

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das **Bundesfinanzgericht** hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache des ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** (nunmehr) vertreten durch Puntigam Wirtschaftstreuhand und Steuerberatung GmbH, Neufeldweg 250a, 8041 Graz, über die Beschwerde vom 13. November 2022 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 11. Oktober 2022 betreffend **1) Wiederaufnahme** hinsichtlich Einkommensteuer **2016 bis 2018**, **2) Einkommensteuer 2016 bis 2018** sowie **3) Anspruchszinsen 2016 bis 2018**, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird als unbegründet *abgewiesen*.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer (Bf.) bezog in den Streitjahren nichtselbständige Einkünfte von der SVA sowie vom Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer Steiermark und erklärte zudem – jeweils negative – Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Letztere resultierten aus dem Betrieb einer „Praxis für Ganzheitsmedizin“. Diese Praxis hat der Bf. im Jahr 1998 eröffnet und neben seiner selbständigen Tätigkeit als Zahnarzt betrieben. Ohne Berücksichtigung der Anlaufverluste (1998 – 2002) ergab sich aus dem Betrieb der „Praxis für Ganzheitsmedizin“ bis einschließlich 2019 ein Gesamtverlust von rund € 57.000,--.

In den Jahren 2021/2022 fand beim Bf. eine ua. die Streitjahre umfassende **Außenprüfung** statt.

Den Feststellungen des Prüfers in seinem Bericht vom 12.10.2022 zufolge habe eine – im Bericht bzw. in der Niederschrift zur Schlussbesprechung näher dargestellte - Kriterienprüfung

nach § 2 der LVO ergeben, dass eine Gesamtgewinnerzielungsabsicht anhand objektiver Umstände nicht nachgewiesen werden könne. Der Betrieb der „Praxis für Ganzheitsmedizin“ stelle daher keine Einkunftsquelle iSd. § 2 EStG dar, weshalb die Verluste in den Streitjahren steuerlich nicht anzuerkennen seien.

Die Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren 2016 bis 2018 wird auf das Hervorkommen neuer Tatsachen gestützt und im Bericht auf den S. 5ff. begründet.

Auf Grundlage der Feststellungen des Prüfers erließ das Finanzamt die nunmehr angefochtenen **Bescheide** betreffend

- Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren,
- Einkommensteuer und
- Anspruchszinsen

jeweils für die Jahre 2016 bis 2018. In den Einkommensteuerbescheiden wurden die (negativen) Einkünfte aus Gewerbebetrieb zur Gänze außer Ansatz gelassen und nur (noch) die nichtselbständigen „Pensionseinkünfte“ des Bf. berücksichtigt.

Die gegen die genannten Bescheide erhobene **Beschwerde** wird im Wesentlichen damit begründet, dass im Zuge der Außenprüfung keine neuen Tatsachen hervorgekommen seien, da dem Finanzamt die Jahresergebnisse des Bf. aus seiner Forschung auf dem Gebiet der Gesamtheitsmedizin seit dem Jahr 1998 in den jährlichen Steuererklärungen offengelegt und diese in den Einkommensteuerbescheiden auch stets entsprechend veranlagt worden seien. Die Abgabenbehörde habe bis zur nunmehrigen Außenprüfung *„über 23 Jahre keine Veranlassung gesehen, sich bezüglich dieser Einkommensquelle Auskünfte“* einzuholen. Eine andere Beweiswürdigung bzw. eine neue rechtliche Beurteilung, welche an die Stelle der früheren trete, bilde *„bei unveränderter Tatsachenlage“* keine neue Tatsache iSd. § 303 BAO. Die Abgabenbehörde habe zudem bei der Ermessensübung keine Interessensabwägung zwischen Zweckmäßigkeit und Billigkeit vorgenommen. Da sämtliche Einkünfte des Bf. seit 1998 jährlich offengelegt worden seien, hätte das Finanzamt jedenfalls bereits früher Maßnahmen setzen müssen, um die Verlustentwicklung bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb zu hinterfragen.

In der abweisenden **Beschwerdevorentscheidung** vom 28.11.2022 betreffend *Wiederaufnahme* führt das Finanzamt ua. aus, dass die innere Absicht eines Steuerpflichtigen zur Erzielung von Gewinnen nicht aus der Aktenlage (bzw. aus bloßem Zahlenmaterial) ableitbar sei. Vielmehr habe eine (umfassende) Kriterienprüfung iSd. § 2 LVO stattzufinden. Dazu müssten alle erdenklichen Details eines Abgabepflichtigen untersucht, die verrechneten Preise hinterfragt, die Zweckmäßigkeit der Organisationsstruktur analysiert und Außenvergleiche mit anderen Betrieben gezogen werden. Aus den (bislang) erklärten Ergebnissen ließen sich zu diesen Punkten keine Anhaltspunkte finden. Ein sachlich gerechtfertigter Bedarf nach ergänzenden Ermittlungen habe sich für das Finanzamt erst

ergeben, als mit der (endgültigen) Aufgabe der Zahnarztpraxis im Jahr 2015 die Verluste aus der Praxis für Gesamtheitsmedizin überraschend und sprunghaft angestiegen seien. Im Zuge der daraufhin begonnenen Außenprüfung seien Ermittlungen (in Form eines Vorhalteverfahrens, einer Betriebsbesichtigung sowie einer Besprechung mit dem Bf.) bezüglich all jener Umstände getätigt worden, welche für die Beurteilung des (Nicht)Vorliegens einer Einkunftsquelle erforderlich seien. Diese Umstände hätten insgesamt zu der Erkenntnis geführt, dass die gewerbliche Tätigkeit ausschließlich aus idealistischen Gründen betrieben worden sei. Die für diese Beurteilung wesentlichen Umstände (bezüglich der subjektiven Gewinnerzielungsabsicht) seien erst während der Prüfung festgestellt worden und hätten daher zu Recht zur Verfügung der Wiederaufnahme geführt.

Bezüglich der Ermessensübung wird in der Beschwerdeentscheidung im Wesentlichen ausgeführt, dass das Interesse des Steuerpflichtigen an der Erteilung von Steuergutschriften der Pflicht der Behörde „zur richtigen Beurteilung des Einkommens“ nicht wirklich vorgehen würde.

Mit weiteren Beschwerdeentscheidungen vom 28.11.2022 bzw. vom 29.11.2022 erfolgte auch eine Abweisung der Beschwerde, soweit diese gegen die *Einkommensteuer-* und die *Anspruchszinsenbescheide* gerichtet war.

Dagegen wurde fristgerecht ein **Vorlageantrag** eingebracht. Darin wird abermals vorgebracht, dass dem Finanzamt die (überwiegend) negativen Ergebnisse aus der „*Tätigkeit über komplementäre Heilmethoden*“ seit 1998 bekannt gewesen seien. Dies wäre bei der Ermessensübung bezüglich der Wiederaufnahme jedenfalls zu berücksichtigen gewesen. Die nunmehr vorgelegte Prognoserechnung für die Jahre 2022 bis 2026 sei zudem positiv, diese sei vom Prüfer aber nicht gewürdigt worden. Der Bf. habe „*immer die Absicht gehabt, positive Einkünfte aus diesen komplementären Heilmethoden zu erzielen.*“ Trotz seines vielfältigen Einsatzes sei es dem Bf. nicht gelungen, genügend Privatpatienten zu finden, da diese Behandlungsmethoden nicht von den Krankenkassen bezahlt würden. Dass gewisse Umstände nicht zum Totalgewinn geführt hätten, sei nicht im Einfluss des Bf. gelegen.

Die Vorlage der Beschwerde an das BFG erfolgte am 19.1.2023.

