



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 12

GZ. RV/4038-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Dr. Dr.S., Zahnarzt, 1160 Wien, TStr, gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 8/16/17 betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO Einkommensteuer der Jahre 1997 bis 1999, sowie Einkommensteuer der Jahre 1997 bis 1999 entschieden:

Die Berufung gegen die Wiederaufnahmebescheide betreffend die Einkommensteuer der Jahre 1997 bis 1999 wird abgewiesen.

Der Berufung gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer der Jahre 1997 bis 1999 wird Folge gegeben.

Die Bescheide betreffend Einkommensteuer der Jahre 1997 bis 1999 werden aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Der Bw. Dr.S (im Folgenden Bw. genannt) ist von Beruf Facharzt für Zahnheilkunde in 1160 Wien, TStr. Im Rahmen einer die Jahre 1997 bis 1999 umfassenden Betriebsprüfung wurden von dieser Feststellungen hinsichtlich des Firmenwertes der Zahnarztpraxis (Tz. 16 des Betriebsprüfungsberichtes), einer Studienreise (1997) nach New York (Tz. 17 des Betriebsprüfungsberichtes), der Abfertigungsvorsorge einer zahnärztlichen Assistentin (Tz. 18 des Betriebsprüfungsberichtes), eines Sicherheitszuschlages "Mundhygiene" (Tz. 19 des Betriebsprüfungsberichtes), sowie hinsichtlich der Abzugsfähigkeit des Zinsaufwandes eines Darlehens anlässlich des Ordinationsankaufes (Tz. 20 des Betriebsprüfungsberichtes) getätigt.

In der Berufung vom 5. April 2001 wendet sich der Bw. gegen die Wiederaufnahmebescheide betreffend die Einkommensteuer der Jahre 1997 bis 1999 und "vorsorglich" gegen die Einkommensteuerbescheide der Jahre 1997 bis 1999 und führt darin aus:

"Zur Berufung gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens:

*In der gegenständlichen Betriebsprüfung hat sich kein Wiederaufnahmegrund ergeben. Es waren die Aufzeichnungen und das Belegwesen **ordnungsgemäß**, siehe dazu die unten stehenden Ausführungen zu Tz. 12 – 15 des Betriebsprüfungsberichtes.*

Im gesamten Betriebsprüfungsbericht ist auch kein Wiederaufnahmegrund angeführt. Auch aus den Bescheiden ist der Wiederaufnahmegrund nicht zu ersehen.

Den bekämpften Bescheiden haftet diesbezüglich jedenfalls ein Begründungsmangel an.

Dies nur für den Fall, dass es aus der Sicht der Betriebsprüfung überhaupt einen Wiederaufnahmegrund gibt. Sollte es einen Wiederaufnahmegrund geben, wird um entsprechende Bescheidbegründung ersucht.

Vorsorglich wird schon jetzt darauf hingewiesen, dass sich aus der gesamten Betriebsprüfung kein Wiederaufnahmegrund ergeben hat. Sämtliche Sachverhalte wurden in den Steuererklärungen und durch gesonderten Schriftverkehr der Finanzverwaltung zeitgerecht bekannt gemacht, hier insbesondere die Art und Weise des Ordinationsankaufes. Ebenso wurden sämtliche Darlehen in fremdüblicher Weise angezeigt. Die Buchhaltungsaufzeichnungen sind wie oben angeführt auch aus Sicht der Betriebsprüfung ordnungsgemäß. ...

Zur Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 1997 – 1999:

Noch dazu haben die Ausführungen im Betriebsprüfungsbericht keine Auswirkungen auf das Ergebnis, sind doch die Aufzeichnungen ordnungsgemäß, formell und materiell in Ordnung. Auf Frage des Herrn Mag. Siart in der Schlussbesprechung, ob die Aufzeichnungen formell und materiell in Ordnung seien, wurde jeweils mit "ja" geantwortet". ...

