



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. gegen die Bescheide vom 1. und 2. Juni 1999 des Finanzamtes Mürzzuschlag, betreffend Umsatzsteuer und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 187 BAO für die Jahre 1994 bis 1996 nach am 21. Mai 2004 in Graz durchgeführter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung gegen den Bescheid betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 1996 wird als unbegründet abgewiesen.

Es ergibt sich gegenüber der Berufungsvorentscheidung vom 5. März 2001 keine Änderung.

Der Berufung gegen den Bescheid betreffend gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 187 BAO für das Jahr 1996 wird teilweise Folge gegeben.

Es ergibt sich gegenüber der Berufungsvorentscheidung vom 1. März 2001 keine Änderung.

Der Berufung gegen die Bescheide betreffend gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 187 BAO für die Jahre 1994 und 1995 wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die im Kalenderjahr 1994 erzielten Einkünfte aus selbständiger Arbeit werden mit S 2,988.981,00 (€ 217.217,72) festgestellt.

Die im Kalenderjahr 1995 erzielten Einkünfte aus selbständiger Arbeit werden mit S 2,608.954,00 (€ 189.600,08) festgestellt.

Der Berufung gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1994 und 1995 wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

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

Rechtsbelehrung

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

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

Entscheidungsgründe

Strittig sind im Verfahren vor der Abgabenbehörde zweiter Instanz nach Einschränkung der Berufung im Rahmen des am 19. November 2003 gemäß § 279 Abs. 3 BAO durchgeführten Erörterungstermines - bezüglich des Berufungspunktes "Kosten für Dr. S. (Hotel, Verpflegung, Theaterkarten)" wurde vom bevollmächtigten Vertreter des Bw. das Berufungsbegehren auf die unter Punkt 3) der Niederschrift über den Erörterungstermin angeführten Beträge eingeschränkt - nachstehende Prüfungsfeststellungen:

1. Zeitpunkt der Gebäudeentnahme (Punkte 18 bis 21 der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 27. April 1999)

Dazu wurde vom Finanzamt in der Begründung der Berufungsvorentscheidung Folgendes ausgeführt:

Da im Zuge der Betriebsprüfung festgestellt worden sei, dass der bisher im Betriebsvermögen befindliche Gebäudeanteil des Einfamilienwohnhauses in A. zur Gänze Privatvermögen darstelle, sei dieser per 1. Jänner 1994 mit einem Teilwert in Höhe von S 1,275.839,00 aus dem Betriebsvermögen auszuscheiden, was eine gewinnerhöhende Auflösung des

Investitionsfreibetrages und eine Kürzung der Betriebsausgaben einschließlich AfA sowie der Vorsteuern zur Folge habe. Im Zuge der Vorprüfung im Jahr 1993 sei der betrieblich genutzte Anteil des Hauses an Hand des Bauplanes mit 23 % festgestellt worden. Im Zuge der gegenständlichen Betriebsprüfung, die in der Zeit vom 15. Juli 1998 bis 7. April 1999 durchgeführt worden sei, seien den Prüfungsorganen zwei Räume, welche sich rechts neben dem Hauseingang im Erdgeschoss befinden, gezeigt worden. Bezüglich dieser beiden Räume, der Garderobe, die als Wartezimmer bezeichnet werde und des WC`s im Erdgeschoss werde eine ausschließlich betriebliche Nutzung behauptet. In keinem der beiden Räume ergebe sich aus der Einrichtung auch nur annähernd ein Hinweis auf eine Ordinationstätigkeit. In dem lt. Bauplan als Aufnahme bezeichneten Raum habe sich lediglich eine Karte vom menschlichen Körper und ein Skelett, sowie ein Bücherregal und ein kleines Tischchen befunden, was den Eindruck eines Durchgangszimmers und eines Raumes zur Aufbewahrung teils privater, teils nicht dem Betrieb des Bw. zuordenbarer Gegenstände, vermittelt habe. Durch die Tatsache des Vorhandenseins eines Medikamentenschrankes und medizinischer Behelfe für die Notfallsversorgung, die in beinahe jedem Haushalt vorhanden seien, werde ein Raum noch nicht zu einem betrieblichen Raum.

Überdies ergebe sich weder im Ort noch am Haus selbst ein Hinweis auf eine Ordination.

Im anschließenden Zimmer hätten sich zum Zeitpunkt der Besichtigung eine Wohnzimmergarnitur mit einem Wohnzimmertisch, ein Kasten und zusammengeklappte Sessel für die Terrasse befunden. In diesem Raum sei der Ausgang auf eine der beiden Terrassen des Hauses mit Blick auf den Fischteich. Auf Grund der Ausstattung und Lage werde dieser Raum offenbar privat genutzt.

