

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Zahnarzt, G., vertreten durch Dr. Hans M. Slawitsch Wirtschaftstreuhandgesellschaft KEG, Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, 8020 Graz, Strauchergasse 16, vom 29. Juli 1999 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 13. Juli 1999 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer für das Jahr 1997 sowie Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 1996 und 1997, vertreten durch OR Dr. Michael Ropposch, nach der am 19. Dezember 2005 in 8018 Graz, Conrad von Hötzendorf-Straße 14-18, im Beisein der Schriftführerin VB Claudia Schmölzer durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer für das Jahr 1997 und Einkommensteuer für das Jahr 1996 (Sachbescheid) wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Der Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 1996 und 1997 sowie gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1997 wird teilweise Folge gegeben.

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

Entscheidungsgründe

UMSATZSTEUER

1) Institut "P.P." in Paris

Das Finanzamt hat im Streitjahr 1996 unter Bedachtnahme auf die Feststellungen der Betriebsprüfung die im Zusammenhang mit der Einrichtung dieses Institutes vom Berufungswerber (Bw.) geltend gemachten Vorsteuern in Höhe von S 8.911,00 nicht zum Abzug zugelassen, da Frankreich auf Grund des Doppelbesteuerungsabkommens alle Besteuerungsrechte habe und es daher in Österreich nicht zur Berücksichtigung von Vorsteuern kommen könne (vgl. Pkt. 3.6.3 und 5.1.1 der Niederschrift über die Prüfungsfeststellungen vom 25. Juni 1999).

2) Änderung der Umsatzsteuerberichtigung 1997

Die vom Bw. im Hinblick auf die mit 1. Jänner 1997 eingetretene (unechte) Steuerbefreiung der Umsätze aus der Tätigkeit als Arzt (§ 6 Abs. 1 Z 19 UStG 1994) in Höhe von S 4.880.955,60 vorgenommene gänzliche "Umsatzsteuerentlastung" der bis einschließlich 31. Dezember 1996 vereinnahmten Honorare für kieferorthopädische Leistungen, deren Leistungszeitpunkt erst nach dem 31. Dezember 1996 anzunehmen sei, wurde im Wege der Wiederaufnahme des Verfahrens nur mit einem Betrag in Höhe von S 934.369,25 anerkannt, da infolge der abschnittsweisen (jährlichen) Leistungserbringung nur die für den Leistungszeitraum 1996 bis 1997 im Jahr 1996 vereinnahmten und versteuerten Honorare der Steuerentlastung zuteil würden [vgl. Pkt. 3) der Niederschrift über die Prüfungsfeststellungen vom 25. Juni 1999].

3) Vorsteuerkürzung 1997 im Zusammenhang mit dem Mietobjekt B.

Die aus den Betriebskosten der leer stehenden Wohnungen resultierenden Vorsteuern in Höhe von S 7.300,00 seien nicht abzugsfähig.

EINKOMMENSTEUER

1) Institut "P.P." in Paris

Das Finanzamt hat unter Hinweis auf das Besteuerungsrecht Frankreichs die im Zusammenhang mit der Einrichtung des Institutes in Paris in den Streitjahren 1996 und 1997 angefallenen Aufwendungen (Instandhaltungen, Rechtskosten, Reisekosten für Ordinationsadaptierungen und Miete) – davon entfallen S 328.218,00 (1996) und S 33.352,50 (1997) auf den Bw. – nicht als Betriebsausgaben anerkannt (vgl. Pkt. 5.1.1 der Niederschrift über die Prüfungsfeststellungen vom 25. Juni 1999).

2) Mietobjekt B.

In dem von der Mutter mit Notariatsakt vom 21. Dezember 1995 im Wege einer Schenkung erworbenen Mietobjekt befänden sich seit 1996 bestandsfreie Flächen im Ausmaß von 358m², die trotz nachweislichen Bemühens durch Immobilienbüros auch infolge geänderter Infrastruktur bis zum Zeitpunkt der Betriebsprüfung keiner Vermietung zugeführt werden hätten können. Der üblicherweise tolerierbare Zeitraum nach Ausmietung bis zur Weitervermietung erscheine daher längst überschritten und seien diese Räumlichkeiten daher ab 1997 nicht mehr der Einkunftsquelle Vermietung und Verpachtung zuzurechnen, was eine Kürzung der AfA in Höhe von S 48.330,00 und eine weitere Werbungskostenkürzung aus dem Titel Betriebskosten in Höhe von S 82.762,00 zur Folge habe (vgl. Punkte 6.3 bis 6.5 der Niederschrift über die Prüfungsfeststellungen vom 25. Juni 1999). Es würde nämlich einer unternehmerischen Entscheidung entsprechen, bei der Mietzinsgestaltung einen den geänderten Marktverhältnissen realistischeren Maßstab anzulegen, da bei der gegebenen Lage nichts erkennbar sei, was außer außerunternehmerische Gründe einer sofortigen Vermietung entgegenstehen könnte.

Dagegen hat der Bw. mit folgender Begründung das Rechtsmittel der Berufung erhoben:

1) Institut "P.P." in Paris

Er sei bemüht in Graz als zweiten Unternehmenszweig neben der Patientenbehandlung eine Fortbildungseinrichtung für Kieferorthopäden aufzubauen. Sinn dieser Maßnahme sei eine langfristige Einnahmenabsicherung, da im Zuge des wirtschaftlichen Druckes und der allgemeinen Sparmaßnahmen immer mehr Personen auf die Inanspruchnahme kieferorthopädischer Leistungen verzichten müssten und daher der Umsatz in der derzeitigen Höhe keineswegs langfristig gesichert sei.

Allein die Zusendungen von Vortragsmaterial in allen Branchen würden beweisen, dass gerade Freiberufler durch Fortbildungs- und Vortragstätigkeit einerseits ihre Reputation erhöhten, andererseits aber durchaus auch neue Einnahmequellen erschließen würden. Dies gelte ja nicht zuletzt im juristischen und auch im steuerlichen Bereich, wo ganze Unternehmungen darauf aufgebaut seien und der "Fortbildungsmarkt" in den letzten Jahren enorme Ausmaße erreicht habe.

Im ärztlichen Bereich stehe diese Entwicklung in Österreich noch bevor, man müsse aber hier rechtzeitig handeln, um sozusagen von Anfang an dabei zu sein und Marktführer werden zu können. Die Vorbereitungsarbeiten und der Aufbau eines Fortbildungsinstitutes sei nun auf Grund der derzeitigen Marktsituation in Österreich nicht möglich, weshalb man bemüht sei, im Ausland ausländische Gäste für Vorträge zu gewinnen, wissenschaftliche Kontakte zu knüpfen bzw. zu intensivieren, um auf dieser Basis dann das Fortbildungsinstitut in Graz führen zu können. Es sei schon aus räumlichen und organisatorischen Gründen nicht daran zu denken,

dass er als in Graz hauptberuflich tätiger Zahnarzt sozusagen eine weitere Betriebsstätte in Frankreich einrichte. Das Pariser Institut solle lediglich Vorstufe und Kontaktstelle eines Grazer Institutes bilden. Da demnach eine französische Betriebsstätte im Sinne des Doppelbesteuerungsabkommens nicht existiere, sei es seines Erachtens nicht zutreffend, die strittigen Aufwendungen in Österreich von der Abzugsfähigkeit als Betriebsausgaben auszuschließen und den diesbezüglichen Vorsteuerabzug zu versagen.

2) Änderung der Umsatzsteuerberichtigung 1997

Es stehe außer Streit, dass ärztliche Leistungen als sonstige Leistungen dann ausgeführt seien, wenn sie abgeschlossen sind. Außer Streit stehe weiters, dass es für die Anwendung des Umsatzsteuersatzes auf den Zeitpunkt der Leistungsvollendung ankomme. Strittig sei jedoch, ob eine kieferorthopädische Behandlungsleistung eine einheitliche ärztliche Leistung darstellt oder ob diese in abgrenzbare Teilleistungen zerlegt werden kann. Dies wäre nur dann zulässig, wenn

- a) ein Zeitraum bezogenes Dauerschuldverhältnis vorliegt, das immer wieder zu konkreten Einzelleistungen Anlass gibt, ohne auf ein Ziel hin orientiert zu sein, mit dessen Erfüllung die Leistung abgeschlossen ist oder
- b) soweit die abgrenzbaren Teilleistungen zu für sich erkennbaren Leistungserfolgen bzw. zu Mindesterfolgszielen führen.

Ruppe führe in seinem Kommentar Bezug nehmend auf die Rechtsprechung aus, dass eine sonstige Leistung erst dann bewirkt sei, wenn der Erfolg erbracht sei und zwar bei allen sonstigen Leistungen, die zwar Tätigkeiten durch eine bestimmte Zeit hindurch erforderten, letztlich aber, sowie im Regelfall auch die Krankenbehandlung, die Erbringung eines bestimmten Erfolges zum Ziel hätten (vgl. Tz 121ff).