Tz. 16: Die Betriebsprüfung hat die Abschreibungsdauer des Firmenwertes der freiberuflichen Zahnarztpraxis "dem Standard" entsprechend von 3 auf 5 Jahre abgeändert. Besondere

Gründe die nach Ansicht der Betriebsprüfung eine kürzere Abschreibungsdauer rechtfertigen, sollen nicht gegeben sein. ...

Ich zitiere dazu aus dem Einkommensteuerhandbuch, Quantschnigg § 8, Tz. 44, Seite 466: "Die Nutzungsdauer für den Praxiswert ist nicht gesetzlich bestimmt. Sie ist daher nach den allgemeinen AfA-Regeln zu schätzen. Als Faustregel kann eine Nutzungsdauer von 3 – 5 Jahren angenommen werden".

*Von welchem "Standard" die Betriebsprüfung ausgeht, ist nicht nachvollziehbar. **Im Übrigen ist die Argumentation der Betriebsprüfung völlig inkonsequent, da sie das Bestehen des Firmenwertes (Siehe dazu Tz. 20, hier wird die Schenkung der Ordination behauptet) bestreitet.***

Ich bin aus folgenden Gründen von einer dreijährigen Nutzungsdauer für den Firmenwert der Zahnarztpraxis ausgegangen:

- Lage der Ordination (Gemeindebau im 16. Bezirk)*
- Moderater Kaufpreis für die Ordination*
- Generationenwechsel (Arzt und Patienten)"*

In dem, dem Finanzamt am 4. 8. 1998 übermittelten Jahresabschluss zum 31. Dezember 1997 ist der Firmenwert zum 30. 4. 1997 mit S 996.083 ausgewiesen und die Abschreibung mit S 332.027 angegeben. Weiters führt der Bw. in der Berufung aus:

"Tz. 17: ... Das "GD" fand im Zeitraum vom 29. November 1997 bis 5. Dezember 1997 statt. Ich habe nunmehr ein detailliertes Programm direkt in New York angefordert bzw. erhalten und lege das Programm diesem Schreiben bei.

Weiters wurde bereits dargelegt, dass die Veranstaltung einerseits aus dem Kongress und andererseits aus einer Messe, wo Dentalwaren ausgestellt und erworben werden konnten, bestand.

Hr. Dr.S hat, wie sich aus den vorgelegten Belegen ergibt, davon Gebrauch gemacht und auch die Gebühr für die Kongressregistrierung (siehe Rechnung Reisebüro) bezahlt". ...

Aus der Buchung des Reisebüros ist ersichtlich, dass der Bw. den Pauschalpreis für zwei Personen, sowie die Kongressregistrierung für zwei Personen in Anspruch genommen hat. Der Stellungnahme der Betriebsprüfung vom 7. 8. 2002 zur Berufung ist zu entnehmen, dass der Bw. die Reise zum "GD" mit der Zahnarztassistentin der Ordination unternommen hat. Weiters führt der Bw. in der Berufung aus:

"Tz. 18: Für die Mitarbeiterin BB gebildete Abfertigungsvorsorge: Hierbei handelt es sich um eine in Ausbildung befindliche Angestellte (Anrechnung von Vordienstzeiten ab 2. 10. 1995).

*Weiters wurde der Betriebsprüfung ein Literaturauszug ausgehändigt, aus dem hervorgeht, dass lediglich für Lehrlinge (**also Personen mit Lehrvertrag**) keine*

*Abfertigungsrückstellung zu bilden ist. **Dies ist im gegenständlichen Fall nicht gegeben.***

Aus dem Literatúrauszug ergibt sich, dass Zeiten eines Lehrverhältnisses nur dann auf die Abfertigungsansprüche anzurechnen sind, wenn das Lehrverhältnis und die Dienstzeit mindestens 7 Jahre ununterbrochen angedauert hat. Da es sich wie bereits mitgeteilt um kein Lehrverhältnis (kein Lehrvertrag, kein besonderer Kündigungsschutz) handelt, kann die Ausbildungszeit voll angerechnet werden.

In der Stellungnahme zur Berufung weist die Betriebsprüfung darauf hin, dass die Ausbildung zu einer zahnärztlichen Assistentin nach Ansicht der Bp. einem Lehrverhältnis gleichzusetzen sei.

