



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Dr. Radschek und die weiteren Mitglieder Hofrätin Mag. Anna Mechtler-Höger, Mag. Robert Steier und KomzIR KR Oswald Heimhilcher über die Berufungen des Bw., W.,M-Straße4/1, vertreten durch Dr. Wolfgang Halm, Steuerberater, 1090 Wien, Berggasse 10/14, gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 4., 5. und 10. Bezirk betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2000 und 2001 sowie Einkommensteuer für die Jahre 2000 bis 2002 und 2004 nach der am 4. Oktober 2006 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) erzielte als Primararzt am Krankenhaus X Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und bezog daneben Einkünfte aus selbständiger Arbeit (Klassegelder).

Im Zuge einer die Jahre 2000 bis 2002 umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung wurden folgende nunmehr streitgegenständliche Feststellungen getroffen:

Tz 14 Nicht anerkannte Kilometergelder

Der Bw. machte für Fahrten zwischen Wohnung und Krankenhaus X Kilometergelder geltend. Da Dienstort und Betriebsort zusammenfallen und die Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mit dem Verkehrsabsetzbetrag abgegolten sind, wurden die im Folgenden dargestellten Kilometergelder nicht als Betriebsausgaben anerkannt:

2000	2001	2002
ATS 54.880,00	ATS 58.310,00	€ 4.343,20

Tz 15 Aufwendungen Ordinationsräumlichkeiten

Die Aufwendungen für die Wohnung in w.,M-Straße4/6, wurden nicht als betrieblich veranlasst anerkannt, da im Prüfungszeitraum keine Einnahmen aus der Ordination erklärt worden seien und der Bw. seine Tätigkeit (Chemotherapie) nur im KH X ausüben könne. Die im Folgenden dargestellten Beträge wurden gewinnerhöhend ausgeschieden:

	2000	2001	2002
Zinsen	ATS 76.153,00	ATS 85.367,00	€ 3.991,38
Afa	ATS 16.500,00	ATS 16.500,00	€ 1.199,10
Reinigung	ATS 11.000,00	ATS 10.800,00	€ 852,20
Gesamt	ATS 103.653,00	ATS 112.667,00	€ 6.042,68

Tz 16 Reisekosten

Da die im Jahr 2002 geltend gemachten Reisekosten von € 3.110,91 zur Gänze refundiert worden sind, wurden die Reisekostenersätze in dieser Höhe als Betriebseinnahme angesetzt.

Tz 17 Freiwilliger Sozialaufwand

Aufwendungen für die Weihnachtsfeiern im Krankenhaus X wurden gemäß § 20 EStG in folgender Höhe gewinnerhöhend ausgeschieden:

2000	2001	2002
ATS 6.590,00	ATS 4.810,00	€ 478,91

Tz 19 Telefonkosten

Von den geltend gemachten Telefonkosten wurden im Schätzungswege lediglich die Kosten für den Pager und 20% der Handyrechnungen als Betriebsausgaben anerkannt.

Das Finanzamt erließ zum Teil nach Wiederaufnahme des Verfahrens den Feststellungen der Betriebsprüfung Rechnung tragende Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2000 bis 2002.

Im Zuge der Veranlagung des Jahres 2004 wurde der Verlust aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von € 2.721,12 hinsichtlich eines Superädifikates in W.,K-Gasse, unter Hinweis auf die im folgenden dargestellte Feststellung im Rahmen der abgabenbehördlichen Prüfung nicht anerkannt:

Dem Bw. sei das Superädifikat im Jahr 1993 von Frau IS geschenkt worden. Sie bewohne das Haus weiterhin, es sei Miete in Höhe von 2/3 der an das StiftA zu zahlenden Pacht vereinbart worden. Auf Grund dieser Konstellation ergebe sich seit 1994 aus dieser Vermietung zwangsläufig ein Verlust, der um die laufende Abschreibung noch erhöht werde.

In den dagegen erhobenen Berufungen wurde vorgebracht:

Im Betriebsprüfungsbericht seien die Wiederaufnahmegründe nicht dargelegt, es liege somit ein Begründungsmangel vor. Zu den einzelnen Feststellungen wurde wie folgt ausgeführt:

1. Kilometergelder

Da der Bw. Klassegelder vereinnahmt habe, habe ein Werkvertragsverhältnis zwischen ihm und dem jeweiligen Privatpatienten bestanden, das eine erweiterte ärztliche Betreuung vorsehe. Diese müsse er vollkommen außer seiner Arbeitszeit als angestellter Spitalsarzt erbringen.

Außerdem seien Kilometergelder auch für die Tagungsbesuche angefallen sowie für die Betreuung der Patienten im Privatsanatorium A..

2. Aufwendungen Ordinationsräumlichkeiten

Die unterhaltene Privatordination sei deshalb betrieblich notwendig gewesen, da die Vor- und Nachbetreuungsbehandlungen der Privatpatienten dort vorgenommen worden sei. Es sei nicht gestattet gewesen, zu diesem Zweck Privatpatienten im Spital zu empfangen. Auch habe er Patienten im Privatsanatorium Döbling betreut.

3. Reisekosten

Die Reisekosten des Jahres 2002 seien zwar refundiert worden, jedoch erst im Jahr 2003, sodass eine Vereinnahmung im Jahr 2002 nicht stattgefunden habe.

