

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. NN in der Beschwerdesache Bf, gegen die Bescheide des FA XYZ vom 5.3.2001 betreffend Umsatzsteuer 1997 und Einkommensteuer 1997 bis 1999 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

## **Entscheidungsgründe**

### **Sachverhalt**

Angefochten sind der Umsatzsteuerbescheid 1997 und die Einkommensteuerbescheide 1997 bis 1999.

### **Verfahren**

Der Beschwerdeführer ist Arzt und erklärte in den beschwerdegegenständlichen Jahren Einkünfte aus selbständiger Arbeit, wobei diese in den Jahren 1998 und 1999 negativ waren.

Das Finanzamt veranlagte zunächst obige Einkünfte erklärungsgemäß und setzte die Umsatzsteuer entsprechend den Erklärungen fest (Bescheide vom 5.7.1999, 7.7.2000, 17.8.2000).

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung über den Zeitraum 1997 bis 1999 ging der Betriebsprüfer aufgrund des Fehlens laufender Aufzeichnungen der Bareinnahmen von einer nicht vollständigen Erfassung von Einnahmen sowohl aus der ärztlichen Tätigkeit als

auch aus der Vortragstätigkeit aus und verhängte Sicherheitszuschläge in Höhe von 10 % auf die bisher erklärten Umsätze und Einkünfte (Tz 17, Tz 27). Weiters rechnete er die 1998 nicht bzw. 1999 nur teilweise erklärten Einnahmen (1998: 33.000 S, 1999: 47.000 S) von in Grenada veranstalteten Tai Ji - und Qi Gong - Kursen (Tz 24, „Gesundheitswochen Grenada“), gekürzt um geschätzte Ausgaben (1998: 15.000 S, 1999: 20.000 S), nicht jedoch um die (privat veranlassten) Reisekosten (Tz 25) den Einkünften zu. Ebenso wenig anerkannte er nicht betrieblich veranlasste Weiterbildungskosten für die Gattin des Beschwerdeführers (Tz 33) sowie einen von ihr besuchten Fortbildungskurs für Therapeutische Körperarbeit in Italien (Tz 28) und Reparaturkosten nach einem privat veranlassten Autounfall (Tz 30) als Betriebsausgaben. Auf den Betriebsprüfungsbericht vom 27.2.2001 wird verwiesen.

Das Finanzamt nahm das Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf und erließ entsprechend den Prüfungsfeststellungen die Umsatzsteuerbescheide und Einkommensteuerbescheide 1997 bis 1999 (Bescheide vom 5.3.2001).

Gegen diese Bescheide erhob der Beschwerdeführer durch seinen steuerlichen Vertreter mit Schriftsatz vom 9.4.2001 Berufung und beantragte, die Reisekosten nach Grenada, die Kosten für das Auslandsseminar und diverser Kurse seiner Gattin, sowie die Autoreparaturkosten als Betriebsausgaben anzuerkennen; weiters ersuchte er, von der Verhängung von Sicherheitszuschlägen mit Ausnahme der Vortragshonorare Abstand zu nehmen. Auf die Berufungsbegründung und die Stellungnahme der Betriebsprüfung zur Berufung wird verwiesen.

In weiterer Folge legte das Finanzamt die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Der Unabhängige Finanzsenat hat in seiner Entscheidung vom 24.5.2005, RV/1583-L/02, die Gesundheitswochen in Grenada zur Gänze der privaten Sphäre zugerechnet, ebenso wie die Weiterbildungskosten der Gattin des Beschwerdeführers; hingegen anerkannte er die Autoreparaturkosten als Betriebsausgaben; weiters berechnete er die Sicherheitszuschläge lediglich von den Vortragshonoraren. Hinsichtlich der näheren Begründung wird auf diese Entscheidung verwiesen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat mit Erkenntnis vom 22.3.2010, 2008/15/0091, den angefochtenen Bescheid hinsichtlich Umsatzsteuer 1997 und Einkommensteuer 1997 bis 1999 wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben. Auf die dortigen Ausführungen wird verwiesen.

