang mit Interruptionen, sondern auch für jegliche Behandlungen, die eine Blutungshemmung als Ziel hätten, anwendbar seien, werde festgehalten:

Es erscheine unglaublich, dass Patientinnen zur Regelverschiebung bzw. zur Vermeidung stärkerer Blutungen während Urlaubs- oder Dienstreisen, die o.a. Medikamente in Ampullenform verabreicht würden. Dies alleine deshalb, da für eben solche Zwecke Behandlungen mit Medikamenten mit weitaus geringeren Nebenwirkungen erfahrungsgemäß zur Anwendung kommen würden (z.B. Einnahme der Pille).

Weiters wurde vom Berufungswerber der Einsatz dieser Medikamente nach Verabreichung von Mifegyne angeführt, wobei von ihm richtigerweise erwähnt wurde, dass diese Abbruchpille in Linz im Allgemeinen Krankenhaus verabreicht werde. Laut den vorliegenden Informationen sei in Österreich der Vertrieb gemäß bestehender Zulassung nur an Krankenanstalten möglich. Niedergelassene Ärzte würden in Österreich zwar chirurgische Abbrüche durchführen dürfen, jedoch nicht Mifegyne anwenden. Eine Schwangerschaftsunterbrechung durch Mifegyne erfolge durch Verabreichung dieser Tablette am 1. Tag der Behandlung im Krankenhaus und am 3. Tag werde das Medikament Prostaglandin verabreicht. Ein Kontrollbesuch innerhalb von 14 Tagen sei zwingend notwendig. Bei dieser "Behandlung" sei es normal, dass es zu Blutungen komme. Sie würden im Durchschnitt 8-10 Tage dauern und würden einer stärkeren Regelblutung entsprechen. Der gesamte Blutverlust sei etwa gleich groß wie bei der Absaugmethode. In einigen Fällen (weniger als ein halbes Prozent) müsse wegen zu starker Blutung eine Saugcurette durchgeführt werden. Selten (bei etwa einer von 1.000 Frauen) werde eine Bluttransfusion nötig.

Wegen dieser seltenen Notfälle dürfe die medikamentöse Methode nur in Arztpraxen angewendet werden, die über eine notfallmedizinische Einrichtung verfügen.

Bei etwa zwei bis drei Prozent der Frauen sei eine Nachcurette nötig, weil Mifegyne und Prostaglandin nicht oder nicht genügend gewirkt hätte (unvollständiger Abort, starke Blutung). Eine solche Nachbehandlung sei auch bei der Absaugmethode ab und zu nötig, namentlich bei sehr frühzeitigen Eingriffen (Auszug aus Internetrecherchen).

Aus den o.a. Zeilen sei ersichtlich, dass der Schwangerschaftsabbruch mittels Mifegyne in Österreich ausnahmslos in Krankenhäusern durchgeführt würde und Nachkontrollen zwingend vorgesehen seien. Weiters werde angeführt, dass eine Interruption mittels Mifegyne im Gegensatz zu einem chirurgischen Abbruch mit wesentlich größeren Problemen behaftet sein könne (physischen wie auch psychischen). Schon alleine deshalb werde die Patientin üblicherweise die gesamte Behandlung dort vornehmen lassen, wo sie die Abtreibung

vornimmt. Dass eine (mögliche) Nachbehandlung sodann vom Berufungswerber vorgenommen werde, würde nach Ansicht der Prüfer eine reine Schutzbehauptung darstellen.

Angemerkt werde weiters, dass hinsichtlich der vom Berufungswerber behaupteten "anderen Einsatzgebiete" betreffend „Methergin“ und „Syntocinon“ (Behandlungen von Patientinnen um beispielsweise die Regelblutungen abzuschwächen) trotz konkreter Aufforderung bzw. Ersuchen keine Nachweise erbracht werden hätten können. Es hätten weder Patientenkarteien mit den entsprechenden Einträgen, noch Honorarabrechnungen über die erbrachten Leistungen (inklusive dem Verkauf der angesprochenen Medikamente) vorgelegt werden können. Die vom Berufungswerber am 29.03.2006 getätigte niederschriftliche Aussage, dass die entgeltlich erworbenen Medikamente Methergin und Syntocinon mit den Patientinnen gar nicht gesondert abgerechnet worden seien, da diese auch einen sehr geringen Einkaufspreis hätten, würde im Rahmen der freien Beweiswürdigung sowie nach den Erfahrungen des täglichen Lebens bzw. nach den branchenüblichen Geschäftsusancen unglaublich erscheinen.

Auch die niederschriftlich festgehaltene Aussage vom 29.03.2006, dass ein verabreichtes Medikament (z.B. Methergin/Syntocinon) vom Patienten/von der Patientin in der Apotheke besorgt und "wieder mal zurückgegeben werden würde", werde nach den Erfahrungen des täglichen Lebens für nicht wahr gehalten.

Insbesondere sei jedenfalls auf den Umstand hinzuweisen, dass der Berufungswerber eine Stadtordination ohne Hausapotheke betreibe. Die für den laufenden Ordinationsbetrieb benötigten Medikamente bzw. Ordinationshilfsstoffe würden grundsätzlich bei der Gebietskrankenkasse OÖ ("Bestellung pro ordinatione") besorgt werden.

Benötigt daher ein Patient ein Medikament, werde üblicherweise - egal ob Kassen- oder Privatleistung - ein Rezept ausgestellt. Mit diesem Rezept würde sich der/die Patient(in) das entsprechende Medikament in der Apotheke holen. Es sei daher, so wie im Geschäfts- bzw. Wirtschaftsleben üblich, davon auszugehen, dass ein gesondert bzw. nicht über die Gebietskrankenkasse gegen Entgelt eingekauftes Medikament üblicherweise nicht unentgeltlich abgegeben werde, egal ob so genannte Privat- oder Kassenleistungen vorliegen. Zu den zahlenmäßigen Angaben, dass in den Jahren 2001 - 2004 rd. 40 Packungen (= 200 Ampullen) Methergin und Syntocinon (ca. 2/3 Methergin und 1/3 Syntocinon) für andere medizinische Indikationen verwendet worden seien, hätten - wie erwähnt - keine Nachweise vorgelegt werden können.

Unterlagen und Nachweise aus denen sich eine höhere Anzahl an verdorbenen Ampullen wegen Überschreiten des Ablaufdatums ableiten lasse, hätten trotz gesonderter Anforderung nicht vorgelegt werden können.

Die Begründung, es seien vermehrt Restbestände erworben worden, da das Medikament Methergin vom Markt genommen worden sei, könne aufgrund des Einkaufsverhaltens nicht nachvollzogen werden, da auch in den Jahren davor ähnliche Mengen eingekauft worden seien.

Den Ausführungen, dass auch nahe dem Ablaufdatum liegende Syntocinon-Ampullen ausgeschieden worden seien, könne nicht gefolgt werden, da das Produkt Syntocinon weder vom Markt genommen, noch in den Jahren 2001 -2004 eine höhere Anzahl dieses Produktes eingekauft worden sei.

Ohne konkrete Nachweise vorzulegen, sei behauptet worden, dass in den Jahren 2001 - 2004 nahe dem Ablaufdatum liegende Methergin- und Syntocinonampullen ausgeschieden worden seien. Dabei würde es sich um 300 Stück Ampullen (60 Packungen) handeln.

In den Jahren 2001 - 2004 seien Einkäufe von insgesamt 325 Stück Ampullen festgestellt worden. Konkret würde dies bedeuten, dass - wie in der Stellungnahme behauptet - nahezu der gesamte getätigte Einkauf dieser Jahre von noch nicht einmal tatsächlich abgelaufenen Ampullen vernichtet bzw. ausgeschieden worden wäre.

Auf die Frage, wie die Menge von 60 Packungen/300 Ampullen ermittelt worden sei, sei vom Berufungswerber am 19.09.2006 telefonisch bekannt gegeben worden, dass auch diese Menge geschätzt worden sei. Diesbezüglich würde es auch keine Aufzeichnungen geben.

Hinsichtlich der geschätzten Mengenangaben in Bezug auf verdorbene, weitergegebene und für andere medizinische Indikationen verwendete Methergin- und Syntocinonampullen könne nicht gefolgt werden.

Es würde auch nicht glaubhaft erscheinen, dass entgeltlich erworbene und noch nicht abgelaufene Medikamente im Ausmaß von rd. 300 Ampullen, aus dem Bestand vorzeitig ausgeschieden worden seien.

Hinsichtlich der Medikamentenentsorgungen seien die Sprechstundenhilfen, Frau L und Frau Simon befragt worden. Das Ergebnis dieser Befragungen hätte die Angaben in den übermittelten Stellungnahmen nicht bestätigen können. Auch Herr Dr. N sei befragt worden. Herr Dr. N hätte nicht bekannt geben können, wann ihm welche Mengen an abgelaufenen, bzw. nicht abgelaufenen ("nahe vor dem Ablaufdatum liegende Medikamente") Medikamente übergeben worden seien.

Im Rahmen der freien Beweiswürdigung werde daher für die Jahre 1998 - 2001 für verdorbene und ausgeschiedene Ampullen der Produkte Methergin und Syntocinon pauschal 2% und für die Jahre 2002 -2004 pauschal 5% pro Jahr berücksichtigt.

Hinsichtlich der behaupteten anderen medizinischen Indikationen über die Verwendung von Methergin- und Syntocinonampullen werde der Ordnung halber auch darauf hingewiesen, dass die Altersstruktur der OÖGKK-PatientInnen des Berufungswerbers gegenüber dem Landesschnitt wegen Überalterung gravierend abweiche.

Laut den vorliegenden Unterlagen werden folgende Abrechnungen beispielhaft angeführt:

- Von 512 Fällen im 1. Quartal 2004 beträgt der Anteil der 41 bis über 90jährigen Patientinnen über 73%. Der Landesschnitt beträgt im Vergleich lediglich rd. 53%.
- Von 507 Fällen im 3. Quartal 2003 beträgt der Anteil der 41 bis über 90jährigen PatientInnen über 79%. Der Landesschnitt beträgt im Vergleich lediglich rd. 53%.
- Von 627 Fällen im 2. Quartal 2000 beträgt der Anteil der 41 bis über 90jährigen Patientinnen über 74%. Der Landesschnitt beträgt im Vergleich lediglich rd. 49%.

Wie sich zeigt, sei der PatientInnenstock vom Berufungswerber augenscheinlich überaltert.

Auch aus diesem Gesichtspunkt würden die gemachten Angaben über die Alternativanwendungen der angesprochenen Methergin- und Syntocinonampullen bei Frauen im gebärfähigen Alter für unwahr gehalten. Nicht berücksichtigt sei auch noch jener wesentliche Anteil von Patientinnen im gebärfähigen Alter, die aufgrund der Verhütungsmethode von den beschriebenen Regelbeschwerden vorweg auszuschließen seien. Aus einer GfK-Studie aus dem Jahre 2003 gehe hervor, dass die Pille mit Abstand das meistverwendetste Verhütungsmittel in OÖ sei (Quelle: GfK, Befragungszeitraum 13.08.2003 - 18.08.2003, 900 Frauen im Alter von 15 - 45 Jahren, 100 Interviews pro Bundesland, disproportionaler Ansatz, telefonische Interviews).

Der Begründung, die angesprochenen Produkte wären für „andere medizinische Indikationen“ verwendet worden, könne daher aus den dargestellten Gründen nicht zugestimmt werden.

Der durchschnittliche Bedarf von 1,5 Ampullen pro Schwangerschaftsabbruch würde sich wie folgt ableiten:

Einerseits aus den niederschriftlichen Aussagen der Ordinationsassistentin Frau Rosemarie L, die seit 01.06.1999 in der Ordination des Berufungswerbers beschäftigt sei und bei den Schwangerschaftsabbrüchen assistiere. Andererseits aus den Aussagen des Berufungswerbers persönlich, der bekannt gab, dass bei Schwangerschaftsabbrüchen, beispielsweise wenn die Patientin es wünsche, oder wenn diese bereits öfters entbunden hätte bzw. bei einer Frühschwangerschaft, keine Medikamente verwendet würden.

Von Frau L sei die Verabreichung von Methergin- bzw. Syntocinonampullen bei den Schwangerschaftsabbrüchen mit 1-2 Stück pro Abbruch beziffert worden.

Unter Berücksichtigung, dass bei gewissen Eingriffen (vergleiche die Ausführungen vom Berufungswerber) KEINE Medikamente verabreicht würden, würde der angewendete

Durchschnittssatz von 1,5 Stück pro Behandlung nach h.o. Ansicht die maximale Obergrenze darstellen.

Auch sei noch der Ordnung halber darauf hingewiesen, dass laut Frau L iZ mit den durchgeführten Schwangerschaftsabbrüchen keine Nachkontrollen durchgeführt werden würden.

Festgehalten müsse auch werden, dass gem. § 51 Ärztegesetz der Arzt verpflichtet sei, Aufzeichnungen über jede zur Beratung oder Behandlung übernommene Person, insbesondere über den Zustand der Person bei Übernahme der Beratung oder Behandlung die Vorgeschichte einer Erkrankung, die Diagnose, den Krankheitsverlauf sowie über Art und Umfang der beratenden, diagnostischen oder therapeutischen Leistungen einschließlich der Anwendung von Arzneispezialitäten und der Identifizierung dieser Arzneimittelspezialitäten und der jeweiligen Chargen iS des § 26 Abs. 8 des Arzneimittelgesetzes, BGBl Nr. 158/1 983, erforderliche Daten zu führen.

Diese Aufzeichnungen iS des § 51 Ärztegesetz hätten - wie bereits ausgeführt - weder für die durchgeführten Schwangerschaftsabbrüche noch für die behaupteten „anderen Einsatzgebiete“ betreffend der Medikamente Methergin bzw. Syntocinon vorgelegt werden können (z.B. Patientenkarteien bzw. andere entsprechende Dokumentationen - unter Berücksichtigung der ärztlichen Verschwiegenheitsverpflichtung).

In einer Auskunft der Abteilung für Gynäkologie und Geburtshilfe des Allgemeinen Krankenhauses der Stadt Linz wurde bestätigt, dass Syntocinon Amp. als Wehenmittel sowie nach der Entbindung zur Beschleunigung der Placentaperiode mit Verringerung des Blutverlustes und als Dauertropf zur dauernden Unteruskontraktion verwendet werden würden. Methergin Amp. würden laut AKH Linz nur nach der Entbindung verwendet, da das Mittel zu einer langzeitigen Uteruskontraktion führen würde. Laut Mitteilung des AKH Linz würden sich bei den Methergin Amp. die laut Hersteller vorgegebenen Anwendungsgebiete mit der klinischen Praxis decken.

Die erklärte Anzahl von Schwangerschaftsabbrüchen sowie die Anzahl der eingekauften Medikamente Methergin bzw. Syntocinon würde sich wie folgt darstellen.

Anzahl Schwangerschaftsabbrüche (SSA) und Einkäufe:

	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004
SSA/Jahr	49	31	27	7	2	5	4
Amp.Meth.	70	50	80	0	80	65	30
Amp.Syn.	65	0	45	45	40	35	30



Summe	135	50	125	45	120	100	60
-------	-----	----	-----	----	-----	-----	----

Anmerkung: Das Produkt "Methergin" wurde zwischenzeitig vom Markt genommen - anstatt "Methergin" wird nun "Syntocinon" verwendet.

Erläuterungen zu den Schätzungsgrundlagen – Schwangerschaftsabbrüche:

Mangels Vorliegen einer Inventur (aufgrund der Gewinnermittlung) werde im ersten Prüfungsjahr von einem geschätzten Anfangs- (1.1.1998) und im letzten Prüfungsjahr von einem geschätzten Endbestand (31.12.2004) im Ausmaß von 15 Methergin- bzw. Syntocinonampullen ausgegangen.

Von den im Jahr 1998 eingekauften Ampullen des Produktes Syntocinon werde eine Aufteilung auf die Jahre 1998 und 1999 vorgenommen, da aufgrund der Tatsache, dass im Jahr 1999 keine Einkäufe getätigt worden seien, von einem entsprechenden Lagerbestand zum 1.1.1999 ausgegangen werden könne. Von den im Jahr 2000 eingekauften Ampullen des Produktes Methergin werde eine Aufteilung auf die Jahre 2000 und 2001 vorgenommen, da aufgrund der Tatsache, dass im Jahr 2001 keine Einkäufe getätigt worden seien, von einem entsprechenden Lagerbestand zum 1.1.2001 ausgegangen werden könne.

Pro Schwangerschaftsabbruch seien im Schätzungswege durchschnittlich 1,5 Ampullen der Medikamente "Methergin" oder "Syntocinon" zugeordnet worden (Begründung - siehe Ausführungen oben). Ein geschätztes Durchschnittshonorar sei deswegen berücksichtigt worden, da laut Auskunft vom Berufungswerber die Honorare zwischen € 450,00 und € 700,00 schwanken würden. Auch aus den mangelhaft geführten Einnahmenaufzeichnungen (Differenzen der Eintragungen in den Kassaeingangsbelegen und in den DIN-A5 Heften) sei eine genauere Honorarberechnung nicht möglich gewesen. Nachdem eine Vielzahl von Kassaeingangsbelegen aus den vorhandenen Kassaeingangsbüchern entfernt worden seien bzw. nicht sämtliche Kassaeingangsbücher vollständig vorgelegt werden hätten können, sei insoweit eine Überprüfung auch nicht möglich gewesen.

Erlöszuschätzung Schwangerschaftsabbrüche:

	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004
Bestand 1.1.	3	9	3	11	3	3	3
+Meth. (Pkg.)	14	10	16	0	16	13	6
+Synth. (Pkg.)	13	0	9	9	8	7	6
Bestand 31.12.	-9	-3	-11	-3	-3	-3	-3

Summe Pkg.	21	16	17	17	24	20	12
ZS Ampullen	105	80	85	85	120	100	60
-Schwund	-3	-2	-2	-2	-6	-5	-3
Verbrauch	102	78	83	83	114	95	57
SSA/Jahr (BP)	68	52	55	55	76	63	38
Honorar/SSA	7.900	7.900	7.900	7.900	575	575	575

Da die durchgeführten Schwangerschaftsabbrüche nicht aus medizinischen bzw. therapeutischen Gründen durchgeführt worden seien, sei die Umsatzsteuerbefreiung gem. § 6 Abs. 1 Z 19 UStG 1994 nicht anwendbar.

Erläuterungen und Prüferstellungnahme zu den Schätzungsgrundlagen –  
Führerscheinuntersuchungen:

Laut Auskunft der Bezirkshauptmannschaft Urfahr-Umgebung seien die jeweiligen Gutachten über die Führerscheinuntersuchungen im Akt des Führerscheinwerbers abgelegt worden. Es könne daher seitens der Bezirkshauptmannschaft nicht gesagt werden, in welcher Periode welcher befugte Arzt wie viele Untersuchungen durchgeführt hätte. Hiezu müssten sämtliche Akten der Führerscheinwerber durchgesehen werden, um feststellen zu können, wer die Untersuchungen getätigt hätte. Von der Finanzbehörde könne im konkreten Fall nicht verlangt werden, dass bei den betreffenden Behörden sämtliche Akten von Führerscheinwerbern dahingehend überprüft würden, um feststellen zu können, wie viele Führerscheinuntersuchungen gegebenenfalls vom Berufungswerber durchgeführt worden seien.

Eine Überprüfung sei jedoch bei den angeführten Behörden dahingehend durchgeführt worden, ob in den Jahren 1998-2004 die grundsätzliche Berechtigung bestanden hätte, diese Untersuchungen durchführen zu dürfen.

Seitens der OÖ Landesregierung wurde mitgeteilt, dass für folgende Zeiträume die Berechtigung für Führerscheinuntersuchungen aufrecht gewesen sei:

- a) 16.02.1998 - 12.04.2002,
- b) 14.04.2003 bis laufend.

Hinsichtlich der Höhe der Zuschätzung bei den Führerscheinuntersuchungen werde auf die Differenzen zwischen den erklärten und den geschätzten Erlösen aus Schwangerschaftsabbrüchen hingewiesen. Des Weiteren würden auch in diesem Bereich die erwähnten eklatanten Mängel vorliegen.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes würden Verkürzungen bei bestimmten Leistungsbereichen auch Zuschätzungen bei anderen Leistungsbereichen rechtfertigen.

Unter Hinweis auf die erwähnten Ausführungen (materielle und formelle Mängel) würde auch für den Bereich Führerscheinuntersuchungen eine Schätzungsberechtigung bzw. Schätzungsverpflichtung bestehen, da eine Überprüfung der erklärten Einnahmen nicht möglich sei, bzw. nicht ausgeschlossen werden könne, dass auch in diesem Bereich die Erlöse nicht vollständig und ordnungsgemäß erklärt worden seien. Hinsichtlich der Jahre 1998 bis 2001 bzw. 2003 und 2004 werde eine pauschale Erlöszuschätzung von 50 % vorgenommen. Nachdem im Zeitraum 12.04.2002 - 31.12.2002 keine Berechtigung für Führerscheinuntersuchungen aufrecht gewesen sei, werde lediglich für das 1. Quartal des Jahres 2002 eine aliquote Schätzung durchgeführt.

Erlösschätzung Führerscheinuntersuchungen:

	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004
Erkl. Honorare	38.652	22.700	18.850	12.950	0	1.110	778
Zusch.%	50%	50%	50%	50%		50%	50%
Zusch.	19.326	11.350	9.425	6.475	500	555	389
Honorare BP	57.978	34.050	28.275	19.425	500	1.665	1.167

Im Jahr 2002 seien keine Erlöse aus Führerscheinuntersuchungen erklärt bzw. vorgefunden worden. Es würde nicht glaubhaft erscheinen, dass im 1. Quartal 2002 nur eine Führerscheinuntersuchung vorgenommen worden sei (laut Aufzeichnungen). Von den geschätzten Honoraren aus Führerscheinuntersuchungen der Jahre 1998-2001 sowie 2003 und 2004 sei ein Durchschnittswert ermittelt und dieser aliquot auf das 1. Quartal des Jahres 2002 umgelegt worden.

Zuschätzung insgesamt:

	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004
Gewinnerh.	236.926	219.750	260.725	394.875	42.790	34.420	20.289
Erh. USt (SSA)	89.533,33	68.466,67	72.416,67	72.416,67	7.283,33	6.037,50	3.641,67

**Berufung vom 12. Dezember 2006:**

Auftrags meines Mandanten werde gegen die Einkommen- und Umsatzsteuerbescheide 1988 bis 2004 (Anm. Referent: gemeint wohl 1998 bis 2004) sowie abgeleitete Bescheide berufen (Ergebnis aus der Betriebsprüfung dieser Jahre) gegen den Punkt 1. Barerlöse insbesondere gegen die Erlösschätzung aus Schwangerschaftsabbrüchen und Führerscheinuntersuchungen sowie der Unterwerfung dieser Umsätze der Umsatzsteuerpflicht. Es werde für diese die Umsatzsteuerbefreiung gem. § 6 (1) 19 begehrt.

Die Bestimmung des § 6 (1) 19 würde die Tätigkeit als Arzt befreien und im Sinne der Subsidiaritätsklausel der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie (Anhang H Kategorie 16) sei ein etwaiger Qualifikationskonflikt zu Gunsten der Steuerbefreiung zu lösen, zumal in den Fällen der Schwangerschaftsabbrüche eine medizinische, zumindest aber eine soziale Indikation gegeben sei. Weiters sei im Erlass des BMF vom 17.1.2001, GZ 090619/1.IV/9/1 diese Steuerbefreiung festgehalten und alle Behörden, die dem BMF unterstellt seien, seien daran gebunden, weshalb die in den Bescheiden 1998 bis 2004 angesetzte Besteuerung mit 20% diesem Erlaß widersprechen würde.

