



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw. gegen die Bescheide des Finanzamtes Kirchdorf betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 1995 bis 1997 entschieden:

Den Berufungen wird teilweise Folge gegeben.

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

	Bemessungsgrundlage		Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
1995	Gesamtbetrag der steuerlichen Lieferungen, sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch (einschließlich steuerpflichtiger Anzahlungen)	671.812,17 S	Umsatzsteuer	106.223,59 S
			Gesamtbetrag der Vorsteuern	-31.192,05 S
			75.031,54 S	
festgesetzte Umsatzsteuer (Zahllast)				5.452,75 €
1996	Gesamtbetrag der steuerlichen Lieferungen, sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch (einschließlich steuerpflichtiger Anzahlungen)	695.311,12 S	Umsatzsteuer	111.308,20 S
			Gesamtbetrag der Vorsteuern	-44.276,13 S
			67.032,07 S	
festgesetzte Umsatzsteuer (Zahllast)				4.871,41 €
1997	Gesamtbetrag der	396.749,84 S	Umsatzsteuer	53.691,78 S

	steuerlichen Lieferungen, sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch (einschließlich steuerpflichtiger Anzahlungen)		Gesamtbetrag der Vorsteuern	-26.692,72 S
				26.999,06 S
festgesetzte Umsatzsteuer (Zahllast)				1.962,09 €

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

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
1995	Einkommen	347.709 S	Einkommensteuer	80.694 S
festgesetzte Einkommensteuer (Abgabenschuld)				5.864,26 €
1996	Einkommen	262.484 S	Einkommensteuer	48.660 S
festgesetzte Einkommensteuer (Abgabenschuld)				3.536,26 €
1997	Einkommen	284.088 S	Einkommensteuer	58.050 S
festgesetzte Einkommensteuer (Abgabenschuld)				4.218,65 €

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

Die Abgabenfestsetzung erfolgt zudem gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültig.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von

den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Die Bw. ist Psychologin und Psychotherapeutin und erklärte in den berufungsgegenständlichen Jahren 1995 bis 1997 Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von 28.874,00 S (1995), 57.862,00 S (1996) und 67.709,00 S (1997).

Im Zuge der Veranlagung kürzte das Finanzamt die erklärten Betriebsausgaben um 73.915,87 S (1995), 159.643,95 S (1996) und 73.054,51 S (1997), sowie die aus Aquarellverkäufen stammenden Einnahmen um 1.500,00 S (1995) und 73.000,00 S (1996) und veranlagte Einkünfte in Höhe von 101.290,00 S (1995), 144.506,00 S (1996) und 140.764,00 S (1997); die Vorsteuern wurden entsprechend den nicht anerkannten Betriebsausgaben auf 26.994,08 S (1995, Vorsteuer lt. Erklärung 33.158,15 S), 42.693,30 S (1996, Vorsteuer lt. Erklärung 55.039,24 S) und 22.193,62 S (1997, Vorsteuer lt. Erklärung 28.869,79 S) festgesetzt (vorläufige Bescheide vom 21. Dezember 1998 – U, E 95 und 96; 2. August 1999 – U, E 97).

Gegen die Umsatzsteuerbescheide und Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1995 bis 1997 erhob die Bw. mit Schriftsätzen vom 2. Februar 1999 und 30. August 1999 Berufung, beantragte die Anerkennung der Betriebsausgaben und ersuchte um Abhaltung einer mündlichen Verhandlung vor der Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Begründend führte sie im Wesentlichen aus, sie habe seit 1. Jänner 1994 in A., A-Weg 8, im Keller eine Zweitpraxis im Rahmen ihrer psychotherapeutischen, maltherapeutischen und Sachverständigentätigkeit eingerichtet. Es handle sich hierbei um einen großen Raum (mit Couch, Test-Tisch, Schreibtisch, Bücherregal, mindestens zehn Sesseln, Maltisch, Bücherregalen, Wandleisten für Bilder), einen Vorraum (mit Sitzmöglichkeit und Garderobe), ein eigenes WC, einen Abstellraum (mit Wasch- und Lagermöglichkeit) sowie einen von der Wohnung getrennten Eingang vom Stiegenhaus aus. Im Parterre darüber befinde sich eine Wohnung, die durch eine Wendeltreppe mit der Praxis verbunden sei. Der separate Kellereingang trage das Türschild "Psychotherapeutische Praxis Dr. Brigitte H., Malatelier". Auch bei der Hauseingangstür in A., A-Weg 6, sei ein gleiches Schild angebracht.

Die Bw. erhalte seit einiger Zeit als Psychologin auch Aufträge zur Gutachtenserstellung in Pflugschaftssachen etc. von Gerichten in S.; sie befrage daher unter anderem Parteien in ihrer Zweitpraxis. Sie diktiere auch die Gutachten in diesen Räumen. Außerdem sei sie am IKT-Institut in M. als Supervisorin zugelassen und erteile derzeit regelmäßig einer Auszubildungskandidatin aus F. gegen Honorar Supervision in der Praxis in A. Aufgrund der auf ihrem Briefpapier angegebenen Telefonnummer in A. werde sie dort sowohl von Gerichten als auch anderen Personen angerufen und in ihrer Tätigkeit als Sachverständige und Therapeutin verlangt. Es häuften sich auch Postzustellungen von Gerichtsstücken an die Adresse in A. Auf folgende – bisher erteilte und beispielhaft aufgezählte – Gerichtsaufträge von Gerichten in S. werde verwiesen: 21. Oktober 1997 3P 25/96 z, 10. August 1998 3P 25/96 z, 1. September 1998 4P 160/97 m, 23. November 1998 3P 143/97 d, 16. Dezember 1998 20P 2411/95 f, 4. Jänner 1999 20P 2544/95 i. Alleine im Verfahren 3P 25/96 z des BG S. sei ein Honorar von 55.124,40 S inklusive 20 % USt angesprochen worden. Die Zweitpraxis stelle daher keine Liebhabereitigkeit dar, sondern sei eine ernst zu nehmende psychologische Berufsausübungsstätte. Bei Annahme dieses Sachverhaltes wäre die Erstbehörde nicht zu den falschen Schlussfolgerungen in den bekämpften Bescheiden gekommen.

