



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des S., vertreten durch Mag. Veronika Weiss, 1010 Wien, Judengasse 7/21 und 22, vom 2. Dezember 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 16. Oktober 2008 betreffend Einkommensteuer 2002 bis 2007 entschieden:

Der Berufung wird teilweise stattgegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage ange- schlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) ist nichtselbstständig als Arzt in zwei Dienstverhältnissen tätig. Strittig ist, ob es sich bei der Tätigkeit als Psychotherapeut, die er neben diesen beiden Dienstverhältnissen ausübt, um eine Liebhabereibetätigung handelt. Beim Bw. fand eine Betriebsprüfung (BP) statt, welche betreffend den Zeitraum 2002 bis 2007 die selbständige psychotherapeutische Tätigkeit des Bw. als „Liebhaberei“ beurteilte. Gegen die danach ergangenen Einkommensteuerbescheide 2002 bis 2007 brachte der Bw. eine Berufung mit folgender Begründung ein:

„Im Rahmen der Außenprüfung, betreffend die Zeiträume 2002 bis 2007, wurde die Entwicklung der Ergebnisse aus der selbständigen psychotherapeutischer Tätigkeit Herrn S betrachtet. Die Analyse ergab, dass € 52.038,55 an kumulierten Verlusten vom Beginn der Betriebstätigkeit im Jahr 1999 bis zum, zum Zeitpunkt der Außenprüfung noch nicht veranlagten, Wirtschaftsjahr 2007 angefallen waren. Die Diagnose lautete: "Liebhaberei".

Wir beantragen, die angefochtenen Bescheide anzufechten und die selbständige Tätigkeit als steuerrelevant zu beurteilen, wobei wir die Einkünfte aus selbständiger Arbeit neu berechnet haben (siehe Beilage Seite 1 (Querformat), Steuerberechnungen 2002 bis 2007 am Ende der Beilage): 2002: € -7.019,10, 2003: € -8.649,18, 2004: € -2.664,93, 2005: -5.446,46, 2006: -3.159,30, 2007: +299,16. (siehe beiliegende Aufstellung und Steuerberechnungen).

Begründung:

Unserer Ansicht bedarf die Analyse der Kostenstruktur, die im Rahmen der Außenprüfung erfolgte, einer entscheidenden Erweiterung. Problematisch erscheint auch die mangelnde Zukunftsbetrachtung des Prüfungsberichtes. Gefordert ist dynamische Betrachtung statt statischer vergangenheitsbezogener. Es wurde nicht geprüft, ob es unter Umständen steuerlich irrelevante Betriebsausgaben im Unternehmen gibt. Richtig wäre es, nach eingehender Überprüfung die korrigierten jährlichen betrieblichen Ergebnisse aufzukumulieren. Stattdessen erfolgte eine "pauschale Streichung" des Einkunftsquellencharakters, ohne die betriebliche Notwendigkeit einzelner Kostenkomponenten zu überprüfen und die dynamische (!!) Umsatzentwicklung mit dem Steuerpflichtigen näher zu betrachten. Dies hätte im Zuge einer Außenprüfung, aus dem Grundsatz amtswegiger Wahrheitsermittlung der Besteuerungsgrundlagen im Sinne des § 115 BAO heraus, erfolgen müssen. Fazit: Unseres Erachtens liegt daher ein Verfahrensmangel vor.

Im folgenden Abschnitt werden wir die Kosten- und Umsatzstruktur des Unternehmens näher darstellen.

- Fixkosten:

Das Unternehmen verfügt über einen Fixkostenblock, der sich aus Miete, Energie und in den Jahren bis inklusive 2008 auch aus Personalaufwand zusammensetzt. Dieser Fixkostenblock stellt die hauptsächliche Kostenbelastung des Unternehmens dar.

- Erlöse:**- Umsatzeinbruch in den Jahren 2002 bis 2003:**

Im Außenprüfungsbericht wird beanstandet, dass der im letzten Absatz erläuterte Fixkostenblock "systematisch über den Honorareinnahmen liegt". Diese Feststellung seitens der Außenprüfung konzentriert sich dabei besonders auf die Jahre 2002 und 2003, in welchen die Erlöse rapide abfallen. Hingewiesen sei auf die Tatsache, dass der Prüfungszeitraum auch auf die Jahre 2002 und 2003 ausgedehnt wurde, um diese einer besonders genauen Prüfung zu unterziehen.

In den Jahren 2002 und 2003 fielen die Betriebseinnahmen ab. Dies muss allerdings eine Ursache haben. Dieses Abfallen der Erlöse wurde durch die Außenprüfung zwar beanstandet, jedoch nicht weiter analysiert bzw. dessen weit reichende Auswirkungen betriebswirtschaftlich gewürdigt, obwohl der Außenprüfungszeitraum ausgedehnt wurde. Uns ist aufgefallen, dass im Außenprüfungsbericht nur angemerkt wurde, dass der maximale Betriebseinnahmenwert im Jahr 2001 bei EUR 14.443,49 lag und der "zweitbeste" im Jahr 2007 mit EUR 11.705,-- erreicht wurde, bzw., dass sich an der Beurteilung auch im Rahmen einer Krankheit nichts ändern würde, eine unseres Erachtens, sehr vorsichtig formuliert, oberflächliche Analyse.

