



GZ. RV/2284-W/06,  
miterledigt RV/2285-W/06,  
RV/2286-W/06 u. RV/2287-W/06

## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., Facharzt, 1000 Wien, X-Gasse, vertreten durch Dr. Anton Schirmbrand, Wirtschaftstreuhänder, 1230 Wien, Anton Baumgartner-Straße 44/C5/1704, vom 6. Oktober 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf, vom 29. August 2006 betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatzsteuer und Einkommensteuer sowie hinsichtlich Umsatzsteuer und Einkommensteuer für den Zeitraum 2001 bis 2003 entschieden:

Die Bescheide über die Verfügung der Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 2001 bis 2003 werden aufgehoben. Durch die Aufhebung der die Wiederaufnahme verfügenden Bescheide tritt das Verfahren gem. § 307 Abs. 3 BAO in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat.

### **Entscheidungsgründe**

Der Berufungswerber (=Bw.) bezog im Streitzeitraum Einkünfte aus einem Dienstverhältnis als Facharzt in einem Wiener Spital. Daneben erklärte er seit Jahren fast ausschließlich negative Einkünfte aus selbständiger Arbeit aus der Abhaltung von Weiterbildungsveranstaltungen und aus einer Privatordination, welche er für bestimmte Zeiten weitervermietete.

Beim Bw. fand eine Außenprüfung statt. Im Bericht über die durchgeführte Außenprüfung führte die Prüferin wie folgt aus:

„Herr Bw. betreibt neben seiner nichtselbstständigen Tätigkeit im Y-Spital im 00. Bezirk seine Privatordination. Auf Grund seiner Kenntnisse in Informatik wurde das Datenbankenprogramm zur Verwaltung der Patienten und deren Krankengeschichten selbst erstellt und programmiert. Mit Hilfe dieses Datenbankenprogramms wurden in der Folge auch die Honorarnoten erstellt. Im Laufe der Betriebsprüfung wurde Herr Bw mit fehlenden Rechnungen (siehe AB) konfrontiert mit der Bitte diese zu erklären bzw. nachzureichen. Im Antwortschreiben wurde erklärt, dass es sich um Stornorechnungen und nicht verrechnete Leistungen handelt. Diese "Stornorechnungen" wurden dann letztendlich auch vorgelegt. Bei der Betriebsbesichtigung in der Ordination wurden im Bezug auf die Rechnungslegung folgende Erklärungen von Herrn Bw abgegeben:

Sobald ein Patient in der Patientendatei aufgerufen wird, vergibt der PC automatisch eine laufende Rechnungsnummer; die ärztlichen Leistungen werden dann gesondert mit dem Datum der Erbringung der Leistung hinzugefügt. Es besteht jedoch jederzeit die Möglichkeit sowohl das Rechnungsdatum, den Patientennamen und die Honorar beträge zu verändern. Durch die "Selbstprogrammierung" ist es dem Abgabepflichtigen auch möglich die Datenbank zu verändern bzw. Datensätze zu löschen.

Tz. 2 Mängel

Ungereimtheiten "Nullrechnungen"

Patient Frau D war am 08.06.2000 in der Ordination; die Rechnung wurde am 04.01.2001 mit der Rechnungsnummer 1-1/2001 und dem Vermerk "Storno"(verstorben) ausgestellt.

1. Warum Rechnungsnummer erst im Jahr 2001 vor allem mit Rechnungsnummer aus dem Jahr 2001?

2. Frau D hat bis einschl. 31.12.2005 eine Pension der PVA erhalten und erfreute sich bis zu diesem Zeitpunkt bester Gesundheit.

Gattin Frau X.Y. war am 12. 1. 2000 in Behandlung; die Rechnung wurde am 28.02.2001 mit der Rechnungsnummer 12-1/2001 ausgestellt.

1. Warum Rechnung erst im Jahr 2001?

2. Warum wird überhaupt an die eigene Gattin eine Honorarnote mit Null erstellt?

Patient Hr. E.A. war am 17.05.1999 und am 05.04.2000 in Behandlung; die Rechnung wurde am 01.09.2001 mit der Rechnungsnummerr 82-1/2001 ausgestellt.

1. Warum wird mehr als 2 Jahre später eine Rechnung mit Null ausgestellt?

Patient Hr. M.Z. war am 25.10.2001 in Behandlung.

