



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw, vertreten durch Steuerberater, gegen die Bescheide des Finanzamtes Mödling betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 1999 bis 2001 entschieden:

Der Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 2001 wird teilweise Folge gegeben. Die Berufungen gegen die Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 1999 und 2000 werden als unbegründet abgewiesen.

Die Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe und den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Euro-Information	
Die festgesetzten Abgaben betragen in Euro:	
Körperschaftsteuer 1999:	291.270,47 €
Körperschaftsteuer 2000:	267.608,26 €
Körperschaftsteuer 2001:	121.593,86 €

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw) betreibt einen Handel mit medizinisch-technischen Produkten.

Im Zuge einer die Jahre 1999 bis 2001 umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung traf der Prüfer unter Tz 21 des Betriebsprüfungsberichts (Tz 1 der Niederschrift vom 27. November 2003) u.a. folgende Feststellung:

Die Bw stelle Spitälern von ihr angeschaffte Instrumente zum Einsetzen von Implantaten im Leihwege kostenlos zur Verfügung. Die Instrumente seien bereits im Zeitpunkt der Anschaffung zur Gänze abgeschrieben worden; dies mit der Begründung, dass das wirtschaftliche Eigentum mit Hingabe der Gegenstände auf die Leihnehmer übergegangen sei. Nach Meinung der Betriebsprüfung sei das wirtschaftliche Eigentum an den Instrumenten schon auf Grund der Rechtsnatur der Vereinbarung bei der Bw verblieben und würden diese Umlaufvermögen der Bw darstellen.

Da vorhandene Aufzeichnungen betreffend den jährlichen Instrumentenzukauf und –abgang der Betriebsprüfung aus firmeninternen Gründen nicht ausgehändigt und aus Praktikabilitätsgründen (laufende Operationen) keine Inventuren durchgeführt worden seien, habe die Betriebsprüfung eine Schätzung vorgenommen.

Die Bw verfüge über Aufzeichnungen über die jeweiligen Sollbestände an Instrumenten zum Bilanzstichtag, die jeweils den Instrumentenvorrat bewertet zu Einstandspreisen widerspiegeln würden. Die Bestandsveränderung zum Vorjahr sei gleichsam der Saldo aus Zukäufen und Abgängen, deren Höhe jedoch einzeln nicht eruierbar sei. Dieser Nettosaldo werde von der Betriebsprüfung als Aktivposten eingestellt. Der Teilwert der Instrumente werde auf Grund der gesunkenen Anschaffungskosten folgendermaßen geschätzt:

	1999	2000	2001
Anfangsbestand	0,00	987.938,00	1.468.727,71
Zugang	1.481.907,00	1.462.138,07	8.099.848,69
Teilwertberichtigung 1999 (1/3)	-493.969,00	-493.969,00	-493.969,00
Teilwertberichtigung 2000 (1/3)		-487.379,36	-487.379,36
Teilwertberichtigung 2001 (1/3)			-2.699.949,56
Endbestand	987.938,00	1.468.727,71	5.887.278,48

	1999	2000	2001
Bestand Instrumente lt. HB	0,00	0,00	0,00
Bestand Instrumente lt. PB	987.938,00	1.468.727,71	5.887.278,48
Vermögensänderung	987.938,00	1.468.727,71	5.887.278,48
- Vermögensänderung Vorjahr	0,00	987.938,00	1.468.727,71
Ergebnisänderung	987.938,00	480.789,71	4.418.550,77

Das Finanzamt erließ im wiederaufgenommenen Verfahren dieser Feststellung Rechnung tragende Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 1999 bis 2001.

In den gegen diese Bescheide erhobenen Berufungen führt die Bw aus, dass sie orthopädische Implantate und zugehörige Produkte an österreichische Spitäler verkaufe. Zur medizinischen Verwendung dieser verschiedenen Implantate seien jeweils Spezialinstrumente erforderlich, welche die Bw dem Bezieher im Set zur Verfügung stelle. Während die Instrumente früher an Kunden verkauft worden seien, wäre es in den letzten 15 Jahren branchenüblich und wirtschaftlich notwendig geworden, die Instrumente den Kunden kostenlos zur Verfügung zu stellen.

Implantate würden bei der Operation verbraucht, die Instrumente als Spezialzubehör zu den jeweiligen Implantaten könnten dagegen für mehrere Operationen verwendet werden. Für jedes Implantatsystem gäbe es die passenden Instrumente.

Ein Set von Instrumenten bestehe aus verschiedenen Einzelteilen mit unterschiedlicher Lebensdauer. Kaputte Instrumente würden an die Bw zurückgestellt und dafür neue angefordert. Üblicherweise bleibe ein Instrument während seiner gesamten Nutzungsdauer beim Anwender.

Die Bw unterhalte ein Warenlager am Firmensitz, zusätzlich dazu würden Implantate bei den Spitälern bereitgehalten, um eine rasche und reibungsfreie Versorgung zu gewährleisten. Spitälern, die häufig operieren, benötigten die Instrumente ebenfalls vor Ort. Für andere Spitälern habe die Bw einen Verleihsdienst eingerichtet; diesen Spitälern würden die Instrumente nur für die Dauer der Operation zur Verfügung gestellt und anschließend wieder abgeholt.

