



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., 0000 X., X-Str.1, vertreten durch Mag. Karl Walder für die Confida Steuerberatungs GmbH, 9020 Klagenfurt, Kardinalschütt 7, vom 14. Mai 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Klagenfurt, vertreten durch Mag. Barbara Ossimitz, vom 6. März 2008 betreffend Einkommensteuer und Festsetzung von Anspruchszinsen für 2004 bis 2006 im Beisein der Schriftführerin FOI Claudia Orasch nach der am 12. November 2010 in 9020 Klagenfurt, Dr. Herrmannngasse 3, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

A. EINKOMMENSTEUER 2004 bis 2006:

Der Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 2004 bis 2006 wird teilweise Folge gegeben.

Die Bescheide betreffend Einkommensteuer 2004 bis 2006 werden abgeändert.

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

B. FESTSETZUNG von ANSPRUCHSZINSEN für 2004 bis 2006:

Die Berufung gegen den Bescheid betreffend die Festsetzung der Anspruchszinsen für 2004 bis 2006 wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

A. EINKOMMENSTEUER 2004 bis 2006:

1. QUALIFIKATION der Tätigkeit in der WAHLARZTPRAXIS :

Die Bw. beendete ihre Ausbildung zur Fachärztin für xxx mit August 1999. Sie führte ab November/Dezember 1999 eine Wahlarzpraxis (in weiterer Folge „Praxis“) am Standplatz 1, die sie im April 2004 an den Standplatz 2 verlegte. Am 31. Jänner 2006 gab sie die Praxis auf.

Folgende Einnahmen und Verluste aus der Praxis, Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (nsA) und Abläufe lagen vor:

Zeitraum	in	Einkünfte aus selbständiger Arbeit		Weitere Tätigkeiten	Einkünfte aus nsA	von
		Einnahmen ohne übrige Erlöse	Verluste			
11, 12/99		Eröffnung der Praxis, Standplatz1				
2000	€	24.812,12	- 16.753,91		1.429,05	AMS
2001	€	34.145,42	- 2.847,04	Schulärztin	2.806,62	Bundesdienst
2002	€	34.349,97	- 6.562,23	Schulärztin	8.488,00	Bundesdienst
2003	€	6.159,60	- 23.778,01	Schulärztin und seit März 2003 Anstellung bei VA (in weiterer Folge VA)	8.692,50 30.719,72	Bundesdienst VA
2004	€	2.210,73	- 25.731,38	Schulärztin VA	9.273,30 37.263,79	Bundesdienst VA
April 2004		Verlegung der Praxis, Standplatz2				
2005	€	1.404,44	- 32.689,17	Karenzierung als Schulärztin von 03-08/2005 Bei der VA ab 11/2005 Stundenreduktion auf 30 Std. und freier Mittwoch	4.565,80 37.069,38	Bundesdienst VA
2006	€	1.447,05	- 11.951,75	Schulärztin VA	9.387,08 35.223,03	Bundesdienst VA
Aufgabeverlust	€		- 17.929,61			
Summe	€	104.529,33	-138.243,10	VA		

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung über die Jahre 2004 bis 2006 gelangte die Prüferin nach Durchführung der Kriterienprüfung zur Ansicht, dass die Praxis eine steuerlich unbeachtliche Liebhaberei im Sinne des § 1 Abs. 1 der Liebhabereiverordnung, BGBl. 33/1993 (in weiterer Folge LVO), sei. Die Bw. habe 2000 bis 2006 ausschließlich Verluste bzw. einen Gesamtverlust von rd. € 138.000,00 erzielt. Die Verluste hätten jährlich ein Mehrfaches der

Einnahmen des jeweiligen Jahres betragen. Die Bw. habe ab 2001 als Schulärztin und ab 2003 als Fachärztin bei der VA Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erzielt.

Die Ordinationszeiten seien laut Bw. vorerst am Dienstag und Donnerstag 16.00 bis 18.00 Uhr und nach Vereinbarung gewesen. Es sei davon auszugehen, dass die Bw. trotz Reduzierung der Wochenstunden ihrer Haupttätigkeit ihrer Praxis als Nebentätigkeit eine zu geringe zeitliche Betreuung habe zukommen lassen. Bei den durch die nichtselbständige Tätigkeit bedingten kurzen Ordinationszeiten könne nicht von einer Führung nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen gesprochen werden. Innere Ursachen, nämlich die in der Sphäre der Bw. gelegene und von ihr beeinflussbare nichtselbständige Tätigkeit seien ursächlich.

Es mag dahingestellt bleiben, ob sich die Bw. marktkonform verhalten habe, wenn sie diese Einschränkungen und die damit einhergehenden laufenden Verluste in Kauf genommen habe; dies spreche gegen die Gesamtgewinnerzielungsabsicht der Bw. Die geringen jährlichen Einnahmen in der Praxis würden überwiegend aus Führerscheinuntersuchungen stammen. Einnahmen aus anderen Untersuchungen oder Behandlungen habe die Bw. laut den vorgelegten Unterlagen selten erzielt. Die Bw. sei daher nicht in der Lage, die vom Markt verlangten Leistungen und auch im nachgefragten Ausmaß anzubieten, weshalb sich ein marktkonformes Verhalten nicht bejahen lasse.

Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage seien strukturverbessernde Maßnahmen, wenn der Betätigte (betriebs)wirtschaftlich sinnvoll auf Verluste verursachende Ereignisse reagiert. Ausgabenseitige Maßnahmen habe die Bw. nicht behauptet. Selbst bei Kürzung der Betriebsausgaben könnte kein Überschuss ausgewiesen werden. Die Bw. hätte die nichtselbständige Tätigkeit nicht in einem als strukturverbessernd anzusehendem Ausmaß eingeschränkt. Selbst bei wohlwollender Auslegung wären die wenigen Einnahmen aus den Führerscheinuntersuchungen nicht auf Dauer geeignet, Überschüsse abzuwerfen.

Unter Berücksichtigung dieser objektiven Kriterien in ihrer Gesamtheit sei die Tätigkeit in der Praxis 2004 bis 2006 nicht von einem subjektiven, auf Gesamterzielung gerichteten Streben getragen gewesen. Die Bw. hätte schon in den Jahren nach Aufnahme ihrer nichtselbständigen Tätigkeit erkennen müssen, dass bei der von ihr gewählten Ausgestaltung der Praxis die Erzielung eines Gesamtgewinnes ausgeschlossen bleiben werde. Zu diesem Zeitpunkt habe die Bw. bereits erkannt, dass sie aus den Einnahmen ihrer Praxis ihren Lebensunterhalt nicht bestreiten werden könne. Laut Prüferin seien daher die Verluste 2004 bis 2006 nicht zu veranlagen.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Prüferin und erließ entsprechende **endgültige Einkommensteuerbescheide 2004 bis 2006**.

