



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des A.B., 9... X, X-weg, vertreten durch DDr. Johann Neuner, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, 9020 Klagenfurt, Rosentalerstraße 5/8, vom 6. Dezember 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes Klagenfurt vom 21. November 2005 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2002 bis 2004 sowie Einkommensteuer für 2002 bis 2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) ist Arzt für Allgemeinmedizin und bezog in den Jahren 2002 bis 2004 als Betriebsarzt bei C. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Weiters erzielte er Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sowie seit 1996 aus seiner privaten Arztpraxis Einkünfte aus selbständiger Arbeit in folgender Höhe:

in €	Einkünfte aus selbständiger Arbeit	Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung
2002	- 10.322,92	43.016,92	61.883,00
2003	- 9.749,22	44.302,73	65.300,88
2004	- 8.921,71	46.318,35	69.802,13

Seit Beginn der privaten Ordination im Jahr 1996 wies er folgende Verluste aus:

	in S	in €
1996	-118.321,00	
1997	- 74.553,00	
1998	-127.047,00	
1999	-125.432,00	

2000	-136.303,00	
2001	-144.475,00	
Summe	-726.131,00	- 52.770,00
2002		- 10.322,92
2003		- 9.749,22
2004		- 8.921,71
Summe		- 81.763,85

Im Anschluss an eine die Jahre 2002 bis 2004 umfassende abgabenbehördliche Prüfung qualifizierte die Prüferin die Tätigkeit der privaten Arztpraxis als steuerlich unbeachtliche Liebhaberei. Die nach der Liebhabereiverordnung (LVO), BGBl. Nr. 33/1993, durchzuführende Kriterienprüfung der als § 1 Abs. 1 LVO zu qualifizierenden Tätigkeit hätte ergeben, dass eine Gesamtgewinnerzielungsabsicht anhand objektiver Umstände nicht nachzuweisen gewesen sei. Aus den nachfolgend angeführten Aufstellungen sei zu entnehmen, dass die Höhe der erwirtschafteten Verluste im Prüfungszeitraum bereits die Umsätze überstiegen hätten, weiters würden nicht einmal die Fixkosten in den erzielten Praxiseinnahmen Deckung finden. In den einzelnen Jahren seien bereits die Abschreibungsbeträge höher als die Einnahmen:

Gegenüberstellung Einnahmen/Fixkosten	1998 in S	1999 in S	2000 in S	2001 in S
Praxiseinnahmen	45.406,56	9.950,00	4.100,00	16.910,23
Fixkosten				
Miete	54.247,43	8.910,00		
Strom Ordination	9.939,17	9.727,73	10.141,02	14.245,35
Betriebsversicherung	3.064,30	7.313,00	7.313,00	9.232,68
Müll, Kanal		3.581,61	3.070,98	4.229,26
Wasseranteil			400,32	883,23
Grundsteuer		381,14	508,20	508,17
Summe Betriebskosten	67.250,90	29.913,48	21.433,52	29.098,69
Afa	9.888,00	9.888,00	26.291,00	26.291,00
Afa Gebäude anteilig		16.403,00		
Summe Abschreibung	9.888,00	26.291,00	26.291,00	26.291,00
Summe Kosten	77.138,90	56.204,48	47.724,52	55.389,69

	2002 in €	2003 in €	2004 in €
Praxiseinnahmen	2.252,26	1.775,06	2.416,09
Fixkosten			
Miete			
Strom Ordination	1.651,35	950,35	678,79
Betriebsversicherung	781,07	790,07	328,46
Müll, Kanal	306,68	321,29	331,91
Wasseranteil	56,14	57,42	55,30
Grundsteuer	36,93	36,93	36,93
Summe Betriebskosten	2.832,17	2.156,06	1.431,39
Afa	1.910,77	1.910,77	1.910,77
Afa Gebäude anteilig			
Summe Abschreibung	1.910,77	1.910,77	1.910,77
Summe Kosten	4.742,94	4.066,83	3.342,16

