



---

## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vertreten durch VT, vom 11. August 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes Bregenz vom 8. Juli 2003 betreffend Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO betreffend Umsatzsteuer 1996 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Mit Schreiben vom 5. März 2002 regte der damalige steuerrechtliche Vertreter des Berufungswerbers (Bw) die Aufhebung des Umsatzsteuerbescheides 1996 vom 27. März 1998 gemäß § 299 Abs 2 BAO an, da die Berücksichtigung der Vorsteuern in Höhe von ATS 68.429,00 (€ 4.972,93) aus der Anschaffung des Kfz VW Sharan beantragt werde. Es werde auf das EuGH-Urteil vom 8. Jänner 2002 verwiesen. Das Kfz sei im Hinblick auf die per 1. Juli 1996 gegründete Praxisgemeinschaft mit dem Bruder des Bw angeschafft worden. Die vorgelegte Rechnung ist mit 17. April 1996 datiert und weist das Kaufvertragsdatum mit 2. November 1995 aus. Die vorgenannte Anregung zur Aufhebung wurde laut Aktenvermerk des Sachbearbeiters des Finanzamtes vom steuerrechtlichen Vertreter zurückgezogen.

Mit Antrag vom 26. März 2002 wurde die Wiederaufnahme des Umsatzsteuerbescheides 1996 vom 27. März 1999 gemäß § 303 BAO begehrt. Dieser Antrag wurde mit Bescheid des Finanzamtes vom 3. April 2002 abgewiesen, da das EuGH-Urteil vom 8. Jänner 2002 ebenso wie ein rein innerstaatliches höchstgerichtliches Erkenntnis keinen Wiederaufnahmegrund nach § 303 BAO darstelle.

Gegen diesen Bescheid berief der steuerrechtliche Vertreter mit seiner Eingabe vom 29. April 2002 und führte aus, dass seines Erachtens das EuGH-Urteil einen Vorfragentatbestand darstelle.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 24. Juni 2002 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen und hiez zu begründet, dass aus der Verwaltungspraxis zur Anwendbarkeit der EuGH-Judikatur für Zeiträume vor Veröffentlichung des EuGH-Urteils vom 8. Jänner 2002 für den österreichischen Rechtsbereich abzuleiten sei, dass das EuGH-Urteil so zu behandeln ist, wie eine innerstaatliche höchstgerichtliche Rechtsprechung, die zum Beispiel eine gegenüber einer bisherigen Verwaltungspraxis abweichende Aussage trifft. Das EuGH-Urteil sei somit in allen nicht rechtskräftigen Fällen anzuwenden. Ebenso wie ein rein innerstaatliches höchstgerichtliches Erkenntnis stelle auch das EuGH-Urteil keinen Wiederaufnahmsgrund nach § 303 Abs 1 lit c BAO dar.

Mit Schreiben vom 29. Mai 2002 regte der steuerrechtliche Vertreter des Bw die Aufhebung des im Betreff angeführten Bescheides wegen Verstoßes gegen zwischenstaatliche abgabenrechtliche Vereinbarungen an und beantragte wiederum die Berücksichtigung der Vorsteuer aus der Anschaffung des Kfz im Jahre 1996. Der EuGH habe mit seinem Urteil vom 8. Jänner 2002, Rs. C-409/99, Metropol und Stadler, die Beschränkung der Vorsteuerabzugsfähigkeit für betrieblich genutzte Kraftfahrzeuge aufgrund der Verordnung vom 15. Feber 1996, AÖF 1996/273, aufgehoben, weshalb rückwirkend ab 1. Jänner 1995 wieder die Rechtslage und Verwaltungspraxis zum Zeitpunkt des EU-Beitritt Österreichs Gültigkeit erhält (insbesondere der BMF-Erlass vom 18. November 1987, Z 09 1202/4-IV/9/87, AÖF 1987/330). In Punkt 5. der vom BMF unter Berücksichtigung des genannten EuGH-Urteils neu veröffentlichten Liste der steuerlich anerkannten Kastenwagen, Pritschenwagen und Klein-Autobusse werde auch das von seinem Mandanten im Jahr 1996 erworbene Fahrzeug als vorsteuerabzugsberechtigter Kleinbus angeführt. Mit Verweis auf den BMF-Erlass vom 24. Jänner 2002, GZ 09 1202/4-IV/9/02, beantrage er daher, den im Betreff genannten Bescheid wegen Verstoßes gegen zwischenstaatliche abgabenrechtliche Vereinbarungen gemäß § 299 Abs 4 BAO idgF aufzuheben.

Im Schreiben der damaligen Finanzlandesdirektion für Vorarlberg vom 14. Juni 2002 wurde ausgeführt, dass der Anregung auf Aufhebung des Bescheides nicht nachgekommen werden könne. Eine Bescheidaufhebung gemäß § 299 Abs 4 BAO komme nur bei einem Verstoß eines Bescheides gegen zwischenstaatliche abgabenrechtliche Vereinbarungen in Frage. Eine EG-Richtlinie stelle keine zwischenstaatliche Vereinbarung im Sinne dieser Gesetzesbestimmung dar. Eine Bescheidaufhebung aufgrund des EuGH-Urteils vom 8. Jänner 2002, Rs C-409/99, komme daher nur gemäß § 299 Abs 2 BAO innerhalb der Jahresfrist in Frage. Der Verweis auf den Erlass des BMF vom 24. Jänner 2002, GZ 09 1202/4-IV/9/02, sei unverständlich, weil in

diesem Erlass nur von einer Aufhebung gemäß § 299 Abs 2 BA0 und eben nicht von § 299 Abs 4 BA0 die Rede ist.