Die Schätzung des vermeintlichen Umsatzes durch Hochrechnung aus den Einkaufsmengen Methergin und Syntocinon durch Division der Einkaufsmengen durch 1,5 (Ampullen) pro Abbruch und der Multiplikation mit ATS 7.900,00 bzw. EUR 575,00 würde die im Prüfungsverfahren vorgebrachten alternativen Einsatzmöglichkeit dieser Medikamente nahezu vollständig ignorieren und außerdem vom höchstmöglichen Honorarsatz ausgehen.

Aus diesen Zuschätzungen der Bareinnahmen aus Schwangerschaftsabbrüchen sei vom Prüfer auf eine Erhöhung der Bareinnahmen aus Führerscheinuntersuchungen geschlossen worden (diese stehen in keinem Zusammenhang mit den Schwangerschaftsabbrüchen) und diese seien mit einem pauschalen Zuschlag von 50% erhöht worden. Es sei weder die Höhe dieses Zuschlags stichhaltig begründet worden, noch unserem Antrag auf Überprüfung der tatsächlichen Führerscheinuntersuchungen bei den zuständigen Behörden für die Kennzeichen L, UU und LL konkret nachgegangen worden mit dem Hinweis, dies sei zu arbeitsintensiv für den Prüfer.

Es werde beantragt, diesen Zuschlag ersatzlos aufzuheben, da er unbegründet sei.

Für die Verwendung der Medikamente Methergin und Syntocinon würde über den Zeitraum der Betriebsprüfung eine Mengenrechnung basierend auf den Einkäufen, den vorgenommenen Schwangerschaftsabbrüchen und den im Betriebsprüfungsverfahren vorgebrachten Alternativverwendungen als Beilage 1 beiliegen. Hierbei seien pro Abbruch entweder 2 Ampullen Methergin (eine etwaige halbe Ampulle sei nicht weiterverwendbar) oder 3 Ampullen Syntocinon (weil kürzere Wirkungsdauer) angesetzt worden. Die in den vom Prüfer erstellten Protokollen angeführte Menge von 1-2 Ampullen je Abbruch würde die

unmittelbar beim Abbruch eingesetzte Menge darstellen, häufig sei aber je eine weitere Ampulle nötig, die vom Berufungswerber außerhalb der Ordinationszeit und ohne Anwesenheit der Sprechstundenhilfe verabreicht oder der Patientin vorsorglich zur Verabreichung durch den Hausarzt (bei größerer Entfernung des Wohnortes der Patientin von Linz) mitgegeben worden sei, woraus sich der höhere Verbrauch ergeben würde. Beide Medikamente seien ebenso zur Dämpfung bzw. Verkürzung von Regelblutungen einsetzbar, was insbesondere in den letzten der geprüften Jahre von Patientinnen des Berufungswerbers in Anspruch genommen worden sei. Hierbei würde es sich zu einem Teil um Damen die der Prostitution nachgehen handeln (krankenversichert bei der SV der gewerblichen Wirtschaft) und die im Zuge von normalen Ordinationsbesuchen diese Medikamente verabreicht erhielten und andererseits um Patientinnen für die ebenso Regelblutungen reguliert worden seien im Rahmen von normalen Ordinationen (z.B. vor Reisen oder allgemeinen Beseitigung der Nebenfolgen starker Blutungen). Die Honorierung dieser Behandlungen sei im Rahmen eines normalen Arztbesuches auf Basis eines Krankenscheines erfolgt. Für diese Art der Behandlung seien jeweils 5 Ampullen erforderlich und würden in beiliegende Liste als Verbrauch innerhalb des jeweiligen Abrechnungsquartals eingetragen. Weiters seien die an Dr. N (humanitäre Hilfe für Ärzte im Nahen Osten) weitergegeben Mengen in beiliegender Darstellung aufgenommen bzw. auch der Schwund bzw. Verderb (Ablaufdatum) mengenmäßig dargestellt worden. Der Anfangs- und Endbestand würde auf ungefähr gleicher Höhe liegen. Auf Grund dieser Ermittlung würde kein Raum für die im Betriebsprüfungsbericht dargestellte Zuschätzung der Umsätze bleiben. Deshalb werde begehrt, die Umsätze und Einkünfte aus selbständiger Arbeit in den einzelnen Jahren - wie aus Beilage 2 ersichtlich angesetzt - anzusetzen.

Alle abgeleiteten Bescheide mögen im Zuge der Berufungs(vor)entscheidung den Grundbescheiden angepasst werden. Soweit sich auf Grund der nunmehrigen Umsatz- bzw. Gewinndarstellung keine Differenzen zum erklärten Betrag ergeben, möge die Wiederaufnahme des Verfahrens des jeweiligen Jahres aufgehoben und die ursprünglichen Bescheide in Kraft gesetzt werden.

Zum Punkte „Vorliegen von schweren materiellen als auch formellen Mängel im Prüfungszeitraum“ Seite 1 Punkt 1 Barerlöse...11-er Absatz des Besprechungsprogrammes: *„Weiters ist aufgrund der vorliegenden DIN-A5 Hefte ersichtlich, dass nach der Verbuchung der Erlöse nachträglich die Aufzeichnungen verändert wurden“* sei zu sagen, dass dies nicht den Tatsachen entspreche und es sich erstens um Null-Beträge und zweitens offensichtlich um die Verwechslung der Kopie aus dem gleichartigen Heft (ebenfalls Nullwerte) des Anästhesistin handle. Daraus ein „nachträgliches Ändern der Aufzeichnungen“ zu erblicken, bedürfe einer besonderen Phantasie.

Für den Fall, dass diese Berufung nicht im Wege einer Berufungsvorentscheidung erledigt werden sollte, werde eine mündliche Verhandlung beim UFS beantragt, sofern von diesem nicht eine Stattgabe des Berufungsbegehrens ins Auge gefasst werde.

### **Stellungnahme BP zur Berufung vom 29. Dezember 2006:**

Für den Zeitraum 1998 bis 2004 wurde eine Außenprüfung gem. § 147(1) BAO iV mit § 99(2) FinStrG durchgeführt. Die diesbezüglichen Bescheide wurden mit Rückscheinbrief am 14. November 2006 an den steuerlichen Vertreter zugestellt. Die Berufung gegen die "Einkommen- und Umsatzsteuerbescheide 1988 - 2004 sowie deren Wiederaufnahme sowie abgeleitete Bescheide", datiert mit 12. Dezember 2006, wurde am 14. Dezember 2006 bei der h.o. Behörde eingereicht. Festgehalten wird, dass für die Jahre 1998 bis 2003 Wiederaufnahmebescheide gem. § 303(4) BAO betreffend Einkommensteuer und Umsatzsteuer erlassen wurden. Hinsichtlich des Jahres 2004 wurden betreffend Einkommensteuer und Umsatzsteuer Erstbescheide erlassen. Das Rechtsmittel der Berufung betreffend den Prüfungszeitraum 1998 bis einschließlich 2004 wurde somit rechtzeitig eingereicht.

Anmerkung: Die in der Berufung angeführten Jahre 1988 bis 1997 wurden nicht geprüft.

Stellungnahme zu den Berufungspunkten:

#### **1. Umsatzsteuerbefreiung gem. § 6(1)19 UStG 1994:**

Es seien lediglich die Erlöse aus Schwangerschaftsabbrüchen der Umsatzsteuer (Normalsteuersatz) unterworfen worden.

Die Erlöse aus Führerscheinuntersuchungen seien als unecht umsatzsteuerbefreite Umsätze behandelt worden.

Der Berufungswerber wurde befragt (Niederschrift vom 29. März 2006), ob die durchgeführten Schwangerschaftsabbrüche aus Gründen einer Krankheitsbehandlung bzw. wegen medizinischer Indikationen durchgeführt worden seien, oder ausschließlich deswegen, da es sich um ungewollte Schwangerschaften gehandelt hätte.

Der Berufungswerber hätte unter anderem mitgeteilt, dass ausschließlich Abbrüche bei ungewollten Schwangerschaften durchgeführt würden.

Weiters sei vom Berufungswerber bekannt gegeben worden, dass Abbrüche aus medizinischen Gründen bzw. wegen einer Krankheitsbehandlung im Krankenhaus durchgeführt würden, da auch in diesen Fällen von den Krankenkassen die Kostentragung erfolge.

Festgehalten werde außerdem, dass es im Zusammenhang mit den vom Berufungswerber durchgeführten Schwangerschaftsabbrüchen keine Leistungserfassungen oder ähnliche Dokumentationen gebe.

Bei der Auslegung des § 6 Abs. 1 Zi 19 UStG 1994 sei auf die gemeinschaftsrechtlichen Grundlagen des Artikel 13 Teil A Abs. 1 lit. c der 6. MwSt-RL abzustellen. Diese behandle die Umsatzsteuerfreiheit von Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin, die im Rahmen der Ausübung der von dem betreffenden Mitgliedstaat definierten ärztlichen oder arztähnlichen Berufe erbracht würden. Befreit seien alle Leistungen, die eine Milderung oder Beseitigung von Krankheitszuständen bezwecken und auch jene Tätigkeiten, die der Verhinderung von Krankheiten dienen, die eine effiziente Behandlung von Krankheiten generell fördern oder die Früherkennung von Krankheiten ermöglichen.

## 2. Schätzung der Erlöse aus Schwangerschaftsabbrüchen:

Aufgrund der Tatsache, dass für den Prüfungszeitraum schwere formelle und materielle Mängel vorliegen, sei eine Schätzungsberechtigung und Schätzungsverpflichtung für den Prüfungszeitraum gegeben gewesen.

Es werde diesbezüglich auf die Ausführungen im Prüfungsbericht bzw. auf die aufgenommene Niederschrift über die Schlussbesprechung verwiesen.

3. Die geschätzten 1,5 Ampullen Methergin bzw. Syntocinon pro Schwangerschaftsabbruch seien deswegen zum Ansatz gebracht worden, da keinerlei Aufzeichnungen über die Verabreichung dieser Produkte bei den durchgeführten Schwangerschaftsabbrüchen vorgefunden bzw. vorgelegt werden hätten können (siehe auch die niederschriftlich dokumentierten Befragungen des Berufungswerbers). Bei den geschätzten 1,5 Ampullen pro Abbruch seien zugunsten vom Berufungswerber jene Schwangerschaftsabbrüche NICHT berücksichtigt worden, bei denen KEINE Ampullen verabreicht worden seien. Dass es solche Fälle auch gegeben hätte, gehe aus der Niederschrift vom 16.02.2006 (aufgenommen mit dem Berufungswerber) hervor. Aus der Berufung könne jedoch nicht entnommen werden, welche Detailgrundlagen für die Erstellung der Berufsbeilage (Berechnung über die Ampullenverwendungen von Methergin und Syntocinon) für einen Prüfungszeitraum von 7 Jahren herangezogen bzw. wie die dargestellten Mengenansätze ermittelt worden seien, da - wie bereits erwähnt - diesbezüglich im Zuge des Prüfungsverfahrens keinerlei Unterlagen in der Ordination vorgefunden worden seien bzw. trotz gesonderter Anforderung nicht vorgelegt werden hätten können.

Fraglich sei daher, wie die Anzahl der verbrauchten Ampullen bei den jeweiligen Abbrüchen, beispielsweise am 21.04.1998 oder am 10.05.2000 nachvollzogen werden hätten können.

Allgemein sei noch zur durchgeführten Schätzung der Ampullenanzahl pro

Schwangerschaftsabbruch festzuhalten, dass es im Wesen der Schätzung liege, dass die auf diese Weise zu ermittelnden Größen die tatsächlich erzielten Ergebnisse nur bis zu einem mehr oder weniger großen Genauigkeitsgrad erreichen können. Ein möglicher

Unsicherheitsfaktor sei - sofern zur Schätzung ein begründeter Anlass bestehe - hinzunehmen.

#### 4. Alternativanwendungen der Produkte Methergin und Syntocinon:

Die offiziellen Anwendungsgebiete der erwähnten Medikamente Methergin und Syntocinon seien im Prüfungsbericht bzw. in der Niederschrift zur Schlussbesprechung ausführlich beschrieben worden. Bereits im Zuge des Prüfungsverfahrens sei vom Berufungswerber argumentiert worden, dass die Methergin- und Syntocinonampullen auch für andere Indikationen eingesetzt würden.

Die Argumentation laut Berufung würde sich im Wesentlichen mit den Ausführungen die im Prüfungsbericht bzw. in der Niederschrift zur Schlussbesprechung dokumentiert wurde, decken. Es werde daher diesbezüglich auf die ausführliche Prüferstellungnahme in der Niederschrift zur Schlussbesprechung verwiesen.

#### 5. Verderb/Schwund/Weitergabe Dr. N für humanitäre Hilfe (Methergin/Syntocinon):

Im Zuge des Prüfungsverfahrens sei bekannt gegeben worden, dass rd. 300 Stück Methergin- bzw. Syntocinonampullen im Zeitraum 2001 - 2004 ausgeschieden worden seien. Die erwähnte Anzahl sei vom Berufungswerber "geschätzt" worden.

In diesem Zusammenhang sei noch erwähnt, dass ein aufgezeichneter Einkauf von 325 Stück für die Jahre 2001 - 2004 festgestellt worden sei.

In der Berufung werde von einem Verderb bzw. einer Weitergabe an Dr. N von nicht einmal einem Drittel der ursprünglich bekannt gegebenen Stückanzahl von 300 gesprochen.

Die im Prüfungsverfahren gemachten Angaben seien daher zu Recht als unglaubwürdig eingestuft und folglich nicht anerkannt worden.

Im Rahmen der Schätzung seien für Bruch/Verderb/Ausschied pauschal 2% (1998 - 2001) bzw. 5% (2002 - 2004) berücksichtigt worden, da für diese "Extremausfälle" keine Aufzeichnungen aus diesem Titel vorgelegt werden hätten können.

#### 6. Durchschnittshonorar:

Die Überlegung für den Ansatz eines Durchschnittshonorares würde aus den Bescheidbegründungen hervorgehen. Wie diesen unter anderem zu entnehmen sei, sei vom Berufungswerber während des Prüfungsverfahrens mitgeteilt worden, dass sich die Honorare zwischen Eur 450,00 und Eur 700,00 bewegen würden. Pro Abbruch sei daher ein geschätztes Durchschnittshonorar von Eur 575,00/ATS 7.900,00 zugrunde gelegt worden.

#### 7. Schätzung der Erlöse aus Führerscheinuntersuchungen:

Es werde die Ansicht vertreten, dass eine Erlözsuschätzung des Bereiches "Führerscheinuntersuchungen" deswegen gerechtfertigt sei, da wie bereits ausgeführt, die Erlöse aus dem Bereich "Schwangerschaftsabbrüche" im Rahmen einer Schätzung ermittelt werden hätten müssen.

Bei den Führerscheinuntersuchungen, als auch bei den Schwangerschaftsabbrüchen würde es



sich um so genannte ärztliche Privatleistungen handeln, die in bar vereinnahmt worden seien. Die Bareinnahmen aus diesen beiden Bereichen seien nicht getrennt aufzeichnet worden. Grundlage für die Aufzeichnungen seien "DIN-A5 Hefte", als auch "Kassaeingangsbücher". Im Prüfungsbericht bzw. in der Niederschrift zur Schlussbesprechung sei ausführlich dargestellt worden, dass die sachliche und formelle Richtigkeit dieser Aufzeichnungen nicht gegeben sei. Es sei daher aufgrund der ausgewiesenen Erlösdifferenzen bei den Schwangerschaftsabbrüchen eine griffweise Pauschalzuschätzung von 50% der erklärten Führerscheinerlöse erfolgt.

Eine griffweise (Zu)Schätzung würde dann in Betracht kommen, wenn sich aus den vorliegenden Unterlagen keine verwertbaren Anhaltspunkte gewinnen lassen. Hinsichtlich des Antrages auf Überprüfung der vom Berufungswerber durchgeführten Führerscheinuntersuchungen bei den zuständigen Behörden (Bezirkshauptmannschaften Urfahr-Umgebung sowie Linz-Land, Bundespolizeidirektion Linz) werde auch auf die Ausführungen in der Niederschrift zur Schlussbesprechung verwiesen.

Es werde davon ausgegangen, dass dem Berufungswerber bekannt sei, dass bei den betreffenden Behörden mehrere tausend Führerscheininhaber geführt würden. Aufgrund der Organisationsstruktur bei den zuständigen Führerscheinbehörden würden die Akten jener Führerscheinwerber, die nur vom Berufungswerber untersucht wurden, nicht vorgelegt werden können.

Weiters sei festzuhalten, dass es verfahrensrechtlich auch keine Berechtigung gebe, in sämtliche Führerscheinakten die bei den Führerscheinbehörden geführt werden, Einsicht zu nehmen.

#### 8. Materielle und formelle Mängel:

Es sei unbestritten, dass die steuerlichen Aufzeichnungen schwere Mängel formeller als auch materieller Art aufweisen. Fakt ist, dass erlöste Einnahmen nicht erklärt worden seien. Eine weitere Tatsache sei auch, dass in den steuerlichen Aufzeichnungen die angesprochenen Hefte vorgefunden worden seien, die optisch und schriftbildmäßig nicht ident gewesen seien. Dies zu erkennen würde auch keiner besonderen Phantasie bedürfen. Etwas eigenartig würde es jedoch erscheinen, wenn von Unterlagen – Zitat: - "des Anästhesistin" - gesprochen werde. Es würde sich die Frage stellen, was diese Aufzeichnungen im Belegwesen vom Berufungswerber verloren hätten?

Hinsichtlich der weiteren Mängel werde der Ordnung halber auf die Ausführungen in der Niederschrift zur Schlussbesprechung verwiesen.

Im Folgenden folgt die Wiedergabe von verschiedenen Ermittlungen und Ermittlungsergebnissen im Zuge der Betriebsprüfung (Niederschriften, Auskunftersuchen; Wiedergabe der berufsrelevanten Aussagen):

**Niederschrift mit dem Berufungswerber vom 7. Dezember 2005:**

*„1. FRAGE: War die Ordination in den Jahren 1998 laufend längere Zeit geschlossen (z.B. wegen Krankheit, Urlaub)? Wenn ja warum?*

*ANTWORT: In diesem Zeitraum war ich glaublich 2 x im Krankenhaus. Länger als 3-4 Wochen war die Ordination durchgehend nicht gesperrt.*

*2. VORHALT: Aufgrund des vorgelegten Belegmaterials geht hervor, dass in den Jahren 1998 - 2003 der erklärte Einkauf von Medikamenten bzw. Ordinationsbedarf fast ausschließlich bei der Firma My Pharma Großhandel (seinerzeitige Adresse Li) getätigt wurde. In diesem Zusammenhang stellen sich insbesondere folgende Fragen:*

*FRAGE: Von wem wurde die Bestellungen in Auftrag gegeben?*

*ANTWORT: Von mir persönlich.*

*FRAGE: Wie wurden die Waren/Medikamente bestellt (z.B. telefonisch, schriftlich, per Fax, per E-Mail etc.)?*

*ANTWORT: Telefonisch.*

*FRAGE: Wer war bei der Firma My im Zuge der Bestellungen Ihr Ansprechpartner bzw. wer hat die Bestellungen bei der Firma My aufgenommen?*

*ANTWORT: Frau Ko ist mir namentlich in Erinnerung. Frau Ob ist mir glaublich auch noch namentlich bekannt. Ich betone, dass ich die beiden Damen persönlich nie gesehen habe. Der damalige Leiter des Großhandels war mir persönlich gut bekannt.*

*FRAGE: Wie erfolgte die Lieferung der Waren/Medikamente (persönliche Abholung, Lieferung durch Firma My etc.)?*

*ANTWORT: Die Lieferungen wurden durch den Boten der Firma My hergebracht. Beigelegt wurden der Lieferung die Rechnung und der Erlagschein. Ein Lieferschein wurde nach telefonischer Rückfrage beim ehemaligen Großhandelsleiter der Firma My, Herrn Mr, üblicherweise auch beigelegt.*

*FRAGE: Falls die Waren/Medikamente abgeholt wurden: Wo wurden diese abgeholt?*

*ANTWORT: Die Waren wurde nicht abgeholt. Die Waren wurden immer zugestellt.*

*FRAGE: Wurde anlässlich der Lieferung/Abholung der Medikamente/Waren ein Warenlieferschein ausgehändigt und die gelieferte/abgeholtene Medikamente/Waren quittiert? Wenn ja, vom wem?*

*ANTWORT: Ein Lieferschein wurde nach Rücksprache mit Herrn Mr, ehem. Großhandelsleiter der Firma My beigelegt. Frau Riepl (Anmerkung: Beschäftigte der Ordination) gibt nach Rückfrage bekannt, dass der Lieferung ein Lieferschein beigelegt wurde. Der Lieferschein wurde von der Angestellten der Ordination quittiert.*

*FRAGE: Wenn ja, wurden diese Warenlieferscheine von Ihnen aufbewahrt?*

*ANTWORT: Nein.*

*FRAGE: Erfolgten die (Medikamenten/Waren)Einkäufe bei der Firma My im Zeitraum 1998 - 2003 ausschließlich über die von der Firma My für Sie vergebenen Kundennummer?*

*ANTWORT: Die Einkäufe wurden ausschließlich über meiner bei der Firma My existierenden Kundennummer abgewickelt.*

*FRAGE: Wurden bei der Firma My auch Einkäufe getätigt, die für den eigenen Bedarf (für Sie bzw. Ihre Familienangehörigen oder für Verwandte, Freunde oder Bekannte) bestimmt waren und in Ihrer Buchhaltung nicht erfasst wurden?*

*ANTWORT: Ja, auch solche Einkäufe wurden getätigt. Diese Einkäufe wurden von Herrn Franz Mr (ehem. Leiter des Großhandels der Firma My) fast ausschließlich geliefert. Der Rechnungsbetrag wurde an Herrn Franz Mr bar bezahlt.*

*FRAGE: Wurden die Bestellungen bei der Firma My, die für den eigenen Bedarf (für Sie bzw. Ihre Familienangehörigen, für Verwandte, Freunde oder Bekannte) bestimmt waren, auch über die Kundennummer, die bei der Firma My für Sie angelegt wurde, abgerechnet?*

*ANTWORT: Nein, es handelte sich um einen Barverkauf seitens der Firma My. FRAGE: Haben Sie hinsichtlich der Waren/Medikamente, die für den eigenen Bedarf bestimmt waren, Aufzeichnungen geführt? Wenn ja, welche Aufzeichnungen wurden angefertigt?*

*ANTWORT: Nein.*

*FRAGE: Liegen die Eingangsrechnungen bzw. Warenlieferzscheine hinsichtlich der Medikamente, die für den eigenen Bedarf bestimmt waren, noch vor, bzw. wurden diese von Ihnen aufbewahrt?*

*ANTWORT: Nein.*

*FRAGE: Wurden von den verbuchten Waren- bzw. Medikamenteneinkäufen auch Entnahmen für den eigenen Bedarf getätigt?*

*ANTWORT: Ja, in geringem Maße.*

*FRAGE: Welche Waren/Medikamente waren in den Jahren 1998 laufend für den eigenen Bedarf bestimmt? Der Nachweis ist gegebenenfalls mit vorhandenen Aufzeichnungen/Belegen zu erbringen. Falls keine Aufzeichnungen/Belege angefertigt, vorhanden oder aufbewahrt wurden, sind die für den Eigenverbrauch bestimmten Produkte/Medikamente mitzuteilen bzw. bekannt zu geben.*

*ANTWORT: Aufzeichnungen bzw. Belege gibt es hinsichtlich des eigenen Bedarfes nicht. Nach meiner Bauchoperation habe ich ab und zu Vilanampullen entnommen. Anmerken möchte ich, dass die Vilanampullen von mir über meine eigene Kundennummer bei der Firma My eingekauft wurden. Diese Medikamente wurden von mir für den persönlichen Bedarf entnommen. Weitere Medikamente für den eigenen Bedarf sind mir nicht Erinnerung.*

