

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Senat 18 am 11. Oktober 2005 über die Berufung der Bw., vertreten durch Mag. Robert Steininger, gegen die Bescheide des Finanzamtes Amstetten, betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 1993 bis 1996 nach in Wien durchgeföhrter Berufungsverhandlung entschieden:

1.	Die Berufung hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer 1993 wird als unbegründet abgewiesen.
	Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.
2.	Der Berufung hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer 1994 bis 1996 wird teilweise Folge gegeben.
	Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.
	Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben – in ATS und €uro – sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – von einem Rechtsanwalt, Wirtschaftsprüfer oder einem Steuerberater unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) betreibt in W eine gynäkologische Facharztpraxis. Den Gewinn ermittelt die Bw. gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 nach der Nettomethode.

Unter Berücksichtigung nicht berufungsrelevanter Mitteilungen über gesonderte Feststellungen sowie eines nicht berufungsgegenständlichen Rechtsmittelverfahrens im Jahr 1995 wurde die Bw. mit Bescheiden vom 15. September 1995, vom 9. April 1997, vom 4. September 1997 und vom 8. Juni 1998 erklärungsgemäß zur Einkommensteuer der Jahre 1993, 1994, 1995 und 1996 veranlagt.

Die Umsatzsteuer 1993, 1994, 1995 und 1996 wurde mit Bescheiden vom 31. März 1995, vom 22. Jänner 1996, vom 21. Jänner 1997 und vom 8. Juni 1998 ebenfalls erklärungsgemäß festgesetzt.

Anlässlich einer die Jahre 1994 bis 1996 betreffenden Betriebsprüfung wurden nachstehende Feststellungen getroffen (Schlussbesprechung vom 10. Juni 1999):

TZ 17 Umsatzzurechnung

Im Prüfungszeitraum seien keine Bareinnahmen erklärt worden. Dieser Umstand ergebe sich auch aus der zeugenschaftlichen Aussage der Angestellten WR.

In den Jahren 1994 und 1995 habe die Bw. jeweils 200 Stück sowie im Jahr 1996 100 Stück Schwangerschaftstests eingekauft. Zu diesen Schwangerschaftstests liegen keine Erlöse vor. Dazu befragt (Niederschrift vom 17. Dezember 1998, ABp AS 143) gebe die Bw. an, dass diese Leistung nur zur Kontrolle des Ultraschalles erfolge und der Test somit nicht verrechnet werde. Einen Nachweis über diese Gratisleistung habe die Bw. nicht erbracht.

Weiters sei die Bw. zur Leistung "Intrauterin-Pessar (Spirale)" befragt worden. Diesbezüglich habe die Bw. erwidert, dass diese ärztliche Leistung mit der Krankenkasse verrechnet werden würde (siehe Niederschrift vom 17. Dezember 1998, ABp AS 143). Einen Wareneinkauf gebe es deshalb nicht, da die Patientinnen die Spirale beim Erstkontakt bereits mitbrächten.

Angaben zur Häufigkeit derartiger ärztlicher Leistungen seien weder in der bereits erwähnten Niederschrift noch in der schriftlichen Vorhaltsbeantwortung gemacht worden.

Im Zuge weiterer Erhebungen sei festgestellt worden, dass die beiden Apotheken in W ab dem Jahr 1994 bis zum Zeitpunkt der Betriebsprüfung keinen Wareneinkauf von Intrauterinpressaren aufwiesen.

Während der Betriebsprüfung habe der Prüfer niemals patientenbezogene Daten abverlangt. Die Abdeckung der Honorarnoten sei in der Kanzlei des steuerlichen Vertreters erfolgt.

Im gegenständlichen Fall werde behauptet, dass ärztliche Leistungen gratis oder mit der GKK abgerechnet würden, obwohl die GKK weder die Kosten für die Schwangerschaftstests noch die Schwangerschaftsverhütung übernehme. Nicht nachvollzogen werden könne die Aussage der Bw., wonach eine Patientin beim Erstbesuch bereits das richtige Intrauterinpressar mitbringe, wenn dieses im Einzugsbereich der Ordination nicht erhältlich ist. Auch könne die Aussage einer Angestellten, die sich in einer Abhängigkeitsposition befindet und nicht in alle Geschäftsbereiche der Bw. Einsicht hat, nicht als Beweis für die Richtigkeit herangezogen werden.

Da kein Nachweis über die Erbringung von branchenüblichen Gratisleistungen vorliegt und durch die Betriebsprüfung keine konkrete Bezugsquelle von Intrauterinpressaren im Prüfungszeitraum ermittelt werden konnte, sowie jede weitere Klärung des Sachverhaltes mit dem Hinweis auf das Ärztegeheimnis verweigert worden sei, erfolge eine Schätzung gemäß § 184 BAO.

Die Schätzung der Erlöse "Spirale" erfolge ausgehend vom Kundenstock von ca. 4.000 Patientinnen (Vorhaltsbeantwortung vom 26. Jänner 1999, ABp AS 154). "Laut Quelle Women's Health Profile (1995) von PWP ergaben 4 verschiedene Studien eine Bandbreite zwischen 4 bis 9,8 % Frauenanteil, wobei darauf hingewiesen wird, dass starke regionale und strukturelle Unterschiede je nach Statistikauswahl vorhanden sind. Die Kosten für das Einsetzen liegen gemäß dieser Studie bei ÖS 1.500,-- aufwärts.

Der Apothekenverkaufspreis für die im Prüfungszeitraum herkömmlichen Spiralen beträgt laut Auskunft der Fa. G, Wien, netto zwischen ÖS 606,-- und ÖS 669,--. Die Wirkung der Spirale ist nach dem Bertelsmann Lexikon mit zwei bis drei Jahren anzusetzen.

Der Verkaufspreis für einen Schwangerschaftstest beträgt derzeit laut Auskunft einer Apotheke brutto ÖS 229,--."

Umsatzberechnung:

Kundenstock				4.000
Anteil durchschnittlich				7,625

daher				305
Zeitraum durchschnittlich				2,5
daher für 1 Jahr				122
Verkaufspreis				
sonstige Leistung	brutto			1.500,00
Kosten für Spirale	netto	625,00		
Aufschlag geschätzt	netto	625,00		1.500,00
				3.000,00
daher Umsatz	brutto			366.000,00
netto zzgl. 20 %				305.000,00
Aufwandserhöhung netto	625 x 122			76.250,00
Vorsteuer nicht abzugsfähig				15.250,00
				91.500,00
Schwangerschaftstest lt. WEK		200	200	100
davon glaubhaft nicht verkauft		66	66	33
Verkauf geschätzt		134	134	67
Verkaufspreis brutto		200,00	200,00	200,00
Umsatz brutto		26.800,00	26.800,00	13.400,00
netto zzgl. 20 %	gerundet	22.333,00	22.333,00	11.167,00
Umsatzzuschätzung daher		1994	1995	1996
Spiralen		305.000,00	305.000,00	305.000,00
SW-Tests		22.333,00	22.333,00	11.167,00
netto zzgl. 20 %		327.333,00	327.333,00	316.167,00

Aufwand Spiralen brutto ohne VSt-Abzug	91.500,00	91.500,00	91.500,00	

TZ 18 Zweitordination in WE, Platz 99

Mit ihrem geschiedenen Gatten besaß die Bw. jeweils zur Hälfte ein bebautes Grundstück in WE, Platz 99. Bis November 1996 betrieb die Bw. dort eine Zweitordination und entrichtete dafür Miete an die Hausgemeinschaft. Der betriebliche Anteil sei mit 40,1 % bewertet worden. Als Betriebsvermögen der Bw. seien daher 20,05 % angesetzt worden. Infolge umfangreicher Mieter-/Eigentümerinvestitionen gelangte ein AfA-Mischsatz zur Anwendung.