Die Rechnungen für diese Behandlung wurde einmal am 23.12.2001 mit der Rnr 116-1/2001 und ein zweites Mal am 27.04.2003 mit Rnr 22-1/2003 jedesmal mit "nicht verrechnet" ausgestellt. Wozu wird 16 Monate später eine zweite Rechnung erstellt aber "nicht verrechnet"?

Patient Hr. R.B. war am 14.11.2001, 30.11.2001, 17.12.2001 und 21.12.2001 in der Ordination; die Rechnung für diese Behandlungen wurde am 06.3.2002 mit der RNr 6-1/2002 mit jeweils "nicht verrechnet" ausgestellt.

Lt. Schreiben von Hr. RB hat dieser aber zwei bzw. dreimal bezahlt und zwar zwischen ATS 500,00 und 1500,00!

Auf Grund der Möglichkeit sowohl Beträge, Datum, Namen, usw. nachträglich zu ändern ist eine Vollständigkeitskontrolle nicht gewährleistet.

Zur Abdeckung allfälliger Unsicherheiten in Bezug auf Vollständigkeit und Umfang der Einnahmen wird ein Gefährdungszuschlag für die Jahre 2001 bis 2003 zu Umsatz und Gewinn in folgender Höhe hinzugerechnet.

2001: ATS 20.000,00, 2002: € 1.000,00, 2003: € 1.000,00."

Der Bw. erhob (durch seinen neuen steuerlichen Vertreter) Berufung, die er direkt beim UFS einbrachte:

„Namens und im Auftrag meines ausgewiesenen Mandanten erhebe ich gegen die Wiederaufnahme und Feststellungsbescheide hinsichtlich Einkommensteuer und Umsatzsteuer für die Jahre 2001 bis 2003, sowie gegen den Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen für das Jahr 2001, alle Bescheide vom 29. 8. 2006, eingelangt 31.08.2006, innerhalb offener Frist (Verlängerung bis 31.10.2006 mit Schreiben vom 28.09.2006 beantragt), das Rechtsmittel der Berufung und begründe dieses wie folgt:

Das Finanzamt (die Bp) hat trotz eines überlang (10 Monate) dauernden Verfahrens die u. a. dem Schutz der Rechte des Abgabepflichtigen und seiner Patienten dienenden Vorschriften der BAO nicht beachtet.

Die Verschwiegenheitspflicht des Arztes (§ 54 ÄrzteG 1998) ist gem. § 171 BAO auch bei Betriebsprüfungen zu beachten.

Die durch einen Irrtum des früheren Steuerberaters meines Mandanten ( ich habe mein Mandat erst nach Zustellung der obigen Bescheide erhalten) ohne irgendwelche „Abdeckung

von Patientennamen bzw. Krankheitsbezeichnungen" der Bp übergebenen Honorarnoten wurden von der Bp und dem Finanzamt durch mündliche und telefonische Befragung der Patienten und deren Nennung in der Niederschrift der Schlussbesprechung und Bp-Bericht (als Bescheidgrundlage) verwertet.

Diese Verwertung ist durch § 171 BAO und auch durch die DPB untersagt.

Diese Untersagung der Verwertung hat auch der Verwaltungsgerichtshof ausdrücklich für richtig befunden.

Siehe § 171 Tz 27 BAO, Ritz<sup>3</sup>:

„Umgekehrt beeinträchtigen solche Verschwiegenheitspflichten die Kontrollmöglichkeiten der Abgabebehörde, etwa deshalb, weil ohne Kenntnis des Namens des Klienten dessen Einvernahme (über die Art der Leistung und die Höhe des Honorars) nicht möglich ist. Dies hat der Gesetzgeber in Kauf genommen (vgl. z. B. VwGH 16. 9. 1986, 85/14/0007, wonach das Interesse an der Wahrung des „Ärztegeheimnisses" höher zu werten ist als das Interesse an einer voll zutreffenden Abgabenerhebung beim Arzt). "

Die verbotene Verwertung erfolgte sogar nach einer ausführlichen negativen Stellungnahme einer Patientin (M.T.) vom 26.04.2006, welche im Arbeitsbogen enthalten ist. Ob durch diese Vorgangsweise des Finanzamtes strafrechtliche Bestimmungen (§ 48a BAO; § 310 Strafgesetzbuch) verletzt wurden und daher eine amtswegige Anzeigepflicht besteht, überlasse ich der Beurteilung des UFS.

