



GZ. RV/1780-W/02

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Attesta WTH+STBGesmbH, gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 8., 16 und 17 Bezirk betreffend Einkommensteuer 1991 bis 1998 vom 4. Oktober und 14. Oktober 1999, entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

### 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

Der Bw. gab die Steuererklärungen der berufungsgegenständlichen Jahre jeweils fristgerecht ab. Die Veranlagung erfolgte jedoch vorläufig, da zum jeweiligen Veranlagungszeitpunkt noch nicht sicher war, ob die Einkünfte aus selbständiger Arbeit steuerlich als solche zu erfassen waren.

Als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erklärte er

1991	- 122 480.- öS
1992	- 62.071.- öS
1993	- 17.811,- öS
1994	- 4.781,- öS
1995	+ 16.547.- öS

1996	+ 873,- öS
1997	+ 7.893,- öS
1998	+10.903,- öS

Am 20.8.1998 teilte der Bw. dem Fa. mit, dass er seine Ordination mit 31.5.1998 für immer geschlossen hatte.

Am 4.10.1999 erließ das Finanzamt für die Jahre 1991 bis 1993 und am 14.10.1999 für die Jahre 1994 bis 1998 endgültige Bescheide, in denen es die ursprünglich erklärungskgemäß festgesetzten Einkünfte mit 0 feststellte. Als Begründung wurde ausgeführt, dass *gemäß geltender Rechtslage dann Einkünfte vorliegen, wenn eine selbständige Tätigkeit mit Gewinnerzielungsabsicht ausgeübt wird. In den Jahren 1991 – 1998 wurde im Rahmen der Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit ein Gesamtverlust (ohne Berücksichtigung von Aufgabegewinnen) in Höhe von 170.927,- öS erwirtschaftet.*

*Gemäß § 1 Abs. 1 Liebhabereiverordnung (LVO) liegen dann steuerlich beachtliche Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit vor, wenn innerhalb eines überschaubaren Zeitraums ein Gesamtgewinn erzielt wird.*

Gegen diese Bescheide brachte der Bw. am 2.11.1999 eine Berufung ein, in der er ausführte, dass er *als Universitätsprofessor und Oberarzt der Universitätsklinik für innere Medizin beschäftigt war und in dieser Funktion im März 1991 in Pension ging (mit 61 Jahren). Während seiner Tätigkeit als leitender stationsführender Oberarzt sei ihm eine echte Privatpraxis nicht gestattet gewesen. Er durfte lediglich einmal pro Woche nachmittags außerhalb der Universitätsklinik Patienten beraten.*

*Mit Eintritt der Pension habe er eine Privatpraxis eröffnet, wodurch im Jahr 1991 Aufwendungen entstanden seien, die seine Honorareinnahmen überstiegen hätten. Da er keine Kassenverträge bekam, benötigte der Aufbau der Praxis naturgemäß einen längeren Zeitraum. Dadurch hätten sich für die Jahre 1992 – 1994 fallende Verluste ergeben, aber bereits 1995 habe er einen Gewinn erzielt. Dadurch sei auch seine Absicht erwiesen, durch seine Tätigkeit als Arzt Gewinne zu erzielen. Das er keinen Gesamtgewinn erzielt habe ändere nichts an der objektiven Gewinnerzielungsabsicht. Infolge seines Alters habe er seine Tätigkeit jedoch vor Erzielung eines Gesamtgewinns einstellen müssen.*

*Da im Bescheid festgestellt worden sei, dass eine Tätigkeit nach § 1 Abs. 1 LVO vorliege, müssten gem. § 2 Abs. 2 LVO zumindest die Verluste der ersten drei Jahre steuerlich berücksichtigt werden.*

*Er sei jedoch der Ansicht, dass die Tätigkeit als Art insgesamt als Einkunftsquelle anzusehen sei.*

In einem Telefonat im Februar 2003 gab der Bw. hinsichtlich seiner Motivation zur Eröffnung und der Einstellung seiner Praxis bekannt, dass *er die Praxis weder neu eröffnet habe, noch neu eingerichtet habe. diese habe schon immer bestanden. Er habe diese deshalb weiter betrieben, weil er sich gesundheitlich dazu in der Lage gefühlt habe. Aufgegeben habe er sie dann aus Altersgründen.*

### **Über die Berufung wurde erwogen:**

Nach der Liebhabereiverordnung (LVO) BGBl 1993/33 und 1997/358 liegen Einkünfte mit Einkunftsquellenvermutung bei einer Tätigkeit vor, wenn diese durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn/überschuss zu erzielen und nicht unter Abs. 2 der VO fällt.

