



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Dr.Q, vertreten durch Y-GmbH, gegen die Bescheide des Finanzamtes X, vertreten durch Mag.R., betreffend Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs 4 BAO hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 1998 bis 2001 sowie betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1998 bis 2002, nach der am 30. November 2006 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7 durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung betreffend Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs 4 BAO hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 1998 bis 2001 wird als unbegründet abgewiesen.

Die Bescheide betreffend Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs 4 BAO hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 1998 bis 2001 bleiben unverändert.

Der Berufung betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1998 bis 2002 wird teilweise Folge gegeben.

Die Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1998 bis 2002 werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe bzw den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (idF Bw), eine Ärztin, war bis zum Jahr 2001 in einem Krankenhaus (G-Spital) angestellt. Daneben eröffnete sie im Jahr 1995 an der Adresse Wien, _A-Gasse eine ca 54 m² große Ordination.

Mit Vorhalt vom 6.8.1999 betreffend die Abgabenerklärungen für das Jahr 1998 hielt das Finanzamt der Bw vor, es sei festgestellt worden, dass sie aus ihrer Ordination seit der Eröffnung laufend Verluste erziele (Anfangsverluste). Aufgrund der vorgelegten Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen könne angenommen werden, dass die Ausgaben für ihre Tätigkeit weiterhin anfallen würden. In den Jahren 1995 bis 1998 ergebe sich ein Totalverlust von S 541.533. Sie möge bekannt geben, ob in Hinkunft von ihr Maßnahmen gesetzt werden würden, um überwiegend Gewinne zu erzielen sowie zutreffendenfalls angeben, welche Maßnahmen dies seien. Eine Prognoserechnung sei vorzulegen. Ansonsten werde das Finanzamt im Hinblick auf die genannten Feststellungen die Ordination als Liebhabereitätigkeit iSd § 1 Abs 1 LVO qualifizieren.

In Beantwortung dieses Vorhaltes erklärte die Bw mit Schreiben vom 17.9.1999, in dem vom Finanzamt genannten Gesamtverlust von S 541.533 seien Beiträge an den Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer Wien in Höhe von S 99.272 enthalten, welche jedoch die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit belasteten und die Eigenschaft als Werbungskosten gemäß § 16 Abs 4 EStG hätten, es handle sich um Beiträge zur Pflichtversicherung in der gesetzlichen Sozialversicherung. Der Verlust belaufe sich daher so gesehen nur auf S 442.261. Für Ärzte ohne Ordination werde der Beitrag an den Wohlfahrtsfonds in der monatlichen Gehaltsverrechnung abgesetzt und an diesen überwiesen. Ärzte, die auch eine Ordination führten hätten den Beitrag an den Wohlfahrtsfonds gesondert zu überweisen, steuerlich könne dieser daher erst in der Einkommensteuererklärung abgesetzt werden.

„Zur Verbesserung der Ertragslage der Ordination, Ganzheitsmedizin,“ habe sie vor, nachstehende Maßnahmen umzusetzen:

- Sie werde die Patienten ersuchen, die Behandlungsmethoden im Bekannten- und Freundeskreis zu verbreiten, um auf diese Art mehr Patienten zu gewinnen,
- Erweiterung der Praxis durch Hausbesuche,
- Kooperation mit anderen Ärzten,
- Erstellung von Formblättern zu Patientenbefragung.

Zur Wirksamkeit dieser Maßnahmen werde „vermerkt, dass auch die Akzeptanz der Ganzheitsmedizin im Bewusstsein der Bevölkerung im Steigen begriffen“ sei. Von diesen Maßnahmen erwarte sie sich eine jährliche Erhöhung der Honorareinnahmen von 10 %. So würden die Honorare bis zum Jahr 2004 wie folgt steigen:

1999 – S 66.000,
2000 – S 73.000,
2001 – S 80.000,
2002 – S 88.000,
2003 – S 97.000,
2004 – S 106.000.

Es würden auch Maßnahmen gesetzt, die bestehenden Betriebsausgaben auf S 77.000 zu begrenzen. Nach dieser Prognoserechnung werde sie schon ab dem Jahr 2001 in der Ordination Gewinne erwirtschaften.

Das Finanzamt erließ für die Jahre 1998 bis 2001 Einkommensteuerbescheide in welchen es die Tätigkeit der Bw als Einkunftsquelle anerkannte. In diesen Jahren erzielte die Bw aus der Ordination jeweils Verluste (siehe im Einzelnen dazu unten Tabelle 4).

Mit Schreiben vom 7.6.2002 teilte die Bw dem Finanzamt mit, dass sie seit April 2002 an einem Auslandseinsatz des Österreichischen Bundesheeres als Ärztin teilnehme. Der Einsatz werde voraussichtlich bis Ende November 2002 dauern. In dieser Zeit ruhe die Tätigkeit in der Ordination.

Mit Schreiben vom 9.6.2004 anlässlich der Übermittlung der Abgabenerklärungen für das Jahr 2002 erklärte die Bw, sie habe sich ab 22.4.2002 auf einem Auslandseinsatz in_X befunden und ihre Ordination zu diesem Zeitpunkt aufgegeben. Der Liquidationszeitraum erstrecke sich bis 30.6.2002. Unter einem legte die Bw eine Aufgabebilanz per 30.6.2002 sowie eine Berechnung des Übergangsverlustes vor.

Mit Bescheid vom 7.7.2004 nahm das Finanzamt die Verfahren betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1998 bis 2001 von Amts wegen wieder auf und erließ für diese Jahre sowie für das Jahr 2002 Einkommensteuerbescheide, in welchen es die Tätigkeit der Bw als Liebhaberei qualifizierte. Zur Begründung führte das Finanzamt aus, seit der Eröffnung der Ordination im Jahr 1995 seien laufend Verluste angefallen. Im Jahr 2002 sei die Ordination anlässlich eines Auslandseinsatzes aufgegeben worden. Für Tätigkeiten gemäß § 1 Abs 1 LVO gelte generell die Annahme einer Einkunftsquelle, wenn von Gewinnerzielungsabsicht ausgegangen werden könne. Sofern dies nicht unmittelbar erkennbar sei, müsse anhand objektiver Kriterien (§ 2 Abs 1 LVO) auf ein Ertragsstreben geschlossen werden können. Als Tatbestandsvoraussetzung für das Vorliegen von Einkünften gelte nicht ausschließlich das Erwirtschaften eines tatsächlichen Gesamterfolges, sondern auch das nach außen in Erscheinung tretende Streben des Abgabepflichtigen nach einem solchen Erfolg. IZm der vorgelegten Prognoserechnung vom 17.9.1999 sei dargelegt worden, dass mittels privater Weiterempfehlungen im Freundeskreis der Bekanntheitsgrad der Ordination verstärkt habe werden sollen. Ebenso habe durch Patientenbefragungen, Hausbesuche und Kooperation mit anderen Ärzten die Ertragslage

gesteigert werden sollen. Im Gegenzug dazu sei beabsichtigt gewesen, die bestehenden Betriebsausgaben auf S 77.000 jährlich zu reduzieren. Die Ordination sei nunmehr aufgegeben worden, bevor die genannten Maßnahmen Wirkung gezeigt hätten; die Prognoserechnung sei als fehlgeschlagen zu betrachten. Innerhalb des nunmehr vorliegenden abgeschlossenen Beobachtungszeitraumes könne seitens des Finanzamtes nicht länger vom Vorliegen einer Einkunftsquelle ausgegangen werden. Ausgenommen die ersten drei Jahre ab Ordinationseröffnung (Anlaufverluste) qualifiziere das Finanzamt die Tätigkeit als Liebhaberei gemäß § 1 Abs 1 LVO. Die Verluste aus selbständiger Arbeit ab dem Jahr 1998 seien daher nicht anzuerkennen.

Die Bw erhob gegen diese Bescheide Berufung, wobei sie ausführte, sie übe eine ärztliche Tätigkeit mit Gewinnerzielungsabsicht aus weshalb diese Tätigkeit unter § 1 Abs 1 LVO zu subsumieren sei. In der Bescheidbegründung werde auf die Wiederaufnahmegründe nicht eingegangen; der Bescheid betreffend das Jahr 2002 sei ohne Vorhalt erlassen worden. Mit der Abgabe der Steuererklärungen für das Jahr 2002 habe sie mitgeteilt, dass sie aufgrund eines Auslandsaufenthaltes den Betrieb aufgegeben habe. Dies habe sich jedoch als unrichtig herausgestellt, da sie lediglich einen Auslandseinsatz (in_X.) im Zeitraum von 22.4.2002 bis Dezember 2002 absolviert habe. Sie habe auch nie die Absicht gehabt, für immer in_X. zu bleiben sondern habe stets geplant gehabt, ihre ärztliche Tätigkeit nach ihrer Rückkehr fortzusetzen und habe dies auch getan. Die Information der Betriebsaufgabe sei aufgrund der irrigen Meinung erfolgt, dass die Ordinationsräumlichkeiten aufgegeben worden seien. Falls Patientenbesuche erfolgten, würden diese Patienten in der Wohnung der Bw empfangen. Die Bw sei nach wie vor selbständig tätig und habe vor allem folgende Anstrengungen und Optimierungen vorgenommen:

- Kostensenkung durch niedrigere Kosten der Ordination,
- Ausbau der Tätigkeit als Gutachterin in Pflegegeldfällen - Einstufung Magistrat.,
- Erweiterung des Leistungsangebotes durch sportmedizinische Untersuchungen,
- Beratung in ernährungstechnischer Hinsicht.

