



## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. gegen die Bescheide des Finanzamtes Liezen betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 1994 bis 1998, Einkommensteuer für die Jahre 1994 bis 1998 und Einkommensteuervorauszahlungen für das Jahr 2000 und Folgejahre entschieden:

Die Berufung betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 1994 bis 1998 und Einkommensteuer für die Jahre 1994 bis 1998 wird als verspätet zurückgewiesen.

Die Berufung betreffend Einkommensteuervorauszahlungen für das Jahr 2000 und Folgejahre wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### **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 oder einem Wirtschaftsprüfer 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

### 1. Wiederaufnahmsbescheide:

Im Zuge einer Betriebsprüfung ist das Finanzamt zum Ergebnis gelangt, dass die ärztliche Tätigkeit der (bereits seit dem Jahr 1983 pensionierten) Bw. Liebhaberei darstellt. Auf Grund diverser neu hervorgekommener Tatsachen (keine geregelten Ordinationszeiten, Ordination nur nach vorangehender telefonischer oder mündlicher Vereinbarung, äußerst beschränkter Patientenkreis, Verrechnung niedriger Honorare, zT unentgeltliche Tätigkeit, keinerlei Maßnahmen zur Verbesserung der Ertragssituation, Nichtgeltendmachung von Betriebsausgaben betreffend Ordinationsreinigung und Reisetätigkeiten) hat das Finanzamt die Wiederaufnahme des Verfahrens verfügt (vgl. Betriebsprüfungsbericht vom 9. Februar 2000, Tz 34).

Dagegen bringt die Bw. im Wesentlichen Folgendes vor (vgl. Berufung vom 27. März 2003, Vorhaltsbeantwortung vom 25. Mai 2000, Vorlageantrag vom 2. Oktober 2000):

Der Umstand, dass die Bw. Verluste erzielt habe, sei keine neue Tatsache. Dass die Abgabenbehörde in der Liebhabereifrage nunmehr eine andere Rechtsauffassung vertrete, sei kein Grund für eine Wiederaufnahme des Verfahrens. Auch seien die Prüfungsfeststellungen des Finanzamtes hinsichtlich der - angeblich - unrichtig ermittelten Privatanteile / Telefon bzw. Strom unzutreffend. Dass die Rückzahlungen an die Siedlungsgenossenschaft R betreffend die im Miteigentum der Bw. stehenden Ordinationsräumlichkeiten als Betriebsaufwand behandelt worden seien, sei der Abgabenbehörde schon bereits länger bekannt. Allein die (bisher unterlassene) Abschreibung von den fiktiven Anschaffungskosten der Ordinationsräume würde aber die o.a. übrigen Prüfungsfeststellungen jedenfalls aufwiegen. Dazu komme, dass die Bw. diverse Betriebsausgaben (betreffend Ordinationsreinigung und Reisetätigkeiten) bislang noch gar nicht geltend gemacht habe. Aus dem "grünen Bogen" vom 15. Jänner 1987 zur Vor-Betriebsprüfung betreffend die Jahre 1982 bis 1984 sei ersichtlich, dass die Abgabenbehörde schon bereits damals Liebhabereiüberlegungen angestellt habe. In der Folge seien weiter Verluste erklärt und erklärungskgemäß veranlagt worden. Bedürfte es noch eines Beweises, dass dieser Umstand nicht neu hervorgekommen und der Abgabenbehörde längst bekannt gewesen sei, so sei er damit endgültig erbracht. Schließlich sei aber im vorliegenden Fall auch die Ermessensübung des Finanzamtes zu Gunsten der Wiederaufnahme des Verfahrens zu beanstanden, bestünde hier doch ein besonders signifikantes Missverhältnis zwischen der Bedeutung der vom Finanzamt herangezogenen Wiederaufnahmsgründe und deren Auswirkung.

**Darüber wurde Folgendes erwogen:**

Gemäß § 245 Abs. 1 BAO beträgt die Berufungsfrist einen Monat.

Gemäß § 273 Abs. 1 lit. b BAO hat die Abgabenbehörde eine Berufung durch Bescheid zurückzuweisen, wenn sie nicht fristgerecht eingebracht wurde.

Laut Aktenlage wurden der Bw. die Wiederaufnahmebescheide zwischen 22. und 24. Februar 2000 zugestellt (vgl. Berufung vom 27. März 2000). Die dagegen gerichtete Berufung vom 27. März 2000 wurde beim Finanzamt am 28. März 2000 eingebracht.

