



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Klagenfurt
Senat 1

GZ. RV/0081-K/11

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Mag. Bw, Ort1, Adresse1, vertreten durch Dr. Vertreter, Ort2, Adresse2, vom 1. Juni 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes Klagenfurt, dieses vertreten durch Mag. X, vom 28. Mai 2010 betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 2009 im Beisein der Schriftführerin Melanie Zuschnig nach der am 20. März 2013 in 9020 Klagenfurt, Dr. Herrmannngasse 3, von Amts wegen in Abwesenheit des Bw. durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

A) Der Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 2009 wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

B) Der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2009 wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.), ein Restaurator und akademischer Maler, erklärte in seiner Einkommensteuererklärung für 2009 Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von € 14.781,29. Wie aus der zu Grunde liegenden Einnahmen/Ausgabenrechnung für 2009 hervorgeht, beinhaltet der erklärte Gewinn einen "Veräußerungserlös aus Atelierentnahme von Anlagevermögen" in Höhe von € 5.894,-. Die bei der Entnahme aufgedeckten stillen Reserven der als Atelier genutzten Eigentumswohnung (ETW) des Bw. in Kf., Adresse 1., resultieren aus dem Unterschiedsbetrag zwischen dem in Ansatz gebrachten Entnahmewert (€ 44.000,-) und dem ausgewiesenen Buchwert (€ 38.106,-).

In seiner Einkommensteuererklärung für 2009 machte der Bw. weiters Krankheitskosten in Höhe von insgesamt € 4.354,18 als außergewöhnliche Belastung geltend. Diese Aufwendungen resultieren aus Arztbesuchen (Fahrtkosten, Behandlungskosten), Behandlungsbeiträge iZm Krankenhausaufenthalt, Ankauf diverser orthopädischer Hilfsmittel, Ankauf von Medikamenten bzw. sonstiger Mittel für adjuvante Therapien, etc. In einer Erklärungsbeilage listete der Bw. die ihm erwachsenen Krankheitskosten auf wie folgt:

| Datum | Art | Beleg | Buchungstext | Soll | Haben | Gegen-Kto |
|------------|-----|-------|------------------------------------|----------|-------|-----------|
| 08.01.2009 | F | 7 | Medikamente | 61,30 | | 0050 |
| 20.01.2009 | F | 28 | Dr. S. | 45,00 | | 1111 |
| 06.02.2009 | F | 52 | SR, Heilmittel | 86,50 | | 0050 |
| 23.02.2009 | F | 66 | SR , Heilmittel | 91,50 | | 0050 |
| 27.02.2009 | F | 68 | GKK Wahlarztrückerstattung | | 7,05 | 1111 |
| 02.03.2009 | F | 71 | Y, orthop. Hilfsmittel | 3,95 | | 0050 |
| 12.03.2009 | F | 85 | Orthop. Hilfsmittel | 3,95 | | 0050 |
| 18.03.2009 | F | 90 | R, otrhop. Hilfsmittel | 49,00 | | 1111 |
| 30.03.2009 | F | 101 | SR , Medikamente | 33,80 | | 0050 |
| 28.04.2009 | F | 131 | AB omega | 9,98 | | 0050 |
| 26.05.2009 | F | 157 | SR, Medikamente | 37,50 | | 0050 |
| 05.06.2009 | F | 166 | SR, Med. | 69,55 | | 0050 |
| 08.07.2009 | F | 210 | Medikamente SR | 103,90 | | 0050 |
| 20.07.2009 | F | 216 | Kabeg | 8,88 | | 1111 |
| 17.08.2009 | F | 346 | Fahrtkosten Wien 17.8.09 Dr. WW | 280,56 | | 1112 |
| 24.09.2009 | F | 269 | Medikamente SR | 2,00 | | 0050 |
| 12.10.2009 | F | 342 | Dr. Br Graz, Fahrtkosten am 12.10. | 150,00 | | 1112 |
| 27.10.2009 | F | 290 | Dr. Br | 170,00 | | 1111 |
| 03.11.2009 | F | 292 | Flugticket L-O-L | 310,00 | | 0050 |
| 11.11.2009 | F | 296 | Dr. M Zahnbrücken+Kronen | 2.160,00 | | 0050 |
| 16.11.2009 | F | 297 | SR Heilmittel | 204,30 | | 0050 |
| 19.11.2009 | F | 300 | Wahlarztrückerst. Dr. Br | | 14,52 | 1111 |
| 23.11.2009 | F | 307 | SR Gesundheit | 10,00 | | 0050 |
| 03.12.2009 | F | 313 | Rezeptgebühr | 14,70 | | 0050 |
| 04.12.2009 | F | 314 | Bg, Gesundheitsausgabe | 59,80 | | 0050 |
| 04.12.2009 | F | 318 | Ho, Granat | 12,46 | | 0050 |
| 09.12.2009 | F | 316 | Fr, Gesundheitskeil | 9,60 | | 0050 |

| | | | | | | |
|------------|---|-----|---------------------------------|----------|----------|------|
| 13.12.2009 | F | 323 | Ekrankenhaus, Aufenthaltsgebühr | 17,76 | | 0050 |
| 17.12.2009 | F | 341 | Fahrtkosten SMZ Ost W 17.12.09 | 280,56 | | 1112 |
| 22.12.2009 | F | 329 | SR , Gesundheitsmittel | 60,20 | | 0050 |
| 22.12.2009 | F | 330 | Dr. EP Wahlarzthonorar | 29,00 | | 1111 |
| | | | | 4.375,75 | 21,57 | |
| | | | Endsaldo | | 4.354,18 | |

In seiner Umsatzsteuererklärung für 2009 wies der Bw. steuerpflichtige Umsätze von € 30.943,32 (netto) aus. Dem gegenüber standen Vorsteuern in Höhe von € 1.178,26.