*3. FRAGE: Welche Einnahmenaufzeichnungen werden im Rahmen Ihrer Tätigkeit als selbstständiger Arzt für Allgemeinmedizin geführt?*

*ANTWORT: Hinsichtlich der Bareinnahmen wird von mir ein DIN A5 Heft geführt. Die unbaren Einnahmen werden ausschließlich über das betriebliche Bankkonto bei der Hypo abgewickelt.*

*4. FRAGE: Welche Privatleistungen werden von Ihnen im Rahmen Ihrer ärztlichen Tätigkeit angeboten und mit den Patient(inn)en direkt abgerechnet?*

*ANTWORT: Fast ausschließlich Führerscheinuntersuchungen. Diese werden seit ca. 4 Jahren (glaublich ab dem Jahr 2001) von mir durchgeführt. Ab und zu werden von mir auch Küretagen durchgeführt, die Privatleistungen darstellen. Weiters werden auch für Versicherungen (Lebensversicherungen) Untersuchungen durchgeführt, die Privatleistungen darstellen. Gelegentlich werden auch für Klienten von diversen Rechtsanwälten Untersuchungen durchgeführt. Andere Privatleistungen werden von mir nicht mehr durchgeführt.*

*5. FRAGE: Wurden von Ihnen im Prüfungszeitraum Honorarnoten ausgefertigt und gelegt?*

*ANTWORT: Ja, wenn der Patient eine Honorarnote wünscht, wird diese ausgestellt.*

*6. VORHALT: Aus den steuerlichen Aufzeichnungen geht auch hervor, dass von Ihnen erbrachte ärztliche Leistungen bar abgerechnet wurden.*

*FRAGE: Um welche ärztlichen Leistungen handelt es sich hierbei konkret?*

*ANTWORT: Führerscheinuntersuchungen und Küretagen.*

*7. FRAGE: Was bedeutet die Abkürzung „F“ bei den Baraufzeichnungen?*

*ANTWORT: Führerscheinuntersuchungen.*

*..... (Anmerkung: keine berufsrelevanten Aussagen)*

*22. VORHALT: Nach den vorliegenden Informationen führen Sie auch "Führerscheinuntersuchungen" durch.*

*FRAGE: Erläutern sie diese Führerscheinuntersuchungen (wie läuft die Führerscheinuntersuchung ab? Wie kommt der/die Betreffende zu Ihnen? Gibt es eine Art "Überweisung" beispielsweise einer anderen Behörde?).*

*ANTWORT: Bei der Behörde spricht Bundespolizeidirektion Linz, Bezirkshauptmannschaften LL, UU liegen Listen auf. Der Führerscheinwerber kann sich anhand dieser Listen einen Arzt aussuchen.*

*23. VORHALT: Die Originalbaraufzeichnungen der Jahre 2002 und 2003 mögen nachgereicht werden.*

*24. FRAGE: Geben Sie bitte die Ordinationsöffnungszeiten bekannt?*

*ANTWORT: Mo-Fr 8-12 Uhr, Mi 16-18 Uhr*

*25. FRAGE: Besitzen Sie neben den Eigentumswohnungen in Linz (Str) noch weiteres Grundvermögen?*

*ANTWORT: Ja, ich habe eine Wohnung in Wien seit dem Jahr 1988. Die Wohnung wird für eigene Zwecke verwendet. Es handelt sich um einen Wochenende bzw. Zweitwohnsitz.*

26. FRAGE: Geben Sie zu den nachfolgend angeführten Produkten/Medikamenten die Anwendungsgebiete bekannt (auf die beiliegende Aufstellung wird verwiesen).

ANTWORT: siehe Beilage zur Niederschrift.

27. VORHALT: Erhebungen seitens der Finanzverwaltung haben ergeben, dass Sie bei der Firma My Pharma Großhandel (seinerzeitige Adresse Li) jedenfalls in den Jahren 1998 - 2003 Einkäufe getätigt haben, die nicht über Ihre Kundennummer abgewickelt wurden.

Es liegen Unterlagen vor, aus denen hervorgeht, dass Sie auch so genannte "Bareinkäufe" getätigt haben. Anzumerken ist weiters, dass auf den Barverkaufsrechnungen der Firma My der Kundenname vermerkt wurde. In Ihrem Fall wurde entweder Ihr Name oder der Name "Sp Reisen" angeführt. Vollständigkeitshalber wird darauf hingewiesen, dass Sie bei der Sp Mit-Reisen GesmbH im Prüfungszeitraum mit 75 % beteiligt waren.

Die bisherige Prüfung des Belegwesens und der steuerlichen Aufzeichnungen hat ergeben, dass die bei der Firma My getätigten Bareinkäufe nicht erfasst und aufgezeichnet wurden.

Sie werden ersucht zum geschilderten Sachverhalt eine Stellungnahme abzugeben.

STELLUNGNAHME: Drei Damen des Reisebüros (jedenfalls Frau Sp Sylvia, Frau Sc Gerlinde sowie Lehrmädchen) konnten bei der Firma My bar unter dem Namen des Reisebüros einkaufen (z.B. Antibabypille, Vitaminpräparate, Gripeschutzimpfungen etc). Ich habe Bareinkäufe getätigt und zwar Prägnavit, Selucos Shampoo, Grippeimpfungen für die Mitarbeiter des Reisebüros und für mich. Ich schätze, dass ca. 8 Grippeimpfstoffe pro Jahr über den Bareinkauf abgewickelt wurden.

Weitere Produkte fallen mir gegenwärtig nicht mehr ein. Für den Weiterverkauf bzw. für die Verwendung der Produkte in der Ordination waren die Bareinkäufe nicht bestimmt. Die Bareinkäufe waren ausschließlich für den Privatbedarf (Eigenverbrauch) bestimmt.

Beilage zur Niederschrift:

....

D-Methergin Amp 5 St: Stillen von Blutungen

....

Methergin Amp 0,2 mg 5 St: Stärke der Blutung zu reduzieren bzw. zu verkürzen

....

Syntocinon Amp SIE 1 MI 5 St: Blutungsstillendes Mittel

....

Valium Roche Amp 10 MG2ML 5 St: Beruhigungsmittel

....

*Vendal Amp 10 mg 10 St: stärkeres Schmerzmittel*

*Vilan Amp 1 ml 10 St: Schmerzmittel"*

**Niederschrift mit dem Berufungswerber vom 16. Februar 2006:**

Zur Sache gab der Verdächtige an:

*„Im Jahr 1978 habe ich meine Praxis als Allgemeinmediziner in 4xxx aufgenommen.*

*Zu den Vorwürfen im Hausdurchsuchungsbefehl kann ich folgendes angeben:*

*Es ist richtig, dass von mir oder besser gesagt in meinen Namen Bareinkäufe von der Fa. My Pharmazeutika GmbH getätigt wurden. Diese Produkte wurden jedoch nicht in meiner Ordination verwendet, sondern an meinen Freundes- und Bekanntenkreis weitergegeben. Diese werden auf meinen Namen bestellt, da ein Arztname auf den Rechnungen aufscheinen muss. Bei den Twinrix verhält es sich so, dass mein Freund Franz Mr (ehem. Prokurist der Fa. My Pharmazeutika GmbH) diese Impfpumpullen direkt ins Reisebüro Sp bringt. Diese Impfungen werden an Kunden des Reisebüros und unsere Freunde/Bekannte entweder von mir oder meiner Exgattin verabreicht, von der Reisebüroangestellten kassiert und diese Beträge an Franz Mr ausgehändigt. Auch bei beispielsweise Pillen (z.B. für Tochter der Reisebüroangestellten) verhält es sich so. Franz Mr kassiert die Beträge entweder gleich bei Lieferung oder erst im Nachhinein, sobald die Impfungen verabreicht wurden. Für Impfleistungen für den Freundeskreis wird nichts kassiert. Hepatitis A und B-Impfungen (Twinrix) werden lediglich für den Freundes/Bekanntenkreis von der Fa. My bezogen. Reisebürokunden müssen sich den Impfstoff selbst in der Apotheke besorgen. Die Impfung wird von uns (meistens von mir, ab und zu von meiner Exgattin) gratis verabreicht.*

*Aufzeichnungen über diese Impfungen gibt es keine. Ev. kann sich meine Exgattin an diese Personen erinnern und Auskunft darüber geben.*

*Wenn ich gefragt werde, bei welchen Medikamenten es sich handelt, die in meiner Ordination gelagert sind, gebe ich an, dass diese bei der GKK ("pro ordinatione") vierteljährlich bestellt werden. Geliefert werden diese vom Pharmagroßhandel (früher Fa. My, gegenwärtig glaublich Fa. Ri) direkt an unsere Ordination. Festgestellt wird weiters, dass diese Warenlieferungen über die GKK unentgeltlich erfolgen.*

*Nicht richtig ist, dass die Erlöse aus Schwangerschaftsunterbrechungen, die ausschließlich in bar vereinnahmt werden, nicht in richtiger Höhe erfasst wurden, Sämtliche Bareinnahmen wurden/werden in einem DinA5-Heft von mir eingeschrieben. Zu Quartalsende wird dieses Heft an Mag. Hö übergeben, der diese Erlöse verbucht. Sollte ein Patient (Schwangerschaftsunterbrechungen und Führerscheinuntersuchungen) einen Beleg benötigen, wird dieser von uns ausgestellt. Einige dieser Kassaeingangsbelege wurden heute*

im Zuge der Durchsuchung in der Ordination vorgefunden und beschlagnahmt. Wo die fehlenden Kassabelege (die beschlagnahmten Kassaeingangsbücher sind nicht vollständig, es wurden etliche Zettel entfernt) sind, weiß ich nicht. Es kann sein, dass ich diese weggeworfen habe. Sollte ich sie dem Steuerberater übergeben haben, müssten sie bei diesem aufliegen. Frage nach stichprobenhafter Überprüfung der beschlagnahmten Kassaeingangsbelege mit dem o.a. DinA5-Heft, wo ich die gesamten Bareinnahmen erfasse, ist festzustellen, dass am 12.08.2004 ein Kassaeingangsbeleg in Höhe von € 550,00 mit dem Zusatz "Interruptio 8. SSW" ausgestellt wurde. Im DinA5-Heft wurde für den 12.8. ein Betrag iHv € 460,00 eingetragen. Warum differieren diese Aufzeichnungen?

Antwort: Der Betrag, der im Kassaeingangsbuch steht, ist mit Sicherheit richtig. Wenn ich abends heimkomme, werden von mir die Bareinnahmen ins DinA5-Heft nachgetragen. Bei der o.a. Eintragung muss ich mich geirrt haben.

Frage: Erklären Sie den Ablauf vom Inkasso bis zur Erfassung der Bareinnahmen in den geführten Aufzeichnungen (DinA5-Heft).

Antwort: Die Patienten zahlen entweder bei mir oder bei meiner Ordinationsgehilfin Frau L (die mir das Geld immer sofort in mein Ordinationszimmer bringt) in bar. Diese Geldbeträge verwahre ich in meiner Geldtasche. Am Abend werden von mir in meiner Wohnung die Bareinnahmen (aus dem Gedächtnis heraus) ins DinA5-Heft geschrieben. Diese Bareinnahmen werden großteils nicht auf mein Konto einbezahlt, sondern sie werden von mir für private Zwecke verbraucht.

Frage: Welche Beträge werden von Ihnen bar kassiert?

Antwort: € 26,-- für eine Führerscheinwiederholungsuntersuchung

€ 30,-- für eine Führerscheinneuuntersuchung Gruppe 1 (PKW)

€ 40,-- für eine Führerscheinneuuntersuchung Gruppe 2 (LKW, Bus); (sollte es bei einer Untersuchung medizinische Gründe geben, wird nur der halbe Betrag je Untersuchung von mir kassiert, die 2. Hälfte geht an den Amtsarzt und wird nicht von mir kassiert)

€ 550,-- für eine Schwangerschaftsunterbrechung bis zur 13., 14. SSW

€ 480,-- für eine Interruption mit Lokalanästhesie

€ 450,-- für eine („Früh“)-Interruption (d.h. bspw. in der 4. SSW),

Sozialfälle € 620,-- (mit Lokalanästhesie) bzw. € 700,-- (mit Narkose) bei Interruption nahe der Gesetzesgrenze (14. SSW)

€ 460,-- für eine Schwangerschaftsunterbrechung bei einer unkomplizierten Schwangerschaft.

Ich möchte anführen, dass die o.a. Preise als Richtpreise anzusehen sind und das Honorar je nach finanzieller und sozialer Lage der Patientin gestaltet wird. Die von mir kassierten Beträge schwanken zwischen € 450,-- und € 700,--.

Welche Medikamente werden für die Durchführung einer Schwangerschaftsunterbrechung pro

*Patientin von Ihnen benötigt?*

*Antwort: Sollte die Patientin schon öfters entbunden haben bzw. bei einer Frühschwangerschaft oder wenn die Patientin es wünscht, verwende ich keine Medikamente. Das kommt manchmal vor.*

*Methergin, Buscopan, Syntocinon: Als Schmerzmittel verwende ich Tramal, Buscopan, Valium (Gewakalm). Auch zur Betäubung verwende ich Valium. Die benötigten Medikamente für die Interruption werden von mir persönlich hergerichtet. Assistiert werde ich immer von Frau L. Es kommt auch, jedoch selten vor, dass ich den Abbruch ohne Assistentin durchführe. Dies geschieht dann, wenn die Patientin komplett anonym bleiben will.*

*Weiters verwende ich die o.a. Medikamente (Methergin und Syntocinon), um bei Patientinnen die Blutung abzuschwächen. Buscopan verwende ich weiters zur Therapie von Krämpfen und Choliken der inneren Hohlorgane.*

*Frage: Wo kaufen Sie gegenwärtig die Medikamente Methergin und Syntocinon ein?*

*Antwort: Methergin in Ampullenform gibt es nicht mehr, sondern nur mehr in Tropfenform und Tablettenform. Syntocinon (Ersatz für Methergin) kaufe ich seit der Übernahme der Fa. My durch die Fa. Kw bei der Stern-Apotheke.*

*Frage: Bei wie vielen Interruptionen wird ein Kassaeingangsbeleg ausgestellt?*

*Antwort: In den wenigsten Fällen und nur auf Verlangen."*

### **Niederschrift mit Frau L (Sprechstundenhilfe) vom 16. Februar 2006:**

*„Ich bin seit 01.06.1999 als Sprechstundenhilfe in der Ordination des Dr. Sp beschäftigt.*

*Neben mir ist Fr. Regina Si als Angestellte in der Ordination tätig. Meine Tätigkeiten umfassen folgendes Aufgabengebiet:*

*Entgegennahme von Telefonaten, Terminvereinbarungen, Bestellungen von Utensilien bei der OÖ GKK., Führung der Patientenkartei, teilweise Unterstützung bei Behandlungen von Patienten (Verbände, Sterilisationen, Aufbereitung der Instrumente, Reinigungsarbeiten in der Ordination).*

*Zur Terminverwaltung:*

*Grundsätzlich werden die Patienten nach Ankommen zur Behandlung aufgerufen. Gelegentlich gibt es auch telefonische Terminvereinbarungen (z.B. Führerscheinuntersuchungen). Nach Eintreffen des Patienten in der Ordination werden durch uns die händisch geführten Patientenkarteien herausgesucht. Bei der Behandlung geht die jeweilige Kundenkarteikarte zum Arzt, welcher die jeweilige Behandlung darauf vermerkt (Diagnose, verschriebene Medikamente etc.).*

*Frage: Gibt es Leistungen an Patienten, welche nicht in einer Kartei oder sonstigen Unterlagen erfasst bzw. aufgezeichnet werden?*

*Antwort: Solche Leistungen gibt es, diese werden nicht immer in der Patientenkartei erfasst,*



sondern werden im Rahmen von Verrechnungsleistungen auf den Krankenscheinen vermerkt (z.B. eine sogenannte 1A-Leistung).

Frage: Gibt es Privatleistungen an Patienten, welche nicht in der Patientenkartei oder sonstigen Aufzeichnungen vermerkt werden?

Antwort: Diesbezüglich ist mir nichts bekannt.

Frage: Welche Privatleistungen werden von Dr. Sp erbracht und wie erfolgt die entsprechende Verrechnung bzw. Bezahlung?

Antwort: Es gibt Privatleistungen, welche nicht über die Krankenkassen abgerechnet werden (z.B. Curetagen, Führerscheinuntersuchungen, Impfungen). Bei Leistungen für Curetagen und Führerscheinuntersuchungen wird das Honorar ausschließlich in bar bezahlt. Wenn ich kassiere, händige ich das Bargeld an Dr. Sp aus. Es gibt keine Handkasse in der Ordination. Nur auf Verlangen des Patienten wird ein Beleg ausgestellt (Kasseneingangsbeleg mit Durchschlag, welche in der Ordination in einem Schreibtisch aufbewahrt werden). Verlangt der Patient keine Honorarnote, wird über die Leistung kein Beleg erstellt. Bei Impfungen (Reiseschutzimpfungen) ist die Vorgangsweise so, dass der Patient sich den Impfstoff in der Apotheke besorgen muss, die Impfung selbst wird über die Krankenkasse abgerechnet (1A-Leistung).

Frage: Welches Honorar wird für eine Curetage verlangt?

Antwort: Bei Curetagen, welche in der Ordination des Dr. Sp durchgeführt werden, handelt es sich ausschließlich um Schwangerschaftsabbrüche. Als Honorar wird ein Fixbetrag in Höhe von € 480.- kassiert (dieser Betrag hat sich seit dem Jahr 1999 nicht verändert).

Betreffend die Bezahlung der Leistung wird auf meine obige Aussage verwiesen.

Frage: Können Sie angeben, wie viele "Curetagen" von Dr. Sp ab 1999 (Beginn Ihrer Tätigkeit als Ordinationshilfe) bis dato durchgeführt wurden?

Antwort: Das kann ich nicht angeben, da die Anzahl solcher Behandlungen von Monat zu Monat stark differiert. Ich kann daher und will mich auch nicht auf eine Schätzung der Anzahl solcher Behandlungen festlegen. Zu Beginn meiner Tätigkeit waren solche Behandlungen öfter, in letzter Zeit ist die Tendenz abnehmend. Der Eingriff selbst dauert pro Patientin zwischen 10 bis 15 Minuten. Ich bin bei diesen Eingriffen dabei. Folgende Handlungen werden dabei von mir durchgeführt: Richtung der Liege, Bereitstellung der Instrumente (Häger, Sonde, Curette, Pinzette, oberes und unteres Blatt), Die Curetage wird durch die „Absaugmethode“ durchgeführt. Die Entsorgung erfolgt über die Toilette.

Frage: Welche Medikamente werden für die Durchführung einer Schwangerschaftsabtreibung pro Patientin benötigt?

Antwort: Penicillin (Standardcillin 1 g), Carbostes 1 Amp., Methergin 1 bis 2 Amp. (eine Verabreichung von mehr als zwei Ampullen ist mir nicht bekannt), Syntocinon 1 bis 2 Amp.

(reicht immer, es kann vorkommen, dass neben dem Methergin auch Syntocinon verabreicht wurde). Seit ca. einem halben Jahr wird nur mehr Syntocinon verabreicht, da Methergin vom Markt genommen wurde. Bei Bedarf werden nach dem Eingriff noch Paspertin, Buscopan verabreicht. Eine Nachkontrolle der Patientinnen, bei denen ein Schwangerschaftsabbruch vorgenommen wurde, erfolgt nicht. Die Abtreibungen werden üblicherweise außerhalb der Ordinationszeiten durchgeführt. Ich erhalte für meine diesbezüglichen Assistenzleistungen keine Entgelte, diese von mir erbrachten Leistungen sind in meinem Gehalt inbegriffen. Meine Berufskollegin (Fr. Si) ist bei solchen Eingriffen nicht dabei. Die jeweiligen Medikamente (Methergin und Syntocinon) werden in der Ordination im Kühlschrank gelagert.

Die Bestellungen dieser benötigten Medikamente erfolgten zumeist telef. von Dr. Sp selbst, teilweise auch von mir über die Fa. My. Die Medikamente wurden von dieser Firma an die Ordination geliefert mit einem Lieferschein als Beilage. Wo diese Lieferscheine abgelegt wurden und wie die Bezahlung abgewickelt wurde, entzieht sich meiner Kenntnis.

Frage: Können Sie angeben, in wie vielen Fällen von durchgeführten

Schwangerschaftsabbrüchen ein Kassabeleg ausgestellt wurde bzw. nicht ausgestellt wurde?

Antwort: Ich kann das nicht genau abschätzen. Ich vermute, dass lediglich für ein Drittel der Behandlungen ein Beleg ausgestellt wurde.

Frage: Welches Honorar wird für Führerscheinuntersuchungen verlangt?

Antwort: Für PKW-Lenker Eur 30,00, für LKW-Lenker neu Eur 40,00, für Verlängerungen von LKW oder anderen Führerscheinen Eur 26,00.

Frage: Wie viele Führerscheinuntersuchungen werden wöchentlich durchgeführt?

Antwort: Diese Frage kann schwer beantwortet werden. Es differenziert von Monat zu Monat."

### **Niederschrift mit dem Berufungswerber vom 29. März 2006:**

Zur Sache gibt der Verdächtige an:

" ...

FRAGE: Wurden die von Ihnen durchgeführten Schwangerschaftsabbrüche aus Gründen einer Krankheitsbehandlung bzw. wegen medizinischer Indikationen durchgeführt, oder ausschließlich deswegen, da es sich um ungewollte Schwangerschaften handelte? ANTWORT: Bei medizinischen Gründen muss dies notiert werden, diese Unterbrechung wird im Krankenhaus durchgeführt (es wäre unüblich, wenn diese Unterbrechung nicht im Krankenhaus vorgenommen werden würde), und die Kosten werden von der Krankenkasse übernommen. Bei diesen medizinischen Gründen muss die Unterbrechung vom Chefarzt bewilligt werden. Ich führe ausschließlich ungewollte Schwangerschaftsunterbrechungen durch.