Bisher sei auch unterlassen worden, die Bw. zu einer ausführlichen Stellungnahme aufzufordern und die Nichtanerkennung obiger Aufwendungen zu begründen. Bisher sei nicht einmal ein entsprechender Ortsaugenschein in A. durchgeführt worden, um überhaupt die Räumlichkeiten zu besichtigen und die vollkommene Trennung der Praxis von der Wohnung festzustellen. Fälschlicherweise spreche die Finanzbehörde immer nur von Atelier und lasse vollkommen die Tatsache unter den Tisch fallen, dass die Bw. derzeit in ihrer Zweitpraxis in A. Therapien, Supervisionen als Maltherapeutin und Befundaufnahmen als gerichtlich beeidete Sachverständige durchführe. Das Finanzamt habe sich überhaupt nicht mit dem Zusammenhang der Maltätigkeit und der psychotherapeutischen Praxis auseinander gesetzt. Bereits seit Beginn ihrer Tätigkeit als klinische Farbpsychologin (1976) lasse die Bw. Kinder "zeichnen". Im Laufe der Jahre habe sich die wissenschaftliche Behandlung dieses Themas in der Literatur, auf Kongressen und Seminaren so stark verdichtet, dass sie diese Methode immer stärker bei der Behandlung von Erwachsenen anwenden habe können. Sie selbst habe als klinische Psychologin etwa seit 1987/88 bei der Behandlung mit dem Einsatz von Malerei begonnen und diesen Bereich stets ausgebaut, weil sie den Wert für ihre Klienten erkannt habe. In ihren Praxisräumen habe sie daher eine Staffelei aufgestellt, die oft von ihren Patienten verwendet werde. Darüber hinaus biete sie verschiedene kreative Mittel wie z.B. Farbkreiden, Wasser-, Finger- und Goachefarben, unterschiedliche Malgründe, sowie Plastilin und Ton an. Um diese

Behandlungsmethode anwenden zu können, müsse sie sich auf dem Gebiet der Malerei fortbilden, weil ihr sonst der Zusammenhang und die praktische Erfahrung (Ausdruck, Stilmittel und technische Fertigkeiten) hierfür fehlten. Es sei nämlich unmöglich, einen Patienten mit einem Verfahren zu konfrontieren, welches der behandelnde Psychologe selbst nicht beherrsche. Vergleichsweise müsse auch ein Musiktherapeut mehrere Musikinstrumente spielen können und benötige entsprechende musikalische Fort- und Weiterbildung.

Lasse man diese Aufwendungen nicht als Betriebsausgaben zu, käme dies einer behördlichen Anordnung gleich, welche Therapieform sie als Psychologin zu wählen bzw. welche als nicht opportun zu gelten habe. Dies widerspreche dem ihr durch die Verfassung und der europäischen Konvention zustehenden Menschenrecht der freien Berufsausübung und Erwerbstätigkeit.

Neuerlich werde auf nachstehende Bücher verwiesen; sie lege über Aufforderung diese Bücher selbst vor, aus denen ersichtlich sei, dass im Rahmen der psychotherapeutischen Tätigkeit die Kunsttherapie eine eigene Therapieform sei:

Kunst als Therapie, Tessa Dalley (Hrsg.), Daedalus-Verlag, 1986

Vom Bilderreich der Seele, Wege und Umwege zu sich selbst, Jolande Jacobi, Walter-Verlag AG Olten, 1969

Der Therapeut als Künstler, Ein integrales Konzept von Psycho- und Kunsttherapie, Peter Petersen, Jungfermann-Verlag, Paderborn 1987

Krisen auf dem Lebensweg, Psychoanalytisch-systematische Kunsttherapie, Gisela Schmeer, Verlag J. Pfeiffer, München 1994

Wenn Worte fehlen, sprechen Bilder. Bildnerisches Gestalten und Therapie

Band 1: Künstler als Therapeuten?

Band 2: Reflektionen

Band 3: dafür & dagegen

Gertraud Schottenloher, Hans Schnell (Hrsg.), Kösel-Verlag, München 1994

Frau Prof. Schottenloher sei auch die Leiterin des vierjährigen Weiterbildungslehrganges in Kunst- und Gestaltungstherapie am IKT-Institut in M., wo die Bw. im Dezember 1997 ihre Ausbildung zur Kunsttherapeutin erfolgreich abgeschlossen habe (siehe beiliegendes Zertifikat).

Die Heilkraft des Malens, Einführung in die Kunsttherapie, Werner Kraus, München: Beck 1996

Kunst- und Gestaltungstherapie, Eine praktische Einführung, Gertraud Schottenloher, Kösel-Verlag, 1989

Kunst als Therapie mit Kindern, Edith Kramer, Ernst Reinhardt Verlag, München 1975

Kinder setzen Zeichen, Kinderbilder sehen und verstehen, Rose Fleck-Bangert, Kösel-Verlag, 1994

Mama ist ein Schmetterling, Papa ein Delphin, Sabine Manes, Piper Verlag, München 1995

Interaktionelle Kunst- und Gestaltungstherapie in der Gruppe, Beiträge zur Kunsttherapie Band 4, Elisabeth Tomalin, Peter Schauwecker, Claus Richter Verlag, 1993

Der Mensch und sein Gestaltungserleben, Erich Franzke, Hans Huber Verlag, 1989

Kunsttherapie als Kindertherapie, Kinderbilder zeigen Wege zur Verständigung im Wachstum, Judith Aron Rubin, Gerardi Verlag, 1993

Klinische Kunsttherapie, Ein umfassender Leitfaden, Helen B. Landgarten, Gerardi Verlag, 1990

Heilen durch Malen, Die geheimnisvolle Welt der Bilder, eingeleitet von Elisabeth Kübler-Rosse und Paul Brutsche, Gregg M. Furth, Walther Verlag, 1991

Eine Brücke zu Patienten mit psychischen Störungen, Integrative Maltherapie, Maria Steinbauer, Johann Taucher, Springer Verlag, 1997

Malen als Lernhilfe, Malen und bildnerisches Gestalten mit verschiedenen Materialien, Bettina Egger, Zytglogge Verlag, Bern 1990

Aus den Büchern gehe hervor, dass die malerische Tätigkeit von der Kunsttherapie nicht zu trennen sei. Auch ein gerichtlich beeideter Sachverständiger für das Fachgebiet des Schi-
rechtes oder des Segelsportes werde wohl auch selbst das Schifahren bzw. Segeln in
gewissem Umfang beherrschen müssen, um andere mit Rat und Tat zu unterstützen und
entsprechende Gutachten abgeben zu können. Wenn laut der vorgelegten Literatur eine
Brücke zu Patienten mit psychischen Störungen durch integrative Maltherapie oder Heilen
durch Malerei möglich sei, so könne wohl auch nicht der Verkauf des Produktes der eigenen
Tätigkeit im Rahmen der Maltherapie von der Maltherapie getrennt werden. Die Anschaffung
der für eine Maltherapeutin erforderlichen Mittel oder die für die psychologische Zweitpraxis in
A. benötigten Materialien, sowie AfA, Strom, Telefon, Hausverwaltungskosten müssten daher
als zur Ausübung der Tätigkeit notwendigen Ausgaben anerkannt werden.