Mit Schreiben vom 7. März 2003 regte der steuerrechtliche Vertreter nunmehr die Aufhebung des im Betreff angeführten Bescheides wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes an und beantragte die Berücksichtigung der Vorsteuer aus der Anschaffung des genannten Fahrzeuges. Zusätzlich wurde begründet, dass die zur Novellierung der §§ 299 und 302 BA0 am 3. Feber 2003 vom BMF veröffentlichten Richtlinien zur Aufhebung gemäß § 299 BA0 in Punkt 3. auch einen Verstoß gegen Sekundärrecht der Europäischen Union als Rechtswidrigkeit des Inhaltes definierten. Da im gegenständlichen Fall ein Verstoß gegen die 6. Mehrwertsteuer-Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 (77/388/EWG) vorliege, beantragt der steuerliche Vertreter innerhalb offener Frist des § 302 Abs 2 lit c BA0 den im Betreff genannten Bescheid wegen Rechtswidrigkeit seines Inhalts gemäß § 299 Abs 1 BA0 aufzuheben.

Mit Ersuchen um Ergänzung vom 8. April 2003 wurden vom Finanzamt folgende Punkte aufgeworfen:

- „Aufgrund der Novellierung der §§ 299 und 302 BA0 besteht grundsätzlich die Möglichkeit der Aufhebung des Umsatzsteuerbescheides 1996 vom 27. März 1998 gemäß § 299 Abs 1 BA0, wobei allerdings nachfolgendes zu berücksichtigen bzw nachzureichen ist:
- Eine Berücksichtigung der Vorsteuern für 1996 ist nicht möglich, da Sie lediglich unecht befreite Umsätze gemäß § 6 Abs 1 Z 19 UStG getätigt haben.
- Für die Jahre 1997 bis 2000 kann eine Berichtigung des Vorsteuerabzuges gemäß § 12 Abs 10 UStG erfolgen, wobei zu berücksichtigen ist, dass der Vorsteuerabzug nur insoweit zusteht, als umsatzsteuerpflichtige Einnahmen vorliegen und bezüglich der Privatnutzung ist eine Eigenverbrauchsbesteuerung vorzunehmen.
- Nachdem Sie das nunmehr vorsteuerabzugsberechtigte Kfz ab 1997 offensichtlich ins Betriebsvermögen der Praxisgemeinschaft PG eingebracht haben, sind für 1997 bis 2000 berichtigte Umsatzsteuererklärungen und berichtigte Erklärungen über die Feststellung von Einkünften von Personengesellschaften (Änderung der AfA-Bemessungsgrundlage) einzureichen, wobei für jedes Jahr die oa Umstände zu berücksichtigen sind.“

Mit Eingabe vom 21. Mai 2003 legte der steuerrechtliche Vertreter des Bw für die Jahre 1997 bis 2000 berichtigte Umsatzsteuererklärungen und Erklärungen über die Feststellung von Einkünften von Personengesellschaften für die obgenannte Praxisgemeinschaft vor.

Mit Bescheid vom 8. Juli 2003 wurde die Anregung auf Aufhebung des Umsatzsteuerbescheides 1996 vom 27. März 1998 gemäß § 299 Abs 1 BAO abgewiesen und hiezu begründend ausgeführt, dass der Bw bis 30. Juni 1996 im Krankenhaus n beschäftigt gewesen sei und daraus Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit und Poolgelder im Rahmen der Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit bezogen habe. Weiters habe der Bw in der Beilage zur Einkommensteuererklärung 1996 Ausgaben aus der Ordinationsgründung A geltend gemacht (ua Kilometergelder von ATS 4.199,80). Der vorsteuerabzugsberechtigte VW Sharan sei mit Kaufvertrag vom 2. November 1995 erworben und am 17. April 1996 geliefert worden. Laut Anlageverzeichnis bei der Praxisgemeinschaft sei dieses Fahrzeug am 1. Juli 1996 mit einem Wert von ATS 384.913,-- eingelegt worden, was dem Anschaffungswert von ATS 410.574,-- minus Halbjahresabschreibung von ATS 25.661,-- entspricht. Nachdem hiernach der VW Sharan privat angeschafft und aus der nichtunternehmerischen Sphäre am 1. Juli 1996 in die Praxisgemeinschaft eingelegt wurde, sei ein Vorsteuerabzug nicht möglich (EuGH vom 11. Juli 1991, Rs – 1990/97 Lennartz, Slg 1991, I-3795).