Laut Anlageverzeichnis – Konto 250 Ordination WE – seien folgende Daten ermittelt worden:

AK nur Gebäude 1983	(ND 50 bzw. 16,67 J.)	883.227,00
AK nur Gebäude 1987	(ND 13,5 bzw. 12,67 J.)	182.315,00
		1.065.542,00
RBW 30.11.1996 = Abgang		176.403,00

a) betrieblicher Anteil

In der Besprechung vom 17. Dezember 1998 sei vom steuerlichen Vertreter die Änderung des betrieblichen Anteiles – wegen eines im Jahr 1993 erfolgten Zubaus im Privatbereich – vorgebracht worden. Durch diesen Zubau im Jahr 1993 sinke der betriebliche Anteil lt. Bewertungsstelle des Finanzamtes auf 28 %. Es erfolge daher eine Kürzung der geltend gemachten Betriebskosten im Verhältnis der Minderung von 40,1 auf 28 % (ca. 30 %). Dabei erfolge keine Änderung bei Strom und Heizung, zumal ein höherer Aufwand glaubhaft gemacht worden sei.

Berichtigung der anteiligen Vorsteuer daher:

Kürzung	1994	1995	1996
netto	1.592,00	1.267,00	2.834,00
Vorsteuer	242,00	477,00	567,00

b) Entnahme mit 30. November 1996

Mit 30. November 1996 habe die Bw. die Ordination in WE aufgegeben. Im Zuge des Scheidungsvergleiches habe die Bw. ihren Liegenschaftsanteil ihrem geschiedenen Ehemann übertragen. Es sei somit von einer Entnahme des betrieblich genutzten Liegenschaftsanteiles aus dem Betriebsvermögen auszugehen.

"Bisher wurde der Restbuchwert von ÖS 176.403,-- im Jahr 1996 ausgeschieden, ein Entnahmewert wurde nicht erklärt."

Daher erfolge eine Schätzung des Entnahmewertes durch die Betriebsprüfung anhand der von der Bewertungsstelle des Finanzamtes S festgestellten Nutzfläche der Ordination. Die Werte für die Neuherstellungskosten, Miete sowie Ertragswertfaktor seien der Literatur (Kranewitter, Liegenschaftsbewertung³) entnommen. Die Restnutzungsdauer sei mit 30 Jahren angenommen worden. Der Entnahmewert stelle sich als Durchschnitt zwischen Ertrags- und Substanzwert dar.

Berechnung:

Neuherstellung Ordination	294 m ³	4.000,00	1.176.000,00
abzüglich Altersentwertung		70 %	- 823.200,00
Substanzzzeitwert			352.800,0
Ertragswert Ordination	105 m ²	70,00,--/m ²	7.350,00
Jahresmiete			88.200
abzüglich 25 % Abschlag			- 22.050,00
Jahresreinmiete			66.150,00
RND 30 Jahre, 5 % Faktor			15.3725
Ertragswert			1.016.891,00
Entnahmewert			
(Substanzzzeitwert + Ertragswert) /2			684.846,00
davon 50 % Entnahmewert			342.423,00

Im Jahr 1996 sei eine Berichtigung gemäß § 12 Abs. 10 UStG 1994 durchzuführen, da 1993 eine Erneuerung des Daches und des Dachstuhls des Objektes erfolgt sei. In den Steuererklärungen 1993 sei von einer betrieblichen Nutzung von 40,1 % ausgegangen worden, wobei 50 % bei der Bw. als Instandhaltung und die restlichen 50 % bei der Hausgemeinschaft im Rahmen von Zehntelabschreibungen geltend gemacht worden seien. Da der 40,1 %-ige Anteil aufgrund der nunmehrigen Auskunft des steuerlichen Vertreters nicht richtig sei, wäre für das Jahr 1993 von folgenden Daten auszugehen:

brutto lt. ER 1993		595.845,64
davon 1/2 von 28 % (Rest HG)	14 %	83.418,39
daher netto zuz. 20 %		69.515,32
bisher lt. Erklärung n. + 20 %		99.770,00
Differenz n. + 20 %		30.254,68

Als Bemessungsgrundlage für die Großreparatur sei daher von netto ÖS 69.515,32 auszugehen. Die im § 12 Abs. 10 UStG 1994 normierte Kürzung erfolge daher mit 7/10.

	1996
Berichtigung gemäß § 12 Abs. 10 UStG 1994 7/10	9.732,00

TZ 19 Umsatzermittlung

	1994	1995	1996
lt. Erklärung	2.230.055,32	2.107.791,68	2.062.858,35
TZ. 17	327.333,00	327.333,00	316.167,00
lt. Bp netto zzgl 20 %	2.557.388,32	2.435.124,68	2.379.025,35

TZ 20, 21 Vorsteuerermittlung, Vorsteuerberichtigung

	1994	1995	1996
lt. Erklärung	35.412,08	50.741,38	58.343,23
TZ 18a	- 242,00	- 477,00	- 567,00
Vorsteuern lt. Bp	35.170,08	50.264,38	57.776,23
Vorsteuerberichtigung lt. Bp	0,00	0,00	9.732,00

TZ 25, 26 Gewinnermittlung

	1994	1995	1996
Umsatzzurechnung (TZ 17)	327.333,00	327.333,00	316.167,00
Aufwand ohne VSt-Abzug	- 91.500,00	- 91.500,00	- 91.500,00
TZ 18a	1.592,00	1.267,00	2.834,00
TZ 18b			342.423,00
Erfolgsänderung	237.425,00	237.100,00	569.921,00

Das Finanzamt folgte der Rechtsansicht der Betriebsprüfung und setzte nach Wiederaufnahme der Umsatz- sowie Einkommensteuerverfahren am 27. Juli 1999 die Umsatz- und Einkommensteuer für 1994 – 1996 den Feststellungen der Betriebsprüfung folgend neuerlich fest.

Mit Bescheid vom 10. August 1999 nahm das Finanzamt das Umsatz- sowie Einkommensteuerverfahren 1993 wieder auf und setzte mit Bescheiden gleichen Datums die Umsatz- sowie Einkommensteuer 1993 neuerlich fest. Begründend hielt das Finanzamt fest, dass aufgrund der Änderung der Nutzungsverhältnisse der Zweitordination der Bw. – siehe Tz 18 der Feststellungen der Betriebsprüfung – die Betriebsausgaben für den betrieblichen Anteil entsprechend berichtet worden seien. Es erhöhe sich daher der Gewinn um ÖS 30.255,-- sowie reduziere sich die Vorsteuer um ÖS 6.050,93.