4. Aufwendungen Weihnachtsfeiern

Diese Aufwendungen seien betrieblich unbedingt notwendig gewesen, um die Betreuung der Privatpatienten in angemessener Form zu verwirklichen.

5. Telefonkosten

Als Onkologe müsse er rund um die Uhr erreichbar sein und mit den Patienten und dem Krankenhaus den telefonischen Kontakt aufrechterhalten. Es habe sich nicht um eine Vielzahl von Handys gehandelt, sondern er habe die Geräte nacheinander austauschen müssen.

6. Verlust aus Vermietung und Verpachtung

Da die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nicht in Ansatz gebracht worden seien, sei der Einkommensteuerbescheid 2004 rechtswidrig.

Im Berufungsverfahren vor der Abgabenbehörde erster Instanz wurde der Bw. im Schreiben vom 25. Juni 2004 einerseits auf die in Tz 26 und Tz 27 angeführten Wiederaufnahmegründe verwiesen und andererseits aufgefordert,

- eine Darstellung der beruflichen Fahrten und die behaupteten Werkverträge vorzulegen,
- die betriebliche Nutzung der Wohnung w., M-Straße 4/6, nachzuweisen bzw glaubhaft zu machen,
- die geltend gemachten Telefonkosten den einzelnen Handys zuzuordnen, die jeweilige Benutzungszeit darzulegen und den Privatanteil zu deklarieren.

Hinsichtlich der Reisekosten wurde der Bw. darauf hingewiesen, dass die Rückerstattung eines Betrages von € 2.410,91 nicht erst im Folgejahr, sondern am 12.3.2002 erfolgt sei. Beim Restbetrag handle es sich um eine Honorarnote des Bw., die vor Bezahlung als Aufwand verbucht worden sei. Zu den Aufwendungen für die Weihnachtsfeiern wurde unter Hinweis auf eine den Einkommensteuerbescheid 1988 betreffende Berufungsentscheidung angemerkt, dass diese Kosten gemäß § 20 EStG nicht abzugsfähig seien.

Das Ergänzungsersuchen blieb unbeantwortet, die Berufung betreffend die Einkommensteuerbescheide 2000 bis 2002 wurde in weiterer Folge mit Berufungsvorentscheidung als unbegründet abgewiesen.

Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2004 wurde unter Hinweis auf die im Zuge des Betriebsprüfungsverfahrens betreffend die Jahre 2000 bis 2002 getroffene Feststellung als unbegründet abgewiesen.

Im Antrag auf Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz rügte der Bw., dass dem Betriebsprüfungsbericht hinsichtlich der Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2000 und 2001 keine Begründung zu entnehmen sei. Hinsichtlich der Ordination in w.,M-Straße4/6, führte der Bw. aus, er habe auf Grund medizinischer Notwendigkeiten ärztliche Beratungsgespräche führen müssen. Diese Gespräche seien im Krankenhaus nicht möglich gewesen, weil für Privatpatienten nicht nur Einbettzimmer zur Verfügung gestanden seien. Nach seiner Pensionierung habe er diese Räumlichkeiten aufgegeben.

Zu den Telefonkosten merkte der Bw. an, dass seine Kinder eigene Handys besäßen. Der Aufwand, der den Privatbereich betroffen habe, sei nicht steuerlich geltend gemacht worden. Erfahrungsgemäß könnten bei onkologischen Patienten Problemstuationen entstehen, die eine Kontaktaufnahme erforderlich machten, auch seien interdisziplinäre Telefonate mit Fachkollegen zu führen.

Die nicht anerkannten Kilometergelder seien auch für Tagungsbesuche sowie für wissenschaftliche Arbeiten angefallen, sodass ein betrieblicher Aufwand gegeben sei.

Hinsichtlich des nicht anerkannten Verlustes aus Vermietung und Verpachtung merkte der Bw. an, die Behörde habe nicht begründet, warum es sich um Liebhaberei handelt.

Im Ermittlungsverfahren vor der Abgabenbehörde zweiter Instanz wurde der Bw. beziehend auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 21.12.2005, 2002/14/0148, ersucht bekannt zu geben und durch Bestätigung des Rechtsträgers der Krankenanstalt nachzuweisen bzw glaubhaft zu machen,

- wofür er als Abteilungsvorstand zuständig war,
- welche Vereinbarungen zwischen ihm und dem Rechtsträger der Krankenanstalt in den Streitjahren bestand, um die ärztliche Betreuung der Patienten zu gewährleisten,
- welche Regelungen für seinen Verhinderungsfall getroffen wurden,
- ob ihm auch für Zeiten seiner dienstlichen Verhinderung Anteile an den Sondergebühren zustanden.

Darüber hinaus wurde er ersucht, das Vorbringen, Kilometergelder seien auch für Tagungsbesuche sowie für wissenschaftliche Arbeiten angefallen, durch Vorlage geeigneter Unterlagen bzw. Aufzeichnungen nachzuweisen bzw glaubhaft zu machen, zumal in den Einnahmen/Ausgabenrechnungen der Streitjahre 2000 bis 2002 in den Aufwandspositionen keine Tagungsgebühren, etc. ausgewiesen seien.