Mit Eingabe vom 22.12.2025 zog der Bf. seine Anträge auf Entscheidung durch den Senat sowie auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurück.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Bf. war seit dem Jahr 1988 als Zahnarzt tätig. Seit dem Jahr 1998 erklärte er neben seinen Einkünften aus der selbständigen Arbeit als Zahnarzt auch Einkünfte aus dem Betrieb einer

Praxis für Ganzheitsmedizin (so die Bezeichnung im Bericht bzw. der Niederschrift des Finanzamtes; der Bf. spricht in seinem Vorlageantrag in diesem Zusammenhang von einer „Tätigkeit über komplementäre Heilmethoden“).

In der Praxis für Ganzheitsmedizin hat der Bf. folgende Leistungen angeboten:

- Elektroakupunktur – Bioresonanztherapie
- Ozontherapie
- Sauerstofftherapie (nach Dr. Regelsberger).

Seit 1.7.2012 bezieht der Bf. Pensionseinkünfte vom Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer sowie von der SVA. Die Zahnarztpraxis wurde in der Folge nur noch eingeschränkt (ohne Kassenvertrag) geführt; die endgültige Aufgabe der Zahnarztpraxis erfolgte mit 31.3.2015.

Die Praxis für Ganzheitsmedizin wurde weiterhin betrieben. Seit Eröffnung dieser Praxis im Jahr 1998 wurden aus dieser Tätigkeit weitaus überwiegend Verluste erklärt. Der erklärte Gesamtverlust dieser Einkünfte aus Gewerbebetrieb belief sich bis einschließlich 2019 auf € 57.024,-- (ohne Berücksichtigung der Anlaufverluste der Jahre 1998 bis 2002). Im Zeitraum 2003 bis 2019 wurden nur in vier Jahren (geringfügige) Gewinne erzielt. In den Jahren 2016/2017 kam es zu einem sprunghaften Anstieg der erklärten Verluste (Ergebnis 2015: € -1.795,--; Ergebnisse 2016 und 2017: € -13.765,-- bzw. € -17.277,--).

In den Jahren 2021/2022 führte das Finanzamt beim Bf. eine die Streitjahre umfassende Außenprüfung durch. Der Prüfer nahm eine Kriterienprüfung iSd. § 2 Abs. 1 der LVO vor (s. dazu ausführlich unter Punkt 3.) und gelangte zu dem Schluss, dass bei der Praxis für Ganzheitsmedizin „*anhand objektiver Umstände eine Gesamtgewinn- bzw. Gesamtüberschusserzielungsabsicht nicht nachgewiesen werden konnte*“ und die Verluste aus dieser Tätigkeit daher in den Jahren 2016 bis 2018 steuerlich nicht anzuerkennen seien.

Den Feststellungen des Prüfers folgend nahm das Finanzamt die Einkommensteuerverfahren der Jahre 2016 bis 2018 mit den angefochtenen Bescheiden wieder auf und nahm neue Abgabefestsetzungen vor. In den neuen Sachbescheiden wurden die erklärten Verluste aus Gewerbebetrieb nunmehr außer Ansatz gelassen.

2. Beweiswürdigung

Der oa. Sachverhalt ergibt sich aus der Aktenlage, insbesondere aus dem Prüfungsbericht vom 12.10.2022 sowie der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 10.10.2022, aber auch aus den Abgabenerklärungen und dem Vorbringen des Bf. in seiner Beschwerdeschrift (bzw. im Vorlageantrag).

3. Rechtliche Beurteilung

1. Wiederaufnahme der Verfahren:

Ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren kann auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen (ua.) wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte (§ 303 Abs. 1 lit. b BAO).

Tatsachen sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände (zB VwGH 26.1.1999, 98/14/0038; 26.7.2000, 95/14/0094); also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis (als vom Bescheid zum Ausdruck gebracht) geführt hätten, etwa Zustände, Vorgänge, etc. (zB VwGH 19.11.1998, 96/15/0148; 26.7.2000, 95/14/0094; 24.5.2023, Ra 2021/15/0066; BFG 5.7.2023, RV/7101938/2023; 26.8.2024, RV/6100169/2024).

Tatsachen sind nicht nur sinnlich wahrnehmbare Umstände, sondern auch innere Vorgänge, soweit sie rational feststellbar sind (wie zB Absichten; s. dazu die bei *Ritz/Koran*, BAO⁸ § 303 BAO Rz 21, zitierte Judikatur).

Solche Tatsachen sind zB auch nähere Umstände über die Marktgerechtigkeit des Verhaltens iSd. § 2 Abs 1 Z 4 und 5 der Liebhabereiverordnung (LVO), BGBl 1993/33 (*Ritz/Koran*, aaO, § 303 BAO Rz 22).

Maßgebend ist, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können (zB VwGH 23.2.2010, 2006/15/0314; 19.9.2013, 2011/15/0157; 27.2.2019, Ra 2017/15/0015; 24.10.2019, Ra 2018/15/0097; 13.10.2021, Ra 2021/13/0127; 20.5.2022, Ra 2022/15/0034; 22.2.2024, Ro 2022/13/0009).

Entscheidend ist, ob der abgabenfestsetzenden Stelle alle rechtserheblichen Sachverhaltselemente bekannt waren (zB VwGH 22.2.2024, Ro 2022/13/0009; 27.3.2024, Ra 2021/13/0092; 14.8.2024, Ra 2023/13/0159).

Allfälliges Verschulden der Behörde an der Nichtausforschung von Sachverhaltselementen schließt die amtswegige Wiederaufnahme nicht aus (zB VwGH 2.3.2006, 2002/13/0029; 17.12.2008, 2006/13/0114; 23.11.2011, 2008/13/0090; 27.2.2019, Ra 2017/15/0015).

Der Bf. bekämpft die Wiederaufnahme mit der Begründung, dass aus Sicht des Finanzamtes keine neuen Tatsachen hervorgekommen seien, da die aus der Praxis für Gesamtmedizin erzielten Einkünfte jährlich in den Steuererklärungen offengelegt worden und die (zumeist

negativen) steuerlichen Ergebnisse daher der Abgabenbehörde seit 1998 bekannt gewesen seien. Eine neue (wenn auch richtige) rechtliche Beurteilung bereits bekannter Tatsachen berechtige nicht zur Wiederaufnahme. Der Umstand, dass der Abgabenbehörde die Einkünfte aus der Praxis für Ganzheitsmedizin bereits seit 20 Jahren bekannt gewesen sind, hätte zudem bei der Ermessensübung berücksichtigt werden müssen. Die Ermessensbegründung sei nur allgemein gehalten und beschränke sich auf eine inhaltsleere floskelhafte Formel, eine Interessenabwägung zwischen Zweckmäßigkeit und Billigkeit sei nicht erfolgt.

Diesen Argumenten des Bf. vermag das BFG nicht zu folgen:

Der Prüfer führt in seinem Bericht vom 12.10.2022 (auf S. 5ff.) zur Wiederaufnahme auszugsweise wörtlich aus wie folgt:

„(...) sind im Betriebsprüfungsverfahren folgende Tatsachen neu hervorgekommen:

Tz.2 - Einkünfte aus Gewerbebetrieb - Liebhaberei: Bei der durchgeführten Kriterienprüfung wurde unter anderem Folgendes festgestellt:

a) Im Prüfungszeitraum 2015 bis 2019, insbesondere in den Jahren 2015 bis 2018 fanden die Fixkosten in den Einnahmen der „Praxis für Ganzheitsmedizin“ keine Deckung. Ebenso wurde festgestellt, dass diverse Fixkosten unter der Kennzahl 9230 „Sonstige Betriebsausgaben“ subsumiert wurden.

b) Die „Praxis für Ganzheitsmedizin“ wurde nur „nebenbei“ betrieben und war nicht auf Gewinn ausgelegt. Es gab keine definierten Öffnungszeiten, Termine wurden ausschließlich nach vorheriger Vereinbarung vergeben. Hauptstandbein für Herrn [Bf.] war die Zahnarztpraxis in P.

c) [Dem Bf.] waren die Verluste bewusst und wurden in Kauf genommen, da es sein Hauptziel war, seinen Patienten zu helfen.

d) Es wurden keine Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage unternommen. Es gab (außer der Homepage) keinerlei Werbung, Preisanpassungen, oder Änderungen z.B. betreffend die Öffnungszeiten.