Mit Berufungsschrift vom 11. August 2003 wandte der steuerrechtliche Vertreter ein, dass der VW Sharan von seinem Mandanten nicht als Privatmann für seine persönliche Lebensführung angeschafft worden sei, sondern von Anfang an als Fahrzeug für seine Arztpraxis bzw in Folge für die Gemeinschaftspraxis bestimmt gewesen sei. Diese Ärztegemeinschaft sei zum Zeitpunkt des Kaufvertrages für das Kfz bereits in Vorbereitung gewesen, wie das beiliegende Schreiben vom 19. Dezember 1995 zeigt. Darin bestätige die Ärzteberatung B, den Auftrag zur Erbringung von Consulting-Leistungen im Hinblick auf die Gründung der Praxisgemeinschaft. Das Fahrzeug sei im April 1996 geliefert und von seinem Mandanten für seine – zu dieser Zeit noch einzelunternehmerische – ärztliche Tätigkeit verwendet worden, wie auch insbesondere für Fahrten zur Baustelle des damals gerade errichteten Praxisgebäudes der Praxisgemeinschaft. Die Bauaufsicht habe nach Beendigung seiner Tätigkeit im Krankenhaus vor allem sein Mandant wahrgenommen, wofür bis Mitte April 1996 das Privatfahrzeug und danach vorwiegend der VW Sharan eingesetzt wurde. Da diese betriebliche Verwendung vor der eigentlichen Eröffnung der Praxis aber von nur untergeordnetem Ausmaß gewesen sei (ca. 45 %), unterblieb die Aktivierung des Fahrzeuges. Sein Mandant habe darüber hinaus hinsichtlich des in Frage stehenden Kfz für das einzelunternehmerische Rumpffjahr 1. Jänner bis 30. Juni 1996 neben dem Kaufbeleg keine Belege über Betriebskosten (Treibstoffrechnungen udgl) vorgelegt, wohl aber Fahrtkostenaufzeichnungen für das gesamte halbe Jahr (somit auch über den Zeitpunkt der Anschaffung des VW Sharan hinaus), aus welchen sich Kilometergelder in Höhe von ATS 4.199,80 errechneten. Aus Gründen der administrativen Vereinfachung und Wirtschaftlichkeit seien diese Aufzeichnungen für die Erstellung der Steuererklärung übernommen und somit die

laufenden Betriebsausgaben für den VW Sharan in den ersten zweieinhalb Monaten in Form von pauschalen Kilometergeldern berücksichtigt worden. Nach Eröffnung der Praxisgemeinschaft im Juli 1996 sei das Fahrzeug von seinem Mandanten ausschließlich für die ärztliche Tätigkeit im Rahmen der Praxisgemeinschaft verwendet worden, was auch an der entsprechenden Ausstattung (Martinshorn udgl) erkennbar ist. Da die Anschaffung des fraglichen KFZ für Zwecke des Unternehmens erfolgte, beantrage er die Anerkennung der daraus resultierenden Vorsteuer.

Per Fax vom 28. Juli 2003 wurde dem Finanzamt ein Schreiben zur Auftragsbestätigung von B, datiert mit 19. Dezember 1995, adressiert an den Bruder des Bw, übermittelt. Für die Erstellung der wirtschaftlichen Vorausplanung wurde in diesem Schreiben um Vorlage diverser Unterlagen (Jahresabschluss des Vaters 1993, Einkommensteuerbescheide, Vorauszahlungsbescheide, Saldenliste aus der Buchhaltung, Bekanntgabe der Bankkonten etc) gebeten.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 17. September 2003 wurde die Berufung gegen den Abweisungsbescheid über den Antrag auf Aufhebung des Umsatzsteuerbescheides 1996 gemäß § 299 Abs 1 BAO als unbegründet abgewiesen und hiezu ausgeführt, dass sich der im Berufungsschriftsatz vorgetragene Sachverhalt – Anschaffung des VW Sharan für die in Vorbereitung befindliche Gemeinschaftspraxis – anhand der Aktenlage nicht verifizieren lasse. Aus den Kaufpapieren sei nicht zu erkennen, dass der streitgegenständliche Pkw für den unternehmerischen Bereich der Praxisgemeinschaft gekauft worden ist. Die Gründung einer Praxisgemeinschaft sei dem Finanzamt am 4. Juli 1996 angezeigt worden. Auch die nachfolgende steuerliche Behandlung des Fahrzeuges im Rahmen des Einzelunternehmens und im Rahmen der Praxisgemeinschaft bestätige nicht, dass das Fahrzeug bereits zum Zeitpunkt der Anschaffung einer unternehmerischen Nutzung zugeführt werden sollte. Anhand der Aktenlage erachte die Finanzbehörde die für eine Einlage sprechenden Beweise als stärker, weshalb das gegenständliche Rechtsmittel abzuweisen war.

Mit Eingabe vom 23. Oktober 2003 stellte der steuerrechtliche Vertreter einen Vorlageantrag an die damalige Finanzlandesdirektion Feldkirch und führte aus, dass die Rechnung vom 17. April 1996 an einen der Herren Dres. und nicht an die Gemeinschaft gestellt werden habe müssen, weil Gemeinschaftspraxen aufgrund des damals gültigen Ärztegesetzes 1984 nur als Innengesellschaften geführt werden konnten. Die Möglichkeit, Gruppenpraxen mit Außenwirkung zu gründen, sei erst durch das Ärztegesetz 1998 in seiner mit BGBl. I Nr. 110/2001 novellierten Fassung (in Kraft getreten am 11. 08. 2001) eröffnet worden. Darüber hinaus weise er darauf hin, dass seiner Mandantschaft zum Zeitpunkt der Anschaffung des berufsgegenständlichen KFZ bereits zwei Fahrzeuge zur privaten Nutzung zur Verfügung gestanden seien und daher keinerlei Bedarf für den Kauf eines weiteren Privatautos gegeben

