



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Stbr., vom 30. Jänner 2003 gegen die Bescheide des FA vom 8. Jänner 2003 betreffend Einkommensteuer 1999 und 2000 nach der am 4. November 2005 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Bescheide werden abgeändert.

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

Die Einkommensteuer für das Jahr 1999 beträgt € 56.137,73 (S 772.472,00), die Einkommensteuer für das Jahr 2000 beträgt € 65.486,94 (S 901.120,00).

### Entscheidungsgründe

#### a) Betriebsprüfung - Bescheide

Der Berufungswerber (Bw.) ist Arzt für Allgemeinmedizin und bezieht aus dieser Tätigkeit Einkünfte aus selbständiger Arbeit aus seiner Ordination. Berufungsgegenständlich sind Investitionsfreibetrag, Afa und Zinsen für eine Zweitordination in dem vom Bw. bewohnten Einfamilienhaus. Der Bw. ermittelt den Gewinn mittels Einnahmen-Ausgabenrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988.

Folgende Beträge sind berufsgegenständlich (Bp.-Bericht Tz 16c):

	1999	2000
	S	S
IFB	244.257,00	116.424,00
Afa	12.766,00	92.924,00
Zinsen		111.000,00
Gesamt	257.023,00	320.348,00

Im Schreiben vom 4. Juli 2002 (Akt 2000 Seite 21f) ersuchte das zuständige Finanzamt (FA) den Bw. betreffend des in den Einkommensteuererklärungen für 1999 und 2000 geltend gemachten Investitionsfreibetrages und der Afa um Vorlage des Bauplanes, Ermittlung der privaten bzw. der betrieblichen Flächen sowie Bekanntgabe der betragsmäßigen Aufteilung. Laut FA sei die Baubewilligung mit Bescheid vom 18. Juni 1998 und 23 Juni 1999 erteilt worden. Der Bw. werde um den Nachweis ersucht, mit welchem Zeitpunkt die Fertigstellungsmeldung an die Stadtgemeinde vorgelegen sei. Da das ÄrzteG eine Zweitordination verbiete, werde der Bw. ersucht aufzuklären, warum eine Zweitordination errichtet wurde. Die erstmalige Benützung der Zweitordination wäre entsprechend nachzuweisen. Dem Anlageverzeichnis seien noch keine Einrichtungsgegenstände zu entnehmen. Es werde gefragt, in welchem Umfang daher die Benützung 2000 stattgefunden habe, die eine Afa "berechtigen" würde.

Mit schriftlicher Antwort vom 31. Juli 2002 (AS 33f) übermittelte der Bw. eine Kopie des Bauplanes (AS 36 bis 39) mit einer Ermittlung/Aufteilung der betrieblichen Flächen (gelb markiert). Weiters übermittelte der Bw. eine Bestätigung der Ärztekammer (AS 35) aus der hervorgehe, dass er am 23. Juni 2000 die Zweitordination eröffnet habe. Zu den Einrichtungsgegenständen brachte der Bw. vor, er habe von seiner Privatwohnung, die im Zuge des Hausbaus verkauft worden sei, Einrichtungsgegenstände ("Arbeitszimmer") in die Zweitordination übersiedelt und dort in der Ordination verwendet. Weiters seinen aus der ersten Ordination eine alte Liege und Sessel in der Zweitordination verwendet worden. Im ersten Halbjahr 2002 seien diese Einrichtungsgegenstände sukzessive durch neue ersetzt worden. Der Bw. ersuche, für die Einrichtungsgegenstände aus der Privatwohnung eine Privateinlage für Ordinationsausstattung in Höhe von S 10.000,00 per 23. Juni 2000 zu berücksichtigen. Der Bw. habe im Jahr 2000 die Zweitordination für Termine nach Vereinbarung im Ausmaß von ca. 5 h pro Woche sowie für Wochenend- und Nachtdienste benützt.

Anlässlich einer durch das FA vorgenommenen Nachschau am Ort der Zweitordination wurde am 12. November 2002 mit dem Bw. folgende Niederschrift aufgenommen (Arbeitsbogen der Nachschau Seite 7f): Der Bw. unterhalte in der Stadt X am B-Ring sowie in der A-Gasse, ebenfalls in X, eine Ordination als praktischer Arzt. Die Ordination in der A-Gasse sei im Obergeschoss des Einfamilienhauses, welches in den Jahren 1999 bis 2000 errichtet worden sei. Bei Baubeginn sei schon geplant gewesen, eine Ordination einzurichten. Im Obergeschoss

befinde sich: die Ordination mit 37,46 m<sup>2</sup> ausgestattet mit Schreibtisch, Gegensprechanlage, TV, Sitzgarnitur, welche vorher im Wohnzimmer genutzt worden sei, Büroschränke. Die Terrasse sei nur durch die Ordination erreichbar. Anschlüsse für PC seien im Boden verlegt, Telefon, Schreibmaschine, Mikroskop, Schreibmaschine, Waschgelegenheit (Handwaschbecken). Als Untersuchungsfläche werde eine Couch vom ehemaligen Wohnzimmer verwendet. Labor: 13,18 m<sup>2</sup> derzeit nicht als Labor eingerichtet und werde als solches bis dato nicht genutzt. Wartezimmer: 15,26 m<sup>2</sup> Sitzgelegenheit, Schrank. Das Bad im Obergeschoss werde nicht betrieblich genutzt. Das WC im Ausmaß von 1,74 m<sup>2</sup> werde sehr wohl von den Patienten genutzt. Die betrieblichen Räume im Obergeschoss seien durch den Haupteingang über einen Treppenaufgang durch die Empfangshalle erreichbar. Der im Plan eingezeichnete Behindertenaufgang werde nicht genutzt. Demnach würden keine Patienten durch die Garage in die Ordination kommen. Der Lagerraum im Keller werde zu 50% betrieblich genutzt. Die Waschküche im Keller werde nicht 100% betrieblich sondern sowohl auch für private Zwecke genutzt. Die Behandlung der Patienten in der A-Gasse erfolge nach telefonischer Vereinbarung. Bei Wochenenddiensten ca. alle 3 Wochen sowie Dienstag jeder Woche werde die Ordination genutzt. Montag und Mittwoch eher nicht, da die Ordination am B-Ring geöffnet sei. Donnerstag und Freitag von 17 bis 18 Uhr Nutzung der Ordination A-Gasse. Die Niederschrift ist vom Nachschauorgan und vom Bw. unterfertigt. Von den Räumen in der A-Gasse wurden am 12. November 2002 zwei Fotos vom Labor, eines vom Treppenaufgang Erdgeschoss ins Obergeschoss, drei von der Ordination und eines vom Wartezimmer angefertigt (Arbeitsbogen Seite 3).

Anlässlich einer für die Jahre 1998 bis 2000 stattgefundenen Betriebsprüfung wurde im Bericht vom 23. Dezember 2002, Tz 15 Sachverhaltsdarstellung, festgestellt, dass der Bw. in X, B-Ring Nr..., als praktischer Arzt eine Ordination betreibe. Erstmals für das Jahr 1999 seien für die Errichtung einer Zweitordination X, A-Gasse Nr..., ein IFB und Afa geltend gemacht worden. Im Jahr 2000 seien neben einem IFB und Afa auch Fremdfinanzierungskosten (Zinsen) steuerlich wirksam in Abzug gebracht worden. Bei einer durch den Erhebungsdienst des FAes vorgenommenen Betriebsbesichtigung sei festgestellt worden, dass keiner der im Bauplan und einer Vorhaltsbeantwortung angeführten Ordinationsräume als solche zu erkennen seien, zumal auch keinerlei medizinische Einrichtung und Geräte vorhanden seien. Der Eindruck, dass es sich um Wohnräume handle, werde auch dahingehend verstärkt, als etwaige Patienten Teile des privaten Wohnbereiches betreten müssten, um in die im Obergeschoss gelegenen "Ordinationsräume" zu gelangen. Die Errichtung einer Zweitordination erscheine auch im Hinblick darauf, dass die Stammordination lediglich 1,6 km entfernt sei, unglaublich und bekräftige den dokumentierten Wohncharakter dieser Räume. Mangels

glaubhaft gemachter betrieblicher Nutzung sei eine steuerliche Anerkennung zu versagen und die damit verbundenen Aufwendungen Gewinn erhöhend auszuscheiden.

Auf Grund dieser, und anderer jedoch nicht berufungsgegenständlicher Feststellungen erließ das FA jeweils am 8. Jänner 2003 entsprechende Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1999 und 2000, den Einkommensteuerbescheid 1999 nach Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO.

#### b) Berufung

Gegen diese Bescheide erhob der Bw. mit Schreiben vom 30. Jänner 2003 Berufung (AS 55), und führte im Schreiben vom 27. Februar 2003 (AS 58ff) nach Bezugnahme auf den Inhalt des Prüfberichtes und der Niederschrift über die Nachschau aus, die Couch werde als Untersuchungsliege verwendet. Als Untersuchungsliege im ärztlichen Sinn könne jede Liege verwendet werden, die für bestimmte Untersuchungen von rechts zugänglich seien. Bei Visiten müssten Patienten auch untersucht werden, ohne dass spezielle medizinische Einrichtungen vorhanden seien. Die Sitzgarnitur sei bis dato steuerlich nicht als Einlage geltend gemacht worden. Weiters befinde sich eine Schreibmaschine und ein Mikroskop in der Ordination. Das TV-Gerät und der dazugehörige Videorecorder würden ebenfalls ausschließlich betrieblich genutzt werden (Videokassetten, welche im Büroschrank aufbewahrt würden).

Es würden sich auch im Privatbereich im Erdgeschoss 3 TV-Geräte befinden (Wohnzimmer, Küche, Schlafzimmer). Im Anschluss an den Ordinationsraum befinde sich eine Terrasse, welche nur durch diesen Raum erreichbar sei. Da sich im Erdgeschoss ein großer Garten mit Terrasse für die Privatnutzung befinde, könne eine private Nutzung der an den Ordinationsraum anschließenden Terrasse ausgeschlossen werden. Im Obergeschoss befinde sich auch ein Raum, welcher bis dato jedoch nicht als Labor eingerichtet und als solches auch nicht verwendet worden sei. Dieser Raum sei bisher als Lagerraum für Blutabnahmen etc. verwendet worden, die nicht in der Ordination gelagert werden dürften. Dieser Raum soll in späterer Folge, wenn die Ordination als Wahlarztpraxis geführt werde, von der Ordinationshilfe benutzt werden. Weiters würden sich im Obergeschoss ein Wartezimmer und ein Patienten-WC befinden, welches von den Patienten benutzt würden.

In der Niederschrift werde festgehalten, dass das Bad im Obergeschoss betrieblich nicht genutzt werde. Diese Darstellung müsse konkretisiert werden. Dieses Bad sei bis dato von Patienten nicht genutzt worden. Eine private Nutzung dieses Raumes sei jedoch in keiner Art und Weise erfolgt. Da der Bw. als Sportarzt auch sportärztliche Untersuchungen (Ergometrie, Gymnastik etc.) durchführe, welche bisweilen mit körperlichen Anstrengungen der Patienten verbunden seien, müsse ein Badezimmer mit Duschköglichkeit für die Patienten vorhanden sein. Das Obergeschoss sei über den Haupteingang in der Art und Weise erreichbar, dass die

Patienten sofort nach der Eingangstür (1,5 m) links den Stiegenaufgang benützen könnten. Der Behindertenaufzug sei bis dato nicht aktiviert und sei nicht benutzt worden. 50% der Räume im Keller seien im Prüfungszeitraum als Lagerraum ausschließlich betrieblich genutzt worden, was auch in der Niederschrift bestätigt werde. Danach werde im Keller ein großer Therapieraum für Ergometrie und Patientengymnastik verwendet. Dass die Waschküche nicht 100% betrieblich genutzt werde, betreffe nur den Zeitraum 1999 und 2000. Ab 2001 erfolge eine überwiegende Nutzung der Waschküche für Ordinationszwecke, was durch Wegfall der Betriebsausgaben für Ordinationswäsche durch eine Reinigungsfirma dokumentiert werden könne. Es befinde sich außerdem ein zweiter Waschmaschinenanschluss und eine zweite Waschmaschine im Vorraum.

In der Niederschrift sei ebenfalls festgehalten worden, dass die Behandlung der Patienten nach telefonischer Vereinbarung erfolge und bei Wochenenddiensten genutzt werde. In Zuge der Berufung werde die Durchführung einer Betriebsbesichtigung beantragt. Im Rahmen der Besichtigung könnten alle oa. Sachverhalte an Ort und Stelle geprüft werden.