Hinsichtlich des Berufungspunktes "Kosten der Privatordination" wurde der Bw. ersucht, zum Nachweis der betrieblichen Nutzung der Wohnung in w.,M-Straße4/6, Karteikarten seiner Patienten bzw. sonstige Aufzeichnungen vorzulegen, aus denen ersichtlich sei, in welchem Umfang die Wohnung in den Streitjahren betrieblich genutzt worden sei.

Zum Nachweis des Berufungsvorbringens, sämtliche geltend gemachten Telefonkosten seien betrieblich veranlasst gewesen, wurde der Bw. ersucht, für alle drei Streitjahre zu jeder einzelnen Telefonnummer (sowohl Festnetz- als auch Handynummern) Einzelentgeltnachweise, in denen alle Telefonverbindungen aufgelistet sind, vorzulegen. Sollte die Vorlage dieser Unterlagen unterbleiben, wurde darauf hingewiesen, dass nur die im Rahmen der abgabenbehördlichen Prüfung als betrieblich veranlasst anerkannten Beträge Berücksichtigung finden könnten.

Zum Berufungspunkt der Nichtanerkennung des Verlustes aus der Vermietung des Objektes in W.,K-Gasse, wurde der Bw. darauf hingewiesen, dass bei der von ihm gewählten Gestaltung aus der Vermietung dieses Objektes zwangsläufig ein Verlust resultiere. Er wurde daher ersucht, seine allenfalls gegenteilige Ansicht durch Vorlage einer Prognoserechnung zu untermauern, aus der ersichtlich sei, innerhalb welchen Zeitraumes aus der Vermietung ein Gesamtüberschuss zu erwarten sei.

In Beantwortung dieses Vorhaltes gab der Bw. bekannt, als Abteilungsvorstand sei er einerseits für einen reibungslosen medizinischen und administrativen Ablauf der Abteilung zuständig gewesen und andererseits seien ihm 6 Sonderklassebetten zur Verfügung gestanden, um Privatpatienten zu behandeln. In einem Verhinderungsfall habe ihn ein Oberarzt bei den Privatpatienten vertreten und er habe 46% der Privathonorare den Mitarbeitern überlassen. Die Privathonorare seien ihm auch für Zeiten seiner Abwesenheit zugestanden.

Zum Nachweis der für die wissenschaftliche Tätigkeit angefallenen Fahrtaufwendungen legte der Bw. ua die Bestätigung von a.o. Prof. Dr.GH mit dem Inhalt vor, dass der Bw. in den Jahren 2000 bis 2006 laufend zu Besprechungen das KrankenhausB aufgesucht habe.

Zu den Kosten der Privatordination führte der Bw. aus, er habe für die dort geführten Gespräche kein gesondertes Honorar verrechnet und es seien diese Gespräche auch nicht gesondert dokumentiert worden, weil die sonstige Dokumentation der Behandlungen und Anwendungen ohnehin im Krankenhaus durchgeführt worden sei. Der Nachweis, dass Beratungsgespräche stattgefunden hätten, ergebe sich aus den vereinnahmten Sondergebühren.

Die Belege für die Telefonrechnungen seien nicht mehr in seinem Besitz. Die Handygesprächsgebühren seien deswegen betrieblich veranlasst, weil er aus medizinischen Gründen mit dem Krankenhaus telefonisch in Kontakt stehen habe müssen. Eine Trennung in

Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit und Betriebsausgaben bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit sei naturgemäß nicht möglich.

Hinsichtlich des Superädifikates führte der Bw. aus, ein Gesamtüberschuss entstehe sofort dann, wenn er das Gebäude zu seiner Verfügung habe. In Anbetracht des Lebensalters der Geschenkgeberin werde das Haus in den nächsten Jahren jedenfalls frei und es könne dann ein monatlicher Mietzins von ca. 700 € bis 1.000 € erzielt werden.

Mit der Vorladung zur mündlichen Berufungsverhandlung erging zum wiederholten Male die Aufforderung an den Bw.,

1. Fahrtenbücher bzw. sonstige geeignete Aufzeichnungen, aus denen die betrieblich veranlassten Fahrten in den streitgegenständlichen Jahren ersichtlich sind und
2. die bereits mit Schreiben vom 22. Mai 2006 abverlangten Einzelentgeltnachweise für jede Telefonnummer vorzulegen.

Darüber hinaus wurde er ersucht bekannt zu geben, ob ihm für die Veröffentlichungen im Rahmen seiner wissenschaftlichen Tätigkeit Honorare zugeflossen sind und bejahendenfalls die Beträge offen zu legen.

In der am 24. Mai 2006 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt, für die als Ausgaben geltend gemachten Aufwendungen gebe es keinerlei Belege. Auch über die Zusammensetzung der gefahrenen Kilometer gebe es keinerlei Aufzeichnungen. Die Fahrtkosten seien geschätzt worden.

Die Ordination habe nicht der Untersuchung von Patienten gedient, sondern es seien dort ausschließlich Beratungsgespräche als Vorbereitung auf die Einweisung der Patienten als Privatpatienten in die Klinik geführt worden. Die Einnahmen daraus hätten sich aus den Klassegebühren ergeben.