Auch das BMF scheine diesen Standpunkt zu teilen, wenn man die einschlägigen Erlässe zur Abgrenzbarkeit von Teilleistungen von freien Berufen betrachte. So sehe das BMF bei Rechtsanwälten in einzelnen Prozessabschnitten abgrenzbare Teilleistungen und bei Ziviltechnikern würden in einzelnen, sachlich abgegrenzten Leistungen ebenfalls abgrenzbare Teilleistungen (zB Planung, örtliche Bauaufsicht usw.) angenommen. Es gehe jedoch immer darum, dass nur dann eine abgrenzbare Teilleistung angenommen werden könne, wenn sozusagen ein Zwischenergebnis vorliege. Die bloße Abrechnung eines bestimmten Zeitraumes genüge jedoch nach herrschender Ansicht nicht für die Annahme einer abgrenzbaren Teilleistung.

Vor dem Hintergrund dieser rechtlichen Überlegungen erscheine es völlig willkürlich eine einheitliche ärztliche Behandlung in kalendermäßig und zwar jahresweise Abschnitte zu zerlegen, nur weil die Honorarverrechnung in einem bestimmten Zeitrhythmus erfolgt.

Aus der Möglichkeit des Patienten während der Behandlung diese abzubrechen oder den Arzt zu wechseln könne für die Lösung der Streitfrage überhaupt nichts gewonnen werden, wobei er als Arzt sehr wohl an den Heilkostenplan gebunden sei und die Behandlung grundsätzlich keinesfalls vor erfolgreichem Abschluss niederlegen könne.

Somit werde vom Finanzamt eine einheitliche sonstige Leistung ohne ausreichende Anhaltspunkte lediglich auf Grund des Abrechnungsrhythmus in Teilleistungen zerlegt, die aber in Wahrheit keinesfalls abgrenzbar seien und für deren Abgrenzbarkeit keine objektiven, geeigneten Kriterien gefunden werden könnten.

3) Mietobjekt B.

Nachstehende, von ihm auch während der Betriebsprüfung vorgebrachte Argumente seien nicht gewürdigt worden:

- a) eine billige Vermietung zu einem ungünstigen Zeitpunkt wäre keine unternehmerisch richtige Entscheidung
- b) es sei in jahrelangen Überlegungen geprüft worden, ob die in Rede stehenden Flächen standarderhöhend ausgebaut werden sollten
- c) bei der Auswahl der Mieter sei auch die eigene Ordination in der gegenständlichen Liegenschaft zu bedenken
- d) schließlich sei die Vermietbarkeit stark eingeschränkt, weil die Bahnhofsnähe mit all ihren nächtlichen Nebenerscheinungen mehrere Familien von einer Anmietung abgehalten habe.

Die Nichtvermietung der in Rede stehenden Flächen sei somit keineswegs auf private, sondern vielmehr auf unternehmerische entscheidende Umstände zurückzuführen. In diesem Zusammenhang sei auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 27. Juli 1994, 92/13/0175, wonach eine auch längere Unterbrechung der Einnahmenerzielung keinesfalls zum Wegfall der Werbungskosten führe, zu verweisen. Der Gerichtshof habe in diesem Erkenntnis in aller Deutlichkeit klargestellt, dass auch Aufwendungen, die während einer Zeit der Einnahmenunterbrechung anfallen, selbst dann Werbungskosten seien, wenn der Abgabepflichtige nach der Unterbrechungsphase die Flächen privat nutze, was im vorliegenden Fall ausgeschlossen sei und von der Betriebsprüfung auch nicht behauptet worden sei.

Mit Schreiben vom 9. November 1999 teilte der Bw. dem Finanzamt mit, dass für sämtliche Wohneinheiten des Hauses B. nunmehr Mietverträge abgeschlossen worden wären und die schriftlichen Verträge sich derzeit im Stadium der Ausarbeitung befänden. An der

Zugehörigkeit der streitgegenständlichen Mietobjekte zum Vermietungsbereich in den Jahren 1996 und 1997 könne daher wohl kein Zweifel bestehen.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung wurde vom Finanzamt im Wesentlichen folgendermaßen begründet:

1) Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer 1997

Da der Bw. in keiner Weise dargetan habe, weshalb die amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer für das Jahr 1997 zu Unrecht erfolgt wäre, müsse die dagegen eingebrachte Berufung als unbegründet abgewiesen werden.

2) Änderung der Umsatzsteuerberichtigung 1997

Das Finanzamt folge bezüglich des strittigen Leistungszeitpunktes bei kieferorthopädischen Behandlungsleistungen der Auffassung der Großbetriebsprüfung, wonach ein Dauerschuldverhältnis mit konkreten Einzelleistungen vorliege. Der Erfolg, der durch Zahnregulierungen eintreten könne, sei zu Beginn der Behandlungen nur äußerst bedingt vorhersehbar, er trete erst im Laufe von mehreren Behandlungsjahren sukzessive ein und es müsse in Betracht gezogen werden, dass ein einmal erreichtes Ergebnis nach Abschluss der Behandlung nicht vollständig erhalten bleibt.

Wie die Großbetriebsprüfung überzeugend dargestellt habe, habe der Bw. nach Behandlungsjahren exakt abgerechnet (Textierung in der Honorarnote zB "kieferorthopädische Behandlung von, 1. Behandlungsjahr: 22.07.96 bis 21.07.97"). Soweit Kostenvoranschläge zu Beginn der Behandlung erstellt worden seien, weisen auch diese eine genaue betragliche Aufgliederung nach den zu erwartenden Behandlungsjahren auf. Die gewählte Vorgangsweise finde eine Entsprechung im Bewilligungsverfahren der Gebietskrankenkasse. Diese bewillige vorerst nur ein Jahr, weil nicht absehbar sei, ob bzw. welcher Erfolg in diesem Jahr eintreten werde. Danach sei um Verlängerung neuerlich anzusuchen. Eine Bewilligung für mehrere Jahre, eventuell sogar bis zum erfolgreichen Abschluss sei dem Finanzamt nicht bekannt. Es sei offenkundig, dass auch der Kieferorthopäde in klar abgrenzbaren Behandlungsschritten tätig werde und sich an der Aussicht auf Behandlungserfolg orientiere. Auf Grund der relativen Langfristigkeit der medizinischen Betreuung erscheine ein etwa jährlicher Betrachtungszeitraum auch als angemessen und den tatsächlichen Verhältnissen am ehesten entsprechend. Es sei daher auch kein Zufall, dass Abrechnungen in eben diesen Zeitabständen durchgeführt würden.

3) Institut "P.P." in Paris

Diesbezüglich werde auf die beigeschlossene Stellungnahme der Großbetriebsprüfung hingewiesen. Abgesehen von der Frage der Besteuerungshoheit liege durch die

Unentgeltlichkeit der durchgeführten Fortbildungsveranstaltungen eine abgabenrechtlich relevante Einkunftsquelle nicht vor. Im Übrigen könnten französische Vorsteuern in Österreich nicht erstattet werden.

4) Mietobjekt B.

Wie in der Stellungnahme der Großbetriebsprüfung überzeugend ausgeführt, könne in der Vergangenheit kein ernsthaftes Interesse an einer Vermietung des Objektes bestanden haben. Es wäre andernfalls keineswegs möglich gewesen den noch im Zeitpunkt der Beendigung der Betriebsprüfung leer stehenden Gegenstand innerhalb weniger Monate vollständig zu vermieten.

Dagegen hat der Bw. mit folgender Begründung den Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt:

1) Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer für das Jahr 1997

Die von ihm vorgenommene Umsatzsteuerberichtigung im Ausmaß von S 3,948.843,00 sei dem Finanzamt bereits bei Erlassung des Erstbescheides bekannt gewesen, da er in Beilagen zu allen Umsatzsteuervoranmeldungen, in denen er Berichtigungen geltend gemacht habe (Februar, Mai und Dezember 1997) den Sachverhalt erläutert habe. Im Rahmen der Umsatzsteuerjahreserklärung habe er den Sachverhalt neuerlich geschildert, wobei dort ausdrücklich dargelegt worden sei, worauf sich die Umsatzsteuerberichtigungen stützten. Da demnach dem Finanzamt der Sachverhalt bei Erlassung des ursprünglichen Umsatzsteuerbescheides für das Jahr 1997 vollkommen bekannt gewesen sei, seien keine zur Wiederaufnahme des Verfahrens berechtigenden neuen Tatsachen oder Beweismittel hervorgekommen. In Wahrheit habe das Finanzamt gegenüber der Erstveranlagung diesbezüglich lediglich seine Rechtsansicht geändert, was aber nicht zur Wiederaufnahme des Verfahrens berechtige.