Die Erforschung der Ursachen, warum im Gegensatz zu vergleichbaren Tätigkeiten kein Gewinn erzielt werde und warum von einer marktgerechten Führung der Tätigkeit nicht gesprochen werden könne, hätte ergeben, dass der Bw. seine Privatpraxis auf Grund der Ausübung als Nebentätigkeit nur zu bestimmten, sehr eingeschränkten Öffnungszeiten ausübe bzw. die Ordination an Voranmeldungen gebunden sei. Es gebe keine Verträge mit Kassen. Der Bw. habe sich auf dem Gebiet der Homöopathie spezialisiert, die Auseinandersetzung mit diesem Thema sei laut seinen Angaben im persönlichen Interesse begründet. Er habe auch keine Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage unternommen, da die Betätigung laut Bw. nur ein weiteres Standbein darstellen würde und auf Grund weiterer Einkunftsquellen die Bestreitung des Lebensunterhalts in keiner Weise gefährdet sei.

Die Betriebsprüfung korrigierte die Verluste, indem sie die vom Bw. zur Gänze den selbständigen Einkünften zugerechneten Ärztekammer- und Mietgliedsbeiträge basierend auf der Höhe der Einnahmen im Verhältnis von 95 % den nichtselbständigen und von 5 % den selbständigen Einkünften zurechnete. Die Verluste der selbständigen Einkünfte würden nunmehr betragen:

	1996	1997	1998	1999	2000
	in S	in S	in S	in S	in S
Verlust Ärztekammer-/ Mitgliedsbeiträge Kürzung Ärztekammerbei- träge, die Werbungskosten darstellen	- 118.321,00	- 74.553,00	- 127.047,43	- 125.431,73	- 136.303,08
			75.690,00	77.840,00	77.336,00
			69.634,80	76.283,20	76.562,64
verbleibender Verlust			- 57.412,63	- 49.148,53	- 59.740,44

	2001	2002	2003	2004
	in S	in €	in €	in €
Verlust Ärztekammer-/ Mitgliedsbeiträge Kürzung Ärztekammerbei- träge, die Werbungskosten darstellen	- 144.475,33	- 10.322,92	- 9.749,22	- 8.921,71
	83.518,00	6.494,50	6.634,75	6.776,25
	81.012,46	6.169,78	6.303,01	6.437,44
verbleibender Verlust	- 63.462,87	- 4.153,15	- 3.446,21	- 2.484,27

Da sowohl die Führung des Betriebes, als auch die Absicht des Bw. zur Gewinnerzielung nicht gegeben sei, werde die Tätigkeit als Liebhaberei qualifiziert.

Die näheren Umstände über die Marktgerechtigkeit des Verhaltens – diesbezüglich die vorangehenden Ausführungen – seien erst im Zuge der Betriebsprüfung bekannt geworden, weshalb diese das Hervorkommen neuer Tatsachen darstellten. Die Wiederaufnahme erfolge unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeföhrten abgabenbehördlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung. Bei der iSd § 20 BAO vorzunehmenden Interessensabwägung sei dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen gewesen.

Das Finanzamt folgte diesen und anderen Feststellungen der Prüferin, **nahm das Verfahren betreffend Einkommensteuer 2002 bis 2004 wieder auf** und erließ entsprechend **berichtigte Einkommensteuerbescheide 2002 bis 2004**, die bis dahin erklärungsgemäß veranlagt waren.

Die **Bescheide betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2002 bis 2004** bekämpft der Bw. in seiner **Berufung** damit, dass seine Verlustsituation aus den Steuererklärungen ersichtlich gewesen sei und die Veranlagungen in den einzelnen Jahren erklärungsgemäß erfolgt seien. Neue Umstände über die Marktgerechtigkeit des Verhaltens sowohl im Hinblick auf die angebotene Leistung als auch im Hinblick auf die Preisgestaltung - § 2 Abs. 1 Z. 4 und 5 der LVO – seien im Zuge der Betriebsprüfung nicht festgestellt worden. Sowohl die angebotene Leistung als auch die Preisgestaltung seien marktkonform. Die Verlustsituation habe er gegenüber der Abgabenbehörde offen gelegt und das Finanzamt habe die Bescheide nicht gemäß § 200 BAO

vorläufig erlassen. Da somit keine neuen Tatsachen hervorgekommen seien, beantrage er die ersatzlose Aufhebung der Wiederaufnahmebescheide 2002 bis 2004.