Wenn ein Arzt seine Ordination im 5. Stock eines Hauses betreibe, müssten seine Patienten auch den Gangbereich vom Erdgeschoss bis zum 5. Stock benützen – in diesem Fall würde auch nicht von einer Privatnutzung gesprochen werden. Der Privatbereich sei wegen der Behinderung des Bw. im Erdgeschoss angesiedelt, daher sei es zweckmäßig, die Ordination im Obergeschoss zu planen. Da der Bw. alleinstehend sei und auch keine Kinder habe, sei der Privatbereich im Erdgeschoss samt Garten groß genug, um die privaten Wohnbedürfnisse stillen zu können. Aus diesem Grund sei auch eine Vermutung, dass das Obergeschoss privat genutzt werde, zu verneinen. Die Darstellung, dass keinerlei medizinische Einrichtung bzw. Geräte vorhanden seien, sei unrichtig. Die Einrichtung sei oben bereits angeführt. Als medizinische Geräte seien vorhanden: Mikroskop - siehe Niederschrift, Ultraschallgerät für Muskelverletzungen, Blutdruckmessgerät, Arztliege, Grundausrüstung einer Arzttasche, die auch bei Visiten mitgeführt werden müsse und als medizinische Ausstattung gelte. Weiters werde erwähnt, dass ein praktischer Arzt bei weitem nicht so viele technische Geräte für die Ausübung seiner Tätigkeit benötige, wie zB Ärzte anderer Fachrichtungen. In den meisten Fällen werde die Ausstattung der Arzttasche genügen.

Trotz Vorliegen des Ärztegeheimnisses sei zur Glaubhaftmachung bzw. als Nachweis für das Vorhandensein bzw. die Nutzung der Räumlichkeiten als Privatordination eine Liste von 92 Patienten mit Namen und Ortsangabe und eine Liste von 10 Personen, welche durch Unterschrift unter Hinweis auf Folgen einer falschen Aussage bzw. Ausstellung einer Gefälligkeitsbestätigung vorgelegt worden. Diese vorgelegten Unterlagen seien im Zuge der Bp. nicht gewürdigt bzw. nicht anerkannt worden. Ebenso sei eine Meldung der Ordination als Zweitordination an die Ärztekammer und eine Bestätigung der Ärztekammer über die Eröffnung der

Zweitordination mit Juni 2000 nicht gewürdigt worden. Es werde auf Auszüge aus den Einkommensteuerrichtlinien Rz 471 bis 473, Rz 477 und die Erkenntnisse VwGH 21.2.2001, 2000/14/0158, VwGH, 27.1.1998, 93/14/0166 und VwGH 29.6.1995, 93/15/0110, verwiesen.

Der Bw. sei Inhaber eines Behindertenausweises mit einer Behinderung in Höhe von 45% Erwerbsminderung. Auf Grund dieser Behinderung sei eine "ledigliche" Entfernung von 1,6 km, es liege das halbe Stadtgebiet von X dazwischen, auch kein Indiz für die Privatnutzung der Ordinationsräumlichkeiten. Ganz im Gegenteil sei es für den Bw. und auch für die Patienten eine erhebliche Erleichterung im Falle einer Behandlung in der Zweitordination bzw. bei Wochenenddiensten nicht jedesmal die 1,6 km in die Stammordination zurücklegen zu müssten. Der Bw. werde möglicherweise auf Grund seiner Behinderung seine Kassenpraxis aufgeben müssen und spätestens ab dem Zeitpunkt seiner Pensionierung die jetzt bei der Ärztekammer gemeldete Zweitordination als Wahlarztpraxis führen, wobei auch eine Ordinationshilfe angestellt werde, für die das bis jetzt noch nicht benutzte Labor als Büro dienen werde. Auf Grund der oa. Sachverhaltsdarstellungen, der vorgelegten Unterlagen und Beweismittel, der Auszüge aus den Einkommensteuerrichtlinien und "aus diversen VwGH-Erkenntnissen" ersuche der Bw. um Stattgabe der Berufung und Anerkennung sämtlicher in Zusammenhang mit der Zweitordination stehenden steuerlichen Betriebsausgaben IFB, Afa, Zinsen.

#### c) Vorhalt FA – Antwort Bw.

Mit Schreiben vom 6. Mai 2003 (AS 68f) ersuchte das FA den Bw. um Aufklärung, von wo betrachtet eine im ärztlichen Sinn verwendete Untersuchungs- und Liege von rechts zugänglich zu sein habe. Weiters sei ein Zusammenhang von Untersuchungen bei Visiten und das Vorhandensein bzw. Nichtvorhandensein einer Zweitordination nicht nachvollziehbar. Betreffend Vorbringen, bei einer im Anschluss an den Ordinationsraum gelegenen Terrasse sei eine Privatnutzung auszuschließen, möge der Bw. die Art der Nutzung bekannt geben. Zu dem laut Bw. von Patienten noch nicht und privat in keiner Weise genutzte Bad im Obergeschoss sei bei der am 4. März 2003 durchgeführten Betriebsbesichtigung wohl Nutzungsspuren erkennbar sowie Hygieneartikel vorhanden gewesen. Der oder die Benutzer dieses Sanitärzimmers mögen bekannt gegeben werden, zumal bei der bereits erwähnten Betriebsbesichtigung die Aussage getroffen worden sei, die im Kellergeschoss gelegene Dusche würde von etwaigen Patienten genutzt. Die 50%ige Nutzung von Kellerräumlichkeiten als Lagerraum werde in der Niederschrift wohl dokumentiert, jedoch möge bekannt gegeben werden, welche medizinischen bzw. betrieblichen Gegenstände, Güter uam. gelagert worden sei, da zum damaligen Zeitpunkt lediglich privates Übersiedelungsgut vorgefunden worden sei. Unter welcher Telefonnummer könnten Patienten einen Behandlungstermin in der A-Gasse vereinbaren. Um beispielhafte Darstellung von Terminvereinbarungsmodalitäten werde gebeten. Die als Anlage

der Begründung dem FA bekannten ESt-RL und VwGH-Erkenntnisse mögen dahingehend erläutert werden, als sie nach Auffassung des FAs mit dem Berufungsbegehren nicht bzw. nur bedingt in unmittelbaren Zusammenhang stünden. In der Berufung werde ausgeführt, dass die Entfernung von Ordination zur Zweitordination kein Indiz für eine Privatnutzung wäre. Jedoch worin bestünde die Erleichterung für Patienten, die rund 1,3 km vom Stadtkern Zweitordinationen aufsuchten. Hinsichtlich der möglichen Schließung der Kassenpraxis und eventuellen Plänen anlässlich einer noch in der Zukunft liegenden Pensionierung möge Auskunft gegeben werden, weshalb in den Streitjahren ab 1998 für noch nicht benutzte Räume (Labor) eine betriebliche Anerkennung begehrt werde. Eine Kopie der im Zeitraum ab 1998 bis jetzt gültigen Kassenverträge sowie eine Kopie des Sportarztdiploms mögen beigebracht werden.

Im Schreiben vom 20. Mai 2003 (AS 70ff) gab der Bw. an, eine Untersuchungs- und Liege habe im ärztlichen Sinn von einer Seite zugänglich zu sein, damit der Patient zwecks Untersuchung bestimmter Organe (Leber, Gallenblase, Blinddarm) von rechts zugänglich sei. Die Untersuchung dieser Organe durch Abtasten etc. erfolge immer von rechts. Es sei klarzustellen, dass bei Hausbesuchen in den meisten Fällen keine medizinische Untersuchungs- und Liege vorhanden sei. Die Untersuchungen am Patienten würden dort jedoch auch auf diversen Liegemöglichkeiten, zB Couch, Bett etc., durchgeführt werden. Voraussetzung sei natürlich, dass sich der Patient derart hinlegen könne, dass einer Untersuchung von rechts nichts im Wege stünde. Die Terrasse diene in erster Linie dazu, dem betrieblichen Untersuchungsraum Frischluft zuzuführen. Weiters sei sie notwendig, um von Patienten bei etwaigen Schwindelanfällen zwecks Frischluftzufuhr benutzt werden zu können, da die Ordination im ersten Stock liege. Die im Zuge der Betriebsbesichtigung getätigte Aussage betreffend Nutzung Bad sei von der Betriebsprüfung falsch verstanden worden. Zur Klarstellung werde angeführt, dass das Bad und WC sehr wohl von Patienten benutzt werde, was auch an Hand der Nutzungsspuren sowie der vorhandenen Hygieneartikel ersichtlich sei. Was jedoch bis dato noch nicht benutzt worden sei, sei die im Bad im Obergeschoss befindliche Dusche, da Ergometrie-Patienten bei Bedarf die private Dusche im Keller benutzen würden. Das sei bei der Betriebsbesichtigung erwähnt worden. Die private Dusche im Keller sei steuerlich nicht abgesetzt worden. 50% Nutzung der Kellerräumlichkeiten: Im Zuge der Betriebsprüfung seien diverse Kellerräume besichtigt worden. Zu diesem Zeitpunkt sei ersichtlich gewesen, dass dieser Kellerraum nach endgültiger Fertigstellung und Einrichtung derzeit zu 100% betrieblich für Ergometrie, Ultraschall und Heilgymnastik verwendet werde. Weiters würden in den Kästen medizinische Geräte, Fachliteratur und steuerliche Belege aufbewahrt werden. In der A-Gasse sei eine Arzttafel mit Hinweis auf das Vorliegen einer Arztordination und unter Anführung der Handynummer des Bw. angebracht. Personen, welche dort vorbeigingen und diese Tafel

sehen würden, hätten die Möglichkeit, jederzeit mit dem Bw. unter der angeführten Handynummer persönlich einen Termin zu vereinbaren. Unter der Telefonnummer der Hauptordination würde, falls die Ordination geschlossen sei, ein Anrufbeantworter laufen, auf dem ebenfalls die Handynummer des Bw. erwähnt werde. Das bedeute, dass auch sämtliche Personen bei Unerreichbarkeit des Bw. in der Hauptordination einen Termin mit dem Bw. persönlich unter der Handynummer für die Zweitordination vereinbaren könnten. In der Umgebung der A-Gasse seien in den letzten Jahren neue Siedlungsgebiete entstanden. Es seien große Wohnblöcke, Einkaufszentren und Einfamilienhäuser errichtet worden. Für die dort wohnhaften Personen bedeute es sehr wohl eine Erleichterung, wenn sie ihren Arzt gleich ums Eck erreichen könnten, noch dazu ohne Parkplatzprobleme, und nicht immer die Hauptordination aufsuchen müssten. Noch nicht benutzte Räumlichkeiten (Labor): Im Zuge der Betriebsbesichtigung sei erläutert worden, dass dieser Raum laut Plan als Labor vorgesehen, bis dato jedoch nicht als Labor genutzt worden sei. Es sei jedoch ersichtlich gewesen und auch erläutert worden, dass dieser Raum für die Durchführung von Infusionen an Patienten verwendet werde, welche in der Regel ein bis zwei Stunden dauern würden und aus diesem Grund nicht im Behandlungszimmer durchgeführt werden könnten, da sonst der Ablauf der Ordination gestört würde. Eine Kopie der Kassenverträge könne nicht vorgelegt werden. Der Bw. besitze sämtliche Kassenverträge, große und kleine Kassen. Diese könnten bei der Ärztekammer bzw. bei den Krankenkassen erfragt werden. Ein Sportarztdiplom könne aus folgenden Gründen nicht vorgelegt werden: Der Bw. besuche seit rund 10 bis 15 Jahren Fortbildungsseminare betreffend Sportarzt. Für die Erlangung des Sportarztdiploms sei jedoch noch ein Seminar notwendig, welches der Bw. noch nicht besucht habe. Aus diesem Grund, man brauche für das Sportarztdiplom eine bestimmte Anzahl an Theorie und Praxisstunden, welcher man sich im Rahmen dieser Seminare aneignen könne, sei der Bw. noch nicht Inhaber des Diploms. Die in der Anlage zur Berufung angeführten Einkommensteuerrichtlinien bzw. VWGH-Erkenntnisse würden aufzeigen, wenn Gebäude bzw. Wirtschaftsgüter zum Betriebsvermögen gehörten und wann nicht und welche Entscheidungskriterien dafür maßgeblich seien.

