



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr. Gerd Eder, Steuerberater, 1010 Wien, Franz Josefs Kai 27/7, vom 29. Juli 2002 gegen die Bescheide des Finanzamtes Gänserndorf vom 3. Juli 2002 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1998 bis 2000 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide werden gemäß § 200 Abs. 2 BAO für endgültig erklärt und bleiben darüber hinaus unverändert.

Entscheidungsgründe

Dr. AB (Berufungswerber, Bw.) ist Facharzt für XY. Die Veranlagung zur Einkommensteuer 1998 bis 2000 erfolgte vorläufig, zunächst aber erklärungsgemäß.

Im Rahmen einer Betriebsprüfung wurde in der Folge u.a. festgestellt, dass ein Teil des Kilometergeldes und ein Teil der Beiträge zur Krankenversicherung nicht als Betriebsausgaben anzuerkennen seien.

Ausgeschieden wurden Kilometergelder, die durch untertägige Heimfahrten in der Mittagspause verursacht wurden, da sie persönlich veranlasst gewesen seien. Es handelt sich dabei um Beträge von S 23.184,00 (1998), S 24.696,00 (1999) und S 24.696 (2000).

Insgesamt waren vom Bw. S 98.470,00 (1998), S 87.239,60 (1999) und S 90.826,40 (2000) an Kilometergeldern geltend gemacht worden.

Im Arbeitsbogen der Betriebsprüfung sind dazu handschriftliche Aufstellungen des Bw. enthalten, aus denen ersichtlich ist, an welchen Tagen die Strecke zwischen der Wohnung und der Ordination in D-Dorf (28 km) bzw. in E-Dorf (10 km) zurückgelegt wurde. Weiters sind die Tage gekennzeichnet, an denen zweimal eine Hin- und Rückfahrt erfolgte.

Hinsichtlich der Beiträge zur Krankenversicherung führte der Betriebsprüfer aus, die im Prüfungszeitraum geleisteten Beiträge zur Krankenzusatzversicherung und zur Pflichtkrankenversicherung des Wohlfahrtsfonds der Niederösterreichischen Ärztekammer seien nur

insoweit als Betriebsausgabe abzugsfähig, als das jährliche arithmetische Mittel aus ASVG und GSVG Krankenversicherungsbeiträgen nicht überschritten werde. Übersteigende Beträge seien im Rahmen der Sonderausgabenhöchstbeträge als Sonderausgaben gemäß § 18 EStG abzugsfähig. Ausgeschieden wurden Beträge von S 23.751,00 (1998), S 27.179,00 (1999) und S 34.860,00 (2000).

Aufgrund der Feststellungen des Betriebsprüfers nahm das Finanzamt die Einkommensteuerverfahren 1998 bis 2000 wieder auf und erließ neue (vorläufige) **Einkommensteuerbescheide** (Schillingbeträge):

	1998	1999	2000
Einkommen lt Erklärg.	4.508.075	4.479.815	6.040.696
Einkommensteuer Erstbescheid	2.119.750	2.105.600	2.879.050
Einkommen lt Bp.	4.479.401	4.550.967	6.086.549
Einkommensteuer Wiederaufnahme	2.113.800	2.149.600	2.913.500

Der Bw. brachte gegen die Einkommensteuerbescheide eine **Berufung** ein und führte aus:

Untertägige Heimfahrten in der Mittagspause

Der Bw. betreibe als Facharzt für XY jeweils eine Ordination in D-Dorf und in E-Dorf. An Dienstagen und Donnerstagen sei ausschließlich die Ordination in D-Dorf geöffnet. Die Ordinationszeiten seien von 7:45 bis 10:30 Uhr und von 14:00 bis 17:00 Uhr.