Diese Umstände kamen erst im Zuge der Betriebsprüfung zu Tage und bilden die Grundlage zu den Feststellungen in Tz.2 betreffend die Prüfungsjahre 2016, 2017 und 2018.

2. Ermessensübung:

Nach ständiger höchstgerichtlicher Rechtsprechung (z.B. VwGH 9.7.1997, 95/13/0124) ist im Rahmen der zu treffenden Ermessensentscheidung (§ 20 BAO, Art. 130 Abs. 2 B-VG) dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung; § 114 BAO) der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit (Rechtssicherheit) einzuräumen.

Die gesamten steuerlichen Auswirkungen der in den Tz.1 bis Tz.2 getroffenen Feststellungen betragen für 2016 (€ 6.171,00), für 2017 (€ 5.833,00) und für 2018 (€ 1.975,00) und können unter dem Gesichtspunkt der Verwaltungsökonomie nicht bloß als geringfügig bezeichnet werden.

Daher war bei der Vornahme der Wiederaufnahme dem Gesichtspunkt der Zweckmäßigkeit, der auf die Herstellung der Rechtsrichtigkeit und Sicherung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung gerichtet ist, gegenüber dem Prinzip der Billigkeit (...) der Vorrang einzuräumen.“

In seiner Beschwerdevorentscheidung vom 28.11.2022 konkretisiert das Finanzamt die aus seiner Sicht neu hervorgekommenen Tatsachen sehr detailliert und umfassend und führt – wiederum auszugsweise wörtlich wieder gegeben – aus wie folgt:

„Da die vom Finanzamt zu beurteilende innere „Absicht“ eines Steuerpflichtigen nicht aus der Aktenlage ableitbar oder auf anderem empirischen Wege feststellbar ist, hat nach § 2 Abs. 1 der Verordnung eine sog. „Kriterienprüfung“ stattzufinden, für die eine umfassende Untersuchung (...) geboten ist (...)

Das bedeutet im Ergebnis, dass bei Beurteilung der entscheidenden Frage, ob eine Absicht zur Erzielung von Gesamtgewinn verfolgt wird, alle nur erdenklichen Details im Verhalten eines Abgabepflichtigen untersucht werden müssen, die in Rechnung gestellten Preise zu hinterfragen sind, die Zweckmäßigkeit der Organisationsstruktur analysiert werden muss und Außenvergleiche mit anderen Betrieben zu ziehen sind. (...)

Betrachtet man auf dieser Grundlage nun die Daten, die bei dem jeweils zuständig gewesenen Finanzamt in der Vergangenheit eingelangt sind, ist die Divergenz offenkundig: (...)

Nirgendwo findet sich ein Anhaltspunkt dafür, ob die Erlöse iHv beispielsweise € 1.485,- oder € 5.900,- auch höher ausfallen hätten können, ob es zu wenige Kunden für die angebotenen Leistungen gibt oder ob der Abgabepflichtigen durch Unwägbarkeiten an besseren Ergebnissen gehindert war. Ebenso wenig kann aus diesem dürftigen Zahlenmaterial ohne nähere Erläuterungen abgeleitet werden, ob es möglich gewesen wäre Aufwendungen einzusparen um ein günstigeres Gesamtergebnis zu erzielen. (...)

Diese aufgrund von Auffälligkeiten des Aktes schon Ende September 2021 begonnene Prüfung hat alle Fragen konkret und nachweislich gestellt, die nach den obigen Darstellungen für die Beurteilung des Vorliegens oder Nichtvorliegens einer Einkunftsquelle erforderlich sind. Mit schriftlichem Vorhalt vom 26.7.2022 wurde die gesamte Verlustentwicklung vorgehalten (es handelt sich in Summe immerhin um rund € - 76.000,-) und es wurde um schriftliche Stellungnahme zu folgenden Punkten ersucht:

1. Ursachen, auf Grund deren im Gegensatz zu vergleichbaren Betrieben, Tätigkeiten oder Rechtsverhältnissen kein Gewinn oder Überschuss erwirtschaftet wird

2. Markgerechtes Verhalten im Hinblick auf die angebotenen Leistungen

3. Markgerechtes Verhalten im Hinblick auf die Preisgestaltung

4. Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen (z.B. Rationalisierungsmaßnahmen)

(...)

Weitere Prüfungsschritte, wie eine Betriebsbesichtigung und eine Besprechung am 13.9.2022, haben zu keinen wesentlich anderen Ergebnissen und somit insgesamt zu der Erkenntnis geführt, dass die gewerbliche Tätigkeit ausschließlich aus idealistischen Gründen, vor allem nach den Prinzipien ethischen Handelns in der Medizin, und im Bewusstsein der wirtschaftlichen Unergiebigkeit betrieben worden ist. (...)

Nach Auffassung des Rechtsmittelbearbeiters ist bei dieser Sachlage völlig unzweifelhaft, dass die für die Beurteilung wesentlichen Umstände, die, wie schon eingangs dargelegt, vor allem in der subjektiven Gewinnerzielungsabsicht bestehen, erst während der Prüfung festgestellt wurden und daher vollkommen berechtigt zur Wiederaufnahme geführt haben. (...)

... kann die Behörde aber auch bei Abwägung der Billigkeit und Zweckmäßigkeit keine ausreichenden Anhaltspunkte für die Abstandnahme von der Wiederaufnahme aus Ermessensgründen finden. Das Interesse an der Erteilung von Steuergutschriften ist zwar aus Sicht des Abgabepflichtigen verständlich, scheint aber der Pflicht zur richtigen Beurteilung des Einkommens (wobei nur Einkünfte iSd Einkommensteuergesetzes in die Veranlagung einzubeziehen sind) nicht wirklich vorzuziehen.“

Mit diesen Ausführungen hat das Finanzamt die aus seiner Sicht neu hervorgekommenen Tatsachen mehr als hinreichend und klar dargetan.

Wenn der Bf. –wiederholt – vorbringt, er habe seine Ergebnisse aus der Tätigkeit in der Praxis für Ganzheitsmedizin in seinen jährlichen Erklärungen ohnehin laufend offengelegt, weshalb für das Finanzamt keine neuen Tatsachen hervorgekommen seien, so ignoriert er völlig, dass für die Beurteilung, ob steuerliche Liebhaberei vorliegt, nicht allein der wiederkehrende Anfall von Verlusten entscheidend ist. Die Offenlegung von Verlusten in den Abgabenerklärungen kann allenfalls den Auslöser für eine nähere Überprüfung im Hinblick auf Liebhaberei darstellen, erlaubt aber nicht zwingend den Schluss, dass die betreffende Tätigkeit steuerlich als Liebhaberei einzustufen ist. Es ist vielmehr eine umfassende Prüfung der Betätigung (Kriterienprüfung iSd. § 2 Abs. 1 LVO) vorzunehmen. Das Auftreten von Verlusten reicht für sich allein nicht aus, das Fehlen der Gesamtgewinnerzielungsabsicht und damit das Nichtbestehen einer Einkunftsquelle anzunehmen (VwGH 12.9.1996, 94/15/0064).