Eine Liebhabereivermutung iSd § 1 Abs. 2 LVO besteht für Verlustbetätigungen aus der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß und typischerweise einer besonderen, in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen (Z 1) oder aus Tätigkeiten, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründeten Neigung zurückzuführen ist (Z 2).... .

Die Einkunftsquelleneigenschaft ist danach zu beurteilen, ob die Tätigkeit in der betriebenen Weise objektiv Aussicht hat, in einer nach der Verkehrsauffassung üblichen Zeit einen der positiven Steuererhebung aus der betroffenen Einkunftsart zugänglichen wirtschaftlichen Gesamterfolg abzuwerfen (VwGH v. 30.10.1996, 94/13/0165).

Die im vorliegenden Fall zu beurteilende Tätigkeit gestaltete sich im Streitzeitraum mangels Erwirtschaftung von nennenswerten Einnahmen und der Geltendmachung von Aufwendungen zweifelsohne verlustbringend.

Festgestellt wurde, dass der Bw. in den Jahren 1991 bis 1998 einen Gesamtverlust von 189.530.- öS erwirtschaftete. Die Einnahmen stiegen von 1991 (33.463.- öS) bis 1996 (106.500.- öS) und sanken anschließend bis 1998 (56.000.- öS).

Es stellt sich somit die Frage, ob die Tätigkeit objektiv gesehen so gestaltet war, dass ein Gesamtüberschuss erzielt werden konnte und sie somit als Tätigkeit im Sinne des § 1 Abs 1 LVO anzusehen ist oder ob von einer auf persönliche Neigungen beruhende Tätigkeit mit der Liebhabereivermutung nach § 1 Abs. 2 auszugehen ist.

Wie der Bw. selbst aussage, eröffnete/erweiterte er die Praxis erst nach seiner (Früh)Pensionierung im 61 Lebensjahr. Er konnte folglich zu keinem Zeitpunkt damit rechnen, dass er Krankenkassenverträge erhalten werde, sondern musste davon ausgehen, dass er immer auf Privatpatienten angewiesen sein werde. Zudem musste er weiters damit rechnen, dass er die Tätigkeit nicht unbegrenzt, sondern nur für eine gewisse, relativ kurze Zeitspanne, ausüben werden könne.

Dass der Bw. der nicht nur inhaltlich, sondern auch zeitlich anstrengenden Tätigkeit eines Arztes nicht mehr zur Gänze nachgehen wollte, sich vielleicht auch dazu nicht mehr in der Lage sah, erkennt man daraus, dass er bereits mit 61 in Frühpension ging. Um so mehr bot sich für ihn die Führung einer eigenen Praxis in einem zeitlich gesehenen geringerem

Ausmaß an. Dieses geringere Ausmaß zeigt sich deutlich an der jährlich erwirtschafteten Summe der Honorareinnahmen.

Diesem Bild entsprechen auch die tatsächlichen Verhältnisse. Die Entwicklung der Einnahmen des Bw. zeigt, dass dieser die Tätigkeit aus reinem Interesse und Liebe zu dem von ihm gewählten Beruf ausübte, nicht jedoch um aus dieser Tätigkeit tatsächlich, auf Dauer gesehen Gewinne zu erzielen. Dafür spricht insbesondere, dass der Bw. die Praxis erst nach seiner Pensionierung „ausweitete“ und die Einnahmen nie den Rahmen einer üblichen „Nebentätigkeit“ überstiegen. Auch die Schließung der Praxis nach bereits 8 Jahren entspricht diesem Gesamtbild.

Die Tätigkeit des Bw. war daher objektiv gesehen von Anfang an nicht dazu geeignet in einem nach der Verkehrsauffassung üblichen Zeitraum einen Gesamtüberschuss zu erzielen. Wobei dieser Zeitraum im berufungsgegenständlichen Fall auch in Zusammenhang mit dem Alter des Bw. zu sehen ist.

Aus diesen Gründen ist somit im vorliegenden Fall von einer Tätigkeit gem. § 1 Abs. 2 LVO auszugehen und war die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Wien, 7. Februar 2005