Im Abfallen von Erlösen liegen immer betriebswirtschaftliche oder persönliche Ursachen. Im konkreten Fall war es ein Bandscheibenleiden Herrn S, das eine Operation nach sich zog, somit ein persönliches, nicht betriebswirtschaftliches, Ereignis. Daraus lässt sich das Absinken der Betriebseinnahmen kurz und einfach herleiten. Es ist logischerweise unerträglich unter Schmerzen zu arbeiten, daher gab es in den Jahren 2002 und 2003 bei weitem weniger psychotherapeutische Sitzungen als in den Jahren davor, was in einen Umsatzeinbruch mündete. Bitte beachten Sie, dass Herr S auch eine 40-stündige dienstvertragliche Verpflichtung zu erfüllen hat und diese Tatsache in einer Phase der Schmerzen und Bandscheibenprobleme zu einer zusätzlichen Erschwerung der Situation führt.

Faktum ist, dass die Jahre 2002 und 2003 eine betriebswirtschaftliche und auch persönliche Ausnahmesituation darstellen.

- Umsatzerhöhung, aber -stagnation in den Jahren 2004 bis 2006:

Mit der Abschwächung des Leidens Ende 2003 konnte sich auch die Erlössituation wieder verbessern. Die Erlöse stiegen von EUR 1.056,--(2003) auf EUR 7.294,-- (2004).

Laut Auskunft S war der Erlösabfall 2002 und 2003 auch mit starker Patientenfluktuation verbunden. Der "eiserne Bestand" an Patienten blieb jedoch, was durch die Stagnation der Erlöse in den Jahren 2004 bis 2006 sichtbar gemacht wird. Es war für Herrn S äußerst schwierig, seinen Kundenstock im Sinne des § 2 LiebVO wieder zu "sanieren". Bis 2006 blieben die Versuche mehr oder minder erfolglos.

- Umsatzanstieg nach 2006 und dynamische Zukunftsbetrachtung der Betriebseinnahmen:

Im Prüfungsbericht wird ein Anstieg der Erlöse von EUR 6.928,50 (2006) auf EUR 10.540,-- (2007) festgestellt und diese Entwicklung im Außenprüfungsbericht als "ausnahmsweise" bezeichnet.

Aus dieser Formulierung resultiert, dass die weitere Erlösentwicklung völlig außer Acht gelassen wurde und rein statisch und vergangenheitsbezogen analysiert wurde – ein nicht zu übersehender Kritikpunkt an den Feststellungen aus der Außenprüfung. Der Analysehorizont der Außenprüfung reicht nur bis zur Mitte 2008 (die Außenprüfung fand im Oktober 2008 statt, d. h., dass im Rahmen der Betriebsprüfung keine Prognose stattfand!). Zusätzlich wird in den Ausführungen des Prüfungsberichtes in diesem Zusammenhang von "wahrscheinlich" gesprochen, ohne die Feststellungen mit stichhaltigen Argumenten in der Form einer sorgfältig erstellten Prognoserechnung zu untermauern.

Laut Auskunft unseres Mandanten, Dr.S., wird sich die Erlössituation in den Jahren 2008 und 2009 verbessern. Diese Entwicklung ist mit einem Loslösen von den durch die Krankheit 2002/2003 bedingten Patientenabgängen bzw. einer endlich geglückten Sanierung des Patientenstocks im Sinne des § 2 LiebVO zu begründen.

Uns ist äußerst wichtig ins Gedächtnis zu rufen, dass Maßnahmen, wie Sanierung eines Kundenstocks im Sinne des § 2 LiebVO, nicht von heute auf morgen wirken können, sondern diese eines längeren Zeitraumes bedürfen. Unseres Erachtens ist es absolut plausibel, dass nach Wegfall der Quasi-Verhinderung 2002-2003 Herrn S ca. 2 Jahre gebraucht wurden, um die Erlössituation zu bereinigen. Wegen der Ausnahmesituation der Jahre 2002 und 2003 ist es undenkbar die „3 bzw. 5 Jahre“ (Anlaufzeitraum) ab Betriebseröffnung 1999 bzw. erstmaligem Anfallen von Aufwendungen im Sinne des § 2 LiebVO derart formalistisch auszulegen, wie im Rahmen der Außenprüfung geschehen, da ein flüssiges Fortführen des Betriebes aufgrund der Vorfälle 2002 und 2003 nicht möglich war und für Belange des § 2 LiebVO ein völlig anders gelagerter Fall vorliegt. Die LiebVO ist kein Instrument, das dazu dient, den Unternehmer zu Betriebseinnahmen zu "zwingen" vor allem dann nicht, wenn dies durch gesundheitliche und dadurch bedingte marktspezifische Aspekte verhindert wird, sondern stellt lediglich auf die Plausibilität des Führens eines Betriebes im Sinne des § 1 Abs. 1 LiebVO, unter Bedachtnahme auf die Kriterienprüfung des § 2 LiebVO, ab. Diese Plausibilität

liegt vor, da Krankheit und marktspezifische Probleme entscheidende außersteuerliche Gründe für eine Verlusterzielung darstellen. Wäre dies Liebhaberei, dann wären alle unternehmerischen Probleme und jedes unternehmerische Scheitern, das zu Verlusten führt, unter den Tatbestand der "gekorenen Liebhaberei" im Sinne des § 1 Abs. 1 in Verbindung mit § 2 LiebVO zu subsumieren, Dies liegt allerdings nicht im Sinn und Zweck der Verordnung.

