

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Susanne Haim in der Beschwerdesache *****Bf1***, ***Bf1-Adr*****, vertreten durch Schebesta Helmut Wirtschaftstreuhand Steuerberatung GmbH & Co KG, Schreinergerasse 6, 3100 St. Pölten, über die Beschwerde vom 10. Dezember 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes Lilienfeld St. Pölten (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 12. November 2010 betreffend Einkommensteuer 2005 bis 2008 und Umsatzsteuer 2003 bis 2008 Steuernummer *****BF1StNr1***** zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird hinsichtlich Umsatzsteuer 2003 bis 2008 gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide hinsichtlich Umsatzsteuer 2003 und 2004 werden aufgehoben.

Hinsichtlich Umsatzsteuer 2005 bis 2008 werden die angefochtenen Bescheide abgeändert. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind dem Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen (Seite 46 f) und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

II. Die Beschwerde hinsichtlich Einkommensteuer 2005 bis 2008 wird abgewiesen. Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

III. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

In der **Niederschrift über die Schlussbesprechung gem. § 149 Abs. 1 BAO** anlässlich der **Außenprüfung bei der Bf. vom 21.10.2010** wurde zusammenfassend Folgendes festgestellt:

„UMSATZSTEUER

Die Abgabepflichtige betreibt in 1234 Ort, Str. ein Ambulatorium für medizinische und chemische Labordiagnostik. Hauptberuflich ist die Abgabepflichtige als Primaria am Institut für Laboratoriumsmedizin am Landesklinikum Ort tätig.

Chronologie:

Erste Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Ambulatorium wurden im Jahr 2000 geltend gemacht. Aufgrund des Antrages vom 26.5.1994 wurde am 25.3.2002 die sanitätsbehördliche Bewilligung zur Errichtung einer privaten Krankenanstalt in der Betriebsform eines selbständigen Ambulatoriums von der LReg erteilt. Erste Investitionen in das bisher im Privatvermögen befindene Gebäude wurden 2003 getätigt. Die sanitätsbehördliche Bewilligung zum Betrieb eines selbständigen Ambulatoriums für medizinische und chemische Laboratoriumsdiagnostik wurde von der LReg mit Bescheid vom 20.9.2005 erteilt.

Erste Umsätze liegen im Jänner 2007 vor.

Bisher wurde die Tätigkeit unter die Bestimmung des § 10 (2) 15 UStG 1994, wonach sich die Steuer für die Umsätze von Krankenanstalten auf 10% ermäßigt, subsumiert.

Lt. der Abgabepflichtigen steht dem Ambulatorium neben ihrer Person als Arzt nur mehr der zum Stellvertreter des ärztlichen Leiters bestellte Name zur Verfügung. Hr. Dr. Name betreibt selbst eine Facharztpraxis für medizinische und chemische Labordiagnostik in 2345 Ort2, Str.2. Die Öffnungszeiten sind Mo - Fr. von 7.30-13.00 Uhr. Weiters war er jedenfalls seit Eröffnung des Ambulatoriums im Jänner 2007 (vom 1.3.2006 bis 30.6.2010) als Oberarzt am Institut für Laboratoriumsmedizin des Landesklinikums Ort, welches von der Abgabepflichtigen geleitet wird, tätig. Die Wochendienstzeit betrug 15 Stunden. Die Arbeitszeiten waren nachmittags von 12.00 -17.00 Uhr. Für seine Tätigkeit im Ambulatorium erhielt Hr. Dr. Name keine Entlohnung. Laboruntersuchungen, die im gegenständlichen Ambulatorium nicht durchgeführt werden konnten, wurden in seinem Labor in Ort2 durchgeführt und normal verrechnet.

Lt. vorgelegter Anwesenheitsliste von Fr. Dr. Bf. war im Jahr 2007 das Labor an 117 Tagen geöffnet. Eine gemeinsame Anwesenheit von Fr. Dr. Bf. und Hrn. Dr. Name war an 50 Tagen gegeben. Lt. vorgelegter Anwesenheitsliste von Hrn. Dr. Name war er an 57 Tagen gemeinsam mit Fr. Dr. Bf. anwesend. Bemerkt muss werden, dass sich die beiden Anwesenheitslisten nicht decken.

Öffnungszeiten:

Auf der Eingangstüre befindet sich ein Schild, auf dem „Termine nach Vereinbarung“ und eine Telefonnummer vermerkt ist. Konkrete Öffnungszeiten sind nicht angegeben. Im Rahmen der Niederschrift vom 16.3.2010 gab die Abgabepflichtige zum Thema Öffnungszeiten folgendes

an: „Es war nicht immer gleich, ich kann mich nicht genau erinnern. Mo, Mi, Fr früh, genaue Uhrzeit weiß ich nicht mehr.“

Mit Schreiben vom 15.4.2010 wurde von der Abgabepflichtigen mitgeteilt, dass die Betriebszeiten Montag, Mittwoch und Freitag von 7.30 Uhr bis 8.00 und nach Vereinbarung waren. It. der Aussage der Laborgehilfin Fr. Name3 waren die Nachmittagstermine ca. ab 15.00 Uhr. Demnach war eine gleichzeitige Anwesenheit von Fr. Dr. Bf. und Herrn Dr. Name frühestens nach 17.00 Uhr möglich.

Fr. Name3 war bis ca 16.00 Uhr im Labor anwesend. Sie war auch noch im Haushalt der Abgabepflichtigen tätig. Von insgesamt 30 Stunden Wochendienstzeit war sie zu 25 % im Labortätig. Das ergibt ca. 7,5 Stunden/Woche, welche Fr. Name3 für das Labor tätig war. Sonstiges (medizinisches) Hilfspersonal war nicht vorhanden.

Die Abgabepflichtige selbst ist im Landesklinikum Ort mit 40 Stunden/Woche vollzeitbeschäftigt. Sie selbst unterliegt allerdings keiner fixen Dienstzeit.

§ 10 (2) Z 15 UStG 1994 sieht den ermäßigten Steuersatz von 10% vor für „die Umsätze der Kranken- und Pflegeanstalten, der Alters-, Blinden- und Siechenheime sowie jener Anstalten, die eine Bewilligung als Kuranstalt oder Kureinrichtung nach den jeweils geltenden Rechtsvorschriften über natürliche Heilvorkommen und Kurorte besitzen, soweit es sich um Leistungen handelt, die unmittelbar mit der Kranken- oder Kurbehandlung oder unmittelbar mit der Betreuung der Pfléglinge im Zusammenhang stehen, und sofern die Umsätze nicht unter § 6 (1) Z 18 oder 25 fallen.“

Gem. § 6 (1) Z 19 UStG 1994 gelten als (unecht) steuerbefreit die Umsätze aus der Tätigkeit als Arzt, Dentist, Psychotherapeut, Hebamme soweit als freiberuflich Tätiger im Sinne des § 52 (4) des Bundesgesetzes BGBl. Nr. 102/1961 in der Fassung BGBl. Nr. 872/1992 und des § 7 (3) des Bundesgesetzes BGBl. Nr. 460/1992.

Voraussetzungen für die Anerkennung als Krankenanstalt:

- Die Möglichkeit der gleichzeitigen Behandlung mehrerer Personen,
- das Bestehen einer Organisation, die jener einer Anstalt entspricht,
- die Bestellung eines Stellvertreters des ärztlichen Leiters, woraus sich die Notwendigkeit ergibt, dass mindestens zwei Ärzte der Krankenanstalt zur Verfügung stehen,
- der (Behandlungs-)Vertrag wird nicht (nur) mit dem Arzt, sondern (auch) mit der Einrichtung, die unter sanitätsbehördlicher Aufsicht steht, abgeschlossen.

Nach Ansicht der Bp. mangelt es für die Anerkennung als Krankenanstalt am Vorliegen einer Organisation, die eine durchgehende gleichzeitige Behandlung von mehreren Personen ermöglicht und jener einer Anstalt entspricht.

Das Vorliegen einer krankenanstaltenrechtlichen Bewilligung alleine reicht nicht, wenn die tatsächlich erbrachten Leistungen nicht dem wirtschaftlichen Bild einer Krankenanstalt entsprechen.

Die Bp. subsumiert die ausgeübte Tätigkeit unter die Befreiungsbestimmung des § 6 (1) 19 UStG 1994. Daraus schließt, dass gem. § 12 (3) UStG 1994 der Vorsteuerabzug ausgeschlossen ist. Die in den Honorarnoten ausgewiesene Umsatzsteuer wird gem. § 11 (12) UStG 1994 aufgrund des Ausweises in der Rechnung geschuldet.

EINKOMMENSTEUER

Liebhabeerei:

Die bisherigen Ergebnisse des Ambulatoriums stellen sich wie folgt dar (Einkünfte aus GW):

	<i>E1A Einkünfte aus GW:</i>	<i>lt. Feststellungen der Bp.:</i>	<i>Ergebnis lt. StB. Prognoserechnung:</i>	<i>Kumuliertes Ergebnis lt. StB. Prognoserechnung:</i>
<i>2000</i>	<i>-4.618,18</i>	<i>-4.618,18</i>		
<i>2001</i>	<i>-2.073,81</i>	<i>-2.073,81</i>		
<i>2002</i>	<i>-15.342,70</i>	<i>-15.342,70</i>		
<i>2003</i>	<i>-5.904,70</i>	<i>-5.904,70</i>	<i>-5.904,00</i>	<i>-5.904,00</i>
<i>2004</i>	<i>-6.041,84</i>	<i>-6.041,84</i>	<i>-6.042,00</i>	<i>-11.946,00</i>
<i>2005</i>	<i>-28.795,42</i>	<i>-20.889,32</i>	<i>-28.795,00</i>	<i>-40.741,00</i>
<i>2006</i>	<i>-44.412,90</i>	<i>-29.661,71</i>	<i>-44.413,00</i>	<i>-85.154,00</i>
<i>2007</i>	<i>-34.604,93</i>	<i>-19.407,03</i>	<i>-34.605,00</i>	<i>-119.759,00</i>
<i>2008</i>	<i>177,51</i>	<i>-140,78</i>	<i>-8.171,00</i>	<i>-127.930,00</i>
<i>2009</i>			<i>10.173,00</i>	<i>-117.757,00</i>
<i>2010</i>			<i>12.193,00</i>	<i>-105.564,00</i>
<i>2011</i>			<i>17.534,00</i>	<i>-88.030,00</i>
<i>2012</i>			<i>20.164,00</i>	<i>-67.866,00</i>

2013			21.479,00	-46.387,00
2014			22.880,00	-23.507,00
2015			24.368,00	861,00
2016			25.841,00	26.702,00

Im Rahmen dieser Prognoserechnung wurden die Verluste der Jahre 2000-2002 in Höhe von € 22.034,69 nicht eingerechnet.

Bisher wurden die gesamten Steuerberatungskosten als Sonderausgaben (KZ 460) oder als Werbungskosten im Rahmen der nichtselbständigen Einkünfte erfasst. Im Rahmen der Prognoserechnung wäre der Anteil, welcher auf die Einkünfte aus Gewerbebetrieb entfällt, dort anzusetzen.

Steuerberatungskosten bisher gesamt

2003	2004	2005	2006	2007	2008
1.799,52	2.119,32	2.481,36	2.694,36		5.523,12

Die tatsächlichen Umsätze lt. UVA 1-8/2010 betragen € 28.350,01. Hochgerechnet auf ein Jahr, würde dies einen Umsatz von ca. € 42.500,- ergeben.

Die prognostizierte Umsatzhöhe von € 60.300,- erscheint überhöht. Nach der Art des Betriebes ist eine wesentliche Umsatzsteigerung nicht möglich.

Bisher wurde für die Tätigkeit von Dr. Name kein gesondertes Honorar bezahlt. Es entspricht nicht den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass ein Facharzt auf Dauer unentgeltlich arbeitet. Ein entsprechendes Honorar wäre anzusetzen.

Von der Abgabepflichtigen wurde das Erdgeschoß des Gebäudes in 1234 Ort, Str. in den Betrieb eingelegt. Der Anteil der, der betrieblichen Nutzung entspricht, wurde von der Bp. mit folgendem Wert angesetzt: 195.000,00

Folgende Umbaukosten wurden bisher in das Anlagevermögen aufgenommen

2003	61.995,57
2004	104.222,50
2005	121.572,07
2006	53.135,12

Im Zuge der Bp. beantragte Aktivierungen lt. Tz. 4

2003 97.386,98

2004 29.166,67

Folgende Aktivierungen wurden von der Bp. nicht anerkannt lt. Tz. 5-6

2005 -27.896,15

2003 -7.227,11

2004 -38.328,47

2005 -9.475,00

Anschaffungskosten gesamt: 384.552,18

Nach Ansicht der Bp steht der getätigte Mitteleinsatz in keiner vernünftigen Relation zu den erzielten Umsätzen.

Im Rahmen der Niederschrift vom 16.3.2010 gab die Abgabepflichtige an, dass die Tätigkeit in Form eines Ambulatorium ausgeübt wird, weil nur in dieser Form ein Kassenvertrag erteilt wird. „Sobald ein Kassenvertrag erteilt wird, wird es einen Vollbetrieb geben (volle Auslastung).“

Am 15.4.2010 wurde ein Schreiben der BundeslandGKK vom 19.5.2009 betreffend „Ansuchen um Invertragnahme des Ambulatoriums für medizinische und chemische Laboratoriumstechnik“ vorgelegt. Darin heißt es: „Mit Schreiben vom 20.4.2009 haben Sie die Bundesland Gebietskrankenkasse neuerlich um Invertragnahme Ihres selbständigen Ambulatoriums für medizinische und chemische Laboratoriumsdiagnostik ersucht. Unsere Kasse hat bereits im krankenanstaltenrechtlichen Bewilligungsverfahren wie auch in ihrer Stellungnahme zu Ihrem Antrag vom 22.11.2005 ausgeführt, dass kein Bedarf für einen Vertragsabschluss mit einem Ambulatorium für medizinische und chemische Laboratoriumsdiagnostik gegeben ist. Wir verweisen daher auf Punkt 1. unseres Schreibens vom 23.12.2005, dessen Begründung nach wie vor aufrecht ist. Darüber hinaus weisen wir darauf hin, dass die Bundesland Gebietskrankenkasse auf Grund der aktuellen gesundheitspolitischen Entwicklungen keinen Handlungsspielraum für den Abschluss neuer Verträge mit Leistungsanbietern hat.“

Wie bereits ausgeführt ist die Abgabepflichtige als Primaria am Landesklinikum Ort vollzeitbeschäftigt. Demnach ist ihre Anwesenheit im Ambulatorium nur eingeschränkt möglich und sind daher die Öffnungszeiten im Vergleich mit anderen Ambulatorien für den Kunden nicht attraktiv.

Gem. § 1 (1) Liebhabereiverordnung liegen Einkünfte bei einer Betätigung vor, die durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen, und nicht unter Abs. 2 fällt. Voraussetzung ist, dass die Absicht anhand objektiver Umstände nachvollziehbar ist.

Nach Ansicht der Bp. ist es, aufgrund des konkreten Betriebes des Ambulatoriums, nicht möglich innerhalb eines absehbaren Zeitraumes ein positives steuerliches Gesamtergebnis zu erzielen.

Gem. § 2 (2) Liebhabereiverordnung liegen innerhalb der ersten drei Kalenderjahre ab Beginn der Betätigung im Sinne des § 1 (1), längstens jedoch innerhalb der ersten fünf Kalenderjahre ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben) für diese Betätigung jedenfalls Einkünfte vor (Anlaufzeitraum).

Im gegenständlich Fall wurden erstmals im Jahr 2000 Aufwendungen getätigt. Für den Zeitraum von 2000 bis einschließlich 2004 liegen demnach Einkünfte vor.

Ab 2005 wird die Betätigung als Liebhaberei eingestuft.

	2003	2004	2005	2006	2007	2008
<i>Einkünfte aus Gewerbebetrieb bisher</i>	-5.904,70	-6.041,84	- 28.795,42	- 44.412,90	- 34.604,93	177,51
<i>Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. Bp.</i>	-5.904,70	-6.041,84	0,00	0,00	0,00	0,00

Diese Niederschrift ist Teil des Berichts über das Ergebnis der Außenprüfung gem. § 150 BAO vom 12.11.2010 und wurde der Bf. am 17.11.2010 zugestellt.

Mit **Umsatzsteuerbescheid 2003 vom 12.11.2010, zugestellt am 17.11.2010**, wurde die Umsatzsteuer mit 0,00 EUR festgesetzt. Nachdem bisher eine Umsatzsteuer iHv - 12.721,27 EUR vorgeschrieben war, ergab sich eine Abgabennachforderung iHv 12.721,27 EUR.

Mit **Umsatzsteuerbescheid 2004 vom 12.11.2010, zugestellt am 17.11.2010**, wurde die Umsatzsteuer mit 0,00 EUR festgesetzt. Nachdem bisher eine Umsatzsteuer iHv - 21.000,05 EUR vorgeschrieben war, ergab sich eine Abgabennachforderung iHv 21.000,05 EUR.

Mit **Umsatzsteuerbescheid 2005 vom 29.11.2010, zugestellt am 17.11.2010**, wurde die Umsatzsteuer mit 0,00 EUR festgesetzt. Nachdem bisher ebenfalls eine Umsatzsteuer iHv 0,00 EUR vorgeschrieben war, ergab sich eine Abgabengutschrift iHv 0,00 EUR.

Mit **Umsatzsteuerbescheid 2006 vom 12.11.2010, zugestellt am 17.11.2010**, wurde die Umsatzsteuer mit 0,00 EUR festgesetzt. Nachdem bisher ebenfalls eine Umsatzsteuer iHv 0,00 EUR vorgeschrieben war, ergab sich eine Abgabengutschrift iHv 0,00 EUR.

Mit **Umsatzsteuerbescheid 2007 vom 12.11.2010, zugestellt am 17.11.2010**, wurde die Umsatzsteuer mit 1.911,72 EUR festgesetzt. Nachdem bisher eine Umsatzsteuer iHv 1.911,71 EUR vorgeschrieben war, ergab sich eine Abgabennachforderung iHv 0,01 EUR.

Mit **Umsatzsteuerbescheid 2008 vom 12.11.2010, zugestellt am 17.11.2010**, wurde die Umsatzsteuer mit 3.566,41 EUR festgesetzt. Nachdem bisher ebenfalls eine Umsatzsteuer iHv 3.566,41 EUR vorgeschrieben war, ergab sich eine Abgabengutschrift iHv 0,00 EUR.

Mit **Einkommensteuerbescheid 2005 vom 12.11.2010, zugestellt am 17.11.2010**, wurde die Einkommensteuer mit 62.566,45 EUR festgesetzt. Nachdem bisher eine Einkommensteuer iHv 34.396,83 EUR vorgeschrieben war, ergab sich eine Abgabennachforderung iHv 28.169,62 EUR.

