

GZ. RV/502-W/06

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Wolfgang Fußgänger, gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 12., 13., 14. Bezirk und Purkersdorf in Wien betreffend Umsatzsteuer und gesonderte Feststellung von Einkünften für die Jahre 1992 bis 1995 sowie Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatzsteuer und gesonderte Feststellung von Einkünften für 1992 bis 1994 entschieden:

Der Berufung hinsichtlich Umsatzsteuer 1992 bis 1995 wird stattgegeben. Diese Bescheide werden abgeändert.

Der Berufung hinsichtlich gesonderte Feststellung der Einkünfte für 1992 bis 1995 wird im eingeschränkten Umfang stattgegeben. Diese Bescheide werden abgeändert.

Die Berufung betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich gesondere Feststellung der Einkünfte und Umsatzsteuer für 1992 bis 1994 wurde zurückgezogen.
Diese Berufung wird als gegenstandslos erklärt.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Feststellung der Einkünfte sowie der Umsatzsteuer sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt, einem Wirtschaftsprüfer oder einem Steuerberater unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Der 1926 geborene Bw., ein Facharzt, war bis einschließlich 1991 als Primararzt an einem Spital in Wien tätig und bezog daraus u.a. sogenannte Sondergebühren. Er hatte sich weiter als selbständiger Arzt mit Kassenverträgen niedergelassen und betrieb eine Ordination in W und eine in seinem von ihm bewohnten Haus in M. Mit Ablauf des 31. Dezember 1991 beendete der Bw. seine Tätigkeit im Krankenhaus in W und legte die Kassenverträge zurück. Für die Streitjahre 1992 bis 1995 erklärte er aus seinem Betrieb (Ordination in W mit "Zweigstelle" in M. erzielte Einkünfte in Höhe von minus 118.348 S (1992, worunter auch 145.512 S "Nettoeinnahmen X. Spital" erfasst waren), minus 186.235 S (1993), minus 208.774 S (1994) und minus 127.301 S (1995) sowie Umsätze von 367.542 S (1992), 148.763 S (1993), 29.002 S (1994) und 55.574 S (1995). Durch einen mit 2. Mai 1995 datierten ausgefüllten Fragebogen teilte er dem Finanzamt mit, **dass er mit 31. März 1995 den Betrieb in W ("den ganze Betrieb") eingestellt habe.**

Im Gefolge einer beim Bw. durchgeföhrten Prüfung der Aufzeichnungen (§ 151 Abs. 1 BAO idF vor der Änderung durch das Abgabenänderungsgesetz 2003, BGBl. I Nr. 124) hielt die Prüferin in ihrem Bericht vom 31. Jänner 1997 fest, dass der Bw. an einem Wohnsitz in M. eine "weitere" Ordination unterhalte (Tz 12). Bisher seien 30 % der laufenden Kosten sowie der AfA steuerlich geltend gemacht worden. Gemäß dem vorgelegten Hausplan betrage die betrieblich genutzte Fläche 18,76 % der Gesamtwohnfläche. Daher würden die anteiligen Kosten mit diesem Prozentsatz zum Ansatz gebracht. Zum "Fuhrpark" (Tz 13) hielt die Prüferin fest, dass bisher die Kosten für zwei Kraftfahrzeuge geltend gemacht worden seien. Die laufenden Kosten sowie die AfA des einen Fahrzeugs, das auch nach den Feststellungen der Prüferin und den Angaben des Bw. kaum genutzt werde (2.000 km pro Jahr) würden ausgeschieden.

Weiters werde geltend gemachter Aufwand (Tz 14 - Blumeneinkäufe) in Höhe von rund 1.300 S (1992), 1.500 S (1993) und 1.800 S (1994) als nicht absetzbare Kosten der privaten Lebensführung von den Betriebsausgaben ausgeschieden.

Unter der Überschrift "Betriebsaufgabe" (Tz 16) führte die Prüferin aus, dass der Bw. in Wien eine Ordination unterhalten habe, die vorwiegend der Betreuung der Kassenpatienten gedient habe. Mit Zurücklegung der Kassenverträge "per 1.1.1992" sei diese Ordination aufgegeben

worden, weil die Privatpatienten in der Ordination in M. weiter betreut worden seien. Dies sei dem Finanzamt erst im Mai 1995 bekannt gegeben worden, als der Bw. auch seine Tätigkeit in M. beendet habe. Liege "ein Wandel zur Liebhaberei gem. § 1 Abs. 2 der Liebhabereiverordnung bei einer bisher als Einkunftsquelle anerkannten Betätigung vor", dann liege eine Betriebsaufgabe zu diesem Zeitpunkt, im Berufungsfall "per 1.1.1992" vor. Die Prüferin ermittelte sodann einen Übergangsgewinn und einen Aufgabegewinn zum 1. Jänner 1992. Unter der Überschrift "Liebhaberei" (Tz 17) führte die Prüferin aus, dass der Bw. seine nichtselbständige Tätigkeit als Primararzt im Spital in Wien in der Folge des "Pensionsantrittes per 1.1.1992" beendet habe. Ebenso habe er zu diesem Zeitpunkt sämtliche Kassenverträge zurückgelegt, "sodass für sein Tätigkeitsfeld lediglich die Betreuung von Privatpatienten verblieb". Die Haupteinnahmequelle seiner selbständigen Tätigkeit habe sich seit jeher "aus den Sondergebühren bedingt, die ihm als aktiver Primar im Krankenhaus" zugeflossen seien (wobei im Jahr 1992 noch ein Betrag von 145.512 S auf Grund des Zuflussprinzips erklärt worden sei). Die Erlöse, die durch die weitere selbständige Tätigkeit haben erzielt werden können, seien im Verhältnis zu den Gesamterlösen von untergeordneter Bedeutung gewesen. Die Prüferin stellte die Erlöse der Jahre 1988 bis 1991 dar, wonach von erklärten Erlösen von rund 1.700.000 S (1988), 1.400.000 S (1989), 1.100.000 S (1990) und 1.400.000 S (1991), auf Sondergebühren rund 1.370.000 S (1988), 800.000 S (1989), 850.000 S (1990) und 1.190.000 S (1991) entfielen. Die "Kassengelder" hätten demgegenüber rund 245.000 S (1988), 255.000 S (1989), 220.000 S (1990) und 175.000 S (1991) ausgemacht. Die Erlöse von "Privatpatienten" würden rund je 75.000 S (1988 und 1989), 61.000 S (1990) und 63.000 S (1991) ausmachen, das seien an den Gesamterlösen 4,42 % (1988), 5,31 % (1989), 5,37 % (1990) und 4,43 % (1991). In den Streitjahren hätten die erklärten Erlöse rund 232.500 S (1992), 33.500 S (1993), 27.000 S (1994) und 7.500 S (1995) erreicht. Erlöse von Privatpatienten hätten dabei im Jahr 1992 87.000 S ausgemacht, in den Jahren 1993 bis 1995 den gesamten Betrag der erklärten Erlöse.