In keinem der beiden Räume habe sich ein Computer, ein Schreibtisch oder ein sonstiger für Schreibarbeiten geeigneter Tisch und keine dafür geeignete Sitzmöglichkeit, die für die in der Berufung angeführten buchmäßigen Aufzeichnungen, Krankenkassenabrechnungen, Eintragungen in der Patientenkartei usw. Verwendung finden könnten, befunden. Hingegen besitze er in der Ordination in K. für die administrativen Tätigkeiten bestens mit Karteischränk, Ordnerschränk, Bücherschränken, Mehrzweckschränken und Computer ausgestattete Räumlichkeiten. Es widerspreche der allgemeinen Lebenserfahrung, Tätigkeiten, die in der K. und auch W. Ordination auf Grund deren Ausstattung wesentlich rascher und effizienter durchgeführt werden könnten, mit allen erforderlichen Unterlagen nach A. zu transferieren und dort in ungeeigneten Räumlichkeiten zu erledigen.

Da die für die steuerliche Anerkennung der streitgegenständlichen Räumlichkeiten als Arbeitszimmer von der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes entwickelten Kriterien keinesfalls erfüllt seien, seien diese dem Privatvermögen zuzuordnen. Selbst wenn es vielleicht in seltenen Fällen zu ärztlichen Hilfeleistungen im Sinne einer Notfallsversorgung gekommen sein möge, seien die betreffenden Räume in Anwendung des im § 20 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 verankerten Aufteilungsverbotes zur Gänze der Privatsphäre zuzuordnen.

Diesbezüglich führte der Bw. im Vorlageantrag Folgendes aus:

Vom Beginn der Umbauarbeiten an sei die Nutzung der Räumlichkeiten im Ausmaß von 23 % der Gesamtnutzfläche für ärztliche Notfallsversorgung und die Erledigung administrativer Arbeiten für die Ordination K. offengelegt worden. Die Verwaltungstätigkeit erfolge deshalb in A., da diese in einer Atmosphäre der oft sehr turbulenten Betriebsamkeit im Rahmen der Ordinationszeit nicht erledigt werden könne. Das Nutzungsverhältnis sei im Rahmen einer Vorprüfung im Jahre 1993 geprüft und anerkannt worden. Aus welchen Gründen der nunmehrige Betriebsprüfer auf Grund der Besichtigung am 5. Oktober 1998 zur Erkenntnis gelangen habe können, welche Verhältnisse zum 1. Jänner 1994 geherrscht haben könnten, sei nicht nachzuvollziehen. Begrifflich könne ins Privatvermögen nur entnommen werden, was bis dahin Betriebsvermögen gewesen sei. Weiters setze die Entnahme eine Handlungsweise des Unternehmers voraus, nämlich Gegenstände, die dem Unternehmen dienen, für Zwecke zu verwenden, die außerhalb des Unternehmens liegen. Der Betriebsprüfer erkläre also, dass der fragliche Gebäudeteil bis zum 31. Dezember 1993 Betriebsvermögen gewesen sei, jedoch ab 1. Jänner 1994 Privatvermögen werde. Aus welchen Umständen dies der Betriebsprüfer fast fünf Jahre später zu erkennen vermag, werde nicht begründet.

Das Fehlen eines Ordinationsschildes sei ohne Bedeutung, da keine Ordination mit Zeiteinteilung, sondern eine Notfallsversorgung bei Akutfällen stattfinde und die Bevölkerung eines kleinen Ortes auch ohne Ankündigung informiert sei, wo rasche Hilfe zu erwarten sei. Bezüglich der Raumausstattung könne den Behördenvertretern nicht entgangen sein, dass eine EDV-Anlage, vernetzt mit K. und W., Kopier- und Faxgerät, zwei Schreibmaschinen, sowie Schränke zur Unterbringung von Medikamenten und Heilbehelfen vorhanden gewesen seien.

Unbeschadet dieser Umstände werde der Berufungsantrag aber dahingehend abgeändert, den strittigen Gebäudeteil im Jahr 1998 aus dem Betriebsvermögen auszuschneiden und den Eigenverbrauch gemäß § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG 1994 zu behandeln.

2. Bewirtung von Geschäftsfreunden (Punkt 7. der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 27. April 1999)

Das Finanzamt hat im Rahmen der Berufungsvorentscheidung die Nichtabzugsfähigkeit der Aufwendungen für die Einladung von Kollegen als Betriebsausgaben und die Kürzung der darauf entfallenden Vorsteuern unter Bezugnahme auf die herrschende Judikatur und Literatur im Wesentlichen damit begründet, dass der Bw. seiner Verpflichtung, den Werbezweck im Einzelnen nachzuweisen, nicht nachgekommen sei.

Die diesbezüglichen Ausführungen des Bw. im Vorlageantrag erschöpfen sich in der Feststellung, dass die strittigen Kosten, die anlässlich der Besprechungstätigkeit mit Kollegen über neuartige Operationstechniken entstünden, selbstverständlich mit einem Werbezweck verbunden seien, da eine Kontaktaufnahme mit Patienten nur erfolgen könne, wenn solche Behandlungsmethoden von Berufskollegen empfohlen würden.