- Zu betrieblichen Zwecken verwendete Praxis: (Bitte entnehmen Sie die zahlenmäßige Aufteilung der Räumlichkeiten der Seite 3 (Querformat) der Beilage zu dieser Berufung, dankeschön.)

Laut Telefonat vom 18.11.2008 mit uns erlaubt sich unser Mandant, die Behauptung des Betriebsprüfers, die betriebliche Praxis besichtigt zu haben, zu widerlegen. Angesichts dessen stellt sich für uns die Frage, wie von einer Wahrheitsermittlung im Sinne des § 115 BAO die Rede sein kann, weil das Außenprüfungsobjekt durch den Außenprüfer weder besichtigt, noch durch ihn ein Plan angefordert wurde. Zu bemerken ist ebenfalls, dass durch den Außenprüfer ein Mietvertrag zwecks Prüfung der Mietkostenhöhe angefordert wurde. Es wurde die Kostenhöhe mit den Aufzeichnungen des Herrn S verglichen. Es wurde allerdings nicht geprüft, ob auch jeder der Praxisräume überwiegend betrieblich verwendet wird.

Es muss betont werden, dass es sich um eine eigens für die selbständige Arbeit angemietete Praxis handelt. Die Privatwohnung der Familie befindet sich in 1180 Es erscheint absurd, eine Praxis grundlos anmieten, untätig Verluste zu kumulieren und somit Eigenkapital zu vernichten.

- Küche, Bad und WC:

Bei eingehender Analyse der baulichen Umstände des Betriebes ist uns aufgefallen, dass die Praxis, die zwecks Therapiesitzungen verwendet wird, aus einem Verwaltungszimmer und einem Behandlungsraum besteht. Daneben existieren eine Küche, ein WC, ein Bad und ein Vorzimmer.

Unser Mandant ist der Meinung, dass die gesamte Praxis betrieblichen Zwecken dient. In diesem Zusammenhang muss allerdings das laienhafte steuerliche Wissen unseres Mandanten betont werden. Aus unserer Erfahrung herrscht auch bei vielen anderen Steuerpflichtigen die Auffassung vor, dass eine betrieblich genutzte Praxis ohne weiteres Hinterfragen steuerlich abgesetzt werden kann, somit auch Küche, WC und Bad - unseres Erachtens eine vertretbare Rechtsansicht. wenn man von einem Hilfseinrichtungscharakter von Küche, WC und Bad ausgeht, was Herr s tat. Er war der Meinung, dass diese Räume einfach Teil der Praxis sind und daher das Schicksal der "Haupt"räume (Behandlungsraum und Verwaltungszimmer) der Praxis teilen. Wir bitten Sie, angesichts der rechtlichen Vertretbarkeit dieser Meinung und der Komplexität der Rechtsprechung im Rahmen der gemischt genützten Wirtschaftsgüter im

einkommensteuerrechtlichen Bereich, diesbezüglich geduldig mit unserem Mandanten zu sein, da, um das zu wissen, Spezialausbildung nötig ist, worüber unser Mandant selbstverständlich nicht verfügen kann und was von ihm auch niemand verlangen kann und darf.

Fazit: Bei genauerer Betrachtung und durch unsere Beratung wurde unserem Mandanten bewusst, dass Küche, WC und Bad zwar Hilfseinrichtungen in einer Praxis darstellen, allerdings werden diese im Rahmen seines konkreten Psychotherapie-Betriebes nicht überwiegend betrieblich genutzt.

D. h., dass die Räume Küche, WC und Bad realiter privaten Zwecken dienen, da diese Räume zu überwiegendem Anteil nicht durch Patienten verwendet werden, wenn man vom Hilfscharakter dieser Räume, der durchaus besteht und dieses Argument ist auch rechtlich vertretbar, absieht. Somit sind die auf diese Räume entfallenden Praxisbetriebskosten aus der Gewinnermittlung auszuscheiden bzw. dem jeweiligen Jahresergebnis ab 1999 hinzurechnen. Diese Ansicht findet in den RZ 558 ff EStR 2000, entsprechend der Meinung des BM für Finanzen, Deckung. Wir weisen darauf hin, dass dies auch die zwar schon verjährten, aber für die Liebhabereiprüfung dennoch relevanten Jahre 1999 bis 2001.

- Behandlungsraum:

Der Behandlungsraum dient unzweifelhaft betrieblichen Zwecken.

- Verwaltungszimmer:

Das Verwaltungszimmer bedarf näherer Analyse. Bei einem Telefonat mit Herrn S erfuhren wir, dass er dieses auch im Rahmen seiner nichtselbständigen Tätigkeit verwendet -und zwar zeitlich abwechselnd, allerdings nicht überwiegend. Der zeitliche Anteil kann laut S mit 15% für die nichtselbständige Tätigkeit und mit 85% für die selbständige, d. h. betriebliche, Tätigkeit beziffert werden.

Laut Einkommensteuerrichtlinien ist bei zeitlich abwechselnder Benützung eines Gebäudeteiles auf das Überwiegen einer der beiden Zeitkomponenten abzustellen und das untergeordnete Nutzungsausmaß als Nutzungsentnahme auszuscheiden bzw. als Nutzungseinlage anzusetzen - je nachdem, welcher Bereich überwiegt (Rz 573 EStR 2000).