Die Ordination sei somit 3,5 Stunden gesperrt. Da sich keinerlei Aufenthaltsräume oder Ruheräume in der Ordination in D-Dorf befinden, fahre der Bw. untertägig zwischen der Früh- und Nachmittagsordination zu seinem Wohnsitz nach F. Die für diese untertägigen Heimfahrten geltend gemachten Kilometergelder seien im Zuge der Betriebsprüfung als nichtabzugsfähig ausgeschieden worden, da sie persönlich veranlasst seien.

Hiezu sei jedoch anzumerken, dass Fahrtkosten zwischen Wohnsitz und Betrieb prinzipiell als Betriebsausgaben anzuerkennen seien. Hinsichtlich untertägiger Heimfahrten werde in der RZ 1528 EStRL ausgeführt, dass die Aufwendungen für untertägige Heimfahrten als Betriebsausgaben anzuerkennen seien, wenn beruflich bedingte große Intervalle in der Arbeitszeit auftreten. Ausdrücklich erwähnt werden hier auch unregelmäßige Dienstzeiten von Ärzten. Wenngleich sich in den EStRL keinerlei Quantifizierungen für "große Intervalle in der Arbeitszeit" oder für "unregelmäßige Dienstzeiten" finden, so sei eine Pause von 3,5 Stunden zwischen der Vormittags- und der Nachmittagsordination wohl als großer Intervall zu betrachten.

Wegen der fehlenden Ruheräume in der Ordination habe der Bw. an den erwähnten Tagen daher praktisch keine andere Möglichkeit, als seine Ordination zu verlassen. Zumal die Entfernung Wohnsitz-Ordination nicht besonders groß sei, sei es wohl verständlich, dass der Bw. diese Pause nicht in einem Lokal in D-Dorf verbringe, sondern für eine Heimfahrt nütze. Die für diese Heimfahrten geltend gemachten Kilometergelder seien daher als Betriebsausgabe anzuerkennen.

Krankenversicherungsbeiträge an den Wohlfahrtsfonds der Niederösterreichischen Ärztekammer:

Dazu führt der Bw. aus, dass es sich bei den teilweise nicht anerkannten Beiträgen nicht um solche handle, für die die betragsmäßige Beschränkung gemäß § 4 Abs. 4 Z 1 lit.b 2. Satz EStG zu beachten wäre. Vielmehr handle es sich um Pflichtbeiträge zur Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen, denen sich der Steuerpflichtige nicht entziehen könne. Wie in RZ 1244 EStRL ausgeführt werde, sei für die Berücksichtigung dieser Beiträge als Betriebsausgaben entscheidend, ob deren Entrichtung aufgrund eines Bescheides des zuständigen Kammerorgans zwingend vorgeschrieben werde. Genau dies treffe auf die in Frage stehenden Beiträge des Wohlfahrtsfonds für Kranken- und Krankenzusatzversicherung zu.

Das Vorliegen von Pflichtbeiträgen ergebe sich auch aus einem beigelegten Schreiben des Wohlfahrtsfonds der Niederösterreichischen Ärztekammer. Auf derartige Pflichtbeiträge, welche bescheidmäßig vorgeschrieben werden, seien die oben erwähnten betragsmäßigen Beschränkungen nicht anzuwenden. Diese Beiträge seien daher ungekürzt als Betriebsausgaben anzuerkennen.

Das Finanzamt erließ eine abweisende **Berufungsvorentscheidung** und führte aus:

Heimfahrten in der Mittagspause:

Der Bw. habe keinen PKW im Betriebsvermögen. Die Fahrtkosten zwischen der Wohnung in F und den Ordinationen seien in Form von Kilometergeldern geltend gemacht worden. Fahrtenbücher seien nicht geführt worden. Der Bw. habe nur monatsweise gegliederte Jahresaufstellungen vorgelegt.

