



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch PWB Perchtoldsdorfer WirtschaftsberatungsgesmbH, gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 12., 13., 14. Bezirk und Purkersdorf in Wien betreffend Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 BAO betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1998 und 1999, Einkommensteuer für die Jahre 1998 bis 2000 entschieden:

Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 1998 und 1999 wird Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2000 wird als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Der Bw. ist Pensionist und bezieht weiters als Arzt und schriftstellerisch tätiger Arzt Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit. Die Tätigkeit als Arzt wird ab dem Jahre 1998 im Rahmen zweier Ordinationen in der Kh.straße (zugleich auch Wohnadresse) sowie weiters in der Bst.gasse in W. betrieben.

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung (BP) über den Zeitraum 1998 bis 2000 wurden formelle und materielle Mängel der Aufzeichnungen festgestellt und auf Grund der nichtaufbewahrten Grundaufzeichnungen ein Sicherheitszuschlag zu Umsatz und Gewinn gemäß § 184 BAO vorgenommen.

Die wesentlichen und das Berufungsverfahren betreffende Feststellungen waren folgende:

ad Sicherheitszuschläge)

Der Bw. hätte keine Aufzeichnungen i.S.d. Bestimmungen nach § 18 UStG geführt, sondern lediglich Jahreszusammenstellungen der Honorarnoteneingänge erstellt, und wären die Honorarnoten nicht fortlaufend nummeriert worden. Die Honorarnoten wären auf Basis von Schmierzetteln am Ende der einzelnen Behandlungen ausgestellt, jedoch keine Durchschriften aufbewahrt worden. Die Schmierzettel wären ebenfalls nicht aufbewahrt worden. Die mittels EDV erstellten Honorarnoten wären in der Folge automatisch in eine Datei als Grundlage für die Jahreszusammenstellungen übernommen worden. Die Scheckzahlungen wären nicht automatisch sondern händisch eingetragen worden.

Im Rahmen einer Niederschrift vom 21.11.2001 wurde vom Bw. angegeben, dass mittels dem Computer eine Honorarnote erstellt und ausgedruckt und dem Patienten übergeben worden wäre. Gleichzeitig wäre die Summe der Honorarnoten in eine andere Datei (Datei "Ord-Ein") übertragen bzw. die Erlöse vorerst auf einen Zettel aufgeschrieben und in die Patientenkartei gegeben worden. Diese Zettel wären jedoch nur bis zur Erstellung der Endhonorarnoten aufbewahrt werden und eine zweite Honorarnote nicht ausgedruckt worden. Die Scheckzahlungen wären erst bei Einlösung in diese Datei "Ord-Ein" eingetragen worden. Das Computerprogramm wäre vom Bw. selbst erstellt worden.

Nach Ansicht der BP würden die Schmierzetteln Grundaufzeichnungen darstellen, und auf Grund der Tatsache, dass keine weiteren laufenden Aufzeichnungen geführt bzw. dass die Rechnungsnummern nicht nachvollziehbar wären, von der BP entsprechend der ständigen Rechtsprechung des VwGH die Schätzung eines Sicherheitszuschlages vorgenommen. worden

Aufgrund der angeführten Mängel schätzte die BP Sicherheitszuschläge im Ausmaß von 40% der erklärten Umsätze zu Umsatz und Gewinn für die Prüfungsjahre 1998 bis 2000 i.H.v. S 24.801,60, S 37.504,-- und S°16.364,-- zu.

ad Ordinationsanteil)

Die Ordinationsräumlichkeiten in der Kh.straße seien vom Bw. mit einem Ordinationsanteil von 50 % für das Jahr 1998 bzw. einen betrieblichen Anteil von 33 % hinsichtlich den Kosten für Energie und Alarmanlage angenommen worden. Die Solaranlage sei für die Jahre 1999 und 2000 mit 50 % Afa-Kosten abgesetzt worden.

Im Rahmen der Betriebsbesichtigung hätte die BP unter Mithilfe des Bw. die tatsächliche betriebliche Nutzung der Liegenschaft mit 28 % ermittelt. Die geltend gemachten Kosten wären daher von der BP im Ausmaß von S 13.117,60, S 3.668,83 und S 4.237,22 gekürzt worden. Die Liegenschaft würde auch dem Bw. selbst und der Tochter des Bw. als Wohnsitz dienen.

ad Aufwendungen gemäß § 20 EStG)

Die geltend gemachten Telefonkosten wären mangels Aufzeichnungen über die betrieblichen Telefonate um 40 % Privatanteil gekürzt worden, sowie die Aufwendungen für Spenden, Strafen und Brille mangels Betriebsausgabencharakter gemäß § 20 EStG wie folgend dargestellt nicht anerkannt worden. Weiters wären Aufwendungen für das Jahr 1998 betreffend eine Wetterstation i.H.v. S 1.664,-- sowie für einen Kühlschrank i.H.v. S 4.990,--, für eine Küchenmaschine bzw. Mikrowellenherd i.H.v. S 905,-- und S 1.712,20 als gemäß § 20 EStG nicht betrieblich veranlasst nicht anerkannt worden.

	1998	1999	2000
Telefonkosten	3.260,93	1.549,72	947,64
Spenden		1.000,--	
Strafe		890,--	
Brille	1.800,--		

ad Einkünfte aus schriftstellerischer Tätigkeit)

Der Bw. hätte im Prüfungszeitraum 1999 weiters Druckkosten für ein von ihm verfasstes Buch i.H.v. S 82.451,90 als Aufwand geltend gemacht, da der Verleger nicht bereit gewesen wäre eine zweite Auflage zu erstellen. Die Erträge hätten jährlich lediglich zwischen S 0,-- und S 1.400,-- betragen.

Nach Ansicht der BP sei diese Tätigkeit als eigene Einkunftsquelle und mangels Einnahmen bzw. Gewinnerzielung als steuerlich unbeachtliche Einkunftsquelle gem. § 1 Abs. 2 Liebhabe-reiverordnung zu beurteilen. Mangels wesentlicher Erträge aus dem Verkauf der ersten Auflage wäre lt. Ansicht der BP der Druck und Vertrieb der zweiten Auflage auf Grund der persönlichen Neigung des Bw. vorgenommen worden. Die Anlaufverluste seien daher nicht zu berücksichtigen, und die geltend gemachten Aufwendungen bei den Einkünften aus selbständiger Tätigkeit als Arzt auszuscheiden.

ad Liebhabereibeurteilung)

Zum Sachverhalt der Liebhabereibeurteilung stellte die BP weiters fest, dass seit der Eröffnung des Betriebes im Zeitraum 1993 bis 2000 ein Gesamtverlust von S 635.332,-- (inkl. IFB von S 54.097,--) erwirtschaftet worden wäre. Lt. einer vom Bw. vorgelegten Prognoserechnung würde zwar vom Bw. für die Jahre 2001 bis 2005 ein Gewinn von S 102.916,19 prognostiziert, dabei wären jedoch Teile der Steuerberatungskosten ausgeschieden und den Sonderausgaben zugeordnet worden. Lt. Ansicht der BP seien jedoch die Steuerberatungskosten nicht auszuscheiden, sondern insgesamt als Betriebskosten zu beurteilen. Unter Berücksichtigung dieser Prognoserechnung ergäbe sich lt. BP zudem noch immer ein Gesamtverlust von S –173.601,81. Unter Berücksichtigung der Feststellungen der BP und der Prognoserechnung des Bw. wäre somit kein Gesamtgewinn zu erzielen. Der von der BP ermittelte Gesamtverlust würde somit auf S – 354.168,-- lauten.

Aufgrund des Alters des Bw. von rd. 82 Jahren sei lt. Ansicht der BP mit einer wesentlichen Ertragssteigerung nicht zu rechnen und die vorliegende Tätigkeit insgesamt als steuerlich unbeachtliche Einkunftsquelle zu beurteilen.