Wir projizieren diese Ansicht im konkreten Fall auf das Arbeitszimmer Herrn S: Die im Zusammenhang mit der nichtselbständigen Arbeit stehenden Praxisbetriebskostenteile stellen eine Nutzungsentnahme dar und sind daher dem jeweiligen betrieblichen Ergebnis ab 1999 hinzuzurechnen.

Die im Zusammenhang mit der nichtselbständigen Arbeit stehenden Praxisbetriebskostenteile (15%iger zeitlicher Anteil des Verwaltungszimmers für nichtselbständige Arbeit) stellen Werbungskosten aus nichtselbständiger Arbeit dar. Das Verwaltungszimmer wird hinsichtlich

dieses 15%igen Zeitanteiles ausschließlich beruflich (d. h. nur die nichtselbständige Arbeit) genutzt.

-Vorraum:

Aus den vorhergehenden Ausführungen resultiert, dass der Vorraum betrieblichen Zwecken dient, da die Begehung überwiegend durch Patienten erfolgt (Rz 561 EStR 2000).

- Personalaufwand:

In den Jahren 2002 und 2003 war die Unrentabilität der Personalkosten aufgrund der Krankheit Herrn S und dem schmerzbedingten Einnahmenausfall nicht absehbar. Die Bemühungen, den Klientenstand zu erhöhen, fruchteten erst in den Jahren 2007 und werden sich laut Auskunft Herrn S in den folgenden Jahren (mit Ausnahme des ersten Halbjahres 2008) fortsetzen.

Herr s wird seine Dienstnehmerin kündigen, um das Dienstverhältnis Anfang 2009 endgültig zu beenden. Herr s ist sich dessen bewusst, dass die Anstellung der Dienstnehmerin eine Fehlentscheidung darstellte, deren Revidierung er in den letzten Jahren allerdings nicht für notwendig erachtete (erwähnt sei noch einmal der Einnahmenausfall der Jahre 2002 und 2003, der es nicht möglich machte, die Rentabilität der Personalaufwendungen einer eingehenden Beurteilung zu unterziehen, da der Vergleich fehlte). Jetzt, im Nachhinein gesagt, sind vergangenheitsbezogene Rentabilitätsanalysen natürlich immer einfacher durchzuführen als dynamische Zukunftsbelehrungen.

Die Beendigung des Dienstverhältnisses per Anfang 2009 stellt eine Rationalisierungsmaßnahme im Sinne des § 2 LiebVO dar.

Es sei darauf hingewiesen, dass Krankheit, marktspezifische Einflüsse, die zu Umsatzabfall ruhen, vergebliche Betriebsausgaben und Fehlinvestitionen nichts mit dem Telos der LiebVO zu tun haben, wenn das Bemühen des Unternehmers, Kunden zu akquirieren und Rationalisierungsmaßnahmen durchzuführen, im Sinne des § 2 LiebVO, nicht von der Hand zu weisen ist, wie im konkreten Fall.

Andere Betriebsausgaben:

Bei genauer Durchsicht der Unterlagen Herrn S ist uns auch aufgefallen, dass bestimmte Posten der, von den oben angeführten verschiedenen, Betriebsausgaben, eigentlich keinen Betriebsausgaben-, sondern Werbungskostencharakter besitzen. Der Verpflichtung zu dieser verursachungsgerechten Aufteilung war sich Herr s nicht bewusst, allerdings wurde diese Tatsache auch im Rahmen der Außenprüfung nicht näher analysiert.

- Fachliteratur:

Diese Kosten wurden durch die nichtselbständige Arbeit verursacht, da Herr s diese Bücher auch bei Nichtausübung der selbständigen Tätigkeit gekauft hätte. Diese Aufwendungen sind nicht durch die selbständige Tätigkeit verursacht, sie stehen in keinem Veranlassungszusammenhang mit der selbständigen Tätigkeit. Es handelt sich um Werbungskosten, nicht Betriebsausgaben.

- Mitgliedsbeiträge iHv EUR 564,--pro Jahr:

Diese Kosten wurden durch die nichtselbständige Arbeit verursacht, da Herr s diese auch bei Nichtausübung der selbständigen Tätigkeit in gleicher Höhe erwachsen. Somit sind diese Betriebsausgaben nicht durch die selbständige Tätigkeit verursacht, sondern stehen in unmittelbarem Veranlassungszusammenhang mit der nichtselbständigen Tätigkeit. Es handelt sich um Werbungskosten, nicht Betriebsausgaben. Diese Mitgliedsbeiträge wurden 2005-2007 nicht als Werbungskosten berücksichtigt. Dies ist daher nachzuholen (siehe die Beilage auf Seite I zu diesem Schreiben)

Erfolgsprognose (siehe Seite 2 laut Beilage (Querformat)):

Abschließend ist zu bemerken, dass die Erfolgsprognose aus heutiger Sicht auf einen Gesamtgewinn aus selbständiger Arbeit hindeutet und somit die Einkunftsquellenvermutung im Sinne des § 1 Abs. 1 LiebVO basierend auf den Feststellungen der Außenprüfung nicht widerlegt werden kann. Diese Behauptungen sind der beiliegenden Prognoserechnung zu entnehmen.