Die übrigen Prüfungsfeststellungen seien in Relation dazu marginal. Bei der Ermessensabwägung, ob eine Wiederaufnahme des Verfahrens durchgeführt wird oder nicht, habe das Finanzamt nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu beurteilen, ob neue Tatsachen bzw. neue Beweismittel von derart wesentlicher Bedeutung sind, dass im Zuge der darauf gestützten Wiederaufnahme auch Änderungen rechtlicher Beurteilungen vorgenommen werden können. Eine Wiederaufnahme des Verfahrens auf Feststellungen zu stützen, die zu einer Steuernachforderung von nur S 8.000,00 führen und im Zuge dessen auf Grund geänderter Rechtsansicht in einem anderen Punkt eine Nachforderung von S 3,948.000,00 vorzuschreiben, entspreche jedenfalls nicht mehr einer

gesetzeskonformen Ermessensübung im Sinne der Interpretation durch den Verwaltungsgerichtshof.

2) Umsatzsteuerberichtigung 1997

Wesentlicher Streitpunkt sei diesbezüglich die Frage, ob die kieferorthopädische Leistung in abgrenzbare Teilleistungen zu zerlegen sei, die sich mit den sogenannten "Behandlungsjahren" decken, was vom Finanzamt behauptet und von ihm aber bestritten werde.

Das Finanzamt verkenne bei seiner Argumentation den Kern der Sache, dass sich die "Behandlungsjahre" im kieferorthopädischen Bereich aus dem Abrechnungs- und Bewilligungsmodus durch die Gebietskrankenkasse ergeben. Die Leistungsabrechnung nach Behandlungsjahren sage jedoch nichts darüber aus

- a) ob ein Dauerschuldverhältnis mit einzelnen abgrenzbaren Teilleistungen oder ein Zielschuldverhältnis vorliegt
- b) auf welchen zivilrechtlichen Grundlagen die Behandlungsverträge für kieferorthopädische Leistungen beruhen
- c) ob eine Leistung überhaupt "abgrenzbar" ist.

Würde eine Rechtsschutzversicherung die Prozessführung lediglich für ein Jahr lang finanzieren, so hätte dies nichts mit der Frage zu tun, in welche abgrenzbaren Teilleistungen ein anwaltliche Prozessführung zu zerlegen ist. Es komme hier auf die Vertragsgestaltung einerseits und auf das Wesen der erbrachten Leistung (objektive Kriterien) andererseits an.

Die Parteien könnten nicht einheitliche Leistungen durch Vereinbarung eines Abrechnungsmodus zu abgrenzbaren Teilleistungen machen oder umgekehrt.

Aus diesem Grund sei es unverständlich, wenn das Finanzamt dem Bewilligungsverfahren der Gebietskrankenkasse derartige Bedeutung beimesse. Die Vertragsbeziehung bestehe zwischen Patient und Arzt und das Bewilligungsverfahren der Gebietskrankenkasse vermöge weder diese Vertragsbeziehung zu ersetzen noch am Wesen einer einheitlichen ärztlichen Behandlungsleistung etwas zu ändern.

Völlig unzutreffend sei der Vergleich eines Behandlungsjahres mit der Einzelleistung eines Rechtsanwaltes innerhalb eines Instanzenzuges bzw. mit den Einzelleistungen von Ziviltechnikern. Nach exakt einem Behandlungsjahr sei nämlich keineswegs ein abgrenzbarer und für sich als Ergebnis dieses Abschnittes zu Tage tretender Erfolg erkennbar. Natürlich trete der Erfolg mit jeder Woche und mit jedem Monat über Jahre hinweg zunehmend ein, es gebe aber in der kieferorthopädischen Behandlung nur einen Enderfolg, nämlich das regulierte Gebiss.

Ganz anders beim Instanzenzug des Anwaltes: Hier ende das Verfahren einer Instanz mit einem Urteil, also mit einem formalen, nach außen erkennbaren Zwischenakt. Das Gleiche gelte bei den abgrenzbaren Teilleistungen von Ziviltechnikern: Diese betreffen organisch für sich existierende selbständige Leistungen, die oft von unterschiedlichen Auftragnehmern erbracht werden und auch zu unterschiedlichen Zeiten des Baufortschrittes anfallen.

Wenn man die kieferorthopädische Leistung in Behandlungsjahre zerlegen könne, so könnte auch der Bauunternehmer bei Errichtung eines Hauses mit dem Bauherrn einen halbjährlichen Abrechnungsmodus festlegen und die Bauleistung "Errichtung des Gebäudes" wäre plötzlich in halbjährliche abgrenzbare Teilleistungen zerlegt. Die herrschende Auffassung über den Zeitpunkt der Leistungserbringung sonstiger Leistungen führe deutlich vor Augen, dass dieses Ergebnis unzutreffend wäre.

Insgesamt sei daher festzustellen, dass die Finanzverwaltung – offenbar aus finanziellen Überlegungen – im kieferorthopädischen Bereich hinsichtlich der Anwendbarkeit der Steuersatzänderung willkürlich auf ein Behandlungsjahr zurückgreife. Diese Betrachtungsweise sei letztlich entstanden, um ansonsten zu befürchtende größere Umsatzsteuerrückvergütungen an Kieferorthopäden zu verhindern. Derart fiskalisch motivierte Beurteilungen seien zwar verständlich, würden aber dem Gesetz bzw. dessen Auslegung durch die herrschende Lehre und Rechtsprechung widersprechen.

3) Institut P.P.

Diesbezüglich scheine das Finanzamt den Standpunkt zu vertreten, dass zwar eine Vortragstätigkeit in Frankreich aufgebaut worden sei, Tagungen abgehalten werden, im Internet für die Fortbildungsveranstaltungen geworben werde, diese Tätigkeit aber im Ausland ausgeübt werde, sodass die Aufwendungen nicht der österreichischen Betriebsstätte zugerechnet werden könnten und dass außerdem Liebhaberei vorliege.

Dem sei zu entgegnen, dass der Bw. und sein Bruder auf dem Gebiet der Kieferorthopädie weltweit anerkannt seien. Es würden Vorträge in der Schweiz, in Frankreich usw., aber auch in Übersee (insbesondere intensive Kontakte mit Australien) gehalten werden. Ein besonders wichtiges Zentrum der Kieferorthopädie sei Genf, wo sein Bruder lange Zeit, auch an der Universität tätig gewesen sei. Um das Fortbildungswesen als Zweig der inländischen Ordination erfolgreich zu etablieren, müsse Aufbauarbeit vom Ausland aus geleistet werden. Ausschließlich diesem Zweck diene das strittige Institut in Paris. Die Begründung einer französischen Betriebsstätte im Rahmen der selbständigen Tätigkeit sei damit nicht verbunden.

Die Annahme von Liebhaberei scheide aus, wenn auf Grund der Gesamtrentabilität in Teilbereichen Aufwendungen in Kauf genommen werden. Der Teilbereich Vortragstätigkeit sei

nun von der selbständigen Tätigkeit als Arzt nicht so deutlich abzugrenzen, dass es sich um einen völlig anderen Betrieb handle, der gesondert zu beurteilen wäre.

Im Übrigen sei die Kürzung der Vorsteuer für das Institut im Ausmaß von S 8.911,00 (50% von insgesamt S 17.822,00) nicht nachvollziehbar, da lt. den vorliegenden Kontenausdrucken keine Vorsteuer herausgerechnet worden sei.

4) Mietobjekt B.

Ein Teil des Hauses sei vorübergehend nicht vermietet worden, weshalb das Finanzamt im Jahr 1997 die Werbungskosten um S 131.092,00 und die Vorsteuer um S 7.300,00 gekürzt habe. Mit Schreiben vom 9. November 1999 habe er dem Finanzamt mitgeteilt, dass nunmehr für sämtliche Wohneinheiten Mietverträge abgeschlossen worden seien, dh. die Studien über die weitere Verwertung der Wohnungen (Umbau zur Standardanhebung oder Vermietung im gegenwärtigen Zustand) seien abgeschlossen worden. Die diesbezüglichen Mietverträge vom 18. bzw. 24. November 1999 seien dem Betriebsprüfer übermittelt worden.

Im ergänzenden Schriftsatz vom 22. August 2000 hat der Bw. dazu im Wesentlichen Folgendes ausgeführt:

Der Grund für den Leerstehungszeitraum liege keineswegs in der mangelnden Ernsthaftigkeit der Vermietung, sondern vielmehr im Entscheidungsprozess hinsichtlich der Frage, ob die Mietobjekte im Rahmen einer Standardanhebung ausgebaut werden oder im bestehenden Standard "billig" vermietet werden sollten. Im Zuge der Gespräche mit diversen Mietinteressenten hätte erst die Marktlage richtig ausgelotet werden können. Schließlich hätten Planungsarbeiten für Umbauten, Ausschreibungen, Prüfung von Kostenvoranschlägen usw. erhebliche Zeit in Anspruch genommen. Es möge schon sein, dass ein professioneller Bauträger diesen Entscheidungsprozess um ein Jahr verkürzen können. Immerhin sei er aber nicht hauptberuflicher Vermieter, sondern in erster Linie Zahnarzt und hätte daher die Überlegungen zur Vermietbarkeit bzw. zu allfälligen Umbauten anderen Personen übertragen müssen. Er habe daher nachweislich ein Immobilienbüro eingeschaltet, das sich um eine Vermietung bemüht habe. Insoweit sei die Behauptung einer mangelnden Ernsthaftigkeit von Vermietungsbemühungen aktenwidrig. Auch aus der, der Berufsvorentscheidung beigeschlossenen Stellungnahme der Betriebsprüfung gehe hervor, dass er in den vergangenen Zeiträumen nachweislich versucht habe, Mieter zu finden und dass an eine private Verwendung zu keinem Zeitpunkt gedacht gewesen sei.