Der Bw. habe angegeben, dass "verschiedene Untersuchungsmethoden" (z.B. Ultraschalluntersuchungen) teilweise von den (Kranken)kassen nicht ersetzt würden und er sie in solchen Fällen aus sozialen Gründen seinen Patienten nicht weiterverrechnet habe. Er habe ab 1. Jänner 1992 seine Kassenverträge zurückgelegt und damit auch Mitte 1993 die Räumlichkeiten seiner Ordination in Wien aufgegeben, in welcher er als niedergelassener Facharzt vorwiegend die Kassenpatienten betreut habe. Ab dem Zeitpunkt der Änderung der Wirtschaftsführung (Pensionierung, Wegfall der Kassenbetreuungen) sei anzumerken, dass weder die Absicht des Bw. gegeben gewesen sei, aus der Tätigkeit einen Gesamtgewinn zu

erzielen, noch objektiv betrachtet die Tätigkeit dazu geeignet gewesen sei, Gewinne zu erzielen, weil die ausgewiesenen Verluste bereits die Einnahmen überstiegen hätten. Die Lebensführung des Bw. insgesamt sei durch die Tätigkeit in seinem Beruf bestimmt gewesen. Der Umstand, dass er auch nach seinem Übertritt in den Ruhestand und der Kündigung der Kassenverträge weiterhin Patienten betreut habe, auch wenn ihm bewusst gewesen sei, dass er dadurch keine Gewinne erzielen könne, lasse darauf schließen, dass eine weitere Tätigkeit auf einer in seiner Lebensführung als Arzt begründeten Neigung erfolgt sei sowie der Bewirtschaftung eines Teiles seines Hauses in M. gedient habe, "das mit seinem bisherigen betrieblichen und in der Folge dem Privatvermögen zuzurechnenden Anteil ein Bestandteil des Gebäudes ist, das für die Befriedigung des persönlichen Wohnbedürfnisses vorhanden" sei. Dadurch habe sich das wirtschaftliche Engagement des Bw. seit der Pensionierung so grundsätzlich geändert, dass nicht mehr eine typischerweise erwerbswirtschaftliche Betätigung vorliege. Die bisher erklärten Einkünfte aus der selbständigen Tätigkeit würden durch die Prüferin auf geringere negative Beträge "berichtigt", jedoch nicht festgestellt (Tz 19). Aus "buchungstechnischen Gründen" würden die Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit in den Streitjahren jedoch "auf S 0,00" lauten. Hinsichtlich der Umsatzsteuer ging die Prüferin von einem steuerpflichtigen Umsatz von 145.512 S im Jahr 1992 und von 0 S für die übrigen Streitjahre aus und rechnete "gem. §§ 11 (12) u. (14), 16 (2) UStG 1972" Beträge hinzu, ohne

Vorsteuern als abziehbar anzuerkennen.

Mit Bescheiden vom 12. März 1997 setzte das Finanzamt der Prüferin folgend die Umsatzsteuer für 1994 und 1995, mit Bescheiden vom 2. April 1997 die Umsatzsteuer für 1992 und 1993 (für 1992 bis 1994 nach Wiederaufnahme der Verfahren) fest. Mit Bescheiden vom 2. April 1994 stellte das Finanzamt die Einkünfte des Bw. für die Streitjahre 1992 bis 1995 (für die Jahre 1992 bis 1994 nach Wiederaufnahme der Verfahren) mit 139.995 S (1992), sonst mit 0 fest. In allen Bescheiden verwies das Finanzamt auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung sowie den darüber erstellten Prüfungsbericht.

Dagegen berief der Bw. Der betriebliche Anteil der Zweitordination sei amtlich von der Bewertungsstelle mit 30 % festgestellt und nach Fertigstellung der Ordination dem Finanzamt "zur Überprüfung übermittelt" worden. Diese Feststellung sei für zutreffend erkannt und keinerlei Änderung sei vorgenommen worden.

Eine nachträgliche Anpassung an den derzeitigen Status könne keinesfalls zulässig sein und

widerspreche auch der bisherigen Zustimmung. Bei den zwei Fahrzeugen handle es sich um solche mit Wechselkennzeichen. Ein "Amt" dürfe nicht beurteilen, ob jemand ein KFZ mit Allradantrieb für den Jahresbetrieb mit entsprechend hohen Kosten oder zu einem bestehenden Fahrzeug ein wintertaugliches zukaufe, welches zwar nur zu den entsprechenden Anlässen eingesetzt werde, aber bei Inkaufnahme der Komforteinbuße wesentlich preiswerter sei.

Der Blumenschmuck im Warteraum und in der Ordination stelle sicher keinen "Repräsaufwand" dar.

Zur Liebhaberei sei anzumerken, dass die Aufgabe der Ordination zum Zeitpunkt der "Rückgabe des Primariats aus Altersgründen" nachträglich betrachtet wahrscheinlich die wirtschaftlichste Lösung gewesen wäre. Allerdings habe der Entschluss zur Weiterführung der Ordination darauf gefußt, dass die bisher nebenbei ausgeübte Tätigkeit zur einzigen und somit zur Haupttätigkeit geworden sei. Auch aus dem Blickwinkel der Nutzung der bestehenden Betriebsausstattung sei dieser Gedankengang gerechtfertigt erschienen, zumal einige Wirtschaftsgüter gar nicht, andere nur mit Verlust veräußerbar gewesen seien. Die Kassenverträge seien "zurückgegeben" worden, um durch den Bezug der Ärztekammerpension zusätzliche Einnahmen zu lukrieren, sowie in der Hoffnung, "diese durch persönlichen Einsatz wettzumachen".

Die Absicht, Gewinne zu erzielen, sei selbstverständlich gegeben gewesen, was auch durch die Einsparung der Personalkosten dokumentiert werde. Nachdem der Bw. habe erkennen müssen, dass seine Bemühungen keinen Betriebserfolg gezeitigt hätten, sei die Ordination in Wien aufgelassen worden, um weitere Kosten einzusparen und den Großteil der Patienten in die bisherige Zweitordination zu bringen. Als auch diese Maßnahme nicht zum gewünschten Erfolg geführt habe, sei die Tätigkeit zur Gänze eingestellt worden. Es sei wohl einsichtig, dass erst dann reagiert werden könne, wenn angestrebte Ziele nach Ablauf eines angemessenen Zeitraumes nicht erreicht werden. Im Übrigen handle es sich bei der Führung einer fachärztlichen Ordination um keine Bewirtschaftung eines Wirtschaftsgutes, das sich besonders für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eigne. Die (von der Behörde vertretene) Ansicht, dass eine ärztliche Tätigkeit eine solche sein könne, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen ist, sei "wohl als sehr persönliche Meinung zu werten". Es könne nicht ernsthaft behauptet werden, dass jemand Fortbildung betreibe, Verwaltungskosten für Buchhaltung, Jahresabschluss und Büromaterial trage und Kammer- sowie betriebliche Versicherungsbeiträge leiste, nur um besondere, in der Lebensführung begründete Neigungen zu befriedigen. All diese Kosten

würden auf ehrliches Bemühen schließen lassen, eine erwerbswirtschaftliche Betätigung zu betreiben.