Mit Schriftsatz vom 24. August 1999 erhab die Bw. Berufung und führte im Wesentlichen begründend aus:

I. **Umsatzzurechnung**

Während des Betriebsprüfungsverfahrens habe der Prüfer keinen einzigen Beweis für eine nicht versteuerte Einnahme vorlegen können. Der Hinweis auf das Arztgeheimnis in Verbindung mit der Weigerung, die Bezugsquellen der Patientinnen für deren Spiralen bekannt zugeben, begründen nach Ansicht des Prüfers die Schätzungsberechtigung. Folgende Sachverhalte blieben dabei unberücksichtigt:

Die Bw. habe dem Prüfer alle relevanten Belege in anonymisierter Form vorgelegt. Die Aussage der Bw., wonach sie keine Spiralen einkaufen, erscheine dem Prüfer unglaublich, obwohl diese Aussage von der Sprechstundenhilfe bestätigt werde. Gleichfalls könne in den Erhebungen der Betriebsprüfung eine weitere Bestätigung dieser Aussage erblickt werden, da die örtlichen Apotheken keine Spiralen an die Bw. verkauft hätten. Auch bestätige keine

einige ausgewertete Kontrollmitteilung die vom Prüfer angenommenen nicht versteuerten Einnahmen.

Darüber hinaus müsse die Schätzungsweise als unzulänglich bezeichnet werden. Die Umsatzzuschätzung stütze sich auf eine Studie der Gesundheitsbeauftragten der Stadt I, wonach 4 – 9,8 % aller Frauen eine Spirale tragen und die Kosten für das Einsetzen der Spirale mit ÖS 1.500,-- beziffert werden. Einerseits habe weder der zuständige Amtsarzt in W diese Zahlen als repräsentativ für den Einzugsbereich der Ordination der Bw. bestätigen können, andererseits halte auch die Studienerstellerin es für bedenklich, den durchschnittlichen Prozentsatz auf die örtlichen Gegebenheiten anzuwenden.

Niemals habe die Bw. erklärt, das Einlegen von Spiralen könne mit der Krankenkassa verrechnet werden. Die Patientinnen hätten die Spiralen selbst erworben und wären diese von der Bw. ohne Verrechnung eingesetzt worden, da die Patientinnen ohnehin regelmäßig in die Ordination zur Untersuchung kämen und diese Leistungen mit der Krankenkasse verrechnet worden wären. Diese Vorgehensweise sei deshalb notwendig gewesen, um gegen die vorhandenen Ordinationen bestehen zu können.

Nach Ansicht des Prüfers habe die Bw. 134 bzw. 67 Schwangerschaftstests verkauft, deren Erlöse nicht als Einnahmen erfasst worden seien. Die Begründung der Bw. – diese Schwangerschaftstests würden ausschließlich für den medizinischen bzw. therapeutischen Bereich zur Verifizierung der eigenen Diagnose im Rahmen von Ultraschalluntersuchungen eingesetzt, obwohl sie nicht von der Krankenkasse vergütet würden – könne der Prüfer nicht glauben.

Bisher habe das Erbringen von Leistungen ohne Verrechnung keinen Anlass zu Beanstandungen gegeben.

II. **Zweitordination WE**

a. **Entnahme**

Die Ehegatten SW und die Bw. waren Hälfteneigentümer der Liegenschaft in WE, Platz 99. Bis zu ihrer Übersiedlung nach W betrieb die Bw. dort ihre Facharztpraxis und führte diese dann als Zweitordination weiter.

Dieses Gebäude, in dem die Bw. ihre Facharztpraxis führte, stamme aus dem 14. Jahrhundert und sei nicht unterkellert. Der Anteil der betrieblichen Nutzung des Objektes betrug 40,1 %, wovon die Hälfte (20,05 %) im Betriebsvermögen (Anlagevermögen) des Ordinationsbetriebes der Bw. erfasst worden sei.

Durch den Ausbau des Dachgeschosses im Jahr 1990 habe sich der betrieblich genutzte Anteil auf 38,1 % und sich infolge eines weiteren Ausbaues des Daches im Jahr 1995 auf 28 % reduziert. Diesen Anteil der betrieblichen Nutzung habe auch das Finanzamt S ab dem 1. Jänner 1995 festgelegt.

Im Rahmen der Ehescheidung ließ die Bw. die Zweitordination auf und übertrug im Zuge der Aufteilung des gemeinsamen ehelichen Vermögens ihren Hälftenanteil an der Liegenschaft ihrem Gatten, der allerdings nicht bereit war, die getätigten Investitionen abzulösen. "Aus diesem Grund war der Restbuchwert aus dem Anlageverzeichnis der Bw. mit 30. November 1996 in der Höhe von ÖS 176.403,-- auszuscheiden, ohne dass dafür eine Gegenleistung verrechnet werden konnte."

Der Prüfer unterstellte in diesem Zusammenhang die Entnahme der Ordination und ermittelte den Entnahmewert in Höhe von ÖS 342.422,--. Dabei gehe der Prüfer davon aus, dass die Ordination 295 m³ umfasse, also 105 m² bei 2,80 m Raumhöhe aufweise. Diese Höhe treffe allerdings nur auf die Mitte der gewölbeartigen Räume zu, auch bleibe durch den 70 % Abschlag das Fehlen der Unterkellerung unberücksichtigt. Gleichfalls sei in der Fläche von 105 m² der gemeinsam genutzte Flur enthalten. Für die Ermittlung des Ertragswertes von ÖS 70,-- pro m² habe der Prüfer die Mietwerte nicht näher bezeichnete Miettabellen für die Stadt S herangezogen. Für die Gemeinde WE sei der angesetzte Mietwert pro m² viel zu hoch.

b. **Vorsteuerberichtigung**

Im Rahmen seiner Vorprüfung habe der Betriebsprüfer die Dachreparatur als sofort abzugsfähigen Aufwand behandelt und keineswegs behauptet, dass aktivierungspflichtiger Aufwand vorliege. Die Neudeckung des Daches sei 1993 als Reparaturaufwand gewertet worden und im Rahmen der Gewinnermittlung als Betriebsausgabe berücksichtigt worden. Der Begriff "Großreparatur" stamme aus dem Einkommensteuergesetz und sei dem Umsatzsteuergesetz fremd.

Die Bw. beantrage daher der Berufung in allen Punkten statzugeben.

In seiner Stellungnahme zur Berufung hielt der Prüfer im Wesentlichen fest, dass alle Versuche den Sachverhalt umfassend zu klären, mit dem Hinweis auf die ärztliche Verschwiegenheitspflicht zurückgewiesen worden seien. Der Prüfer habe zum Schluss kommen müssen, die Patientinnen bezügen die Spiralen mangels anderer Quellen von der Bw. Da es den Erfahrungen des täglichen Lebens widerspreche, Leistungen in beträchtlicher Höhe ohne entsprechende Honorierung zu erbringen, sei die Gewinn- und Umsatzzuschätzung vorgenommen worden.