In der **Berufung** gegen die **Einkommensteuerbescheide 2002 bis 2004** führte er aus, dass er die Tätigkeit in der Ordination nur nebenberuflich, und daher nur an einzelnen Tagen ausüben könne. Wie aus der Aufstellung der Prüferin hervorgehe, sei es in den letzten Jahren zu einer kontinuierlichen Reduzierung des Verlustes gekommen. Aus dieser ergebe sich weiters, dass die Führung des Betriebes mit sparsamsten Mitteln erfolge. In den letzten drei Kalenderjahren hätten die durchschnittlichen Aufwendungen ohne AfA rd. € 2.100,00 p. a. betragen. Die AfA würde in den nächsten Jahren nicht mehr anfallen, da der Abschreibungszeitraum bereits abgelaufen sei. Dass er keine Kassenpraxis führe, sei nicht von ihm zu verantworten, weil die Vergabe eines Kassenvertrages nicht in seinem Einflussbereich stehe. Er werde auf Grund der auch ihm bewussten Situation der Arztpraxis vermehrt Gutachten erstellen, es sei somit davon auszugehen, dass bereits in den nächsten Jahren nach Ablauf der Abschreibung und Verbesserung der Einnahmenssituation ein Überschuss erzielt würde. Die Verlustsituation der Vergangenheit sei ausschließlich auf die Einnahmenssituation zurückzuführen. Bekannterweise würden Patienten Ärzte mit Kassenverträgen bevorzugen, das österreichische Gesundheitssystem sei im Rahmen der Grundversorgung darauf aufgebaut, dass die Patienten für ärztliche Untersuchungen keine Zahlungen zu leisten hätten.

Auch die Cashflow-Entwicklung mit - € 2.242,38 für 2002, - € 1.535,44 für 2003 und - € 573,50 für 2004 spreche für eine deutliche Reduzierung der Verlustsituation. Das Verhältnis der Verluste zu den Umsätzen sei nicht entscheidungsrelevant, da auf Grund der Geringfügigkeit beider Parameter eine Verhältnisrechnung nicht aussagefähig sei. Mit der homöopathischen Behandlung habe der Bw. versucht, die Auslastungssituation zu verbessern. Das Faktum der nebenberuflichen Tätigkeit sowie eines fehlenden Kassenvertrages sei bei der rechtlichen Beurteilung zu berücksichtigen. Spätestens nach Entfall der Abschreibung und der Forcierung der Tätigkeit als Gutachter sei davon auszugehen, dass insgesamt ein Einnahmenüberschuss vorliege. Aus dem Vorhandensein weiterer Einkunftsquellen auf eine fehlende Gewinnerzielungsabsicht zu schließen, widerspreche dem Sachverhalt. Unter den Betriebsausgaben seien lediglich Betriebskosten für die Ordination, eine sparsamere Betriebsführung sei nicht mehr möglich. Betreffend die Einnahmensituation würden berücksichtigungswürdige Umstände vorliegen, die als Ausdruck der österreichischen Gesundheitspolitik zu werten seien.

Die Kriterienprüfung führe vielmehr zu einer Einkunftsquelle. Die Höhe der Verluste – unter Heranziehung vergleichbarer Betriebe als gering einzustufen – sei in den letzten Jahren rückläufig und die angebotene Leistung und die Preisgestaltung seien als marktkonform zu

qualifizieren. Weitere Rationalisierungsmaßnahmen seien nicht mehr vorzunehmen (gewesen), da lediglich Betriebskosten als Ausgaben geltend gemacht werden. Auch bei vergleichbaren Betrieben – die Führung einer Ordination als nebenberufliche Tätigkeit ohne Kassenvertrag – würden Verluste anfallen, und es würden somit keine Ursachen vorliegen, die zu einer Einstufung als Liebhaberei führen könnten. Der Bw. begehrte die Berücksichtigung der vom Finanzamt berechneten Verluste aus selbständiger Arbeit.

Über die Berufung wurde erwogen:

A. Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2002 bis 2004:

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

Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), müssen gemäß **§ 20 BAO** sich in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.