Des Weiteren wandte sich der Bw. gegen die Ermittlung der Höhe des Aufgabegewinns für das Jahr 1992. Schließlich verwies der Bw. betreffend die Umsatzsteuer auf § 6 der Liebhabereiverordnung, die auf Betätigungen nach § 1 Abs. 2 abstelle, die nach seinen Ausführungen "wohl endgültig nicht vorliegen" könnten.

In einem ergänzenden Schriftsatz vom 5. Mai 1997 führte der Bw. aus, es sei falsch, dass die Kündigung der "kleinen Kassen" zu einer strukturellen Änderung des Ordinationsbetriebes führe. Bei Einhaltung der vereinbarten Tarife würden die Patienten durch diese Kassen die entrichteten Kosten zur Gänze und auch völlig problemlos erstattet erhalten. Dadurch sei die Ansicht der Prüferin über die angebliche Änderung der Wirtschaftsführung völlig haltlos. Mit den Gebietskrankenkassen habe seit jeher kein Vertrag bestanden, sodass diese Patienten, die üblicherweise den Großteil ausmachten, nach wie vor mit ihren Kassen hätten rückverrechnen müssen.

Das Finanzamt hielt dem Bw. eine Stellungnahme der Prüferin zu seiner Berufung vor, wonach der Anteil der betrieblich genutzten Fläche (Ordination) des "Familienwohnsitzes" in M. durch die Prüferin auf Grund des vorgelegten Hausplanes berechnet worden sei. Demnach habe die Gesamtwohnfläche 349,63 m² betragen, wovon 122,73 m² auf den Keller, 134,13 m² auf das Erdgeschoss und 92,63 m² auf das Dachgeschoss entfielen. Die Ordination habe 48,11 m² umfasst, zuzüglich des Vorzimmers von 10,36 m², des WC von 1,64 m² und der Garderobe von 5,36 m² habe sich eine betrieblich genutzte Fläche von 65,47 m² ergeben. Der Anteil der betrieblich genutzten Fläche habe somit 18,76 % der Gesamtwohnfläche betragen. Zu den Fahrzeugen bemerkte die Prüferin, dass der Bw. lediglich ein Fahrtenbuch für den Zeitraum 1. Jänner bis 13. Mai 1992 vorgelegt habe. Danach habe er kein Fahrtenbuch oder ähnliche Aufzeichnungen geführt. Das Ausmaß der betrieblichen Fahrten habe er nicht nachweisen können, weshalb die betriebliche Nutzung durch die Prüferin geschätzt worden sei. Das Anlagenverzeichnis hätte zwei PKW enthalten. Der Aufwand für einen der PKW sei von der Prüferin "erklärungsgemäß festgesetzt" worden. Der Aufwand für den anderen PKW sei mangels Nachweises des Umfanges der betrieblichen Nutzung bei einer Gesamtjahresleistung von rund 2.000 km aus dem notwendigen Betriebsvermögen ausgeschieden worden. Es entspreche nicht der Lebenserfahrung, dass das ausgeschiedene Fahrzeug (ein Allradfahrzeug) nur für die berufliche Tätigkeit ausschließlich für den Winter angeschafft worden sei. Gerade ein derartiges Fahrzeug werde - einem Trend entsprechend -

von einer bestimmten Gesellschaftsschicht mit einem höheren Einkommen vielfach auch in der Freizeit und zur Erledigung von alltäglichen Besorgungen verwendet. Weiters sei anzuführen, dass der Umfang der betrieblichen Fahrten auf Grund der geringen Umsätze und der Tatsache, dass sich die Ordination am Wohnsitz befunden habe, äußerst begrenzt sein müsse. Zu den Aufwendungen für "gelegentliche Blumeneinkäufe" äußerte die Prüferin, dass nicht habe festgestellt werden können, ob diese tatsächlich als Ordinationsschmuck gedient hätten oder vielmehr privaten Zwecken.

Zur Liebhaberei äußerte die Prüferin, dass eine weiterhin ausgeübte Tätigkeit trotz Vorliegens erkennbarer objektiver Ertragsunfähigkeit eine typisch erwerbswirtschaftliche Tätigkeit ausschließe. Daher könne gesagt werden, dass die Tätigkeit in der persönlichen Neigung des Bw. liege. Durch die Möglichkeit der Absetzung der Hauskosten helfe dies der Bewirtschaftung des eigenen Wohnhauses, weil dieses mit den Ordinationsräumen ungefähr die gleichen Kosten verursache.

Der Bw. hielt mit Schriftsatz vom 30. September 1997 der Stellungnahme der Prüferin entgegen, dass er für die Berechnung des betrieblichen Anteiles die amtlich festgestellte Flächenaufteilung herangezogen habe, welche die Wohnfläche mit 149,26 m² und den Betrieb mit 54,73 m² festgesetzt habe. Behördliche und fachkundige Beurteilungen würden auf den gesetzlichen Grundlagen fußen und seien wohl als richtig einzustufen und über jeden Zweifel erhaben. Daher seien sie von ihm keiner Kontrollrechnung unterworfen worden. Keller und Dachbodenräume, soweit sie ihrer Ausstattung nach nicht für Wohnzwecke geeignet sind, seien bei der Berechnung der Nutzfläche nicht zu berücksichtigen. Da der Großteil des Kellers sowie der Dachboden auf Grund ihrer baulichen Ausgestaltung eine entsprechende Nutzung gar nicht zuließen, bleibe nur die Waschküche samt Nebenräumen für die Einbeziehung übrig, zumal auch die Heizungsräumlichkeiten entweder auszuscheiden oder aliquot zuzurechnen seien. Dies bedeute: "Keller 29,46 m², Erdgeschoss 134,13 m² und Dachgeschoss 68,71 m²". Der Bw. komme daher insgesamt auf 232,30 m². Folglich sei - "unter Einbeziehung der halben Garage" - der Ansatz von 30 % durchaus zutreffend. Zu den Fahrzeugen hielt er fest, dass es der Lebenserfahrung entspreche, dass das bezeichnete Fahrzeug mit seiner extrem harten Federung, die jede Unebenheit mit einem Vielfachen weitergebe, nur dann gefahren werde, wenn es die äußeren Bedingungen verlangten.

Dass hiermit keine Freizeitbedürfnisse befriedigt würden, bezeuge auch der Kilometerstand. Zum nicht anerkannten Blumenschmuck sei feststellbar, ob sich ehemalige Patienten an

regelmäßigen Blumenschmuck in der Ordination hätten erinnern können. Wenn "das Amt" auf Grund der Höhe der Ausgaben von einer Überprüfung Abstand nehme, "kann sie das nicht zu Lasten des Abgabepflichtigen tun".