Entgegen den Ausführungen der Außenprüfung wird der periodenspezifische Break-Even-Point bereits 2007 erreicht und bereits 2010 aus heutiger Sicht ein Gesamtgewinn erzielt wird."

Die Betriebsprüfung gab folgende Stellungnahme zur Berufung ab:

1. Die Prüfung hat ergeben, dass für den Prüfungszeitraum Liebhaberei vorliegt.

2. Die Berufung geht davon aus, dass eine Einkunftsquelle vorliegt.

3. Ad Begründung

3.1 Gegen die Feststellungen der Bp wird vom Berufungswerber (Bw) eingewendet, dass nur die Zahlen der Vergangenheit, d. h. des Prüfungszeitraums, in die Beurteilung einbezogen und kein oder zu wenig Wert auf die zukünftige Entwicklung gelegt worden sei.

3.2 In erster Linie waren aufgrund des Prüfungsauftrages vergangene Zeiträume zu beurteilen.

3.3 Zur zukünftigen Entwicklung sind im Prüfungsbericht sehr wohl Aussagen getroffen: unter "Beurteilung des Sachverhalts" wird im 2. Absatz darauf hingewiesen, in welcher Höhe Honorareinnahmen in den kommenden 10 Jahren nachhaltig notwendig sind (nämlich

€ 19.000), um einen Gesamtüberschuss zu erzielen. Ein derartiges Honorarniveau ist bisher im besten Jahr 2001 im Ausmaß von 76% erreicht worden. Eine "dynamische Betrachtung", so wie sie der Bw für erforderlich hält, ist daher sehr wohl angestellt worden.

3.4 Es fehlen jedoch aus Sicht der Bp zum Prüfungsabschluss jegliche konkreten Anhaltpunkte dafür, wie unter den gegebenen Umständen (s. "Beuteilung des Sachverhalts", 2. Absatz) auch nur Honorareinnahmen in Höhe des bisher besten Jahres, nämlich € 14.000, in Zukunft erzielt werden sollen. Der Bw bemängelt, dass vom Prüfer ".....die weitere Erlösentwicklung völlig außer Acht gelassen wurde und rein statisch und vergangenheitsbezogen analysiert wurde". Im Abschnitt "Erfolgsprognose" geht der Bw davon aus, dass sich die Umsätze aus 2008 weiter verbessern werden und von 2009 an indexiert im dargestellten Ausmaß steigen werden: Das würde diejenige Erlösentwicklung zeigen, die der Prüfer nicht berücksichtigt habe.

3.5 Aus der bisherigen Entwicklung ist die Annahme der Umsatzentwicklung wie in der Prognose Rechnung dargestellt, in keiner Weise gerechtfertigt gewesen. Eine Begründung für dies optimistische Sicht des Bw kann der Berufung nicht entnommen werden. Ob inzwischen eine derartige "Sanierung" des Patientenstocks eingetreten ist, die Honorareinnahmen in der prognostizierten Höhe erbringen wird, ist nach Ansicht der Bp offen. Eine nach Ansicht des Bw eingetretene "Bereinigung der Erlössituation" ist daher fraglich.

3.6 Der Bw meint weiters, dass unter Berücksichtigung der Kriterien nach § 2 Abs. 1 LVO, einschließlich der "außersteuerlichen" das Vorliegen einer Einkunftsquelle plausibel sei. Wie sich aus der nachfolgenden Zusammenstellung ergibt, ist diese Plausibilität nicht gegeben:

Kriterien	Auswertung
Ausmaß/ Entwicklung der Verluste	a) In 3 Jahren (2002, 2003, 2005) sind Verluste höher als die Umsätze b) in 2 Jahren (2004, 2006) erreichen die Verluste annähernd die Umsätze
Verhältnis Verluste zu Gewinnen	Seit inkl. 2002 sind keine Gewinne erzielt worden
Verlustursachen im Vergleich	a) nicht beeinflussbare Ursachen sind der Erkrankung von s 2002/ 2003 zu sehen b) als beeinflussbare Ursachen können Maßnahmen zur Kostensenkung gelten, die erst nach 2008 ergriffen worden sind (s.u.)
Marktgerechtes Verhalten	a) Die Honorarsätze entsprechen nach Auskunft von Fr. XS den Richtlinien des Berufsstandes b) Zur Marktgerechtigkeit des Leistungsangebots können keine Aussagen getroffen werden
Verbesserungsmaßnahmen	Maßnahmen zur Reduzierung der Kosten sind erst nach Ende 2008 mit der Auflösung des

Dienstverhältnisses getroffen worden

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass es im Prüfungszeitraum kein einziges Kriterium gibt, welches alle anderen so dominiert, dass in der Gesamtbetrachtung vom Vorliegen einer Einkunftsquelle ausgegangen werden müsste.

3.7 Ursachen der Verluste können innere Umstände der Betätigung (z. B. schlechte Organisation, kein Marketing und keine Werbung, wirtschaftlich nicht begründbarer Überbestand an Arbeitskräften) sein. Liebhaberei liegt vor, wenn die Verluste auf innere Ursachen zurückzuführen sind und im Zusammenhang mit anderen Umständen stehen. Solche Umstände sind vielfach im Vordergrund stehende persönliche Motive für das Dulden oder Begünstigen von Verlusten.