"Tz. 19 Sicherheitszuschlag "Mundhygiene":

Die Betriebsprüfung begründet die Hinzurechnung (Sicherheitszuschlag) von Mundhygiene Behandlungen einerseits damit, dass auch in der "Vorpraxis" der Eltern Mundhygiene Behandlungen durchgeführt worden sind und andererseits, dass aufgrund des Berufsgeheimnisses der Ärzte seine Ermittlungsmöglichkeit wesentlich eingeschränkt sei. Dies ist grundsätzlich keine geeignete Begründung für die Berücksichtigung eines Sicherheitszuschlages.

Die Anwendung der Methode der Schätzung mit Hilfe eines Sicherheitszuschlages (auch Gefährdungs- oder Risiko- Zuschlag genannt) gehört zu den Elementen der Schätzung, denn es kann angenommen werden, dass bei mangelhaften, vor allem unvollständigen Aufzeichnungen nicht nur die nachgewiesenermaßen nicht verbuchten Vorgänge, sondern auch noch weitere Vorgänge gleicher Art nicht aufgezeichnet wurden.

Die Betriebsprüfung hat nicht dargelegt, was an den vorgelegten Aufzeichnungen mangelhaft bzw. unvollständig gewesen sein soll.

Anlässlich der durchgeführten Schlussbesprechung am 25. 1. 2001 habe ich den Gruppenleiter ADir. S ausdrücklich befragt, ob die vorgelegten Aufzeichnungen materiell und formell in Ordnung sind. Antwort: "Ja, mit Einschränkung in Hinblick auf die Feststellungen der BP".

Diese wurden jedenfalls nicht bekannt gegeben.

Festgehalten wird, dass gemäß den vorliegenden Abrechnungen der Ärztekammer und den Honorarnoten Mundhygiene-Behandlungen im Rechenwerk meines Mandanten enthalten sind. Es wurde zwar versucht Mundhygiene anzubieten, (dies) hat sich aber nicht bewährt und war auch im Ordinationsgefüge so nicht durch zu führen. Vor allem auch deshalb, weil der Behandlungsraum direkt vor dem Wartezimmer und nicht geschlossen, bzw. abgesondert lag. Das gesamte Klima (Bohrgeräusche schon im Wartezimmer) der Ordination drohte sich zu verschlechtern.

Unter Tz. 19 gibt die Betriebsprüfung an, "der Raum wurde mit einem Behandlungstuhl und Instrumenten ausgestattet, entsprach aber zum Zeitpunkt der Besichtigung nicht dem Ausstattungsniveau, den mit der Praxisübernahme modernisierten übrigen

Behandlungsräumen.

Auch das ist ein Hinweis dafür, dass Mundhygiene tatsächlich nicht, oder nicht im Ausmaß wie von der Betriebsprüfung angenommen durchgeführt worden ist. Generell sind die

Schlussfolgerungen der Betriebsprüfung nicht konsequent und sohin nicht nachvollziehbar.

Die Ordination meines Mandanten befindet sich im 16. Bezirk in einem Gemeindebau. Der Großteil der Patienten lässt sich die Mundhygiene Behandlungen "auf Kassa" machen.

Abgeleitet aus den Abrechnungen der Wiener Ärztekammer ergeben sich folgende Anzahl von Behandlungen für Zahnsteinentfernung und Stomatitis (Zahnfleisch)-Behandlungen.

	1997	1998	1999
<i>Zahnsteinentfernungen</i>	923	1321	1312
<i>Stomatitis (Zahnfleisch)-Behandlungen</i>	1219	1769	1896

Aus der vorstehenden Tabelle zeigt sich, dass durchschnittlich rund 3000 Behandlungen pro Jahr mundhygienischer Natur durchgeführt und mit der Ärztekammer abgerechnet worden sind. Dies auf den sonst verwendeten Behandlungsstühlen.