Zur Liebhaberei hielt der Bw. fest, dass "die Absetzung der Hauskosten der Bewirtschaftung des eigenen Wohnhauses wohl deswegen nicht helfen" könne, weil sie im Verhältnis zu den erforderlichen anderen Betriebsausgaben betragsmäßig gering wären. Es könne nicht ernsthaft die Ansicht vertreten werden, dass jemand, nur um vorgegebene Kosten abschreiben zu können, ein Vielfaches dieser Kosten zusätzlich aufwende. Er verwehre sich gegen die Behauptung einer nicht erwerbswirtschaftlichen Betriebsführung.

Der damals zuständige Berufungssenat der Finanzlandesdirektion (damaliger Referent Dr. X.) **wies die Berufung als unbegründet ab:** Nach Wiedergabe des Verwaltungsgeschehens stellte der zuständige Berufungssenat der Finanzlandesdirektion fest, entgegen den Berufungsausführungen liege eine Betätigung "nach § 1 Abs. 2 Liebhabereiverordnung (LVO)" vor, weil die Führung der Privatpraxis auf eine besondere, in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sei. Der Bw. selbst habe angegeben, "dass er verschiedene Untersuchungsmethoden nicht weiterverrechnet" habe (z.B. sollen Ultraschalluntersuchungen nur in bestimmten zeitlichen Abständen von den Kassen ersetzt worden sein und daher habe er diese Kosten aus sozialen Gründen nicht an die Patienten weiterverrechnet). Ab 1. Jänner 1992 habe der Bw. überdies seine Kassenverträge zurückgelegt und seine Ordination in Wien aufgegeben, in welcher er als niedergelassener Facharzt vorwiegend Kassenpatienten betreut habe. Ab der Pensionierung und dem Wegfall der Kassenpatienten habe der Bw. weder die Absicht gehabt, noch sei die Tätigkeit objektiv geeignet gewesen, einen Gesamtgewinn zu erzielen. Die Lebensführung des Bw. insgesamt sei durch die Tätigkeit in seinem Beruf bestimmt gewesen. Der Umstand, dass der Bw. auch nach seinem Übertritt in den Ruhestand und nach Kündigung der Kassenverträge weiterhin Patienten betreut habe, auch wenn ihm bewusst gewesen sei, dass er durch seine Tätigkeit keine Gewinne erzielen könne, lasse darauf schließen, "dass seine weitere Tätigkeit auf einer in seiner Lebensführung als Arzt begründeten Neigung erfolgt" sei sowie der Bewirtschaftung eines Teiles seines Hauses gedient hätte, welches mit seinem bisherigen betrieblichen und in der Folge dem Privatvermögen zuzurechnenden Anteil ein Bestandteil des Gebäudes sei, "das für die Befriedigung des persönlichen Wohnbedürfnisses vorhanden" sei. Dadurch habe sich das wirtschaftliche Engagement des Bw. seit der Pensionierung so grundsätzlich geändert, dass nicht mehr eine typischerweise erwerbswirtschaftliche Betätigung vorliege. Werde eine

Tätigkeit trotz erkennbarer objektiver Ertragsunfähigkeit weiter ausgeübt, schließe dies eine typisch erwerbswirtschaftliche Tätigkeit aus, sodass mit Recht gesagt werden könne, dass die Tätigkeit in der persönlichen Neigung des Bw. liege. Auch das vom Bw. angeführte soziale Denken unter Hinweis auf seine private medizinische Erziehung würden eine Neigung erkennen lassen, die sich als Resultat seiner bisherigen Lebensführung als Arzt erweise, wobei die sozialen Momente durchaus nicht einseitig sein müssen, weil soziale Kontakte mit Patienten durchaus auch dem eigenen sozialen Bedürfnis entgegenkämen. Dass bisherige Kassenpatienten durch die Möglichkeit der Kostenerstattung weiterhin "die gleiche Basis" wie als Kassenpatienten gehabt hätten, sei in Wirklichkeit wohl an der Bequemlichkeit der Patienten gescheitert und vorhersehbar gewesen. In der Berufung habe der Bw. selbst Gründe angeführt, warum es keine erwerbswirtschaftliche Betriebsführung gebe. Damit gebe der Bw. aber selbst zu, dass er den Betrieb nicht mehr nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten habe führen können. Die Möglichkeit der Absetzung der Hauskosten helfe der Bewirtschaftung des eigenen Wohnhauses, weil dieses mit den Ordinationsräumen ungefähr die gleichen Kosten verursache. Weiters dürfe nicht übersehen werden, dass der Bw. seine Niederlassung in Wien gehabt habe. Dass die Ordination in Wien aufgegeben worden sei, werde auch vom Bw. nicht bestritten. Es liege somit zumindest eine Teilbetriebsaufgabe vor, die der Bw. bisher nicht erklärt habe. Zur Ordination in M. werde das Ausmaß der Räumlichkeiten vom Bw. nicht bestritten. Die Ansicht des Bw., bei der Berechnung des betrieblichen Anteiles seien nicht alle Räume zum Vergleich heranzuziehen, sei allerdings unrichtig. Da sämtliche Räume - und nicht nur die Wohnräume, wie der Bw. vermeine - Kosten verursachten, seien zur Berechnung des betrieblichen Anteils auch sämtliche Räume heranzuziehen. Der von der Betriebsprüfung errechnete Anteil erweise sich somit als richtig. Warum Keller und Dachbodenräume bei der Berechnung der Gesamtnutzfläche nicht miteinbezogen werden sollten, sei nicht verständlich. Es lägen widersprüchliche Angaben des Bw. auch insofern vor, als er in der Stellungnahme zur Berufung ausführe, dass die Garage mit einzubeziehen sei, obwohl auch eine Garage keinen Wohnraum darstelle. Dies zeige deutlich, dass der Bw. die Meinung vertrete, dass die gesamte Nutzfläche heranzuziehen sei und er nur durch nicht verständliche Berechnungen versuche, "die 30 % betrieblichen Anteil zu rechtfertigen". Für die Berechnung des betrieblichen Anteiles seien die Verhältnisse im Prüfungszeitraum heranzuziehen. Warum der Bw. seinerzeit einen anderen betrieblichen Anteil berechnet habe, sei ohne Bedeutung.