Trotz ausdrücklicher Verpflichtung gem. § 149 Abs. 1 BAO wurde mein Mandant nicht zur Schlußbesprechung geladen.

Über diese - letztlich eine Nichtigkeit des Verfahrens und der daraus erflössenen Bescheide bewirkende - gröbliche und vorsätzliche Außerachtlassung der dem Interessenschutz des Abgabepflichtigen dienenden Verfahrensvorschriften hinaus halte ich fest, dass der Bp-Bericht keinerlei „Feststellungen" enthält, sondern nur „Vermutungen" und „Fragen" beinhaltet, und somit als Bescheidbegründung untauglich ist.

Ich stelle daher den Antrag, die angefochtenen Bescheide als nichtig zu erklären, in eventu wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes ersatzlos aufzuheben.

Ich beantrage die mündliche Verhandlung und Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat. Wenn der UFS die Aufhebung und Feststellung der Nichtigkeit der angefochtenen Bescheide ohne weiteres Verfahren für durchführbar erachtet, verzichte ich auf die Verhandlung."

Das Finanzamt wurde daraufhin eingeladen, zur übermittelten Berufung eine Stellungnahme der Prüferin einzuholen. Hingewiesen wurde, dass sich aus den aktenkundigen

Prüfungsfeststellungen lediglich in den Feststellungen betr. den Patienten RB

Wiederaufnahmegründe erblickt werden könnten; dies unter der Annahme, dass die von ihm angeführten Honorarzahlungen im Prüfungszeitraum erfolgten.

Die Prüferin gab folgende Stellungnahme ab:

„ ... Auf Grund der beim UFS eingebrachten Berufung wurde das Finanzamt aufgefordert, die Annahme der vereinnahmten Honorare der "Nullrechnungen" zu konkretisieren. Daher wurde der Erhebungsdienst beauftragt mit folgenden Personen Niederschriften aufzunehmen (detaillierte Frageliste zu jedem einzelnen Patienten wurde von mir übergeben).

Patient Sch (Beilage 1 - 5):

Wie in den Beilagen ausführlich dokumentiert, hat die Ehegattin des Hrn. Bw. offensichtlich einige Patienten über die geplanten Erhebungen vorinformiert. Zuerst wurde eine Niederschrift verweigert, dann wurde wieder darauf bestanden, welche aber zu keinerlei Klärung des Sachverhalts beigetragen hat.

Patientin Qu. (Beilage 6 - 8):

Konnte auf Grund des langen Zeitraums keine Angaben machen bezüglich der Termine, lediglich dass Sie mit Gutscheinen bezahlt hat. Im Zuge der Betriebsprüfung konnte jedoch keine Verbuchung von Gutscheinen festgestellt werden.

Patient EA. (Beilage 9-11):

Kann sich ebenfalls nicht mehr genau erinnern wann er in der Ordination war, aber dass er bar bezahlt hat; nur die Höhe kann er nicht mehr sagen. Daher kann die Rechnung nur fingiert sein um die fehlenden Rechnungsnummern bzw. Honorare irgendwie glaubhaft zu machen, da es ja kaum üblich ist eineinhalb Jahre nach einer Behandlung bzw. Beratung die Ordination aufzusuchen um eine Honorarnote mit "Null" zu erhalten und nichts zu bezahlen.

Patientin D. (Beilage 12-13):

Frau D war nie Patientin und erfreut sich immer noch bester Gesundheit!

Patient MZ. (Beilage 14 - 18):

Gibt an, dass es sich bei kleineren Sportverletzungen um Freundschaftsdienste handelte, da beide nebenberuflich als Schilehrer tätig waren (Einnahmen dazu ?). Effektive Behandlungen wurden jedoch bezahlt!

Die Honorarnoten sind meiner Meinung nach wieder nicht glaubwürdig, da Herr MZ am 25.10.2001 in der Ordination war und für an diesem Tag erbrachten Leistungen

eigenartigerweise 2 Rechnungen erhalten hat und zwar die 1., mit der Nummer 116-1/2001 vom 23.12.2001 und die 2., mit der Nummer 22-1/2003 vom 27.04. 2003!

Es erscheint äußerst unglaublich, dass für eine im Jahr 2001 erbrachte Leistung die zugehörige Honorarnote erst im April 2003 ausgestellt wird.