war. Ergänzend lege er weitere Besprechungsprotokolle, Ausarbeitungen der r Ärzteberatungsfirma und Behörden- sowie sonstige Korrespondenz bei, woraus hervorgehe, dass zum Kaufzeitpunkt schon wesentliche Vorbereitungs- und Gründungsmaßnahmen hinsichtlich der Gemeinschaftspraxis erfolgt waren und der Erwerb eines ganz oder nahezu ausschließlich der unternehmerischen Nutzung dienenden Fahrzeuges von Beginn an Teil der Praxisplanung war. Als Beilage befinden sich somit noch folgende Unterlagen im Akt:

- ein nicht unterschriebenes und datiertes Auftragschreiben der Firma B;
- zwei Vollmachten der beiden Drs. betreffend obige Firma, datiert mit 6. Feber 1996;
- ein Schreiben vom 29. April 1996, welches an die Salzburger Firma gerichtet war und die Finanzierung des Ordinationsumbaus betraf, welches mit dem Absenderkopf „AK“ versehen war;
- ein Besprechungsprotokoll, welches den Vermerk „Beratung mit dem namentlich genannten steuerrechtlichen Vertreter wegen gemeinsamer Praxisführung“ und betreffend Auto den Vermerk „Dr. s 1 x zu 100 bis 80 %, Dr. m 2 x 80 %“ enthielt;
- ein Schreiben des Bw vom 31. Jänner 1996 betreffend Ansuchen um einen Kassenvertrag bei der Sozialversicherungsanstalt der Bauern, in welchem der Bw angibt, dass er sich ab 1. Juli 1996 in einer Ordinations- und Apparategemeinschaft mit seinem Bruder niederlassen werde;
- ein Schreiben einer namentlich genannten Bank vom 18. März 1996 an den Bruder des Bw, in welchem die Finanzierung für die Sanierung und den Umbau der Arztordination angesprochen wird;
- eine Baubeschreibung, datiert mit 29. Feber 1996, aus welcher das entsprechende Objekt nicht hervorgeht;

Mit Schriftsatz vom 17. November 2005 wurde der Bw vom Unabhängigen Finanzsenat ersucht, nachstehende Fragen zu beantworten und die angesprochenen Unterlagen vorzulegen:

„1. In sämtlichen Schriftsätzen (zB vom 5. und 26. März 2002) hat ihr damaliger steuerlicher Vertreter angegeben, dass das KFZ VW Sharan im Hinblick auf die per 1. Juli 1996 mit Ihrem Bruder gegründete Praxisgemeinschaft angeschafft worden sei. In der Berufungsschrift vom 11. August 2003 wurde ua eingewandt, dass das in Rede stehende Fahrzeug als Fahrzeug für Ihre Arztpraxis bzw in Folge für die Gemeinschaftspraxis bestimmt gewesen sei. Geben Sie diesbezüglich bitte an, wo sich Ihre Arztpraxis befunden hat und welche Einkünfte Sie damit erwirtschaftet haben.

2. In der Beilage zur Einkommensteuererklärung 1995 wurden Ausgaben zur Ordinationsgründung laut Beilage von ATS 1.830,60 angeführt. Welche Ordinationsgründung war damit gemeint?
  3. In der Beilage zur Einkommensteuererklärung 1996 waren unter Punkt I. b) betreffend Ordinationsgründung A Einnahmen von ATS 2.340,00 angegeben. Legen Sie bitte den diesbezüglichen Beleg vor. Welche Ordination war damit gemeint? Welchem Bereich sind daher diese Einnahmen zuzuordnen?
  4. Hatten Sie vor Gründung der Praxisgemeinschaft mit Ihrem Bruder eine eigene Ordination?
  5. Inwieweit hat die von Ihnen und Ihrem Bruder gegründete Praxisgemeinschaft ab dem Zeitpunkt der Anschaffung Ihres Fahrzeuges schon am Wirtschaftsleben teilgenommen bzw ist nach außen hin gegenüber Dritten aufgetreten (nach außen gerichtete wirtschaftliche Aktivität)? Können Sie hiezu Unterlagen vorlegen?
  6. Laut Angaben in der Berufungsschrift vom 11. August 2003 wurde das im April 1996 gelieferte Fahrzeug vom Berufungswerber für seine zu dieser Zeit noch einzelunternehmerische ärztliche Tätigkeit verwendet. Welche einzelunternehmerische Tätigkeit war hier genau gemeint? Wann begann diese einzelunternehmerische Tätigkeit und wie wurde Sie ausgeführt?
  7. Geben Sie bitte an, wie das Ausmaß von 45 % betriebliche Verwendung des Fahrzeuges vor der eigentlichen Eröffnung der Praxisgemeinschaft berechnet wurde.
  8. Welcher Teil der geltend gemachten Kilometergelder in Höhe von ATS 4.199,80 betraf die mit dem neu angeschafften Fahrzeug VW Sharan zurückgelegten Kilometer?"
- Nach zweimaliger Fristverlängerung wurde zu obigem Vorhalt von der nunmehr steuerlichen Vertretung mit Schriftsatz vom 3. Jänner 2006 wie folgt Stellung genommen:

„Ad 1. Vor Beginn der Praxisgemeinschaft mit seinem Bruder erzielte der Bw Einkünfte als selbständiger Arzt. Er übernahm Wochenenddienste und die Vertretung seines Bruders. Die Einkünfte decken sich mit den in Punkt 3 angeführten Einkünften. Die Entscheidung, ob der Bw sich als Arzt in einer Einzelpraxis oder in der nachher erfolgten Form als Gemeinschaftspraxis selbständig machen würde, war zu diesem Zeitpunkt die Diskussion, hierfür wurden auch die Berater beschäftigt.