Zum "Fuhrpark" sei es dem Bw. nicht gelungen, die überwiegende betriebliche Nutzung des zweiten Fahrzeugs nachzuweisen. Er habe ein Fahrtenbuch lediglich für den Zeitraum vom 1. Jänner 1992 bis 13. Mai 1992 vorgelegt. Danach habe er weder ein Fahrtenbuch noch

vergleichbare Aufzeichnungen geführt. Dass er zwei PKW überwiegend betrieblich genutzt habe, hätte er nachweisen müssen. Es entspreche nicht der Lebenserfahrung, dass ein Allradfahrzeug ausschließlich im Winter und nur für betriebliche Tätigkeiten angeschafft werde. Gerade ein derartiges Fahrzeug werde - einem Trend entsprechend - von einer Gesellschaftsschicht mit höherem Einkommen "vielfach auch für Zwecke der Freizeit und der Erledigung von alltäglichen Besorgungen verwendet". Dem Argument der Betriebsprüfung, dass das Ausmaß der betrieblichen Fahrten auf Grund der geringen Umsätze und der Tatsache, dass sich die Ordination am Wohnsitz des Bw. befunden habe, äußerst begrenzt sein müsse, könne "nicht mit Erfolg entgegengetreten werden". Zur Wiederaufnahme hielt der damals zuständige Berufungssenat der Finanzlandesdirektion fest, dass der tatsächliche Anteil der Ordination an der Gesamtnutzfläche und die Anzahl der insgesamt gefahrenen Kilometer erst im Zuge der Prüfung festgestellt werden konnten. Auch habe der Bw. dem Finanzamt erst am 11. Mai 1995 bekannt gegeben, dass er mit Zurücklegung der Kassenverträge am 1. Jänner 1992 die Ordination in Wien aufgegeben habe und er die Privatpatienten in der Ordination in seiner Wohnung betreut habe. Es habe sich hierbei um neu hervorgekommene Tatsachen gehandelt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Für das Streitjahr 1992 ist die Liebhabereiverordnung, BGBl. Nr. 322/1990, (im Folgenden: LiebhabereiV 1990) anzuwenden, für die Streitjahre 1993 bis 1995 die Liebhabereiverordnung, BGBl. Nr. 33/1993, idF vor der Änderung durch die Verordnung BGBl. II Nr. 358/1997 (im Folgenden: LiebhabereiV 1993).

Nach § 1 Abs. 1 beider Liebhabereiverordnungen ist das Vorliegen von Einkünften zu vermuten bei einer Betätigung (einer Tätigkeit oder einem Rechtsverhältnis), die erstens durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) zu erzielen, und zweitens nicht unter Abs. 2 fällt.

Im Anwendungsbereich der LiebhabereiV 1990 kann die Vermutung widerlegt werden, wenn die Absicht nicht anhand objektiver Umstände (§ 2 Abs. 1 und 3) nachvollziehbar ist. Im Anwendungsbereich der LiebhabereiV 1993 ist Voraussetzung, dass die Absicht anhand objektiver Umstände (§ 2 Abs. 1 und 3) nachvollziehbar ist.

Liebhaberei ist nach § 1 Abs. 2 beider Liebhabereiverordnungen zu vermuten bzw. anzunehmen bei einer Betätigung, wenn Verluste entstehen

1. aus der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern, die sich nach der Verkehrsauffassung in

einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen (z.B. Wirtschaftsgüter, die der Sport- und Freizeitausübung dienen, Luxuswirtschaftsgüter, Wirtschaftsgüter, die der Befriedigung des persönlichen Wohnbedürfnisses dienen) und typischerweise einer besonderen, in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen, oder

2. aus Tätigkeiten, die typischerweise auf eine besondere, in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sind.

Die Vermutung kann in diesen Fällen nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 der LiebhabereiV 1990 widerlegt werden, die Annahme von Liebhaberei kann in diesen Fällen nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 der LiebhabereiV 1993 ausgeschlossen sein.

Der unabhängige Finanzsenat (UFS) ist zu der Ansicht gelangt, dass die ärztliche Tätigkeit des Bw. durch die Zurücklegung der Kassenverträge zu keiner Tätigkeit iSd § 1 Abs. 2 der LiebhabereiV 1990 sowie 1993 geworden ist (VwGH 14.12.2005, 2002/13/0131).

Die Führung der Ordination eines Facharztes, auch wenn sie nicht als Vertragsarzt (vgl. etwa § 338 ASVG), sondern als so genannter Wahlarzt ausgeübt wird, stellt nämlich nach der Verkehrsauffassung keine Tätigkeit dar, die typischerweise auf eine besondere, in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen ist. Eine solche Ordination ist auch kein Wirtschaftsgut, das sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignet und typischerweise einer besonderen, in der Lebensführung begründeten Neigung entspricht. Daran ändert auch nichts, dass "die Lebensführung des Bw. insgesamt durch seinen Beruf als Arzt bestimmt" gewesen sein mag und er von einer darin "begründeten Neigung" geleitet gewesen sein mag. Die Rechtsansicht, dass die vom Bw. in den Jahren 1992 bis 1995 ausgeübte Tätigkeit im Betrieb seiner Ordination eine Tätigkeit nach § 1 Abs. 2 der jeweils anzuwendenden Liebhabereiverordnung dargestellt habe, ist, so führt der VwGH im berufungsgegenständlichen Erkenntnis 2002/13/0131 aus, verfehlt.

Im Falle von Tätigkeiten im Sinne des § 1 Abs. 1 der Liebhabereiverordnungen ist das Vorliegen von Einkünften zunächst zu vermuten. Die Vermutung kann widerlegt werden, wenn die Absicht des Steuerpflichtigen, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen, nicht anhand objektiver Umstände (§ 2 Abs. 1 der Liebhabereiverordnungen) nachvollziehbar ist. Fallen bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 1 der Liebhabereiverordnungen Verluste an, ist das Vorliegen der Absicht, insbesondere anhand der im § 2 Abs. 1 Z 1 bis 6 der Liebhabereiverordnungen genannten

Kriterien zu beurteilen. Dabei kommt dem in § 2 Abs. 1 Z 6 der Liebhabereiverordnungen angeführten Kriterium - Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen - besondere Bedeutung zu (vgl. das VwGH-Erkenntnis vom 23. 2. 2005, 2002/14/0024; zit in VwGH 2002/13/0131, a.a.O.).

Es sind daher Feststellungen zu treffen, ob die in § 1 Abs. 1 der Liebhabereiverordnungen genannte Absicht anhand objektiver Umstände (§ 2 Abs. 1 und 3 der Liebhabereiverordnungen) nachvollziehbar gewesen ist. Insbesondere hat sich der UFS mit der Art und dem Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage und den vom Bw. gesetzten strukturverbessernden Maßnahmen (z.B. Rationalisierungsmaßnahmen) auseinandergesetzt (vgl. VwGH 14.12.2005, 2002/13/0131). Aus der Entwicklung der Einkünfte bis zum Einstellen der Tätigkeit letztendlich im Jahr 1995 allein durfte noch nicht auf Liebhaberei geschlossen werden.

Der Bw. behauptete, die Tätigkeit mit Gewinnabsicht unternommen zu haben, und führte im Verwaltungsverfahren dazu an, dass nach der Aufgabe seiner Tätigkeiten als Primararzt im Spital und als Vertragsarzt diese Tätigkeit (als Wahlarzt) seine "Haupttätigkeit" dargestellt habe und er Personalkosten eingespart habe.