3. Abzug von Einfuhrumsatzsteuer in Höhe von S 5.390,00 im Jahr 1994 (Punkt 15. der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 27. April 1999)

Da während des gesamten Verfahrens kein Nachweis über die tatsächliche Entrichtung erbracht worden sei, könne der strittige Betrag nicht als abzugsfähige Vorsteuer anerkannt werden.

Im Vorlageantrag verwies der Bw. zum Zwecke der Nachweisführung auf die Faktura des Spediteurs, auf die Begleichung der Rechnung im Wege einer Banküberweisung und auf den Tagesauszug des Abgabekontos des Spediteurs beim Zollamt Wien.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Zeitpunkt der Gebäudeentnahme (Punkte 18 bis 21 der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 27. April 1999)

Die Klärung der Streitfrage, in welchem Zeitpunkt der strittige Gebäudeteil im Wege einer Entnahme in das Privatvermögen überführt worden ist, ist eine im Wege der Beweiswürdigung zu lösende Sachverhaltsfrage.

Dem im Zuge des Vorlageantrages abgeänderten Berufungsbegehren, die Entnahme nicht mehr grundsätzlich in Abrede zu stellen, sondern den Entnahmezeitpunkt erst im Jahr 1998 anzunehmen - "Unbeschadet dieser Umstände ist es dem Bw. leid, sich dieser Frage wegen mit einem ständigen Behördenstreit zu belasten und ist im Vergleichswege bereit, vom

Zeitpunkt der letzten Besichtigung (also etwa ab 1998) an, einer Entnahme des Gebäudeteils zuzustimmen" - konnte aus nachstehenden Erwägungen nicht entsprochen werden:

Zur Argumentation des Bw. im Vorlageantrag, wonach die Vorprüfung (Prüfungszeitraum 1989 - 1991 - Prüfungsende: 1. April 1994) festgestellt habe, dass 23 % der Gesamtnutzfläche des Wohnhauses in A. betrieblich genutzt würden und das Finanzamt bei Vorliegen von berechtigten Zweifeln über die Tatsache der betrieblichen Nutzung seinerzeit die Möglichkeit gehabt hätte, die Veranlagungen der Folgejahre gemäß § 200 BAO vorläufig durchzuführen, ist Folgendes auszuführen:

Dazu hat die Vertreterin der Amtspartei im Zuge des Erörterungstermines vom bevollmächtigten Vertreter des Bw. unwidersprochen ausgeführt, dass der Vorprüfer die behauptete Betriebsvermögenseigenschaft der strittigen Räumlichkeiten lediglich an Hand des vorgelegten Bauplanes, in dem diese als "Ordination" bezeichnet waren, anerkannt habe. Im Übrigen kann die steuerliche Behandlung der strittigen Räumlichkeiten in den an den Prüfungszeitraum der Vorprüfung anschließenden Jahren 1992 und 1993 dahingestellt bleiben, da der Bw. aus einer allfälligen unzutreffenden rechtlichen Würdigung keinen Anspruch auf Beibehaltung dieser rechtlichen Beurteilung ableiten kann.

Zu den vom Bw. behaupteten Nutzungen der strittigen Räumlichkeiten, einerseits als Notfallsordination und andererseits zur Erledigung der administrativen Tätigkeiten für die Ordination in K. und als Arbeitszimmer ist im Einzelnen Folgendes auszuführen:

Zur Behauptung, der Bw. habe diese Räumlichkeiten zur Behandlung von Notfällen genutzt, hat der bevollmächtigte Vertreter im Rahmen des Erörterungstermines angegeben, dass "Notfallsordinationen in äußerst seltenen Fällen stattgefunden hätten". Abgesehen davon, dass der Bw. dazu keine näheren Angaben macht, darf nicht übersehen werden, dass er während des Tages nicht in A., sondern in seiner Ordination in K. und ab 1994 im Zuge des Aufbaues einer weiteren Ordination verstärkt in W. weilte. Somit bleiben vom Zeitablauf her lediglich die Nachtstunden, sowie die ordinationsfreien Zeiten, im Wesentlichen die Wochenenden und Feiertage als verfügbare Zeiten für "Notfallsordinationen". Hinzu kommt, dass er im Falle von Operationen gelegentlich überhaupt in W. genächtigt habe und damit überhaupt nicht für "Notfallsordinationen" in A. zur Verfügung gestanden sein konnte. Angesichts dieser Tatsachen scheint es sehr unglaubwürdig, dass sich "Notfallspatienten" tatsächlich jemals an den Bw. gewendet haben. Denn bei Vorliegen eines medizinischen Notfalles stellt der Zeitfaktor einen für den Erfolg der Behandlung wesentlichen Faktor dar. Das Risiko, dass der Bw. nicht anwesend ist und damit wertvolle Zeit verstreicht, spricht

jedenfalls nach der allgemeinen Lebenserfahrung gegen seine Behauptung. Im Übrigen ist er nähere Ausführungen über die Art der orthopädischen "Notfälle" die einer sofortigen Behandlung in den strittigen Räumlichkeiten bedurft hätten und den zeitlichen Nutzungsgrad der Räumlichkeiten aus diesem Titel für die Streitjahre schuldig geblieben.