Die Darstellung der Betriebsprüfung erwecke den Eindruck, er hätte sich als Reaktion auf die Betriebsprüfung sozusagen zur Vermietung entschlossen und diese binnen kürzester Zeit bewerkstelligt. Dabei werde allerdings eine ganz wesentliche Tatsache übersehen: Er habe

sich nicht bloß zur Vermietung entschlossen, sondern zur Sanierung und Instandhaltung des Mietobjektes und dafür im Jahr 1999 rund S 3,4 Millionen exklusive Umsatzsteuer aufgewendet, um die in Rede stehenden Räumlichkeiten in den Zustand einer sinnvollen Vermietbarkeit zu versetzen. Er erwarte sich durch diese Maßnahme langfristig Überschüsse der Einnahmen über die Werbungskosten.

Es sei doch wohl verständlich, dass sich ein Vermieter Gedanken darüber mache, ob er ein Investitionsvolumen von drei bis vier Millionen Schilling auf sich nehmen solle, um Objekte besser vermieten zu können oder ob er sich darauf beschränke solle, unsanierte Objekte billig zu vermieten. Ausschließlich dieser schwierige Entscheidungsprozess, nicht aber eine mangelnde Ernsthaftigkeit habe zum Leerstehungszeitraum 1997 und 1998 geführt.

In der am 19. Dezember 2005 abgehaltenen Berufungsverhandlung wurde vom Bw. Nachstehendes ausgeführt:

Er werde zur jährlichen Abrechnung der Behandlungshonorare letztlich durch die Gebietskrankenkasse gezwungen, da diese die Behandlungszuschüsse nur unter dieser Voraussetzung gewähre. Eine kieferorthopädische Behandlung dauere aber in seiner Ordination mindestens sieben Jahre, in der Regel bis zu zehn Jahre. Dazu sei zu bemerken, dass ab dem vierten Behandlungsjahr weder der Patient noch die Gebietskrankenkasse ein Honorar bezahle, obwohl sich im Wesentlichen erst im fünften Behandlungsjahr ein Behandlungserfolg sichern lasse.

Der bevollmächtigte Vertreter des Bw. betonte, dass der Schwerpunkt der Leistungserbringung in der Praxis des Bw. etwa im fünften und sechsten Behandlungsjahr liege. In dieser Zeit erfolge die aufwändigste Behandlung, da festsitzende Brackets gesetzt würden. Es würden daher mit dem angefochtenen Bescheid bloße Vorauszahlungen für noch gar nicht erbrachte Leistungen jenem Steuersatz unterworfen, der im Zahlungszeitpunkt gegolten habe und nicht jenem Steuersatz, der im Zeitpunkt der Erbringung der Leistung oder Teilleistung gegolten habe. Selbst wenn man davon ausgehe, dass kieferorthopädische Leistungen zu aufeinander folgenden Abrechnungen oder Zahlungen Anlass geben, müsste doch bei wesentlich unterschiedlicher Leistungsintensität untersucht werden, wann die Leistung im Wesentlichen erbracht wird. Der Honorierung in den ersten drei Behandlungsjahren stünden noch unwesentliche ärztliche Leistungen gegenüber. Die Praxis des Bw. sei diesbezüglich nicht vergleichbar mit vielen anderen kieferorthopädischen Praxen in Österreich, die sich dem von der Gebietskrankenkasse diktieren Verrechnungsmodus anpassen und ihre Leistung nach den drei bewilligten Behandlungsjahren tatsächlich abschließen würden.

Die Auffassung der Amtspartei, es handle sich bei kieferorthopädischen Leistungen um ein Dauerschuldverhältnis, werde nicht geteilt. Der Umstand, dass Patienten vor Erreichung des Behandlungserfolges die Behandlung abbrechen könnten, könne diese Qualifikation als Dauerschuldverhältnis nicht bewirken. Der angefochtene Bescheid besteuere gerade nicht nach Leistungsabschnitten, die zu aufeinander folgenden Abrechnungen oder Zahlungen Anlass geben, sondern besteuere Anzahlungen für Leistungen, die noch gar nicht erbracht seien.

Hinsichtlich der mangelnden Berechtigung zur Wiederaufnahme des Verfahrens werde auf die Ausführungen im Vorlageantrag verwiesen und im Übrigen inhaltliche Rechtswidrigkeit aber auch mangelnde Sachverhaltsfeststellung behauptet. Wenn die österreichischen kieferorthopädischen Praxen hinsichtlich der verfahrensgegenständlichen Frage zur Leistungserbringung einheitlich zu beurteilen seien, so hätte das Finanzamt aus den Beilagen zu den Umsatzsteuervoranmeldungen und den Umsatzsteuererklärungen den kompletten Sachverhalt erkennen können und damit läge kein Wiederaufnahmsgrund vor. Wenn aber jede Praxis individuell zu beurteilen sei, so müsse festgestellt werden, dass dies, trotz des Hinweises auf spezielle Behandlungsgegebenheiten, nie erfolgt sei.

Zum Streitpunkt "P.P." werde bezüglich der Verlustverrechnung auf die jüngere Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes hingewiesen. Bezüglich des strittigen Vorsteuerabzuges werde, um Wiederholungen zu vermeiden, auf die Vorhaltsbeantwortung vom 21. Oktober 2005 verwiesen.

Über die Berufung wurde erwogen:

1) Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer für das Jahr 1997

Gemäß § 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.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist das Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln nur aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens derart zu beurteilen, dass es darauf ankommt, ob der Abgabenbehörde in dem wieder aufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wieder aufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können (vgl. VwGH 21.7.1998, 93/14/0187).

Ausgehend davon war im vorliegenden Fall die Frage des Neuherkommens erheblicher Sachverhaltselemente durch das Ergebnis der das Streitjahr 1997 umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung in Gegenüberstellung mit dem Inhalt der Abgabenerklärung (Umsatzsteuererklärung 1997) zu beurteilen, weil das Finanzamt im Umsatzsteuerverfahren 1997 keine Ermittlungen gepflogen, sondern die Jahresveranlagung erkläbungsgemäß vorgenommen hat.

Der Bw. hat in der "Beilage zur Umsatzsteuererklärung für 1997" vom 27. Jänner 1998 unter "Erläuterung zu steuerfreien Umsätzen" Nachstehendes ausgeführt:

"Ab 1.1.1997 sind ärztliche Umsätze gem. § 6 Abs. 1 Ziffer 19 UStG umsatzsteuerfrei. Der Steuersatz für sonstige Leistungen richtet sich nach der Rechtslage im Zeitpunkt der Ausführung der Leistung. Eine sonstige Leistung gilt als ausgeführt, wenn sie abgeschlossen ist.

Kieferorthopädische Behandlungen erstrecken sich über mehrere Jahre und sind mit Fertigstellung der Behandlung abgeschlossen. Die Umsatzsteuerbefreiung ärztlicher Leistungen ab 1.1.1997 bewirkt somit eine sich nachträglich ergebende Umsatzsteuerberichtigung für jene Honorarteilzahlungen bis 31.12.1996, die im Zeitpunkt ihres Zufließens aufgrund der damals gültigen Gesetzeslage der Umsatzsteuer zu unterziehen waren, wobei sich nunmehr herausstellt, dass diese Einnahmen umsatzsteuerfrei sind, sofern die Behandlungen nach dem 1.1.1997 abgeschlossen worden sind. Ich verweise in diesem Zusammenhang auch auf die Beilagen zu meinen Umsatzsteuervoranmeldungen für die Monate Februar und Mai 1997.

Der Gesamtbetrag der sich daraus ergebenden Berichtigung beläuft sich nach vorliegender detaillierter Rechnungsaufstellung auf S 4,880.955,60".