Die wissenschaftliche Tätigkeit sei unentgeltlich erfolgt, die Vorträge seien nicht honoriert worden. Durch diese Tätigkeit sei allerdings ein gewisser Ruf geschaffen worden, der zu Folgeeinnahmen geführt habe.

Die dem Betriebsprüfer vorgelegten Belege für die Handyrechnungen seien nur unvollständig vorhanden gewesen. Daraus sei zu schließen, dass ohnedies nicht sämtliche Aufwendungen betrieblich geltend gemacht worden seien.

Die Feststellung des Betriebsprüfers hinsichtlich der Reisekosten wurde im Zuge der mündlichen Berufungsverhandlung vom steuerlichen Vertreter außer Streit gestellt, das Vorbringen betreffend die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung des Jahres 2004 auf die Berufung betreffend Einkommensteuer 2000 bis 2002 ausgedehnt und ausgeführt, eine Prognose-

rechnung könne nur insofern erstellt werden, als man davon ausgehen könne, dass 700 € bis 1.000 € monatliche Miete erzielt werden könnte, sobald die jetzige Bewohnerin das Objekt nicht mehr nutze.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2000 und 2001:

Sachverhalt

Der Bw. machte in den Beilagen zu den Einkommensteuererklärungen der Jahre 2000 und 2001 Telefonkosten, Kilomatergelder, Zinsen, Afa und Reinigungskosten als Ausgaben bei seinen Einkünften aus selbständiger Arbeit geltend. Aufschlüsse darüber, für welche Fahrten die Kilomatergelder beansprucht bzw. in welchem Ausmaß die Kosten der diversen Handys als betrieblich veranlasst behandelt wurden und in welchem Zusammenhang die als Aufwand geltend gemachten Beträge für Zinsen, Afa und Reinigung mit seinen Einkünften aus selbständiger Arbeit standen, waren diesen Beilagen nicht zu entnehmen. Diese Feststellungen wurden erst im Rahmen der abgabenbehördlichen Prüfung getroffen. Weiters wurden im Zuge der Betriebsprüfung jene Umstände festgestellt, auf die die erklärten Verluste aus Vermietung und Verpachtung zurückzuführen sind, sowie ermittelt, dass der Bw. von ihm vereinnahmte Honorare nicht als Betriebseinnahmen erklärt und Kosten der Weihnachtsfeiern als freiwilligen Sozialaufwand berücksichtigt hatte.

Die Bescheide, mit denen die Wiederaufnahme verfügt wurde, führten in der Begründung die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung an, die dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind. Daraus ist auch die Begründung für die Abweichung von den bisherigen Bescheiden zu ersehen. Der Betriebsprüfer führte in seinem Bericht als Wiederaufnahmegründe die Tz 13 - 25 an.

Rechtliche Würdigung

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist die Wiederaufnahme des Verfahrens zulässig, wenn Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind und die Kenntnis dieser Umstände einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Neue Tatsachen sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände, die im Zeitpunkt der Bescheiderlassung bereits existent waren, aber erst später hervorgekommen sind. Nur solche Umstände stellen einen tauglichen Wiederaufnahmegrund dar, sofern sie geeignet sind, den Bescheid in seinem Spruch zu beeinflussen. Das Hervorkommen der Tatsachen ist dabei jeweils aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens zu beurteilen. Es ist Aufgabe der Abgabenbehörde, unmissverständlich darzutun, welche Tatsachen als Wiederaufnahmegründe bei Verfügung der Wiederaufnahme herangezogen wurden.

Bei der amtswegigen Wiederaufnahme des Verfahrens ist daher zuerst die Rechtsfrage zu beantworten, ob der Tatbestand der Wiederaufnahme des Abgabenverfahrens gegeben ist. Ist dies zu bejahen, so ist in Ausübung des Ermessens zu entscheiden, ob die Wiederaufnahme verfügt wird. Ziel der Wiederaufnahme ist das insgesamt rechtmäßige Ergebnis. Die Ermessensübung ist entsprechend zu begründen.

Im vorliegenden Fall sind der Behörde erst durch die Betriebsprüfung die oben angeführten Tatsachen und Sachverhaltselemente hinsichtlich der Telefonkosten, Kilometergelder, Zinsaufwendungen, Afa, Reinigungskosten, nicht erklärter Honorare, des freiwilligen Sozialaufwandes und des Verlustes aus Vermietung und Verpachtung (Tz 13 – Tz 25) bekannt geworden. Diese Umstände waren im Zeitpunkt der Bescheiderlassung bereits existent und geeignet, einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeizuführen. Aus dem Betriebsprüfungsbericht ist zweifelsfrei erkennbar, dass die Behörde diese Feststellungen als Wiederaufnahmegründe zur Verfügung der Wiederaufnahme herangezogen hat. Damit sind Tatsachen und Beweismittel im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO neu hervorgekommen, die die Behörde zur Wiederaufnahme des Verfahrens berechtigten. Die herangezogenen Wiederaufnahmegründe wurden im Betriebsprüfungsbericht klar benannt.