Mit **Einkommensteuerbescheid 2006 vom 12.11.2010, zugestellt am 17.11.2010**, wurde die Einkommensteuer mit 48.409,62 EUR festgesetzt. Nachdem bisher eine Einkommensteuer iHv 48.800,08 EUR vorgeschrieben war, ergab sich eine Abgabengutschrift iHv 390,46 EUR.

Mit **Einkommensteuerbescheid 2007 vom 12.11.2010, zugestellt am 17.11.2010**, wurde die Einkommensteuer mit 42.575,06 EUR festgesetzt. Nachdem bisher eine Einkommensteuer iHv 48.800,08 vorgeschrieben war, ergab sich eine Abgabengutschrift iHv 6.225,02 EUR.

Mit **Einkommensteuerbescheid 2008 vom 12.11.2010, zugestellt am 17.11.2010**, wurde die Einkommensteuer mit 38.601,49 EUR festgesetzt. Nachdem bisher eine Einkommensteuer iHv 48.800,08 vorgeschrieben war, ergab sich eine Abgabengutschrift iHv 10.198,59 EUR.

In den Begründungen wurde jeweils angeführt, dass die Veranlagung unter Zugrundelegung der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen wären, erfolgt sei.

In der **Beschwerde vom 10.12.2010** führte die Bf. Folgendes aus:

„Sehr geehrte Damen und Herren!

Gegen vorstehend angeführte Bescheide (grundsätzlich Ausstellungsdatum 12.11.2010, Umsatzsteuerbescheid 2005 vom 29.11.2010) wird innerhalb offener Frist das Rechtsmittel der BERUFUNG erhoben.

Die Berufung richtet sich bei der Umsatzsteuer für die Jahre 2003 bis 2008 gegen die Feststellungen der Betriebsprüfung, dass „es für die Anerkennung als Krankenanstalt am

Vorliegen einer Organisation, die eine durchgehende gleichzeitige Behandlung von mehreren Personen ermöglicht und jener einer Anstalt entspricht, mangelt“. Weiters, dass „das Vorliegen einer krankenanstaltenrechtlichen Bewilligung alleine nicht reicht, wenn die tatsächlich erbrachten Leistungen nicht dem wirtschaftlichen Bild einer Krankenanstalt entsprechen und deshalb die ausgeübte Tätigkeit unter die Befreiungsbestimmung des § 6 Abs. 1 Z 19 UStG subsumiert wird und der Vorsteuerabzug gemäß § 12 Abs. 3 UStG ausgeschlossen ist“.

Hinsichtlich der Einkommensteuer für die Jahre 2005 bis 2008 wird Einwand erhoben gegen die Annahme des Vorliegens von Liebhaberei (nach Ansicht der Betriebsprüfung ist es, aufgrund des konkreten Betriebes des Ambulatoriums, nicht möglich, innerhalb eines absehbaren Zeitraumes ein positives steuerliches Gesamtergebnis zu erzielen), sodass die Krankenanstalt keine steuerliche Einkunftsquelle nach Ansicht der Betriebsprüfung darstelle.

Weiters wird die Verletzung der Bestimmungen des § 149 BAO bzw. Punkt 11.1 der LRL eingewendet.

1. Umsatzsteuer

Da eine Krankenanstalt vorliegt wird beantragt, auf deren Umsätze § 10 Abs. 2 Z 15 UStG anzuwenden.

Begründung:

Gemäß RZ 949 der UStR ist die Frage, ob medizinische Leistungen als Umsatz im Rahmen einer Krankenanstalt oder als selbständige ärztliche Leistungen erbracht werden, für die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes (bei Zuordnung zu den Umsätzen als Krankenanstalt) oder der unechten Steuerbefreiung (bei Zuordnung zu den Arztleistungen) von Bedeutung.

Gemäß RZ 951a UStR liegen unabhängig von der ertragsteuerlichen Einstufung jedoch bei einer Krankenanstalt im Sinne des Krankenanstaltengesetzes Umsätze als Krankenanstalt auch im Sinne des UStG 1994 vor, wenn ua. folgende Voraussetzungen gegeben sind (vgl. VwGH 19.06.2002, 2000/15/0053, VwGH 30.07.2002, 98/14/0203 sowie VwGH 24.09.2008, 2006/15/0283 mit Verweis auf VfGH-Judikatur):

- Die Möglichkeit der gleichzeitigen Behandlung mehrerer Personen,*
- das Bestehen einer Organisation, die jener einer Krankenanstalt entspricht,*
- die Bestellung eines Stellvertreters des ärztlichen Leiters, woraus sich die Notwendigkeit ergibt, dass mindestens zwei Ärzte der Krankenanstalt zur Verfügung stehen,*
- eine Anstaltsordnung, der sowohl die Patienten als auch die Ärzte unterliegen,*

- *der (Behandlungs-)Vertrag wird nicht (nur) mit dem Arzt, sondern (auch) mit der Einrichtung, die unter sanitätsbehördlicher Aufsicht steht, abgeschlossen.*

Die krankenanstaltenrechtliche Bewilligung kann ein (qualifiziertes) Indiz für das Vorliegen einer Krankenanstalt sein, reicht aber dann nicht, wenn die tatsächlich erbrachten Leistungen nicht dem wirtschaftlichen Bild einer Krankenanstalt entsprechen. Das offenkundige Abstellen der Betriebszeiten eines Instituts auf die Arbeitsmöglichkeiten des Arztes spricht gegen das Vorliegen einer für eine Krankenanstalt typischen Organisation (VwGH 24.09.2008, 2006/15/0283).

Im Rahmen der Betriebsprüfung wurde das Vorliegen einer Krankenanstalt lediglich anhand von Anwesenheitslisten, Öffnungszeiten, der Möglichkeit einer durchgehenden gleichzeitigen Behandlung von mehreren Personen, Entlohnungen des stellvertretenden ärztlichen Leiters und Vollzeitbeschäftigungen beurteilt, eine umfassende Kriterienprüfung entsprechend RZ 951a UStR erfolgte nicht.

§ 1 Abs. 1 KAKuG definiert Krankenanstalten nach ihrer Zweckbestimmung. Danach sind Krankenanstalten Einrichtungen, die zur Feststellung und Überwachung des Gesundheitszustandes durch Untersuchung, zur Vornahme operativer Eingriffe, zur Vorbeugung, Besserung und Heilung von Krankheiten durch Behandlung, zur Entbindung oder für Maßnahmen medizinischer Fortpflanzungshilfe bestimmt sind. Ferner sind als Krankenanstalten auch Einrichtungen anzusehen, die zur ärztlichen Betreuung und besonderen Pflege von chronisch Kranken bestimmt sind.

Neben der genannten Zweckbestimmung muss die einer Krankenanstalt entsprechende Organisation vorliegen, da es auf der Hand liegt, dass sämtliche in § 1 Abs. 1 KAKuG auch außerhalb einer Krankenanstalt erbracht werden können.

Nicht jede ambulante ärztliche Behandlungseinrichtung ist daher als freiberufliche Arztpraxis anzusehen. Keine freiberufliche Arztpraxis liegt vor, wenn die ambulante Behandlungseinrichtung anstaltsmäßig organisiert und insofern als Krankenanstalt zu qualifizieren ist. Als Krankenanstalt gelten nämlich nicht nur bettenführende Krankenanstalten, sondern auch anstaltsmäßig organisierte ambulante Behandlungseinrichtungen. Derartige ambulante Krankenanstalten werden als selbständige Ambulatorien oder Institute bezeichnet.

Nach der Judikatur des VfGH (VfSlg 13.023, 14.444) kommt es für die anstaltsmäßige Organisation in erster Linie auf die Gestaltung der Rechtsbeziehungen an. Für ein selbständiges Ambulatorium ist nach der Judikatur des VfGH kennzeichnend, dass der Behandlungsvertrag nicht mit dem behandelnden Arzt, sondern einem von diesem verschiedenen Dritten, etwa einer Gesellschaft, zu Stande kommt. Demgegenüber ist für eine freiberufliche ärztliche Praxis kennzeichnend, dass der Behandlungsvertrag mit dem bestehenden Arzt zu Stande kommt.

Konkret wird ein Ambulatorium für medizinische und chemische Labordiagnostik für Drogen- und Führerscheinuntersuchungen geführt, insofern kein Behandlungsvertrag geschlossen, hinsichtlich der Definition des Behandlungsbegriffes kann § 110 StGB herangezogen werden. Es wird kein Erstgespräch geführt, es gibt keinen Heilerfolg, die Bestimmungen der §§ 110 StGB, 146c ABGB, 283 ABGB, 8 Abs. 3 KAKuG sind nicht anzuwenden, insofern sind die Schlussfolgerungen der Entscheidung des VwGH 15.12.1992, 92/11/0141 (demnach ist die Behandlungseinrichtung eines Arztes nur dann als Krankenanstalt in der Betriebsform eines selbständigen Ambulatoriums anzusehen, wenn sie neben der anstaltsmäßigen Organisation die Möglichkeit der gleichzeitigen Behandlung mehrerer Personen bietet), welche seitens der Betriebsprüfung als Argument unreflektiert übernommen wurden, unzutreffend. Vielmehr wird zwischen Patienten und dem Ambulatorium für medizinische und chemische Labordiagnostik ein Werkvertrag geschlossen, die Untersuchung der Blut- oder Harnprobe stellt ein Werk gegen Entgelt im Sinne des § 1151 ABGB dar. Vertragspartner ist nicht ein einzelner Arzt, gemäß § 1165 ABGB ist das Ambulatorium zur persönlichen Werksausführung bzw. zur Ausführung unter seiner persönlichen Verantwortung verpflichtet.

Selbst wenn es sich um Behandlungsverträge zwischen Patienten und dem Ambulatorium handeln würde, ist nicht nachvollziehbar, wieso die gleichzeitige Abgabe bzw. Untersuchung mehrerer Harn- und/oder Blutproben nicht möglich sein sollte. Zusätzlich darf festgehalten werden, dass die Labortätigkeit eine Anwesenheit von Patienten nicht erfordert.

Gegen die seitens der Betriebsprüfung gemachten Feststellungen bzgl. des Nichtvorliegens einer Krankenanstalt spricht auch, dass auch seitens der Betriebsprüfung festgehalten wurde, dass „Laboruntersuchungen, die im gegenständlichen Ambulatorium nicht durchgeführt werden konnten“, durch den stellvertretenden ärztlichen Leiter Name in seiner Facharztpraxis für medizinische und chemische Labordiagnostik in 2345 Ort2, Str.2, „durchgeführt und normal verrechnet“ wurden. Diese Ausgaben für Fremdleistungen wurden seitens der Betriebsprüfung auch anerkannt. Insofern kann auch aus den Feststellungen der Betriebsprüfung abgeleitet werden, dass eine Vertragsbeziehung zwischen Patienten und Ambulatorium entsteht.

Auch die Feststellung, dass der stellvertretende ärztliche Leiter „für seine Tätigkeit im Ambulatorium keine Entlohnung erhielt“, ist nicht nachvollziehbar. Schon aufgrund des Umstandes, dass der stellvertretende ärztliche Leiter wegen seiner Tätigkeit für das Ambulatorium die Möglichkeit hat, Untersuchungen in seinem Labor in Ort2 durchzuführen, welche dann „normal verrechnet“ wurden/werden, spricht für eine Entgeltlichkeit, denn ohne seine Tätigkeit im Ambulatorium hätte er diese Verrechnungsmöglichkeit nicht.

Auch die Darstellungen der Betriebsprüfung zu den Öffnungszeiten sind unverständlich. Die Abgabe von Blut- oder Harnproben verursacht grundsätzlich keine langen Wartezeiten, die Untersuchungen dieser erfordern wesentlich mehr Zeitaufwand, schon aus wirtschaftlichen Überlegungen sind überdimensionierte Öffnungszeiten daher nicht sinnvoll, zumal „nach

Vereinbarung“ Blut- oder Harnproben zur Untersuchung jederzeit abgegeben werden können. Auch die Betriebsprüfung hat festgestellt, dass die ärztliche Leiterin und ihr Stellvertreter in erheblichem Umfang gleichzeitig anwesend waren, was zeigt, dass Untersuchungen im Gegensatz zur Entgegennahme von Blut- oder Harnproben im Vordergrund stehen. Dass offenkundig die Betriebs- oder Öffnungszeiten des Ambulatoriums auf die Arbeitsmöglichkeiten der ärztlichen Leiterin abgestellt werden, wird selbst von der Betriebsprüfung durch den Hinweis, dass die ärztliche Leiterin „selbst keiner fixen Dienstzeit unterliegt“ bezweifelt.

Da somit entgegen der Ansicht der Betriebsprüfung die Voraussetzungen für eine Anerkennung als Krankenanstalt gegeben sind, wird beantrag, die Umsatzsteuerbescheide 2003 bis 2008 dahingehend abzuändern, dass die Umsätze der Krankenanstalt gemäß § 10 Abs. 2 Z 15 UStG dem ermäßigten Steuersatz von 10 % unterzogen werden und der Vorsteuerabzug möglich ist.

2. Einkommensteuer

Nach Ansicht der Betriebsprüfung ist es aufgrund des konkreten Betriebes des Ambulatoriums nicht möglich, innerhalb eines absehbaren Zeitraumes ein positives steuerliches Gesamtergebnis zu erzielen.

Obzwar auch seitens der Betriebsprüfung festgestellt wurde, dass für Einkünfte im Sinne des § 1 Abs. 1 LVO die Absicht wesentlich ist, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen, und darüber hinaus die objektive Ertragsfähigkeit festhält, lässt die Betriebsprüfung jegliche Begründung vermissen, warum aufgrund des konkreten Betriebes des Ambulatoriums es nicht möglich sein soll, innerhalb eines absehbaren Zeitraumes ein positives steuerliches Gesamtergebnis zu erzielen.

Die Betriebsprüfung hat ihre Feststellungen mit § 2 Abs. 2 LVO begründet. Demnach sind bei Beginn der Betätigung im Sinn des § 1 Abs. 1 LVO die in den ersten drei Kalenderjahren anfallenden Verluste immer steuerlich anzuerkennen. Der Beginn der Betätigung ist die Eröffnung eines noch nicht existierenden Betriebes. Der dreijährige Anlaufzeitraum nach § 2 Abs. 2 LVO läuft grundsätzlich ab dem erstmaligen Erzielen von Einnahmen. Fallen bereits vor dem Erzielen von Einnahmen Aufwendungen (Ausgaben) an, beträgt der Anlaufzeitraum bis zu 5 Jahre.

Seitens der Betriebsprüfung wurde jedoch übersehen, dass für den Fall, dass weiterhin Verluste anfallen, nach den Kriterien des § 2 Abs. 1 LVO zu untersuchen ist, ob auch über den Anlaufzeitraum hinaus vom Vorliegen einer Einkunftsquelle auszugehen ist.

Bei der Kriterienprüfung im Sinne des § 2 Abs. 1 LVO wird anhand von Wirtschaftlichkeitskriterien untersucht, ob eine Betätigung ein erwerbstypisches oder berufstypisches Erscheinungsbild aufweist und somit die Betätigung nach

betriebswirtschaftlichen Grundsätzen geführt wird. Jedes in § 2 Abs. 1 LVO angeführte Kriterium ist zunächst für sich zu untersuchen.

Im Erkenntnis des VwGH vom 28.2.2002, 95/15/0219 wird ausgesprochen, dass im Rahmen der Kriterienprüfung das Schwergewicht auf die bis zum jeweiligen Veranlagungsjahr eingetretenen Entwicklungen zu legen ist, nicht hingegen auf nachfolgende Jahre. Weiters ist das Bemühen des Steuerpflichtigen, die Verlustzone zu verlassen (Z 6) von entscheidender Bedeutung, demgegenüber kommt dem Alter des Betriebsinhabers im Rahmen der Kriterienprüfung keine Bedeutung zu.

Bei all diesen Überlegungen wurden seitens der Betriebsprüfung die tatsächlichen Gegebenheiten im Bundesland negiert. Wie bereits im Rahmen der Betriebsprüfung dargelegt, ist die Invertragnahme einer Krankenanstalt für Labordiagnostik durch Sozialversicherungsträger bedingt durch eine aufrechte Betriebsbewilligung gemäß § 3 KAKuG. Außerdem wurde mehrfach während der Betriebsprüfung vorgebracht, dass in Bundesland Tätigkeiten mit Kassenvertrag im Rahmen des Gesamtvertrages (abgeschlossen zwischen der Bundesland Gebietskrankenkasse und der Bundesland Ärztekammer) im Fachbereich des gegenständlichen Ambulatoriums nur im Wege einer Krankenanstalt (Institut) möglich sind. Dies wird seitens der Bundesland Ärztekammer auch in einem Schreiben vom 19.10.2010 bestätigt. Schon aus diesem Grund war die Errichtung einer Krankenanstalt gemäß Bundesland KAG de facto zwingend erforderlich. Die praktische Erfahrung der letzten Jahre zeigt, dass für Kassenverträge bei anderen gleichartigen Institutionen (z. Bspl. Physikalische oder radiologische Institute) selbst bei positiver Bedarfsprüfung Wartezeiten von rund 8 Jahren üblich sind.

Der Hinweis in den Feststellungen der Betriebsprüfung auf ein Schreiben vom 19.5.2009 der Bundesland Gebietskrankenkasse, worin kein Bedarf für einen Vertragsabschluss mit einem Ambulatorium für medizinische und chemische Laboratoriumsdiagnostik gegeben sei, übersieht die Entwicklungen der letzten Zeit.

Nunmehr werden seitens des Bundesland Gesundheits- und Sozialfonds die Auslagerung von Labors und die Nutzung bereits bestehender Strukturen überlegt, was zur Zusammenarbeit im Rahmen des private partnership führten könnte. Dies ist auch der Grund, dass auch weiterhin Gespräche über die Zusammenarbeit mit einer Laborgemeinschaft geführt werden. Das Bemühen des Ambulatoriums für medizinische und chemische Labordiagnostik, die Verlustzone zu verlassen, ist daher jedenfalls gegeben.

Selbst wenn sich zu einem künftigen Zeitpunkt herausstellen sollte, dass die Tätigkeit nach § 1 Abs. 1 LVO im Rahmen des gegenständlichen Ambulatoriums niemals erfolgsbringend sein kann, kann sie nach Ansicht des VwGH vom 28.2.2002, 96/15/0219 dennoch bis zu diesem Zeitpunkt als Einkunftsquelle anzusehen sein. Die Bezugnahme seitens der Betriebsprüfung auf

ein Schreiben aus dem Jahr 2009 zeigt, dass für die Jahre 2005 bis 2008 von keiner Liebhaberei ausgegangen werden kann.