Da der Bw. demnach ohne jegliche Differenzierung nach Behandlungs- bzw. Abrechnungszeiträumen [vgl. nachstehende Ausführungen unter 2)] sämtliche ("Gesamtbetrag") vor dem 1. Jänner 1997 in Rechnung gestellten und vereinnahmten Honorare für kieferorthopädische Behandlungsleistungen, die erst nach dem 31. Dezember 1996 vollendet worden sind, unter Hinweis auf die ab 1. Jänner 1997 eingetretene Steuerbefreiung für Leistungen aus der Tätigkeit als Arzt einer Umsatzsteuerberichtigung unterzogen hat, wäre das Finanzamt in dem wieder aufzunehmenden Verfahren ohne weitere Ermittlungen keinesfalls in der Lage gewesen, die rechtlich richtige Entscheidung – lediglich die im Jahr 1996 vereinnahmten und versteuerten Honorare, die das Behandlungsjahr 1996/1997 betreffen sind zu berichtigen (vgl. VwGH 29.6.2005, 2005/14/0024, wonach der Beschwerdeführer im Anlassfall bei kieferorthopädischen Behandlungsleistungen, "die aufeinander folgenden Abrechnungen oder Zahlungen unbestritten keinen längeren als einen einjährigen Zeitraum umfassen, nicht

dadurch in seinen Rechten verletzt worden ist, dass die belangte Behörde nicht auch hinsichtlich seiner vor 1996 begonnenen Leistungen die nach Maßgabe der vor dem Jahr 1997 erfolgten Zahlungen entstandene Umsatzsteuerschuld wieder rückgängig gemacht hat") - zu treffen. Dies war erst nach entsprechenden Ermittlungen des entscheidungswesentlichen Sachverhaltes durch die Betriebsprüfung (vgl. Punkte 3.1 bis 3.5 der Niederschrift über die Prüfungsfeststellungen vom 25. Juni 1999) möglich. Somit handelt es sich bei der diesbezüglichen Sachverhaltsfeststellung der Betriebsprüfung (vom geltend gemachten Berichtigungsbetrag in Höhe von S 4,880.955,60 ist ein Betrag in Höhe von S 3,948.843,60 – der Betrag selbst wird vom Bw. nicht bestritten – nicht anzuerkennen, da er auf Behandlungen entfalle, die vor 1996 begonnen worden sind) sehr wohl um eine neue entscheidungswesentliche Tatsache, die im Zeitpunkt der Bescheiderlassung der Abgabenbehörde unbekannt war und deren Kenntnis einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

An dieser Beurteilung ändert auch der Hinweis des Bw. auf die Beilagen zu den Umsatzsteuervoranmeldungen Februar, Mai und Dezember 1997 nichts. Denn abgesehen davon, dass das Hervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln nach herrschender Rechtsauffassung aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens zu beurteilen ist und das Umsatzsteuerfestsetzungsverfahren nur eine zeitlich begrenzte Wirkung entfaltet, als mit der Erlassung des Umsatzsteuerjahresbescheides allfällige Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide außer Kraft gesetzt werden (vgl. Ruppe, UStG 1994, Kommentar, Wien 1999, Tz 22 zu § 21), stellt auch der Informationsgehalt der Beilagen (vgl. "Beilage zur Umsatzsteuervoranmeldung Dezember 1997" vom 5. Februar 1998: "Erläuterung zur Umsatzsteuerberichtigung: Ab 1.1.1997 unterliegen ärztliche Leistungen nicht mehr der Umsatzsteuer. Laut Erlass des Bundesministeriums für Finanzen kommt es für die Frage, ob ein Honorareingang der Umsatzsteuer unterliegt oder nicht, darauf an, wann die der Honorarzahlung zu Grunde liegende Leistung erbracht wurde. Die bis zum heutigen Tag ermittelten, bis 31.12.1996 geleisteten Akontozahlungen von Patienten für Behandlungsleistungen, die erst nach dem 31.12.1996 fertiggestellt und damit erbracht sind, betragen brutto S 63,304.479,60. Davon wurden bereits S 29,083.322,80 in der Umsatzsteuervoranmeldung 12/96, 2/97 und 5/97 geltend gemacht. Vom verbleibenden Rest von 34,221.156,80 beträgt die darin enthaltene Mehrwertsteuer S 5,703.526,13. Diese wurde im Laufe der Jahre noch abgeführt, wobei diese Einnahmen aber nicht mehr umsatzsteuerpflichtig sind. Der auf mich entfallende Hälfteanteil beträgt S 2,851.763,07") keine derartige Offenlegung des entscheidungswesentlichen Sachverhaltes dar, dass die Abgabenbehörde ohne nähere Ermittlungen – vor allem Einsichtnahme in die Honorarnoten - in der Lage gewesen wäre, die einer Berichtigung

tatsächlich zugänglichen Honorare des Behandlungszeitraumes 1996 bis 1997 in richtiger Höhe festzustellen.

Somit sind auch die diesbezüglichen Ausführungen in der mündlichen Berufungsverhandlung, wonach die Abgabenbehörde bereits aus den Beilagen zu den Umsatzsteuervoranmeldungen und zur Umsatzsteuererklärung 1997 "den kompletten Sachverhalt erkennen hätte können" keinesfalls geeignet, die Rechtmäßigkeit der Wiederaufnahme des Verfahrens in Zweifel zu ziehen. Denn der Bw. übersieht dabei, dass der im Einklang mit den unter Punkt 2) dargelegten Erwägungen stehende Umsatzsteuerbescheid, was die Höhe Berichtigungsbetrages anlangt, erst nach entsprechenden Ermittlungen im Rahmen der Betriebsprüfung – die Höhe ist unbestritten – erlassen werden konnte.

Zur Ermessensübung, die vom Bw. dahingehend gerügt wird, als eine Wiederaufnahme des Verfahrens, die sich auf einen Wiederaufnahmsgrund stütze, der zu einer Steuernachforderung von lediglich S 8.000,00 führe, während die strittige Nachforderung von S 3.948.000,00 aus dem Titel "Umsatzsteuerberichtigung im Zusammenhang mit kieferorthopädischen Behandlungsleistungen" aus einer geänderten Rechtsansicht resultiere und die Wiederaufnahme des Verfahrens demnach einen Ermessensmissbrauch darstelle, ist Folgendes festzustellen:

Da der Normzweck des § 303 BAO in der Erzielung eines insgesamt rechtmäßigen Ergebnisses besteht, ist bei der Ermessensübung grundsätzlich dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (der Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit (Rechtskraft) zu geben (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Wien 1999, Rz 38 zu § 303). Abgesehen davon, dass ein Missverhältnis zwischen den steuerlichen Auswirkungen der Wiederaufnahme insgesamt in Relation zu den Auswirkungen der Wiederaufnahmsgründe nur in Verbindung mit weiteren Umständen – derartige Umstände werden vom Bw. nicht ins Treffen geführt - die eine Gesamtwiederaufrollung als ungerechtfertigt und unbillig erscheinen lassen, dazu führt, dass die Wiederaufnahme als unrichtige Ermessensübung anzusehen ist (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Wien 1999, Rz 50 und 51 zu § 303) stellt sich diese Problematik im vorliegenden Fall überhaupt nicht, da auf Grund der obigen Ausführungen die Prüfungsfeststellung "Umsatzsteuerberichtigung" für sich gesehen bereits einen tauglichen Wiederaufnahmsgrund darstellt und damit die Wiederaufnahme jedenfalls rechtmäßig erfolgt ist.

2) Änderung der Umsatzsteuerberichtigung 1997

"Nach § 6 Abs. 1 Z 19 UStG 1994 sind Umsätze aus der Tätigkeit als Arzt (unter Ausschluss des Vorsteuerabzuges, sohin "unecht") steuerbefreit. Gemäß § 29 Abs. 5 UStG 1994 gilt diese

Steuerbefreiung allerdings erst für Umsätze, die nach dem 31. Dezember 1996 ausgeführt worden sind. Ärztliche Leistungen, die vor dem 1. Jänner 1997 erbracht worden sind, sind umsatzsteuerpflichtig gewesen. Die Sechste Mehrwertsteuer-Richtlinie (77/388/EWG) sieht in Art. 13 Teil A Abs. 1 lit. c für ärztliche Leistungen eine Steuerbefreiung vor. Das Hinausschieben der Inkraftsetzung dieser Steuerbefreiung in Österreich auf den 1. Jänner 1997 beruht auf einer entsprechenden Regelung im Beitrittsvertrag Österreichs zur EU (Anhang XV des Beitrittsvertrages).

Gemäß § 17 Abs. 1 erster Satz UStG 1994 haben Unternehmer, die eine Tätigkeit im Sinne des § 22 Z 1 EStG 1988 ausüben (wie etwa Ärzte), die Steuer für die mit diesen Tätigkeiten zusammenhängenden Umsätze nach den vereinnahmten Entgelten zu berechnen (Istbesteuerung).

Erstrecken sich länger währende ärztliche Leistungen (zB kieferorthopädische Behandlungen) über einen Zeitraum, der vor dem 1. Jänner 1997 begonnen und nach dem 31. Dezember 1996 geendet hat, und gelten diese Leistungen als nach dem 31. Dezember 1996 bewirkt, sind sie umsatzsteuerbefreit (vgl. Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer, § 6 Abs. 1 Z 19, Anm. 4e). Wenn die Steuerschuld auf Grund der Istbesteuerung vor dem Zeitpunkt der Bewirkung der Leistung entstanden ist, wird dem Umstand, dass die Leistung im Zeitpunkt ihrer Bewirkung – auf Grund einer mittlerweile eingetretenen Änderung der Rechtslage – als steuerbefreit gilt, durch eine Berichtigung Rechnung getragen (vgl. Ruppe, UStG², § 17 Tz 31).