Patient RB. (Beilage 19 - 22):

Bestätigt einerseits im Zuge der NS sein Mail, und andererseits gibt er bekannt, dass er sich nur an eine Barzahlung in Höhe von ATS 500,00 in der Praxis gegen Honorarnote erinnern kann (HN über ATS 500.00 existiert im Rechenwerk nicht). Außerdem kann es sich nur um einen Irrtum bezüglich des Datums handeln, da die Operation im Dezember 2001 stattgefunden hat und sämtliche Spitalsrechnungen auch im Dezember 2001 ausgestellt wurden und auch die HN des Bw die 4 Termine im Nov. und Dez. 2001 bestätigt.

Im Jahr 2001 gibt es jedoch keinen Eingang von ATS 500.00 von Herrn RB .

Patient OK (Beilage 23 - 31):

Dieser war an den 3 ersten Terminen (siehe Frageliste) in der Ordination und hat dafür auch noch sämtliche Belege und HN vorlegen können. Für die restl. 4 Termine lt. HN hat er keinerlei Unterlagen. Außerdem gab er bekannt, dass er sich an keine Barzahlungen und Gratisbehandlungen erinnern kann. 3 Tage später rief er an und teilte mit, dass er irgendwann seine Zeit und seinen Körper für Behandlungen unentgeltlich zur Verfügung gestellt hat. Ob diese Aussage auf einen Anruf von Fr. Bw zurückzuführen ist oder den Tatsachen entspricht, kann nicht beurteilt werden."

Der Stellungnahme wurden eine Reihe von durch den Erhebungsdienst des Finanzamtes mit Patienten aufgenommene Niederschriften samt Aktenvermerken angeschlossen.

Im Zuge einer Vorsprache des Steuerberaters beim Referenten übergab er eine Stellungnahme des Bw. zur Niederschrift über die Schlussbesprechung am 10. 8. 2006 mit folgendem Inhalt:

„1. Es ist korrekt, dass ich neben meiner nichtselbständigen Tätigkeit im Y--Spital eine Facharztordination in 1000 Wien betreibe. Neben zz Behandlungen und Nachbehandlungen habe ich vor allem Patienten aus dem Bereich der Stherapie und Mtherapie. Ich möchte auch erwähnen, dass ich Instruktor für Stherapie bin. Ich bin Arzt, arbeite seit ca. 30 Jahren an der Erstellung von Computerprogrammen vornehmlich für wissenschaftliche und ärztliche Bereiche. Ich bin kein Kaufmann, weiß dass ich als Arzt eine Einnahmen- Ausgaben Rechnung führen muss und überlasse die Details meiner Buchführung meinem Steuerberater.

2. Es existiert keine Software, die meinen Bereich der ärztlichen Tätigkeit auch nur annähernd abdecken würde. Außerdem habe ich seit meiner Jugend mit EDV zu tun und habe daher das Programm zur Führung und Verwaltung der medizinischen Daten, Röntgenbilder und sonstiger Dokumente selbst geschrieben. Es ist nur logisch in dieses Programm auch eine Möglichkeit zur Abrechnung der Patienten und zur Rechnungsarchivierung zu integrieren, was aber nicht wie von der Prüferin behauptet Hauptzweck des Programms ist. Falsch ist auch die Aussage, dass bei Aufruf eines Patienten automatisch eine Rechnungsnummer erstellt wird. Das wäre so auch nicht machbar. Die Rechnungsnummer wird bei Rechnungslegung erstellt und kann im Programm nicht geändert werden. Weiters listet das Programm auf Tastendruck alle „offenen“, also nicht verrechneten Behandlungen eines einstellbaren Zeitraumes auf. Diese Funktion hat leider den Nachteil, dass bei Patienten, bei denen von mir kein Honorar verlangt wird wie z. B. Familienangehörige, Kollegen und deren nahe Angehörige die Behandlung mit einer Stornorechnung „abgerechnet“ werden muss, weil die Patienten sonst immer wieder als „offen“ gelistet werden.