Die Bw halte die Implantate und Instrumente mittels eines Warenwirtschaftsprogrammes in Evidenz. Implantate und Instrumente würden einer jährlichen Inventur unterzogen. Bei Instrumenten in Spitälern wäre eine Inventur nicht möglich, weil sich diese im Sterilbereich der Krankenhäuser befinden und eine Inventur für die Spitälern zusätzlichen Zeit- und Kostenaufwand für die nachfolgend notwendige Inventarisierung bedeuten würde bzw. die Instrumente in der Zeit, während der operiert wird, in Gebrauch seien. Der Zugang zu Instrumenten bei den Spitälern sei daher für eine Inventur faktisch nicht möglich.

In der Handelsbilanz würden die Implantate im Hauptlager und in Spitälern sowie die Instrumente im Hauptlager als „Umlaufvermögen – Vorräte“ behandelt. Implantate würden zum gleitenden Durchschnittspreis abzüglich Wertberichtigung, Instrumente zum gleitenden Durchschnittspreis ohne jeden Abzug bewertet.

Die Instrumente in Spitälern würden im Jahr der Anschaffung als Materialaufwand verbucht. Diese Vorgangsweise sei von der vorangegangenen Betriebsprüfung nicht beanstandet worden.

In rechtlicher Hinsicht führt die Berufung unter Hinweis auf § 971 ABGB aus, dass eine von der Betriebsprüfung unterstellte Leihe nicht vorliege. Die Instrumente würden während ihrer gesamten Lebensdauer von den Kunden genutzt. Eine Rückgabe eines gebrauchten Sets finde nur zur Entsorgung statt. Die alten Instrumente seien dabei für andere Kunden auch wertlos.

Ferner seien die jeweiligen Krankenhäuser wirtschaftlicher Eigentümer der Instrumente.

Zwischen der Bw und ihren Kunden gäbe es zwar keine schriftliche Vereinbarung; das Begleitdokument für die Instrumente bestehe nur in einem Lieferschein, der Artikelnummern,

Stückzahl und Datum der Einräumung der Verfügungsmöglichkeit angebe. Die einzelnen Rechte des Spitals würden sich aber als faktische Notwendigkeit beim Einsatz von Implantaten konkludent ergeben.

Der Kunde dürfe und müsse das Instrument während der gesamten wirtschaftlichen Nutzungsdauer gebrauchen und verbrauchen. Er dürfe es nur nicht mutwillig zerstören oder veräußern oder verpfänden; hier würde er schadenersatzpflichtig werden. Allerdings sei auch ein Vorbehaltskäufer wirtschaftlicher Eigentümer.

Der Kunde schließe während der Nutzungsdauer alle anderen vom Herrschaftsrecht über die Sache aus. Dies betreffe insofern, als eine Inventur für Instrumente, die im Krankenhaus in sterilem Zustand gehalten werden müssen, verhindert werde, auch den zivilrechtlichen Eigentümer. Es sei der Bw nicht möglich, die Instrumente aus den Spitälern abzuführen, da sie ansonsten ihre Implantate nicht verkaufen könnten. Auch würden die Spitäler die Kosten für Reparaturen tragen.

Die Instrumente seien für die Bw keine selbständigen Werträger, da deren Kosten im Preis für die Implantate einkalkuliert seien. Die Implantate ließen sich ohne Zurverfügungstellung von Instrumenten nicht verkaufen. Die Überlassung der Instrumente sei daher lediglich eine verkaufsfördernde Maßnahme. Sobald die Instrumente aber dem Kunden überlassen würden, verwende und verbrauche dieser sie wie sein Eigentum. Eine willkürliche Rückforderung der Instrumente durch die Bw würde dem Implantatverkauf die wirtschaftliche Grundlage entziehen.

Die Bilanzen der Bw würden von einem Wirtschaftsprüfer geprüft. Wegen des Maßgeblichkeitsprinzips sei die Behandlung in der Handelsbilanz auch für die Steuerbilanz bindend.

Die von der Betriebsprüfung vorgenommene Schätzung des Instrumentenbestandes betreffend wendet die Bw in der gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2001 gerichteten Berufung ein, dass die herangezogenen Zahlenwerte, soweit sie von den nachfolgend genannten abweichen, ausdrücklich bestritten würden. Auf Grund nachweislicher Fehler aus dem Warenwirtschaftssystem betrage die Bestandsdifferenz des Jahres 2001 nicht 8.099.848,69 S, sondern nur 7.955.001,28 S.

Ferner beanstandet die Bw, dass die Schätzung zu einem im Vergleich zu den beiden Vorjahren außergewöhnlich hohen Zuwachs im Jahr 2001 führe. Da im Jahr 2001 ein neues Warenwirtschaftssystem installiert worden sei, könnten Fehler nicht ausgeschlossen werden. Eine bessere Schätzung wäre z.B. die gleichmäßige Verteilung über den Zeitraum von 3 Jahren gewesen. Dies zeige auch das der Berufung beigelegte Diagramm.