Zum Hinweis des Bw. auf die EStR sei zu entgegnen, dass es sich im Fall des Bw. um regelmäßige Ordinationszeiten handle. Weiters werde darauf hingewiesen, dass nach den Erfahrungen des täglichen Lebens Fachärzte sehr überlaufen seien und allgemein bis weit in die Ordinationspausen hinein bzw. über Ordinationsschluss hinaus Patienten behandelt werden. Die geringe Zeit, die dann dem Bw. noch verbleibe, reiche nicht aus, um in die Wiener Wohnung zu gelangen, sich dort entsprechend auszuruhen und wieder rechtzeitig zu Ordinationsbeginn in D-Dorf einzutreffen.

Krankenversicherungsbeiträge:

Die nicht anerkannten Beiträge würden entgegen der Rechtsansicht des Bw. sehr wohl den Beschränkungen des § 4 Abs. 4 Z 1b EStG unterliegen. Sie seien nur insoweit abzugsfähig, als sie der Höhe nach insgesamt Pflichtbeiträgen in der gesetzlichen Sozialversicherung entsprechen. Die Taggeldversicherung sei ungekürzt als Betriebsausgabe belassen worden. Die zu kürzenden Versicherungsbeiträge seien einer Beitragsbestätigung der Niederösterreichischen Ärztekammer entnommen worden. Der Berechnungsmodus sei richtlinienkonform durchgeführt worden und sei im Betriebsprüfungsbericht dargestellt.

Der Bw. beantragte die **Vorlage** der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Gegen die begründenden Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung wandte er ein, der Andrang zu den Fachordinationen sei je nach Fachgebiet durchaus unterschiedlich. Eine Fachordination für XY sei nicht vergleichbar mit den Ordinationen für Allgemeinmedizin oder anderen Fachgebieten. Zudem würden die Öffnungszeiten der Ordination des Bw. rund 25 Stunden pro Woche betragen, was deutlich über den Öffnungszeiten anderer Fachärzte liege. Diese würden oft nur 18-20 Stunden betragen.

Es sei ihm daher sehr wohl möglich, den Patientenandrang innerhalb seiner offiziellen Ordinationsöffnungszeiten zu bewältigen.

Behandlungen über den Ordinationsschluss hinaus seien bei ihm ein äußerst seltener Ausnahmefall.

Es würden dem Bw. daher an Dienstagen und Donnerstagen tatsächlich rund 3,5 Stunden für die Mittagspause zur Verfügung stehen. Diese Zeit nütze er zu untertägigen Heimfahrten zu seinem Wohnsitz in F. Die Fahrzeit für die Strecke Ordination in D-Dorf-Wohnsitz betrage jeweils rund eine halbe Stunde. Der Gesamtfahrzeit von rund 1 Stunde stehe daher ein Zeitraum von 2,5 Stunden als Ruhezeit gegenüber.

Die Begründung in der Berufungsvorentscheidung, dass die Zeit zu kurz sei, um in die Wohnung in F zu gelangen und rechtzeitig wieder zu Ordinationsbeginn in D-Dorf einzutreffen, sei in keinsten Weise nachvollziehbar. Mangels entsprechender Räumlichkeiten in der Ordination in D-Dorf entspreche es auch der Lebenserfahrung, dass eine 3,5 stündige Mittagspause nicht etwa in einem Gasthaus in D-Dorf verbracht werde, sondern zur Heimfahrt genutzt werde.

Der Bw. verweist dazu auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 23.11.1977, 1311/77), sowie auf die EStRL, welche auf "große Intervalle" abstellen. Im genannten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes werde ausgeführt, dass die Aufwendungen für zwischenzeitige Hin- und Rückfahrten zwischen Kanzlei eines Rechtsanwaltes und Wohnung Betriebsausgaben darstellen, wenn an einzelnen Arbeitstagen

die Anwesenheit des Steuerpflichtigen in seiner Kanzlei nur in "größeren Zeitabständen" notwendig sei. Eine Quantifizierung für "große Intervalle" oder "größere Zeitabstände" finden sich weder in den EStRL noch in dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes.