In einem weiteren Schreiben vom 24. September 2003 (AS 104) übermittelte der Bw. dem FA eine Aufstellung betreffend Behandlungstermine jener Patienten laut einer Liste vom 17. Dezember 2002, welche dem FA bereist vorgelegt worden sei. Die Termine in der Zweitordination würden nach gesonderter Vereinbarung ausgemacht werden. Tage, an denen die Hauptordination nicht offen gewesen sei, seien markiert. Dies bedeute jedoch nicht, dass nicht auch zusätzlich an einem Tag, an dem die Ordination am B-Ring offen gewesen sei, gegen gesonderte Vereinbarung ein Termin in der Zweitordination habe vereinbart werden können. Betreffend die Behandlung von Kassenpatienten in der Zweitordination gebe es



zwischen der Ärztekammer und der Gebietskrankenkasse ein stilles Übereinkommen vom Juni 2000 bis Juni 2003. Dieses Faktum könne von der Ärztekammer jederzeit bestätigt werden. Mit einem Schreiben vom 27. Juni 2003 habe nun auch die Gebietskrankenkasse offiziell die Führung der Zweitordination im Einvernehmen mit der Ärztekammer, bei der die Meldung bereits 6/2000 erfolgt sei, bestätigt. Weiters würden in Kopie die Grundaufzeichnungen betreffend Bareinnahmen seit Eröffnung der Zweitordination im Juni 2000 in Form eines gebundenen Kalenders (AS 128 bis 146) übermittelt. § 131 BAO sei das Gebot entnehmbar, die Aufzeichnungen so zu führen, dass ein nachträglicher Austausch oder eine sonstige Veränderung nicht möglich bzw. erkennbar sei. Dieses Gebot sei durch die Führung eines gebundenen Kalenders erfüllt. Namen von Patienten müssten nirgends aufgezeichnet werden, "siehe VwGH 91/14/0216 vom 19.2.1992, veröffentlicht am 11.7.2001".

In einem Brief vom 27. Juni 2003 (AS106) an den Bw, adressiert an die Anschrift B-Ring in X, gab die Gebietskrankenkasse im Einvernehmen mit der Ärztekammer bekannt, dass dem Bw. ab 1. Juli 2003 die Genehmigung zur Führung einer Kassenpraxis in Form einer Zweitordination an der berufungsgegenständlichen Adresse A-Straße in X neben seinem ständigen Berufssitz am B-Ring in X bis auf weiteres erteile.

#### d) Ergänzung Bw. an UFS

Mit weiterem Schreiben vom 14. März 2005, diesmal an den UFS, teilte der Bw. betreffend Entscheidungsaspekte für die Zweitordination in der A-Straße mit: Nachdem es seit 1997 keinen geregelten Nachtdienst der praktischen Ärzte in Niederösterreich unter der Woche mehr gebe, bei dem zB in X einer von den 5 Praktikern den Nachtdienst für die anderen 4 Kollegen zu übernehmen hätte, müssten diese Tätigkeiten nun täglich vom Bw. für seinen Patientenkreis selbst durchgeführt werden. Am Wochenende vom Samstag 7.00 Uhr bis Montag 7.00 Uhr gebe es einen verpflichtenden Nachtdienst. Um den großen Umfang seiner Ordinationstätigkeit in diesem Maße aufrechterhalten zu können, sei es notwendig geworden, dass der Bw. seine Wohnung in Wien auflasse und ein Wohnhaus mit Zweitwohnung in der A-Straße in X errichte, zumal er den Baugrund dort schon 1989 erworben habe. Zusätzlich sei dem Bw. im Oktober 1998 ein künstliches Hüftgelenk implantiert worden, nachdem er schon bei jedem 3. Hausbesuch wegen Schmerzen eine Pause machen habe machen müssen. Vom Amtsarzt sei dem Bw. eine Invalidität von 45% zugebilligt worden. Auch dies sei ein zusätzlicher Grund dafür gewesen, eine Zweitordination zu errichten, damit der Bw. Tätigkeiten außerhalb der Ordinationszeiten, die dringend anfallen würden, auch in der A-Straße durchführen könne, um sowohl Zeit als auch Kraft zu sparen. Der Bw. arbeite zur Zeit 75 bis 80 Stunden pro Woche, davon verbringe er 20 bis 25 Stunden in der Zweitordination. Ohne diese Möglichkeit könne er gleich in der Ordination übernachten. Weitere Gründe: Effizientere Patientenbetreuung außerhalb der normalen Ordinationszeiten, um Wege und Zeit zu sparen.

Laut Datenträgerbegleitliste betreue der Bw. im Quartal 1483 Patienten der Gebietskrankenkasse und zusätzlich pro Monat 250 Patienten von den kleinen Krankenkassen und Privatpatienten. Bereich der öffentlichen Funktionen: Seit 1982 sei der Bw. bei der Landesregierung als Amtsarzt im Landesjugendheim X angestellt, welches 250 m von der A-Straße entfernt liege. Der Bw. betreue dort über 100 Jugendliche zwischen 14 und 20 Jahren, die dort verschiedenste Berufe ergreifen könnten. Darunter seien ca. 15 Epileptiker, 20 Minderbegabte, der Rest Asoziale und jugendliche Kriminelle, ein kleiner Teil Intelligente, aber auf Grund der häuslichen trostlosen Situation Verwahrloste. Nachdem der Bw. auch ausgebildeter Pädagoge und Volksschuldirektor sei, gebe es gerade hier außerhalb der Ordinationszeiten häufig anfallende Probleme. Auf Grund seiner Tätigkeit als Pädagoge und seiner psychotherapeutischen Ausbildung sei der Bw. bis 1990 fast 10 Jahre beim Justizministerium als Anstaltsarzt des Landesgerichtlichen Gefangenenhauses X unter der Leitung eines namentlich genannten Oberst angestellt gewesen. Damals habe der Bw. laut Vertrag für diesen Bereich täglich erreichbar sein müssen und weitere 15 Stunden, insgesamt also 100 Stunden pro Woche gearbeitet. Aus gesundheitlichen Gründen habe der Bw. damals beim Justizministerium gekündigt. Überarbeitung, zu wenig Schlaf und sportliche Spätschäden auch im Rahmen der Sportarztausbildung hätten 1998 zur TEP der rechten Hüfte mit 45 %iger Invalidität laut einem namentlich genannten Amtsarzt geführt. Seit 1980 sei der Bw. laut Gemeinderatsbeschluss der Gemeinde X stellvertretender Gemeindearzt. Hier würden wieder viele Tätigkeiten außerhalb des normalen Ordinationsbereiches, wie Exhumierungen, Totenbeschau, vor allem Todesfeststellungen während der Nacht erwachsen, wobei der Bw. rund um die Uhr erreichbar sein müsse, in Absprache mit dem namentlich genannten Gemeindearzt. Auf Grund seiner damaligen Tätigkeit bei der Justiz sei der Bw. der einzige Praktiker in X, der in Zusammenarbeit mit der Gendarmerie in X klinische Prüfungen und Blutabnahmen bei verdächtigen Alkoholikern durchführe, vor allem wenn oft in der Nacht kein Amtsarzt zur Verfügung gestanden sei. Weiters werde der Bw. häufig bei Einweisungen in die Psychiatrie von der Gendarmerie kontaktiert, vor allem bei Fremd- und Selbstgefährdung. Betreuung von ca. 40 pflegebedürftigen in einem namentlich genannten Pflegeheim, davon 7 mit PEG-Sonde (künstliche Ernährung). In der Funktion als Vereinsarzt des Sportvereins in X, sowohl der Fußball- als auch der Tennissektion, würden hier viele Tätigkeiten anfallen, die der Bw. in der A-Straße erledige. Zusammenfassung: Um seine äußerst umfangreiche Tätigkeit in diesem Ausmaß weiterführen zu können, habe der Bw. nach der Hüftoperation im Oktober 1998 in überlegter Absprache mit seinem Steuerberater die Errichtung eines Wohnhauses mit Zweitordination in der A-Straße geplant. Eine Verlegung der Hauptordination dorthin hätte große finanzielle Verluste bedeutet, weil der Bw. auch viele auswärtige Patienten aus fünf genannten Orten habe, die die günstigere Verkehrsverbindung zum B-Ring hätten. Auch laut

Planung und Einreichplan an die Gemeinde X sei das immer schon so geplant gewesen. Der Bw. würde in der Ordination am B-Ring 2 Ordinationshilfen, 1 Masseurin und 1 Aufräumerin beschäftigen. In der A-Straße würden die Patienten meist einzeln bestellt werden, wenn notwendig, helfe dem Bw. dort freundschaftlicherweise seine Lebensgefährtin in allen Bereichen. Der Bw. habe den Ordinationsbetrieb in der A-Straße im Juni 2000 aufgenommen. Aus all diesen Gründen glaube der Bw. als pünktlicher und verlässlicher Steuerzahler, die moralische, aber auch die legitime Berechtigung zu haben, die Zweitordination in dieser Form zu benötigen und nutzen zu können. Der Bw. glaube, dass das österreichische Finanzamt in diesem Zusammenhang keine finanziellen Abstriche zu erwarten habe. Eher glaube der Bw., dass er durch diese Möglichkeit seine umfangreiche Tätigkeit noch Jahre aufrecht erhalten könne und dem Staate dadurch mehr Steuergelder zur Verfügung stünden. Stellungnahme zu folgenden Punkten lt. Detail zur Vorlage an den UFS:

1. Einrichtungen: Es sei richtig, dass einige Privathaushalte ebenfalls mit solchen Einrichtungen bzw. Vorrichtungen ausgestattet seien, jedoch seien diese für den Betrieb als zweite Ordination unumgänglich. Mit Ausnahme des Labors, was im Einreichplan als Gästezimmer angeführt sei, seien bereits sämtliche Räume der zweiten Ordination in der Einreichphase berücksichtigt. Die Endausbauphase sei laut den dem Schreiben vom 14. März 2005 beigelegten Fotos ersichtlich und dokumentiert.
2. Couch: Es werde nochmals darauf hingewiesen, dass die Besichtigung durch den AED am 12. November 2002 während der Umzugsphase von Wien nach X durchgeführt worden sei, wo die Endeinrichtung noch nicht vorhanden gewesen sei. Es sei in der Folge eine Untersuchungsliege angeschafft worden, welche in der zweiten Ordination auch Verwendung finde.
3. Schreibmaschine und Mikroskop: In der Begründung zur Berufung würden die vorhandenen medizinischen Geräte im Detail angeführt werden, ebenfalls ein Hinweis auf die Ausstattung einer Ordination eines praktischen Arztes im Vergleich zu der eines Facharztes.
4. TV-Geräte: Auf Grund Vorhandensein dreier privater TV-Geräte erscheine ausreichend dokumentiert, dass das TV-Gerät in "Ordination 1" [gemeint: Ordinationsraum] nahezu ausschließlich betrieblich genutzt worden sei und werde. Durch die Ausstattung der Ordination 1 mit einem TV-Gerät samt Videorecorder werde dieser Raum noch nicht zum Herrenzimmer, was anhand der beiliegenden Fotos ersichtlich sei. Im Erdgeschoss sei ein privates Wohnzimmer mit Herrenzimmercharakter in der Größe von ca. 54 m<sup>2</sup> vorhanden.
5. Terrasse: Es sei niemals in der Begründung der Berufung erwähnt worden, dass eine Terrasse im EG und das Vorliegen eines Gartens in irgendeiner Form Betriebsvermögen darstelle oder darstellen soll. Es sei unmissverständlich ausgeführt worden, dass die im 1. Stock vorhandene Terrasse nur durch den Ordinations-Raum 1 erreicht werden könne und dass

durch das Vorhandensein einer großen privaten Terrasse mit zugehörigem Garten im EG eine private Nutzung der kleinen im Ordinationsbereich liegenden Terrasse ausgeschlossen werden könne.

6. Laborraum: Wie vom FA eindeutig richtig festgestellt, habe dieser Raum zum damaligen Zeitraum in der Umsiedelungsphase kurzfristig als Lagerraum für Übersiedlungsgut gedient, bevor dieses ein- bzw. weggeräumt worden sei. VwGH Erkenntnis Geschäftszahl 2000/14/0158 Entscheidungsdatum 20010221 Rechtssatz: Komme bei einem Wirtschaftgut neben der betrieblichen auch eine außerbetriebliche Nutzung in Betracht, sei die Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen an die tatsächliche überwiegende betriebliche Nutzung des Wirtschaftsgutes geknüpft. Die bloß vorübergehende Nichtverwendung eines Wirtschaftsgutes stehe aber der Beurteilung als notwendiges Betriebsvermögen nicht entgegen ("Hinweis E 22.4.1999, 94/15/0173"). Im Einreichplan sei dieser Raum als Gästezimmer eingezeichnet, jedoch sei dieser Raum nie als Gästezimmer benützt worden und sei auch in weiterer Folge nicht als Gästezimmer notwendig gewesen. Daher sei dieser Raum als Ordination 2 für genannte Zwecke benutzt worden (unter Hinweis auf die Fotos). Der Zustand dieses Raumes lt. Fotos sei schon im Zuge einer Betriebsbesichtigung anlässlich der Berufung durch das FA in dieser Form besichtigt worden. Im ausgebauten Keller stehe eine Nächtigungsmöglichkeit für Gäste samt Dusche u. WC zur Verfügung.