Dazu wurde von der BP weiters ausgeführt, dass lt. jüngerer Rechtsentwicklung bzw. Rechtsansichten des VwGH und Finanzverwaltung Tätigkeiten von Pensionisten mit Negativeinkünften aus fortgesetzten Tätigkeiten – insbesondere freiberuflichen Tätigkeiten – auf die Frage der Liebhaberei zu prüfen sind. Wird nämlich die Tätigkeit nach Pensionsantritt im geringen Ausmaß fortgesetzt, ist sie oft verlustbringend gestaltet. Derartige Sachverhalte sind auf die Änderung der Bewirtschaftungsart zu prüfen mit der Folge, dass ab Zufluss der Pensionseinkünfte die weiterlaufende Tätigkeit einen neuen Beobachtungszeitraum auslöst, mit der Rechtsfolge einer Betriebsaufgabe der bisherigen Tätigkeit.

Das Vorhandensein anderer Einkunftsquellen ist insbesondere bei Tätigkeiten nach § 1 Abs. 2 Liebhabereiverordnung ein subjektives Liebhabereiindiz, und ist für derartige Fälle bei Zutreffen der anderen Voraussetzungen eine Liebhabereibeurteilung oder zumindest die vorläufige Bescheiderlassung bzw. vorläufige Nichtanerkennung der Einkunftsquelle gerechtfertigt.

Gegen die aufgrund der Feststellungen der BP ergangenen Umsatz-, Einkommen- und Gewerbesteuerbescheide wurde form- und fristgerecht Berufung erhoben und wie folgt eingewendet:

ad Sicherheitszuschlag)

Nach Ansicht der BP hätte es sich bei den Schmierzetteln um Grundaufzeichnungen gehandelt und wären auch sonst keine laufenden Aufzeichnungen geführt worden. Lt. herrschender Lehre (wie Ruppe, UStG 1994, 2. Auflage, § 18 Tz. 13) würde es dem Unternehmen jedoch freistehen, die Aufzeichnungspflicht in der ihm zweckmäßig erscheinenden Form zu erfüllen.

Auf Schmierzetteln wären vom Bw. nur jene Beträge geführt worden, die letztendlich zur Honorarnote zusammengefasst worden seien. Dabei hätte es sich lediglich um Hilfsaufzeichnungen gehandelt, die Grundaufzeichnungen selbst wären auf dem PC durchgeführt, und dem Berufungsschreiben zum Nachweis ein Jahresausdruck über die Honorareinnahmen beigelegt worden.

Lt. herrschender Lehre würde bei zeitgerechten und zeitfolgerichtigen Aufzeichnungen in den Grundbüchern die zusammengefasste Übertragung in die Bücher als zulässig gelten. Die zusammengefasste Übertragung läge in Form eines Jahresausdruckes auch vor.

Die Zuschätzung eines Sicherheitszuschlages i.H.v. 40 % wäre somit zu Unrecht erfolgt, da die laufenden Aufzeichnungen auf Basis des Jahresausdruckes der Ordinationseinnahmen ordentlich erfolgt wären. Die Umsatzerlöse lt. Erklärung des Bw. seien daher anzuerkennen.

ad Ordinationsanteil)

Der Abgabenbehörde wäre der Plan betreffend das Objekt Kh.straße vorgelegt worden, und sei daraus ersichtlich, dass das Objekt aus drei gleich großen Etagen bestünde. Der betrieblich genutzte Anteil wäre ab dem Jahre 1999 das Erdgeschoss gewesen, und würde dies genau ein Drittel Anteil darstellen. Im Jahre 1998 wäre ein Zimmer im Dachgeschoss mit 28,92 m² Größe betrieblich zur Aufbewahrung bzw. Lagerung von medizinischen Hilfsgeräten genutzt worden. Der zweite Raum im Dachgeschoss, ein Badezimmer von 8,52 m² Größe wäre leer gestanden. Erst Ende des Jahres 1998 wäre die Tochter in das Dachgeschoss eingezogen, und hätten sich somit die Gesamtbetriebskosten im Jahre 1998 auf den Keller und das Erdgeschoss im Ausmaß von 50 % der Gesamtkosten verteilt. Der betrieblich genutzte Anteil des Objektes hätte somit 50 % für das Jahr 1998 und 33 % ab dem Jahre 1999 betragen.

ad Aufwendungen gemäß § 20 EStG)

Die geltend gemachten Telefonkosten würden zur Gänze Betriebsausgaben darstellen, da für Privatgespräche ein eigener Zähler für Privatnetzanschluss bzw. ein eigenes Mobiltelefon verwendet werden würde.

Weiters hätte die BP eine Wetterstation, Kühlschrank, Brille, Mikrowelle und Minibackofen als nicht abzugsfähige Ausgaben ausgeschieden. Der Kühlschrank würde jedoch vorwiegend für die Aufbewahrung diverser Spezialmedikamente bzw. zu Abkühlungsvorgängen im Rahmen von therapeutischen Behandlungen verwendet werden.

Die lt. BP als Wetterstation bezeichnete Ausgabe von S 1.664,-- würde ein Raumthermometer inkl. Luftdruckmesser betreffen, und sei diese im Rahmen von medizinischen Behandlungen therapeutischen (Schock-) Behandlungen und Kreislaufstabilisierung des Patienten wichtig. Die Öfen würden weiters vorwiegend zur Bewirtung von Patienten verwendet werden, es sich bei der Brille um eine Spezialbrille für Ärzte handeln.

ad Auskünfte aus schriftstellerischer Tätigkeit)

Bei den Buchdruckkosten i.H.v. S 82.451,90 im Jahre 1999 würde es sich um einmalige Aufwendungen für den Druck der 2. Auflage des Buches "Das Cervikalsyndrom" mit einer Auflage von rd. 550 Stück handeln, und somit in den nächsten Jahren den Einnahmen keine Ausgaben gegenüber stehen. Das Buch hätte im angloamerikanischen Raum Aufsehen erregt, jedoch sei in den letzten Jahren auch in Österreich der Bekanntheitsgrad des Bw. gestiegen. Aufgrund der in medizinischen Fachkreisen geschätzten revolutionären wissenschaftlichen Erkenntnisse hätten immer mehr Patienten um medizinische Behandlung ersucht, und stünde das Buch im kausalen Zusammenhang mit der Erzielung der selbständigen Einkünfte. Das Buch befasse sich wissenschaftlich mit dem Bereich Gehirnblutungen in Verbindung mit der Halswirbelsäule, und würden die im Buch dargestellten Behandlungsmethoden vom Bw. auch in der ärztlichen Praxis umgesetzt.

Lt. EStR 2000, Abschn. 16, Tz 5286 würden als Merkmal für den einheitlichen Betrieb die "Hilfsfunktionen eines Betriebes gegenüber den anderen" genannt, und im gegenständlichen Fall würde daher ein einheitliche Tätigkeit vorliegen.

ad Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO)

Die getroffenen Prüfungsfeststellungen seien u.a. bezüglich der Beurteilung der nicht abzugsfähigen Ausgaben gemäß § 20 EStG unbegründet bzw. würden auf heuristischen Schätzannahmen basieren, wie z.B. die Schätzung des Privatanteils Telefon. Lt. herrschender Lehre sei der Zweck der Wiederaufnahme von Bescheiden das Hervorkommen gewichtiger

Umstände, jedoch lt. Erkenntnis des VwGH vom 6.12.1996, B 783/89 das Ziel jeder Wiederaufnahme ein insgesamt rechtmäßiges Ergebnis.