VORHALT: Laut Ihren Angaben (vgl. Niederschrift vom 16.02.2006) wurden/werden die Medikamente Methergin und Syntocinon auch für Zwecke verwendet, die mit

*Schwangerschaftsunterbrechungen nicht in Zusammenhang stehen. Beispielsweise wurde von Ihnen angemerkt um bei Frauen die Blutung abzuschwächen.*

*FRAGE: Ist es richtig, dass die Medikamente Methergin bzw. Syntocinon nicht über die GKK ("pro ordinatione") bestellt wurden? Laut den vorliegenden steuerlichen Aufzeichnungen wurden die Produkte Methergin bzw. Syntocinon ausschließlich in Apotheken bzw. früher bei der ehem. My Pharmazeutika GesmbH eingekauft.*

*ANTWORT: Bis auf wenige Male (insgesamt 2 - 3 mal auf "pro ordinatione") habe ich die Medikamente Methergin und Syntocinon ausschließlich in Apotheken bzw. früher bei der Fa. My Pharmazeutika GmbH eingekauft.*

*FRAGE: Es stellt sich die Frage, wie die von Ihnen nicht für Schwangerschaftsabbrüche verabreichten und entgeltlich erworbenen Medikamente Methergin und Syntocinon mit den Patientinnen abgerechnet wurden?*

*ANTWORT: Diese Medikamente wurden gar nicht abgerechnet, da diese einen sehr geringen Einkaufspreis haben.*

*VORHALT: Um Ihre Angaben überprüfen zu können, mögen die diesbezüglichen Aufzeichnungen in Form von Patientenkarteien oder (Honorar)Abrechnungen vorgelegt werden. Es erscheint nicht glaubhaft, dass entgeltlich erworbene Medikamente unentgeltlich an Patienten(innen) abgegeben werden.*

*VORHALT: Sie werden in Kenntnis gesetzt, dass nach den uns vorliegenden Fachinformationen die Medikamente Methergin bzw. Syntocinon (jeweils im Ampullenform) als spezielles Mittel bei Geburten oder Schwangerschaftsabbrüchen eingesetzt werden (vgl. auch hierzu die Informationen des Herstellers Novartis Pharma). Da weder Patientenkarteien noch (Honorar)Abrechnungen betreffend der Verabreichung der Produkte Methergin und Syntocinon für andere Zwecke vorgelegt werden konnten, erscheinen Ihre Angaben unglaubwürdig.*

*ANTWORT: Es gibt keine Aufzeichnungen darüber, an welche Patienten ich Methergin bzw. Syntocinon verabreiche. Auch verlange ich von den Patienten nichts dafür. Ich teile der Patientin mit, sie solle mir wieder mal eine Packung davon mitbringen.*

*FRAGE: Geben Sie die Anzahl sowie Produkte jener Medikamente für den Eigenbedarf/-verbrauch pro Kalenderjahr bekannt, die als Betriebsausgaben in der Gewinnermittlung berücksichtigt wurden?*

*ANTWORT: Dabei handelt es sich um die schmerzstillenden Ampullen Buscopan, Vilan. Bei den übrigen Medikamenten nehme ich mir bei Bedarf welche aus meiner Ordination. Dabei handelt es sich aber hauptsächlich um Ärztemuster. Buscopan bzw. Vilan nehme ich seit meiner Operation vor ca. 6 - 7 Jahren. Im Schnitt werden pro Tag 1 - 3 Ampullen Vilan von mir verwendet. Zusätzlich monatlich 2 - 3 Ampullen Buscopan. Buscopan vorwiegend vor*

*längeren Autofahrten.*

*FRAGE: Kennen Sie eine Frau Dr. A (wenn ja, warum)?*

*ANWORT: Es handelt sich um Frau Dr. Olga A, die Ärztin im UKH Linz ist. Ich kenne diese Dame privat und beruflich. Sie ist bei mir Patientin und ich war selbst bei ihr im UKH, wo sie Termine für mich vereinbart hat.*

*FRAGE: Warum wurden im Belegwesen Unterlagen von Dr. A vorgefunden? ANTWORT: Bis vor ca. 2 Jahren hat Frau Dr. Olga A in meiner Ordination als Narkoseärztin mitgearbeitet.*

*Erstmalig hat sie vor ca. 6 bzw. 8 Jahren bei mir mitgearbeitet. Wenn eine spezielle oder längere Narkose möglich bzw. gewünscht wurde, habe ich Dr. A kontaktiert. Hauptsächlich wurde sie von mir bei Schwangerschaftsabbrüchen kontaktiert. Sie hat von mir € 90,-- bzw. ATS 1.000,-- pro Abbruch in bar erhalten. Der Vorgang des Inkassos geht folgendermaßen vor sich: Ich teile der Patientin den Gesamtbetrag für den Schwangerschaftsabbruch (z.B. € 490,-) mit. Die Patientin zahlt diesen Betrag zum Großteil an meine Ordinationsgehilfin Frau L. Frau L. leitet diesen Barbetrag an mich weiter und ich übergebe den Betrag (z.B. € 90,--) als Honorar an Frau Dr. A. Seit ca. 2 Jahren nehme ich keine komplizierten Eingriffe mehr vor, sondern nur mehr Abbrüche bis ca. der 10. Woche. Bei den sogenannten leichteren Eingriffen nehme ich die Narkose selbst vor. In den meisten Fällen geht es mit Lokalanästhesie. Sollte die Patientin auch bei einem leichteren Eingriff eine Vollnarkose wünschen, so verabreiche ich ihr 1 bis 2 Valium oder Gewakalm.*

*FRAGE: Wurden die "Aufzeichnungen Dr. A" von Ihnen persönlich angefertigt? ANTWORT: Ja, diese Aufzeichnungen wurden von mir angefertigt. Ich führe 2 Bareinnahmenhefte. Eines für mich und eines für Frau Dr. A (für die Fälle, bei denen Frau Dr. A für mich anästhesiert). Zu Quartalsende werden meine Unterlagen zusammen mit den beiden o.a. Bareinnahmenheften an Mag. Hö gegeben. Diese Hefte werden von Mag. Hö kopiert und wieder an mich zurückgegeben. Zu Jahresende werden diese Originalhefte an Mag. Hö abgegeben. Das Originalheft mit meinen Bareinnahmen müsste bei meinen Buchhaltungsunterlagen sein, das Originalheft mit den Bareinnahmen von Frau Dr. A müsste sich bei ihren Buchhaltungsunterlagen befinden. Anmerkung der Beamten: Von Herrn Mag. Hö wird mitgeteilt, dass Frau Dr. A von ihm steuerlich vertreten wird.*

*.... "*

### **Niederschrift mit dem Berufungswerber vom 29. Mai 2006:**

*// ....*

*Zum laufenden Prüfungsverfahren wird festgehalten:*

*Wie bereits am 29.03.2006 niederschriftlich festgehalten, gibt es hinsichtlich der durchgeführten Schwangerschaftsabbrüche und über die verabreichten Medikamente Methergin und Syntocinon keinerlei Aufzeichnungen (weder Patientenkarteien noch*

*anderweitige Aufschreibungen bzw. Dokumentationen). Im Zuge der heutigen Besprechung wurde die Ansicht zu den einzelnen Prüfungsfeststellungen mitgeteilt. Der Sachverhalt und die rechtliche Würdigung zu den Feststellungen wurden eingehend besprochen. Die betragsmäßige Darstellung zu den einzelnen Feststellungen wurde ausgehändigt.*

*Es wird Ihnen die Möglichkeit eingeräumt, bis zum 12. Juni 2006 eine Stellungnahme zu den einzelnen Prüfungsfeststellungen abzugeben.*

*Sollte keine Stellungnahme erfolgen, wird am 12. Juni 2006 ein Schlussbesprechungstermin nach Absprache mit Ihnen bzw. Ihrer steuerlichen Vertretung terminisiert.*

*Angemerkt wird, dass Einwendungen oder Beweisanträge die erst im Zuge der Schlussbesprechung erfolgen und die weitere Prüfungshandlungen erforderlich machen, dazu führen, dass die Schlussbesprechung abgebrochen werden müsste."*

### **Niederschrift mit Frau L vom 20. September 2006:**

*„1. FRAGE: Wer ist für die Bestellung des Ordinationsbedarfes und der Medikamente in der Ordination von Dr. Sp verantwortlich?*

*ANTWORT: Herr Dr. Sp gibt uns (den Ordinationsgehilfinnen) bekannt, welche Medikamente bzw. welcher Ordinationsbedarf zu bestellen ist.*

*2. FRAGE: Nach welchen Kriterien wurden die Medikamente und der Ordinationsbedarf im Zeitraum Ihres Beschäftigungsverhältnisses (von Beschäftigungsbeginn - laufend) mit Dr. Sp (nach)bestellt?*

*ANTWORT: Zwei mal jährlich können wir über die GKK leere Spritzen und Nadeln bestellen. Vier mal jährlich können wir über die GKK Salben, Sterilisationsmittel, Tropfen und ähnliche Medikamente bestellen. Die Bestellungen werden nach Bedarf vorgenommen. Ich bekomme von Dr. Sp ein ausgefülltes Formular und dieses leite ich dann an die GKK weiter.*

*Medikamente oder Ordinationsbedarfsmittel die nicht über die Kasse (GKK) besorgt werden können, werden von Herrn Dr. Sp eigenständig in Apotheken oder wie vor einigen Jahren bei der Firma My besorgt. Festgehalten wird, dass zu Zeiten in denen es die Firma My noch gegeben hat, die Zustellung durch die Firma My erfolgte. Von mir wurde die Übernahme des Paketes bestätigt bzw. quittiert. Ob der Inhalt mit dem Lieferschein ident war, kann ich nicht sagen, da das verschlossene Paket an Dr. Sp weitergegeben wurde.*

*3. FRAGE: Ist es in Ihrer Beschäftigungszeit vorgekommen, dass die in der Ordination lagernden Medikamente wegen Überschreiten des Ablaufdatums nicht mehr verwendet werden konnten?*

*ANTWORT: Ja.*

*4. FRAGE: Ist es in Ihrer Beschäftigungszeit vorgekommen, dass Medikamente, die nicht abgelaufen und in der Ordination daher noch verwendbar gewesen wären, aus dem Bestand ausgeschieden wurden?*

*ANTWORT: Das kann ich nicht sagen.*

*5. FRAGE: Was passierte mit den abgelaufenen Medikamenten?*

*ANTWORT: Grundsätzlich ist für die Entsorgung der abgelaufenen Medikamente Herr Dr. Sp persönlich zuständig. Es ist jedoch vorgekommen, dass ich auf Anweisung von Dr. Sp Medikamente die abgelaufen waren über den Abfallkorb entsorgt habe. Wenn Dr. Sp selbst entsorgte, war die Vorgangsweise meist so, dass er die abgelaufenen Medikamente auseinandersortierte und entweder in den Abfallkorb/Mülleimer gab oder aus der Ordination wegbrachte. Ich nehme an, dass die von der Ordination weggebrachten Medikamente über eine Apotheke entsorgt wurden. Der Abfallkorb/Mülleimer wurde von uns über den Hausmüll entsorgt.*

*6. FRAGE: Wer ist bzw. war für die Entsorgung der abgelaufenen Medikamente zuständig?*

*ANTWORT: siehe oben.*

*7. FRAGE: Wie wurden die abgelaufenen Medikamente entsorgt?*

*ANTWORT: siehe oben.*

*8. FRAGE: Wurden die Entsorgungen solcher abgelaufenen Medikamente regelmäßig durchgeführt?*

*ANTWORT: Nein, die Medikamente wurde sowohl von uns als auch von Dr. Sp sporadisch entsorgt.*

*9. FRAGE: Wann wurde im Rahmen Ihrer Tätigkeit als Ordinationsassistentin bei Dr. Sp erstmalig abgelaufene Medikamente ausgeschieden?*

*ANTWORT: Das weiß ich nicht mehr.*

*10. FRAGE: Wann wurden zuletzt abgelaufene aus dem Bestand (Medikamenten- und Ordinationsbedarfslager) ausgeschieden?*

*ANTWORT: Seit dem Zeitpunkt der Hausdurchsuchung wurden von mir sporadisch einzelne abgelaufene bzw. kaputte Medikamente entsorgt. Ob von Dr. Sp größere Mengen an Medikamenten entsorgt wurden, weiß ich nicht.*

*11. FRAGE: Welche Mengen an abgelaufenen Medikamenten wurden pro "Entsorgung" jeweils ausgeschieden?*

*ANTWORT: Unterschiedlich. Pro Entsorgung bewegen sich die Medikamente durchschnittlich zwischen 1 und 3 Stück bzw. Einheiten.*

*12. FRAGE: Wurden hinsichtlich der entsorgten Medikamente Aufzeichnungen geführt, die aus dem Medikamenten- und Ordinationsbedarfslager ausgeschieden wurden?*

*ANTWORT: Nein.*

*13. FRAGE: Wurden sämtliche abgelaufenen Medikamente einer Vernichtung zugeführt?*

*ANTWORT: Das weiß ich nicht.*

*14. FRAGE: Kennen Sie eine "Vereinigung Syrischer Ärzte"?*

*ANTWORT: Nein. Mir ist jedoch ein Freund bzw. Patient von Dr. Sp bekannt, der von Dr. Sp Medikamente geschenkt bekommt. Ob es sich ausschließlich um abgelaufene Medikamente handelt, kann ich nicht sagen. Es handelt sich um Dr. 'Nr' (phonetisch).*

*15. FRAGE: Sind Ihnen die Produkte/Medikamente "Methergin" und "Syntocinon" in Ampullenform bekannt?*

*ANTWORT: Ja.*

*16. FRAGE: Wurden auch Methergin- und Syntocinonampullen wegen Überschreiten des Ablaufdatums oder die nicht mehr verwendet\* wurden, entsorgt bzw. aus dem Medikamentenbestand ausgeschieden?*

*ANTWORT: Mit ist bekannt, dass jedenfalls Metherginampullen vom Medikamentenbestand ausgeschieden wurden, da das Ablaufdatum überschritten wurde. Nachdem bekannt wurde, dass Methergin in Ampullenform nicht mehr erzeugt wird, wurde von Dr. Sp eine größere Menge geordert. Bei der letzten Bestellung von Methergin wurden maximal ca. 7 Schachteln/35 Ampullen bestellt. Es handelte sich dabei um Restposten der Pharmafirma, bei dem der Ablaufzeitraum kürzer war als normal. Bei den Syntocinonampullen sind mir keine außergewöhnlichen Bestellungen bzw. Entsorgungen wegen eines verkürzten Ablaufdatums bekannt. Der durchschnittliche Lagerbestand war bei den Metherginampullen ca. 3-4 Packungen zu je 5 Ampullen, maximal 20 Ampullen. Syntocinonampullen wurden immer weniger als Metherginampullen gelagert. Eine Bestandsliste existiert in der Ordination nicht."*

## **Aktenvermerk über ein Telefonat mit dem Berufungswerber vom**

### **19. September 2006:**

*„Nahe dem Ablaufdatum liegende Medikamente sowie eine Reihe unbenötigter Ärztemuster wurden laut einem Schreiben (Mail) vom 28.07.2006 des steuerlichen Vertreters Mag. Alois Hö überwiegend an eine "Vereinigung Syrischer Ärzte" übergeben.*

*1. Wie ist überhaupt der Kontakt mit der Vereinigung Syrischer Ärzte zustande gekommen?*

*Antw: Mit der Organisation der "Vereinigung Syrischer Ärzte" hatte ich persönlich keinen Kontakt. Kontakt mit dieser Organisation hatte mein Freund und Patient Herr Ministerialrat Dr. Salman N, pensionierter Beamter der Bundeslebensmittelbehörde. Nebenbei praktizierte Dr. N als Tierarzt in der L-g . Die Praxis hat er jedoch auch bereits wegen Pensionierung übergeben.*

*2. Wo ist diese "Vereinigung Syrischer Ärzte" sitzmäßig etabliert (Name und Anschrift dieser Organisation ist bekannt zu geben)?*

*Antw: Ich glaube, dass sich die Sammelstelle dieser Organisation in Wien im 3. Gemeindebezirk befindet.*

*3. Wie und wo erfolgte die Übergabe (wurden diese angesprochenen Medikamente persönlich oder auf anderem Weg übergeben)?*

*Antw: Die Übergabe von Medikamenten an Herrn Dr. N erfolgte persönlich und zwar in meiner*

*Ordination. Herr Dr. N leitete dann die Medikamente entweder an die Sammelstelle in Wien weiter, oder aber verwendete er solche Medikamente auch in seiner Tierarztpraxis, vorausgesetzt diese Produkte waren auch für Tiere anwendbar (z.B. gewisse Antibiotika). Festgehalten wird weiters, dass von Dr. Sp mitgeteilt wurde, dass in der Tierarztpraxis von Dr. N solche Medikamente auch beispielsweise an Mindestpensionisten verschenkt wurden. Die von Dr. Sp an Dr. N weitergegebenen Medikamente wurden teilweise für die Tierarztpraxis verwendet, andererseits an die Sammelstelle der Organisation Vereinigung Syrischer Ärzte in Wien weitergeleitet.*

*4. Welchen Personen der "Vereinigung Syrischer Ärzte" wurden diese Medikamente überlassen (Bekanntgabe von Name und Anschrift dieser Personen)?*

*Antw: Ich kenne nur Herrn Dr. N. Dieser hat - wie bereits erklärt - die von mir nicht mehr benötigten Medikamente der Vereinigung Syrischer Ärzte überlassen.*

*5. Wann haben Sie erstmalig dieser Organisation Medikamente zukommen lassen?*

*Antw: Das erste Mal ist Herr Dr. N als Patient im Jahr 1986 in der Patientenkartei verzeichnet. Ich glaube, ab diesem Zeitpunkt habe ich ihm Medikamente überlassen.*

*6. Wie haben Sie die Menge von 60 Packungen (etwa je zur Hälfte Methergin bzw. Syntocinon laut Ihren Angaben) aus den Jahren 2001 - 2004 im Nachhinein ermitteln können, die an die Vereinigung Syrischer Ärzte nach Ihren Angaben übergeben wurde, obwohl diesbezüglich keine Aufzeichnungen existieren?*

*Antw: Die Anzahl von 60 Packungen wurde geschätzt. Diesbezüglich gibt es keine Aufzeichnungen. Herr Dr. N ist bei seinen Besuchen mit zwei Nylonsackerl gekommen und alles was nicht gebraucht wurde, habe ich Dr. N mitgegeben.*

*7. Weiters wurde mitgeteilt, dass im Zeitraum 2001 - 2004 Methergin und Syntocinon in Ampullenform im Ausmaß von 40 Packungen (2/3 Methergin und 1/3 Syntocinon) für "andere medizinische Indikationen" verwendet wurden. Wie wurde die Anzahl von 40 Packungen bzw. das Aufteilungsverhältnis 2/3 zu 1/3 ermittelt?*

*Antw: Die Anzahl wurde ungefähr rückwirkend geschätzt.*

*8. Was verstehen Sie bei den Methergin- und Syntocinonampullen unter der Mengenbezeichnung "Packung" (1 Packung zu 5 Ampullen oder 1 Ampulle)?*

*Antw: Unter Packung verstehe ich 1 Packung zu 5 Stk. Ampullen."*

### **Niederschrift mit Dr. N vom 9. Oktober 2006:**

*„1. FRAGE: Ist Ihnen Herr Dr. Gunther Sp, Allgemeinmediziner in 4xx persönlich bekannt?*

*ANTWORT: Herr Dr. Gunther Sp ist mir persönlich bekannt.*

*2. FRAGE: Hat Ihnen Herr Dr. Gunther Sp Medikamente überlassen?*

*ANTWORT: Ja.*

*3. FRAGE: Wie wurden von Ihnen diese Medikamente, die Sie von Dr. Sp erhalten haben,*



verwendet?

*ANTWORT: Die erhaltenen Medikamente wurden von mir hauptsächlich für Medikamentensammlungen für das Ausland weitergegeben. Ab und zu waren auch Medikamente dabei, die ich auch für meinen persönlichen Gebrauch verwendet habe. Anmerken möchte ich, dass es sich meiner Erinnerung nach in der Regel um nicht abgelaufene Medikamente gehandelt hat. Es konnte auch vorkommen, dass abgelaufene Medikamente dabei waren. Bei meinen Besuchen bei Dr. Sp wurden die von Ihm nicht mehr benötigten Medikamente, wie bereits vorhin erwähnt, in der Regel in einen Plastiksack gegeben und dieser wurde mir dann ausgehändigt.*

*4. FRAGE: Ist Ihnen eine Organisation mit dem Namen "Vereinigung Syrischer Ärzte" bekannt?*

*ANTWORT: Ja, diese Organisation ist mir bekannt. Ich glaube der Name lautet entweder "Syrisch-Österreichische Ärzte oder Österreichisch-Syrische Ärzte. Diese Organisation ist in Wien etabliert. Mir ist diese Organisation deswegen bekannt, da von mir Bekannte bei dieser Organisation mitarbeiten bzw. Mitglieder sind.*

*5. FRAGE: Wurden die von Dr. Sp bekommenen Medikamente an diese Organisation auch weitergegeben?*

*ANTWORT: Nicht direkt an diese Organisation, sondern an eine Sammelstelle dieser Organisation in Wien, wobei auch Medikamente in verschiedenste Länder gegangen sind (z.B. Irak, Palästina, Syrien, Libanon).*

*6. FRAGE: Wurden die von Dr. Sp bekommenen und an die Vereinigung Syrischer Ärzte weitergegebenen Medikamente produkt- und stückzahlenmäßig erfasst?*

*ANTWORT: Nein, das war nicht möglich, weil ich nicht nur Medikamente von Dr. Sp erhalten habe. Ich habe auch von anderen Ärzten oder Organisationen, Pharmafirmen Medikamente für solche Zwecke bekommen. Diese Medikamente wurden von mir dann in Bausch und Bogen an diese Hilfsorganisation weitergegeben*

*7. FRAGE: Wann haben Sie welche Medikamente von Dr. Gunther Sp bekommen? Die Stückzahlen zu den erhaltenen Medikamenten sind bekannt zu geben.*

*ANTWORT: Das kann ich nicht beantworten, da ich diesbezüglich keine Notizen oder Aufzeichnungen gemacht habe. Ich glaube, dass ich von Dr. Sp 2-3 im Jahr Medikamente bekommen habe. Das erste Mal habe ich, soweit ich mich noch erinnern kann, vor mehr als 10 Jahren von Dr. Sp Medikamente in der beschriebenen Art bzw. Form erhalten."*

#### **Auskunftersuchen an AKH vom 19. April 2006 (seitens der Betriebsprüfung):**

*„Gegenstand dieser Anfrage ist, für welche Anwendungsgebiete die Produkte METHERGIN (Ampullen 0,2 mg) und SYNTOCINON (Ampullen 5 I.E.) Verwendung finden.*

*Anmerkung; Das Produkt METHERGIN (in Ampullenform) wurde mittlerweile vom Markt*

genommen.

*Laut Auskunft des Herstellers, der Firma Novartis Pharma GmbH, werden die genannten Produkte im weitesten Sinn im geburtshilflichen Bereich und zwar "rund um die Geburt", bei Fehlgeburten, bei Schwangerschaftsabbrüchen und im Wochenbett angewendet. Hinsichtlich der genauen Anwendungsgebiete wird auf die unten angeführten Produktfachinformationen des Herstellers beider Medikamente verwiesen.*

....

**FRAGEN:**

*Ist die Verwendung der Produkte METHERGIN und SYNTOCINON in Ampullenform nach Ihren Erfahrungen auch "off label", also außerhalb der offiziell registrierten Anwendungsgebiete, möglich?*

*Wenn ja, welche Anwendungsgebiete kämen bei Behandlungen außerhalb eines Krankenhauses bzw. einer gynäkologischen Praxis in Frage?*

*Wenn ja, ist von einer ausnahmsweisen oder regelmäßigen "off label" Verwendung (außerhalb der offiziell registrierten Einsatzgebiete) der Produkte METHERGIN und SYNTOCINON (jeweils im Ampullenform) nach den vorliegenden Erfahrungen auszugehen (Anmerkung: insbesondere außerhalb eines Krankenhauses bzw. einer gynäkologischen Praxis)?*

*Ist es (zwingend) erforderlich, dass bei Verabreichung von METHERGIN bzw. SYNTOCINON (jeweils in Ampullenform) sowohl bei den offiziellen als auch möglicherweise außerhalb der registrierten Anwendungsgebiete eine Dokumentation IS des § 51 Ärztegesetz vorzunehmen ist?"*

Im **Antwortschreiben vom 27.04.2006** wurde hierauf Folgendes bekannt gegeben:

Syntocinon Ampullen in verdünnter Form mit Tropfenzähler würden als Wehenmittel verwendet werden, nach der Entbindung zur Beschleunigung der Placentarperiode mit Verringerung des Blutverlustes und als Dauertropf zur dauernden Uteruskontraktion z.B. bei verstärkten atonischen Blutungen.

Methergin Ampullen würden nur nach der Entbindung verwendet werden, da das Mittel zu einer langzeitigen Uteruskontraktion führe.

Methergin Ampullen seien nach Auskunft des Apothekers für das Krankenhaus noch problemlos erhältlich.