Nach Rauscher (SWK-Heft 2/2008, S 51) hat die Abgabenbehörde jedenfalls jene Gründe darzutun, die dafür sprechen, dass der Steuerpflichtige zu einem bestimmten Zeitpunkt hätte erkennen müssen, dass eine Betätigung niemals erfolgsbringend sein würde, d. h. hätte der Steuerpflichtige aufgrund seines Wissens um die Umstände der bisherigen Erfolgslosigkeit auch die künftige Erfolgslosigkeit erkennen müssen, so ist die Betätigung in Zeiträumen, in denen dies zu erkennen war, als Liebhaberei zu beurteilen. Die Entwicklungen der jüngsten Vergangenheit sprechen klar dagegen.

Konkret wurde für das Ambulatorium der Antrag auf Bewilligung zur Errichtung einer Krankenanstalt 1994 bestellt, die Errichtungsbewilligung wurde 2002 erteilt. 2005 erfolgte die Bewilligung zum Betrieb eines Ambulatoriums für medizinische und chemische Labordiagnostik. Der Abschluss eines Kassenvertrages wurde schon mehrmals beantragt. In diesem Zusammenhang wird eingewendet, dass Verluste, die durch unerwartete Umstände (z. B. Verzögerungen bei der Erteilung einer Errichtungsbewilligung oder Abschluss eines Kassenvertrages) unvorhergesehen auftreten, die sogar ein Ausbleiben des Gesamterfolges bewirken, nach Punkt 6.2 LRL diese Verluste für sich allein der Qualifizierung einer Betätigung als Einkunftsquelle nicht abträglich sind (VwGH 3.7.1996, 93/13/0171; 92/13/0139).

Festzuhalten ist auch, dass im Rahmen der Betriebsprüfung eine Prognoserechnung vorgelegt wurde. Diese wurde seitens der Betriebsprüfung lediglich in der Form gewürdigt, als die Umsätze lt. UVA 1-8/2010 ohne Berücksichtigung saisonaler Schwankungen bzw. der tatsächlichen Verhältnisse hochgerechnet wurden und mit den prognostizierten Umsätzen 2010 verglichen wurden. Die prognostizierten Aufwendungen bzw. die prognostizierten Umsätze ab 2011 wurden keiner Würdigung unterzogen. Eingewendet wird daher, dass die Prognoserechnung weiterhin als plausibel angesehen wird, und ab 2015, also innerhalb eines absehbaren Zeitraumes, von einem positiven Gesamtergebnis ausgegangen werden kann, zumal der Abschluss eines Kassenvertrages in der vorgelegten Prognoserechnung gänzlich unberücksichtigt geblieben ist.

Auch die Feststellung der Betriebsprüfung, dass die Öffnungszeiten des gegenständlichen Ambulatoriums im Vergleich mit anderen Ambulatorien für den Kunden nicht attraktiv seien, ist nicht nachvollziehbar, zumal dieser Einwand mit der Vollzeitbeschäftigung der ärztlichen Leiterin begründet wird. Die jederzeitige Möglichkeit zur Terminvereinbarung sollte als äußerst angenehm empfunden werden im Vergleich zu den langen Wartezeiten beispielsweise in Schwerpunktkrankenanstalten.

Abschließend kann festgehalten werden, dass die Bestimmungen des Bundesland KLAG und des KAKuG in erheblichem Widerspruch zu den Bestimmungen der LVO stehen, zumal Entscheidungen des VwGH bisher eine Bedarfsprüfung, ein Bewilligungsverfahren oder den

Abschluss eines Kassenvertrages und den damit zusammenhängenden Zeitaufwand nicht berücksichtigt haben.

Es wird aus diesem Grund daher beantragt, die Einkommensteuerbescheide 2005 bis 2008 dahingehend abzuändern, dass der Betrieb des gegenständlichen Ambulatoriums nicht als Liebhaberei beurteilt wird.

Für den Fall der Nichtstattgabe der Berufung und Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz wird die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat beantragt (§ 282 Abs. 1 BAO).

Gemäß § 284 BAO wird weiters die Durchführung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

Mit freundlichen Grüßen, Dr. Bf.“

In der **Stellungnahme zur Außenprüfung vom 26.09.2011** führte die Prüferin, Frau ***P***, Folgendes aus:

„Stellungnahme zur Berufung vom 10.12.2010

Verletzung der Bestimmungen des § 149 BAO

Nach Beendigung der Außenprüfung ist über deren Ergebnis eine Besprechung abzuhalten (Schlussbesprechung). Zu dieser sind der Abgabepflichtige und, wenn bei der Abgabenbehörde ein bevollmächtigter Vertreter ausgewiesen ist, auch dieser unter Setzung einer angemessenen Frist vorzuladen. Über die Schlussbesprechung ist eine Niederschrift aufzunehmen. (BGBl I 2003/124, ab 1.3.2004)

Die Schlussbesprechung kann entfallen, wenn sich nach dem Prüfungsergebnis entweder keine Änderung der ergangenen Bescheide oder keine Abweichung gegenüber den eingereichten Erklärungen ergibt oder wenn der Abgabepflichtige oder sein Vertreter in einer eigenhändig unterfertigten Erklärung auf die Schlussbesprechung verzichtet oder wenn trotz Vorladung weder der Abgabepflichtige noch dessen Vertreter zur Schlussbesprechung erscheint. (BGBl I 1980/151)

Es wird um Konkretisierung hinsichtlich der Verletzung der Bestimmungen des § 149 BAO ersucht. Grundsätzlich würde nur § 149 (1) BAO in Betracht kommen.

Der Termin für die Schlussbesprechung wurde mit dem steuerlichen Vertreter (Stb1 u. Stb2 WirtschaftstreuhandgesmbH: Fr. SB) vereinbart (Mail vom 6.10.2010 und vom 13.10.2010).

Zum vereinbarten Termin am 21.10.2010 ist neben der Abgabepflichtigen und dem steuerlichen Vertreter (Fr. SB und Hr. SB2) auch Hr. Dr. C erschienen. Als Grund für das Erscheinen von Dr. C wurde angegeben, dass er im Bereich des Gesundheitswesens besonders fachkundig und er ein

Freund des Partners der Abgabepflichtigen sei. Hr. Dr. C ist Geschäftsführer der Dr. C & Partner SteuerberatungsgesmbH in 1234 Ort, Straße3.

Im Rahmen der Schlussbesprechung wurden von Hrn. Dr. C unter anderem Ausführungen zum Gesundheitssystem und zu den Krankenanstalten getätigt. Zum Teil würde es sich lt. Dr. C um geheime Informationen handeln.

Bevor Hr. Dr. C aufgrund von Terminkollisionen die Schlussbesprechung vorzeitig verlassen hat, verlangte er, dass seine Ausführungen zu Protokoll genommen werden. Am Ende der Schlussbesprechung wurde hinsichtlich der Ausführungen von Dr. C von der Prüferin eingewendet, dass es für sie schwierig sei, alles was von Hrn. Dr. C vorgetragen wurde zu protokollieren. Es könnte z. B. etwas vergessen werden oder falsch verstanden worden sein.

Mit der Abgabepflichtigen, Fr. SB und Hrn. SB2 wurde ausdrücklich vereinbart, dass diese Ausführungen schriftlich übermittelt werden. Hinsichtlich der Niederschrift wurde mit Fr. SB vereinbart, dass diese eine rechnerische Kontrolle vornimmt und erst danach die Bescheiderlassung erfolgt.

Mit Mail vom 28.10.2010 wurde von Fr. SB eine geringfügige Änderung bekanntgegeben. Die Ausführungen von Dr. C wurden nicht übermittelt.

Da dies bis zum 12.11.2010 nicht erfolgte, wurden die Bescheide erlassen.

Umsatzsteuer:

Lt. Berufung erfolgte eine umfassende Kriterienprüfung entsprechend RZ 951a UStR nicht. Dazu wird festgestellt, dass von seiten der Bp. eine umfassende Sachverhaltsermittlung (inkl. Kriterienprüfung lt. RZ 951a UStR und eine Kriterienprüfung im Sinne des § 2 Abs 1 LVO) geplant war. Im Rahmen der Besprechung mit der Abgabepflichtigen am 16.3.2010 sollten Informationen aus erster Hand gewonnen werden.

Durch die Vorgehensweise der steuerlichen Vertretung wurde der Erhalt einer unmittelbaren, authentischen Auskunft von der Abgabepflichtigen verhindert. Die Besprechung, bei der eine noch detailliertere Kriterienprüfung vorgenommen werden sollte, musste aufgrund des unkooperativen Verhaltens abgebrochen werden. Von der Bp. wurde nicht bestritten, dass der Behandlung- bzw. der Werkvertrag nicht mit dem behandelnden Arzt abgeschlossen wird. Maßgeblich für die Beurteilung, ob eine Krankenanstalt vorliegt oder nicht, ist jedoch der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes (§ 21 Abs. 1 BAO).

Hinsichtlich der Ausführungen zur Entlohnung des stellvertretenden ärztlichen Leiters wird ausgeführt, dass dieser für seine Leistungen (Untersuchungen in seinem Labor) ein Entgelt erhält. Es findet also diesbezüglich ein Leistungsaustausch statt. Nach Ansicht der Bp. entspricht

es nicht den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass ein Facharzt für medizinische und chemische Labordiagnostik mit eigener Facharztpraxis in einem anderen Institut unentgeltlich arbeiten muss, um zusätzlich Aufträge zu lukrieren.

Zu der Behauptung „Auch die Betriebsprüfung hat festgestellt, dass die ärztliche Leiterin und ihr Stellvertreter in erheblichem Umfang gleichzeitig anwesend waren, ...“ wird festgestellt, dass dies so nicht behauptet wurde. Vielmehr war von 117 Tagen an dem das Labor lt. der Abgabepflichtigen geöffnet war Hr. Dr. Name nur an 50 Tagen gleichzeitig mit der Abgabepflichtigen anwesend und da nur ab 17.00 Uhr. Auch wurde bei den Anwesenheitslisten nur der jeweilige Tag und nicht die Dauer der Anwesenheit pro Tag mit Angabe der Uhrzeit bekanntgegeben.

Hinsichtlich der Ausführungen, ob die Betriebs- und Öffnungszeiten des Ambulatoriums auf die Arbeitsmöglichkeiten der ärztlichen Leiterin abgestellt werden, wurde in der Berufung behauptet, dass dies selbst von der Betriebsprüferin nicht bezweifelt wird, da im Bericht bemerkt wurde, dass die ärztliche Leiterin selbst keiner fixen Dienstzeit unterliegt. Dazu wird bemerkt, dass von der Betriebsprüfung lediglich festgehalten wurde, dass die Abgabepflichtige keiner fixen Dienstzeit unterliegt. Wie flexibel die Dienstzeiten waren, konnte aus den bereits angeführten Gründen nicht ermittelt werden.

Einkommensteuer:

Hinsichtlich der Begründung, warum aufgrund des konkreten Betriebs des Ambulatoriums es nicht möglich sein soll, innerhalb eines absehbaren Zeitraumes ein positives steuerliches Gesamtergebnis zu erzielen, wird Folgendes festgestellt:

Auch betreffend der Kriterienprüfung gem. § 2 Abs. 1 Liebhabereiverordnung war von der Prüferin im Rahmen der Besprechung vom 16.3.2010 eine eingehende Befragung der Abgabepflichtigen beabsichtigt.

Da dies, wie bereits dargelegt, nicht möglich war, musste anhand des ermittelten Sachverhaltes entschieden werden. Von der Betriebsprüfung wurde in der Tz. 10 des Berichts (Liebhaberei) und in der Tz. 1 der Sachverhalt dargelegt, aufgrunddessen kein Gesamtergebnis erzielbar ist.

Hinsichtlich des Schreibens der Bundesland Gebietskrankenkasse vom 19.5.2009 wird folgendes festgehalten: Im Rahmen der Besprechung vom 16.3.2010 wurde mit der Abgabepflichtigen vereinbart, dass sie den Schriftverkehr mit der Gebietskrankenkasse vorlegt. Am 15.4.2010 wurde diesbezüglich dieses eine Schreiben vom 19.5.2009 vorgelegt. In diesem Schreiben ist nicht nur die Rede davon, dass zu diesem Zeitpunkt, sondern auch bereits im krankenanstaltenrechtlichen Bewilligungsverfahren, wie auch in der Stellungnahme zu dem Antrag der Abgabepflichtigen vom 22.11.2005, kein Bedarf für einen Vertragsabschluss mit einem Ambulatorium für medizinische und chemische Labordiagnostik gegeben ist. Da die

Absage hinsichtlich eines Kassenvertrages bereits im krankenanstaltenrechtlichen Bewilligungsverfahren durch die Gebietskrankenkasse erfolgte, kann nicht davon gesprochen werden, dass es sich um unerwartete Umstände handelt.

Die Aussage, dass die vorgelegte Prognoserechnung keiner Würdigung unterzogen wurde, wird zurückgewiesen. Die Prognoserechnung selbst wurde in den Bericht aufgenommen. Der Kritik, dass die Umsätze lt. UVA 1-8/2010 ohne Berücksichtigung saisonaler Schwankungen bzw. der tatsächlichen Verhältnisse hochgerechnet wurden und mit den prognostizierten Umsätzen verglichen wurden, wird entgegengehalten, dass die von der Bp. hochgerechneten Umsätze den tatsächlichen Umsätzen im Gegensatz zu den prognostizierten Umsätzen nahekommen.

2010:

Prognostizierte Umsätze	60.300,00
Von der Bp. hochgerechnete Umsätze	42.500,00
Tatsächliche Umsätze lt. eingereichter UVA	39.359,09

Die prognostizierten Umsätze ab 2011 wurden insoweit einer Würdigung unterzogen, als festgestellt wurde, dass eine wesentliche Umsatzsteigerung nicht möglich ist. Weiters wurde festgeteilt, dass die Verluste der Jahre 2000-2002 nicht berücksichtigt wurden, dass weiters noch Steuerberatungskosten zu berücksichtigen sind, und dass für die Tätigkeit von Dr. Name ein entsprechendes Honorar anzusetzen wäre.“

Mit **Beschwerdevorentscheidungen vom 11.12.2018, zugestellt am 14.12.2018**, wurde die Beschwerde vom 10.12.2010 gegen die Umsatzsteuerbescheide 2003, 2004, 2005, 2006, 2007 und 2008 sowie gegen die Einkommensteuerbescheide 2005, 2006, 2007 und 2008 vom 12.11.2010 als unbegründet abgewiesen.

In der eigens zugestellten **Bescheidbegründung vom 11.12.2018, zugestellt am 17.12.2018**, führte die belangte Behörde Folgendes aus:

„I. Zum Einwand, die Bestimmungen des § 149 BAO bzw Punkt 11.1 der LRL seien verletzt worden:

In der Beschwerde wird nicht ausgeführt, welche Bestimmung des § 149 BAO bzw des Punktes 11.1 der LRL nach Ansicht des Beschwerdeführers konkret verletzt worden sein soll, sodass nicht weiter darauf eingegangen werden kann.

II. UMSATZSTEUER 2003 - 2008

In der Beschwerde wird ausgeführt, es sei keine umfassende Kriterienprüfung entsprechend Rz 951a UStR vorgenommen worden. Dem ist zu entgegnen, dass seitens der Bp eine umfassende

Sachverhaltsermittlung (inkl. Kriterienprüfung lt Rz 951a UStR und eine Kriterienprüfung iSd § 2 Abs 1 LVO) geplant war. Im Rahmen der Besprechung mit der Abgabepflichtigen am 16.3.2010 sollten Informationen aus erster Hand gewonnen werden. Der Stellungnahme der Außenprüferin lässt sich dazu weiters Folgendes entnehmen: Durch die Vorgehensweise der steuerlichen Vertretung wurde der Erhalt einer unmittelbaren, authentischen Auskunft von der Abgabepflichtigen verhindert. Die Besprechung, bei der eine noch detailliertere Kriterienprüfung vorgenommen werden sollte, musste aufgrund des unkooperativen Verhaltens abgebrochen werden.

Von der Bp wurde nicht bestritten, dass der Behandlungs- bzw der Werkvertrag nicht mit dem behandelnden Arzt abgeschlossen wird. Maßgeblich für die Beurteilung, ob eine Krankenanstalt vorliegt oder nicht, ist jedoch der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes (§ 21 Abs. 1 BAO). Hinsichtlich der Ausführungen zur Entlohnung des stellvertretenden ärztlichen Leiters wird ausgeführt, dass dieser für seine Leistungen (Untersuchungen in seinem Labor) ein Entgelt erhält. Es findet also diesbezüglich ein Leistungsaustausch statt.

Nach Ansicht der Bp entspricht es nicht den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass ein Facharzt für medizinische und chemische Labordiagnostik mit eigener Facharztpraxis in einem anderen Institut unentgeltlich arbeiten muss, um zusätzlich Aufträge zu lukrieren. Zur Behauptung, „auch die Betriebsprüfung hat festgestellt, dass die ärztliche Leiterin und ihr Stellvertreter in erheblichem Umfang gleichzeitig anwesend waren ...“ wird festgestellt, dass dies so nicht behauptet wurde. Vielmehr war von 117 Tagen, an dem das Labor lt. Aussage der Abgabepflichtigen geöffnet war, Hr. Dr. Name nur an 50 Tagen gleichzeitig mit der Abgabepflichtigen anwesend, und auch nur ab 17:00 Uhr. Weiters wurde bei den Anwesenheitslisten nur der jeweilige Tag und nicht die Dauer der Anwesenheit pro Tag mit Angabe der Uhrzeit bekanntgegeben.

Hinsichtlich der Ausführungen, ob die Betriebs- und Öffnungszeiten des Ambulatoriums auf die Arbeitsmöglichkeiten der ärztlichen Leiterin abgestellt werden, findet sich in der Beschwerde die Behauptung, dass dies selbst von der Betriebsprüferin nicht bezweifelt wird, da im Bericht bemerkt wurde, dass die ärztliche Leiterin selbst keiner fixen Dienstzeit unterliegt. Dazu wird bemerkt, dass von der Betriebsprüfung lediglich festgehalten wurde, dass die Abgabepflichtige keiner fixen Dienstzeit unterliegt. Wie flexibel die Dienstzeiten waren, konnte aus den bereits angeführten Gründen nicht ermittelt werden.

Aufgrund der Ausführungen bzw. Feststellungen der Außenprüferin ist daher nicht von einer Krankenanstalt auszugehen. Im vorliegenden Fall mangelt es nämlich vor allem am Vorliegen einer Organisation, die eine durchgehende gleichzeitige Behandlung von mehreren Personen ermöglicht und jener einer Anstalt entspricht. Im Übrigen wird auf die Ausführungen im AP-Bericht vom 12.11.2010 (bzw der dazu ergangenen Niederschrift vom 21.10.2010) verwiesen.