Im vorliegenden Fall wären die neu hervorgekommenen Tatsachen jedoch nur geringfügig und würde die Qualifikation der ausgeübten Tätigkeit als Liebhaberei keine Tatsache nach § 303 BAO darstellen. Lt. Ansicht des Bw. wären jedoch lediglich die Prüfungsfeststellungen und Beträge wie folgend dargestellt als gerechtfertigt auszuscheiden.

	1998	1999	2000
Spenden		1000	
Strafe		890	
Küchenmaschine	905		
Grundbucheintragungsgebühr	5.912,59	- 87,41	87,41

ad Liebhabereibeurteilung)

Aufgrund der wissenschaftlichen Arbeiten hätte der Bw. zunehmend Patienten aus dem US-amerikanischen Raum gewonnen, und würden auch österreichische Labors mehr Patienten zuweisen.

Der Geschäftsgang im Jahre 2002 würde sich sehr gut entwickeln, und daher die lt. Prognoserechnung vom 1.2.2002 angegebenen Erlöse zumindest um 30 % zu erhöhen sein. Unter Außerachtlassung der Beratungskosten würden somit im Zeitraum 2001 bis 2008 die Gewinne i.H.v. S 552.498,76 prognostiziert, und ab dem Jahre 2005 mit weiteren Gewinnen zu rechnen sein. Es würde sich nach Ansicht des Bw. um eine Tätigkeit nach § 1 Abs. 1 LVO II handeln.

Die Buchkosten i.H.v. rd. S 90.000,-- sowie Anlaufkosten für die Ordination in der Bst.gasse i.H.v. S 100.000,-- wären Einmalkosten und daher im Rahmen der Prognoserechnung auszuklammern. Die Investition in die Ordination Bstg. hätte sich als Fehlinvestition erwiesen und sei daher in der Gesamtüberschussbetrachtung auszuscheiden. Insgesamt würde somit ein Totalüberschuss zu erzielen sein.

Der Bw. würde eine Pension für seine nicht selbständige Tätigkeit als Facharzt für Chirurgie am Ambulatorium Süd beziehen, und erst ab dem Jahre 1993 Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit im Rahmen einer eigenen Ordination erzielen.

Der Bw. hätte diese Tätigkeit mit großem Engagement geführt, jedoch wäre aufgrund einer Krankheit im Jahre 2000 der Geschäftsgang nicht zufrieden stellend gewesen, und hätte sich

die Ordination in der Bst.gasse als Fehlinvestition herausgestellt. Durchschnittlich würde 3 bis 4 mal wöchentlich ordiniert, und sei ab dem Jahr 2002 und in den Folgejahren aufgrund der wissenschaftlichen Tätigkeit und Mundpropaganda mit wesentlichen Erlössteigerungen zu rechnen. Das Alter des Bw. (82 Jahre) würde dabei kein Entscheidungskriterium sein und die Praxis zeigen, dass gerade im Bereich der Forschung und Wissenschaft oft erst im fortgeschrittenen Alter die Früchte dieser Tätigkeit geerntet werden können, und sei der Bw. zu diesen Persönlichkeiten zu zählen.

Zur Berufung nahm die BP wie folgt Stellung:

ad Sicherheitszuschlag)

Nach den Bestimmungen des § 131 Abs. 1 Z 5 BAO sind die zu den Büchern und Aufzeichnungen gehörigen Belege derart aufzubewahren, dass eine Überprüfung jederzeit möglich ist. Der Abgabenbehörde wäre jedoch durch den Umstand, dass die Honorarnoten keine laufende Nummer, die Erlöse nicht laufend aufgezeichnet worden wären, und die für die Honorarrestellung notwendigen Beträge nur grob festgehalten bzw. diese Aufzeichnungen auch nicht aufbewahrt worden wären, jede Gelegenheit genommen worden, die Höhe der Erlöse und deren vollständige Erfassung zu prüfen. Der gesetzlichen Aufzeichnungspflicht wäre daher grundsätzlich nicht entsprochen, und die Grundaufzeichnungen die einen Anhaltspunkt für die tatsächliche Honorarhöhe bieten würden, nicht aufbewahrt worden. Die Zurechnung eines Sicherheitszuschlages sei daher lt. Ansicht der BP gerechtfertigt.

Die Höhe der Zurechnung von 40 % sei durch die geringen Erlöse bedingt, und würde dies absolut betrachtet lediglich 5 durchschnittlichen Honorarnoten pro Jahr, z.B. im Jahre 2000 S 16.000,-- entsprechen.

ad Ordinationsanteil Kh.straße)

Der Hausplan wäre erst im Zuge der BP vorgelegt worden und somit nicht den Akten beigelegt. Die tatsächliche Nutzung und Aufteilung hätte daher erst im Rahmen der Betriebsprüfung vorgenommen werden können. Im Rahmen der Betriebsbesichtigung wären die Räumlichkeiten ausführlich besprochen und ausgeführt worden, dass die Liegenschaft sowohl vom Bw. als auch seiner Tochter für eigene Wohnzwecke benutzt worden wäre.

Der Keller sei unbestritten als Wohnraum ausgebaut und privat genutzt worden. Das Dachgeschoss wäre ab Ende 1998 von der Tochter bewohnt worden, nachdem eine Vermietung nicht zustande gekommen wäre. Die Lagerung medizinischer Hilfsmittel in einem Zimmer des Dachgeschosses wäre bei der Betriebsbesichtigung in keiner Weise erwähnt worden, es

würde sich somit nur um eine Schutzbehauptung handeln. In einer Beilage wäre eine Übersicht über die Verwendung der Hausecken dargelegt worden, und eine Leerstehung im Zeitraum 1994 bis 1998 dokumentiert, nicht jedoch ein Zimmer zur Aufbewahrung medizinischer Geräte.

Im Erdgeschoss wären somit die Räumlichkeiten mit der Größe von insgesamt 56,44 m² (36,69 m², 11,55 m² und 8,20 m²) als Ordinationsräume verwendet worden, und die Küche mit der Größe von 8,84 m² bei der Berechnung des betrieblichen Teiles nicht miteinbezogen worden. Die Angaben des Bw. über die betriebliche Nutzung des Erdgeschosses, dass sämtliche Räume als Ordination genutzt worden und keine Wohnräume übrig geblieben wären, seien somit als zweifelhaft zu beurteilen.

Die BP ermittelte den betrieblich genutzten Hausanteil wie folgt:

Kellerräume	81,52 m ²
Dachgeschoss (ohne Terrasse)	52 m ²
<u>Erdgeschoss</u>	<u>70,67 m²</u>
Gesamt	204,18 m ²
Ordinationsräume	56,44 m ²

Der betriebliche Anteil würde somit im Prüfungszeitraum rd. 28 % betragen, wobei das Stiegenhaus wäre bei der Berechnung nicht einbezogen worden wären.

Die Behauptung des Bw., dass die drei Ebenen gleich groß wären, sei weiters unrichtig, und die in der Berufung dargestellte Nutzung den Feststellungen der BP sowie den Angaben des Bw. im Rahmen der BP widersprechen. Eine Änderung der Aufteilung sei daher lt. BP nicht möglich.

ad Aufwendungen nach § 20 EStG)

Telefonkosten wären in den Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen jeder Ordination geltend gemacht worden, und im Rahmen der BP keine Unterlagen betreffend den Privatnetzanschluss bzw. Abrechnungen vorgelegt worden. Nach den Erfahrungen des täglichen Lebens sei von einem Telefon in den Wohnräumlichkeiten des Bw. zwingend ein Privatanteil auszuscheiden.