3. Die Rechnungsarchivierung erfolgt nicht nur elektronisch sondern auch in Form eines Ausdrucks einer Kopie der jeweils dem Patienten ausgehändigten Rechnung. Eine nachträgliche Änderung solcher Rechnungen zum Zweck der Steuerhinterziehung ist deshalb sinnlos, weil die Patienten die Rechnungen bei der Krankenkasse oder ihrer Privatversicherung einreichen, das Original würde im Fall einer nachträglichen Änderung der Kopie nicht mehr mit der Kopie übereinstimmen. Eine Überprüfung wäre durch Vergleich der bei der Krankenkasse eingereichten Rechnungen mit den von mir vorgelegten Rechnungskopien möglich. Änderungen an Rechnungen sind dann erforderlich, wenn z. B. der Patient die Frist zur Einreichung bei der Krankenkassa versäumt und einen neuen Ausdruck mit geändertem Datum benötigt. Ich habe keinen Grund gesehen in solchen Fällen eine neue Rechnungsnummer zu vergeben. Weiters verlangt z. B. die AUVA bei Erstellung eines Gutachtens die Abrechnung unter Angabe einer Rechnungsnummer. Bei der endgültigen Abrechnung können sich die Honorare durch Zuerkennung von einem Zusatzhonorar erhöhen, was zum Zeitpunkt der Rechnungslegung aber nicht bekannt ist sondern erst nachträglich durch den Chefarzt erfolgt. Würde ich die originale Rechnung stornieren und eine neue Rechnung mit neuer Rechnungsnummer erstellen, würde die der AUVA gegenüber angegebene Rechnungsnummer nicht mehr stimmen. Ich müsste also die neue Rechnungsnummer an die AUVA melden, die dann wieder die Überweisung an mich korrigieren müsste. Das ist nach meiner Meinung sehr viel administrativer Aufwand ohne erkennbaren Sinn und ich habe daher die Möglichkeit offen gelassen, Rechnungen auch nach Ausdruck im Rechnungsarchiv zu korrigieren.

4. Die Behauptung, der Name des Patienten sei nachträglich jederzeit änderbar ist falsch. Die Datenbank ist eine sog. relationale Datenbank, dabei kommt der Name des Patienten im Rechnungsarchiv nicht vor, es gibt vielmehr einen Querverweis über eine Ident auf die persönlichen Daten des Patienten. Dieser Querverweis ist im Programm nicht änderbar und somit auch der Name nicht änderbar. Möglich, aber zu Zwecken der Verheimlichung von Einnahmen sinnlos, ist lediglich eine Namensänderung in den persönlichen Daten, was z. B. im Falle einer Eheschließung erfolgen könnte.
5. Ein Programmierer mit 30 Jahren EDV-Erfahrung kann fast jede Datenbank, auch eine kommerzielle manipulieren. Ich möchte ausdrücklich festhalten, dass ich keine Manipulationen zur Steuerhinterziehung vornehme oder vorgenommen habe. Es werden auch von mir immer wieder Sicherungskopien der gesamten Datenbank auf CD angefertigt, eine Manipulation einer Sicherungskopie auf CD ist nachträglich auch von erfahrenen Programmierern nicht leicht möglich. Das Vorhandensein der Sicherungskopien wurde dem Prüferteam gegenüber ausdrücklich erwähnt, scheint aber im Prüfbericht nicht auf. Der Hinweis auf die Selbstprogrammierung unterstellt nach meinem Eindruck die Absicht der Datenmanipulation was ich mit Entschiedenheit zurückweise. Der Grund für die Selbstprogrammierung ist vielmehr, wie bereits vorher erwähnt, die Tatsache, dass auf dem kommerziellen Markt kein vergleichbares Programm existiert. Aus EDV-Kenntnissen eines Steuerpflichtigen Nachzahlungen abzuleiten, wie im Prüfbericht nach meiner Meinung erfolgt, ist einfach absurd.
6. Ich bin meines Wissens nicht verpflichtet, elektronische Abrechnungen vorzulegen. Die von mir vorgelegten Rechnungskopien und Kontoauszüge müssten für eine Steuerprüfung reichen. Mir war nicht bewusst, dass Rechnungsnummern lückenlos fortlaufend sein müssen. Die fehlenden Rechnungsnummern entstanden durch Stornos von Rechnungen, die ich meinem Steuerberater nicht übermittelt habe, weil nach meiner Meinung Nullrechnungen für die Buchhaltung irrelevant sind. Auf Verlangen der Prüfer wurden die fehlenden Rechnungsnummern vorgelegt.
7. Der Nachweis der Vollständigkeit der Abrechnungen ist bei einem Dienstleister wohl schwer zu führen, allein daraus eine Nachforderung der Steuer abzuleiten halte ich für Unsinn. Meine Stammdaten entsprechen der Patientenkartei, die vor Ort einsehbar wäre, von den Prüfern aber nicht verlangt wurde.
8. Der weit überwiegende Teil meiner Patienten zahlt mein Honorar mit Erlagschein. Barzahlungen kommen selten vor. Zusätzlich wurden in den Prüfungsjahren Barzahlungen in der Regel als Eigenerlag auf mein Geschäftskonto überwiesen. Die Kontoauszüge, die den