Dieses Diagramm zeigt für den Zeitraum 1999 bis 2003 einen Vergleich des Instrumentenzuwachses in % des Zuwachsdurchschnitts. Danach betrug der Zuwachs im Jahr 1999: 38 %, im Jahr 2000: 37,5 %, im Jahr 2001: 203,8 %, im Jahr 2002: 98,7 % und im Jahr 2003: 122 %.

In einer zur Berufung ergangenen Stellungnahme führt der Prüfer im Wesentlichen Folgendes aus:

Die Bw habe ein von der früheren Steuerberaterin eingeführtes und gewartetes Warenwirtschaftsprogramm geführt. Im Jahr 2001 sei auf Grund konzerninterner Vorgaben auf SAP gewechselt worden. Im Zuge der Umstellung seien die Salden in das neue System übernommen worden. Die Instrumentensätze würden im Warenwirtschaftsprogramm als Einheit erfasst. Eine Einzelerfassung sei wegen der Fülle der Einzelteile und deren unterschiedlicher Lebensdauer nicht praktikabel. Auf Nachfrage sei dem Prüfer mitgeteilt worden, dass es keine genauen Aufzeichnungen bzw. Inventurlisten, aus denen die Bestände und Bestandsveränderungen jeweils zum Jahresende nachvollzogen werden könnten, gäbe. Dies sei auch nicht notwendig, da das wirtschaftliche Eigentum an den Instrumenten an die Spitäler übergehe.

Da die Betriebsprüfung diese Meinung der Bw nicht geteilt habe, sei die Bw gefragt worden, ob man auf Grund des Wareneinsatzkontos, auf dem sowohl Instrumente als auch Implantate erfasst werden, die Höhe der Instrumente nach eindeutigen Kriterien ermitteln könne. In der Folge sei ein Systemprüfer zugezogen worden, der gemeinsam mit der Steuerberaterin und einem EDV-Betreuer der Muttergesellschaft der Bw aus dem Buchhaltungsprogramm SAP für das 4. Quartal des Jahres 2001 eine Aufteilung nach Warengruppen erstellen konnte. Die Steuerberaterin habe diese Aufteilung bestritten, da der Anteil der Instrumente zu hoch sei, und zwar möglicherweise auf Grund der Tatsache, dass wegen der Systemumstellung eine Nacherfassung und Einbuchung der Altbestände notwendig geworden sei.

Der Prüfer habe darauf hingewiesen, dass das Unvermögen einer eindeutigen Zuordnung der Instrumente im Rahmen des Wareneinsatzes nicht nachvollziehbar sei, zumal auf jedem Lieferschein die Produktnummer erfasst sei und dessen Übermittlung auf elektronischem Weg erfolge. Ein Herausfiltern des Instrumentenanteils müsse zumindest anhand der Produktnummer möglich sein.

Nachdem die Betriebsprüfung auf der Vorlage von Aufzeichnungen betreffend die jährlichen Instrumentenzugänge insistiert habe, habe die Steuerberaterin mitgeteilt, dass es sehr wohl Aufstellungen über Instrumentenzugänge gäbe. Diese aus der Berichtspflicht der Schweizer Muttergesellschaft resultierenden Aufstellungen könnten jedoch aus firmenpolitischen Gründen der Betriebsprüfung nicht ausgefolgt werden.

Die Betriebsprüfung sei daraufhin von einer noch von der früheren Steuerberaterin stammenden, von der nunmehrigen Steuerberaterin als nicht repräsentativ bezeichneten Aufstellung von Instrumentenzugängen ausgegangen. Diese Aufstellung enthalte die Nettozugänge an Instrumenten pro Jahr. "Nettozugänge" bedeute Instrumentenzugänge entwickelt aus dem Wareneinsatzkonto ohne Berücksichtigung einer Wertminderung abzüglich Abgänge auf Grund von Verschrottung. Anhand dieser Werte und mangels anderer Anhaltspunkte habe die Betriebsprüfung die Sollbestände der Instrumente bewertet zu Einstandspreisen entwickelt und diese als Aktivposten in die Bilanz eingestellt. Der Teilwert der Instrumente sei geschätzt und der jährliche Wertverlust mit einer Teilwertabschreibung von 33,33 % pro Jahr angenommen worden.

Die Frage des wirtschaftlichen Eigentums an den Instrumenten betreffend wies der Prüfer darauf hin, dass es keine schriftlichen Vereinbarungen mit den Abnehmern der Instrumente gäbe. Die Instrumente würden den Spitälern aus rein wirtschaftlichen Gründen unentgeltlich zur Verfügung gestellt. Nach Ansicht der Betriebsprüfung liege, da zwischen den Parteien über den Gebrauch der Sache Einvernehmen herrsche und aus der Vertragsverletzung Ersatzansprüche resultieren könnten, ein Prekarium vor.