Das "Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln" iSd § 303 Abs. 4 BAO bezieht sich auf den Wissensstand des jeweiligen Veranlagungsjahres; maßgebend ist allein der Wissensstand des Finanzamtes über die Verhältnisse der betreffenden Besteuerungsperiode. Es kommt darauf an, ob der Abgabenbehörde im wieder aufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wieder aufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können. Ein Verschulden des Finanzamtes an der Nichtfeststellung der maßgebenden Tatsachen steht der Wiederaufnahme des Verfahrens nach § 303 Abs. 4 BAO nicht entgegen (vgl. VwGH vom 28. 3. 2001, 98/13/0026, und die dort zitierte Judikatur).

Das Finanzamt hat die Einkommensteuerbescheide 2002 bis 2004 vorerst ohne jegliche Überprüfungshandlungen erklärungsgemäß veranlagt. Die Wiederaufnahme des Verfahrens stützte es darauf, dass „Umstände über die Marktgerechtigkeit des Verhaltens – diesbezüglich die vorangehenden Ausführungen“ neu hervorgekommen seien.

Betrachtet man nun den Wissenstand des Finanzamtes vor Erlassung der Wiederaufnahmebescheide betreffend Einkommensteuer 2002 bis 2004, ob es also über das

Wissen der „Umstände über die Marktgerechtigkeit“ bzw. der auf sie verwiesenen „sonstigen Ausführungen“ bereits im Zeitpunkt der Erlassung der Erstbescheide verfügte, so konnte das Finanzamt aus den Erklärungen erkennen, dass die Verluste die Umsätze überstiegen haben. Zumal der Bw. im Betriebseröffnungsbogen die „Eröffnung einer Arztpraxis (privat)“ bekannt gab, kann im Umstand, dass keine Verträge mit Kassen bestanden haben, keine neue Tatsache erblickt werden.

Ohne nähere Prüfung aber war es dem Finanzamt nicht möglich, festzustellen, dass

- die Fixkosten in den Praxiseinnahmen keine Deckung fanden
- der Bw. die Arztpraxis als Nebentätigkeit nur zu bestimmten, sehr eingeschränkten Öffnungszeiten führte bzw. diese an Voranmeldungen gebunden war
- er auch keine Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage unternommen hat
- er auf Homöopathie spezialisiert ist und die Auseinandersetzung mit diesem Thema laut seinen Angaben im persönlichen Interesse begründet ist.

Feststellungen über Art und Ausmaß der Führung der Privatpraxis gingen daher aus den Steuererklärungen nicht hervor und wurden sie erst im Zuge der Betriebsprüfung getroffen; sie sind daher sehr wohl als „neue Tatsachen“ zu werten, ebenso wie das – wenn auch wegen des „Verschuldens“ des Finanzamtes erst im Zuge der Betriebsprüfung ermittelte – Verhältnis Fixkosten zu Praxiseinnahmen.

Der Bw. meint, dass das Finanzamt „negative“ Feststellungen zur Marktgerechtigkeit des Verhaltens im Hinblick auf die angebotene Leistung und die Preisgestaltung iSd § 2 Abs. 1 Z 4 und 5 der LVO nicht getroffen habe und sowohl seine angebotenen Leistungen als auch die Preisgestaltung marktkonform seien. Das Finanzamt hat bezüglich der Preisgestaltung keine Aussagen gemacht. Sehr wohl hat es aber die oben angeführten Feststellungen zur näheren (Aus)gestaltung der Tätigkeit und zur angebotenen Leistung getroffen. Dem Berufungsvorbringen des Bw., das Leistungsangebot sei marktkonform, steht schon sein eigenes Vorbringen entgegen, sein Angebot verändern und sich auf die Erstellung von Gutachten „verlagern“ zu müssen, weil die Patienten für die auch von ihm angebotenen Leistungen Kassenärzte bevorzugen würden. In dem Hervorkommen des „nicht sachgerechten Leistungsangebotes“ ist jedoch zweifellos ein Wiederaufnahmsgrund zu erblicken.

