



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der A-KEG, 1234 B, B 24, vertreten durch Stb., vom 28. Jänner 2000 und vom 27. März 2000 gegen die Bescheide des Finanzamtes C, vertreten durch FA, vom 3. September 1999 betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO und Umsatzsteuer für den Zeitraum 1994 bis 1996 sowie vom 29. Februar 2000 betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 1997 entschieden:

Die Berufungen hinsichtlich Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 1995 bis 1997 werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Der Berufung hinsichtlich Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 1994 und Umsatzsteuer für den Zeitraum 1994 bis 1996 wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Feststellung der erzielten Einkünfte gemäß § 188 BAO für das Jahr 1994:

(1) Einkünfte aus Gewerbebetrieb (inkl. Sonderbetriebseinnahmen u. - ausgaben)	-883.819 S 0,00 €
In den Einkünften (1) sind enthalten (2-3):	
(2) Endbesteuerungsfähige Kapitalerträge zum vollen Steuersatz	0,00 S 0,00 €

Endbesteuerungsfähige Kapitalerträge zum halben Steuersatz	0,00 S 0,00 €
Einbehaltene Kapitalertragsteuer von endbesteuerungsfähigen Kapitalerträgen	0,00 S 0,00 €
(Die obige Darstellung enthält eine vom Beteiligungsverhältnis abweichende Aufteilung)	
(3) Bei der Veranlagung des (beteiligten) Steuerpflichtigen sind im Rahmen der Einkommensermittlung zu berücksichtigen: In Frage kommende Begünstigungen und Besteuerungswahlrechte nach den §§ 24, 37, 97, 117 und 117a EStG 1988 z.B. - Nichtausgleichsfähige Verluste nach § 2 Abs. 2 oder § 10 Abs. 8 EStG 1988 (IFB) - Veräußerungsgewinne und sonstige begünstigte Gewinne - Verrechenbare Verluste aus den Vorjahren nach § 2 Abs. 2 oder § 10 Abs. 8 EStG 1988 (Die obige Darstellung enthält eine vom Beteiligungsverhältnis abweichende Aufteilung)	225.073 S 16.356,69 € 0,00 S 0,00 € 0,00 S 0,00 € 0,00 S 0,00 € 0,00 S 0,00 €
Nicht vortragsfähige Verluste liegen in folgender Höhe vor	

Die Anteile der Beteiligten (inklusive der auf sie entfallenden endbesteuerungsfähigen Kapitalerträge, Verlustanteile bzw. steuerbegünstigten Gewinne usw.) sind der angeschlossenen Beilage zur Berufungsentscheidung zu entnehmen. Sie bildet einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der in den angefochtenen Umsatzsteuerbescheiden angeführten Abgaben betragen:

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
1994	Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Umsätze, Eigenverbrauch und steuerpflichtige innergemeinschaftliche Erwerbe	€100.935,19/ 1.388.898,50 S	Umsatzsteuer und Erwerbsteuer abziehbare Vorsteuer und Einfuhrumsatzsteuer	€ 20.138,42 277.110,73 S -»38728,23€/ 532.912,09 S
				- 255.801S
	festgesetzte Umsatzsteuer (Gutschrift)			-18.589,78 €
Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
1995	Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Umsätze, Eigenverbrauch und steuerpflichtige innergemeinschaftliche Erwerbe	179344,32€ 2.467.831,71S	Umsatzsteuer und Erwerbsteuer abziehbare Vorsteuer und Einfuhrumsatzsteuer	34.572,40€ 475.726,67S -32698,15€/ 449.936,37 S
				25.790S
	festgesetzte Umsatzsteuer			1874,23€

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
1996	Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Umsätze, Eigenverbrauch und steuerpflichtige innergemeinschaftliche Erwerbe	103.245,59 € 1.420.690,35S	Umsatzsteuer und Erwerbsteuer abziehbare Vorsteuer und Einfuhrumsatzsteuer	19687,13 € 270900,78S -28993,13 €/ 398.954,20 S
				-128053S
	festgesetzte Umsatzsteuer (Gutschrift)			-9305,97€

Die Berechnung der Bemessungsgrundlagen und der Höhe der Abgaben sind den als Anlage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen, die einen Bestandteil dieses Bescheidspruches bilden.

Hinweis:

Diese Berufungsentscheidung wirkt gegenüber allen Beteiligten, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen (§§ 191 Abs. 3 lit. b BAO). Mit der Zustellung dieser Bescheidausfertigung an eine nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person gilt die Zustellung an alle am Gegenstand der Feststellung Beteiligten als vollzogen (§ 101 Abs. 3 BAO).

Entscheidungsgründe

Die Bw. ist eine Personengesellschaft mit Sitz in 1234 B. Betriebsgegenstand ist das Gesundheitswesen. Frau D E. und Dr. F E. sind an der berufungswerbenden Kommanditerwerbgesellschaft zu je 50 % beteiligt. Im Zeitraum vom 2.11.1998 bis 20.4.1999 (mit Unterbrechung) wurde bei der Bw. eine Prüfung der Aufzeichnungen gemäß § 151 Abs. 3 BAO durchgeführt.

Im Bericht des Finanzamtes C vom 16. August 1999 finden sich folgende streitgegenständliche Feststellungen:

Tz 15: Geringwertige Wirtschaftsgüter

Sachverhalt und rechtliche Würdigung: In den gebuchten geringwertigen Wirtschaftsgütern sind Aufwendungen für Ausstattungsgegenstände enthalten, die trotz Darstellungsversuche der Pflichtigen im Rahmen der Schlussbesprechung nach Ansicht der Betriebsprüfung nicht überwiegend betrieblich genutzt sind, wie Geschenkartikel etc. Ebenso sind in den Rechnungen zum Teil Sammelbezeichnungen verwendet (z.B. Geschenkartikel) die gem. UStG einen Vorsteuerabzug ausschließen. Die Kosten sind im angemessenen Ausmaß zu kürzen und die geltend gemachte Vorsteuer wieder vorzuschreiben.

	1994	1995	1996
Aufwand bisher netto	119.129,00	95.196,00	53.735,00
Aufwand lt. BP	-70.464,00	-79.754,00	-31.030,00
Kürzung lt. BP	48.665,00	15.442,00	22.705,00
VSt-Kürzung lt. BP	9.733,00	3.088,53	4.541,10

Tz 19: Instandhaltungen 1996

Sachverhalt und rechtliche Würdigung: Die Instandhaltungen 1996 würden nach Ansicht der BP nicht betriebsnotwendige Einrichtungen der Wohnungen, wo auch die Tätigkeit der Therapie ausgeübt werde (wie z.B. Wohnzimmer und Küche) betreffen. Diese Kosten seien nicht abzugsfähiger Aufwand und daher dem Erfolg wieder hinzuzurechnen, sowie die Vorsteuer im entsprechenden Ausmaß zu kürzen.

	1996
gebuchter Aufwand	119.581,00
Kürzung lt. BP	89.205,00
VST-Kürzung lt. BP	17.841,00

Tz 20: Betriebsausstattungen und aktivierte Investitionen

Sachverhalt und rechtliche Würdigung: Die KEG mache als Gewerbebetrieb Therapiebehandlungen auf dem Gebiet der Bioresonanz und ähnliche Formen der Krankenbetreuung. Dazu seien im Haus der Beteiligten D E., sowie in je einem Mietobjekt (Wohnung) in G. (sei später gekauft worden) in H. und I Einrichtungen geschaffen worden, um selbst bzw. im Vertragsverhältnis stehenden Therapeuten diese Behandlungen durchführen zu können. Ca. einen Tag pro Woche sei der Beteiligte Dr. E. in diesen Einrichtungen tätig. Für diese Standorte seien verschiedenste Einrichtungsgegenstände angeschafft worden, die nach Ansicht der BP zur Durchführung des Betriebszweckes nicht notwendiges Betriebsvermögen darstellen würden. Um einige als Beispiel zu nennen:

Fahrräder, Weihnachtskrippe, Jalousien, Wohnzimmerschrank, Küche, Herd, Stereoanlage, etc. Diese Gegenstände seien der Privatsphäre zuzuordnen und damit die AfA zurückzurechnen bzw. die Vorsteuer zu kürzen.

	1994	1995	1996
Kürzung Betriebsausstattung	-151.860,57	-112.562,00	-18.892,00
IFB-Kürzung	-24.938,00	-12.354,00	0,00
IFB lt. BP	205.061,00	9.764,00	0,00
Afa-Kürzung	-8.312,00	-23.697,00	-29.828,00
VSt-Kürzung	25.972,11	22.512,00	3.778,33

Tz 28: Liebhaberei ab 1995

Sachverhalt und rechtliche Würdigung: Bei der vorliegenden Betätigung handle es sich nach Ansicht der Betriebsprüfung um eine "Betätigung mit Annahme einer Einkunftsquelle" gem. § 1 Abs. 1 der LVO. Nach dieser Verordnung sei nach objektiven Kriterien darauf zu schließen, ob ein Ertragsstreben vorliege. Das objektiv erkennbare Ertragsstreben müsse darauf gerichtet sein, im Laufe der Betätigung Gewinne bzw. Überschüsse in einer Höhe zu erwirtschaften, die nicht nur die angefallenen Verluste ausgleichen würden, sondern darüber hinaus zu einer Mehrung des Betriebsvermögens führen würden. Dies liege bei der betreffenden KEG nicht vor, daher sei nach Meinung des Finanzamtes von einem Liebhaberatbestand auszugehen. Da es sich um einen Betrieb gem. § 1 Abs. 1 LVO handle, seien die Anlaufverluste der ersten drei Betriebsjahre (1992 bis 1994) auf jeden Fall anzuerkennen, die Verluste der Folgejahre jedoch nicht. Die umsatzsteuerliche Beurteilung bleibe von dieser Regelung unberührt.

	1994	1995	1996
anzuerkennende Verluste	-710.613,00	0,00	0,00

Am 3.9.1999 ergingen die verfahrensgegenständlichen Bescheide über die Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für 1994 bis 1996 und die Umsatzsteuerbescheide für 1994 bis 1996. Am 29.2.2000 wurde in Anlehnung die Ergebnisse der Betriebsprüfung ein Feststellungsbescheid gem. § 188 BAO für 1997 ausgefertigt und die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit 0,00 S festgestellt.