Bei der Beurteilung der Zulässigkeit der amtswegigen Wiederaufnahme handelt es sich – wie bereits oben ausgeführt – um eine Ermessensentscheidung, deren Rechtmäßigkeit unter Bedachtnahme auf die Bestimmungen des § 20 BAO zu beurteilen ist. Entsprechend dieser Bestimmung sind Ermessensentscheidungen innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen des Ermessens nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Dabei ist dem Gesetzesbegriff "Billigkeit" die Bedeutung "Angemessenheit" in Bezug auf berechnete Interessen der Partei und dem Begriff "Zweckmäßigkeit" das öffentliche Interesse insbesondere an der Einhebung der Abgaben beizumessen. Eine derartige Interessensabwägung verbietet bei Geringfügigkeit der neu hervorgekommenen Tatsachen die Verfügung der Wiederaufnahme, wobei die Geringfügigkeit an Hand der steuerlichen Auswirkungen zu beurteilen ist. Die angeführten Wiederaufnahmegründe führten zu einer Erhöhung des Gesamtbetrages der Einkünfte um rund ATS 200.000,- jährlich, sodass nicht von einer geringfügigen steuerlichen Auswirkung ausgegangen werden kann. Es war daher der Herstellung der Rechtsrichtigkeit gegenüber dem Prinzip der Rechtssicherheit der Vorrang einzuräumen und die Berufung gegen die die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2000 und 2001 verfügenden Bescheide als unbegründet abzuweisen.

2. Kilometergelder

Sachverhalt:

Der Bw. ist Abteilungsvorstand am Krankenhaus X. Als solcher bezog er zum einen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und zum anderen Einkünfte aus selbständiger Arbeit (Klassegelder). Für den Fall der Verhinderung wurde er durch einen Oberarzt vertreten und erhielt die Honorare für die Betreuung der Privatpatienten auch für Zeiten seiner Abwesenheit. Durch die Behandlung der Sonderklassepatienten erwuchsen ihm keine Fahrtkosten.

Hinsichtlich der in den Einnahmen/Ausgabenrechnungen der Streitjahre geltend gemachten Beträge wurden keinerlei Anhaltspunkte bekannt gegeben, wie die Beträge ermittelt worden sind. Diesbezügliche Aufzeichnungen existieren nicht

Der Bw. war in den Streitjahren darüber hinaus wissenschaftlich tätig und betreute Privatpatienten im Sanatorium A.. Trotz wiederholter Vorhalte sowie eingehender Befragung im Rahmen der mündlichen Berufungsverhandlung wurden auch diesbezüglich keine Details bekannt gegeben, die für eine eventuelle Schätzung der dadurch verursachten Aufwendungen notwendig gewesen wären.

In den Jahren 2000 bis 2002 wurde ein Verkehrsabsetzbetrag in Höhe von ATS 4000,- bzw. € 291,- berücksichtigt.

Dieser Sachverhalt gründet sich auf die vom Bw. gemachten Angaben, die von ihm vorgelegten Unterlagen und die im Folgenden dargestellte Beweiswürdigung:

Der Bw. musste das Krankenhaus X schon aus Anlass seines Dienstverhältnisses aufsuchen, war er doch als Abteilungsvorstand für den reibungslosen medizinischen und administrativen Ablauf in der Abteilung zuständig. Es ist daher davon auszugehen, dass die Tätigkeit auf Grund des Dienstverhältnisses am Krankenhaus X zur ebenfalls in diesem Krankenhaus ausgeübten selbständigen Tätigkeit im Vordergrund gestanden ist. Die Behandlung der Sonderklassepatienten war – wie dies der Vorhaltsbeantwortung zu entnehmen ist – Teil seiner Tätigkeit als Abteilungsvorstand. Durch den Umstand, dass in der Krankenanstalt auch Sonderklassepatienten behandelt wurden, erwuchsen ihm keine zusätzlichen Fahrtkosten. Dass der Bw. im Fall seiner Verhinderung von einem Oberarzt vertreten wurde und ihm die Sondergebühren auch für die Zeiten einer Verhinderung zustanden, deutet nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes darauf hin, dass die Sonderklassepatienten – unabhängig davon, dass darauf Einkünfte gemäß § 22 Z 1 lit b EStG 1988 resultierten - im Rahmen des Dienstverhältnisses behandelt wurden (vgl VwGH 21.12.2005, 2002/14/0148).

In rechtlicher Hinsicht war dieser Sachverhalt wie folgt zu beurteilen:

Durch den Verkehrsabsetzbetrag gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 sind alle Ausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte abgegolten.

Grundsätzlich würde es die Systematik des Einkommensteuergesetzes erfordern, dass im Rahmen der Einkommensermittlung zunächst stets die Einkünfte aus jeder einzelnen Einkunftsart ermittelt werden. Ist eine bestimmte Aufwendung – wie im vorliegenden Fall – durch mehrere Bereiche betrieblich bzw. beruflich veranlasst, so muss der aufgewendete Betrag aufgeteilt und mit jeweils einem Teilbetrag den unterschiedlichen Betätigungen zugeordnet werden (VwGH 28.1.1997, 95/14/0156).

Der der Pauschalierungsregelung des § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 zu Grunde liegende Vereinfachungszweck steht aber einer Aufteilung von Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, an welcher Tätigkeiten im Zusammenhang mit einer selbständigen und einer nichtselbständigen Arbeit erbracht werden, entgegen. Eine bloß anteilige Gewährung des Verkehrsabsetzbetrages ist somit nicht möglich. In einem solchen Fall entspricht es dem Gesetz, dass die Aufwendungen, sollten die Voraussetzungen für die Gewährung des Verkehrsabsetzbetrages gegeben sein, ausschließlich bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit berücksichtigt werden, wenn die Veranlassung durch die nichtselbständige Arbeit im Vergleich zu jener durch die selbständige Arbeit im Vordergrund steht.