Die Spitäler verfügten über ein bloßes Gebrauchsrecht. So dürften diese die Instrumente weder eigenmächtig veräußern, noch verpfänden. Laufende Reparaturen hätten die Spitäler selbst zu tragen. Bei Zerstörung bestünde grundsätzlich Schadenersatzpflicht. Abgenutzte bzw. unbrauchbar gewordene Instrumente würden nicht von den Spitälern selbst entsorgt, sondern an die Bw zurückgeschickt. Die Spitäler würden die Instrumente auch nicht bilanziell berücksichtigen. Ferner werde auch jeder einzelne Implantatverbrauch erst anhand einer Verbrauchsmeldung durch das Spital als Umsatz erfasst. Die noch nicht umgesetzten Implantate würden jährlich im Rahmen einer Bestandsermittlung erfasst und in der Bilanz der Bw aktiviert, auch wenn sich diese bei den Spitälern befänden.

Nach Ansicht der Betriebsprüfung stellten die Instrumente Umlaufvermögen der Bw dar, da sie dazu bestimmt seien, im Rahmen des Betriebsprozesses verbraucht zu werden und die Amortisierung des Wertverfalls im Preis für die Implantate einkalkuliert sei.

Was das Berufungsbegehren, die Bestandsveränderung für das Jahr 2001 nur mit 7.955.001,28 S anzusetzen, betreffe, so habe die Bw den Fehler aus dem Warenwirtschaftsprogramm dem Grunde nach glaubhaft gemacht, weshalb der Berufung insoweit Folge gegeben werden könne.

Zum Berufungseinwand, dass der Instrumentenzuwachs im Jahr 2001 im Vergleich zu den beiden Vorjahren außergewöhnlich hoch sei, weist der Prüfer darauf hin, dass das der Schätzung zu Grunde liegende Datenmaterial den Unterlagen des Unternehmens entnommen worden sei. Der Wert des Jahres 2001, der aus der Installation eines neuen Warenwirtschaftssystems resultiere, sei für die Betriebsprüfung ein Indiz dafür, dass es in diesem Zuge zu einer Nacherfassung des Instrumentenbestandes der Vorjahre gekommen sei, wobei aber mangels laufender Evidenz nicht zu ermitteln sei, aus welchen bzw. aus wie vielen Vorjahren sich der Instrumentenbestand zusammensetze. Die Zugrundelegung der den Unternehmensgrundlagen entnommenen Beträge erscheine daher als für eine weitere Verarbeitung richtig und rechtmäßig.

In einer zu dieser Stellungnahme eingereichten Gegenäußerung bestreitet die Bw das Vorliegen einer Leihe oder eines Prekariums.

Wie die Betriebsprüfung in ihrer Stellungnahme erwähne, gäbe es keinen die Instrumente betreffenden schriftlichen Vertrag mit den Spitälern. Daher bestünde auch keine schriftliche Abmachung über ein allfälliges Rückforderungsrecht der Bw. Es könnten daher nur aus der faktischen Evidenz Schlüsse gezogen werden. Da die Spitäler die Instrumente für das Operieren benötigten, komme willkürliches Rückfordern nicht vor. Unter der Voraussetzung der Fortführung des Unternehmens könne ein Rückforderungsrecht – sollte ein solches überhaupt existieren – nicht in Anspruch genommen werden.

Aus dem Arbeitsbogen der Betriebsprüfung wird festgestellt, dass die Bw die durchschnittliche Nutzungsdauer der Instrumente in einer Stellungnahme vom 15. Oktober 2003 mit rd. 4 Jahren angegeben hat.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Die Berufungsentscheidung hat sich zunächst mit der Frage zu befassen, ob die berufsgegenständlichen, von der Bw angeschafften medizinisch-technischen Instrumente Betriebsvermögen der Bw darstellen und daher bei dieser als solches zu erfassen sind, oder ob die Bw mit der Überlassung dieser Instrumente an die jeweils von ihr mit Implantaten belieferten Krankenhäuser diesen das wirtschaftliche Eigentum an den Instrumenten verschafft hat.

Dazu kann - eine die Überlassung der Instrumente regelnde schriftliche Vereinbarung gibt es nicht - aus dem Vorbringen der Bw und den Erhebungen der Betriebsprüfung folgender Sachverhalt festgestellt werden:

Die für das operative Einsetzen der Implantate erforderlichen Instrumente werden den Krankenhäusern kostenlos zur Verfügung gestellt. Während die Bw Instrumente, die Operationen selten durchführenden Krankenhäusern jeweils nur für die Dauer einer Operation überlassen werden, in einem Warenlager am Firmensitz bereithält, verbleiben die berufsgegenständlichen Instrumente vor Ort in den jeweiligen, Operationen häufiger durchführenden Krankenhäusern.

Die Instrumente können für mehrere Operationen verwendet werden, wobei sich die Verwendung durch die Krankenhäuser auf die gesamte, von der Bw mit durchschnittlich 4 Jahren bezeichnete Nutzungsdauer, bis hin zur vollständigen technischen und/oder wirtschaftlichen Abnutzung, erstreckt, bzw. die Instrumente ebenso lange bei den Krankenhäusern verbleiben. Reparaturen sind von den Krankenhäusern zu bezahlen. Die Krankenhäuser dürfen die Instrumente nicht mutwillig zerstören, nicht veräußern und nicht verpfänden. Nicht mehr nutzbare oder kaputte Instrumente werden an die Bw zurückgestellt. Die Instrumente werden in den Bilanzen der jeweiligen Krankenhäuser nicht ausgewiesen.