Bezüglich der angeführten Anwendungsgebiete Methergin Ampullen am Abschluss der Anfrage sei anzumerken, dass sich diese mit der klinischen Praxis voll decken würden.

**Antwort nach Auskunftersuchen von Novartis vom 3. April 2006:**

*„zu Ihrer Anfrage über Methergin und Synthocynon Ampullen kann ich Ihnen bestätigen, dass beide Produktformen ihr registriertes Anwendungsgebiet im weitesten Sinn im*

*geburtshilflichen Bereich haben. Wie schon von Ihnen erwähnt, finden sie sowohl rund um die Geburt als auch bei Fehlgeburten, Schwangerschaftsabbrüchen und im Wochenbett ihre Anwendung. Eine genaue Auflistung der offiziellen Anwendungsgebiete der einzelnen Produkte laut Fachinformation finden Sie bitte im Anschluss.*

*Mögliche andere Einsatzgebiete sind mir leider nicht bekannt; sie liegen im Ermessen des behandelnden Arztes, da es wie bei allen Arzneimitteln Ärzten möglich ist, gemäß der freien Therapiewahl ein Arzneimittel auch "off-label", also außerhalb der registrierten Anwendungsgebiete, zu verwenden.*

*Ampullen 0,2 mg*

*Aktive Leitung der Plazentaperiode*

*Zur Unterstützung der Plazentaablösung und zur Verringerung des Blutverlustes.*

*Atonia uteri bzw. Blutungen*

- während und nach der Plazentaperiode*
- nach Sectio caesarea*
- nach Abort*

*Behandlung der Subinvolutio uteri, Lochiometra, Spätblutungen im Wochenbett.*

*Anwendungsgebiete Synthocynon (Oxytocin) Ampullen 5 I.E.*

- Vorzeitige Einleitung der Geburt bei Erkrankung von Mutter und Kind (z.B. fetale Erythroblastose, Diabetes mellitus, Präeklampsie, Hypertonie).*
  - Geburtseinleitung bei Übertragung, vorzeitigem Blasensprung.*
  - Primäre und sekundäre Wehenschwäche.*
  - Prophylaxe und Therapie einer postpartalen Uterusatonie und -hämorrhagie.*
  - Während einer Sectio caesarea nach Entwicklung des Kindes.*
  - Puerperalblutung, Subinvolutio uteri und Lochiometra. In der Nachgeburtsperiode kann Syntocinon verwendet werden, wegen der längeren Wirkungsdauer ist jedoch im allgemeinen Methergin (Methylergometrin) vorzuziehen.*
  - Syntocinon kann auch in früheren Schwangerschaftsstadien als Adjuvans zur Behandlung eines nicht vermeidbaren, unvollständigen oder verhaltenen Abortes indiziert sein.*
- Ich hoffe diese Information war für Sie von Nutzen, wenn Sie noch Fragen haben melden Sie sich bitte gerne."*

## **Stellungnahme zur Berufung seitens der steuerlichen Vertretung vom**

### **25. Jänner 2007:**

*„Vorweg möchte ich um eine Tippfehlerberichtigung zur Berufung ersuchen, selbstverständlich sollte es nicht 1988 sondern 1998 heißen (siehe oben).*

*Stellungnahme zur Umsatzsteuerbefreiung:*

*Die Argumentation zur Nichtanerkennung der Umsatzsteuerbefreiung für die Interruptionen*

wird vom Prüfer damit unterlegt, dass es sich um ungewollte Schwangerschaften handle und Interruptionen „keine Milderung oder Beseitigung von Krankheitszuständen“ bezwecken. Somit würde aber jegliche ärztliche Tätigkeit, die nicht unmittelbar eine Heilbehandlung darstellt - wie z.B. die Untersuchungen den Mutter-Kind-Paß betreffend - keine Umsatzsteuerbefreiung nach sich ziehen. Ebenso gälte das für Vorsorgeuntersuchungen, bei denen keine Krankheit diagnostiziert wird, weil dies ja keine Heilbehandlung darstellte. Weiters wäre grundsätzlich im Zuge des Fremdvergleichs zu würdigen, wie die umsatzsteuerliche Behandlung in den entsprechenden Krankenhäusern (z.B. AKH Linz) für Entgelte aus Interruptionen durchgeführt wird. Jeder Schwangerschaftsunterbrechung gehen grundsätzlich medizinische Untersuchungen voraus, um ein mögliches, gesundheitliches Risiko weitestgehend auszuschließen. Außerdem sind soziale, psychische und familiäre Faktoren der Patientinnen mitzuwürdigen.

Auf der anderen Seite ist festzustellen, dass, wenn schon die Umsatzsteuerpflicht postuliert würde, der Prüfer zumindest eine entsprechende Vorsteuerkorrektur der damit in Zusammenhang stehenden Betriebsausgaben in dem Sinne, dass auch alle den Steuerpflichtigen begünstigenden Umstände zu würdigen sind, hätte vornehmen müssen. Stellungnahme zum Medikamentenverbrauch Methergin und Syntocinon sowie Alternativanwendungen:

Die im Berufungsverfahren vorgelegte Ermittlung der Entwicklung der Bestände und der Verwendung an Syntocinon und Methergin stellt eine rechnerische Aufarbeitung des Mengenflusses auf Grund der Einkaufsdaten und der aufgezeichneten Erlöse einerseits aus den Interruptionen und andererseits aus den Krankenkassenabrechnungen von Patientinnen dar, für die die Alternativverwendung (i.w. Regulierung von Menstruationsblutungen) zutrifft. Die Namen der Personen für diese Alternativbehandlung liegen vor und sind in den Krankenkassenabrechnungen angeführt.

Im Hinblick auf die von der Behörde argumentativ gänzlich ignorierten alternativen Anwendungsmöglichkeiten von Methergin und Syntocinon haben die aufgrund der medizinischen und persönlichen Faktoren äußerst unangenehmen und zeitintensiven Bemühungen von Dr. Sp. ergeben, dass sich einige der diesbezüglichen Patientinnen bereit erklärt haben, ihn in diesem Zusammenhang von der Verschwiegenheitspflicht zu entbinden. Es wird daher die Einvernahme der nachstehenden Personen zum Nachweis dafür, dass die gegenständlichen Medikamente Methergin und Syntocinon auch für andere Zwecke als im Zusammenhang mit Schwangerschaftsabbrüchen verwendet wurden, beantragt und diese Personen namhaft gemacht. Diesbezüglich werden vorläufig nur die Namen der betreffenden Personen bekannt gegeben, da sie im Falle eines längerdauernden Verfahrens möglicherweise Wohnsitze wechseln und es sohin zu fehlerhaften Ladungen kommen könnte. Über

*Aufforderung der angerufenen Behörde werden diese Adressen, sobald eine Einvernahme absehbar ist, jederzeit bekannt gegeben.*

*Von der diesbezüglichen Verschwiegenheitspflicht entbunden wurde Dr. Sp bisher von folgenden Personen:*

*Bi Christine*

*Gerlinde Sc*

*Sylvia Ho*

*Horst La (für die im Berufungsbegehren angeführten Damen, die der Prostitution nachgehen bzw. damals nachgingen).*

*Etwaige weitere Zeuginnen, die bisher noch kein Einverständnis über die Entbindung der Verschwiegenheitspflicht abgegeben haben, könnten bis zum Zeitpunkt der ins Auge gefassten Zeugeneinvernahme allenfalls nachnominiert werden*

*Wenn in Frage gestellt wird, wie beispielsweise am 21.4.1998 bzw. 10.5.2000 die verbrauchten Ampullen nachvollzogen werden könnten, so ist zu sagen, dass bei der o.e. rechnerischen Aufarbeitung gleichbleibende, ganzzahlige Werte angesetzt wurden und pro Abbruch entweder 2 Ampullen Methergin oder 3 Ampullen Syntocinon zu Grunde gelegt wurden, wiewohl auch eine Mischanwendung pro Patientin in der Realität statt findet. Fälle, in denen keine diesbezüglichen Medikamente angewendet werden müssen, sind deshalb verschwindend gering bzw. gibt es sie de-facto nicht, weil die Anwendung im Zweifel vorsorglich erfolgt. Dafür gibt es durchaus Fälle, in denen die in der rechnerischen Aufarbeitung angeführte Menge an Ampullen bei weitem nicht reicht.*

*Diese rechnerische Aufarbeitung des Mengenflusses soll einen realitätsnahen Überblick gegenüber der „griffweisen (Zu)Schätzung“, die der Prüfer vorgenommen hat, geben und somit eine Grundlage für einen verwertbaren Anhaltspunkt bilden, den der Prüfer ja verneint hat. Die von Dr. Sp genannten ausgeschiedenen Mengen (zu Punkt 5. der Stellungnahme des Betriebsprüfers) war eine vorläufige, da erst mit dieser Aufarbeitung eine genauere Mengenübersicht geschaffen wurde. Hiezu sei noch erwähnt, dass Dr. Sp mittels einer Einnahmen-Ausgabenrechnung den Gewinn ermittelt und deshalb keine Inventuren oder Lagerbücher zu erstellen, verpflichtet ist, zumal der (Einkaufs) Wert dieser Medikamente als geringfügig bezeichnet werden kann.*

*Im Hinblick auf die statistischen Auswertungen über die Altersstruktur der PatientInnen von Dr. Sp ist festzuhalten, dass einerseits mehrfach darauf hingewiesen wurde, dass sich die speziellen alternativen Anwendungsformen für die Verringerung ungewünschter Regelblutungen aus der Nahebeziehung zu dem von der Ex-Ehefrau geführten Reisebüro und deren Freundes- bzw. Kundenkreis ergaben. In der Berufung wurde weiters angeführt, dass*

*Damen, die der Prostitution nachgehen, für diese Alternativanwendung als Patientinnen in Frage kommen. Dies wird durch eine in diesem Zusammenhang in keiner Form aussagekräftige statistische Auswertung der Allgemeinpatienten negiert, obwohl es sich bei den diesbezüglichen Patientinnen eben gerade nicht (nur) um „Stammpatientinnen“ handelte und es dabei um keine Breitenanwendung wie z.B. bei einem Grippemittel geht. Außerdem sind in der Statistik auch männliche Patienten enthalten, die für diese Anwendung von vorne herein ausscheiden.*

*Stellungnahme zum Durchschnittshonorar:*

*Im Hinblick auf das angenommene Durchschnittshonorar ist es interessant, dass die Behörde hier auf die (aus ihrer Sicht ansonsten gänzlich unglaublichen) Angaben von Dr. Sp zurückgreift und einen arithmetischen Mittelwert zwischen Höchst- und Normalhonorar errechnet, obwohl Dr. Sp mehrfach darauf hingewiesen hat, dass der Höchstsatz in den eher seltenen Fällen von besonders komplizierten oder späten Abbrüchen zum Tragen kam. Tatsächlich hätte die Behörde im Rahmen einer solchen Schätzung wohl eher im Hinblick auf die Begründung und Angemessenheit und insbesondere vorliegende Ansätze für eine allenfalls berechnete Schätzung auf tatsächliche Zahlen zurückgreifen können und müssen. Es ist ja diesbezüglich nicht so, dass Dr. Sp keinerlei Schwangerschaftsabbrüche im Rechenwerk ausweist. Hätte die Behörde die diesbezüglich vorhandenen Zahlen zur Ermittlung eines Durchschnittswertes herangezogen, so wäre sie zu einem erheblich geringeren Durchschnittshonorar gekommen. Dies ist vermutlich auch der Grund, warum eine solche naheliegende und angemessene Vorgangsweise unterblieben ist. Ebenso wurden zwar die für den/die Anästhesisten/Anästhesistin anfallenden Honorare zwar in den Sätzen miteingerechnet, etwaige Gegenposten hierfür aber nicht angesetzt.*

*Die griffweise (aus der Luft?) Zuschätzung von 50% zu den Honoraren aus den Führerscheinuntersuchungen stellt eine durch nichts begründete (auch im Prüfbericht nicht begründet, weshalb gerade 50%) Annahme dar, zumal die Behörde dem Antrag, die Anzahl und Art der Untersuchungen bei den zuständigen Behörden für die Kennzeichen L, UU und LL zu überprüfen nicht (auch nicht stichprobenweise) nähergetreten ist. Diese Vorgangsweise der Nichtwürdigung von Umständen, die meinen Mandanten von den Vorhaltungen der prüfenden Behörde entlasten würden, stößt bei ihm auf völliges Unverständnis, zumal das Finanzamt Urfahr offensichtlich weder Kosten noch Mühen scheute, als es darum ging, bei ihm eine Hausdurchsuchung durchzuführen (mehr als 10 Beamte waren im Einsatz), bei der letztlich nur das ermittelt wurde, was im Zuge der Befragung durch den einzelnen Betriebsprüfer entweder bereits bekannt war oder auch ohne Hausdurchsuchung leicht erfragt hätte werden können (Hr. Dr. Sp war während des gesamten Verfahrens sehr auskunftsbereit).*

*Stellungnahme zu materiellen und formellen Mängeln:*

*Bei den unter Punkt 8. der Stellungnahme des Betriebsprüfers und entsprechend im Prüfungsbericht angeführten optisch und schriftbildmäßig nicht identen Kopien mit dem Originalheft handelt es sich ausschließlich um Monate, in denen Nullbeträge (also keine Einnahmen) „erfasst“ waren. Diese waren selbstverständlich auch nicht zu buchen. Nullbeträge als Grundlage für eine Schätzungsbefugnis (mit)heranzuziehen, ist für meinen Mandanten völlig unverständlich, weil eigentlich Nullbeträge gar nicht aufgezeichnet werden müssen. Wäre dies so, würde die Wirtschaft (und auch die Finanzbehörden) ersticken im „Aufzeichnen der nicht gemachten Umsätze“, weil dies eine nicht enden wollende Aufzeichnungsflut aller „nicht gemachten Geschäfte“ darstellen würde.*

*Die Frage des Betriebsprüfers: was denn diese Aufzeichnungen (Kopie des Einnahmenbuches mit Nullwerten) im Belegwesen von Dr. Sp verloren haben, ist einfach zu beantworten: Sowohl Dr. Sp als auch die Anästhesistin hatten in diesem Zeitraum keine Einnahmen aus Interruptionen und so ist diese Kopie (irrtümlich) verwechselt worden.“*

Mit **Vorlagebericht** vom 30. April 2007 wurde gegenständliche Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Zur weiteren Besprechung der Sachlage wurde am 29. September 2009 ein sog. **Erörterungsgespräch** durchgeführt.

Hier wurden im Wesentlichen die bisherigen Standpunkte wiederholt.

An diesem Gespräch haben der Berufungswerber, die steuerliche Vertretung, der Amtsvertreter, der Betriebsprüfer, die Schriftführerin sowie der Referent teilgenommen.

In der diesbezüglich verfassten **Niederschrift** wurden folgende Darstellungen festgehalten:

Der Referent bemerkte, dass nach den Darstellungen der Betriebsprüfung eine Schätzungsberechtigung jedenfalls gegeben sei. Grundaufzeichnungen seien aufzubewahren. Teilweise seien ausgestellte Barzahlungsbelege nicht aufbewahrt, sie aber im Kassabuch angeführt worden. Es sei also nicht nachzuvollziehen, ob tatsächlich alle Barvorgänge aufgezeichnet worden seien.

Es sei nicht bloß eine Schätzungsberechtigung gegeben, sondern sogar eine Schätzungsverpflichtung. Die steuerliche Vertretung hätte hier bereits signalisiert, dass hier wenige Erfolgsaussichten zu erwarten seien. Dies könne hiermit bestätigt werden.

Auch hinsichtlich des Berufungspunkts „Anspruchszinsen“ gebe es bereits eine eindeutige Judikatur (Bindung an den Grundlagenbescheid). Auch hier sei mit keiner Stattgabe zu rechnen.

Gegenständlich wird also zu würdigen sein, ob die Schätzung der Betriebsprüfung zu

vertretbaren Ergebnissen geführt hat, oder ob es dem Berufungswerber gelingt, die angeführten Mängel zu beseitigen.

Der steuerliche Vertreter stellte fest, dass die Zukäufe eindeutig festgestellt werden können. Eindeutig festgehalten werden können auch die Schwangerschaftsabbrüche (SSA; aus dem Kassabuch ersichtlich).

Die Ampullenanzahl z.B. 1,5; 2,5 sei nicht möglich, da angebrochene Ampullen nicht wieder verwendet werden können.

Neu sei auch, dass die Medikamente Methergin (M) und Syntocinon (S) auch im Off-Label-Bereich verwendet werden können. Die Verantwortung liege beim Arzt.

Die Medikamente M und S seien auch dazu geeignet, die Regelblutungen zu reduzieren und seien auch dafür verwendet worden. Hierzu wären auch Namensnennungen möglich. Die Abrechnung sei über Krankenschein erfolgt.

Diese Darstellungen sollen beweisen, dass die Medikamente nicht nur für SSA verwendet worden seien.

Hierzu bemerkte der Betriebsprüfer, dass diese erwähnten Alternativanwendungen bereits im Besprechungsprogramm erfasst worden seien. Dies würde nicht glaubhaft erscheinen. Für diese Zwecke werde die Anwendung eher nicht in Ampullenform vorgenommen. Die Erlöse dieser Medikamente seien nicht erklärt worden.

Der Berufungswerber bemerkte, dass diese Medikamente relativ wenig kosten würden und die Behandlung auf Krankenschein durchgeführt worden sei, deshalb seien die Medikamente nicht extra verrechnet worden. Da der Kundenkreis auch aus Prostituierten bestanden hätte und diese durch längere Regelblutungen "ihrem Geschäft erschwert nachgehen hätten können" seien auch diese Medikamente (M und S) verabreicht worden. Die Anti-Baby-Pille würde zu einer Wochenpause führen. Bei einer üblichen Aufenthaltsdauer von ca. 3 Monaten würde dies zu einem erheblichen Einnahmefall führen. Die Spritze sei hier wesentlich wirksamer. Das Medikament werde auch im Freundeskreis verabreicht (Urlaub, Abschwächung von Regelblutungen).

Der Betriebsprüfer bemerkte hierzu, dass diese Verabreichung allerdings nicht dokumentiert worden sei. Der Nachweis würde fehlen. Eine Dokumentation nach Arzneimittelgesetz wäre verpflichtend.

Ein Widerspruch sei auch darin zu sehen, dass erhebliche Mengen der Medikamente M und S "entsorgt" worden seien. 300 Stück im Zeitraum 2001 bis 2004. Der diesbezügliche Einkauf sei mit 325 Stück angegeben worden.

Hinsichtlich der Ampullen pro Abbruch werde auf einen Schweizer Arzt verwiesen (Andre Seidenberg). Dieser würde eine Ampulle pro Abbruch verwenden und rund



1.000,00 Schweizer Franken verrechnen. Hinsichtlich der Nachweise werde nochmals darauf hingewiesen, dass bei der Hausdurchsuchung keinerlei Unterlagen gefunden worden seien.

Der Berufungswerber wendete dagegen ein, dass dieser Verbrauch z.B. in einem Krankenhaus stimmen möge. Bei geringeren Beschwerden werde der Patient zum Hausarzt geschickt. Ein Hausarzt müsse viel mehr „Service“ bieten als ein Krankenhaus (z.B. auch Nachbehandlungen).

Der steuerliche Vertreter gab an, dass er noch Recherchen im Bereich der Krankenkassenabrechnungen vornehmen werde. Allfällige Anhaltspunkte über Alternativanwendungen würden **innerhalb von drei Wochen** übermittelt. Möglicherweise würden sich die Alternativanwendungen durch diese Belege nachweisen lassen.

Der Betriebsprüfer bemerkte hierzu, dass nach eigenen Recherchen bei der GKK aus den Abrechnungen die detaillierten Leistungen nicht ersichtlich seien; teilweise erfolge die Vergütung nach Pauschalsätzen.

Nach welchen Gesichtspunkten sei die Liste iZm der Berufung erstellt worden?

Der steuerliche Vertreter gab hierzu an, dass versucht wurde, die Gegebenheiten so darzustellen, wie sie tatsächlich gewesen seien. Teilweise seien natürlich auch Schätzungen vorgenommen worden .

Der Referent gab zum Thema Führerscheinuntersuchungen an, dass auch hier im Wesentlichen Barumsätze getätigt worden seien. Hätte es auch hier dieselben Aufzeichnungsmängel wie bei den SSA gegeben.

Wie sei die Höhe der Zuschätzung (50%) ermittelt worden?

Nach den Angaben des Betriebsprüfers würde die Zuschätzung bei den Führerscheinen um 50% jedenfalls Deckung bei den Umsatzerhöhungen der SSA (Zuschätzung zwischen 68% und 3.000%) finden. Das heißt also, dass die Höhe von 50% jedenfalls gerechtfertigt erscheine.

Zum Geschäftsablauf gab der steuerliche Vertreter bekannt, dass der Führerscheinwerber das Formular bei der Sprechstundenhilfe ausfüllen lasse. Nach medizinischer Untersuchung werde dem Führerscheinwerber das Original wieder mitgegeben. Nur nach Verlangen werde ein Kassabeleg ausgestellt. Der Kandidat hätte das Original bei der jeweiligen BH abzugeben und es würde dort aufliegen.

Der Betriebsprüfer gab hierzu an, dass diesbezügliche Recherchen nicht möglich seien. Es würde keine Zuordnung zwischen Arzt und Führerscheinwerber geben. .

Der steuerliche Vertreter fragte nochmals nach, ob es Sinn mache, im Zusammenhang mit den SSA Personen namhaft zu machen, die behandelt worden seien. Es wäre möglich diese als Zeugen zu benennen.

Hierauf gab der Referent an, dass er nicht gedenke solche Zeugeneinvernahme durchführen. Die Personen würden möglicherweise aussagen, dass eine „Krankenbehandlung“ (Behandlung von Regebeschwerden) durchgeführt wurde.

Der Arzt müsse selbst in der Lage sein, Unterlagen vorzulegen, aus denen die Behandlung ersichtlich sei.

Wenn solche Unterlagen vorhanden sind, könne sie der Berufungswerber auch gleich vorlegen und nicht erst nach einer Zeugeneinvernahme.

Es werde also beabsichtigt, einem Antrag auf Vernehmung von Zeugen nicht nachzukommen.

In einer **persönlichen Vorsprache** des steuerlichen Vertreters am 4. November 2009 gab dieser bekannt, dass keine aussagekräftigen Unterlagen bei der GKK zu bekommen gewesen seien.

Er hätte aber einen Vorschlag ausgearbeitet, der die im Zuge des Erörterungsgesprächs angeführten Besonderheiten (Alternativanwendungen, Weitergabe an Dr. N) berücksichtigen würde.

Bei diesem Vorschlag wurde dem Ansatz von 1,5 Ampullen pro SSA gefolgt. Allerdings wurden folgende Kürzungen zu den Berechnungen in der Berufung dargestellt.

Die dort angeführten Alternativanwendungen seien mit lediglich 20% zu berücksichtigen; die Weitergaben an Dr. N seien um 50% zu kürzen.

Insgesamt würde dies für den Zeitraum 1998 bis 2004 zu einer Reduktion von 86 Stück der für SSA verwendeten Ampullen führen.

1998: wie BP

1999: 74 (statt 78)

2000: 72 (statt 83)

2001: 79 (statt 83)

2002: 90 (statt 114)

2003: 76 (statt 95)

2004: 33 (statt 57)

Zu berücksichtigen sei auch, dass die Anästhesistin (Dr. A) auch Geld bekommen hätte. Diese Zahlungen seien als Betriebsausgaben zu berücksichtigen.

Der Referent gab hierauf bekannt, dass diese Zahlungen eindeutig nachzuweisen seien.

Weiters wurde angeführt, dass ein höherer Endbestand zu berücksichtigen sei, da auch in den Folgejahren (nach 2004) noch SSA vorgenommen worden seien, aber keine Einkäufe mehr erfolgt seien.