Hinsichtlich der Ermittlung des Entnahmewertes bleibe zu entgegnen, dass sich das Gebäude in gutem Zustand und in bester Lage befindet. Nach pauschalen Abschlägen für die Landlage und die Besonderheiten des Objektes erscheine der Ertragswert von ÖS 70,-- pro m² angemessen, zumal für Geschäftslokalitäten in mäßiger Lage in P bzw. Z zwischen ÖS 78,-- und ÖS 121,-- pro m² erzielbar wären.

Nach Ansicht der Betriebsprüfung stelle die Entnahme der Ordination einen unecht befreiten Umsatz gemäß § 6 Abs. 9 a mit den Rechtsfolgen des § 12 Abs. 10 UStG 1994 dar. Eine Großreparatur ergebe sich aus dem Umfang der baulichen Maßnahmen, die bei einem neuen Dach- und Dachstuhl anfallen.

Im Jahr 1993 seien Instandhaltungsmaßnahmen betreffend Dach und Dachstuhl mit den ursprünglichen Nutzungsanteilen als Betriebsausgabe mit Vorsteuerabzug geltend gemacht worden. Laut einem Schreiben des steuerlichen Vertreters der Bw. vom 5. Oktober 1995 sei es zu dem Ausbau jedoch nicht gekommen. Tatsächlich sei jedoch festgestellt worden, dass der Umbau doch stattgefunden habe, allerdings habe das genaue Baujahr (1993 bzw. 1994) nicht festgestellt werden können. Aufgrund der zweimaligen Aussage des steuerlichen Vertreters der Bw. werde 1993 als Errichtungsjahr herangezogen. Als weiteres Indiz dafür, werde die Wertfortschreibung des Finanzamtes S zum 1. Jänner 1995 beurteilt, da die Benützungsbewilligung jedenfalls 1994 erteilt worden sei.

Am 22. Oktober 1999 langte die Replik des steuerlichen Vertreters der Bw. zur Stellungnahme der Betriebsprüfung zur Berufung beim Finanzamt ein. In diesem Schriftsatz vom 21. Oktober 1999 beantragte die Bw. eine mündliche Verhandlung vor dem Spruchsenat. Inhaltlich verwies die Bw. in dieser Stellungnahme im wesentlichen auf bisher vorgebrachtes. Ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung legte das Finanzamt legte die Berufung der Abgabenbehörde II. Instanz zur Entscheidung vor.

Mit Schreiben vom 30. Jänner 2003 beantragte die Bw. die Entscheidung über die Berufung durch den gesamten Berufungssenat des mittlerweile zuständig gewordenen Unabhängigen Finanzsenates (UFS).

In dem am 19. Oktober 2004 vor dem UFS abgehaltenen Erörterungstermin brachten die Parteien zur Sachlage ergänzend vor:

I. **Umsatzzurechnung**

Seit 1990 sei die Bw. in W niedergelassene Gynäkologin und habe bis Ende 1996 auch in WE eine Zweitordination betrieben, in der sie ca. 40 % ihrer Arbeitszeit verbrachte.

Mit Einzugsgemeinden habe WE ca. 12.000 und W ca. 4.000 Einwohner. Im Jahr 2003 habe die Bw. ungefähr 2.600 Patienten von der Gebietskrankenkasse und ca. 280 Patienten von den anderen Krankenkassen behandelt. Der Ansatz der Betriebsprüfung von 4.000 Patienten stimme daher nicht. Seitens der Bw. sei festzuhalten, dass im Prüfungszeitraum nicht mehr Patientinnen behandelt worden seien, als zum jetzigen Zeitpunkt, in etwa 2.900.

Befragt zu der Niederschrift vom 17. Dezember 1998, ABp AS 143 ff führte die Bw. aus, dass es infolge der Betriebsprüfung eine Leistungskontrolle durch die GKK gegeben hat. Dabei wurden Patientinnen der Bw. befragt, welche Leistungen im Endeffekt durch die Bw. erbracht worden seien. Als Resultat dieser Leistungskontrolle durch die GKK wurde die Leistung (Abrechnung) von ungefähr 55 Krankenscheinen im Zeitraum von ca. 3 Jahren nachträglich nicht anerkannt, da die Bw. bei diesen Patientinnen "Spiralen" eingesetzt habe. Durch diesen Umstand – das Einsetzen von Spiralen werde von der Krankenkasse nämlich nicht abgegolten – wurden auch die anderen Leistungen nicht abgerechnet. "Ich habe meine Leistung mit einer anderen Diagnose bemäntelt". Für diese Vorgangsweise habe die Bw. von der GKK eine Verwarnung bekommen. Gratis seien diese Leistungen somit nicht wirklich erbracht worden.

Die beiden Vertreter der Amtspartei wenden ein, es sei ihnen die Überprüfung, ob in den erklärten Honoraren jene für das Einsetzen der Spirale miterfasst worden seien, also ob die Verrechnung dieser Leistung mit der GKK unter einem anderen Diagnosetitel erfolgte, derzeit nicht möglich. Darüber hinaus sei diese Vorgangsweise der Amtspartei bisher nicht bekannt gewesen.

Nicht erinnerlich ist der Bw. wie viele Spiralen sie im Zeitraum 1994 bis 1996 eingesetzt habe. In den vergangenen drei Monaten habe die Bw. 7 Spiralen eingesetzt. Die Frequenz der Verordnung und des Einsetzens der Spirale habe sich im Vergleich zum Prüfungszeitraum nicht verändert.

Im Gegensatz zum Betriebsprüfer verstehe die Bw. unter dem Begriff "Erstkontakt" nicht das erstmalige Erscheinen einer Patientin in ihrer Ordination, sondern ist damit der erstmalige Behandlungszyklus der Patientin gemeint. Sehr wohl erfolgen im Rahmen der Empfängnisverhütung Beratungsgespräche und werde den Patientinnen die Wahl der Verhütungsmethode – vorbehaltlich möglicher Kontraindikationen – sodann freigestellt.

Auf Einwand des steuerlichen Vertreters hält der Betriebsprüfer fest, dass eine Anfrage bei diversen Lieferanten, ob konkret die Bw. Spiralen bezogen habe, nicht erfolgt sei. Der Betriebsprüfer stimme mit dem steuerlichen Vertreter darin überein, dass die Kundenkonten der Bw. bei deren Lieferanten abgefragt worden sei und darin "Spiralen" erfasst sein müssten.

In diesem Zusammenhang weist der steuerliche Vertreter auf die nachfolgende Betriebsprüfung für 1998 bis 2000 hin. In diesem Prüfungszeitraum habe die Bw. 76 "Spiralen" appliziert und verrechnet. Auch sei der Prüfer von 2.800 als Patientenstock ausgegangen.

Schwangerschaftstests verwende die Bw. ausschließlich zur Versicherung ihrer Diagnose der Schwangerschaft. Diese Tests würden nicht bei jeder Untersuchung gemacht, sondern nur in den unklaren Fällen zur Erhärtung der Diagnose. In den letzten drei Monaten habe die Bw. sicherlich ca. 120 Ultraschalluntersuchungen bei Schwangeren vorgenommen und habe die Bw. diesen Untersuchungen keinen einzigen (zusätzlichen) Schwangerschaftstest gemacht. Seit der vorletzten Betriebsprüfung lasse die Bw. ihre Patientinnen die Unentgeltlichkeit des Schwangerschaftstestes unterschreiben.

