



GZ. RV/3788-W/09,
miterledigt RV/2360-W/08,
RV/2361-W/08, RV/0870-W/11

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Mag. Eva Woracsek und die weiteren Mitglieder Mag. Wolfgang Nemec, KR Michael Fiala und OLWR Dipl. Ing. Franz Amon über die Berufungen des Bw., vertreten durch Astoria Wirtschaftstreuhand-Steuerberatung GmbH & Co KG, 3500 Krems, Edmund Straße 1, gegen die Bescheide des Finanzamtes Hollabrunn Korneuburg Tulln, vertreten durch Mag. Alexandra Graf, und zwar:

- Berufung vom 11. März 2008 gegen die Bescheide vom 8. Februar 2008 betreffend Wiederaufnahme Umsatzsteuer 2003 und die Sachbescheide Umsatzsteuer sowie Einkommensteuer jeweils 2003 bis 2006,
- Berufung vom 12. Oktober 2009 gegen den gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig ergangenen Bescheid vom 11. September 2009 betreffend Einkommensteuer 2007,
- Berufung vom 16. März 2011 gegen die gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig ergangenen Bescheide vom 3. März 2011 betreffend Einkommensteuer 2008 und 2009,

nach der am 1. August in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, in Beisein der Schriftführerin Isabella Preisinger durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung

1. entschieden:

Der Berufung gegen den Bescheid Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer 2003 wird stattgegeben, der angefochtene Bescheid wird ersatzlos aufgehoben.

Die Berufungen gegen die Umsatzsteuerbescheide 2004 bis 2006 und Einkommensteuer 2003 bis 2007 werden als unbegründet abgewiesen.

Die Bescheide betreffend Umsatzsteuer 2004 bis 2006 bleiben unverändert. Die Einkommensteuerbescheide 2003 bis 2006 werden abgeändert. Der Einkommensteuerbescheid 2007 bleibt inhaltlich unverändert, wird jedoch gemäß § 200 Abs. 2 BAO für endgültig erklärt.

Der Berufung betreffend Einkommensteuer 2008 und 2009 wird teilweise statt gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert und gemäß § 200 Abs. 2 BAO für endgültig erklärt.

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

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages an Einkommensteuer 2003 bis 2006 ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

2. beschlossen:

Die Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 2003 wird als unzulässig geworden zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

Berufungsgegenständlich sind eine angebliche "Notfallordination" im privaten Einfamilienhaus (Blockhaus) eines Spitalsarztes (Primär) sowie Lohnkosten gegenüber Familienangehörigen, eine Spiegelreflexkamera, eine Rechtsschutzversicherung und Pflichtbeträge zum Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer. Der Berufungswerber (Bw.) bezieht als Facharzt für Anästhesie und Intensivmedizin sowohl Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit von einem Krankenhaus als auch Einkünfte aus selbständiger Arbeit aus Gebühren von Patienten der Sonderklasse.

a) Bescheide

Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2003 bis 2006:

Dem Bericht über eine Außenprüfung vom 6. Februar 2008 (Dauerbelege Seite 17ff) über den Zeitraum 2003 bis 2006 ist zu entnehmen:

Tz 1 Vorsteuerabzug – Gebäude:

Die Vorsteuer 2003 aus der Errichtung eines privat genutzten Gebäudeteiles mit der damit verbundenen Eigenverbrauchsbesteuerung sei "aus mindestens drei guten Gründen" zu versagen.

- 1) Kein Anwendungsfall, da Errichtung und Nutzung vor dem 1.1.2004,
- 2) kein Anwendungsfall, da auf Grund des Vorliegens von ausschließlich unecht steuerbefreiten Umsätzen überhaupt kein Vorsteuerabzug möglich,
- 3) neue Tatsache und Wiederaufnahmegrund: Das Gebäude sei zu 100% Privat- und zu 0% Betriebsphäre (bisher 12,2% betrieblich u. 87,8% privat), das gelte sowohl für die Umsatz- als auch die Einkommensteuer 2003 bis 2006.

Vorweg werde von den Prüfern angemerkt, dass der Bw. Primararzt in der Anästhesie- u. Intensivabteilung in einem genannten Krankenhaus sei und seinen Einkünften aus selbständiger Arbeit seit jeher ausschließlich Sonderklassegebühren (unecht befreite Umsätze gemäß § 6 Abs. 1 Z 19 UStG 1994) zu Grunde liegen würden. Steuerpflichtige Umsätze würden "niemals/nicht" vorliegen bzw. seien "niemals/nicht" vorgelegen. Eine Ordination sei niemals ausgeübt worden, obwohl den Angaben des Bw. (geb.) zu Folge die theoretische Möglichkeit bestünde, da zwar keine (ärztekammerliche) Kassenarzt- sehr wohl aber eine Wahlarztaktivitätsbefugnis vorliege. Ebenso wenig sei das Gebäude als Arztpraxis oder ähnliches (weder äußerlich noch in einem Ärzte- oder sonstigem öffentlichen Telefon- oder anderweitigem Verzeichnis) gekennzeichnet.

ad 1) Errichtung und Nutzung vor dem 1.1.2004:

In dem vom Bw. für den privat genutzten Anteil einer 2003 erfolgten und abgeschlossenen Gebäudeerrichtung geltend gemachten Vorsteuerabzug (iZm einer "Grundstücks-Eigenverbrauchsbesteuerung") könne schon insofern kein Anwendungsfall erblickt werden, da ein solcher durch den ab 1. Jänner 2004 geschaffenen § 3a Abs. 1a UStG 1994 überhaupt erst gesetzlich vorgesehen sei und sowohl die Errichtung als auch die Fertigstellung bzw. der Nutzungsbeginn des in Streit stehenden Gebäudes jedenfalls (was im Übrigen auch völlig unbestritten sei) vor dem 31. Dezember 2003 erfolgt sei.

Gesetzeswortlaut (BGBl 2003/134 ab 2004):

"§ 3a (1a) - Sonstige Leistung

Einer sonstigen Leistung gegen Entgelt werden gleichgestellt:

1. Die Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Gegenstandes, der zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt hat, durch den Unternehmer

- für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen,

- für den Bedarf seines Personals, sofern keine Aufmerksamkeiten vorliegen;

2. die "[Zitat Ende laut Prüfer]

ad 2) Ausschließlich unecht steuerbefreite Umsätze würden überhaupt keinen Vorsteuerabzug und damit auch keine Anwendung von § 3a Abs. 1a UStG 1994 rechtfertigen.

Darüber hinaus gelte aber selbst auch nach allen, nach dem 1. Jänner bzw. 1. Mai 2004 eingangen Gesetzesänderungen und selbst bei tolerantester Auslegung des ("Seeling"-) EUGH-Urteils vom 8.5.2003, C -269/00, für alle vor dem 1. Jänner 2004 fertig gestellte Gebäude folgendes Grundprinzip: Werde ein gemischt genutztes, zur Gänze dem Unternehmensbereich zugeordnetes Gebäude durch einen Unternehmer errichtet, der im Rahmen seiner unternehmerischen Tätigkeit ausschließlich steuerfreie Umsätze gemäß § 6 Abs. 1 Z 7 bis 28 UStG 1994 bewirke (zB Ärzte, Versicherungsvertreter "etc."), liege hinsichtlich der nichtunternehmerischen Nutzung kein steuerbarer und steuerpflichtiger Eigenverbrauch gemäß § 3a Abs.1a UStG 1994 vor. Da das Gebäude hinsichtlich des unternehmerisch genutzten Gebäudeteils nicht zum Vorsteuerabzug berechtigte, stehe auch für den privat genutzten Gebäudeteil von vornherein kein Vorsteuerabzug zu.

ad 3) Wiederaufnahmegründe gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich 2003 - 2006:

Die betriebliche Veranlassung eines (ca. 13m² großen) "Notfallordinationszimmers" (12,2% Gebäudeanteil) sei gänzlich zu verneinen, da dieses zum einen nicht mitten im unmittelbaren Wohnungsverband selbst gelegen sei, sondern zum anderen auch nicht einmal über einen Patientenstuhl/Liege o.ä. verfüge. Die (im Übrigen jederzeit an einen anderen Ort mittels Koffer verbringbaren) in altdeutschen Schrankregalen archivierten, vorgezeigten und mangels Anschaffungskosten bzw. genereller Relevanz nicht näher in Augenschein genommenen ""Notfallsutensilien (Defibrillator "u.ä.")"" seien jedenfalls nicht geeignet, die permanente Einrichtung einer "Notfallordination" zu rechtfertigen. Dies umso mehr, als auf Nachfrage von Seiten der Prüfer eingeräumt worden sei, dass bisher auch noch kein einziger Patient darin (erst/not-)versorgt worden sei. Viel logischer und nahe liegender erscheine es auch, dass in echten (vergangenen wie künftigen, eventuellen) Notfällen der Patient wohl primär vor Ort selbst versorgt werde bzw. werden müsse. Des Weiteren sei alles in allem eine private Nutzung, wenngleich nicht zwingend, dann jedenfalls theoretisch wie praktisch ohne jedwede Umgestaltung doch jederzeit leicht möglich.

- Steuerliche Konsequenzen - Umsatzsteuer 2003 - 2006:

Der vom privat genutzten Anteil des Gebäudes (87,80%) in Abzug gebrachte Vorsteuerabzug 2003 in Höhe von € 36.665,11 sei zur Gänze zu versagen. Die in den Jahren 2003 bis 2006 erfolgte, auf die genannte Sachverhaltsbeschreibung bzw. auf die AfA (Nutzungsdauer 50 Jahre) basierende Eigenverbrauchsbesteuerung in Höhe von jährlich € 3.667,00 (mit 20 % USt) sei zu stornieren.

Laut Prüfer:

	2003 €	2004 €	2005 €	2006 €
--	-----------	-----------	-----------	-----------

Eigenverbrauch:

vor Bp.	1.833,95	3.667,89	3.667,89	3.667,89
Vorsteuer Gebäude Storno Eigenverbrauch	<u>1.833,95</u>	<u>3.667,89</u>	<u>3.667,89</u>	<u>3.667,89</u>
nach Bp.	3.667,90	7.335,78	7.335,78	7.335,78

Ausfuhrlieferungen:

vor Bp.	22.273,56
Korrektur Kennzahlen	<u>-22.273,56</u>
nach Bp.	0,00

Übrige unechte Befreiungen:

vor Bp.	0,00
Korrektur Kennzahlen	<u>22.753,56</u>
nach Bp.	22.753,56

Normalsteuersatz:

vor Bp.	1.833,95	3.667,89	3.667,89	3.667,89
Vorsteuer Gebäude Storno Eigenverbrauch	<u>-1.833,95</u>	<u>-3.667,89</u>	<u>-3.667,89</u>	<u>-3.667,89</u>
nach Bp.	0,00	0,00	0,00	0,00

Vorsteuern:

vor Bp.	36.665,11
Vorsteuer Gebäude Storno Eigenverbrauch	<u>-36.665,11</u>
nach Bp.	0,00

- Steuerliche Konsequenzen - Einkommensteuer 2003 - 2006:

Sämtliche mit dem Gebäude in Zusammenhang stehenden Betriebsausgaben (Afa, Zinsen, sonstige Erhaltungs- u. Betriebskosten) seien gemäß § 20 EStG 1988 nicht abzugsfähig. Die ausschließlich der Transparenz und Nachvollziehbarkeit dienende Brutto-Afa-Verrechnung (Einnahmenplus, Ausgabenminus; per Saldo Null) des privat genutzten Teiles für Zwecke der (nunmehr versagten, umsatzsteuerrechtlichen) Eigenverbrauchsbesteuerung sei aus verwaltungskonomischen Gründen sowie mangels Gewinn-/Steuerwirksamkeit unberichtigt belassen worden.