Somit war also (spätestens) der 24. März 2000 der letzte Tag der Berufungsfrist - und die von der Bw. erst am 28. März 2000 eingebrachte Berufung daher verspätet.

Wenn die Bw. dagegen vorbringt, sie erblicke in der Begründung der Wiederaufnahmebescheide eine Ankündigung gemäß § 245 Abs. 1 BAO, dass noch eine Begründung zum Bescheid ergehen werde (vgl. Vorhaltsbeantwortung vom 15. April 2003), so wird dem entgegnet wie folgt:

Die Wiederaufnahmebescheide wurden folgendermaßen begründet:

*Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gem. § 303 (4) BAO aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind. Daraus ist auch die Begründung für die Abweichungen vom bisherigen Bescheid zu ersehen.*

Laut VwGH stellt der Hinweis auf einen noch nicht zugestellten Betriebsprüfungsbericht in einer Bescheidbegründung als ganz oder teilweise fehlende Begründung lediglich einen Mangel dar, der zu einer Antragstellung gemäß § 245 Abs. 2 BAO berechtigt. Zu einer Hemmung des Laufes der Berufungsfrist kommt es demnach nur dann, wenn ein solcher Antrag auch tatsächlich gestellt wird (vgl. VwGH 16.12.1998, 93/13/0307).

Ein derartiger Antrag ist im vorliegenden Fall aber - unbestrittenermaßen - nie gestellt worden ist, daher ist hier auch keine Hemmung der Berufungsfrist erfolgt.

Ein Anwendungsfall des § 245 Abs. 1 2. Satz BAO liegt hier nach dem oben Gesagten also nicht vor.

Der Vollständigkeit halber wird in diesem Zusammenhang auch noch darauf hingewiesen, dass der Bw. bereits anlässlich der Schlussbesprechung vom 9. Februar 2000 eine Durchschrift der Niederschrift ausgefolgt wurde.

Rein informativ wird abschließend zu diesem Punkt auch noch bemerkt, dass die laut Aktenlage offenbar tatsächlich erst im Zuge der Betriebsprüfung neu hervorgekommenen

Tatsachen (keine geregelten Ordinationszeiten, Ordination nur nach vorangehender telefonischer oder mündlicher Vereinbarung, äußerst beschränkter Patientenkreis, Verrechnung niedriger Honorare, zT unentgeltliche Tätigkeit, keinerlei Maßnahmen zur Verbesserung der Ertragssituation, Nichtgeltendmachung von Betriebsausgaben betreffend Ordinationsreinigung und Reisetätigkeiten) unter Berücksichtigung der bisherigen Betriebsergebnisse (Totalverlust seit 1981 in Höhe von rund 900.000 S, ununterbrochene Verlusterzielung seit 1982, stagnierende bzw. abnehmende Einnahmen auf zuletzt rund 14.000 S pro Jahr) sehr wohl geeignet erscheinen, anders lautende Bescheide im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO herbeizuführen (vgl. Betriebsprüfungsbericht vom 9. Februar 2000, Tz 34). Da diese neuen Tatsachen für die Liebhabereibeurteilung (siehe Punkt 3.) sogar entscheidungswesentlich sind, erscheint hier im Übrigen auch die Ermessensübung des Finanzamtes zu Gunsten der Wiederaufnahme unbedenklich.

## **2. Einkommensteuerbescheide:**

Das Finanzamt stützt seine Liebhabereibeurteilung im Wesentlichen auf die o.a. Sachverhaltsfeststellungen in Verbindung mit den bisherigen Betriebsergebnissen (Totalverlust seit 1981 in Höhe von rund 900.000 S, ununterbrochene Verlusterzielung seit 1982, stagnierende bzw. abnehmende Einnahmen auf zuletzt rund 14.000 S pro Jahr) (vgl. Betriebsprüfungsbericht, Tz 13).