Auch die erstmals im Zuge des Erörterungstermines ins Treffen geführte Behauptung, dass diese Räumlichkeiten zur allfälligen Nachversorgung von Patienten aus dem Raum A., die vom Bw. operiert worden seien, verwendet worden wären, vermag den unabhängigen Finanzsenat nicht zu überzeugen. Denn auch diesfalls bleibt der Bw. konkrete Aussagen schuldig und beschränkt sich sein Vorbringen auf eine nicht substantiierte Behauptung. Vor allem im Hinblick darauf, dass der Bw. in A. lediglich in der ordinationsfreien Zeit, im Wesentlichen also am Abend und zu den Wochenenden und Feiertagen anwesend sein konnte, erscheint eine Nachversorgung in seiner ordinationsfreien Zeit eher unwahrscheinlich. Im Übrigen wäre es an ihm gelegen, entsprechende Beweise für sein Vorbringen anzubieten.

Somit kann die ausschließliche oder nahezu ausschließliche Nutzung der strittigen Räumlichkeiten als "Notfallsordination" in den Streitjahren nicht als erwiesen angenommen werden.

Bezüglich der in der Berufung behaupteten Nutzung der Räumlichkeiten für administrative Tätigkeiten, wie Führung der Aufzeichnungen durch Angestellte, Vornahme der Krankenkassenabrechnungen, Eintragungen in die Patientenkartei, Ausfertigung von Befunden und die Evidenz von Krankengeschichten, sind die steuerlichen Kriterien für die Anerkennung dieser Räumlichkeiten als Arbeitszimmer zu untersuchen.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Rechtslage vor dem Strukturanpassungsgesetz 1996, BGBl. Nr. 201/1996 (für die Streitjahre 1994 und 1995) sind Aufwendungen für ein *im Wohnungsverband* gelegenes Arbeitszimmer als Betriebsausgaben oder Werbungskosten nur anzuerkennen, wenn ein betrieblich bzw. beruflich verwendetes Arbeitszimmer nach Art der Tätigkeit des Steuerpflichtigen *notwendig* ist, der zum Arbeitszimmer bestimmte Raum tatsächlich *ausschließlich* oder nahezu ausschließlich *betriebllich* bzw. *beruflich* genutzt und auch entsprechend *eingerichtet* wird.

Ein als *Wohnzimmer* eingerichteter Raum wird auch dann nicht zu einem Arbeitsraum, wenn dort gelegentlich betriebliche Tätigkeiten entfaltet werden und Geschäftsbücher aufbewahrt werden.

Für die Beantwortung der Frage, ob ein Arbeitszimmer nach Art der Tätigkeit des Steuerpflichtigen *notwendig* ist, ist nach der hierfür maßgebenden Verkehrsauffassung die Art und das Ausmaß des durch die Einkünfteerzielung zu erwartenden administrativen Arbeitsanfalles, der üblicherweise in einem Büroraum bewältigt wird, entscheidend. Bloß gelegentliche berufliche Studien oder Besprechungen in einem als Herrenzimmer eingerichteten Raum in einer Privatwohnung ermöglichen es jedenfalls nicht, das betreffende Zimmer aus der Privatsphäre der einheitlichen Wohnung auszuschneiden (vgl. Tz 5 - Stichwort "Arbeitsraum (-zimmer)" zu § 20 EStG 1988 in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, Band III B und die dort zitierte Judikatur).

Im Lichte dieser Rechtslage konnte der Berufung aus nachstehenden Erwägungen kein Erfolg beschieden sein:

Bezüglich der Notwendigkeit der beiden Zimmer zur Durchführung der in der Berufung behaupteten administrativen Tätigkeiten hat das Finanzamt bereits in der Berufungsvorentscheidung ausgeführt, dass unter Bedachtnahme auf das Fehlen einer geeigneten Ausstattung und mit Rücksicht auf die in der Ordination in K. vorhandenen Möglichkeiten es der allgemeinen Lebenserfahrung widerspreche, dass die für die Durchführung der behaupteten Tätigkeiten erforderlichen Unterlagen nach A. transferiert werden. Dagegen hat der Bw. im Vorlageantrag lediglich eingewendet, dass die administrativen Tätigkeiten deshalb in A. erledigt hätten werden müssen, da diese in einer Atmosphäre der oft sehr turbulenten Betriebsamkeit im Rahmen der Ordinationszeit nicht erledigt werden könnten. Mit dieser Argumentation vermag der Bw. jedoch keinesfalls zu überzeugen. Denn es entspricht der allgemeinen Lebenserfahrung jedes Patienten, dass die in einer Arztordination angestellten Hilfskräfte während der Ordinationszeit ausschließlich zu Verrichtungen im Zusammenhang mit der Behandlung der Patienten herangezogen werden, während die vom Bw. ins Treffen geführten Tätigkeiten - Führung der Aufzeichnungen durch Angestellte, Vornahme der Krankenkassenabrechnungen, Eintragungen in die Patientenkartei, Ausfertigung von Befunden und die Evidenz von Krankengeschichten - üblicherweise nach Ordinationsschluss in der Ordination bewerkstelligt werden. Dass diese Arbeiten, erforderlichenfalls auch durch Angestellte der Ordination, die zu diesem Zweck unter Mitnahme der in der Ordination befindlichen Unterlagen von K. nach A. fahren hätten müssen, in den strittigen Räumlichkeiten erledigt wurden, widerspricht somit den Erfahrungen des täglichen Lebens derart, dass der Bw. für diese von der üblichen Organisation einer ärztlichen Ordination abweichende Praxis jedenfalls eine schlüssige und glaubwürdige Begründung hätte liefern müssen.