Tz. 2 Nichtabzugsfähige Ausgaben gemäß § 20 EStG:

Die in Zusammenhang mit dem laut Betriebspflicht der Privatsphäre zuzuordnenden Gebäudeanteil (12,2%) stehenden Betriebsausgaben würden nicht abzugsfähige Ausgaben gemäß § 20 EStG 1988 darstellen. Die Ganzjahres-Afa in Höhe von € 360,00, die Betriebs -u. Geschäftseinrichtung (Altdeutscher Schreibtisch, Spiegel u. Schrank) betreffend sei in Abweichung von der Niederschrift in Folge des klar und eindeutigen (ausführlich besprochenen) Sachverhalts (in konsequenter Analogie zur anteiligen Gebäude-Afa) Gewinn erhöhend zum

Ansatz zu bringen. Die umsatzsteuerrechtlich zum Ansatz gebrachte Eigenverbrauchsbesteuerung habe keine gewinnwirksame Relevanz.

Laut Prüfer:	2003	2004	2005	2006
Einkünfte selbständige Arbeit:	€	€	€	€
vor Bp.	12.309,68	6.455,74	13.999,37	21.338,66
nichtabzugsfähige Ausgaben § 20 EStG	1.686,00	2.171,00	2.171,00	2.171,00
nach Bp.	13.995,68	8.626,74	16.170,37	23.509,66
Laut Prüfer:	2003	2004	2005	2006
Gewinnerhöhungen:	€	€	€	€
Afa betrieblicher Gebäudeteil	306,00	611,00	611,00	611,00
Afa Betriebs- u. Geschäftsausstattung	180,00	360,00	360,00	360,00
nicht abzugsfähige Betriebsausgaben geschätzt	1.200,00	1.200,00	1.200,00	1.200,00
	1.686,00	2.171,00	2.171,00	2.171,00

Tz 3 Korrektur Kennzahlen:

Im Jahr 2004 seien die unecht befreiten Ärzteumsätze gemäß § 6 Abs. 1 Z 19 UStG 1994 (Kennzahl 020) irrtümlich in die Kennzahl für Ausfuhrlieferungen (Kennzahl 011) eingetragen worden. Eine entsprechende in der Umsatzsteuer selbst unwirksame Korrektur habe zu erfolgen.

Betreffend Prüfungsabschluss, Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist dem Bericht zu entnehmen, hinsichtlich nachstehend angeführter Abgabenarten und Zeiträume seien Feststellungen getroffen worden, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO erforderlich machen würden:

Abgabenart	Zeitraum	Feststellung
Umsatzsteuer	2003 bis 2006	Tz 1, 3
Einkommensteuer	2003 bis 2006	Tz 2

Die Wiederaufnahme erfolge unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeföhrten abgabenbehördlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung. Bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung sei dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteieninteresse an der Rechtskraft) einzuräumen.

Das zuständige Finanzamt (FA) folgte diesen Feststellungen und erließ nach **Wiederaufnahme der Verfahren am 8. Februar 2008** entsprechend geänderte Bescheide betreffend **Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2003 bis 2006**.

Einkommensteuer 2007 bis 2009:

Mit Vorhalt vom 17. Juni 2009 für das Jahr 2007 und vom 2. Dezember 2010 für die Jahre 2008 und 2009 ersuchte das FA den Bw. um Nachweis einzelner Werbungskosten.

Mit Mail vom 21. Juli 2009 übersendete ein Mitarbeiter der steuerlichen Vertretung an das FA eine Übersicht über die Betriebsausgaben des Bw. "wie sie nach dem Verhältnis der Einnahmen Sonderklasse und Dienstverhältnis in Betriebsausgaben und Werbungskosten aufgeteilt wurden" [Akt 2007 Seite 5 und 3 (=Aufstellung)]. Mit Schreiben vom 5. August 2009 legte die steuerliche Vertretung auf Wunsch des FAes weitere Unterlagen für 2007 vor (Akt 2007 Seite 9ff). Vergleichbare Aufstellungen und Unterlagen liegen in den Akten 2008 Seite 3ff und 2009 Seite 2ff ein. Im Schreiben vom 18. Jänner 2011 (Akt 2009 Seite 1) teilte die steuerliche Vertretung mit, bei der Zusammenstellung für das Jahr 2009 sei ihr ein Irrtum aufgefallen, der in der nunmehr vorgelegten Aufstellung der Werbungskosten bereits berücksichtigt worden sei. Versehentlich sei die Einhebungsvergütung in Höhe von € 2.480,04 prozentmäßig aufgeteilt worden, obwohl dieser Aufwand direkt der Sonderklasse zuzurechnen sei. Dadurch ändere sich der Betrag bei der Kennziffer 724 von ursprünglich € 7.756,05 auf € 5.429,48. Außerdem enthalte das Konto 7550 eine Fehlbuchung von € 12,60. Dies sei in der Aufteilung der Werbungskosten für 2009 bei der Kennziffer 724 ebenfalls korrigiert worden.

In den jeweils gemäß **§ 200 Abs. 1 BAO vorläufigen** Bescheiden betreffend **Einkommensteuer 2007** vom **11. September 2009** und **Einkommensteuer 2008 und 2009** vom **3. März 2011** versagte das FA allen Kosten im Zusammenhang mit einem Ordinationsraum am Wohnsitz des Bw. (Instandhaltung, Afa, Raumkosten, Versicherung) die Anerkennung, da die Erledigung der Berufungsvorlage betreffen der Vorjahre abgewartet werden müsse. Da im Zuge der Berufungsvorlage an den UFS seitens des FAes auch eine Verböserung betreffend Aushilfslöhne beantragt worden sei, seien auch diese Kosten "derzeit nicht abzugsfähig".

Weiters ist berufungsgegenständlich:

Im **Einkommensteuerbescheid 2008** versagte das FA auch Kosten für geringwertige Wirtschaftsgüter Canon EF Spiegelreflexkamera und Canon EOS 1000 Objektiv und Navigon [Navigationsgerät] die Anerkennung mit der Begründung, "da die Einnahmen ausschließlich aus Sonderklassenzahlungen bestehen" würden, seien "die Ausgaben der Privatsphäre zugerechnet" worden und "daher laut § 20 EStG nicht abzugsfähig".

In den **Einkommensteuerbescheiden 2008 und 2009** beurteilte das FA laut Begründung eine Rechtschutzversicherung (unter Nennung eines Autokennzeichens) als nicht absetzbar, da die Kosten durch das geltend gemachte Kilometergeld abgedeckt seien. Weiters sei ein Aufwand Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer bereits in der Betriebsausgabenpauschale enthalten und daher nicht zusätzlich absetzbar.

b) Berufungen

In der **Berufung vom 11. März 2008** (Akt "Stellungnahme zur Berufung" Seite 12ff) betreffend **Wiederaufnahme und Sachbescheid Umsatzsteuer 2003** und die Bescheide **Umsatzsteuer 2004 bis 2006** und **Einkommensteuer 2003 bis 2006** brachte der Bw. vor, es werde die Zurücknahme der Wiederaufnahme des Verfahrens für den Umsatzsteuerbescheid 2003 beantragt, da die Wiederaufnahme des Verfahrens rechtswidrig sei. Darüber hinaus werde beantragt, die Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Arbeitszimmer für die Jahre 2003 bis 2006 anzuerkennen.

Sachverhalt:

Der Bw. sei Primär der Anästhesie- und Intensivabteilung in einem genannten Krankenhaus. Im Jahr 2003 habe der Bw. in X ein Haus errichtet, und darin eine "Notfallordination" eingerichtet. Schon die Planung des Hauses sei unter Bedachtnahme darauf erfolgt, dass eine Notfallordination eingerichtet werde. Mit seinem Dienstgeber habe der Bw. eine vertragliche Vereinbarung geschlossen, wonach ihm jederzeit die Möglichkeit eingeräumt werde, eine Wahlarztpraxis zu betreiben, daher sei die Notfallordination auch dementsprechend gestaltet worden. In der damals unklaren Rechtslage betreffend des Seeling-Urteils sei in der Steuererklärung der anteilige Vorsteuerabzug für den privat genutzten Teil des Gebäudes beantragt und nach "eingehender Prüfung" des FAes (Einreichung der Erklärungen 2. März 2004, Veranlagung 24. September 2004) auch gewährt worden.

1. Arbeitszimmer:

Im Zuge der Betriebsprüfung sei den Aufwendungen für das Arbeitszimmer (12,2% des Gesamtgebäudes) mit Verweis auf § 20 EStG der Betriebsausgabenabzug aberkannt worden. Nach Rz 325 LStRL seien Ordinations- und Therapieräumlichkeiten, die auf Grund ihrer Ausstattung typischerweise eine Nutzung im Rahmen der privaten Lebensführung ausschließen würden (Ordination eines praktischen Arztes) nicht vom Abzugsverbot betroffen. Nachdem sich die Notfallordination des Bw. von einer Ordination eines praktischen Arztes durch keinerlei Merkmale hinsichtlich der fachlichen Anforderung dieses Berufes unterscheide, müsse das Abzugsverbot nach § 20 EStG verneint werden. Die **Einrichtung mit Stilmöbel** sei vom Bw. aus praktischen Gründen vorgenommen worden. Diese Möbel würden Zusatzausstattungen (zB. Ablageauszug aus dem "Arztschrank") aufweisen, die in herkömmlichen Standardmöbeln nicht angeboten, die aber den Betrieb einer Notfallordination wesentlich erleichtern würden. Im Bericht zur Betriebsprüfung werde genannt, dass keinerlei Patientenliege in der Notfallordination vorhanden sei. Bei der Betriebsbesichtigung habe der Bw. jedoch darauf hingewiesen, dass die auch für Besprechungen geeignete **Sitzgarnitur**, in wenigen Handgriffen zur **Patientenliege** umfunktioniert werden könne. Ebenfalls bereitgelegt sei auch eine sterile Einwegrolle zur Abdeckung der Liege gewesen, die durchaus

üblich auch bei anderen praktischen Ärzten so verwendet werde. Im ländlichen Raum sei es nicht nur üblich, sondern sogar unerlässlich, dass Ärzte in ihren Privathäusern Notfallordinationen einrichten würden. Dies stelle einen wesentlichen Beitrag zur medizinischen Erstversorgung dar und könne in manchen Fällen lebensrettend sein, wenn man die lange Fahrtzeit ins nächstgelegene Krankenhaus berücksichtige. Der Bw. habe eine Fahrtzeit von ca. 40 Minuten zu dem Ort genannt, in dem sich das Krankenhaus befindet, in dem er Primararzt sei. Der seitens der Betriebsprüfung vertretenen Ansicht, man müsse die Erstversorgung primär vor Ort vornehmen, müsse in fachlicher Hinsicht entschieden entgegengetreten werden. Gewisse Behandlungen/Erstversorgungen müssten unter bestimmten **sterilen Verhältnissen** durchgeführt werden. Der Bw. trage im Notfall die medizinische Verantwortung für derartige Leistungen und müsse, um sich vor etwaigen Haftungen zu schützen, die nötigen Rahmenbedingungen schaffen, die dem heutigen Stand der Technik entsprechen würden. Wie oben bereits beschrieben, sei seitens des Bw. angedacht, eine Wahlarztordination zu betreiben. Dies sei bisher aus Zeitgründen noch nicht umgesetzt. Die Einrichtung der Notfallordination sei so gewählt, dass auch die Wahlarztpraxis betrieben werden könne. Da es sich teilweise um geringwertige Wirtschaftsgüter gehandelt habe bzw. die Gerätschaften schon vor Jahren von diversen Firmen gratis zur Verfügung gestellt worden seien, würden die Anschaffungskosten nicht in voller Höhe im Anlagenverzeichnis aufscheinen. Die Ausstattung mit diesen medizinischen Geräten schließe jedoch eine private Verwendung der Notfallordination zur Gänze aus. Eine Auflistung der medizinischen Geräte des Bw., die im Arbeitszimmer aufliegen würden und seitens der Betriebsprüfung - wie im Bericht erwähnt - nicht näher in Augenschein genommen worden seien, werde noch nachgereicht. Die Möglichkeit, die medizinischen Geräte an einen anderen Ort zu verbringen, stelle kein geeignetes Kriterium dar, den Betriebsausgabenabzug zu verneinen.