7. Aussagen Nutzung Sanitärräume: Die Beantwortung der Frage im Zuge der Niederschrift durch den AED sei dahingehend zu verstehen, dass Patienten, welche Ergometrie bzw. heilgymnastische Übungen im Kellerraum durchführten, aus Vereinfachungsgründen die private Dusche im Keller verwendet hätten. Nichts desto trotz sei es notwendig, in einer als 2. Ordination genutzten Räumlichkeit ein WC und Bad für Patienten zur Verfügung zu stellen.

8. Sportarzt: In der Begründung sei lediglich gemeint worden, dass der Bw. sportärztliche Tätigkeiten durchführe als Vereinsarzt bei M-X Sektion Fußball und Tennis, jedoch nie die Bezeichnung Sportarzt geführt habe. Den Vereinen sei auf Grund des Standes der Ausbildung des Bw. sehr wohl seine fachliche Qualifikation bekannt und nehme daher seit Jahren seine sportärztlichen Dienste in Anspruch. Es würden dem Bw. lediglich einige wenige Tage an bestimmten sportärztlichen Fortbildungen fehlen, um den Titel Sportarzt führen zu dürfen.

9. Kellerraum: Eine Zuordnung zu einem privaten Fitnessraum sei auf Grund der in Punkt 8 angeführten Gründe nach Meinung des Bw. nach nicht zulässig. Außerdem sei im Keller ein privater Fitnessraum vorhanden, der nur über die Sauna erreichbar sei. Die "sportärztlichen Untersuchungen" hätten sehr wohl im Kellerraum stattgefunden, der jedoch auf Grund der gemischten Nutzung kein Betriebsvermögen darstelle. Derzeit würden diese Untersuchungen

in dem als Labor bezeichneten Raum durchgeführt werden, da ja im 1. Stock für Patienten ein Bad und ein WC zur Verfügung stünden.

10. Ort der Behandlung: Es stimme, dass die Tafel erst nach dem Besichtigungstermin mit der Handynummer ergänzt worden sei. Vor Anbringen der Arzttafel sei jedoch die Handynummer seit Beginn in Form einer Papiertafel mit einer blauen Folie vorhanden gewesen. Erst mit dem Bau des Zaunes und des Einganges sei die Tafel des Bw. – Ordination nach Vereinbarung – und später die Zusatztafel mit Handynummer angebracht worden. Der Bw. habe im EG 153 m<sup>2</sup> für private Wohnzwecke zur Verfügung (SZ, WOZI, ESSZI, KÜ, BAD, WC, Terrasse, Garten), welche für die Befriedigung der privaten Bedürfnisse vollkommen ausreichen würden.

11. Patientenbefragung: Trotz ärztlicher Verschwiegenheitspflicht lt. § 54 Ärztegesetz 1998, welches auch gegenüber der Finanzbehörde bestehe, sei durch das FA eine Befragung von 28 Patienten durchgeführt worden. Befremdend sei die Art der Durchführung der Befragung gewesen. Die Patienten seien derart verunsichert und meist nicht darüber aufgeklärt worden, worum es eigentlich gehe. Der Bw. sei nach dieser Befragung von etlichen Patienten angerufen worden und gefragt worden, ob er ein Steuerhinterzieher sei. Manche [Patienten] hätten geglaubt, sie dürften überhaupt nicht sagen, dass sie in der A-Gasse behandelt worden seien. Außerdem sei die Befragung teilweise geringschätzig und menschenverachtend durchgeführt worden – wie zB die Befragung eines 63jährigen Patienten: "Das hätten Sie auch in der Disco erledigen können." – "Dorthin wäre ich nicht gegangen." – "Dann eben in einem Gasthaus!" Viele Patienten seien auch nach ihren Krankheiten bzw. so gefragt worden, dass sie genötigt worden seien, ihre Beschwerden zu erzählen. Dies stelle eindeutig einen Verstoß gegen die ärztliche Verschwiegenheitsverpflichtung dar, durch den der Bw. auch finanzielle Einbußen erlitten habe. Die Befragung lasse jedoch keinesfalls den Schluss zu, dass die Räume im 1. Stock auch privat genutzt worden seien und würden, wenngleich die betriebliche Nutzung im 1. Stock von der Zeit her relativ gering sei und auch die Behandlung teilweise in den privaten Räumlichkeiten erfolgt sei.

12. Lage der Stammordination: Das FA habe nicht das Recht zu entscheiden, was für die Patienten vorteilhafter sei oder nicht. Das Einzugsgebiet der zweiten Ordination umfasse den Sportverein mit Sektion Fußball und Tennis, das Landesjugendheim und die neuen Wohngegenden L-Straße, K-Straße und B-Straße.

13. Beurteilung durch GKK: Seitens der GKK sei nie eine Überprüfung erfolgt, ob diverse Räumlichkeiten für den Betrieb einer Arztordination geeignet seien oder nicht – weder bei einer Meldung zur Eröffnung einer Hauptordination noch bei der Meldung zur Eröffnung einer zweiten Ordination.

14. Recht zur Benützung: Die Vollständigkeit der Beilagen mit Schreiben des Stadtgemeinde sei erst am 13. Dezember 2002 erfolgt, da dies vorher nicht möglich gewesen sei, die Bau-firma sei damals in Konkurs gegangen. Es habe daher erst jemand gefunden werden müssen, der als legitimer Nachfolger für die Baufirma die notwendigen Bestätigungen betreffend der Fertigstellungsmeldung an die Gemeinde ausgestellt habe. Die Meldung der Fertigstellung habe jedoch nichts mit der tatsächlichen Benützung des Hauses und der zweiten Ordination zu tun.

Auf Grund der oben dargestellten Sachverhalte sei erkennbar, dass sehr viele Punkte für das Vorhandensein und auch die tatsächliche Benützung der zweiten Ordination sprechen würden. Es erscheine dem Bw. undenkbar, dass ein Steuerpflichtiger dafür bestraft werden soll, dass er nach Durchführung von großen Investitionen zur Errichtung des Hauses mit zweiter Ordination lt. Einreichplan nicht auch sofort die Ordination neu und teuer voll einrichte und steuerlich abschreibe, sondern aus Kostenersparnisgründen vorübergehend Möbelstücke aus dem Privatvermögen, welche im Übrigen steuerlich bis dato keine Berücksichtigung gefunden hätten, verwende. Es werde daher weiterhin um Stattgabe der Berufung ersucht.

e) Niederschriften FA mit Patienten und Bw.

Mit FAX vom 17. Dezember 2002 (AS 150) schickte der Bw. dem FA eine Liste von 92 Personen, die in der zweiten Ordination behandelt worden seien und eine Unterschriftenliste von zehn Personen, "welche durch Unterschrift die Behandlung in 2. Ordination seit Juni 2000 bestätigen (unter Hinweis auf Folgen einer falschen Aussage!)" würden. Falls notwendig, könne der Bw. die genauen Adressen aus der Kartei heraussuchen. Die Unterschriften der zehn Personen erfolgte zu folgender Erklärung (AS 151f):

*"In der Ordination A-Straße Nr... seit Juni 2000 in Behandlung. Der Pat. wurde informiert, dass dies keine Gefälligkeitsunterschrift ist."*

Das FA nahm mit folgenden Patienten Niederschriften auf:

1. Susanne S, geb. 1970, NS v. 6.4.2004, AS 214f, sei mit dem Bw. seit ca. zehn Jahren privat befreundet und er sei überdies ihr Hausarzt. Seit ca. 2000 besuche sie den Bw. über dessen Aufforderung im Privathaus bei grippalen Infekten oder ähnlichem. Die Besuche seien zu jeder Tageszeit nach vorhergehenden Anruf und ohne Wartezeit erfolgt. Es habe keine Ordinationshilfe gegeben, der Bw. habe die Krankenscheine selbst entgegen genommen. Der Ordinationsraum befinde sich im Obergeschoss.
2. Helmut B, Nr. 8, geb. 1953, NS v. 6.4.2004, AS 216f, habe den Bw. sowohl in der Ordination am B-Ring als auch im Privathaus aufgesucht. Der Bw. sei ein bekannter vom Tennisplatz. Die Anmeldung in der Zeitordination sei durch privaten Telefonanruf erfolgt. Er sei 2003

("letztes Jahr") dort gewesen. Es habe keine Ordinationshilfe gegeben, der Bw. habe die Krankenscheine angenommen. Nach der Beschreibung habe die Untersuchung im Ordinationsraum im Dachgeschoss stattgefunden, medizinische Geräte seien nicht zum Einsatz gekommen.

3. Hermann S, geb. 1930, NS v. 6.4.2004, AS 218f, sei einmal im Privathaus Anfang 2002 und einmal davor in der Ordination am B-Ring gewesen. Er habe vom Bw. über Mundpropaganda erfahren. Er habe sich im Ordinationsraum im Dachgeschoss befunden.

4. Oberst Erich F., geb. 1920, NS v. 7.4.2004, AS 220f, besuche den Bw. als Patient in der Praxis B-Ring und im Privathaus. Der Bw. habe ihm gegenüber das Privathaus als Ausweichordination für das Wochenende bezeichnet. Eine Arzttafel sei ihm dort nicht Erinnerungswert gewesen, der Bw. sei mit weißem Mantel wie ein Arzt gekleidet gewesen. Der Raum sei wie eine Ordination eingerichtet gewesen.

5. Herbert G., geb. 1960, AS 222, sei 2 bis 3 mal, beginnend frühestens 2002, in der sogenannten "Privatordination" im Einfamilienhaus gewesen. Die Schwiegermutter, die abends oder am Wochenende auf die Kinder aufpasse, sei Nachbarin gegenüber. Der Vorschlag ins Privathaus zu kommen, habe vom Bw. gestammt. Es seien einfache Untersuchungen gewesen, EKGs mache er nur in der Ordination am B-Ring. Er sei einmal im Privathaushalt im Erdgeschoss und ein anderes mal im Behandlungsraum im Dachgeschoss gewesen. Der Bw. sei nicht mit weißem Mantel gekleidet gewesen, der Bw. habe ein Stethoskop gehabt. Eine Patientenliege habe nicht gesehen, es sei keine Ordinationshilfe anwesend gewesen. Er sei froh gewesen, sich lange Wartezeiten zu ersparen. Man habe jedoch zum Bw. auch in die Ordination B-Ring zu unmöglichen Zeiten, wie 9.00 Uhr abends kommen können. Man bekomme beim Bw. schnell einen Termin, der Bw. sei sehr patientenfreundlich.

6. Veronika K, geb. 1976, NS v. 6.4. 2004, AS 223f: Ihre Eltern und sie würden den Bw. vom Tennisplatz kennen, sie seien alle seine Patienten. Zumeist besuche sie die Ordination am B-Ring. Fallweise mache der Bw. Hausbesuche, fallweise besuche sie ihn im Privathaus. Dort habe der Bw. keinen weißen Mantel an. Der Bw. habe sie im Erdgeschoss im Wohnzimmer neben dem Esszimmer abgehört. Sie sei drei- bis viermal dort gewesen, öfters jedoch in der Ordination am B-Ring. Der Bw. habe das Stethoskop in seinem Visitenkoffer gehabt.

7. Peter P, geb. 1945, NS v. 6.4.2004, AS 225f, sei Patient des Bw. und mit diesem über den Sport bekannt. Grundsätzlich suche er die Ordination am B-Ring auf. Wenn er schnell etwas brauche vor allem am Wochenende und abends, zu Zeiten zu denen keine Ordination stattfinde, rufe er den Bw. privat um einen Termin an. Da der Bw. flexibel sei, passiere es, dass er ihn in sein Privathaus bestelle oder auch ohne Voranmeldung vorbei käme und anläute. Er glaube seit 2000 fünfmal im Privathaus gewesen zu sein. Öfters sei er in der Ordination am B-

Ring gewesen. Der Bw. habe keinen weißen Mantel getragen. Im Erdgeschoss im Zimmer neben der Küche hätten Besprechungen stattgefunden. Er habe sich Medikamente verschreiben lassen, Untersuchungen habe es im Privathaus nicht gegeben. Der Bw. habe keine Krankenscheine genommen, die er am Sonntag auch nicht dabei gehabt hätte. Der Keller sei bis auf den Heizraum nicht eingerichtet gewesen.

9. Arnold F, geb. 1943, NS v. 6.4.2004, AS 228f, sei seit einigen Jahren Patient beim Bw. und suche diesen in der Ordination am B-Ring meist nach telefonischer Vereinbarung auf. Er wohne neben dem Bw. und sehe diesen manchmal bei Spaziergängen. Bei diesen zufälligen Treffen sei es zu kurzen Konsultationen gekommen, in deren Zuge der Bw. ihn ins Privathaus gebeten habe. Dort habe es nur kleine medizinische Maßnahmen, Blutdruck messen, Spritzen, Rezept schreiben, gegeben. Verbunden sei er ausschließlich in der Ordination B-Ring geworden. Der Bw. sei normal gekleidet gewesen und habe die notwendigen medizinischen Geräte dem Visitenkoffer entnommen. Die Besuche im Privathaus hätten alle im Essraum im Erdgeschoss und alle im Jahr 2003 stattgefunden, vorher nicht.