Im Zuge der Veranlagung überprüfte das Finanzamt die Richtigkeit des Entnahmewertes der ETW und nahm dabei ua. Einsicht in die Urkundensammlung der Liegenschaft EZ 0001 des GB 111 ET (Wohnanlage Adresse1.). Dabei wurde festgestellt, dass in der besagten Wohnanlage in den Jahren 2007 und 2009 zwei ETW veräußert wurden, für welche ein Verkaufserlös von rd. € 1.500,- bzw. € 1.550 je m² erzielt wurde. Der vom Bw. in Ansatz gebrachte Entnahmewert von € 44.000,- würde bei der 42,61 m² großen ETW zu einem m²-Preis von lediglich € 1.032,62 führen.

Das Finanzamt nahm daraufhin eine Schätzung des Verkehrs- bzw. Teilwertes der ETW unter Zugrundelegung der Sach- und Ertragswertmethode vor. Bei der Ermittlung des Substanzwertes ging die Behörde von einem Neubauwert in Höhe von € 63.148,20 aus, welcher unter Zugrundelegung einer Restnutzungsdauer von 69 Jahren bei einer bisherigen Nutzungsdauer von 11 Jahren um einen Altersabschlag (nach Ross/Brachmann) in Höhe von 7,82 % eingekürzt wurde. Dieser Zwischenwert wurde abermals um Sonderabschläge in Höhe von 5% sowie einen Abschlag für Instandhaltung von Gebäuden der Zustandsnote 2 in Höhe von 2,52% vermindert, sodass das Gutachten des Amtssachverständigen letztlich einen Substanzwert in Höhe von € 53.833,02 auswies. Den Ertragswert ermittelte der Amtssachverständige - ausgehend von einer Kaltmiete in Höhe von monatlich € 380,- abzüglich pauschaler Bewirtschaftungskosten von 30% - mit einem Jahresansatz in Höhe von € 3.182,00. Dieser Ertragswert wurde unter Zugrundelegung eines Zinssatzes von 4% bei einer Restnutzungsdauer von 69 Jahren unter Berücksichtigung eines Abschlages für Grund und Boden mit € 67.171,00 in Ansatz gebracht. Die Gewichtung von Substanz- und Ertragswert wurde im Verhältnis 1:1 vorgenommen, sodass daraus ein Mittelwert von € 63.493,- (gerundet € 63.500,-) resultierte.

Im Zuge der Veranlagung zur Umsatz- und Einkommensteuer legte das Finanzamt als Entnahmewert den vom Amtssachverständigen ausgemittelten Wertansatz (ger.) zu Grunde. Gleichzeitig erfolgte unter Ausscheidung des auf Grund und Boden entfallenden Wertanteiles von € 6.930,- eine Korrektur des Buchwertes auf € 31.176,-. Damit ermittelte das Finanzamt die Einkünfte aus selbständiger Arbeit mit € 41.211,29. Im Umsatzsteuerbescheid setzte das

Finanzamt neben den erklärten Nettoumsätzen (€ 30.943,32) den Entnahmewert als steuerfreien Umsatz gemäß § 6 Abs.1 Z 9 lit. a UStG an.

Mit Eingabe vom 1.6.2010 berief der Bw. gegen den Umsatz- und Einkommensteuerbescheid 2009 mit der Begründung, dass von einer Entnahme des Ateliers Abstand genommen worden sei. Gleichzeitig legte dieser berichtigte Steuererklärungen vor.

Mit den jeweils am 2.11.2010 ergangenen Berufungsvorentscheidungen betreffend Umsatz- sowie Einkommensteuer 2009 wies das Finanzamt die Berufung gegen diese Bescheide als unbegründet ab. In den jeweiligen Bescheidbegründungen wurde dazu wörtlich ausgeführt:

"Die Entnahme von notwendigem Betriebsvermögen setzt ein tatsächliches, nach außen in Erscheinung tretendes Verhalten des Abgabepflichtigen voraus (vgl. Jakom, Kommentar EStG § 4 Tz. 88, VwGH 96/14/0150). Dieses Verhalten wurden von Ihnen gesetzt, in dem für die geplante Entnahme des Ateliers ein Bewertungsgutachten in Auftrag gegeben wurde (Bewertungsgutachten DI NN vom 10.1.2010, Zweck: Zur Vorlage beim Finanzamt) und die Entnahme tatsächlich vorgenommen und – unter Ansatz des in diesem Gutachten ermittelten Verkehrswertes von € 44.000,00 – in der Einkommensteuererklärung 2009 (eingelangt am 8.3.2010) erklärt wurde.

Die Berufung ist daher abzuweisen, da der in der Berufung angeführten Begründung, dass von einer Entnahme des Ateliers Abstand genommen wird und das Atelier weiterhin betrieblich genutzt wird, nicht gefolgt werden kann. Maßgebend für die geänderte Entscheidung (im Juni 2010) ist allem Anschein nach die durchgeführte Nachschau gem. § 144 Abs. 1 BAO und damit verbundene Erhöhung des Entnahmewertes."