2. Wiederaufnahme Vorsteuerabzug 2003:

a) Fehlen eines Wiederaufnahmegrundes:

Der Umstand des Vorsteuerabzuges im Zusammenhang mit der Errichtung von Gebäuden sei offen gelegt worden. Zu diesem Zweck sei eine detaillierte Aufstellung der geltend gemachten Vorsteuerbeträge der Umsatzsteuererklärung des Jahres 2003 beigelegt worden. Diese Aufstellung sei aktenkundig. Auf Grund der auf diese Art dargestellten Werte sei nach mehr als sechsmonatiger Prüfung und Bearbeitung durch das FA ein erklärungsgemäßer Bescheid erlassen worden, in dem die Vorsteuern anerkannt worden seien. Nunmehr sei das Jahr 2003 im Rahmen einer auf dieses Jahr erweiterten Betriebsprüfung neu wieder aufgenommen und die bereits gewährten Vorsteuerbeträge wieder aberkannt worden. Einen Wiederaufnahme-

grund würden allerdings lediglich neu hervorgekommene Tatsachen oder Beweismittel bilden. Damit werde die Möglichkeit geschaffen, bisher unbekannten aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen Rechnung tragen zu können, nicht aber bloß die Folgen einer unzutreffenden rechtlichen Würdigung offen gelegter Sachverhalte zu beseitigen (unter Hinweis auf VwGH 13.9.1988, 87/14/159). Eine andere (geänderte, wenn auch richtige) rechtliche Beurteilung des schon bekannt gewesenen Sachverhaltes allein rechtfertige somit eine Wiederaufnahme des Verfahrens nicht. Nach der Rechtsprechung müsse, soll eine Tatsache als neu hervorgekommen und somit als Wiederaufnahmegrund gelten können, aktenmäßig erkennbar sein, dass der Behörde nachträglich tatsächliche Umstände zugänglich gemacht worden seien, von denen sie nicht schon zuvor Kenntnis gehabt habe.

b) Ermessensübung:

Die zweite Komponente der Wiederaufnahme betreffe das Ermessen, welches auch begründet werden müsse. Im Bericht zur Betriebsprüfung sei die Begründung der Ermessensübung der Betriebsprüfung nicht ausreichend ersichtlich. Laut Stoll, BAO, Band 3, werde hinsichtlich der Begründung ausgeführt: ""Das Erfordernis der ausreichenden Begründung ist diesfalls aber zweifellos nicht erfüllt, wenn die "Begründung" sodann in einer ganz allgemein gehaltenen, schematischen, damit in Wahrheit inhaltsleeren, weil floskelhaften Formel (die auf die individuellen Verhältnisse nicht Bedacht nimmt und sich in ihrer Allgemeinheit auf jeden Fall ebenso anwenden ließe) bestünde.""
Nach Erachten des Bw. sei jedoch zusätzlich zum fehlenden Wiederaufnahmegrund dem Ermessen erhebliche Bedeutung beizumessen, da wie oben bereits erwähnt, der Sachverhalt, der zum Vorsteuerabzug geführt habe, dem FA vollständig offen gelegt worden sei. Der Bescheid sei seitens der Behörde nach eingehender Prüfung erklärungsgemäß veranlagt worden. Somit müsse im Sinne der Interessensabwägung nicht nur dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit sondern auch der Rechtsbeständigkeit Rechnung getragen werden.

c) Errichtung und Nutzung vor 1. Jänner 2004:

In der Rz 2002 der UStRL werde ausgeführt, dass der Vorsteuerabzug für ein dem unternehmerischen Bereich zu 100% zugeordnetes Gebäude auch bei Errichtung vor dem Jahr 2004 zur Gänze zustehe. Ab 1. Mai 2004 finde eine Änderung der Verhältnisse nach § 12 Abs. 10 UStG statt, da der Eigenverbrauch nicht steuerbar behandelt werde.

d) Ausschließlich unecht steuerbefreite Umsätze:

Das Vorliegen von unecht steuerbefreiten Umsätzen schließe den Vorsteuerabzug hinsichtlich des betrieblich genutzten Teiles aus. Da das Gebäude jedoch zu 100% dem unternehmerischen Bereich zugeordnet worden sei, stehe hinsichtlich des privat genutzten Teiles der

Vorsteuerabzug zu, da der Wohnungseigenverbrauch steuerbar und steuerpflichtig behandelt worden sei. Wie bereits unter Punkt c) der Berufung beschrieben, komme es lediglich ab 1. Mai 2004 zu einer Änderung der Verhältnisse, da der Eigenverbrauch ab dann nicht steuerbar behandelt werde.

In einer schriftlichen **Ergänzung vom 15. April 2008** zur Berufung legte der Bw. 11 Fotos der berufungsgegenständlichen Räumlichkeit vor und gab an, er habe zur Demonstration der sachlichen Eignung (bei Aufnahme der Fotos) eine Puppe ausgeliehen, die zum Zeitpunkt der Betriebsbesichtigung nicht vorhanden gewesen sei. Daraus sei ersichtlich, dass die Ausstattung der Notfallordination sowohl räumlich wie auch technisch geeignet sei, die speziellen Bereiche eines Anästhesisten vor allem im Bereich der Notfallmedizin abzudecken. Zu den medizinischen Geräten gebe es keine Prüfplaketten, da für diese eine Überprüfung nicht vorgeschrieben sei. Belege für die Anschaffung könnten nicht vorgelegt werden. Dies aus folgenden Gründen. Bei der videounterstützten Intubationshilfe handle es sich um ein Ärztemuster, welches dem Bw. von einer Firma unentgeltlich zur Verfügung gestellt worden sei. Bei allen anderen angeführten Geräten handle es sich um geringwertige Wirtschaftsgüter, die nicht im Anlagenverzeichnis aufgenommen worden seien.

In der **Berufung vom 12. Oktober 2009** (Akt 2007 Seite 50) gegen den **Einkommensteuerbescheid 2007** beantragte der Bw. die Kosten für die Ordinationsräume am Wohnort und der Lohnkosten laut Erklärung.

In der **Berufung vom 16. März 2011** (Akt 2009 Seite 65f) gegen die **Einkommensteuerbescheide 2008 und 2009** verlangte der Bw., dass folgende Kosten laut Erklärung berücksichtigt würden:

- Kosten für Ordinationsraum im Wohngebäude und Lohnkosten:

Der Bw. verwies zur Begründung auf die Berufung vom 11. März 2008 gegen die Einkommensteuerbescheide 2003 bis 2006.

- Geringwertige Wirtschaftsgüter:

Die Canon EF Spiegelreflexkamera sowie das Objektiv würden zu 100% betrieblich für Fotodokumentationen im Rahmen von Vorträgen verwendet werden. Das Navigationsinstrument werde zu Fahrten zu Kongressen und sonstigen Fortbildungen benötigt.

- Anteiliger Aufwand Rechtsschutzversicherung:

Die Rechtsschutzversicherung für das Auto mit dem angegebenen Kennzeichen sei nur Teil des Gesamtpakets einer Rechtsschutzversicherung bei der G-Versicherung (G-Versicherung).

Ein "anteiliger Aufwand" für das Gesamtpaket sei jedoch der ärztlichen Tätigkeit des Bw. zuzurechnen und nur durch dieselbe bedingt.

- Aufwand Wohlfahrtsfonds Ärztekammer:

Pflichtbeiträge an den Wohlfahrtsfonds seien laut Rz 1244 EStRL Pflichtbeiträge zu Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen und damit laut Rz 4126 zusätzlich zum Betriebsausgabenpauschale absetzbar.

Das FA legte die genannten Berufungen dem UFS zur Entscheidung vor.

c) Stellungnahme FA

In einer **schriftlichen Stellungnahme vom 23. Juli 2008** "zur weiteren Würdigung durch den Fachbereich/UFS" zur Berufung vom 11. März 2008 gab der Prüfer an, die Berufung sei als unbegründet abzuweisen. Eine Verböserung hinsichtlich der Einkommensteuerbescheide 2003 bis 2006 müsse insofern angeregt werden, als der wiederholten (letztmalig per "empfangsbestätigter" Mails vom 13. März 2008) Einladung, die bisher nur im Rahmen einer vermeintlich einvernehmlichen Gesamtlösung anerkannten und explizit nicht nachgewiesenen Personalaufwendungen (jährlich je € 3.866,00) für Angehörige ("Sohn Sohn 1. Juli 2006 - /Gattin/Ex-Gattin Gattin 1. Jänner 2000 bis 30. Juni 2006") im Berufungsverfahren an Hand von konkreten zeit- und leistungsbezogenen Aufzeichnungen zu belegen, in keiner Weise nachgekommen worden sei. Tatsache sei und bleibe also, dass mangels "zugegebener Existenz" weder schriftliche Verträge noch sonstige zeit- oder leistungsbezogene Dokumentationen über geleistete Arbeiten bzw. (Akten-)Notizen über etwaige mündliche Vereinbarungen vorgelegt worden seien. Deshalb sei nunmehr zwangsläufig von nicht abzugsfähiger familienhafter Mitarbeit auszugehen. Darüber hinaus sei dieser Aufwandposten betragsgleich immerhin über volle sieben Jahre (2000 bis 2006) unverändert und stereotyp ungeachtet aller Inflationen einschließlich Währungswechsel (1. Jänner 2002) sowie doch sehr gravierender Änderungen allfälliger familiärer Verhältnisse (wie Scheidung Juni 2003, Übersiedlung "etc.") ausgewiesen worden. Angemerkt werde auch, dass es empfängerseitig auch niemals zu einer (Einkommens- od. Lohn) Besteuerung gekommen sei. Die angefochtenen Einkommensteuerbescheide 2003 bis 2006 seien daher im Sinne dieser Verböserung dahingehend abzuändern, als eine Gewinnerhöhung in Folge des nicht anzuerkennenden Personalaufwandes (familienhafte Mitarbeit) von jährlich € 3.866,00 (2001: S 53.200, entspreche S 3.800,00 monatlich) vorzunehmen sei:

Laut Prüfer:	2003	2004	2005	2006
	€	€	€	€
Einkünfte sA bisher	13.966,00	8.627,00	16.170,00	23.510,00
Verböserung	3.866,00	3.866,00	3.866,00	3.866,00

Einkünfte sA nach Verböserung	17.832,00	12.493,00	20.036,00	27.376,00
Einnahmen "Notfallordination"	0,00	0,00	0,00	0,00
brutto Einkünfte nsA	170.371,00	186.567,00	216.594,00	215.754,00

- Sachverhalt/Entscheidungsgründe:

Der Bw. sei seit [Datum] in einem genannten Krankenhaus beschäftigt und soweit aktenkundig zumindest seit [Jahreszahl] Primararzt der Anästhesie- u. Intensivabteilung. Den Einkünften aus selbständiger Arbeit würden ausschließlich Einnahmen aus Sonderklassengebühren zu Grunde liegen. Aus dem Betrieb der behaupteten (Notfall)Ordination würden jedenfalls keinerlei Einnahmen resultieren. Im Zeitraum April bis Dezember 2003 habe der Bw. ein Einfamilienhaus (Fertigteilhaus der Firma ELK; Gesamtkosten netto € 208.877,00) errichtet. Am 3. März 2004 habe der Bw. eine Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2003 abgegeben, mit der er 100% der in diesem Jahr im Zusammenhang mit dem Hausbau angefallenen Umsatzsteuern (€ 36.665,11) als Vorsteuern geltend gemacht habe. Mit Prüfungsauftrag vom 5. Dezember 2007 habe das FA beim Bw. eine Außenprüfung für den Zeitraum 2003 bis 2006 durchgeführt. Dabei habe der Prüfer zusammengefasst festgestellt, dass die vom Bw. angeblich unternehmerisch genutzte Räumlichkeit ("Notfallordination" mit einem erklärten Gebäudeanteil von 12,2%):

1) keine "Ordination" (im Sinne der Rz 325 LStR) sondern ein (nicht berufliches) Arbeitszimmer im Wohnungsverband sei:

Nach dem Strukturanpassungsgesetz 1996 seien Aufwendungen für ein Arbeitszimmer nur noch dann abzugsfähig, wenn dieses den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen darstellt. Angesichts der bei der Besichtigung der Räumlichkeiten vorgefundenen Einrichtung und Ausstattung seien diese jedenfalls nicht als solche, die typischerweise dem Bild einer Ordination entsprechen würden, anzusehen (unter Hinweis auf den Prüfbericht Tz 1.3. inkl. Erläuterungen). Darüber hinaus würden diese auch nicht den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit bilden, weshalb die damit in Zusammenhang stehenden Vorsteuern nicht geltend gemacht werden könnten. Es liege somit ein im Wohnungsverband gelegenes gemäß § 20 EStG 1988 nichtabzugsfähiges Arbeitszimmer vor. Auf Grund der de facto Nichtnutzung sei jeder Vergleich mit einer Ordination völlig unangebracht und unzulässig. Die im Zuge des Parteiengehörs (Berufungsergänzungen vom 31. März 2008 bzw. 15. April 2008) aufgelisteten bzw. "fotohaft" dokumentierten medizinischen Geräte seien für die gegenständliche rechtliche Würdigung jedenfalls insofern nur von sehr theoretischer Bedeutung, als nicht nur ein praktischer Einsatz damit bisher (2003 bis 2008) überhaupt nicht stattgefunden habe sondern auch keinerlei Einkünfte bzw. anderweitige mit der nichtselbständigen Tätigkeit im Zusammenhang stehenden Vorteile daraus erzielt worden seien. Vielmehr sei eine solche private Nutzung - wie schon im Bericht

ausgeführt - wenn schon nicht (mangels tatsächlich betrieblicher Nutzung) zwingend, dann doch ohne jeglichen Zeit- oder Umgestaltungsaufwand jederzeit möglich. Umsatzsteuerlich sei ein Arbeitszimmer nur dann anzuerkennen, wenn der Raum ausschließlich oder nahezu ausschließlich beruflich genutzt werde. Dies sei dann der Fall, wenn die ausgeübte Tätigkeit ein ausschließlich beruflichen Zwecken dienendes Arbeitszimmer im Wohnbereich unbedingt notwendig mache und der Raum auch tatsächlich entsprechend eingerichtet und genutzt werde. Da es sich aus den genannten Gründen zwangsläufig also um keine Ordination handeln könne und müsse, sondern nur um ein im Wohnungsverband gelegenes nicht beruflich bedingtes Arbeitszimmer, gelange § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 zur Anwendung. Der Vorsteuerabzug sei daher zu versagen gewesen (unter teilweiser Zitierung der Lohnsteuerrichtlinien).

- Arbeitszimmer eines Krankenhausarztes:

Ein Arbeitszimmer liege bereits dann im Wohnungsverband, wenn es mit den privat genutzten Räumen über einen gemeinsamen Wohnungseingang verfüge (unter Hinweis auf VwGH 13.10.1999, 99/13/0093). Nach dem vorgelegten Plan des Einfamilienhauses des Bw. sei das "Arbeitszimmer II" aber nur über das "Arbeitszimmer I" zu erreichen und dieses wiederum nur über die Diele, mit der das Gebäude betreten werde und die auch den Zugang zu den privat genutzten Räumlichkeiten des Hauses eröffne (unbestritten sei gewesen, dass keine Räumlichkeiten gegeben gewesen seien, die wie typische Ordinationsräume eines Arztes schon nach ihrer Ausstattung eine Nutzung im Rahmen der privaten Lebensführung ausschließen würden). Der Mittelpunkt der betrieblichen bzw. beruflichen Tätigkeit eines Steuerpflichtigen bestimme sich nach der Verkehrsauffassung. Nach der Verkehrsauffassung aber sei bei einem Arzt, der an einem Krankenhaus angestellt sei und Einkünfte aus selbständiger Arbeit gemäß § 22 Z 1 lit. b EStG aus der Behandlung von Pfleglingen der Sonderklasse einschließlich ambulatorischer Behandlung beziehe, Mittelpunkt der Tätigkeit jener Ort, an dem die ärztliche Untersuchung und Betreuungsleistung erfolge. Das sei das Krankenhaus und nicht das häusliche Arbeitszimmer (unter Hinweis auf eine "Entscheidung der FLD für Tirol, Berufungssenat I, vom 14.11.2000, anhängig zur VwGH-Zahl 2001/14/0004").

2) keine (unbedingte) Notwendigkeit sowie keine tatsächliche Nutzung von Errichtung (2003) bis zum heutigen Tage:

Tatsache sei, dass seit der Errichtung (2003) bis heute kein einziger Patient behandelt bzw. (not)versorgt worden sei. Von Seiten des Bw. sei auch völlig unbestritten, dass eine tatsächliche betriebliche Nutzung jedweder Art (außer der für Zwecke der gegenständlichen Berufung inszenierten aktenkundig dokumentierten "Fotosession" mit Puppe) niemals stattgefunden habe. Ebenso wenig finde sich im Telefonbuch oder in einem anderen öffentlichen (Ärzte)

Verzeichnis bzw. am Haus selbst ein(e) entsprechende(r) Hinweis(tafel) auf eine Notfallordination. Es erscheine also fraglich, wie "die Bw." mit dieser Tätigkeit nach außen in Erscheinung treten und somit "Unternehmerin" iSd § 2 UStG 1994 werden könne. Ein Vorsteuerabzug stehe nur Unternehmern zu. Die Unternehmereigenschaft müsse im Zeitpunkt des Empfanges der Leistung vorliegen. Die Unternehmereigenschaft beginne allerdings nicht erst, wenn Umsätze bewirkt würden sondern bereits mit den Vorbereitungshandlungen zur Erzielung künftiger Umsätze. Vorsteuern könnten daher auch im Zusammenhang mit Leistungen geltend gemacht werden, die lediglich der Vorbereitung oder der Abwicklung der unternehmerischen Tätigkeit dienen würden (unter Hinweis auf Ruppe, UStG³, § 12 Tz 19 und § 2 Tz 134 und 142). Als Vorbereitungshandlungen würden Handlungen aber nur gelten, wenn mit diesen auch die Absicht, künftig Einnahmen zu erzielen, nach außen erkennbar sei. Auch nach der Rechtsprechung des EuGH gelte als Steuerpflichtiger nur, wer die durch objektive Anhaltspunkte belegbare Absicht habe, eine wirtschaftliche Tätigkeit selbständig auszuüben und erste Investitionsausgaben hiefür tätige. Maßgeblich sei somit, wann nach außen erkennbar die ersten Anstalten zur Leistungserbringung getroffen würden (unter Hinweis auf EuGH 8.6.2000, Rs. C-700-/98, "Breitsohl"; VwGH 15.1.1981, 1817/79, VwGH 30.9.1998, 96/13/0211). Festzuhalten sei, dass die Vorsteuerbeträge erst im Zuge der Jahreserklärung 2003 geltend gemacht worden seien und nicht bereits laufend mit Umsatzsteuervoranmeldungen. In der erstmaligen Offenlegung (Beilage zur Umsatzsteuererklärung 2003 vom 3. März 2004) werde im Zuge der Berechnungen bemerkenswerter Weise sogar eine "Bereitschaftsordnung" ins Treffen geführt, wozu es jedenfalls auch nach dessen eigener Auskunft bzw. nach Rückfrage bei der Ärztekammer sachlich betrachtet niemals Anlass gegeben haben könne, da weder die Funktion eines Bereitschafts- noch die eines Notarztes vom Bw. jemals auch nur einen Tag lang ausgeübt worden sei. Und selbst die ins Treffen geführte, theoretisch mögliche Ausübung einer Wahlarztpraxis bedürfe nach Auskunft bei der Ärztekammer nicht mehr als einer formlosen schriftlichen Meldung und jedenfalls keiner Bewilligungspflicht, so wie es den Angaben des Bw. zu Folge den Anschein erweckt haben könnte.

- Zur Umsatzsteuer allgemein:

Abschließend werde festgehalten, dass alle vorgebrachten Argumente in Bezug auf die Umsatzsteuer voraussetzen würden, dass zumindest eine 1%ige betriebliche Nutzung gegeben wäre. Da das Arbeitszimmer jedoch schon ertragsteuerlich nicht anzuerkennen gewesen sei, erübrige sich eine weitere Behandlung der Umsatzsteuer.

Verfahrensrecht – "erläuternd resümierend Wichtiges":

- Wiederaufnahme:

Neu sei, dass das Gebäude durch die im Zuge des wiederaufgenommenen (Beweis-) Verfahrens bekannt gewordenen genannten Tatsachen zu 100% der Privat- und zu 0% der Betriebsphäre zuzuordnen sei. Bisher sei in Folge "erklärungs-/beilagenhafter" Vortäuschung einer niemals ausgeübten "Bereitschaftsordnung" bzw. mangels Offenlegung der tatsächlichen Nutzung bzw. auch dem nicht erfolgtem Lokalaugenschein ein Anteil von 12,2% als betrieblich zugestanden worden. Die betriebliche Veranlassung eines ca. 13m² großen "Notfallordinationszimmers" mit 12,2% Gebäudeanteil sei nach erfolgter Betriebsbesichtigung und Bekanntwerden aller angeführten neuen Tatsachen im Lichte der Wiederaufnahme nunmehr gänzlich zu verneinen.

- Sechsmonatig prüfendes Ergänzungsverfahren:

Dass im Zuge des Ergänzungsverfahrens vom Ersuchen/Einlangen der Stellungnahme bis zur Bescheidausfertigung fünf oder sechs Monate verstrichen seien, sage nichts über den Inhalt bzw. die Wertigkeit einer stattgefundenen (Über)Prüfung aus. Aktenkundig sei vielmehr, dass keine wie auch immer geartete Außenprüfung stattgefunden habe und die vorgelegten Rechnungen nur der Höhe bzw. der betriebliche Anteil nur der Fläche nach überprüft worden sei, was aus Sicht und Funktion des Innendienstes auch durchaus üblich und sinnvoll sei. Im Übrigen werde nochmals auf die Ausführungen des Prüfberichtes verwiesen.

d) Verfahren UFS

Mit **Vorhalt vom 4. April 2011** brachte der UFS dem Bw. die Stellungnahme des FAes zur Berufung, insbesondere die vom Finanzamt verlangte Verböserung wegen Nichtanerkennung von Personalaufwendungen jährlich € 3.866,00 zur Kenntnis und ersuchte auch bezüglich folgender weiterer Fragen um schriftliche Gegenäußerung und Vorlage von Unterlagen.

- Lohn an Sohn und Gattin/Ex-Gattin:

Zusätzlich zu den Angaben des Finanzamtes in der Stellungnahme wies der UFS auf die steuerlichen Anforderungen an Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen hin und ersuchte den Bw. um Vorlage entsprechender schriftlicher Unterlagen wie Arbeitsverträge, Zeitaufzeichnungen, Erfassung der Urlaube und Krankenstände, allfällige Anmeldung bei der Sozialversicherung, ausgestellte Lohnzettel und ähnlichem. Es möge angegeben werden, wofür jeweils der Lohn an die Familienmitglieder bezahlt worden sei.

- Ordination:

Bloße Absichtserklärungen oder die Möglichkeit, ein bestimmtes Vorhaben ins Auge zu fassen, würden für das Steuerrecht nicht ausreichen. Die ernsthafte Absicht eines Vorhabens müsse

auf Grund bindender Vereinbarungen oder sonstiger über die Absichtserklärung hinausgehender Umstände als klar erwiesen angesehen werden können. Die Tatfrage, ob der auf ein bestimmtes Vorhaben gerichteter Entschluss des Steuerpflichtigen klar und eindeutig nach außen hin in Erscheinung getreten sei, habe die Behörde in freier Beweiswürdigung zu beurteilen. Der Bw. möge daher konkrete Maßnahmen einer (geplanten) Nutzung der Ordinationsräumlichkeiten für eine Wahlarztordination, wie in der Berufung behauptet, durch geeignete Unterlagen nachweisen.