Ad 2. Der Bw tätigte Ausgaben zur Ordinationsgründung für die Gemeinschaftspraxis 9. Unter anderem wurden Gebühren für Hausapothekenbewilligungen, diverse Behördenbewilligungen, Ansuchen, Mitgliedschaften in Berufsverbänden etc getätigt.

Ad 3. siehe 1. hiebei handelt es sich um die Einkünfte aus der Vertretung seines Bruders.

Ad 4. siehe 1. Nein es handelte sich um vorbereitende Handlungen und die Vertretung seines Bruders.

Ad 5. nach außen gerichtete Aktivität: Der Bw war als Vertreter seines Bruders nach außen hin tätig. Die Praxisgemeinschaft DH war bereits im Februar 1996 nach außen hin tätig, siehe Beauftragung von B, als Berater, aber auch das Schreiben an die Versicherungsanstalten um Ansuchen um einen Kassenvertrag im Jänner 2005 (richtigerweise wohl 1996). Beide Schriftstücke wurden der Vorlage am 15. Oktober 2003 beigegeben. Siehe auch Schreiben vom damaligen Steuerberater vom 15. 10. 2003 an das Finanzamt. Zudem sind in den dem Finanzamt vorliegenden Ausschreibungen und in den Kreditanträgen für den Umbau im Mai 1996 bereits beide Brüder als Kreditnehmer und Bauherrn angeführt.

Ad 6. Siehe auch Ausführungen zu Punkt 1. Das Fahrzeug wurde zur Vorbereitung einer einzelunternehmerischen Tätigkeit verwendet. Hierbei handelte es sich unter anderem um die Vertretung des künftigen Praxispartners (Visiten), Organisationsfahrten betreffend Ordinationsumbau, wie zum Beispiel die Besprechungen mit Architekten, Baufirmen, Material- und Geräteauswahl, Besichtigung von Fremdpraxen zur Planungshilfe, Besuch eines Ordinationsausstatters in Deutschland, Besprechungen mit Banken und Versicherungen etc.

Ad 7. Der Prozentsatz errechnet sich aus den tatsächlich gefahrenen Kilometern. Der betriebliche Anteil wurde aus den bis dahin gefahrenen Kilometern abgeleitet.

Ad 8. Diese Kilometergelder wurden bis zur Zulassung des VW Sharan vom Bw für die genannten Aufgaben verrechnet und wurden mit seinem privaten PKW gefahren.“

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

Gemäß § 299 Abs 1 BAO kann die Abgabenbehörde erster Instanz auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufheben. Nach Abs 2 dieser Gesetzesbestimmung ist mit dem aufhebenden Bescheid der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden. Nach Abs 3 tritt durch die Aufhebung des aufhebenden Bescheides (Abs 1) das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor der Aufhebung (Abs 1) befunden hat (BGBl I 2002/97 ab 2003).

Gemäß § 302 Abs 1 BAO sind Abänderungen, Zurücknahmen und Aufhebungen von Bescheiden, soweit nicht anderes bestimmt ist, bis zum Ablauf der Verjährungsfrist, Aufhebungen gemäß § 299 jedoch bis zum Ablauf eines Jahres nach Bekanntgabe (§ 97) des Bescheides zulässig. Nach Abs 2 lit c dieser Gesetzesbestimmungen sind darüber hinaus Aufhebungen nach § 299, die wegen Widerspruches mit zwischenstaatlichen abgabenrechtlichen Vereinbarungen oder mit Gemeinschaftsrecht der Europäischen Union

erfolgen, bis zum Ablauf der Verjährungsfrist oder wenn der Antrag auf Aufhebung innerhalb dieser Frist eingebracht ist, auch nach Ablauf dieser Frist zulässig;

Daher kann für Aufhebungen wegen Widerspruches mit Gemeinschaftsrecht der Europäischen Union eine Verletzung von Primärrecht ebenso wie von Sekundärrecht (zB Richtlinien) sein.

Das neue (ab 1. Jänner 2003 bestehende) Antragsrecht (§ 299 Abs 1 iVm § 302 Abs 2 lit c) ist beispielsweise bedeutsam für Vorsteuerbeträge (für Kleinbusse), die dem EuGH-Urteil vom 8. Jänner 2002, Rs C-409/99, zufolge zustehen (vgl. Ritz, Kommentar zur Bundesabgabenordnung, 3. überarbeitete Auflage, Linde Verlag 2005, Tz 25 zu § 299) und somit auf den Gegenstandsfall anwendbar.

Gemäß § 12 Abs 1 Z 1 UStG 1994 kann der Unternehmer als Vorsteuerbeträge die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, abziehen.