Gemäß Art. 151 Abs. 51 Z 8 B-VG wurde mit 1. Jänner 2014 der Unabhängige Finanzsenat aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren ging auf das Verwaltungsgericht des Bundes für Finanzen über. Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind am 31. Dezember 2013 anhängige Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Das Verfahren betreffende Anbringen wirken ab 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

## **Festgestellter Sachverhalt**

Der Beschwerdeführer betreibt eine Arztpraxis, in der er nach Zurücklegung des Kassenvertrages mit der Gebietskrankenkasse neben den kleinen Kassen nur Privatpatienten betreut. Daneben veranstaltet er – großteils – für die eigenen Patienten Tai Ji - und Qi Gong - Kurse; seiner Meinung nach handle es sich hierbei um ärztliche Leistungen, da er die Teilnehmer hinsichtlich ihres jeweiligen Krankbildes behandle. Der Beschwerdeführer versteht sich als Alternativmediziner, der seinen Patienten neben der Schulmedizin auch Teile der chinesischen Medizin anbietet und sieht dies als ganzheitliches Betreuungsangebot.

Als Ordinationshilfe ist eine Diplomkrankenschwester im Ausmaß von 25 Wochenstunden angestellt; sie verfügt über einen eigenen Arbeitsplatz.

Die Gattin des Beschwerdeführers ist im Ausmaß von 15 Wochenstunden angestellt, sie verfügt über keinen eigenen Arbeitsplatz in den betrieblichen Räumen.

Ihr Aufgabengebiet umfasst dabei laut Beschwerdeführer folgende Bereiche:

Patientenkommunikation, administrative Aufgaben wie Postdienst, Verwaltung der Patienteninformationen, Verwaltung der Befunde, Kleinkassenabrechnung, Ausdruck der Privatrechnungen, wöchentliche Teambesprechungen. Hingegen werden eigenständige Psychotherapieleistungen von ihr nicht erbracht.

Strittig sind die folgenden geltend gemachten Betriebsausgaben.

Gesundheitswochen Grenada (Tz 24, Tz 25):

Der Beschwerdeführer hat im Prüfungszeitraum zwei Kursveranstaltungen in Grenada abgehalten (28.3. bis 10.4.1998, 5.3. bis 18.3.1999), wobei er sowohl die Reise als auch das Kursprogramm selbst organisiert hat. Der Aufenthalt war dabei so gestaltet, dass der überwiegende Teil des Tages zur freien Verfügung stand und jeweils am Morgen zwischen 5.30 Uhr und 9.00 Uhr und am Abend zwischen 16.00 Uhr und 18.30 Uhr verschiedene Übungen auf der Tagesordnung standen. An- und Abreisetag und zwei zusätzliche Tage waren übungsfrei.

Auf beiden Reisen wurde der Beschwerdeführer von seiner Gattin und seinen Kindern, 1999 noch zusätzlich von seinem Neffen begleitet. Die Übungen wurden vom Beschwerdeführer und seiner Gattin geleitet.

Die Kursgebühr von 3.000 S (1998) bzw. 3.500 S (1999) wurde von den Teilnehmern in der Regel dem Beschwerdeführer in Bar bezahlt. 1999 hat der Beschwerdeführer von den Seminarteilnehmern neben den Seminargebühren auch die Kosten für deren Flug und Unterbringung vereinnahmt. Die Reisekosten der Teilnehmer wurden als Betriebsausgaben behandelt. Ebenso hat er die Reisekosten (Flug und Unterbringung) für sich und seine Gattin als Betriebsausgaben geltend gemacht.

Der Beschwerdeführer hat die Kursgebühren 1998 zur Gänze nicht, 1999 nur zum Teil als Einnahmen erklärt.

Weiterbildungskosten Gattin (Tz 28, Tz 33):

Der Beschwerdeführer hat für seine Gattin Weiterbildungskosten (Seminarkosten, Fahrtspesen, Diäten) in Höhe von 900 S (1997), 13.610 S (1998), 16.828 S (1999) als Betriebsausgaben geltend gemacht; es handelt sich dabei um Seminare wie „Positive Stressbewältigung“, „Systemische Familientherapie“, „Familienstellen – Ordnungen in Familiensystemen“. Ebenso hat er 11.051 S (1998) für einen Fortbildungskurs für „Therapeutische Körperarbeit“ in Italien, den sie gemeinsam mit dem Beschwerdeführer besucht hat, als Betriebsausgaben abgesetzt.