Er bestreitet nicht, keine Verbesserungsmaßnahmen gesetzt und nur zu sehr eingeschränkten Öffnungszeiten bzw. gegen Voranmeldung ordiniert zu haben, des Weiteren, dass die Homöopathie in seinem Interesse gelegen sei. Diese Fakten sind nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates sehr wohl als „neue Tatsachen“ zu werten. Dass diese schon einmal Gegenstand im Verfahren vor Erlassung der Wiederaufnahmbescheide gewesen wären, hat der Bw. nicht behauptet. Soweit dem Akteninhalt zu entnehmen ist, hat sich das

Finanzamt im Zuge der Betriebsprüfung erstmals Kenntnis über Art, Umfang und Ausgestaltung der Privatpraxis verschafft. Zumal der Bw. nicht beeinspruchte, dass die Einnahmen die Fixkosten nicht decken würden und er im gesamten bisherigen Zeitraum seiner Tätigkeit keine Maßnahmen zur Verbesserung der Ertragslage vornahm, und auch nicht vorbrachte, diese gegen die Einkunftsquelleneigenschaft sprechenden Umstände umgehend beseitigen zu wollen, wäre die Kenntnis dieser Umstände im Zeitpunkt der Erlassung der Erstbescheide für 2002 bis 2004 sehr wohl geeignet gewesen, einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeizuführen. Dass mit der Wiederaufnahme lediglich die Beurteilung eines im Zeitpunkt der Erlassung der Erstbescheide bereits bekannten Sachverhaltes ermöglicht werden sollte, kann bei den vorliegenden Geschehnissen und Feststellungen nicht gesagt werden.

Obigen Ausführungen folgend nahm das Finanzamt das Verfahren betreffend Einkommensteuer 2002 bis 2004 zu Recht wieder auf, weshalb die diesbezügliche Berufung als unbegründet abzuweisen war.

B. Einkommensteuer 2002 bis 2004:

Gemäß **§ 1 Abs. 1 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.

Voraussetzung ist, dass die Absicht anhand objektiver Umstände (§ 2 Abs. 1 und 3) nachvollziehbar ist. Das Vorliegen einer derartigen Absicht ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen.

Fallen bei Betätigungen im Sinn des § 1 Abs. 1 Verluste an, so ist gemäß **§ 2 Abs. 1 LVO** das Vorliegen der Absicht, einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) zu erzielen, 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 (zB Rationalisierungsmaßnahmen).

Innerhalb der ersten drei Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab Beginn einer Betätigung (zB Eröffnung eines Betriebes) im Sinn des § 1 Abs. 1, längstens jedoch innerhalb der ersten fünf Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben) für diese Betätigung liegen gemäß **§ 2 Abs. 2 LVO** jedenfalls Einkünfte vor (Anlaufzeitraum). Dieser Zeitraum wird durch die Übertragung der Grundlagen der Betätigung auf Dritte nicht unterbrochen. Nach Ablauf dieses Zeitraumes ist unter Berücksichtigung der Verhältnisse auch innerhalb dieses Zeitraumes nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen, ob weiterhin vom Vorliegen von Einkünften auszugehen ist. ...

Die hier ausgeübte private Arztpraxis subsumierte das Finanzamt unter den Tatbestand des § 1 Abs. 1 LVO. Wird sie verlustbringend betrieben, hat daher eine Kriterienprüfung zu erfolgen (vgl. VwGH vom 14.12.2005, 2002/13/0131, betreffend Privatpraxis eines pensionierten Primararztes nach Zurücklegung der Kassenverträge).

Da die LVO das subjektive Ertragstreben in den Mittelpunkt der Betrachtung stellt, ist im Rahmen der durch § 2 Abs. 1 LVO normierten Kriterienprüfung das Schwergewicht auf die bis zum jeweiligen Veranlagungsjahr eingetretene Entwicklung, nicht hingegen auf nachfolgende Jahre zu legen (vgl. VwGH vom 23. 2. 2005, 2001/14/0024 und vom 28. 2. 2002, 96/15/0219).