Die Finanzverwaltung könne die Art der Fortbildung dadurch, dass sie spezielle Fortbildungs-
maßnahmen steuerlich nicht anerkenne, vorschreiben. Eine solche Vorgangsweise sei rechts-
und verfassungswidrig.

Der Besuch von Ausstellungen im Rahmen der psychotherapeutischen Tätigkeit als Mal-
therapeutin sei beruflich veranlasst. Ein Angebot für Malreisen speziell für Maltherapeuten
gebe es nicht, sodass die Bw. auf allgemeine Malreisen – abgestellt für interessierte Teil-
nehmer ihrer Berufsgruppe – angewiesen sei. Es handle sich um keine Touristenreisen.

Die Absolvierung eines Französisch-Sprachkurses (bzw. Italienisch-Sprachkurses) sei ebenfalls
beruflich veranlasst. Laut den vorgelegten Prospekten fänden Kongresse für Psycho-
therapeuten in Frankreich statt; es werde auch eine Zeitschrift für Psychotherapeuten in
französischer Sprache herausgebracht. Für das Lesen dieser Fachzeitschriften müsse die Bw.
Alltagsfranzösisch können, ein Spezialfranzösisch für Psychologen werde in Österreich nicht
angeboten; sie müsse daher einen allgemeinen Französischkurs besuchen. Zur Erlangung von
Französisch-Spezialkenntnissen benötige sie zunächst ein Basiswissen. Da sie

Französischkenntnisse für ihre Berufsausübung brauche, seien potentielle Vorteile für den Privatbereich – Hebung des Bildungsniveaus – unbeachtlich.

Das Finanzamt habe Werbungskosten für eine Vernissage mangels Zusammenhanges der Malerei mit der psychotherapeutischen Tätigkeit ohne Angabe von Argumenten nicht anerkannt. Es liege jedoch keine Liebhaberei vor. Die Bw. habe 1996 durch Bildverkäufe Erlöse in Höhe von 70.000,00 S erzielt, die sie bereit sei, zu versteuern. Wenn aber das Finanzamt eine künstlerische Tätigkeit annehme, müsse es auch die Ausgaben anerkennen. Nach den Kriterien der Liebhabereiverordnung müsse eine längerfristige Rentabilitätsberechnung vorliegen, nach der ein steuerlich positives Gesamtergebnis über ca. zwanzig Jahre erzielbar sei. Ein kürzerer Beobachtungszeitraum sei rechtswidrig. Bis dato sei keine neue Rentabilitätsrechnung angefordert worden. Eine Trennung der Bildverkäufe von der Tätigkeit als Fachpsychologin dürfe nicht vorgenommen werden. Die Bw. übe keine Tätigkeit, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sei (§ 1 Abs. 2 Liebhabereiverordnung), aus sondern eine berufliche Tätigkeit. Eine Klassifizierung der Behandlungsmethoden durch die Behörde sei schon vom Gesetz her ausgeschlossen, welche im § 4 Abs. 4 EStG auf die Veranlassung und auf nichts anderes abstelle ("Betriebsausgaben sind die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind."). Unter § 1 Abs. 2 Z 2 der Liebhabereiverordnung fielen nur Tätigkeiten, denen es am Zusammenhang mit Wirtschaftsgütern mangle. Dieser geforderte Zusammenhang bestehe jedoch in Form der psychologischen Praxis, weshalb die Behörde nicht in typisierender Betrachtungsweise auf eine in der Lebensführung begründete Neigung abstellen dürfe. Die Bw. sei Psychologin und als solche auch als Therapeutin tätig und wende mehrere Therapieverfahren an. Neben der Gesprächstherapie, der Integrativen Gestaltungstherapie und der Kindertherapie übe sie auch die Kunsttherapie aus. Es sei unverständlich, wenn zwar Kunsttherapie von der Bw. praktiziert werde, jedoch die praktische Ausbildung zur Kunsttherapeutin (z.B. Malseminare) steuerlich nicht anerkannt werde. Im gegenständlichen Fall sei die Tätigkeit keinesfalls als Hobby- und Freizeitbeschäftigung anzusehen.

Die Bw. habe im Stiegenaufgang zu ihrer Praxis im Rahmen ihrer maltherapeutischen Tätigkeit eine kleine Bildergalerie angelegt und stelle dort Bilder aus, die sie laut beiliegender Preisliste auch zum Verkauf anbiete. Sie wolle bewusst ihre Patienten/Innen zum Malen im Rahmen ihrer psychotherapeutischen Tätigkeit durch diese Galerie anregen. Sie beantrage daher, ihre umfassende Tätigkeit als Maltherapeutin, aber auch ihre Tätigkeit als Psychotherapeutin und gerichtlich beeidete Sachverständige in ihrer Zweitpraxis in A. anzuerkennen.

In weiterer Folge legte das Finanzamt die gegenständlichen Berufungen der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

In Beantwortung des Vorhaltes vom 23. Mai 2003 legte die Bw. mit Schriftsatz vom 17. Juni 2003 diverse Unterlagen im Original (Reiserechnungen, Rechnungen über Material etc.), sowie den Kaufvertrag für die Wohnung in A. und die Betriebskostenabrechnungen für die Jahre 1995 bis 1997, sowie Rechnungen über bezahlte Kilometergelder vor.

In seiner Stellungnahme vom 14. Juli 2003 zu den übermittelten Kopien oben genannter Belege hielt das Finanzamt den Antrag auf Abweisung der Berufungen aufrecht.

Am 8. Oktober 2003 fand eine Besprechung (Erörterung der rechtlichen Aspekte) mit dem Rechtsvertreter der Bw. statt. In der Folge wurde der Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung zurückgezogen.