Der Bw. hat im Verwaltungsverfahren vorgebracht, dass er (erst) nach Erkennen, dass seine "Bemühungen keinen Betriebserfolg gezeigt" hätten, die Ordination in Wien aufgelassen habe. Die Prüferin stellte unter Tz 17 des Prüfungsberichtes fest, dies sei "Mitte 1993" erfolgt. In der VwGH-Beschwerde weist der Bw. zutreffend darauf hin, dass aus den dem Finanzamt und der belangten Behörde vorgelegenen Jahresabschlüssen ersichtlich sei, dass in den Jahren 1992 und 1993 Betriebsausgaben für Ordinationsmiete (32.662,04 S für 1992 und 27.070,69 S für 1993) aufschienen, während ein solcher Aufwand ab 1994 nicht mehr verbucht sei. Dieses Bemühen zur Verbesserung der Ertragslage ist nunmehr unter anderen Kriterien eine Maßnahme zur Strukturverbesserung des Ordinationsbetriebes des Bw.

Tatbestandsvoraussetzung für das Vorliegen von Einkünften ist nicht ein tatsächlich erwirtschafteter Gesamterfolg, sondern die objektive Eignung einer Tätigkeit zur Erwirtschaftung eines solchen (VwGH 3.7.1996, 93/13/0171, ÖStZB 1996, 397). Denn nur so bleiben äußere Umstände, die nicht vom Steuerpflichtigen selbst beeinflussbar sind, aber seine Leistungsfähigkeit mindern, außer Betracht, sofern diese nicht von vornherein absehbar waren und daher in Kauf genommen wurden (Lechner/Haunold/Tumpel, FJ 1994, 241; Heiss, Liebhabereiverordnung, Kommentar, S 12).

Wird eine Betätigung, für die nach der Kriterienprüfung des § 2 Abs. 1 beider LVO ein Gesamtgewinn (Gesamtüberschuss) zu erwarten war, vor Erzielen des Gesamterfolges beendet, so ist für den abgeschlossenen Zeitraum eine Einkunftsquelle anzunehmen, wenn Unwägbarkeiten (etwa unvorhersehbar gewordene Investitionen, Schwierigkeiten in der Abwicklung eines eingegangenen Bestandverhältnisses etc) zur Beendigung der Betätigung geführt haben,
oder für den abgeschlossenen Zeitraum nach Maßgabe der verfahrensrechtlichen Möglichkeiten von Liebhaberei auszugehen, wenn die Betätigung aus anderen, insbesondere privaten Motiven beendet wird.

Eine Tätigkeit, die das typische Erscheinungsbild eines Gewerbebetrieb aufweist, ist nach herrschender Lehre und Rechtsprechung nur in Ausnahmefällen als Liebhaberei anzusehen (VwGH 20.11.1996, 89/13/0259, betreffend die Beurteilung eines Textilbetriebs).

Zum Auftreten der Verluste müssen andere Umstände treten, die erkennen lassen, dass es dem Steuerpflichtigen ungeachtet einer äußerlich als gewerblich anzusehenden Betätigung nicht um die Ertragserzielung zu tun ist (VwGH 7.5.1980, 1466/79).

Ad Absicht einen Gesamtgewinn zu erzielen: Bei der Absicht, durch die eine Betätigung veranlasst wird, also der subjektiven Komponente des Ertragsstrebens, handelt es sich nicht um Wunschvorstellungen desjenigen, der die Betätigung entfaltet, mögen diese Wunschvorstellungen auch noch so weit von jeder Realisierbarkeit entfernt sein, sondern um ein Streben, auf das anhand objektiver Umstände geschlossen werden kann (VwGH 30.6.1992, 92/14/0044).

Nur der gesamte Zeitraum – im Prognosefall der absehbare Zeitraum – einer rechtlich gleich zu beurteilenden Betätigung (Zeiträume gleicher Bewirtschaftungsart) erlaubt die Untersuchung ihrer Aussicht auf Ertrag. Nur auf einen solchen Zeitraum hat sich auch die vorzunehmende Untersuchung eines subjektiven Ertragsstrebens desjenigen, der sich betätigt, zu beziehen (VwGH 22.4.1998, 96/13/0189).

Nicht jede Änderung der Betätigung schlechthin ist schon geeignet, ihre Identität in einer Weise zu ändern, die zur Annahme einer neuen Betätigung zwingt. Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen sind als Kriterium gegen eine Liebhabereibeurteilung der Betätigung zu werten.

Gewinnabsicht ist für jede Einkunftsart unabdingbar. Die Gewinnerzielungsabsicht ist eine innere Tatsache, die nur anhand von äußerlichen Merkmalen beurteilt werden kann. Das

bedeutet aber nicht, dass die objektive Eignung des Betriebes zur Erzielung eines Totalgewinnes entscheidend ist.

Die objektiven Verhältnisse sind lediglich Beweisanzeichen für die subjektiven Vorstellungen des Steuerpflichtigen.

Maßgebend ist immer wie sich die Verhältnisse aus der Sicht des an objektiven Gegebenheiten orientierten Steuerpflichtigen darstellen (Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 3. Aufl., 371).

Da die Absichten einer Person innere Vorgänge betreffen, auf die aus äußeren Umständen zu schließen ist, darf sich die Behörde auf die Mitwirkung des Abgabepflichtigen im Verfahren verlassen, um dessen Absichten zu begründen (VwGH 5.8.1993, 93/14/0110; Heiss, a.a.O., S 17).

Wird eine Betätigung für die ein Gesamtgewinn bzw. Gesamtüberschuss innerhalb des absehbaren Zeitraums zu erwarten war, vor Erzielen eines Gesamterfolges beendet, so ist für den abgeschlossenen Zeitraum nach Maßgabe der verfahrensrechtlichen Möglichkeiten von Liebhaberei auszugehen, wenn die Betätigung aus anderen insbes. privaten Motiven beendet wird.

Fallen bei Betätigungen im Sinn des § 1 Abs 1 beider LVO Verluste an, was berufungsgegenständlich der Fall ist, so ist das vorliegen der Absicht, einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen, insbesondere anhand folgender Umstände zu beurteilen:

- Handeln nach Wirtschaftlichkeitsprinzipien
 - Ausmaß der Entwicklung der Verluste
 - Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen oder Überschüssen
 - Ursachen, auf Grund deren im Gegensatz zu vergleichbaren Betrieben, Tätigkeiten oder Rechtsverhältnissen kein Gewinn oder Überschuss erzielt wird
- marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf angebotene Leistungen bzw. auch auf Preisgestaltung
- **In berufungsgegenständlichem Fall ist insbesondere relevant die Beurteilung der Art und des Ausmaßes der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen (§ 2 Abs. 1 Z 6 LVO; Heiss, a.a.O., S 37 f., VwGH 14.12.2005, a.a.O.).**

- Die im § 2 Abs 1 beider LVO angeführten Kriterien sind zunächst jedes für sich zu untersuchen. Anschließend ist in einer Gesamtbetrachtung zu beurteilen, ob von einer Einkunftsquelle auszugehen ist oder nicht, wobei nicht schematisch auf ein zahlenmäßiges Überwiegen der für bzw. gegen Liebhaberei sprechenden Umstände abgestellt werden darf. Im sich ergebenden Gesamtbild sind somit die Kriterien nach ihrer inhaltlichen Gewichtung zu prüfen (VwGH 6.11.1984, 84/14/0078; Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 2 Tz 28.1).