Es ist einmal zu prüfen, ob die Tätigkeit in der Art und Weise ausgeübt wird, dass sie geeignet ist, auf Dauer Gewinne abzuwerfen (vgl. VwGH vom 19. 4. 1988, 88/14/0005). Bei der Beurteilung der anhand objektiver Umstände nachvollziehbaren Gesamtgewinnerzielungsabsicht handelt es sich daher um eine rückblickende Beurteilung. Es ist im Nachhinein zu beurteilen, ob die bisherige Betätigung wirtschaftlich sinnvoll war und sich der Steuerpflichtige - allenfalls nach strukturverbessernden Maßnahmen - Hoffnungen auf einen Gesamtgewinn in einem angemessenen Zeitraum machen durfte. Als angemessen gilt - analog zum absehbaren Zeitraum, aber im Gegensatz dazu nicht jedenfalls vom Beginn der Betätigung, sondern von jedem beliebigen Zeitpunkt an gerechnet - eine Zeitspanne, die zum getätigten Mitteleinsatz bei Betrachtung der Umstände des konkreten Falles in einer nach der Verkehrsauffassung vernünftigen, üblichen Relation steht. Angemessen ist ein solcher Zeitraum, der insbesondere im Verhältnis zum eingesetzten Kapital und zur verkehrsüblichen Finanzierungsdauer für die Abdeckung des insgesamt getätigten Aufwandes bis zur Erzielung des wirtschaftlichen Gesamterfolges nach bestehender Übung in Kauf genommen wird. Maßstab ist hierbei die Übung jener Personen, bei denen das Streben nach der Erzielung von Einkünften beherrschend im Vordergrund steht und anderweitige Motive, etwa jenes nach

Kapitalanlage, späterer Befriedigung eines Wohnbedürfnisses oder Steuervermeidung für ihr Handeln nicht maßgebend sind. Handeln nach dem Wirtschaftlichkeitsprinzip schließt längerfristige Rentabilitätsberechnungen nicht aus. Eine Zeitspanne, die nach den wirtschaftlichen Gegebenheiten des betroffenen Verkehrskreises als übliche Rentabilitätsdauer des geleisteten Mitteleinsatzes kalkuliert wird, muss noch als angemessen gelten (vgl. UFS vom 28. 4. 2005, RV/0226-G/05).

Der Bw. begeht nun, für 2002 bis 2004 die von der Betriebsprüfung ermittelten Verluste zu veranlagen, ab Beginn ergibt sich nun folgende, ab 1998 korrigierte Verlustsituation:

	Verluste in S	Verluste in €	Entgelte in S	Entgelte in €
1996	-118.321,00	- 8.598,72		
1997	- 74.553,00	-5.417,98		
1998	- 57.413,00	-4.172,37	45.406,56	
1999	- 49.149,00	-3.571,80	9.950,00	
2000	- 59.740,00	-4.341,48	4.100,00	
2001	- 63.463,00	-4.612,04	16.910,23	
Summe	-422.639,00	- 30.714,37		
2002		- 4.153,15		2.252,26
2003		- 3.446,21		1.775,06
2004		- 2.484,27		2.416,09
Summe		- 40.798,00		

ad 1. Ausmaß und Entwicklung der Verluste:

Die Verluste waren vor dem Prüfungszeitraum höher, ab Beginn des Prüfungszeitraumes sind die Verluste ab 2002 kontinuierlich gefallen. Dass die Ordination nicht mit sparsamsten Mitteln geführt worden wäre, hat das Finanzamt nicht behauptet.

Wenn auch die beiden Parameter Verluste und Entgelte betragsmäßig nur einen geringen Wert haben mögen, so sind sie sehr wohl ein Ansatzpunkt, das „Ausmaß“ der Verluste anzuschauen. Betrachtet man nun die korrigierten Verluste der Jahre 1998 bis 2004, so haben sie 1998 das rd. 1,3-fache, 1999 das rd. 4,9-fache, 2000 das rd. 14,6-fache, 2001 das rd. 3,8-fache, 2002 das rd. 1,8-fache, 2003 das rd. 1,9-fache und 2005 das rd. 1-fache der Entgelte betragen.

Der verlustverursachende Faktor soll laut Bw. auf der Einnahmeseite gelegen sein, begründet im „Grundkonzept“ des österreichischen Gesundheitssystems. In der Berufung vom 6. Dezember 2005 bringt der Bw. vor, dem durch Erstellung von Gutachten entgegen zu wollen. Er hat aber nicht dargetan, was einer Gutachtenerstellung bereits in den Vorjahren entgegengestanden wäre. Was die für die Zukunft ins Treffen geführten Vorhaben anlangt, so können diese nicht auf die vergangenen Jahre rückprojiziert werden.