In der gegen die genannten Bescheide eingebrachten **Berufung** führte die Bw. aus, dass im Bp-Bericht vornehmlich Aussagen in Folge einer ex-post Betrachtung im Bereich von Wertungen und Spekulationen enthalten seien, die die Nichtanerkennung der Tätigkeit nicht tragen würden. Es werde nur wenigen Experten gelingen, den Begriff „betriebswirtschaftlich sinnvoll“ zu definieren, da seine Interpretationen immer einzelfallbezogen und situationsabhängig seien. Die (wirtschaftliche) Sinnhaftigkeit von Handlungen würde sich oft erst im Nachhinein zeigen. Wenn eine strukturverbessernde Maßnahme nur dann vorliege, wenn eine (betriebs-) wirtschaftlich sinnvolle Reaktion erfolge, und die von der Bw. gesetzten Maßnahmen nicht als betriebswirtschaftlich sinnvoll erachtet würden, weil nicht ausreichend deklariert, so sei dies eine sehr gewagte Aussage; dies sei im konkreten Augenblick in der Regel gar nicht beurteilbar, Jahre später unter Umständen sehr viel leichter bei einer ex-post Betrachtung. Gerade in der Aufbauphase könne wegen mangelnder Bekanntheit, neuem Standort, fehlendem Nahmarkt, usw., Standvermögen und Durchhalten betriebswirtschaftlich sinnvoll sein und sei es in der Regel auch.

Gewagt und theoretisch sei die Aussage, dass die Bw. sofort nach Aufnahme ihrer nichtselbständigen Tätigkeit die Unmöglichkeit der Erzielung eines Gesamtgewinnes hätte erkennen müssen. Dies stehe auch im Widerspruch zu dem im Bp-Bericht selbst angeführten, Strukturmaßnahmen, wie der Karenzierung als Schulärztin, Verringerung der Tätigkeit in der VA, Standortverlegung. Die Bp habe die Maßnahmen samt Einstellung der Tätigkeit nicht (hinreichend) gewürdigt (vgl. VwGH vom 28.2.2002, 96/15/0219). Die Bw. habe daher keineswegs nichts unternommen, um die erfolgreiche Führung einer Praxis zu erreichen. Es stelle sich die Frage, welches Ausmaß denn nötig gewesen wäre? Dies gehe wieder von der gewagten These aus, dass in der konkreten Situation eine sichere Beurteilung möglich sei, ob Maßnahmen strukturverbessernd seien oder nicht. Die Bw. habe die Tätigkeit nach ohnehin nur rd. fünf Jahren mit der letzten strukturverbessernden Maßnahme eingestellt.

Bei kurzen Zeiträumen könne der betriebswirtschaftlich richtige Zeitpunkt nur ex post erkannt werden. Eine ex-post Betrachtung sei nach der Judikatur unzulässig. Die Bw. verwies auf GZ. RV/2057-L/02 vom 21.11.2007, sowie VwGH vom 23.2.2005, 2002/14/0024. Noch 2005 habe die Bw. versucht, durch Maßnahmen ihr berufliches Ziel zu erreichen. Es sei die Hoffnung anzuführen, zumindest einen eingeführten Standort verkaufen oder die stillen Reserven in den mit Eigenmitteln angeschafften Apparaturen realisieren zu können. Insgesamt sei die Kritik der Bp. am zeitlichen Ausmaß der Betätigung in keiner Weise gerechtfertigt. Nach der Stundenreduktion bei der VA sei die Bw. in der Regel um 14.00 oder

15.00 Uhr fertig gewesen, sodass genügend Zeit für ihre Praxis geblieben sei. Die nichtselbständige Tätigkeit habe die Praxis nicht eingeschränkt. Ordinationszeiten ab 14.00 oder 15.00 Uhr seien für die arbeitende Bevölkerung, Schüler und Studenten wesentlich angenehmer und würden ihnen mehr entgegen kommen als Ordinationszeiten am Vormittag. Insoweit habe sich die Bw. speziell marktkonform verhalten.

Die Bw. habe die Praxis etwa 5 Jahre geführt. Dass die Bw. zwischenzeitig zur Überbrückung Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erzielte, bedeute keineswegs, dass die Praxis nicht mehr ertragreich sein könne. Die Bp übersehe, dass auch die Einstellung einer Tätigkeit als strukturverbessernde Maßnahme nicht zum Erfolg führen müsse (vgl. Rauscher/Grübler, SWK 2/2008, Seite 51).

Der UFS sei in GZ. RV/0205-G/07 vom 16.10.2007, bei einer nebenberuflichen Rechtsanwaltstätigkeit zur Liebhaberei gelangt, weil keine strukturverbessernden Maßnahmen gesetzt, seit 10 Jahren Verluste erzielt worden seien und der Bw. durch den Hauptberuf und private Umstände zeitlich eingeschränkt gewesen sei. Der UFS habe jedoch deutlich ausgesprochen, dass die Beendigung einer nicht (mehr) wirtschaftlich sinnvollen Betätigung als strukturverbessernde Maßnahme gelte und der lange Zeitraum von mehr als 10 Jahren gegen eine Einkunftsquelle spreche. Hier habe die Bw. die Betätigung lediglich 5 Jahre aufrechterhalten und neben anderen - im Bp.-Bericht sogar angeführten - strukturverbessernden Maßnahmen nach einem kurzen Zeitraum die Tätigkeit eingestellt.

Wenn der Ruf des Arztes erst aufgebaut werden müsse, könne vor Ablauf von 5 Jahren nicht ernsthaft gesagt werden, dass die Tätigkeit niemals erfolgreich sein werde oder dass Rückschläge dauerhaft seien. Eine Verzögerung in der Entscheidungsfindung könne der Bw. wohl kaum vorgeworfen werden. Die Bp versuche, ex post den Zeitpunkt festzulegen, in dem die Bw. zweifelsfrei hätte erkennen müssen, dass die Betätigung völlig aussichtslos sei. Die ex-post Betrachtung greife zu kurz, gehe von einem exakt bestimmbareren Zeitpunkt des „Erkennen-Müssens“ aus und sei in der Argumentation widersprüchlich. Der Bw. sei nach drei Jahren nicht zumutbar gewesen, zu beurteilen, dass die Tätigkeit niemals erfolgreich sein werde und diese daher sofort einzustellen sei. Es sei daher bis 2006 von einer Einkunftsquelle auszugehen.

Für den Fall der Abweisung begehrte die Bw., diverse Aufwendungen als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit abzusetzen.