Bei (typisch erwerbswirtschaftlichen) Betätigungen, die durch eine Gesamtgewinnerzielungsabsicht veranlasst sind, liegen gemäß § 1 Abs. 1 LVO (steuerlich relevante) Einkünfte vor. Das Vorliegen der Absicht, einen Gesamtgewinn zu erzielen, ist insbesondere anhand der in § 2 Abs. 1 LVO genannten Kriterien zu beurteilen. Es hat stets eine Gesamtbetrachtung aller maßgeblichen Umstände zu erfolgen. Die Kriterien „Ausmaß und Entwicklung der Verluste“ und „Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen“ sind im Zuge der für die Liebhabereibeurteilung anzustellenden Gesamtbetrachtung immer in Verbindung mit den Kriterien „Ursachen der Verluste“ und „strukturverbessernde Maßnahmen“ zu sehen (*Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei*², Rz 347).

Das Finanzamt hat sich bei seiner Beurteilung, dass es an der nötigen Gewinnerzielungsabsicht mangle, im Ergebnis zu Recht – siehe dazu näher unten unter 2. – ua. darauf gestützt, dass zB die Fixkosten nicht durch die korrespondierenden Einnahmen gedeckt waren, die Praxis für Ganzheitsmedizin nur nebenbei betrieben wurde, kein marktgerechtes Verhalten vorlag und keine Verbesserungsmaßnahmen gesetzt wurden (s. Tz 2 des Prüfungsberichtes). Dies ergab sich ganz maßgeblich zB aus den (erstmalig) im Zuge der Außenprüfung getätigten Angaben des Bf.

So gab dieser etwa im Rahmen einer Besprechung am 13.9.2022 an, dass die Praxis „*nur nebenbei auf Grund Interesse und persönlicher Erfahrung geführt*“ werde. Die Preise seien seit 2015 nicht erhöht bzw. angepasst worden. Die Verluste seien vom Bf. bewusst in Kauf genommen worden, die Praxis für Ganzheitsmedizin sei nie auf Gewinn ausgelegt gewesen. Hauptziel sei gewesen, „*den Leuten zu helfen*“ (s. S. 7f. der Beilage 1 der Niederschrift zur Schlussbesprechung).

Diese neben dem grundsätzlichen Anfall von Verlusten (sowie deren Ausmaß und Entwicklung) für eine Gesamtbetrachtung im oa. Sinne – und somit für eine verlässliche Liebhabereibeurteilung – wesentlichen Umstände gingen für das Finanzamt aus den Abgabenerklärungen unzweifelhaft (noch) nicht hervor. Dass diese Kriterien der Abgabenbehörde im Zeitpunkt der Erlassung der im Zuge der Wiederaufnahme aufgehobenen Einkommensteuerbescheide bereits bekannt gewesen wären, wird zudem selbst vom Bf. nicht behauptet. Der entscheidungswesentliche Sachverhalt war daher dem Finanzamt in den wiederaufzunehmenden Verfahren (noch) nicht so vollständig bekannt, dass es schon in diesen (früheren) Verfahren zu den nunmehr in den wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidungen gelangen hätte können (vgl. dazu zB VwGH 23.2.2010, 2006/15/0314). Jene Tatsachen, die im Beschwerdefall zuverlässig auf das Fehlen der Gesamtgewinnerzielungsabsicht schließen ließen, sind für die Behörde erst durch die im Rahmen der Außenprüfung angestellte Kriterienprüfung hervorgekommen.

Nicht nachvollziehbar ist das Beschwerdevorbringen (im Vorlageantrag), es sei zu keinen Änderungen der erklärten Einkünfte „*mit Ausnahme der Liebhaberei gekommen*“, weshalb

keine die Wiederaufnahme rechtfertigenden Tatsachen vorliegen würden. In den neuen Sachbescheiden wurden erklärte Verluste von € 13.765,-, € 17.277,- und € 8.262,- steuerlich nicht anerkannt. Es kam somit sehr wohl zu einer (gravierenden) Änderung gegenüber den Abgabenerklärungen. Dass laut Finanzamt ein geringer Teil der in den negativen Ergebnissen enthaltenen Ausgaben (Versicherungsbeiträge, Steuerberatungskosten) letztendlich als Sonderausgaben Berücksichtigung fanden (S. 3 des Prüfungsberichtes), ändert daran nichts.

Aus den dargelegten Gründen lagen aus Sicht des Finanzamtes jedenfalls neue Tatsachen iSd. § 303 Abs. 1 lit. b BAO vor.

Was die abgabenbehördliche Ermessensübung anlangt, so ist diese aus folgenden Gründen nicht zu beanstanden:

Die Wiederaufnahme dient dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung. Sie darf nur ausnahmsweise, etwa bei Geringfügigkeit der Auswirkungen oder als Folge des Grundsatzes von Treu und Glauben, unterbleiben (*Ritz/Koran*, aaO, § 303 BAO Rz 66).

Primäres Ziel der Wiederaufnahme ist ein insgesamt rechtmäßiges Ergebnis (VfGH 6.12.1990, B 783/89; VwGH 2.4.1990, 89/15/0005; VfGH 30.9.1997, B 2/96; VwGH 22.3.2000, 99/13/0253).

Daher ist bei der Ermessensübung grundsätzlich dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (der Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit (Rechtskraft) zu geben (zB VwGH 30.5.1994, 93/16/0096; VwGH 28.5.1997, 94/13/0032; VwGH 30.1.2001, 99/14/0067; uva.).

Ein behördliches Verschulden an der Nichtfeststellung maßgeblicher Tatsachen steht der amtswegigen Wiederaufnahme nicht entgegen (zB VwGH 16.9.2003, 98/14/0031; VwGH 23.2.2005, 2001/14/0007; VwGH 22.11.2006, 2003/15/0141; VwGH 27.2.2019, Ra 2017/15/0015).

In Anbetracht der zitierten Rechtsprechung hat das Finanzamt seine Ermessensübung berechtigterweise auf den Vorrang des Prinzipes der Rechtsrichtigkeit sowie auf den Umstand gestützt, dass die steuerlichen Auswirkungen der neuen Tatsachen nicht bloß als geringfügig anzusehen sind (s. S. 6 des Prüfungsberichtes).

Ebenso wenig ist der Grundsatz von Treu und Glauben geeignet, die Rechtmäßigkeit des vom Finanzamt ausgeübten Ermessens in Zweifel zu ziehen:

Nach der Judikatur des VwGH (zB 21.1.2004, 2003/16/0113; VwGH 15.9.2011, 2011/15/0126; VwGH 22.6.2022, Ro 2021/13/0022) schützt der Grundsatz von Treu und Glauben nicht ganz allgemein das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung für die Vergangenheit; die Behörde ist vielmehr sogar verpflichtet, von einer als gesetzwidrig erkannten Verwaltungsübung abzugehen. Nach der

Rechtsprechung müssten besondere Umstände vorliegen, die ein Abgehen von der bisherigen Rechtsauffassung durch die Finanzverwaltung unbillig erscheinen lassen (zB VwGH 24.5.2007, 2005/15/0052; VwGH 28.10.2009, 2008/15/0049), wie dies zB der Fall sein kann, wenn ein Abgabepflichtiger von der Abgabenbehörde ausdrücklich zu einer bestimmten Vorgangsweise aufgefordert wird und sich nachträglich die Unrichtigkeit dieser Vorgangsweise herausstellt (zB VwGH 23.9.2010, 2010/15/0135; VwGH 15.9.2011, 2011/15/0126; VwGH 15.10.2020, Ro 2019/13/0007).