Betreffend die Geräte Kühlschrank, Mikrowellenherd und Minibackofen wäre bei der Betriebsbesichtigung dargelegt worden, dass diese Geräte aufgrund der Entfernung des Magens für den Bw. notwendig seien. Bezüglich der Aufbewahrung von Spezialmedikamenten im Kühl-

schrank sei anzumerken, dass der Bw. lt. Angaben auf dem Ordinationsschild eine Praxis mit "Schmerzbehandlung der Medikamente" führt. Auf der Rechnung betreffend die Brille scheine weiters keine Spezialbezeichnung auf, auch wären zur Wetterstation keine Angaben gemacht worden.

ad Einkünfte aus schriftstellerischer Tätigkeit)

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH (5.11.1986, 85/13/0082) stellt die Verfassung medizinischer Skripten eines Mediziners eine wissenschaftliche und schriftstellerische Tätigkeit dar, ebenso das Abfassen von ärztlichen Befundformularen, wenn in den Formularen eigenen Gedanken und Überlegungen in Hinblick auf die Art der im Zusammenhang mit diesen Formularen verwendeten medizinischen Geräten und Ausarbeitungsmethoden dargestellt werden.

Im vorliegenden Fall würden "laufend Erkenntnisse aus der ärztlichen Praxis in das Werk des Bw" einfließen. Mangels Einnahmen und Gewinnmöglichkeiten würde es sich jedoch nach Ansicht der BP um eine steuerlich unbeachtliche Einkunftsquelle handeln.

ad Wiederaufnahme des Verfahrens)

Lt. BP seien die vorgenommenen Änderungen der Gewinnermittlung gerechtfertigt bzw. schon aus Gründen der Gleichmäßigkeit der Besteuerung vorzunehmen. Die von der BP getroffenen Feststellungen würden den Tatsachen entsprechen und wären klar dokumentiert worden. Die Höhe der getroffenen Feststellungen würden eine wesentliche Änderung des Betriebsergebnisses bewirken, und hätte die Vielzahl der Unregelmäßigkeiten bei der Einnahmenerfassung und Beurteilung der Ausgaben zu einer Wiederaufnahme der Verfahren geführt. Dabei würde auch Liebhaberei zur Diskussion stehen, jedoch wären darüber hinaus Gewinnerhöhungen i.H.v S 124.000,-- vorgenommen worden.

Die Prüfungsfeststellungen seien somit nicht geringfügig und hätte das Prinzip der Rechtsrichtigkeit Vorrang gegenüber jenem der Rechtsbeständigkeit.

ad Liebhabereibeurteilung)

Seit der Eröffnung des Betriebes sei im Zeitraum 1993 bis 2000 ein Gesamtverlust von S - 635.332,-- erwirtschaftet worden, und würde lt. Prognoserechnung des Bw. für die Jahre 2001 bis 2005 lediglich ein Gewinn von S 102.916,19 erzielt werden. Damit würde auch unter Nichtberücksichtigung der Steuerberatungskosten (auf Basis nachfolgen dargestellter Berechnung) bis zum Jahr 2003 nur ein Gesamtverlust von S – 173.601,81 erwirtschaftet werden können.

Nach Ansicht der BP seien zudem die Steuerberatungskosten betrieblich und daher nicht auszuscheiden, und die prognostizierten Gewinne somit immer noch einen Gesamtverlust von S – 478.319,09 ergeben. Bis zum Jahre 2005 könnte somit insgesamt kein Gesamtgewinn erzielt werden, und sei auf Grund des Alters des Bw. nicht mit einer wesentlichen Ertragssteigerung zu rechnen. Die Prognoserechnung des Bw. bis zum Beobachtungszeitraum 2008 würde den Gewinn bis zu einem Alter des Bw. von ca. 85 Jahren ermitteln.

Bezüglich der Prognoserechnung des Bw. führt die BP weiters aus, dass die Steigerung der Erlöse von S 40.000,-- zu S 117.000,-- im Zeitraum 2001 bis 2002 als unrealistisch zu beurteilen sei, und die Ausgaben zudem gleich bleibend bzw. geringer (Steuerberatungskosten S 20.000,-- statt S 25.000,--) angesetzt worden wären. Auch wären die Bucherlöse mitberücksichtigt worden, und ergäbe dies lt. korrigierter Prognoserechnung einen Gesamtverlust von S -376.518,--.

	Verlust	IFB	Verlust vor IFB	Beratungsk.	Verlust adapt
1993	15.804,00	0,00	15.804,00	25.000,00	40.804,00
1994	-59.549,00	0,00	-59.549,00	25.000,00	-34.549,00
1995	15.308,00	711,00	16.019,00	0,00	16.019,00
1996	-103.172,00	0,00	-103.172,00	56.522,00	-46.650,00
1997	6.292,00	2.510,00	8.8.02,00	25.033,00	33.835,00
1998	-181.568,00	46.976,00	-134.592,00	21.621,00	-112.971,00
1999	-204.381,00	1.740,00	-202.641,00	25.327,00	-177.314,00
2000	-124.066,00	2.160,00	-121.906,00	26.214,00	-95.692,00
Gesamtverlust	-635.332,00	54.097,00	-581.235,00	204.717,00	-376.518,00

Prognose lt. Abgabepfl.

Prognoserechnung lt. Bw.

	Khg.	Gg.	Summe	Beratungsk	Ergebnis adapt.
2001	-17.449,00	-21.064,00	-38.513,00	20.000,00	-18.513,00
2002	-7.464,00	28.400,00	20.936,00	20.000,00	40.936,00
2003	-888,00	32.900,00	32.012,00	20.000,00	52.012,00

2004	766,75	37.652,00	38.418,75	20.000,00	58.418,75
2005	7.503,19	42.586,25	50.089,44	20.000,00	70.089,44
Summe	2001-2005		102.943,14	100.000,00	202.943,19
Adapt. Verluste 93-00					-376.518,00
Verlust lt. Prognoserechnung					-173.574,81

Nach Ansicht der BP seien folgende Änderungen der Prognoserechnung vorzunehmen:

1. Die Leistungserlöse für 2003 seien mit S 70.000,-- basierend auf die Vorjahreserlöse anzunehmen, und die Betriebsausgaben analog zu den Einnahmen jährlich um 5 % zu erhöhen. Ein außergewöhnlich hoher Umsatz des Jahres 2002 sei nicht als Basis heranzuziehen.
2. Die Steuerberatungskosten seien i.H.v. S 25.000,-- zu schätzen, und die Abschreibung ab dem Jahre 2005 mit S 15.000,-- anzunehmen.
3. Die Gewinnänderungen wären von der BP berücksichtigt worden, jedoch keine Buchgewinne aufgrund der Beurteilung als Liebhaberei angesetzt bzw. ebenso die Buchdruckkosten ausgeschieden worden.
4. Der Prognosezeitraum wäre bis 2008 berücksichtigt worden, und wären die Investitionen in der Bst.gasse als Investitionen i.S.d. LRL 1997, D. 6.2. zu beurteilen. Bei diesen Investitionen im Rahmen der unternehmerischen Tätigkeit würde es sich nicht um unvorhergesehene, unerwartete Umstände handeln, sondern wären lediglich die erwarteten Erlöse nicht eingetreten. Die diesbezüglichen Kosten seien daher bei der Beurteilung nicht auszuschließen.

Nach Berechnung der BP ergäbe sich damit ein Gesamtverlust von rd. S – 410.000,--, und sei daher die Tätigkeit als Liebhaberei einzustufen.