Da der Bw. als Abteilungsvorstand seine Arbeitsstätte bereits aus Anlass seines Dienstverhältnisses aufzusuchen hatte und ohne sein Dienstverhältnis als Spitalsarzt (hier: als Abteilungsvorstand) keine Klassegelder bezogen hätte, sind ihm durch die Betreuung der Sonderklassepatienten, die an seiner Arbeitsstätte behandelt wurden, keine zusätzlichen Fahrtkosten erwachsen. Aus der Tatsache der Betreuung der Sonderklassepatienten konnten daher über den Verkehrsabsetzbetrag hinaus keine Kilometergelder einkünftermindernd berücksichtigt werden.

Hinsichtlich jener Fahrten, die der Bw. im Rahmen seiner wissenschaftlichen Tätigkeit sowie zur Betreuung der Privatpatienten im Sanatorium A. zurücklegte, ist in rechtlicher Hinsicht auszuführen:

Gemäß § 138 Abs. 1 BAO haben die Abgabepflichtigen und die diesen im § 140 gleichgestellten Personen in Erfüllung ihrer Offenlegungspflicht (§ 119) auf Verlangen der Abgabenbehörde zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie dessen Richtigkeit zu beweisen. Kann ihnen ein Beweis nach den Umständen nicht zugemutet werden, so genügt die Glaubhaftmachung.

Nach § 184 Abs. 2 BAO ist insbesondere zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen wesentlich sind.

Auf Grund der Tatsache, dass der steuerliche Vertreter des Bw. trotz mehrmaliger Vorhalte und wiederholten Befragens im Rahmen der mündlichen Berufungsverhandlung keine Angaben hinsichtlich Ziel und Anzahl von betrieblich veranlassten Fahrten machte, auf die eine Schätzung hätte gestützt werden können, gelangte der Berufungssenat im Rahmen der von ihm durchzuführenden Schätzung zur Überzeugung, dass dem Bw. durch die Teilnahme an Tagungen, die wissenschaftliche Arbeit und die Betreuung der Patienten im Privatsanatorium A. keine Kosten entstanden sind, weshalb die Schätzung der Kilometergelder mit Null erfolgte. Dies erschien dem Berufungssenat auch im Hinblick darauf, dass in den Jahren 2000 und 2002 Beträge von 490,- S bzw. 409,- € als Fahrtkosten in den Einnahmen/Ausgabenrechnungen dieser Jahre geltend gemacht und vom Betriebsprüfer als betrieblich veranlasst anerkannt wurden, als am ehesten der Wirklichkeit entsprechend. Die dieser Schätzung allenfalls innewohnende Ungenauigkeit hat der Bw. hinzunehmen, da er zur Schätzung Anlass gab und bei der Ermittlung der materiellen Wahrheit nicht entsprechend mitwirkte (vgl. Ritz, BAO³, § 184 Tz 3).

Auch hatte der steuerliche Vertreter im Rahmen der mündlichen Berufungsverhandlung vorgebracht, aus der wissenschaftlichen Tätigkeit seien keine Einnahmen erzielt worden. Aufwendungen aber, die mit einer unentgeltlich ausgeübten Tätigkeit im Zusammenhang stehen, sind nicht betrieblich veranlasst. Das Vorbringen, es sei ein gewisser Ruf geschaffen worden, der zu Folgeeinnahmen geführt habe, reicht nicht aus, die ärztliche und die wissenschaftliche Tätigkeit als einen einheitlichen Betrieb zu qualifizieren.

2. Ordinationsräumlichkeiten

Sachverhalt:

Der Bw. machte für die Wohnung in w.,M-Straße4/6, Aufwendungen für Zinsen, Afa und Reinigung als Betriebsausgaben geltend. Nicht geltend gemacht wurden Aufwendungen für Betriebskosten.

Ein Nachweis über die dort durchgeführten Vor- und Nachbehandlungen bzw. die stattgefundenen Beratungsgespräche wurde vom Bw. nicht vorgelegt.

Beweiswürdigung und rechtliche Würdigung:

In Anbetracht der Tatsache, dass für die streitgegenständliche Wohnung keine Betriebskosten anfielen (weder Strom- noch Gaskosten), und der Bw. aus der Betreuung der Patienten keine (zusätzlichen) Einnahmen erzielte und darüber auch keine Aufzeichnungen machte, ist die tatsächliche über die Geringfügigkeit hinausgehende betriebliche Nutzung der Wohnung nicht als glaubhaft gemacht anzusehen. Dass Beratungsgespräche stattfanden, wird von der Behörde nicht in Abrede gestellt. Allein aus dem Vereinnahmen von Sondergebühren kann

jedoch nicht auf den Ort der Gespräche geschlossen werden. Dass über die angeblich in der Privatordination durchgeführten Vor- und Nachbehandlungen keinerlei Aufzeichnungen geführt worden sind, ist in Anbetracht des Zeitaufwandes zum nachträglichen Aufzeichnen im Krankenhaus äußerst unglaublich, vor allem wenn derartige Gespräche ein bestimmtes Ausmaß, das für die betriebliche Verwendung der Wohnung sprechen würde, überschritten hätten.