In weiterer Folge ergingen die **Vorhalte vom 22. April 2010 und vom 1. September 2010**, die die Bw. mit **Schreiben vom 17. Mai 2010 und vom 16. September 2010** beantwortete.

Auf die Frage, welche Leistungen die Bw. in den einzelnen Jahren in der Praxis angeboten habe, führte sie aus, Gesunden-, Führerscheinuntersuchung, Ernährungsberatung, sportmedizinische Untersuchungen und Leistungsdiagnostik, Facharztordination (Anamnese, klinische Untersuchung, Schilddrüsen- und Bauchultraschall, Ultraschall des Herzens, Ergometrie (Belastungs-EKG), Ruhe-EKG, 24-Stunden-Blutdruckmessung, Lungenfunktion) gemacht zu haben. Sie habe die Diplome für Sport- und Ernährungsmedizin sowie Diabetesschulung. Aufgrund der Geräteausstattung habe sie in den einzelnen Jahren klinische Untersuchungen (Statuserhebung, Blutdruckmessung), Ultraschall, Ergometrie, Lungenfunktion, 24-Stunden-EKG, Blutabnahme - Zentrifugieren des Blutes, Harnbestimmung (Streiftest), BZ-Bestimmung, Haemocult (Nachweis von versteckten Blut im Stuhl, sog. „Stuhlbriefe!“) anbieten können. Auf die Frage, welche Werbemaßnahmen sie in den einzelnen Jahren gesetzt habe, gab sie bekannt, Einschaltungen im Ärzteführer und Telefonbuch, sportmedizinische Vorträge, Anbringen eines Ordinationsschildes, Änderung der Ordinationslokalität und Visitenkarten gemacht zu haben.

Über Vorhalt, sämtliche Nachweise für das Vorbringen vorzulegen, dass sie versucht hätte Kassenverträge zu bekommen, teilte die Bw. mit, dass man es selbst nicht beeinflussen könne, einen Kassenvertrag mit den einzelnen Krankenkassen zu bekommen. In der Ärztekammer könne man sich an 5 verschiedenen Orten reihen lassen. Wenn eine Kassenstelle frei werde, rücke der/die Nächstgereihete nach. Erst kürzlich sei eine interimistische Kassenstelle frei geworden, trotz der vielen Jahre des Wartens sei die Bw. erst an 30. Stelle gewesen. Unterlagen hiezuhabe brachte sie nicht bei.

Gefragt danach, wie ihr ursprünglicher Plan für die Praxis ausgesehen habe und innerhalb welches Zeitraumes sie die Erzielung eines Gesamtüberschusses beabsichtigte, gab die Bw. an, dass dies innerhalb von 3-4 Jahren sein sollte. Zur Frage, welche Einnahmen und Ausgaben diesen Plan zu Grunde gelegen seien, teilte sie – ohne betragsmäßige Bezifferung – mit, die Einnahmen hätten aus Gesundenuntersuchungen, sportmedizinischen Untersuchungen und internistischen Behandlungen und Betreuungen bestanden. Ausgaben wären angefallen für Ergometer (Spezialfahrrad mit EKG verbunden) und dazugehöriges EKG-Gerät (Vorführgerät), Ultraschallgerät (gebraucht gekauft) Untersuchungsliegen, sowie andere oben genannte Geräte, eine geringfügig angestellte Ordinationshilfe, um z.B. das Ordinationstelefon zu besetzen und die Betreuung der Patienten außerhalb der ärztlichen Tätigkeit rasch abwickeln zu können.

Über Aufforderung, anhand entsprechender Unterlagen nachzuweisen, dass die Bw. ab 2005 die Zeit ab 14.00 bzw. 15.00 Uhr für die Praxis genützt hätte, verwies sie auf die Karteikarten, die sie jedoch aufgrund des Ärztegeheimnisses nicht hergeben könne. Obwohl sie durch die

Reduzierung der Stundenanzahl und der Karenzierung einen freien Mittwoch geschaffen habe, um auch vormittags in der Praxis sein zu können, hätten sich die Maßnahmen auf die Auslastung in der Praxis nicht ausgewirkt. Zudem habe sie die offiziellen Zeiten bald von 15.00 Uhr bis 19.00/20.00 Uhr erweitert.

In der **mündlichen Berufungsverhandlung vom 12. November 2010** führte die Bw. ergänzend aus, dass die Ordinationszeiten als Schulärztin am Montag, Dienstag und Donnerstag von 12.00 bis 13.00 Uhr, am Freitag von 12.00 bis 14.00 Uhr und am Mittwoch von 7.30 bis 8.30 Uhr gewesen seien. Vor und nach der Tätigkeit als Schulärztin sei sie in der Praxis gewesen. Im Telefonbuch sei zuerst Dienstag und Donnerstag von 18.00 bis 20.00 Uhr eingetragen gewesen. Am Telefonanrufbeantworter habe sie bald von 16.00 bis 20.00 Uhr angegeben. Während ihrer Zeit als Schulärztin habe sie am Montag, Dienstag und Donnerstag Nachmittag in der Praxis gearbeitet.

Die Führung der Praxis sei keine „Nebentätigkeit“ gewesen, sondern eine „Tätigkeit“. Bei der VA habe ihre Normalarbeitszeit vorerst 38 Stunden und die Anwesenheitszeit unter Berücksichtigung einer vom Dienstgeber genehmigten Mittagspause von täglich einer halben Stunde 35,5 Stunden pro Woche betragen. Sie habe Gleitzeit, die Arbeitszeit gehe bis am frühen Nachmittag. Ihr Vorhaben, einen Vormittag in der Praxis anbieten zu können, habe sie mit der Stundenreduktion ab November 2005 erreicht. Als Schulärztin sei sie vom 1. März 2005 bis 31. August 2005 karenziert gewesen. Sie sei noch bis 2008 Schulärztin gewesen.

Bei der VA sei sie vorerst von der Früh bis 11.45 Uhr in der VA gewesen und dann in die Schule gefahren. Um ca. 13.15 Uhr sei sie von der Schule zurück in die VA gekommen. Vormittags sei in der VA Parteienverkehr, sie habe Patientenuntersuchungen durchführen müssen. Am Nachmittag habe sie die Abschlussarbeiten, wie z.B. Arztbriefe oder Befunde schreiben, erledigt. Ihr Arbeitsbeginn in der Früh sei – abhängig vom Arbeitsanfall - zwischen 6.30 und 7.15 Uhr gewesen. Vormittags habe sie Stress gehabt, weil sie die Arbeit gut fertig machen wollte. Am Nachmittag sei es aufgrund der Gleitzeit manchmal leichter gewesen, in der Praxis Termine auch schon vor 16.00 Uhr zusagen zu können.