Der Vorsteuerabzug steht nur Unternehmern zu. Die Unternehmereigenschaft richtet sich nach § 2 UStG 1994. Maßgebend ist nicht nur § 2 Abs 1 UStG 1994, sondern auch die folgenden Absätze, die den Unternehmerbegriff präzisieren, einengen oder erweitern. Sachlich steht der Vorsteuerabzug somit nur für Leistungen zu, die für die Unternehmenssphäre ausgeführt werden. Die Unternehmereigenschaft muss im Zeitpunkt der (Beendigung der) Leistung gegeben sein.

Die Fähigkeit, Unternehmer zu sein, besitzt jedes Gebilde, das als solches Leistungen im umsatzsteuerrechtlichen Sinn erbringt. Die Unternehmerfähigkeit ist weder mit einem bestimmten zivilrechtlichen Status noch mit einer bestimmten zivilrechtlichen Rechtsform verknüpft.

Die Unternehmereigenschaft wird erworben, wenn eine selbständige Tätigkeit aufgenommen wird, die nachhaltig der Erzielung von Einnahmen dient (dienen soll). Die Erbringung von Leistungen ist (noch) nicht erforderlich, erforderlich ist hingegen, dass die aufgenommene Tätigkeit ernsthaft auf die Erbringung von entgeltlichen Leistungen angelegt ist und dies nach außen in Erscheinung tritt (vgl. VwGH 3. 5. 1968, 1081/66 Slg 3750 F).

Vorbereitungshandlungen sind daher ausreichend. Maßgebend ist, wann – nach außen erkennbar – die ersten Anstalten zur Leistungserbringung (Einnahmenerzielung) getroffen werden (vgl. VwGH 15. 1. 1981, 1817/79 Slg 5541 F; 30. 9. 1998, 96/13/0211). Ob die Handlung ernsthaft der Vorbereitung künftiger Leistungen dient oder nicht, ist Tatfrage, für die die allgemeinen Regeln über die objektive Beweislast zum Tragen kommen (vgl. Ruppe, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz 1994, 2. überarbeitete und erweiterte Auflage, WUV-Universitätsverlag 1999, Tz 134 zu § 2).

Ob (die Unternehmereigenschaft begründende) Vorbereitungstätigkeiten anzunehmen sind, muss im Zeitpunkt der Tätigkeit entschieden werden. Besteht in diesem Zeitpunkt noch nicht die Absicht der Verwertung dieser Tätigkeit durch Leistungen, ist eine unternehmerische Tätigkeit nicht gegeben; sie wird auch nicht rückwirkend damit begründet, dass die Tätigkeit später in entgeltliche Leistungen mündet (a.a.O. Tz 135 zu § 2).

Im vorliegenden Fall ist daher zu prüfen, ob die Anschaffung des VW Sharan mit einer unternehmerischen Tätigkeit des Bw in Zusammenhang steht und somit dem Ansuchen auf Aufhebung des Umsatzsteuerbescheides 1996 vom 27. März 1998 gemäß § 299 Abs 1 iVm § 302 Abs 2 lit c BA0 Folge zu leisten ist oder ob dieses Fahrzeug – wie im Bescheid vom 8. Juli 2003 ausgeführt – privat angeschafft und aus der nichtunternehmerischen Sphäre am 1. Juli 1996 in die Praxisgemeinschaft eingelegt wurde.

Der seinerzeitige steuerrechtliche Vertreter des Bw hat in seinen Eingaben vom 5. und 26. März 2002 sowie vom 15. Oktober 2003 mehrmals angegeben, dass das in Rede stehende Kfz im Hinblick auf die per 1. Juli 1996 gegründete Praxisgemeinschaft mit dem Bruder des Bw angeschafft worden sei. Fest steht unbestrittenermaßen weiters, dass der Bw bis 30. Juni 1996 im Krankenhaus n beschäftigt war und dort Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit sowie Poolgelder im Rahmen der Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit erzielte.

Erstmals in der Eingabe vom 11. August 2003 wurde vom damaligen steuerrechtlichen Vertreter angegeben, dass das in Rede stehende Fahrzeug vom Bw nicht als Privatmann für seine persönliche Lebensführung angeschafft wurde, sondern von Anfang an für seine Arztpraxis bzw in Folge für die Gemeinschaftspraxis DH bestimmt gewesen sei. Diese Ärztegemeinschaft sei zum Zeitpunkt des Kaufauftrages (2. November 1995) bereits in Vorbereitung gewesen (siehe hiezu auch das Schreiben von B, vom 19. 12. 1995). Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenats geht aber aus diesem Schreiben lediglich hervor, dass Ansprechpartner der Bruder des Bw war und ua um Vorlage gewisser dort angeführter Unterlagen (teilweise betreffend beide Drs.) zur Erstellung der wirtschaftlichen Vorausplanung gebeten werde.