Autoreparaturkosten (Tz 30):

Der Beschwerdeführer hat 1997 Reparaturkosten in Höhe von 34.202 abzüglich 25 % Privatanteil als Betriebsausgaben geltend gemacht.

Der Autounfall ereignete sich am Samstag, 11.1.1997, nachmittags gegen 16 Uhr in der Wehrgrabenstraße, wobei die Gattin des Beschwerdeführers aus der Fabrikstraße kommend Richtung Direktionsstraße fuhr.

Die Fahrt war privat veranlasst.

Strittig ist weiters die Höhe der verhängten Sicherheitszuschläge:

Der Beschwerdeführer hat in den beschwerdegegenständlichen Jahren keine Aufzeichnungen hinsichtlich der Bareinnahmen vorgelegt. Die Einnahmen sowohl aus seiner ärztlichen Tätigkeit als auch der Vortragstätigkeit wurden nur unzureichend erklärt.

### **Beweiswürdigung**

Der Sachverhalt hinsichtlich der Gesundheitswochen Grenada wird durch die Angaben der Kursteilnehmer bestätigt (Arbeitsbogen Seiten 46 ff).

Hinsichtlich der Autoreparaturkosten hat der Beschwerdeführer versucht, die betriebliche Veranlassung der Fahrt darzutun; es habe sich um eine Fahrt zwischen Ordination und Abfallentsorgungsstelle am Wieserfeldplatz gehandelt, um medizinische Abfälle zu entsorgen. Die im Unfallbericht angegebene Fahrtstrecke ist jedoch der kürzeste Weg zwischen dem Wohnhaus des Beschwerdeführers in der Fabrikstraße und dem Stadtzentrum. Die Abfallentsorgungsstelle befindet sich nicht auf oder in unmittelbarer Nähe der Fahrtstrecke.

Die Einnahmen ergeben sich aus den Eingängen auf den Bankkonten des Beschwerdeführers und aus Bareinnahmen aus der Vortragstätigkeit.

Grundaufzeichnungen über die Bareinnahmen wurden zwar teilweise geführt, konnten aber nicht vorgelegt werden, da sie laut Beschwerdeführer verlorengegangen seien (Arbeitsbogen Seite 22).

Nach den Angaben des Beschwerdeführers seien im Ordinationsbereich keine Barumsätze erfolgt. Dies ist jedoch nicht glaubwürdig, da solche Barumsätze im Zeitraum August bis Dezember 1999 festgestellt wurden (Arbeitsbogen Seiten 19 und 25). In diesem Zeitraum wurden Akontozahlungen für geleistete ärztliche Leistungen bar vereinnahmt, welche sich zwar aus den angefertigten Belegdurchschriften ergeben,

in laufend geführten Aufzeichnungen jedoch nicht enthalten sind. Die Einsicht in die Abrechnungen mit seinen Patienten wurde unter Hinweis auf die ärztliche Schweigepflicht verweigert, sodass eine Überprüfung der Richtigkeit der Angaben des Beschwerdeführers nicht möglich war. Einzig die – anonymisierten – Rechnungen jener Patienten, die Akontozahlungen geleistet hatten, wurden vorgelegt; ein Hinweis auf die Akontierung ist auf den Belegen jedoch nicht vorhanden.

Wenn der Beschwerdeführer in der Beschwerde ausführt, die nicht erklärten Einnahmen von diversen Kursen seien durch Arbeitsüberlastung entstanden und sich mit der Verhängung eines Sicherheitszuschlages auf die festgestellten Vortragshonorare einverstanden erklärt, erscheint es absolut unschlüssig, dass diese Arbeitsüberlastung nur Auswirkungen auf den Bereich der Vortragstätigkeit, nicht aber auf den weitaus größeren Bereich der ärztlichen Ordination gehabt haben sollte. Gerade die Art der festgestellten Aufzeichnungsmängel beweist, dass der Beschwerdeführer der Führung der steuerlichen Aufzeichnungen nicht das notwendige Augenmerk geschenkt hat, sodass gravierende Fehler daraus entstanden sind.