Zusammengefasst ergibt sich aufgrund der vorgelegten Unterlagen und der Ergebnisse des Ermittlungsverfahrens folgender Sachverhalt:

Die Bw. arbeitet seit 1984 als Psychologin und Psychotherapeutin ausschließlich in freier Praxis mit den Arbeitsschwerpunkten: Erziehungsberatung, Kinder- und Jugendlichen-psychotherapie, Einzeltherapie mit Erwachsenen, Supervision von Erziehern. Die Praxis befindet sich in K., D-Straße 8. Seit 1979 ist sie beim LG St. und OLG L. in die Sachverständigenliste für die Fachgebiete "Allgemeine Psychologie" sowie "Familien-, Kinder- und Jugendpsychologie" eingetragen. Sie absolvierte gemeinsam mit ihrem Gatten Dr. Otto H. (Rechtsanwalt) eine mehrjährige Mediationsausbildung (1994) und ist seither gemeinsam mit ihm Co-Mediatorin und Referentin in der Mediationsausbildung für Rechtsanwälte und Psychotherapeuten.

Mit Kaufvertrag vom 7. Dezember 1992 erwarben die Bw. und ihr Gatte die Eigentumswohnung W 1 im Erdgeschoss des Hauses A-Weg 8 in A. (drei Zimmer, Küche, Bad, WC, Diele, Flur, Terrasse) und zwei Kellerräume im Untergeschoss, errichtet auf der Liegenschaft EZ 3223 Grundbuch A., BG S. zu einem Kaufpreis von 3.524.600,00 S. Zum Kaufobjekt gehört das Sondernutzungsrecht an dem Pkw-Abstellplatz Nr. 26 in der Tiefgarage und an der Gartenfläche im Ausmaß von ca. 244 m² vor der kaufgegenständlichen Eigentumswohnung.

Die Übergabe der fertig gestellten Wohnung sollte bis spätestens 31. März 1994 erfolgen (Pkt. IV).

Laut Ergänzungsurkunde zum Kaufvertrag vom 7. Dezember 1992 und Aufsandungsurkunde vom 9. November 1994 ist bereits die Übernahme durch die Käufer von gemeinsam

238/5552-stel Anteilen, sohin je 119/5552-stel Anteilen der Liegenschaft EZ 3223 Grundbuch A., BG S., bestehend aus dem Grundstück 239/1 Garten, mit welchem Wohnungseigentum an der Wohnung W 1 im Hause C 4 bestehend aus Keller (beheizt) im Kellergeschoss im Ausmaß von 46,08 m², Wohnung im Erdgeschoss im Ausmaß von 83,49 m² und Gartenterrasse im Erdgeschoss im Ausmaß von 25,49 m² verbunden sind, und die Anmerkung im Eigentumsblatt der gegenständlichen Liegenschaft erfolgt.

In den im Kellergeschoss befindlichen Räumlichkeiten hat die Bw. unmittelbar nach der Übergabe eine Zweitpraxis eingerichtet. Im Berufungsverfahren wurden Bilder, die die Räumlichkeiten zeigen, sowie der Bauplan vorgelegt. Vom Steuerberater wurden die Kosten für die Zweitpraxis mit 33 % der Wohnungskosten beziffert; von den Telefonkosten in A. (Telefon in der Wohnung ist mit einem Mobilteil versehen und wird in die Praxis mitgenommen) wird lediglich ein Drittel als Betriebsausgaben abgesetzt.

Eine vom Finanzamt Kirchdorf am 10. Mai 1999 durchgeführte abgabenbehördliche Erhebung sowie die dort stattgefundene Befragung der Bw. und ihres Gatten Dr. Otto H. brachte folgendes Ergebnis:

Die Zweitpraxis besteht aus drei Kellerräumen: einem Vorraum zugleich Warteraum (von diesem besteht ein Zugang über eine Wendeltreppe zur Privatwohnung), einem Raum mit abgetrenntem WC und Waschelegenheit und einem Raum von ca. 30 m², der als Praxis und Atelier dient.

Der Zugang erfolgt über das Stiegenhaus und ist beschildert. Weiters kann vom Keller auch die Tiefgarage erreicht werden.

Die Einrichtung entspricht den mit der Berufung vorgelegten Fotos und ist auch in der ausgefertigten Niederschrift beschrieben (Beilage). Das Telefon befindet sich in der Privatwohnung. Eine EDV-Anlage ist nicht vorhanden. Die Gutachten werden in den Räumen teilweise diktiert.

Mit Beschluss des LG S. vom 21. Oktober 1997 wurde die Bw. erstmals als Sachverständige in S. bestellt (die entsprechende Gebührennote stammt vom 30. Juni 1998).

Im Zuge der Betriebsbesichtigung wurden weitere Beschlüsse des BG S. über die Bestellung als Sachverständige vorgelegt. Diese Beschlüsse betreffen überwiegend die Jahre 1998 und 1999.

Am 4. Jänner 1999 hat die Bw. an das Präsidium des LG S. das Ansuchen um Eintragung in die Liste der allgemein beeideten gerichtlichen Sachverständigen gestellt. Eine gesonderte Bestellung war jedoch nach Aussage der Bw. nicht notwendig, da sie durch ihre Arbeit bereits bekannt war und überdies schon seit 1979 bei den Gerichten in St. und L. in die Liste der Sachverständigen eingetragen ist.

Weiters wurden Honorarnoten aus dem Jahr 1998 über Einzel-Supervisionen vorgelegt, die in den Räumen in A. durchgeführt wurden.

Die Bw. und ihr Gatte sagten in der Befragung vom 10. Mai 1999 Folgendes aus:

Die als Zweitpraxis bezeichneten Räumlichkeiten befinden sich im Keller des Hauses A-Weg 8 und sind über das Stiegenhaus erreichbar. Gekennzeichnet ist die Praxis beim Eingang (Türe), im Stiegenhaus befindet sich ein Hinweispfeil. Im Keller ist ein weiteres Praxisschild angebracht.

Die Praxis besteht aus einem Beratungsraum mit ca. 30 m², einem Warteraum mit ca. 9 m² und einem Nebenraum (Waschgelegenheit, Lagerung von Malmaterialien, abgetrenntes WC) mit ca. 16 m². Insgesamt ergeben sich damit ca. 55 m².

Vom Warteraum aus gibt es eine Verbindung durch eine Holzwendeltreppe mit der darüber liegenden Wohnung. Die Einrichtung besteht aus: Kommode, Sitzgruppe, Schreibtisch, diversen Stellagen, Tischen und Ablagen, Bestuhlung für Gruppenarbeit, Klappstühle im Warteraum, Arbeitstisch, Raumteiler.

Der Beratungsraum teilt sich in zwei Bereiche. Ein Teil für die Psychotherapie, Beratung und Begutachtung, und ein Teil für den Malbereich. Getrennt ist der Raum mit einem Raumteiler.