Ein Zeitraum von 3,5 Stunden sei aber wohl als "größerer Zeitabstand" zu betrachten, zumal davon lediglich 1 Stunde auf die Fahrzeit entfalle und rund 2,5 Stunden als Ruhezeit zur Verfügung stehen. Auch aus der Begründung der Berufungsvorentscheidung lässt sich schließen, dass eine 3,5 stündige Mittagspause sehr wohl untertägige Heimfahrten rechtfertigen würde. Lediglich die unrichtige Vermutung, dass ein geringerer Zeitraum für die Heimfahrt zur Verfügung stünde, führte zur Nichtanerkennung dieser Fahrtkosten.

Der Bw. beantragte daher abschließend, die von der Betriebsprüfung ausgeschiedenen Kilometergelder für die untertägigen Heimfahrten als Betriebsausgaben anzuerkennen.

In Beantwortung eines Vorhaltes der Abgabenbehörde zweiter Instanz **ergänzte** der steuerliche Vertreter des Bw., dass die vom Bw. gewählten Ordinationszeiten sich in erster Linie an den Bedürfnissen der Patienten orientieren. Diese würden Frühtermine und Termine am späteren Nachmittag bevorzugen. Daher beginne der Bw. die Ordination um 8:00 Uhr und sei in der Regel um 10:30 bis 11:00 Uhr fertig. Am Nachmittag beginne er erst wieder um 14:00 Uhr, wobei sich automatisch eine längere Mittagspause ergebe. Des weiteren würden viele Leute den langen Amtstag der Bezirkshauptmannschaft in D-Dorf am Dienstag auch für einen Arztbesuch nützen. Daher habe der Bw. an diesem Tag Vormittags und Nachmittags geöffnet.

Von der Krankenkasse werde bestätigt, dass XY-en um etwa 30% - 40% weniger Patienten haben als z.B. Gynäkologen oder Augenärzte. Bei Internisten wiederum seien viele Untersuchungen viel zeitaufwendiger als bei XY-en. Daher benötige der Bw. keine längeren Ordinationszeiten. Der nächstgelegene XY-e Dr. Z in W-Dorf habe weitaus kürzere Ordinationszeiten als der Bw. (insgesamt 12 Stunden pro Woche).

Zum Hinweis der Abgabenbehörde zweiter Instanz, dass andere Fachärzte in D-Dorf, welche am selben Tag sowohl Vormittags- als auch Nachmittagsordination anbieten, größtenteils lediglich eine zweistündige Mittagspause haben, wird entgegnet, dass für die im Vorhalt namentlich angeführten Fachärzte wegen der Entfernung des Wohnortes eine Mittagsheimfahrt nicht in Frage komme.

Ein Vergleich mit Öffnungszeiten anderer Ärzte sei jedoch rechtlich nicht relevant, da der Bw. in der Gestaltung seiner Ordinationszeiten im Rahmen der Kassenverträge völlig frei sei und sich nicht an anderen Ärzten orientieren müsse.

Abschließend führte der steuerliche Vertreter aus, dass er selbst – so wie viele andere beruflich ausgelastete Personen – bei Arztbesuchen Termine möglichst zeitig in der Früh oder

aber möglichst spät am Abend bevorzuge. Wenn nun ein Facharzt diesen Patientenwünschen nachkomme, solle ihm dies nicht zum Nachteil ausgelegt werden.

Das Finanzamt nahm zu diesem Schreiben nur insoweit Stellung, als auf das Fehlen von Fahrtenbüchern hingewiesen wurde.

Mit Schreiben vom 29. September 2005 bestätigte der steuerliche Vertreter, dass die Berufung im Zuge des Vorlageantrages auf die Frage der Anerkennung der Mittagsheimfahrten eingeschränkt wurde und der Berufungspunkt "Zahlungen an den Wohlfahrtsfond der Ärztekammer" als erledigt anzusehen ist.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Bw., ein Facharzt für XY, benützt für die täglichen Fahrten zwischen seinem Wohnort in F und den Ordinationen in D-Dorf und E-Dorf seinen privaten PKW. Für die Fahrtkosten machte der Bw. als Betriebsausgaben im Sinne des § 4 Abs. 4 EStG Kilometergelder geltend.