III. EINKOMMENSTEUER 2005 - 2008

Zur Feststellung der Prüferin, dass für den konkreten Betrieb des Ambulatoriums innerhalb eines absehbaren Zeitraums kein positives steuerliches Gesamtergebnis erzielbar ist, muss Folgendes angemerkt werden:

Die Prüferin beabsichtigte im Rahmen der Besprechung vom 16.3.2010 eine eingehende Befragung der Abgabepflichtigen zum Thema der Kriterienprüfung gem. § 2 Abs. 1 Liebhabereiverordnung. Wie bereits oben dargelegt, wurde dieses Vorhaben aufgrund des unkooperativen Verhaltens der Abgabepflichtigen bzw ihres steuerlichen Vertreters verhindert. Somit musste anhand des ermittelten Sachverhaltes entschieden werden. Die Außenprüfung hat im AP-Bericht (bzw in der Niederschrift über die Schlussbesprechung) unter Tz 10 und Tz 1 den Sachverhalt ausführlich dargelegt und die Gründe angeführt, die dafürsprechen, dass kein positives Gesamtergebnis erzielbar ist. Zum Schreiben der Bundesland Gebietskrankenkasse vom 19.5.2009 hält die Prüferin in ihrer Stellungnahme Folgendes fest:

Im Rahmen der Besprechung vom 16.3.2010 wurde mit der Abgabepflichtigen vereinbart, dass sie den Schriftverkehr mit der Gebietskrankenkasse vorlegt. Am 15.4.2010 wurde diesbezüglich dieses eine Schreiben vom 19.5.2009 vorgelegt. In diesem Schreiben ist nicht nur die Rede davon, dass zu diesem Zeitpunkt, sondern auch bereits im krankenanstaltenrechtlichen Bewilligungsverfahren, wie auch in der Stellungnahme zu dem Antrag der Abgabepflichtigen vom 22.11.2005, kein Bedarf für einen Vertragsabschluss mit einem Ambulatorium für medizinische und chemische Labordiagnostik gegeben ist. Da die Absage hinsichtlich eines Kassenvertrages bereits im krankenanstaltenrechtlichen Bewilligungsverfahren durch die Gebietskrankenkasse erfolgte, kann nicht davon gesprochen werden, dass es sich um unerwartete Umstände handelt.

Die Aussage in der Beschwerde, dass die vorgelegte Prognoserechnung keiner Würdigung unterzogen wurde, ist zurückzuweisen: Die Prognoserechnung wurde in den AP-Bericht aufgenommen.

Dem Vorwurf, dass die Umsätze lt UVA 1-8/2010 ohne Berücksichtigung saisonaler Schwankungen bzw der tatsächlichen Verhältnisse hochgerechnet worden seien und mit den prognostizierten Umsätzen verglichen worden seien, ist zu entgegnen, dass die von der Prüferin hochgerechneten Umsätze den tatsächlichen Umsätzen - im Gegensatz zu den prognostizierten Umsätzen - nahekommen:

2010:

<i>Prognostizierte Umsätze</i>	<i>60.300,00</i>
<i>Von der AP hochgerechnete Umsätze</i>	<i>42.500,00</i>

Tatsächliche Umsätze lt eingereichter UVA 39.359,09

Die prognostizierten Umsätze ab 2011 wurden insoweit einer Würdigung unterzogen, als festgestellt wurde, dass eine wesentliche Umsatzsteigerung nicht möglich ist. Weiters ist zu bedenken, dass die Verluste der Jahre 2000 - 2002 nicht berücksichtigt wurden, dass weiters noch Steuerberatungskosten abzuziehen wären und dass für die Tätigkeit des Herrn Dr. Name ein entsprechendes Honorar anzusetzen wäre.

Für die Einstufung der Betätigung als Liebhaberei sprechen auch die nunmehr (bis einschließlich 2016) vorliegenden tatsächlichen Betriebsergebnisse des Ambulatoriums (jeweils in EUR):

2009	12.220,87
2010	5.097,12
2011	3.369,41
2012	4.135,78
2013	8.196,72
2014	12.764,70
2015	862,98
2016	-3.092,96
2000-2008 (lt AP-NS, Tz 10)	-103.939,28
GESAMT 2000-2016:	- 60.384,66

Abschließend ist daher festzuhalten, dass die Beschwerdeführerin im streitgegenständlichen Zeitraum an einer, jedenfalls spätestens bereits vor Beginn dieses Zeitraumes offensichtlich nicht beziehungsweise nicht mehr wirtschaftlich sinnvollen Betätigung festgehalten hat. Eine Ernsthaftigkeit und Nachhaltigkeit der Verfolgung der in § 1 Abs. 1 LVO beschriebenen Art ist jedenfalls für den Beschwerdezeitraum nicht zu erkennen. Bei der gegebenen Bewirtschaftungsart konnte auf ein Streben der Beschwerdeführerin, in einem angemessenen Zeitraum einen Gesamtgewinn aus dem Betrieb ihres Ambulatoriums zu erzielen, nicht geschlossen werden.

Die Beschwerde war daher abzuweisen.“

Mit **Fristverlängerungsantrag vom 02.01.2019, eingegangen am 03.01.2019**, beantragte der Wirtschaftstreuhänder der Bf. die Verlängerung der Rechtsmittelfrist für einen möglichen Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde (Vorlageantrag) bis 04.03.2019.

Im **Vorlageantrag vom 26.02.2019, eingegangen am 27.02.2019**, führte der Wirtschaftstreuhänder der Bf. Folgendes aus:

„Sehr geehrte Damen und Herren!

Im Auftrag unseres Klienten stellen wir gem. § 264 BAO den Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde vom 10.12.2010 gegen den Umsatzsteuerbescheid 2003, 2004, 2005, 2006, 2007 und 2008, jeweils vom 12.11.2010 sowie gegen den Einkommensteuerbescheid 2003, 2004, 2005, 2006, 2007 und 2008, jeweils vom 12.11.2010 durch das Bundesfinanzgericht (Vorlageantrag).

Mit der Beschwerdeverentscheidung gem. § 262 BAO vom 11.12.2018 wurde die Beschwerde vom 12.11.2010 gegen den Umsatzsteuerbescheid 2003, 2004, 2005, 2006, 2007 und 2008, sowie gegen den Einkommensteuerbescheid 2003, 2004, 2005, 2006, 2007 und 2008 als unbegründet abgewiesen.

Mit Schreiben vom 2.1.2019 wurde hinsichtlich dieser Bescheide vom 11.12.2018 um Verlängerung der Rechtsmittelfrist bis 04.03.2019 angesucht.

In der Begründung zur Umsatzsteuer 2003-2008 wird vorerst erläutert, dass eine umfassende Sachverhaltsermittlung inkl. Kriterienprüfung lt. Rz 951a UStR und iSd § 2 Abs. 1 LVO geplant war aber nicht vorgenommen werden konnte. Dies infolge eines unkooperativen Verhaltens (?). Dem wird widersprochen.

Sofern die Behörde eine Kriterienprüfung vornehmen hätte wollen und dies nicht möglich war, wäre zumindest einer Niederschrift über die Besprechung zu erstellen gewesen. Lediglich zu behaupten, dass ein unkooperatives Verhalten vorgelegen sei ist irrelevant und nicht nachvollziehbar. Weiters kann die Behörde auch auf schriftlichen Wege nachweislich eine umfassende Ermittlung vornehmen, was ebenfalls nicht erfolgt ist.

Die Behörde hat für die Beschwerdeverentscheidung (Berufung vom 10.12.2010) mehr als 8 Jahre benötigt und damit das Verfahren unnötig hinausgezögert (überlanges Verfahren), was einem rechtsstaatlichen ordentlichen Verfahren widerspricht und damit die Beschwerdeführerin, Frau Dr. Bf., in ihren Rechten verletzt.

Hinsichtlich der Feststellung, dass es im vorliegenden Fall vor allem am Vorliegen einer Organisation mangelt, die eine durchgehende gleichzeitige Behandlung von mehreren Personen ermöglicht, welche jener einer Anstalt entspricht, wird diesem widersprochen und verweisen wir auf die Ausführungen in der Beschwerde welche aufrechterhalten werden.

In der Begründung zur Einkommensteuer

Zum Vorwurf, dass bereits im krankenanstaltenrechtlichen Bewilligungsverfahren eine Absage hinsichtlich eines Kassenvertrages erfolgt ist wird entgegen, dass diese Vertragserteilung noch nicht ausgeschlossen ist und weiterhin die Möglichkeit besteht diese zu erlangen. In der Anlage übermitteln wir auch den Bescheid über die Betriebsbewilligung als selbständiges Ambulatorium für medizinische und chemische Laboratoriumsdiagnostik.

Krankenanstalten können auch nicht mit öffentlich rechtlichen Anstalten verglichen werden. Zb werden auch Radiologen, Physikalische Medizin und Augenheilkunde als Krankenanstalten geführt.

Weiters gibt es derzeit keine neuen Institutsbewilligungen mehr, sodass dieser erteilten Institutsbewilligung zukünftig auch eine wesentliche Bedeutung zukommt. Frau Dr. Bf. hat ihre Tätigkeit im Spital per Ende 2018 beendet und kann sich nun verstärkt dem Institut widmen. Darüber hinaus erfolgt derzeit eine Neustrukturierung der SV Träger in die Bundeskrankenkasse.

Die Behörde hält abschließend fest, dass die Beschwerdeführerin im streitgegenständlichen Zeitraum an einer, jedenfalls spätestens bereits vor Beginn dieses Zeitraumes offensichtlich nicht beziehungsweise nicht mehr wirtschaftlich sinnvollen Betätigung festgehalten hat. Eine Ernsthaftigkeit und Nachhaltigkeit der Verfolgung der in § 1 Abs. 1 LVO beschriebenen Art sei jedenfalls für den Beschwerdezeitraum nicht erkennbar. Auch dieser Beurteilung wird ausdrücklich widersprochen.

Klarzustellen ist, dass nach ständiger Rechtsprechung die Abgabenbehörde von mehreren Möglichkeiten, die im Rahmen des Abgabenverfahrens hervorgekommen sind, jene als erwiesen anzunehmen hat, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (vergleiche Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, 6. Auflage Rz 8 zu § 167 BAO und die dort zitierte Rechtsprechung, Fischerlehner, Abgabenverfahren, 2. Auflage, Anmerkung 3, 6 zu § 167 BAO u.a.). Letztgenanntes bedeutet, dass im Rahmen der Beweiswürdigung alle relevanten Erhebungsergebnisse im Beweisverfahren darzulegen sind, und zwar in vorhin erwähnten Sinne, sohin die einzelnen Verfahrensergebnisse genau abzuwägen sind. Zu berücksichtigen ist nämlich, dass die Beweiswürdigung nicht nur der Kontrolle des Bundesfinanzgerichtes, sondern auch des Verwaltungsgerichtshofes zugänglich sein muss, und zwar insoweit, dass es sich um Beurteilungen handelt, ob der Sachverhalt genügend erhoben ist und ob die bei der Beweiswürdigung vorgenommenen Erwägungen schlüssig und vollständig sind (vergleiche Ritz a.a.O, Rz 10 zu § 167 BAO u.a.) Wird wie im gegenständlichen Fall eine korrekte Beweiswürdigung mit Abwägung der Pro und Contra sämtlicher Ergebnisse des Beweis- bzw. Ermittlungsverfahrens nicht vorgekommen, liegt letztlich nur eine Scheinbegründung vor, die den Abgabepflichtigen in seiner Rechtsverfolgung unzulässig

beeinträchtigt, ist es doch nicht möglich, auf die Pro und Contra beim Abwägen der Beweisergebnisse konkret in der Bescheidbeschwerde einzugehen.

Es darf daher in Ansehung dieser Beweiswürdigung ausdrücklich vorgebracht werden, dass eine Rechtswidrigkeit in Folge von Verletzung von Verfahrensvorschriften generell vorliegt.

Im Übrigen bleiben sämtliche Anträge unverändert aufrecht.“

Im **Vorlagebericht vom 04.08.2020** nahm die belangte Behörde wie folgt Stellung:

„Zu UMSATZSTEUER 2003 – 2008:

In der Beschwerde wird u. a. ausgeführt, eine umfassende Kriterienprüfung (entsprechend Rz 951a UStR) sei unterblieben.

Die Prüferin stellt dazu fest, dass eine umfassende Sachverhaltsermittlung (einschließlich einer Kriterienprüfung iSv Rz 951a UStR) geplant gewesen sei; im Rahmen einer Besprechung mit der Abgabepflichtigen am 16.03.2010 sollten Informationen aus erster Hand gewonnen werden. Die steuerliche Vertretung habe jedoch das Bemühen um die Erlangung einer unmittelbaren, authentischen Auskunft von der Abgabepflichtigen verhindert. Aufgrund des unkooperativen Verhaltens seitens der steuerlichen Vertretung habe man die Besprechung – deren Ziel die Vornahme einer detaillierten Kriterienprüfung war – abbrechen müssen. Die Außenprüfung hat nicht bestritten, dass der Behandlungs- bzw. Werkvertrag nicht mit dem behandelnden Arzt abgeschlossen wird. Für die Beurteilung des (Nicht-)Vorliegens einer Krankenanstalt ist jedoch der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend. In den Ausführungen bezüglich der Entlohnung des stellvertretenden ärztlichen Leiters wird erwähnt, dass dieser für seine Leistungen (Untersuchungen in seinem Labor) ein Entgelt erhält; diesbezüglich findet somit ein Leistungsaustausch statt. Es entspricht wohl nicht den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass ein Facharzt für medizinische und chemische Labordiagnostik mit eigener Facharztpraxis in einem anderen Institut unentgeltlich arbeiten muss, um zusätzlich Aufträge zu lukrieren.

Zur Frage der gleichzeitigen Anwesenheit der ärztlichen Leiterin und ihres Stellvertreters hat die Außenprüferin festgestellt: An 117 Tagen war das Labor (lt. Aussage der Abgabepflichtigen) geöffnet; davon war Herr Dr. Name nur an 50 Tagen gleichzeitig mit der Abgabepflichtigen anwesend, und da nur ab 17:00 Uhr. Bei den Anwesenheitslisten wurde auch nur der jeweilige Tag angegeben; die Dauer der Anwesenheit pro Tag sowie eine Angabe der Uhrzeit fehlen.

Da die Kriterien, die für die Anerkennung als Krankenanstalt vorliegen müssen, im hier zu beurteilenden Fall überwiegend nicht erfüllt sind, erfolgte die Subsumtion der von der Abgabepflichtigen ausgeübten Tätigkeit unter die Befreiungsbestimmung des § 6 Abs. 1 Z 19 UStG durch die Außenprüfung zu Recht. Das Finanzamt beantragt daher, die Beschwerde in diesem Punkt abzuweisen.

Zu EINKOMMENSTEUER 2005 – 2008:

Vorweg wird auf die Ausführungen in der Beschwerdeentscheidung (Verf 67) betreffend Einkommensteuer 2005 – 2008 verwiesen. Besonders wird darauf hingewiesen, dass die Außenprüfung im Bericht über die Außenprüfung (bzw in der Niederschrift über die Schlussbesprechung unter Tz 10 und Tz 1) den Sachverhalt ausführlich dargelegt und die Gründe angeführt hat, die dafürsprechen, dass kein positives Gesamtergebnis erzielbar ist.

Hervorzuheben ist weiters, dass die Aussage in der Beschwerde, die vorgelegte Prognoserechnung sei keiner Würdigung unterzogen worden, zurückzuweisen ist: Die Prognoserechnung wurde in den Außenprüfungsbericht aufgenommen.

Zu erwähnen ist auch, dass die prognostizierten Umsätze ab 2011 insoweit einer Würdigung unterzogen wurden, als die Unmöglichkeit einer wesentlichen Umsatzsteigerung festgestellt wurde. Anzumerken ist weiters, dass die Verluste der Jahre 2000 – 2002 nicht miteinbezogen wurden und dass außerdem noch Steuerberatungskosten sowie ein Honorar für die Tätigkeit des Herrn Dr. Name abzuziehen wären. Das Finanzamt beantragt daher, die Beschwerde auch in diesem Punkt abzuweisen.“

Mit **Beschluss vom 31. August 2023** wurden der Bf. und der Amtspartei der bisherige Verfahrenslauf vorgehalten.

Zugleich wurden folgende Fragen gestellt bzw. vorgehalten: „2) Fragen der RichterIn (BerichterstatteIn und Vorsitzende des Senates)

a) Bitte geben Sie die Betriebsergebnisse für die Jahre bis zur Betriebsaufgabe oder bis dato bekannt.

b) Ab dem Jahr 2021 wurden keine Einkommensteuer- und Umsatzsteuererklärungen mehr eingereicht und keine Bescheide erlassen. Erfolgte zwischenzeitlich eine Betriebsaufgabe? Wenn ja, aus welchen Gründen.

c) Im Vorlageantrag wird ausgeführt: „Zum Vorwurf, dass bereits im krankenanstaltenrechtlichen Bewilligungsverfahren eine Absage hinsichtlich eines Kassenvertrages erfolgt ist wird entgegen, dass diese Vertragserteilung noch nicht ausgeschlossen ist und weiterhin die Möglichkeit besteht diese zu erlangen.“ Ist eine solche Bewilligung seither erfolgt?

d) Rechtlich wird ausgeführt:

Einkommensteuer:

Einkünfte liegen bei einer Betätigung (einer Tätigkeit oder einem Rechtsverhältnis) vor, die durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Ausgaben zu erzielen.

Die Kriterienprüfung findet grundsätzlich bei Einkünften statt, die durch die Absicht veranlasst sind, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Ausgaben oder Werbungskosten zu erzielen, dh es liegt eine Betätigung iSd § 1 Abs 1 LVO vor.

Dies ist nach der Aktenlage unstrittig.

Jedes der folgenden Kriterien und gegebenenfalls weitere Kriterien sind zunächst für sich zu untersuchen. Danach ist anhand des sich ergebenden Gesamtbildes zu beurteilen, ob von einer Einkunftsquelle auszugehen ist.

Es darf dabei nicht schematisch auf ein zahlenmäßiges Überwiegen der für bzw gegen Liebhaberei sprechenden Umstände abgestellt werden.

Spricht ein Kriterium in besonderem Maße für das Vorliegen einer Einkunftsquelle, kann eine Einkunftsquelle auch dann anzunehmen sein, wenn eine Mehrzahl anderer Kriterien – in geringerem Maße – gegen die Annahme einer Einkunftsquelle spricht.

Folgende Kriterien sind dabei zu überprüfen:

- Ausmaß und Entwicklung der Verluste;
- Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen oder Überschüssen;
- Ursachen der Verluste im Verhältnis zu Vergleichsbetrieben;
- marktgerechtes Verhalten/angebotene Leistungen;
- marktgerechtes Verhalten/Preisgestaltung;
- Verbesserungsmaßnahmen.