Zum Einwand, es sei nicht nachzuvollziehen, aus welchen Gründen im Rahmen der am 5. Oktober 1998 stattgefundenen Besichtigung der strittigen Räumlichkeiten durch den Gruppenleiter und Betriebsprüfer man zur Erkenntnis gelangen habe können, welche Verhältnisse am 1. Jänner 1994 (= Stichtag der Entnahme der strittigen Räumlichkeiten in das Privatvermögen) geherrscht haben könnten, ist Folgendes auszuführen:

Aus den im Zuge der Besichtigung vorgefundenen Einrichtungsgegenständen der beiden Zimmer - In dem lt. Bauplan als "Aufnahme" bezeichneten Raum befanden sich eine Karte vom menschlichen Körper und ein Skelett, sowie ein Bücherregal, ein kleines Tischchen, ein Medikamentenschrank und medizinische Behelfe für die Notfallsversorgung, die in beinahe jedem Haushalt vorhanden seien / im anschließenden Zimmer hätte sich eine Wohnzimmerngarnitur mit einem Wohnzimmertisch, ein Kasten und zusammengeklappte Sessel für die Terrasse befunden - ist das Finanzamt, zumal vom Bw. nicht behauptet wird, dass die Einrichtung zum 1. Jänner 1994 anders beschaffen gewesen wäre, gemeinsam mit den in der Berufungsvorentscheidung angeführten Indizien im Wege der freien Beweiswürdigung zum strittigen Entnahmezeitpunkt gelangt.

Bezüglich der Behauptung des bevollmächtigten Vertreters, dass sich im Zeitpunkt der Durchführung des Augenscheines am 5. Oktober 1998 in den strittigen Räumlichkeiten "ein Faxgerät, zwei Schreibmaschinen und ein EDV-Netzwerk" befunden hätten, die von der Vertreterin der Amtspartei bestritten wird, ist Folgendes auszuführen:

Abgesehen von der bloßen Behauptung darf nicht übersehen werden, dass selbst wenn sich diese Wirtschaftsgüter am 5. Oktober 1998 in den strittigen Räumlichkeiten befunden hätten, daraus allein keinesfalls ein zwingender Schluss auf die ausschließliche oder nahezu ausschließliche betriebliche Nutzung der Räumlichkeiten in den Streitjahren 1994 bis 1996 gezogen werden kann. Vielmehr hat der unabhängige Finanzsenat bei Beurteilung der Streitfrage die vom bevollmächtigten Vertreter vorhin behaupteten betrieblichen Nutzungen unter Bedachtnahme auf den vorliegenden Sachverhalt im Wege der Beweiswürdigung einer Beurteilung unterzogen. Somit kann die Klärung der Frage, ob die angeblich im Zeitpunkt des Augenscheines vorhandenen Wirtschaftsgüter tatsächlich vorhanden waren dahingestellt bleiben, da sie für die Lösung der Streitfrage, ob die strittigen Räumlichkeiten in den Streitjahren tatsächlich ausschließlich oder nahezu ausschließlich betrieblich genutzt worden sind, unbeachtlich ist.

Auch zu den im Zuge der mündlichen Berufungsverhandlung vorgelegten Fotos betreffend die baulichen Gegebenheiten der Garage erübrigen sich unter Hinweis auf die obigen Erwägungen weitere Ausführungen.

Bezüglich der im Rahmen des Erörterungstermines erstmals aufgestellten Behauptung, dass vom Bw. in den strittigen Räumlichkeiten "die von ihm entwickelten Operationsmethoden ausgearbeitet worden seien, weshalb dort auch seine Fachliteratur gelagert sei", ist Folgendes auszuführen:

Aufwendungen für ein betrieblich genutztes Arbeitszimmer, das sich im Wohnungsverband des Steuerpflichtigen befindet, sind nur dann abzugsfähig, wenn die Notwendigkeit besteht, einen Raum ausschließlich oder nahezu ausschließlich betrieblich zu nutzen. Keinesfalls sind Betriebsausgaben anzunehmen, wenn die Ausstattung des Arbeitszimmers (auch) eine private Nutzung ermöglicht (also insbesondere bei Vorhandensein nicht ausschließlich auf den Betriebszweck ausgerichteter Einrichtungsgegenstände) [vgl. Tz 39 Stichwort "Arbeitszimmer" zu § 4 in Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, EStG 1988, Wien 1993].