Mögen die durchschnittlichen Aufwendungen ohne Afa nur rd. € 2.100,00 betragen haben, so ist daraus für das gegenständliche Verfahren nichts zu gewinnen, weil die Afa eben als „Kostenfaktor“ zur Höhe des Verlustes beiträgt.

Dem Vorbringen, die Afa würde in der nächsten Zeit wegfallen, kann nur teilweise gefolgt werden. Die bisherige Afa von jährlich S 26.291,00/€ 1.910,77 setzte sich aus der Afa fürs Gebäude iHv S 16.403,00/€ 1.192,07 und der Afa für die Ordinationsausstattung iHv € 718,7 zusammen. Die Ordinationsausstattung wird mit Ablauf des Jahres 2005 abgeschrieben sein, die AfA fürs Gebäude wird beim Afa-Satz von 2% noch weitere rd. 40 Jahre bestehen bleiben. Es kommt daher ab 2006 zu einer Verminderung der Werbungskosten von rd. € 718,00, € 1.192,07 verbleiben weiterhin. Zu dem vom Bw. behaupteten Entfall der Afa wird es erst ca. im Jahr 2045 kommen. Bei unveränderter Einnahmensituation für die Folgejahre würde sich selbst ohne die Afa für die Ordinationsausstattung auch in Zukunft ein Verlust ergeben.

Auf der Ausgabenseite ist laut Bw. kein weiteres Einsparungspotential mehr vorhanden. Mögen auch die seit 2002 sinkenden Verluste für die Einkunftsquelleneigenschaft sprechen, steht dem wieder das „kontinuierliche Vorliegen“ von Verlusten ohne bereits rechtzeitig in Angriff genommene Gegensteuerungsmaßnahmen und folglich fehlende Chancen auf einen Gewinn entgegen.

ad 2. Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen oder Überschüssen:

Ab Beginn der Betätigung im Jahr 1996 bis Ende des Jahres 2004 hat der Bw. ausschließlich Verluste erwirtschaftet, was in Richtung Liebhabelei weist.

3. Ursachen, auf Grund deren im Gegensatz zu vergleichbaren Betrieben, Tätigkeiten oder Rechtsverhältnissen kein Gewinn oder Überschuss erzielt wird:

Wollte man der Argumentation des Bw. folgen, so wären alle privaten Arztpraxen ausschließlich verlustbringend. Dies ist aber mit der Lebenserfahrung nicht im Einklang stehend. Es ist Entscheidung des jeweiligen Steuerpflichtigen, eine Privatpraxis in „größerem“ oder „kleinerem“ Umfang zu betreiben. Die „Besonderheit“ des gegenständlichen Falles ist eben, dass der Bw. einen „Hauptberuf“, nämlich seine nichtselbständige Tätigkeit hat und die Privatpraxis nur nebenberuflich und daher – wie er selbst sagt – nur sehr eingeschränkt führt. Es ist zweifellos nicht zulässig, aus der Nebenberuflichkeit zwingend die Liebhabelei der Tätigkeit abzuleiten. Ebenso wenig vermag aber das bloß allgemein gehaltene Vorbringen bezüglich des Aufbaues des österreichischen Gesundheitssystems und der Bevorzugung von Kassenärzten von der Patientenseite die Tätigkeit jedenfalls und ungeachtet der entsprechenden Wirtschaftsführung als Einkunftsquelle zu qualifizieren. Der Bw. kann – zumal die „Startbedingungen“ für alle Wahlärzte die gleichen sind – nicht von seiner Verpflichtung entbunden werden, die Tätigkeit entsprechend ertragbringend zu gestalten.

Bei der vom Bw. gewählten Praxisführung übersteigen unbestrittenmaßen die Fixkosten die Einnahmen. Die Fixkosten haben 1998 das 1,7-fache, 1999 das 5,65-fache, 2000 das 11,64-fache, 2001 das 3,28-fache, 2002 das 2,11-fache, 2003 das 2,29-fache und 2004 das 1,38-

fache der Einnahmen betragen und sprechen diese Zahlen gegen eine Einkunftsquelleneigenschaft.