Es sei auch zu bedenken, dass die Kosten für den Wohlfahrtsfonds in den Jahren 1998, 2000 und 2001 in den Betriebsausgaben enthalten gewesen seien, diese jedoch den Werbungskosten zuzurechnen seien. Die Einnahmen seien von S 59.950 im Jahr 1998 auf S 137.696 im Jahr 2001 angestiegen. Die Verluste hätte zumindest stabilisiert werden können. Aufgrund der nunmehr getroffenen Maßnahmen sei mit einer Erhöhung der Einnahmen und einer Reduzierung der Betriebsausgaben zu rechnen. Es werde eine berichtigte Einnahmen-Ausgaben-Rechnung vorgelegt.

Das Finanzamt erließ eine stattgebende Berufungsvorentscheidung, mit welcher es die Wiederaufnahmebescheide für die Jahre 1998 – 2001 aufhob.

Mit Vorhalt vom 20.12.2004 forderte das Finanzamt die Bw auf mitzuteilen, ob sie in den Jahren 1995 bis 2002 mit ihrer Tätigkeit als Ärztin im Krankenhaus (G-Spital) voll- oder teilzeitbeschäftigt gewesen sei, wie und mit welcher wirtschaftlichen Überlegung die Ordinationsräumlichkeiten an der Adresse Wien, _A-Gasse erworben worden seien, welche Öffnungszeiten die Ordination in den Jahren 1995 bis 2002 gehabt habe, warum die Ordination bis zum Jahr 2004 nicht unter Ärzte/Allgemeinmedizin im Telefonbuch zu finden gewesen sei, sowie wie die Räumlichkeiten Wien, _A-Gasse nunmehr genützt würden.

In ihrer Vorhaltsbeantwortung führte die Bw aus, sie sei im Krankenhaus Montag bis Freitag täglich von 8 bis 13 Uhr tätig gewesen. Monatlich seien vier bis fünf Nachtdienste zusätzlich zu leisten gewesen. Sie habe die Wohnung mit dem Erbteil aus der Verlassenschaft ihres Vaters angeschafft. Motivation sei einerseits gewesen, dass ihre Kinder, wenn diese erwachsen seien vorerst eine Wohnung hätten. Andererseits sei geplant gewesen, dass diese Wohnung in der Zwischenzeit als Ordination genützt werden könnte, um Kosten für angemietete Ordinationsräumlichkeiten zu sparen. Die Wohnung sei auch tatsächlich ab dem Jahr 1995 als Ordination genutzt worden. Die Öffnungszeiten seien flexibel gewesen. Termine seien nach dem Wunsch der Patienten vergeben worden. Terminvereinbarungen um 20 Uhr abends seien möglich gewesen - und würden (seien) auch tatsächlich genutzt (worden) - um zB auch Berufstätigen die Möglichkeit einer regelmäßigen Behandlung zu bieten. Sie habe keine Kassenverträge. Sie habe also nicht als „klassische“ praktische Ärztin Patienten mit Krankenschein angesprochen und habe sich daher nicht im Telefonbuch unter Allgemeinmedizin eintragen lassen. Sie habe sich für interessierte Patienten auf folgende Listen bzw Homepages eintragen lassen:

- Eigene Homepage www.nnnnnn.at
- Liste der Österreichische Gesellschaft für Homöopathie www.hhh.at
- Österreichische Gesellschaft für Homotoxikologie www.mmm.at
- Liste der Sportmediziner bei der Ärztekammer
- Im Telefonbuch unter Dr.Q.
- Weiters würden Patienten durch Mundpropaganda vermittelt.

An der Adresse Wien, _A-Gasse wohne jetzt ihre Tochter. Sie beabsichtige nun nach Abschluss ihrer Zusatzweiterbildung zur Sportmedizinerin mit einem Kollegen eine Gemeinschaftsordination anzumieten, da die Wohnung in Wien, _A-Gasse für zwei Ärzte zu klein sei. Weiters könnten durch eine Praxisgemeinschaft Kosten minimiert werden.

Mit Datum vom 6.7.2005 erließ das Finanzamt neuerlich Bescheide betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer und betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1998 bis 2001 sowie eine Berufungsvorentscheidung betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2002, in welchen es die Tätigkeit der Bw als Liebhaberei qualifizierte. Zur Begrün-

dung führte das Finanzamt in einer ergänzenden Bescheidbegründung aus, aufgrund des Fragenvorhaltes vom 20.12.2004 und der entsprechenden Beantwortung vom 24.1.2005 sowie weiterer Ermittlungen seien neue Tatsachen hervorgekommen, die im bisherigen Verfahren nicht bekannt gewesen und zu einem anders lautenden Bescheid geführt hätten. Nähere Ausführungen zu den neuen Tatbeständen (insbesondere die Tatsache, dass die Ordination nicht marktgerecht bewirtschaftet worden sei) erfolgten in der die Sachbescheide betreffenden Begründung. Da die Änderungen nicht unwesentlich seien, werde das Ermessen dahingehend geübt, dass der Rechtsrichtigkeit Vorrang vor der Rechtsbeständigkeit eingeräumt werde.

Die Ordination sei im Jahr 1995 eröffnet und im Jahr 2002 eingestellt worden. In diesen Jahren seien aus dieser Tätigkeit nur Verluste erwirtschaftet worden. Soweit in der Berufung vom 12.11.2004 ausgeführt worden sei, dass die ärztliche Tätigkeit im Jahr 2002 doch nicht eingestellt worden wäre, werde darauf hingewiesen, dass auf der Homepage anderes zu lesen sei und dass nach der Darstellung laut Berufungsschrift eine ganz andere Art der Bewirtschaftung vorgesehen sei und somit mit Beginn der neuen Art der Bewirtschaftung ein neuer Beobachtungszeitraum beginne. Der Betrieb einer Arztpraxis sei zwar grundsätzlich als Betätigung mit Annahme einer Einkunftsquelle zu betrachten, es sei jedoch bei regelmäßiger Erwirtschaftung von Verlusten über mehrere Jahre zu prüfen, in wie fern diese Betätigung erwerbstypisch bzw marktgerecht bewirtschaftet werde. Die Bw habe in den Jahren 1995 bis 2002 ausschließlich Verluste - und zwar von insgesamt nicht weniger als S 1.030.770 (ohne Beiträge an den Wohlfahrtsfonds) - erwirtschaftet. Wie aus den Lohnzetteln bzw aus den Angaben der Bw ersichtlich sei, üb(t)e sie neben der Ordination noch ein volles Dienstverhältnis im Krankenhaus (G-Spital) aus und habe nebenbei noch zwei jugendliche Kinder (1995 seien diese 14 und 17 Jahre) zu versorgen gehabt. Im Übrigen sei die Bw auf den finanziellen Erfolg aus dieser Tätigkeit nicht angewiesen, trage doch ihr Ehemann auch einen wesentlichen Beitrag zum Familieneinkommen. Wie aus den Telefonbüchern der betroffenen Jahre ersichtlich sei, sei die Bw in dieser Zeit nicht als praktische Ärztin eingetragen gewesen. Auch unter ihrem Namen sei die Berufsbezeichnung nicht ersichtlich gewesen. Die eigene Homepage sei erst im Dezember 2001 - also kurz vor der Schließung der Ordination - erstellt worden und enthalte zur Zeit groß den Hinweis, dass die Ordination bis auf weiteres geschlossen sei. Bei den anderen beiden Internetadressen sei zum einen nicht klar, wann der Eintrag erfolgt sei und zum anderen - bei Verweis auf die eigene Homepage wiederum zu erfahren, dass die Ordination geschlossen sei. Aus der Vorhaltsbeantwortung gehe auch hervor, dass es keine fixen Ordinationszeiten gegeben habe und Klienten offenbar lediglich über Mundpropaganda akquiriert werden hätten sollen. Aus den Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen sei ersichtlich, dass insbesondere die Kostenfaktoren Abschreibungen (der Eigentumswohnung sowie

Adaptierungen), Betriebskosten, Versicherungen, Energie, Instandhaltung, IFB sehr große Aufwandspositionen darstellten (oft seien diese allein höher als die vereinnahmten Honorare), die sich - wie immer bei Fixkosten - nur über entsprechend lange Öffnungszeiten und damit größeren Umsatz rentieren könnten. Dem gegenüber habe die Bw diese Ordination nur nebenbei (max. vier Stunden wöchentlich) und ohne jede Vermarktung oder fixe Öffnungszeiten betrieben. Dadurch sei auch eine Praxisgemeinschaft nicht möglich gewesen. Es habe daher an der Art der Bewirtschaftung gelegen, dass auf Dauer gesehen keine Einnahmenüberschüsse zu erwarten gewesen seien. Aus der Vorgangsweise sei sohin vielmehr erkennbar, dass diese „Verluste“ nur deshalb hingenommen worden seien, um die - eigentlich für die Kinder - angeschaffte Wohnung sowie Adaptierungskosten bis zum Erwachsenwerden der Kinder steuerlich geltend machen zu können. Dies lasse sich auch aus der Vorhaltsbeantwortung vom 24.2.2005 herauslesen. Aus diesen Betrachtungen sei klar, dass die Betätigung als Liebhaberei einzustufen sei, weshalb die Verluste aus selbständiger Tätigkeit der Jahre 1998 bis 2002 steuerlich nicht anzuerkennen seien. Allerdings würden die Beiträge zum Wohlfahrtsfonds als Werbungskosten berücksichtigt, das seien im Jahr 2000 S 34.403 und im Jahr 2001 S 19.366.