In der **Vorhaltsbeantwortung vom 12. Mai 2011** legte der Bw. unter Erstattung weiteren Vorbringens folgende Unterlagen vor:

- Dienstzettel der (nunmehr geschiedenen) Ehefrau, ausgestellt am 2. Jänner 2000:

Aus "Gebührengründen" seien damals noch keine Dienstverträge ausgestellt worden, sondern so genannte Dienstzettel, die die wesentlichen Vertragspunkte beinhalten würden. Diese Vorgangsweise sei durchaus fremdüblich. Die Exfrau sei trotz Ehescheidung von Juni 2003 bis 30. Juni 2006 bei ihrem Ex-Gatten, dem Bw., beschäftigt gewesen. Die steuerliche Vertretung sehe dies als Indiz für die Fremdüblichkeit der Beschäftigung über den Zeitpunkt der Scheidung hinaus. Erst mit Vollendung des 20. Lebensjahres des Sohnes habe dieser Agenden übernehmen können und das Dienstverhältnis zur Exfrau sei beendet worden.

- Dienstzettel des Sohnes, ausgestellt am 5. Juli 2006, sowie Lohnsteuerkonto der Exfrau für die Jahre 2000 bis 2006 und Lohnkonten für den Sohn für 2006 und 2007:

Bis zur Verschärfung der Strafen durch die Änderungen des Arbeitszeitgesetzes mit 1. Jänner 2008 sei es durchaus fremdüblich gewesen, dass für Dienstnehmer keine Arbeitszeitaufzeichnungen geführt worden seien. Die Arbeitszeitaufzeichnungen für 2008 bis 2010, die eben seit dieser Verschärfung geführt würden, würden vorgelegt.

- An- und Abmeldungen bei der Sozialversicherung würden gemeinsam mit den Jahreslohnzetteln ebenfalls beigelegt werden.

Der Bw. unterliege auf Grund seiner Stellung als Primär hinsichtlich seiner [eigenen] Dienstzeiten nicht dem Arbeitszeitgesetz. Er müsse somit mit extremen Arbeitszeiten rechnen (Wochenend- und Nachtdienstzeiten). Auf Grund dieser fordernden Tätigkeit hole er sich jede mögliche Unterstützung in Form der in Frage stehenden Assistenz. Es würden folgende Tätigkeiten verrichtet:

- Vorbereitung von Vortragsunterlagen, welche der Bw. als Abteilungsleiter abzuhalten habe,

- Buchhaltungstätigkeiten und Bankwege, der Bw. beziehe auch Einkünfte aus selbständiger Arbeit,
- Überprüfung der Gehaltsabrechnung (seien alle Dienste richtig entlohnt worden?),
- Organisation und Terminkoordination von Fortbildungsveranstaltungen, Hotel- und Flugbuchungen;

Die Benutzung einer Notfallordination könne sich nie aus der Absicht sondern nur aus einem Anlassfall ergeben. Zum Nachweis der konkreten nach außen in Erscheinung getretenen Absicht werde ein Schreiben vom Dezember 2004 beigelegt, in welchem der Bw. seinen Dienstgeber über die Errichtung einer Ordination in seinem Haus informiere (dies sei dienstrechlich erforderlich gewesen). Außerdem werde festgehalten, dass eine tatsächliche Nutzung des Raumes stattgefunden habe (auch der beschäftigte Dienstnehmer verrichte dort seine Tätigkeit), es seien aber noch keine Einnahmen erzielt worden. Darüber hinaus werde die Notfallordination für Fortbildung/Vorbereitung von Vorträgen und Erstellung von Gutachten genutzt.

Der UFS ersuchte den Bw. mit weiterem **Vorhalt vom 21. März 2012** um Vorlage der Einnahmen-Ausgabenrechnung für das Jahr 2003, von Beweisen, aus denen ersichtlich sei, dass der Bw. die Canon EF Spiegelreflexkamera sowie das Objektiv zu 100% betrieblich für Fotodokumentationen im Rahmen von Vorträgen verwende sowie das Navigationsinstrument zu Fahrten zu Kongressen und sonstigen Fortbildungen benötigt würde. Weiters wurde um Vorlage von Beweisen (zB Versicherungspolizze) ersucht, aus denen ersichtlich sei, dass die Rechtschutzversicherung für das Auto nur Teil des Gesamtpakets einer Rechtschutzversicherung mit anteiligem Aufwand für die ärztliche Tätigkeit sei, wobei der Bw. auch die Höhe dieses Anteils nachweisen solle. Betreffend Notfallordination wurde der Bw. nochmals um Vorlage von Beweisen für die behauptete "tatsächliche Nutzung" ersucht. Der Vorhalt des UFS vom 4. April 2011 gelte hinsichtlich Lohn an nahe Angehörige auch für die in der Zwischenzeit erhobene und dem UFS vorgelegte Berufung Einkommensteuer 2008 und 2009.

In der **Vorhaltsbeantwortung vom 16. April 2012** legte der Bw. die Einnahmen-Ausgabenrechnung für das Jahr 2003 vor. Betreffend Spiegelreflexkamera legte der Bw. zehn Farbfotos vor und gab an, diese stünden stellvertretend für sämtliche Fotodokumentationen, die er hauptsächlich für interne Schulungszwecke von Assistenzärzten erstelle. Zum Navigationsinstrument gab der Bw. an, die betriebliche Nutzung ergebe sich hauptsächlich durch den Umstand, dass für private Fahrten vorwiegend gleiche und geläufige Wege benutzt würden und hiefür kein Navigationsinstrument nötig sei, was jedoch nicht auf Fortbildungsreisen zutreffe. Eine Polizze der G-Versicherung Rechtschutzversicherung, aus der

sämtliche Leistungen ersichtlich seien, liege bei. Eine eindeutige Berechnung des Anteils für die ärztliche Tätigkeit **könne nicht angegeben werden**, jedoch sei aus der Polizze eine anteilige betriebliche Zuordnung und Absetzbarkeit "ableitbar". Betreffend Beweise für eine tatsächliche Nutzung der Notfallsordination verweise der Bw. auf sein Schreiben vom 12. Mai 2011. Betreffend Lohn an nahe Angehörige verwies der Bw. ebenfalls auf dieses Schreiben und die nunmehr vorgelegten Lohnkonten und Jahreslohnzettel 2008 bis 2009.

In der am 1. August 2012 abgehaltenen **mündlichen Berufungsverhandlung** wurde ergänzend ausgeführt:

- Notfallordination im Einfamilienhaus (Wiederaufnahme Umsatzsteuer 2003, Umsatzsteuer 2003 bis 2006, Einkommensteuer 2003 bis 2009):

Der steuerliche Vertreter stellte die Rechtslage zur Seeling-Rechtsprechung außer Streit. Weiters stellte der steuerliche Vertreter außer Streit, dass der Bw. ausschließlich unechte steuerbefreite Umsätze erzielt hat. Zum Ablauf der Prüfung sei festzuhalten, dass der Bw. bestürzt gewesen sei über die Schnelligkeit, mit der die Abzugsfähigkeit der Ordination vom Betriebsprüfer aberkannt worden sei. Der Bw. habe darauf bestanden, die Abzugsfähigkeit im Instanzenzug nochmals überprüfen zu lassen.

Zu diesem Punkt sei aus Sicht des steuerlichen Vertreters lediglich die Wiederaufnahme betreffend Umsatzsteuer 2003 zu diskutieren. Der streitgegenständliche Sachverhalt sei zur Gänze in den Erklärungen offen gelegt worden. Es sei nicht ersichtlich, welche Tatsachen für das FA im Zuge der Prüfung neu hervorgekommen sein sollen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens rechtfertigen würden. Auf Grund des vom Bw. offen gelegten Sachverhaltes habe die Seite des Bw. bereits im Zuge der [erstmaligen] Veranlagung mit einem negativen Bescheid bezüglich Abzugsfähigkeit der Vorsteuern im Jahr 2003 gerechnet. Sowohl die unechte Steuerbefreiung als auch der steuerpflichtige Eigenverbrauch seien im Zeitpunkt der Prüfung aktenkundig gewesen.

Laut Vertreterin des FAes sei vom steuerlichen Vertreter zuvor festgehalten worden, dass "versucht" worden sei, wider besseren Wissens, die Umsatzsteuer für die Eigennutzung geltend zu machen und man in der Steuerberatungskanzlei überrascht gewesen sei, dass die Vorsteuer in weiterer Folge vom FA berücksichtigt worden sei.

Der steuerliche Vertreter hielt dem entgegen, dass dies nicht "wider besseren Wissens" erfolgt sei, sondern die Geltendmachung der Vorsteuern auf Grund der unklaren Rechtslage durch das Seeling-Urteil geschehen sei.

Laut Vertreterin des FAes habe der Bw. zB. im Jahr 1998 steuerpflichtige Umsätze erklärt und im Prüfungszeitraum sei nicht ersichtlich gewesen, dass nicht auch in diesen Jahren steuerpflichtige Umsätze getätigt worden seien.

Laut steuerlichem Vertreter wäre zu den vom FA ins Treffen geführten steuerpflichtigen Umsätzen des Jahres 1998 festzuhalten, dass es sich seiner Meinung nach nur um die Abrechnung von Sonderklassegebühren aus dem Jahr 1996 handeln könnte, weil seines Wissens der Bw. niemals Gutachten erstellt habe.

Über Vorhalt durch den Referenten gab der steuerliche Vertreter an, es treffe zu, dass im streitgegenständlichen Ordinationsraum niemals eine Behandlung stattgefunden hat.

Zur Einrichtung hielt der steuerliche Vertreter Folgendes fest: Soweit etwa in Tz. 1 Punkt 3 des Prüfberichtes ein Defibrillator ins Treffen geführt werde, habe der Bw. darauf hingewiesen, dass ein solcher nie in der Ordination vorhanden gewesen sei. Dem Mandanten sei schleierhaft, aus welchen Gründen die Bp. auf einen Defibrillator gekommen sei, und ebenso sei für ihn nicht nachvollziehbar, dass medizinische Beurteilungen von Laien vorgenommen würden.

Die Tz. 1. Punkt 3. des Prüfberichtes wurde verlesen.

Die Vertreterin des FAes gab an, aus Sicht des FAes schaue [auf den Fotos] alles sehr "drapiert" aus.

Der steuerliche Vertreter hielt weiters fest, dass man auch in einer Ordination private Tätigkeiten ausüben könne. Was den Vorwurf des "Drapierens" betreffe, so sei eine Leihpuppe vom Bw. lediglich zur Veranschaulichung verwendet worden, um zu dokumentieren, dass eine Behandlung im streitgegenständlichen Raum - entgegen der Meinung des Betriebsprüfers - sehr wohl möglich sei.

Abschließend wies der steuerliche Vertreter zur Wiederaufnahme noch darauf hin, dass die Ermessensübung im Bericht nicht ausreichend begründet worden sei, sondern lediglich ein Standardsatz verwendet werde.

Die Vertreterin des FAes verwies auf die bisherigen Ausführungen des FAes.

- Gehaltszahlungen der (Ex-)Gattin und des Sohnes (Einkommensteuer 2003 bis 2009):

Laut steuerlichem Vertreter seien früher Dienstverträge gebührenpflichtig gewesen. Aus diesem Grund sei es üblich gewesen, lediglich Dienstzettel auszustellen. Aus diesem Grund sei auch für die Ex-Gattin des Bw. nur ein nicht unterfertigter Dienstzettel ausgestellt worden, da im Falle einer Unterfertigung ein gebührenpflichtiger Vertrag zustande gekommen wäre. Der

steuerliche Vertreter verweise auch auf die Judikatur des VwGH, wonach bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen zwar ein strenger Maßstab anzulegen ist, allerdings dürfe dieser nicht strenger als unter Fremden üblich sein. Im gegenständlichen Fall habe es sich nur um eine geringfügige Beschäftigung gehandelt. Außerdem sei die Gattin des Bw. auch nach der Ehescheidung im Jahr 2003 weiterhin bis 2006 beschäftigt gewesen. Ab Juli 2006 sei die Betätigung vom Sohn des Bw., nach Abschluss seiner schulischen Ausbildung, übernommen worden.

Über Vorhalt durch den Referenten, dass sich auf dem Dienstzettel der Gattin der Vermerk "gültig ab 1.1.2000", befindet, und ein Lohnkonto für das Jahr 2000 über insgesamt S 52.200,00 vorgelegt worden sei, sich allerdings in der Einnahmen-Ausgabenrechnung für 2000 kein entsprechender Aufwand finde, führte der steuerliche Vertreter aus, dass er auf das nicht vorbereitet sei.