Die Aufzählung dieser Kriterien 514 ist nicht taxativ. Ergibt die Prüfung nach den in der LVO genannten Kriterien kein eindeutiges Bild, können auch in der Privatsphäre gelegene Motive für das Inkaufnehmen von Verlusten eine Indizwirkung für das Fehlen der Gesamtgewinn- bzw Gesamtüberschusserzielungsabsicht haben.

e) Bitte geben Sie allfällige gesetzte Maßnahmen zur Steigerung des Gewinnes bekannt.
(Verbesserungsmaßnahmen)

f) Wurde ab 2018 nach ihrer Pensionierung die Arbeitszeit für das Institut bzw. der Einsatz zur Gewinnerhöhung erhöht?

g) Bitte geben Sie die Ursachen der Verluste bekannt, ev. auch soweit bekannt im Verhältnis zu Vergleichsbetrieben. Wurde allenfalls zu wenig Arbeitszeit investiert?

h) Waren die angebotenen Leistungen und die Preisgestaltung marktgerecht?

Umsatzsteuer:

In der Beschwerde beantragte die Bf., auf deren Umsätze weiterhin § 10 Abs. 2 Z 15 UStG – und somit den ermäßigten Steuersatz von 10% – anzuwenden, da ihrer Meinung nach eine Krankenanstalt iSd § 10 Abs. 2 Z 15 UStG vorliegen würde.

Folgende Voraussetzungen wurden von der belangten Behörde in der Niederschrift für die Anerkennung als Krankenanstalt nach Maßgabe der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes genannt:

- Die Möglichkeit der gleichzeitigen Behandlung mehrerer Personen,
- das Bestehen einer Organisation, die jener einer Anstalt entspricht,
- die Bestellung eines Stellvertreters des ärztlichen Leiters, woraus sich die Notwendigkeit ergibt, dass mindestens zwei Ärzte der Krankenanstalt zur Verfügung stehen,
- der (Behandlungs-)Vertrag wird nicht (nur) mit dem Arzt, sondern (auch) mit der Einrichtung, die unter sanitätsbehördlicher Aufsicht steht, abgeschlossen.

Der Verfassungsgerichtshof siehe als unterscheidendes Merkmal zwischen Ambulatorien und den Ärztepraxen bei ersteren eine organisatorische Einrichtung, während nach dem ÄrzteG bei Ordinationen die medizinische Eigenverantwortlichkeit des behandelnden Arztes gegenüber dem Patienten maßgeblich sei. Überdies liege bei Ambulatorien der (Behandlungs-)Vertrag nicht (nur) mit dem Arzt, sondern (auch) mit dieser Einrichtung, die unter sanitätsbehördlicher Aufsicht steht, vor. In der Regel würden Krankenanstalten auch eine Anstaltsordnung aufweisen, der sowohl die Patienten als auch die Ärzte unterliegen würden (vgl. VfGH 07.03.1992, G 198/90, VfSlg 13.023).

i) Ist es richtig, dass die Vertragsbeziehung – sei es ein Behandlungsvertrag oder ein Werkvertrag – zwischen dem jeweiligen Patienten und dem Ambulatorium geschlossen wurde und nicht mit der Bf. selbst?

j) Wieviele Blut- oder Harnproben wurden im Beschwerdezeitraum täglich untersucht? (Bitte um Schätzung, falls keine genaue Angabe möglich ist)“

Mit **Stellungnahme vom 30.10.2023** wurde seitens der steuerlichen Vertretung zum einen die Anträge auf Entscheidung durch den Senat und der Antrag auf mündliche Verhandlung zurückgenommen, zum anderen ausgeführt:

„Beantwortung gestellter Fragen der Richterin (Punkt 2)

a) Betriebsergebnisse 2000-2016 laut bisheriger Feststellung -60.384,66

Im Zeitraum 2008-2015 wurden Gewinne erwirtschaftet

2017 Verlust -10.577,95

2018 Verlust -18.870,29

2019 Verlust -20.484,07

2020 Verlust - 14.351,61

2021 Verlust - 14.451,61

2022 - noch nicht bekannt

b) Es erfolgte keine Betriebsaufgabe. Die Steuererklärungen 2021 -wurden jetzt fertiggestellt und wurden bereits eingereicht.

c) hinsichtlich Kassenvertrag ist keine Bewilligung erfolgt.

e) Verbesserungsmaßnahmen

Hinsichtlich Einnahmen bestand keine Möglichkeit ohne Kassenvertrag.

Hinsichtlich der Ausgaben sind diese bereits das Minimum, weitere Ausgabeneinsparungen sind nicht mehr möglich gewesen

f) Erhöhung der Arbeitszeit nach Pensionierung

Ja, sofern erforderlich. Auf Abruf bereit nach Vereinbarung.

g) Die Ursache der Verluste ab 2016 liegt im Rückgang der Honorareinnahmen. Durch den Betrieb eines weiteren Labors in Ort ***1*** (mit Kassenvertrag als Krankenanstalt) - siehe Erläuterung unten. Dadurch sind auch weitere Einnahmen verloren gegangen. Ein ebenso wesentlicher Teil der Verluste entsteht aus der Abschreibung des Gebäudes in Höhe von jährlich rd.€ 13.000,-. Dazu bringen wir vor, dass für die Liebhabereibeurteilung der betriebliche Gesamtgewinn bis zur Beendigung der Tätigkeit maßgeblich ist. Dazu gehört auch ein eventueller Veräußerungsgewinn.

Nach dem damaligen gesetzlichen Stand wäre daher auch eine Entnahme/Veräußerung des betrieblich genutzten Gebäudeteiles zu berücksichtigen. Bei Ansatz eines Verkehrswertes würde auch die bisherige Abschreibung des Gebäudes wahrscheinlich zur Gänze wieder ein steuerpflichtiger Gewinn der gleichen Einkunftsart sein.

Beantragt wird daher auch hinsichtlich Liebhabereibeurteilung für den Gesamtgewinn die Berücksichtigung von der Begründung der Tätigkeit bis zu deren Beendigung (also inklusive Gebäudeentnahme/Veräußerung).

h) die angebotenen Leistungen und die Preisgestaltung waren und sind marktgerecht Die Angebote z. B. in Ort ***1*** sind teilweise billiger.

i) die Vertragsbeziehungen werden mit dem Ambulatorium Dr. Bf. geschlossen nicht mit der Fachärztin Dr. Bf.

j) Anzahl der Blut- oder Harnproben im Beschwerdezeitraum 2005-2008

2007 ca 360 Proben

2008 ca 700 Proben

Hinsichtlich der Frage, daß eine Krankenanstalt vorliegt nehmen wir wie folgt Stellung:

Nochmals zum Verständnis der damaligen Situation:

In den 90er Jahren wurde von Frau Dr. Bf. ein Ansuchen um Genehmigung eines medizinisch chemischen Labors mit Kassenverträgen gestellt. Auf Grund der damaligen Bedarfsprüfung wurde das Ansuchen genehmigt, jedoch keine Kassenverträge erteilt. Dieses Ansuchen um Kassenverträge wurde mehrfach gestellt und jeweils abgelehnt.

Es war damals nicht vorhersehbar, dass ein weiteres Laboransuchen (mit Kassenverträgen) positiv erledigt werden würde:

Infolge des sog. "Hartlauer Erkenntnisses" (ca. 2010) bestand für einen kurzen Zeitraum von ca. 1 Monat die Möglichkeit einem Labor, welches im Ausland gegründet wurde, auch den Betrieb in Österreich (z.B. in Ort) zu ermöglichen.

So ergab sich für die, neben dem Labor Dr. Bf., bestehende "Laborgemeinschaft Ort", die zum damaligen Zeitpunkt noch eine Apparategemeinschaft von zahlreichen niedergelassenen Ärzten war, die Möglichkeit, ebenfalls eine Krankenanstattengenehmigung für ein medizinisch chemisches Labor zu erlangen (mit Kassenverträgen).

Auf Grund dessen wurden dem Labor Dr. Bf. weitere KassenVerträge verweigert.

Mit diesem "Konkurrenzlabor" wurde der ursprüngliche Zweck der Errichtung dieser Krankenanstalt und die Ertragsaussicht wesentlich beeinträchtigt.

Es ist immer einzig und allein der Zweck die Errichtung einer gewinnbringenden Krankenanstalt gewesen. Sollten dazu weitere Fragen bestehen werden diese gerne beantwortet.

Die Behörde (FA Lilienfeld St. Pölten) hat, wie bereits vorgebracht, keine korrekte Beweiswürdigung vorgenommen in welcher die Pro und Contra zur Frage des Bestehens einer Krankenanstalt sowie zur Frage einer Liebhaberei abgewogen wurden.

Beigelegt waren diesem Schreiben die Anstaltsordnung und die E/A Rechnungen 2001 bis 2021“

Die Stellungnahme der Bf. wurde der Amtspartei zur Wahrung des Parteiengehörs und allfälliger Stellungnahme bis 24.11.2023 übermittelt. Das Schreiben blieb unbeantwortet.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf. betrieb im Beschwerdezeitraum und bis heute ein Ambulatorium für medizinische und chemische Labordiagnostik für Drogen- und Führerscheinuntersuchungen in Ort. Hauptberuflich war die Bf. bis 2019 als Primaria im Landeskrankenhaus Ort am Institut für Laboratoriumsmedizin mit 40 Stunden pro Woche vollzeitbeschäftigt. Ab Sie unterlag dabei keiner fixen Dienstzeit.

Im Jahr 2000 machte die Bf. erste Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Ambulatorium geltend. Am 25.03.2002 wurde der Bf. aufgrund ihres Antrages vom 26.05.1994 die sanitätsbehördliche Bewilligung zur Errichtung einer privaten Krankenanstalt in der Betriebsform eines selbständigen Ambulatoriums von der LReg erteilt. Erste Investitionen in das bisher im Privatvermögen befundene Gebäude wurden 2003 getätigt. Die sanitätsbehördliche Bewilligung zum Betrieb eines selbständigen Ambulatoriums für medizinische und chemische Labordiagnostik wurde von der LReg mit Bescheid vom 20.09.2005 erteilt.

Aus dem Schreiben der Bundesland Gebietskrankenkasse vom 19.05.2009 geht hervor, dass zu diesem Zeitpunkt, aber auch bereits im krankenanstaltenrechtlichen Bewilligungsverfahren, wie auch in der Stellungnahme zu dem Antrag der Abgabepflichtigen vom 22.11.2005, kein Bedarf für einen Vertragsabschluss mit einem Ambulatorium für medizinische und chemische Labordiagnostik gegeben ist.

Erste Umsätze aus dem Ambulatorium der Bf. wurden im Jänner 2007 erzielt.

Der Arbeitsablauf im Ambulatorium der Bf. gestaltete sich derart, dass Patienten ihre Harn- oder Blutproben im Ambulatorium abgaben und diese danach im Labor untersucht wurden.

Die Labortätigkeit erforderte keine Anwesenheit von Patienten. Gründe, warum eine gleichzeitige Untersuchung von Proben mehrerer Patienten nicht möglich sei, wurden nicht vorgebracht.

Neben der Bf. selbst stand dem Ambulatorium nur der zum Stellvertreter des ärztlichen Leiters bestellte Name als Arzt zur Verfügung. Herr Dr. Name betrieb selbst eine Facharztpraxis für medizinische und chemische Labordiagnostik in Ort2 (Öffnungszeiten Montag bis Freitag, 07:30 bis 13:00 Uhr). Er war seit Eröffnung des Ambulatoriums im Jänner 2007 (von 01.03.2006 bis 30.06.2010) als Oberarzt am Institut für Laboratoriumsmedizin des Landesklinikums Ort tätig, welches von der Abgabepflichtigen geleitet wurde. Die Wochendienstzeit von Herrn Dr. Name betrug 15 Stunden, die Arbeitszeiten waren nachmittags von 12.00 bis 17.00 Uhr. Für seine Tätigkeit im Ambulatorium erhielt Herr Dr. Name keine Entlohnung. Laboruntersuchungen, die im gegenständlichen Ambulatorium der Bf. nicht durchgeführt werden konnten, wurden in seinem Labor in Ort2 durchgeführt und normal verrechnet. Das Labor der Bf. war im Jahr 2007 an 117 Tagen geöffnet. Eine gemeinsame Anwesenheit von der Bf. und Herrn Dr. Name war an ca. 50 Tagen gegeben.

Auf der Eingangstüre des Ambulatoriums der Bf. befand sich ein Schild, auf dem „Termine nach Vereinbarung“ und eine Telefonnummer vermerkt war. Konkrete Öffnungszeiten waren nicht angegeben. Die Betriebszeiten waren montags, mittwochs und freitags von 7.30 Uhr bis 8.00 und nach Vereinbarung. Die Nachmittagstermine fanden ab ca. 15.00 Uhr statt. Eine gleichzeitige Anwesenheit der Bf. und Herrn Dr. Name war jedoch frühestens nach 17.00 Uhr möglich.

Es gab eine Laborgehilfin, Frau Name3, die bis ca. 16.00 Uhr im Labor anwesend war. Zusätzlich war sie im Haushalt der Bf. tätig. Von insgesamt 30 Stunden Wochendienstzeit war Frau Name3 zu 25 % im Labor tätig, somit ca. 7,5 Stunden pro Woche. In den Jahren 2005 und 2006 lag die Tätigkeit von Frau Name3 im Holen der Post, Aufräumarbeiten, Präsenz vor Ort bei den Bauarbeiten, organisatorische Tätigkeiten und Telefondienst. 2007 wurde sie dann als Laborgehilfin beschäftigt. Sie übernahm die Patientenaufnahme (Ausfüllen von Formularen mit den Patienten) und Anwesenheit während der Öffnungszeiten, Behördenwege und Besorgungen. Frau Name3 hat keine Ausbildung zur Laborgehilfin. Sonstiges (medizinisches) Hilfspersonal war nicht vorhanden.

Bei der Bf. wurde eine Außenprüfung betreffend die Umsatzsteuer und die Einkommensteuer der Jahre 2003-2008 (Nachschau 01/2009-08/2010) durchgeführt, bei welcher eine umfassende Sachverhaltsermittlung inklusive einer Kriterienprüfung lt. Rz 951a UStR geplant war.

Der Termin für die Schlussbesprechung wurde mit dem steuerlichen Vertreter (Frau SB von Stb1 u. Stb2 WirtschaftstreuhandgesmbH) vereinbart. Zum vereinbarten Termin am 21.10.2010 erschien neben der Abgabepflichtigen und dem steuerlichen Vertreter (Frau SB und

Herr SB2) auch Herr Dr. C, der im Bereich des Gesundheitswesens besonders fachkundig ist und ein Freund des Partners der Abgabepflichtigen ist. Herr Dr. C ist Geschäftsführer der Dr. C & Partner Steuerberatungsgesellschaft mbH in 1234 Ort. Im Rahmen der Schlussbesprechung tätigte Herr Dr. C unter anderem Ausführungen zum Gesundheitssystem und zu den Krankenanstalten. Zum Teil würde es sich lt. Herrn Dr. C um geheime Informationen handeln. Bevor Herr Dr. C aufgrund von Terminkollisionen die Schlussbesprechung vorzeitig verließ, verlangte er, dass seine Ausführungen zu Protokoll genommen werden. Am Ende der Schlussbesprechung wendete die Prüferin hinsichtlich der Ausführungen von Herrn Dr. C ein, dass es für sie schwierig sei, alles was von Herrn Dr. C vorgetragen wurde zu protokollieren, da etwas vergessen werden oder falsch verstanden worden sein könnte. Mit der Abgabepflichtigen, Frau SB und Herrn SB2 wurde daher ausdrücklich vereinbart, dass diese Ausführungen schriftlich übermittelt werden. Hinsichtlich der Niederschrift wurde mit Frau SB vereinbart, dass diese eine rechnerische Kontrolle vornimmt und erst danach die Bescheiderlassung erfolgt. Die Ausführungen von Herrn Dr. C wurden bis zum 12.11.2010 nicht übermittelt und die Bescheide wurden erlassen.

In der Außenprüfung wurde festgestellt, dass es aufgrund des konkreten Betriebs des Ambulatoriums der Bf. nicht möglich war, innerhalb eines absehbaren Zeitraumes ein positives steuerliches Gesamtergebnis zu erzielen. Im gegenständlichen Fall wurden erstmals im Jahr 2000 Aufwendungen getätigt. Die Außenprüferin stellte fest, dass für den Zeitraum von 2000 bis einschließlich 2004 Einkünfte vorlagen. Ab 2005 stufte die Außenprüfung die Betätigung als Liebhaberei ein.

Aufgrund der prognostizierten Umsätze ab 2011 wurde die Unmöglichkeit einer wesentlichen Umsatzsteigerung festgestellt. Die Verluste der Jahre 2000 bis 2002 wurden bei der Prognoserechnung nicht miteinbezogen. Außerdem wurden in der vorgenommenen Prognoserechnung noch keine Steuerberatungskosten und noch kein Honorar für die Tätigkeit des Herrn Dr. Name berücksichtigt.

In den Jahren ab 2000 wurden folgende steuerlichen Gewinne bzw. Verluste erzielt:

Jahr	Gewinn/ - Verlust
2000	-4.618,18
2001	-2.073,81
2002	-15.342,70
2003	-5.904,70

2004	-6.041,84
2005	-20.889,32
2006	-29.661,71
2007	-19.407,03
2008	-140,78
2009	12.220,87
2010	5097,12
2011	3369,41
2012	4135,78
2013	8196,72
2014	12.764,70
2015	862,98
2016	-3092,96
2017	-10.577,95
2018	-18.870,29
2019	-20.484,07
2020	-14351,61
2021	-14451,61
Gesamt	-139.260,98

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ist – soweit entscheidungsrelevant – unstrittig, ergibt sich aus dem Akteninhalt und stützt sich auf die Angaben der Bf. sowie auf die dem Gericht vorgelegten Unterlagen der belangten Behörde, vor allem auf die Niederschrift über die Außenprüfung vom 21.10.2010, auf die Stellungnahme der Prüferin vom 26.09.2011 und auf die ergänzenden Angaben der Bf. im Schreiben an das Bundesfinanzgericht vom 30.10.2023.

3. Rechtliche Beurteilung

Gem. § 6 Abs. 1 Z 18 UStG 1994 (in der Fassung BGBl. Nr. 663/1994 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 54/2010) (im Folgenden: UStG) sind von den unter § 1 Abs. 1 Z 1 fallenden Umsätzen steuerfrei: die Umsätze der Kranken- und Pflegeanstalten, der Alters-, Blinden- und Siechenheime sowie jener Anstalten, die eine Bewilligung als Kuranstalt oder Kureinrichtung nach den jeweils geltenden Rechtsvorschriften über natürliche Heilvorkommen und Kurorte besitzen, soweit sie von Körperschaften des öffentlichen Rechts bewirkt werden und es sich um Leistungen handelt, die unmittelbar mit der Kranken- oder Kurbehandlung oder unmittelbar mit der Betreuung der Pfléglinge im Zusammenhang stehen.