Die Bw erhob gegen diese Bescheide Berufung bzw stellte betreffend das Jahr 2002 einen Vorlageantrag, wobei sei auf ihre Berufung vom 12.11.2005 verwies. Weiters führte sie aus, es sei unstrittig, dass sie eine Tätigkeit ausübe, die unter § 1 Abs 1 LVO falle. Sie übe eine ärztliche Tätigkeit aus, sie sei Allgemeinmedizinerin, die Tätigkeit sei umfassend zu betrachten. Ein „Herausschälen“ letztlich der Tätigkeit für die Jahre 1998 bis 2002 in der Ordination (Ausgaben Wohnung - Einnahmen Honorare aus Ordination) sei nicht möglich. Neben der Ordination seien weiters Arztvertretungen (R-AG-Betriebsarzt) und Beratungsgespräche für Nahrungsergänzungsmittel gemacht worden. Alle Honorareinnahmen seien in den Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen enthalten. Insbesondere habe die Bw strukturverbessernde Maßnahmen zur Überwindung der Verlustsituation vorgenommen. Diese Maßnahmen beträfen vor allem ein weiteres Leistungsspektrum und die Änderung der Kostensituation für die Räumlichkeiten. Als weitere umsatzsteigernde Maßnahmen seien Gutachten für Pflegegeld-einstufungen ab dem Jahr 2003 zusätzlich gemacht worden. All diese Maßnahmen hätten dazu geführt, dass ab dem Jahr 2003 bereits Gewinne erzielt würden. Der Gewinn für das Jahr 2003 betrage rund € 7.900, für das Jahr 2004 rund € 20.000. Von einer „Änderung der Bewirtschaftung“ sei in der LVO bei Tätigkeiten gemäß § 1 Abs 2 LVO die Rede, nicht jedoch bei Tätigkeiten gemäß § 1 Abs 1 LVO. Sie habe strukturverbessernde Maßnahmen gesetzt, die die ärztliche Tätigkeit in die Gewinnzone geführt hätten. Als Gesamtgewinn sei das Gesamtergebnis von der Begründung bis zur Beendigung einer Betätigung definiert. Die Betätigung sei die gesamte ärztliche Tätigkeit. Damit sei in kurzer absehbarer Zeit bereits mit einem

Gesamtgewinn zu rechnen. Weiters sei eine Prüfung unterblieben, ob es Ausgaben gebe, die auch Werbungskosten wären (Wohlfahrtsfonds und Steuerberatungskosten seien als Werbungskosten anerkannt worden). Eine Reihe anderer Ausgaben könnten als Betriebsausgaben und Werbungskosten erklärt werden; eine eindeutige Zuordnung sei schwierig. Sollte eine Aufgliederung erforderlich sein, könnte eine Aufstellung für die Jahre 1998 bis 2002 vorgelegt werden. Durch Zuordnung der Ausgaben zu den Werbungskosten würden die Verluste aus den Jahren 1998 bis 2002 geringer. Das Finanzamt habe bereits die Signale für Einkommen- und Umsatzsteuer gelöscht. Sie ersuche daher zu prüfen, ob nunmehr – ohne Belegsammlung usw – die Einkunftsquelle „ärztliche“ Tätigkeit nicht mehr erfasst werde und die Gewinne ab dem Jahr 2003 als „Zufallsgewinne“ zu werten seien oder ob die Tätigkeit von Beginn an eine steuerlich relevante Tätigkeit sei. Was passiere mit Zahlungen an den Wohlfahrtsfonds und SVA Versicherung? Sei die spätere Pension steuerpflichtig?

Im Zuge eines Mängelbehebungsverfahrens brachte die Bw weiters betreffend die Wiederaufnahmebescheide vor, diese hätten nicht ergehen dürfen, da es sich bei der Tätigkeit nicht um Liebhaberei handle.

In der mündlichen Verhandlung gab die Bw zusammengefasst im Wesentlichen an, sie habe sich in ihrer Ordination mit Alternativmedizin beschäftigt. Dabei dauere es länger einen Kundenstock aufzubauen, es habe dies länger gedauert als sie vorhergesehen habe.

Im Jahr 1994 habe sie bei der österreichischen Ärztekammer das Diplom für Homöopathie erworben, seit dem Jahr 2001 besitze sie ein Zertifikat für Homotoxikologie und antihomotoxische Medizin. Sie habe geplant gehabt, sukzessive neben der Tätigkeit im Krankenhaus (G-Spital) ihre Ordination als ein zweites Standbein aufzubauen und sobald diese groß genug gewesen wäre, hätte sie ihre Tätigkeit im Krankenhaus (G-Spital) reduzieren wollen. Sie habe dafür einen Zeitraum von zehn Jahren im Auge gehabt.

Viele Patienten habe sie über den Bekannten- und Freundeskreis vermittelt bekommen. Bis zum Jahr 2002 habe sie insgesamt ca 250 Patienten (in der Kartei erfasst) gehabt. Während ihres Auslandsaufenthaltes hätten sich diese Patienten jedoch verlaufen und habe sie danach völlig von neuem beginnen müssen, einen Patientenstock aufzubauen.

Die Ordination habe sich im xx-Bezirk befunden. Dort seien die Menschen nicht so vermögend. Sie habe daher häufig nur knapp mehr verlangt als die Krankenkasse ersetzt habe. Im allgemeinen habe sie von 150,- bis 300,- Schilling pro Ordination verlangt. Eine solche Ordination habe eine Stunde gedauert, manchmal auch länger. Dieser Preis sei von Anbeginn an bis zu dem Zeitpunkt wo sie nach_X. gegangen sei gleich geblieben.

Ihr sei bald bewusst gewesen, dass das zuwenig gewesen sei, um davon leben zu können, sie habe gehofft, dass die Patientenzahlen steigen würden.

Es sei nicht oft für eine Ordination S 250,- gezahlt worden, viele Patienten hätten nur S 150,-

gezahlt. Es habe jedoch nicht allzu oft auch Einzelne gegeben, die S 500,- gezahlt hätten. Diese seien jedoch dann oft auch zwei Stunden geblieben. Eine Ordination habe auch oft länger als eine Stunde gedauert. Es sei insbesondere bei der Erstordination so, dass diese sehr lange dauere, die Folgeordination gehe dann oft schneller.

Auf die Frage, welche Preise für derartige Leistungen wie sie die Bw erbrachte marktüblich gewesen seien, erklärte die Bw, heute werde ca € 150,- für eine Erstordination und € 50,- bis € 70,- für eine Folgeordination verlangt. Damals sei auch schon durchaus S 1.000,- bis S 1.500,- üblich gewesen. Es habe jedoch auch viele Kollegen gegeben, die schon in der zweiten Hälfte der 90er Jahre S 2.000,- bis S 2.500,- für eine Erstordination verlangt hätten. Es gäbe natürlich auch Leute mit einem entsprechenden Renommee die bis zu S 5.000,- verlangt hätten. Dies seien jedoch Ausnahmefälle.

Sie habe sich schon überlegt, wie sie die Kosten von S 180.000,- und S 200.000,- pro Jahr wieder hereinbringen wollte. Nach ihrer Rückkehr aus X. habe sie beschlossen, dass sie mit diesen Honorarsätzen nicht weiterarbeiten wolle. Heute lasse sie sich nicht mehr auf Diskussionen über den Preis ein. Sie habe so lange mit diesen schlechten Preisen weitergearbeitet, weil sie wohl zu gutmütig sei. Sie habe nicht begriffen, dass die Leute für die Medizin nichts zahlen wollen. So lange man keinen großen Namen habe, erhalte man nur wenige Patienten. Es sei wie eine Katze, die sich in den Schwanz beißt. Ohne Kassenvertrag sei es sehr schwierig. Sie habe sich deshalb nicht um einen Kassenvertrag beworben, weil es so lange Wartezeiten gebe. Man habe nicht gewusst, welchen Bezirk man zugewiesen bekommen werde.