Von der Bw. wurden Honorarnoten und Sachverständigenbestellungen des BG S. vorgelegt (insgesamt 12 Beilagen) und auf den nunmehr gesetzlich vorgeschriebenen Rundstempel verwiesen, der als Betriebsstandort A. und K. aufweist.

Von der Bw. wird weiters angegeben: Die Vorbereitungshandlungen für Salzburg begannen bereits 1994, als sie und ihr Gatte mit Richtern, Rechtsanwälten und Psychotherapeuten aus S. eine Mediationsausbildung absolvierten und entsprechende Kontakte knüpften. Die Bw. und ihr Gatte sind Mitglied der ARGE Mediation in S., wo Fallbesprechungen unter Kollegen durchgeführt werden. Diese werden abwechselnd in den Praxen durchgeführt. Weiters dienen diese Treffen dem Meinungsaustausch und der Kontaktpflege.

Mit 1.1.1994 wurde mit dem Aufbau der Zweitpraxis in A. begonnen. Die Nachfrage nach einer Mediation, die anfänglich gering war, begann 1996 zu steigen. Die gegenständlichen Räumlichkeiten wurden in dieser Zeit für Gespräche mit Privatpatienten und zur Knüpfung von Kontakten verwendet – später dann zusätzlich für Mediationen und zur Gutachtenerstellung.

Laut den vorgelegten Unterlagen erfolgten nachstehende Gutachtenaufträge seitens des BG S.: 21. Oktober 1997, 10. August 1998, 1. September 1998, 23. November 1998, 16. Dezember 1998, 4. Jänner 1999.

Die Bw. absolvierte weiters eine insgesamt vier Jahre dauernde Fortbildung zur Kunst- und Gestaltungstherapeutin am IKT-Institut in M., die sie im Dezember 1997 beendete.

Die Bw. ist auch als Malerin tätig und hat ihre Bilder bereits in Ausstellungen präsentiert. Im Stiegenaufgang von der Zweitpraxis zur Wohnung hat sie eine kleine Galerie ihrer Bilder eingerichtet, die zum Verkauf bestimmt sind. Die aus den Aquarellverkäufen stammenden Einnahmen belaufen sich auf 1.500,00 S (1995) und 73.000,00 S (1996).

Den vorgelegten Originalbelegen ist Folgendes zu entnehmen (es handelt sich jeweils um Schillingbeträge):

Seminar- und Kursbesuche:

1995		
15.6.-18.6.1995	Venedig Biennale – Ausstellungsbesuche und Malreise	4.624,00
19.8.-27.8.1995	Salzburg – Ausstellungsbesuche	4.260,00
16.9.-17.9.1995	Wien – Ausstellungsbesuche	910,00
11.10.-20.10.1995	Lochau – Malseminar	13.238,00
31.10.-5.11.1995	Paris – Museumsbesuche	10.389,50
1996		
23.10.-26.10.1996	Lochau – Malseminar	7.174,00
1997		
17.1.-19.1.1997	München – Kunst- und Gestaltungstherapie	2.830,00
22.1.-26.1.1997	Salzburg – Kontexterweiterung in der Mediation	9.918,50
21.2.-23.2.1997	Wien – Symposium Theoretische Grundlagen der Kunsttherapie (Programm vorhanden)	2.055,90
14.3.-16.3.1997	München – Kunsttherapie Fortbildung	3.906,00
14.4.-18.4.1997	München – Kunsttherapie Fortbildung / Bild III (Bestätigung der Teilnahme; im Gesamtbetrag Ausstellungsbesuch 10,00 DM enthalten)	6.265,00
3.5.-4.5.1997	Freilassing – Radierkurs	1.620,00
3.6.-4.6.1997	Wien – Integration von intrapsychischer und interpersoneller Arbeit in der Kindertherapie	1.160,00
13.6.-15.6.1997	München – Kunsttherapie Fortbildung	6.123,00
22.6.-27.6.1997	St. Jakob – Malseminar Akt in der Natur	9.280,00
2.7.-6.7.1997	Salzburg – Malseminar Barocke Impressionen	2.240,00
26.8.-27.8.1997	Berlin – Ausstellungsbesuch	1.476,70
12.9.-14.9.1997	München – Kunsttherapie Fortbildung	3.432,80
3.10.-5.10.1997	München – Kunsttherapie Fortbildung	2.326,00
16.10.-17.10.1997	Wien – Besprechung ÖBVP, Seminarreihe Mediation, (im Gesamtbetrag Ausstellungsbesuch enthalten: Kunstkatalog 390,00 S, Eintrittsgeld 95,00 S)	1.600,00
21.11.-23.11.1997	Salzburg – Kinder im Trennungs- und Scheidungs-geschehen	6.880,00

	– zwischen Trauma und Hoffnung	
5.12.-8.12.1997	München – Kunsttherapie Abschlussseminar – Präsentation der Abschlussarbeit (Bestätigung für Kursgebühr sämtlicher 1997 stattgefundener Veranstaltungen – 3.820,00 DM)	5.663,00

Material:

1995	
beantragt laut Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung	4.981,58
darin enthalten:	
Rechnung vom 23.6.1995 – Galerie des Ogres, 127,00 FF **)	254,00
Rechnung vom 7.12.1995 – Reparatur von drei Bildern *)	465,00
1996	
laut vorgelegter Belege	42.159,30
Rechnung vom 16.2.1996 – Aquarell-Malkasten	558,00
Rechnung vom 16.2.1996 – Block, Pinsel, Farben	345,00
Rechnung vom 15.3.1996 – Seil, Gleiter, Haken, Rahmen, Glas *)	6.910,00
Rechnung vom 24.4.1996 – Rahmen *)	264,00
Rechnung vom 17.5.1996 – Filzgleiter für Bilderrahmen Rückseite, Baumschulware *)	103,80
Rechnung vom 18.5.1996 – Bilderrahmen, Glas, etc. *)	24.400,00
Rechnung vom 20.5.1996 – Filzgleiter für Bilderrahmen *)	178,80
Rechnung vom 23.5.1996 – Rahmen *)	135,00
Rechnung vom 30.5.1996 – Rahmen *)	556,00
Rechnung vom 22.6.1996 – Rahmen *)	4.822,00
Rechnung vom 27.6.1996 – Rahmen *)	143,00
Rechnung vom 4.7.1996 – Aquarellfarben	224,00
Rechnung vom 5.8.1996 – Aquarellfarben	429,00
Rechnung vom 20.9.1996 – Aquarellfarben	146,00

Rechnung vom 20.9.1996 – Staubbeutel, Rahmen *)	374,70
Rechnung vom 15.10.1996 – Aquarellpapier Übungsmappe **)	1.169,00
Rechnung vom 17.10.1996 – Malpapier	762,00
Rechnung vom 12.11.1996 – Rahmung *)	639,00
1997	
beantragt laut Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung	4.741,66

*) Anlässlich der Besprechung am 8. Oktober 2003 wurde dem Rechtsvertreter der Bw. mitgeteilt, dass nur jenes – für die Patienten bestimmte – Material anerkannt werden könne. Nach Ansicht des UFS seien diese Rechnungen jedoch privat veranlasst; dies wurde vom Vertreter zur Kenntnis genommen.