Mit Eingabe vom 30.11.2010 begehrte der Bw. die Vorlage seiner Berufung an den UFS als Abgabenbehörde zweiter Instanz. Konkret führte dieser aus, dass aus den angefochtenen Steuerbescheiden zwar hervorgehe, dass der Entnahmewert der Liegenschaft um € 19.500,00 erhöht und der Restbuchwert um € 6.930,00 gekürzt worden sei, allerdings würde eine Begründung, weshalb die Behörde dem Gutachten des Privatsachverständigen Architekt DI NN nicht gefolgt sei, fehlen. Der Steuererklärung für das Jahr 2009 sei die Absicht zu Grunde gelegt worden, das im Wohnungseigentum stehende Atelier aus dem Firmenvermögen zu entnehmen und in das Privatvermögen zu überführen. Tatsächlich habe dieser Tatbestand niemals stattgefunden; das besagte Atelier - es handle sich dabei um die einzige Betriebsstätte des Bw. - werde nach wie vor ausschließlich betrieblich genutzt. Die Überführung in das Privatvermögen sei lediglich eine Absichtserklärung gewesen, um festzustellen, mit welchen Forderungen der Bw. bei einer damals in Erwägung gezogenen krankheitsbedingten Berufsaufgabe zu rechnen gehabt hätte. Die faktische Entnahme dieses Vermögensbestandteiles sei allerdings zu keinem Zeitpunkt erfolgt. Selbst das Finanzamt spricht in seinen Berufungsvorentscheidungen ausdrücklich von einer "geplanten" Entnahme des Ateliers. Die Abgabenbehörde habe auch in ihren Berufungsvorentscheidungen nicht

begründet, weshalb sie der Argumentation des Bw., wonach dieser von einer tatsächlichen Entnahme Abstand genommen habe, nicht gefolgt sei. Die von der Behörde gezogene Schlussfolgerung, wonach der Bw. als Folge des Ergebnisses einer durchgeföhrten abgabenbehördlichen Nachschau von einer Entnahme Abstand genommen haben soll, sei durch nichts unterlegt und stelle eine bloße Vermutung dar. Die nämliche Nachschau habe sich überdies lediglich auf die Vorlage des seinerzeitigen Kaufvertrages betreffend das Atelier samt Rechnungen und das Bewertungsgutachten beschränkt. Darüber hinaus habe das Finanzamt bei der Erstellung des Amtsgutachtens einzelne wertmindernde Faktoren, wie insbesondere die nördliche Ausrichtung der Liegenschaft, die dadurch hervorgerufenen eingeschränkten Lichtverhältnisse, der geringe Abstand zum Nachbarobjekt, der Umstand, dass weder Balkon noch Loggia vorhanden seien, in keine Weise gewürdigt. Der von der Behörde angezogene Ertragswert von monatlich € 380,- sei illusorisch; ein derartiger Wertansatz wäre am freien Markt niemals erzielbar. Als realistisch erscheine eine monatliche Miete in Höhe von € 250,-. Zur Untermauerung seiner Einwände brachte der Bw. ein weiteres Bewertungsgutachten der Fa. Immobilien PS zur Vorlage. Diese Expertise beziffert den Verkehrswert der Liegenschaft Adresse1 samt Kellerabteil mit € 41.500,-. Darüber hinaus wird darin festgehalten, dass für dieses Objekt ein Mietzins von maximal € 250,- im Monat erzielbar wäre. Aktenkundig ist in diesem Zusammenhang, dass der Bw. für den Erwerb des nämlichen Objektes (als Neubau) im Jahre 1999 einen Kaufpreis in Höhe von ATS 840.000,- inkl. USt. (entspricht € 61.047,-) aufwenden musste.

Weiters führte der Bw. in seinem Vorlageantrag aus, dass die von ihm geltend gemachten Krankheitskosten (€ 4.354,18) ohne Selbstbehalt in Ansatz zu bringen wären. Er habe in der Einkommensteuererklärung aus einem Versehen heraus den genannten Betrag unter der Kennzahl 730, somit als Krankheitskosten mit Selbstbehalt, angekreuzt. Dies sei allerdings irrtümlich geschehen.

Im Zuge des zweitinstanzlichen Verfahrens wurde im Rahmen eines am 23.1.2013 durchgeföhrten Ortsaugenscheines die strittige ETW besichtigt und wurden Lichtbilder hiervon angefertigt. Festgestellt wurde, dass im Zeitpunkt der Besichtigung eine ausschließlich betriebliche Nutzung der Liegenschaft erkennbar war.

Im Laufe des weiteren Verfahrens wurde von Amts wegen eine mündliche Berufungsverhandlung anberaumt. Kurz vor Abführung der Verhandlung teilte der Bw. am 19.2.2013 telefonisch mit, dass er wegen einer erst kürzlich festgestellten weiteren Karzinomerkankung, welche dringend operativ versorgt werden müsse, an der Verhandlung nicht teilnehmen könne. Gleichzeitig ersuchte der Bw. - ohne Antrag auf Verlegung der Verhandlung - um Vorsprache am selben Tage.