Nach der allgemeinen Bestimmung des § 4 Abs. 4 EStG sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Ein Fahrtenbuch wurde vom Bw. nicht geführt, sondern lediglich handschriftliche Aufstellungen der Tage, an denen die Strecke zwischen Wohnung und Ordination in D-Dorf bzw. E-Dorf zurückgelegt wurde, wobei die Tage mit einer zweimaligen Hin- und Rückfahrt gesondert gekennzeichnet sind. An Dienstagen und Donnerstagen war im Zeitraum 1998 bis 2000 die Ordination in D-Dorf sowohl nachmittags als auch vormittags geöffnet. Strittig ist nun, ob an diesen Tagen Kilometergelder für Heimfahrten in der Mittagspause als Betriebsausgaben abgezogen werden können.

Vom Finanzamt wird eingewendet, der Bw. führe keine Fahrtenbücher und die Mittagspause sei zu kurz, um die Wohnung aufzusuchen, sich auszuruhen und zu Ordinationsbeginn wieder in D-Dorf einzutreffen. Dem Finanzamt scheint damit offenbar zweifelhaft, ob die strittigen Fahrten überhaupt durchgeführt wurden.

Zum Fehlen von Fahrtenbüchern ist festzustellen, dass für Fahrtkosten das amtliche Kilometergeld angesetzt werden kann, wenn das Fahrzeug nicht dem Betriebsvermögen angehört. Grundsätzlich ist ein Fahrtenbuch zu führen. (Quantschnigg/Schuch, Est-Handbuch, § 4 Tz. 39 „Kfz-Kosten“). Eine Schätzung kommt hinsichtlich des Kilometergeldersatzes nicht in Betracht (VwGH 19.9.1989, 89/14/0121).

Notwendig ist die Angabe der zurückgelegten Wegstrecke (Anfangs- und Endkilometerstand), Datum, Angabe des PKW's und der Zweck (VwGH 21.10.1993, 92/15/001).

Nach der Rechtsprechung (z.B. VwGH 24.2.2005, 2003/15/0073) kann der Nachweis von Fahrtkosten in Form von Kilometergeldern nicht nur durch Fahrtenbücher erfolgen, sondern es kommen auch andere Beweismittel in Betracht. Wesentlich waren für den Verwaltungs-

gerichtshof in dem genannten Fall, in dem nicht die Fahrtstrecken (welche stets gleich waren) strittig waren, sondern ob die Reisen tatsächlich getätigt worden sind, die Aufzeichnung des Kilometerstandes am Anfang und am Ende der jeweiligen Fahrt in den Reisekostenabrechnungen.

Im vorliegenden Fall wurde kein Fahrtenbuch vorgelegt, aber auch kein anderes taugliches Beweismittel. Denn die Zusammenstellungen des Bw. bilden keinen Nachweis darüber, ob die strittigen Fahrten überhaupt stattgefunden haben. Für die Länge der Wegstrecken, die stets gleich bleibend sind, hätte ein Fahrtenbuch zwar wenig Bedeutung, bei laufender Aufzeichnung des Kilometerstandes wäre aber jedenfalls ein erhöhter Beweiswert dafür gegeben, ob die untertägigen Fahrten überhaupt getätigt wurden.

Für die strittigen Fahrten ist der Bw. daher einen Nachweis schuldig geblieben. Die in § 138 Abs. 1 BAO erwähnte Glaubhaftmachung genügt hier nicht, da ein Beweis, also das Führen eines Fahrtenbuches, sehr wohl zumutbar gewesen wäre.