10. Gerlinde B, geb. 1964, NS v. 6.4.2004, AS 230f, sei sowohl geringfügig als Aufräumerfrau beschäftigt und Patientin des Bw. Sie suche grundsätzlich nur die Ordination B-Ring auf, in Einzelfällen schaue sie im Privathaus vorbei und habe ein Medikament gekauft, das der Bw. zufällig zu Hause gehabt oder von der Ordination nach Hause gebracht habe. Dies sei geschehen, wenn sie den Bw. angerufen und dieser Zeit gehabt habe. Sie habe die private Telefonnummer des Bw. den sie schon ca. 9 bis 10 Jahre kenne. Es sei ein absolutes Vertrauensverhältnis. Das Privathaus werde nicht von ihr gereinigt.

11. Hella S, geb. 1941, NS v. 6.4.2004, AS 232f, sei vor ein paar Jahren zwei- bis dreimal im Privathaus des Bw. gewesen. Der Bw. sei von der Tochter empfohlen worden. Im Zuge der Besuche habe er ihr bei einem Einspruch gegen einen Bescheid der Pensionsversicherungsanstalt geholfen. Der Bw. habe sie nie untersucht, es seien reine Beratungsgespräche gewesen, ausgenommen einer Untersuchung, die aber möglicherweise in der Ordination am B-Ring stattgefunden habe.

12. Friedrich C, geb. 1950, AS 234, sei Patient des Bw. und gehe in die Ordination am B-Ring. Nur ein- oder maximal zweimal sei er im Privathaus des Bw. gewesen, das jeweils am Wochenende bei akuten Schmerzen. Da habe er eine Spritze bekommen, die der Bw. seinem Visitenkoffer entnommen habe.

13. Hermine E, geb. 1935, NS v. 6.4.2004, AS 235f, sei seit zwanzig Jahren Patientin des Bw. und habe damals die Ordination an einer anderen Adresse besucht. Sie sei in den letzten zwei Jahren rund acht- bis zehnmal im neuen Haus in der A-Straße gewesen. Das Privathaus sei gegenüber ihrer Wohnung. Sie würde einfach läuten, wenn sie akute Schmerzen und der Bw.



keine Ordination habe. Dann gebe er ihr schnell eine Spritze. Sie sei grundsätzlich Patientin eines anderen Arztes, das Verhältnis zum Bw. falle mehr unter Nachbarschaftshilfe.

14. Dagmar L, geb. 1970, NS v. 7.4.2004, AS 237f, sei Patientin des Bw., an und für sich befinde sich aber ihr Hausarzt in Wien. Aushilfsweise besuche sie die Ordination des Bw. am B-Ring, nur einmal sei sie im Privathaus gewesen. Sie sei mit dem Bw. persönlich bekannt. Sie sei nur einmal privat als Gast und einmal am Wochenende, als medizinische Hilfe benötigt worden sei. Damals habe sie Rückenschmerzen gehabt, der Bw. habe sie in sein Privathaus bestellt und eine Spritze gegeben, die er dem Visitenkoffer entnommen habe.

15. Erna F, geb. 1948, AS 239, sei Patientin des Bw. und gehe immer in die Ordination am B-Ring. Sie sei noch nie im Privathaus gewesen. Sie sehe den Bw. manchmal im Garten und grüße ihn. Ob dort eine Ordination sei, sei ihr nicht bekannt.

16. Albert F, geb. 1962, NS v. 7.4.2004, AS 240f, sei ausschließlich in der Ordination B-Ring Patient des Bw. Er wisse nicht, ob der Bw. daneben eine Zweitordination unterhalte. Er wisse nur soviel, dass der Bw. diesbezügliche Pläne geäußert habe.

17. DI Friedrich R, geb. 1921, AS 242, sei Patient des Bw. und besuche ausschließlich die Ordination am B-Ring. Von einer zweiten Ordination wisse er nichts. Seine Frau sei ebenfalls Patientin und werde ebenfalls nur am B-Ring behandelt.

18. Johann F, geb. 1945, NS v. 7.4.2004, AS 243f, sei schon seit Jahren Patient und kenne den Bw. seit 35 Jahren. Er suche den Bw. in der Ordination am B-Ring auf. Wenn es ihm schlecht gehe, mache der Bw. Hausbesuche. Er sei noch nie auf Behandlung im Privathaus gewesen.

19. Dragan D, geb. 1977, AS 287, sei Patient des Bw. und kenne nur die Ordination am B-Ring. Von einer Zweitordination wisse er nichts.

20. Herbert C, geb. 1947, AS 288, sei Patient des Bw. und besuche nur die Ordination B-Ring. Von einer Zweitordination wisse er nichts.

21. Ilja K, geb. 1950, NS v. 7.4.2004, AS 289, sei nur in der Ordination B-Ring gewesen. Er sei nie im Privathaus gewesen und wisse nicht, dass dort Patienten behandelt würden.

22. Stanoye D, geb. 1953, NS v. 7.4.2004, AS 291f, gehe in die Ordination in die Ordination am B-Ring und kenne keine zweite Adresse einer Praxis. Er sei noch nie beim Bw. zu Hause gewesen.

23. Josef M, geb. 1938, NS v. 7.4.2004, AS 293f, sei Patient beim Bw. in der Ordination B-Ring und wisse nichts von einer Zweitordination.

24. Erika T, geb. 1940, NS v. 7.4.2004, AS 295f, sei wie ihr Mann Patient, der Ehemann sei mit dem Bw. befreundet. Beide würden die Ordination am B-Ring besuchen. Von einer zweiten Ordination sei ihr nichts bekannt, sie glaube, auch ihrem Mann nicht. Sie sei nur einmal mit dem Ehemann im Privathaus des Bw. gewesen: Der Bw. habe das Haus hergezeigt und es sei keine Rede davon gewesen, dass dort eine Ordination sei oder entstehen soll.

25. Herbert G, geb. 1935, NS v. 6.4.2004, AS297f, sei Patientin des Bw. in seiner Ordination B-Ring. Im Privathaus sei er noch nie gewesen.

26. Barbara B, geb. 1985, NS v. 7.4. 2004, AS 299f, sei Patientin und habe den Bw. in der Ordination B-Ring aufgesucht. eine andere Ordinationsadresse sei ihr nicht bekannt.

27. Mag. Wilhelm W, geb. 1949, NS v. 7.4.2004, AS 301f, sei Patient des Bw. Er suche den Bw. in der Ordination B-Ring auf oder dieser mache Hausbesuche. Er sei schon im Privathaus des Bw. gewesen, jedoch nicht zur Untersuchung sondern zu einer privaten Kaffeejause. Er sei noch nie im Privathaus in Behandlung gewesen.

28. Herta K., geb. 1951, AS 304, sei nicht Patientin des Bw. Sie kenne ihn über eine Freundin, habe aber nichts mit ihm zu tun. In der weiteren Niederschrift vom 22.4.2004, AS 310f, gab sie an, sie halte ihre Aussage aufrecht, nie Patientin beim Bw. gewesen zu sein. Die Unterschrift am FAX vom 17.12.2002 sei zwar von ihr, sie könne sich aber nicht erklären, wie die Unterschrift auf den Zettel komme. Sie sei noch nie in einer Ordination in der A-Straße gewesen. Sie habe den Zettel noch nie gesehen.

Die Patientenliste wurde vom Bw. freiwillig und ohne Aufforderung durch das FA erstmals im Betriebsprüfungsverfahren vorgelegt (AB Seite 44ff). Erst nachdem sich der Bw. in der Berufung vom 30. Jänner 2003 darüber beschwerte, dass die Betriebsprüfung die Patientenliste nicht gewürdigt habe, erfolgte die Befragung durch das FA.

Mit Schreiben an das FA vom 8. April 2004 (AS 303) gab der Bw. an, dass die von ihm übergebene Liste mit den Patientennamen niemals als Beweisantrag verstanden worden sei und ersuchte im Hinblick auf das Vertrauensverhältnis Patient – Arzt von weiteren Befragungen Abstand zu nehmen. In der Niederschrift vom 22. April 2004 (AS 203) gab der Bw. gegenüber dem FA ua. an, er habe ca. 1850 Patienten pro Monat, da würde einen Schnitt von 84 Patienten pro Tag bei 22 Arbeitstagen ergeben. Auf Grund seiner umfassenden Tätigkeiten (Gemeindearztstellvertreter, ärztliche Leistungen für Gendarmerie, Landesjugendheim und Sportverein) sei er gezwungen als "Notordination" eine zweite Ordination zu halten. Die vom Bw. auf der eigenen Liste angegebenen Patienten hätte tatsächlich die Zweitordination aufgesucht. Wenn manche von diesen Personen laut Vernehmungsprotokoll den Eindruck gehabt hätten, dass es sich bei diesen Besuchen nicht um eine Ordination handle, so freue das den Bw., weil es sowohl vom menschlichen als auch vom medizinischen Standpunkt optimal

gewesen sei. Es seien grundsätzlich stets medizinische Probleme Anwesender sowie Dritter erörtert worden. Zur Aussage von Frau Herta K gab der Bw. an, sie sei öfters beim ihm und erörtere im Zuge des Gespräches ua. medizinische Probleme ihres Vaters. Die Unterschrift auf der Liste stamme von ihr, sie habe sich nur offenbar nicht mehr erinnern können. In einer selbst verfassten schriftliche Stellungnahme vom 22. April 2005 (AS 205) gab der Bw. ua. an, wann ein Patient nach ärztlicher Sicht als behandelt gelte, entscheide allein der Arzt und nicht das FA. Der Bw. arbeite das 25. Jahr als Arzt für Allgemeinmedizin mit den bekannten Zusatzfunktionen. Alle Patienten wüssten, dass er nur bei Blutabnahmen einen weißen Mantel trage, sonst aber aus praktischen Gründen nur kurzärmelige Hemden, weil die langärmeligen Mäntel bei diversen Untersuchungen behindern würden. Nur jeder 10. Patient werde zur Untersuchung auf eine Untersuchungsliege gelegt. Auch ein Gespräch, ein Schreiben, ein Rezept, in den Mund schauen, Totenbeschaufomulare ausfüllen, Spielerpässe ausfüllen, Psychogespräche seien ärztliche Behandlungen. Das FA werde es dem Bw. überlassen müssen, wie er seine Patienten behandle und wann er als behandelt gelte.

#### f) Vorhaltsbeantwortung an UFS

Mit Schreiben vom 15. Juni 2005 ersuchte der UFS den Bw. die Zinsen für das Gebäude S 111.785,00 und die dem IFB zu Grunde gelegten Aufwendungen laut Anlagenverzeichnis belegmäßig nachzuweisen. Weiters wurden dem Bw. zur Wahrung des Parteiengehörs die Aussagen der 28 Patienten zur Kenntnis gebracht.

Mit Schreiben vom 25. Juli 2005 teilte der Bw. als Stellungnahme zu den Aussagen der Patienten mit, es gehe teilweise aus der Niederschrift nicht hervor, auf welche Fragen die Patienten die jeweiligen Antworten gegeben hätten. Patienten, welche in der zweiten oder Privatordination behandelt würden, würden meist nicht zwischen Privathaus und Privatordination unterscheiden, wie auch aus einigen Niederschriften hervorgehe. Alleine aus der Bezeichnung durch die Patienten "ich wurde im Privathaus behandelt" abzuleiten, dass hier keine betriebliche zweite Ordination vorliege, sei nach Erachten des Bw. nicht zielführend und werde auch in den Niederschriften 1 bis 5 und 11 bis 14 eindeutig widerlegt. In den Niederschriften sei immer nur gefragt worden. "Als sie behandelt wurden, wo wurden Sie behandelt?" darauf habe ein Drittel der Befragten angegeben: "Im Obergeschoss des Hauses", einige jedoch im Erdgeschoss und einige hätten nichts vom Bestehen einer zweiten Ordination in der A-Gasse gewusst. Obwohl einige Befragte auch angegeben hätten, einige Male als Gast beim Bw. gewesen zu sein, seien diese nicht befragt worden, ob sie im Zuge dieser privaten Einladungen im privaten Erdgeschoss oder Obergeschoss bewirtet bzw. unterhalten worden seien, was wiederum auf eine eindeutige Abgrenzung zwischen betrieblichem und privatem Bereich hätte schließen lassen können. Der Patient 2 habe angegeben, dass der Bw. selten weder in der Haupt- noch in der zweiten Ordination einen Arztmantel trage. Patient 3: Ob

diese Untersuchung überall hätte durchgeführt werden können, tue nichts zur Sache.