Im Zuge dieser am 19.2.2013 erfolgten persönlichen Vorsprache teilte der Bw. mit, dass bei ihm Ende 2005 ein Prostatakarzinom festgestellt worden sei. Als Therapiemaßnahmen seien eine Operation sowie eine Bestrahlung vorgenommen worden. Da sich sein gesundheitlicher Zustand im Laufe der Zeit verschlechtert habe, habe er den Gedanken gehegt, in Frühpension zu gehen. Dies sei ihm auch von der Chefärztin von der GKK ausdrücklich empfohlen worden. Im weiteren Verlauf habe er bei der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft um Auskunft ersucht, welche Pensionshöhe er im Falle einer Frühpensionierung zu erwarten habe. Dort sei ihm die Auskunft erteilt worden, dass sich seine vorzeitige Alterspension auf ca. € 480,- monatlich belaufen würde. Im Falle einer vorzeitigen Pensionierung sei es ihm auch verwehrt, eine Nebenbeschäftigung auszuüben. Diese Auskunft sei ihm im Jahre 2009 erteilt worden. Er (Bw.) habe die Entnahme der ETW aus dem Grunde erklärt, da er wissen wollte, welche steuerlichen Auswirkungen eine derartige Maßnahme hätte. Es sei ihm jedoch nicht bewusst gewesen, welche Rechtsfolgen eine derartige Erklärung auslöse. So habe er darauf vertraut, dass seine Erklärung berichtigungsfähig sein würde. Er habe die nämlichen Steuererklärungen alleine, das heißt ohne Zutun eines steuerlichen Beraters, erstellt. Erst nachdem er die Bescheide des Finanzamtes in Händen hatte, habe er sich mit seinem steuerlichen Berater in Verbindung gesetzt, welcher sodann auch die Berufungseingabe verfasst habe. In den Jahren 2009 und 2010 sei es ihm gesundheitlich sehr schlecht gegangen. In Ansehung der geringen Pensionshöhe habe er sich vom Gedanken der vorzeitigen Alterspension gelöst und habe - soweit dies seine Gesundheit zuließ - weiter gearbeitet. Die ETW in der Adresse 1. habe dabei (und zwar bis zum heutigen Tage) als Betriebsstätte fungiert. Er habe an der Wohnung auch keinerlei Veränderungen vorgenommen bzw. diese keiner privaten Verwendung zugeführt. Auch habe er nie die Intention gehabt, diese Wohnung zu vermieten. So sei die gesamte Einrichtung, welche auch im Zuge des Ortsaugenscheines zu besichtigen gewesen sei, auch im Zeitpunkt der vermeintlichen Entnahme im Wesentlichen vorhanden gewesen.

Im Zuge der Vorsprache legte der Bw. Rechnungen in Bezug auf die geltend gemachten Aufwendungen betreffend Krankheitskosten vor, welche durch den Referenten stichprobenweise kontrolliert wurden. Zu den einzelnen Positionen brachte der Bw. vor, dass die diesbezüglich anerlaufenen Aufwendungen und Ausgaben für Medikamente, Arztbesuche, etc. zu einem großen Teil im Zusammenhang mit seiner Krebserkrankung stünden. Viele dieser Medikamente würden dazu dienen, das Immunsystem zu stärken. Die Sanierung seines Gebisses sei ihm von seinem behandelten Arzt angeraten worden, zumal durch eine bevorstehende Hormontherapie die Gefahr des Auftretens von Kiefernekrosen bestanden hätte und die Sanierung der Zähne jedenfalls vor Beginn der Hormontherapie erfolgen sollte. Bei Kiefernekrosen - derartige Erkrankungen werden insbesondere durch die im Zuge einer

Hormontherapie verwendeten Präparate ausgelöst - würde der Kieferknochen möglicherweise absterben, sodass spätere zahnärztliche Eingriffe sich als problematisch erweisen würden. Darüber hinaus stünden auch die Fahrtkosten zu diversen Ärzten bzw. Krankenhäusern, wie etwa jene zum SMZ-Ost, in unmittelbarem Zusammenhang mit seiner Krebserkrankung.

Der Bw. brachte eine Bestätigung des amtsärztlichen Dienstes des Bundessozialamtes Kärnten vom 19.2.2007 zur Vorlage, welche eine MdE bzw. einen Grad der Behinderung in Gesamthöhe von 70% ausweist. Diese Einstufung resultiert im Wesentlichen aus nachstehenden Gesundheitsschädigungen:

„GS 1: Heilungsbewährung bei Z. n. OP wegen eines Prostatakarzinoms 11/2005 analog IX c 702 Tb. Rh. 1 Zeile 4 50% (unter RSW entsprechend der Prognose).

GS 2: Geschwürskrankheit III d 350 40% (unter RSW der höheren Richtsatzposition entsprechend dem Verlauf mit wiederkehrender Refluxösophagitis und Z. n. GIT-Blutung).

GS 3: Degeneratives Wirbelsäulenleiden 1 f 190 30% (oberer RSW)“ [...].“

Ferner legte der Bw. einen Arztbrief des Klinikums K vom 11.2.2013 vor, aus dem ua. hervorgeht, dass für eine potenzielle Therapie mit Bisphosphonaten oder Xjeva eine Zahnsanierung zur Prophylaxe einer Kieferosteonekrose bereits erfolgt sei.

Im Zuge der am 20.2.2013 in Abwesenheit des Bw. abgeführten mündlichen Berufungsverhandlung wurden der Amtssachverständige des Finanzamtes Klagenfurt Ro, der Privatsachverständige Architekt DI NN. sowie der selbständige Buchhalter Mag. GR zeugenschaftlich einvernommen.