Weiterhin erscheint es für die die Vertreter der Amtspartei nach den Erfahrungen des täglichen Lebens unglaublich, von der Nichtverrechnung der Schwangerschaftstests auszugehen.

II. **Zweitordination WE**

a. **Entnahme**

Als strittig stellt sich seitens des steuerlichen Vertreters der Bw. nunmehr die Höhe des Entnahmewertes des betrieblich genutzten Anteiles der Liegenschaft dar.

Ursprünglich habe die betriebliche Gesamtnutzung 40,1 % betragen, welche im Zuge eines Dachbodenausbau im Jahr 1990 auf 38 % gesunken sei. Im Jahre 1993/94 sei ein weiterer Umbau erfolgt und die betriebliche Nutzung auf 28 % gesunken.

Nach Ansicht der Amtspartei ergebe sich die Nutzfläche von 92 m² eindeutig aus der Ablichtung einer Aufstellung (ABp AS 106) aus der Kanzlei des steuerlichen Vertreters der Bw. Diese Aufstellung stamme aus der Betriebsprüfung für die Jahre 1991 bis 1993 (Erstbetriebsprüfung).

Dennoch halte der steuerliche Vertreter fest, dass die Gesamtordination ca. 55 m² groß gewesen sei. Einen diesbezüglichen Nachweis werde der steuerliche Vertreter erbringen.

Die Vertreter der Amtspartei weichen von ihrer Berechnung des Entnahmewertes nicht ab. Die Neuherstellungskosten pro m³ ergeben sich aus der Literatur (Heimo Kranewitter, Liegenschaftsbewertung, 3. Auflage). Es handle sich dabei um Durchschnittswerte. Ein Bewertungsgutachten sei damals von der Bw. nicht abverlangt worden.

Betreffend die Ermittlung des Ertragswertes verweise die Amtspartei auf o.a. Literatur, wonach in den schlechtesten Lagen von P ÖS 78,-- und L ÖS 89,-- angesetzt würden. Der Wert von ÖS 70,-- unterbietet daher auch diese Werte. Die ländliche und die zentrale Lage in WE lassen diesen Wert als korrekt erscheinen.

Nach Ansicht des steuerlichen Vertreters können die Städte P und L von den Größendimensionen nicht unbedingt zu WE in Relation gesetzt werden. Bis zur Betriebsaufgabe im Jahre 1996 habe die Bw. Miete in Höhe von ÖS 2.000,-- gezahlt, das heißt pro m² umgerechnet ca. öS 40,--. Zu erwähnen sei, dass der ehemalige Gatte der Bw. für seine auch am Platz 99 gelegene 100 m² große Ordination eine Miete von ÖS 1.800,-- (exklusive Betriebskosten) bezahle.

b. **Vorsteuerberichtigung**

Betreffend der Vorsteuerberichtigung von öS 9.732,00, welche zu 50% als Instandhaltungsaufwand bei der Bw. sofort abgeschrieben wurde, könne es nach Ansicht des steuerlichen Vertreters der Bw. keine Berichtigung gemäß § 12 Abs. 10 UStG geben, da es sich bei diesem Instandhaltungsaufwand um keine Großreparatur handle. Die Voraussetzung des § 12 Abs. 10 UStG liegen demnach nicht vor.

Die Amtspartei verweise auf den Terminus Großreparatur, welcher im Gesetz erwähnt ist.

Unstrittig ist, dass dieser Aufwand im Jahr 1993 bei der Betriebsprüfung als sofort abzugsfähig beurteilt wurde (Instandhaltungsaufwand). Bei den betrieblichen Einkünften gebe es keine Unterscheidung, entweder sofort abzugsfähig, oder aktivierungspflichtig. Großreparaturen können auch nach Ansicht des Prüfers sofort absetzbar sein.

Mit Schriftsatz vom 9. November 2004 übermittelte der steuerliche Vertreter der Bw. die während des Erörterungstermin zugesagten Pläne der Ordinationsräume in WE. Für die nunmehrigen Ordinationsräume in W (ca. 80 – 90 m²) wende die Bw. eine Monatsmiete von ÖS 3.187,82 zuzüglich USt, somit einen Quadratmeterpreis von ÖS 35,42 auf. Für die Ordination in WE ergebe sich aufgrund des Mietvertrages und der Indexsteigerungen eine Miete pro Quadratmeter in Höhe von ÖS 24,40.

Die Bw. anerkenne die Methode der Berechnung des Entnahmewertes durch die Betriebsprüfung und stimme der Neuberechnung dieses Entnahmewertes auf Basis der Ordinationsgröße von 93 m² und auf Grundlage eines Quadratmeterpreises von ÖS 35,-- zu. Dies ergebe einen Entnahmewert von ÖS 190.704,--.

In der Stellungnahme der Amtspartei vom 11. Jänner 2005 wird zwar der Berechnung des Entnahmewertes auf Grundlage der Ordinationsgröße von 93 m² zugestimmt, allerdings wird der von der Bw. vorgeschlagenen Quadratmetermiete von ÖS 35,-- nicht zugestimmt, da dies einerseits zu einem unrealistisch niedrigen Entnahmewert für das Gesamtgebäude in Höhe von ÖS 1.650.000,-- führen würde, andererseits werde "die für die Ordination in W [gemeint wohl WE] bezahlte Miete an nahe Angehörige bezahlt und ist kein geeigneter Vergleichsmaßstab."

Der Senat hat erwogen:

Vorweg bleibt verfahrensrechtlich festzuhalten, dass eine mündliche Senatsverhandlung auf Antrag der Bw. im gegenständlichen Rechtsmittelverfahren nicht durchzuführen war, da ein derartiger Antrag erstmals am 21. Oktober 1999 in der "Gegenäußerung zur Stellungnahme der Betriebsprüfung" – Berufung wurde am 24. August 1999 erhoben – gestellt wurde.

Gemäß § 284 Abs. 1 Z 1 BAO stellt sich dieser Antrag somit als verspätet dar, da er in der Berufung (§ 250) zu stellen gewesen wäre.

I. Umsatzzurechnung

Die Bw. ordiniert seit 1990 als Fachärztin der Gynäkologie in W und betrieb bis Ende 1996 in WE eine Zweitordination.

In ihrer Ordination bot die Bw. die Leistung des Einsetzens eines Intrauterinpessars als empfängnisverhütende Maßnahme an. Von den öffentlichrechtlichen Krankenkassen wird diese ärztliche Leistung den Versicherten nicht vergütet, sondern wird diese Leistung von den Patienten privat beglichen.

Bareinnahmen fanden sich im Rechenwerk der Bw. nicht.

In ihrer ersten Befragung am 17. Dezember 1998 durch die Organe der Abgabenbehörde führte die Bw. aus, dass diese Leistung mit den Krankenkassen verrechnet wird. Gleichfalls werden eventuelle Nachbehandlungen mit den Krankenkassen verrechnet.