Somit konnte dem Berufungsbegehren aus nachstehenden Erwägungen kein Erfolg beschieden sein:

Den Ausführungen, wonach in den strittigen Räumlichkeiten die vom Bw. "entwickelten Operationsmethoden ausgearbeitet worden seien, weshalb dort auch seine Fachliteratur gelagert sei", sind seine Ausführungen in der Vorhaltsbeantwortung vom 18. November 1998 zu Punkt 4) d) "Kosten für Dr. S. (Hotel, Verpflegung, Theaterkarten)" entgegenzuhalten. Denn demnach habe er beim Wirbelsäulenspezialisten Dr. S., seinem Lehrherren, die endoskopische Bandscheibenoperation mittels Lasertechnik erlernen dürfen. Zu diesem Zweck sei der Bw. mehrmals in dessen Klinik gereist, um an Ort und Stelle erste Operationskenntnisse zu erwerben. Nach Beendigung der Ausbildung habe sich Dr. S. bereit erklärt nach W. zu kommen, um mit dem Bw. die ersten Wirbelsäulenoperationen durchzuführen. Da demnach der Bw. die gegenständliche Operationsmethode keinesfalls selbst entwickelt hat, sondern diese von Dr. S., "seinem Lehrherren", erlernt hat, erweist sich der diesbezügliche Begründungsversuch für die betriebliche Notwendigkeit des Arbeitszimmers jedenfalls als ungeeignet. Aus dem Umstand, dass das dafür in Frage kommende Zimmer, das im Übrigen im Zeitpunkt der Besichtigung auf Grund der Einrichtung den Charakter eines Wohnzimmers vermittelt hat, vom Bw. gelegentlich durchaus auch zum Studium der Fachliteratur benutzt worden sein mag, kann keinesfalls die für die steuerliche Anerkennung als Arbeitszimmer erforderliche ausschließliche oder nahezu ausschließliche betriebliche

Nutzung abgeleitet werden. Nähere zeitliche Angaben betr. den betrieblichen Nutzungsgrad bleibt der Bw. auch im Rahmen dieser behaupteten Nutzung jedenfalls schuldig.

Diese Beurteilung erfährt auch nach der für das Streitjahr 1996 maßgeblichen Rechtslage - § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 idF des Strukturanpassungsgesetzes 1996, BGBl. Nr. 201/1996 - keine Änderung. Demnach sind nämlich alle jene Berufsgruppen von der Abzugsmöglichkeit des Arbeitszimmers ausgeschlossen, deren Tätigkeitsmittelpunkt außerhalb des Arbeitszimmers gelegen ist. Da der Bw. im Streitjahr 1996 sowohl in K. als auch in W. Ordinationen betrieben hat, ist sein Tätigkeitsmittelpunkt jedenfalls außerhalb des Arbeitszimmers gelegen, sodass sich bereits aus diesem Grund die Nichtabzugsfähigkeit der damit in Zusammenhang stehenden Ausgaben ergibt.

2. Bewirtung von Geschäftsfreunden (Punkt 7. der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 27. April 1999)

Nach § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 dürfen Repräsentationsaufwendungen oder Repräsentationsausgaben bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden. Darunter fallen auch Aufwendungen oder Ausgaben anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden, außer der Steuerpflichtige weist nach, dass die Bewirtung der Werbung dient und die betriebliche oder berufliche Veranlassung weitaus überwiegt. Mit dem StruktAnpG BGBl. 1995/297 wurde mit Wirksamkeit ab 5. Mai 1995 diese Abzugsfähigkeit auf die Hälfte beschränkt.

Die in dieser Gesetzesstelle vorgesehene Ausnahme von dem grundsätzlichen Abzugsverbot von Repräsentationsaufwendungen oder Repräsentationsausgaben ist somit von dem der Partei obliegenden Nachweis zweier Voraussetzungen - Werbezweck und erhebliches Überwiegen der betrieblichen oder beruflichen Veranlassung - abhängig. Eine bloße Glaubhaftmachung dieser Voraussetzungen reicht daher für die Abzugsfähigkeit der Aufwendungen (Ausgaben) nicht aus (vgl. VwGH 26.9.2000, 98/13/0092).

Unter dem Begriff Werbung ist im Wesentlichen eine Produkt- oder Leistungsinformation zu verstehen. Der Steuerpflichtige hat somit darzutun, inwiefern er anlässlich der Bewirtungen jeweils eine auf seine berufliche Tätigkeit bezogene Leistungsinformation geboten hat. Hingegen sind Aufwendungen zur im weitesten Sinn Kontaktpflege, somit letztlich zur Herstellung einer gewissen positiven Einstellung zum "Werbenden" nur als werbeähnlicher und somit im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 nicht abzugsfähiger Aufwand zu beurteilen (vgl. VwGH 2.8.2000, 94/13/0259).