**) Laut Bw. handelt es sich um private Rechnungen.

Die Bw. hat 1997 keine Belege vorgelegt.

Hinsichtlich der nicht eindeutig privat veranlassten Rechnungen führte die Berufungswerberin ergänzend aus, sie arbeite sehr viel mit Erwachsenen und Kindern im Rahmen der Kunst- und sonstigen Therapie. Sie benötige daher sehr viele Farben – in welcher Form auch immer – und auch viel Papier. Ihrer Erfahrung nach würde sie den Materialverbrauch für ihre malerische und therapeutische Tätigkeit mit 45:55 ansetzen.

Sonstiges:

1996	
Beleg vom 11.4.1996 – Zahlung Mitgliedsbeitrag "Vereinigung zur Förderung volksnaher Kunst in Österreich"	250,00
Rechnung vom 24.5.1996 – Abonnement Belvedere	180,00
Rechnung vom 24.6.1996 – Einladungen, Plakate Vernissage – Rathaus 28.6.1996	3.480,00
Rechnung vom 30.6.1996 – Buffet Vernissage – Rathaus 28.6.1996	10.146,00
Rechnung vom 11.7.1996 – Reportage Vernissage – Rathaus 28.6.1996	1.725,00

Nicht in den vorgelegten Originalbelegen enthalten, jedoch auf dem – im Zuge der Veranlagung 1996 vorgelegten – Konto "Seminar- und Kursbesuche" sind die Kosten für einen Italienisch-Kurs (VHS) in Höhe von 27.316,00 S verbucht. Diese wurden bereits durch das Finanzamt steuerlich nicht anerkannt.

Über die Berufungen wurde erwogen:

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

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung nicht abgezogen werden, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.

Die Bw. ist als Psychologin und Psychotherapeutin tätig, wobei sie verschiedene Therapieverfahren wie Gesprächstherapie, Integrative Gestaltungstherapie, Kindertherapie anwendet. Während des Berufszeitraumes absolvierte sie eine Fortbildung zur Kunst- (Mal-) und Gestaltungstherapeutin. Sie ist weiters als Sachverständige für Allgemeine Psychologie sowie Familien-, Kinder- und Jugendpsychologie und als Mediatorin tätig. Die Bw. betätigt sich weiters als Malerin und hat bereits eigene Bilder verkauft.

Der Verwaltungsgerichtshof hat – die Vorjahre 1992 bis 1994 betreffend – bereits entschieden, dass die Einnahmen und Ausgaben der Bw. aus ihrer Tätigkeit als Psychotherapeutin einerseits und als Malerin andererseits zu trennen seien, im Ergebnis somit zwei verschiedene Betriebe vorlägen: *„Bei der von der Beschwerdeführerin ausgeübten Therapietätigkeit einerseits und der Tätigkeit als ausübende Künstlerin andererseits handelt es sich zweifellos um verschiedenartige Tätigkeiten. Daran vermag der Umstand, dass zwischen beiden Tätigkeiten insofern ein gewisser, von der belangten Behörde im Übrigen gar nicht in Abrede gestellter Zusammenhang besteht, als bei beiden Tätigkeiten – überdies nur, soweit sich die Beschwerdeführerin im Rahmen der Therapietätigkeit als einer von mehreren angewandten Therapiemethoden der „Kunsttherapie“ bedient – künstlerische Ausdrucksmittel von Bedeutung sind, schon deshalb nichts zu ändern, weil diese Ausdrucksmittel von verschiedenen Personen, nämlich bei der Malertätigkeit von der Beschwerdeführerin und bei der Therapietätigkeit von deren Patienten angewandt werden. Der belangten Behörde muss in diesem Zusammenhang insbesondere zugestimmt werden, wenn sie im angefochtenen Bescheid zum Ausdruck brachte, dass nicht der entfernteste Zusammenhang von Ausstellungen der von der Beschwerdeführerin gemalten Bilder und der therapeutischen Tätigkeit zu erkennen ist.“* (VwGH 25.2.2003, 98/14/0088).

Der UFS schließt sich einer Trennung der oben genannten Tätigkeiten in eine Tätigkeit einerseits als Psychologin, Psychotherapeutin, Sachverständige und Mediatorin (berufliche Sphäre) und andererseits als Malerin (Privatsphäre, da Liebhaberei) an.

Die Betätigung als Malerin wurde bereits als Liebhabereitätigkeit im Sinn des § 1 Abs. 2 Liebhabereiverordnung beurteilt (VwGH 25.2.2003, 98/14/0088). Da sich in den berufungsgegenständlichen Jahren kein anderes Bild ergibt, besteht weiterhin die Vermutung einer Liebhabereitätigkeit. Es sind daher die aus den Aquarellverkäufen stammenden Einnahmen in Höhe von 1.500,00 (1995) und 73.000,00 (1996) steuerlich nicht zu erfassen und die mit der Malereitätigkeit zusammenhängenden Ausgaben steuerlich nicht abzugsfähig.

Strittig ist im gegenständlichen Fall daher lediglich, zu welcher Tätigkeit die folgenden Ausgaben gehören:

Zweitpraxis:

Nach Auffassung des UFS verwendet die Bw. die im Keller eingerichteten Räumlichkeiten in A., A-Weg 8, für ihre therapeutische Tätigkeit. Dass in den Anfangsjahren eine geringere Nutzung vorgelegen ist als in späteren Jahren liegt in der Natur einer Aufbautätigkeit einer psychologischen Praxis.

Es entspricht der Lebenserfahrung, dass die Bw. ihre Tätigkeit als Malerin in erster Linie im Privathaus in K. – mit einem entsprechend größeren Platzangebot – als in der im Keller befindlichen Zweitpraxis betreibt.