Hinsichtlich der ab 2008 geführten Arbeitszeitaufzeichnungen verwies der steuerliche Vertreter auf die schriftlichen Ausführungen.

Die Vertreterin des FAes gab zu den im Schreiben der steuerlichen Vertretung vom 12. Mai 2011 angeführten Tätigkeiten an, es handle sich gerade bei den Buchhaltungsarbeiten und den Bankwegen um Tätigkeiten, die in den Bereich der familienhaften Mithilfe fallen und keine Anstellung rechtfertigen würden.

Aus Sicht des steuerlichen Vertreters rechtfertige der Umstand, dass sich Teile der Tätigkeitsbeschreibung im Rahmen der familienhaften Mitarbeit ergeben würden, nicht, dass das Dienstverhältnis als nicht fremdüblich angesehen werde. Der Bw. sei auch auf Grund anderer Rechtsstreitigkeiten ein vorsichtiger Mensch und habe keinesfalls riskieren wollen, wegen illegaler Beschäftigung angezeigt zu werden.

- Abzugsfähigkeit einer Spiegelreflexkamera samt Objektiv (Einkommensteuer 2008):

Zu diesem Punkt könne der steuerliche Vertreter nichts mehr ergänzen und verweise er auf die bisherigen Ausführungen. Die Vertreterin des FAes verwies gleichfalls auf die bisherigen Ausführungen.

- Abzugsfähigkeit eines Navigationsgerätes (Einkommensteuer 2008):

Laut steuerlichem Vertreter sei der Bw. der Meinung, dass die Anschaffung ausschließlich aus beruflich veranlassten Gründen erfolgt sei, weil ein Navigationsgerät für private Ziele nicht erforderlich sei.

Die Vertreterin des FAes verwies auf die bisherigen Ausführungen.

- Rechtsschutzversicherung (Einkommensteuer 2008 und 2009)

Der steuerliche Vertreter würde zur Aufteilung der Rechtsschutzversicherung den beruflichen Anteil auf rund 60 % schätzen, weil davon auszugehen sei, dass nach seiner Erfahrung der berufliche Teil im Regelfall immer teurer sei als der private.

Die Vertreterin des FAes stellte aus verwaltungsökonomischen Gründen im Hinblick auf die Geringfügigkeit den vom steuerlichen Vertreter genannten Prozentsatz außer Streit.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. "Notfallordination"

a) Umsatzsteuer

- Sachverhalt:

Der Bw. gab in der Umsatzsteuererklärung 2003 vom 2. März 2004 (Akt 2003 Seite 3f) an:

USt-Erklärung 2003 laut Bw.:	€
erbrachte Leistungen	24.374,29
Eigenverbrauch	1.833,95
	<hr/>
steuerfrei ohne Vorsteuerabzug § 6 Abs. 1 Z 19 UStG 1994	26.208,24
zu versteuern mit 20%	<hr/>
Umsatzsteuer	-24.374,29
	<hr/>
Vorsteuer	1.833,95
Gutschrift	<hr/>
	366,79
	<hr/>
Vorsteuer	-
Gutschrift	<hr/>
	36.665,11
	<hr/>
	-36.298,32

Der Erklärung liegt folgende Beilage "Rechnungen Hausbau 2003" des Bw. (Akt 2003 Seite 2) zu Grunde:

Beilage Bw.:	brutto	netto	Vorsteuer
	€	€	€
Summe Bauarbeiten 2003	250.637,21	208.877,40	41.759,81
davon 12,2% für "Bereitschaftsordi"	30.577,74	25.483,04	5.094,70
Übernahme in Anlagenverzeichnis für Afa			
"Bereitschaftsordi"		25.483,04	
Vorsteuer nicht abzugsfähig			5.094,70
davon 87,8% für private Verwendung	220.059,47	183.394,36	36.665,11
USt-Erklärung Vorsteuer			36.665,11
für Eigenverbrauchsbesteuerung 20%, Nutzungsdauer 50 Jahre das ist Afa 2003			
€ 1.833,95			
davon 20% € 366,79 in USt-Erklärung Umsatzsteuer			

Mit **Bescheid vom 24. September 2004** veranlagte das FA die **Umsatzsteuer 2003** erklärungsgemäß.

In den nachfolgenden (diesmal elektronisch eingebrachten) Umsatzsteuerklärungen für die Jahre 2004 bis 2006 gab der Bw. an:

USt-Erklärungen Bw.:	2004 €	2005 €	2006 €
steuerbarer Umsatz	22.273,56	28.030,59	44.959,67
Eigenverbrauch	3.667,89	3.667,89	3.667,89
	25.941,45	31.698,48	48.627,56
steuerfrei mit Vorsteuerabzug "Ausfuhrlieferung" § 6 Abs. 1 Z 1 iVm § 7	-22.273,56		
übrige unechte Befreiung ohne Vorsteuerabzug		-28.030,59	-44.959,67
	3.667,89	3.667,89	3.667,89
20% Normalsteuersatz = ergibt USt Zahllast	733,58	733,58	733,58

Das FA veranlagte auch die Umsatzsteuererklärungen des Bw. jeweils antragsgemäß

mit Bescheid vom:	für das Jahr:
28. April 2005	2004
3. Oktober 2006	2005
22. November 2007	2006.

Mit nachträglichem **Schreiben vom 6. Dezember 2007** (Akt 2003 Seite 52f) erstattete der Bw. folgende "**Selbstanzeige § 29 FinStrG**":

1. Es gehe um folgenden Sachverhalt: Eine laut Bw. durch die Auswirkungen des EuGH-Urteils "Seeling" vom 8. Mai 2003 hervorgerufene Rechtsunsicherheit und der damit vertretbaren Rechtsmeinung, im Zusammenhang mit dem Vorsteuerabzug bzw. Eigenverbrauch von gemischt genutzten Gebäuden, habe den Bw. veranlasst, auch für sein im Jahr 2003 errichtetes Haus den anteiligen Vorsteuerabzug vorzunehmen. In weiterer Folge sei die Eigenverbrauchsbesteuerung für den privat genutzten Anteil in Höhe von 87,8% durchgeführt worden. Aus einer beiliegenden Aufstellung (diese ist ident mit der Beilage "Rechnungen Hausbau 2003" zur Umsatzsteuerklärung 2003, Akt Seiten 54 und 2, ergänzt um die Angaben:

Buchungen 2003:	€
Afa von 87,8% privat	7010/9400 1.833,95
Eigenverbrauch	9400/4972 1.833,95
	9400/3500 366,79)

könne ersehen werden, dass für den privat genutzten Teil der Vorsteuerabzug in Höhe von € 36.665,11 geltend gemacht worden sei. Für den betrieblichen Teil von 12,2% bestehe ein Ausschluss vom Vorsteuerabzug, da in der unternehmerischen Tätigkeit lediglich unecht steuerbefreite Umsätze § 6 Abs. 1 Z 19 [UStG 1994] aus ärztlicher Tätigkeit ausgeführt worden seien.

2. Der Bw. gehe davon aus, dass "die Offenlegung in der Umsatzsteuererklärung 2003 in der dem Gesetz entsprechenden Weise offen gelegt" worden sei. Der Bw. sei seinem Verständnis nach seiner Offenlegungspflicht nachgekommen. Daher sei diese Selbstanzeige (§ 29 FinStrG) nicht unbedingt erforderlich. Diese werde daher auch nur aus dem Grund erstattet, jedwedes finanzstrafrechtliches Risiko zu 100% auszuschließen. Diese Selbstanzeige gelte neben dem Bw. auch für die steuerliche Vertretung (eine GmbH & Co KG) und weitere vier namentlich genannte Mitarbeiter der steuerlichen Vertretung.

- Rechtliche Beurteilung:

Auch wenn der Bw. in der Einleitung zwar nur die Sachbescheide Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2003 bis 2006 anführt, ist dem weiteren Inhalt der Berufungsschrift vom 11. März 2008 zweifelsfrei zu entnehmen, dass auch eine Zurücknahme der Wiederaufnahme betreffend Umsatzsteuer 2003 wegen Rechtswidrigkeit beantragt und in Punkt 2 der Berufung ausdrücklich die "Wiederaufnahme Vorsteuerabzug 2003" bekämpft wird.

Aus dem gesamten Inhalt der Berufung geht somit hervor, dass sich diese (auch) gegen den **Wiederaufnahmsbescheid betreffend Umsatzsteuer 2003** vom 8. Februar 2008 richtet (vgl. Ritz, BAO-Kommentar, 4. Auflage, § 250 Tz 5 am Ende).

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen ua. in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Die genannten Wiederaufnahmsgründe liegen nur im Tatsachenbereich, eine geänderte rechtliche Beurteilung eines bereits bekannten Sachverhaltes bildet keinen Wiederaufnahmsgrund (Ritz, aaO; § 303 Tz 7ff). Ein allfälliges Verschulden der Behörde an der Nichterforschung von Sachverhaltselementen schließt eine amtswegige Wiederaufnahme nach § 303 Abs. 4 BAO nicht aus (Ritz, aaO, § 303 Tz 16).

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 unterliegen die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt der Umsatzsteuer.

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 kann der Unternehmer ua. die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, - sofern er nicht unecht von der Umsatzsteuer befreit ist (siehe unten) - als Vorsteuer abziehen.

Gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1988 gelten Lieferungen und sonstige Leistungen, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 des Einkommensteuergesetzes 1988 sind, als nicht für das Unternehmen ausgeführt.

Der Bw. ist als Arzt mit Patienten der Sonderklasse - neben seiner nichtselbständigen Arzt-tätigkeit im Krankenhaus – unternehmerisch iSd § 2 Abs. 1 und Abs. 6 UStG 1994 tätig, diese selbständige Arzt-tätigkeit ist jedoch gemäß § 6 Abs. 1 Z 19 UStG 1994 unecht, also ohne Vorsteuerabzug, von der Umsatzsteuer befreit.

Dem Beiblatt zur Umsatzsteuererklärung 2003 vom 2. März 2004 "Rechnungen Hausbau 2003" (Akt 2003 Seite 2ff) und den dazu vorgelegten Rechnungen ist zu entnehmen, dass der Bw. anteilige (87,8%) Vorsteuern in Höhe von **€ 36.665,11** aus der Errichtung seines **privaten Wohnhauses** geltend machte und einen "Eigenverbrauch" **€ 1.833,53** in Höhe einer von ihm anteilig (ebenfalls 87,8%) angesetzten "Afa" unter Annahme einer Nutzungsdauer von 50 Jahren zum Normalsteuersatz 20% ("Umsatzsteuer **€ 366,79**") erklärte.

Den verbleibenden Anteil von 12,2% der Vorsteuern im Jahr 2003 in Höhe von **€ 5.094,70** für eine so genannte "Bereitschaftsordnung" bezeichnete der Bw. im Beiblatt zur Umsatzsteuererklärung 2003 ausdrücklich als "**VSt nicht abzugsfähig**".

Der Bw. gab in der Umsatzsteuererklärung 2003 vom 2. März 2004 seinen Namen mit akademischen Titel "Dr." und dem weiteren Titel "Primar" an. In der Kennziffer 020 der Umsatzsteuererklärung 2003 gab der Bw. seine sämtlichen Leistungen ausdrücklich als gemäß § 6 Abs. 1 Z 19 UStG 1994 **unecht und damit ohne Vorsteuerabzug** von der Umsatzsteuer befreit an.

Für das FA war somit aus der Umsatzsteuererklärung 2003 erkennbar, dass der Bw. ausschließlich unecht steuerbefreite Umsätze als Arzt erzielte.

Das Jahr der jeweiligen Veranlagung, somit 2003 ist entscheidend. Irrelevant ist daher, welche Art von Umsätzen der Bw. im Jahr 1998 erzielt habe.