Aus den vorgelegten Honorarnoten meines Mandanten ergeben sich folgende Werte für außertarifliche Leistungen im Zeitraum 1997 – 1999:

	1997	1998	1999
<i>Außertarifliche Leistungen</i>	25.550,00	29.000,00	43.160,00

Die fakturierten außertariflichen Leistungen sind größtenteils mundhygienischen Maßnahmen zuzuordnen.

Die Feststellungen der Betriebsprüfung sind daher unzutreffend.

Dass Mundhygiene Behandlungen nicht in dem Ausmaß wie die Betriebsprüfung angenommen hat, angefallen sind, erklärt sich einerseits durch die Lage im 16. Bezirk (hauptsächlich Kassenpatienten) und durch den Umstand, dass der zur Verfügung stehende Raum für Mundhygiene Behandlungen, wie die Betriebsprüfung selbst ausführt, nicht dem technisch erforderlichen Ausstattungsniveau entspricht.

Die Aufzeichnungen meines Mandanten sind, wie die Betriebsprüfung selbst angibt, materiell und formell in Ordnung. Erträge für Mundhygiene sind wie vorstehend angeführt im Rechenwerk enthalten. Die Verhängung eines Sicherheitszuschlages ist daher nicht möglich. ...

Tz. 20: Zinsaufwand Ordination:

Die Zahnarztpraxis wurde von Dr.S. mit Kaufvertrag vom 1. 4. 1997 um einen Kaufpreis von ATS 2 Mio. von seinen Eltern Dr. H und ES erworben. Die Finanzierung dieses Kaufpreises erfolgte über einen Kredit bei der Ersten Bank Kto. XX.

Mit Kaufvertrag vom 3. 4. 1997 erwirbt Herr Dr.S. um einen Kaufpreis von ATS 4,5 Mio.

Liegenschaftsmiteigentumsanteile an der Liegenschaft EZ XXX in der KGW, Haus LStr, Doppelhaushälften Top 15 LStr1 und Top 16 LStr2.

Die Finanzierung dieses Kaufpreises erfolgt über den Verkauf einer Eigentumswohnung EZ 529, KG P (Schenkungsvertrag der Eltern vom 17. 3. 1997), weiters durch die Übernahme von Verbindlichkeiten des Liegenschaftsverkäufers sowie einem Darlehen der Eltern über ATS 2 Mio. (angezeigter und vergebührter Darlehensvertrag vom 3. 4. 1997, Laufzeit bis 31. 12. 2007, 5 % p. a. kontokorrentmäßige Verzinsung).

*In dem dargelegten Sachverhalt sieht die Betriebsprüfung den Tatbestand der Schenkung (unentgeltlicher Erwerb **der Ordination** durch den Sohn) erfüllt.*

Aus "verfahrensökonomischen Gründen" und dem Umstand, dass die Eltern den Kaufpreis für die Ordination bereits versteuert haben, hat die Betriebsprüfung nur eine Hinzurechnung der Fremdkapitalzinsen für den Kaufpreis vorgenommen.

Die Folgerungen der Betriebsprüfung aus dem vorstehenden Sachverhalt sind nicht nachvollziehbar.

Der Finanzbehörde waren sämtliche vorgelegten Verträge (Kaufverträge, Darlehensverträge etc.) bekannt. Sie möge darlegen, welche neuen Tatsachen hervorgekommen (Tatsachen neu hervorgekommen) sein sollen. ...

Die Ordination wurde mittels Kaufvertrag erworben und mittels Bankkredit fremdfinanziert. Für die Art der Finanzierung eines Unternehmens gibt es grundsätzlich keine Vorgaben bzw. Beschränkungen.

Die Verkäufer der Ordination haben den Veräußerungserlös ordnungsgemäß versteuert.

Der Kaufpreis der Ordination entspricht den Vorgaben der Ärztekammer.

Die Betriebsprüfung möge darlegen, was an der gewählten Vorgehensweise nicht "fremdverhaltenskonform" sein soll?

Die gewählte Vorgehensweise ist weder ungewöhnlich, noch unüblich.

Dass der Zeitpunkt des Ordinationsverkaufes und der privaten Liegenschaftsanschaffung zusammenfallen, ist rein zufällig und daher nicht ungewöhnlich.