Nach erfolgter Fristverlängerung wurde mit Schreiben vom 28. Jänner 2000 Berufung erhoben und ausgeführt: In den Tz 15, 19 und 20 des BP-Berichtes würde die Abzugsfähigkeit von geringwertigen Wirtschaftsgütern, Instandhaltungen sowie aktivierten Investitionen und Betriebsausstattungen versagt, da es sich hier um Ausstattungsgegenstände handle die nach Ansicht der Betriebsprüfung nicht überwiegend betrieblich genutzt würden und überhaupt die Einrichtung der Ordinationsräume keine betriebliche Notwendigkeit darstellen würde. Zu Tz 15 Geringwertige Wirtschaftsgüter werden im BP-Bericht ausgeführt, dass trotz Darstellungsversuchen der Pflichtigen nach Ansicht der Betriebsprüfung diese nicht überwiegend betrieblich genutzt würden. Zu diesem Punkt sei in der Niederschrift zur Schlussbesprechung folgender Vermerk angebracht: "Keine Einigung! Es wurde versucht, der Betriebsprüfung die betriebliche Notwendigkeit zu erklären, die Betriebsprüfung ist jedoch

anderer Ansicht!" Der Verfahrensgrundsatz der Amtsweigigkeit, der Grundsatz also, dass die Behörde von Amts wegen vorzugehen habe, befreie den Abgabepflichtigen nicht von Verpflichtung zur Ermittlung des maßgeblichen Sachverhalts beizutragen. So gesehen würden sich der Untersuchungsgrundsatz und die Mitwirkungspflicht nicht widersprechen, sondern ergänzen und würden ihre Wirkung steigern, wobei die Gewichte im Einzelfall unterschiedlich verteilt sein könnten. Das Maß der Pflichtenzuweisung an den einzelnen Verfahrensteil hänge in erster Linie vom Ausmaß der Erfüllung der Sachaufklärungspflichten des anderen Verfahrensteiles ab. Das Versagen auf der einen Seite führe zu einer Intensivierung der Aufklärungsarbeit auf der anderen Seite. Die sich von selbst ergebende Pflichtenzuweisung könnte sich auch danach bestimmen, welche Verfahrenspartei ungewöhnliche, den üblichen Wirtschaftsabläufen und Lebensverhältnissen nicht entsprechende Sachverhalte behaupten würde, unterstelle, annimmt. Man könne davon ausgehen, dass die Konzeption des symmetrisch korrespondierenden und korrelierenden Sachaufklärung und Mitwirkungspflichten von den Vorstellungen üblicher, typischer, den alltäglichen Verläufen und Gestaltungen entsprechende Sachverhalte ausgehe, weshalb sich der Erfahrung zu Folge dann, wenn es um die Berücksichtigung solcher üblicher, typischer, "normal" Verlauf der Geschehnisse gehe, die beiderseitigen Sachaufklärungspflichten gleichgewichtet und vollständig erfüllt (Erklärungspflichten einerseits, behördliche Überprüfungs- und ergänzende Sachaufklärungspflichten andererseits) ein konfliktfreies Verfahren und ein unstrittiges Ermittlungsergebnis ermöglichen würden. Gem. § 115 Abs. 2 bestehe das Recht auf Gehör darin, dass dem Abgabepflichtigen Gelegenheit zu Äußerungen zu behördlichen Sachverhaltsannahmen, zur Kenntnisnahme der Ergebnisse der Beweisaufnahmen und zur Stellungnahme hiezu gegeben werden müsse. Dies gelte auch bei Schätzungen und bei abgabenbehördlichen Prüfungen (VwGH 18.11.1971, 1065/70). Die Ehegatten E. hätten sich zur Vorbereitung auf die Schlussbesprechung sehr viel Mühe gemacht, für jede einzelne der beanstandeten Positionen darzulegen, in welcher Betriebsstätte und für diese Gegenstände verwendet würden und sei versucht worden, dies auch zu erörtern. Die Replik des Leiters der Amtshandlung, Herrn AD war Folgende: "Sie glauben, dass wir uns das hier im Einzelnen anschauen? Nein, das machen wir ganz sicher nicht!" Die Aussage von den Darstellungsversuchen entbehre somit nicht eines gewissen Zynismus. Es werde seitens des Finanzamtes dargelegt, dass den Darstellungsversuchen der Abgabepflichtigen keinen Glauben geschenkt hätten werden können, es sei jedoch viel mehr so, dass das Finanzamt gar nicht versucht habe, sich die Darstellungsversuche der Pflichtigen anzuhören. § 115 BAO bestimme in den Absätzen 1 und 2 Folgendes: 1. Die Abgabenbehörden hätten die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht von der Erhebung der Abgaben wesentlich

seien. 2. Den Parteien sei Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen zu geben. Bei Abgabenansprüchen sei Rechtsprätendent für den Abgabengläubiger die Abgabenbehörde. Sie trage die faktische Feststellungslast für die Tatsachen, die vorliegen müssten, um einen Abgabenanspruch geltend machen zu können. Solcherart würden nach § 115 Abs. 1 der Abgabenbehörden die vorgesehenen Ermittlungspflichten obliegen. Sie hätten daher ihre Sachverhaltsermittlungen gerichtet auf den objektiv richtigen Abgabenanspruch, sei es zu Gunsten, sei es zu Lasten des Abgabepflichtigen, bis zur Grenze des Zumutbaren zu führen. Diese Ermittlungspflicht stehe aber als Korrelat die Offenlegungs- und Wahrheitspflicht des Abgabepflichtigen gegenüber. Der Grundsatz des Parteiengehörs sei aus dem Rechtsschutzinteresse heraus, aber auch aus der Verpflichtung der Partei zu verstehen, bei der Ermittlung des Sachverhaltes mitzuwirken. Die Partei könne diesem Mitwirkungsgebot nur entsprechen, wenn die Gelegenheit zur Stellungnahme gegeben werde und ihr die Möglichkeit eingeräumt werde zur Ermittlung der materiellen Wahrheit beizutragen. Diese Grundgedanken würden die Verpflichtung der Behörde prägen, das Parteiengehör zu gewähren, dem Grunde sowie auch dem Ausmaß nach. Das Recht auf Parteiengehör erschöpfe sich nicht in der bloßen Verschaffung der Kenntnisnahme, sondern umfasse darüber hinaus aber auch das Recht der Partei zum mitgeteilten, etwa zum mitgeteilten Ergebnis der abgabenbehördlichen Ermittlungen, insbesondere zum Ergebnis der Beweisaufnahme, Stellungnahme zu nehmen und allenfalls ergänzende Tatsachenbehauptungen aufzustellen, die von der Behörde entsprechend zu würdigen seien, wobei im Falle der abweichenden Würdigung oder im Fall der nochmals andersartigen Sachverhaltsannahme neuerlich das Parteiengehör zu gewähren sei. Es genüge nicht, dass die Behörde überhaupt das rechtliche Gehör gewähre (VwGH 19.9.1989, 89/14/115). Sie müsse der Partei vielmehr die entscheidungsbedeutsamen Tatsachen, die sie als gegeben annehme und diese als tragende Bescheidelemente der Entscheidung zu Grunde zu legen beabsichtige, vorhalten; dies dann, wenn von der Behörde ihren Ermittlungen zusammengefügte Gesamtbild des Sachverhalts von dem abweiche, dass der Abgabepflichtige in seinen Erklärungen und sonstigen Anbringen geformt habe. Der Verfahrensgrundsatz, dass die Behörde von Amts wegen vorzugehen habe, befreie die Partei nicht von der Verpflichtung zur Ermittlung des maßgebenden Sachverhaltes beizutragen. Die Partei könne aber nur dann zweckdienlich wirken (und damit öffentlichen Interessen und eigenen Interessen, gerichtet darauf, dass der tatsächliche Sachverhalt der Besteuerung zu Grunde gelegt wird, dienen), wenn ihr Gelegenheit zur Stellungnahme zur Tatsachenannahme der Behörde gegeben werde. Dieses Ziel sei aber nur erreichbar, wenn das Parteiengehör in förmlicher Weise gewährt werde, sodass der Partei dieses Verfahrensschritt in seiner Bedeutsamkeit bewusst werde (VwGH 2.5.1980, 1118/79). Dies schließe das Recht in sich, eine angemessene Äußerungsfrist eingeräumt zu erhalten (VwGH 5.11.1986, 85/13/21), die

die Möglichkeit der eigenen Erhebung, Aufklärung, Überlegung und durchdachten und wohl formulierten Stellungnahme biete (VwGH 27.3.1980, 58/79 und 9.4.1981, 132/80, 81/16/63). Nach herrschender Ansicht bestehe der Grundsatz des Parteiengehörs in Recht, zu Sachverhaltsannahmen der Behörde Stellung zu nehmen, also ein Recht auf Gehör zu Tatfragen, zu Fragen des Sachverhalts und zur Sachverhaltsbeurteilung Stellung beziehen zu können. Der Entscheidung dürften keine Tatsachen, Beweisergebnisse und Sachverhaltsannahmen zu Grunde gelegt werden, zu denen sich die Partei nicht vorher äußern habe können (VwGH 27.3.1987, 85/17/68). Mit der Weigerung, die Ausführungen des Abgabepflichtigen auch nur anzuhören, sei im BP-Verfahren das Recht auf Parteiengehör in schwerwiegender Weise verletzt worden. Aus den Ausführungen im BP-Bericht sei auch in keiner Weise zu entnehmen, worauf das Finanzamt seine Auffassung stütze, dass die Gegenstände nicht überwiegend beruflich genutzt würden, es fehle auch jegliche Aufstellung um welche Gegenstände es sich handle, lediglich in Tz 20 werde von Fahrrädern, Weihnachtsgrippe, Jalousien, Wohnzimmerschrank, Küche, Herd und Stereoanlage gesprochen. Grundsätzlich sei auszuführen, dass jede Art der Ordinationseinrichtung grundsätzlich auch in einem Privathaushalt Verwendung finden könne, so würden sich beispielsweise auch in seiner Kanzlei Tisch, Stühle, Jalousien, Sanitäranlagen, ein Küchenblock, ein Herd und diverse Dekorationsgegenstände, die das betriebliche Umfeld angenehmer gestalten sollen, befinden. Aus vielen Besuchen in diversen Finanzämtern in Österreich sei ihm geläufig, dass solche Gegenstände dort häufig anzutreffen seien. Weswegen es der A. verwehrt werden sollte, ihre Betriebsmittel in Schränken zu lagern anstatt diese in Kartons auf den Boden zu legen, sei nicht ersichtlich. Ebenfalls würden Sanitärräumlichkeiten, Jalousien, Schränke, Tische und Stühle zur normalen Ausstattung einer Ordination gehören. Es sei auch versucht worden, den Betriebsprüfer zu einem Besuch einer beliebigen Betriebsstätte zu veranlassen, um das Vorhandensein der angeführten Gegenstände überprüfen zu könne, auch dies sei abgelehnt worden. Die Kürzungen, die von der Betriebsprüfung vorgenommen seien, seien somit im höchsten Maße unbestimmt und willkürlich. Die explizit angesprochene Weihnachtsgrippe befindet sich in der Betriebsstätte G. und stelle ein Dekorationsstück dar. Es dürfe jedoch darauf verwiesen werden, dass es auch zulässig sei, betriebliche Räumlichkeiten u.a. mit Bildern zu Dekorationszwecken zu versehen, sodass diesen von Vornherein die Abzugsfähigkeit nicht zu verwehren sei. Gleichermaßen habe in diesem Fall zu gelten. Im Sinne der vorstehenden Ausführungen werde somit beantragt, die zu den Tz 15, 19 und 20 des BP-Berichtes vorgenommenen ertragssteuerlichen Kürzungen sowie Vorsteuerkürzungen zur Gänze zu stornieren.