Wenn der Bw. in seiner Berufung ausführt, er habe müssen eine Privatordination führen, um Privatpatientenhonorare vereinnahmen zu können, so ist ihm der Wortlaut des Wiener Krankenanstaltengesetzes entgegenzuhalten, dem eine derartige Voraussetzung für das Vereinnahmen von Sondergebühren nicht zu entnehmen ist.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist für die Bejahung der Frage, ob ein Raum dem Betriebsvermögen zuzurechnen ist, vor allem im Hinblick darauf, dass ein in den Streitjahren noch nicht zu Wohnzwecken verwendeter Wohnraum auch künftiger Wohnungsvorsorge etwa für Angehörige oder in Form von Wohnungseigentum der Vermögensanlage dienen kann, zu fordern, dass – sollen Betriebsausgaben vorliegen – die betriebliche Verwendung ein Ausmaß erreicht, das das Vorhandensein eines derartigen betrieblichen Raumes unbedingt notwendig erscheinen lässt (vgl. VwGH 14.3.1990, 89/13/0102, und die dort zitierte Judikatur).

In Anbetracht der Tatsache, dass die streitgegenständliche Wohnung nicht in einem Ausmaß betrieblich genutzt wurde, das das Vorhandensein dieser Wohnung unbedingt notwendig erscheinen lässt, das Vorbringen des Bw., er habe in dieser Wohnung Vor- und Nachbehandlungen durchgeführt und es hätten dort Beratungsgespräche stattgefunden, weder nachgewiesen noch glaubhaft gemacht werden konnte, waren die geltend gemachten Aufwendungen daher nicht als betrieblich veranlasst anzuerkennen.

3. Reisekosten 2002

Diese Feststellung wurde im Zuge der mündlichen Berufungsverhandlung vom steuerlichen Vertreter des Bw. außer Streit gestellt, ein Eingehen darauf erübrigte sich daher.

4. Aufwendungen für Weihnachtsfeiern:

Sachverhalt:

Der Bw. tätigte in den Streitjahren Aufwendungen für Weihnachtsfeiern in der im Folgenden dargestellten Höhe:

2000	2001	2002
6.590,00 S	4.810,00 S	478,91 €

Rechtliche Würdigung:

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit a EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkunftsarten Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung nicht abgezogen werden, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.

Die betriebliche Veranlassung dieser Aufwendungen begründete der Bw. damit, dass diese Aufwendungen notwendig gewesen seien, um die Betreuung der Privatpatienten in angemessener Form zu verwirklichen.

Damit wird kein Zusammenhang der Aufwendungen mit konkreten Leistungen des Krankenhauspersonals dargetan, die losgelöst von der Erfüllung dienstlicher Obliegenheiten dem Krankenanstaltenträger gegenüber, im Interesse der freiberuflichen Tätigkeit des Bw. erbracht worden wären. Auch die Art der Aufwendungen spricht gegen ihre Beurteilung als Entgelt für eine dem Betrieb des Bw. gegenüber erbrachte Leistung. Es handelt sich vielmehr um Aufwendungen, wie sie ihrer Art nach in durchaus üblicher Weise von Dienstnehmern, vor allem von solchen, die – wie der Bw. – in höherer oder leitender Position tätig sind, für ihre Mitarbeiter (Kollegen) aufgewendet werden, und zwar insbesondere aus Anlass von Geburts- und Feiertagen, sowie bei Beginn und Beendigung des Dienstverhältnisses und bei Beförderungen. Derartige Aufwendungen entspringen meist dem Bedürfnis nach guten zwischenmenschlichen Kontakten, die über die rein beruflich bedingten Berührungspunkte hinausgehen und zählen sohin typisch zu jenen Aufwendungen der Lebensführung, welche die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und die entsprechend der oben zitierten gesetzlichen Bestimmung zu den nichtabzugsfähigen Ausgaben gehören (vgl. VwGH 26.1.1981, 2157/79).

5. Telefonkosten:

Sachverhalt:

Der Bw. machte in den Streitjahren 50% der Kosten zweier Festnetzanschlüsse, die Kosten für einen Pager und die Kosten seiner Handys zur Gänze als Betriebsausgaben geltend.

Es wurden die zum Nachweis des Ausmaßes der betrieblichen Veranlassung abverlangten Einzelentgeltnachweise, in denen alle Telefongespräche aufgelistet sind, nicht vorgelegt.

Die Kosten des Pagers sind betrieblich veranlasst, ebenso 20% der Kosten der Handys des Bw..