Der Zeuge Ro. gab über Befragen an, dass er die ETW aus Anlass der Ausmittlung des Entnahmewertes nicht besichtigt habe; die ihm vom Steuerpflichtigen zur Verfügung gestellten Unterlagen seien für die Erstellung des Schätzungsgutachtens ausreichend gewesen. Er sei vom Bw. auch nicht aufgefordert worden, einen Lokalaugenschein durchzuführen. Der Zeuge erörterte die einzelnen Positionen seines Gutachtens und führte dabei aus, dass der von ihm festgestellte Neubauwert der ETW Adresse1. mit dem Wertansatz korreliere, welcher DI NN in seinem Gutachten ausweise. Die Unterschiedlichkeiten würden sich ua. daraus ergeben, dass DI NN von einer Gesamtnutzungsdauer von 50 Jahren und einer bisherigen Nutzungsdauer von 12 Jahren ausgehe, indessen er eine Gesamtnutzungsdauer von 80 Jahren bei einer bisherigen Nutzungsdauer von 11 Jahren angesetzt habe. Auch die festgestellten Abschläge für Wertminderungen würden in erheblichem Ausmaß differieren.

Der Zeuge DI NN gab über Befragen an, dass er die Wohnung des Bw. mehrfach, und zwar in den Jahren 2009 und 2010 sowie auch zur Befundaufnahme anlässlich der Gutachtenserstellung im Jänner 2010, besichtigt habe. Im Zuge der Besichtigung im Jänner 2010 habe er festgestellt, dass im Zimmer ein großer Arbeitstisch situiert sei. An den Wänden seien Regale gestanden. Er habe nicht den Eindruck gehabt, dass diese Wohnung privat genutzt werde. Für ihn stellten sich die Räumlichkeiten vielmehr so dar, als ob hier eine Berufsausübung stattfinden würde. Auf dem Arbeitstisch befanden sich zahlreiche Arbeitsmittel; ob darauf Skulpturen gewesen seien, wisse er nicht mehr. Erinnerlich sei ihm, dass an den Wänden Bilder gehangen hätten. Im Rahmen seiner Befundaufnahme habe er keine Fotos angefertigt. Der Zeuge führte weiters aus, dass er den Bw. persönlich kenne, da dieser für ihn in der Vergangenheit einige Reparaturarbeiten erledigt habe. Bei der Besichtigung der Wohnung habe er Risse in den Wänden, kaputte Fliesen im Badezimmer sowie möglicherweise durch Chemikalien verschmutzte Wände als Mängel feststellen können. Die Zustandsbewertung des Objektes mit der Note 3 (mittlerer Zustand) habe er nach Rücksprache mit einem Kollegen, nämlich mit DI M., einem gerichtlich beeideten Sachverständigen, vergeben. Der Zeuge führte ferner aus, dass ihm die Zugrundelegung einer Nutzungsdauer von 50 Jahren sachgerecht erschienen sei, indes die von der Behörde relevierte Nutzungsdauer von 80 Jahren seines Erachtens zu hoch gegriffen sei. Wenn ihm nun seitens des Amtssachverständigen vorgehalten werde, dass er den Zustand der Wohnung in Form des Abschlages von 30,28 % doppelt berücksichtigt hätte, und zwar einmal bei der Ausmittelung in Form der Bauklasse und ein weiteres Mal bei der Zustandsbenotung nach Ross, so könne er dem nur entgegensetzen, dass er sein Gutachten nach besten Wissen und Gewissen verfasst habe. Der Verkaufswert einer Liegenschaft lasse sich nicht mathematisch genau ermitteln; in diesem Bereich seien enorme Bandbreiten möglich. Im Übrigen sei diese Wohnung nicht entsprechend den Kärntner Bauvorschriften errichtet worden, zumal diese ausschließlich nach Norden hin ausgerichtet sei.

Der Zeuge Mag. GR gab im Zuge der Zeugenbefragung zu Protokoll, dass er seit Juni 2010 für den Bw. tätig sei. Der Bw. habe ihn erstmals aufgesucht, nachdem dieser die nunmehr strittigen Steuerbescheide erhalten hatte. Im Zuge dieser Kontaktaufnahme habe er ihn gebeten, eine Berufung zu verfassen. Er (Zeuge) selbst habe die Wohnung in der Adresse 1. erstmals im Jänner 2013 besichtigt. Er könne sonach auch keine Angaben über den Zustand der Wohnung in den Jahren 2009 bzw. 2010 machen.

Mit Vorhalt vom 5.3.2013 wurde der Bw. ersucht, zu den bislang offen gebliebenen Sachverhaltsaspekten Stellung zu beziehen, und insbesondere darzulegen, ob eine Hormontherapie mit Bisphosphonaten bzw. Xjeva aus medizinischer Sicht ernsthaft in

Erwägung gezogen worden sei. Ebenso wurde der Bw. ersucht, bei den geltend gemachten Aufwendungen betreffend Krankheitskosten jene Gesundheitsmittel anzuführen, die einen spezifischen Zusammenhang mit seiner Krebserkrankung aufweisen würden. Schlussendlich erging das Ersuchen, den unmittelbaren Konnex zwischen dem Aufsuchen des Wiener Herzspezialisten Dr. WW - in diesem Zusammenhang wurde Fahrtkosten nach Wien geltend gemacht – und seiner Krebserkrankung darzutun.