Aus diesem Sachverhalt geht zunächst nicht hervor, dass die Bw den Krankenhäusern zivilrechtliches Eigentum an den in deren Gewahrsame verbliebenen Instrumenten eingeräumt hätte. Dafür spricht, abgesehen davon, dass die Bw das Bestehen einer auf die Übertragung zivilrechtlichen Eigentums gerichteten Vereinbarung nicht dargetan hat, schon der Umstand, dass die Krankenhäuser die Instrumente nicht veräußern und nicht verpfänden dürfen, für mutwilliges Zerstören ersatzpflichtig würden und die Instrumente auch keine einem

zivilrechtlichen Eigentum der Krankenhäuser entsprechende bilanzielle Behandlung bei diesen erfahren haben.

Der zivilrechtliche Eigentümer ist in der Regel auch wirtschaftlicher Eigentümer.

Zivilrechtliches und wirtschaftliches Eigentum fallen auseinander, wenn ein anderer als der zivilrechtliche Eigentümer die positiven Befugnisse, die Ausdruck des zivilrechtlichen Eigentums sind, wie insbesondere Gebrauch, Verbrauch, Veränderung, Belastung und Veräußerung, auszuüben in der Lage ist, und wenn er zugleich den negativen Inhalt des Eigentumsrechts, nämlich den Ausschluss Dritter von der Einwirkung auf die Sache, geltend machen kann (vgl. die bei Ritz, Bundesabgabenordnung Kommentar³, § 24 Tz 3, zitierte Judikatur).

Wirtschaftlicher Eigentümer ist sohin derjenige, dem die positiven und die negativen Befugnisse des Eigentumsrechts zukommen.

Misst man den zuvor festgestellten Sachverhalt an diesen rechtlichen Vorgaben, so ergibt sich nicht der geringste Anhaltspunkt dafür, dass zivilrechtliches und wirtschaftliches Eigentum an den Instrumenten auseinanderfallen würden. Insbesondere lässt sich dem Vorbringen der Bw nicht entnehmen, dass die Befugnisse der einzelnen Krankenhäuser über die eines bloßen Nutzungsberechtigten hinausgingen. Mit dem Hinweis auf faktische Notwendigkeiten zeigt die Bw nicht auf, dass sie die positiven und negativen Befugnisse des Eigentumsrechts an den Instrumenten verloren hätte.

Wenn die Bw etwa den faktischen Gebrauch der Instrumente durch die Krankenhäuser betont, so ist damit noch nicht dargetan, dass dieser Gebrauch auf den positiven Befugnissen eines Eigentümers beruht. Ein solches Gebrauchsrecht kann sich auch aus einer bloßen Nutzungsüberlassung ergeben.

Die Bw verweist selbst darauf, dass die Krankenhäuser über die Veräußerung oder Belastung der Instrumente umfassende Berechtigungen nicht verfügen, bei mutwilliger Zerstörung schadenersatzpflichtig würden und jedenfalls die abgenutzten Instrumente der Bw wieder zurückgestellt werden. Bei dieser Sachlage kann aber der Umstand, dass die Krankenhäuser die Instrumente bis zu ihrer vollständigen technischen und/oder wirtschaftlichen Abnutzung gebrauchen dürfen, nicht Ausfluss der positiven Befugnisse deren Eigentumsrechts sein, sondern nur auf einem den Krankenhäusern von der Bw (unentgeltlich) eingeräumten Nutzungsrecht beruhen. Unter welche zivilrechtliche Vertragsform diese Nutzungsüberlassung einzuordnen ist, ist dabei nicht entscheidend.

Die auf die gesamte Lebensdauer der Instrumente bezogene Nutzungsüberlassung ist gleichzeitig insofern Ausdruck der eigentümerischen Verfügung durch die Bw, als diese ihr aus dem Eigentumsrecht erfließendes Recht zum Gebrauch der Instrumente eben durch eine

solche Nutzungsüberlassung ausgeübt hat. Dass sich das Nutzungsrecht der Krankenhäuser auf die gesamte Lebensdauer der Instrumente bezieht, ist daher für sich kein Hinweis auf wirtschaftliches Eigentum der Krankenhäuser.

Das Vorbringen der Bw lässt auch nicht erkennen, dass die Krankenhäuser die Bw rechtlich an der Verfügung über die Instrumente hätten hindern können. Dass die Bw aus wirtschaftlichen Überlegungen heraus eine solche Verfügung unterlassen hat bzw. unterlässt, bedeutet nicht, dass sie sich dieser rechtlichen Verfügungsmöglichkeit begeben hätte. Die Position der Bw unterscheidet sich insofern nicht von der eines Vermieters, der es unterlässt, einen Mietvertrag wegen damit verbundener wirtschaftlicher Nachteile vorzeitig aufzukündigen.