Die Bw. bringt dagegen im Wesentlichen Folgendes vor (vgl. Berufung vom 27. März 2003, Vorhaltsbeantwortung vom 25. Mai 2000, Vorlageantrag vom 2. Oktober 2000, Eingabe vom 15. November 2000):

Die Tätigkeit einer praktischen Ärztin als Liebhaberei zu werten, sei mit den Denkgesetzen der Logik schwer vereinbar. In ganzheitlicher Sicht, dh. unter Mitberücksichtigung zumindest auch der von der Bw. bezogenen Unterstützung aus dem Ärztewohlfahrtsfond, ergäben sich im vorliegenden Fall sehr wohl insgesamt positive Einkünfte aus ärztlicher Tätigkeit. Der bisherige durchschnittliche Jahresverlust in Höhe von rund 50.000 S stelle keine Größenordnung dar, die eine objektive Unmöglichkeit oder Aussichtslosigkeit in Richtung auf Erzielung eines Gewinnes erkennen ließe. Hauptursache für die bisherigen Verluste sei, dass die Tätigkeit der Bw. nicht vorwiegend auf Gewinnmaximierung, sondern auf Hilfeleistung, Unterstützung und Obsorge gerichtet und es der Bw. außerdem aus berufsrechtlichen Gründen (gebotener Mindeststandard an Ausstattung) verwehrt sei, ihre Kosten dem Tätigkeitsumfang anzupassen. Die Bw. biete ihre Leistungen jedermann an, unterhalte entsprechende Ordinationsräume, habe am Hauseingang eine Hinweistafel angebracht und sei in allen

Telefon-, Orts- und berufsspezifischen Verzeichnissen, weiters auch auf der Homepage der Gemeinde X und im steirischen Ärzteführer als praktische Ärztin angeführt und auch jederzeit erreichbar, was alles für ihr marktgerechtes Verhalten entspreche. Ihr Verhalten sei nicht auf Verlustmaximierung zum Zwecke der Steuerersparnis gerichtet, vielmehr entspringe ihre ärztliche Tätigkeit dem tiefen Bedürfnis, Menschen zu helfen.

**Darüber wurde Folgendes erwogen:**

Die Einkommensteuerbescheide wurden der Bw. zwischen 22. und 24. Februar 2000 zugestellt (vgl. Berufung vom 27. März 2000). Sie enthalten zT (1994, 1995) keine Begründung, zT (1996, 1997, 1998) bloß eine Begründung betreffend Sonderausgaben. Die dagegen gerichtete Berufung vom 27. März 2000 wurde beim Finanzamt am 28. März 2000 eingebracht. Auch hier wurde - unbestrittenermaßen - nie ein Antrag gemäß § 245 Abs. 2 BAO gestellt.

Somit war also gemäß der unter Punkt 1. näher erläuterten Rechtslage auch hier (spätestens) der 24. März 2000 der letzte Tag der Berufungsfrist - und die von der Bw. erst am 28. März 2000 eingebrachte Berufung daher verspätet.

### **3. Einkommensteuervorauszahlungsbescheid:**

Die Bw. begehrt im Wesentlichen eine Herabsetzung der Einkommensteuervorauszahlungen auf das Maß, das sich bei Anerkennung ihrer ärztlichen Tätigkeit als Einkunftsquelle ergäbe (vgl. Berufung vom 23. März 2003):

#### **Darüber wurde Folgendes erwogen:**

Gemäß § 1 Abs. 2 Z 2 Liebhabereiverordnung ist Liebhaberei bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste entstehen aus Tätigkeiten, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sind. Die Liebhabereiannahme kann aber nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 Liebhabereiverordnung ausgeschlossen sein. Das Vorliegen der Voraussetzungen von § 1 Abs. 2 Z 2 Liebhabereiverordnung ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen.

Gemäß § 2 Abs. 4 Liebhabereiverordnung liegt bei Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 Z 2 Liebhabereiverordnung Liebhaberei dann nicht vor, wenn die Art der Tätigkeit in einem überschaubaren (absehbaren) Zeitraum einen Gesamtgewinn erwarten lässt. Andernfalls ist das Vorliegen von Liebhaberei so lange anzunehmen, als die Art der Tätigkeit nicht im Sinne des vorstehenden Satzes geändert wird.

Ausgehend von dieser Rechtslage wird zunächst klargestellt, dass als Beurteilungseinheit für Zwecke der Liebhabereiprüfung (nur) die von der Bw. selbständig ausgeübte ärztliche Tätigkeit als solche in Betracht kommt (vgl. Rauscher / Gröbler, Steuerliche Liebhaberei in Rechtsprechung und Verwaltungspraxis, 29ff, und die dort angeführte Judikatur und Literatur). Eine "einkunftsübergreifende Betrachtung" - unter Miteinbeziehung der nichtselbständigen (Ruhe)Bezüge, wie sie der Bw. in der Berufung vom 27. März 2000, Seite 5, offenbar vorschwebt - ist in diesem Zusammenhang also nicht möglich.