Es ist zwar zutreffend, dass das FA erst im Zuge der nach Erlassung des Umsatzsteuerbescheides 2003 vom 24. September 2004 durchgeführten Außenprüfung davon Kenntnis erlangte, dass tatsächlich keine Ordinationsräume im Wohnhaus des Bw. vorliegen (dazu siehe unten betreffend Einkommensteuer), jedoch hätte das FA aus folgenden Gründen bei richtiger rechtlicher Beurteilung der Umsatzsteuererklärung bereits im Umsatzsteuerbescheid 2003 vom 24. September 2004 keine Vorsteuerbeträge anerkennen dürfen:

Bei einer unechten Umsatzsteuerbefreiung für die Tätigkeit als Arzt ist eine (vom Bw. erklärte) **"Eigenverbrauchsbesteuerung"** der nicht unternehmerisch genutzten Gebäudeteile rechtlich ausgeschlossen und steht daher auch kein Vorsteuerabzug für nicht unternehmerisch genutzte Gebäudeteile zu. Es gibt auch keinen Eigenverbrauch an von vornherein nicht für das Unternehmen angeschafften Gebäudeteilen.

Gemäß § 1 Z 2 UStG 1994 unterliegt zwar grundsätzlich auch der Eigenverbrauch der Umsatzsteuer, jedoch nicht bei unecht befreiten Umsätzen. Dies gilt auch für die Neuordnung der Eigenverbrauchsbesteuerung durch das BGBl I 134/2003 mit Wirkung ab dem Jahr 2004.

Ruppe/Achatz, UStG-Kommentar, 4. Auflage, § 3 Tz 195, weist darauf hin, dass die frühere österreichische Judikatur den Zweck der Eigenverbrauchsbesteuerung darin erblickte, den Unternehmer, der sich aus seinem Unternehmen (für private Zwecke) versorgt, einem Letztabbraucher gleichzustellen, der die dem Eigenverbrauch entsprechende Leistung mit der Umsatzsteuer belastet bezieht. Auch das UStG 1994 hat dem Gemeinschaftsrecht folgend die Eigenverbrauchstatbestände stärker mit dem **Vorsteuerabzug** verknüpft. Nach der Rechtsprechung des EuGH soll der Eigenverbrauch sicherstellen, dass ein steuerpflichtiger Unternehmer, der für seinen privaten Bedarf einen Gegenstand entnimmt, und der Endverbraucher, der einen Gegenstand gleicher Art erwirbt, gleich behandelt werden (Ruppe/Achatz, aaO, § 3 Tz 195 unter Zitierung von EuGH-Urteilen).

Hingegen besteht bei der unechten Steuerbefreiung kein Bedarf an einer Gleichstellung mit einem Endverbraucher, da der Vorsteuerabzug von vornherein ausgeschlossen und damit die Gleichbehandlung des Unternehmers mit dem Endverbraucher bezüglich privater Anschaffungen ohne weitere Maßnahme gegeben ist. Für unecht befreite Unternehmer gibt es daher weder einen Vorsteuerabzug für private, nicht dem Unternehmen dienende Gegenstände, noch einen Eigenverbrauch für nicht für das Unternehmen angeschaffte Gegenstände.

Auch nach Gemeinschaftsrecht Art. 17 der 6. MWSt-RL steht ein Vorsteuerabzug grundsätzlich nur zu, wenn Leistungen für Zwecke besteueter Umsätze verwendet werden (Ruppe, aaO, § 6 Tz 25). Da die Umsätze von Ärzten gänzlich von der Umsatzsteuer befreit sind (Art. 13 Teil A Abs. 1 lit. C der 6. MWSt-RL, § 6 Abs. 1 Z 19 UStG 1994), kann Vorsteuer auch nicht über einen nicht gegebenen Eigenverbrauch geltend gemacht werden.

Die vom Bw. gewählte Konstruktion der Geltendmachung von Vorsteuer über den Umweg "Eigenverbrauch" bei Unternehmern, deren Umsätze unecht von der Steuer befreit sind, widerspricht überdies der Systematik der Umsatzsteuer.

Sinn der Umsatzsteuer ist es, von Unternehmen erbrachte Lieferungen und Leistungen mit einer Abgabe zu belegen und damit dem Staat eine Einnahme zu verschaffen. Nach Abzug

von Vorsteuern für die von den Unternehmern für ihr Unternehmen von anderen Unternehmen bezogenen Lieferungen und Leistungen von der geschuldeten Umsatzsteuer aus Gründen der Wettbewerbsneutralität (§ 12 UStG 1994) verbleibt die von den Unternehmern als Abgabe zu entrichtende Zahllast (=Steuereinnahme des Staates).

Es entspricht daher nicht der Systematik der Umsatzsteuer als Abgabe, dass – wie nach Auffassung des Bw. – der Vorsteuerabzug in Summe und auch über mehrere Besteuerungsperioden hinweg gerechnet (laut Bw. über eine "Afa-Dauer" von 50 Jahren) höher ist als die insgesamt geschuldete Umsatzsteuer.

Laut Bw:

Vorsteuer aus "Eigenverbrauch" 2003	€	-36.665,11
USt aus "Afa Eigenverbrauch" 2003		366,79
Vorsteuergutschrift = finanzieller Gewinn Bw. 2003	<hr/>	-36.298,32
Summe der USt aus "Afa Eigenverbrauch" der restlichen 49 Jahre 2004 bis 2052	17.972,71	
verbleibender finanzieller Gewinn des Bw. nach 50 Jahren aus der Umsatzsteuer = Abgabenausfall des Fiskus	-	18.325,61

Durch die denkunmögliche Vorgangsweise des Bw. würde die Umsatzsteuer zu einer Subvention.

Auch besteht keine "unklare Rechtlage" betreffend des Urteils EuGH 8.5.2003, C-269/00, Seeling, wie der Bw. in der Berufung behauptet, im Ausgangsfall des EuGH, da Herr Seeling mit seinem Baumpflege- und Gartenbetrieb der Regelbesteuerung (mit Vorsteuerabzug) unterlag (Urteil Rn. 15), während hingegen der Bw. mit seinen Umsätzen als Arzt unecht und damit ohne Vorsteuerabzug gänzlich von der Umsatzsteuer befreit ist.

Schließlich ist noch auf die Rechtsprechung des deutschen BFH hinzuweisen: Im Urteil vom 8.10.2008, XI R 58/07 sprach der BFH aus, dass eine Grundstücksgemeinschaft (ein Ehepaar errichtete ein Gebäude, in dem sich die private Wohnung und an den Ehemann vermietete Praxisräume befinden), die ein Gebäude zum Teil steuerfrei an eine Arztpraxis vermietet und es im Übrigen den Gemeinschaftern für private Wohnzwecke überlässt, keinen Anspruch auf Vorsteuerabzug aus den Herstellungskosten des Gebäudes hat. Im weiteren Erkenntnis BFH 11.3.2009, XI R 69/07, betreffend eine Ärztin, die ein in ihrem Eigentum stehendes Gebäude zu 74,12% für private Wohnzwecke und zu 25,88% als Arztpraxis nutzte, wurde entschieden, dass ein Unternehmer, der ein gemischtes Gebäude zum Teil für steuerfreie Umsätze aus der Tätigkeit als Arzt und zum Teil für private Wohnzwecke verwendet, auch für die Zeit ab 1. April 1999 keinen Anspruch auf Vorsteuerabzug aus den Anschaffungskosten des Gebäudes hat. In beiden Urteilen führte der BFH aus, dass sich für unecht befreite Unternehmer wie Ärzte ein Vorsteuerabzug für den privaten (nicht unternehmerischen) Gebäudeteil auch nicht aus dem EuGH-Urteil in Sachen "Seeling" ableiten lässt.

Da im vorliegenden Fall die Unzulässigkeit der Rechtsauslegung des Bw. bereits aus dessen **Umsatzsteuererklärung 2003** erkennbar war, liegt **kein Fall einer Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO** vor:

Die Prüfer stellten zwar zutreffend fest, dass keine Ordinationsräume im Einfamilienhaus des Bw. eingerichtet sind und es stellt diese Feststellung auch eine neue dem FA im Zeitpunkt der Bescheiderlassung noch nicht bekannte Tatsache dar, jedoch steht dem Bw. als Arzt auf Grund der für ihn geltenden unechten Umsatzsteuerbefreiung (§ 6 Abs. 1 Z 19 UStG 1994) generell kein Vorsteuerabzug zu. Damit handelt es sich bei dem Faktum, dass die Gebäudeteile nicht als Ordination eines Arztes eingerichteten sind, um **keine neue Tatsache** iSd § 303 Abs. 4 BAO, die einen im Spruch anders lautenden Umsatzsteuerbescheid herbeigeführt hätte. Für die Anwendung der unechten mit Verlust des Vorsteuerabzuges verbundenen Umsatzsteuerbefreiung für Ärzte ist das Vorliegen einer Arztpraxis kein Tatbestandsmerkmal.

Bei richtiger Rechtsanwendung hätte daher das FA bereits bei Veranlagung der Umsatzsteuererklärung durch den Umsatzsteuerbescheid 2003 vom 24. September 2004 für einen Arzt mit ausschließlich unecht befreiten Umsätzen keine Vorsteuer für die privaten (!), nicht im Zusammenhang mit dem Unternehmen stehenden Gebäudeteile zuerkennen dürfen.

Die Rechtsansicht des Bw. ist denkunmöglich.

Die Tatsachenfeststellung der Prüfer betreffend nicht vorhandener Ordination im privaten Wohnhaus des Bw. sind für eine rechtsrichtige Anwendung des Umsatzsteuergesetzes nicht von Belang. Mit einer Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO können rechtlich verfehlte Beurteilungen des FAes nicht saniert werden.

Der Berufung gegen den **Wiederaufnahmsbescheid betreffend Umsatzsteuer 2003** vom 8. Februar 2008 war daher statzugeben und dieser Bescheid ersatzlos aufzuheben.

Auf Grund dieser Aufhebung durch den UFS fällt der auf Grundlage des Wiederaufnahmsbescheides vom FA erlassene neue Sachbescheid **Umsatzsteuer 2003** vom ebenfalls 8. Februar 2008 aus den Rechtsbestand. Die gegen diesen Bescheid erhobene Berufung war daher als unzulässig geworden gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO zurückzuweisen (vgl. Ritz, aaO, § 273 Tz 12).

Die **Wiederaufnahmsbescheide** betreffend Umsatzsteuer 2004 bis 2006 wurden vom Bw. nicht angefochten.

Da ein unecht mit Verlust des Vorsteuerabzuges von der Umsatzsteuer befreiter Arzt keinen Eigenverbrauch an privaten, nicht für das Unternehmen angeschafften Gebäudeteilen ausüben kann (siehe oben), war die Berufung gegen die **Umsatzsteuerbescheide 2004 bis**

2006 vom 8. Februar 2008 - in denen im Übrigen das FA den Bw. gegenüber den Erklärungen und den wiederaufgenommenen Umsatzsteuerbescheiden besser stellte, da keine Umsatzsteuer aus Eigenverbrauch mehr vorgeschrieben wurde - abzuweisen.

b) Einkommensteuer

Der Bw. machte bei der Einkommensteuer eine Afa für einen Teil seines privaten Wohnhauses (Einfamilienhaus in Form eines Blockhauses) als Bauten auf eigenem Grund, weiters Afa für die Möbel sowie sonstige Raumkosten geltend.

Den Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2003 bis 2006 sind diesbezüglich keine weiteren Angaben zu entnehmen, in einer Beilage zur Umsatzsteuererklärung 2003 wird ein Anteil "12,2 % für Bereitschaftsordi" angeführt.

Anlässlich der Außenprüfung wurde im genannten Bericht festgestellt, dass Ordinationsräume im Wohnhaus des Bw. tatsächlich nicht eingerichtet wurden.