3.8. Das Vorliegen von persönlichen Motiven für das Dulden oder Begünstigen von Verlusten hat Indizwirkung für das Fehlen eines wirtschaftlich sinnvollen Verhaltens. Die Verluste werden aus persönlichen Gründen hingenommen. Als Motive gelten Insbesondere:

- die sonst steuerlich nicht abzugsfähige Versorgung naher Angehöriger
- die Schaffung oder Erhaltung einer Beschäftigung bzw. (künftigen) Existenzgrundlage für nahe Angehörige.

3.9 Weiteres Indiz für Liebhaberei ist das Vorliegen weiterer Einkunftsquellen und die mangelnde Gewinnabsicht, wenn ein sich Betätigender neben der zu beurteilenden Betätigung eine Einkunftsquelle hat, die es ihm erlaubt, daraus seinen Lebensunterhalt zu bestreiten und sich daneben ohne wesentliche wirtschaftliche Einschränkung eine Liebhaberei zu "leisten".

4. Ad Zu betrieblichen Zwecken verwendete Praxis

4.1 Im Gegensatz zur Ausführung des Bw hat der Prüfer niemals behauptet, die Praxis besichtigt zu haben.

4.2 Der Bw macht einen bestimmten Sachverhalt erstmals geltend: dass Teile der bisher als Betriebsausgaben angesetzten Mietausgaben, a) soweit sie auf das "Verwaltungszimmer" entfallen, mit den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit in Zusammenhang gestanden und deshalb Werbungskosten seien (nach den Angaben des Bw 4,3% der Gesamtfläche) und b) soweit sie auf Küche, Bad und WC entfallen, der Privatsphäre zuzuordnen seien (nach den Angaben des Bw 30,77%) nicht als Betriebsausgaben anzusetzen und damit die bisher erklärten Gewinne/Verluste zu niedrig/zu hoch seien.

4.3 Die angeführten Argumente sind aus Sicht der Bp nachvollziehbar.

5. Ad Personalaufwand

Wenn der Bw darauf hinweist, dass die Auflösung des Dienstverhältnisses mit Fr. XS mit Ablauf 2008 eine Rationalisierungsmaßnahme (nach § 2 Abs. 1 Z 6 LVO) sei, ist dem zuzustimmen. Diese Maßnahme kann jedoch erst nach 2008 greifen und an der bisherigen Ertragslage nichts mehr ändern.

6. Ad Andere Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten

Wenn tatsächlich Ausgaben für Fachliteratur Mitgliedsbeiträge gar keine Betriebsausgaben, sondern Werbungskosten im Zusammenhang mit der unselbständigen Arbeit von s dargestellt haben, kann dies wegen der Größenordnung der Beträge (Fachliteratur p. a. ca. € 200; Mitgliedbeiträge p. a. ca. € 560) am gesamten Ertragsbild nichts Wesentliches ändern: nur in einem einzigen Jahr (2007) würde sich dadurch ein *Verlust* in einen Gewinn drehen.

7. Ad Erfolgsprognose

7.1 Die vom Bw vorgelegte Prognoserechnung umfasst den Zeitraum 1999-2013 und beruht auf 3 Eckwerten:

1. Reduzierung der Mietausgaben auf 64,9% ihres ursprünglichen Betrages von 1999 an
2. Wegfall der Personalfixkosten mit Beginn 2009 (s.o.)
3. Nachhaltige Erhöhung der Honorareinnahmen

7.2 Ein bedeutender Unsicherheitsfaktor in der vorgelegten Prognoserechnung ist die weitere Entwicklung der Honorareinnahmen. Für 2008 sind nach den Aufzeichnungen bis Jahresmitte nur 41 Therapie-Stunden in Rechnung gestellt worden; in der 2. Jahreshälfte 91 Stunden; im Jahresdurchschnitt entfallen auf einen Monat 11 Stunden. Die Prognose für 2009 rechnet bereits mit 168 Jahresstunden, monatlich im Schnitt daher mit 14 Stunden. Im Vergleich dazu sind 2007 nur 105 Stunden angefallen, in den Jahren davor noch deutlich weniger (s. dazu Prüfungsbericht "Sachverhalt" Abs. 2). Dazu wird auf Pkt. 3.5 der Stellungnahme verwiesen.

7.3 Aus der Prognoserechnung ist ersichtlich, dass auch bei Reduzierung der Betriebsausgaben nur im Jahr 2007 ein bisheriger *Verlust* in einen Gewinn dreht und dass bis inklusive 2009 kumulierte Verluste anfallen.

7.4 Die ab 2009 prognostizierten Ergebnisse beruhen im wesentlich auf einer konkreten Rationalisierungsmaßnahme, nämlich dem Wegfall der Personalkosten. Diese Maßnahme ist als Änderung der Bewirtschaftungsart anzusehen.

7.5 Nach Wegfall der Personalkosten und der Reduzierung sonstiger Betriebsausgaben (s.o.) verbleiben ab 2009 nur ca. € 6.500 an jährlich zu deckenden Betriebsausgaben, sodass eine

künftige Erzielung von Gewinnen auch bei Honorareinnahmen realistisch erscheint, die deutlich unter den prognostizierten liegen.