In Tz. 13 des Bp-Berichtes hielt der Prüfer – unter Hinweis auf Tz. 17 – fest, dass die Aufzeichnungen infolge materieller Mängel nicht ordnungsgemäß im Sinne des § 131 BAO und die Besteuerungsgrundlagen gemäß § 184 BAO zu schätzen sind.

Die Schätzungsberichtigung wird Tz. 17 zufolge insbesondere daraus abgeleitet, dass die Bw.

- im Prüfungszeitraum keine Bareinnahmen erklärt habe,
- Schwangerschaftstests eingekauft habe, denen keine Erlöse gegenüberstünden und

- die Leistung Intrauterinpessar (Spirale) anbiete und dazu ebenfalls keine Erlöse vorhanden seien.

Gemäß § 163 BAO haben Bücher und Aufzeichnungen, die den Vorschriften des § 131 BAO entsprechen, die Vermutung ordnungsmäßiger Führung für sich und sind der Erhebung der Abgaben zugrunde zu legen, wenn nicht ein begründeter Anlass gegeben ist, ihre sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen.

Gemäß § 184 BAO hat die Abgabenbehörde, soweit sie die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

Gemäß § 184 Abs. 2 leg. cit. ist insbesondere dann zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskünfte über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen wesentlich sind.

Gemäß § 184 Abs. 3 BAO hat die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung unter anderem dann zu schätzen (Schätzungsbefugnis), wenn der Abgabepflichtige Bücher und Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formellen Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher und Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Für den erkennenden Senat sind die Zweifel des Prüfers an der Vollständigkeit der erklärten Erlöse aufgrund des Fehlens jeglicher Bareinnahmen in einer Arztpraxis durchaus nachvollziehbar. Dessen ungeachtet können aufgrund der vorgelegten Verwaltungsakten keine nachvollziehbar begründbaren Feststellungen dahingehend getroffen, dass etwa die von der Bw. geführten Aufzeichnungen formelle Mängel aufweisen, ebenso wenig sind im Zuge der Betriebsprüfung materielle Mängel – wie etwa "Schwarzerlöse" oder Verkürzungen beim Wareneinsatzes – konkret nachgewiesen worden.

Gemäß § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Wie aus dem Wortlaut des § 167 Abs. 2 BAO hervorgeht, genügt es für eine schlüssige Beweiswürdigung, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (vgl. VwGH 16.6.1987, 85/14/0125; 18.12.1990, 87/14/0155). Vielmehr ist ein Vorgang

tatsächlicher Art dann als erwiesen anzunehmen, wenn die erkennende Behörde auf Grund einer aus den zur Verfügung stehenden Beweismitteln nach allgemeinen Erfahrungsgrundsätzen und den Gesetzen des logischen Denkens gezogenen Schlussfolgerungen zur Überzeugung gelangt, dass es sich so ereignet hat (VwGH 6.12.1990, 90/16/0031; 14.5.1991, 89/14/0195).

Hinsichtlich der von der Bw. im Prüfungszeitraum angeschafften Schwangerschaftstests erachtet der Senat das Vorbringen der Bw., diese zur Versicherung der eigenen Diagnose in unklaren Fällen zu benötigen und daher für die Ordination anzuschaffen für nicht ausgeschlossen und daher im Rahmen des Möglichen. Außerdem sind derartige Tests rezeptfrei in Apotheken erhältlich und werden im Fall einer vermuteten Schwangerschaft wohl bereits eher vor dem Aufsuchen des Facharztes als „Erstinformation“ herangezogen. Diesbezüglich reichen nach Auffassung des Berufungssenates die Prüfungsfeststellungen jedenfalls nicht aus, den Einkauf der Schwangerschaftstests als Basis für eine Umsatzzuschätzung heranzuziehen.

Im Zuge der mit der Bw. am 17. Dezember 1998 aufgenommenen Niederschrift hat diese ausgesagt, die Leistung "Spirale" sowie eventuelle Nachbehandlungen mit der Krankenkasse verrechnet zu haben. Die daran anschließend am gleichen Tag als Zeugin einvernommene Ordinationsgehilfin hat diese Aussage insoweit bestätigt, als sie zu Protokoll gab, dass die Verrechnung iZm dem Einsetzen der Spirale "wahrscheinlich mit der Krankenkasse" erfolge.

Außerdem hat die Bw. auch im Zuge des Erörterungstermines glaubhaft dargelegt, dass ihre Abrechnungsmodalitäten einer Leistungskontrolle durch die Gebietskrankenkasse unterzogen wurden, wobei rd. 55 Abrechnungen von Krankenscheinen nachträglich nicht anerkannt wurden, da sich durch Befragung von Patientinnen ergab, welche ärztliche Leistungen die Bw. tatsächlich erbracht hatte. Die Bw. hatte die Leistung der Applikation der "Spirale" mit einer anderen Diagnose bzw. einer mit der Krankenkasse verrechenbaren Leistung bemängelt. Für diese Vorgehensweise wurde die Bw. von der Gebietskrankenkasse verwarnt. In diesem Sinne ist auch die am 17. Dezember 1998 erfolgte (erste) Befragung der Bw. durch den Prüfer zu verstehen.

Folgt man nun der Verantwortung der Bw., so weisen jedenfalls die der Krankenkasse vorgelegten Unterlagen durch Vortäuschung verrechenbarer Leistungen gravierende inhaltliche Mängel auf. Derartige – von der Bw. selbst zugestandene – Mängel lassen nach Auffassung des erkennenden Senates jedenfalls begründete Zweifel an der sachlichen Richtigkeit der von der Bw. für steuerliche Zwecke geführten Aufzeichnungen aufkommen, zumal davon auszugehen ist, dass diese auf den – unrichtigen – Krankenkassenabrechnungen

basieren und damit eine Zuordnung tatsächlich erbrachter Leistungen zu konkreten Entgelten sowie deren Überprüfung auf Vollständigkeit unmöglich wird.

Hinzukommt im gegenständlichen Fall noch, dass es auch nicht im Einklang mit der Lebenserfahrung steht, wenn im Rahmen einer Facharztpraxis von Patienten nicht im Anschluss an die Behandlung sofort bar, sondern **ausschließlich** unbar mittels Erlagschein bezahlt wird. Dies verstärkt sich noch durch die Tatsachen, dass in den Folgejahren – im Zuge einer Selbstanzeige – sehr wohl Bareinnahmen von der Bw. erklärt wurden.

Als erwiesen kann auch ein Sachverhalt gelten, der zwar nicht durch Beweismittel untermauert wird, wohl aber aus der Sicht menschlichen Erfahrungsgutes, insbesondere auch im Bereich üblicher Gepflogenheiten, gegenüber allen anderen Möglichkeiten eines abgabenrechtlich relevanten Geschehnisablaufes die weitaus größere Wahrscheinlichkeit für sich hat.