Es habe Wochen gegeben, da habe sie manchmal drei bis vier Wochen lang gar keinen Patienten gehabt, zB in der Urlaubszeit oder im Advent, da kämen die Patienten dann nicht. Hingegen habe es manchmal auch Wochen gegeben, in welchen sie fünf Patienten pro Woche gehabt habe. In einer guten Woche seien fünf bis sechs Patienten gekommen. Da es sich nicht um Akutbehandlungen handle, ließen sich solche Behandlungen oft eben aufschieben. Die Ordination dauerte mindestens eine Stunde manchmal auch länger. Sie habe das jedoch nicht verrechnen können, sonst wäre der Patient nicht mehr gekommen.

Auf die Frage, ob sie sich Maßnahmen überlegt habe, um die schlechte Ertragslage der Ordination zu verbessern, gab die Bw an, dass sie deshalb mit Zusatzausbildungen, insbesondere mit der Sportmedizin ausbildung begonnen habe. Sportmedizin und Homotoxikologie ließen sich sehr gut verbinden. Sie habe mit der sportmedizinischen Ausbildung im Jahr 2003 während der Arbeitslosenzeit begonnen.

Auf die Frage, ob sie eine konkrete Berechnung (Planungsrechnung) angestellt habe, wie viele Ordinationen in bräuchte, um die Aufwendungen decken zu können, gab die Bw an, dass sie das selber nie so nachgerechnet habe.

Auf die Frage, ob sie Maßnahmen gesetzt habe, um die Ausgaben zu senken, bzw um die Verluste zu reduzieren, erklärte die Bw: „Es dauert eben viele Jahre, bis so eine Ordination anläuft.“

Auf die neuerliche Frage, welche Maßnahmen sie gesetzt habe, um die Ausgaben zu reduzieren, erklärte die Bw, sie habe sich um dies nicht so gekümmert, dies sei mehr eine Angelegenheit des Steuerberaters gewesen.

Im Jahr 1999 und in den Folgejahren habe sie Folder gedruckt und ausgeschickt, weiters habe sie auf Mundpropaganda gesetzt, darüber hinaus ungefähr im Jahr 1995 oder 1996 Inserate in Zeitschriften geschaltet, diese seien sehr teuer gewesen. Weiters habe sie versucht, bei Ärztekollegen Folder im Wartezimmer aufzulegen. Dies ist aber gar nicht so einfach, viele Kollegen wollten das nicht. Nach einer solchen Aktion erhalte man zunächst sehr viele Anrufe von möglichen Patienten, die sich erkundigen, es kämen aber tatsächlich nur sehr wenige zu einer Ordination. Sie habe auch Patienten, die schon länger nicht bei ihr gewesen seien, wieder angesprochen, es habe jedoch dennoch oft Monate gedauert, bis diese wieder gekommen seien.

Auf die Frage, warum sie nicht schon zum damaligen Zeitpunkt zB in ihrem Wohnzimmer ihre ärztliche Tätigkeit ausgeübt habe, erklärte die Bw sie habe damals noch zwei Kinder im Haus gehabt. Es wäre daher sehr schwierig gewesen. Ihre Wohnung sei incl Terrasse 90 m² groß, es sei eine Zweieinhalbzimmerwohnung. Erst im Jahr 2000 sei ihre ältere Tochter ausgezogen. Die jüngere Tochter, welche jetzt in der früheren Ordination wohne, sei Mitte 2003 ausgezogen.

Diese Wohnung (Ordination) sei ja immer für die Bw gedacht gewesen. Im Moment finde sie mit dem 13 m² großen früheren Kinderzimmer der Tochter in ihrer Wohnung das Auslangen, weil sie hauptsächlich Ernährungsberatung mache, diese braucht nicht so viel Geräte.

Die Aussage des Steuerberaters in der Vorhaltsbeantwortung, dass sie die Wohnung erworben habe, damit später die Kinder darin wohnen könnten, sei unrichtig, sie habe die Wohnung immer für sich erworben. Als diese Wohnung zufällig frei gewesen sei, habe sie diese gekauft, weil sie günstig gelegen sei.

Es habe sich bei der Tätigkeit im Krankenhaus (G-Spital) um eine schulmedizinische Betreuung gehandelt. Ob sie eine solche nun im Krankenhaus oder in der Ordination gemacht hätte, wäre das selbe gewesen. In der Ordination habe sie ausschließlich Alternativmedizin angeboten. Sie habe in der Ordination nicht nochmals Schulmedizin machen wollen.

Es sei richtig, dass ein Arzt, der einen Kassenvertrag habe, auch Alternativmedizin anbieten könne. Die Krankenkasse bezahle die Alternativmedizin jedoch nicht. Diese müsse der Patient dann privat bezahlen. Der Arzt erhalte damit seine Basisleistung aufgrund des Kassenvertrages, zusätzlich bekomme er dann das was ihm der Patient für die alternativmedizinische

Behandlung zahle. Bei ihr sei das eben nicht so gewesen. Da sie keinen Kassenvertrag habe, hätte der Patient von der Krankenkasse das ersetzt bekommen, was er bei einem praktischen Arzt für die normale Ordination dieser Art bekommen habe.

Sie habe damit gerechnet, dass erstmals ungefähr im Jahr 2003 ein Gewinn eintreten werde. Dies entspreche ungefähr auch dem was ihr der erste Steuerberater in Aussicht gestellt habe. Dieser habe gesagt, es werde ca 10 Jahre dauern.

Sie habe mit einem Gesamtüberschuss im Jahr 2007 bis 2010 gerechnet. Nach ihrem Gefühl bzw ihren Wünschen hätte sie das jedoch schon für die Jahre 2003/2004 erwartet. Dies sei aber mehr ein Gefühl gewesen. Ihr ursprünglicher Steuerberater, von diesem habe sie schon eine Kalkulation gehabt, habe ihr ausgerechnet, dass es ca 10 Jahre dauern werde, bis sie einen Ertrag erzielen könnte, bis die Kosten hereinzukommen beginnen würden bzw bis es zumindest eine Reduktion gebe. Zehn Jahre werde dies mindestens dauern, habe der Steuerberater gesagt.

Von der Homotoxikologieausbildung habe sie erstmals im Jahr 1999 gehört und sobald wie möglich damit begonnen. Diese habe sie dann im Jahr 2001 abgeschlossen. Die ersten Zertifikate aus dieser Ausbildung seien erst im Jahr 1999 vergeben worden. Die Beratung in ernährungstechnischer Hinsicht habe sie schon in den 90er Jahren begonnen, die übrigen in der Berufung genannten Maßnahmen (Anstrengungen und Optimierungen, Kostensenkung durch niedrigere Kosten der Ordination, Ausbau der Tätigkeit als Gutachterin in Pflegegeldfällen - Einstufung Magistrat. , Erweiterung des Leistungsangebots durch sportmedizinische Untersuchungen) habe erst nach ihrer Rückkehr aus X. begonnen.

Nach der Kündigung im Krankenhaus (G-Spital) habe sie kein Arbeitslosengeld bekommen, da sie auch die Ordination gehabt habe. Bevor sie nach_X. gegangen sei, habe sie die Ordination eingestellt. Es hätte ohnehin keinen Sinn gehabt, eingetragen zu sein, wenn sie nicht da war. Deshalb habe sie danach auch Arbeitslosengeld beziehen können, weil ich ja keine Ordination mehr gehabt habe.

Ihre Tätigkeit in der Ordination sei vom Jahr 1995 bis zum Jahr 2002 (X.) im Wesentlichen gleich geblieben, hinzugekommen sei jedoch die Ernährungsberatung ungefähr im Jahr 1997/1998. Dies habe am Anfang auch langsam begonnen. Dabei sei die Verrechnung anders, sie bekomme vom Hersteller einen bestimmten Betrag, wenn ein Patient ein bestimmtes Produkt kaufe. Dies werde vierteljährlich abgerechnet, dies sei vergleichbar mit einer Art Provision. Dies werde als Beratungshonorar bezeichnet; der Käufer bezahle dies mit dem Preis des Produktes mit. Es seien dies Nahrungsergänzungsmittel (Vitamine, Enzyme usw). Es hätte nichts gebracht im Telefonbuch zu stehen. Jetzt stehe sie im Telefonbuch, es gebe aber so gut wie keine Anrufe.

Homöopathie sei eine Vertrauenssache. Man bekomme die Patienten über Empfehlung. Zum Beispiel von der Gesellschaft für Homöopathie.

Über die Berufung wurde erwogen:

Beweis wurde erhoben durch Einsichtnahme in den vom Finanzamt vorgelegten Veranlagungsakt, insbesondere die darin enthaltenen Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen und Abgabenerklärungen der Bw samt Beilagen, die vom steuerlichen Vertreter der Bw erstatteten Schriftsätze und vorgelegten Urkunden sowie durch Einvernahme der Bw in der mündlichen Berufungsverhandlung.