Bei der Gegenüberstellung von Rohgewinn bzw. –verlust einerseits und Umsätzen handelt es sich um aus dem zeitlichen und wirtschaftlichen Zusammenhang gerissenen Zahlen, die für sich allein das Entstehen von Verlusten gewiss einsichtig machen, die aber nicht für sich allein betrachtet werden dürfen.

Dass die zu solchen Zahlen führenden wirtschaftlichen Entscheidungen der Unternehmensführung die Ertraglosigkeit des Unternehmens in der erforderlichen Langzeitbetrachtung oder das Fehlen subjektiven Erfolgsstrebens erweisen würden, kann so noch keinesfalls gesagt werden. Selbst unternehmerische Fehlentscheidungen nehmen den daraus erwirtschafteten Verlusten noch nicht die Qualität negativer Einkünfte iSd Einkommensteuerrechts (VwGH 22.4.1998, 96/13/0189; Tipke, Steuerrechtsordnung, 604).

Insgesamt ist berufungsgegenständlich von folgendem Sachverhalt auszugehen: Mit 31.12.1991 hat der Bw seine nicht selbständige Tätigkeit als Primararzt beendet, da er mit 1.1.1992 in Pension gegangen ist. Aus diesem Grunde erfolgte auch die Zurücklegung aller Kassenverträge, die Ordination wurde aber für die Privatpatienten des Bw. weitergeführt, und zwar sowohl in W als auch in M.

Als strukturverbessernde Maßnahmen sind insbesondere anzuführen: Einstellen der Ordination in Wien (als Rationalisierungsmaßnahme), was zur Folge hatte, dass ab 1994 diesbezüglich keine Mietkosten mehr angefallen sind. Die dortige Ordinationshilfe wurde zur Reduktion der Kosten bereits per Ende 1991 gekündigt.

Im Berufungsfall ist die Tätigkeit des Bw. und sein subjektives Ertragstreben anhand der LVO 1990 und 1993 - insbesondere der Kriterien des § 2 Abs. 1 Z. 1 bis 6 beider LVO - zu beurteilen.

Der UFS ist zu der Ansicht gelangt, dass das subjektive Ertragstreben des Bw. insbesondere

und unter anderem von diesem durch folgende Gestaltungselemente seiner unternehmerischen Tätigkeit unter Beweis gestellt wurde:

Kündigung der Ordinationshilfe in Wien per Ende 1991, Auflassen der Ordination in Wien zur Kosteneinsparung (Miete udgl. mehr) Mitte 1993, wobei nachweislich aus der Aktenlage hervorgeht, dass der diesbezügliche Mietvertrag mit September 1993 beendet worden ist.

Insgesamt ist der UFS zu der Ansicht gelangt, dass der Bw. bemüht war, durch Rationalisierungsmaßnahmen (Kosteneinsparung betreffend die Ordination in W.) und dementsprechende Umorganisation (Weiterführen lediglich der Ordination in M.) die Arztätigkeit gewinnbringend zu gestalten.

Laut Bw. hat der Entschluss zur Weiterführung der Ordination darauf gefußt, dass die bisher nebenbei ausgeübte Tätigkeit zur einzigen und somit zur Haupttätigkeit werden sollte. Auch aus dem Blickwinkel der Nutzung der bestehenden Betriebsausstattung erscheint dem UFS dieser Gedankengang gerechtfertigt, zumal einige Wirtschaftsgüter gar nicht, andere nur mit Verlust veräußerbar gewesen seien, wie der Bw. nachgewiesen hat bzw. glaubhaft darstellte. Die Kassenverträge sind vom Bw. "zurückgegeben" worden, um durch den Bezug der Ärztekammerpension zusätzliche Einnahmen zu lukrieren. Weiters hoffte der Bw., "diese durch persönlichen Einsatz wettzumachen".

Die Absicht, Gewinne zu erzielen, ist wie der Bw. glaubhaft darlegte selbstverständlich gegeben gewesen, was auch durch die Einsparung der Personalkosten dokumentiert wurde. Nachdem der Bw. erkennen musste, dass seine Bemühungen keinen Betriebserfolg gezeitigt hatten, ist die Ordination in Wien aufgelassen worden, um weitere Kosten einzusparen und den Großteil der Patienten in die bisherige Zweitordination zu bringen. Als auch diese Maßnahme nicht zum gewünschten Erfolg geführt haben, stellte der Bw. die Tätigkeit zur Gänze ein.

Der Vollständigkeit halber wird angemerkt, dass dem Bw. mit dem Übertritt in die Pensionierung – wie er im Zuge des Verfahrens glaubhaft vermittelte - noch keinesfalls bewusst war, er würde aus seiner Weitertätigkeit auf Dauer keine Gewinne erzielen können. Der UFS ist zu der Ansicht gelangt, dass der Bw. seine bisher bestandene Tätigkeit weitergeführt hat, und diese im Jahr 1995 aufgegeben hat, sobald erkennbar war dass trotz beispielsweise Aufgabe der Ordination in W im Jahr 1993 und der daraus resultierenden Kosteneinsparungen (beispielsweise Kündigung der Ordinationshilfe bereits 1991; Mietkosten für die Ordination in W nur bis September 1993) die Tätigkeit des Bw. als Arzt mit

Privatpatientenbetreuung weiterhin verlustbringend war, diese im 1. Halbjahr 1995 aufgegeben wurde.

In Übereinstimmung mit dem Bw. wird davon ausgegangen, dass es sich bei der Tätigkeit des Bw. um einen einheitlichen Arztbetrieb handelt, weshalb die Berücksichtigung eines Aufgabegewinn bereits im Jahr 1993 für die Wiener Ordination entbehrlich ist. Darüber hinaus sind die Verkäufe der Einrichtungsgegenstände und allfälliger medizinischer Gegenstände ordnungsgemäß in der Buchhaltung erfasst (die in einem für beide Ordinationen geführt wurde) zumal die Vermutung dafür spricht, dass die beiden Ordinationen deshalb in einer Hand vereinigt waren, weil sie sich gegenseitig stützten und ergänzten. Diese Betrachtung erscheint vor allen dann unbedenklich, wenn aus beiden Ordinationen Einkünfte derselben Einkunftsart erzielt werden (VwGH 30.9.1992, 90/13/0033), und überdies die zwei gleichartigen, organisch nebeneinander geführten Ordinationen wie o.a. als einheitlicher Betrieb anzusehen sind.