Adaptierte Prognoserechnung lt. BP

Verluste 1992 – 2000 (vor BP)	-581.235,00
Gewinnänderung BP 1998	58.163,92
Gewinnänderung BP 1999	44.525,14
Gewinnänderung BP 2000	21.461,45
Summe Gewinnverlust	-457.084,49

Prognose 2001-2008: Bst.gasse	-46.672,68
Prognose 2001-2008: Kh.straße	10.916,85
Schriftsteller-Liebhaberei	82.451,90
Summe Gesamtverlust bis 2008	-410.388,42

Die Stellungnahme der BP wurde dem Bw. in Wahrung des Parteiengehörs zur Gegenäußerung übermittelt und wie folgt ergänzend eingewendet:

ad Sicherheitszuschlag)

Die von der BP als Grundaufzeichnungen angesehenen Schmierzetteln hätten lediglich eine interimistische Aufzeichnung der Entgelte enthalten, ohne eine über die Summe der Honorarnote hinausgehende Information. Diese wären somit nicht vergleichbar gewesen mit Grundaufzeichnungen z.B. eines Gastwirtes oder des von der BP zit. Falles betreffend einen Taxilenker. Die Bw. hätte zudem die Informationen in seine laufend und chronologisch geführten Aufzeichnungen übernommen. Die Schätzungsbefugnis würde somit nicht vorliegen, und würden formelle Mängel nicht die Vermutung der sachlichen Unrichtigkeit begründen. Es gäbe somit keine Anhaltspunkte, dass der Bw. die Honorarnoten unvollständig aufgezeichnet hätte, und hätten diese Schmierzettel keine weiteren Informationen geliefert. Der Sicherheitszuschlag wäre somit nicht berechtigt, und auch der Höhe nach nicht begründet.

ad Ordinationsanteil Kh.straße)

Die als Keller bezeichneten Räumlichkeiten von rd. 73 m² würden vom Bw. bewohnt, und es sich um die Etage im Erdgeschoss mit Gartenausgang handeln. Die Räume würden auch eine Küche beinhalten und wären für den allein stehenden Bw. der Größe nach ausreichend.

Das Erdgeschoss von rd. 70 m² würde als Ordination genutzt. Das Dachgeschoss hätte in der Zeit der teilweisen Leerstehung auch keine Energie-, Wasser- und sonstigen laufenden Kosten verursacht. Die vom Bw. vorgenommene Aufteilung sei somit richtig, und würde die Differenz zwischen den vom Bw. und der BP angesetzten Beträgen im Jahre 1998 S 13.000,--, 1999 S 4.000,-- und 2000 S 2.000,-- betragen. Der Differenzbetrag 1998 hätte sich aufgrund der Reparatur der Solaranlage ergeben, die dem Erdgeschoss und der Ordination zur Verfügung gestanden wäre, nicht jedoch dem Dachgeschoss. Ebenso hätten die Energiekosten nicht das Dachgeschoss betroffen.

ad Telefonkosten)

Ein Telefon wäre in beiden Ordinationen vorhanden, und gäbe es für Privatgespräche auch einen eigenen Zähler. Lediglich die Grundgebühr betreffend die Bst.gasse würde auch einen privaten Anschluss betreffen. Der Bw. hätte weiters lediglich die im Haus lebende Tochter als Familie, die private Nutzung der Grundgebühr sei somit vernachlässigbar und die Kürzung eines 40 %igen Privatanteils nicht sachgerecht.

ad Kühlschrank, Mikrowelle und Minibackofen)

Auch wenn es Ziel des Bw. sei, ohne medikamentöse Behandlung auszukommen, würden Medikamente aufbewahrt. Der Bw. würde darin nur teilweise Lebensmittel aufbewahren, die er aufgrund seiner Erkrankung zu sich nehmen müsste. Bei den Geräten würde es sich ausschließlich um solche, die in der Ordination Verwendung finden (auch Wetterstation), handeln.

ad Buchprojekt)

Die von der BP zitierte Rechtsprechung vom 5.11.1986 würde lt. Ansicht der Bw. keine Grundlage bieten, die Verfassung eines Buches als selbständigen Betrieb zu beurteilen.

ad Wiederaufnahme des Verfahrens)

Unter Außerachtlassung der Schätzung, der anteiligen Hauskosten, der Geräte und der Telefonkosten würde eine steuerliche Zurechnung lediglich i.H.v. S 7.712,59 für das Jahr 1998 und S 1.802,59 für das Jahr 1999 verbleiben. Die Wiederaufnahme wäre somit nicht gerechtfertigt, und allein die dem Bw. vorgeschriebene Einkommensteuer insgesamt S 382.406,-- betragen.

ad Liebhabereibeurteilung)

Bei der selbständigen ärztlichen Tätigkeit im Anschluss der Pensionierung des Bw. würde es sich um einen Tätigkeit i.S. des § 1 Abs. 1 LVO handeln, die nach den Kriterien des § 2 LVO zu beurteilen sei. Die Tätigkeit wäre nicht auf Neigung sondern auf einen Neustart nach der Pensionierung zurückzuführen mit der subjektiven Absicht und der objektiven Möglichkeit Gewinne zu erzielen. Einige unternehmerische Fehlentscheidungen wie z.B. die teure Zweitordination hätten die Erzielung eines Gesamtgewinnes verhindert, jedoch wäre der Bw. durch das Buchprojekt und durch wissenschaftliche Vorträge im Ausland bestrebt gewesen Patienten zu akquirieren und wirtschaftliche Erfolge zu erlangen. Eine expandierende Tätigkeit bei gleich bleibender Kostenstruktur würde zudem Gewinne früher als geplant erhoffen lassen. Die erstellte Umsatzprognose für 2002 würde voraussichtlich übertroffen, da aufgrund der Steigerung des Bekanntheitsgrades durch das Buch sowie durch Vorträge an amerikanischen Universitäten neue Patienten betreut werden könnten.

Die Tätigkeit des Bw. wäre somit objektiv geeignet einen Gesamtgewinn zu erwirtschaften, und wäre in den letzten Jahren durch unerwartete Umstände (Krankheit, unerwartete Kosten betreffend Zweitordination) Verluste eingetreten.

Die Argumentation der BP betreffend Lebensalter wäre daher unrichtig, auch aufgrund der statistischen Lebenserwartung eines 82jährigen Mannes von 7 Jahren.

Die Steuerberatungskosten seien den Sonderausgaben zuzuordnen, da diese die einkommensteuerliche Beratung betreffen und mit rd. 40 % als betrieblich geschätzt würden.

Über die Berufung wurde erwogen:

ad Wiederaufnahme gemäß § 303 BAO)

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist die Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit.a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Bei der amtswegigen Wiederaufnahme ist daher nach ständiger Rechtsprechung des VwGH zwischen der Rechtsfrage, ob der Tatbestand einer Wiederaufnahme des Abgabenverfahrens gegeben ist, und der Frage der Durchführung der Wiederaufnahme, die im Ermessen der Behörde liegt, zu unterscheiden. Erst dann, wenn die Rechtsfrage dahingehend geklärt ist, dass ein Wiederaufnahmegrund tatsächlich gegeben ist, hat die Abgabenbehörde in Ausübung ihres Ermessens zu entscheiden, ob die amtliche Wiederaufnahme zu verfügen ist. Dabei sind der Sinn des Gesetzes (Art. 130 Abs. 2 B-VG) und § 20 BAO als Ermessensrichtlinien zu berücksichtigen. Die Wiederaufnahme des Verfahrens auf Grund neu hervorgekommener Tatsachen bietet die Möglichkeit, bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen Rechnung zu tragen; sie dient aber nicht dazu, bloß die Folgen einer unzutreffenden rechtlichen Würdigung eines offen gelegten Sachverhaltes zu beseitigen. Gemäß § 20 BAO 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 von „Angemessenheit“ in Bezug auf berechtigte 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 in der Regel den Gebrauch der Wiederaufnahmemöglichkeit. Die Geringfügig-