Danach steht folgender (äußerer) Sachverhalt fest:

Die Bw eröffnete im Jahr 1995 eine ärztliche Ordination, in welcher sie sich ausschließlich mit Alternativmedizin (Homöopathie etc) beschäftigte. Daneben war sie bis zu ihrer Kündigung im Jahr 2001 in einem Krankenhaus beschäftigt (G-Spital); dabei war sie von Montag bis Freitag täglich von 8 bis 13 Uhr tätig, weiters waren monatlich vier bis fünf Nachtdienste zusätzlich zu leisten. Die Ordination befand sich in einer nahe dem Wohnsitz der Bw gelegenen, rund 54 m² großen Eigentumswohnung, welche die Bw Ende des Jahres 1994 mit dem Erbteil aus der Verlassenschaft ihres Vaters angeschafft hatte, ua weil diese günstig gelegen gewesen war und damit die Kinder, wenn diese einmal erwachsen sein würden vorerst eine Wohnung hätten. Der Ehemann der Bw leistete einen wesentlichen Beitrag zum Familieneinkommen. Die Bw hatte keinen Kasservertrag und bemühte sich auch nicht um einen solchen. Die Ordination der Bw hatte keine fixen Öffnungszeiten, sondern Termine wurden nach Wunsch der Patienten flexibel (auch zB um 20.00 Uhr) vergeben. Die Bw war mit ihrer Ordination weder im Telefonbuch unter Allgemeinmedizin eingetragen noch fand sich unter der Eintragung mit ihrem Namen ein Hinweis auf ihren Beruf als Ärztin. Ende des Jahres 2001 richtete sie iZm dieser Ordination eine eigene Homepage ein.

Die Bw verlangte im Allgemeinen pro Ordination Honorare von S 150 bis S 300, manchmal auch S 500, viele Patienten zahlten jedoch nur S 150. Eine solche Ordination dauerte üblicherweise mindestens eine Stunde, manchmal auch länger (insbesondere wenn es sich um eine Erstordination handelte), Patienten, die S 500 zahlten blieben meist zwei Stunden. Diese Honorarsätze blieben von der Eröffnung der Ordination bis zum Ende des Streitzeitraumes gleich. Marktüblich waren im Streitzeitraum Honorare von zumindest S 1.000 bis S 1.500. Wenn eine Ordination länger als eine Stunde dauerte wurde dies den Patienten meist nicht verrechnet (die Bw konnte dies nicht verrechnen).

Die Bw hatte in einer guten Woche fünf bis sechs Patienten, manchmal hatte sie jedoch auch mehrere Wochen hindurch keine Patienten. Insgesamt hatte sie bis zum Jahr 2002 in ihrer Kartei rund 250 Patienten erfasst.

Innerhalb des Streitzeitraumes setzte die Bw zur Steigerung der Patientenanzahl einerseits auf Mundpropaganda sowie auf Inserate in Zeitschriften, weiters begann sich auch mit Beratung in ernährungstechnischer Hinsicht.

Maßnahmen, um die Ausgaben zu senken setzte die Bw vom Jahr 1995 bis zum Ende des Streitzeitraumes nicht.

In den Jahren 1995 bis 2002 erwirtschaftete die Bw mit ihrer Tätigkeit die in Tabelle 4 dargestellten Einnahmen und Aufwendungen.

Von den in den Jahren 1995 bis 2002 als Betriebsausgaben geltend gemachten Aufwendungen stehen folgende Aufwendungen unbestritten (eine entsprechende Aufstellung wurde der Bw in der Berufungsverhandlung übergeben und blieb unbestritten) ausschließlich mit der Ordination in Zusammenhang (Tabelle 1):

in ÖS	Kleinmaterial + Homöopathische Arzneimittel	Ordinationsbedarf / kleine Werkzeuge	Instandhaltung	Rechts- und Beratungs-kosten	EDV	sonstige Betriebskosten	Weitere- und Repräsentationsaufwand	Versicherungsaufwand	d/VG	AtA	Energie (Strom / Gas)	Telefon	Summe
1995	105,75	6.876,83	3.082,00					2.193,00	9.181,00	40.521,00	2.549,75	12.240,20	76.749,53
1996	4.399,34			33.250,00			7.810,00	5.482,00	14.125,00	59.686,00	2.850,17	2.263,10	129.866,61
1997	5.385,60			24.857,10			10.212,00	5.602,00	24.785,00	57.269,00	5.724,59	8.567,60	142.402,89
1998	2.398,80		1.841,00	24.000,00			484,00	5.623,00	23.620,00	64.068,00	4.641,06	3.285,30	129.951,16
Zwischensumme													478.970,19
1999	33.195,17			13.920,00	21.889,00		5.454,90	5.735,00	12.864,70	74.019,00			167.077,77
2000		16.538,04	2.642,70	15.750,00	1.188,00	13.398,95	4.914,00	5.675,00	12.474,05	53.357,48	4.961,69	3.166,60	134.066,51
2001		49.050,20	915,40		11.923,97	15.461,53	16.272,00	5.801,00	6.624,40	44.905,15	7.297,19	3.694,60	161.945,44
2002		8.277,92		16.744,36		8.319,89	5.598,52	7.230,90	1.801,22	21.606,70	2.555,43	2.403,24	74.538,17
Summe	45.484,66	80.742,99	8.481,10	128.521,46	35.000,97	37.180,37	50.745,42	43.341,90	105.476,37	415.422,33	30.579,88	35.620,64	1.016.596,08

Weiters hatte die Bw (bei der Gewinnermittlung als Betriebsausgaben berücksichtigte) Aufwendungen, welche (ein entsprechender Voralt blieb unwidersprochen) jeweils im Ausmaß von 50 % sowohl mit ihrer nichtselbständigen Tätigkeit als auch mit ihrer Ordination in Zusammenhang standen (Tabelle 2).

in ÖS	Zeitschriften	Fahrtspesen	Fachliteratur	Fort- u. Weiterbildung	Summe	davon 50%
1995	3.281,82	2.490,92	4.658,49	5.580,36	16.011,59	8.005,80
1996	4.719,98	3.190,01	1.550,91	2.000,00	11.460,90	5.730,45
1997	5.079,00	4.562,00	1.480,00	7.400,00	18.521,00	9.260,50
1998	6.448,00	12.402,00	1.879,00	7.440,00	28.169,00	14.084,50
Zwischensumme					74.162,49	37.081,25
1999	5.018,00	5.690,00	670,00	8.755,00	20.133,00	10.066,50
2000	8.123,70	7.593,00		9.300,00	25.016,70	12.508,35
2001	10.770,01	7.412,32		10.800,00	28.982,33	14.491,17
2002	3.108,73	1.403,83		3.880,40	8.392,96	4.196,48
Summe	46.549,24	44.744,08	10.238,40	55.155,76	156.687,48	78.343,74

Bei der Gewinnermittlung bisher als Betriebsausgaben behandelte Aufwendungen für Mitgliedsbeiträge bzw Beiträge stehen im Ausmaß von 100 % mit der nichtselbständigen Tätigkeit in Zusammenhang. (Mängelbehebungsschriftsatz bzw Vorhaltsbeantwortung vom 19.12.2006).

In den Abgabenerklärungen für die Jahre 1999 und 2000 wurden die Aufwendungen für Rechtsberatung (Steuerberater) jeweils zu rund 50 % als Sonderausgaben angesetzt. Bei Anwendung dieses Verhältnisses auf die Jahre 1995 bis 2002 ergeben sich daraus neben den Aufwendungen für Zeitschriften etc und für Beiträge folgende Werte (mittlere Spalte) (Tabelle 3):

in ÖS	Zeitschriften etc 50 %	StB-Kosten 50 % BA (soweit bisher 100 %)	Beiträge 100 %	Summe
1995	8.005,80	0,00	15.267,00	23.272,80
1996	5.730,45	16.625,00	2.200,00	24.555,45
1997	9.260,50	12.428,55	7.370,00	29.059,05
1998	14.084,50	12.000,00	6.570,00	32.654,50
Zwischensumme	37.081,25	41.053,55	31.407,00	109.541,80
1999	10.066,50	0,00	5.270,00	15.336,50
2000	12.508,35	0,00	2.800,00	15.308,35
2001	14.491,17	0,00	3.000,00	17.491,17
2002	4.196,48	8.372,18	3.025,61	15.594,27
Summe	78.343,75	49.425,73	45.502,61	173.272,09

In den Jahren 1995 bis 2002 hat die Bw damit aus ihrer laufenden Tätigkeit die folgenden Verluste/Gewinne (Betriebseinnahmen/Betriebsausgaben) erwirtschaftet (Angaben in Schilling) (Tabelle 4):