Der Umstand, dass eine abgabenbehördliche Prüfung eine bestimmte Vorgangsweise des Abgabepflichtigen unbeanstandet gelassen hat, hindert die Behörde nicht, diese Vorgangsweise für spätere Zeiträume als rechtswidrig zu beurteilen (zB VwGH 28.5.2002, 99/14/0021; VwGH 21.10.2004, 2000/13/0179, 0180; VwGH 29.7.2010, 2007/15/0248).

Der Bf. macht geltend, die belangte Behörde habe das ihr bei der Wiederaufnahme eingeräumte Ermessen unrichtig ausgeübt, da sie es seit rund 20 Jahren unterlassen habe, den maßgeblichen Sachverhalt zu ermitteln. Damit befindet sich der Bf. jedoch in einem Rechtsirrtum, denn wie der VwGH in ständiger Rechtsprechung ausgeführt hat, hindert der alleinige Umstand, dass die Abgabenbehörde bei den ursprünglichen Veranlagungen Ermittlungen unterlassen hat, die amtswegige Wiederaufnahme von Verfahren nicht, weil – wie schon oa. – selbst ein Verschulden der Abgabenbehörde am Unterbleiben der Feststellung der maßgeblichen Tatsachen und Beweismittel in den ursprünglichen Verfahren eine Wiederaufnahme nicht ausschließt (s. dazu VwGH 27.4.2000, 97/15/0207; VwGH 16.9.2003, 98/14/0031).

Dass nun im gegenständlichen Fall besondere Umstände vorliegen würden (wie zB die Erteilung unrichtiger Auskünfte durch das Finanzamt), die ein Abgehen von der bisher jeweils erklärungsgemäß erfolgten Veranlagung durch die Finanzverwaltung unbillig erscheinen lassen würden, vermag der Bf. nicht darzutun.

Das Finanzamt legt außerdem in der Beschwerdeentscheidung zutreffend dar, dass vor den Streitjahren eine nähere Überprüfung der negativen Einkünfte des Bf. nicht vordringlich geboten erschien, da bei der hier zu beurteilenden Betätigung (iSd. § 1 Abs.1 LVO) ohnehin zunächst Anlaufverluste zu gewähren waren, es vereinzelt Gewinnjahre gab und die (anfangs eher geringfügigen) Verluste erst nach der endgültigen Aufgabe der Zahnarztpraxis im Jahr 2016 um ein Vielfaches angestiegen sind.

Wenn der Bf. auf einzelne Entscheidungen des VwGH verweist, denen zufolge ein behördliches Verschulden gegebenenfalls bei der Ermessensübung zu berücksichtigen sei, ist darauf zu verweisen, dass diese Judikatur nach hg. Ansicht vorwiegend Fälle anspricht, in denen im wiederaufgenommenen Verfahren auch eine Änderung jener Bemessungsgrundlagen erfolgte, hinsichtlich derer keine neuen Tatsachen hervorgekommen sind, und ein Missverhältnis

zwischen den steuerlichen Auswirkungen, die unmittelbar auf Wiederaufnahmsgründe zurückzuführen sind, und jenen, welche nicht auf derartigen Gründen beruhen, bestand.

Ein solcher Fall lag jedoch hier nicht vor, eine Änderung von Bemessungsgrundlagen, hinsichtlich welcher keine neuen Tatsachen hervorgekommen sind, ist nicht erfolgt.

Es ist überdies auszuschließen (und wird auch in der Beschwerde nicht behauptet), dass der Bf. im Vertrauen auf die Beibehaltung der bisherigen Nichtbeanstandung seiner Verlustbetätigung irgendwelche (besonders schutzwürdigen) Dispositionen getroffen hätte, da er im Zuge der Außenprüfung selbst angab, diese Tätigkeit nur nebenbei und auf Grund seines persönlichen Interesses daran ausgeübt hat, da es ihm primär darum gegangen sei, den Menschen zu helfen.

Der Vorwurf in der Beschwerde, das Finanzamt habe keine adäquate Ermessensübung durchgeführt und sich bloß auf eine inhaltsleere Floskel gestützt, erweist sich in Anbetracht der oben wörtlich wiedergegebenen abgabenbehördlichen Begründung des Ermessens als unzutreffend. Dem Gebot der Rechtsrichtigkeit war auf Grund der nicht bloß geringfügigen Auswirkungen sowie in Ermangelung besonderer schutzwürdiger Interessen des Bf. jedenfalls der Vorrang einzuräumen.

Die Wiederaufnahme wurde daher zu Recht verfügt und war die gegen die Wiederaufnahmebescheide gerichtete Beschwerde abzuweisen.

2. *Einkommensteuer (Liebhaberei):*

Einkünfte liegen gemäß § 1 Abs. 1 LVO 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.

Fallen bei Betätigungen im Sinn des § 1 Abs. 1 Verluste an, so ist das Vorliegen der Absicht, einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) zu erzielen, gemäß § 2 Abs. 1 LVO 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).

Persönliche Motive für das Inkaufnehmen von Verlusten haben eine besondere Indizwirkung für das Fehlen der Gesamtgewinnerzielungsabsicht. Ein solches Motiv ist bei typisch erwerbswirtschaftlicher Betätigung zB eine Betätigung auf Grund eines besonderen Interesses an der Sache ("Forschergeist"; s. *Rauscher/Grübler*, aaO, Rz 353.)

Im vorliegenden Fall hat der Prüfer zum Zwecke der Feststellung des Vorliegens einer Gesamtgewinnerzielungsabsicht eine Kriterienprüfung iSd. § 2 Abs. 1 LVO vorgenommen. Diese wurde in der „*Beilage 1 der Niederschrift zur Schlussbesprechung*“ wie folgt dokumentiert bzw. festgehalten:

„1) Ausmaß und Entwicklung der Verluste (§ 2 Abs. 1 Z 1 LVO)

Die Aufstellung zeigt, dass seit der Aufgabe der Zahnarztpraxis (Einkünfte aus SA) die Verluste bei der „Praxis für Ganzheitsmedizin“ (Einkünfte aus GW) enorm angestiegen sind.

	<i>Einkünfte GW</i>	<i>Einkünfte SA</i>
<i>1998</i>	<i>-12.718</i>	<i>172.709</i>
<i>1999</i>	<i>0,-</i>	<i>163.572</i>
<i>2000</i>	<i>-1.866</i>	<i>185.533</i>
<i>2001</i>	<i>-3.091</i>	<i>164.157</i>
<i>2002</i>	<i>-1.548</i>	<i>232.280</i>
<i>2003</i>	<i>-4.876</i>	<i>208.705</i>
<i>2004</i>	<i>-2.816</i>	<i>217.551</i>
<i>2005</i>	<i>490,-</i>	<i>184.812</i>
<i>2006</i>	<i>-864</i>	<i>157.860</i>
<i>2007</i>	<i>1.665</i>	<i>111.376</i>
<i>2008</i>	<i>1552</i>	<i>135.635</i>
<i>2009</i>	<i>-1.534</i>	<i>87.588</i>
<i>2010</i>	<i>795,-</i>	<i>83.677</i>

2011	-2.404	71.724
2012	-1.931	49.739
2013	-1.354	-33.952
2014	-2.226	-19.442
2015	-1.796	-32.074
2016	-13.766	
2017	-17.277	
2018	-8.262	
2019	<u>-2.391</u>	
	-76.248,-	
	<u>19.224</u>	Anlaufverluste 1998-2002
	-57.024,-	

Betrachtung der Verluste im Verhältnis zu den jährlichen Umsätzen und den Fixkosten:

(...)

Im Prüfungszeitraum 2015 bis 2019 ist erkennbar, dass speziell in den Jahren 2016 bis 2018 die Verluste gravierend sind und diese die jährlichen Umsätze erreichen bzw. übersteigen.