Patient 11: Wo diese Konsultation stattfinden hätte können, ändere nichts an der Tatsache, dass sie in der zweiten Ordination durchgeführt worden seien. Patient 13: Die acht bis zehnmale Behandlung im Akutfall mit Verabreichung von Spritzen könne wohl kaum unter Nachbarschaftshilfe fallen, wie die Befragten meinen würden.

Betreffend Aufstellung und Berechnung der betrieblichen Teile des Anlagevermögens werde auf die vorgelegten Belege (Rechnungen) hingewiesen, betreffend Zinsen auf einen Kontoausdruck der Buchhaltung.

#### g) Weitere Nachschau FA

Über Ersuchen des UFS führten am 28. September 2005 zwei Organe des FAes im Einfamilienhaus des Bw. in der A-Straße eine weitere Hausbesichtigung durch, fertigten Fotos an und verfassten folgende Sachverhaltsdarstellung:

Bezüglich der betrieblich genutzten Räumlichkeiten habe sich folgendes Bild geboten: Ein vor Arztpraxen durchaus üblicher Fahrradständer sei nicht vorhanden. Im Keller würden sich zwei Räumlichkeiten im Ausmaß von 50,48 m<sup>2</sup> und 12,20 m<sup>2</sup> befinden, die als Arztpraxis geltend gemacht würden. Der Raum mit 12,20 m<sup>2</sup> werde als Waschküche genutzt und darin würde sich eine Waschmaschine, ein Bügelbrett und zwei Wäscheständer mit Bettwäsche, Geschirrtüchern und privaten Kleidungsstücken zum Trocknen aufgehängt befinden.

Der Raum mit 50,48 m<sup>2</sup> sei laut Aussage der Bw. als Gymnastikraum gedacht gewesen. Darin befinde sich ein Bett, einige Anrichten, diverser Hausrat, drei Kästen, ein fahrbarer Kleiderständer, zwei Gymnastikbälle und Sprungschnüre. Da sich dieser Raum laut Bw. als ein nicht adäquater Behandlungsraum darstelle, würden diese gymnastischen Übungen jetzt bereits in den Ordinationsräumen im Obergeschoss absolviert.

Im Erdgeschoss befinde sich am Stiegengeländer zum Dachgeschoss (1. Stock) ein Messingschild mit der Aufschrift "Ordination". Im Dachgeschoss würden sich ein WC und ein Badezimmer befinden, wobei beide Räume einen ungebrauchten Eindruck vermitteln würden. Handtücher seien in Badezimmer und WC keine vorgefunden worden. Laut Bw. soll die Dusche im Badezimmer von Patienten sehr selten, von ihm jedoch nicht benutzt werden.

Neben dem Badezimmer befinde sich das Wartezimmer, das an der Tür mit einem Messingschild mit der Aufschrift "Wartezimmer" versehen sei. Im Wartezimmer würden ein Kasten, zwei Stühle, ein Zeitungstisch und eine Couch stehen. Im Kasten würden sich Ordner, diverse Unterlagen, Hausrat und Medikamente befinden. Einige Medikamente seien auf ihr Haltbarkeitsdatum überprüft und als in Ordnung befunden worden. Auf dem Zeitungstisch würden ärztliche Zeitschriften der Jahre 2001, 2003 und 2004 sowie einige Kinderbücher liegen. Die

Frage, ob denn auch Patienten in diesem Warteraum Platz nehmen würden, sei [vom Bw.] damit beantwortet worden, dass die meisten Patienten direkt von der Eingangstür zur Ordination gehen würden. Lediglich am Wochenende, wo mehrere Patienten gleichzeitig anwesend sein könnten, käme es vor, dass auch Patienten im Warteraum sitzen würden.

Der Raum zwischen Wartezimmer und Ordination sei ein Abstellraum, in dem sich diverses Reinigungsmaterial (Reinigungstücher, Reinigungsmittel, Aluleiter, Besen) befinden würden.

Das im Dachgeschoss größte Zimmer stelle laut Türschild aus Messing die Ordination dar. Laut Auskunft der Bw. sei dies der eigentliche Behandlungsraum. Dieser Raum beinhalte einen großen Schreibtisch mit diversem Schreibmaterial, Unterlagen und funktionstüchtigem PC. Laut Bw. sei auf diesem PC keine Patientenkartei gespeichert, weil diese ausschließlich in der Ordination am B-Ring geführt werde. Die Wand links neben dem Eingang sei mit einem Kasten verbaut, dessen Inhalt sich aus ärztlichen Fachzeitschriften; Büromaterial und Ordnern zusammensetze. Weiters befinde sich in diesem Zimmer eine Anrichte mit Radio, ein CD-Regal, eine Untersuchungsliege, ein Fernseher, eine Couch und ein Waschbecken. Das medizinische Gerät am Fensterbrett stelle wahrscheinlich ein Inhalationsgerät dar, das laut FA seit März 2005, dem Zeitpunkt der von der Steuerberatungskanzlei vorgelegten Fotos, unverändert platziert sei. Der Bw. sei auch befragt worden, ob in der Ordination [im Einfamilienhaus] Gefäße mit der Aufschrift "Rein" und "Unrein" samt deren Inhalt seien, worauf dieser gesagt habe, er habe diese Spateln ausschließlich in seiner Arzttasche und würde die gebrauchten Spateln sofort im Mistkübel entsorgen. Die vor dem Haus stehende Restmülltonne sei geöffnet worden und eine oberflächliche Kontrolle habe ergeben, dass sich darin Restmüll in der Art von Verpackungsmaterial für Suppen und diverse andere Speisen befunden hätten und kein Untersuchungsmaterial wie gebrauchte Spateln oder gebrauchtes Verbandsmaterial etc. Laut Bw. werde die Terrasse von Patienten nicht benutzt.

Im letzten Raum des Dachgeschosses befinde sich ein zweiter Ordinationsraum mit Couch, Tisch mit PC und Schreibmaschine, ein Stuhl und ein Ultraschallgerät der Marke GYMNA Pulson 330. Laut Bw. sei dieses Gerät bereits zehn Jahre alt aber noch voll funktionstüchtig. Weiters stünde laut Bw. normalerweise auch ein EKG-Gerät in diesem Raum, dieses sei aber am Vortag in die Ordination am B-Ring gebracht worden, da die Servicefirma das Gerät dort begutachte.

Dieser Bericht wurde dem Bw. zusammen mit der Ladung zur mündlichen Berufungsverhandlung zur Kenntnis gebracht.

#### h) Mündliche Berufungsverhandlung

In der am 4. November 2005 über Antrag des Bw. abgehaltenen Berufungsverhandlung gaben die steuerlichen Vertreter an, das Einfamilienhaus sei auf Grund der steuerlichen Beratung

gestaltet worden. Der Bw. sei darauf hingewiesen worden, im Einfamilienhaus einen klar von den privaten Wohnräumen abgegrenzten Ordinationsbereich zu schaffen. Der Bw. habe zuvor eine Privatwohnung in Wien gehabt und auf Grund dienstlicher Anwesenheiten oftmals dreimal in der Woche in der ersten Ordination am B-Ring in X übernachten müssen. Die Situation am Land sei so, dass der Arzt von den Patienten auch außerhalb von regulären Ordinationszeiten am Privatwohnsitz am Abend und an den Wochenenden aufgesucht werde. Dies sei einer der Gründe für die Errichtung einer Zweitordination im Einfamilienhaus gewesen. Der Bw. verfüge mittlerweile (2005) über einen zweiten e-card-Anschluss samt Lesegerät für die Ordination in der A-Straße. Der Bw. müsse beim Einsteigen angeben, in welcher der beiden Ordinationen die Behandlung stattfindet. Die seitens des Bw. vorgelegte Patientenliste und die anschließende Befragung der Personen durch das FA stelle sich als Problem im Bezug auf die ärztliche Verschwiegenheitspflicht dar. Ein Arzt habe auch bei Hausbesuchen keine Patientenkartei mit. Im vorliegenden Fall werde die Behandlungen in der Zweitordination in der Kartei in der Ordination am B-Ring nachgetragen. Zu den Fotos vom 12. November 2002 sei anzumerken, dass der Bw. damals noch in der Umzugsphase gewesen sei und den Ordinationsraum noch mit alten Möbel ausgestattet habe. Beim Charakter einer Ordination dürfe nicht auf die Ausstattung der Möbel abgestellt werden. Zu den Fotos vom 28. September 2005 sei anzumerken, dass sich entgegen dem schriftlichen Bericht im Badezimmer sehr wohl ein Handtuch befinde bzw. würden Badetücher in der Lade aufbewahrt. Das Inhalationsgerät im großen Ordinationsraum werde tatsächlich nicht mehr verwendet, es handle sich um eine medizinische Antiquität. Im Restmüll habe sich kein medizinischer Abfall befunden, weil der Bw. den Ordinationsmüll, auch den von der Ordination B-Ring, einmal in der Woche persönlich auf die Mülldeponie fahre. Der gesamte Keller werde nicht mehr betrieblich geltend gemacht. Es sei der Nachweis gelungen, dass der Bw. nach Absprache mit der steuerlichen Vertretung betrieblich genutzte Ordinationsräume geplant habe. Die Meldung an die Ärztekammer betreffend Zweitordination sei bereits im Jahr 2000 mit der Annahmeerfolgt, dass diese an die Kasse weitergegeben werde. Das Schreiben der Gebietskrankenkasse aus dem Jahr 2003 sei nur zur Bestätigung erfolgt. Es gebe sehr wohl eine Möglichkeit, einen Behindertenaufzug von der Garage aus in das Stiegenhaus einzurichten.

Laut Vertreterin des FAes ergebe sich aus den mehrmals stattgefundenen Nachschauen im Einfamilienhaus, dass die Räumlichkeiten zu Beginn keinesfalls dem Bild einer Ordination eines Arztes entsprochen haben. Von den 28 befragten Personen seien vier in der Ordination im Obergeschoss gewesen. Selbst im Jahr 2005 sei in der Zweitordination noch keine Patientenkartei vorhanden.

Über Befragen des Referenten gab der Betriebsprüfer an, dass im Jahr 1999 von ihm zu Unrecht die AfA S 12.766,00 nicht anerkannt worden sei, aus dem Anlageverzeichnis ergebe sich, dass der Bw. für die berufungsgegenständlichen Kosten erst ab dem Jahr 2000 die AfA in Höhe von ca. S 80.000,00 geltend gemacht habe. Der steuerliche Vertreter gab an, dass der Bw. 1999 Finanzierungskosten von S 10.678,00 geltend gemacht habe, die der Betriebsprüfer bisher nicht ausgeschieden habe, im Jahr 2000 habe der Bw. Finanzierungskosten von S 117.088,00 abgesetzt.

Die Vertreterin des FAes führte aus, der Investitionsfreibetrag verlange die Zugehörigkeit zum betrieblichen [Anlage]vermögen. Maßgeblich sei die beabsichtigte Nutzung zum Zeitpunkt der Herstellung. Diese Absicht sei als Sachfrage auf der Beweisebene zu lösen. Beim Einfamilienhaus des Bw. liege ein Neubau vor. Die beabsichtigte Nutzung als Ordination gehe aus der Raumaufteilung in keinsten Weise hervor. Es gebe keinen Behindertenaufgang. Die behaupteten Ordinationsräumlichkeiten seien nur über den gemeinsamen Eingang zum Wohnbereich erreichbar und auch laufend durch diese offene Galerie verbunden. Untypisch erscheine es dem FA auch bei einer Neuplanung, dass das angebliche Wartezimmer und die angebliche Ordination nicht durch eine Tür verbunden sind. Auf Grund dieser objektiven Eignung liege laut FA nicht ein als Ordination geplantes Bauvorhaben vor. Es sei darauf hinzuweisen, dass als betrieblich veranlasst dargestellte Gesamtaktivierungen in Höhe von ca. S 4 Millionen vorliegen würden, die einzige Investition zur Darstellung einer betrieblichen Nutzung sei die Anschaffung von drei Schildern. Laut Fotos vom September 2005 seien Medikamente im Wartezimmer frei zugänglich aufbewahrt worden. Es sei hinzuweisen auf die Randzahlen 471 und 472 der Einkommensteuerrichtlinien und weiters auf das seitens des Berufungswerbers genannte VwGH-Erkenntnis vom 25.11.1997, wonach die Absicht, ein Wirtschaftsgut betrieblich zu nutzen, innerhalb eines angemessenen Zeitraumes zu einer tatsächlichen betrieblichen Nutzung führen und diese Absicht noch außen zum Ausdruck kommen müsse.