In Tz 28 des BP-Berichts werde festgehalten, dass es sich bei der vorliegenden Betätigung nach Ansicht der Betriebsprüfung um eine "Betätigung mit Annahme einer Einkunftsquelle"

gem. § 1 Abs. 1 der LVO handle. Nach dieser Verordnung sei nach objektiven Kriterien darauf zu schließen, ob ein Ertragsstreben vorliege. Das objektive erkennbare Ertragsstreben müsse darauf gerichtet sein, im Lauf der Betätigung Gewinne bzw. Überschüsse in einer Höhe zu erwirtschaften, die nicht nur die angefallenen Verluste ausgleichen, sondern darüber hinaus zu einer Mehrung des Betriebsvermögens führen würden. Dies liege bei der betreffenden KEG nicht vor, weshalb nach Meinung des Finanzamtes von einem Liebhabereitatem bestand auszugehen sei. Im Zuge der Betriebsprüfung sei seitens des Abgabepflichtigen immer die Ansicht vertreten worden, dass es sich bei dem gegenständlichen Betrieb nicht um eine von der BP angesehene Betätigung nach § 1 Abs. 1 LVO handle, sondern um eine Betätigung nach § 1 Abs. 3 LVO. Auf diese Argumentation sei offensichtlich seitens des Finanzamtes überhaupt nicht eingegangen worden, die Abgabepflichtigen hätten jedoch das Recht, dass ihr Vorbringen auch im Sinne der Ausführungen zum vorhergehenden Berufungspunkt angemessen gewürdigt und beurteilt werde. Mit keiner Silbe sei erwähnt worden, auf welche Anhaltspunkte sich die Ansicht der Betriebsprüfung hinsichtlich der Subsumierung des Betriebes unter § 1 Abs. 1 LVO gründe. Herr Dr. E. betreibe seine Ordination als praktischer Arzt seit dem Jahr 1978. Im Jahr 1990 habe er begonnen, neben der traditionellen Heilbehandlung alternative Behandlungsmethoden im Rahmen seiner Ordination anzubieten. Da die Ärztekammer, was die Heilbehandlung betreffe, sehr konservativ eingestellt sei, habe diese die Anwendung von alternativen Behandlungsmethoden im Rahmen von Arztpraxen immer bekämpft und habe dieser Kampf mittlerweile in einer Vereinbarung mit den Krankenkassen gegipfelt, niedergelassenen Ärzten für den Fall, dass diese alternative Heilbehandlung im Rahmen ihrer Ordination durchführen würden, die Kassenverträge zu streichen. Von der Ärztekammer würden mittlerweile nur Homöopathie und Akupunktur als alternative Heilbehandlungsmethoden anerkannt, sämtliche übrigen Behandlungsmethoden, die ursprünglich von Dr. E. nunmehr von der A. durchgeführt würden, wie Brainscanning, Farben-, Edelstein- und Musikbehandlung etc. würden nicht darunter fallen. Aus eigener Erfahrung seien ihm selbst mehrere Ärzte bekannt, die selbst Homöopathie immer noch als Humbug betrachten würden. Da somit von der Ärztekammer mit erheblichen Widerstand zu rechnen gewesen sei und Herr Dr. E. aus standesrechtlichen Gründen einerseits und aus wirtschaftlichen Gründen andererseits gezwungen gewesen sei, die Ausübung der alternativen Heilbehandlungsmethoden nicht mehr im Rahmen seiner Ordination durchzuführen, sei im Jahr 1992 die Gründung der A. als Gewerbebetrieb erfolgt, um auch weiterhin diese Tätigkeit ausführen zu können. Im Rahmen der KEG würden die ärztlichen Untersuchungen bzw. Arztgespräche und die Überwachung des Behandlungserfolgs von Herrn Dr. E. durchgeführt, die direkten Behandlungen würden durch Frau D E. bzw. Angestellte oder freie Mitarbeiter erfolgen. Um von Beginn an Kosten zu sparen, sei Frau E. nicht als Dienstnehmerin

beschäftigt, sondern als Mitgesellschafterin. Dem im Zuge des Betriebsprüfungsverfahrens geäußerten Vorwurf, die Gesellschaft wäre nur zum Zwecke der Steuerersparnis gegründet worden, könne leicht entgegengetreten werden. Die Gewinnermittlung der KEG sei von Beginn an auf Ein- und Ausgabenrechnung ausgerichtet und seien bereits aus dem Titel heraus in den einzelnen Jahren erhebliche Verlustanteil nicht verrechenbar gewesen, sodass diese sogar verloren gegangen seien. Ebenfalls wäre aus steuerlichen Gründen die Führung als Einzelunternehmen Dr. E. mit Anstellung seiner Gattin zum Zweck der größtmöglichen Verrechnung mit den Gewinnen aus der Ordination zielführender gewesen. Diese Tatsachen würden die Argumentation des Finanzamtes völlig ins Leere gehen lassen. Die Umsatzentwicklung der KEG würde sich daher wie folgt darstellen:

1992	22.000,00 S
1993	210.000,00 S
1994	1.297.000,00 S
1995	2.388.000,00 S
1996	1.353.000,00 S
1997	781.000,00 S
1998	2.110.000,00 S

Das um den Investitionsfreibetrag bereinigte Ergebnis laute wie folgt:

1992	-103.000,00 S
1993	-238.000,00 S
1994	-656.000,00 S
1995	-1.053.000,00 S
1996	-2.114.000,00 S
1997	-1.462.000,00 S
1998	-58.000,00 S

Aus den Umsatzzahlen sei ersichtlich, dass bis zum Jahr 1995 eine kontinuierliche Auswärtsentwicklung stattgefunden habe, die jedoch im Zuge des Sparpaketes 1996 zum einem drastischen Einbruch geführt habe, der erst im Jahr 1998 wieder aufgefangen werden konnte. Die Ergebnisentwicklung zeige ein ähnliches Bild, die darin gipfe, dass das Jahr 1998

praktisch bereits ausgeglichen gewesen sei. Zu den Verlusten sei auch zu erwähnen, dass erhebliche Beträge an Abschreibung bzw. Geräteleasing darin enthalten sei. Da es sich zum größten Teil um medizinische Geräte handle, ende die Abschreibung bereits nach fünf Jahren, die Leasinggeräte seien mit Bezahlung der letzten Leasingraten in das Eigentum der Gesellschaft übergegangen und seien diese Leasingraten im Jahr 1999 zum Großteil ausgelaufen. Da die wirtschaftliche Nutzbarkeit der Geräte jedoch erheblich über den Setzen laut der AfA-Tabelle liegen würde, würden diese Kostenpositionen in den nächsten fünf bis zehn Jahren zur Gänze wegfallen, sodass für die Zukunft nachhaltig von einem positiven Ergebnis von ca. 500.000,00 S pro Jahr ausgegangen werden könne. Gem. § 1 Abs. 3 LVO liege Liebhaberei nicht vor, wenn eine Betätigung bei einer einzelnen Einheit iSd Abs. 1 vorletzter Satz, die im wirtschaftlichen Zusammenhang mit weiteren Einheiten stehen würde, aus Gründen der Gesamtrentabilität, der Marktpräsenz oder der wirtschaftlichen Verflechtung aufrecht erhalten werde. Die Richtlinien zur Liebhabereibeurteilung vom 23.12.1997 würden zu § 1 Abs. 3 LVO Folgendes feststellen: Abs. 1: In den Fällen des § 1 Abs. 3 darf niemals von Liebhaberei ausgegangen werden. Selbst bei Begründung und Aufrechterhalten einer dauernd verlustbringenden Betätigung ist nach Art einer unwiderlegbaren Vermutung jedenfalls eine steuerlich beachtliche Einkunftsquelle anzunehmen. Abs. 2: die unwiderlegbare Vermutung des § 1 Abs. 3 ist auch in jenen Fällen maßgebend, in denen andere Bereiche der Betätigung ihrerseits nach Maßgabe des § 1 Abs. 1 und 2 als Liebhaberei einzustufen sind. Abs. 3: Bei dem im § 1 Abs. 3 angeführten Einheiten ist keine Einnahmenerzielung erforderlich. Weiters werde im Abschnitt 19 Folgendes ausgeführt: 1. Der geforderte wirtschaftliche Zusammenhang mit weiteren Einheiten muss Einheiten desselben Steuerpflichtigen betreffen, die ihrerseits eine Einkunftsquelle darstellen. 2. Das Aufrechterhalten einer verlustbringenden Betätigung aus Gründen der Gesamtrentabilität ist dann gegeben, wenn sich aus der verlustbringenden Betätigung eine hohe erhöhte Rentabilität für einen Gesamtbetrieb ergibt. 3. Das Aufrechterhalten einer verlustbringenden Betätigung aus Gründen der Marktpräsenz ist beispielsweise dann gegeben, wenn eine bestimmte Marke bzw. ein bestimmter Name im Hinblick auf künftige wirtschaftliche Aktivitäten am Markt erhalten bleiben soll, über wen eine solche Betätigung zur Abrundung einer bestimmten Angebotspalette fortgeführt wird.

Im vorliegen Fall sei, wie aus den vorstehenden Ausführungen ersichtlich sei, der wirtschaftliche Zusammenhang mit einer weiteren Einheit, eben der Ordination Dr. E., gegeben. Die Verknüpfung sei vergleichbar einem Augenarzt, der nebenher das Optikergewerbe ausübe. Das andererseits die Ordination Dr. E. eine Einkunftsquelle darstelle, dürfte unbestritten sein. Aus der Aufrechterhaltung der KEG ergebe sich auch eine erhöhte Rentabilität für die Ordination Dr. E. , der vor jeder Heilbehandlung eine eingehende ärztliche

Untersuchung von Herrn Dr. E. vorgenommen werde um allfällige organische Leiden des Patienten bzw. psychische Probleme zu erkennen. Erst nach dieser Anamnese werde entschieden, ob für den Patienten schulmedizinische Methoden oder alternativmedizinische Heilbehandlung angewendet werde. Jeder Patient, der zur A. komme, werde somit automatisch zu einem Patienten der Ordination Dr. E., da die ärztliche Leistung zwingend über die Ordination abzurechnen sei und führe somit zu erhöhten Einnahmen in der Praxis Dr. E. . Das Aufrechterhalten der Betätigung aus Gründen der Marktpräsenz sei auch deshalb geboten, da die A. sich als eine der Pioniere auf dem Gebiet der umfassenden alternativmedizinischen Behandlung in Österreich bereits seinen Namen gemacht habe und es im Hinblick auf die künftige erwartete Entwicklung unsinnig wäre, diesen Namen vom Markt zu nehmen. Ebenfalls finde die Betätigung der A. der Abrundung des Angebotes, da in der Ordination Dr. E. sämtliche schulmedizinische Behandlungsmethoden angeboten werden könnten und in der KEG die alternativmedizinischen Methoden. Aus den vorstehenden Ausführungen ergebe sich somit eindeutig, dass es sich bei der vorliegenden Betätigung nicht, wie von der Betriebsprüfung angenommen um eine Betätigung gem. § 1 Abs. 1 LVO, sondern vielmehr um eine solche nach § 1 Abs. 3 handle und werde daher beantragt, die Verluste aus dieser Tätigkeit in voller Höhe anzuerkennen. Für den Fall einer negativen Berufungsvorentscheidung werde bereits jetzt die Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung beantragt.

In der Folge wurde am 29. Februar 2000 seitens des Finanzamtes ein Bescheid über die Feststellung der Einkünfte gem. § 188 BAO für das Kalenderjahr 1997 erlassen und die Einkünfte aus Gewerbebetrieb wiederum mit 0 festgesetzt. Begründend wurde ausgeführt, dass sich die Abweichung von der Erklärung auf Grund der Feststellungen der letzten Betriebsprüfung ergeben hätten.