Die Kosten der Zweitpraxis wurden mit einem Drittel der Wohnungskosten beziffert, was in etwa einer entsprechenden Quadratmeteraufteilung entspricht. Dieser Prozentsatz erscheint durchaus als angemessen. Ebenso ist die bezifferte Nutzung des Telefons mit einem Drittel als angemessen anzusehen.

Die Aufwendungen für die Zweitpraxis werden daher im beantragten Ausmaß als Betriebsausgaben anerkannt.

Seminar- und Kursbesuche:

Die Finanzlandesdirektion für OÖ. (belangte Behörde im oben genannten Verfahren vor dem VwGH) hat den Zusammenhang zwischen Kunst und Kunsttherapie anerkannt und dementsprechend die Aufwendungen der Fortbildung zur Kunsttherapeutin anerkannt. Nicht anerkannt wurden – vor dem Hintergrund der Liebhabereibetrachtung – lediglich die zum Betrieb der Malerei gehörenden Aufwendungen (darunter auch die Malreisen, Sprachkurse, etc.). Der Verwaltungsgerichtshof hat mit Erkenntnis vom 25.2.2003, 98/14/0088, diese Rechtsansicht bestätigt.

Da nach Ansicht des UFS kein Grund besteht, von dieser Vorgangsweise abzugehen, ergibt sich folgende Zuordnung einerseits beruflich bedingter andererseits durch die private Lebensführung veranlasster Aufwendungen:

1995			Zuordnung
15.6.-18.6.1995	Venedig Biennale – Ausstellungsbesuche und Malreise	4.624,00	privat
19.8.-27.8.1995	Salzburg – Ausstellungsbesuche	4.260,00	privat
16.9.-17.9.1995	Wien – Ausstellungsbesuche	910,00	privat
11.10.-20.10.1995	Lochau – Malseminar	13.238,00	privat
31.10.-5.11.1995	Paris – Museumsbesuche	10.389,50	privat
1996			
23.10.-26.10.1996	Lochau – Malseminar	7.174,00	privat
	Italienisch-Kurs – VHS	27.316,00	privat
1997			
17.1.-19.1.1997	München – Kunst- und Gestaltungstherapie	2.830,00	beruflich
22.1.-26.1.1997	Salzburg – Kontexterweiterung in der Mediation	9.918,50	beruflich
21.2.-23.2.1997	Wien – Symposium Theoretische Grundlagen der Kunsttherapie (Programm vorhanden)	2.055,90	beruflich
14.3.-16.3.1997	München – Kunsttherapie Fortbildung	3.906,00	beruflich
14.4.-18.4.1997	München – Kunsttherapie Fortbildung / Bild III (Bestätigung der Teilnahme; im Gesamtbetrag Ausstellungsbesuch 10,00 DM enthalten – privat)	6.265,00	beruflich
3.5.-4.5.1997	Freilassing – Radierkurs	1.620,00	privat
3.6.-4.6.1997	Wien – Integration von intrapsychischer und interpersoneller Arbeit in der Kindertherapie	1.160,00	beruflich
13.6.-15.6.1997	München – Kunsttherapie Fortbildung	6.123,00	beruflich
22.6.-27.6.1997	St. Jakob – Malseminar Akt in der Natur	9.280,00	privat
2.7.-6.7.1997	Salzburg – Malseminar Barocke Impressionen	2.240,00	privat
26.8.-27.8.1997	Berlin – Ausstellungsbesuch	1.476,70	privat

12.9.-14.9.1997	München – Kunsttherapie Fortbildung	3.432,80	beruflich
3.10.-5.10.1997	München – Kunsttherapie Fortbildung	2.326,00	beruflich
16.10.-17.10.1997	Wien – Besprechung ÖBVP, Seminarreihe Mediation, (im Gesamtbetrag Ausstellungsbesuch enthalten: Kunstkatalog 390,00 S, Eintrittsgeld 95,00 S - privat)	1.600,00	beruflich
21.11.-23.11.1997	Salzburg – Kinder im Trennungs- und Scheidungs- geschehen – zwischen Trauma und Hoffnung	6.880,00	beruflich
5.12.-8.12.1997	München – Kunsttherapie Abschlussseminar – Präsentation der Abschlussarbeit (Bestätigung für Kursgebühr sämtlicher 1997 stattgefundener Veranstaltungen – 3.820,00 DM)	5.663,00	beruflich

Seminar- und Kursbesuche in Höhe von 33.421,50 S (1995), 34.490,00 S (1996) und 15.171,70 S (1997) sind daher als privat veranlasst aus den beantragten Betriebsausgaben auszuscheiden, sodass Betriebsausgaben in Höhe von 0,00 S (1995), 0,00 S (1996) und 51.605,20 S (1997) anerkannt werden.

Material:

Aufgrund obigen VwGH-Erkenntnisses ist eine Anerkennung nur jenes Materials, das für die Patienten vorgesehen ist, als beruflich bedingt anzusehen. Die eindeutig der privaten Sphäre zuzuordnenden Rechnungen sind laut nachfolgender Aufstellung mit "*" oder "**)" versehen. Die mit "*" gekennzeichneten Rechnungen betreffen die Rahmung von Bildern. Es handelt sich dabei um solche Bilder, die von der Bw. gemalt worden sind. Der relativ hohe Aufwand im Jahr 1996 ist durch die am 28. Juni 1996 im Rathaus von K. eröffneten Vernissage erklärbar. Die von Patienten erstellten Bilder im Rahmen der Maltherapie werden nicht gerahmt und ausgestellt. Die mit **) versehenen Rechnungen wurden von der Bw. als privat bezeichnet.