### **Rechtslage**

Gemäß § 6 Abs. 1 Z 19 UStG 1994 sind die Umsätze aus der Tätigkeit als Arzt steuerfrei. Nicht zur Tätigkeit als Arzt gehören Tätigkeiten, die nicht Ausübung der Heilkunde sind wie etwa Vortrags- oder Lehrtätigkeiten.

Gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Gemäß § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde, soweit sie die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs. 1) wesentlich sind (Abs. 2).

Zu schätzen ist ferner, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen (Abs. 3).

### **Rechtliche Erwägungen**

Umsatzsteuerpflicht:

Der Beschwerdeführer veranstaltete im Prüfungszeitraum Tai Ji - und Qi Gong - Kurse. Es handelt sich hierbei um keine ärztlichen Tätigkeiten. Die Einnahmen aus diesen Kursen unterliegen demnach der Umsatzsteuerpflicht.

Gesundheitswochen Grenada:

Nach dem vorliegenden Veranstaltungsprogramm stand der überwiegende Teil der Reisezeit für persönliche Zwecke zur Verfügung. Der Umstand, dass der Beschwerdeführer bei beiden Reisen von seiner Frau und seinen Kindern, wie auch einmal von seinem Neffen begleitet wurde, ist ein weiteres Indiz für die private Mitveranlassung der Reise. Ein weiteres Indiz ist, dass der Ertrag aus den Veranstaltungen jeweils erheblich unter den notwendigen Aufwendungen lag. Es ist nicht auszuschließen, dass der Beschwerdeführer durch die Veranstaltung der Tai Ji - und Qi Gong - Kurse versucht hat, einen Teil seiner Urlaubskosten abzudecken.

Eine betriebliche Veranlassung der Reise ist zwar gegeben, allerdings sind die geltend gemachten Betriebsausgaben nicht oder nicht in der beantragten Höhe abzugsfähig.

Aufgrund dieser Erwägungen hat der Betriebsprüfer die Reisekosten des Beschwerdeführers und seiner Gattin richtigerweise nicht als Betriebsausgaben anerkannt; allerdings erfolgte, da der Beschwerdeführer keine Belege vorlegen konnte, im Schätzungswege eine Berücksichtigung der vom Beschwerdeführer eingewendeten Aufwendungen, die ausschließlich die Veranstaltung der Kurse betroffen haben könnten (Miete für Seminarräumlichkeiten, Pausengetränke, reine Flugkosten des Vortragenden) mit 15.000 S (1998) bzw. 20.000 S (1999). Ebenso wurde dem Umstand Rechnung getragen, dass im Reiseverlauf tatsächlich Einnahmen erwirtschaftet wurden.

Die Berechnungen der Betriebsprüfung sind in sich schlüssig, sodass das Bundesfinanzgericht keinen Anlass sieht, davon abzuweichen.

Weiterbildungskosten Gattin:

Nach der Legaldefinition des § 4 Abs. 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Die vom Beschwerdeführer geschilderten Aufgabenbereiche seiner Gattin in der Ordination zeigen keinen betrieblichen Zusammenhang mit den besuchten Weiterbildungsseminaren auf. Vielmehr lassen die Themenbereiche der Seminare darauf schließen, dass die Ausbildung durch persönliche Interessen des Beschwerdeführers und seiner Gattin motiviert war, vor allem, wenn auch die familiäre Situation des Ehepaares miteinbezogen wird.

Im Übrigen stand für die Arbeiten, für die die Gattin des Beschwerdeführers zuständig war, auch eine fremde Ordinationskraft zur Verfügung. Dieser wurden derartige Weiterbildungsseminare nicht bezahlt.

Das Finanzamt hat daher richtigerweise die Anerkennung der geltend gemachten Aufwendungen als Betriebsausgaben versagt.