Über Vorhalt, dass z.B. bei Arbeitsbeginn um 6.45 Uhr und schulärztlicher Tätigkeit zwischen 11.45 und 13.15 Uhr die Arbeitszeit im Schnitt frühestens gegen 16.00 Uhr habe enden können, verwies die Bw. darauf, dass sie die fehlende Zeit z.B. an einem Freitag habe machen können. Ihr ehemaliger Chef habe ihr auch genehmigt, die halbe Stunde Mittagspause in ihre Abwesenheitszeiten für die Schularztztätigkeit einzurechnen; demzufolge habe der Zeitverlust bei der VA nur eine Stunde betragen.

Die LVO stelle nicht darauf ab, dass man mit einer Tätigkeit den Lebensunterhalt verdienen müsse. Die Bw. verwehre sich gegen ein "Inkaufnehmen" von Verlusten. Sie habe die Einrichtung der Praxis, wie auch die Verluste aus der selbständigen Tätigkeit aus versteuerten Eigenmitteln finanziert. In den Verlusten 2001 bis 2003 seien sehr hohe AfA-Beträge enthalten gewesen, weiters auch Ärztekammerbeiträge und Fortbildungskosten, also Aufwendungen, die sie auch ohne Praxis zu tragen gehabt hätte. Bei korrekter Betrachtung würde sich für 2001/2002 ein nicht unbeträchtlicher Cash-flow ergeben. Im Jahr 2003 sei der Bw. die Beurteilung über eine Beendigung nie möglich gewesen. Die Ergebnissituation von 2003 sei immer noch dem Anlaufzeitraum zuzurechnen. Der steuerliche Vertreter verwies auf Kollegen, die in die Selbständigkeit gegangen seien; diese würden oft erst im 7. oder 8. Jahr verdienen.

Das Finanzamt stellte die Ernsthaftigkeit der von der Bw. betriebenen Praxis nicht in Abrede. Es stimme auch zu, dass es auf die Bestreitung des Lebensunterhalts nicht ankomme. Die Finanzierung mit Eigenmittel sei jedoch kein Kriterium für die Beurteilung. Wichtig seien Maßnahmen, die zeigen würden, dass mittel- oder langfristig ein Gesamtgewinn erzielt wird. Der Ansicht des Finanzamtes, dass die Personengruppe der Pensionisten nicht übersehen werden dürfe, die eher am Vormittag zum Arzt gehen würden, hielt die Bw. entgegen, dass junge Personen, insbesondere die arbeitende Bevölkerung, aus ihrer Erfahrung lieber am Nachmittag oder am Abend kommen, um nicht von der Arbeit fernbleiben zu müssen.

Für das Finanzamt sei die Aufnahme der Tätigkeit bei der VA im März 2003 ein Signal für eine berufliche Umorientierung gewesen. Der Umsatz sei 2003 Monat für Monat zurückgegangen, die Einnahmen hätten mit rd. € 6.000,00 nur rd. 20% der Einnahmen aus 2002 von rd. € 34.000,00 ausgemacht. Spätestens 2003 hätte die Bw. erkennen müssen, dass durch die nichtselbständige Tätigkeit die Praxis eine Einbuße erleide.

Über Vorhalt, dass mit der nichtselbständigen Tätigkeit bei der VA eine zeitliche Einschränkung in der Praxis einhergehe, gab die Bw. an, dass man als Selbständige sehr hohe Kosten - schon für die normale Versicherung - habe, als Nichtselbständige tue man sich da leichter, weil man versichert sei.

Zum Vorhalt, dass sich 2002 auf 2003 die Verlust- und Ergebnissituation massiv verschlechtert hätte, führte die Bw. aus, durch ein Forcieren der sportmedizinischen Veranstaltungen, Halten von Vorträgen und Teilnahme an der Aktion "XXX" versucht zu haben, in die Gewinnzone zu kommen. Für die letztgenannte Aktion habe sie auch unentgeltlich Leistungsdiagnostik durchgeführt und Laufpläne erstellt. Sie habe sich dadurch neue Patienten für die Praxis erhofft, von den vielen Leuten sei jedoch niemand gekommen

Der steuerliche Vertreter begehrte für den Fall, dass auf Liebhaberei erkannt werde, den durch den Übergang von einer Einkunftsquelle zur Liebhaberei anfallenden

Betriebsaufgabeverlust aufgrund der kurzen Zeit nicht schon 2003, sondern erst per 1. Jänner 2004 anzusetzen. Er könne ihn nicht konkret beziffern, aus Vereinfachungsgründen begehere er den im Zuge der per 31. Jänner 2006 durchgeführten Betriebsaufgabe ermittelten Wert von € 17.929,61.

Das Finanzamt stimmte diesem Begehren nicht zu. Seiner Ansicht nach sei per 1. Jänner 2004 kein „Betrieb“ mehr vorhanden gewesen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist die Beurteilung der selbständigen Tätigkeit der Bw. in den Jahren 2004 bis 2006. Im Zeitraum 2000 bis 2006 liegen folgende Ergebnisse vor:

	2000	2001	2002	2003	2004
Erlöse ohne § 109 a	24.812,12	34.145,42	34.437,97	6.159,60	2.210,73
übrige Erlöse	542,60	891,95	1.817,59	2.666,80	4.943,30
Erlöse Anlagenverk.					
Summe Erlöse	25.354,71	35.037,37	36.255,56	8.826,40	7.154,03
Praxisaufwand	489,54	709,66	793,04	958,56	8.381,27
Personalaufwand			4.284,23	2.531,11	1.806,00
Afa	5.567,05	10.660,43	9.640,25	6.552,17	6.562,38
übrige BA	31.529,71	26.514,45	28.107,38	22.562,57	11.860,29
Instandhaltung					3.140,91
Zinsen uä., Zinsertr.	147,12	- 0,13	- 7,11		1.134,56
Zuweisung unv. RL	4.375,20				
Summe BA	42.108,62	37.884,41	42.817,79	32.604,41	32.885,41
Verlust	- 16.753,91	- 2.847,04	- 6.562,23	- 23.778,01	- 25.731,38
Veräußerungsgewinn					
	2005	2006	Summe		
Erlöse ohne § 109 a	1.404,44	1.447,05	104.617,33		
übrige Erlöse	2.161,65	36,34	13.060,23		
Erlöse Anlagenverk.			-		
Summe Erlöse	3.566,09	1.483,39	117.677,55		
Praxisaufwand	6.649,80	2.770,75	20.752,62		
Personalaufwand	4.528,44	3.018,96	16.168,74		
Afa	6.670,97	2.374,86	48.028,11		
übrige BA	12.613,36	3.818,57	137.006,33		
Instandhaltung	5.345,55	1.452,00	9.938,46		
Zinsen uä., Zinsertr.			1.274,44		
Zuweisung unv. RL	447,14		4.822,34		
Summe BA	36.255,26	13.435,14	237.991,04		
Verlust	- 32.689,17	- 11.951,75	-120.313,49		
Veräußerungsgewinn		- 17.929,61	- 17.929,61		
Einkünfte aus sA	- 32.689,17	- 29.881,36	-138.243,10		