Spalte 1	Spalte 2	Spalte 3	Spalte 4	Spalte 5	Spalte 6	Spalte 7	Spalte 8	Spalte 9	Spalte 10	Spalte 11	Spalte 12
Jahr	Einnahmen	BA & Ekl.	dazu Wohlfahrts- fonds (WF)	Ergebnis lt Erklärung	Ergebnis lt Erklärung ohne WF	Ausgaben laut Tabelle 1	Ergebnis Einn. minus Ausgaben Tabelle 1	gemischte Ausgaben Tabelle 2	Ergebnis Einn. minus Tabelle 1 und Tabelle 2	Anfo. Tabelle 3	Ergebnis lt Ekl. ohne WF plus Anfo. Tabelle 3
1995	50.299,20	136.262,85	14.875,00	-87.963,65	-73.088,65	76.749,53	-26.460,33	8.005,80	-34.466,13	23.272,80	-49.815,85
1996	68.200,00	185.239,22	3.019,00	-117.039,22	-114.020,22	129.806,61	-61.666,61	5.730,45	-67.397,06	24.555,45	-89.464,77
1997	65.158,00	185.255,07	6.378,00	-120.097,07	-113.719,07	142.402,89	-77.244,89	9.260,50	-86.505,39	29.059,05	-84.660,02
Σ 95-97	183.657,20	508.757,14	24.272,00	-325.099,94	-300.827,94	349.019,03	-165.381,83	22.996,75	-188.356,58	76.887,30	-223.540,64
1998	59.950,00	276.362,73	7.500,00	-216.432,73	-141.432,73	129.951,16	-70.001,16	14.084,50	-84.085,66	32.654,50	-109.778,23
Σ 95-98	243.607,20	785.139,87	99.272,00	-541.532,67	-442.260,67	478.970,19	-236.362,99	37.081,25	-272.444,24	109.541,80	-332.718,87
1999	66.250,00	190.620,45	0,00	-124.370,45	-124.370,45	167.077,77	-100.827,77	10.066,50	-110.894,27	15.336,50	-109.033,95
2000	84.361,00	209.226,98	34.403,00	-124.865,98	-90.462,98	134.066,51	-49.705,51	12.508,35	-62.213,86	15.308,35	-75.154,83
2001	137.696,00	266.129,48	19.366,00	-128.433,48	-109.067,48	161.945,44	-24.249,44	14.491,17	-38.740,61	17.491,17	-91.576,31
1-6/2002	72.236,55	120.415,15	0,00	-48.178,60	-48.178,60	74.538,17	-2.299,62	4.196,48	-6.496,10	15.594,27	-32.582,33
Summe	604.152,75	1.571.531,93	153.041,00	-967.379,18	-814.338,18	1.016.598,08	-412.445,33	78.343,75	-490.789,08	173.272,09	-641.066,09
1-12/2002	79.610,35	101.348,05	0,00	-21.737,70	-21.737,70	74.538,17	5.800,47	4.196,48	87.570	15.594,27	-6.143,43
Summe	611.524,55	1.552.464,83	153.041,00	-940.940,28	-787.899,28	1.016.598,08	-406.644,86	78.343,75	-403.417,28	173.272,09	-614.027,19

Erläuterung:

Spalte 5 zeigt die Verluste laut Erklärung.

Spalte 6 zeigt die Verluste laut Erklärung ohne die Beiträge an den Wohlfahrtsfonds.

Spalte 8 zeigt die Verluste bei Gegenüberstellung der Einnahmen und der Ausgaben laut Tabelle 1 (nur mit der Ordination zusammenhängende Aufwendungen).

Spalte 10 zeigt die Verluste bei zusätzlichem Abzug der gemischten Aufwendungen laut Tabelle 2 (Zeitschriften etc zu 50 %).

Spalte 12 zeigt die Verluste laut Erklärung ohne Beiträge an den Wohlfahrtsfonds (Spalte 6) und ohne die Aufwendungen laut Tabelle 3 (Zeitschriften etc und Steuerberater jeweils 50 % und Beiträge 100 %)]

Der festgestellte (äußere) Sachverhalt gründet sich auf die oben zitierten Beweise und – soweit sich diese nicht bereits aus den oben angeführten Gründen ergibt – die folgende Beweiswürdigung.

Die Feststellung betreffend die Motive der Bw zur Anschaffung der als Ordination genutzten Wohnung (weil diese günstig gelegen gewesen war und damit die Kinder, wenn diese einmal erwachsen sein würden vorerst eine Wohnung hätten) gründet sich auf die Angaben der Bw in der mündlichen Berufungsverhandlung (günstig gelegen) und auf die Angaben in der (vom steuerlichen Vertreter verfassten) Vorhaltsbeantwortung vom 24.1.2005 (für die Kinder).

Diese Angaben stehen auch im Einklang mit der Lebenserfahrung. Die Bw hat in der mündlichen Berufungsverhandlung das in der Vorhaltsbeantwortung genannte Motiv, in der Wohnung sollten einmal die Kinder wohnen als nicht richtig bezeichnet. Dennoch sieht der Unabhängige Finanzsenat im Hinblick auf die Rechtsprechung des VwGH, wonach es der allgemeinen Lebenserfahrung entspricht, dass die jeweils erste Aussage einer Partei in einem Verfahren der Wahrheit am nächsten kommt und den Umstand, dass diese Angaben im Einklang mit der Lebenserfahrung stehen, auch dieses Motiv als gegeben an. Hinzu kommt, dass tatsächlich nunmehr eines der Kinder in dieser Wohnung wohnt.

Die Feststellung, dass der Ehemann der Bw einen wesentlichen Beitrag zum Familieneinkommen leistete findet sich bereits in der Begründung der angefochtenen Bescheide vom 6.7.2005 und blieb im Verfahren unwidersprochen.

Zur subjektiven Seite siehe sogleich unter Punkt 1. Liebhaberei.

1. Liebhaberei:

Soweit die Streitparteien übereinstimmend vom Vorliegen einer Betätigung mit Annahme einer Einkunftsquelle im Sinne des § 1 Abs 1 Liebhabereiverordnung (idF LVO) ausgehen, sieht sich der unabhängige Finanzsenat im Hinblick auf die näheren Umstände der Betätigung (insbesondere die Höhe des Umsatzes) nicht dazu veranlasst, diesbezüglich eine andere Beurteilung vorzunehmen (vgl auch VwGH 14.12.2005, 2002/13/0131).

Bei einer Betätigung mit Annahme einer Einkunftsquelle (typisch erwerbswirtschaftliche Betätigung) liegen Einkünfte vor, wenn sie durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn zu erzielen. Voraussetzung ist, dass die Absicht anhand objektiver Umstände (§ 2 Abs 1 LVO) nachvollziehbar ist (§ 1 Abs 1 LVO). Dabei ist zu beurteilen, ob der sich Betätigende die Betätigung im jeweiligen Veranlagungszeitraum aus damaliger Sicht mit voller Gewinnerzielungsabsicht geführt hat und sich auch Hoffnungen auf einen Gesamtgewinn in einem angemessenen Zeitraum machen durfte.

Das Vorliegen der Absicht, einen Gesamtgewinn zu erzielen, ist gemäß § 2 Abs 1 LVO insbesondere anhand folgender Umstände zu beurteilen:

1. Ausmaß und Entwicklung der Verluste,
2. Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen,
3. Ursachen, auf Grund deren im Gegensatz zu vergleichbaren Betrieben, Tätigkeiten oder Rechtsverhältnissen kein Gewinn 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 (zB Rationalisierungsmaßnahmen).

Werden langjährig Verluste erzielt, so ist für die Liebhabereibeurteilung vor allem zu ermitteln, ob und welche Maßnahmen zur Verbesserung der Situation der Steuerpflichtige gesetzt hat. Diesem Kriterium kommt im Rahmen der Kriterienprüfung nach § 2 Abs 1 LVO entscheidende Bedeutung zu (VwGH 28.2.2002, 96/15/0219; VwGH 7.10.2003, 99/15/0209).

Liebhaberei bei typisch erwerbswirtschaftlicher Betätigung wird vor allem dann vorliegen, wenn persönliche Motive für das Dulden von Verlusten ausschlaggebend sind. Dies können sein:

- die sonst steuerlich nicht abzugsfähige Versorgung naher Angehöriger,
- die Schaffung oder Erhaltung einer Beschäftigung bzw. zukünftigen Existenzgrundlage für nahe Angehörige,
- die steuerliche Berücksichtigung von Ausgaben (Aufwendungen), die im Zusammenhang mit der Privatsphäre stehen und dort jedenfalls angefallen wären,
- die Aufrechterhaltung einer Betätigung aus „Familientradition“,
- die Betätigung auf Grund eines besonderen Interesses an der Sache („Forschergeist“).

Für die Beurteilung der Gesamtgewinnerzielungsabsicht für die einzelnen Streitjahre ist es entscheidend, ob die Bw in jedem dieser Jahre eine Gewinnerzielungsabsicht im Sinne des § 1 Abs 1 LVO gehabt hat.

Gewinnabsicht ist nur dann anzunehmen, wenn sie in einer entsprechenden wirtschaftlichen Betriebsführung objektiv ihren Niederschlag findet (*Rauscher/Grübler*, Steuerliche Liebhaberei 79).