Mit **E-Mail vom 9. November 2009** wurden seitens der steuerlichen Vertretung noch folgende Anmerkungen nachgereicht:

*„Ich möchte mich für die angenehme Besprechung bedanken und möchte Ihnen mitteilen, dass bei der nochmaligen genauen Durchsicht der Niederschrift zur BP (Seite 6 vor der besprochenen Tabelle) aufgefallen ist, dass vom Prüfer für alle Jahre ein Honorarsatz von € 575,00 (bzw. ATS 7.900,00) angesetzt wurde und er hat darauf verwiesen, dass diese Werte laut Aussage meines Mandanten wären. Die Honorare wurden lt. BP in allen Jahren gleich hoch angesetzt, obwohl sie sich innerhalb der Prüfungsjahre erhöht haben und nur in den letzten Jahren die angegebenen Werte erreichten. Zuvor waren sie niedriger. Der "untere Wert" von € 450,00 stimmt für die letzten Jahre, nicht aber der "obere Wert" von € 700,00. Der Durchschnittswert wurde aus diesen beiden Zahlen  $(450+700)/2 = € 575,00$  ermittelt, der einerseits eindeutig zu hoch ist und andererseits dieser Durchschnittswert einfach über alle Jahre "drüberfährt". Im Allgemeinen wurde den Aussagen von Dr. Sp (insb. wenn sie zu seiner Entlastung waren) wenig Glauben geschenkt und nur auf Grund von "Fakten" vorgegangen. Hier waren die Fakten der BP bekannt oder zumindest leicht erhebbar gewesen und das wurde nicht gemacht. Ich werde deshalb eine Entwicklung der Honorarsätze noch nachreichen (über die Jahre verteilt) und ob sie mit Anästhesie oder ohne diese waren, sodass sich hieraus eine nicht unerhebliche Verringerung der geschätzten Honorare ergeben. Des Weiteren ersuche ich, dass der Prüfer darlegen möge, wie er wirklich zum "oberen Wert" von € 700,00 (und das für alle Jahre) tatsächlich kommt, denn eine Aussage in dieser Art kann sich Dr. Sp nicht vorstellen, weil solche Honorarsätze von € 700,00 nie verlangt (auch nicht ausnahmsweise) wurden. Der höchste Satz (in den letzten Jahren) war insgesamt € 550,00 wovon € 90,00 das Anästhesiehonorar war, sodass für ihn € 460,00 max. verblieben."*

Nach einer Besprechung mit dem Amtsvertreter übermittelte der Referent mit **Datum 25. November 2009** die Ergebnisse dieser Besprechung dem steuerlichen Vertreter. Hierbei wurde bekannt gegeben, dass dieses Ergebnis ein maximal möglicher Kompromiss seitens der Amtspartei sei.

*„Aufgrund der Darstellungen der Betriebsprüfung kann ihren Darstellungen in dieser Form keinesfalls zugestimmt werden.*

*1.) Es gibt nach wie vor keinen Nachweis über tatsächlich an Dr. N weitergegebene Medikamente; Dr. N hat lediglich angegeben, Medikamente von ihnen bekommen zu haben; keine Angaben welche Medikamente (".. von Dr. Sp nicht mehr benötigte Medikamente wurden in der Regel in einen Plastiksack gegeben und dieser wurde mir dann ausgehändigt ..").*

*2.) Zu den Endbeständen wurde angemerkt, dass auch die Anfangsbestände lediglich geschätzt wurden; sollten die Endbestände erhöht werden, so müssten auch die*

*Anfangsbestände erhöht werden und somit würden sich wieder keine Auswirkungen ergeben.*

*3.) Alternativeinsatz:*

*Hier konnte trotz Aufzeichnungsverpflichtung keinerlei Nachweise erbracht werden, dass die Medikamente für die behaupteten Anwendungen (Regelbeschwerden) verwendet wurden.*

*4.) Die Berechnung der Preise für die Schwangerschaftsabbrüche orientieren sich an Daten, die von der BP als jedenfalls nicht vollständig, nicht richtig, nachgewiesen wurden. Die Daten wurden "aus dem Gedächtnis" eingetragen; tw. saldierte Beträge wurden eingetragen. Diese Daten als Grundlage für neue Schätzungen zu nehmen, kann keinesfalls zugestimmt werden.*

*5.) Zahlungen an Dr. A:*

*Diese Zahlungen können lediglich berücksichtigt werden, wenn diese eindeutig nachgewiesen werden und auch bei Dr. A steuerlich berücksichtigt wurden. Es müsste ein eindeutiger Beweis und Nachweis vorgelegt werden, dass diese Zahlungen nicht bereits bei den Fremdleistungen enthalten sind.*

*Nachdem ich aber den Amtsvertreter Überlegungen dahingehend dargestellt habe, dass eben auch die Ergebnisse der BP Schätzungsgrößen sind, wurde versucht, ihnen doch teilweise entgegen zu kommen.*

*Anzumerken ist hierzu aber, dass dies ein Kompromissvorschlag ist. Bei einem Verfahren vor dem VwGH müsste ich eindeutige Nachweise und nicht bloß Behauptungen vorlegen, um die Schätzung der BP zu korrigieren.*

*Sollte also ein Verfahren vor dem VwGH angestrebt werden, so ersuche ich, dies bekannt zu geben, da dann lediglich bei Nachweisen von den Ergebnissen der BP abgewichen werden könnte.*

*Die folgenden Darstellungen würden also nur bei ihrer Zustimmung zur Anwendung kommen und müssten allenfalls in einer BVE berücksichtigt werden.*

*Überlegen sie sich die Darstellungen und berücksichtigen sie dabei, dass, auch wenn ihren Vorschlägen nur in Ansätzen gefolgt wurde, dies doch ein Entgegenkommen darstellt.*

*Im Folgenden nun die einzelnen Darstellungen:*

*Um Entgegenkommen zu signalisieren, könnten trotz mangelndem Nachweis Alternativanwendungen berücksichtigt werden; entsprechend ihren Vorschlägen bei der Vorsprache am 4.11. (Kürzung Ihrer Darstellungen bei der BP auf 20%). Dadurch würden sich folgende Alternativanwendungen ergeben:*

*1998: 0*

*1999: 4*

*2000: 11*

*2001: 4*

*2002: 9*

2003: 4

2004: 14

Insgesamt also 46 Ampullen

Preisberechnung:

Der Betriebsprüfer hat den Angaben von Dr. Sp folgend einen Mittelwert genommen (NS vom 16.2.2006: "...Die von mir kassierten Beträge schwanken zwischen 450 und 700 Euro ...").

Dem kann entgegengehalten werden, dass hier keine Gewichtung vorgenommen wurde. ME aussagekräftiger wäre ein Mittelwert aus den (sehr mangelhaften) Grundaufzeichnungen. Aus den Zahlungsbestätigungen gehen folgende Zahlen hervor; meist ohne Datum:

7.500,00 ATS; 7.500,00 ATS; 550,00 €; 550,00 €; 550,00 €.

Hier würde sich also ein Mittelwert von 7.500,00 ATS bzw. 550,00 € ergeben, dieser Wert würde sich sicherlich auch vor dem VwGH begründen lassen.

Eine weitere Möglichkeit wäre (allerdings nicht wirklich begründbar):

Ein Mittelwert zwischen Daten lt. Kassabelegen (7.500,00 ATS), BP-Wert (7.900,00 ATS) und ihren Berechnungen (rd. 6.500,00 ATS). Dadurch würde sich ein Wert von 7.300,00 ATS ergeben. Dieser Wert könnte allerdings nur im Einigungsweg angesetzt werden.

Eine weitere Möglichkeit wäre ein Mittelwert aus den von Dr. Sp in der oben angeführten NS dargestellten Einzelpreisen: 550,00; 480,00; 450,00; 620,00; 700,00; 460,00; dies würde einen Mittelwert von rd. 543,00 € ergeben.

In der nebenstehende Tabelle habe ich die Ergebnisse errechnet, die sich bei der für sie günstigsten Variante (7.300,00 ATS/SSA) ergeben würde.

Ich ersuche um Bekanntgabe, ob sie diesen Darstellungen folgen können; ansonsten werde ich kommende Woche einen Termin für die mündlichen Verhandlung ausschreiben."

Mit **E-Mail vom 30. November 2009** gab der steuerliche Vertreter zu diesem Vorschlag folgende Stellungnahme ab:

„Ich hab am Wochenende Ihren Vorschlag mit Dr. Sp besprochen, wobei er darüber schon enttäuscht war, dass dem berechtigten Punkt, dass der Lagerbestand mit Ende 2004 höher als normal war (METHERGIN konnte in den Folgejahren nicht mehr bezogen werden, sodass er mehr davon eingekauft als benötigt hat und er hat diesen Umstand dem Prüfer auch mehrmals gesagt) und dass die alternative Verwendung in noch geringerem Ausmaß gewürdigt wurde. Auch ist ihm keinesfalls erinnerlich, dass er einen Höchstpreis von € 700,00 genannt habe, allerdings schon ATS 7.000,00 und er vermeint da einen Gedankenfehler seitens des Prüfers, dass durch Weglassen einer Null dann 700 € draus wurden. Dieser Höchstpreis enthält auch immer das Honorar des Anästhesiearztes, also einen Betrag, der nicht sein Einkommen darstellt. Der in Ihrer Excel Datei angeführte Wert (in der Folge von Ihnen angeführten Beträgen) ist ihm unerklärlich; er habe nicht mal inklusive der Anästhesie

*einen solchen Betrag verlangt.*

*Weiters hat bis heute das Finanzamt Urfahr keinerlei Begründung oder zumindest einen Hinweis über das auslösende Moment der eigentlich unnötigen Hausdurchsuchung ihm gegenüber bekannt gegeben, denn die Dinge, die in der Prüferfeststellung nun aufscheinen, waren weitestgehend vor dieser auch dem Prüfer schon bekannt und hätten auch ohne diese festgestellt werden können. Auch verweigerte Dr. Sp. nie Auskünfte auf Fragen. Insofern betrachtet er das Vorgehen als eine unbillige Anwendung von Zwangsmittel. Auch wenn es sich um eine Schätzung handelt, so kann darin kein "Strafverfahren" abgehalten werden, sondern es soll ein möglichst genauer und nicht überhöhter Wert angesetzt werden.*

*Ich könnte mir (unverbindlich) vorstellen, dass auf eine mündliche Verhandlung verzichtet werden kann, weil sie mehr oder weniger eine Wiederholung der Vorbesprechung darstellen würde, wenn sich in diesem Zusammenhang das FA Urfahr vorstellen kann, den Endlagerbestand auf Grund der Tatsache, dass Methergin nur mehr 2004 (bereits auch schwer) erhältlich war, doch entsprechend meinem Antrag höher anzusetzen als den Anfangsbestand, weil zum damaligen Zeitpunkt gab es dieses Problem nicht, sodass eine derartige Vorratshaltung nicht erforderlich war und eine den tatsächlichen Einnahmen näher liegenden, niedrigeren Wert der Honorare zustimmen könnte.*

*Auch bitte ich um Kontrolle, ob nicht allenfalls bei den älteren Jahren Verjährung eingetreten sein könnte.*

*Im Falle einer Einigung kann ich mir auch (unverbindlich) vorstellen, dass die Angelegenheit in Form einer BVE erledigt werden kann, da ich keinesfalls Interesse habe, das Verfahren "in die Länge" zu ziehen.*

*Mit der Bitte um freundliche Kenntnisnahme und allenfalls eines diesbezüglichen Entgegenkommens des FA Urfahr verbleibe ich."*

Zur **Wahrung des Parteiengenhörs** wurde dieses Mail an den zuständigen Amtsvertreter zur Kenntnis- und Stellungnahme übermittelt.

In einem Telefonat vom 1. Dezember 2009 gab der zuständige Amtsvertreter bekannt, dass die Stellungnahme des steuerlichen Vertreters keine Diskussionsgrundlage darstellen würde. Das Finanzamt beharrt bei keiner Zustimmung zu den ursprünglichen Daten auf der Beibehaltung des Ergebnisses der Betriebsprüfung.

Hinsichtlich der Verjährungsproblematik wird eine weitere Eingabe folgen.

Mit **E-Mail vom 1. Dezember 2009** gab der Referent dem steuerlichen Vertreter das Ergebnis der Besprechung mit dem Amtsvertreter bekannt.

Der ursprüngliche Vorschlag sei als Kompromissvariante gedacht gewesen, welcher nur im Einigungswege zugestimmt werden würde.

Nachdem dieser Vorschlag nicht akzeptiert werde, würde das Finanzamt auf die

Prüfungsfeststellungen und Prüfungsergebnissen beharren.

Da der Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung nicht zurückgezogen wurde, wird eine Ladung zur mündlichen Verhandlung folgen. Es werde bereits auf diesem Weg ersucht, den 17.12.2009 um 9.00 Uhr vorzumerken, leider könne kein Ersatztermin angeboten werden. Eine Überprüfung hinsichtlich Verjährung werde noch vorgenommen werden.

Ebenfalls mit Datum 1. Dezember 2009 wurde die **Ladung zur mündlichen Berufungsverhandlung** an den Berufungswerber (Zustellbevollmächtigten Vertreter) und den Amtsvertreter übermittelt.

Mit **Datum 4. Dezember 2009** wurde seitens des Amtsvertreters ein Schreiben übermittelt, aus dem nach Ansicht des zuständigen Finanzamtes hervorgeht, dass die vom Berufungswerber angesprochene Verjährung einzelner Abgabenansprüche zu verneinen ist. Die genaueren Ausführungen sind im Entscheidungsteil angeführt.

In der am **17. Dezember 2009 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung** wurde ergänzend ausgeführt (festgehalten in der Niederschrift über den Verlauf der mündlichen Berufungsverhandlung):

Der zuständige Amtsvertreter führte aus, dass bei einem Nachweis der Zahlungen an Frau Dr. A, diese auch als Betriebsausgaben zu berücksichtigen seien.

Ein Fehler hinsichtlich des Jahres 1998 sei allerdings zu berichtigen. Da in diesem Jahr von hinterzogenen Abgaben auszugehen sei, seien auch nur diese einer Besteuerung zugänglich. Die Zurechnungen hinsichtlich Eigenverbrauch Medikamente, Privatanteil Telefon und Kfz-Kosten seien nicht mehr zu berücksichtigen.

Da die Betriebsprüfung jedenfalls neue Tatsachen zum Vorschein gebracht hätte, sei ein Wiederaufnahmegrund gegeben gewesen. Es sei auch nicht nur eine Schätzungsberechtigung sondern eine Schätzungsverpflichtung gegeben gewesen. Die Bemessungsgrundlagen seien richtig ermittelt und schlüssig begründet worden. Es wird beantragt, die Berufung diesbezüglich als unbegründet abzuweisen.

Anspruchszinsen: Es wird beantragt, diesen Berufungspunkt als unbegründet abzuweisen.

Umsatzsteuer- und Einkommensteuer: Abgesehen von den oben angeführten Änderungen im Jahr 1998 wird beantragt, auch diesen Berufungspunkt als unbegründet abzuweisen.

Der Referent ersucht den Berufungswerber bzw. den steuerlichen Vertreter um abschließende Einwendungen bzw. Stellungnahmen und Anmerkungen.

Der Steuerberater führte aus, dass er im AKH hinsichtlich der Verwendung der Medikamente nachgefragt hätte. Da der damalige Primar Dr. St bereits in Pension sei, war es nicht möglich

eine schriftliche Bestätigung zu erhalten. Ein auch damals tätiger Oberarzt hätte aber angegeben, zumindest zwei Ampullen zu verwenden. Null Ampullen würde es nie geben. Der Steuerberater übergab eine Berechnungsgrundlage hinsichtlich des durchschnittlichen Medikamentenverbrauches (Anlage 1). Durch verschiedene Gewichtungen würde sich ein durchschnittlicher Ampullenverbrauch von 1,5 bis 2,3 % ergeben. Es wird hiermit beantragt, den Wert von 2,1 Ampullen pro SSA zu berücksichtigen. Einen unmittelbaren Nachweis über diese Zahlen würde es nicht geben. Diese Zahlen würden einen rechnerischen Überblick über mögliche Gewichtungsfaktoren darstellen. Auch der Berufungswerber gab bekannt, mindestens zwei Ampullen Syntocinon pro Abbruch zu verwenden.

In einer weiteren Unterlage (Anlage 2) wurden die Berechnungen neuerlich dargestellt. Bei einem Durchschnittsverbrauch von 2,1 Ampullen und Durchschnittspreisen gemäß Anlage 2 würde sich für das Jahr 1998 keine Differenz ergeben. Diese Tatsache hätte sich allerdings zufällig ergeben und es sei nicht auf dieses Ergebnis „hingerechnet“ worden. Zusätzlich sei eine Linearisierung der SSA über die Jahre 1998 bis 2004 vorgenommen worden.

Es sei auch zu berücksichtigen, dass im Jahr 2002 vermehrt das Medikament Methergin gekauft worden sei, da es vom Markt genommen wurde. Novartis hätte im Jahr 2001 angekündigt, dass dieses Medikament vom Markt genommen werden würde. Auf Drängen österreichischer Anwender/Kunden sei aber im Jahr 2002 ein Reimport aus Deutschland durchgeführt worden. Hierbei hätten aber Angaben über mögliche Jahresmengen gemacht werden müssen (Hinweis auf Anlage 3). Die Einkaufsmengen seien hochgeschätzt worden. Es wird beantragt, einen zusätzlichen Endbestand im Ausmaß von 40 Ampullen zu berücksichtigen, da auch in späteren Jahren noch SSA durchgeführt, aber keine Einkäufe mehr getätigt worden seien; zumindest hätten keine mehr festgestellt werden können.

Für die Jahre 2001 bis 2004 hätten die Zahlungen an Dr. A betragen:

2001: 3.600,00 S

2002: 180,00 €

2003: 180,00 €

2004: 180,00 € (aber nicht an Dr. A sondern an einen anderen Anästhesisten). Für die Jahre 1998 bis 2000 würden bei Bedarf noch Angaben nachgereicht werden können (Unterlagen seien bereits abgelegt).

Angemerkt wurde weiters, dass auch in der Niederschrift vom 10.11.2006 bereits festgehalten worden sei, dass die Honorare bereits um diese Zahlungen vermindert aufgezeichnet worden seien. Die Honorare bei der Berechnung laut Anlage 2 seien Durchschnittspreise ohne Anästhesie.



Dem Einwand der Betriebsprüfung, dass die Regeln hinsichtlich ordnungsgemäßer Buchführung nicht beachtet worden seien, ist zu ergänzen, dass der Berufungswerber Einnahmen-Ausgaben-Rechner sei.

Die Aussage in der Niederschrift (telefonische Befragung) von Dr. Sp "... er habe sich geirrt ..." (Differenz 90,00 €) würde die Zahlung an den Anästhesiearzt darstellen. Dies sei also kein Irrtum.

Hinsichtlich der Anmerkung der Betriebsprüfung, dass der Schweizer Arzt Andre Seidenberg nur eine Ampulle benütze, sei anzumerken, dass es sich hierbei um eine Kassenabrechnung handle und damit keinesfalls nachgewiesen sei, dass auch nur eine Ampulle verwendet wurde. Laut Homepage dieses Arztes seien aber auch andere Medikamente ersichtlich.

Der Berufungswerber bzw. sein steuerlicher Vertreter ersucht abschließend, der Berufung Folge zu geben.

Im Folgenden folgt die Wiedergabe der vorgelegten Unterlagen:

Anlage 1:

Anhand von fünf verschiedenen Berechnungsarten wurde versucht unterschiedliche Ergebnisse darzustellen (Verteilung ob 0, 1, 2, 3 oder 4 Ampullen pro SSA verwendet wurden).

Bei der **ersten Berechnung** wurde angenommen, dass bei 80% der Schwangerschaftsabbrüche zwei Ampullen verwendet worden seien. Hierdurch würde sich ein Durchschnittsverbrauch von zwei Ampullen pro Abbruch ergeben.

Bei der **zweiten Berechnung** wurde angenommen, dass bei 68% der Schwangerschaftsabbrüche zwei Ampullen verwendet worden seien. Hierdurch würde sich ein Durchschnittsverbrauch von 2,1 Ampullen pro Abbruch ergeben.

Bei der **dritten Berechnung** wurde angenommen, dass bei 70% der Schwangerschaftsabbrüche zwei Ampullen verwendet worden seien. Hierdurch würde sich ein Durchschnittsverbrauch von 2,21 Ampullen pro Abbruch ergeben.

Bei der **vierten Berechnung** wurde angenommen, dass bei 65% der Schwangerschaftsabbrüche zwei Ampullen verwendet worden seien. Hierdurch würde sich ein Durchschnittsverbrauch von 2,3 Ampullen pro Abbruch ergeben.

Bei der **fünften Berechnung** wurde eine Gleichverteilung angenommen (jeweils 25%). Hierdurch würde sich ein Durchschnittsverbrauch von 1,5 Ampullen pro Abbruch ergeben.

Anlage 2:

Erlösberechnung der Schwangerschaftsabbrüche bei Berücksichtigung eines zusätzlichen Endbestandes von 40 Ampullen. Da diese vorwiegend im Jahr 2002 gekauft worden seien,

werde eine Aufteilung in den Jahren 2002 (31 Ampullen) und 2003 (9 Ampullen) angenommen. Bei den Schwangerschaftsabbrüchen wurde ein annähernd linearer Verlauf über die Jahre 1998 bis 2003 unterstellt (zwischen 49 und 37 Schwangerschaftsabbrüche pro Jahr). Bei den Durchschnittserlösen wurden Mittelwerte anhand der Eintragungen in die oben erwähnten DIN A5 Hefter unterstellt.

Anlage 3:

Schreiben der Firma Novartis vom Februar 2002 an Apotheker. Hierin wurde bekannt gegeben, dass Methergin Ampullen wieder zur Verfügung stehen würden. Für die zusätzliche Produktion sei aber der ungefähre Jahresbedarf bekannt zu geben.

Nach Beendigung des Beweisverfahrens wurde die Berufungsentscheidung samt den wesentlichen Entscheidungsgründen verkündet.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

#### **1.) Vorfrage – Verjährungsproblematik:**

In der Eingabe vom 30. November 2009 ersuchte der steuerliche Vertreter des Berufungswerbers um Kontrolle dahingehend, ob nicht bei den älteren Jahren Verjährung eingetreten sein könnte.

Hierzu ist entscheidungswesentlich, ob von hinterzogenen Abgaben auszugehen ist oder nicht.

Das Recht, eine Abgabe festzusetzen, unterliegt gemäß § 207 Abs. 1 BAO der Verjährung. Gemäß § 207 Abs. 2 BAO beträgt die Verjährungsfrist bei den mit den angefochtenen Bescheiden festgesetzten Umsatz- und Einkommensteuern fünf Jahre. Soweit eine Abgabe hinterzogen ist, beträgt die Verjährungsfrist sieben Jahre (§ 207 Abs. 2 BAO in der ab dem Jahr 2005 geltenden Fassung des StReformG 2005, BGBl. I Nr. 57/2004). Gemäß § 208 Abs. 1 lit. a BAO beginnt die Verjährung in den Fällen des § 207 Abs. 2 leg.cit. mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist. Gemäß § 4 Abs. 1 BAO entsteht der Abgabenanspruch, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft. Gemäß § 4 Abs. 2 lit. a Z 2 BAO entsteht der Abgabenanspruch bei der Einkommensteuer für die zu veranlagende Abgabe mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen wird. Gemäß § 19 Abs. 2 lit. b UStG 1994 entsteht die Steuerschuld in den Fällen der Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten mit Ablauf des Kalendermonates, in dem die Entgelte vereinnahmt worden sind.