Gegen diesen Bescheid wurde wiederum mit Schreiben vom 27. März 2000 Berufung erhoben und ausgeführt, es werde im Hinblick auf die am 26. Jänner 2000 gegen die Betriebsprüfungsbescheide eingebracht die Berufung die erklärungsgemäße Veranlagung beantragt und werde hinsichtlich der Begründung auf die ausführlichen Darlegungen in der genannten Berufung verwiesen.

Am 10. Juli 2000 wurde seitens des Prüfers, Sch., eine Stellungnahme zur Berufung der A. abgegeben und ausgeführt.

1. Zu Tz 15, 19 und 20

Im Zuge der durchgeföhrten Betriebsprüfung sei in mehreren Aufwandskonten festgestellt worden, dass viele Einzelaufwendungen nicht der betrieblichen Sphäre sondern dem Privatbereich der Pflichtigen zuzuordnen seien. Um den Rahmen der Betriebsprüfung nicht zu

sprengen, sei nur die betragsmäßig bedeutendsten Anschaffungen durchleuchtet worden (siehe auch Tz 16, 17). Für die o.a. Tz sei die Vorgangsweise so gewählt worden, dass nach Art und Ausmaß der Bewirtschaftung des Betriebes jene Wirtschaftsgüter ausgeschieden worden seien, bei denen die Annahme der überwiegenden betrieblichen Nutzung am Unwahrscheinlichsten erschienen sei. Diese seien im Schlussbesprechungsprogramm (Anlage) aufgelistet. Die Argumente der Pflichtigen seien sodann gehört, gewürdigt worden, jedoch habe die Betriebsprüfung der Argumentation nicht folgen können und sei somit keine Einigung in diesen Punkten erzielt worden. Es seien sogar zwei Schlussbesprechungen abgehalten worden, da im Rahmen der ersten weitere Belege vorgelegt worden seien. Sodann sei dem Berater eine Aufstellung der gebliebenen strittigen Punkte mit detaillierter Angabe der Streichungen im Anhang übermittelt worden, die als Grundlage für die zweite Schlussbesprechung gedient hätten. Auch sei bei einer ersten Besprechung des Betriebsprüfers mit dem Berater von Seiten des Pflichtigen angeboten worden, eine Betriebsstätten (die sich wie die Kanzlei des Beraters in G. befindet) zu besichtigen. Nachdem zu Beginn der Prüfung nach Meinung des Prüfers die Auskunft erteilt worden sei, dass der Praxistag in G. der Freitag Nachmittag wäre und die Besprechung ebenfalls an einem Freitag gewesen sei, wollte der Betriebsprüfer, nach dem er die Einladung zur Besichtigung kommentarlos zur Kenntnis genommen habe nachmittags zweimal unangemeldet die Räumlichkeiten aufzusuchen. Diese seien jedoch versperrt gewesen. An einem weiteren Besprechungstag einige Zeit später habe sich ihm das gleiche Bild geboten. Im Rahmen der abschließenden Besprechungen, bei denen die Betriebsprüfung diese Tatsachen vorgebracht habe, sei plötzlich angegeben worden, dass der Betriebsprüfer sich verhört haben müsse, da ein anderer Tag für G. vorgesehen wäre.

2. Liebhaberei

Die Betätigung der KEG sei als Tatbestand der Tätigkeit gem. § 1 Abs. 1 LVO eingeordnet worden, da die KEG schwerpunktmäßig einen selbstständig operierenden Betrieb für alternative Heilmethoden führe, der nicht von Vornherein auf eine in der Lebensführung begründeten Neigung der Teilhaber zurückzuführen sei. Die in der Tz 28 angeführte Beurteilung gründe sich auf mehrere Umstände. U.a. sei das Verhältnis Erlöse zu laufenden Kosten (vorsorglich primär ohne AfA) beleuchtet worden, sowie die Entwicklung der Schuldenstände näher betrachtet worden. Diese würden sich wie folgt darstellen:

Text	1992	1993	1994	1995	1996	1997
Erlöse	22.500,00	210.471,00	1.296.759,00	2.388.313,00	1.353.490,00	736.937,00
Ifd. Aufwand	129.771,00	441.276,00	1.834.726,00	3.122.565,00	3.105.665,00	1.872.519,00
Schuldenstände		?	434.599,00	2.247.592,00	3.090.594,00	3.924.510,00
Zahll./Guth. +/-	-23.420,00	-86.984,00	-230.896,00	43.791,00	-145.158,00	-75.317,00

Auf die Entwicklung der Gesamtverluste brauche nicht extra hingewiesen werden. Für 1998 sei nach mehrmaliger Aufforderung im Rahmen der Schlussbesprechungen eine Saldenliste und die Bekanntgabe der Umsatzsteuer für das gesamte Jahr vorgelegt worden (Selbstanzeige).

Erlöse	2.109.843,00
laufender Aufwand	1.385.885,00
Schuldenstände	4.362.072,00
Zahllast/Guthaben +/-	160.532,00

Seither seien weder UVA 1999 und 2000 abgegeben worden, noch seien USt-Vorauszahlungen für diese Zeiträume geleistet worden. Noch nicht berücksichtigt sei bei dieser Berechnung der Kauf des Betriebsobjektes G., wobei versucht worden sei, dies über eine Eigentümergemeinschaft der Ehegatten zu betreiben, um diese an die KEG weiter zu vermieten. Dies sei im Rahmen der Betriebsprüfung verworfen worden, da völlige Identität der Beteiligung vorliege, sodass die Finanzierung des Kaufes der KEG ab 1995 mit 3.745.373,00 S (Tilgung monatlich 28.800,00) zusätzlich zur Last falle und sich der Schuldenstand dementsprechend erhöhe. All diese Umstände hätten iVm den Feststellungen der Tz 28 zu der Überzeugung geführt, dass es sich hierbei nur um eine Betätigung gem. § 1 Abs. 1 LVO handeln könne.

Mit Schreiben vom 12. Oktober 2000 wurde eine Gegenäußerung zur der Stellungnahme der Betriebsprüfung übermittelt und wurde ausgeführt: Zur Stellungnahme zu Tz 15, 19 und 20 müsse festgehalten werden, dass die Betriebsprüfung in keiner Weise zu den Berufungsvorbringen Stellung nehme, sondern nur ihre bereits bekannten Ausführungen wiederhole. Hinsichtlich der ominösen Betriebsbesichtigung sei festzuhalten, dass gem. der Dienstanweisung der Betriebsprüfung (DBP) Abschnitt 4 Punkt 8 festgehalten sei, dass ein Termin für eine Betriebsbesichtigung in aller Regel mit dem Abgabepflichtigen abzustimmen sei. Der steuerliche Vertreter könne, wenn es der Abgabepflichtige wünsche, an der Besichtigung teilnehmen, er müsse aber nicht vom Prüfer dazu eingeladen werden. Andererseits dürfe aber auch nicht von der Teilnahme ausgeschlossen werden. Die Angabe, dass dem Betriebsprüfer der Freitag als Praxistag in G. angegeben worden sei, sei nicht nachzuvollziehen, zu keinem Zeitpunkt sei der Freitag ein Praxistag in G. gewesen. Die Angabe, dass "plötzlich" angegeben worden sei, dass der Betriebsprüfer sich verhört haben müsse, sei eine Ungeheuerlichkeit. Es sei jedenfalls festzuhalten, dass der Betriebsprüfer ohne jegliche Anmeldung zu einer Betriebsbesichtigung erschienen wäre, offensichtlich um eine Teilnahme des steuerlichen Vertreters hintan zu halten. Eine solche Vorgangsweise sei

striktens abzulehnen und widerspreche auch der eigenen Dienstanweisung. Hinsichtlich der Liebhaberei sei in der Berufung dargelegt worden, dass von Seiten der Abgabepflichtigen immer die Ansicht vertreten worden sei, dass es sich nicht um eine Betätigung nach § 1 Abs. 1 LVO handle, sondern um eine Betätigung nach § 1 Abs. 3 LVO. Bei letzteren sei ein Verweis auf die wirtschaftliche Entwicklung sinnentleert und könne somit mangels Eingehen der Betriebsprüfung auf das Berufungsvorbringen keine Stellungnahme hiezu gegeben werden. Hinsichtlich des Kaufs des Betriebsobjektes G. sei festzuhalten, dass mittlerweile auf Grund rechtlicher Probleme bei der ursprünglichen Eigentumsübertragung eine Aufhebung des seinerzeitigen Kaufvertrags erfolgt sei und dieses Objekt somit nie in das Eigentum der Mandanten übergegangen sei. Es werde um freundliche Kenntnisnahme ersucht.

In der Folge wurde die Berufung gegen die Feststellungsbescheide und Umsatzsteuerbescheide 1994 bis 1996 sowie gegen den Feststellungsbescheid 1997 am 23. Oktober 2000 der Finanzlandesdirektion für OÖ. vorgelegt.

Mit Schreiben vom 31. Jänner 2002 wurde seitens der Finanzlandesdirektion für OÖ, Geschäftsabteilung 7, AB, ein Vorhalt ausgefertigt und der Bw. aufgefordert, zu folgenden Feststellungen schriftlich Stellung zu nehmen:

1) Wie aus der Berufungsschrift hervorgehe, sei mittlerweile von der Ärztekammer nur mehr die Homöopathie und die Akupunktur als alternative Heilmethoden anerkannt. Sämtliche Heilbehandlungsmethoden, die von der Ehegattin von Herrn Dr. E. (bzw. deren Angestellten) durchgeführt würden, würden nicht darunter fallen. Diese Feststellungen würden in Widerspruch zu der eingewendeten "Abrundung einer Angebotspalette" der Ordinationstätigkeit von Herrn Dr. E. stehen, die – im Gegensatz zu den alternativen Heilmethoden – eine von der Ärztekammer anerkannte medizinische Tätigkeit darstelle, weshalb nach ho. Ansicht von keiner "direkten Verknüpfung" zwischen den beiden Tätigkeiten ausgegangen werden könne (Rundschreiben der Ärztekammer an die Vertragspartner bezüglich Nichtanerkennung von Heilmethoden, Schriftverkehr mit der Ärztekammer – disziplinarrechtliche Androhung).

2) Da nunmehr eine offizielle Vereinbarung zwischen der OÖ. GKK und der Ärztekammer bezüglich der Nichtanerkennung von alternativen Heilmethoden (z.B. Bioresonanz und Bachblüten) existiere, könne auch dem Einwand, dass ein Aufrechterhalten aus Gründen der Marktpräsenz geboten scheine, nach ho. Ansicht nicht gefolgt werden, denn diese Richtlinie untersage Vertragsärzten grundsätzlich o.a. Betätigungsfeld.

3. Der Einwand, dass sich durch die Aufrechterhaltung der KEG eine höhere Rentabilität der Ordination ergeben würde, könne nach ho. Ansicht auf Grund folgender Gegenüberstellung nicht verifiziert werden:

Zeitraum	Erlöse A.	Erlöse Ordination
1993	210.472,00	3.516.826,00
1994	1.314.704,00	3.901.279,00
1995	2.467.832,00	3.042.974,00
1996	1.408.267,00	3.307.642,00
1997	781.087,00	3.080.106,00

Wie aus o.a. Aufstellung ersichtlich sei, seien im Jahr 1995 die Ordinationserlöse gefallen, obwohl die Erlöse der Firma A. sich um fast 95 % erhöht hätten. Andererseits habe sich der Umsatzeinbruch 1996 nicht auf die Ordinationserlöse 1996 ausgewirkt, die im Gegensatz zur Entwicklung bei der A. angestiegen seien.