Diesem von der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes geforderten Werbezweck werden die strittigen Aufwendungen aus den nachstehenden Erwägungen nicht gerecht. Denn sowohl die "Weitergabe von Erfahrungen mit Laser-OP Technik an Kollegen" (vgl. auch die diesbezüglichen Ausführungen im Rahmen des Erörterungstermines, wonach "Kollegen mit der Bitte an den Bw. herangetreten seien, dass er diese Methode an sie weitergebe. Zu diesem Zweck habe er interessierte Kollegen in diverse Restaurants eingeladen, um mit ihnen dort über seine OP-Technik fachlich zu diskutieren. Es sei verständlich, dass er zu diesem Zweck seine Kollegen in ein Restaurant eingeladen habe") als auch die "Besprechung mit Kollegen zwecks Vor- und Wegbereitung von Patienten, die sich der Laser-OP Technik unterziehen wollen" stellen keine Werbemaßnahmen im Sinne einer Leistungsinformation dar. Während der Erfahrungsaustausch mit Kollegen nicht der Werbung von Patienten gedient hat, sondern die Erfahrungen mit dieser Operationstechnik an interessierte Kollegen - "Die von Dr. S. erworbenen und angewandten Kenntnisse erregen im Kollegenkreis großes Interesse" (vgl. Vorhaltsbeantwortung vom 18. November 1998, Punkt 7) und 4d) - weitergegeben worden sind und damit diese Technik zum allgemeinen Wohl der Patienten bekanntgemacht und verbreitet werden sollte, kann auch den Informationsgesprächen mit den Kollegen, deren Patienten sich nach der Laser-OP Technik einer Operation durch den Bw. unterziehen - Aufwendungen zur Herstellung einer gewissen positiven Einstellung zum "Werbenden" sind nur als werbeähnlicher und somit im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 nicht abzugsfähiger Aufwand zu beurteilen (vgl. VwGH 2.8.2000, 94/13/0259) - kein Werbecharakter beigemessen werden. Denn diese Gespräche dienen ja, wie der Bw. selbst ausführt, dazu, "um ein sicheres Gelingen des operativen Eingriffes zu gewährleisten". Damit handelt es sich keinesfalls um eine Leistungsinformation, die in weiterer Folge zur Inanspruchnahme der Leistung geführt hat, sondern um einen Gedankenaustausch zwischen zwei behandelnden Ärzten, um gemeinsam für den Patienten den bestmöglichen Behandlungserfolg sicherzustellen. Weshalb derartige Gespräche nicht im Rahmen des Ordinationsbetriebes, sondern außerhalb desselben in Lokalen mit Konsumationszwang erfolgen mussten, wird vom Bw. nicht näher erläutert und ist für die Abgabenbehörde zweiter Instanz unerfindlich.

3. Abzug von Einfuhrumsatzsteuer in Höhe von S 5.390,00 im Jahr 1994 (Punkt 15. der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 27. April 1999)

Zufolge § 12 Abs. 1 Z 2 UStG 1972 kann der Unternehmer, der im Inland Lieferungen oder sonstige Leistungen ausführt, die entrichtete Einfuhrumsatzsteuer für Gegenstände, die für sein Unternehmen eingeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen.

Gemäß § 20 Abs. 2 UStG 1972 in der für das Streitjahr 1994 geltenden Fassung BGBl. Nr. 818/1993, fällt die abziehbare Einfuhrumsatzsteuer in jenen Kalendermonat, in dem sie entrichtet worden ist.

Nur die entrichtete Einfuhrumsatzsteuer kann als Vorsteuer geltend gemacht werden. Entrichtet ist die Einfuhrumsatzsteuer mit der Zahlung oder Überweisung an die Zollbehörde, nicht aber etwa bereits mit der Zahlung an den Spediteur (vgl. Anm. 161 zu § 12 in Kranich-Siegl-Waba, Kommentar zur Mehrwertsteuer, Band IV).

Nicht erforderlich ist, dass der Unternehmer die Einfuhrumsatzsteuer selbst entrichtet hat. Ihr Abzug als Vorsteuer ist vielmehr auch dann zulässig, wenn ein Beauftragter (Spediteur, Frachtführer, Handelsvertreter) Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer ist. In diesen Fällen ist der Vorsteuerabzug davon abhängig, dass sich der Unternehmer den Zahlungsbeleg vom Schuldner aushändigen lässt (vgl. Anm. 163 zu § 12 in Kranich-Siegl-Waba, Kommentar zur Mehrwertsteuer, Band IV).

Bezüglich des Zeitpunktes des Abzuges der Einfuhrumsatzsteuer normiert das Steuerreformgesetz 1993, BGBl. Nr. 818/1993, dass alle nach dem 31. Dezember 1993 entrichteten Einfuhrumsatzsteuerbeträge nur für den Kalendermonat als Vorsteuer geltend gemacht werden können, in dem sie entrichtet wurden. Außerhalb des Voranmeldungsverfahrens können Vorsteuerbeträge, deren Abzug in den Voranmeldungen unterblieben ist, noch in der Jahressteuererklärung geltend gemacht und der Vorsteuerabzug somit nachgeholt werden (vgl. Anm. 19 und 20 zu § 20 in Kranich-Siegl-Waba, Kommentar zur Mehrwertsteuer, Band IV).