Gem. § 6 Abs. 1 Z 19 UStG 1994 sind von den unter § 1 Abs. 1 Z 1 fallenden Umsätzen steuerfrei: die Umsätze aus der Tätigkeit als Arzt, Dentist, Psychotherapeut, Hebamme sowie als freiberuflich Tätiger im Sinne des § 52 Abs. 4 des Bundesgesetzes BGBl. Nr. 102/1961 in der Fassung BGBl. Nr. 872/1992 und des § 7 Abs. 3 des Bundesgesetzes BGBl. Nr. 460/1992; steuerfrei sind auch die sonstigen Leistungen von Gemeinschaften, deren Mitglieder Angehörige der oben bezeichneten Berufe sind, gegenüber ihren Mitgliedern, soweit diese Leistungen unmittelbar zur Ausführung der nach dieser Bestimmung steuerfreien Umsätze verwendet werden und soweit die Gemeinschaften von ihren Mitgliedern lediglich die genaue Erstattung des jeweiligen Anteils an den gemeinsamen Kosten fordern.

Gem. § 10 Abs. 2 Z 15 UStG 1994 (in der Fassung BGBl. Nr. 663/1994 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 135/2009) ermäßigt sich die Steuer auf 10% für die Umsätze der Kranken- und Pflegeanstalten, der Alters-, Blinden- und Siechenheime sowie jener Anstalten, die eine Bewilligung als Kuranstalt oder Kureinrichtung nach den jeweils geltenden Rechtsvorschriften über natürliche Heilvorkommen und Kurorte besitzen, soweit es sich um Leistungen handelt, die unmittelbar mit der Kranken- oder Kurbehandlung oder unmittelbar mit der Betreuung der Pfléglinge im Zusammenhang stehen, und sofern die Umsätze nicht unter § 6 Abs. 1 Z 18 oder 25 fallen.

Gem. § 1 Abs. 1 Krankenanstalten- und Kuranstaltengesetz (in der Fassung BGBl. Nr. 1/1957 bzw. BGBl. Nr. 801/1993) (im Folgenden: KAKuG) sind unter Krankenanstalten (Heil- und Pflegeanstalten) Einrichtungen zu verstehen, die

1. zur Feststellung und Überwachung des Gesundheitszustands durch Untersuchung,
2. zur Vornahme operativer Eingriffe,
3. zur Vorbeugung, Besserung und Heilung von Krankheiten durch Behandlung,
4. zur Entbindung oder
5. für Maßnahmen medizinischer Fortpflanzungshilfe

bestimmt sind.

Gem. § 2 Abs. 1 Z 5 KAKuG (in der Fassung BGBl. Nr. 1/1957 bzw. BGBl. I Nr. 61/2010) sind Krankenanstalten im Sinne des § 1 selbständige Ambulatorien. Das sind organisatorisch selbständige Einrichtungen, die der Untersuchung oder Behandlung von Personen dienen, die einer Aufnahme in Anstaltspflege nicht bedürfen. Der Verwendungszweck eines selbständigen Ambulatoriums erfährt dann keine Änderung, wenn dieses Ambulatorium über eine angemessene Zahl von Betten verfügt, die für eine kurzfristige Unterbringung zur Durchführung ambulanter diagnostischer und therapeutischer Maßnahmen unentbehrlich ist. Die Durchführung von Hausbesuchen im jeweiligen Einzugsgebiet ist zulässig.

Gem. § 8 Abs. 1 KAKuG (in der Fassung BGBl. Nr. 1/1957 bzw. BGBl. I Nr. 124/2009) muss der ärztliche bzw. zahnärztliche Dienst so eingerichtet sein, dass

1. ärztliche Hilfe in der Anstalt jederzeit sofort erreichbar ist;
2. in Zentralkrankenanstalten uneingeschränkt eine Anwesenheit von Fachärzten aller in Betracht kommenden Sonderfächer gegeben ist;
3. in Schwerpunktkrankenanstalten jedenfalls in Abteilungen und Organisationseinheiten für Anästhesiologie und Intensivmedizin, Chirurgie, Innere Medizin, Frauenheilkunde und Geburtshilfe, Kinder- und Jugendheilkunde, Psychiatrie und Unfallchirurgie ein Facharzt des betreffenden Sonderfaches in der Anstalt dauernd anwesend ist; im übrigen kann im Nacht- sowie vorübergehend im Wochenend- und Feiertagsdienst von einer ständigen Anwesenheit von Fachärzten der sonst in Betracht kommenden Sonderfächer abgesehen werden, wenn statt dessen eine Rufbereitschaft eingerichtet ist;
4. in Standardkrankenanstalten im Nacht- und Wochenend- und Feiertagsdienst jederzeit eine sofortige notfallmedizinische Versorgung durch einen in der Krankenanstalt anwesenden Facharzt aus den Sonderfächern Anästhesiologie und Intensivmedizin oder Chirurgie oder

Innere Medizin oder Unfallchirurgie gewährleistet ist sowie eine Rufbereitschaft von Fachärzten der jeweiligen sonst in Betracht kommenden Sonderfächer gegeben ist; im übrigen müssen auch in Standardkrankenanstalten Fachärzte der in Betracht kommenden Sonderfächer in der Anstalt dauernd anwesend sein;

5. in Fachschwerpunkten kann außerhalb der Betriebszeiten von einer dauernden ärztlichen Anwesenheit von Fachärzten der in Betracht kommenden Sonderfächer abgesehen werden, wenn stattdessen eine Rufbereitschaft eingerichtet ist;

6. in Krankenanstalten in der Betriebsform selbständiger Ambulatorien für physikalische Therapie, in denen keine Turnusärzte ausgebildet werden, kann an Stelle einer dauernden ärztlichen Anwesenheit der ärztliche Dienst so organisiert sein, dass ärztliche Hilfe jederzeit erreichbar ist und durch regelmäßige tägliche Anwesenheit die erforderlichen ärztlichen Anordnungen für das Personal nach dem MTD-Gesetz und für Heilmasseure nach dem MMHmG, sowie, neben ärztlichen Anordnungen, auch die erforderliche Aufsicht über medizinische Masseure nach dem MMHmG und Personal nach dem MTF-SHD-G gewährleistet ist.

Gem. § 1151 Abs. 1 Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch (in der Fassung JGS Nr. 946/1811 zuletzt geändert durch RGBl. Nr. 69/1916) (im Folgenden: ABGB) entsteht ein Dienstvertrag, wenn jemand sich auf eine gewisse Zeit zur Dienstleistung für einen anderen verpflichtet; wenn jemand die Herstellung eines Werkes gegen Entgelt übernimmt, ein Werkvertrag.

Gem. § 1165 ABGB (in der Fassung JGS Nr. 946/1811 zuletzt geändert durch RGBl. Nr. 69/1916) ist der Unternehmer verpflichtet, das Werk persönlich oder unter seiner persönlichen Verantwortung ausführen zu lassen.

Gem. § 1 Abs. 1 Liebhabereiverordnung (in der Fassung BGBl. Nr. 33/1993 zuletzt geändert durch BGBl. II Nr. 358/1997) (im Folgenden: LVO) liegen Einkünfte vor bei einer Betätigung (einer Tätigkeit oder einem Rechtsverhältnis), die

- durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) zu erzielen, und

- nicht unter Abs. 2 fällt.

Voraussetzung ist, dass die Absicht anhand objektiver Umstände (§ 2 Abs. 1 und 3) nachvollziehbar ist. Das Vorliegen einer derartigen Absicht ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen.

Gem. § 2 Abs. 1 LVO (in der Fassung BGBl. Nr. 33/1993 zuletzt geändert durch BGBl. II Nr. 358/1997) ist das Vorliegen der Absicht, einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) zu erzielen, wenn bei Betätigungen im Sinn des § 1 Abs. 1 Verluste anfallen, insbesondere anhand folgender Umstände zu beurteilen:

1. Ausmaß und Entwicklung der Verluste,
2. Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen oder Überschüssen,
3. Ursachen, auf Grund deren im Gegensatz zu vergleichbaren Betrieben, Tätigkeiten oder Rechtsverhältnissen kein Gewinn oder Überschuss erzielt wird,
4. marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf angebotene Leistungen,
5. marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die Preisgestaltung,
6. Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen (zB Rationalisierungsmaßnahmen).

Gem. § 2 Abs. 2 LVO liegen innerhalb der ersten drei Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab Beginn einer Betätigung (zB Eröffnung eines Betriebes) im Sinn des § 1 Abs. 1, längstens jedoch innerhalb der ersten fünf Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben) für diese Betätigung jedenfalls Einkünfte vor (Anlaufzeitraum). Dieser Zeitraum wird durch die Übertragung der Grundlagen der Betätigung auf Dritte nicht unterbrochen. Nach Ablauf dieses Zeitraumes ist unter Berücksichtigung der Verhältnisse auch innerhalb dieses Zeitraumes nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen, ob weiterhin vom Vorliegen von Einkünften auszugehen ist. Ein Anlaufzeitraum im Sinn des ersten Satzes darf nicht angenommen werden, wenn nach den Umständen des Einzelfalls damit zu rechnen ist, dass die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes (Gesamtüberschusses) beendet wird.

Gem. § 3 Abs. 1 LVO (in der Fassung BGBl. Nr. 33/1993) ist unter Gesamtgewinn der Gesamtbetrag der Gewinne zuzüglich steuerfreier Einnahmen abzüglich des Gesamtbetrags der Verluste zu verstehen. Steuerfreie Einnahmen sind nur insoweit anzusetzen, als sie nicht zu einer Kürzung von Aufwendungen (Ausgaben) führen. Wertänderungen von Grund und Boden, der zum Anlagevermögen gehört, sind nur bei der Gewinnermittlung nach § 5 EStG 1988 anzusetzen.

Gem. § 6 LVO (in der Fassung BGBl. Nr. 33/1993) kann Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinn nur bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2, nicht hingegen bei anderen Betätigungen vorliegen.

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe hinsichtlich Umsatzsteuer/Abweisung hinsichtlich Einkommensteuer)

Allgemeines:

Die Bf. betreibt in 1234 Ort, Str. ein Ambulatorium für medizinische und chemische Labordiagnostik. Hauptberuflich war die Bf. bis 2019 als Primaria am Institut für Laboratoriumsmedizin am Landesklinikum Ort tätig.

In der Beschwerde beantragte die Bf., auf deren Umsätze weiterhin § 10 Abs. 2 Z 15 UStG – und somit den ermäßigten Steuersatz von 10% – anzuwenden, da ihrer Meinung nach eine Krankenanstalt iSd § 10 Abs. 2 Z 15 UStG vorliegen würde.

Die Bf. wendete in der Beschwerde die Verletzung der Bestimmungen des § 149 BAO ein. Es wurde jedoch nicht ausgeführt, welche Bestimmung des § 149 BAO verletzt worden sei.

In der Stellungnahme vom 26.09.2011 führte die Prüferin daher aus, dass um Konkretisierung ersucht werde. Grundsätzlich würde nur § 149 Abs. 1 BAO in Betracht kommen. Eine solche Konkretisierung ist nicht erfolgt.

Die Prüferin führte weiters aus, dass der Termin für die Schlussbesprechung mit dem steuerlichen Vertreter (Stb1 u. Stb2 WirtschaftstreuhandgesmbH) vereinbart worden sei.

Zum vereinbarten Termin am 21.10.2010 sei neben der Abgabepflichtigen und dem steuerlichen Vertreter auch Herr Dr. C, Geschäftsführer der Dr. C & Partner SteuerberatungsgesmbH in 1234 Ort, erschienen. Als Grund für das Erscheinen von Dr. C sei angegeben worden, dass er im Bereich des Gesundheitswesens besonders fachkundig sei und er ein Freund des Partners der Abgabepflichtigen sei. Im Rahmen der Schlussbesprechung seien von Dr. C unter anderem Ausführungen zum Gesundheitssystem und zu den Krankenanstalten getätigt worden. Zum Teil würde es sich lt. Dr. C um geheime Informationen handeln.

Bevor Dr. C aufgrund von Terminkollisionen die Schlussbesprechung vorzeitig verlassen habe, habe er verlangt, dass seine Ausführungen zu Protokoll genommen werden. Am Ende der Schlussbesprechung habe hinsichtlich der Ausführungen von Dr. C die Prüferin eingewendet, dass es für sie schwierig sei, alles was von Dr. C vorgetragen wurde zu protokollieren. Es könnte zB. etwas vergessen werden oder falsch verstanden worden sein.

Mit der Abgabepflichtigen, Fr. SB und Hrn. SB2 sei daher vereinbart worden, dass diese Ausführungen schriftlich übermittelt werden würden. Die Ausführungen von Dr. C seien jedoch nicht übermittelt worden.

Die Bf. erklärte sich zu diesen Ausführungen nicht. Es wurde lediglich im Vorlageantrag ausgeführt, dass dem Vorwurf eines unkooperativen Verhaltens widersprochen werde. Sofern die Behörde eine Kriterienprüfung vornehmen hätte wollen und dies nicht möglich war, wäre zumindest einer Niederschrift über die Besprechung zu erstellen gewesen. Lediglich zu behaupten, dass ein unkooperatives Verhalten vorgelegen sei ist irrelevant und nicht nachvollziehbar.

Da Herr Dr. C zu keinem Zeitpunkt ein steuerlicher Vertreter der Bf. war, konnte auf die Ausführungen desselben verzichtet werden. Die steuerliche Vertretung der Bf., die Stb1 u. Stb2 WirtschaftstreuhandgesmbH, war während der gesamten Schlussbesprechung anwesend und äußerte sich auch im Rechtsmittelverfahren im Namen der Bf.

Eine Verletzung von § 149 BAO kann seitens der RichterIn in dieser Vorgehensweise nicht gesehen werden.

I. Umsatzsteuer:

In der Niederschrift über die Schlussbesprechung gem. § 149 Abs. 1 BAO anlässlich der Außenprüfung wurde ausgeführt, dass bisher die Tätigkeit der Bf. unter die Bestimmung des § 10 Abs. 2 Z 15 UStG subsumiert worden sei, wonach sich die Steuer für die Umsätze von Krankenanstalten auf 10% ermäßigt.

§ 10 Abs. 2 Z 15 UStG sieht den ermäßigten Steuersatz von 10% ua. für die Umsätze der Kranken- und Pflegeanstalten vor, soweit es sich um Leistungen handelt, die unmittelbar mit der Krankenbehandlung oder unmittelbar mit der Betreuung der Pfléglinge im Zusammenhang stehen, und sofern die Umsätze nicht unter § 6 Abs. 1 Z 18 oder 25 fallen.

§ 6 Abs. 1 Z 18 UStG ist im konkreten Fall nicht anzuwenden, da es sich bei dem Ambulatorium der Bf. jedenfalls um eine private Einrichtung handelt und somit nicht von Körperschaften des öffentlichen Rechts bewirkt wird.

§ 6 Abs. 1 Z 25 UStG ist im konkreten Fall ebenfalls nicht anzuwenden, da die Leistungen des Ambulatoriums der Bf. jedenfalls nicht von Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen (§§ 34 bis 47 der Bundesabgabenordnung), bewirkt werden.

Gem. § 6 Abs. 1 Z 19 UStG gelten als (unecht) steuerbefreit die Umsätze aus der Tätigkeit als Arzt, Dentist, Psychotherapeut, Hebamme sowie als freiberuflich Tätiger im Sinne des § 52 Abs. 4 des Bundesgesetzes BGBl. Nr. 102/1961 in der Fassung BGBl. Nr. 872/1992 und des § 7 Abs. 3 des Bundesgesetzes BGBl. Nr. 460/1992.

Die Befreiungsbestimmung der 6. Umsatzsteuer-Richtlinie stellt auf die Heilbehandlungen im Rahmen der Ausübung der von dem betreffenden Mitgliedstaat definierten ärztlichen und

arztähnlichen Berufe ab. Aus österreichischer Sicht ist in diesem Sinne davon auszugehen, dass – soweit es um ärztliche Behandlungen geht – nur solche Tätigkeiten von der in Rede stehenden Befreiungsbestimmung der Richtlinie erfasst sind, die durch das Ärztegesetz 1984, BGBl Nr 373/1984, bzw durch das Ärztegesetz 1998, BGBl I Nr 169/1998, abgedeckt sind. Dieses Verständnis der Befreiungsbestimmung ist – in richtlinienkonformer Interpretation – auch der Bestimmung des § 6 Abs. 1 Z 19 UStG 1994 beizumessen (VwGH 19.06.2002, 2000/15/0053).

Folgende Voraussetzungen wurden von der belangten Behörde in der Niederschrift für die Anerkennung als Krankenanstalt nach Maßgabe der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes genannt:

- Die Möglichkeit der gleichzeitigen Behandlung mehrerer Personen,
- das Bestehen einer Organisation, die jener einer Anstalt entspricht,
- die Bestellung eines Stellvertreters des ärztlichen Leiters, woraus sich die Notwendigkeit ergibt, dass mindestens zwei Ärzte der Krankenanstalt zur Verfügung stehen,
- der (Behandlungs-)Vertrag wird nicht (nur) mit dem Arzt, sondern (auch) mit der Einrichtung, die unter sanitätsbehördlicher Aufsicht steht, abgeschlossen.

Bei der von der Bf. ins Treffen geführte VwGH-Judikatur (VwGH 19.06.2002, 2000/15/0053; VwGH 30.07.2002, 98/14/0203 sowie VwGH 24.09.2008, 2006/15/0283 mit Verweis auf die VfGH-Judikatur) handelt es sich um folgende Konstellationen:

In der Entscheidung VwGH 19.06.2002, 2000/15/0053 berief sich der Verwaltungsgerichtshof auf sein früheres Erkenntnis vom 15.12.1992, 92/11/0141, wonach für die Abgrenzung, ob die Tätigkeit eines Arztes noch unter das Ärztegesetz (im Folgenden: ÄrzteG) fällt oder bereits unter das KAG, das kumulative Vorliegen zweier Voraussetzungen entscheidend sei, nämlich die Möglichkeit der gleichzeitigen Behandlung mehrerer Personen einerseits und des Bestehens einer Organisation, die jener einer Anstalt entspricht, andererseits.

Auf die Frage, worin eine solche Organisation bestehe, gebe das Krankenanstaltenrecht Auskunft. Zu den Voraussetzungen einer Anstalt könne demzufolge unter anderem die Bestellung eines Stellvertreters des ärztlichen Leiters in der Person eines geeigneten Arztes gehören, woraus sich die Notwendigkeit ergebe, dass mindestens zwei Ärzte der Krankenanstalt zur Verfügung stehen würden (vgl. VwGH 19.01.1990, 89/18/0138, VwSlg 13.102 A).