Wenn auch das Verhältnis Fixkosten zu Einnahmen im Laufe der Jahre eine Verbesserung erfahren hat, kann das stetige Vorhandensein von einem Überhang der Fixkosten nicht als Indiz in Richtung Einkunftsquelleneigenschaft gewertet werden.

4. Marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf angebotene Leistungen:

Der Bw. hat in seiner Praxis seine Tätigkeit als Allgemeinmediziner mit „Spezialgebiet“ Homöopathie angeboten. Dieses Leistungsangebot brachte seinen Angaben zufolge nicht die die Verluste deckenden Einnahmen, es war daher nicht geeignet, dem Bw. in die Gewinnzone zu verhelfen. Auf die Ausführungen unter Pkt. 6. (Verbesserungsmaßnahmen) darf verwiesen werden.

5. Marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die Preisgestaltung:

Dass die Preisgestaltung des Bw. für seine angebotenen Leistungen nicht marktgerecht gewesen wäre, hat das Finanzamt nicht behauptet. Dieses Kriterium ist somit ein Indiz für die Einkunftsquelleneigenschaft.

6. Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen (zB Rationalisierungsmaßnahmen):

Der Bw. lässt unbestritten, dass er im Zeitraum 1996 bis 2004 keine strukturverbessernden Maßnahmen gesetzt hat. Zumal bezüglich der Kriterienprüfung Hauptaugenmerk nicht auf die zukünftigen Vorhaben zu legen ist, spricht sein Verhalten bezüglich der Verbesserungsmaßnahmen bis zum Ablauf des Jahres 2004 gegen die Gewinnerzielungsabsicht. Gegen die schlechte Einnahmensituation standen dem Bw. sehr wohl „Hilfsmittel“, nämlich die (Forcierung der) Gutachtenerstellung zur Verfügung; es wäre an ihm gelegen, diese nicht erst im gegenständlichen Berufungsverfahren ins Treffen zu führen, sondern rechtzeitig einzusetzen. Daher kann auch im Nicht-Nützen von Verbesserungsmöglichkeiten kein in Richtung Einkunftsquelleneigenschaft gehendes Element erblickt werden.

Da das Finanzamt eine Betriebsaufgabe für 2002 nicht durchführte, ist davon auszugehen, dass es die Liebhaberei bereits vor dem Berufungszeitraum angenommen hat. Die Verhältnisse waren in den Jahren vor dem Prüfungszeitraum für den Bw. nicht günstiger, sie waren zB auch aus der Sicht des Jahres 2001 nicht geeignet, zu einer anderen Einschätzung der Tätigkeit zu führen. Aus der Sicht der einzelnen Jahre des Berufungszeitraumes betrachtet, ist nach Beurteilung aller für den gegenständlichen Fall relevanten Facetten angesichts der vom Bw. gewählten Art der Bewirtschaftung der privaten Arztpraxis jedenfalls

für die Jahre 2002 bis 2004 nicht von einer objektiv ertragsfähigen Einkunftsquelle, sondern von einer steuerlich unbeachtlichen Liebhaberei auszugehen. Die Verluste sind im Wesentlichen auf eine in zeitlicher Hinsicht nur sehr eingeschränkte Tätigkeit sowie das – anscheinend auch laut Bw. – nicht adäquate Leistungsangebot zurückzuführen. Dabei handelt es sich aber um „innere“ Verlustursachen, die nur durch den Bw. beeinflussbar und abänderbar sind. Hätte die Kriterienprüfung – wie vom Bw. in der Berufung behauptet - für die Einkunftsquelleneigenschaft gesprochen, wäre es an ihm gelegen, seine hiefür maßgeblichen Gründe zu den einzelnen „Kriterien“ darzulegen und entsprechend zu dokumentieren.

Nach all dem Gesagten konnte der Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 2002 bis 2004 somit kein Erfolg beschieden sein, weshalb sie als unbegründet abzuweisen war.

Klagenfurt, am 12. September 2006