1995		Zuordnung
beantragt laut Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung	4.981,58	
darin enthalten:		
Rechnung vom 23.6.1995 – Galerie des Ogres, 127,00 FF **)	254,00	privat
Rechnung vom 7.12.1995 – Reparatur von drei Bildern *)	465,00	privat
1996		

laut vorgelegter Belege	42.159,30	
Rechnung vom 16.2.1996 – Aquarell-Malkasten	558,00	
Rechnung vom 16.2.1996 – Block, Pinsel, Farben	345,00	
Rechnung vom 15.3.1996 – Seil, Gleiter, Haken, Rahmen, Glas *)	6.910,00	privat
Rechnung vom 24.4.1996 – Rahmen *)	264,00	privat
Rechnung vom 17.5.1996 – Filzgleiter für Bilderrahmen Rückseite, Baumschulware *)	103,80	privat
Rechnung vom 18.5.1996 – Bilderrahmen, Glas, etc. *)	24.400,00	privat
Rechnung vom 20.5.1996 – Filzgleiter für Bilderrahmen *)	178,80	privat
Rechnung vom 23.5.1996 – Rahmen *)	135,00	privat
Rechnung vom 30.5.1996 – Rahmen *)	556,00	privat
Rechnung vom 22.6.1996 – Rahmen *)	4.822,00	privat
Rechnung vom 27.6.1996 – Rahmen *)	143,00	privat
Rechnung vom 4.7.1996 – Aquarellfarben	224,00	
Rechnung vom 5.8.1996 – Aquarellfarben	429,00	
Rechnung vom 20.9.1996 – Aquarellfarben	146,00	
Rechnung vom 20.9.1996 – Staubbeutel, Rahmen *)	374,70	privat
Rechnung vom 15.10.1996 – Aquarellpapier Übungsmappe **)	1.169,00	privat
Rechnung vom 17.10.1996 – Malpapier	762,00	
Rechnung vom 12.11.1996 – Rahmung *)	639,00	privat
1997		
beantragt laut Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung (keine Belege vorhanden)	4.741,66	

Hinsichtlich der nicht eindeutig privat veranlassten Rechnungen hat die Berufungswerberin als Erfahrungswert eine Aufteilung des Materialverbrauches für ihre therapeutische Tätigkeit mit 55 % und für ihre malerische Tätigkeit mit 45 % vorgenommen.

Diese Aufteilung erscheint dem UFS als durchaus realistisch, sodass 55 % der nicht als eindeutig privat veranlassten Aufwendungen als Betriebsausgaben für die therapeutische Tätigkeit anzuerkennen sind.

Bei der Berechnung wird 1995 und 1997 von den beantragten Materialkosten laut Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung ausgegangen, 1996 hingegen von den vorgelegten Belegen, da die sich aufgrund der Rechnungen ergebende Summe nicht mit den beantragten Ausgaben übereinstimmt.

Für 1997 wurden keine Belege vorgelegt. Als Vergleich wird daher das Jahr 1995 herangezogen, in dem ebenfalls keine Ausstellung stattfand und annähernd der gleiche Betrag für Material in der Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung aufscheint. Aufgrund der geringfügigen Beträge der als eindeutig privat ausgeschiedenen Rechnungen im Jahr 1995 wird kein Betrag für zur Gänze private Rechnungen im Jahr 1997 geschätzt.

Nach Abzug der privaten Rechnungen verbleiben daher 4.262,58 S (1995), 2.464,00 S (1996) und 4.741,66 S (1997), von denen 55 % als Betriebsausgaben anerkannt werden: 2.344,41 S (1995), 1.355,20 S (1996), 2.607,91 S (1997).

Sonstiges:

Sämtliche nachstehende Ausgaben sind als privat veranlasst anzusehen, da kein Zusammenhang mit der therapeutischen Tätigkeit zu sehen ist (VwGH 25.2.2003, 98/14/0088).

1996		Zuordnung
Beleg vom 11.4.1996 – Zahlung Mitgliedsbeitrag "Vereinigung zur Förderung volksnaher Kunst in Österreich"	250,00	privat
Rechnung vom 24.5.1996 – Abonnement Belvedere	180,00	privat
Rechnung vom 24.6.1996 – Einladungen, Plakate Vernissage – Rathaus 28.6.1996	3.480,00	privat
Rechnung vom 30.6.1996 – Buffet Vernissage – Rathaus 28.6.1996	10.146,00	privat
Rechnung vom 11.7.1996 – Reportage Vernissage – Rathaus 28.6.1996	1.725,00	privat

Diese Beträge in Höhe von 15.781,00 S sind daher nicht als Betriebsausgaben anzuerkennen.

Die Einkünfte aus selbständiger Arbeit für die Jahre 1995 bis 1997 errechnen sich entsprechend der obigen Ausführungen wie folgt (es handelt sich jeweils um Schillingbeträge):

1995

Gewinn laut Erklärung	28.874,24
abzüglich Einnahmen aus Aquarellverkäufen	-1.500,00
zuzüglich private Seminar- und Kursbesuche	+33.421,50
zuzüglich privates Material (Rechnungen *) + **): 719,00 S + 45 %: 1.918,17 S)	+2.637,17
Gewinn laut Berufungsentscheidung	63.432,91

1996

Gewinn laut Erklärung	57.862,05
zuzüglich Material laut Erklärung	+26.257,99
abzüglich Material laut vorgelegter Belege	-42.159,30
"berichtigter" Gewinn laut Einnahmen-/Ausgabenrechnung	41.960,74
abzüglich Einnahmen aus Aquarellverkäufen	-73.000,00
zuzüglich private Seminar- und Kursbesuche	+34.490,00
zuzüglich privates Material (Rechnungen *) + **): 39.695,30 S + 45 %: 1.108,80 S)	+40.804,10
zuzüglich sonstige privat veranlasste Ausgaben	+15.781,00
Gewinn laut Berufungsentscheidung	60.035,84

1997

Gewinn laut Erklärung	67.708,95
zuzüglich private Seminar- und Kursbesuche	+15.171,70
zuzüglich privates Material (45 %)	+2.133,75
Gewinn laut Berufungsentscheidung	85.014,40

Umsatzsteuer:

Die Aquarellverkäufe sind in den Erlösen laut Berufungsentscheidung nicht enthalten:
671.812,17 S (1995), 695.311,12 S (1996), 396.749,84 S (1997).

Die Vorsteuerbeträge werden entsprechend den anerkannten Betriebsausgaben abgezogen:

	1995	1996	1997
abziehbare Vorsteuern laut Erklärung	33.158,15	55.039,24	28.869,79
abzüglich private Seminar- und Kursbesuche	-1.438,67	-377,45	-1.750,32
abzüglich privates Material	-527,43	-8.160,82	-426,75
abzüglich sonstige privat veranlasste Ausgaben		-2.224,84	
abziehbare Vorsteuern laut Berufungsentscheidung	31.192,05	44.276,13	26.692,72

Vorläufigkeit:

Gemäß § 200 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde die Abgabe vorläufig festsetzen, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich oder wenn der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist.

Da die Ungewissheit nunmehr weggefallen ist, sind die Umsatzsteuer- und Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1995 bis 1997 endgültig zu erlassen.

Aus den oben dargelegten Gründen war der Berufung teilweise stattzugeben.

Beilage: 6 Berechnungsblätter

Linz, 27. November 2003