Mit Eingabe vom 5.4.2013 teilte der Bw. mit, dass ihm seitens seiner behandelnden Ärzte dringend empfohlen worden sei, seine Zähne möglichst frühzeitig sanieren zu lassen; dies im Hinblick auf eine zu erwartenden Hormontherapie. Diese Empfehlung sei bereits im Jahre 2009 erfolgt, was von Seiten des behandelnden Onkologen OA DDr. KG jederzeit auch zeugenschaftlich bestätigt werden könne. Zur Untermauerung seines Vorbringens legte der Bw. neben weiteren Unterlagen (Arztbriefe, PET Befundung) ein mit 18.3.2013 datiertes Schreiben des Onkologen DDr. KG mit folgendem Inhalt vor:

„Beim Patienten kam es früh nach der Operation und Radiation zu einem langsamen PSA Anstieg, sodass mit einem baldigen Beginn einer Therapie mit einem Bisphosphonat zu rechnen war. Dem Patient wurde dringend empfohlen, die Zähne möglichst frühzeitig sanieren zu lassen, um bei einem Therapiebeginn mit Bisphosphonaten möglichst blande Verhältnisse zu haben, um eine schwere Nebenwirkung in Form einer Kieferosteonekrose zu verhindern. [...]“.

Zur Thematik „Aufwendungen für Medikamente“ räumte der Bw. ein, dass nicht alle Medikamente bzw. Hilfsmittel im Zusammenhang mit seinem Krebsleiden stünden. Laut amtsärztlicher Bescheinigung würden insgesamt fünf Gesundheitsschädigungen (GS) vorliegen, wovon drei Erkrankungen zu einer MdE von über 25% führen würden. Laut Bestätigungsschreiben des Bundessozialamtes vom 4.2.2013 sei die Krebserkrankung (GS1) mit 50% mdE, die Geschwürskrankheit (GS2) mit 40% MdE und das degenerative Wirbelsäulenleiden mit 30% mdE bewertet worden.

Der Bw. ordnete in einer Auflistung die einzelnen Medikamente, Hilfsmittel, Heilbehelfe bzw. sonstigen im Rahmen der Krankheitskosten geltend gemachten Aufwendungen den jeweiligen festgestellten Gesundheitsschädigungen zu. Dabei führte dieser erläuternd aus, dass nach dem Stand der Wissenschaft die von ihm verwendeten (und steuerlich geltend gemachten) Antioxidantien, wie insbesondere Vitamin E, Provitamin A sowie Ascorbinsäure freie Radikale entschärfen würden und aus diesem Grund auch in der Krebstherapie Verwendung fänden.

Der Bw. legte sämtliche Rechnungen im Zusammenhang mit den im Streitjahr aufgelaufenen Kosten für Medikamente sowie Heilbehelfe bzw. sonstige Ausgaben iZm seinen Gesundheitsschädigungen in Ablichtung vor. Gleichzeitig gab dieser bekannt, dass er Aufwendungen betreffend Fahrtkosten zum Kardiologen Dr. WW mangels Bestehens eines

unmittelbaren Zusammenhangen mit seinen Erkrankungen GS1 bis GS3 nicht mehr begehrte und damit seine Berufung in diesem Punkt einschränkte.

Die Ergebnisse des zweitinstanzlichen Verfahrens wurden in Wahrung des Parteiengehörs dem Finanzamt als Amtspartei zur Kenntnisnahme sowie allfälligen Stellungnahme übermittelt.

Über die Berufung wurde erwogen:

I. Entnahme ETW (ESt, USt 2009)

Unstrittig ist, dass die ETW Adresse 1. seit deren Anschaffung bis zur nunmehr strittigen Entnahme vom Finanzamt stets als notwendiges Betriebsvermögen angesehen wurde. In Streit steht vorliegendenfalls, ob der in den Steuerklärungen 2009 in Ansatz gebrachte Entnahmegewinn im Zusammenhang mit den in der Berufungsvorentscheidung dargelegten äußeren Umständen (Beauftragung eines Sachverständigen mit der Schätzung der Liegenschaft) ausreicht, um bereits - unwiderruflich - eine Entnahme im Sinnes des § 6 Z 4 EStG annehmen zu können.

Die Entnahme eines Wirtschaftsgutes liegt vor, wenn dieses Wirtschaftsgut betriebsfremden Zwecken zugeführt wird (*Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuerhandbuch, § 4 Tz 54). Die Entnahmehandlung besteht in einem Verhalten des Steuerpflichtigen, das auf eine willentliche Trennung des Wirtschaftsgutes von einem Betriebsvermögen schließen lässt. Eine Entnahme setzt ein **tatsächliches, nach außen in Erscheinung tretendes Verhalten** voraus (VwGH 7.8.2001, 96/14/0150). Beim notwendigen Betriebsvermögen - dazu gehören alle Wirtschaftsgüter, die dem Betrieb zu dienen bestimmt sind und ihm auch tatsächlich dienen - besteht die Entnahmehandlung in der **(dauerhaften) außerbetrieblichen Verwendung** (Zorn/Petritz in *Hofstätter Reichel*, Einkommenssteuer Kommentar, § 6 Z 4 Tz 11). Wird die betriebliche Nutzung des Wirtschaftsgutes vorübergehend oder auf Dauer eingestellt, dann **bleibt das Wirtschaftsgut bis zu seinem tatsächlichen Ausscheiden dennoch notwendiges Betriebsvermögen, solange es nicht privat genutzt** und damit entnommen wird. Entscheidend für die Zugehörigkeit von Wirtschaftsgütern zum Betriebsvermögen bis zu ihrem tatsächlichen Ausscheiden ist somit, dass sie **keiner privaten Verwendung** zugeführt werden (vgl. VwGH 7.8.2001, 96/14/0150). Bei einer vorübergehenden privaten Nutzung liegt bloß eine Nutzungsentnahme vor (*Doralt/Mayr*, EStG Kommentar, § 6 Tz 335). Die „vorübergehende“ Nutzung muss in Relation zur Nutzungsdauer, allenfalls Zugehörigkeitsdauer zum Betriebsvermögen gesehen werden (VwGH 22.4.1999, 94/15/0173). Bei Gebäuden gilt eine dreieinhalbjährige private Nutzung nicht mehr als nur vorübergehend, es sei denn, es liegen besondere Begleitumstände vor (EStR 2000, Rz 464).