4. Aus den umfangreichen Werbeaufwendungen (z.B. Inseratschaltungen) könne geschlossen werden, dass sich der Erstkontakt zu potenziellen Patienten nicht hauptsächlich aus der Patientenschaft bei Dr. E. (Ordination) ergebe.

5. Die betriebliche Veranlassung des beantragten Lkw- und Pkw-Aufwandes (Toyota, Peugeot) sei unter Einbeziehung der bei der Ordination Dr. E. geltend gemachten Pkw-Aufwendungen anhand geeigneter Unterlagen nachzuweisen (inklusive Zulassungsscheine).

6. Lt. eigenen Angaben würden die von Herrn Dr. E. vorgenommen medizinischen Untersuchungen immer in der Praxis von Dr. E. stattfinden. Auf Grund der Durchführung der alternativen Behandlung von der Ehegattin bzw. von Angestellten sei nicht ersichtlich, wieso die Anwesenheit von Herrn Dr. E. in G. bzw. in anderen Standorten notwendig sein sollte.

7. Wie viele und welche Arbeitnehmer seien im Berufungszeitraum bei der A. beschäftigt gewesen (Name und Anschrift, Angabe der Dienstzeiten, diesbezügliche Werk- und Dienstverträge).

8. Nur der Vollständigkeit halber sei darauf hinzuweisen, dass in der Berufungsschrift darauf hingewiesen worden sei, dass sich die Ehegatten E. zur Vorbereitung auf die Schlussbesprechung die Mühe gemacht hätten, eine Erörterung für die in Frage stehenden Positionen auszuarbeiten. Da die Abgabenbehörde nicht auf die Ausführungen eingegangen sei, sei ein Verfahrensfehler eingewendet worden. Es erscheine etwas befremdlich, dass diese Darstellungen trotz ausdrücklicher Aufforderung der Abgabenbehörde zweiter Instanz im bisherigen Ermittlungsverfahren nicht beigebracht worden sei.

Der Vorhalt wurde mit Schreiben vom 31. Mai 2002, eingelangt bei der Finanzlandesdirektion für OÖ. am 4. Juni 2002 beantwortet und wurde seitens des Bw. wie folgt Stellung genommen: Es möge durchaus sein, dass die Ärztekammer derzeit nur mehr die Homöopathie und die Akupunktur als Alternativheilmethoden anerkenne. Die Ärztekammer sei jedoch keine nennenswerte Instanz, welche Heilmethoden anzuerkennen seien. Er erlaube sich darauf hinzuweisen, dass die Ärztekammer bisher sämtliche Verfahren, welcher Natur auch immer, die sie gegen Anbieter alternativen Heilmethoden angestrengt habe, verloren habe. Dadurch sei festgestellt, dass sowohl Rechtsinstanzen als auch Verwaltungsinstanzen sehr wohl davon ausgehen würden, dass es neben der herkömmlichen Heilbehandlung auch noch andere Heilmethoden gebe. Die Ärztekammer könne dem praktizierenden Arzt nur untersagen, die Durchführung dieser alternativen Heilbehandlungen im Rahmen seiner Praxis durchzuführen. Sollten die Heilbehandlungen in einer anderen Betriebsform erfolgen, sei dies der Zuständigkeit der Ärztekammer entzogen, diese könne allenfalls Verfahrungen wegen Kurpfuscherei anstrengen, Ergebnisse siehe oben. Sein Mandant habe bereits Anfang der 90-er Jahre im Rahmen seiner Praxis die alternativen Heilbehandlungen angeboten und sei ihm dies bereits damals von der Ärztekammer unter Androhung disziplinarrechtlicher Schritte untersagt worden, weshalb mein Mandant gezwungen gewesen sei, da von der Wirksamkeit dieser Methoden überzeugt sei, diese im Rahmen eines eigenen Gewerbebetriebes anzubieten. Die alternativen Heilmethoden würden ohne Zweifel eine Ergänzung der herkömmlichen Behandlungsmethoden darstellen, weshalb es sich bei der Betätigung im Rahmen der A-KEG, wie bereits umfassend dargelegt worden sei, nicht um eine Betätigung gem. § 1 Abs. 1 LVO handle, sondern um eine Betätigung nach § 1 Abs. 3 LVO, bei der niemals von Liebhaberei ausgegangen werden dürfe, weshalb die wirtschaftliche Entwicklung nicht zu berücksichtigen sei. Es müsse festgehalten werden, dass in anderen Bundesländern die Ärztekammer keinesfalls so restriktiv agiere wie in X, sodass ein Arzt in einem anderen Bundesland die alternativen Heilbehandlungen auch im Rahmen seiner Ordination durchführen könne, wodurch allfällig auftretende Verluste direkt mit der Ordinationseinkünften saldiert würden. Durch die Nichtberücksichtigung dieser Verluste, die in Folge der Haltung der Ärztekammer durch eine aufgezwungene Betriebsorganisation entstanden seien, wäre somit der Grundsatz der Gleichbehandlung vor dem Gesetz sowie der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung aufs Gröbste verletzt. Der Einwand bezüglich der Rentabilitätsrechnung der Ordination könne von ihm nicht schlüssig nachvollzogen werden. Es sei bereits dargelegt worden, dass die Erstuntersuchungen nur im Rahmen der Ordination Dr. E. durchgeführt werden können und diesbezügliche Verrechnungen entweder mit der Krankenkasse oder privat mit dem Patienten erfolgen würden, sodass eine erlösmäßige Erfassung im Rahmen der Ordination jedenfalls erfolge. Wären diese zusätzlichen

Untersuchungen nicht durchgeführt worden, wären die in der Ordination erzielten Erlöse in den angeführten Jahren noch niedriger gewesen. Eine Rentabilitätsrechnung bezüglich der Erlöse könnte sich doch nur darauf beziehen, ob in Summe die Honorarerlöse im Rahmen der A. und der Ordination Dr. E. gegenüber den Vergleichszeiträumen vor Aufnahme der alternativen Heilbehandlungen höher geworden sei oder nicht, diesfalls stehe dem wohl außer Zweifel, dass die Gesamthonorare eindeutig höher geworden seien, weshalb durchaus eine Rentabilitätssteigerung auch für die Ordination zu verzeichnen gewesen sei. Er könne ebenfalls nicht nachvollziehen, weshalb sich der Erstkontakt zu potenziellen Patienten hauptsächlich aus der Patientenschaft bei Dr. E. ergeben solle. Selbstverständlich werbe die A. für ihre Leistungen, da Herr Dr. E. dies aus vorstehend angeführten Gründen selber nicht dürfe. Es stehe jedoch außer Zweifel, dass die Anbietung der alternativen Heilmethoden eine Ergänzung zu den herkömmlichen Heilmethoden im Rahmen der Ordination Dr. E. darstellen würde. In den streitgegenständlichen Jahren seien am Montag Behandlungen in G. durchgeführt worden, Dienstag in H. und Mittwoch in I. Allenfalls seien noch Freitag, wenn nötig, Behandlungen in G. durchgeführt worden. Es stehe jedoch außer Frage, dass von den Ehegatten E. (wobei Frau E. die Termine in G. und H. wahrgenommen habe und beide Ehegatten die Termine in I) wöchentlich zumindest die Einmalfahrten nach G., H. und I durchgeführt hätten. Unter Ansatz der Kilometerleistungen nach I (hin und zurück 700 km, G. (100 km) und H. (140 km) für durchschnittlich 45 Wochen im Jahr ergebe dies eine Gesamtkilometerleistung von 42.300 ohne Berücksichtigung anderer notwendiger betrieblicher Fahrten, weshalb die betriebliche Veranlassung ohne Zweifel nachgewiesen sei. Die Kilometerleistungen seien auch aus den Servicerechnungen abzuleiten. Der Zulassungsschein des Peugeot werde in der Anlage in Kopie übermittelt, der Toyota wurde bereits im Jahr 2000 wieder veräußert, sodass hier kein Zulassungsschein mehr vorliege. Selbstverständlich würde die medizinischen Untersuchungen des Herrn Dr. E. im Rahmen seiner Ordination stattfinden, da dies in der Regel im Zuge einer Gesundenuntersuchung erfolge und die entsprechenden Untersuchungsgeräte nur in der Ordination von Dr. E. vorhanden seien. Selbstverständlich führe jedoch auch Herr Dr. E., wie z.B. in I am Mittwoch, seinen ordinationsfreien Tag, Behandlungen durch. Deshalb sei die Anwesenheit von Herrn Dr. E. auch an anderen Standorten zweckmäßig. In der Anlage werden die Jahreslohnkonten der jeweiligen Beschäftigten übermittelt, wobei diese einer Normalbeschäftigung unterlegen seien, sowie Kopien von abgeschlossenen Werkverträgen, die Werkvertragsnehmer seien nur nach erbrachten Leistungen entlohnt worden, wobei die Vereinbarung der Behandlungsstunden von den Werkvertragsnehmern mit den Patienten direkt vorgenommen worden sei. Der letzte Punkt ihres Vorhaltes sei nicht ganz verständlich, möglicherweise handle es sich hierbei um die Unterlagen, welche für Dr. E. erstellt worden seien (Ermittlung Kilometer für

Patientenbesuche), die im Zuge der Schlussbesprechung versucht wurden vorzulegen, jedoch von den Beamten nicht akzeptiert worden seien. Er wolle darauf hinweisen, dass aus dem normalen Abrechnungsprogramm des Mandanten eine an sich unsinnige Herausstellung dieser Kilometerdaten nicht möglich gewesen sei. Herr Dr. E. habe eigens einen Programmierer bieten müssen ein Programm zu schreiben, welches aus den Abrechnungsdaten eben diese Kilometerdaten herauslösen könnte.

Ebenfalls habe die Erstellung der Ausdrucke eine nicht unerhebliche Zeit in Anspruch genommen, weshalb dies durchaus mit einiger Mühe verbunden gewesen sei. Frau E. habe sich noch dazu damals die Mühe gemacht, die gesamte Kilometer für die einzelnen Jahre zusammenzuzählen, dies war der in der Stellungnahme der Betriebsprüfung bemängelte "handschriftliche Zettel", dies sei jedoch nur eine Gefälligkeit gegenüber der Betriebsprüfung gewesen, der jedoch in keiner Weise Rechnung getragen worden sei. Diesem Zettel habe die Mandantin nicht aufgehoben und sei auch nicht mehr bereit, sich der Mühe des Zusammenrechnens noch einmal zu unterziehen. Beigelegt war dieser Vorhaltsbeantwortung ein Werkvertrag zwischen der A-KEG und Herrn Z., ein Werkvertrag zwischen der A-KEG und Y., ein Werkvertrag zwischen Zi. und A-KEG , das Jahreslohnkonto 1994 von Dr. K., das Jahreslohnkonto 1994 von Fi., das Jahreslohnkonto 1995 von Fi. und das Jahreslohnkonto 1996 von Fi. sowie der Zulassungsschein des Peugeot Kombi wie in der Berufung erwähnt.