ZUSAMMENFASSUNG

I. Bis zur Änderung der Bewirtschaftungsart bleibt die Bp nach den Ausführungen in den Stellungnahmen bei der Auffassung, dass Liebhaberei vorliegt. Es sollte demgemäß der Berufung nicht stattgegeben werden.

II. Ab 2009 wird aufgrund der Reduzierung der Betriebseinnahmen (*gemeint wohl Betriebsausgaben*) von einer Einkunftsquelle ausgegangen werden können."

Dazu gab der Bw. folgende Gegenstellungnahme ab:

„Zur Stellungnahme des Betriebsprüfers teile ich mit, dass es sich bei meiner Praxis um eine Einrichtung zur Behandlung psychisch kranker Menschen handelt. Dem Ergebnis der Prüfung, dass es sich um Liebhaberei handle wird widersprochen. Die in den Punkten 3.7, 3.8, und 3.9 angesprochenen Ursachen bzw. Motive treffen nicht zu. Die Praxis ist ordnungsgemäß geführt, Marketing und Werbung sind berufsrechtlich nicht erlaubt, ein Überbestand an Arbeitskräften liegt nicht vor. Die Verluste werden nicht aus persönlichen Gründen hingenommen, sondern es liegen äußere Umstände vor, die eine raschere positive Erlösentwicklung erschwert haben. In Wien gibt es zwei Vereinigungen, die Psychotherapie auf Krankenschein anbieten. Die Therapieplätze wurden laufend erhöht, sodass mehr Patienten Therapien kostenlos in Anspruch nehmen können. Dennoch ist es in den Jahren 2004 und 2006 gelungen bessere Umsätze zu erreichen und das Ergebnis ist noch besser, weil der Sachverhalt berücksichtigt wird, dass Teile der Mietausgaben nicht als Betriebsausgaben berücksichtigt werden. Die Praxis dient selbstverständlich als Einkommensquelle und soll durch die in der Begründung bereits vorgebrachten weiteren Maßnahmen auch Gewinne erzielen. Abschließend möchte ich auch festhalten, dass in all den Jahren wiederholt Kontakt zu einem Mitarbeiter des Finanzamts bestanden hat. Diesem war die schwierige Entwicklung bekannt und es wurde mein Vorgehen positiv unterstützt, sodass ich aus finanzrechtlicher Sicht in gutem Glauben gehandelt habe. Eine Steuernachzahlung für die Jahre 2002 -2007 in der genannten Höhe ist daher auch aus diesem Grund nicht angemessen und nicht gerechtfertigt.“

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Liebhabereibeurteilung

Nach § 1 Abs. 1 der Liebhabereiverordnung, BGBl 1993/33 (idF BGBl. II 1997/358 (LVO)) liegen Einkünfte bei einer Betätigung (einer Tätigkeit oder einem Rechtsverhältnis) vor, die

durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) zu erzielen und nicht unter Abs. 2 fällt.

Fallen bei einer Betätigung im Sinne des § 1 Abs. 1 Verluste an, so ist das Vorliegen der Absicht, einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) zu erzielen, gemäß § 2 Abs. 1 LVO insbesondere anhand folgender Umstände zu beurteilen:

1. Ausmaß und Entwicklung der Verluste,
2. Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen oder Überschüssen,
3. Ursachen, auf Grund deren im Gegensatz zu vergleichbaren Betrieben, Tätigkeiten oder Rechtsverhältnissen kein Gewinn oder Überschuss erzielt wird,
4. marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf angebotene Leistungen,
5. marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die Preisgestaltung,
6. Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch Strukturverbessernde Maßnahmen (z.B. Rationalisierungsmaßnahmen).

Nach Ablauf des Anlaufzeitraumes ist bei typisch erwerbswirtschaftlichen Betätigung unter Berücksichtigung der Verhältnisse auch innerhalb dieses Zeitraumes nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen, ob weiterhin vom Vorliegen von Einkünften auszugehen ist. (vgl. Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei in Rechtsprechung und Verwaltungspraxis, S 96)

Es ergeben sich dazu folgende Überlegungen:

Die Verlustsituation und die Einnahmen stellen sich aufgrund der im Zuge der Berufung vorgelegten Berechnungen seit dem Jahr 2002 wie folgt dar:

Jahr	Gewinn/Verlust	Einnahmen
2002	- 7.019,10	2.519,00
2003	- 8.649,18	1.058,00
2004	- 2.664,93	7.294,00
2005	- 5.446,48	5.192,00
2006	- 3.159,30	6.928,50
2007	+ 299,16	10.540,00

Die Judikatur erachtet Tätigkeiten, bei denen Verluste die Umsätze übersteigen, als voraussichtlich nicht geeignet, Gewinne zu erzielen (VwGH 21.6.1994, 93/14/0217 und VwGH 22.2.2000, 96/14/0038

Wie aus der Stellungnahme des Betriebsprüfers vom 2.12.2008 ersichtlich ist, dreht sich auch bei Reduzierung der Betriebsausgaben nur im Jahr 2007 ein bisheriger Verlust in einen Gewinn und fallen bis 2009 kumulierte Verluste an.