Die vorgelegten Verträge sind zeitnah erstellt, erfüllt, zivilrechtlich zulässig und üblich und überdies umgehend offen gelegt worden.

Es ist daher nicht zulässig bzw. denkunmöglich, dass der Kaufvertrag für den Ordinationsankauf nachträglich in eine Schenkung umgedeutet wird. ..."

Über die Berufung wurde erwogen:

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

Entsprechen Bücher und Aufzeichnungen den Bestimmungen des § 131 BAO, so besteht die (widerlegbare) *Vermutung, sie seien auch inhaltlich richtig*. Diesfalls besteht ein Rechtsanspruch der Partei darauf, ihr Ergebnis der Besteuerung zugrunde zu legen.

Dies gilt nicht bei begründeten Anlässen, die sachliche Richtigkeit der Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen. Solche sachlichen Unrichtigkeiten (schwerwiegende sachliche Mängel) hat die Abgabenbehörde in einem einwandfreien Verfahren nachzuweisen.

Die Verletzung der Mitwirkungspflicht des § 131 Abs. 3 letzter Satz hat keinen Einfluss auf die Ordnungsmäßigkeit der Führung von Büchern und Aufzeichnungen und steht daher der Vermutung des § 163 nicht entgegen.

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

Gem. § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Maßgebend ist, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren *der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wieder aufgenommen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können*.

Die Wiederaufnahme auf Grund neu hervorgekommener Tatsachen oder Beweismittel bietet die Möglichkeit, bisher unbekannten, aber *entscheidungs wesentlichen Sachverhaltselementen* Rechnung zu tragen; sie dient aber nicht dazu, bloß die Folgen einer unzutreffenden rechtlichen Würdigung eines offen gelegten Sachverhaltes zu beseitigen.

Die Verfügung der Wiederaufnahme liegt im Ermessen.

Stets hat eine Abwegung aller für die Ermessensübung relevanten Umstände zu erfolgen. *Die Ermessensübung ist entsprechend zu begründen*. Die Betriebsprüfung stützt ihre Wiederaufnahme pauschal auf die Textziffern 16 bis 20 und begründet den Ermessensgebrauch in Tz. 32 des Betriebsprüfungsberichtes (Standardbegründung) damit, dass bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen war.

Von zentraler Bedeutung für die Ermessensübung ist die Berücksichtigung des Zweckes der Ermessen einräumenden Norm. Zweck des § 303 BAO ist es, eine neuerliche Bescheiderlassung dann zu ermöglichen, wenn *Umstände gewichtiger Art hervorkommen*.

Amtswegige Wiederaufnahmen werden in der Regel nicht zu verfügen sein, wenn die steuerlichen Auswirkungen bloß geringfügig (absolut bzw. relativ) sind.

Im vorliegenden Verfahren hat der Bw. zu Recht darauf hingewiesen, dass die Aufzeichnungen und das Belegwesen ordnungsgemäß geführt wurden.

Dies hat die Betriebsprüfung auch in der Niederschrift zur Schlussbesprechung ausdrücklich bestätigt. Bücher und Aufzeichnungen, die den Vorschriften des § 131 BAO entsprechen haben die *Vermutung ordnungsmäßiger Führung für sich* und sind der Erhebung der Abgaben zugrunde zu legen, wenn nicht ein begründeter Anlass gegeben ist, ihre sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen. Dies ist der Betriebsprüfung im vorliegenden Fall nicht gelungen.

Sämtliche Sachverhalte wurden in den Steuererklärungen und durch gesonderten Schriftverkehr der Finanzverwaltung zeitgerecht bekannt gemacht, insbesondere auch die Art und Weise des Ordinationsankaufes. Entsprechen Bücher und Aufzeichnungen den Bestimmungen des § 131 BAO, so besteht die (widerlegbare) *Vermutung, sie seien auch inhaltlich richtig. Diesfalls besteht ein Rechtsanspruch der Partei darauf, ihr Ergebnis der Besteuerung zugrunde zu legen.* Die Vermutung der Richtigkeit der Aufschreibungen konnte durch die Betriebsprüfung nicht widerlegt werden. So reicht der Hinweis der Betriebsprüfung, dass in der "Vorpraxis" der Eltern Mundhygiene Behandlungen durchgeführt worden seien nicht dazu, über das Ausmaß der vom Bw. verrechneten Anzahl der mundhygienischen Behandlungen einen Sicherheitszuschlag zu verhängen.