Mit Schreiben der Finanzlandesdirektion für OÖ, Sachbearbeiterin AB, vom 19. Dezember 2000 wurde dem Finanzamt C aufgetragen noch folgende Sachverhaltselemente abzuklären:

1. Zu Tz 28 des BP-Berichtes

In der Stellungnahme zu der Berufungsschrift werde unter Punkt 2 darauf hingewiesen, dass sich die festgestellte Liebhäbereibeurteilung gem. § 1 Abs. 1 der LVO auf mehrere Umstände bezogen habe. Anschließend werde nur das Verhältnis der Erlöse zu den laufenden Kosten beleuchtet. Welche weiteren Überlegungen seien bei der Beurteilung berücksichtigt worden? Was sei dem Einwand des Bw., es handle sich bei der gegenständlichen Betätigung um eine Betätigung iSd § 1 Abs. 3 LVO (siehe Berufungsschrift) entgegnet worden?

2. Zu Tz 15, 19 und 20 des BP-Berichtes:

Lt. Stellungnahme seien die Argumente des Abgabepflichtigen hinsichtlich umfangreicher Kürzungen gehört, gewürdigt und abgelehnt worden. Lt. Berufungsschrift seien die Darstellungsversuche des Pflichtigen nicht angehört worden. Nach obiger Ansicht mittels Arbeitsbogen keine Nachvollziehbarkeit dieser strittigen Punkte gegeben sei, werden Sie eingeladen, die Würdigung und die beigebrachten Unterlagen des Bw. beizubringen.

In der Folge wurde am 30. Jänner 2001 ein Schreiben des Finanzamtes C übermittelt in dem vorweg mitgeteilt wurde, dass der Prüfer Sch. mit 31.1.2001 aus dem Finanzdienst ausgeschieden sei. In der Folge wurde seitens des Betriebsprüfers zu den Punkten wie folgt Stellung genommen.

Zu Tz 28

Die "mehreren Umstände" seien (wie in der ersten Stellungnahme aufgelistet):

Verhältnis Erlöse – laufender Aufwand, Entwicklung des Überschuldungsgrades, das schleppende bis fehlende Nachkommen gesetzlicher Pflichten (UVA, Vorlage von Buchhaltungsunterlagen). Entgegnet worden sei, dass keine einzige der in der LVO verlangten Voraussetzungen zur Anerkennung als Betrieb gem. § 1 Abs. 3 vorliege.

Zu Tz 15

Die nicht als betrieblich anerkannten Gegenstände seien auf Seite 29 im Arbeitsbogen dargestellt worden.

Zu Tz 19

Die nicht als betrieblich anerkannten Gegenstände seien auf Seite 29 im Arbeitsbogen dargestellt worden – Summe der beiden Rechnungen der Tischlerei Süß (siehe auch Seite 63, 64).

Zu Tz 20

Für die tatsächlich gekürzten Aktivierungen werde auf die im Anlageverzeichnis der betreffenden Jahre mit einer Kreuz markierten Gegenstände verwiesen (Konto 580). Die Summen seien mit dem im ersten Schlussbesprechungsprogramm angegebenen Kürzungen zu vergleichen, die Differenz konnte der Pflichtige als betrieblich verwendet glaubhaft machen. Ebenso sei zu beachten welche Anschaffungen dann immer noch als betrieblich anerkannt worden seien.

In der Folge wurden von der Finanzlandesdirektion für OÖ, Geschäftsabteilung 7, Sachbearbeiterin AB ein neuerlicher Vorhalt ausgefertigt und in diesem hinsichtlich der Berufung A-KEG ausgeführt:

Instandhaltungen:

Bezüglich der Tischlerarbeiten im Berufungszeitraum 1996 sei festzustellen, dass lt. Anlageverzeichnis 1995 in der zweiten Jahreshälfte ein Küchenblock angeschafft worden sei und die meisten Möbelneuanschaffungen im Jahre 1994 erfolgt seien, sodass der Bw. eingeladen werde, die beantragten Ausgaben iHv. insgesamt 53.953,00 S (Rechnung vom

4.9.1996) und 53.094,00 S (Rechnung vom 4.9.1996) über diverse durchgeführte Reparaturarbeiten zu erläutern.

Als nicht betrieblich anerkannte Gegenstände:

Bezugnehmend auf die in der Berufungsschrift dargelegten Ausführungen zur grundsätzlichen Mitwirkungspflicht des Bw. werde darauf hingewiesen, dass bei Aufwendungen die aus betrieblichem Anlass getätigt worden seien, aber nach der Lebenserfahrung in der Regel auch der privaten Lebensführung dienen würden, die Pflicht der Abgabenbehörde zur amtswegigen Sachverhaltsermittlung gegenüber der Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen zurücktrete. Daher würde der Bw. ersucht, nochmals entsprechende Beweise bzw. Belege beizubringen, die darlegen würden, dass die private Lebensführung so gut wie nicht berührt werde.

Pkw- und Lkw-Aufwandsposten:

Wie setze sich der o.a. Aufwand im Berufungszeitraum zusammen?

Liebhabereibeurteilung:

Lt. Betriebsprüfung sei festgestellt worden, dass es sich um eine Betätigung mit Annahme einer Einkunftsquelle gem. § 1 Abs. 1 LVO handle. Da der Abgabepflichtige sämtliche Beurteilungsgrundlagen offen zu legen habe, aus denen sich die Einkunftsquelleneigenschaft seiner Verluste erbringenden Betätigung zuverlässig beurteilen lasse, werde der Bw. ersucht, die Gewinn- und Umsatzentwicklung seit 1997 bis inklusive vorläufige Entwicklung 2001 beizubringen und die in der Berufungsschrift behaupteten objektiven Maßstäbe (gem. § 2 Abs. 3 LVO) ausführlicher darzulegen bzw. diese anhand geeigneter Belege nachzuweisen.

Weiters werde ersucht, folgende Fragen zu beantworten:

1. Wo würden die ärztlichen Untersuchungen des Herrn Dr. E. stattfinden?
2. Inwieweit würden die in der Berufungsschrift dargelegten Einwendungen bezüglich dem Vorliegen der Voraussetzungen gem. § 2 Abs. 3 LVO auch die Gattin des Herrn Dr. E., Frau D E. betreffen.

Mit Schreiben vom 28. September 2001 langte eine Berufungsergänzung des Bw. ein und wurde ausgeführt:

Bezüglich der Tischlerarbeiten im Jahr 1996 sei festzuhalten, dass in den Vorjahren aus Kostengründen keinesfalls eine Vollausstattung sämtlicher Praxisräumlichkeiten Möbel vorgenommen worden sei. Im Jahr 1996 hätten die Ehegatten E. Möbel, die aus einer seinerzeitigen Verlassenschaft von Frau D E. als Erbin stammen würden, von einem Tischler aufarbeiten lassen, da ansonsten eine entsprechende Verwendung nicht möglich gewesen wäre. Es sei festzuhalten, dass eine völlige Neuanschaffung von entsprechenden Möbeln mit

weitaus höheren Kosten verbunden gewesen wäre. Bezuglich der nicht als betrieblich anerkannten Gegenstände glaube er bereits in seiner Berufung ausführlich dazu Stellung genommen zu haben. Es sei ihm nicht ersichtlich, welche Beweise bzw. Belege beizubringen sein könnten, die darlegen sollten, dass die private Lebensführung so gut wie nicht berührt werde. Sämtliche Praxisräumlichkeiten würden ausschließlich als solche genutzt, mit Ausnahme der Praxisräumlichkeiten in I existiere in keiner Praxis eine Möglichkeit, die Nacht dort zu verbringen, sämtliche Räume seien als Behandlungsräume ausgestaltet und würden somit keine private Verwendungsmöglichkeit erlauben. Es erscheine wenig komfortabel, sich auf einer Behandlungsliege zur Ruhe zu begeben. Die Ausnahme für Räumlichkeiten in I bestehe darin, dass Mittwoch für die Ordination in B ordinationsfreier Tag sei und die Ehegatten E. bereits am Dienstag Abend nach I fahren würden, um den gesamten Tag am Mittwoch für Behandlungen zur Verfügung zu haben. Eine private Veranlassung sei hiebei ebenfalls nicht gegeben. Wie bereits in der Berufung ausführlich erläutert, seien praktisch sämtliche Gegenstände, die in einer Praxis verwendet würden und nicht ausdrücklich der Heilbehandlung dienen würden, auch in privaten Räumlichkeiten zu finden. Die abstrakte Möglichkeit, einen Gegenstand sowohl betrieblich als auch privat nutzen zu können, könne jedoch unmöglich zur Versagung der steuerlichen Anerkennung führen. Es sei dem Betriebsprüfer angeboten worden, die entsprechenden Betriebsstätten zu besuchen, dies sei von ihm jedoch abgelehnt worden, nach eigenen Auskünften versuchte er zweimal die Betriebsstätte in G. zu besichtigen, sei aber vor verschlossenen Türen gestanden. Hiezu sei zu bemerken, dass er seine Absicht, eine Betriebsbesichtigung durchzuführen, weder dem Steuerberater noch dem Abgabepflichtigen mitgeteilt habe und überdies wusste und wissen musste, dass an den Tagen, an denen er die Besichtigung vornehmen wollte, in G. keine Behandlungen durchgeführt werden, zudem entspricht die Vorgangsweise, eine Betriebsbesichtigung ohne Absprache mit dem Abgabepflichtigen oder seinem Steuerberater durchzuführen, weder der Dienstanweisung Betriebsprüfung noch jeglicher allgemein gültiger Umgangsformen. Die Pkw- und Lkw-Aufwandsposten in den Jahren 1994 bis 1997 würden sich daher wie folgt darstellen:

1. 1994 - PKW Kosten		
LKW-Leasing	133.403,88	
LKW-Betriebskosten	<u>163.370,89</u>	296.774,77
Privatanteil KfZ		53.879,00
2. 1995 - PKW Afa	44.000,00	
PKW Betriebskosten	<u>52.773,50</u>	96.773,50
LKW-Leasing		91.900,45
LKW Afa	35.000,00	
LKW-Betriebskosten		273.136,84
Privatanteil KfZ		93.227,00
3. 1996 - PKW Afa	44.000,00	
PKW Betriebskosten	<u>96.534,89</u>	140.534,89
LKW Afa	<u>34.999,00</u>	
LKW-Betriebskosten	<u>168.212,46</u>	203.211,46
Privatanteil KfZ		85.934,00
4. 1997 - PKW Afa	44.000,00	
PKW Betriebskosten	<u>56.094,20</u>	100.094,20
LKW Afa	<u>0,00</u>	
LKW-Betriebskosten	<u>99.304,50</u>	99.304,50
Privatanteil KfZ		79.580,00

In der Berufung sei bereits dargelegt worden, dass es sich nach Ansicht des Steuerpflichtigen und seines Vertreters bei der Betätigung nicht um eine Betätigung gem. § 1 Abs. 1 LVO handle, sondern um eine Betätigung nach § 1 Abs. 3 LVO, bei der niemals von Liebhaberei ausgegangen werden dürfe, weshalb die wirtschaftliche Entwicklung nicht zu berücksichtigen sei.

Der Bw. erlaube sich die gewünschten Zahlen trotzdem bekannt zu geben, möchte aber ausdrücklich darauf hinweisen, dass eine Bekanntgabe nicht eine stillschweigende Akzeptanz der Ansicht des Finanzamtes C darstelle.