Prüfern auch vorgelegt wurden, im Prüfbericht aber keine Erwähnung fanden, bieten eine gute Kontrollmöglichkeit der von mir eingenommenen Honorare.

9. Zu den namentlich angeführten Patienten:

a. Frau D war in meiner Ordination nach meinen Aufzeichnungen 1 x in Behandlung. Es handelte sich um eine administrative Ordination für die ein geringer Betrag verlangt wurde. Die Patientin ist zu geplanten Folgeordinationen nicht mehr erschienen und die ihr zugestellte Rechnung kam nach meiner Erinnerung mit dem Vermerk „verstorben“ zurück. Ich habe mir nicht die Mühe gemacht, die Richtigkeit nachzuprüfen. Im Übrigen freut es mich, wenn es der Patientin gut geht.

b. Patientin X.Y. : Meine Frau hat von mir ein Rezept ausgestellt bekommen und ich habe am 12. 1. 2000 einen Befund in meine Krankengeschichte geschrieben. Der Computer gibt diese Behandlung als „nicht verrechnet“ aus (siehe Ausführungen unter 2), daher wurde eine Null-Rechnung erstellt. Das Honorar war soweit ich mich erinnern kann sehr persönlich und wurde nicht versteuert. Hätte die Prüferin diese Unklarheiten bei der Besprechung erwähnt, wäre eine unmittelbare Klärung ohne weiteres möglich gewesen.

c. Herr E.A. war zu einer Sportberatung bei mir. Am 09.05.2000 wurde mit der Rechnungsnummer 48-1/2000 die Sportberatung als Gesamtpaket abgerechnet. Das von mir verlangte Honorar (öS 1.500,00) wurde ordnungsgemäß versteuert. Bei der Abrechnung wurde übersehen, dass 2 Termine, die der Vorbereitung auf die Beratung dienten und daher nicht extra verrechnet worden sind übrig waren. Die Stornorechnung vom 01.09.2001 mit der Re. Nr. 82-1/2001 wurde zur internen Abdeckung dieser beiden Termine erstellt und aus verständlichen Gründen weder an den Patienten noch an die Buchhaltung geschickt. Hätte die Prüferin diesen Patienten bei der Besprechung erwähnt, wäre eine unmittelbare Klärung ohne weiteres möglich gewesen.

d. Herr M.Z. war bei mir mit 2 verschiedenen Diagnosen in Behandlung. Rechnungen werden vom Computer Fall-bezogen und nicht Personen-bezogen erstellt, daher war auch eine 2-malige Abrechnung notwendig. Das unterschiedliche Datum ergibt sich daraus, dass bei einem „Fall“ Folgeuntersuchungen / Behandlungen vorgesehen waren, der Patient aber wider Erwarten bereits nach der ersten Behandlung beschwerdefrei war. Herr MZ ist ein langjähriger Freund unserer Familie, die Behandlungen erfolgten gratis. Hätte die Prüferin diesen Patienten bei der Besprechung erwähnt, wäre eine unmittelbare Klärung ohne weiteres möglich gewesen.

e. Herr R.B. war am 16.08.2000 erstmals in meiner Ordination. Er hat an diesem Tag eine Barrechnung (71-1/2000) über öS 500.00 bekommen, die auch versteuert wurde. Weitere

Zahlungen durch Herrn RB sind nicht erfolgt. Am 11.12.2001 wurde der Patient von mir im Z-Spital privat operiert. Die notwendigen Besprechungs- und Kontrolltermine in meiner Ordination habe ich bei Privatpatienten stets gratis gemacht. Das OP-Honorar wurde ordnungsgemäß versteuert. Einen Patienten nach 5 Jahren über geleistete Arzthonorare zu befragen halte ich nebenbei bemerkt für wenig aussagekräftig.

10. ....