Das Ergebnis des Jahres 1999 beinhaltet noch Einnahmen aus Sonderklassegebühren und hat wie folgt ausgesehen:

Einnahmen:				
Sonderklassegebühren (1. Jänner bis 30. April 1999)	S	12.882,89	€	936,24
Honorareinnahmen	S	88.203,32	€	6.409,99
Summe Einnahmen	S	101.086,21	€	7.346,22
Ausgaben:				
anteilige Ausgaben	S	378,30		
direkt anrechenbare Ausgaben	S	196.594,55		
Summe Ausgaben	S	196.972,85		
Verlust	S	- 95.886,64		
abzgl. Sonderklassegebühren	S	- 12.882,89		
Verlust ohne Sonderklassegeb.	S	-108.769,53	€	- 7.904,59

Einkünfte liegen gemäß **§ 1 Abs. 1 LVO** 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. Ein Anlaufzeitraum im Sinn des ersten Satzes darf nicht angenommen werden, wenn nach den Umständen des Einzelfalls damit zu rechnen ist, dass die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes (Gesamtüberschusses) beendet wird.

Unter Gesamtgewinn ist gemäß **§ 3 Abs. 1 LVO** der Gesamtbetrag der Gewinne zuzüglich steuerfreier Einnahmen abzüglich des Gesamtbetrags der Verluste zu verstehen. Steuerfreie Einnahmen sind nur insoweit anzusetzen, als sie nicht zu einer Kürzung von Aufwendungen (Ausgaben) führen. ...

Liebhabelei im umsatzsteuerlichen Sinn kann gemäß **§ 6 LVO** nur bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2, nicht hingegen bei anderen Betätigungen vorliegen.

Die Führung der Praxis fällt unter § 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, 2002/14/0024, und vom 28. 2. 2002, 96/15/0219, weiters die Entscheidungen des UFS, RV/0251-K/07 vom 28. Mai 2009 (Liebhaberei bei nebenberuflich geführtem EDV-Betrieb), und GZ. RV/0013-K/06 vom 12. 9. 2006 (Liebhaberei einer Privatarztpraxis bei einem nichtselbständigen Arzt). Die Kriterienprüfung ergibt folgendes Bild:

1. *Ausmaß und Entwicklung der Verluste:*

Die 2000 bis 2006 erwirtschafteten Verluste haben insgesamt rd. € 138.000,00 betragen. Bezieht man in die Betrachtungen das Ergebnis aus 1999 ohne Sonderklassegebühren mit ein, hat der Gesamtverlust mehr als rd. € 145.000,00 ausgemacht.

Selbst wenn man den Anlaufzeitraum großzügig mit 1999 bis 2002 bemisst, hat die Bw. in diesem Zeitraum Verluste von mehr als € 34.000,00 erzielt, bei Einnahmen von rd. € 103.000,00.

Die Verluste und Einnahmen haben sich wie folgt entwickelt (Anstieg gegenüber Vorjahr (+), Absinken gegenüber dem Vorjahr (-), wobei für 2006 die Ergebnisse bis zur Betriebsaufgabe per 31. Jänner 2006 inklusive des Aufgabeverlustes in die Betrachtung einbezogen sind):

	Entwicklung der Einnahmen	Entwicklung der Verluste
1999		
2000	+	+
2001	+	-
2002	+	+
2003	-	+
2004	-	+
2005	-	+
2006	-	-

Haben die Verluste 1999 rd. 123%, 2000 rd. 66%, 2001 rd. 8% bzw. 2002 rd. 18% der Einnahmen ausgemacht, so haben die Verluste 2003 rd. 270%, 2004 rd. 360%, 2005 rd. 916% und 2006 rd. 805 % der laufenden Einnahmen (inklusive der übrigen Erlöse) betragen.

Die Einnahmen konnten die Ausgaben 1999 zu rd. 44%, 2000 zu 60,21%, 2001 zu 92,48%. 2002 zu 84,67%, jedoch 2003 nur mehr zu 27,07%, 2004 zu 21,75% und 2006 zu 9,86% decken.

In keinem der Jahre haben die Einnahmen gereicht, die Ausgaben zu decken, im Streitzeitraum verschlechterte sich die Situation massiv. Was die von der Bw. ins Treffen geführten Afa-Beträge anlangt, so haben sie 2000 21,96%, 2001 30,43%, 2002 26,59%, 2003 74,23%, 2005 91,73% und 2006 187,07% der Einnahmen ausgemacht.

Sind die Einnahmen und Verluste von 1999 auf 2000 bzw. von 2001 auf 2002 angestiegen, so sind von 2000 auf 2001 - ab 2001 arbeitete die Bw. als Schulärztin – die Einnahmen gestiegen, der Jahresverlust hat sich jedoch erhöht. Letzteres spricht gegen eine Einkunftsquelle.

Ganz auffällig ist die Entwicklung im Jahr 2003. Mit der Aufnahme der Tätigkeit bei der VA ab März 2003 ging gegenüber dem Vorjahr eine drastische Verschlechterung der Ergebnisse einher. Die Einnahmen 2003 haben nur rd. 18% jener des Vorjahres betragen, der Verlust hat sich aber um mehr als das 3,6-fache gegenüber jenem des Vorjahres erhöht. In den Folgejahren sind die Einnahmen im Wesentlichen kontinuierlich gesunken und die Verluste haben sich im Wesentlichen kontinuierlich erhöht.

War schon in den Jahren bis 2003 die Erzielung eines Gewinnes schwer nachzuvollziehen, so ist für den UFS bei der Entwicklung der Verluste insbesondere ab 2003 nicht erkennbar, wie ein Gewinn jemals erwirtschaftet werden sollte. Demzufolge sprechen die Umstände beim ersten zu beurteilenden Kriterium jedenfalls ab 2003 für Liebhaberei.

2. Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen oder Überschüssen:

Die Bw. hat im Zeitraum 1999 bis 2006 aus der Praxis ausschließlich Verluste erzielt. Dieses Kriterium spricht somit gegen eine Einkunftsquelle.