Umsatz 1998	2.109.843,00 S
IFB-bereinigter Gewinn 1998	187.704,00 S
Umsatz 1999	1.536.985,00 S
IFB-bereinigter Verlust 1999	273.248,00 S
Umsatz 2000	907.000,00 S
vorläufiges Ergebnis 2000	ca. 0,00 S
Umsatzerwartung für 2001	1.200.000,00 S
Gewinnerwartung 2001	ca. 150.000,00 S

Die ärztlichen Untersuchungen des Herrn Dr. E. würden, da sie medizinische Leistungen darstellen würden, in der Ordination von Herrn Dr. E. stattfinden, da nur dort die medizinischen Geräte zur Durchführung der Untersuchungen zur Verfügung stehen würden. Im Normalfall erfolge die Anamnese im Zuge einer Gesundenuntersuchung. Daraufhin berate Herr Dr. E. mit dem Patienten, welche Behandlungsmöglichkeiten der Schuldmedizin bzw. alternativer Heilmethoden zur Verfügung stehen würden, und der Patient würde dann entscheiden, welche der Heilmethoden er sich unterziehen wolle. Die entsprechenden Behandlungen würden dann Frau E. bzw. andere Mitarbeiter in den jeweiligen, für den Patienten günstigsten Falls erreichbaren Praxisräumlichkeiten erfolgen. Wie bereits in der Berufung dargelegt, habe Herr Dr. E. im Rahmen seiner Ordination versucht, diese alternativen Heilmethoden anzubieten. Dies wurde ihm unter Androhung disziplinarrechtlicher Sanktionen von der Ärztekammer untersagt, weshalb es sodann zur Gründung des eigenen Unternehmens A. gekommen sei, welche eine direkte Verknüpfung zu ärztlichen Tätigkeit des Dr. E. darstelle. Zu diesem Zeitpunkt habe die Möglichkeit bestanden, die Mitarbeit von Frau E. entweder über ein Angestelltenverhältnis zu entlohnen oder ihr die Eigenschaft einer Kommanditistin einzuräumen. Aus Kostengründen sei das Gesellschaftsverhältnis gewählt worden, da dies zum damaligen Zeitpunkt mit keinen zusätzlichen Gehaltsnebenkosten und Sozialversicherungsbeiträgen belastet gewesen sei. Alleiniger Komplementär sei Dr. E., der somit Herr des Unternehmens und alleiniger Geschäftsführer sei. Auf die laufende Geschäftsgebarung könne Frau E. keinen Einfluss nehmen. Die gewählte Rechtsnorm stelle somit nur die kostengünstigste Variante der Arbeitsentlohnung für Frau E. dar, ohne das nach Erachten der steuerlichen Vertretung die Verknüpfung der A. mit der Ordination Dr. E. in Frage gestellt sei, da Frau E. auch in der Ordination als Angestellte (medizinisch-technische Assistentin) tätig sei.

Selbstverständlich hätten die Ehegatten E. erwartet, nach einer gewissen Anlaufphase Gewinne aus der A. erzielen zu können. Niemand werde sinnvollerweise ein Unternehmen eröffnen, um Verluste zu erzielen. Dass die Verlustverrechnung nicht im Vordergrund gestanden habe, sei auch daraus abzusehen, dass auf Frau E. entfallende Verlustanteile im großen Maße nicht mit anderen positiven Einkünften ausgeglichen werden könnten und somit verloren gegangen seien. Dass die wirtschaftliche Entwicklung nicht im angestrebten Ausmaß eingetreten sei, sei wie bereits in der Berufung ausgeführt auf steuerliche Maßnahmen (diverse Sparpakete) zurückzuführen. Da die alternative Heilbehandlung keinerlei Zuschüsse seitens der Krankenkasse erhalte, sei diesen Kosten von den Patienten privat zu tragen. Von privaten Versicherungen würden diese Kosten ebenfalls nicht refundiert, mittlerweile gebe es aber bereits Versicherungen, die einen entsprechenden Versicherungsschutz anbieten würden, die Prämienbildung sei aber dementsprechend teuer.

Mit 1.1.2003 ging die Berufung in die Zuständigkeit des Unabhängigen Finanzsenates über, wobei mit Schreiben vom 3. Februar 2003 seitens des Bw. ein Antrag auf Entscheidung durch den Berufungssenat gestellt wurde. Mit 1. Jänner 2005 wurde die Berufung der Referentin CD zugeteilt, da die Mitgliedschaft der Referentin AB zu diesem Zeitpunkt ruhte.

In der Folge fand am 9. März 2006 ein Erörterungstermin statt. In der Niederschrift finden sich folgende Ausführungen: " Die wirtschaftliche Lage der Bw. hat dazu geführt, dass der Standort G. im Jahr 2000 geschlossen wurde, der Standort in H. 2002 od. 2003, der Standort in I im Vorjahr. Die Tätigkeit wird derzeit nur mehr in B ausgeübt, dies räumlich getrennt von der Restordination.

1) Ordinationseinrichtung, geringwertige Wirtschaftsgüter

Hinsichtlich der geringwertigen Wirtschaftsgüter wird eine Kürzung für 1994 in Höhe von 24.000 S, für 1995 in Höhe von 8.000 S, für 1996 in Höhe von 11.000 S einvernehmlich im Schätzungswege festgesetzt. Die Vorsteuer wird entsprechend adaptiert. Hinsichtlich der Ordinationseinrichtung wird eine Kürzung für 1994 und 1995 in Höhe von 30.000 S einvernehmlich im Schätzungswege festgesetzt IFB, AfA und Vorsteuer werden entsprechend angepasst.

2) Instandhaltung 1996

Insoweit bestehen seitens des Finanzamtes keine Bedenken gegen eine beabsichtigte Stattgabe.

3) Liebhaberei ab 1995

Der Bw hält seine in der Berufungsschrift dargestellte Rechtansicht aufrecht, wonach es sich um einen Betrieb nach § 1 Abs. 3 LVO handelt. Die Gründung der KEG wurde nur aufgrund der restriktiven Ansichten der Xischen Ärztekammer zur alternativen Heilbehandlungen vorgenommen. Ansonsten wäre die Tätigkeit im Rahmen der Ordination ausgeübt worden und wären die Verluste ebenfalls ausgleichsfähig gewesen. Es wird keine weitere Stellungnahme seitens des Bw erfolgen.

Der Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat und der Antrag auf mdl. Verhandlung werden zurückgenommen."

Über die Berufungen wurde erwogen:

1) Ordinationseinrichtung, geringwertige Wirtschaftsgüter (TZ 15 und 20)

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

Nach den Ausführungen im BP-Bericht wurden seitens der Betriebsprüfung Wirtschaftsgüter ausgeschieden, die nach ihrer Ansicht nach der Privatsphäre zuzuordnen sind. Eine genaue Auflistung der ausgeschiedenen Gegenstände ist jedoch unterblieben und auch die Zusammensetzung des ausgeschiedenen Betrages nicht mehr nachvollziehbar. Der Referentin erschien daher eine Schätzung des auszuscheidenden Betrages notwendig, da nach ihrer Ansicht unzweifelhaft Aufwendungen privater Natur enthalten sind. Im Rahmen des Erörterungstermins wurde eine Kürzung für 1994 in Höhe von 24.000 S, für 1995 in Höhe von 8.000 S, für 1996 in Höhe von 11.000 S im Schätzungswege festgesetzt, die Schätzung wurde seitens der Parteien akzeptiert. Die Vorsteuer wird entsprechend adaptiert. Hinsichtlich der Ordinationseinrichtung wird eine Kürzung für 1994 und 1995 in Höhe von 30.000 S im Schätzungswege festgesetzt; IFB, AfA und Vorsteuer werden entsprechend angepasst. Die Parteien erhoben gegen diese Schätzung ebenfalls keine Einwände.

Es ergeben sich folgende Beträge:

a) geringwertige Wirtschaftsgüter

	1994	1995	1996
Aufwand bisher netto	119.129,00	95.196,00	53.735,00
Aufwand lt. BP	-70.464,00	-79.754,00	-31.030,00
Kürzung lt. BP	48.665,00	15.442,00	22.705,00
Kürzung lt. BE	24.000,00	8.000,00	11.000,00
Aufwand lt. BE	95.129,00	87.196,00	42.735,00
zusätzl. Aufw. (Diff.)	24.665,00	7.442,00	11.705,00
VSt-Kürzung lt. BP	9.733,00	3.088,53	4.541,10
VSt-Kürzung lt. BE	4.800,00	1.600,00	2.200,00
Diff. (Gutschrift)	4.933,00	1.488,53	2.341,10

b) Ordinationseinrichtung

	1994	1995	1996
Kürzung Betriebsausstattung lt. BP	-151.860,57	-112.562,00	-18.892,00
Kürzung Betriebsausstattung lt. BE	30.000,00	30.000,00	0,00
Diff.	-121.860,57		
IFB-Kürzung	-24.938,00	-12.354,00	0,00
IFB lt. BP	205.061,00	9.764,00	0,00
IFB-Kürzung lt. BE	4.926,49	3.292,59	0,00
IFB lt. BE	225.072,51	18.825,41	0,00
Diff.	20.011,51		
Afa-Kürzung lt. BP	-8.312,00	-23.697,00	-29.828,00
Afa-Kürzung lt. BE	1.642,00	6.315,72	0,00
Diff.	-6.670,00	-17.381,28	-29.828,00
VSt-Kürzung lt. BP	25.972,11	22.512,00	3.778,33
VSt-Kürzung lt. BE	6000	6000	0,00
Diff.	19.972,11	16.512,00	3.778,33

2) Instandhaltung 1996

Gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind. Die betriebliche Veranlassung der strittigen Tischlerrechnungen wurde im Berufungsverfahren dargelegt und stimmte auch das Finanzamt im Zuge des Erörterungstermins der Stattgabe hinsichtlich dieses Punktes zu.

3) Liebhaberei ab 1995

Für die Liebhabereibeurteilung von Betätigungen, die durch eine Personenvereinigung ohne eigene Rechtspersönlichkeit ausgeübt werden, gelten die allgemeinen Grundsätze (vgl. § 4 Liebhabereiverordnung, BGBl 1993/33 (idF BGBl. II 1997/358 (LVO)). Dabei ist zuerst für die Personenvereinigung zu prüfen, ob Liebhaberei vorliegt (Zwei-Stufen-Theorie). Für die Sphäre der Gesellschafter (Mitglieder) ordnet § 4 Abs. 3 LVO eine weitere Prüfung an, ob beim einzelnen Gesellschafter (Mitglied) von einer Einkunftsquelle ausgegangen werden kann.

a) Liebhabereiprüfung auf Ebene der Gesellschaft

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.

Nach § 1 Abs. 3 LVO liegt Liebhaberei nicht vor, wenn eine Betätigung bei einer einzelnen Einheit im Sinn des § 1 vorletzter Satz, die im wirtschaftlichen Zusammenhang mit weiteren Einheiten steht, aus Gründen der Gesamtentlastbarkeit, der Marktpräsenz oder der wirtschaftlichen Verflechtung aufrechterhalten wird.