Nach Artikel 10 Abs. 2 der Richtlinie 77/388/EWG tritt der Steuertatbestand zu dem Zeitpunkt ein, in dem die Lieferung des Gegenstandes oder die Dienstleistung bewirkt wird. Daher ist, wenn sich zwischen Anzahlung und Leistungserbringung die Rechtslage ändert, für den einzelnen Umsatz die im Zeitpunkt der Leistung geltende Rechtslage maßgebend und die Anzahlung entsprechend zu korrigieren (vgl. Ruppe, UStG², § 19 Tz 49).

Vor dem Hintergrund der dargestellten Rechtslage ist bei kieferorthopädischen Leistungen von Bedeutung, welche vor dem 1. Jänner 1997 bzw. nach dem 31. Dezember 1996 bewirkt worden sind.

Das – in Umsetzung der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG ergangene – UStG 1994 normiert in § 1 Abs. 1 Z 1, dass Lieferungen und sonstige Leistungen, die ein Unternehmer "ausführt", der Umsatzsteuer unterliegen.

Der österreichische Gesetzgeber hat es nicht für erforderlich gehalten, ausdrückliche Regelungen dafür zu treffen, in welchem Zeitpunkt eine sonstige Leistung als ausgeführt gelten soll (vgl. Ruppe, UStG², § 3a Tz 121). Solcherart unterliegt es keinem Zweifel, dass der Gesetzgeber bei Umsetzung der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG im Wege der Erlassung des

UStG 1994 vom Verständnis dieser Richtlinie über den Zeitpunkt der Leistungserbringung ausgegangen ist und dieses Verständnis den Normen des UStG 1994 betreffend die "Ausführung" sonstiger Leistungen in § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 zugrunde gelegt hat.

Die Sechste Richtlinie 77/388/EWG legt in Art. 10 Abs. 2 fest, dass – soweit Mitgliedstaaten nicht anderes vorsehen – "Dienstleistungen, die zu aufeinander folgenden Abrechnungen oder Zahlungen Anlass geben", jeweils mit Ablauf des Zeitraums als bewirkt gelten, auf den sich die Abrechnungen oder Zahlungen beziehen. Von diesem Verständnis über den Zeitpunkt der Leistungserbringung ist bei Anwendung des UStG 1994 auszugehen.

Nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes kann es dahin gestellt bleiben, ob die kieferorthopädischen Leistungen ihrem Wesensgehalt nach aus jährlichen Teilleistungen bestehen oder ob sie eine Einheit bilden, die sich über einen mehrjährigen Zeitraum erstreckt, der erst mit der Herbeiführung des vereinbarten Erfolges beendet ist. Die Ausführungen des angefochtenen Bescheides sind insoweit unbestritten, als es um die Sachverhaltsfeststellungen geht, dass die in Rede stehenden Leistungen des Beschwerdeführers Dienstleistungen sind, die zu aufeinander folgenden Abrechnungen bzw. Zahlungen Anlass geben. Nach der oben dargestellten Rechtslage gelten aber Dienstleistungen, die zu aufeinander folgenden Abrechnungen oder Zahlungen Anlass geben, jeweils mit Ablauf des Zeitraums, auf den sich die Abrechnungen oder Zahlungen beziehen, als bewirkt. Da im gegenständlichen Fall die aufeinander folgenden Abrechnungen oder Zahlungen unbestritten keinen längeren als einen einjährigen Zeitraum umfassen, ist der Beschwerdeführer nicht dadurch in seinen Rechten verletzt worden, dass die belangte Behörde nicht auch hinsichtlich seiner vor 1996 begonnenen Leistungen die nach Maßgabe der vor dem Jahr 1997 erfolgten Zahlungen entstandene Umsatzsteuerschuld wieder rückgängig gemacht hat" [vgl. VwGH 29.6.2005, 2005/14/0024 und Tumpel, Grundlegende Aussagen des VwGH zum Entfall der Vorsteuerberichtigung bei Ärzten und zum Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld bei Dauerleistungen, SWK 27/2005 (S 790)].

Unter Bedachtnahme auf die Ausführungen des vorhin zitierten, völlig einschlägigen Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes konnte der Berufung in diesem Streitpunkt aus nachstehenden Erwägungen kein Erfolg beschieden sein:

Ob die gegenständlichen kieferorthopädischen Behandlungsleistungen ihrem Wesensgehalt nach aus jährlichen Teilleistungen bestehen oder ob sie, wie dies vom Bw. in der Berufung und im Vorlageantrag, sowie in der Vorhaltsbeantwortung vom 21. Oktober 2005 und in der mündlichen Berufungsverhandlung argumentiert wird, eine Einheit bilden, die sich über einen mehrjährigen Zeitraum erstreckt, der erst mit der Herbeiführung des vereinbarten Erfolges beendet ist, kann nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes in dem vorhin zitierten

Erkenntnis jedenfalls dahin gestellt bleiben. Denn nach dem im Geltungsbereich des UStG 1994 zu beachtenden Gemeinschaftsrecht (vgl. Art. 10 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG) gelten – soweit Mitgliedstaaten nicht anderes vorsehen – "Dienstleistungen, die zu aufeinander folgenden Abrechnungen oder Zahlungen Anlass geben", jeweils mit Ablauf des Zeitraumes als bewirkt, auf den sich die Abrechnungen oder Zahlungen beziehen. Da die Ausführungen des Bw. diesen entscheidungswesentlichen gemeinschaftsrechtlichen Aspekt überhaupt nicht berücksichtigen, erübrigt es sich auf die Argumente im Einzelnen näher einzugehen. In Entsprechung dieser Rechtslage hat das Finanzamt im angefochtenen Bescheid zutreffend nur die aus den Abrechnungen des Behandlungsjahres 1996/1997 resultierende, auf vor dem 1. Jänner 1997 vereinnahmten und versteuerten Zahlungen beruhende Umsatzsteuerschuld – die Höhe ist unbestritten – wieder rückgängig gemacht. Die vom Bw. geforderte Rückgängigmachung der Umsatzsteuerschuld auch bezüglich jener Leistungen, die vor dem 1. Jänner 1996 begonnen worden sind und demgemäß auf Abrechnungen des Behandlungsjahres 1995/1996 beruht, scheitert an der gemeinschaftsrechtskonformen Interpretation des Leistungszeitpunktes von sonstigen Leistungen, da derartige Dienstleistungen mit Ablauf des Zeitraumes, auf den sich die Abrechnungen oder Zahlungen beziehen, somit im Jahr 1996, als bewirkt gelten und in diesem Jahr noch von der Steuerpflicht ärztlicher Leistungen auszugehen ist.

An dieser Beurteilung vermag auch das vom Bw. vorgelegte Rechtsgutachten vom 18. Mai 2001 nichts zu ändern. Das Ergebnis des Gutachters in der entscheidenden Frage der Anwendbarkeit des Art. 10 Abs. 2 der Sechsten Mehrwertsteuer-Richtlinie 77/388/EWG – "Da der österreichische Gesetzgeber die Fiktion des zweiten Satzes des Art. 10 Abs. 2 leg.cit. nicht ins österreichische Umsatzsteuerrecht transformiert hat, kann daraus der (österreichische) Steuergläubiger auch keinen Rechtsanspruch ableiten" – steht im Widerspruch mit dem eingangs zitierten, nach Erstellung des Gutachtens ergangenen Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes und ist daher als obsolet zu betrachten [vgl. auch Tumpel, Grundlegende Aussagen des VwGH zum Entfall der Vorsteuerberichtigung bei Ärzten und zum Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld bei Dauerleistungen, SWK 27/2005 (S 790)].

Auch die "Überlegungen zur Frage: Kann man die kieferorthopädische Behandlung in abgeschlossenen Teilabschnitten oder nur als Ganzes sehen", die der Bw. im Schriftsatz vom 8. Mai 2001 unter Bedachtnahme auf medizinische Aspekte anstellt, vermögen nichts an der obigen Beurteilung zu ändern, da die Lösung dieser Streitfrage mit Rücksicht auf das gemeinschaftsrechtlich gebotene Verständnis über den Zeitpunkt der Erbringung von Dienstleistungen, die zu aufeinander folgenden Abrechnungen oder Zahlungen Anlass geben, jedenfalls dahin gestellt bleiben kann. Denn diese gelten, wie oben ausgeführt, jeweils mit Ablauf des Zeitraumes als bewirkt, auf den sich die Abrechnungen oder Zahlungen beziehen.

Auch die Ausführungen in der Vorhaltsbeantwortung vom 21. Oktober 2005, in der der Bw. in Auseinandersetzung mit dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 29. Juni 2005, 2005/14/0024, behauptet, dass auf Grund der in der Praxis herrschenden Behandlungsmethoden die ärztlichen Leistungen keineswegs kontinuierlich erbracht würden, sondern der Großteil der Arbeiten vielmehr am Ende der Behandlung anfalle, weshalb es sich nicht um "Dienstleistungen handle, die zu aufeinander folgenden Abrechnungen oder Zahlungen Anlass geben", vermögen dem Berufungsbegehren aus nachstehenden Erwägungen nicht zum Erfolg zu verhelfen:

Da es nach der Rechtsansicht des Verwaltungsgerichtshofes nicht auf die Intensität der Behandlungen in den einzelnen Behandlungs- bzw. Abrechnungszeiträumen, sondern vielmehr auf die Tatsache, dass die strittigen Behandlungsleistungen (Dienstleistungen) tatsächlich zu aufeinander folgenden Abrechnungen bzw. Zahlungen Anlass geben, ankommt, bedarf es keiner weiteren Ermittlungen dahingehend, ob im Einzelfall tatsächlich die Leistungen nicht kontinuierlich, sondern zum Großteil erst am Ende der Behandlung erbracht worden sind.