keit ist dabei anhand der steuerlichen Auswirkungen der konkreten Wiederaufnahmegründe und nicht auf Grund der steuerlichen Gesamtauswirkungen zu beurteilen, die infolge Änderungen auf Grund anderer rechtlicher Beurteilungen im Sachbescheid vorzunehmen wären. Die Ermessensmaßnahme muss – so gesehen – nicht nur die Beseitigung der Rechtskraft, sondern auch den Umstand rechtfertigen, dass der formale Grund des neuen Bescheides (Wiederaufnahmegrund) zum Ergebnis der neuen Sachentscheidung außer Verhältnis steht. Damit soll keinesfalls gesagt sein, dass ein Auseinanderklaffen der steuerlichen Auswirkungen, die unmittelbar auf Wiederaufnahmegründe zurückzuführen sind, von solchen, die auf einer geänderten Rechtsansicht beruhen, regelmäßig einer Wiederaufnahme des Verfahrens entgegenstehen. Die Abgabenbehörde hat sich mit diesem Umstand lediglich im Rahmen ihrer Ermessensübung sachlich auseinander zu setzen. Dabei wird insbesondere dem Gesamtverhalten des Abgabepflichtigen Gewicht beizumessen sein. Eine offenkundige Abgabenverkürzungsabsicht des Abgabepflichtigen wird ebenso zu berücksichtigen sein, wie dessen Bestreben, den Sachverhalt oder die rechtliche Situation in einer Weise darzustellen, die zwar nicht verschweigt, aber dennoch geeignet ist, der Abgabenbehörde einen falschen Eindruck von der rechtlichen Relevanz des Geschehens zu vermitteln (vgl. VwGH 12.4.1994, 90/14/0044; VwGH 27.8.1998, 93/13/0023 und die dort zitierte Judikatur).

In Hinblick auf diese Rechtslage erweist sich die Wiederaufnahme der Verfahren aus nachstehenden Erwägungen als rechtswidrig:

Neben den vom Finanzamt als Wiederaufnahmegründe herangezogenen Prüfungsfeststellungen - Sicherheitszuschlag bzw. Aufwendungen gem. § 20 EStG lt. Tz 15 und 19 des BP-Berichtes - betreffen Tz 20 bis 22 die Liebhabereibeurteilung. Die Prüfungsfeststellungen Sicherheitszuschlag und Aufwendungen nach § 20 EStG wirken sich dabei auf die Liebhabereibeurteilung insgesamt verlustmindernd aus (vgl. Tz 22 des BP-Berichtes).

Die vom Finanzamt ins Treffen geführten Wiederaufnahmegründe betreffend die Feststellungen Sicherheitszuschlag führen in den Streitjahren 1998 und 1999 insgesamt zu Verlustminderungen von S 24.801,60 und S 37.504,00, die Wiederaufnahmegründe betreffend Aufwendungen nach § 20 EStG zu Verlustminderungen von S 33.362,33 und S 7.021,14 für die Jahre 1998 und 1999. Die steuerlichen Auswirkungen betragen somit bei einem Steuersatz von 50% insgesamt rd. S 29.082,-- und S 22.263,-- für die Jahre 1998 und 1999.

Berücksichtigt man jedoch bei näherer materiellrechtlicher Prüfung der einzelnen Feststellungen, dass der Berufung betreffend Sicherheitszuschlag Folge zu geben war, betragen die steuerlichen Auswirkungen lediglich S 16.681,-- und S 3.511,-- für die Jahre 1998 und 1999.

Demgegenüber bewirken die steuerlichen Auswirkungen, die sich insgesamt, also unter Einbeziehung der gegenüber den Erstbescheiden geänderten rechtlichen Würdigung des bereits bekannten Sachverhaltes im Zusammenhang mit der Liebhabereitätigkeit als Folge der Wiederaufnahme der Verfahren ergeben, gegenüber den Erstbescheiden Einkommensteuer-nachforderungen in Höhe von S 59.562,00 (1998) und S 89.218,00 (1999).

Zu berücksichtigen ist weiters, dass auch die Feststellungen Sicherheitszuschlag und Aufwendungen nach § 20 EStG die nicht anerkannte Einkunftsquelle bzgl. Liebhabereitätigkeit betreffen.

Besondere Umstände, die die vorgenommene Wiederaufnahme noch als billig i.S.d. §20 BAO erscheinen lassen sind weiters auch lt. Aktenlage nicht erkennen. Vielmehr hat der Bw. in allen Streitjahren den Einkommensteuererklärungen detaillierte Einnahmen-Ausgabenrechnungen für die Einkünfte aus ärztlicher Tätigkeit beigelegt und damit den Sachverhalt völlig offen gelegt. Somit hätte das Finanzamt bereits im Wege der Erstveranlagung und der detaillierten Einnahmen-Ausgabenrechnungen der Jahre 1993 bis 1997 sowie 1998 und 1999 die Beurteilung der Einkunftsquelleneigenschaft vornehmen können. Der Hinweis auf die Gleichmäßigkeit der Besteuerung und den Vorrang des Prinzips der Rechtsrichtigkeit gegenüber dem der Rechtsbeständigkeit reicht zur Begründung der Abwägung der Interessen somit nicht aus (lt. Tz 27 des Betriebsprüfungsberichtes).

Da auf Grund der obigen Ausführungen die Wiederaufnahme der Verfahren nicht zu verfügen war, waren die Wiederaufnahmbescheide betreffend Einkommensteuer 1998 und 1999 in Stattgebung der dagegen eingebrochenen Berufung ersatzlos aufzuheben. Wird jedoch der Wiederaufnahmbescheid aufgehoben, so tritt nach § 307 Abs. 3 BAO das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat. Durch die Aufhebung des Wiederaufnahmbescheides scheidet somit ex lege der neue Sachbescheid aus dem Rechtsbestand aus (VwGH 24.1.1990, 86/13/0146), der alte Sachbescheid lebt wieder auf (vgl. Ritz, Rz 8 zu § 307 in Bundesabgabenordnung, Kommentar, Wien 1999).

ad Sicherheitszuschlag

Gemäß § 184 Abs 3 BAO hat die Abgabenbehörde die Besteuerungsgrundlagen zu schätzen, wenn die Bücher und Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher und Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Die Anwendung eines Sicherheitszuschlages gehört zu den Elementen der Schätzung, ist aber auch als selbständige Schätzungsweise möglich. Allerdings soll der Sicherheitszuschlag prozentmäßig umso geringer ausfallen, je größer die Zuschlagsbasis ist, und kann

umso höher ausfallen, je geringer die Zuschlagsbasis ist (vgl. VwGH 19.3.1985, 84/14/0144; 13.9.1989, 88/13/0042 und VwGH 14.2.19985, 84/14/0103). Dem Abgabepflichtigen steht die Möglichkeit offen, die sachliche Richtigkeit seiner formell mangelhaften Aufzeichnungen zu beweisen und damit der ansonsten bestehenden Schätzungsbefugnis entgegenzuwirken.

Sicherheitszuschläge sind lt. herrschender Lehre und Rechtsprechung dann zuzurechnen, wenn angenommen werden kann, dass bei mangelhaften, vor allem unvollständigen Aufzeichnungen, nicht nur die nachgewiesenermaßen nicht verbuchten Vorgänge, sondern auch noch weitere Vorgänge gleicher Art nicht aufgezeichnet wurden. Lt. Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 30.9.1998, 97/13/0033 stellt der Ansatz eines 10%igen Sicherheitszuschlages bei zahlreichen Buchführungsmängeln und dem Unterlassen jährlicher Inventuren sicherlich keine ungerechtfertigte Überschätzung dar.

Nach ständiger Rechtsprechung hat weiters die Behörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Verfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht (freie Beweiswürdigung gem. § 167 Abs 2 BAO).