Aber auch wenn man davon ausgeht, dass der Bw. die strittigen Mittagspausen tatsächlich zu Hause verbracht hat, kann das der Berufung aus folgenden Überlegungen nicht zum Erfolg verhelfen:

Grundsätzlich sind Aufwendungen für die täglichen Fahrten zwischen Wohnort und Betriebsstätte nach einhelliger Lehre und Rechtsprechung abzugsfähige Betriebsausgaben. Untertägige Heimfahrten sind nach überwiegender Meinung hingegen nur ausnahmsweise abzugsfähig, nämlich dann, wenn berufsbedingte, extrem lange Mittagspausen vorliegen (Wiesner-Atzmüller-Grabner-Leitner-Wanke, EStG, § 4 Anm. 82 unter „Fahrtkosten“, Doralt, EStG, § 4 Tz 330 „Fahrtkosten“).

Vom Verwaltungsgerichtshof wurde hinsichtlich der Heimfahrten in den längeren Mittagspausen eines Zahnarztes die Meinung vertreten, dass dieser Aufwand zu dem Bereich der privaten Lebenshaltung zuzuordnen sei, da der Zweck der Heimfahrten die Einnahme des Mittagessens und die Entspannung sei. Anders wäre die Rechtslage, wenn die arbeitsfreie Zwischenzeit aus berufsbedingten Gründen extrem lang wäre (VwGH 7.4.1970, 1566/69).

Im Fall eines Rechtsanwaltes entschied der Verwaltungsgerichtshof, dass die besonders lange Abwesenheit zwischen 12.00 und 17.00 Uhr darauf schließen lasse, dass nicht die Einnahme des Mittagessens in seiner Wohnung der wesentliche Beweggrund für die Absenz vom Ort der Berufsausübung sei. Außerdem wurden vom Rechtsanwalt berufsbedingte Gründe für die lange Abwesenheit geltend gemacht. Daher wurde der angefochtene Bescheid, der die Abzugsfähigkeit verneint hatte, aufgehoben (VwGH 23.11.1977, 1311/77).

Im Erkenntnis des VwGH vom 30.5.2001, 95/13/0292, wurde wiederum die steuerliche Berücksichtigung versagt, da hinsichtlich der Fahrten auf der Strecke Kanzlei-Wohnung zur

Mittagszeit nicht erkennbar war, inwiefern es sich dabei um betrieblich veranlasste Fahrten handelt.

Aus Rechtsprechung und Literatur lässt sich daher der Grundsatz ableiten, dass Kosten für untertägige Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte nur dann Betriebsausgaben darstellen, wenn die arbeitsfreie Zwischenzeit einerseits sehr lang ist und dies andererseits durch berufsbedingte Gründe veranlasst ist. Wenn Heimfahrten in einer langen Mittagspause jedoch der Einnahme des Mittagessens und der Entspannung dienen, liegen keine betrieblich, sondern privat veranlasste Fahrten vor.

Zur Frage, wie lang die arbeitsfreie Zwischenzeit des Bw. an Dienstagen und Donnerstagen ist und ob diese Zeitspanne als extrem lang zu bezeichnen ist, wurden folgende Überlegungen angestellt:

Nach dem Vorbringen des Bw. ist die Ordination von 10:30 Uhr bis 14:00 Uhr geschlossen. Aus der Sicht des Finanzamtes ist hingegen eine kürzere Zeitspanne als 3,5 Stunden anzusetzen, da erfahrungsgemäß Fachärzte über den offiziellen Ordinationsschluss hinaus tätig seien. Feststellungen zum konkreten Fall wurden vom Finanzamt jedoch nicht getätigt. In der Vorhaltsbeantwortung wird vom Bw. zugestanden, dass die Vormittagsordination in der Regel zwischen 10:30 und 11:00 Uhr beendet ist. Demnach beträgt die Mittagspause 3 bis 3,5 Stunden. Eine kürzere Mittagspause ist nicht konkret verifizierbar – auch wenn die Vermutung nahe liegt, dass sich die Tätigkeit eines Arztes nicht ausschließlich in der Behandlung von Patienten erschöpft, sondern (außerhalb der Ordinationszeiten) etwa auch administrative Aufgaben erledigt werden müssen.