In diesem Zusammenhang ist auch unter Bedachtnahme auf das diesbezügliche Vorbringen in der mündlichen Berufungsverhandlung, wonach der Schwerpunkt der Leistungserbringung etwa im fünften und sechsten Behandlungsjahr und damit nach Beendigung des Honorarzahlungszeitraumes – ab dem vierten Behandlungsjahr bezahle weder der Patient noch die Krankenkasse ein Honorar – liege, Folgendes zu bemerken:

Auch den Erwägungen des Verwaltungsgerichtshofes im vorhin zitierten Erkenntnis liegt die Sachverhaltsfeststellung zu Grunde, dass "der Ratenzahlungszeitraum zum Teil kürzer als der Behandlungszeitraum sei". Der Umstand, dass der Bw. nach Beendigung des Honorarzahlungszeitraumes noch einige Jahre Behandlungsleistungen ohne entsprechende Honorarverrechnung und damit unentgeltlich erbringt, ist für die umsatzsteuerliche Beurteilung der davor liegenden Zeiträume, in denen die Besteuerung unter Bedachtnahme auf das zwingende Gemeinschaftsrecht ausschließlich an den aufeinander folgenden Abrechnungen oder Zahlungen anknüpft, ohne rechtliche Relevanz.

Soweit der Umsatzsteuerbescheid 1996 aus diesem Titel angefochten ist (vgl. Vorlageantrag: "Allerdings ist auch der Umsatzsteuerbescheid 1996 angefochten, nicht zuletzt für den Fall, als bei Stattgebung meiner Berufung die Umsatzsteuerfreiheit von Einnahmen dergestalt berücksichtigt wird, dass der gesamte Umsatz 1996 als unecht befreit veranlagt wird und nur die darüber hinausgehenden Berichtigungen als solche des Jahres 1997 behandelt werden") ist Folgendes festzustellen:

Unter Bezugnahme auf die obigen Erwägungen zum Streitjahr 1997 ist zu bemerken, dass die "Veranlagung des gesamten Umsatzes 1996 als unecht befreit" bereits daran scheitert, dass

die Steuerfreiheit ärztlicher Leistungen erst mit 1. Jänner 1997 wirksam geworden ist und demnach im Rahmen der Veranlagung der im Jahr 1996 vereinnahmten Entgelte keinesfalls zur Anwendung gelangen kann. Die im Jahr 1996 vereinnahmten, auf Abrechnungen des Behandlungsjahres 1995/1996 beruhenden Zahlungen sind daher ebenso wie jene, die den Behandlungszeitraum 1996/1997 betreffen, im Rahmen der Umsatzsteuerveranlagung 1996 jedenfalls steuerpflichtig zu behandeln, während die Umsatzsteuerentlastung der den Behandlungszeitraum 1996/1997 betreffenden Zahlungen im Streitjahr 1997 vorzunehmen war.

3) Institut "P.P." in Paris

a) Vorsteuerkürzung 1996

Nach nachweislicher Kenntnisnahme der diesbezüglichen Stellungnahme des Betriebsprüfer – "1) Unter Hinweis auf die Beilagen und die dementsprechenden Ausführungen in der Niederschrift, Z 5.1.1 wird zum Vorsteuerabzug, bisher vorgenommen und von der Bp storniert, S 17.822,00 ausgeführt:

Hiebei handelt es sich um französische Vorsteuer, siehe Beilage 4, die außerdem nirgends aus einer "Rechnung" oder sonstigen schriftlichen Unterlage hervorgeht, vielleicht auch auf Grund eines Kontierungsfehlers überhaupt, weil für die restlichen Reparaturarbeiten im Objekt bisher kein Vorsteuerabzug erfolgte" – hat der Bw. im Vorlageantrag lediglich bemerkt, dass die strittige Kürzung der Vorsteuer nicht nachvollziehbar sei, da von den im Rahmen der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung geltend gemachten Positionen [Instandhaltungen in Höhe von S 511.608,52; Raumkosten S 15.048,00 und Reisekosten (enthalten im Konto 7330) S 75.225,00] lt. vorliegenden Kontoausdrucken keine Vorsteuer herausgerechnet worden sei.

Das vom Bw. im Rahmen seiner Einnahmen-Ausgaben-Rechnung unter der Nr. 7242 geführte Konto mit der Bezeichnung "Instandhaltungen Ordinationswhg. Paris" weist folgendes Bild auf:

Beleg	Gegkto	Text	Ust	SOLL	HABEN	KT
		Kontostand alt		0,00	0,00	
125	3210	Reparaturarb. Whg. Paris	E20	89.108,52		BK

Zu dem im SOLL mit S 89.108,52 gebuchten Betrag findet sich der handschriftliche Vermerk "x 20% = 17.821,70".

Dazu hat der Bw. in der Vorhaltsbeantwortung vom 21. Oktober 2005 unter Vorlage des Umsatzsteuerjournals für den Kalendermonat Oktober 1996 im Wesentlichen Nachstehendes ausgeführt:

Zum Code "E20" in der Umsatzsteuerspalte sei festzustellen, dass diese Zahlung an einen EU-Lieferanten wie eine innergemeinschaftliche Lieferung mit der Konsequenz verbucht worden sei, dass Vorsteuer als Erwerbsteuer beansprucht und Umsatzsteuer als Erwerbsteuer geschuldet worden sei. Per Saldo sei daher keinerlei Vorsteuer in Anspruch genommen worden, sondern Umsatzsteuer und Vorsteuer hätten sich gegenseitig aufgehoben.

Für die übrigen Instandhaltungsarbeiten sei dann die Nachbuchung von 20 % Vorsteuer und Umsatzsteuer als Erwerbsteuer im Rahmen der Abschlussarbeiten erfolgt, weshalb in der Umsatzsteuererklärung auch entsprechende Positionen an Vorsteuer und Umsatzsteuer als Erwerbsteuer ersichtlich seien und sich jeweils aufheben würden. Somit beruhe der Vorsteuerabzug auf einem Irrtum des Prüfers, der angenommen habe, das Symbol "E20" beziehe sich auf die Geltendmachung eines Vorsteuerabzuges und er habe daher den handschriftlichen Vermerk "x 20% = 17.821,70" angebracht.

In diesem Streitpunkt war der Berufung aus nachfolgenden Erwägungen ein Erfolg beschieden:

Da die Instandhaltungsarbeiten des französischen Unternehmers als Bauleistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück zufolge § 3a Abs. 6 UStG 1994 am Grundstücksort, somit in Paris erbracht worden sind, erweist sich die vom Bw. diesbezüglich vorgenommene Erwerbsbesteuerung als rechtlich unzutreffend (vgl. Ruppe, UStG 1994, Kommentar, Wien 1999, Tz 33 zu § 3a). Da jedoch die geschuldete Erwerbsteuer in derselben Höhe als Vorsteuer beansprucht worden ist, hat sich aus diesem Vorgang weder eine Zahllast noch eine Gutschrift ergeben. Damit erweist sich die vom Betriebsprüfer vorgenommene effektive Vorsteuerkürzung in Höhe von S 8.911,00 als ungerechtfertigt. Aus verwaltungsökonomischen Gründen wird auf eine entsprechende Korrektur der geschuldeten Erwerbsteuer und der aus diesem Titel beanspruchten Vorsteuer verzichtet.