Eine Auseinandersetzung mit den diesbezüglichen o.a. Vorbringen des Bw. hat ergeben, dass der Bw. letztendlich nach diversen Versuchen, die sich als ertraglos abzeichnende weitere ärztliche Betätigung gewinnbringend zu gestalten, seine diesbezügliche Tätigkeit durch Betriebseinstellung beendet hat (VwGH 15.2.2006, 2002/13/0095).

Stellt sich bei einer Tätigkeit nach § 1 Abs. 1 LVO (mit Ausnahme der Vermietung) objektiv erst nach mehreren Jahren heraus, dass sie niemals erfolgbringend sein kann, kann sie dennoch bis zu diesem Zeitpunkt als Einkunftsquelle anzusehen sein. Erst wenn die Tätigkeit dann nicht eingestellt wird, ist sie für Zeiträume ab diesem Zeitpunkt als Liebhaberei zu qualifizieren (§ 1 Abs 1 LVO; VwGH 15.2.2006, 2002/13/0095, zit in SWK 2006, R 64; VwGH 7. 10. 2003, 99/15/0209, VwGH 28. 2. 2002, 96/15/0219, VwSlg 7.687/F, VwGH 14.12.2005, a.a.O. und das bereits erwähnte VwGH- Erkenntnis vom 23. 2. 2005).

Bei der gegenständlichen Tätigkeit handelt es sich um eine solche gemäß § 1 Abs. 1 beider LVO, sodass die für die Qualifizierung als Einkunftsquelle maßgebliche Absicht, einen Gesamtgewinn zu erzielen, zunächst zu vermuten ist.

Nach dem Gesagten durfte allein aus der Entwicklung der Einkünfte bis zum Einstellen der Tätigkeit im Jahr 1995 auch ertragsteuerlich noch nicht auf **Liebhaberei** geschlossen werden. Insgesamt ist der UFS aus oben angeführten Gründen zu der Ansicht gelangt, dass hinsichtlich der Berufsjahre die Tätigkeit nicht als Liebhaberei zu qualifizieren ist (vgl. das bereits

angeführte berufsgegenständliche VwGH-Erkenntnis 14.12.2005, 2002/13/0131). Die Arzttätigkeit des Bw. stellt bis zu deren Einstellung im Jahr 1995 eine Einkunftsquelle dar.

Zur Höhe der anzuerkennenden Verluste:

Ad betrieblicher Anteil der Ordination in M:

Zur Frage des betrieblichen Anteils des Wohnhauses in M. führte der VwGH im berufsgegenständlichen Erkenntnis aus, dass zu einer Ermittlung des betrieblichen Anteils die betrieblich genutzten Flächen nur den ausschließlich für "private Zwecke" verwendeten Räumen ohne allgemein nutzbare (neutrale) Flächen gegenübergestellt werden dürfen (vgl. etwa VwGH 25. September 2002, 97/13/0175, und 26. September 1990, 86/13/0104).

Angemerkt wird, dass der Großteil des Kellers (mit Ausnahme der Waschküche) und der Dachboden auf Grund ihrer baulichen Ausgestaltung eine Benützung für Wohnzwecke nicht zuließen.

Von der Bewertungsstelle ist der betriebliche Anteil unter Berücksichtigung der nunmehr vom VwGH ausgeführten Kriterien mit 30 % festgestellt und nach Fertigstellung der Ordination vom Bw. dem Finanzamt "zur Überprüfung übermittelt" worden.

Dem Berufungsbegehren hinsichtlich Anerkennung des betrieblichen Anteils von 30% ist daher aus genannten Gründen statzugeben.

Ad Blumenschmuck:

Der vom Bw. geltend gemachter Aufwand (Tz 14 – Blumeneinkäufe)

in Höhe von rund 1.300 S (1992), 1.500 S (1993) und 1.800 S (1994)

ist als Betriebsausgabe iSd § 4 Abs. 4 EStG 1988 anzuerkennen, da der Bw. glaubhaft machte, dass die Blumen zum Schmücken der Ordination verwendet worden sind. Angemerkt wird der Vollständigkeit halber, dass es durchaus auch der Lebenserfahrung und dem allgemeinen Erfahrungsgut entspricht, dass Ordinationen zur Verbesserung des Ambientes mit Blumenschmuck ausgestattet sind.

Ad Kraftfahrzeuge:

Bei den zwei Fahrzeugen handelt es sich um solche mit Wechselkennzeichen. Nach diesbezüglichen Ermittlungen des UFS ergab sich, dass der Bw. Hausbesuche in seiner

Tätigkeit als Arzt sporadisch, aber doch eher selten machte. Der Bw. führte aus, dass die von der Bp. hinzugeschätzten Beträge nicht richtig seien, da es sich um Fahrzeuge mit Wechselkennzeichen handelte, bei denen auf das stärkere KFZ Bezug genommen werde, und weder zusätzliche Versicherung noch zusätzliche Kraftfahrzeugsteuer angefallen sind. Der Privatanteil wurde bereits berücksichtigt.

Der Bw. schränkte die Berufung hinsichtlich des zweiten PKW Suzuki ein, womit folgende Werte für die Hinzurechnung heranzuziehen seien: 13.700 ATS (1992), 1.400 ATS (1993), 2.400 ATS (1994) und 400,00 ATS (1995).

Der Berufung ist in diesem Punkt im Sinne der diesbezüglichen Berufungseinschränkung stattzugeben.

Ad Berufung hinsichtlich Umsatzsteuer 1992 bis 1995:

Betreffend das Jahr 1992:

Im Geltungsbereich der LVO I liegt die Maßgeblichkeit der ertragsteuerlichen Vorschriften auch für den Umsatzsteuerbereich vor, d.h. der im Einkommensteuerrecht entwickelte Begriff "Liebhaberei" ist grundsätzlich auch im Umsatzsteuerrecht gültig (VwGH 20.5.1987, 86/13/0088). Daher sind die Liebhabereiverordnung sowie die ertragsteuerlichen und verfahrensrechtlichen Ausführungen dieses Erlasses – soweit nichts Gegenteiliges angeordnet wird – grundsätzlich auch für den Bereich der Umsatzsteuer maßgebend, weshalb im Jahr 1992 auch im umsatzsteuerrechtlichen Sinne im berufungsgegenständlichen Fall keine Liebhaberei vorliegt.

Betreffend die Jahre 1993 bis 1995: Hinsichtlich der Umsatzsteuer ist für die Streitjahre 1993 bis 1995 überdies auf § 6 der LiebhabereiV 1993 hinzuweisen, welcher die Annahme von Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinn nur für Betätigungen nach § 1 Abs. 2 der LiebhabereiV 1993 vorsieht, welche im Berufungsfall jedoch nicht vorliegen.

Daher ist hinsichtlich Umsatzsteuerberufung betreffend 1992 bis 1995 stattzugeben.

Die Berufung hinsichtlich Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Umsatzsteuer und gesonderte Feststellung der Einkünfte für die Jahre 1992 bis 1994 wurde vom Bw. zurückgezogen.

Insgesamt ist daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilagen: 6 Berechnungsblätter

Wien, 28. Dezember 2006