Der von der Bw angestellte Vergleich mit einem Vorbehaltskäufer ist nicht zielführend, zumal die Stellung der Krankenhäuser mit der eines Vorbehaltskäufers nicht vergleichbar ist und folglich jene besonderen Merkmale, die für die Zurechnung eines unter Eigentumsvorbehalt erworbenen Wirtschaftsgutes an den Vorbehaltskäufer entscheidend sind, im Berufungsfall nicht vorliegen.

Der festgestellte Sachverhalt lässt somit keine andere Deutung zu, als dass die Bw den Krankenhäusern (bloß) ein Nutzungsrecht an den Instrumenten eingeräumt hat.

Auch ein Vergleich mit der Behandlung jener Instrumente, die nur für die Dauer einer Operation in ein Krankenhaus gebracht und im Übrigen bei der Bw eingelagert werden, rechtfertigt eine solche Schlussfolgerung. Die Bw spricht im Zusammenhang mit diesen Instrumenten ausdrücklich von einem "Verleihdienst". Diese Instrumente werden daher unstrittig unentgeltlich zur Nutzung überlassen, und zwar ebenfalls bis deren technischer/wirtschaftlicher Verschleiß eingetreten ist. Die Bw verfährt mit den berufsgegenständlichen Instrumenten letztlich in gleicher Weise wie mit diesen, bei ihr auf Lager befindlichen und als Betriebsvermögen ausgewiesenen Instrumenten. Es ist nicht einsichtig, warum die berufsgegenständlichen Instrumente nur deshalb, weil sie sich körperlich nicht in Betriebsräumlichkeiten der Bw befinden, einer abweichenden Beurteilung unterzogen werden sollten, zumal auch keine Umstände aufgezeigt wurden, die auf eine unentgeltliche Zuwendung der Instrumente schließen lassen könnten.

Dem Hinweis der Bw auf den Maßgeblichkeitsgrundsatz ist entgegenzuhalten, dass dieser Grundsatz einer Berichtigung wegen fehlender Bilanzposten unrichtiger Bilanzen nicht entgegensteht. Auch schließt der Umstand, dass die Bilanzen der Bw den Bestätigungsvermerk eines Wirtschaftsprüfers tragen, eine abweichende steuerliche Beurteilung nicht aus.

Aus den dargelegten Gründen ist davon auszugehen, dass wirtschaftliche Eigentümerin der berufsgegenständlichen Instrumente die Bw war bzw. ist und diese daher, zumal die

Nutzungsüberlassung im Zusammenhang mit jenen Aktivitäten steht, die den Betriebsgegenstand der Bw bilden, als Betriebsvermögen zu erfassen sind.

2.1. Gemäß § 198 Abs. 2 HGB sind in der Bilanz als Anlagevermögen die Gegenstände auszuweisen, die bestimmt sind, dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen. Als Umlaufvermögen sind gemäß Abs. 4 der zitierten Gesetzesstelle die Gegenstände auszuweisen, die nicht bestimmt sind, dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen.

Damit kommt es auf die Frage an, ob Gegenstände dazu bestimmt sind, dauernd oder nicht dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen. Entscheidend für die Zuordnung eines Wirtschaftsgutes zum Anlagevermögen oder zum Umlaufvermögen ist die betriebliche Funktion, die der Unternehmer dem Wirtschaftsgut widmet.

Ein Wirtschaftsgut dient dann dauernd dem Geschäftsbetrieb, wenn es auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer oder zumindest einen größeren Zeitraum davon dem Geschäftsbetrieb dient (VwGH 2.7.1975, 2306/74).

Gegenstände des Anlagevermögens sind so genannte Gebrauchsgüter, Gegenstände des Umlaufvermögens dienen zur einmaligen Nutzung, sei es zum Verbrauch oder zur Veräußerung; man spricht von Verbrauchsgütern, die im betrieblichen Fertigungsprozess untergehen oder veräußert werden (VwGH 17.12.1993, 93/15/0094).

Die Bw hat die berufungsgegenständlichen Instrumente dazu verwendet, sie den von ihr mit Implantaten belieferten Krankenhäusern zur Nutzung zu überlassen. Der Zusammenhang dieser unentgeltlich erfolgenden Nutzungsüberlassung mit den betrieblichen Aktivitäten der Bw folgt daraus, dass damit eine Förderung des Absatzes der von der Bw gehandelten Implantate erreicht werden soll. Die Nutzungsüberlassung bezieht sich auf die gesamte technische/wirtschaftliche Lebensdauer der Instrumente.

Die Instrumente waren folglich nicht zur einmaligen Nutzung, zum Verbrauch oder zur Veräußerung, durch die Bw bestimmt, sondern dazu, dem Geschäftsbetrieb der Bw, eben dem Handel mit Implantaten, in einer diesen Geschäftsbetrieb fördernden Weise auf Dauer, und zwar während der gesamten betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer der Instrumente, zu dienen.

Die Instrumente stellen daher Anlagevermögen der Bw dar.