11. ....“

Schließlich wurde der Antrag auf Befassung des Berufungssenates und Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung zurückgezogen.

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

#### **1. Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer und Umsatzsteuer für die Jahre 2001 bis 2003**

Aus dem Prüfungsbericht ergibt sich, dass die Wiederaufnahme der Verfahren von Amts wegen gem. § 303 Abs. 4 BAO verfügt wurden, wobei die Aussagen der Patienten und die Feststellungen hinsichtlich Rechnungserstellung, Datenbank usw. als im Sinne der Bestimmung neu hervorgekommene Tatsachen gewertet wurden. (Für das Vorliegen von Tatbeständen nach Abs. 1 lit a – Erschleichungstatbestand – und lit c – Vorfrage – liegen keine Anhaltspunkte vor.)

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 anderen Bescheid herbeigeführt hätte.

##### **1.1. Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatzsteuer 2001 bis 2003**

Auf Grund der Feststellungen im Bericht über die Außenprüfung ging die Prüferin offensichtlich vom Vorliegen nicht erklärter Umsätze aus ärztlicher Tätigkeit aus und erhöhte im Wege der Schätzung die gem. § 6 Abs. 1 Z. 19 UStG 1994 unecht steuerbefreiten Umsätze (2001: um öS 20.000,00, 2002 und 2003: um je € 1.000,00). Da jedoch die solcherart erhöhten Umsätze in gleicher Höhe wiederum im Rahmen der Ermittlung der steuerpflichtigen Umsatzsteuerbemessungsgrundlagen ausgeschieden wurden, wiesen auch die im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Umsatzsteuerbescheide im Spruch die Umsatzsteuerzahllast in jeweils unveränderter Höhe aus.

Damit liegt aber die im § 303 Abs. 4 BAO geforderte Voraussetzung, dass die Wiederaufnahmegründe zu einem im Spruch anders lautenden Bescheid geführt hätten, bei allen 3 im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Umsatzsteuerbescheiden nicht vor, so dass der Berufung gegen die Verfügung der Wiederaufnahme hinsichtlich Umsatzsteuer der Jahre 2001 bis 2003 Folge zu geben und die Bescheide über die Wiederaufnahme der Verfahren aufzuheben waren.

## **1.2. Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer 2001 bis 2003**

An Wiederaufnahmegründen werden im Bericht über die Außenprüfung die Feststellungen über die mittels der vom Bw. selbst programmierten Datenbank erfolgten Rechnungserstellung, welche die nachträgliche Änderungen der einmal ausgestellten Rechnungen zulasse und insbesondere die Zahl an sog. „Nullrechnungen“ herangezogen. Auf Grund der der Prüferin - nicht anonymisiert - übergebenen Honorarnoten erfolgten bei 5 Patienten Erhebungen. Auch für die Gattin wurde eine „Nullrechnung“ über eine im Jahr 2000 erfolgte Behandlung unter den Rechnungen des Jahres 2001 festgestellt.

Die Patientin D sei im Juni 2000 in der Kanzlei gewesen. Aber erst im Jahr 2001 sei eine „Nullrechnung“ mit dem Vermerk „verstorben“ ausgestellt worden. Nach Feststellungen des Finanzamtes war diese Patientin keineswegs verstorben, was die Betriebsprüfung aus dem Pensionsbezug bis Ende 2005 ableitete.

Bei deren Befragung konnte sich die Bw. im Wesentlichen daran erinnern, ihren mittlerweile verstorbenen Gattin zum Bw. begleitet zu haben. Möglicherweise sei auch über ihren Gesundheitszustand gesprochen worden. Allerdings habe sie damals eigene Hausärzte kontaktiert, sodass sie keinen Grund gehabt habe, etwas zu bezahlen. Im Übrigen wies sie auf ihre fortschreitende altersbedingte Vergesslichkeit hin.

Hinweise, die die Annahme von hinterzogenen Honoraren vermuten lassen, kann der UFS aus den diesbezüglichen Feststellungen nicht ableiten.