Die steuerlichen Vertreter ersuchten um Stattgabe der Berufung.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Ursprünglich machte der Bw. 39,12% der Errichtungskosten des Einfamilienhauses nach folgender Aufstellung geltend (AS 40):

	m <sup>2</sup>		
Wohnnutzfläche gesamt lt. Plan	347,85		
Garage	46,90		
Planänderung OG	9,75		
	404,50		
	gesamt		Ordination
	m <sup>2</sup>	m <sup>2</sup>	m <sup>2</sup>
OG:			
zu 100% betrieblich	91,56		91,56

Plan geändert	<u>9,75</u>	9,75
	101,31	
EG:	151,32	0,00
Keller:	104,97	
Lager 50%	50,48	25,24
Waschküche 100%	12,20	12,20
Garage:		
von der Hälfte der Garage 85% betriebl.	<u>46,90</u>	<u>19,93</u>
Nutzfläche inkl. Garage 3 Parkplätze	404,50	158,68
Laut Bw:		39,12% Anteil betrieblich

In der mündlichen Berufungsverhandlung am 4. November 2005 wurde der geltend gemachte Anteil auf das Obergeschoss (OG) und den Garagenteil eingeschränkt, für den Keller wurden keine Kosten mehr geltend gemacht. Den bei der letzten Nachschau am 28. September 2005 angefertigten Fotos ist zu entnehmen, dass sich in dem vom Bw. bisher als "Lager betrieblich" bzw. "Therapieraum für Ergometrie und Patientengymnastik" bezeichneten Kellerraum 50,48 m<sup>2</sup> ua. Gartenstühle, ein geblühtes Sofa mit mehreren Decken, Kartons und ein Kleiderkasten mit teilweise Spiegeltüren befinden. In der Waschküche 12,20 m<sup>2</sup> befinden sich neben Waschmaschine und Bügelbrett zwei Wäscherahmen mit Badetüchern und Bettwäsche (Spannleintuch).

Gemäß § 10 Abs. 1 EStG 1988 kann der Steuerpflichtige bei der Anschaffung oder Herstellung von abnutzbaren Anlagegütern einen Investitionsfreibetrag (IFB) geltend machen, der für den vorliegenden Zeitraum höchstens 9% beträgt. Für Gebäude darf der IFB nur insoweit geltend gemacht werden, als sie unmittelbar dem Betriebszweck dienen (§ 10 Abs. 3 EStG 1988).

Nach Ablauf von vier Jahren kann der IFB steuerfrei aufgelöst werden, während dieser Zeit muss das Gebäude im Betriebsvermögen verbleiben.

Gemäß § 8 Abs. 1 dritter Teilstrich EStG 1988 beträgt die Abschreibung für Abnutzung (Afa) von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Gebäuden, die den betrieblichen Zwecken eines Arztes (Einkünfte aus selbständiger Arbeit) dienen, 2%. Die Afa steht ab dem Zeitpunkt der erstmaligen Nutzung zu.

Die Errichtung des Einfamilienhauses des Bw. samt Garage und Schwimmbecken in der A-Straße erfolgte zunächst auf Grund der Baubewilligung vom 18. Juni 1998 (AS 12ff), zu der mit Bescheid vom 23. Juni 1999 eine Abänderung des Bauvorhabens (AS 17ff) auf Grundlage des geänderten Bauplanes erging. Dem letztgenannten Bescheid liegt eine Baubeschreibung (Arbeitsbogen Betriebsprüfung 1998 bis 2000, Seite 87c) zu Grunde, in der beim OG folgende Räume angegeben sind: 1 Ordination, 1 Wartezimmer, 1 Bad, 1 WC, 1 Gästezimmer, 1 Galerie, 1 Terrasse (Balkon). Mit Schreiben an den Bw. vom 29. April 2003 (AS 195) bestätigte die Stadtgemeinde, dass der Eingang der Fertigstellungsmeldung des Bw. betreffend Neubau des Einfamilienhauses am 28. November 2000 erfolgte und ab diesem Zeitpunkt das Recht zur Benützung besteht. Mit Schreiben vom 10. April 2001 (AS 35) bestätigte die Ärztekammer des



Bundeslandes, dass der Bw. seine Zweitordination an der berufsgegenständlichen Anschrift A-Straße "nicht wie ursprünglich gemeldet mit 11.7.00 sondern bereits am 23.6.00" eröffnet habe. Mit Schreiben vom 27. Juni 2003 (AS 106) teilte die Gebietskrankenkasse dem Bw. mit, dass sie im Einvernehmen mit der Ärztekammer ab 1. Juli 2003 die Genehmigung zur Führung einer Kassenpraxis in Form einer Zweitordination an der Anschrift A-Straße neben dem Berufssitz am B-Ring erteile. Der Bw. möge auch Telefonnummer und Öffnungszeiten der Zweitordination mitteilen. Der Bw. brachte im Schreiben an das FA vom 24. September 2003 dazu vor, es gebe ein stilles Übereinkommen zwischen Ärztekammer und Gebietskrankenkasse betreffend Behandlung von Kassenpatienten in der Zweitordination zwischen Juni 2000 und Juni 2003.

Laut den vom Bw. vorgelegten Bauplan (AS 37ff) beträgt die Wohnnutzfläche 347,85 m<sup>2</sup>, nach einer Planänderung betreffen OG durch Erweiterung der Galerie und unter Einbeziehung der Garage gibt der Bw. die Gesamtfläche mit 404,50 m<sup>2</sup> an. Das Erdgeschoss (EG) verfügt über eine Eingangshalle mit Freitreppe in das OG, Küche, Wohnzimmer, Essplatz, Schlafzimmer, Bad, WC. Nach dem Vorbringen des Bw. wird das gesamte EG privat verwendet. Im Freien befinden sich eine Terrasse und ein Schwimmbad. Im OG befinden sich eine Galerie 15,20 m<sup>2</sup> samt Erweiterung 8,75 m<sup>2</sup> (4,25 + 4,5), ein Treppenaufgang mit 19 Stufen, Ordination 37,48 m<sup>2</sup>, Terrasse 22,66 m<sup>2</sup>, Labor und Geräteraum (im Plan als Gästezimmer eingezeichnet) 13,18 m<sup>2</sup>, Wartezimmer 15,26 m<sup>2</sup>, Bad 7,72 m<sup>2</sup>, WC 1,74 m<sup>2</sup> und Abstellraum 1 m<sup>2</sup>. Die Räume im OG sind nur über den gemeinsamen Hauseingang durch die Halle im Erdgeschoss und danach über die Treppe zu erreichen.

Da es sich beim IFB um eine Steuerbegünstigung handelt, obliegt der Nachweis, dass die geltend gemachten Gebäudeteile unmittelbar dem Betriebszweck der ärztlichen Tätigkeit dienen, dem Bw. Der Begriff "unmittelbar" ist nur sachbezogen und nicht zeitbezogen zu verstehen. Steht fest, dass ein Gebäude nach seiner sachlichen Zweckbestimmung unmittelbar dem Betriebszweck dienen soll, dann steht der IFB selbst dann zu, wenn das Gebäude nicht sofort betrieblichen Zwecken dient. Maßgeblich ist jedoch, welche langfristige Nutzung der Steuerpflichtige im Zeitpunkt der Herstellung (Zeitpunkt, in dem das Gebäude bestimmungsgemäß verwendbar ist) beabsichtigt. Diese Absicht ist eine auf der Beweisebene zu lösende Sachfrage (VwGH 21.3.1995, 94/14/0167). Die Absicht des Bw. muss sich ausreichend in der Außenwelt manifestiert haben. Zu dieser Beurteilung ist daher der vom Bw. gesetzte Sachverhalt heranzuziehen.

Die (anteiligen) Herstellungskosten des Einfamilienhauses sind in den Jahren 1999 und 2000 angefallen. Als maßgeblicher Zeitpunkt, zu dem die Absicht des Bw. zu einer langfristigen betrieblichen Nutzung der Räume vorgelegen haben muss, ist der "23. Juni 2000" anzusehen, da zu diesem Zeitpunkt nicht nur die Verwendbarkeit gegeben war, sondern nach dem Vor-

bringen des Bw. bereits die tatsächliche Inbetriebnahme der "Zweitordination" erfolgt sein soll.

Mehr als zwei Jahre nach diesem Zeitpunkt waren die Räume jedoch noch immer nicht entsprechend einer Arztordination eingerichtet:

Die bei der ersten Betriebsbesichtigung durch das FA in Anwesenheit des Bw. am 12. November 2002 angefertigten Fotos (Arbeitsbogen Nachschau) zeigen, dass das "Labor" im OG als solches nicht zu erkennen war. Am Fußboden befanden sich ein großer ungeordneter Haufen mit gefüllten Plastiksackerln, teilweise in Waschkörben, ein einzelner Bürodrehstuhl, ein geblümtes Bettsofa mit einer weißen Bettdecke, eine geöffnete schwarze Arzt- bzw. Aktentasche. Weitere Einrichtungsgegenstände, insbesondere solche die auf die Nutzung als ärztlicher Ordinations- oder Behandlungsraum hindeuten würden, existieren nicht. Auch ergibt sich aus dieser Ausstattung keinesfalls die Eigenschaft als "Geräteraum". Der große "Ordinationsraum" 37,46 m<sup>2</sup> war mit Büromöbel (zwei niedrige Ablageschränke, ein hoher Wandkasten, geöffnet, darin Aktenordner, Schreibtisch mit Lampe, mit Papieren bedeckt, Bürosessel), zwei Sessel, einem schwarzem Ledersofa und dazu passend zwei Lederfauteuils und einem Lederhocker, sowie einem Fernseher eingerichtet und weist damit ebenfalls nicht den Charakter eines Ordinationsraumes eines Allgemeinmediziners auf. Im "Wartezimmer" befand sich ein leerer Wandschrank (teilweise offene Regale bzw. Glas- und Holztüren) mit Leiter und laut Niederschrift eine Sitzgelegenheit. Laut Vermerk des Nachschauorgans (Arbeitsbogen Seite 10) war ein Arztschild ohne Ordinationszeiten jedoch mit dem Vermerk "Ordination nach Vereinbarung" und Angabe einer Handynummer vorhanden. Zu den Fotos vom 12. November 2002 wurde seitens der steuerlichen Vertreter ausgeführt, dass sich der Bw. damals noch in der Umzugsphase befunden habe.

Weiters existieren Fotos über den Zustand am 28. Mai 2003 (AS 72a): Beim Eingang des Gartenzaunes sind die bereits im oa. Vermerk genannten drei Schilder angebracht: ein weißes mit Titel, Familienname des Bw. und Adresse, sowie zwei Schilder in Silbermetall mit Titel Vor- und Familiennamen, "Arzt für Allgemeinmedizin, Ordination nach Vereinbarung" und Handynummer. Die letzten beiden Schilder, die auf eine Ordination hinweisen sollen, wurden vom Bw. mit Rechnung vom 27. August 2002 (AS 196) angeschafft. Im "Warteraum" befindet sich das geblümte Sofa, die zwei Lederfauteuils, eine Stehlampe und ein Blumentischen. In der Duschkabine des Badezimmers sind zwei Shampoofläschen zu erkennen.

Mit Schreiben an den UFS vom 14. März 2005 legte der Bw. folgende Fotos vor: Gleiche Schilder beim Garteneingang wie oben, Eingangshalle im EG mit Freitreppe in das OG (im Bereich EG zwei gelbe Stofffauteuils, Kleiderablage, Topfpflanzen, Teppich, Vorhänge an den Fenstern). Das "Patientenbad" im OG ist mit Duschkabine und aufwendig gestaltetem Waschbeckenverbau und großem Spiegel eingerichtet. Der "Warteraum" mit Sitzgelegenheiten ist

unverändert wie bei der Nachschau am 28. Mai 2003. In der "Ordination" befinden sich nunmehr zusätzlich eine ärztliche Untersuchungsliege, eine weiße Ablage mit einem Inhalationsgerät (laut Steuerberater eine medizinische Antiquität), am Schreibtisch ein PC mit Drucker, neben dem Ausgang in die Galerie (Stiegenaufgang) eine Gegensprechanlage (vom Bw. am Foto als "Türöffner für Patienten" bezeichnet). In dem nunmehr als "Ordination 2 – Blutabnahmen, plante Nutzung als Labor" bezeichneten Raum befinden sich neben dem geblühten Sofa ein schwarzes Lederfauteuil, ein medizinischer Untersuchungsapparat auf einem Rollgestell, ein runder Glastisch mit PC, Telefon und Schreibmaschine, ein Bürodrehsessel.

Bei der letzten Nachschau am 28. September 2005 wurden von den Organen des FAes ebenfalls Fotos angefertigt, die keine wesentlichen Veränderung zu den Fotos des Bw. vom 14. März 2005 aufweisen. In den nunmehr geöffneten Kasten des Wartezimmers sind ua. Medikamentenschachteln zu erkennen.