Stellt sich bei einer Tätigkeit nach § 1 Abs 1 LVO (mit Ausnahme der Vermietung) objektiv erst nach einer gewissen Zeit heraus, dass sie niemals erfolgreich sein kann, kann sie dennoch bis zu diesem Zeitpunkt als Einkunftsquelle angesehen werden. Erst wenn die Tätigkeit danach nicht eingestellt wird, ist sie für Zeiträume ab diesem Zeitpunkt als Liebhaberei zu qualifizieren (VwGH 14.12.2005, 2002/13/0131).

Werden Verbesserungsmaßnahmen (strukturverbessernde Maßnahmen) gesetzt, so spricht dieses Bemühen gegen das Vorliegen von Liebhaberei. Werden bei einer bisher von stetigem Streben nach Gewinnen gekennzeichneten Betätigung strukturverbessernde Maßnahmen (zeitgerecht) gesetzt, so ist die Betätigung nicht erst ab diesem Zeitpunkt, sondern von Beginn an als Einkunftsquelle zu beurteilen. Das Setzen solcher Maßnahmen führt somit bei typisch erwerbswirtschaftlicher Betätigung idR nicht zur Änderung der Bewirtschaftung. Eine Maßnahme ist nur dann eine strukturverbessernde Maßnahmen, wenn der sich Betätigende (betriebs-)wirtschaftlich sinnvoll auf Verluste verursachende Ereignisse, seien es gewöhnliche Risiken oder Unwägbarkeiten, reagiert. Maßnahmen, die offenkundig nicht geeignet sind, die (betriebs-)wirtschaftliche Situation zu verbessern, sind keine strukturverbessernden Maßnahmen. Ob eine strukturverbessernde Maßnahme letztlich erfolgreich war, ist für die Liebhabereibeurteilung nicht von Bedeutung. Das Festhalten an einer offensichtlich wirtschaftlich nicht (mehr) sinnvollen Betätigung zieht deren Beurteilung als Liebhaberei nach sich. Ist eine Betätigung offensichtlich wirtschaftlich nicht (mehr) sinnvoll, so kann in ihrer Aufgabe ein marktgerechtes Verhalten gesehen werden, welches die bis dahin ausgeübte Betätigung als Einkunftsquelle ausweist (*Rauscher/Grübler*, Steuerliche Liebhaberei 104).

Sind die Fixkosten höher als die Einnahmen, so spricht dies für Liebhaberei (*Rauscher/Grübler*, Steuerliche Liebhaberei 108).

Die Bw hat bereits im Anlaufzeitraum laut Erklärung ohne Aufwendungen für den Wohlfahrtsfonds einen Gesamtverlust von rund 300.000 S erzielt (Spalte 6). Selbst bei Ermittlung des Verlustes unter Berücksichtigung der ausschließlich mit der Ordination verbundenen Aufwendungen ergab sich in diesem Zeitraum ein Gesamtverlust von rund S 165.000 (Spalte 8).

Im Jahr 1998 betrug der Verlust laut Erklärung ohne Aufwendungen für den Wohlfahrtsfonds (Spalte 6) rund S 140.000, der Verlust unter Berücksichtigung der ausschließlich mit der Ordination verbundenen Aufwendungen (Spalte 8) betrug rund S 70.000.

Bezieht man in die Verlustberechnung die gemischten Aufwendungen mit ein (Spalte 10) bzw zieht man von den geltend gemachten Aufwendungen lediglich die Aufwendungen für Zeitschriften etc und Steuerberater (jeweils 50 %) sowie für Beiträge (100 %) ab (Spalte 12), so ergeben sich für die einzelnen Jahre noch weitaus schlechtere Ergebnisse .

Auch in den Jahren 1999 bis 2001 veränderte sich die Ertragslage nicht so deutlich, dass es bereits in einem dieser Jahre zu einem Gewinn gekommen wäre.

Bis zum Ende des Streitzeitraumes ergab sich unter Einbeziehung des Anlaufzeitraumes (§ 2 Abs 2 LVO) je nach Berechnung ein **Gesamtverlust** von rund S 788.000 (Spalte 6), rund S 405.000 (Spalte 8), rund S 483.000 (Spalte 10) bzw rund S 615.000 (Spalte 12).

Soweit die Bw in ihrem Mängelbehebungsschriftsatz vom 19.12.2006 einen Gesamtgewinn

unter Außerauchtlassung des Anlaufzeitraumes darstellt ist darauf hinzuweisen, dass gemäß § 2 Abs 2 LVO nach Ablauf des Anlaufzeitraumes unter Berücksichtigung der Verhältnisse auch innerhalb dieses Zeitraumes nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen ist, ob weiterhin vom Vorliegen einer Einkunftsquelle auszugehen ist.

Ausgehend von dieser Ertragslage sieht es der Unabhängige Finanzsenat als erwiesen an, dass es der Bw – in Kenntnis der inneren und äußeren wirtschaftlichen Aspekte ihrer Ordination auf Grund der offen zu Tage tretenden Verluste und der Erfahrungen der vorangegangenen Jahre – in den einzelnen Streitjahren (somit auch schon im Jahr 1998) an Gesamtgewinnerzielungsabsicht gemangelt hat.

Mit Ablauf des Jahres 1997 (also vor Beginn des Streitzeitraumes) war für die Bw aus ihrer bisherigen Tätigkeit zu erkennen:

- dass ihre Umsätze innerhalb einer gewissen Bandbreite weitgehend gleich bleibend waren;
- dass eine Ausweitung der Zahl an Patienten bzw Behandlungen nur sehr eingeschränkt möglich war;
- dass eine wesentliche Verbesserung für sie über höhere Honorare nicht bzw nur eingeschränkt zu erreichen war („Patienten nicht bereit, mehr zu zahlen“; siehe Aussage in der mündlichen Verhandlung);
- dass an dem von ihr gewählten Standort eine Steigerung der Umsätze nicht bzw nur eingeschränkt möglich war („im xx-Bezirk sind die Patienten nicht so vermögend“, siehe Aussage in der mündlichen Verhandlung)

Aus dem Vorbringen des Bw und den äußeren Umständen geht weiters hervor:

- dass die Bw ihre ausschließlich mit der Ordination verbundenen Kosten (Tabelle 1) bis zum Jahr 2001 nicht reduziert hat;
- dass die Bw keine Verlegung des Standortes ihrer Ordination vorgenommen hat, obwohl sie selbst die geringen Umsätze auf die Lage der Ordination im xx-Bezirk zurückführt;
- dass die Bw ihr Leistungsangebot, ihre Preisgestaltung und ihre Kostenstruktur im gesamten Streitzeitraum bzw seit der Eröffnung ihrer Ordination im Jahr 1995 im wesentlichen unverändert gelassen hat;
- dass sich die Bw mit Honoraren von S 150 bis S 300 (zumeist S 150) zufrieden gegeben hat, obwohl für derartige Leistungen wie sie die Bw erbrachte Honorare von S 1.000,-- bis S 1.500,-- marktüblich waren;
- dass der Grund für diese niedrigen Honorare die Gutmütigkeit der Bw war;
- dass die Bw in den rund sieben Jahren von Eröffnung der Ordination bis zu ihrem Auslandsseinsatz in_X insgesamt nur rund 250 Patienten akquirieren konnte;

- dass die Bw nicht im Telefonbuch eingetragen war;
- dass die Ordination der Bw keine fixen Öffnungszeiten hatte;
- dass die Bw keinen Kassenvertrag hatte und sich auch nicht um einen solchen bemühte.

Das Ausmaß der Verluste ist im gesamten Streitzeitraum im wesentlichen gleich geblieben (im Jahr 2002 lag kein volles Jahr der Tätigkeit vor, die Werte für dieses Jahr sind daher verzerrt). Gewinne hat die Bw aus ihrer Tätigkeit nicht erzielt. Die Bw hat die marktüblichen Preise um ein mehrfaches unterschritten und sich damit mit ihrer Preisgestaltung nicht marktgerecht verhalten. Über den gesamten Streitzeitraum hinweg hat die Bw keine wesentlichen Maßnahmen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen (zB Verlegung des Ordinationsstandortes, Praxisgemeinschaft, etc) gesetzt, sondern ihre Kostenstruktur unverändert gelassen. Wesentliche Ursachen dafür, dass die Bw im Gegensatz zu vergleichbaren Betrieben keinen Gewinn erzielt hat sind die deutlich zu niedrigen Preise, die für die Anzahl von Patienten viel zu kostenintensiven Ordinationsräume sowie die schlechte Lage der Ordination. Alle diese Faktoren ließ die Bw seit der Eröffnung der Ordination und im Streitzeitraum unverändert.

Die von der Bw als Verbesserungsmaßnahmen genannten Maßnahmen (Mundpropaganda, Inserate in Zeitschriften, Beratung in ernährungstechnischer Hinsicht) waren keine grundlegenden strukturellen Maßnahmen, die geeignet gewesen wären, die Ordination in den einzelnen Streitjahren aus der Verlustzone zu führen. Die Erzielung eines Gesamtgewinnes in einem angemessenen Zeitraum war bei dieser Wirtschaftsführung schon gar nicht möglich.