Folgende Aufstellung zeigt, dass in den Prüfungsjahren 2015 bis 2018 nicht einmal die Fixkosten in den erzielten Praxiseinnahmen Deckung fanden. Zusätzlich wird darauf hingewiesen, dass bei den angeführten Fixkosten noch keine PKW-Kosten, Reisekosten, Kosten für Rechts- u. Beratungsaufwand bzw. steuerliche Vertretung berücksichtigt sind, welche aber einen zusätzlichen Kostenfaktor darstellen. (...)

	2015	2016	2017	2018	2019
Verh. Fixkosten zu Erlösen	1,71	7,96	1,24	1,29	0,83

In der Gesamtbetrachtung sprechen diese Umstände nach Ansicht des Finanzamtes für Liebhaberei.

2) Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen oder Überschüssen (§ 2 Abs. 1 Z 2 LVO)

Seit Bestehen der Praxis für Ganzheitsmedizin wurde bis 2019 gesamt 4x ein Überschuss erwirtschaftet. In Relation zur Höhe der Verluste sind diese Überschüsse nach Ansicht des Finanzamtes jedoch nicht von wirtschaftlicher Bedeutung.

Dieser Umstand spricht nach Ansicht des Finanzamtes für Liebhaberei.“

Nach der Wiedergabe eines Auskunftersuchens vom 26.7.2022, der Antwort des Bf. vom 16.8.2022 und des Protokolls der Betriebsbesichtigung vom 13.9.2022 setzt der Prüfer fort wie folgt:

„3) Ursachen der Verluste im Verhältnis zu Vergleichsbetrieben (§ 2 Abs. 1 Z 3 LVO)

In der Vorhaltsbeantwortung wurde ausgeführt, dass sich [der Bf.] wissenschaftlich mit dem Einfluss der Zahnmedizin auf den ganzen Menschen beschäftigt und als Gastvortragender auf Kongressen eingeladen war.

Zu konkreten Ursachen, warum im Prüfungszeitraum 2015 bis 2019 kein Überschuss erwirtschaftet werden konnte, wurde schriftlich nicht Stellung genommen.

Unter Punkt 2 der Fragen an [den Bf.] bei der Betriebsbesichtigung gab dieser an, dass sein Hauptstandbein die Zahnarztpraxis in P war und die „Praxis für Ganzheitsmedizin“ in G aufgrund persönlicher Erfahrung und Interesse nur „nebenbei“ betrieben wurde.

Unter Punkt 3 wurde angegeben, dass es bei der „Praxis für Ganzheitsmedizin“ von Beginn an keine offiziellen Öffnungszeiten gab, die Termine wurden bzw. werden nur nach telefonischer Terminvereinbarung abgehalten. Die Zahnarztpraxis in P war von Montag bis Freitag und nach persönlicher Vereinbarung geöffnet.

Unter Punkt 7 wurde angegeben, dass die Verluste [dem Bf.] wohl bewusst waren und diese in Kauf genommen wurden, da sein Hauptziel war, seinen Patienten zu helfen.

Die „Praxis für Ganzheitsmedizin“ war nie auf Gewinn ausgelegt.

Es wird angemerkt, dass bis 2012 die Verluste daraus mit den Überschüssen aus den Einkünfte aus selbständiger Arbeit der Zahnarztpraxis, welche bis dahin als Kassenpraxis geführt wurde, ausgeglichen werden konnten.

Unter Punkt 9 wurde angegeben, dass außer der Homepage, keinerlei Werbung betrieben wurde bzw. wird. Die Patienten wurden durch Mundpropaganda bzw. durch die zahnärztliche Tätigkeit auf [den Bf.] und seine „Praxis für Ganzheitsmedizin“ aufmerksam.

All diese Umstände sprechen nach Ansicht des Finanzamtes gegen die Gewinn- bzw Überschusserzielungsabsicht und somit für Liebhaberei.

4) Marktgerechtes Verhalten/angebotene Leistungen (§ 2 Abs. 1 Z 4 LVO)

In der Vorhaltsbeantwortung wurde lediglich ausgeführt, dass aufgrund der Coronakrise eine geringere Nachfrage nach Wahlärzten bestand, und aufgrund der Vorsichtsmaßnahmen nur ein eingeschränkter Betrieb möglich war. Zum Thema marktgerechten Verhalten wurde nicht Stellung genommen.

Betreffend die angebotenen Leistungen wurde sowohl im Zuge der Vorhaltsbeantwortung als auch unter Punkt 4 zu den Fragen an [den Bf.] bei der Betriebsbesichtigung Folgendes angegeben:

- a) Sauerstofftherapie - Oxyvenierung nach Dr. Regelsberger -> nicht von Beginn an*
- b) Ozontherapie - große und kleine Oxyvenierung im Blut -> selten, da Patient selbst ein Blutbild mitbringen muss*
- c) Elektroakupunktur - Bioresonanztherapie -> dies ist die Hauptleistung*

Ob die angebotenen Leistungen, angesichts des sehr eingeschränkten Marktes, zielgerichtet sind, darüber kann seitens des Finanzamtes keine Aussage getroffen werden.

Während des Prüfungszeitraumes 2015 bis 2019 hat es betreffend die angebotenen Leistungen allerdings keine Änderungen gegeben, bzw. wurde die „Praxis für Ganzheitsmedizin“ in gewohnter Weise weitergeführt.

Wenn eine typisch erwerbswirtschaftliche Betätigung nicht bzw. nicht mehr wirtschaftlich sinnvoll ist, so würde in der rechtzeitigen Aufgabe der Betätigung ein marktgerechtes Verhalten vorliegen, Im konkreten Fall wurde der Betrieb weitergeführt.

5) Marktgerechtes Verhalten/Preisgestaltung (§ 2 Abs. 1 Z 5 IVO)

In der Vorhaltsbeantwortung wurde angegeben, dass bei der Elektroakupunktur - Bioresonanztherapie € 100,00 pro Stunde verrechnet werden. Bei der Ozontherapie und Sauerstofftherapie nach Dr. Regelsberger liegen die Kosten zwischen ca. € 30,00 und € 50,00 pro Stunde. Für [den Bf.] stellen die Höhe der Honorare eine Obergrenze dar, da es sich hierbei um alternativmedizinische Leistungen handelt, welche von den Krankenkassen nicht vergütet werden.

Ob hier das Preispotential weitgehend ausgenützt wurde, darüber kann seitens des Finanzamtes keine Aussage getroffen werden.

6) Verbesserungsmaßnahmen (§ 2 Abs. 1 Z 6 LVO)

In der Vorhaltsbeantwortung wurde lediglich darauf hingewiesen, dass [der Bf.] seine laufenden Kosten so gering wie möglich hält und eine weitere Kostensenkung kaum mehr möglich ist.

Ob bzw. welche Verbesserungsmaßnahmen während des Prüfungszeitraumes 2015-2019 getroffen wurden, dazu wurde nicht Stellung genommen.

Unter Punkt 3 der Fragen an [den Bf.] bei der Betriebsbesichtigung gab dieser an, dass es bei der „Praxis für Ganzheitsmedizin“ von Beginn an keine offiziellen Öffnungszeiten gab, die Termine wurden bzw. werden nur nach telefonischer Terminvereinbarung abgehalten.

Unter Punkt 6 wurde angegeben, dass seit zumindest 2015, die Preise nie angepasst bzw. erhöht wurden.

Unter Punkt 9 wurde angegeben, dass außer der Homepage, keinerlei Werbung betrieben wurde bzw. wird

Die beim Kriterium des § 2 Abs. 1 Z 6 LVO angesprochenen Bemühungen sind ein besonders gewichtiger Hinweis auf die Absicht des Steuerpflichtigen auf Erzielung eines Gesamtgewinnes bzw. Gesamtüberschusses (vgl. zB VwGH 19.3.2008, 2005/15/0151; VwGH 28.4.2011, 2008/15/0198).