Was die (weitere) Frage anlangt, ob diese Betätigung unter § 1 Abs. 2 Z 2 Liebhabereiverordnung zu subsumieren ist, so vertritt der Unabhängige Finanzsenat die Auffassung, dass ein Inkaufnehmen von Verlusten in Verbindung mit dem Vorhandensein anderer Einkunftsquellen grundsätzlich sehr wohl als subjektives Liebhabereiindiz anzusehen ist, können sich doch gerade Abgabepflichtige mit Pensionseinkünften ihrer bisherigen Tätigkeit frei von beruflichem und existenziellem Druck - nunmehr eben auf Grund ihrer Neigung - weiter widmen (vgl. Neuber, Liebhaberei bei Pensionisten mit Negativeinkünften aus früheren Tätigkeiten, SWK 2000, S 429). Die verfahrensgegenständliche Betätigung wird daher als eine solche im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 2 Liebhabereiverordnung behandelt. Im

Übrigen sprechen im vorliegenden Fall auch der geringe Umfang der Betätigung (jährliche Betriebseinnahmen in Höhe von zuletzt bloß rund 14.000 S) und deren sonstigen Begleitumstände (keine geregelten Ordinationszeiten, Ordination nur nach vorangehender telefonischer oder mündlicher Vereinbarung, äußerst beschränkter Patientenkreis, Verrechnung niedriger Honorare, zT unentgeltliche Tätigkeit, keinerlei Maßnahmen zur Verbesserung der Ertragssituation, Nichtgeltendmachung von Betriebsausgaben betreffend Ordinationsreinigung und Reisetätigkeiten) gegen eine erwerbswirtschaftliche Ausübung der Betätigung im Sinne des § 1 Abs. 1 Liebhabereiverordnung (vgl. Rauscher / Grübler, 61).

Da diese Betätigung aber auch keinen Totalgewinn innerhalb eines überschaubaren (absehbaren) Zeitraums gemäß § 2 Abs. 4 Liebhabereiverordnung (mehr) erwarten lässt, ist sie als objektiv nicht ertragsfähig und daher als Liebhaberei anzusehen (vgl. Rauscher / Grübler, 150). Auf den seit 1981 erzielten Totalverlust in Höhe von rund 900.000 S, die seit 1982 ununterbrochen angefallenen Verluste und die stagnierenden bzw. abnehmenden Einnahmen auf zuletzt rund 14.000 S pro Jahr wird in diesem Zusammenhang noch einmal hingewiesen.

Die im Betriebsprüfungsbericht, Tz 16, erwähnten (möglichen) - von der Bw. zT bestrittenen - Unrichtigkeiten in Bezug auf die erklärten Privatanteile / Telefon bzw. Strom und die Rückzahlungen an die Siedlungsgenossenschaft R können hier deshalb außer Betracht bleiben, weil die von der Bw. bislang noch gar nicht geltend gemachten Betriebsausgaben betreffend Ordinationsreinigung, Reisetätigkeiten und AfA / Ordinationsräume die (möglichen) Betriebsausgabenkürzungen offenbar sogar übersteigen (vgl. Berufung vom 27. März 2000, Seite 3).

Abschließend wird noch in verfahrensrechtlicher Hinsicht darauf hingewiesen, dass der Antrag der Bw. vom 6. März 2003 "auf Entscheidung durch den gesamten Senat (§ 282 BAO) sowie die Durchführung einer mündlichen Verhandlung" beim Unabhängigen Finanzsenat erst am 7. März 2003 eingelangt ist. Gemäß § 323 Abs. 12 BAO wäre aber der Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat bis 31. Jänner 2003, gemäß § 284 Abs. 1 Z 1 BAO wäre der Antrag auf mündliche Verhandlung hinsichtlich der Wiederaufnahms- und Einkommensteuerbescheide bereits in der Berufung oder im Vorlageantrag, und gemäß § 323 Abs. 12 BAO wäre der Antrag auf mündliche Verhandlung hinsichtlich des Einkommensteuervorauszahlungsbescheides bis 31. Jänner 2003 zu stellen gewesen. Alle diese Anträge sind daher verspätet erfolgt, weshalb im vorliegenden Fall keine Zuständigkeit

des gesamten Berufungssenates gegeben ist und auch kein Rechtsanspruch der Bw. auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung besteht.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, 5. Mai 2003