Der erkennende Senat erachtet es zwar als durchaus glaubhaft und wahrscheinlich, dass die im gegenständlichen Verfahren strittigen Leistungen zum Teil in den "Krankenschein-Abrechnungen" enthalten und somit einnahmenseitig erfasst sind, allerdings ist – wie vorstehend ausgeführt – mangels Kontrollmöglichkeit die Vollständigkeit dieser einnahmenseitigen Erfassung keineswegs gewährleistet und werden überdies auch die vorerwähnten Zweifel in Bezug auf die zur Gänze fehlenden Bareinnahmen nicht beseitigt. Widersprüchlich erscheint in diesem Zusammenhang auch die Aussage der als Zeugin einvernommenen Ordinationsgehilfin, wenn sie einerseits angibt, die für die Bargeldverwaltung und Führung der Baraufzeichnungen verantwortliche Bw. hätte keine Bareinnahmen kassiert und an anderer Stelle die Aussage macht, sie sei während der Behandlungen im Vorzimmer anwesend gewesen.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (20.1.2000, 95/15/0015, 0019) steht der Abgabenbehörde grundsätzlich die Wahl der Schätzungsmethode frei, wobei allerdings jene Methode zu wählen ist, die im Einzelfall zur Erreichung des Ziels, den tatsächlichen Gegebenheiten möglichst nahe zu kommen, am geeignetsten erscheint (vgl. zB. VwGH vom 22.2.1995, 95/13/0016).

Das gewählte Verfahren muss stets auf das Ziel gerichtet sein, diejenigen Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln, die die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben. Sinn und Zweck einer Schätzung liegt in der möglichst wahrheitsgetreuen Erfassung steuerlich relevanter Vorgänge.

Nach Auffassung des Senates reichen die in Tz. 13 und 17 des Bp-Berichtes getroffenen Feststellungen nicht aus, Umsatzzuschätzungen in einer Größenordnung von ÖS 327.000,-- (1994,1995) und ÖS 316.000,-- (1996) bzw. Gewinnzuschätzungen von ÖS 235.000,-- (1994,1995) und ÖS 225.000,-- (1996) vorzunehmen. Was nämlich die Kalkulation im Zusammenhang mit dem Einsetzen der Spirale betrifft, so legte der Prüfer dieser eine Studie ("Women's Health Profile" 1995) u.a. über Empfängnisverhütung und Familienplanung zu Grunde (ABp AS 206 ff). Die in dieser Studie getroffenen Aussagen sind jedoch derart allgemein gehalten bzw. undifferenziert, und erscheinen daher mit zu hohen Unsicherheitsfaktoren belastet und folglich nicht geeignet, ein realistisches Schätzungsergebnis zu gewährleisten.

Der Senat folgt dem Betriebsprüfer zwar in Bezug auf das Vorliegen nicht ordnungsgemäßer Aufzeichnungen und der daraus resultierenden Schätzungsberechtigung, erachtet aber – abweichend von der Vorgangsweise des Betriebsprüfers – die Verhängung eines Sicherheitszuschlages im gegenständlichen Fall für geeigneter, den tatsächlichen Gegebenheiten Rechnung zu tragen. Bei der Verhängung eines Sicherheitszuschlages handelt es sich um eine Methode, die der korrigierenden Ergänzung der Besteuerungsgrundlagen, von denen anzunehmen ist, dass sie zu niedrig ausgewiesen sind, dient.

Die Schätzung muss zum Sicherheitszuschlag greifen, wenn der Behörde keine andere Methode anwendbar erscheint. Dabei hat sich ein allfälliger Zuschlag als das Ergebnis von Überlegungen, die sich an einen bestimmten Tatbestand knüpfen, ganz nach den Besonderheiten des Schätzungsfalles zu richten. Im Ergebnis muss ein Sicherheitszuschlag den Umständen, aus denen er abgeleitet wird, angemessen sein. Solche Sicherheitszuschläge können sich beispielsweise an den Gesamteinnahmen, an den Einnahmenverkürzungen oder auch an den Umsätzen orientieren (vgl. VwGH vom 18.2.1999, 96/15/0050).

In Anbetracht vorstehender Ausführungen erachtet der Senat im gegenständlichen Fall die Verhängung eines 1 %-igen Sicherheitszuschlages ausgehend von den in den Streitjahren erklärten Umsätzen jedenfalls für gerechtfertigt.

Der Berufung war daher in diesem Punkt teilweise statzugeben.

II. **Zweitordination WE**

Bis Ende 1996 betrieb die Bw. in einem Haus in WE, das sich in ihrem und dem Hälfteeigentum ihres mittlerweile geschiedenen Gatten befand, eine Zweitordination. Als unstrittig stellt sich der ursprüngliche betriebliche Nutzungsanteil von 40,1 % dar, wovon

20,05 % im Anlagevermögen der Bw. erfasst waren. Die Ordinationsgröße wird im Einvernehmen zwischen den Parteien mit (gerundet) 93 m² festgehalten.

Mit Bescheid vom 5. Juli 1993 wurde der Ausbau des Dachraumes sowie die Sanierung der Dachkonstruktion und Erneuerung der Dachdeckung bewilligt. Die Kosten für diese baulichen Maßnahmen betrugen ÖS 595.845,64 brutto. Aus einer Vorhaltsbeantwortung des steuerlichen Vertreters der Bw. sowie den Ausführungen im Erörterungstermin ergibt sich, dass im Jahr 1993 die betriebliche Nutzung des Gebäudes in Folge der Wohnraumschaffung im Dachgeschoß auf 28 % sank.

Als dem Grunde nach unstrittig stellen sich nunmehr der Umstand der Entnahme des betrieblich genutzten Liegenschaftsanteiles durch die Bw. im Zuge des Scheidungsverfahren dar.

Als strittig stellt sich einerseits die Höhe des Teilwertes der Entnahme (Ansatz der betragsmäßigen Höhe des m²-Preises bei der Ertragswertermittlung) im Rahmen des Entnahmeverganges dar, andererseits ob eine die Vorsteuerberichtigung begründende Großreparatur im Sinne des § 12 Abs. 10 UStG 1994 vorliegt.

a. **Entnahme**

Gemäß § 6 Z 4 EStG 1988 sind Entnahmen mit dem Teilwert im Zeitpunkt der Entnahme zu bewerten.

Nach Dafürhalten des UFS ist der von der Betriebsprüfung angesetzte m²-Preis bei der Ertragswertermittlung realistisch in WE nicht erzielbar.

So wurde im August 2004 ein neu adaptiertes Büro mit 98 m² für den Quadratmeterpreis von € 5,-- angeboten (http://www.freeimmo.at/property_detail.php?property_id=981514). Unter Berücksichtigung des seit 1996 gestiegenen Verbraucherpreisindex (vgl. <http://www.statistik.at>; VPI 1996 = 100, 2004 = 113,7) ergäbe sich ein für den Entnahmzeitpunkt vergleichbarer Preis pro m² von gerundeten ÖS 56,-- netto. Dem steuerlichen Vertreter ist in der Argumentation der Nichtvergleichbarkeit der größeren Städte mit der kleinen Marktgemeinde WE im Wesentlichen zuzustimmen, weist doch A ca. 23.000 Einwohner, W ca. 11.700 und WE schließlich ca. 2.400 Einwohner auf. Der erkennende Senat geht davon aus, dass für Mietobjekte in städtischen Wohngebieten regelmäßig höhere Mieten aufgewendet werden müssen.