Für das Finanzamt sind während des Prüfungszeitraumes 2015 bis 2019 keine Bemühungen oder Maßnahmen erkennbar, welche darauf ausgerichtet sind, die Ertragslage zu verbessern. Liegt kein derartiges Bemühen vor, spricht dies für Liebhaberei.

7) Berücksichtigung weiterer Umstände

Die „Praxis für Ganzheitsmedizin“ wurde eröffnet, da [der Bf.] aus seiner Leidenschaft und Erfahrung heraus, den „ganzen“ Menschen behandeln wollte.

Unter Punkt 7 der Fragen an [den Bf.] bei der Betriebsbesichtigung wurde bereits angegeben, dass die Verluste [dem Bf.] wohl bewusst waren und diese in Kauf genommen wurden, da sein Hauptziel war, seinen Patienten zu helfen.

Es wird nochmals angemerkt, dass bis 2012 die Verluste daraus mit den Überschüssen aus den Einkünften aus selbständiger Arbeit der Zahnarztpraxis, welche bis dahin als Kassenpraxis geführt wurde, ausgeglichen werden konnten. Seit 01.07.2012 bezieht [der Bf.] Pensionsbezüge aus dem Wohlfahrtsfond der Ärztekammer und der SVA. Ab 2013 werden die Verluste des Gewerbebetriebes durch diese Einkünfte ausgeglichen.

Durch diese, auch in der Privatsphäre gelegenen Motive, und den Umstand, dass durch weitere Einkunftsquellen (Einkünfte aus SA und Pensionseinkünfte) die Bestreitung des Lebensunterhaltes nie gefährdet war, sieht das Finanzamt das Fehlen einer Gesamtgewinn- bzw. Gesamtüberschussabsicht, somit spricht dies für Liebhaberei.

Mit der schriftlichen Vorhaltsbeantwortung wurde dem Finanzamt, als Beilage 4, eine Prognoserechnung übermittelt. (...)

Die Prognoserechnung wurde nur bis zum Jahr 2026 vorgenommen und zeigt, dass die „Praxis für Ganzheitsmedizin“ ab 2023 einen leichten Überschuss (jährlich knapp € 1.000,00) erwirtschaften möchte.

Unter Punkt 8 der Fragen an [den Bf.] bei der Betriebsbesichtigung gab dieser an, dass die „Praxis für Ganzheitsmedizin“ noch so lange wie möglich fortgeführt werden soll. Nach eigenen Angaben [des Bf.] werden derzeit ca. 1-2 Personen pro Woche behandelt.

Angesichts dieser Prognose geht das Finanzamt davon aus, dass das Erreichen eines Gesamtgewinnes bzw. Gesamtüberschusses nahezu unmöglich ist.

8) Abschließendes Ergebnis der Kriterienprüfung

Aufgrund der durchgeführten Kriterienprüfung kommt das Finanzamt zum Schluss, dass bei der „Praxis für Ganzheitsmedizin“ (Einkünfte aus Gewerbebetrieb) anhand objektiver Umstände eine Gesamtgewinn- bzw. Gesamtüberschusserzielungsabsicht nicht nachgewiesen werden konnte.

Nach Ansicht des Finanzamtes stellt diese Tätigkeit ab 2016 keine Einkunftsquelle im Sinne des § 2 EStG dar, weshalb die Verluste in den Prüfungsjahren 2016 bis 2019 nicht anerkannt werden. (...)“

Mit diesen Ausführungen legt der Prüfer (bzw. diesem folgend das Finanzamt) umfassend, detailliert und schlüssig dar, aus welchen Gründen der Betrieb der Praxis für Ganzheitsmedizin steuerlich nicht als Einkunftsquelle zu qualifizieren ist. Den abgabenbehördlichen Ausführungen ist von Seiten des BFG vollumfänglich zuzustimmen. Es wird daher zur Begründung der vorliegenden Entscheidung grundsätzlich auf die oa. Ausführungen des Finanzamtes verwiesen.

Die Beschwerdeschrift vom 13.11.2022, welche explizit auch gegen die Einkommensteuerbescheide gerichtet ist, enthält ausschließlich Ausführungen dazu, aus welchen Gründen nach Meinung des Bf. keine die Wiederaufnahme rechtfertigenden neuen Tatsachen vorliegen würden bzw. die Ermessensübung des Finanzamtes unrichtig erfolgt sei. Dass diese Ausführungen nicht geeignet sind, die Rechtswidrigkeit der Einkommensteuerbescheide zu begründen, liegt auf der Hand.

Im Vorlageantrag vom 2.1.2023 rügt der Bf. dann die Einstufung seiner Praxis für Ganzheitsmedizin als Liebhabereibetrieb damit, dass er für die Jahre 2022 bis 2026 eine positive Prognoserechnung vorgelegt habe, diese aber „vom Prüfungsorgan in keiner Weise gewürdigt“ worden sei. Er habe immer die Absicht gehabt, aus dieser Praxis („aus diesen

komplementären Heilmethoden“) positive Einkünfte zu erzielen. Daher habe er sich auch wissenschaftlich mit diesen Methoden beschäftigt, was sich aus seinen Publikationen und den Einladungen zu internationalen Kongressen ergebe. Da diese Behandlungsmethoden von den Krankenkassen nicht bezahlt würden, sei es ihm trotz seines vielfältigen Einsatzes nicht gelungen, genügend Privatpatienten zu finden. Dass diese Umstände nicht zu einem Totalgewinn geführt haben, sei nicht in seinem Einflussbereich gelegen. Die Gewinnabsicht könne ihm aber nicht abgesprochen werden.

Auch diese – im späten Verfahrensstadium getätigten – Ausführungen vermögen der Beschwerde nicht zum Erfolg zu verhelfen.

Entgegen dem Beschwerdevorbringen haben Prüfer und Finanzamt die im Rahmen der Außenprüfung vorgelegte Prognoserechnung des Bf. sehr wohl gewürdigt (s. zB die *Beilage 1 zur Niederschrift über die Schlussbesprechung*, S. 11f.). Dazu führt das Finanzamt in seiner die Wiederaufnahme betreffenden BVE vom 28.11.2022 (S. 4 unten) aus:

In der Prognoserechnung bzw. „in der Antwort verweist die steuerliche Vertretung ganz allgemein auf die wissenschaftlichen Leistungen und die Forschungsarbeit des Abgabepflichtigen und Beschwerdeführers. Die nur sehr extensiv erbrachten Leistungen werden in einem einzigen Satz mit der Coronakrise begründet, und es werden die Einnahmen für die Jahre 2023 bis 2026 (im Jahre 2026 vollendet der Bf. sein 80. Lebensjahr) ohne jede Begründung mit jährlichen Honorareinnahmen von Ca. € 9.500,- bis € 10.400,- vermutet, wodurch sich ein Jahresgewinn von möglicherweise € 755,- erzielen lassen soll; dies freilich nur unter der Voraussetzung, dass die „übrigen Aufwendungen“ nicht wie in der Vergangenheit mit jährlich oft € 10.000,-, sondern nur mit € 1.200 bis € 1.400,- anfallen.“

Auch mit diesen Ausführungen ist das Finanzamt im Recht: Die Prognoserechnung ist sehr allgemein gehalten und lässt zur Gänze ungeklärt, auf welchen konkreten Annahmen die teils groben Abweichungen der prognostizierten Ergebnisse von den bis zum Jahr 2019 tatsächlich „erwirtschafteten“ Ergebnissen beruhen.