Der Verfassungsgerichtshof sehe als unterscheidendes Merkmal zwischen Ambulatorien und den Ärztepraxen bei ersteren eine organisatorische Einrichtung, während nach dem ÄrzteG bei Ordinationen die medizinische Eigenverantwortlichkeit des behandelnden Arztes gegenüber

dem Patienten maßgeblich sei. Überdies liege bei Ambulatorien der (Behandlungs-)Vertrag nicht (nur) mit dem Arzt, sondern (auch) mit dieser Einrichtung, die unter sanitätsbehördlicher Aufsicht steht, vor. In der Regel würden Krankenanstalten auch eine Anstaltsordnung aufweisen, der sowohl die Patienten als auch die Ärzte unterliegen würden (vgl. VfGH 07.03.1992, G 198/90, VfSlg 13.023).

In der Entscheidung VwGH 19.06.2002, 2000/15/0053 handelte es sich um eine Dialysestation, welche laut Feststellungen der belangten Behörde über 15 Dialyseplätze verfügte, sodass 15 Dialysepatienten gleichzeitig behandelt werden konnten. Somit war die Möglichkeit der gleichzeitigen Behandlung mehrerer Personen gegeben. Es lag eine Betriebsbewilligung nach dem Steiermärkischen Krankenanstaltengesetz vor, die Dialysestation war Mitglied der Kammer der gewerblichen Wirtschaft und pflichtversichert nach dem gewerblichen Sozialversicherungsgesetz. Die Dialysestation stand unter der ärztlichen Leitung des Beschwerdeführers bzw. dessen Stellvertreters, der ebenfalls Arzt war. Somit gab es auch einen Stellvertreter des ärztlichen Leiters, der auch als Arzt der Krankenanstalt zur Verfügung stand. Der Bf. wurde des Weiteren von elf diplomierten Krankenschwestern, drei Stationsgehilfinnen und einer Sekretärin unterstützt. Die Behandlungszeiten waren von Montag bis Samstag von 6.00 bis 22.00 Uhr (auch an Feiertagen). Es lag auch eine Anstaltsordnung vor. Somit bestand auch eine Organisation, die jener einer Anstalt entspricht.

Der Betrieb der genannten Dialysestation fiel somit nach Ansicht des VwGH nicht mehr unter das ÄrzteG. In umsatzsteuerlicher Hinsicht folgte daraus, dass diese Tätigkeit nicht unter die Befreiungsbestimmung des § 6 Abs 1 Z 19 UStG fiel, sondern der ermäßigte Steuersatz gem. § 10 Abs. 2 Z 15 UStG – und somit auch der Vorsteuerabzug – anzuwenden war.

Sehr ähnlich gelagert war der Fall in der Entscheidung VwGH 30.07.2002, 98/14/0203. Auch in diesem Fall betrieb der Beschwerdeführer, ein Facharzt für Innere Medizin, eine Dialysestation. Aus der Betriebsbewilligung als selbstständiges Ambulatorium nach der Krankenanstaltenordnung ging hervor, dass die in Rede stehende Dialysestation über die Möglichkeit verfügte, bis zu acht Patienten gleichzeitig zu behandeln. Weiters wurde dem Beschwerdeführer aufgetragen, eine Anstaltsordnung zu erlassen und der Kärntner Landesregierung vorzulegen. Außerdem beschäftigte der Bf. eine Ärztin und weiteres nichtärztliches Personal. Der VwGH erkannte daher, dass der hier strittige Betrieb einer Dialysestation gleich jenem im angeführten Beschwerdefall 2000/15/0053 nicht mehr unter das ÄrzteG und die Befreiungsbestimmung des § 6 Abs. 1 Z. 19 UStG fallen könnte und somit § 10 Abs. 2 Z 15 UStG anzuwenden war.

In der Entscheidung VwGH 24.09.2008, 2006/15/0283 erkannte der VwGH hingegen, dass keine Krankenanstalt iSd § 10 Abs. 2 Z 15 UStG vorlag und somit die Befreiungsbestimmung des § 6 Abs. 1 Z. 19 UStG anzuwenden war. Der Bf. war Facharzt für medizinische und chemische Labordiagnostik und bis 2002 als Oberarzt in einem öffentlichen Krankenhaus tätig. Ab 2002

hatte der Bf. eine eigene Facharztpraxis für medizinische und chemische Labordiagnostik sowie erstmalige Einnahmen aus einem Institut für medizinische und chemische Labordiagnostik. Es erfolgte jeweils eine eigene Gewinnermittlung. Die Umsätze der Facharztpraxis wurden ursprünglich steuerfrei gem. § 6 Abs. 1 Z 19 UStG behandelt, die Umsätze des Instituts wurden hingegen dem ermäßigten Steuersatz gem. § 10 Abs. 2 Z 15 UStG unterworfen. Die zur Stellvertreterin des ärztlichen Leiters bestellte Ärztin gab an, ihren Namen als stellvertretende ärztliche Leiterin dem Bf. für dessen Institut nur zur Erreichung der Bewilligung der Krankenanstalt zur Verfügung gestellt zu haben. In der Tat übte sie diese Tätigkeit nie aus und erhielt dafür auch keine Entlohnung. Eine schriftliche Vereinbarung betreffend ihrer vom Bf. behaupteten Tätigkeit wurde nie geschlossen. Die Hingabe ihres Namens war damals als Gefälligkeit dem Bf. gegenüber zu verstehen. Auch der als "Institutshygieniker" namhaft gemachte Arzt gab an, dass er mit dem Bf. zu keiner Zeit irgendwelche Vereinbarungen über seine Tätigkeit für das Institut traf. Er war nie in dessen betrieblichen Räumlichkeiten anwesend und erhielt daher auch keine Entschädigungen. Es lag somit kein Stellvertreter des ärztlichen Leiters des Instituts vor, sodass die Voraussetzung, dass mindestens zwei Ärzte der Krankenanstalt zur Verfügung stehen, nicht gegeben war.

Außerdem war der primäre Arbeitsplatz des Bf. in der Facharztpraxis, wobei er seine dortige Anwesenheit mit rund 30 Stunden pro Woche bezifferte, während er im Institut rund 20 Wochenstunden zubrachte. In der Facharztpraxis waren 16 Personen beschäftigt, im Institut war hingegen nur eine Person teilzeitbeschäftigt. Auch bestand für das Institut keine eigene mit EDV organisierte Auftragsannahme, Arbeitsabwicklung und Einnahmenverrechnung, da diese sowohl für die ärztliche Ordinationstätigkeit als auch für die in einem eigenen Buchungskreis erfasste Tätigkeit des Instituts verwendet wurde. Somit konnte auch nicht davon ausgegangen werden, dass eine Organisation, die jener einer Anstalt entspricht, vorlag.

Prüfung der oben dargestellten Voraussetzungen für die Anerkennung als Krankenanstalt im streitgegenständlichen Fall:

1. Die Möglichkeit der gleichzeitigen Behandlung mehrerer Personen:

Die Bf. betreibt ein Ambulatorium für medizinische und chemische Labordiagnostik für Drogen- und Führerscheinuntersuchungen. Der Ablauf der Tätigkeiten gestaltet sich nach Angaben der Bf. derart, dass Blut- und Harnproben abgegeben und diese dann im Labor untersucht werden würden. Es gebe weder ein Erstgespräch noch einen Heilungserfolg und die Labortätigkeit würde eine Anwesenheit von Patienten nicht erfordern. Die Bf. gab weiters an, dass eine gleichzeitige Abgabe bzw. Untersuchung mehrerer Harn- und/oder Blutproben jedenfalls möglich sei.

Die tatsächlichen Tätigkeiten und Abläufe der Bf. in deren Ambulatorium wurden durch die belangte Behörde zu keinem Zeitpunkt bestritten.

Da es sich im konkreten Fall um ein Ambulatorium für medizinische und chemische Labordiagnostik für Drogen- und Führerscheiuntersuchungen handelt, werden keine Untersuchungen bzw. Behandlungen an den Patienten selbst durchgeführt, sondern nur an deren Harn- oder Blutproben, welche die Patienten im Ambulatorium zuvor abgaben. Ein Grund, warum es nicht möglich sein sollte, zwei Blut- oder Harnproben gleichzeitig zu untersuchen, wurde nicht vorgebracht und ist für die Richterinnen auch nicht ersichtlich. Ebenso ist eine gleichzeitige Abgabe der Proben während der eingeschränkten Öffnungszeiten möglich und wahrscheinlich.

2. das Bestehen einer Organisation, die jener einer Anstalt entspricht:

- Anwesenheit der Bf. bzw. Öffnungszeiten des Ambulatoriums:

Der VwGH erkannte in seiner Entscheidung vom 24.09.2008, 2006/15/0283, dass das offenkundige Abstellen der Betriebszeiten eines Instituts auf die Arbeitsmöglichkeiten des Arztes gegen das Vorliegen einer für eine Krankenanstalt typischen Organisation spricht.

Die Bf. war in den streitgegenständlichen Jahren laut eigenen Angaben vierzig Stunden pro Woche als Primaria am Institut für Laboratoriumsmedizin am Landesklinikum Ort beschäftigt, wobei sie selbst keiner fixen Dienstzeit unterlag. So war es ihr in einem gewissen Rahmen möglich, ihre Dienstzeit im Landesklinikum an ihre Tätigkeit bzw. Anwesenheit in ihrem Ambulatorium anzupassen.

In der Niederschrift über die Schlussbesprechung wurde festgehalten, dass sich ein Schild auf der Eingangstüre des Ambulatoriums befand, auf dem keine konkreten Öffnungszeiten, sondern „Termine nach Vereinbarung“ und eine Telefonnummer angegeben waren. Die Betriebszeiten waren laut Angabe der Bf. montags, mittwochs und freitags von 7.30 Uhr bis 8.00 Uhr und nach Vereinbarung. Die Nachmittagstermine fanden laut der Laborgehilfin ab ca. 15.00 Uhr statt.

Nachdem sich die Patienten der Bf. – wie oben ausgeführt – ausschließlich zur Abgabe ihrer Blut- bzw. Harnproben im Ambulatorium aufhielten, waren ausgedehnte Öffnungszeiten auch nicht nötig. Die individuelle Vereinbarung eines Termins zur Abgabe dieser Proben ist im konkreten Fall möglich und zweckerfüllend.

- die Bestellung eines Stellvertreters des ärztlichen Leiters:

Während nach dem ÄrzteG für freiberuflich tätige Ärzte die Verpflichtung besteht, ihren Beruf persönlich und unmittelbar, also ohne Unterstützung durch einen oder mehrere angestellte Ärzte, auszuüben, fordert das Krankenanstaltenrecht das Vorliegen einer Organisation, die eine gleichzeitige Behandlung von mehreren Personen ermöglicht und jener einer Anstalt entspricht. Zu den Voraussetzungen einer Anstalt gehört unter anderem die Bestellung eines

Stellvertreters des ärztlichen Leiters in der Person eines geeigneten Arztes, woraus sich die Notwendigkeit ergibt, dass mindestens zwei Ärzte der Krankenanstalt zur Verfügung stehen (Hinweis E 19.01.1990, 89/18/0138, VwSlg 13102 A/1990; E 15.12.1992, 92/11/0141, VwSlg 13756 A/1992).

Eine zeitgleiche Anwesenheit des ärztlichen Leiters und seines Stellvertreters in der Krankenanstalt verlangt das Krankenanstaltenrecht hingegen nicht. Im Falle einer Verhinderung des ärztlichen Leiters muss jedoch ein Stellvertreter der Krankenanstalt zur Verfügung stehen.

Die Bf. führte aus, dass nicht jede ambulante ärztliche Behandlungseinrichtung als freiberufliche Arztpraxis anzusehen sei. Keine freiberufliche Arztpraxis liege vor, wenn die ambulante Behandlungseinrichtung anstaltsmäßig organisiert und insofern als Krankenanstalt zu qualifizieren sei. Als Krankenanstalt würden nämlich nicht nur bettenführende Krankenanstalten geltend, sondern auch anstaltsmäßig organisierte ambulante Behandlungseinrichtungen. Derartige ambulante Krankenanstalten würden als selbständige Ambulatorien oder Institute bezeichnet werden. Dem ist in Hinblick auf § 2 Abs. 1 Z 5 KAKuG zuzustimmen.

Demnach sind auch selbständige Ambulatorien Krankenanstalten im Sinne dieses Gesetzes. Dem Gesetzeswortlaut zu folgen sind die organisatorisch selbständigen Einrichtungen, die der Untersuchung oder Behandlung von Personen dienen, die einer Aufnahme in Anstaltspflege nicht bedürfen.

Bei Vorliegen eines selbständigen Ambulatoriums gem. § 2 Abs. 1 Z 5 KAKuG, bei welchem keine Personen in Anstaltspflege aufgenommen werden, müsste in weiterer Folge auch kein ärztlicher Dienst gem. § 8 Abs. 1 KAKuG eingerichtet sein. Somit müsste weder ärztliche Hilfe in der Anstalt jederzeit sofort erreichbar sein, noch müsste ein Facharzt des betreffenden Sonderfaches in der Anstalt dauernd anwesend sein, noch müsste eine Rufbereitschaft eingerichtet sein.

Der ärztliche Stellvertreter der Bf., Herr Dr. Name, war im beschwerdegegenständlichen Zeitraum als Oberarzt am Institut für Laboratoriumsmedizin des Landeskrankenhauses Ort tätig, welches von der Abgabepflichtigen geleitet wurde. Seine dortige Arbeitszeit betrug nur 15 Stunden pro Woche. Außerdem betrieb er eine Facharztpraxis für medizinische und chemische Labordiagnostik, in welcher er auch Laboruntersuchungen, die im Ambulatorium der Bf. nicht durchgeführt werden konnten, für die Bf. durchführte und an diese normal verrechnete.

Somit kann davon ausgegangen werden, dass Herrn Dr. Name neben seiner Tätigkeit am Landeskrankenhaus Ort noch genügend Zeit zur Verfügung stand um im Ambulatorium der Bf. bzw. in seiner eigenen Facharztpraxis für die Bf. tätig zu sein. Zudem konnte er sowohl seine Tätigkeit am Krankenhaus Ort als auch im gemeinsamen Labor mit der Bf. abstimmen.

Die Ausgaben der Bf. für die Leistungen des Herrn Dr. Name wurden seitens der Betriebsprüfung auch anerkannt. Dass Herr Dr. Name keine Entlohnung für seine Tätigkeit (vor Ort) im Ambulatorium der Bf. erhielt, ist zwar unüblich, für die Kategorisierung als Krankenanstalt nach dem KAKuG jedoch unerheblich.

- Personal des beschwerdegegenständlichen Ambulatoriums:

Die Feststellungen in der Niederschrift zur Betriebsprüfung, dass nur eine Laborgehilfin für ca. 7,5 Stunden pro Woche angestellt wurde, die keine Ausbildung zur Laborgehilfin habe, ist irrelevant. Es handelte sich bei dem Ambulatorium der Bf. – wie oben ausgeführt – um ein selbständiges Ambulatorium gem. § 2 Abs. 1 Z 5 KAKuG, in welchem sich die Patienten nur zur Abgabe ihrer Blut- bzw. Urinproben aufhielten und nicht behandelt bzw. gepflegt wurden. Somit musste auch keine ärztliche Hilfe im Ambulatorium für die Patienten anwesend sein. Für die von der Laborgehilfin ausgeführten Tätigkeiten (Holen der Post, Aufräumarbeiten, Präsenz vor Ort bei den Bauarbeiten, organisatorische Tätigkeiten, Telefondienst, Patientenaufnahme bzw. Ausfüllen von Formularen mit den Patienten, Anwesenheit während der Öffnungszeiten, Behördenwege und Besorgungen) war auch keine besondere (medizinische) Ausbildung nötig.

- der (Behandlungs-)Vertrag wird nicht (nur) mit dem Arzt, sondern (auch) mit der Einrichtung, die unter sanitätsbehördlicher Aufsicht steht, abgeschlossen:

Zur Abgrenzung, ob die Tätigkeit eines Arztes noch unter das ÄrzteG oder bereits unter das KAKuG fällt, kann auch auf die Judikatur des Verfassungsgerichtshofes zurückgegriffen werden. Danach ist bei den Ambulatorien eine organisatorische Einrichtung maßgeblich, bei Ordinationen ist hingegen die medizinische Eigenverantwortlichkeit des behandelnden Arztes gegenüber dem Patienten maßgeblich. Überdies liegt bei Ambulatorien der (Behandlungs-) Vertrag nicht (nur) mit dem Arzt vor, sondern (auch) mit dieser Einrichtung, die unter sanitätsbehördlicher Aufsicht steht (VwGH 30.07.2002, 98/14/0203 mit Hinweis VfGH E 7.3.1992, G 198/90, VfSlg 13023/1992).

Demgemäß führte die Bf. in deren Beschwerde aus, dass es nach der Judikatur des VfGH (VfSlg 13.023, 14.444) für die anstaltsmäßige Organisation in erster Linie auf die Gestaltung der Rechtsbeziehungen ankomme.

Von der Bf. wurde – wie oben ausgeführt – in den streitgegenständlichen Jahren ein Ambulatorium für medizinische und chemische Labordiagnostik für Drogen- und Führerscheinuntersuchungen geführt. Es wurden weder Erstgespräche mit den Patienten geführt noch gab es einen Heilungserfolg. Nach Ansicht der Bf. seien somit auch keine Behandlungsverträge, sondern Werkverträge mit den Patienten geschlossen worden, denn die Untersuchung einer Blut- oder Harnprobe stelle ein Werk gegen Entgelt im Sinne des § 1151 ABGB dar. Vertragspartner sei nicht ein einzelner Arzt, gemäß § 1165 ABGB sei das

Ambulatorium zur persönlichen Werksausführung bzw. zur Ausführung unter seiner persönlichen Verantwortung verpflichtet.

In der Stellungnahme zur Berufung (Beschwerde) führte die Prüferin aus, dass nicht bestritten wurde, dass der Vertrag nicht mit der behandelnden Ärztin abgeschlossen wurde.

Einigkeit bestand zwischen der Betriebsprüfung und der Bf. auch dahingehend, dass Laboruntersuchungen, die im streitgegenständlichen Ambulatorium nicht durchgeführt werden konnten, durch den stellvertretenden ärztlichen Leiter Name in seiner Facharztpraxis für medizinische und chemische Labordiagnostik in 2345 Ort2, Str.2, durchgeführt und normal verrechnet wurden. Diese Ausgaben für Fremdleistungen wurden seitens der Betriebsprüfung auch anerkannt.

Daher kann davon ausgegangen werden, dass die Vertragsbeziehung – sei es ein Behandlungsvertrag oder ein Werkvertrag – zwischen dem jeweiligen Patienten und dem Ambulatorium entsteht und nicht mit der Bf. selbst geschlossen wird.