Der von der Betriebsprüfung unter Tz. 16 angesprochene Firmenwert der Zahnarztpraxis wurde vom Bw. in der Beilage zur Abgabenerklärung durch den Ausweis des Firmenwertansatzes und der Höhe der Abschreibung bekannt gegeben. Der Ansatz entspricht dem in der Literatur geforderten Ausmaß. Die Änderung der Firmenwertabschreibung durch die Betriebsprüfung stellt eine andere rechtliche Beurteilung von bekannten Sachverhaltselementen dar, und rechtfertigt damit in diesem Punkt nicht die von der Betriebsprüfung vorgenommene Wiederaufnahme des Verfahrens. Überdies widerspricht sich die Betriebsprüfung insofern, als sie einerseits bei ihrer Beurteilung des Sachverhaltes von einer Schenkung der Ordination der Eltern an den Bw. ausgeht, andererseits eine Dreijahresabschreibung des Firmenwertes annimmt.

Ordinationsverkauf (Tz. 20): Die von der Betriebsprüfung für die Jahre 1997 bis 1999 getroffenen Feststellungen hinsichtlich des Zinsaufwandes für die Kreditaufnahme anlässlich des Erwerbes der Ordination **rechtfertigen die Wiederaufnahme des Verfahrens** insofern, als aus Sicht des Finanzamtes durch die Betriebsprüfung Tatsachen für das hier zu beurteilenden Verfahrens neu hervorgekommen sind, die im Zeitpunkt der Bescheiderlassung (15. 4. 1999 Erstbescheid Einkommensteuer 1997) existent und diesem unbekannt waren (Kaufvertrag vom 3. 4. 1997 über den Liegenschaftserwerb), jedoch kann der von der

Betriebsprüfung getroffenen Feststellung aus Sicht des UFS aus folgenden Gründen nicht gefolgt werden:

Sachliche Unrichtigkeiten (schwerwiegende sachliche Mängel) hat die Abgabenbehörde *in einem einwandfreien Verfahren nachzuweisen*.

Der UFS mag nicht zu erkennen, dass im Rechenwerk sachliche Unrichtigkeiten durch die Betriebsprüfung aufgezeigt worden sind.

Dass der Zeitpunkt des Ordinationsverkaufes und der privaten Liegenschaftsanschaffung zusammengefallen sind, war, wie der Bw. in der Berufung ausgeführt hat, rein zufällig, und es wurden die diesbezüglichen Verträge in konsequenter Weise auch zeitnah erstellt. Das zeitliche Zusammenfallen kann dem Bw. jedoch insofern nicht angelastet werden, als der Kaufvertrag nachträglich in einen Schenkung umgedeutet wird. Der UFS mag im zeitlichen Zusammenfallen der Anschaffung der Ordination mit dem Liegenschaftserwerb keine ungewöhnliche Vorgangsweise erblicken. Schließlich ist die Anschaffung einer Liegenschaft im Wert von 4,5 Mio. S (3. 4. 1997) wohl auch von anderen Faktoren abhängig, beispielsweise der Gründung einer Familie, des Erfordernisses eines erheblichen Mehrbedarfes an Raum, usw., und erfordert dies auch eine längere Suche nach dem geeigneten Kaufobjekt und Absprache mit den Familienmitgliedern. Dass also bei langfristigen