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

Im gegenständlichen Fall geht die Bw. davon aus, dass sie zeitlich für die Ausübung der Praxis in keiner Weise eingeschränkt und die Tätigkeit in der Praxis keine „Nebentätigkeit“, sondern eine „Tätigkeit“ gewesen sei.

Dem kann der UFS nicht folgen.

Ab 2001 bis 2008 war die Bw. Schulärztin. Sie war zu folgenden Zeiten in der Schule:

Montag	12.00 – 13.00 Uhr
Dienstag	12.00 – 13.00 Uhr
Mittwoch	7.30 – 8.30 Uhr
Donnerstag	12.00 – 13.00 Uhr
Freitag	12.00 – 14.00 Uhr

Hinzu kommt noch die Fahrzeit von und zur Schule von täglich einer halben Stunde. Am Montag, Dienstag und Donnerstag soll die Bw. am Nachmittag in ihrer Praxis gewesen sein. Nachweise über tatsächliche Aufenthaltszeiten in der Praxis gibt es nicht.

Im Zeitraum 1999 bis 2001 sind die Einnahmen kontinuierlich gestiegen und haben 2002 mit € 36.255,56 ihren Höchststand erreicht. Alljährlich sind Verluste angefallen, wobei die Afa-Beträge nicht entscheidend waren. Selbst bei einem noch relativ guten Zeitpotential für die Praxis erwirtschaftete die Bw. 2000 bis 2002 bei Einnahmen von rd. € 96.000,00 einen Verlust von insgesamt rd. € 26.000,00.

Mit März 2003 wurde die Bw. bei der VA mit einer Normalarbeitszeit von 38 Stunden angestellt. Dies sind pro Arbeitstag 7,6 Stunden. Die Bw. hat von Montag bis Donnerstag täglich 1 Stunde und am Freitag 2 Stunden für die schulärztliche Tätigkeit aufgewendet, wodurch sich der durchschnittliche Zeitaufwand auf 8,8 Stunden pro Tag erhöht. Selbst wenn man der Bw. folgt, dass sie die Mittagspause für die Fahrzeit nutzte, hatte sie an einem durchschnittlichen Arbeitstag für die Tätigkeit bei der VA und als Schulärztin beinahe neun Stunden aufzuwenden. Mag die Bw. auch die Gleitzeit gehabt haben, so ändert dies nichts daran, dass sie selbst bei frühestmöglichem Beginn um 6.30 Uhr bei der VA erst gegen 15.30 Uhr fertig sein konnte. Bei einer späteren Beginnzeit am Morgen – lt. Bw. bis 7.15 Uhr – führte dies unwillkürlich zu einem entsprechend späteren Arbeitsende, wenn – wie die Bw. betonte – die Arbeit gemacht sein musste. Sollte die Bw. an manchen Tagen auch früher von der VA weggegangen sein, um in der Praxis Zeiten vor 16.00 Uhr anbieten zu können, so hätte sie an den von ihr als Ausgleichstage genannten Freitagen wohl bis (sehr) spät in die Abend- bzw. Nachtstunden hinein arbeiten müssen. Ein so spätes Arbeitsende hat aber die Bw. nicht behauptet. Die hier genannten Zeiten beinhalten noch überhaupt keine Pausen für ein Mittagessen und Regenerationsphasen, die aber – mit den Erfahrungen des täglichen Lebens in Einklang stehend – für ein gutes Arbeiten unabdingbar sein werden.

Der UFS kann bei dem von der Bw. geschilderten „straffen“ Tagesablauf und den von ihr bekannt gegebenen Zeiterfordernissen für die VA und die Sprechstunden als Schulärztin nicht den Vorbringen folgen, die Praxis sei keine „Nebentätigkeit“ gewesen und die Bw. durch die nichtselbständige Tätigkeit nicht eingeschränkt. Hier liegt nach Ansicht des UFS eine „Nebentätigkeit“ der Praxis mit zeitlich (nur sehr) eingeschränkten Ordinationszeiten vor. Selbst nach der Stundenreduktion im November 2005 hatte die Bw. laut ihren Angaben ihre nichtselbständigen Tätigkeiten nicht vor 14.00/15.00 Uhr erledigt.

Die Bw. verneint zwar die zeitliche Einschränkung, gibt aber sonst keine Gründe an, die im Verhältnis zu Vergleichsbetrieben verlustverursachend gewesen wären, insbesondere für die Entwicklung im Jahr 2003. Es mag die Klärung der „betriebswirtschaftlichen Sinnhaftigkeit“

dahingestellt bleiben, doch wird nicht in Abrede zu stellen sein, dass in jedem Betrieb ein bestimmtes Maß an Entgelten notwendig sein wird, um die Tätigkeit positiv gestalten zu können; dies wird wiederum einen entsprechenden Zeitaufwand erfordern. Es war in der Hand der Bw. gelegen, den von ihr gewollten Zeitaufwand für die Praxis zu steuern. Mögen die von der Bw. gewählten Ordinationszeiten der arbeitenden Bevölkerung entgegen gekommen sein, so hat sie von Beginn an den ohnehin offiziell von Beginn an nur mit zwei Stunden am Dienstag und Donnerstag bzw. zu sonstigen vereinbarten Zeiten bemessenen Zeitaufwand durch die Tätigkeit ab 2001 als Schulärztin durch 8,5 Stunden (6 Stunden plus 2,5 Stunden Fahrzeit) bzw. ab März 2003 bei der VA durch weitere 38 Stunden bzw. 35,5 Stunden pro Woche eingeschränkt. Das Verhalten der Bw. in Bezug auf den Zeitaufwand für die Praxis ist eine „innere Ursache“ und spricht in der hier gewählten Form gegen die Absicht zur Gewinnerzielung, geschweige denn einer Gesamtgewinnerzielung. Mögen Kostengründe für die Versicherung der Bw. auch eine Rolle gespielt haben, sich vermehrt der nichtselbständigen Tätigkeit zuzuwenden, so steht ihr dies frei, sie muss jedoch die damit verbundenen Konsequenzen bei der selbständigen Tätigkeit tragen.

Der Hinweis des steuerlichen Vertreters auf seine Kollegen, die in die Selbständigkeit gingen, ist insofern unzutreffend, als dass diese die Nichtselbständigkeit verlassen haben und in die „Vollzeit-Selbständigkeit“ gegangen sind.

Nach all dem Gesagten spricht hier das Zeitelement jedenfalls ab 2003 als „innere Ursache“ gegen das Vorliegen einer Einkunftsquelle.

4. Marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf angebotene Leistungen:

Die von der Bw. angebotenen Leistungen wird man dem Grunde nach nicht als nicht marktgerecht bezeichnen können. Es wurden keine Feststellungen getroffen, dass die Bw. Leistungen erbracht hätte, die auf dem (sich verändernden) Markt nicht benötigt worden wären.