Im vorliegenden Fall bekämpft der Bw. die Schätzungsberichtigung bezüglich der Festsetzung eines Sicherheitszuschlages der Höhe und dem Grunde nach. Im ggstl. Fall wäre die Zuschätzung zu Unrecht vorgenommen worden, da der Bw. die laufenden Aufzeichnungen auf Grund eines Jahresausdruckes der Ordinationseinnahmen ordentlich geführt hätte. Bei den Schmieraufzeichnungen hätte es sich lediglich um Hilfsaufzeichnungen gehandelt, die Grundaufzeichnungen selbst wären am PC erfolgt. Die Aufzeichnungen wären zeitgerecht und zeitfolgerichtig erfolgt, und läge eine zusammengefasste Übertragung in Form eines Jahresausdruckes vor.

Dazu ist auszuführen, dass im vorliegenden Fall somit einerseits Aufzeichnungsmängel bzgl. Belegnummerierung zur Dokumentation der Vollständigkeit der verbuchten Belege sowie Nichtaufbewahrung von Hilfsaufzeichnungen vorliegen, jedoch anderseits Einnahmedifferenzen lt. vorliegenden Jahresaufstellungen und Abstimmung der Eingänge mit den Erlösen nicht festgestellt werden konnten. Zweifel an der sachlichen Richtigkeit der Aufzeichnungen sind somit insgesamt als nicht begründet zu beurteilen. Die Schätzung eines Sicherheitszuschlages ist daher dem Grunde nach als nicht gerechtfertigt zu beurteilen. Der Berufung ist daher in diesem Punkt Folge zu geben.

ad Aufwendungen gem. § 20 EStG

1) Aufwendungen für (Geld)Spenden und Strafen stellen grundsätzlich Kosten der Lebensführung dar, dies gilt i.d.R. auch dann wenn sie betrieblich mitveranlasst sind. Die Absetzbarkeit derartiger Aufwendungen ist daher mangels Werbewirkung nicht möglich bzw. soll die Wir-

kung einer Geldstrafe nicht dadurch gemindert werden, dass die Strafe die Steuerlast mindert (Quantschnigg-Schuch, EStG-Handbuch, § 4, Tz. 39). Die Aufwendungen für die Spenden und Strafe i.H.v. S 1.000,-- und S 890,-- sind daher grundsätzlich nicht anzuerkennbar.

Weiters stellen die Aufwendungen für eine Brille i.H.v. S 1.800,-- kein Arbeitsmittel dar, selbst wenn diese ausschließlich am Arbeitsplatz verwendet wird, da lt. Rechnung keine Spezialbezeichnung ausgewiesen wird. Arbeitsmittel wäre z.B. nur eine typische Berufsbrille wie Schutzbrille für Schweißarbeiten (wie oben, EStG-HB, Tz 68 zu § 16).

2) Eine ausschließlich berufliche Verwendung eines privaten Telefonanschlusses widerspricht der Lebenserfahrung, und ist daher mangels anderer Anhaltspunkte das berufliche/betriebliche Ausmaß zu schätzen. Eine behauptete ausschließlich betriebliche Nutzung ist durch Aufzeichnung aller Telefongespräche nachzuweisen bzw. wird lt. herrschender Lehre und Rechtsprechung bei einem Telefonanschluß im Arbeitszimmer des Wohnhauses ein Privatanteil von jährlich rd. S 6.000,-- für einen Erwachsenen und drei Kindern der Lebenserfahrung als entsprechend angenommen (vgl. EStG-HB, Tz. 39 zu § 4; VwGH 21.2.1996, 93/14/0167; VwGH 20.12.1994, 90/14/0029).

Lt. Berufungseinwendungen wäre für Privatgespräche ein eigener Zähler für Privatnetzanschluss bzw. ein eigenes Mobiltelefon verwendet worden. Dazu ist auszuführen, dass lt. Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen Telefonkosten für beide Ordinationen geltend gemacht und im Rahmen der BP keine Unterlagen und keine Beweise über private Abrechnungen udgl. vorgelegt wurden. Das Ausmaß der als nicht betrieblich veranlasst ermittelten Telefonkosten im Schätzungswege von 40 % kann zudem auch in Hinblick auf die ausgeschiedenen Beträge von rd. S 3.260,-- S 1.550,-- und S 950,-- für die Streitjahre 1998 bis 2000 als nicht zu hoch beurteilt werden.

3) Gem. § 20 Abs. 1 Z. 1 und 2a EStG 1988 sind weiters Ausgaben der Lebensführung und den Haushalt betreffend nicht absetzbar. Aufwendungen für ausschließlich betrieblich genutzte Einrichtungsgegenstände können jedoch – unter Anlegen eines strengen Maßstabes – als Betriebsausgaben abgesetzt werden, wenn der Umfang der Tätigkeit solche Gegenstände erfordert. Zutreffendenfalls sind z.B. Schreibtische, Drehstuhl, Regale z.B. für Aktenordner oder Fachliteratur absetzbar (wie oben, ESt-HB, Tz 39 zu § 4). Üblicherweise der privaten Lebensführung dienende Wirtschaftsgüter wie z.B. ein Kühlschrank finden jedoch nur bei ausschließlich beruflicher bzw. betrieblicher Zweckverwendung Berücksichtigung.

Die Aufwendungen für die Wetterstation, für den Kühlschrank, die Küchenmaschine und Mikrowelle sind somit auch unter Verweis auf die private Mitverwendung als typisch nicht betrieblich veranlasst auszuscheiden. Bei den streitgegenständlichen Gegenständen handelt

es sich grundsätzlich um private bzw. der privaten Lebensführung dienende Gegenstände, und sind diese daher als jedenfalls nicht absetzbar zu beurteilen. Eine Bewirtung von Patienten ist lt. gängiger Verkehrsauffassung grundsätzlich als nicht glaubhaft zu beurteilen.

ad Ordinationsanteil)

Die Aufteilung eines Gebäudes erfolgt nach dem betrieblich genutzten Nutzungsausmaß, wobei nicht konkret dem betrieblichen bzw. privaten Bereich zuzuordnete Anteile, die mittelbar beiden Bereichen (privat und betrieblich) dienen wie Stiegenaufgänge und dgl., bei der Ermittlung des betrieblichen Anteiles des Gebäudes irrelevant sind (a.a.O., EStG-HB, Tz 11.3.3 zu § 4).

Im vorliegenden Fall lautet die Größe der Wohnung lt. Wohnungsplan auf 70,67 m² betreffend Erdgeschoss, 81,52 m² betreffend Kellergeschoss und 52 m² betreffend Dachgeschoss. Da lt. Angaben des Bw. und auch Betriebsbesichtigung das Erdgeschoss als Ordination verwendet wird, wobei eine Küche grundsätzlich nicht der Ordination zuzurechnen ist, beträgt der betrieblich genutzte Anteil der Liegenschaft im Verhältnis 56,44m² zu 204,29 m² rund 28 %, und sind somit die anteiligen Aufwendungen für die Küche mit 8,84 m² Größe als nicht betrieblich auszuscheiden. Entgegen den Einwendungen des Bw. sind somit die Aufwendungen entsprechend den Erhebungen der BP nur im Ausmaß der tatsächlichen betrieblichen Nutzung anteilmäßig anzuerkennen.

Zu den Einwendungen betreffend betrieblich genutzter Raum des Dachgeschosses ist weiters auszuführen, dass lt. vorgelegter Wohnungsaufteilung durch den Bw. selbst das Dachgeschoss ab dem Zeitraum 1994 mit leer(stehend) angegeben und erst ab dem Jahre 1998 entsprechend der Berufungseinwendung der Einzug der Tochter vermerkt wurde. Die Einwendungen sind somit als nicht glaubhaft gemacht zu beurteilen.

ad Liebhabereibeurteilung)

Liebhaberei ist gemäß § 1 Abs. 2 Z 2 Liebhabereiverordnung (idF LVO) bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste aus Tätigkeiten entstehen, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sind. Das Vorliegen der Voraussetzungen der Z 2 ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen.