Der **Patient** M.Z. gab im Zug der Niederschrift im Zusammenhang mit den beiden „Null-Rechnungen vom 25.10.2001 an, mit dem Bw. auch privat bekannt gewesen zu sein und es sei zu gegenseitigen Freundschaftsdiensten gekommen. Beide seien nebenberufliche Schilehrer gewesen. Er sei 2001 häufig bei Ärzten, unter anderem auch beim Bw. gewesen. Auch seine Kinder und seine geschiedene Gattin seien bei ihm in Behandlung gewesen. An die Art der Abrechnung könne er sich nicht mehr genau erinnern. Er habe aber höchstens € 100,00 bis 200,00 per Erlagschein bezahlt. Auf der Ablichtung der Jahresabrechnung 2001 im Arbeitsbogen scheint eine Rechnung an M.Z. vom 01.08.2001 über öS 500,00 auf.

Angesichts des freundschaftlichen Verhältnisses erscheinen teilweise kostenlose Behandlungen nicht als völlig unglaubwürdig.

Der **Patient** E.A. konnte sich lediglich daran erinnern, in den Monaten Mai 1999 und April 2000 den Bw. in Anspruch genommen zu haben. Daran, ob er eine Honorarnote erhalten habe und ob er bar bzw. wieviel und wann er bezahlt bezahlt habe, konnte er sich nicht mehr erinnern.

Im Gegensatz zum Patienten MZ ist für ihn kein Eintrag in der Jahresabrechnung für 2001 ersichtlich. (Die Jahresabrechnung 2000 findet sich nicht im Arbeitsbogen.)

Aus der Ausstellung einer Nullrechnung für die **Gattin** um sie – wie der Bw. ausführte – aus der Liste der offenen Honorarzahlen zu entfernen, kann der UFS keinen Anhaltspunkt für einen Wiederaufnahmegrund bzw. für eine Umsatzverkürzung ableiten.

Für den **Patienten** R.B. fand die Betriebsprüfung die Nullrechnung vom 06.03.2002 vor, mit der die Leistungen des Bw. vom 14.11.2001, 30.11.2001, 17.12.2001 und 21.12.2001 nicht verrechnet wurden. (Einnahmen von diesem Patienten wurden im Streitzeitraum nicht aufgezeichnet.) Lt. Mitteilung des Patienten konnte sich dieser erinnern, 2-3mal zwischen öS 500,00 und 1.500,00 bezahlt zu haben.

Anlässlich der neuerlichen Befragung präzisierte er seine Angaben insoweit, als er auf einen Unfall im August 2000 verwies. Konkret konnte er sich noch an eine bar bezahlte Honorarrechnung in Höhe von öS 500,00 im Zeitraum 2000 bis 2002 erinnern, die er jedoch entgegen seiner ursprünglichen Annahme nicht aufbewahrt habe. Den genauen Zahlungszeitpunkt konnte er offenbar nicht mehr angeben. Auch konnte er sich nicht mehr erinnern, ob eine nicht näher dargelegte Differenzzahlung (vermutlich für eine Operation) von ihm direkt oder von seiner Versicherung geleistet wurde.

Übereinstimmend mit dieser Angabe führte der Bw. in seiner Entgegnung aus, für die Behandlung des Patienten im August 2000 öS 500,00 kassiert zu haben. (Mangels Ablichtungen der Aufzeichnungen des Jahres 2000 im Arbeitsbogen ist eine Überprüfung allerdings nicht möglich.) Dass allfällige Beratungsgespräche (vor und nach der im Dezember 2001 erfolgten Operation) für R.B. als Privatpatienten (mit Zusatzversicherung) gratis waren, erscheint dem UFS für glaubwürdig.

Unter Bedachtnahme auf die zusätzlich getroffenen Feststellungen durch den Erhebungsdienst sowie die Gegenäußerung des Bw. erweisen sich die im Bericht unter Tz. 1 und 2 angeführten Feststellungen als nicht taugliche Wiederaufnahmegründe. Dem UFS ist es, wie der VwGH (Erk. v. 14.05.1991, 90/14/0262) feststellte, versagt, andere als die vom Finanzamt

herangezogenen Wiederaufnahmegründe zu würdigen, weshalb auf die bezüglich Patienten getroffenen Feststellungen nicht einzugehen war.

Der Berufung gegen die Verfügung der Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer der Jahre 2001 bis 2003 war daher stattzugeben und die Bescheide über die Verfügung der Wiederaufnahme aufzuheben.

Da durch die Aufhebung der die Wiederaufnahme verfügenden Bescheide das Verfahren gem. § 307 Abs. 3 BAO in die Lage zurücktritt, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat, erübrigt es sich auf das weitere Berufungsvorbringen einzugehen.

Wien, am 21. Mai 2007