Daher spricht dieses Kriterium für das Vorliegen einer Einkunftsquelle.

Dass die Bw. die Tätigkeit nicht in einem entsprechend zeitlichem Ausmaß angeboten hat, wurde bereits unter den „Ursachen“ im zuvor angeführten *Pkt. 3.* erörtert.

5. Marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die Preisgestaltung:

Das Finanzamt hat keine Feststellungen getroffen, dass sich die Bw. in Bezug auf die Preisgestaltung nicht marktkonform verhalten hätte. Daher spricht dieses Kriterium für die Qualifikation als Einkunftsquelle.

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

Die von der Bw. angeführten Werbemaßnahmen, wie Einschaltung im Telefonbuch und in den Ärzteführern, Drucken von Visitenkarten, Anbringen eines Ordinationsschildes, das Halten von sportmedizinischen Vorträgen, die auch teilweise unentgeltliche Teilnahme an diversen Aktionen mit dem Ziel, neue Patienten zu gewinnen, sind „übliche“ (Werbe)maßnahmen im Zusammenhang mit einem Betrieb bzw. seiner Eröffnung.

Bevor auf die Verbesserungsmaßnahmen eingegangen wird, darf eine zusammenfassende Beurteilung relevanter Kriterien angestellt werden. Es zeigt sich Folgendes:

1999	Beginn mit der Praxis, offizielle Ordinationszeiten Dienstag und Donnerstag 18.00 bis 20.00 Uhr
2000	Ausübung der Praxis, gegenüber 1999 Einnahmen und Verluste angestiegen, was keinen Hinweis für eine Einkunftsquelle gibt.
2001	Beginn mit der Schularztstätigkeit. Zeitaufwand pro Woche 6 Stunden und 2,5 Stunden Fahrzeit. Einschränkung des Zeitpotentials um 8,5 Stunden pro Woche. Die gegenüber dem Vorjahr gestiegenen Einnahmen bei sinkenden Verlusten sind ein Indiz in Richtung Einkunftsquelle.
2002	Die Einnahmen- und Verlustentwicklung ist „parallel steigend“ verlaufen und spricht dies nicht für eine Einkunftsquelle.
2003	Ab März zusätzlich Anstellung bei der VA mit 38 Wochenstunden. Die Einnahmen sind auf rd. 16% der Vorjahreseinnahmen zurückgegangen, die Verluste gegenüber dem Vorjahr um ein Vielfaches gestiegen. Dies spricht gegen das Vorliegen einer Einkunftsquelle.
2004 bis 2006	Ausgehend von dem bereits sehr niedrigem Einnahmenniveau des Jahres 2003 stetiges Sinken der Einnahmen, auf der anderen Seite stetiges Steigen der Verluste; dies spricht gegen das Vorliegen einer Einkunftsquelle.

Im Jahr 2002 war anscheinend der Höchststand bei schon zeitlich eingeschränkter Tätigkeit in der Praxis erreicht. Das Finanzamt berücksichtigte ohnehin einen Anlaufzeitraum. Die oa. Kriterien, und dort insbesondere die massive zeitliche Einschränkung ab März 2003, verbunden mit den sich rasant verschlechternden Einnahmen- und Verlustentwicklungen,

sprechen - ungeachtet einzelner für die Einkunftsquelle sprechender Kriterien - spätestens jedenfalls ab 2003 gegen die behauptete Gewinnerzielungsabsicht.

Die Bw. hat nicht dargetan, warum sie 2003 „nie“ zur Unmöglichkeit der Gewinnerzielung gelangen konnte. Dafür gaben schon allein die Zahlen hinreichende Anhaltspunkte. Sie hat auch kein einziges Mal dargetan, die nichtselbständige Tätigkeit wieder fallen lassen zu wollen, um den jedenfalls größeren als den ab 2003 gebotenen Zeiteinsatz für die Praxis zu haben. Demzufolge konnte die Bw. aufgrund der Entwicklung ab 2003 bei realistischer Betrachtung für die Folgejahre keine Verbesserung der Ergebnislage erwarten.

Daher geht der UFS davon aus, dass es der Bw. spätestens 2003 sehr wohl möglich sein musste, zu erkennen, dass eine Betriebsaufgabe unzweifelhaft eine sinnvolle Reaktion gewesen wäre, um nicht noch (bedeutend) höhere Verluste ohne Aussicht auf eine Verbesserung der Ergebnissituation zu erwirtschaften. Für einen Ansatz der Betriebsaufgabe per 1. Jänner 2004 bleibt kein Raum, weil die Bw. keine konkret nachvollziehbaren und für ihr Begehren sprechenden Gründe darlegen konnte, warum bei sich stetig verschlechternden Ergebnissen im Verlauf des Jahres 2003 dann auf einmal gerade per 1. Jänner 2004 eine solche Entscheidung zur Betriebsaufgabe möglich gewesen sein sollte.

Bei Ansatz einer Betriebsaufgabe spätestens per Ende des Jahres 2003 ist aber das „Schicksal“ der späteren strukturverbessernden Maßnahmen „besiegelt“. Der Bw. ist zuzustimmen, dass solche Maßnahmen nicht durch mangelnden Erfolg ihre Eigenschaft als strukturverbessernde verlieren. Die *Standortverlegung an einen frequentierteren Platz* erfolgte im April 2004, also nach der bei realistischer Betrachtung anzusetzenden Betriebsaufgabe im Jahr 2003. Dasselbe gilt für die *Karenzierung als Schulärztin von März bis August 2005* und für die *Stundenreduktion ab November 2005* bei der VA auf 30 Wochenstunden.

Wenn die Bw. meint, die Praxis ohnehin nur rd. fünf Jahre geführt zu haben, weshalb die Verluste bis 31. Jänner 2006 und der Aufgabeverlust zu diesem Zeitpunkt zu veranlassen sind, so kann diese Ansicht nicht geteilt werden. Ergeben sich nach dem bis allenfalls 2002 zu bemessendem Anlaufzeitraum noch weiterhin Verluste, so ist entsprechend der LVO bei der Tätigkeit unter Einbeziehung der Verhältnisse des Anlaufzeitraumes die Kriterienprüfung vorzunehmen. Wenn diese Kriterienprüfung – so wie hier – spätestens 2003 ergibt, dass nicht mehr von einer Einkunftsquelle auszugehen ist, so ist nicht einsichtig, Verluste für die Jahre nach 2003 zu gewähren. Demzufolge kann auch aus dem Hinweis auf die Entscheidung des UFS, GZ. RV/0205-G/07 vom 16.10.2007, nichts gewonnen werden. Ebenso kann die Hoffnung auf den Aufbau und eine spätere Verwertung des Standplatzes nur ein relevantes Kriterium sein, wenn man für den weiteren Aufbau sorgt, nicht aber, wenn man sein Hauptaugenmerk der nichtselbständigen Tätigkeit zuwendet. Daher sind auch die Hinweise

auf GZ. RV/2057-L/02 vom 21.11.2007, und VwGH vom 23.2.2005, 2002/14/0024, nicht von Belang.