Gesamtbetrag der Vorsteuern lt. angefochtenem Umsatzsteuerbescheid 1996 (ohne EUSt und Vorsteuern aus dem innergemeinschaftlichen Erwerb)	S	31.756,64
+ Verminderung der Vorsteuerkürzung (50 % von S 17.822,00)	S	8.911,00
Gesamtbetrag der Vorsteuern lt. Berufungsentscheidung (ohne EUSt und Vorsteuern aus dem innergemeinschaftlichen Erwerb)	S	40.667,64

b) Betriebsausgabenkürzung 1996 und 1997

Dazu hat der Bw. über Vorhalt durch den unabhängigen Finanzsenat bezüglich der tatsächlich entfalteten Aktivitäten im Rahmen des Pariser Institutes während der seit dem Jahr 1996 vergangenen acht Jahre und des als zweites berufliches Standbein in Aussicht genommenen

Fortbildungsinstitutes am Standort der inländischen Ordination im Schreiben vom 21. Oktober 2005 im Wesentlichen Nachstehendes ausgeführt:

Auf internationaler Ebene würden große rein kieferorthopäisch tätige Lehrpraxen immer mehr in die Fortbildung einsteigen und da die Einstiegschancen in Österreich ungünstiger seien als zum Beispiel in Frankreich hätte er für die geplante Aktivität Paris als Standort ausgesucht. "Die hauptsächlich französischen und deutschen Zahnärzte, welche die Regulierungstechnik im Rahmen von Fortbildungsserien kennen lernen sollten, hätten dann einen Teil der technischen Vorbereitung an die inländische Praxis delegieren können, weil sie dadurch am schnellsten in die neue Behandlungsart eingestiegen wären. Der Aufbau eines derartigen Fortbildungsinstitutes erfordert nicht nur die Instandhaltung von Räumlichkeiten, sondern hätte über die Jahre 1996 und 1997 hinaus erhebliche Aufwendungen mit sich gebracht, insbesondere Fixkosten an Miete und Personalkosten für einen Betreuer. Diese Aufwendungen aus versteuertem Geld zu bezahlen (also ohne sie steuerlich geltend machen zu können) und andererseits dann die daraus fließenden Mehrgewinne in Österreich versteuern zu müssen, war verständlicherweise nicht zumutbar und hat auch die Finanzierungsmöglichkeiten eingeschränkt. Dazu kamen Schwierigkeiten mit der Erlangung der Genehmigung seitens der Gemeinde in Paris, da damals im selben Haus ein ehemaliger französischer Primärminister (gemeint wohl: Premierminister) wohnte und Sicherheitsbedenken seitens der Behörde geäußert wurden. Diese Umstände haben dazu geführt, dass der Bw. und Dr. X. die Weiterentwicklung des Fortbildungsinstitutes gestoppt haben. Die Vereinbarung über die Zurverfügungstellung von Räumlichkeiten ist insbesondere auf Grund eines zwischenzeitlichen Wechsels der Besitzverhältnisse nicht mehr aufrecht".

Diesem Streitpunkt konnte aus nachstehenden Erwägungen kein Erfolg beschieden sein:

Zur begehrten Berücksichtigung der strittigen Aufwendungen als Betriebsausgaben im Rahmen der Gewinnermittlung (fachärztliche Tätigkeit) ist zu bemerken, dass nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bei der Entscheidung über die Frage, ob ein Unternehmer verschiedene Tätigkeiten im Rahmen eines einheitlichen Betriebes entfaltet, objektive Grundsätze heranzuziehen sind, wobei ein einheitlicher Betrieb dann vorliegt, wenn die mehreren Betriebszweige nach der Verkehrsauffassung und nach den Betriebsverhältnissen als Teil eines Betriebes anzusehen sind, was bei engem wirtschaftlichen, technischen oder organisatorischen Zusammenhang zutrifft und nach dem Ausmaß der objektiven organisatorischen, wirtschaftlichen und finanziellen Verflechtung zwischen den einzelnen Betrieben im Einzelfall zu beurteilen ist. Im konkreten Zusammenhang handelt es sich bei der Ausübung ärztlicher Tätigkeit und der Durchführung von Seminaren und Vortragsreihen durch einen Arzt um Betätigungen, die nach der Verkehrsauffassung nicht notwendig gemeinsam ausgeübt werden (vgl. VwGH 25.2.2004, 2000/13/0092).

Aber auch die Beurteilung der strittigen Aufwendungen im Rahmen einer eigenständigen Einkunftsquelle "Vortragstätigkeit im Rahmen des Institutes P.P." vermag der Berufung nicht zum Erfolg zu verhelfen. Denn es ist die beabsichtigte Betätigung einer steuerlichen Vorprüfung dahingehend zu unterziehen, ob überhaupt die Ernsthaftigkeit als erwiesen anzunehmen ist.

Dazu ist festzustellen, dass sich die diesbezüglichen in der Vorhaltsbeantwortung vom 21. Oktober 2005 im Konjunktiv gehaltenen Ausführungen sowohl für die Streitjahre 1996 und 1997 als auch für die Nachjahre, wie das tatsächliche Geschehen eindrucksvoll beweist, lediglich als bloße Absichtserklärungen darstellen, die mangels entsprechender tatsächlicher Realisierung keine steuerliche Berücksichtigung finden können. Denn abgesehen davon, dass daraus während eines Zeitraumes von nunmehr über acht Jahren keinerlei Einnahmen (es hat lediglich in der Zeit von 10. bis 12. September 1999 eine einzige Fortbildungsveranstaltung stattgefunden) erzielt worden sind, ist die "Weiterentwicklung des Fortbildungsinstitutes mittlerweile gestoppt worden". Zur Behauptung, dass sich das ins Auge gefasste Objekt in Paris auf Grund von Sicherheitsbedenken der Behörden – in diesem Haus wohnte angeblich ein ehemaliger Premierminister – als untauglich erwiesen habe, ist Folgendes zu bemerken: Abgesehen davon, dass dafür keinerlei Beweismittel angeboten worden sind, spricht dieses Argument geradezu gegen die Ernsthaftigkeit der behaupteten Absicht. Denn es ist völlig unglaublich, ja geradezu denkunmöglich, dass bei ernsthaftem Interesse in der Millionenstadt Paris kein einziges geeignetes Objekt gefunden werden konnte.

Da demnach die für die steuerliche Beachtlichkeit erforderliche Ernsthaftigkeit der Betätigung keinesfalls als erwiesen anzunehmen ist, erübrigen sich weitere Ausführungen zu zwischenstaatlichen Aspekten einer allfälligen Verlustverrechnung.

4) Mietobjekt B.

Dem diesbezüglichen Berufungsbegehren war aus nachstehenden Erwägungen zu entsprechen:

Obwohl der Betriebsprüfer in seiner Stellungnahme zur Berufung unter Punkt 3) ausdrücklich festgestellt hat, dass der Bw. in der Vergangenheit nachweislich versucht habe, Mieter zu finden, hat er in weiterer Folge unter Bezugnahme auf die im November 1999 abgeschlossenen, aktenkundigen Mietverträge unter Punkt 6) ausgeführt, dass "das mangelnde Bemühen um Neuvermietung kaum der unternehmerischen Sphäre zugeordnet werden kann, wenn gleich mit Sicherheit an eine private Verwendung, allein aus Gründen bester eigener Wohnversorgung und der schlechten Wohnlage des strittigen Mietobjektes zu keinem Zeitpunkt gedacht war". Zu Recht wird vom Bw. dieser Widerspruch im ergänzenden

Schriftsatz vom 22. August 2000 aufgezeigt und nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates eine durchaus glaubwürdige Erklärung dafür geboten, weshalb die Neuvermietung erst nach einem Zeitraum von rd. drei Jahren erfolgt sei. Vor allem der Einwand, dass er sich erst nach entsprechender Sondierung über die Vermietbarkeit der bestehenden Objekte dazu entschlossen habe, diese im Jahr 1999 um rd. 3,4 Millionen Schilling zu sanieren, um damit die Vermietbarkeit zu verbessern, erweist sich als rechtserheblich. Denn diese unternehmerische Disposition kann dem Bw. wohl nicht verwehrt werden. Dass diese Überlegungen bzw. die zur Realisierung des gefassten Entschlusses durchgeföhrten Sanierungsmaßnahmen eine entsprechende Zeit erfordern, bedarf wohl keiner näheren Begründung. Somit kann im vorliegenden Fall aus der vermietungsfreien Zeit von rd. drei Jahren keinesfalls der Schluss gezogen werden, dass der Bw. im Streitjahr 1997 keine ernsthafte Vermietungsabsicht gehabt hätte. Überdies ist festzustellen, dass das Finanzamt über Aufforderung durch den unabhängigen Finanzsenat, zum ergänzenden Schriftsatz vom 22. August 2000, in dem sich der Bw. eingehend mit der Problematik der Vermietungsabsicht auseinandersetzt, eine allfällige Stellungnahme abzugeben, im Schreiben vom 12. Oktober 2005 lediglich mitteilt, dass zu den inneren Absichten des Bw. in den Streitjahren 1996 und 1997 keine über die Aktenlage hinaus gehende Stellungnahme übermittelt werden könne, dies insbesondere auch deshalb nicht, weil der seinerzeit tätig gewesene Großbetriebsprüfer schon länger in den Ruhestand getreten sei.

Somit ändern sich die Bemessungsgrundlagen (Beträge in Schilling) des Streitjahres 1997 wie folgt:

UMSATZSTEUER

Gesamtbetrag der Vorsteuern (ohne EUSt) lt. angefochtenem Bescheid	18.571,69
+ Vorsteuern Mietobjekt B.	7.300,00
Gesamtbetrag der Vorsteuern (ohne EUSt) lt. Berufungsentscheidung	25.871,69

EINKOMMENSTEUER

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung lt. angefochtenem Bescheid	- 107.953,00
+ Betriebskosten betr. leer stehende Wohnungen	82.762,00
+ AfA betr. bestandsfreie Flächen	48.330,00
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung lt. Berufungsentscheidung	- 239.045,00

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Beilage: 3 Berechnungsblätter

Graz, am 20. Dezember 2005