Aber auch wenn man von einer etwa drei- bis dreieinhalbstündige Zwischenzeit ausgeht, so ist dieser Zeitraum zwar länger, als berufstätigen Personen durchschnittlich als Mittagspause zur Verfügung steht. Keinesfalls ist dieser Zeitraum jedoch nach allgemeinem Sprachgebrauch als "extrem lang" im Sinne der einschlägigen Judikatur zu bezeichnen. Dies auch deshalb, da in Anbetracht der langen Fahrtzeit von insgesamt einer Stunde (gemäß dem Vorbringen des Bw.) nach Einnahme des Mittagessens und einer Entspannungsphase keine weitere Zeit mehr verbleibt.

Letzteres berechtigt des Weiteren zu der Annahme, dass die Möglichkeit der Einnahme des Mittagessens und der Entspannung zu Hause den ausschlaggebenden Beweggrund für die Abwesenheit von der Arbeitsstätte darstellt. Denn es wird auch vom Bw. selbst vorgebracht, wegen den in der Ordination fehlenden Ruheräumen seine Wohnung aufzusuchen.

Erst in Beantwortung eines Vorhaltes der Abgabenbehörde zweiter Instanz führt der Bw. zur Begründung der langen Mittagspause aus, dass sich die Ordinationszeiten an den Bedürfnissen der Patienten orientieren, welche Frühtermine und Termine am späteren

Nachmittag bevorzugen würden. Dem ist entgegenzuhalten, dass die behaupteten Patientenwünsche in keinsten Weise objektivierbar sind. Immerhin ist auch ein nicht unerheblicher Bedarf an Terminen zur Mittagszeit denkbar.

Abschließend wird daher festgestellt, dass für die Wahl der Ordinationszeiten im Wesentlichen private Gründe, nämlich die Möglichkeit der Einnahme des Mittagessens und der Entspannung zu Hause, maßgeblich waren und darüber hinaus die Mittagspause auch nicht als extrem lang zu bezeichnen ist.

Hinsichtlich der Beiträge zur Krankenversicherung enthält der Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz kein Vorbringen. Mit Schreiben vom 29. September 2005 erklärte der steuerliche Vertreter des Bw., dass die Berufung auf die Frage der Fahrtkosten in der Mittagszeit eingeschränkt wurde. Ausführungen über die Zahlungen an den Wohlfahrtsfond der Ärztekammer Niederösterreich sind daher entbehrlich.

Vom Finanzamt wurden die bekämpften Bescheide gemäß § 200 BAO vorläufig erlassen.

Die Abgabenbehörde kann nach § 200. Abs. 1 BAO die Abgabe vorläufig festsetzen, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich oder wenn der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist. Die Ersetzung eines vorläufigen durch einen anderen vorläufigen Bescheid ist im Fall der teilweisen Beseitigung der Ungewissheit zulässig.

Wenn die Ungewissheit beseitigt ist, ist nach Abs. 2 leg.cit. die vorläufige Abgabenfestsetzung durch eine endgültige Festsetzung zu ersetzen. Gibt die Beseitigung der Ungewissheit zu einer Berichtigung der vorläufigen Festsetzung keinen Anlass, so ist ein Bescheid zu erlassen, der den vorläufigen zum endgültigen Abgabenbescheid erklärt.

Die Einkommensteuerbescheide 1998 bis 2000 enthalten keine Begründung für eine vorläufige Festsetzung und es ist eine solche auch aus dem vorliegenden Sachverhalt nicht ersichtlich. In der Stellungnahme vom 9. September 2005 erklärte das Finanzamt, die vorläufigen Veranlagungen seien EDV-technisch bedingt gewesen und es gebe von Seiten des Finanzamtes keine Einwendungen gegen eine Endgültigerklärung der Bescheide.

Die angefochtenen Bescheide werden daher für endgültig erklärt.

Wien, am 15. November 2005