Beweiswürdigung und rechtliche Würdigung:

Dem Vorbringen des Bw., die verschiedenen Handy-Nummern resultierten daraus, dass im Lauf der Jahre verschiedene Geräte angeschafft worden seien, was auch daraus ersichtlich sei, dass nur in einzelnen Jahren für die jeweiligen Handy-Telefonnummer Aufwendungen angefallen sind, ist entgegenzuhalten, dass in den Beilagen zu den Einkommensteuererklärungen der Streitjahre die Mobiltelefonkosten nicht für jedes einzelne Handy getrennt aufgelistet wurden. Bereits in der Stellungnahme des Betriebsprüfers zur Berufung wurde der Bw. zum wiederholten Male ersucht, die Beträge den einzelnen Handys zuzuordnen und die jeweilige betriebliche Benutzungszeit darzulegen. Da die von der Behörde verlangten Nachweise nicht vorgelegt wurden, war es der Behörde nicht möglich, die im Einzelnen vom Bw. angewählten Nummern auf ihre betriebliche Veranlassung hin zu überprüfen. Die betrieblich veranlassten Aufwendungen waren daher gemäß § 184 BAO zu schätzen.

Dabei war zu berücksichtigen, dass der Bw. als Abteilungsvorstand im Krankenhaus X nichtselbständig tätig war und daher dort der Lebenserfahrung entsprechend für ihn keine Telefonkosten anfielen. Dem Vorbringen des Bw., die Kosten für die Handygesprächsgebühren seien deswegen betrieblich veranlasst, weil er sehr oft aus medizinischen Gründen mit dem Krankenhaus in Kontakt stehen und auch interdisziplinäre Telefonate mit Fachkollegen führen habe müssen, wird von der Behörde insoweit als glaubwürdig beurteilt, als 20% der gesamten Aufwendungen als betrieblich veranlasst in Ansatz gebracht wurden. Dieser Prozentsatz entspricht auch der allgemeinen Lebenserfahrung, ist doch davon auszugehen, dass in jenen Fällen, in denen bei onkologischen Patienten Problemsituationen entstehen, die Telefongespräche über Initiative der Patienten stattfanden und daher die Gesprächskosten von den Hilfe suchenden Patienten getragen wurden. Die mit der Schätzung allenfalls verbundene Ungenauigkeit hat nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes derjenige hinzunehmen, der Anlass zur Schätzung gibt und bei der Ermittlung der materiellen Wahrheit nicht entsprechend mitwirkt (Ritz, BAO³, § 184 Tz 3 und die dort zitierte Judikatur).

Dem Vorbringen in der mündlichen Berufungsverhandlung, die Belege betreffend die Handyrechnungen seien nie vollständig vorhanden gewesen, weshalb der geltend gemachte Teil ohnehin nicht die gesamten Kosten beinhalte, ist entgegenzuhalten, dass diese Behauptung mangels Vorlage der Belege nicht verifizierbar ist und der Betriebsprüfer in seiner diesbezüglichen Feststellung davon ausgegangen ist, dass vom Bw. 100% der Handykosten als betrieblich veranlasst behandelt worden sind. Die Tatsache, dass die Handyrechnungen der Streitjahre nicht aufbewahrt wurden, entbindet den Bw. nicht von der ihn treffenden Mitwirkungspflicht bei Erforschung der materiellen Wahrheit. Durch Aufstellen einer der Feststellung der Betriebsprüfung widersprechenden Behauptung ist dieser Mitwirkungspflicht jedoch nicht Genüge getan.

6. Vermietung des Hauses in W.,K-Gasse:

Sachverhalt:

Der Bw. erhielt dieses Objekt im Jahr 1993 von Frau IS geschenkt. Es handelt sich dabei um ein Superädifikat, wobei der Grundbesitzer das StiftA ist. Frau S blieb weiterhin in diesem Haus wohnen. Als Miete wurde ein Betrag in Höhe von 2/3 der an das StiftA zu bezahlenden Pacht vereinbart.

Als Ausgabe wurde neben der Pacht an das StiftA auch die Afa für dieses Objekt geltend gemacht.

Der Bw. erzielte aus dieser Vermietung seit 1994 Verluste.

Rechtliche Würdigung:

Gemäß § 1 Abs. 2 Z 3 Liebhabereiverordnung (LVO) ist Liebhaberei bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten entstehen.

Entsprechend der Bestimmung des § 2 Abs. 4 LVO liegt bei Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 Liebhaberei dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lässt. Andernfalls ist das Vorliegen von Liebhaberei ab Beginn dieser Betätigung so lange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung oder Tätigkeit nicht im Sinn des vorstehenden Satzes geändert wird. Bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 gilt als absehbarer Zeitraum ein Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahren ab dem erstmaligen Auftreten von Aufwendungen (Ausgaben).

Bei der bis dato vom Bw. gewählten Bewirtschaftungsart (Miete beträgt 2/3 der an das StiftA zu zahlenden Pacht) ist rein mathematisch die Erzielung eines Überschusses der Einnahmen über die Werbungskosten auszuschließen. Wenn der Bw. vorbringt, ein Gesamtüberschuss entstehe dann, wenn er das Haus zu seiner freien Verfügung habe, weil dann ein monatlicher Mietzins von 700,- bis 1000,- Euro erzielbar sei, so ist ihm die Bestimmung des § 2 Abs. 4 LVO entgegenzuhalten und er darauf hinzuweisen, dass ab diesem Zeitpunkt von einer geänderten Bewirtschaftungsart auszugehen ist. Solange aber die Bewirtschaftungsart nicht geändert wird, ist das Vorliegen von Liebhaberei anzunehmen und wurden die geltend gemachten Verluste aus Vermietung und Verpachtung zu Recht nicht anerkannt.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 30. Oktober 2006