Nach Ablauf des Anlaufzeitraumes gemäß § 2 Abs. 2 LVO kann die Einkunftsquellenvermutung an Hand der in § 2 Abs. 1 LVO genannten objektiven Kriterien, welche die Beurteilung der

subjektiven Gewinnabsicht ermöglichen, widerlegt werden. Dabei kommt dem Kriterium der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen besondere Bedeutung zu (vgl. das VwGH-Erkenntnis Z.2006/13/0124 vom 11. November 2008 sowie VwGH Zl. 2006/15/0314 vom 23.2.2010).

Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch Maßnahmen zur Reduzierung der Kosten wurden erst nach Ende 2008 mit der Auflösung des Dienstverhältnisses getroffen. Die ab 2009 prognostizierten Ergebnisse beruhen im Wesentlichen auf einer konkreten Rationalisierungsmaßnahme, nämlich dem Wegfall der Personalkosten. Diese Maßnahme ist als Änderung der Bewirtschaftungsart anzusehen.

Wie der Betriebsprüfer in seiner Stellungnahme anhand der Kriterien nach § 2 Abs. 1 LVO (Ausmaß/Entwicklung der Verluste, Verhältnis Verluste zu Gewinnen, Verlustursachen im Vergleich, Marktgerechtes Verhalten, Verbesserungsmaßnahmen) dargestellt hat, gibt es im Prüfungszeitraum kein einziges Kriterium, welches alle anderen so dominiert, dass in der Gesamtbetrachtung im Streitzeitraum vom Vorliegen einer Einkunftsquelle ausgegangen werden müsste.

Ein weiteres Indiz für Liebhaberei ist das Vorliegen weiterer Einkunftsquellen und die mangelnde Gewinnabsicht, wenn ein sich Betätigender neben der zu beurteilenden Betätigung eine Einkunftsquelle hat, die es ihm erlaubt, daraus seinen Lebensunterhalt zu bestreiten und sich daneben ohne wesentliche wirtschaftliche Einschränkung eine Liebhaberei zu leisten. Dies trifft auch im Falle des Bw. zu.

2. Werbungskosten aus nichselständiger Arbeit

2.1. Arbeitszimmer

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 idF BGBl. Nr. 201/1996 sind Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sowie für Einrichtungsgegenstände der Wohnung nicht abzugsfähig. Bildet jedoch ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen, sind die darauf entfallenden Aufwendungen und Ausgaben einschließlich der Kosten seiner Einrichtung abzugsfähig.

Im vorliegenden Fall ist es unbestritten, dass es sich um ein im Wohnungsverband liegendes Arbeitszimmer handelt.

Die Aufwendungen für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sowie Einrichtungsgegenstände der Wohnung werden im Allgemeinen nicht mehr als Betriebsausgaben oder Werbungskosten anerkannt.

Durch die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist für die Frage der Abzugsfähigkeit der Aufwendungen nicht mehr auf die gesamte betriebliche und berufliche Tätigkeit abzu-

stellen, sondern vielmehr auf die konkrete Tätigkeit. Es ist daher zu untersuchen, ob nach dem typischen Berufsbild ein Arbeitszimmer erforderlich ist.

Das gesetzlich normierte Mittelpunkt - Kriterium ist mit dem Strukturanpassungsgesetz 1996 zu den von der Rechtsprechung entwickelten Grundsätzen für die Abzugsfähigkeit hinzugekommen.

Ob eine Tätigkeit ihren Mittelpunkt im Arbeitszimmer hat, ist berufsbildbezogen zu beurteilen und bestimmt sich nach der Verkehrsauffassung. Der Mittelpunkt einer Tätigkeit ist nach ihrem materiellen Schwerpunkt zu beurteilen, im Zweifel wird darauf abzustellen sein, ob das Arbeitszimmer in zeitlicher Hinsicht für mehr als die Hälfte der Tätigkeit im Rahmen der konkreten Einkunftsquelle benutzt wird (VwGH 28.11.2000, 99/14/0008).

Der Bw. erzielt im vorliegenden Fall nichtselbständige Einkünfte aus seiner ärztlichen Tätigkeit. Wie der VwGH im Erkenntnis vom 22.1.2004, 2001/14/0004 ausdrücklich bestätigt hat, ist der Mittelpunkt der ärztlichen Tätigkeit der Ort, an dem die ärztliche Untersuchung und Betreuung von Patienten erfolgt. Wird das Arbeitszimmer für andere Tätigkeiten genutzt, so ändert dies nichts an der Tatsache, dass das gegenständliche Arbeitszimmer im Hinblick auf die einkunftsquellenbezogene Betrachtung nicht als Mittelpunkt der gesamten nichtselbständigen beruflichen Tätigkeit des Bw. angesehen werden kann.

2.2. Fachliteratur und Mitgliedsbeiträge

Die Kosten für Fachliteratur und Mitgliedsbeiträge werden, wie in der Berufung beantragt, als Werbungskosten anerkannt.

Somit werden bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit folgende Werbungskosten anerkannt:

	2002	2003	2004	2005	2006	2007
Telefon	529,05	424,99	488,56	651,52	553,11	515,71
Fachliteratur	329,56	191,30	167,20	192,10		
Büromaterial	45,31			120,12		
Computer-Afa	351,12					
Sonstige Ausgaben	908,78	1.061,34	431,77	564,00	564,00	564,00
Summe	2.163,82	1.677,63	1.087,53	1.527,74	1.117,11	1.079,71

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Beilage: 6 Berechnungsblätter

Wien, am 28. Juni 2011