2.2. Die Anschaffungskosten abnutzbarer Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens sind gemäß § 7 Abs. 1 EStG gleichmäßig verteilt auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzusetzen.

Die Betriebsprüfung hat für den von ihr als Umlaufvermögen aktivierten Instrumentenbestand eine jährliche Teilwertminderung in Höhe von 33,33 % der aktivierten Beträge berücksichtigt. Dies entspricht einer Abschreibung der Instrumente über einen Zeitraum von 3 Jahren.

Da die Bw die Nutzungsdauer der Instrumente mit durchschnittlich 4 Jahren bekanntgegeben hat, ist es für sie nicht von Nachteil, wenn dem gemäß § 7 Abs. 1 EStG zu berücksichtigenden Wertverzehr des - in Abweichung von der durch die Betriebsprüfung getroffenen Beurteilung - als Anlagevermögen eingestuften Instrumentenbestandes über einen Zeitraum von 3 Jahren Rechnung getragen wird.

3. Gemäß § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde, soweit sie die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, diese zu schätzen. Zu schätzen ist gemäß Abs. 2 leg.cit. insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände, die für die Ermittlung der Grundlagen wesentlich sind, verweigert. Zu schätzen ist gemäß Abs. 3 leg.cit. u.a. ferner, wenn die vom Abgabepflichtigen nach den Abgabenvorschriften zu führenden Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind.

Wer freiwillig Bücher führt oder nach HGB bzw. BAO zur Buchführung verpflichtet ist, hat jährlich für den Schluss eines jeden Geschäftsjahres eine Bestandsaufnahme (Inventur) vorzunehmen und ein Verzeichnis zu erstellen, in dem alle Wirtschaftsgüter und Schulden nach Art, Menge und Wert eingetragen sind. Fehlt die Inventur oder ist sie mangelhaft, so ist die Annahme berechtigt, dass nicht alle Geschäftsfälle ordnungsgemäß erfasst wurden. In der Bestandsaufnahme sind alle dem Betriebsvermögen zuzurechnenden und im wirtschaftlichen Eigentum des Steuerpflichtigen stehenden Wirtschaftsgüter zu erfassen (vgl. Doralt / Mayr, EStG⁶, § 6 Tz 62/1 und 62/6).

Die Bw hat die berufungsgegenständlichen, in ihrem wirtschaftlichen Eigentum stehenden Instrumente weder inventarisiert noch in ihrer Buchhaltung als Aktivposten erfasst, sondern sofort im Jahr der Anschaffung als Aufwand verbucht. Für die Ermittlung der Bemessungsgrundlagen des zu aktivierenden Instrumentenbestandes erforderliche Aufklärungen vermochte die Bw nicht zu erteilen.

Wenn die Bw auf die faktische Unmöglichkeit der Durchführung einer Inventur für die im Sterilbereich der Krankenhäuser gelagerten Instrumente verweist, so ist dem entgegenzuhalten, dass die körperliche Bestandsaufnahme gemäß § 192 HGB bloß der Regelfall ist und dort eine Reihe von Inventurvereinfachungsverfahren vorgesehen sind; in Bezug auf das Anlagevermögen ist eine körperliche Bestandsaufnahme grundsätzlich nicht erforderlich (vgl. Straube, HGB², § 192 Tz 2 ff). Jedenfalls sind die vorgebrachten, einer körperlichen Bestandsaufnahme entgegenstehenden Hemmnisse keine Rechtfertigung für die gänzliche Unterlassung einer Bestandsaufnahme. So war es der Bw zumutbar, die Instrumente jedenfalls anlässlich des Ankaufs auf Grund der auf dem Lieferschein

vorhandenen Angaben wie Artikelnummer und Stückzahl zu erfassen und die Werte anhand der von den Krankenhäusern rücklangenden Instrumente abzustimmen.

Die Befugnis bzw. Verpflichtung zur Schätzung beruht auf der objektiven Voraussetzung der Unmöglichkeit, die Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln oder zu berechnen (vgl. Ritz, a.a.O., § 184 Tz 6).

Der Betriebsprüfer hat in seiner zur Berufung ergangenen Stellungnahme ausführlich dargelegt, dass nachvollziehbare Aufzeichnungen über den jährlichen Zugang an Instrumenten von der Bw nicht zu erhalten waren. Die Bw hat es vielmehr abgelehnt, vorhandene Aufstellungen über die jährlichen Instrumentenzugänge herauszugeben.

Die Unmöglichkeit, die Besteuerungsgrundlagen, konkret die Anschaffungskosten des jährlichen Zugangs an Instrumenten zu ermitteln oder zu berechnen, ist damit evident. Diese Grundlagen waren daher im Schätzungswege zu ermitteln.

Die Bw bestreitet zwar, mit Ausnahme der in der Berufung für das Jahr 2001 genannten Bestandsdifferenz, das der Schätzung zu Grunde liegende Zahlenmaterial. Sie zeigt aber nicht auf, anhand welcher Unterlagen die Schätzung zu einem den tatsächlichen Gegebenheiten näher kommenden Ergebnis hätte gelangen können. Auch im Zuge des Betriebsprüfungsverfahrens hat sich die Bw darauf beschränkt, die der Schätzung zu Grunde gelegten, von der früheren Steuerberaterin stammenden Aufstellungen als nicht repräsentativ zu bezeichnen, es im Übrigen aber unterlassen, ihrer Meinung nach für eine Schätzung eher geeignete Grundlagen bereitzustellen.