Zur Feststellung einer bereits 2000 erkennbaren Absicht zur langfristigen betrieblichen Nutzung kommt es nicht allein auf die Bezeichnung der Räume in der Baubeschreibung und im Bauplan an, zumal der Bw. in diesen Unterlagen den "Labor-Geräteraum" 13,18 m<sup>2</sup> noch als Gästezimmer bezeichnete. Zur Meldung an die Ärztekammer und Gebietskrankenkasse ist festzustellen, dass beide Körperschaften keine Nachschau durchführten und ermittelten, ob sich in den Räumlichkeiten tatsächlich eine Ordination befindet. Darauf wies auch der Bw. im Schreiben an den UFS vom 14. März 2005, Punkt 13, hin.

Die Schilder Arzt "für Allgemeinmedizin, Ordination nach Vereinbarung, Handynummer" wurden vom Bw. mit Rechnung vom 27. August 2002 erst angeschafft, nachdem das FA mit Vorhalt vom 4. Juli 2002 an ihn herantrat. Der Bw. gab im Schreiben an den UFS vom 14. März 2005, Punkt 10, an, dass die Tafel mit der Handynummer erst nach einem Besichtigungstermin des FAes ergänzt worden sei. Ob vor Bau des Zaunes tatsächlich eine Papiertafel mit blauer Folie mit der Handynummer vorhanden gewesen ist, kann nicht mehr überprüft werden. Der Bw. brachte nicht vor, dass damals auch auf eine Ordination eines Allgemeinmediziners hingewiesen worden wäre. Tatsache ist, dass die jetzt vorhandenen Tafeln trotz Fertigstellung des Zaunes (Fertigstellungsmeldung vom 28. November 2000) erst auf Grund des Tätigwerdens des FAes im Jahr 2002 angebracht wurden. Ein ebenfalls vorhandenes kleineres weißes Schild (über den beiden großen Schildern montiert) weist nur den akademischen Titel, den Familiennamen des Bw. und die Adresse aus, enthält jedoch keinen Hinweis darauf, dass sich hier ein Arzt befindet.

Entscheidend ist, dass zwei Jahre nach der angeblichen Inbetriebnahme noch immer keine ärztliche Untersuchungsliege vorhanden war.

Dem Vorbringen des Bw., dass Untersuchungen an Patienten auf einem Ledersofa mit einer Sitzhöhe von rd. 50 cm, einer Länge der Sitzgelegenheit von unter rd. 1,60 m und einer

durchgehenden Sitz- und Rückenlehne durchgeführt würden, kann nicht gefolgt werden. Bei Hausbesuchen nimmt der Arzt bestenfalls Untersuchungen von im Bett befindlichen Patienten vor. In Ordinationsräumlichkeiten finden solche Untersuchungen auf speziellen Liegen statt, auf denen sich der Patient ausstrecken kann und die zwecks besserer Zugänglichkeit für den Arzt über eine höhere Liegefläche verfügen. Eine solche Untersuchungsliege wurde vom Bw. ebenfalls erst nach diesbezüglichen Vorhalten des FAes in der Niederschrift über die Nachschau vom 12. November 2002 ("Als Untersuchungsliege wird Couch vom ehemaligen Wohnzimmer verwendet.") und im Schreiben vom 6. Mai 2003 aufgestellt (Foto des Bw. vom 14. März 2005). Bei der ersten Nachschau durch das FA am 12. November 2002, somit mehr als zwei Jahre nach der angeblichen Inbetriebnahme der "Zweitordination", war diese Untersuchungsliege noch nicht vorhanden. Da der Bw. behauptet, die Inbetriebnahme sei am "23. Juni 2000" erfolgt, kann er sich im Zeitpunkt der Nachschau mehr als zwei Jahre später nicht mehr in der Übersiedlungsphase befunden haben.

Im Zeitpunkt der angeblichen Inbetriebnahme "23. Juni 2000" war somit keiner der Räume als Arztordination eingerichtet, mangels geeigneter Untersuchungsliege insbesondere nicht der Raum "Ordination" 37,46 m<sup>2</sup>.

Bei der Nachschau am 12. November 2002 waren, bis auf ein in der Niederschrift erwähntes Mikroskop, auch keinerlei medizinische Geräte vorhanden. Das etwaige Vorhandensein einer Arzttasche oder des Mikroskops macht die Räumlichkeiten nicht zu einer Ordination. Die Fotos vom 12. November 2002 lassen keiner auf eine Ordination hinweisende Einrichtung erkennen. Das Handwaschbecken allein macht diesen Raum nicht zu einer ärztlichen Ordination, da eine geeignete Untersuchungsmöglichkeit, nämlich die Patientenliege fehlt. Der große "Ordinationsraum " vermittelt das Bild eines Büros mit Schreibtisch, Aktenschränken und mehrteiliger Ledersitzgarnitur. Die innen links neben der Zimmertür erkennbare Gegensprechanlage ist nicht für eine Arztordination alleintypisch. Privathaushalte verfügen ebenfalls über diese Geräte, wobei es nicht außergewöhnlich ist, dass sich eine Gegensprechanlage (auch) im Obergeschoss eines Einfamilienhauses befindet.

Es kann ausgeschlossen werden, dass mit dem Fernsehgerät ausschließlich medizinische Videos angesehen werden, da bei der Nachschau am 12. November 2002 eine Fernsehillustrierte am Schreibtisch lag und der Bw. auch Kosten für die Errichtung einer TV-Antenne und SAT-Anlage geltend macht (Rechnung H-GmbH vom 5. September 2000 über S 37.178,29). Das Anbringen von Schildern auf den Zimmertüren bzw. dem Stiegengeländer mit den Aufschriften "Wartezimmer, Ordination" etc. vermag eine notwendige Ordinationseinrichtung nicht zu ersetzen.

Ohne eines eingerichteten Ordinationsraumes kann auch WC und Warteraum nicht anerkannt werden.

Ob der Bw. ab dem Jahr 2005 bei Eingaben in das e-card-System für die A-Straße besitzt, lässt keine Rückschlüsse auf eine 2000 vorliegende Absicht zur betrieblichen Nutzung der Räumlichkeiten zu. Der steuerliche Vertreter widersprach nicht, dass sich in der A-Straße noch immer keine Patientenkarte befinde, Eintragungen sollen nachträglich in der in der Ordination B-Ring befindlichen Patientenkartei erfolgen. Somit ist unklar, wofür die aufgestellten Computer dienen sollen.

Dem vom Bw. in Kopie vorgelegten Kalender (AS 128ff) ist nicht zu entnehmen, dass die Geldbeträge in der A-Straße entgegengenommen worden sind, zumal am Kalender der Arztstempel mit der Adresse der Ordination am B-Ring angebracht ist.

Von den 28 befragten Patienten gaben nur 13 Personen (Patienten 1 bis 13) an, zur ärztlichen Konsultation den Bw. in der A-Straße aufgesucht zu haben. Davon gaben 5 Patienten (1, 2, 3, 4, 5) an, im "Ordinationsraum" im OG gewesen zu sein. Der Patient 5 gab an, auch im EG gewesen zu sein. Die Patientin 6 sei vom Bw. im Wohnzimmer im EG untersucht worden, Patient 7 habe den Bw. im EG im Zimmer neben der Küche konsultiert, Patientin 8 habe mit dem Bw. stets im Wohnzimmer im EG gesprochen, Patient 9 sei im Essraum im EG gewesen. Somit gaben 4 Patienten an, nicht in den steuerlich geltend gemachten Ordinationsräumen sondern ausschließlich im Privatteil des Einfamilienhauses behandelt worden zu sein. Weitere 4 Patienten (10 bis 13) machten keine Angaben, in welchen Räumen des Einfamilienhauses sie den Bw. konsultierten bzw. wurden vom FA nicht danach gefragt. Wesentlich ist, dass die Hälfte der befragten Patienten (14 bis 28), trotz gegenteiliger Behauptung des Bw. bei Vorlage der Patientenliste, nicht beim Bw. in der A-Straße in Behandlung waren bzw. nichts von einer Zweitordination wussten. Die Patienten 14, 24, 26 und 27 waren nach eigenen Angaben nur privat als Gast beim Bw. in der A-Straße eingeladen. Laut Patientin 24 sei keine Rede davon gewesen, dass hier eine Ordination sei bzw. entstehen solle. Zur Aussage der Patientin 1, sie besuche die "Zweitordination" im OG seit 2000, ist auf die obige Feststellung zu verweisen, dass damals mangels ärztlicher Untersuchungsliege keine typische Ordinationseinrichtung vorhanden war. Die verbleibenden Patienten 2, 3, 5 und 13 (es handelt sich um die einzigen, die eine Anwesenheit im OG bestätigten) gaben Zeiträume ab 2002 bzw. 2003 an, diese liegen jedoch nach der vom Bw. behaupteten Inbetriebnahme am "23. Juni 2000".

Da somit die für eine Ordination eines Allgemeinmediziners notwendige Einrichtung im Zeitpunkt der vom Bw. behaupteten erstmaligen Inbetriebnahme zum "23. Juni 2000" nicht vorhanden war, konnte zu diesem Zeitpunkt keine Absicht des Bw. festgestellt werden, das OG seines Einfamilienhauses für Betriebszwecke zu verwenden.

Der Bw. gab selbst im Schreiben vom 31. Juli 2002 an, dass die Einrichtung der angeblichen "Zweitordination" aus der zuvor aufgegebenen Privatwohnung stammte, somit keine für eine

Arztordination notwendige Einrichtung vorhanden war. Die ärztliche Untersuchungsloge wurde erst auf Hinweis durch das FA aufgestellt. Damit liegen jedoch die Voraussetzungen zur Geltendmachung eines IFB gemäß § 10 EStG 1988 in den Jahren 1999 und 2000 nicht vor.

Überdies gilt: Ob ein Gebäude unmittelbar dem Betriebszweck dient (§ 10 Abs. 3 EStG 1988), ist auch nach seiner sachlichen Zweckbestimmung im Betrieb zu beurteilen. Das Gebäude muss von seiner Funktion her jene Tätigkeiten ermöglichen, die der Betrieb nach seinem Hauptzweck zur Erzielung der Betriebseinnahmen entfaltet (Doralt, aaO., § 10 Tz 41). Zusätzlich zur Versagung des IFB aus den obigen Gründen ist daher festzustellen, dass ein Garagenplatz keinesfalls unmittelbar dem Betriebszweck der Erbringung ärztlicher Leistungen dient. Gleiches gilt für das Badezimmer im OG mit aufwendigem Waschtisch und Duschkabine, da ein solches nach der Lebenserfahrung nicht zur Ausstattung einer Arztordination zählt. Der Bw. gibt selbst an, dass er nicht berechtigt ist, den Titel Sportarzt zu führen, die Durchführung ergometrischer Übungen konnte nicht festgestellt werden. Die Terrasse im OG dient ebenfalls nicht direkt der Berufsausübung eines praktischen Arztes. Absurd ist die Behauptung, diese sei für eine Frischluftzuführung nötig bzw. diene Patienten bei Schwindelanfällen. Der Aufstellung an Hand der Wohnnutzfläche ist zu entnehmen, dass der Bw. für die Terrasse ohnedies keine anteiligen Aufwendungen geltend machte.

Mangels Ausstattung als Ordination stellen die Räume im Jahr 2000 kein Betriebsvermögen dar. Die für dieses Jahr geltend gemachte Afa S 80.158,89 war nicht anzuerkennen.

Da für den berufungsgegenständlichen Zeitraum mangels entsprechender Ordinationseinrichtung eine Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen nicht nachgewiesen werden konnte, waren auch die Finanzierungszinsen S 10.678,00 (1999) und S 117.088,00 (2000) nicht anzuerkennen. Im Jahr 2000 zog der Bw. bei den Zinsen überdies keinen Privatanteil ab.

Von einer Besichtigung des Einfamilienhauses durch den UFS konnte Abstand genommen werden, da die Beschaffenheit der Räume durch die erwähnten Fotos ausgewiesen ist.

Da der Prüfer in den angefochtenen Bescheiden im geringen Umfang höhere als die vom Bw. geltend gemachte Aufwendungen ausschied, war der Berufung teilweise stattzugeben.

	1999	2000
	S	S
IFB	244.257,00	116.424,00
Afa	12.766,00	92.924,00
Zinsen		111.000,00
Gewinnänderung lt. Bp.	257.023,00	320.348,00
Afa	-12.766,00	-92.924,00
Afa lt. Bw.		80.159,00
Zinsen		-111.000,00
Zinsen lt. Bw.	10.678,00	117.088,00
Gewinnänderung lt. BE	254.935,00	313.671,00

Die Einkünfte des Bw. aus selbständiger Arbeit betragen wie folgt:

---

	1999	2000
Einkünfte aus sA	S	S
lt. FA	1.755.865,00	2.032.624,00
	-257.023,00	-320.348,00
	<u>254.935,00</u>	<u>313.671,00</u>
lt. BE	1.753.777,00	2.025.947,00

Aus den genannten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 2 Berechnungsblätter

Wien, am 11. November 2005