Zieht man die m²-Preise der von WE aus gesehen nächstliegenden Stadt S (ca. 41.000 Einwohner) für ein ähnliches Objekt als Vergleich in Betracht, so ist festzuhalten, dass ein

65 m² großes Objekt in SG im Jahr 2004 mit einer Bruttomiete von € 252,-- auf dem freien Markt angeboten wurde (http://www.freeimmo.at/property_detail.php?property_id=217476). Unter Berücksichtigung der Umsatzsteuer und der seit der Entnahme durch die Bw. oben erwähnten gestiegenen VPI ergibt sich somit eine vergleichbare Nettomiete pro m² von ÖS 42,70.

Im Hinblick darauf, dass seitens der Amtspartei in ihrer Stellungnahme vom 11. Jänner 2005 den Ausführungen der Bw. in ihrem Schreiben vom 9. November 2004 keine konkret begründeten Einwendungen in Bezug auf die Höhe der Quadratmeterpreise entgegengesetzt wurden, stellt nach Dafürhalten des UFS somit der Ansatz von ÖS 40,00 pro m² bei der Ertragswertermittlung einen im Vergleich annähernd realistischen Wert dar. Dass die in weiterer Folge methodisch unstrittige Ermittlung des Entnahmewertes keinen überhöhten Wert ergibt, erhellt sich auch aus der Schätzung des steuerlichen Vertreters, wonach der Wert des Gesamtobjektes mit ÖS 3.000,000 beziffert wird.

Die rechnerische Ermittlung des Entnahmewertes stellt sich folgendermaßen dar:

Neuherstellung Ordination	4.000,00
m ³ (m ² x Raumhöhe 2,8)	260,40
Neuherstellung Ordination	1.041.600,00
Altersentwertung -70%	729.120,00
Substanzzeitwert	312.480,00

Ertragswert	
m ²	93,00
Miete/m ²	40,00
Miete	3.720,00
Jahresmiete	44.640,00
abzügl. 25% Abschlag	11.160,00
Jahresmiete gesamt	33.480,00
RND 30 J, 5% Faktor	15,3725
Ertragswert	514.671,30
Substanz + Ertragswert	827.151,30

Entnahmewert 50%-Gesamtanteil	413.575,65
davon 50% betrieblich	206.787,83

b. Vorsteuerberichtigung

§ 12 Abs. 10 UStG normiert:

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

Dies gilt sinngemäß für Vorsteuerbeträge, die auf nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten, aktivierungspflichtige Aufwendungen oder bei Gebäuden auch auf Kosten von Großreparaturen entfallen, wobei der Berichtigungszeitraum vom Beginn des Kalenderjahres an zu laufen beginnt, das dem Jahr folgt, in dem die diesen Kosten und Aufwendungen zugrunde liegenden Leistungen im Zusammenhang mit dem Anlagevermögen erstmals in Verwendung genommen worden sind.

Bei Grundstücken im Sinne des § 2 des Grunderwerbsteuergesetzes 1987 (einschließlich der aktivierungspflichtigen Aufwendungen und der Kosten von Großreparaturen) tritt an die Stelle des Zeitraumes von vier Kalenderjahren ein solcher von neun Kalenderjahren.

Bei der Berichtigung, die jeweils für das Jahr der Änderung zu erfolgen hat, ist für jedes Jahr der Änderung von einem Fünftel, bei Grundstücken (einschließlich der aktivierungspflichtigen Aufwendungen und der Kosten von Großreparaturen) von einem Zehntel der gesamten auf den Gegenstand, die Aufwendungen oder Kosten entfallenden Vorsteuer auszugehen; im Falle der Veräußerung oder der Entnahme ist die Berichtigung für den restlichen Berichtigungszeitraum spätestens in der letzten Voranmeldung des Veranlagungszeitraumes vorzunehmen, in dem die Veräußerung erfolgte.

Der Begriff der Großreparatur ist im Umsatzsteuergesetz nicht definiert, sondern stammt dieser aus dem Einkommensteuergesetz 1972. Als Großreparaturen wurden im § 28 Abs. 2 EStG 1972 jene Aufwendungen für Erhaltung von Gebäuden bezeichnet, die nicht regelmäßig jährlich anfallen. Bei diesen muss es sich um einen betragsmäßig (relativ) hohen Instandhaltungsaufwand handeln, wie z.B. eine größere Dachreparatur. Nicht maßgebend ist dabei, ob es sich ertragsteuerlich um Gebäude im Betriebs- oder Privatvermögen handelt oder

ob einkommensteuerrechtlich die Zehntelabsetzung beantragt wurde (Ruppe, UStG 1994, § 12 RZ 227; vgl. Quantschnigg/Schuch, ESt-HB, § 28 TZ 49).

Betrachtet man die Baubewilligungsbescheid beschriebenen baulichen Maßnahmen – Wohnraumschaffung im Dachgeschoss (Einrichtung eines Hobbyraumes, WC, Dampfbades, Vorraumes und einer kleinen Dachterrasse) samt Sanierung der Dachkonstruktion, Dachneueindeckung sowie Herstellung einer kleinen Dachterrasse – so stellen diese nach Dafürhalten des UFS eine Großreparatur im Sinne des § 12 Abs. 10 UStG 1994 dar.

Einerseits ist bei derartigen baulichen Maßnahmen von regelmäßig jährlich anfallenden Aufwendungen für das Gebäude nicht auszugehen, andererseits ist in Hinsicht auf die Höhe des Gesamtaufwandes von einer Großreparatur im Sinne des Gesetzes auszugehen.

In der durch das Finanzamt vorgenommenen Vorsteuerberichtigung (vgl. Tz 18a sowie Tz 18b) ist somit eine Rechtswidrigkeit nicht zu erblicken.

Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Zusammenfassend stellt sich die Gewinnermittlung – Überschußrechnung – und die Umsatzermittlung bzw. auch die Vorsteuerbeträge (vgl. Tz 20 und 21) daher folgendermaßen dar:

(vgl. Tz 19)	1994	1995	1996
Umsätze lt. Erklärung	2.230.053,32	2.107.791,68	2.062.858,35
Sicherheitszuschlag 1% bto.	22.300,53	21.077,91	20.628,58
Sicherheitszuschlag 1% nto.	18.583,77	17.564,92	17.190,48
Gesamtumsatz 20% lt. BE	2.248.639,09	2.125.356,60	2.080.048,83
Gewinnhinzurechnung	18.583,77	17.564,92	17.190,48

	1994	1995	1996
lt. Erklärung	35.412,08	50.741,38	58.343,23
TZ 18a	- 242,00	- 477,00	- 567,00
Vorsteuern lt. BE	35.170,08	50.264,38	57.776,23
Vorsteuerberichtigung lt. BE			9.732,00

Gewinnermittlung (vgl. Tz 27)	1994	1995	1996
Gewinn lt. Erklärung	1.206.252	996.163	751.987
Zuschätzung lt. BE	18.584	17.565	17.190
Vorsteuerberichtigung vgl. Tz 18	1.592	1.267	2.834
Entnahmewert lt. BE			206.788
Gewinn lt. Berufungsentscheidung	1.226.427	1.014.995	978.799

Beilage: 12 Berechnungsblätter (in ATS und €)

Wien, 24. Oktober 2005