Die Berufungswerberin stützt ihr Vorbringen darauf, dass eine Tätigkeit im Sinne des § 1 Abs. 3 LVO vorliege. Die Tätigkeit stehe in Zusammenhang mit der Arztpraxis Dr. E.. Die Wahl der Rechtsform sei nur aufgrund der restriktiven Haltung der Ärztekammer erfolgt. Die Tätigkeit der A-KEG würde eine erhöhte Rentabilität der Arztpraxis bringen und seien auch Gründe der Marktpräsenz gegeben (als eine der Pioniere auf dem Gebiet der umfassenden alternativmedizinischen Behandlung in Österreich habe sich die A-KEG bereits seinen Namen gemacht und wäre es im Hinblick auf die künftige erwartete Entwicklung unsinnig, diesen Namen vom Markt zu nehmen).

Nach Ansicht der Referentin ist die Tätigkeit der Bw. eine unter § 1 Abs. 1 LVO zu subsumierende Tätigkeit, insoweit wird den Ausführungen der belangten Behörde gefolgt. § 1 Abs. 3 LVO ist nämlich nicht anzuwenden, wenn Einheiten von unterschiedlichen Steuerpflichtigen betroffen sind (vgl. Renner in Doralt, Kommentar zum EStG, RZ 491 zu § 2; ebenso die Liebhabereirichtlinien 1997, AÖF 1998/47, Punkt 19). Im gegenständlichen Berufungsfall sind die A-KEG und die Arztpraxis Dr. E. betroffen. Die Arztpraxis wird als

Einzelunternehmen geführt, die A-KEG ist eine Personengesellschaft. Unbestritten besteht zwischen diesen Einheiten ein wirtschaftlicher Zusammenhang, jedoch liegen zwei verschiedene Steuerpflichtige vor. Die außersteuerlichen Gründe, die zur Wahl dieser Gestaltungsmöglichkeit geführt haben, vermögen an dieser Beurteilung nichts zu ändern. Eine Prüfung, ob die weiteren Kriterien des § 1 Abs. 3 LVO vorliegen, kann daher nach Ansicht der Referentin entfallen. Es wird jedoch darauf hingewiesen, dass eine erhöhte Rentabilität der Arztpraxis aufgrund des Betriebes der A-KEG nach dem bisherigen Vorbringen für die Referentin nicht ersichtlich ist. Gesamtrentabilität liegt vor, wenn eine (verlustbringende) Betätigung eine andere Betätigung ergänzt, sodass beide insgesamt zu einem besseren Ergebnis führen als die andere Betätigung für sich allein (vgl. Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei in Rechtsprechung und Verwaltungspraxis, S 63). Wie im Schreiben vom 31. Jänner 2002 von der damaligen Referentin dargestellt, hat sich der Gewinn der Ordination trotz stark gestiegener Umsätze der A. nicht erhöht. Als die Umsätze der A. rückläufig waren, blieben die Ordinationseinkünfte konstant. Nach Ansicht der Referentin würde die Ordination alleine zu einem besseren Ergebnis führen als in der Kombination mit der A.. Wenn die Berufungswerberin ausführt, eine Rentabilitätsrechnung bezüglich der Erlöse könne sich doch nur darauf beziehen, ob in Summe die Honorarerlöse im Rahmen der A. und der Ordination Dr. E. gegenüber den Vergleichszeiträumen vor Aufnahme der alternativen Heilbehandlungen höher geworden sei oder nicht, so ist dies nicht zutreffend. Eine bloße Summierung der Erlöse würde wohl in der Mehrzahl der Fälle, in denen zwei Betriebe vorliegen und einer davon verlustbringend ist, eine gesteigerte Rentabilität zeigen. Die A. müsste einen positiven Einfluss auf die Ertragslage der Arztordination haben, ein solcher ist nach den obigen Ausführungen nicht ersichtlich (vgl. Renner in Doralt, Kommentar zum EStG 1988, RZ 493 zu § 2).

Ebensowenig liegen nach Ansicht der Referentin Marktpräsenzgründe vor. Der Berufungswerber müßte in diesem Fall glaubhaft machen, dass die momentan verlustbringende Betätigung Ausgangspunkt für künftige damit in Konnex stehende erfolgreiche und somit als Einkunftsquelle anzuerkennende Aktivitäten ist (vgl. Renner in Doralt, Kommentar zum EStG 1988, RZ 495 zu § 2). Die (unten dargestellte) wirtschaftliche Lage der A. läßt nach Ansicht der Referentin eine Argumentation in diese Richtung nicht zu. Die in der Verordnung weiters genannten Gründe wirtschaftlicher Verflechtung betreffen vor allem verschiedenen Produktionsstufen und spielen daher im gegenständlichen Fall keine Rolle.

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 (im gegenständlichen Fall 1992 bis 1994) 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 Umsätze stellen sich seit der Gründung der A-KEG im Jahr 1992 wie folgt dar:

	Gewinn/Verlust	in €	Umsatz ATS	in €
1992	-106.551,00	-7.743,36	22.500,00	1635,14
1993	-341.720,00	-24.833,76	210.471,72	15295,58
1994	-710.612,00	-51.642,19	1.314.704,50	95543,3
1995	-1.075.066,00	-78.128,09	2.467.831,71	179344,32
1996	-2.113.991,56	-153.629,76	1.408.267,87	102342,82
1997	-1.468.242,00	-106.701,31	798.837,26	58053,77
1998	-82.190,00	-5.972,98	2.109.843,20	153328,28
1999	-541.523,00	-39.354,00	1.536.984,72	153328,28
2000	-296.302,00	-21.533,11	969.576,89	70461,9
2001	-524.733,00	-38.133,83	438.061,07	31835,14
2002	-675.181,46	-49.067,35	376.895,58	27.390,07
2003	-611.058,60	-44.407,36	224.506,04	16.315,49

Dass sich die Situation auch in den Folgejahren nicht anders darstellt, kann daran gesehen werden, dass die Standorte I, G. und H. geschlossen wurden und die Tätigkeit nur mehr in B ausgeführt wird. In keinem einzigen Jahr wurde ein Gewinn erzielt. Die Verluste übersteigen in mehreren Jahren die Umsätze (1992, 1993, 1996, 1997, 2001, 2002, 2003). Die Umsätze sinken seit 1999 kontinuierlich, während die Verluste in diesem Zeitraum annähernd gleich geblieben sind.

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). Die in der Berufung vom 28. Jänner 2000 angestellten Überlegungen, wonach nach dem Auslaufen der hohen Aufwendungen für Geräteleasing im Jahr 1999 Gewinne anfallen würden, haben sich nicht bewahrheitet. Auch der im Schriftsatz vom 28.9.2001 prognostizierte Gewinn von ATS 150.000 für 2001 hat sich nicht eingestellt. Wie aus der Darstellung in der Stellungnahme des Betriebsprüfers vom 10.7.2000 ersichtlich ist, steigen mit den Erlösen auch jeweils die Ausgaben ebenso an, sodass wiederum kein Gewinn verbleibt.

Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen (z.B. Rationalisierungsmaßnahmen) wurden weder festgestellt noch behauptet, erst ab dem Jahr 2000 wurden Standorte (zuerst G. , später H. und I) geschlossen und wird die Tätigkeit nunmehr nur noch in B (räumlich getrennt von der Ordination Dr. E.) ausgeübt. Durch die Schließung der Standorte kommt es jedoch nicht zu einer Verbesserung der Ertragslage, da der Kreis der (auch potentiellen) Patienten kleiner wird. Aufgrund der Schließung dieser Standorte kann nach Ansicht der Referentin davon ausgegangen werden, dass kein Gesamtüberschuss mehr erzielt werden kann.

Nach Ansicht der Referentin wurde die Tätigkeit trotz der hohen Verluste aus persönlichen Motiven aufrechterhalten, und zwar aus einem besonderen Interesse an den im Rahmen der Bw. angebotenen alternativen Heilmethoden.

Zum Einwand, es sei 1996 zu einem Umsatzeinbruch aufgrund des (steuerlichen) Sparpakets gekommen wird ausgeführt: Wenn Verluste auf äußere Umstände zurückzuführen sind, muss der Wirtschaftstreibende marktgerecht darauf reagieren, indem er z. B. strukturverbessernde Maßnahmen setzt oder die Tätigkeit beendet. Solche Maßnahmen wurden nicht gesetzt. Das Festhalten an einer offensichtlich wirtschaftlich nicht (mehr) sinnvollen Betätigung zieht – so auch die Rechtsprechung – deren Beurteilung als Liebhaberei nach sich (vgl. Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei in Rechtsprechung und Verwaltungspraxis, S 105 und die dort zitierte Rechtsprechung).

Die Berufungswerberin hat im Berufungsverfahren nicht dargelegt, welche Argumente der Liebhabereibeurteilung der Behörde sie als nicht zutreffend erachtet, da sie ihr Vorbringen aus § 1 Abs. 3 LVO gestützt hat. Beispielsweise wurde in der Vorhaltsbeantwortung vom 12.10.2000 darauf hingewiesen, dass ein Verweis auf die wirtschaftliche Entwicklung bei einer Betätigung nach § 1 Abs. 3 LVO sinnentleert sei. Auch im Zuge des Erörterungstermins wurde angegeben, dass keine weitere Stellungnahme erfolgen wird.

Nach den obigen Ausführungen liegt daher nach Ansicht der Referentin Liebhaberei auf Ebene der Gesellschaft vor.

b) Liebhabereiprüfung auf Ebene der Gesellschafter (Mitglieder)

Für die Sphäre der Gesellschafter ist bei der Liebhabereiprüfung zwischen zeitlich unbegrenzten und zeitlich begrenzten Beteiligungen zu unterscheiden. Im gegenständlichen Fall liegen zeitlich unbegrenzte Beteiligungen vor. Ist davon auszugehen, dass auf Gesellschaftsebene keine Einkunftsquelle vorliegt, so ist eine weitere Prüfung des voraussichtlichen Beteiligungsergebnisses nur für jene Gesellschafter erforderlich, die besondere Vergütungen (Einnahmen) erhalten. (vgl. Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei in Rechtsprechung und Verwaltungspraxis, S 258) Dafür gibt es im Sachverhalt keine Anhaltspunkte. Die Liebhabereibeurteilung bei der Gesellschaft führt in diesem Fall dazu, dass auch auf Ebene der Gesellschafter Liebhaberei vorliegt.

Darstellung aller Änderungen

	1994	1995	1996
Vorsteuer			
Diff. 1a)	4.933,00	1.488,53	2.341,00
Diff. 1b)	19.972,11	16.512,00	3.778,33
Diff. 2)			17.841,00
zusätzliche Vorsteuer daher	24.905,11	18.000,53	23.960,33
Vorsteuer bisher	508.006,98	431.148,69	373.127,19
Vorsteuer IgE		787,15	1.866,68
Vorsteuer neu	532.912,09	449.936,37	398.954,20
Aufwand			
1a) GWG	24.665,00		
1b) Betriebsausst.	121.860,57		
1b) IFB	20011,51 (Anm: Wartetaste)		
1b) AFA	6.670,00		
zusätzliche Betriebsausgaben	173.207,08		

Auf eine Darstellung der Änderungen bei den Betriebsausgaben für 1995 und 1996 wurde aufgrund der Ausführungen unter Punkt 3 verzichtet.

Beilage: 6 Berechnungsblätter, Aufteilung der Einkünfte des Jahres 1994

Linz, am 24. April 2006