Nach all dem Gesagten ist die Praxis der Bw. für die Jahre 2004 bis 2006 als steuerlich unbeachtliche Liebhaberei zu qualifizieren. Der Berufung konnte daher in diesem Punkt kein Erfolg beschieden sein, weshalb sie als unbegründet abzuweisen war.

Wie bereits ausgeführt, kann zufolge einer Betriebsaufgabe spätestens im Jahr 2003 dem in der mündlichen Verhandlung gestellten Begehren, den Aufgabeverlust in Höhe von € 17.929,61 per 1. Jänner 2004 in Ansatz zu bringen, nicht nachgekommen werden, weshalb das diesbezügliche Begehren als unbegründet abzuweisen war.

2. WERBUNGSKOSTEN bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit:

Die Bw. begehrte für den Fall der Qualifikation als Liebhaberei Aufwendungen für Bündelversicherung (Haftpflicht, Rechtsschutz, etc.) je € 270,00 (2004 bis 2006), für die Ärztekammerumlage € 716,80 (2004), € 1.004,51 (2005) und € 407,37 (2006), für Steuerberatungskosten je € 1.200,00 (2004 bis 2006) sowie für Fachliteratur € 229,05 (2004) und € 227,55 (2005), zusammen € 2.415,85 (2004), € 2.702,06 (2005) und € 1.877,37 (2006), als Werbungskosten in Abzug zu bringen.

Nach Vorlage diverser Unterlagen im weiteren Berufungsverfahren stimmte das Finanzamt diesem Begehren zu.

Über die Berufung wurde erwogen:

Werbungskosten gemäß **§ 16 Abs. 1 EStG 1988** sind die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Zumal die Aufwendungen dem Grunde und der Höhe nach außer Streit stehen, kann dem Begehren auch nach Ansicht des UFS Folge gegeben werden. Die Werbungskosten sind daher in Höhe von € 2.833,53 (2004), € 3.905,69 (2005) und € 3.960,91 (2006) anstatt bisher in Höhe von € 417,68 (2004), € 1.203,63 (2005) und € 2.083,54 (2006) festzusetzen.

3. SONDERAUSGABEN:

Die Bw. beantragte, die Unfallversicherung in Höhe von € 320,10 (2004), € 332,94 (2005) und € 342,84 (2006) als Sonderausgaben abzuziehen, wogegen das Finanzamt keinen Einwand erhoben hat.

Über die Berufung wurde erwogen:

Diese Prämien können gemäß **§ 18 Abs. 1 Z 2 erster Teilstrich EStG 1988** als Sonderausgaben beim Einkommen der Bw. abgezogen werden. Dem Begehren konnte daher Folge gegeben werden.

B. ANSPRUCHSZINSEN 2004 bis 2006:

Basierend auf den Ergebnissen der endgültigen Einkommensteuerbescheide 2004 bis 2006 erließ das Finanzamt ebenfalls am 6. März 2008 **Bescheide über die Festsetzung von Anspruchszinsen für 2004 bis 2006.**

In der **Berufung** begehrt die Bw. die ersatzlose Aufhebung der Anspruchszinsenbescheide 2004 bis 2006, weil bei erklärungsgemäßer Veranlagung der Einkommensteuerbescheide Anspruchszinsen nicht anfallen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Differenzbeträge an Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, die sich aus Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen (Abs. 3), nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzt gewesenen Abgabe ergeben, sind gemäß **§ 205 Abs. 1 erster Satz BAO** für den Zeitraum ab 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruchs folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieser Bescheide zu verzinsen (Anspruchszinsen).

Die Anspruchszinsen betragen gemäß **§ 205 Abs. 2 BAO** pro Jahr 2% über dem Basiszinssatz. Anspruchszinsen, die den Betrag von 50 Euro nicht erreichen, sind nicht festzusetzen. Anspruchszinsen sind für einen Zeitraum von höchstens 48 Monaten festzusetzen.

Liegen einem Bescheid Entscheidungen zugrunde, die in einem Feststellungsbescheid getroffen worden sind, so kann gemäß **§ 252 Abs. 1 BAO** der Bescheid nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind.

Liegen einem Bescheid Entscheidungen zugrunde, die in einem Abgaben-, Mess-, Zerlegungs- oder Zuteilungsbescheid getroffen worden sind, so gilt gemäß **§ 252 Abs. 2 BAO** der Abs. 1 sinngemäß.

Die Bw. hat keinen Einwand gegen den Berechnungsmodus der Anspruchszinsen an sich erhoben. Sie bekämpft ihre Vorschreibung im Wesentlichen mit der unrichtigen Beurteilung des Sachverhaltes in den Einkommensteuerbescheiden.

Wegen der genannten Bindung des Anspruchszinsenbescheides vom Stammbescheid - hier sind es die Einkommensteuerbescheiden 2004 bis 2006 – ist der Anspruchszinsenbescheid nicht (mit Aussicht auf Erfolg) mit der Begründung anfechtbar, der maßgebende Einkommensteuerbescheid sei inhaltlich rechtswidrig. Erweist sich der Stammabgabenbescheid nachträglich als rechtswidrig und wird er entsprechend abgeändert oder aufgehoben, so wird diesem Umstand mit einem an den Abänderungsbescheid bzw. Aufhebungsbescheid gebundenen Zinsenbescheid Rechnung getragen (z. B. Gutschriftszinsen als Folge des Wegfalls einer rechtswidrigen Nachforderung). Es ergeht ein weiterer Zinsenbescheid, es erfolgt daher keine Abänderung des ursprünglichen Bescheides (vgl. Ritz, BAO, Kommentar, 3. Aufl., Tz. 34 f. zu § 205 BAO).

Diesen Ausführungen folgend kann dem Begehren der Bw. kein Erfolg beschieden sein; die Berufung gegen die Anspruchszinsenbescheide 2004 bis 2006 war daher als unbegründet abzuweisen. Die geänderten Ergebnisse in den Einkommensteuerbescheiden 2004 bis 2006 werden ohnehin in entsprechend neuen Anspruchszinsenbescheiden 2004 bis 2006 berücksichtigt.

Beilage: 3 Berechnungsblätter

Klagenfurt am Wörthersee, am 29. November 2010