Die Entnahme erfolgt nicht bereits mit dem Willensentschluss eine Entnahmehandlung zu setzen, sondern erst mit der in der Außenwelt wahrnehmbaren Umsetzung dieses Entschlusses. Die in den Steuererklärungen gegenüber dem Finanzamt erklärte Entnahme erfüllt das Erfordernis des tatsächlichen Ausscheidens des Wirtschaftsgutes ETW ebenso wenig wie die als Vorbereitungshandlung geltende Beauftragung eines Privatsachverständigen mit der Erstellung des Gutachtens betreffend den Verkehrs- bzw. Teilwert der Wohnung. Festzuhalten bleibt, dass auch der VwGH wiederholt entschieden hat, dass die Behandlung eines Wirtschaftsgutes in den Steuererklärungen nicht geeignet ist, ein Wirtschaftsgut als dem Betriebs- oder Privatvermögen zugehörig zu determinieren (vgl etwa VwGH 21.2.2001, 2000/14/0158); entscheidend ist vielmehr die tatsächliche Nutzung desselben.

Im gegenständlichen Fall hat das durchgeführte Beweisverfahren ergeben, dass sich kein Hinweis dafür findet, dass die als Atelier eingerichtete ETW Ende 2009 bzw. nach Einreichen der Steuererklärungen für 2009 einer privaten Nutzung zugeführt wurde. Der erkennende Senat folgt in freier Beweiswürdigung den Aussagen des Zeugen DI NN, welcher angab, dass für ihn im Zuge der im Jänner 2010 erfolgten Wohnungsbesichtigung zwecks Gutachtenserstellung eine private Nutzung der Liegenschaft nicht erkennbar gewesen sei. Laut den Aussagen des besagten Zeugen waren im Zeitpunkt der Besichtigung nebst dem raumfüllenden Arbeitstisch auch noch diverse Arbeitsutensilien vorhanden. Auch der Bw. selbst - welcher im Übrigen auf den erkennenden Senat einen glaubwürdigen Eindruck hinterließ - gab über Befragen an, dass er zu keinem Zeitpunkt die ETW privat genutzt habe; wohl aber habe er seine Tätigkeit im Jahre 2010 aufgrund seines durch das Krebsleiden beeinträchtigten Gesundheitszustandes einschränken müssen.

Diesem Sachverhaltsvorbringen vermochte die Amtspartei nichts entgegenzusetzen, zumal eine Besichtigung des Objektes weder im Zeitpunkt der Erstellung des Schätzgutachtens noch zu einem späteren Zeitpunkt, etwa nachdem ein Rechtsmittel gegen die erstinstanzlichen Bescheide eingebracht worden war, vorgenommen wurde.

Aufgrund der vorliegenden Beweisergebnisse ist nach Auffassung des erkennenden Senates der Tatbestand einer Entnahme iSd § 6 Z 4 EStG im Streitjahr 2009 nicht erfüllt. Ob nunmehr der Bw. erst durch das für ihn „ungünstige“ Schätzgutgebnis des Finanzamtes „veranlasst“ wurde, seine ursprüngliche Erklärung hinsichtlich einer Entnahme durch Einbringung einer Berufung zu revidieren, oder ob - was dem erkennenden Senat allerdings als weniger wahrscheinlich erscheint - dieser gleichsam unter Mentalreservation lediglich wissen wollte, welche Steuerlast eine Entnahme nach sich ziehen würde, ist letztlich für die Beurteilung der Frage, ob eine Entnahme im steuerrechtlichen Sinne stattfand, irrelevant. Wesentlich bleibt, ob die seit ihrem Erwerb dem Betriebsvermögen des Bw. zugehörige ETW einer nachhaltigen

privaten Verwendung zugeführt wurde. Dies war zumindest im Jänner 2010 - und wohl auch in Bezug auf spätere Zeiträume, als der Gesundheitszustand des Bw. sich wieder stabilisierte und dieser seine berufliche Tätigkeit fortsetzen konnte - offenbar nicht der Fall. Kein anderes Bild vermittelte auch der am 23.1.2013 kurzfristig anberaumte und durchgeführte Ortsaugenschein.

Dem Berufungsbegehren (Hauptbegehren) war demnach Folge zu geben.

Mangels einer rechtswirksamen Entnahme erübrigts sich ein Abspruch über die Höhe des Entnahmewertes (Teilwert der ETW im Entnahmezeitpunkt).