Ein objektiv zu Tage tretendes Bemühen der Bw zur Verbesserung der Ertragslage ist nicht erkennbar.

Die von der Bw absolvierten weiteren Ausbildungen vermögen an dieser Beurteilung nichts zu ändern, fanden diese doch keinerlei Niederschlag in der Wirtschaftsführung.

Der unabhängige Finanzsenat geht vielmehr davon aus, dass die Bw die Ordination vor allem aus persönlichen Gründen und zur steuerlichen Berücksichtigung von Ausgaben (Aufwendungen), die im Zusammenhang mit der Privatsphäre standen und dort jedenfalls angefallen wären (Erwerb der als Ordination genutzten Wohnung als Vermögensanlage), aufrecht gehalten und er sich deshalb den Betrieb geleistet hat. Die Bw hat die Verluste aus ihrer Ordination hingenommen, um die Aufwendungen für die - eigentlich für die Kinder - angeschaffte Wohnung sowie für die Adaptierungskosten bis zum Erwachsenwerden der Kinder steuerlich geltend machen zu können.

Soweit die Bw in ihrem Mängelbehebungsschriftsatz vom 19.12.2006 auf die gestiegenen in den Jahren 2003 und 2004 erwirtschafteten Gewinne verweist ist darauf hinzuweisen, dass diese einerseits das Ergebnis eines veränderten Leistungsangebotes (ua „Gutachten

Magistrat“ -- diese Tätigkeit übte die Bw im Streitzeitraum noch nicht aus) und andererseits einer veränderten Kostenstruktur (keine weitere Nutzung der Ordinationsräume) waren.

Die Berufung erweist sich daher im Umfang der Liebhabereibeurteilung als unbegründet.

Es wird darauf hingewiesen, dass die Liebhabereibeurteilung bei einer Tätigkeit gemäß § 1 Abs 1 LVO für jedes Jahr zu erfolgen hat. Ändern sich in den Folgejahren die für die Beurteilung maßgeblichen Umstände, kann dies bedeuten, dass in diesen Jahren eine Einkunftsquelle und keine Liebhabereitätigkeit vorliegt.

2. Wiederaufnahme:

Die Bw wendet sich gegen die Wiederaufnahme der Verfahren im wesentlichen mit der Begründung, dass keine Liebhaberei vorliege. Damit meint die Bw offensichtlich, eine Wiederaufnahme sei deshalb nicht zulässig, da die Kenntnis der vom Finanzamt herangezogenen Wiederaufnahmegründe (allenfalls iVm dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens) keine anders lautenden Bescheide herbeigeführt hätte. Dieses Vorbringen zeigt keine Rechtswidrigkeit der angefochtenen Wiederaufnahmebescheide auf.

Gemäß § 303 Abs 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen ua 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.

Das Finanzamt hat in der Begründung der angefochtenen Wiederaufnahmebescheide dargelegt, dass aufgrund des Fragenvorhaltes vom 20.12.2004 und der entsprechenden Beantwortung vom 24.1.2005 sowie aufgrund weiterer Ermittlungen neue Tatsachen hervorgekommen seien, die im bisherigen Verfahren nicht bekannt gewesen und zu anders lautenden Bescheiden geführt hätten. Dabei handle es sich insbesondere um die Tatsache, dass die Ordination nicht marktgerecht bewirtschaftet worden sei (keine fixen Öffnungszeiten, kein Kaservertrag, nicht im Telefonbuch, Akquirierung der Patienten über Mundpropaganda, Hinnahme der Verluste um die - eigentlich für die Kinder - angeschaffte Wohnung sowie Adaptierungskosten bis zum Erwachsenwerden der Kinder steuerlich geltend zu machen etc). Das Finanzamt hat weiters seine Ermessensübung begründet.

Der Unabhängige Finanzsenat sieht keinen Anlass von der Begründung des Finanzamt abzuweichen. Zur Begründung der Wiederaufnahmebescheide und der Ermessensübung wird daher auf die Begründung der Wiederaufnahmebescheide verwiesen.

Dass es sich bei der Tätigkeit der Bw im Streitzeitraum tatsächlich entgegen dem Berufungsvorbringen um Liebhaberei handelte und daher die Kenntnis der Wiederaufnahmegründe zu

im Spruch anders lautenden Bescheiden führte, ergibt sich bereits aus Punkt 1. der Begründung dieser Berufungsentscheidung.

Die Berufung gegen die Wiederaufnahmebescheide erweist sich damit als unbegründet.

3. Anpassungen Werbungskosten/Sonderausgaben:

Sind Steuerberatungskosten an sich als Betriebsausgaben oder Werbungskosten zu qualifizieren und wird die Tätigkeit, mit der diese Kosten in Zusammenhang stehen, als Liebhaberei beurteilt, dann sind sie als Sonderausgaben abzugsfähig (vgl. *Doralt*, EStG¹⁰, § 18 Tz 244; LStR 2000 Rz 563a).

Ungeachtet dessen sind Steuerberatungskosten jedoch bei der Beurteilung, ob Liebhaberei vorliegt, als Betriebsausgaben in die Gewinnermittlung einzubeziehen.

In ihrem Mängelbehebungsschriftsatz vom 19.12.2006 erklärte die Bw betreffend die in den Streitjahren als Betriebsausgaben angesetzten GSVG-, ASVG-, FSVG-Versicherungsbeträge (Kranken + Pension), es handle sich dabei um Pflichtversicherungen aufgrund der selbständigen Tätigkeit. In den späteren Jahren würden daraus auch Pensionsansprüche resultieren, welche dann steuerpflichtig sein würden. Sollten diese Ausgaben nicht als Betriebsausgaben anerkannt werden, seien sie jedenfalls, ebenso wie die Beiträge zum Wohlfahrtsfonds, unter die Werbungskosten umzuschichten.

Über Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenates gab die Bw dabei bekannt, dass im Jahr 2001 die Position „FSVG Versicherung“ von S 28.878,40 die Pensionsversicherung und die Position „ASVG Krankenversicherung“ von S 10.921,51 die Krankenversicherung betreffe. Im Jahr 2002 betreffe die Position „GSVG Versicherung“ von € 833,30 die Pensionsversicherung und die Position „Wr. GKK Rückvergütung“ von € 209,49 die Krankenversicherung.

Auf eine als Liebhaberei anzusehende Tätigkeit zurückzuführenden Pflichtbeiträge im Rahmen der gesetzlichen Pensionsversicherung sind als freiwillige Weiterversicherung in der gesetzlichen Pensionsversicherung (unbeschränkt abzugsfähige Sonderausgaben) anzusehen (VwGH 20.4.2006, 2004/15/0038) und daher in voller Höhe als Sonderausgaben abzugsfähig. Keine Sonderausgaben sind gesetzliche Kranken- und Unfallversicherungsbeiträge.

Die Beiträge zum Wohlfahrtsfonds waren als Werbungskosten ohne Pauschbetrag zu berücksichtigen.

Bei der Ermittlung des Einkommens sind für die Streitjahre als Werbungskosten und als Sonderausgaben (neben Kirchenbeitrag [Kz 458] und Personenversicherungen [Kz 455]) zu berücksichtigen:

Jahr	Zeitschriften etc (100 %)	Beiträge (100 %)	Werbungs- kosten Kz 277	Wohlfahrts- fonds (Wk Kz 279)	Steuerberater (Kz 460)	Pflichtvers. (Pension) (Kz 450)	Kz 450 bisher	Kz 450 neu	Sonder- ausgaben
1998	28.169,00	6.570,00	34.739,00	75.000,00	24.000,00	1.011,51	22.230,00	23.241,51	47.241,51
1999	20.133,00	5.270,00	25.403,00	22.943,00	26.880,00	1.025,00	22.230,00	23.255,00	50.135,00
2000	25.016,70	2.800,00	27.816,70	34.403,00	31.500,00	0,00	22.230,00	22.230,00	53.730,00
2001	28.982,33	3.000,00	31.982,33	19.366,00	0,00	28.878,40	22.230,00	51.108,40	51.108,40
2002	8.392,96	3.025,61	11.418,57	0,00	16.744,36	11.466,46	22.230,59	33.697,05	50.441,41
(€) 2002	609,94	219,88	829,82	0,00	1.216,86	833,30	1.615,56	2.448,86	3.665,72

Die angefochtenen Einkommensteuerbescheide waren daher in diesem Umfang abzuändern.

Die Berufung gegen die Wiederaufnahmebescheide war daher gemäß § 289 Abs 2 BAO als unbegründet abzuweisen; der Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide war teilweise stattzugeben, diese Bescheide waren gemäß § 289 Abs 2 BAO abzuändern.

Beilage: 9 Berechnungsblätter (4 Blätter in Schilling, 5 Blätter in Euro)

Wien, am 30. März 2007