So wurden etwa bislang in den Jahren bis einschließlich 2018 Erlöse von € 1.200,- bis (höchstens) € 6.200,- erzielt. Warum daher nunmehr ab 2023 plötzlich Erlöse von € 9.500,- bis € 10.400,- möglich sein sollen, obwohl laut Bf. mangels Kostenbeteiligung der Krankenkassen nicht genügend Privatpatienten zu finden seien, bleibt völlig offen. Ebenso wenig ist klar, aus welchen Gründen sich die Ausgaben nunmehr rund um € 9.000,- bewegen sollen, wo diese doch nach der endgültigen Aufgabe der hauptberuflich geführten Zahnarztpraxis im Jahr 2016 sprunghaft (auf € 16.576,-) angestiegen sind (2017: 22.322,-; 2018: € 14.262,-).

Abgesehen davon, dass einer Prognoserechnung im Rahmen von typisch erwerbswirtschaftlichen Tätigkeiten nach § 1 Abs. 1 LVO bei weitem nicht jene Bedeutung wie bei Tätigkeiten nach § 1 Abs. 2 LVO zukommt (zB *Rauscher/Grübler*, aaO, Rz 361), sondern

vielmehr die Kriterienprüfung iSd. § 2 LVO im Mittelpunkt steht, und im Beschwerdefall die Prognoserechnung zudem weitgehend auf nicht nachvollziehbaren Prämissen beruht, lassen die im Zuge der Außenprüfung zutage geförderten näheren Umstände der Betätigung des Bf., wie zB das Nichtvorliegen eines marktgerechten Verhaltens oder die Nichtabdeckung der Fixkosten (s. oben), klar auf das Fehlen einer Gesamtgewinnerzielungsabsicht des Bf. schließen.

Es ist überdies im Besonderen auf die Aussagen des Bf. in der Niederschrift über die Betriebsbesichtigung am 13.9.2022 zu verweisen. Der Bf. gab etwa an, die ganzheitliche Praxis werde nur nebenbei auf Grund seines persönlichen Interesses betrieben. Damit einhergehende Verluste habe er in Kauf genommen, die Praxis sei nie auf Gewinn ausgelegt gewesen, Hauptziel sei gewesen, den Menschen zu helfen. Aktuell behandle er ca. ein bis zwei Patienten pro Woche (s. S. 7f. der *Beilage 1 der Niederschrift zur Schlussbesprechung*).

Diese zeitlich früher getätigten Angaben des Bf. stehen in diametralem Widerspruch zum nunmehrigen Vorbringen im Vorlageantrag, welchen zufolge er die Praxis für Ganzheitsmedizin stets mit Gewinnabsicht betrieben habe.

Nach der ständigen Rechtsprechung entspricht es der Lebenserfahrung, dass die zeitlich früher getätigten Aussagen einer Partei in einem Verfahren erfahrungsgemäß der Wahrheit am nächsten kommen. Eine für den Bf. steuerlich günstigere Darstellung, die erst später im Zuge des Verfahrens gegeben wird, kann nur verminderte Glaubwürdigkeit für sich beanspruchen (zB VwGH 4.9.1986, 86/16/0080; VwGH 31.10.1991, 90/16/0176).

Im vorliegenden Fall war daher den Angaben des Bf. im Zuge der Betriebsbesichtigung jedenfalls ein höherer Grad an Glaubwürdigkeit beizumessen als seinen späteren Ausführungen im Vorlageantrag. Das Finanzamt konnte daher auf Grund dieser – doch eindeutigen - Aussagen in Zusammenschau mit den weiteren im Wege der Kriterienprüfung zutage geförderten – oben detailliert dargestellten - Umstände (keine Fixkostendeckung durch die Erlöse, kein marktgerechtes Verhalten etc.) völlig zu Recht vom Fehlen einer Gesamtgewinnerzielungsabsicht ausgehen.

Das Finanzamt hat sohin die Praxis für Ganzheitsmedizin in den bekämpften Einkommensteuerbescheiden zutreffend nicht als steuerlich relevante Einkunftsquelle qualifiziert und die daraus erklärten „Einkünfte“ außer Ansatz gelassen. Die Beschwerde war somit auch in diesem Punkte abzuweisen.

3. *Anspruchszinsen:*

Gemäß § 205 Abs. 1 BAO sind Differenzbeträge an Einkommen- und Körperschaftsteuer, die sich aus den Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen, nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzt gewesenen Abgabe ergeben, für den Zeitraum ab 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruches

folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieser Bescheide zu verzinsen (Anspruchszinsen). Gemäß Abs. 2 leg. cit. betragen die Anspruchszinsen pro Jahr 2% über dem Basiszinssatz und sind für einen Zeitraum von höchstens 42 Monate festzusetzen.

Anspruchszinsenbescheide sind an die Höhe der im Bescheidspruch des Einkommen- oder Körperschaftsteuerbescheides ausgewiesenen Nachforderung oder Gutschrift gebunden (*Ritz*, SWK 2001, Seiten 27ff).

Wegen der genannten Bindung sind Zinsenbescheide nicht (mit Aussicht auf Erfolg) mit der Begründung anfechtbar, der maßgebende Einkommensteuerbescheid sei rechtswidrig (*Ritz/Koran*, aaO, § 205 Tz 34).

Erweist sich der Stammapgabenbescheid nachträglich als rechtswidrig und wird er entsprechend abgeändert (oder aufgehoben), so wird diesem Umstand mit einem an den Abänderungsbescheid (Aufhebungsbescheid) gebundenen Zinsenbescheid Rechnung getragen. Es ergeht ein weiterer Zinsenbescheid; es erfolgt daher keine Abänderung des ursprünglichen Zinsenbescheides (VwGH 28.5.2009, 2006/15/0316; BFG 22.6.2017, RV/3100488/2017).

Mit der Beschwerde wird die (ersatzlose) Aufhebung der Anspruchszinsenbescheide beantragt; dies unter Verweis auf die Begründung des gegen die zugrunde liegenden Wiederaufnahme- und Einkommensteuerbescheide gerichteten Vorbringens.

Die Festsetzung der gegenständlichen Anspruchszinsen gemäß § 205 BAO erfolgte nach Ansicht des BFG zu Recht, da die Einkommensteuerbescheide 2016 bis 2018 jeweils zinsenrelevante Nachforderungen zur Folge hatten. Die den angefochtenen Anspruchszinsenbescheiden zu Grunde gelegten Nachforderungsbeträge wurden jeweils im Spruch der bezüglichen Einkommensteuerbescheide festgesetzt. An diese Beträge ist das Finanzamt bei der Berechnung der Anspruchszinsen gebunden, weshalb Einwendungen gegen die Höhe der (als Bemessungsgrundlage für die Zinsenberechnung herangezogenen) Nachforderungsbeträge nicht mit Beschwerde gegen die Anspruchszinsenbescheide, sondern nur mit einem Rechtsmittel gegen die jeweils zu Grunde liegenden Einkommensteuerbescheide geltend gemacht werden können. Diesen Rechtsmitteln war jedoch unter Verweis auf die obigen Ausführungen kein Erfolg beschieden, weshalb die Nachforderungsbeträge keiner Änderung unterliegen.

Dass in den bekämpften Anspruchszinsenbescheiden allenfalls falsche Zinssätze zur Anwendung gelangt oder dem Finanzamt sonstige Rechenfehler unterlaufen wären, wird in der Beschwerde nicht behauptet.

Die Beschwerde war letztlich auch in Bezug auf die Anfechtung der Anspruchszinsenbescheide als unbegründet abzuweisen.

4. Zur 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.

Das BFG konnte sich in der gegenständlichen Entscheidung auf die in der Begründung zitierte Judikatur stützen. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung lag daher nicht vor.

Graz, am 23. Jänner 2026