Zutreffend gibt der steuerrechtliche Vertreter in seiner Eingabe vom 23. Oktober 2003 an, dass die Rechnung vom 17. April 1996 an einen der Herren Drs. und nicht an die Gemeinschaft gestellt werden habe müssen, weil Gemeinschaftspraxen aufgrund des damals gültigen Ärztegesetzes 1984 nur als Innengesellschaften geführt werden konnten. Nochmals verweist der Vertreter darauf, dass der Erwerb eines ganz oder nahezu ausschließlich der unternehmerischen Nutzung dienenden Fahrzeuges von Beginn an Teil der Praxisplanung gewesen sei. Die beigelegte Auftragsbestätigung von B ist weder unterschrieben noch datiert. Die beigelegten Vollmachten hiezu waren mit 6. Feber 1996 datiert. Außerdem wurden noch

ein Beratungsprotokoll betreffend gemeinsamer Praxisführung datiert mit 16. April 1996, ein Ansuchen um einen Kassenvertrag vom 31. Jänner 1996, ein Schreiben betreffend Darlehensaufnahme vom 18. März 1996 sowie eine Baubeschreibung vom 29. Feber 1996 vorgelegt. Aus den Schreiben vom 29. April 1996, dem Beratungsprotokoll, dem Ansuchen um einen Kassenvertrag vom 31. Jänner 1996 geht jedenfalls hervor, dass geplant war, ab 1. Juli 1996 eine Praxisgemeinschaft zu eröffnen.

Voraussetzung der Berechtigung zum Vorsteuerabzug ist unumstößlich die umsatzsteuerliche Unternehmereigenschaft sowohl des Erbringers als auch des Empfängers der Lieferungen oder sonstigen Leistungen, wobei die Unternehmereigenschaft im Zeitpunkt der (Beendigung der) Leistung gegeben sein muss (vgl. Ruppe, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz 1994, 2. überarbeitete und erweiterte Auflage, WUV-Universitätsverlag 1999, Tz 19 zu § 12).

Nach § 52 ÄrzteG kann die Zusammenarbeit von freiberuflich tätigen Ärzten bei Wahrung der Eigenverantwortlichkeit eines jeden Arztes „auch in der gemeinsamen Nutzung von Ordinationsräumen (Ordinationsgemeinschaft) und/oder von medizinischen Geräten (Apparategemeinschaft) bestehen“. Nach Abs 2 des zitierten Gesetzes dürfen solche Gemeinschaften nur zwischen freiberuflich tätigen Ärzten begründet werden. Bis 31. März 1997 durfte eine solche Zusammenarbeit nach außen hin nicht als Gesellschaft in Erscheinung treten. Dieses Verbot von Außengesellschaften wurde durch VfGH mit Erkenntnis vom 1. März 1996, G 1279/95 Slg 14444 aufgehoben (BGBl 204/1996). Seit 1. April 1997 sind Ordinations- und Apparategemeinschaften daher auch in der Form von Außengesellschaften zulässig, wobei jedenfalls die Gesellschaft bürgerlichen Rechts, die eingetragene Erwerbsgesellschaft und die Gesellschaft mit beschränkter Haftung, aber wohl auch die Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft in Betracht kommen. Tritt die Gemeinschaft hingegen nach außen nicht in Erscheinung, fehlt ihr die Unternehmereigenschaft (a.a.O. Tz 417/19 zu § 6).

Der Bw hatte am 2. 11. 1995 den Kaufvertrag über das in Rede stehende Fahrzeug abgeschlossen. Die gemeinsame Praxisgemeinschaftseröffnung fand erst am 1. Juli 1996 statt. Die nunmehrige steuerrechtliche Vertretung gibt selbst in ihrem Schriftsatz vom 3. Jänner 2006 an, dass vor Beginn der Praxisgemeinschaft mit dem Bruder des Bw noch die Diskussion darüber herrschte, ob der Bw sich als Arzt in einer Einzelpraxis oder in der nachher erfolgten Form als Gemeinschaftspraxis selbständig machen würde. Die vom Bw in seiner Einkommensteuererklärungsbeilage für 1995 angeführten Ausgaben von ATS 1.830,60 würden laut Angaben in diesem Schriftsatz zu Punkt 2 die Gemeinschaftspraxis und keine Einzelordination betreffen. Dies widerspricht aber der vorangestellten Aussage, dass Diskussion darüber bestand, ob der Bw eine Einzelordination oder Gemeinschaftspraxis eröffnen möchte, welche logischerweise jedenfalls auch noch den Zeitraum ab 1. Jänner 1996 und somit auch den Zeitraum vor 1996 betreffen muss. Außerdem wurde angegeben, dass die