Da die Bw über Aufstellungen der jährlichen Instrumentenzugänge verfügte, hätte sie es in der Hand gehabt, die Schätzung durch die Bekanntgabe der tatsächlichen Werte zu widerlegen. Die Bw hat diese Aufstellungen der Betriebsprüfung aber nicht zugänglich gemacht und dadurch zur Schätzung Anlass gegeben. Allfällige aus den von der früheren Steuerberaterin erstellten Aufzeichnungen resultierende Schätzungsungenauigkeiten gehen daher zu Lasten der Bw (vgl. VwGH 30.9.1998, 97/13/0033).

Berechtigt ist indessen der Berufungseinwand, dass die Schätzung für das Jahr 2001 zu einem im Vergleich zu den Vorjahren und, wie das der Berufung beigelegte Diagramm zeigt, auch zu den nachfolgenden Jahren ungewöhnlich hohen Zugang an Instrumenten führt.

Die als mögliche Ursache für den auffallend hohen Zugang im Jahr 2001 angesprochenen Fehler aus der in diesem Jahr vollzogenen Implementierung eines neuen Warenwirtschaftssystems hat zwar grundsätzlich die Bw zu vertreten. Dies umso mehr, als die Bw ja über den tatsächlichen Zugang an Instrumenten ausweisende Aufstellungen verfügte. Eine Schätzung darf aber nicht den Charakter einer Strafbesteuerung haben; vielmehr ist es

Ziel jeder Schätzung, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen (vgl. Ritz, a.a.O., § 184 Tz 3).

Da der Prüfer ebenfalls einräumt, dass der für das Jahr 2001 ermittelte Wert auf eine im Zuge der Systemumstellung erfolgte Nacherfassung des Instrumentenbestandes der Vorjahre hinweist, für die erhebliche Abweichung des Jahres 2001 eine andere Erklärung auch nicht erkennbar ist, wird dem Ziel, die wahren Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln, eher gerecht, wenn im Rahmen der Schätzung von einem auf die Streitjahre gleichmäßig verteilten Instrumentenzugang ausgegangen wird.

Dass die Bestandsveränderung des Jahres 2001 mit dem in der Berufung errechneten Betrag von 7.955.001,28 S anzusetzen ist, ist nicht weiter strittig.

Für die Jahre 1999 bis 2001 ergibt sich damit ein Gesamtzugang an Instrumenten in Höhe von 10.899.947,07 S (1.481.907,00 + 1.462.138,07 + 7.955.002,00). Daraus resultiert für jedes einzelne Jahr des Berufszeitraumes ein Zugang an Instrumenten in Höhe von 3.633.015,69 S.

Die gleichmäßige Verteilung des Instrumentenzugangs auf die Jahre 1999 bis 2001 führt zu einer Periodenverschiebung, weshalb die Ergebnisse der Jahre 1999 und 2000 entsprechend zu erhöhen, die Körperschaftsteuerbescheide 1999 und 2000 daher insoweit zum Nachteil der Bw abzuändern sind. Bemerkt wird ferner, dass sich die nach dem Berufszeitraum in den Jahren 2002 und 2003 für den gegenständlichen Instrumentenbestand noch zu berücksichtigenden Abschreibungen im Vergleich zur Feststellung der Betriebsprüfung entsprechend vermindern.

Aus den dargelegten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Ermittlung der Ergebnisänderung:

	1999	2000	2001
Anfangsbestand	0,00	2.422.010,46	3.633.015,69
Zugang	3.633.015,69	3.633.015,69	3.633.015,69
Abschreibung 1999	-1.211.005,23	-1.211.005,23	-1.211.005,23
Abschreibung 2000		-1.211.005,23	-1.211.005,23
Abschreibung 2001			-1.211.005,23
Endbestand	2.422.010,46	3.633.015,69	3.633.015,69

	1999	2000	2001
Bestand Instrumente lt. HB	0,00	0,00	0,00
Bestand Instrumente lt. PE	2.422.010,46	3.633.015,69	3.633.015,69

Vermögensänderung	2.422.010,46	3.633.015,69	3.633.015,69
- Vermögensänderung Vorjahr	0,00	-2.422.010,46	-3.633.015,69
Ergebnisänderung	2.422.010,46	1.211.005,23	0,00

Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb:

	1999	2000	2001
Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. BP	10.489.128,00	10.084.384,00	9.488.303,00
- Ergebnisänderung lt. BP	-987.938,00	-480.789,71	-4.418.550,77
+ Ergebnisänderung lt. BE	2.422.010,46	1.211.005,23	0,00
Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. BE	11.923.200,46	10.814.599,52	5.069.752,23

Beilage: 3 Berechnungsblätter

Wien, am 4. Jänner 2006