Unter § 1 Abs. 2 Z 2 LVO fallen Tätigkeiten, die ohne Zusammenhang mit Wirtschaftsgütern in typisierender Betrachtungsweise auf eine in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sind (z.B. Reiseschriftsteller, Sportamateure [vgl. LRL 1997 Punkt 15]).

Diese Bestimmung gilt einerseits für typische Hobbytätigkeiten, wie z.B. die Hobbymalerei, sowie andererseits auch für Tätigkeiten, die ihrer Art nach an sich typisch erwerbswirtschaftlich sind, jedoch im Hinblick auf ihren Umfang nicht erwerbstypisch ausgeübt werden. Beispiele: Ein pensionierter Arzt betreut einige seiner Patienten weiter. Ein pensionierter Versicherungsvertreter betreut Kunden in sehr eingeschränktem Ausmaß weiter (vgl. Rauscher/Grübner, Steuerliche Liebhaberei in Rechtsprechung und Verwaltungspraxis 61).

Bei der Beurteilung, ob eine Tätigkeit iSd § 1 Abs. 2 Z 2 LVO auf eine besondere, in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sei, ist somit darauf abzustellen, ob die konkrete Tätigkeit bei Anlegen eines abstrakten Maßstabes einen Zusammenhang mit einer in der Lebensführung begründeten Neigung aufweist. Eine nach Pensionsantritt begonnene selbständige Tätigkeit spricht nach ständiger Rechtsprechung des VwGH im Zusammenhang mit dem Vorhandensein anderer Einkunftsquellen (wie Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit) für das Vorliegen von Liebhaberei (subjektives Liebhabereiindiz).

Eine Anerkennung einer Betätigung nach § 1 Abs. 2 Z 2 LVO als Einkunftsquelle setzt voraus, dass trotz Auftretens von Verlusten die Erzielung eines Gesamtgewinnes oder –überschusses in einem absehbaren Zeitraum tatsächlich zu erwarten ist. Die Betätigung muss somit objektiv ertragsfähig sein, die Annahme von Liebhaberei bleibt so lange bestehen, als nicht eine Änderung der Bewirtschaftung vorliegt. Die Länge eines absehbaren Zeitraumes hängt von der Art der Tätigkeit und den Besonderheiten der jeweiligen Verhältnisse ab. Die Beurteilung, ob innerhalb eines absehbaren Zeitraumes ein wirtschaftlicher Gesamterfolg erzielt werden kann, ist grundsätzlich erst nach Ablauf eines für den jeweiligen Einzelfall tauglichen Beobachtungszeitraumes möglich.

Der Bw. betreibt seit Pensionsantritt (1993) im Erdgeschoss seines Wohnhauses eine ärztliche Praxis, wobei die laufenden Erkenntnisse der ärztlichen (Praxis)Tätigkeit auch in das schriftstellerisch-wissenschaftliche Werk des Bw. einfließen würden. Die wissenschaftliche Tätigkeit stünde daher im kausalen Zusammenhang mit der selbständigen Tätigkeit, der Bw. würde in diesem Zusammenhang u.a. auch Vorträge an den amerikanischen Universitäten halten. Die vom Bw. geltend gemachten strittigen Aufwendungen stehen somit in sämtlichen Streitjahren in engen Zusammenhang mit seiner selbständigen Tätigkeit inkl. schriftstellerischer wissenschaftlichen Tätigkeit als Arzt. Bei der vom Bw. ausgeübten und strittigen selbständigen Tätigkeit als pensionierter Arzt handelt es sich somit insgesamt um eine typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführende Tätigkeit iSd § 1 Abs. 2 LVO.

Der Bw. erzielte in den Streitjahren 1998 bis 2000 aus dieser selbständigen Tätigkeit S 62.003,70 (1998), S 93.760,20 (1999) und S 40.910,00 (2000) an Einnahmen. Diesen Einnahmen stehen Aufwendungen von S 243.572,02 (1998), S 298.141,67 (1999) und S 164.975,73 (2000) gegenüber. Diese Aufwendungen resultieren u.a. aus zusätzlichen Investitionen für eine zweite Ordinationseinrichtung, selbst getragenen Buchdruckkosten, Reisekosten, Abschreibungen und Investitionsbegünstigungen sowie Beratungsaufwand. Der Bw. hielt im Rahmen seiner Tätigkeit weiters auch unentgeltliche Vorträge, wie z.B. im Jahre 1999 an der N.Y. Universität. Wie aus der Relation Einnahmen zu Ausgaben ersichtlich ist, übersteigen die angefallenen Betriebsausgaben die Einnahmen um ein Vielfaches. Wenn der Bw. bereit ist, dermaßen hohe Kosten aufzuwenden, um damit nur (relativ) geringe Einnahmen zu erzielen, dokumentiert er bereits damit, dass diese Tätigkeit als Hobby keinesfalls aber um Gewinne zu erzielen betrieben wird, wird doch die Tätigkeit in einer nicht erwerbswirtschaftlichen Art und Weise ausgeübt. Die Art der „Betriebsführung“ (Verhältnis Aufwand zu Ertrag; zusätzliche Investitionen trotz Verlustentwicklung, unentgeltliche Vortragstätigkeit usw.) ist im Laufe der Jahre nicht nur nicht geändert worden, sondern haben sich die Ergebnisse gegenüber den Jahren 1993 bis 1997 weiter verschlechtert. Der im Zeitraum 1993 bis 2000 erzielte Gesamtverlust erhöhte sich insgesamt auf S -581.235,--. Die Erzielung eines Gesamtgewinnes in einem als absehbar zu beurteilenden Zeitraum erscheint somit von vornherein als aussichtslos, und konnte auch die Kürzung der Aufwendungen betreffend Beratungskosten i.H.v. rd. S 25.000,-- im Zeitraum 1993 bis 2000 kein Gesamtgewinnergebnis herbeiführen. Ein Vorhalteverfahren vom 23. Februar 2004 betreffend die tatsächliche Gewinnentwicklung für die Jahre 2001 bis 2003 wurde nicht beantwortet, und wurde somit die vom Bw. im Rahmen des Prüfungsverfahrens vorgelegte Prognoserechnung auch nicht bestätigt.

Die Tätigkeit des Bw. ist somit auf Grund ihrer Gesamtgestaltung – keine Gewinnerzielungsabsicht, fehlende Einnahmensteigerung, Fehlinvestitionen, unentgeltliche Vortragstätigkeit – nicht geeignet, zu einem wirtschaftlichen Gesamterfolg zu führen. Eine in dieser Art und Weise angelegte Tätigkeit wird nicht aus erwerbswirtschaftlichen Gründen, sondern nur in einer der Lebensführung begründeten Neigung folgend ausgeübt bzw. steht das Interesse des Bw. an der wissenschaftlich-ärztlichen Tätigkeit im Vordergrund. Es handelt sich bei der selbständigen Tätigkeit des Bw. somit um eine objektiv nicht ertragsfähige und daher als Liebhaberei zu beurteilende Tätigkeit iSd § 1 Abs. 2 LVO.

Der Einwendungen des Bw., dass die Buchprojektkosten i.H.v. S 90.000,-- und Anlaufkosten für die Zweitordination i.H.v. S 100.000,-- auszuklammern seien, ist zu entgegnen, dass auch diesfalls ein Gesamtüberschuss nicht erzielt werden könnte. Hohe Aufwendungen und Inves-

titionen sowie fehlende Erlössteigerungen im gesamten Tätigkeitszeitraum von rd. 10 Jahren (1993 bis 2002) lassen im vorliegenden Fall die Erzielung eines künftigen Gesamterfolges in einem absehbaren Zeitraum i.S.d. LVO idF 1997 (§ 2 Abs. 4 LVO) von vornherein als aussichtslos erscheinen. Die Berufung erweist sich somit in diesem Punkt als unbegründet.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Wien, 25. Mai 2004