Investitionsentscheidungen, schließlich beinhalten diese auch entsprechende Nebenkosten, nicht davon ausgegangen werden kann, dass diese in geplanter Weise mit dem Erwerb der Ordination (1. 4. 1997) zusammenfallen. Weiters ist darauf hinzuweisen, dass ein Liegenschaftserwerb, der Abschluss des Kaufvertrages regelmäßig nur das Ende eines oftmals über einen langen Zeitraum (oftmals über Jahre) erstreckenden Entscheidungsprozesses ist. Wenn der Bw. daher darauf hinweist, dass das Zusammentreffen beider Kaufverträge zufällig gewesen sei, ist dieser Hinweis nicht unglaubwürdig. Es ist daher nicht zulässig, dass der Kaufvertrag für den Ordinationsankauf nachträglich von der Betriebsprüfung in eine Schenkung umgedeutet wird. Zur Recht weist der Bw. in der Berufung auch darauf hin, dass wenn dieser die Ordination von den Eltern mit Kaufvertrag vom 1. 4. 1997 erworben hat, und zur Finanzierung des Kaufpreises den Kredit bei der Erste Bank Kto. XX namhaft macht, dies nach Ansicht des UFS durchaus eine fremdverhaltenskonforme Vorgangsweise darstellt, also eine Vorgangsweise die weder ungewöhnlich, noch unüblich ist.

Darüber wurden Verträge errichtet, diese wurden zeitnah erstellt, die Verträge wurden ihrem Vertragsinhalt nach erfüllt, sie sind zivilrechtlich zulässig, sie sind im Geschäftsverkehr üblich, und wurden umgehend offen gelegt.

Auch dass der Bw. eine Liegenschaft erwirbt, und bei einer Höhe des Kaufpreises von S 4,5 Mio. und einem angezeigten und vergebührten Darlehensvertrag, einer Laufzeit bis zum 31. 12. 2007, bei einer 5 % p. a. kontokorrentmäßigen Verzinsung pro Jahr, ein Darlehen von

seinen Eltern erhält, erachtet der UFS auch als durchaus mit der Lebenserfahrung in Einklang stehend.

GD (die Feststellung betrifft das Jahr 1997):

Der vom Bw. getätigte Besuch des "GD" wurde einerseits als Kongress, andererseits als Messe angeboten, wo auch Dentalwaren ausgestellt und erworben werden konnten. Der Bw. hat zwar am GD" mit der Ordinationsassistentin teilgenommen, da jedoch für beide Teilnehmer die Kongressregistrierung (i. H. v. S 2.800) entrichtet wurde, deutet dies auch auf eine Teilnahme beider Reisenden an dem Kongress – es wurden am Kongress auch für das ärztliche Personal verwertbare Vorträge angeboten (Hygiene, Office Management etc.) - und auch durch den Bw. auf der Messe nachweislich Dentalwaren erworben wurden, spricht dies im Gesamten gesehen für die generelle berufliche Veranlassung der Reise. Der von der Bp. ins Treffen geführte *allgemeine Hinweis* des Reiseveranstalters, dass in New York auch "eine Vielzahl von Ausflugsmöglichkeiten" gegeben seien, steht dieser Beurteilung nicht entgegen. Dies deshalb, als das dem Finanzamt übermittelte Programm des Kongresses in fünf Tagen nahezu 100 Vorträge beinhaltet, welche überdies auch am Samstag und Sonntag abgehalten wurden. Dass ein junger Zahnarzt, der eben eine Zahnarztpraxis erworben hat, zu einem Ärztekongress fährt, um sich dabei beispielsweise (siehe Kongressprogramm) über die neuesten Methoden der Implantationstechnologie zu informieren, erscheint dem UFS durchaus glaubhaft. Das Programm des Kongresses, sowie das Reiseprogramm und seine Durchführung, liefern jedenfalls keinerlei Hinweise auf eine konkrete private Mitveranlassung der Reise. Der Hinweis des Reiseveranstalters, dass New York diverse Ausflugsmöglichkeiten bietet, stellt lediglich einen *allgemeinen Hinweis* dar, bedeutet jedoch nicht, dass dies ein konkreter Programmpunkt der vom Bw. gebuchten Kongressreise war. Weiters ist auch denkbar, dass der Bw. nach einem achtstündigen Kongressbesuch als Abendgestaltung etwa (siehe Reiseveranstalter) eine "Christmas Show" besucht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 22. Jänner 2007