Da nach den obigen Ausführungen im Ambulatorium der Bf. in den streitgegenständlichen Jahren sowohl die Bf. selbst tätig war als auch ein ärztlicher Stellvertreter sowie eine weitere nichtärztliche Angestellte beschäftigt wurden und die jeweiligen Verträge nicht (nur) mit dem Arzt, sondern (auch) mit dem Ambulatorium geschlossen wurden, die unter sanitätsbehördlicher Aufsicht stand, kann davon ausgegangen werden, dass das Ambulatorium der Bf. über eine eigene Organisationsstruktur verfügte, die die gleichzeitige Untersuchung der Blut- bzw. Harnproben mehrerer Patienten ermöglichte, sodass das streitgegenständliche Ambulatorium nicht mehr unter das ÄrzteG und die Befreiungsbestimmung des § 6 Abs. 1 Z. 19 UStG fällt (vgl. VwGH 30.07.2002, 98/14/0203 mit Hinweis auf E 19.6.2002, 2000/15/0053).

Somit liegt im beschwerdegegenständlichen Fall eine Krankenanstalt iSd § 10 Abs. 2 Z 15 UStG vor. Die Umsätze aus dem Ambulatorium der Bf. unterliegen daher dem ermäßigten Steuersatz von 10% und der Vorsteuerabzug ist möglich.

Da hinsichtlich Umsatzsteuer ab 2005 Erstveranlagungen durch die BP erfolgten, waren die diesbezüglichen Steuerbescheide abzuändern.

Umsatzsteuerberechnung				
	2005	2006	2007	2008
steuerbarer Umsatz	135.518,58	110.508,31	133.094,36	138.008,27

übrige unechte Befr.	135.518,58	110.508,31	113.977,18	102.344,18
Steuersatz 10 %			19.117,18	35.664,08
Steuer			1.911,72	3.566,41
Vorsteuern	22.731,36	12.180,35	1.771,51	2.035,22
Guthaben	22.731,36	12.180,35		
Steuerschuld			140,21	1.531,19

I. Einkommensteuer:

In der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 21.10.2010 wurde ausgeführt, dass es sich bei der Betätigung der Bf. in deren streitgegenständlichen Ambulatorium um Liebhaberei iSd LVO handeln würde, da es nach Ansicht der Bp. aufgrund des konkreten Betriebes des Ambulatoriums nicht möglich sei, innerhalb eines absehbaren Zeitraumes ein positives steuerliches Gesamtergebnis zu erzielen.

Gem. § 1 Abs. 1 Liebhabereiverordnung (in der Fassung BGBl. Nr. 33/1993 zuletzt geändert durch BGBl. II Nr. 358/1997) (im Folgenden: LVO) liegen Einkünfte vor bei einer Betätigung (einer Tätigkeit oder einem Rechtsverhältnis), die

- durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) zu erzielen, und
- nicht unter Abs. 2 fällt.

Voraussetzung ist, dass die Absicht anhand objektiver Umstände (§ 2 Abs. 1 und 3) nachvollziehbar ist. Das Vorliegen einer derartigen Absicht ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen.

Die Kriterienprüfung findet grundsätzlich bei Einkünften statt, die durch die Absicht veranlasst sind, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Ausgaben oder Werbungskosten zu erzielen, dh es liegt eine Betätigung iSd § 1 Abs 1 LVO vor.

Dies ist nach der Aktenlage unstrittig.

Jedes der folgenden Kriterien und gegebenenfalls weitere Kriterien sind zunächst für sich zu untersuchen. Danach ist anhand des sich ergebenden Gesamtbildes zu beurteilen, ob von einer Einkunftsquelle auszugehen ist.

Es darf dabei nicht schematisch auf ein zahlenmäßiges Überwiegen der für bzw. gegen Liebhaberei sprechenden Umstände abgestellt werden.

Spricht ein Kriterium in besonderem Maße für das Vorliegen einer Einkunftsquelle, kann eine Einkunftsquelle auch dann anzunehmen sein, wenn eine Mehrzahl anderer Kriterien – in geringerem Maße – gegen die Annahme einer Einkunftsquelle spricht.

Folgende Kriterien sind dabei zu überprüfen:

- Ausmaß und Entwicklung der Verluste;
- Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen oder Überschüssen;
- Ursachen der Verluste im Verhältnis zu Vergleichsbetrieben;
- marktgerechtes Verhalten/angebotene Leistungen;
- marktgerechtes Verhalten/Preisgestaltung;
- Verbesserungsmaßnahmen.

Die Aufzählung dieser Kriterien ist nicht taxativ. Ergibt die Prüfung nach den in der LVO genannten Kriterien kein eindeutiges Bild, können auch in der Privatsphäre gelegene Motive für das Inkaufnehmen von Verlusten eine Indizwirkung für das Fehlen der Gesamtgewinn- bzw. Gesamtüberschusserzielungsabsicht haben.

Ausmaß und Entwicklung der Verluste:

Auf die Darstellung der Betriebsergebnisse 2000 bis 2021 im Sachverhalt (Seite 33 dieses Erkenntnisses) wird verwiesen. Es wurde bis 2021 ein Gesamtverlust von € 139.260,98 erzielt.

Nach der Prognoserechnung des steuerlichen Vertreters der Bf. hätte ab dem Jahr 2015 ein positives kumuliertes Ergebnis vorliegen sollen. Allerdings wurden hier die Verluste der Jahre 2000-2002 in Höhe von EUR 22.034,69 nicht eingerechnet. Die Prüfung der Kriterien hat allerdings unter Einschluss der Verhältnisse des Anlaufzeitraums zu erfolgen. Auch anteilige Steuerberatungskosten wurden nicht berücksichtigt. In den Jahren 2003 bis 2008 seien Steuerberatungskosten iHv insgesamt 14.617,68 EUR angefallen.

Für die Tätigkeit von Herrn Dr. Name ist kein gesondertes Honorar bezahlt worden. - Von der Abgabepflichtigen sei das Erdgeschoß des Gebäudes in 1234 Ort, Str. in den Betrieb eingelegt worden. Der Anteil der, der betrieblichen Nutzung entspricht, sei von der Bp. mit EUR 195.000,00 angesetzt worden.

Die Anschaffungskosten betreffend die Umbaukosten, die bisher in das Anlagevermögen aufgenommen wurden sowie die im Zuge der Bp. beantragten Aktivierungen unter Berücksichtigung der Aktivierungen, welche von der Bp. nicht anerkannt wurden, würden insgesamt EUR 384.552,18 betragen.

Nach Ansicht der Bp. würde der getätigte Mitteleinsatz in keiner vernünftigen Relation zu den erzielten Umsätzen stehen. Dieser Ansicht schließt sich die Richterin an.

Festzuhalten ist auch, dass der steuerliche Vertreter der Bf. im Vorlageantrag vom 26.02.2019 ausführte, dass die Bf. ihre Tätigkeit im Spital mit Ende 2018 beendet habe und sich ab diesem Zeitpunkt nun verstärkt dem Institut widmen könne. Da die ersten Ausgaben für das Ambulatorium im Jahr 2000 getätigt wurden, beträgt der Zeitraum zwischen den ersten Ausgaben und der verstärkten zeitlichen Widmung der Bf. für das Ambulatorium über 18 Jahre.

Zudem ist nach den tatsächlichen Ergebnissen keine Erhöhung der Einkünfte in den Jahren ab 2019 zu erkennen.

In dem von der Bf. vorgebrachten Erkenntnis des VwGH vom 28.2.2002, 96/15/0219, wurde ausgesprochen, dass im Rahmen der Kriterienprüfung des § 2 Abs. 1 LVO das Schwergewicht auf die bis zum jeweiligen Veranlagungsjahr eingetretenen Entwicklungen zu legen sei, nicht hingegen auf nachfolgende Jahre. Aufgrund der oben angeführten tatsächlichen Betriebsergebnisse des Ambulatoriums der Bf. liegt in keinem einzelnen Wirtschaftsjahr zwischen den Jahren 2000 und 2016 ein positives kumuliertes Betriebsergebnis vor.

Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen:

Hierbei ist zu untersuchen, ob die Gewinne, die nach dem Verlustzeitraum angefallen sind, in Relation zur Höhe der Verluste von wirtschaftlicher Bedeutung sind. In den Jahren 2000 bis 2008 sind Verluste in Höhe von € 104.080,07 angefallen. Von 2009 bis 2015 wurden Gewinne erzielt in der Höhe von € 862,98 (2015) und € 12764,70 (2014). Auch nach dieser Gewinnphase blieb ein Gesamtverlust von € 57.432,49, ab 2016 wurden wieder weitere Verluste erzielt. Die im Zeitraum 2009 bis 2015 erzielten Gewinne waren daher nicht von wirtschaftlicher Bedeutung.

Ursachen der Verluste im Verhältnis zu Vergleichsbetrieben:

Die Bf. bzw. war im Beschwerdezeitraum als Primaria am Landesklinikum Ort vollzeitbeschäftigt. Demnach war ihre Anwesenheit im Ambulatorium zeitlich nur eingeschränkt möglich.

Im Rahmen der Niederschrift vom 16.03.2010 hat die Abgabepflichtige angegeben, dass die Tätigkeit in Form eines Ambulatoriums ausgeübt werde, weil nur in dieser Form, ein Kassenvertrag erteilt werden würde. "Sobald ein Kassenvertrag erteilt wird, wird es einen Vollbetrieb geben (volle Auslastung)." Am 15.04.2010 sei ein Schreiben der BundeslandGKK vom 19.05.2009 betreffend "Ansuchen um Invertragnahme des Ambulatoriums für medizinische und chemische Laboratoriumstechnik" vorgelegt worden. Darin heiße es: "Mit Schreiben vom 20.04.2009 haben Sie die Bundesland Gebietskrankenkasse neuerlich um Invertragnahme Ihres selbständigen Ambulatoriums für medizinische und chemische Laboratoriumsdiagnostik ersucht. Unsere Kasse hat bereits im krankenanstaltenrechtlichen Bewilligungsverfahren wie auch in ihrer Stellungnahme zu Ihrem Antrag vom 22.11.2005 ausgeführt, dass kein Bedarf für einen Vertragsabschluss mit einem Ambulatorium für medizinische und chemische Laboratoriumsdiagnostik gegeben ist. Wir verweisen daher auf Punkt 1. unseres Schreibens vom 23.12.2005, dessen Begründung nach wie vor aufrecht ist. Darüber hinaus weisen wir darauf hin, dass die Bundesland Gebietskrankenkasse auf Grund der aktuellen gesundheitspolitischen Entwicklungen keinen Handlungsspielraum für den Abschluss neuer Verträge mit Leistungsanbietern hat."

Da die Absage hinsichtlich eines Kassenvertrages bereits im krankenanstaltenrechtlichen Bewilligungsverfahren durch die Gebietskrankenkasse erfolgt sei, könne nicht davon gesprochen werden, dass es sich um unerwartete Umstände handelt.

Die Bf. führte in deren Beschwerde aus, dass mit dem Abschluss eines Kassenvertrages die Betriebsergebnisse deutlich steigen würden, da es ab diesem Zeitpunkt einen Vollbetrieb geben würde und für Kassenverträge bei anderen gleichartigen Institutionen selbst bei positiver Bedarfsprüfung Wartezeiten von rund acht Jahren üblich seien. Dem kann entgegengehalten werden, dass im Jahr 2005 die Bewilligung zum Betrieb eines Ambulatoriums für medizinische und chemische Labordiagnostik erfolgte und schon damals der Abschluss eines Kassenvertrages mehrmals beantragt wurde. Bei Hinzurechnung einer Wartezeit von acht Jahren, müsste bereits 2013 eine Entscheidung über den Erhalt eines Kassenvertrages vorgelegen sein. Die tatsächlichen Betriebsergebnisse des Ambulatoriums stiegen ab 2013 jedoch nicht in großem Maße an. Ganz im Gegenteil: im Jahr 2015 war das Betriebsergebnis nur dreistellig positiv, im Jahr 2016 sogar deutlich negativ.

Im Schreiben der Bundesland Gebietskrankenkasse vom 19.05.2009 wurde ausgeführt, dass die Kasse bereits im krankenanstaltenrechtlichen Bewilligungsverfahren wie auch in der Stellungnahme vom 22.11.2005 ausgeführt habe, dass kein Bedarf für einen Vertragsabschluss mit einem Ambulatorium für medizinische und chemische Laboratoriumsdiagnostik gegeben

sei. Darüber hinaus wurde darauf hingewiesen, dass die Bundesland Gebietskrankenkasse auf Grund der gesundheitspolitischen Entwicklungen keinen Handlungsspielraum für den Abschluss neuer Verträge mit Leistungsanbietern habe.

Die Bf. musste daher bereits seit dem Bewilligungsverfahren – spätestens jedoch im November 2005 – damit rechnen, dass der von ihr angestrebte Kassenvertrag nicht erteilt werden würde. Somit hätte die Bf. auch schon zum damaligen Zeitpunkt erkennen müssen, dass die Betätigung in ihrem Ambulatorium künftig nicht erfolgsbringend sein würde, da – nach ihren eigenen Angaben – ein Vollbetrieb bzw. eine Vollausslastung von eben jenem Kassenvertrag abhängt. Von unvorhergesehenen Umständen kann daher keine Rede sein.

Lt. Bf. war ab 2016 auch Ursache der Verluste, dass in Ort, ***2*** ein weiteres Labor mit Kassenvertrag betrieben wurde. Dadurch seien Einnahmen verloren gegangen.

marktgerechtes Verhalten/angebotene Leistungen, marktgerechtes

Verhalten/Preisgestaltung:

Die angebotenen Leistungen und die Preisgestaltung waren nach dem unwidersprochenen Vorbringen der Bf. marktgerecht.

Was die Feststellungen der Betriebsprüfung über die Öffnungszeiten des gegenständlichen Ambulatoriums betrifft, kann auf die obigen Ausführungen zur Umsatzsteuer verwiesen werden, wonach die vorliegenden Öffnungszeiten in Bezug auf die Besonderheit eines Ambulatoriums für medizinische und chemische Labordiagnostik jedenfalls möglich und zweckerfüllend sind. Dieses Kriterium alleine führt jedoch keinesfalls dazu, dass bei dem Ambulatorium der Bf. eine Liebhaberei ausgeschlossen werden könnte.

Verbesserungsmaßnahmen:

Nach dem Vorbringen der Bf. waren betreffend Einnahmen keine Verbesserungsmaßnahmen möglich, da kein Kassenvertrag vorlag. Dieser Umstand war allerdings schon seit spätestens 2009 bekannt.

Der Aussage der Bf., dass das Bemühen des Steuerpflichtigen, die Verlustzone zu verlassen von entscheidender Bedeutung sei, muss entgegengehalten werden, dass sich dieses Bemühen in konkreten Taten manifestieren muss.

Dass – wie in der Beschwerde vorgebracht – dem Alter des Betriebsinhabers im Rahmen der Kriterienprüfung keine Bedeutung zukommen dürfe, wurde von der belangten Behörde zu keinem Zeitpunkt bestritten und wird auch im Rahmen dieses Erkenntnisses nicht berücksichtigt.

Festzuhalten ist aber, dass der steuerliche Vertreter der Bf. im Vorlageantrag vom 26.02.2019 ausführte, dass die Bf. ihre Tätigkeit im Spital mit Ende 2018 beendet habe und sich ab diesem Zeitpunkt nun verstärkt dem Institut widmen könne. Da die ersten Ausgaben für das Ambulatorium im Jahr 2000 getätigt wurden, beträgt der Zeitraum zwischen den ersten Ausgaben und der verstärkten zeitlichen Widmung der Bf. für das Ambulatorium über 18 Jahre. Ebenfalls ist festzuhalten, dass trotzdem ab 2018 bis 2021 kein Gewinn erzielt werden konnte.

Im Schreiben vom 30.10.2023 wird vorgebracht, ein wesentlicher Teil der Verluste würde durch die Gebäudeabschreibung entstehen. Für die Liebhabereibeurteilung sei der betriebliche Gesamtgewinn bis zur Beendigung der Tätigkeit maßgebend. Daher sei auch ein eventueller Veräußerungsgewinn zu berücksichtigen.

Diese Rechtsansicht wird von der Richterin nicht geteilt. Veräußerungs-, Aufgabe- und Liquidationsgewinne (bzw. Verluste) waren nach der Rechtsprechung bisher in die Berechnung miteinzubeziehen, wenn die Betätigung auf die Erzielung eines Veräußerungsgewinnes nachweislich ausgerichtet oder die Veräußerung konkret beabsichtigt war bzw. tatsächlich stattgefunden hat (VwGH 15.6.93, 93/14/0032 betreffend Fremdenpension mWn zur Rechtslage vor der LVO; so auch Rauscher/Grübler Steuerliche Liebhaberei in Rechtsprechung und Verwaltungspraxis, Seite 295 Rz 522; VwGH 28.4.09, 2006/13/0140); die Rechtsprechung wurde in die LRL 32 übernommen: Ergibt sich nach dem adaptierten steuerlichen Ergebnis kein Gesamtgewinn, sind theoretische Veräußerungs- und Aufgabegewinne nur relevant, wenn der Bf. konkrete Maßnahmen zu deren Realisierung oder zur Aufgabe oder Veräußerung des Betriebes gesetzt hat bzw. die Umsetzung derartiger Maßnahmen geplant ist.

Die Tätigkeit des Labors ist nach wie vor aufrecht. Konkrete Maßnahmen oder Pläne wurden weder behauptet noch nachgewiesen, zumal im Schriftsatz vom 30.10.2023 von einer Entnahme oder Veräußerung gesprochen wird, was gegen konkrete Pläne spricht.

In einer Gesamtschau der Kriterien liegt daher nach Ansicht der Richterin Liebhaberei vor.

Gem. § 2 Abs. 2 LVO liegen innerhalb der ersten drei Kalenderjahre ab Beginn der Betätigung im Sinne des § 1 Abs. 1, längstens jedoch innerhalb der ersten fünf Kalenderjahre ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben) für diese Betätigung jedenfalls Einkünfte vor (Anlaufzeitraum). Im gegenständlich Fall seien erstmals im Jahr 2000 Aufwendungen getätigt worden. Für den Zeitraum von 2000 bis einschließlich 2004 würden demnach Einkünfte vorliegen.

Ab 2005 wird die Betätigung als Liebhaberei eingestuft. Die Beschwerde war in diesem Punkt abzuweisen.

Auswirkung der Liebhaberei auf die Umsatzsteuer:

Was die Umsatzsteuer anbelangt, so kann gem. § 6 LVO Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinn nur bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 LVO vorliegen, nicht hingegen bei anderen Betätigungen. Die gegenständliche Liebhabereifeststellung hat demnach auf die Umsatzsteuer keine Auswirkung.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im gegenständlichen Beschwerdefall lag keine Rechtsfrage vor, der grundsätzliche Bedeutung zukam. Die im Beschwerdefall zu lösenden Rechtsfragen beschränken sich auf Rechtsfragen, welche bereits in der bisherigen (oben angeführten) Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes beantwortet wurden.

Linz, am 8. Februar 2024