Werden innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207 BAO) nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77 BAO) von der Abgabenbehörde unternommen, so verlängert sich die Verjährungsfrist

gemäß § 209 Abs. 1 BAO in der ab dem 1. Jänner 2005 geltenden Fassung des AbgÄG 2004, BGBl. I Nr. 180/2004, um ein Jahr.

Die Verjährungsfrist verlängert sich jeweils um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist.

Im gegenständlichen Fall wurde im Jahr 2005 eine Betriebsprüfung für die Jahre 1998 - 2004 begonnen. Die anschließenden Bescheide (im Zuge der Wiederaufnahme des Verfahrens für 1998 – 2003 bzw. Erstbescheide 2004) sind alle am 10.11.2006 ergangen.

Vor der Bescheiderstellung gehörten folgende Umsatz- und Einkommensteuerbescheide dem Rechtsbestand an:

Umsatz- und Einkommensteuer 1998: 10.5.2000 (endgültig erklärt am 18.12.2001)

Umsatz- und Einkommensteuer 1999: 11.4.2001 (endgültig erklärt am 18.12.2001)

Umsatz- und Einkommensteuer 2000: 18.12.2001

Umsatz- und Einkommensteuer 2001: 15.11.2002

Umsatz- und Einkommensteuer 2002: 9.7.2004

Umsatz- und Einkommensteuer 2003: 6.7.2005

ad 1998: Entstehung des Abgabenanspruches: Ende 1998

- erste Verlängerungshandlung gemäß § 209 Abs. 1 BAO (Bescheiderstellung im Jahr 2000)
- normale Verjährungsfrist: 5 Jahre + 1 Jahr (Verlängerungshandlung Erstbescheid)
- - - Ende der Verjährung: 2004
- Verjährungsfrist für hinterzogene Abgaben: 7 Jahre + 1 Jahr (Verlängerungshandlung Erstbescheid)
- - - Ende der Verjährung: 2006
- Beginn der Betriebsprüfung: 2005: keine Verjährung bei hinterzogenen Abgaben

ad 1999: Entstehung des Abgabenanspruches: Ende 1999

- erste Verlängerungshandlung gemäß § 209 Abs. 1 BAO (Bescheiderstellung im Jahr 2001)
- normale Verjährungsfrist: 5 Jahre + 1 Jahr (Verlängerungshandlung Erstbescheid)
- - - Ende der Verjährung: 2005
- jedoch 2005 Beginn der Betriebsprüfung (weitere Verlängerungshandlung + 1 Jahr)
- Ende der (normalen) Verjährung: 2006
- Bescheide im Jahr 2006 ergangen: keine Verjährung

ad 2000 und Folgejahre:

Bei Weiterführung des obigen Beispiels für 1999 ist ersichtlich, dass auch für all diese Jahre die Verjährung erst 2006 (bzw. in späteren Jahren) eintritt.

Die Beurteilung, ob Abgaben hinterzogen sind und damit die verlängerte Verjährungsfrist wirksam wird, erfolgt im Abgabenveranlagungsverfahren als Vorfrage, ohne dass es eines förmlichen Strafverfahrens bedarf (vgl. Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 207 Tz 15). Gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG macht sich der Abgabenhinterziehung schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt. Eine Abgabenverkürzung nach Abs. 1 ist gemäß § 33 Abs. 3 lit. a FinStrG bewirkt, **wenn Abgaben, die bescheidmäßig festzusetzen sind, zu niedrig festgesetzt wurden** oder infolge Unkenntnis der Abgabenbehörde von der Entstehung des Abgabenanspruches mit dem Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist (Anmeldefrist, Anzeigefrist) nicht festgesetzt werden konnten.

Das Herbeiführen einer Abgabenverkürzung muss unter Verletzung einer Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht erfolgen. Gemäß § 119 Abs. 1 BAO sind vom Abgabepflichtigen die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offen zu legen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen. Der Offenlegung dienen insbesondere die Abgabenerklärungen (§ 119 Abs. 2 BAO). Die Abgabepflichtigen haben gemäß § 120 Abs. 1 BAO ihrem zuständigen Finanzamt alle Umstände anzuzeigen, die hinsichtlich einer Abgabe vom Einkommen, Vermögen, Ertrag oder Umsatz die persönliche Abgabepflicht begründen, ändern oder beenden.

Die Beurteilung, ob Abgaben hinterzogen sind, setzt eindeutige, ausdrückliche und nachprüfbar bescheidmäßige Feststellungen über die Abgabenhinterziehung voraus (VwGH 29.9.1997, 96/17/0453; VwGH 30.10.2003, 99/15/0098; VwGH 17.12.2003, 99/13/0036). Die maßgebenden Hinterziehungskriterien der Straftatbestände sind von der Abgabenbehörde nachzuweisen (VwGH 26.4.1994, 90/14/0142; VwGH 17.12.2003, 99/13/0036). Die Beurteilung der Vorfrage hat in der Begründung des Bescheides zu erfolgen. Aus der Begründung muss sich somit ergeben, aufgrund welcher Ermittlungsergebnisse sowie aufgrund welcher Überlegungen zur Beweiswürdigung und zur rechtlichen Beurteilung die Annahme der Hinterziehung gerechtfertigt ist (VwGH 23.9.1988, 85/17/0132; VwGH 29.9.1997, 96/17/0453).

Grundvoraussetzung für die Annahme einer Hinterziehung war zunächst das Vorliegen einer objektiven Verkürzung. Es steht auf Grund der Feststellungen der Betriebsprüfung eindeutig fest, dass der Berufungswerber ab 1998 durch Einnahmenverkürzungen eine Abgabenhinterziehung im Sinne des § 33 Abs. 1 FinStrG bewirkt hat. Er hat somit unter Verletzung der Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt. Der Tatbestand der objektiven Abgabenverkürzung muss sohin im gegenständlichen Fall jedenfalls als erwiesen angenommen werden.

Bei der Beurteilung, ob der Hinterziehungstatbestand erfüllt ist, ist vor allem aber auch in Rechnung zu stellen, dass eine Abgabenhinterziehung nicht schon bei einer (objektiven) Abgabenverkürzung, die im gegenständlichen Fall ohne Zweifel gegeben ist, vorliegt.

Die Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG erfordert vielmehr auch das Vorliegen der subjektiven Tatseite, nämlich von Vorsatz.

Gemäß § 8 Abs. 1 FinStrG handelt vorsätzlich, wer einen Sachverhalt verwirklichen will, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht; dazu genügt es, dass der Täter diese Verwirklichung ernstlich für möglich hält und sich mit ihr abfindet. Vorsätzliches Handeln beruht nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zwar auf einem nach außen nicht erkennbaren Willensvorgang, ist aber aus dem nach außen in Erscheinung tretenden Verhalten des Täters zu erschließen, wobei sich die diesbezüglichen Schlussfolgerungen als Ausfluss der freien Beweiswürdigung erweisen (VwGH 23.6.1992, 92/14/0036; VwGH 30.10.2003, 99/15/0098).

Im gegenständlichen Fall kam die Behörde auf Grund dieser freien Beweiswürdigung im Hinblick auf das Vorliegen der subjektiven Tatseite des Vorsatzes zu folgendem Ergebnis: Aus den bei der im Februar 2006 durchgeführten Hausdurchsuchung gefundenen Kasseneingangsbüchern ist ersichtlich, dass in diesen eine jeweils nicht unbeträchtliche Anzahl von Paragondurchschlägen entfernt worden ist. Auffällig ist außerdem, dass nicht nur jeweils eine Anzahl der ersten Blätter fehlen, sondern dass auch auf den verbleibenden Durchschlägen großteils kein Datum ersichtlich ist.

Aus diesem Vernichten von Grundaufzeichnungen und den daraus folgenden Einnahmenverkürzungen lässt sich eindeutig auf eine vorsätzliche Abgabenhinterziehung schließen, derzufolge gemäß § 207 Abs. 2 BAO von einer Verjährungsfrist von sieben Jahren auszugehen ist. Es ist daher für das Jahr 1998 von hinterzogenen Abgaben hinsichtlich der Einnahmenverkürzungen aus Schwangerschaftsabbrüchen und Führerscheinuntersuchungen auszugehen. Demzufolge beträgt für dieses Jahr die Verjährungsfrist sieben Jahre.

Anzumerken ist noch, dass gemäß § 209a Abs. 3 BAO in den angefochtenen Bescheiden für 1998 nur die hinterzogenen Tatsachen Auswirkung finden dürfen.

Die im Zuge der Betriebsprüfung hinzugerechneten Beträge aus Eigenverbrauch Medikamente, Privatanteil Telefon sowie KFZ-Kosten (siehe BP-Bericht Seite 3) sind demnach wieder auszuscheiden.

Eigenverbrauch Medikamente 1998: 5.000,00 ATS

Privatanteil Medikamente 1998: 3.000,00 ATS

KFZ-Aufwand 1998: 47.190,47 ATS

## **2.) Wiederaufnahme der Verfahren sowie Schätzungsberechtigung und – grundlagen:**

*Gem. § 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.*

Im Bericht gem. § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung wurde ausdrücklich auf die Ausführungen in der dem Bericht angeschlossenen Niederschrift über die Schlussbesprechung gem. § 149 Abs. 1 BAO vom 30. Oktober 2006 verwiesen. Es wurden Feststellungen angeführt, die jedenfalls eine Wiederaufnahme der angeführten Verfahren rechtfertigen. Als Hauptpunkte sind hier sicherlich die Mängel im Belegwesen anzuführen, welche erst im Betriebsprüfungsverfahren hervorgekommen sind und somit eine Wiederaufnahme gem. § 303 Abs. 4 BAO rechtfertigen.

Da auch seitens des Berufungswerbers bzw. seitens der steuerlichen Vertretung keine Einwendungen gegen die Wiederaufnahme vorgebracht wurden, wird hier auf die umfassende Wiedergabe der Wiederaufnahmegründe verzichtet und auf die Darstellungen im oben genannten Bericht verwiesen.

*Gem. § 184 Abs. 3 BAO ist eine Schätzungsbefugnis gegeben, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabevorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.*

Vorschriften über die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung finden sich sowohl im Unternehmensgesetzbuch (§ 189 ff UGB) als auch in der Bundesabgabenordnung (§ 131 BAO). Angemerkt wird hierzu, dass die Bestimmungen des UGB für den Berufungswerber nicht von Bedeutung sind, da er seine Ergebnissen als Einnahmen-Ausgaben-Rechner ermittelt.

Die Bestimmungen enthalten im Wesentlichen die Vorgaben, dass Eintragungen in die Buchhaltung vollständig, systematisch, richtig, zeitfolgegemäß und zeitgerecht zu erfolgen haben.

Vollständigkeit bedeutet die lückenlose Erfassung der gesamten Vermögensgegenstände und Schulden, sowie deren Veränderungen. Die einzelnen Geschäftsfälle sind nicht nur nach

zeitlichen, sondern auch nach sachlichen Gesichtspunkten geordnet (systematisch) aufzuzeichnen.

Gem. § 163 BAO haben Bücher und Aufzeichnungen, die den Vorschriften des § 131 BAO entsprechen, grundsätzlich die Vermutung der Ordnungsmäßigkeit für sich und sind der Erhebung der Abgaben zu Grunde zu legen.

Ist die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung in Zweifel zu ziehen, ist eine Schätzung im Sinne des § 184 BAO durchzuführen. Die Schätzung dient als Instrument zur Sicherung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung im Sinne einer Steuergerechtigkeit.

Die Besteuerungsgrundlagen sind von der Abgabenbehörde immer dann zu schätzen, wenn sich diese nicht durch einwandfreie Bücher, Aufzeichnungen oder sonstige Unterlagen ermitteln bzw. berechnen lassen.

Eine Schätzungsbefugnis ist jedenfalls dann gegeben, wenn Belege nicht vorgelegt werden können, die üblicherweise ausgestellt werden; bzw. wenn Belege tatsächlich ausgestellt wurden, diese aber nicht (mehr) vorgelegt werden können (vgl. VwGH 10.5.1988, 87/14/0104; 27.4.1994, 92/13/0011).

Das Fehlen von aufbewahrungspflichtigen Grundlagen, z.B. Aufzeichnungen über die Tageslosungen, die eine Grundlage für die Eintragung in das Kassabuch darstellen begründen für sich alleine bereits eine Schätzungsberechtigung für die Abgabenbehörde (vgl. VwGH 23.5.1990, 89/13/0280; 20.2.1991, 90/13/0214; 13.10.1993, 89/13/0078).

Gewisse Unsicherheitsmomente sind einer Schätzung immanent. Wer zu einer Schätzung begründeten Anlass gibt, muss die damit verbundene Unsicherheit dulden (vgl. VwGH 18.12.1990, 87/14/0155; 5.11.1991, 91/14/0049).

Im Folgenden erfolgt eine Auflistung der von der Betriebsprüfung festgestellten und angeführten Mängel die jedenfalls als Grundlage der Schätzungsbefugnis dienen:

- Berufungswerber hat aus dem Gedächtnis heraus Eintragungen vorgenommen (Aussage Berufungswerber lt. NS vom 16. Februar 2006).
- fehlende Seiten in den Kassaeingangsbüchern
- Saldierung von Eintragungen
- Bestätigungen nur auf Verlangen der PatientInnen
- Kassierte Beträge wurden von der Ordinationshilfe dem Berufungswerber übergeben (keine Aufzeichnungen)
- fehlende Aufzeichnungen über den täglichen Kassastand (vgl. VwGH 11.12.2003, 2000/14/0113).

Aufgrund dieser Darstellungen ist jedenfalls von einer Schätzungsberechtigung, oder wie es der Betriebsprüfer formuliert hat, sogar von einer Schätzungsverpflichtung auszugehen.

Die aufgezeigten Feststellungen waren Tatsachen die ebenso eine Wiederaufnahme der Verfahren rechtfertigen.

Der Berufung hinsichtlich Wiederaufnahme der Verfahren an Einkommen- und Umsatzsteuer der Jahre 1998, 1999, 2000, 2001, 2002 und 2003 war demnach der Erfolg zu versagen.

### **3.) Schätzung Umsatz- und Einkommensteuer 1998, 1999, 2000, 2001, 2002, 2003 und 2004**

#### **3a) Schätzung Schwangerschaftsabbrüche:**

Durchführung der Schätzung anhand der vorhandenen Mengen der Medikamente Methergin und Syntocinon.

Der Berufungswerber übte in den berufsgegenständlichen Jahren den Beruf als praktischer Arzt, Allgemeinmediziner, in einer eigenen Praxis aus.

Da er sich, wie er selbst ausführte, sich im Bereich der Schwangerschaftsabbrüche einen Namen gemacht hatte, wurden auch diese Behandlungen in seiner Praxis durchgeführt. In der NS über die Schlussbesprechung vom 30. Oktober 2006 wurde ausgeführt, dass vom Berufungswerber ausschließlich nur Eingriffe bei ungewollten Schwangerschaften erfolgten.

Der Betriebsprüfer führte eine Schätzung der diesbezüglichen Bemessungsgrundlagen anhand der Medikamente Methergin (M) und Syntocinon (S) durch. Aufgrund verschiedenster Argumente setzte er 1,5 Ampullen pro Schwangerschaftsabbruch (SSA) sowie einen Preis pro SSA in Höhe von 7.900,00 ATS bzw. 575,00 €.

Dagegen wendete der Berufungswerber bzw. sein steuerlicher Vertreter in zahlreichen Eingaben bedenken ein.

Im Folgenden die Darstellung der verschiedenen Standpunkte sowie die diesbezüglichen Entscheidungsgrundlagen.

#### **- Alternativenwendungen:**

Bereits in der Stellungnahme des Berufungswerbers vom 29. Mai 2006 (zur Niederschrift) wurde ausgeführt, dass die Medikamente M und S nicht nur im Zusammenhang mit Interruptionen anwendbar seien. Angeführt wurden hier Verringerung von Menstruationsblutungen (im Zusammenhang mit Urlaubsreisen und dienstlichen Belangen (Anmerkung: Prostitution)), Nachbehandlung nach Verabreichung von Mifegyne.

Hierzu wurde der Berufungswerber sowohl von der Betriebsprüfung als auch vom Referenten aufgefordert, Nachweise für diese Darstellungen vorzulegen.



Hinsichtlich der Anwendung als Nachbehandlung für das Medikament Mifegyne ist anzuführen, dass diese Behandlung ausschließlich in einem Krankenhaus vorgenommen werden darf. Da auch hierzu keinerlei Nachweise erbracht werden konnten, erscheint diese Behauptung nicht nachvollziehbar. Sollte eine Patientin eine derartige Behandlung in einem Krankenhaus vornehmen lassen, so wird auch eine allfällige Nachbehandlung in diesem Krankenhaus durchgeführt werden.

Gemäß § 51 Ärztegesetz müsste es Aufzeichnungen für diesbezügliche Leistungen geben. Es wurde aber lediglich angeboten Namen von Patientinnen zu nennen, welche Aussagen könnten, dass diese Medikamente auch im Sinne der oben angeführten Anwendungen verwendet wurden.

Bereits im Zuge des Erörterungsgesprächs wurde aber vom Referenten darauf hingewiesen, dass auch die Inhalte diese Aussagen vom Berufungswerber nachzuweisen seien; sollte es also diesbezüglich Aufzeichnungen geben, so könnten diese auch ohne deren Aussagen vorgelegt werden.

Nach den Ermittlungsergebnissen der Betriebsprüfung (Anfrage bei der Pharmafirma Novartis und des AKH) finden die Medikamente M und S beinahe ausschließlich Verwendung in geburtsbehilflichen Bereich (AKH, Schreiben vom 27. April 2006; Novartis, Schreiben vom 3. April 2006).

Der Berufungswerber führte weiters an, dass diese Medikamente teilweise auch unentgeltlich an die Patientinnen weitergegeben wurden. Hier schließt sich der Referent den Darstellungen der Betriebsprüfung an, dass es nicht den Gegebenheiten des täglichen Lebens entsprechen würde, dass ein Arzt unentgeltlich Medikamente weitergebe bzw. die Patientinnen auffordere, die Medikamente gegebenenfalls zurückzugeben, zumal auch diese Aussagen durch keinerlei Unterlagen und Nachweise belegt werden konnten.

Da also vom Berufungswerber keine einzige Alternativanwendung nachgewiesen werden konnte, und auch die Anwendungsmöglichkeiten nur sehr eingeschränkt gegeben sind („... im geburtsbehilflichen Bereich ...“), gilt es der Abgabenbehörde zweiter Instanz jedenfalls als erwiesen, dass diese Medikamente vom Berufungswerber ausschließlich im Zusammenhang mit Schwangerschaftsabbrüchen Verwendung gefunden haben.

- Weitergabe an Dr. N:

Der Berufungswerber führte weiters aus, dass zahlreiche Medikamente an einen befreundeten Arzt (Tierarzt) weitergegeben wurden. Auch hierzu wurden zahlreiche Ermittlungsschritte getätigt, um diese Aussagen nachvollziehen zu können (Einvernahme von der Sprechstundenhilfe, Einvernahme des Arztes).

Aber auch hierzu konnten keinerlei aussagekräftige Unterlagen vorgelegt werden, die diese Behauptung beweisen oder zumindest glaubhaft erscheinen lassen würden.

Dr. N führte hierzu wörtlich aus (aus NS vom 9. Oktober 2006): „ ... *Bei meinen Besuchen bei Dr. Sp wurden die von ihm nicht mehr benötigten Medikamente, wie bereits vorhin erwähnt, in der Regel in einen Plastiksack gegeben und diese mir dann ausgehändigt. ...* ”.

Es erfolgte aber keine produkt- und stückzahlenmäßige Erfassung und Darstellung. Diese wurden in Bausch und Bogen weitergegeben.

Glaubhaft erscheint, dass Medikamente tatsächlich an diesen Arzt ausgehändigt wurden; es gibt aber keinerlei Hinweise darauf, dass auch die Medikamente M und S weitergegeben worden wären. Die Aussage dieses Arztes weist eher darauf hin, dass er andere Medikamente erhalten hat. Es wurden nicht mehr benötigte Medikamente weitergegeben. Da der Berufungswerber aber weiterhin SSA durchgeführt hat, kann nicht erkannt werden, dass die Medikamente M und S nicht mehr benötigt worden wären. Da das Medikament M vom Markt genommen wurde, erscheint eine Weitergabe gerade dieses Medikamentes als sehr unglaubwürdig.

Zusammenfassend kann also auch hier dargestellt werden, dass es keinerlei Hinweise bzw. Nachweise dafür gibt, dass Dr. N tatsächlich die Medikamente M und S erhalten hat.

Aufgrund des doch sehr eingeschränkten Anwendungsbereiches der Medikamente M und S ist also jedenfalls davon auszugehen, dass diese vom Berufungswerber ausschließlich für die vorgenannten SSA verwendet worden sind.

Ein allfälliger Schwund/Verderb wurde bereits seitens der Betriebsprüfung mit Pauschalsätzen von 2% bzw. 5% berücksichtigt. Schätzungsweise wird auch hier diesem Ansatz gefolgt.

- Zahlung Anästhesistin:

Trotz mehrmaliger Aufforderung diese Zahlungen nachzuweisen, wurde kein einziger Nachweis über eine tatsächliche Zahlung vorgelegt. Im Mail vom 25. November seitens des Referenten an den steuerlichen Vertreter wurde nochmals angeführt, dass diese Zahlungen nur bei Nachweis berücksichtigt werden könnten.

*(„ ... Diese Zahlungen können lediglich berücksichtigt werden, wenn diese eindeutig nachgewiesen werden ..... Es müsste ein eindeutiger Beweis und Nachweis vorgelegt werden, dass diese Zahlungen nicht bereits in den Fremdleistungen enthalten sind, .... ”)*

Aber selbst im Zuge der mündlichen Verhandlung wurde nur wiederholend auf getätigte Zahlungen hingewiesen, ohne entsprechende Unterlagen vorzuweisen. Dem Berufungswerber wurde genügend Zeit eingeräumt, derartige Zahlungen nachzuweisen. Es wurde eindeutig dargelegt, dass Zahlungen nur dann berücksichtigt würden, wenn klare Zahlungsnachweise vorgelegt würden. Da diese Nachweise nicht erbracht wurden, konnten diese behaupteten Zahlungen auch nicht als Betriebsausgaben berücksichtigt werden.

- Durchschnittsverbrauch (1,5 Ampullen pro SSA):

Auch hinsichtlich des Verbrauches von der Medikamente M und S konnte der Berufungswerber keine aussagekräftigen Unterlagen vorlegen. Die Betriebsprüfung ermittelte diesen Wert aufgrund von Aussagen der Sprechstundenhilfe bzw. von Aussagen des Berufungswerbers: Berufungswerber NS vom 16. Februar 2006: „ ..., *verwende ich keine Medikamente* ..."

L NS vom 16. Februar 2006: „ ... *Methergin 1 bis 2 Ampullen (eine Verabreichung von mehr als zwei Ampullen ist mir nicht bekannt)*. ..."

Auch weitere Recherchen des Betriebsprüfers (Internet) führten zu Ergebnissen, die diesen Ansatz als durchaus vertretbar erscheinen lassen (Seidenberg).

Wenn im Zuge der mündlichen Verhandlungen hierzu angeführt wurde, dass dieser schweizer Arzt auch andere Medikamente verwendet hat, so führt dies noch zu keiner Widerlegung des von der Betriebsprüfung vorgenommenen Ansatzes, zumal auch hier keinerlei Aufzeichnungen bzw. Unterlagen/Nachweise vorgelegt werden konnten.