Einnahmen von ATS 2.340,00 betreffend Ordinationsgründung A Einkünfte aus der Vertretung seines Bruders seien. Diesbezügliche Belege wurden nicht vorgelegt. Außerdem handelt es sich hiebei nach der Aktenlage nicht um Einkünfte sondern Einnahmen. Der Bw hatte laut Ausführungen der steuerlichen Vertretung vor Gründung der Praxisgemeinschaft keine eigene Ordination. Die nach außen gerichtete Aktivität der Praxisgemeinschaft ist damit begründet worden, dass der Bw seinen Bruder vertreten habe. Die Praxisgemeinschaft sei schon bereits im Februar 1996 nach außen hin tätig gewesen und könnte dies auch durch die vorgelegten Unterlagen nachgewiesen werden. Dies widerspricht aber den Angaben des früheren steuerlichen Vertreters, der selbst angibt, dass Gemeinschaftspraxen aufgrund es damals gültigen Ärztegesetzes 1984 nur als Innengesellschaft geführt werden konnten, der VW Sharan vorerst für die einzelunternehmerische Tätigkeit verwendet worden sei (siehe Schreiben vom 11. August 2003) und auch den Angaben der jetzigen steuerlichen Vertretung, die in ihrem Schriftsatz vom 3. Jänner 2006 angibt, dass die Gründung der Praxisgemeinschaft noch zur Diskussion stand (dies muss logischerweise jedenfalls den Zeitraum ab 1. Jänner 1996 betreffen). Auch die vorgelegten Unterlagen können nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates nur aufzeigen, dass Beratungsgespräche (siehe Schreiben von B, Besprechungsprotokoll mit dem damaligen steuerlichen Vertreter und der Beraterfirma, Schreiben der Bank betreffend Finanzierung) stattgefunden hatten. Dies allein, kann aber nicht den Zusammenhang zwischen einem im November abgeschlossenen Kaufvertrag über das in Rede stehende Auto und der erst nach Gesprächen und Beratungen im Juli 1996 konkret erfolgten Gemeinschaftspraxiseröffnung nachweisen.

Der damalige steuerliche Berater gibt in seiner Berufungsschrift vom 11. August 2003 an, dass er das im April 1996 gelieferte Fahrzeug vom Bw für seine zu dieser Zeit noch einzelunternehmerische ärztliche Tätigkeit verwendet worden sei. Als einzige einzelunternehmerische Tätigkeit des Bw nannte die jetzige steuerliche Vertretung im Schriftsatz vom 3. Jänner 2006 Wochenenddienste und die Vertretung seines Bruders. Das heisst, vormals wurde behauptet, dass das Auto rein für die Gründung der Praxisgemeinschaft erworben worden wäre, dann wiederum wird als sogenannte „Optionsmöglichkeit“ angegeben, dass der Bw eine einzelunternehmerische Tätigkeit durch die Vertretung seines Bruders durchgeführt hätte. Dies lässt aber auch den Schluss zu, dass die steuerrechtliche Vertretung im Falle, dass der Vorsteuerabzug im Bereich der Unternehmereigenschaft der Praxisgemeinschaft nicht gelingt, zur einzelunternehmerischen Tätigkeit des Bw optiert, um den Vorsteuerabzug in jedem Fall begründen zu können. Es wird konkret noch einmal angegeben, dass das Fahrzeug zur Vorbereitung einer (nunmehr) einzelunternehmerischen Tätigkeit verwendet worden sei (siehe hiezu ad 6. der Vorhaltbeantwortung vom 3. Jänner 2006). Hiebei habe es sich ua um die Vertretung des künftigen Praxispartners (Visiten),

Organisationsfahrten betreffend Ordinationsumbau, Besichtigung von Fremdpraxen, Besuch eines Ordinationsausstatters, Besprechungen mit Banken etc. gehandelt.

Betreffend der angesetzten Km-Gelder wurde erstmals vom damaligen Steuerberater im Schriftsatz vom 11. August 2003 angegeben, dass aus Gründen der administrativen Vereinfachung und Wirtschaftlichkeit diese Aufzeichnungen für die Erstellung der Steuererklärung übernommen und somit die laufenden Betriebsausgaben für den VW Sharan in den ersten zweieinhalb Monaten in Form von pauschalen Kilometergeldern berücksichtigt worden seien. In der Vorhaltbeantwortung vom 3. Jänner 2006 wurde wiederum entgegengesetzt unter Punkt 8. behauptet, dass diese Kilometergelder bis zur Zulassung des VW Sharan vom Bw für die genannten Aufgaben verrechnet und mit seinem privaten PKW gefahren worden seien. Das würde wiederum bedeuten, dass keine Kilometergelder betreffend des VW Sharan angesetzt worden seien.

In der Eingabe vom 11. August 2003 gab der damalige Steuerberater an, dass vor allem der Bw die Bauaufsicht des damals gerade errichteten Praxisgebäudes der Praxisgemeinschaft nach Beendigung seiner Tätigkeit im Krankenhaus wahrgenommen habe, wofür bis Mitte April 1996 das Privatfahrzeug und danach vorwiegend der VW Sharan eingesetzt worden ist. Der Bw war aber laut Aktenlage bis 30. Juni 1996 im Krankenhaus tätig und erwirtschaftete hieraus Einkünfte aus nichtselbständiger und selbständiger Tätigkeit (sogenannte Poolgelder). Das heisst, wenn der Steuerberater angibt, dass die Bauaufsicht nach Beendigung der Tätigkeit des Bw im Krankenhaus erfolgt ist, so müsste dies den Zeitraum ab 1. Juli 1996 betreffen.

Der Unabhängige Finanzsenat kann durch die Widersprüchlichkeit der Angaben und dem teilweise unvollständigen Beweismaterial nicht erkennen, dass das Fahrzeug VW Sharan dem Bw als Unternehmer – weder im Rahmen einer einzelunternehmerischen Tätigkeit noch im Rahmen einer unternehmerischen Tätigkeit in der Praxisgemeinschaft - zuzuordnen wäre.

Der Berufung konnte daher nicht Folge gegeben werden und es war wie im Spruch ausgeführt zu entscheiden.

Feldkirch, am 21. Juli 2006