Aufgrund obiger Ausführungen ermitteln sich die **Einkünfte aus selbständiger Arbeit** wie folgt:

| | | |
|-------------------------|-------------|---------------|
| Einkünfte aus sA lt FA | | € 41.211,29 |
| Abzgl. Entnahmewert ETW | € 63.500,00 | |
| Zuzügl. abgeg. Buchwert | € 31.176,00 | - € 32.324,00 |
| Einkünfte aus sA lt UFS | | € 8.887,29 |

Hinsichtlich der **Umsatzsteuer 2009** ergibt sich durch die vorliegende Berufungsentscheidung eine Änderung lediglich dergestalt, als dass die - ohnedies gemäß § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG steuerfreien - Grundstücksumsätze im Bescheid nicht mehr auszuweisen sind.

| | |
|--|-------------|
| Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen u. EV | € 30.943,32 |
| Vorsteuern | € 1.178,26 |

II. Krankheitskosten als agB (ESt 2009)

Der Bw. begeht die Anerkennung tatsächlicher aus seinen amtsärztlich festgestellten Erkrankungen (GS1 Prostatakrebs, GS 2 Geschwürekrankheit, GS 3 degenerative Wirbelsäulenschädigung) erwachsenen Kosten als agB ohne Abzug eines Selbstbehaltens. Sämtliche dieser genannten Gesundheitsschädigungen weisen eine MdE bzw. GdB von über 25% auf.

Der Bw. legt im Zuge des zweitinstanzlichen Verfahrens unter gleichzeitiger Abänderung seines Begehrens entsprechende Nachweise über die tatsächliche Verausgabung der unter diesem Titel geltend gemachten Beträge vor. Weiters führte dieser in einer Auflistung auch deziert an, welche Ausgaben welcher Gesundheitsschädigung zuordenbar sind. Die vorgenommenen Zuordnungen stehen in Einklang mit der allgemeinen Lebenserfahrung.

Der erkennende Senat anerkennt die im Zuge der Vorhaltsbeantwortung vom 5.4.2013 angeführten Ausgaben (Fahrtkosten zu diversen Ärzten und Krankenhäusern; Behandlungskosten, vorwiegend iZm der Karzinomerkrankung; Kosten für

Kontrolluntersuchungen; Kosten für diverse Produkte, die der adjuvanten Behandlung des Prostatakarzinoms bzw. der Wirbelsäulenschädigung dienen; etc.) mit Ausnahme der unten angeführten Positionen zur Gänze.

Mit der Krebserkrankung in ursächlichem Zusammenhang stehend erachtet der Senat auch die Vornahme einer Zahnsanierung, welche - wie der Bw. ausgeführt hat - aus Kostengründen bei einer ihm bekannten Zahnärztin in Mazedonien (Heimatland des Bw.) erfolgt war. Das diesbezüglich vorgebrachte Argument, wonach eine derartige Maßnahme über Anraten des behandelnden Onkologen in Ansehung einer ins Auge gefassten Hormontherapie (Behandlung mit Bisphosphonaten oder Xjeva) durchgeführt wurde, um so der Gefahr des Auftretens von Kieferosteonekrosen zu begegnen, vermochte zu überzeugen. Das Erfordernis einer derartigen Zahnsanierung im Hinblick auf eine in Erwägung gezogene Hormontherapie wurde zudem vom behandelnden Onkologen ausdrücklich bestätigt.

Von den im Rahmen des eingeschränkten Begehrens geltend gemachten Kosten der Heilbehandlung (€ 4.101,69) werden nachstehende Aufwendungen mangels Vorhandenseins eines unmittelbaren Zusammenhangs mit der jeweiligen Grunderkrankung nicht anerkannt:

| | | |
|--------|--|--------|
| 8.1. | Vit. C Präp | 8,00 |
| 6.2. | Lactrase Tabl., Poroflexi | 58,60 |
| 23.2. | Bitterstern Tropfen, Vit. C | 53,00 |
| 30.3. | Centrum Vitamine | 23,60 |
| 26.5. | Vit. C | 16,00 |
| 5.6. | Schwedenbitter, Bitterstern, Galaton Tonikum | 61,05 |
| 16.11. | Centrum Vit., Vit. C | 44,00 |
| 4.12. | Granatäpfel | 12,46 |
| 22.12. | Granatäpfel, Bitterstern, Lactrase Tabl. | 60,20 |
| | Summe | 336,91 |

Der Umstand, dass diese Produkte möglicherweise einen positiven Verlauf auf die jeweilige Erkrankung aufweisen, ist nach Ansicht des UFS nicht ausreichend, um diese bereits als Arzneimittel zu qualifizieren, die Teil der spezifischen Heilbehandlung darstellen. So ist bekannt, dass Vitaminpräparate, insbesondere Vitamin C, bei einer Vielzahl von Krankheitsbildern (Infekte, etc.) zur Stärkung des Immunsystems Verwendung finden. Ebenso lassen die geltend gemachten Tonika - diese weisen allesamt eine verdauungsregulierende Wirkung auf und werden insbesondere bei Magenverstimmung, Verdauungsproblemen, etc. eingesetzt - einen unmittelbaren Konnex zur GS 2 (Geschwürerkrankung) nicht erkennen.

Daraus folgt, dass die geltend gemachten tatsächlichen Aufwendungen im Zusammenhang mit jenen Erkrankungen, welche zu einer MdE im Ausmaß von über 25% geführt haben, unter Zugrundelegung des eingeschränkten Begehrens (€ 4.101,69) gemäß § 4 der Verordnung des

BM für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl I Nr. 303/1996, ohne Ansatz eines Selbstbehaltes mit € 3.764,78 abzugsfähig sind.

Beilage: 2 Berechnungsblätter

Klagenfurt am Wörthersee, am 17. April 2013