Auch die weiteren Eingaben im Zuge der mündlichen Verhandlung bestätigen, dass auch der Berufungswerber keine geeigneten Daten vorlegen kann, da hier Berechnungen vorgelegt wurden, die von verschiedensten (nicht belegten) Ausgangssituationen ausgegangen sind: In der als Anlage 1 bezeichneten Berechnung wurden fünf (!! ) verschiedenen Berechnungen vorgelegt. Diese Berechnungen gingen von Mittelwerten aus und führten zu Ergebnissen zwischen 1,5 und 2,3 Ampullen pro SSA. Der steuerliche Vertreter beantragte jene Berechnung mit dem Ergebnis 2,1 zu akzeptieren. Hierbei würden sich beinahe keine Abweichungen von den erklärten Daten ergeben.

Warum gerade dieses Ergebnis „richtiger“ sein soll, als der Ansatz der Betriebsprüfung konnte hier nicht belegt werden. Es wurde lediglich angeführt, dass eine Gleichverteilung eher unwahrscheinlich sei.

Hierzu ist anzumerken, dass der Betriebsprüfer keine derartige statistische Berechnung angestellt hat, sondern aufgrund von Aussagen diesen Wert angesetzt hat.

Auch im Zuge der mündlichen Verhandlung ist es dem Berufungswerber nicht gelungen, Nachweise vorzulegen, die ein Abgehen von den Darstellungen der Betriebsprüfung rechtfertigen würden.

- Endbestand:

Im Ermittlungsverfahren vor dem UFS wurde erstmals auf einen erhöhten Endbestand an den Medikamenten M und S hingewiesen. Es wurde vorgebracht, dass ein zusätzlicher Endbestand von 40 Ampullen anzusetzen sei, da auch nach den geprüften Jahren noch SSA durchgeführt wurden ohne weitere Medikamente einzukaufen.

Dieser Ansatz konnte ebenfalls durch keine Uraufzeichnungen belegt werden.

Auch dem Gegeneinwand des Betriebsprüfers kann nicht entgegengetreten werden, wenn er

anführt, dass bei einem höheren Endbestand auch ein allfällig höherer Anfangsbestand anzusetzen gewesen wäre.

In der im Zuge der mündlichen Verhandlung vorgelegten Berechnung (Anlage 2) wurde eine Linearisierung der getätigten SSA in den Jahren 1998 bis 2003 vorgenommen.

Warum ein derartiger Verlauf der Realität entsprechen soll, kann nicht erkannt werden. Durch die vermehrte Anwendung von Alternativbehandlungen (Pille danach) bzw. auch dem Erlaubnis in anderen Bundesländern SSA durchzuführen, erscheint ein Rückgehen der vom Berufungswerber durchgeführten SSA als realitätsnäher. Auch dies bekräftigt die Annahme, dass die vorgelegten Berechnungsmodelle lediglich verschiedenen Varianten darstellen, die durch keinerlei nachweisbare bzw. nachvollziehbare Sachverhalte begründet sind.

Der steuerliche Vertreter versuchte lediglich durch „Berechnungsmodelle“ mögliche Varianten darzustellen; es konnten aber keine nachweisbaren Gründe bzw. Unterlagen zur Widerlegung der Ansätze der Betriebsprüfung vorgebracht werden.

- Durchschnittspreise pro SSA:

Der Betriebsprüfer nahm eine Aussage des Berufungswerbers zum Anlass um diesen Durchschnittspreis zu ermitteln (NS vom 23. März 2006: „ ... *Die von mir kassierten Beträge schwanken zwischen € 450,00 und € 700,00 ...*“).

Der Berufungswerber entgegnete hierzu, dass es sich hier möglicherweise um eine Verwechslung von Schillingangaben bzw. Euroangaben gehandelt hätte.

Weiters wurde in den Berechnungsmodellen des steuerlichen Vertreters von Mittelwerten aus den Kassabüchern ausgegangen.

Hierzu entgegnete der Betriebsprüfer richtigerweise, dass die Aussage des Berufungswerbers niederschriftlich festgehalten wurde; eine Währungsverwechslung würde sicherlich nicht vorliegen.

Werte aus Unterlagen, welche als nicht richtig bzw. nicht vollständig einzustufen sind, als Berechnungsgrundlage heranzuziehen, kann aber ebenfalls nicht zu richtigen Ergebnissen führen.

Hinsichtlich der Barerlöse für SSA gibt es, wenn auch nur sehr mangelhafte, Uraufzeichnungen (drei Kassaeingangsbücher).

Aus den wenigen vorhandenen Grundlagen (Kassa-Eingangsbelege) ergeben sich folgende Preise je Schwangerschaftsabbruch:

Heft 1: Interruptio 7.500,00 ATS

Heft 1: Interruptio 10. SSW 550,00 €

Heft 1: Interruptio 550,00 €

Heft 3: Interruptio 550,00 €

In Anlehnung an diese Aufzeichnungen werden die Erlöse je Schwangerschaftsabbruch mit 7.500,00 ATS bzw. 545,00 € festgesetzt. Der Betrag von 545,00 € kommt deshalb zum Ansatz, da er für den Berufungswerber günstiger ist (Umrechnung von 7.500,00 ATS in Euro).

Da diese Belege kein Datum aufweisen, kann auch nicht festgestellt werden, ob sich die Preise verändert hätten.

### **Zusammenfassende Kurzdarstellung:**

Da hinsichtlich der Sachverhalte im Wesentlichen den Darstellungen der Betriebsprüfung gefolgt wurde, wurde auf eine umfassende Wiederholung dieser, im Sachverhalt dieser Berufungsentscheidung dargestellten, Unterlagen verzichtet.

Im Bericht gem. § 150 BAO über das Ergebnis der Betriebsprüfung wurden bereits umfassend die Berechnungsgrundlagen dargestellt.

Auch dem Berufungswerber wurde oftmals Gelegenheit eingeräumt diesen Darstellungen mit geeigneten Unterlagen entgegenzutreten.

Auch im Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat wurden Eingaben in Aussicht gestellt, welche aber dann doch nicht vorgelegt wurden bzw. werden konnten.

Angeführt sind hier die Nachweise über die Zahlungen an die Anästhesistin. Nicht einmal diese behaupteten Betriebsausgaben konnten glaubhaft nachgewiesen werden.

Abweichend von den Feststellungen der Betriebsprüfung werden allerdings die Preise je Schwangerschaftsabbruch nicht an Aussagen des Berufungswerbers geknüpft, sondern an die vorliegenden Grundaufzeichnungen.

Weitere Grundaufzeichnungen die ein Abgehen von diesen Daten rechtfertigen würden, wurden nicht vorgelegt.

Da auch keine Nachweise über Alternativanwendungen vorgelegt werden konnten, eine Verpflichtung zu diesbezüglichen Aufzeichnungen gem. Ärztegesetz wäre gegeben, konnte diesbezüglich kein Abweichen von den Feststellungen der Betriebsprüfung begründet werden.

Auch hinsichtlich der Medikamente die an Dr. N offensichtlich weitergegeben wurden, konnten keinerlei Nachweise vorgelegt werden. Dr. N hat zwar ausgesagt, dass er Medikamente bekommen hat, es gab allerdings keinerlei Anhaltspunkte, dass es sich dabei um die Medikamente M und S gehandelt hätte. Die diesbezüglich gemachten Aussagen sprechen allerdings eher dafür, dass andere Medikamente abgegeben wurden:

Dr. N war Tierarzt. Er hätte die erhaltenen Medikamente hauptsächlich für Medikamentensammlungen für das Ausland weitergegeben. Ab und zu waren auch Medikamente für den persönlichen Gebrauch dabei.

*„... Bei meinen Besuchen bei Dr. Sp wurden die von ihm nicht mehr benötigten Medikamente*

*in der Regel in einen Plastiksack gegeben und dieser wurde mir dann ausgehändigt.*" (NS vom 9. Oktober 2006).

Warum gerade die Medikamente M und S in diesen Plastiksack gegeben werden sollten, kann nicht nachvollzogen werden, zumal der Berufungswerber diese nach wie vor benötigte.

Allfällige Unregelmäßigkeiten wie z.B. Ablauf, etc. wurden bereits im Zuge der Berechnungen der Betriebsprüfung Rechnung getragen (Ausschied, Schwund, Verderb 2% bzw. 5%).

### **3b) Umsatzsteuerliche Beurteilung der getätigten Schwangerschaftsabbrüche:**

Wenn der Berufungswerber in seiner Berufungsschrift vom 12. Dezember 2006 auf den Erlass des BMF vom 17.1.2001, GZ 090619/1.IV/9/1 hinweist, so ist hierzu anzumerken, dass Erlässe weder Gesetzes- noch Verordnungscharakter haben und somit als Grundlage für Berufsentscheidungen des Unabhängigen Finanzsenates unbeachtlich sind.

Folgende gesetzliche Bestimmungen sind aber zu beachten:

#### **a) 6. MwSt-Richtlinie:**

Auslegung des Artikels 13 Teil A Buchstabe b und c der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern (nunmehr weitgehend ident in der Richtlinie 2006/112/EG (Mehrwertsteuersystemrichtlinie) des Rates vom 28.11.2006 in Artikel 132):

*"Unbeschadet sonstiger Gemeinschaftsvorschriften befreien die Mitgliedstaaten unter den Bedingungen, die sie zur Gewährleistung einer korrekten und einfachen Anwendung der nachstehenden Befreiungen sowie zur Verhütung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Missbräuchen festsetzen, von der Steuer:*

...

*b) die Krankenhausbehandlung und die ärztliche Heilbehandlung sowie die mit ihnen eng verbundenen Umsätze, die von Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder unter Bedingungen, welche mit den Bedingungen für diese Einrichtungen in sozialer Hinsicht vergleichbar sind, von Krankenanstalten, Zentren für ärztliche Heilbehandlung und Diagnostik und anderen ordnungsgemäß anerkannten Einrichtungen gleicher Art durchgeführt beziehungsweise bewirkt werden;*

*c) die Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin, die im Rahmen der Ausübung der von dem betreffenden Mitgliedstaat definierten ärztlichen und arztähnlichen Berufe erbracht werden."*

#### **b) UStG 1994:**

*§ 6 Abs. 1 Z 19 UStG 1994: Von den unter § 1 Abs. 1 Z 1 fallenden Umsätzen sind 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 steuerfrei.*

Die Bedeutung des Gemeinschaftsrechts für das nationale Steuerrecht und die Konsequenzen eines gegen Gemeinschaftsrecht verstoßenden nationalen Normverständnisses erstrecken sich mittlerweile auf sämtliche Bereiche des Abgabenrechtes: Die indirekten Steuern sind durch die EG-Richtlinien harmonisiert.

Die Mitgliedstaaten sind verpflichtet, alle Bereiche des nationalen Rechts, die auf EG-Richtlinien basieren, richtlinienkonform auszulegen.

Nach der nationalen Bestimmung sind die Umsätze „aus der Tätigkeit als Arzt“ befreit. Die Befreiung ist damit sehr weit gefasst und ist somit im Wege einer teleologischen Reduktion richtlinienkonform zu interpretieren.

Bei der Auslegung des § 6 Abs. 1 Z 19 UStG 1994 ist also auf die gemeinschaftsrechtlichen Grundlagen abzustellen, diesfalls auf Art. 13 Teil A Abs. 1 lit. c der 6. MwSt-Rl. Dieser behandelt die Umsatzsteuerfreiheit für Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin, die im Rahmen der Ausübung der von dem betreffenden Mitgliedstaat definierten ärztlichen und arztähnlichen Berufe erbracht werden. Befreit sind alle Leistungen, die eine Milderung oder Beseitigung von Krankheitszuständen bezwecken und auch jene Tätigkeiten, die der Verhinderung von Krankheiten dienen, die eine effiziente Behandlung von Krankheiten generell fördern oder die Früherkennung von Krankheiten ermöglichen.

In Anlehnung an ein Urteil des EuGH (Rs C-45/01, Dornier) ist diese Bestimmung unmittelbar anzuwenden. Der Begriff der „Heilbehandlung“ ist also ein Begriff des Gemeinschaftsrechtes und unterliegt als solcher grundsätzlich dem Auslegungsmonopol des EuGH.

Das heißt also, dass nicht sämtliche Leistungen von der Mehrwertsteuer befreit sind, sondern nur die Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin.

Auch der deutsche Bundesfinanzhof (BFH) hat sich bereits mit der Beurteilung von ärztlichen Leistungen befasst. Auch er kam zu dem Ergebnis, dass nicht alle Leistungen eines Arztes von der Steuerbefreiung umfasst sind. Zum Thema Schönheitsoperationen hat er ausgeführt, dass der Zweck dieser Leistungen nicht der Schutz der menschlichen Gesundheit sei und – abgesehen vom Vorliegen medizinischer Indikationen – derartige Leistungen steuerpflichtig wären (vgl. BFH vom 15.7.2004, VR 27/03). Befreite Leistungen müssten der medizinischen Behandlung einer Krankheit oder einer anderen Gesundheitsstörung dienen.

Es ist also die Beurteilung dahingehend vorzunehmen, ob die vom Berufungswerber getätigten Schwangerschaftsabbrüche als Heilbehandlung zu qualifizieren sind oder nicht. Der Berufungswerber wurde mehrmals aufgefordert, Nachweise vorzulegen, die auf eine medizinisch indizierte Behandlung hinweisen würden.

Gem. § 51 Abs. 1 Ärztegesetz 1998 ist der Arzt verpflichtet, Aufzeichnungen über jede zur Beratung oder Behandlung übernommene Person, insbesondere über den Zustand der Person bei Übernahme der Beratung oder Behandlung, die Vorgeschichte einer Erkrankung, die Diagnose, den Krankheitsverlauf sowie über Art und Umfang der beratenden, diagnostischen oder therapeutischen Leistungen einschließlich der Anwendung von Arzneyspezialitäten und der zur Identifizierung dieser Arzneyspezialitäten und der jeweiligen Chargen im Sinne des § 26 Abs. 8 des Arzneimittelgesetzes erforderlichen Daten zu führen und hierüber der beratenden oder behandelten oder zu ihrer gesetzlichen Vertretung befugten Person alle Auskünfte zu erteilen.

Dem Berufungswerber ist es trotz der sehr langen Verfahrensdauer (Ende der Betriebsprüfung: 30. Oktober 2006; mündliche Berufungsverhandlung: 17. Dezember 2009) nicht gelungen, Nachweise vorzubringen, die auf eine medizinische Indikation der durchgeführten Schwangerschaftsabbrüche hingewiesen hätten. Eine Risikoschwangerschaft, eine bestehende Gesundheitsgefährdung oder Ähnliches hätte gemäß oben angeführtem Ärztegesetz jedenfalls dokumentiert werden müssen. Es wäre auch unter Einhaltung der ärztlichen Verschwiegenheitspflicht möglich gewesen, diese Beweise anzutreten (anonymisierte Daten, Angabe der verwendeten Medikamente, diesbezügliche Diagnose, etc.). Die einzigen Hinweise ergeben sich aus der Befragung des Berufungswerbers in der angegeben wurde, dass ausschließlich ungewollte Schwangerschaftsabbrüche getätigt wurden (NS vom 29. März 2006).

Im weiteren Verlauf der Ermittlungen wurde lediglich angeführt, dass auch andere Behandlungen mit den Medikamenten Methergin und Syntocinon durchgeführt worden wären; es wurden aber keine Anhaltspunkte, geschweige denn Nachweise, vorgelegt, dass auch medizinisch indizierte Schwangerschaftsabbrüche vorgenommen wurden.

Ist also die Vornahme von Schwangerschaftsabbrüchen an Personen, die ungewollt schwanger wurden, als „Heilbehandlung“ zu qualifizieren. Es ist die Frage zu beantworten, ob die Schwangerschaft eine Krankheit ist, die behandelt gehört. Ohne hier ausschweifende ethische Darstellungen vorzubringen, ist diese Frage mit „NEIN“ zu beantworten. Dass die behandelten Frauen unter Krankheitszuständen gelitten hätten (Depression, ...) konnte nicht dargelegt werden; obwohl diesbezüglich eine Aufzeichnungspflicht des Berufungswerbers bestanden hätte. Es ist also jedenfalls davon auszugehen, dass die Schwangerschaftsabbrüche ausschließlich deshalb durchgeführt wurden, weil die Frauen das Kind nicht haben wollten.

In den Urteilen des EuGH (Rs C-307/01 vom 20.11.2003, Peter d'Ambrumenil und Rs C-384/98 vom 14.9.2000, D.) hatte sich der Gerichtshof mit der Beurteilung von ärztlichen Leistungen zu befassen.



Im Urteil D. hat der Gerichtshof entschieden, dass Artikel 13 Teil A Buchstabe c der Sechsten Richtlinie dahingehend auszulegen ist, dass medizinische Leistungen, die nicht in der medizinischen Betreuung von Personen durch das Diagnostizieren und Behandeln einer Krankheit oder einer anderen Gesundheitsstörung bestehen, sondern in der auf biologischen Untersuchung gestützten Feststellung einer anthropologisch-erbbiologischen Verwandtschaft, nicht in den Anwendungsbereich dieser Bestimmung fallen.

Im Urteil d'Ambrumenil war zu entscheiden, ob die Tätigkeit des Klägers als medizinisch Sachverständiger vor verschiedenen Gerichten unter die Befreiungsbestimmung fällt. Auch in diesem Urteil kam der Gerichtshof zu dem Ergebnis, dass keine Heilbehandlung vorliegt.

Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofes sind die Steuerbefreiungen des Artikels 13 der Sechsten Richtlinie eng auszulegen, da sie Ausnahmen von dem allgemeinen Grundsatz darstellen, dass jede Dienstleistung, die ein Steuerpflichtiger gegen Entgelt erbringt, der Umsatzsteuer unterliegt. Das heißt also, dass nicht alle Leistungen, die im Rahmen der Ausübung ärztlicher und artzähnlicher Berufe erbracht werden können, von der Steuer befreit werden, sondern nur die „Heilbehandlung im Bereich der Humanmedizin“.

Zweck der Befreiung ärztlicher Leistungen ist es, die Kosten ärztlicher Heilbehandlungen zu senken und den Einzelnen den Zugang zu diesen Leistungen zu erleichtern (vgl. d'Ambrumenil, Rz. 59).

Sollte es Sinn und Zweck der „Verbilligung“ von Schwangerschaftsabbrüchen sein, dass diese leichtfertiger vorgenommen werden könnten? Hier steht die Heilbehandlung im Visier der Befreiung und nicht die Tatsache jemand Kinder bekommen und allenfalls großziehen will oder nicht.

Auch wenn diese beiden Urteile nicht explizit die Tätigkeit des Berufungswerbers beurteilen, so geht doch eindeutig hervor, dass nicht jede ärztliche Tätigkeit befreit ist und dass dieser Befreiungsbereich eng auszulegen ist.

### **Führerscheinuntersuchungen:**

Die Anwendung eines Sicherheitszuschlages gehört zu den Elementen einer Schätzung. Diese Schätzungsmethode geht davon aus, dass es bei mangelhaften Aufzeichnungen wahrscheinlich ist, dass nicht nur nachgewiesenermaßen nicht verbuchte Vorgänge, sondern auch weitere Vorgänge nicht aufgezeichnet wurden.

Die Schätzung per Sicherheitszuschlag dient der korrigierenden Ergänzung der Besteuerungsgrundlagen, von denen anzunehmen ist, dass sie zu niedrig ausgewiesen wurden (vgl. VwGH 28.11.2001, 96/13/0210).

Wenn in einem Bereich Mängel aufgezeigt wurden, so kann angenommen werden, dass auch in anderen Bereichen Mängel bestehen.

Die Betriebsprüfung hat allerdings keinerlei Feststellungen und Unterlagen hinsichtlich Höhe

des Sicherheitszuschlages angeführt. Es gibt lediglich den Hinweis auf Aufzeichnungsmängel wie im Bereich der SSA.

Da hier dem Vorschlag des steuerlichen Vertreters nichts Substantielles entgegnet werden kann, wird diesbezüglich diesem Vorschlag gefolgt.

Zuschätzung im Ausmaß von lediglich 25% und nicht wie die Betriebsprüfung 50%.

Auch diese Berechnungsgrundlagen und Wertermittlungen sind den angeschlossenen Beilagen zu entnehmen.

## **2.) Anspruchszinsen für die Jahre 2000, 2001, 2002, 2003 und 2004:**

### **2a) Sachverhalt:**

Mit Bescheiden vom 10. November 2006 wurden die Einkommensteuern der Jahre 2000, 2001, 2002, 2003 und 2004 nach Wiederaufnahme der Verfahren gem. § 303 Abs. 4 BAO neu festgesetzt. Entsprechend den Feststellungen der Betriebsprüfung haben sich hier Nachforderungen an Einkommensteuern ergeben.

Gemäß den gesetzlichen Bestimmungen wurden diese Nachforderungen einer Verzinsung unterzogen und diese mit eigenen Bescheiden (Bescheiden über die Festsetzung von Anspruchszinsen) mit selben Datum festgesetzt.

### **2b) Rechtliche Würdigung:**

*Gem. § 205 Abs. 1 BAO sind Differenzbeträge an Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, die sich aus Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen (Abs. 3), nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzt gewesenen Abgabe ergeben, für den Zeitraum ab 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruches folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieser Bescheide zu verzinsen (Anspruchszinsen).*

*Gem. Abs. 2 leg.cit. betragen die Anspruchszinsen pro Jahr 2% über dem Basiszinssatz.*

*Anspruchszinsen, die den Betrag von 50 Euro nicht erreichen, sind nicht festzusetzen.*

*Anspruchszinsen sind für einen Zeitraum von höchstens 48 Monaten festzusetzen.*

Den angefochtenen Anspruchszinsenbescheiden liegen die in den entsprechenden Einkommensteuerbescheiden festgesetzten Abgabennachforderungen zugrunde.

Die Zinsenbescheide sind an die im Spruch zu den Nachforderungen führenden Bescheiden ausgewiesenen Nachforderungen gebunden.

Die Vorschreibung von Anspruchszinsen steht nicht im Ermessen der Abgabenbehörde, weshalb es auch nicht zulässig ist, dabei die Gründe für den Zeitpunkt der Erlassung bzw. der Bekanntgabe der Einkommensteuerbescheide zu berücksichtigen.

§ 205 BAO sieht keine Regelung vor, dass im Falle der nachträglichen Abänderung einer

Einkommensteuernachforderung, die die Festsetzung von Nachforderungszinsen ausgelöst hat, diese Zinsen unter rückwirkender Berücksichtigung des Herabsetzungsbetrages neu zu berechnen (anzupassen) wären.

Zinsenbescheide setzen nicht die materielle Richtigkeit des Stammabgabenbescheides, wohl aber einen solchen voraus. Solche Bescheide sind daher auch nicht mit dem Argument anfechtbar, der Stammabgabenbescheid bzw. ein abgeänderter (wieder aufgenommener) Bescheid wäre rechtswidrig. Ob die damals vorgenommenen Wiederaufnahmen gerechtfertigt waren oder nicht, hat keinen Einfluss auf die Erstellung von Anspruchszinsenbescheiden.

Da die den Anspruchszinsenbescheiden zugrunde liegenden Bescheide (Einkommensteuerbescheide 2000, 2001, 2002, 2003 und 2004) rechtswirksam erlassen wurden, stehen den angefochtenen Anspruchszinsenbescheiden auch keine formalrechtlichen Hindernisse entgegen.

Die Berufung hinsichtlich der Anspruchszinsenbescheide 2000, 2001, 2002, 2003 und 2004 war demnach als unbegründet abzuweisen.

Die Berechnung der Bemessungsgrundlagen sowie die entsprechenden Steuerberechnungen sind den Beilagen zu entnehmen.

Beilagen: 11 Berechnungsblätter Umsatzsteuer

11 Berechnungsblätter Einkommensteuer

4 Blätter Bemessungsgrundlagendetails

Linz, am 8. Jänner 2010