Autoreparaturkosten:

Es ist dem Beschwerdeführer nicht gelungen, die Zweifel an einer betrieblichen Fahrt zu entkräften. Er hat nicht glaubwürdig darlegen können, warum seine Gattin zur Beseitigung von Ordinationsabfall einen völlig anderen Weg genommen hat, als jenen, der direkt zur Abfallentsorgungsstelle führt.

Die betriebliche Veranlassung der Fahrt konnte nicht nachgewiesen werden, sodass die Autoreparaturkosten nicht abzugsfähig sind.

Sicherheitszuschläge:

Das völlige Fehlen von Aufzeichnungen der Bareinnahmen in den Jahren 1997 und 1998 ist unbestritten. Es liegen Aufzeichnungsmängel auch 1999 nachweislich vor. Aufgrund der Ergebnisse der Betriebsprüfung steht fest, dass Einnahmen in beträchtlicher Höhe nicht erklärt wurden. Mangels anderer geeigneter Schätzungsgrundlagen wurde vom Prüfer ein Sicherheitszuschlag von 10 % der erklärten Einnahmen verhängt. Dabei ist der Prüfer vom äußeren Betriebsvergleich ausgegangen. Aus dem Vergleich mit einer Vielzahl von vergleichbaren Arztpraxen steht fest, dass Barzahlungen im Zusammenhang mit ärztlichen Leistungen regelmäßig vorkommen und der vom Beschwerdeführer dargestellte Sachverhalt nach der allgemeinen Lebenserfahrung die Ausnahme darstellt und als ungewöhnlich zu bezeichnen ist. Eine Überprüfung der Angaben des Beschwerdeführers wurde von diesem unter Hinweis auf die ärztliche Schweigepflicht nicht zugelassen. Es trifft den Beschwerdeführer jedoch eine erhöhte Mitwirkungspflicht, weil die Finanzverwaltung dadurch nicht in der Lage ist, die Richtigkeit der Angaben des Beschwerdeführers durch andere geeignete Maßnahmen zu überprüfen.

Ist eine solche Überprüfung jedoch nicht möglich, sind die Grundlagen für die Abgabenerhebung durch Schätzung zu ermitteln. Vom Betriebsprüfer wurde daher mangels anderer geeigneter Schätzungsgrundlagen ein Sicherheitszuschlag von 10 % der erklärten Umsätze und Einnahmen verhängt. Verglichen mit den hohen festgestellten Erlösverkürzungen im Prüfungszeitraum und der hohen Wahrscheinlichkeit von weiteren durch die Betriebsprüfung nicht feststellbaren Einnahmenverkürzungen erscheint die Höhe des Sicherheitszuschlages gerade an der untersten Grenze des Vertretbaren angesetzt. Es wäre dem Beschwerdeführer unbenommen gewesen, den Betriebsprüfer durch die Gewährung der Einsichtnahme in die – anonymisierten – Abrechnungsbelege mit den Patienten sowie den Teilnehmern der einzelnen Vortragsveranstaltungen davon zu überzeugen, dass über die festgestellten Einnahmenverkürzungen hinaus keine weiteren Erlösverkürzungen stattgefunden haben.

### **Zulässigkeit einer Revision**

Gemäß § 133 Abs. 4 BV-G ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im gegenständlichen Fall wird über die Abzugsfähigkeit von Betriebsausgaben und die Verhängung von Sicherheitszuschlägen abgesprochen. Sowohl zu § 4 Abs. 4 EStG 1988 als auch zu § 184 BAO liegt eine einheitliche Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vor (zu § 4 Abs. 4 EStG: zB VwGH 22.11.2006, 2004/15/0143; VwGH 26.4.2012, 2009/15/0158; VwGH 27.3.2003, 99/15/0245; zu § 184 BAO: zB VwGH 22.12.2011, 2010/15/0088; VwGH 7.7.2011, 2009/15/0223; VwGH 19.12.2000, 2000/14/0104; VwGH 17.2.1999, 98/14/0105). Im Übrigen hat der Verwaltungsgerichtshof in dieser Rechtssache bereits entschieden (VwGH 22.3.2010, 2008/15/0091). Eine Revision ist demnach unzulässig.

Linz, am 25. November 2014

Dr. NN

Richterin