Im Lichte dieser Rechtslage konnte der Berufung in diesem Punkt aus nachstehenden Erwägungen kein Erfolg beschieden sein:

Aus der im Zuge des Vorlageantrages vorgelegten Faktura vom 10. April 1995 des Spediteurs, mit der ua. die strittige Einfuhrumsatzsteuer in Höhe von S 5.390,00 ("EUST lt. Quittungsnummer 976-800.600/02 v. 16.03.95") in Rechnung gestellt wird und aus dem dazugehörigen Überweisungsbeleg, mit dem die Bezahlung des Rechnungsbetrages durch den Bw. dokumentiert wird, kann nichts für ihn gewonnen werden. Denn diese Schriftstücke stellen kein Beweismittel dafür dar, dass die Einfuhrumsatzsteuer vom Spediteur tatsächlich an das Zollamt entrichtet worden ist. Auch aus dem vorgelegten Tagesauszug vom 14. März 1995, Blatt-Nr. 3 des Zollamtes W. ist lediglich ersichtlich, dass das Abgabekonto des Spediteurs mit dem strittigen Betrag mit Zahlungstermin (Entrichtungstermin) 18. April 1995 belastet worden ist, was den bestehenden Rückstand entsprechend erhöht hat.

Aus dem im Zuge der mündlichen Berufungsverhandlung vorgelegten Schreiben des Hauptzollamtes W. geht hervor, dass der strittige Betrag fristgerecht und vollständig entrichtet worden ist. Da demnach die Entrichtung im Jahr 1995 erfolgt ist, kommt auf Grund der Bestimmung des § 20 Abs. 2 UStG 1972 ein Abzug als Vorsteuer nicht im Jahr 1994, sondern erst im Jahr 1995 in Betracht.

Kosten für Dr. S. (Hotel, Verpflegung, Theaterkarten)

Bezüglich der vom Finanzamt im Wege der Berufungsvorentscheidung betr. Einkommensteuer für das Jahr 1994 als Repräsentationsaufwendungen qualifizierten Reisekosten in Höhe von S 22.046,00 ("Kosten für Dr. S. - Hotel, Verpflegung und Theaterkarten") wurde die Berufung im Zuge des Erörterungstermines auf die Anerkennung von Betriebsausgaben in Höhe von S 17.437,00 und die Berücksichtigung der darauf entfallenden Vorsteuern eingeschränkt.

Da der Bw. neben dem von Dr. S. verrechneten Honorar für geleistete Assistenz bei Operationen auch die Kosten für Hotel und Verpflegung übernehmen musste, teilen auch diese Kosten das steuerliche Schicksal des Honorars. Diese Kosten sind insgesamt als Berufsfortbildungskosten zu qualifizieren. Fortbildungskosten dienen nämlich dazu, in einem bereits ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben und den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden. Dieser Voraussetzung entsprechen die Aufwendungen, die dem Bw. dadurch erwachsen sind, dass er von Dr. S. in der Laser-OP Technik ausgebildet und geschult worden ist. Lediglich die Aufwendungen für Theaterkarten im Jahr 1994, die vom Bw. selbst als "bescheidenes Dankeschön" bezeichnet werden, sind als nichtabzugsfähige Aufwendungen im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 zu qualifizieren.

Von den im Rahmen der "Kosten für Dr. S." tatsächlich angefallenen Vorsteuern in Höhe von S 1.695,54 sind S 1.339,48 (79 % = Anteil der anerkannten Betriebsausgaben in Höhe von S 17.437,00 an den ursprünglich strittigen Betriebsausgaben in Höhe von S 22.046,00) abzugsfähig.

Somit ändern sich die Gewinne aus selbständiger Arbeit 1994 und 1995, sowie die abzugsfähigen Vorsteuern wie folgt (alle Beträge in Schilling):

1994

Gewinn lt. Berufungsvorentscheidung	2.006.410,00
Kosten Dr. S. lt. Berufungsvorentscheidung	17.437,00
Gewinn lt. Berufungsvorentscheidung	2.023.847,00

Vorteurens H. Berufungsmassentatscheidung	106.457,72
Vorteurens Dr. G. H. Berufungsmassentatscheidung	1.220,40
Vorteurens H. Berufungsmassentatscheidung	107.707,91

1995

Gewinn lt. Berufungsvorentscheidung	2.410.204,00
Kosten Ds. G.	1.250,00
Gewinn lt. Berufungsvorentscheidung	2.408.954,00

Vorteilen lt. Berufungsvorentscheidung	227.500,00
Vorteilen Ds. G.	112,00
EUCI	5.200,00
Vorteilen lt. Berufungsvorentscheidung	222.410,00

Bezüglich Umsatzsteuer und gesonderte Feststellung von Einkünften für das Jahr 1996 wird auf die diesbezüglichen Ausführungen in der Begründung der Berufungsvorentscheidung verwiesen.

Somit war wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Beilage: 2 Berechnungsblätter

Graz, 26. Mai 2004