Die vom Bw. im Berufungsverfahren vor dem FA mit Schreiben vom 15. April 2008 vorgelegten 11 Fotos (Akt "Stellungnahme zur Berufung" Seite 7ff) zeigen einen Raum des Blockhauses mit hellen Holzwänden, einen dunklen Vollholzschränk im altdeutschen Stil mit einer Abstellfläche aus schwarzem Stein zwischen Ober- und Unterteil, zwei gedrechselten Säulen und einer aus dem Schrank ausgezogenen Platte mit weißem Stofftuch und medizinischen Instrumenten aus Metall und einer Nierenschale belegt, einen kleinen Schreibtisch aus dunklem Vollholz im altdeutschen Stil mit Holzplatte und einem gedrechselten Aufsatz und gedrechselten Tischbeinen, vor dem Schreibtisch einen Drehstuhl mit gelber Sitzfläche, einen Beistelltisch aus gedrechseltem Holz, eine Bodenstehlampe aus Messing mit weißem Glasschirm, einen Stuhl aus dunklem Holz im altdeutschen Stil mit geflochtener Rückenlehne, ein rotes Polstersofa mit ausgezogener Sitz/Liegefläche, worauf ein weißes Leintuch aufgebreitet ist und sich ein mit einem medizinischen Gerät intubierter Plastikkopf und ein Blutdruckmessgerät befinden, weiters ein Infusionsständer mit aufgehängtem Infusionsbeutel und Stethoskop sowie ein Hocker mit Sitzfläche aus Plastik und drei Metallbeinen.

Aus den vom Bw. vorgelegten Fotos ergibt sich eindeutig, dass es sich nicht um Ordinationsräume eines (Anästhesie)Arztes handelt: Es ist keine zur Grundausrüstung eines Arztes gehörende Untersuchungsliege mit Liegefläche in entsprechender Höhe vorhanden. Beim roten Sofa handelt es sich um die typische Einrichtung eines Wohnzimmers. Aus dem Sofa wurde eine Bettfläche aufgeklappt und darauf der intubierte Plastikkopf abgelegt. Die Liegefläche des Bettsofas ist weit tiefer als dies bei einer ärztlichen Untersuchungsliege der Fall ist, nämlich in Betthöhe anstatt in der für medizinische Untersuchungsliegen üblichen Tischhöhe, und ist daher dieses Möbelstück mangels ausreichender Höhe der Liegefläche für

eine medizinische Behandlung bzw. Untersuchung ungeeignet (vgl. auch UFS 11.11.2005, RV/2015-W/04, betätigt durch VwGH 2.2.2010, 2005/15/0165).

Mit der nichtvorhandenen Untersuchungsliege für Patienten fehlt es an der Mindestausstattung für ärztliche Ordinationsräume.

Überdies entspricht die Einrichtung und bauliche Gestaltung der Räumlichkeiten keinesfalls den in der Berufung vom 11. März 2008 angesprochenen "sterilen Verhältnissen" bzw. für eine medizinische Behandlung "nötigen Rahmenbedingungen", da die alten Vollholzmöbel und das mit Stoff überzogene Bettsofa nicht abwaschbar bzw. flüssig desinfizierbar sind. Der Bw. versucht mit den vorgelegten Fotos den Eindruck eines Operationssaales zu erwecken (intubierter Plastikkopf, aufgelegte Operationsgeräte), dem jedoch – neben einer Einrichtung mit typischen Wohnzimmermöbeln - die ebenfalls keiner Desinfektion zugänglichen Holzwände widersprechen.

Da es sich nach den genannten Gründen nicht um Ordinationsräume eines Arztes handelt, stellen die Kosten dafür weder Betriebsausgaben noch Werbungskosten dar.

Laut Einreichplan (Akt Prüfer Seite 19) handelt es sich bei den berufsgegenständlichen Räumlichkeiten um ein Zimmer im Erdgeschoss des Elk-Fertighauses, das von außen entweder durch die Eingangstür für das gesamte Haus über eine Diele und danach über einen Vorraum oder durch die Terrassentür, die Wohnküche und den genannten Vorraum zu betreten ist. Das berufsgegenständliche Zimmer stellt somit nach der Verkehrsauffassung einen Teil der privaten Wohnung des Bw. dar und verfügt mit dieser über gemeinsame Eingänge. Das Zimmer befindet sich somit im Wohnungsverband (vgl. Jakom/Baldauf, Auflage 2012, § 20 Rz 47).

Nach der ständigen Rechtsprechung liegt ein Arbeitszimmer dann im Wohnungsverband, wenn es – wie im vorliegenden Fall - Teil eines Einfamilienhauses darstellt und über einen gemeinsamen Eingang mit den Wohnräumlichkeiten verfügt (VwGH 22.1.2004, 2001/14/0004, ebenfalls betreffend Primärarzt mit Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit vom Krankenhaus und selbständiger Arbeit aus der Sonderklasse).

§ 20 Abs. 1 lit. d EStG 1988 bestimmt: Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sowie für Einrichtungsgegenstände der Wohnung. Bildet ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen, sind die darauf entfallenden Aufwendungen und Ausgaben einschließlich der Kosten seiner Einrichtung abzugänglich.

Zum Vorbringen des Bw. vor dem UFS, die Räumlichkeit werde "für Fortbildung/Vorbereitung von Vorträgen und Erstellen von Gutachten genutzt" ist festzustellen, dass gemäß § 20 Abs. 1 lit. d EStG 1988 eine Abzugsmöglichkeit nur gegeben wäre, wenn das Zimmer Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Bw. ist.

Der Mittelpunkt einer Tätigkeit ist nach ihrem materiellen Schwerpunkt zu beurteilen; im Zweifel wird darauf abzustellen sein, ob das Arbeitszimmer in zeitlicher Hinsicht für mehr als die Hälfte der Tätigkeit in Rahmen der konkreten Einkunftsquelle benutzt wird (wiederum VwGH 22.1.2004, 2001/14/0004, betreffend Primararzt).

Der Mittelpunkt der Tätigkeit als Arzt sowohl bei den Einkünften aus selbständiger als auch nichtselbständiger Arbeit liegt am Ort der Erbringung der Heilbehandlung, im Fall des Bw. daher im Krankenhaus. Eine Erbringung einer Heilbehandlung im berufungsgegenständlichen Raum im Einfamilienhaus konnte nicht festgestellt werden. Einkünfte aus Gutachtenserstellung oder Vorträgen wurden vom Bw. keine erklärt (erklärt wurden Honorar Ärzte 0% USt). Bei einem Arzt liegt das Wesentliche der Berufsausübung in der Erbringung der Heilbehandlung, egal wenn eine Vorbereitung an einem anderen Ort erfolgt sein sollte. Eine eigene Fortbildung ist ebenfalls nicht als Kern der Berufsausübung anzusehen.

Sollte der Bw. mit der Behauptung von Vortragstätigkeiten (diesbezügliche Einnahmen wurden nicht erklärt) zum Ausdruck bringen wollen, es handle sich um Vorträge gegenüber anderen Ärzten, ist darauf hinzuweisen, dass der Mittelpunkt einer Vortragstätigkeit nicht im häuslichen Arbeitszimmer liegt (neuerlich VwGH 22.1.2004, 2001/14/0004).

Ein häusliches Arbeitszimmer stellt somit nicht den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und/oder beruflichen Tätigkeit des Bw. dar.

Wie bereits ausgeführt, bezieht der Bw. neben seinen nichtselbständigen Einkünften aus dem Krankenhaus (§ 25 EStG 1988) als Arzt auch weitere Einkünfte aus selbständiger Arbeit gemäß § 22 EStG 1988.

Der Bw. ermittelt den Gewinn aus der selbständigen Tätigkeit der Jahre 2003 bis 2006 mittels Einnahmen-Ausgabenrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988.

Ab dem Jahr 2007 machte der Bw. bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit – ausgehend von einer Einnahmen-Ausgabenrechnung – von der Basispauschalierung des § 17 EStG 1988 Gebrauch.

Bei den Einkünften aus selbständiger Tätigkeit (betriebliche Einkunftsart) sind gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 als Betriebsausgaben die Aufwendungen und Ausgaben abzuziehen, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Gemäß § 7 EStG 1988 sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Wirtschaftsgütern, deren Verwendung oder Nutzung durch den Steuerpflichtigen zur Erzielung von Einkünften sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt, gleichmäßig verteilt auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer (Absetzung für Abnutzung, Afa) abzusetzen.

Gemäß § 8 Abs. 1 dritter Teilstrich EStG 1988 beträgt die Afa von Gebäuden bei den betrieblichen Einkunftsarten grundsätzlich 2%.

Gemäß § 17 Abs. 1 zweiter Teilstrich EStG 1988 können bei selbständigen Einkünften (§ 22) als Arzt – neben den in der zitierten Gesetzesstelle aufgezählten Ausgaben - die Betriebsausgaben im Rahmen der Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3 in Höhe eines Durchschnittssatzes von 12% höchsten jedoch € 26.400,00 der Umsätze gemäß § 125 Abs. 1 BAO ermittelt werden. Zu diesen abpauschalierten Betriebsausgaben zählen insbesondere alle strittigen Kosten in Verbindung mit der berufungsgegenständlichen "Ordination" bzw des "Arbeitszimmers" im privaten Einfamilienhaus wie Afa für Gebäude und Möbel sowie Raumkosten (Betriebskosten, Heizmaterial, Strom, Versicherung).

In den Jahren 2007 bis 2009 machte der Bw. bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit von der Basispauschalierung gemäß § 17 EStG 1988 Gebrauch. Bei dieser Gewinnermittlungsart stehen die pauschalen Betriebsausgaben von 12% der Umsätze ungekürzt zu.

Bei den Einkünften aus nicht selbständiger Arbeit 2007 bis 2009 waren die anteilig geltend gemachten Raumkosten mangels Vorliegen von Ordination bzw häuslichen Arbeitszimmers iSd § 20 Abs. 1 lit. d EStG 1988 nicht anzuerkennen.

Gegen die schätzungsweise Ermittlung der nicht als Betriebsausgaben anzusetzenden Raumkosten durch den Prüfer für die Jahre 2003 bis 2006 erstattete der Bw. keine Einwendungen.

Insgesamt kommt es daher bezüglich Raumkosten zu keiner Änderung der angefochtenen Bescheide.

2. Lohnkosten Familienangehörige

Der Bw. machte in den Jahren 2003 bis 2009 Lohnkosten für Ehefrau und Sohn geltend.

	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
	€	€	€	€	€	€	€
Aushilfslöhne	3.866,24	3.865,92	3.866,24	3.865,92	3.963,68	4.028,26	4.068,96
gesetzlicher							
Sozialaufwand					166,12		116,76
Summe	3.866,24	3.865,92	3.866,24	3.865,92	4.129,80	4.028,26	4.185,72

Laut den Vorhaltsbeantwortungen vom 12. Mai 2011 und 16. April 2012 habe der Bw. seit "Juni 2003" bis 30. Juni 2006 seine Ehefrau und danach seinen Sohn beschäftigt. Der Bw. legte dem UFS betreffend Ehefrau und Sohn jeweils einen einseitigen nicht unterschriebenen "Dienstzettel", Lohnkonten und Kopien aus einem Kalenderheft 2010 vor.

Zu Recht wies die Vertreterin der FAes in der Berufungsverhandlung darauf hin, dass es sich insbesondere bei Bankwegen um Tätigkeiten der familihaften Mitarbeit handelt.

Weiters ist zu bedenken, dass nach der allgemeinen Lebenserfahrung Organisation und Terminkoordination von Fortbildungsveranstaltungen und Hotel- und Flugbuchungen vom Sekretariat des Spitals erledigt werden, in dem der Bw. als Primararzt beschäftigt ist.

Wie dem Bw. bereits im Vorhalt vom 4. April 2011 mitgeteilt wurde, können Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechts nur als erwiesen angenommen werden und damit Anerkennung finden, wenn sie

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen (Publizität),
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
- auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (Fremdüblichkeit),

wobei die drei Kriterien kumulativ vorliegen müssen, sodass schon das Fehlen einer dieser Voraussetzungen zur Nichtanerkennung der Vereinbarung führt.

Durch die Vorlage nicht unterschriebener "Dienstzettel"

- "gültig ab 1.1.2000" für die Ehefrau (im Widerspruch dazu gibt der Bw. an, dass er die Ehefrau seit "Juni 2003" beschäftigt habe) und
- "gültig ab 1.7.2006" für den 1986 geborenen Sohn,

wird den Anforderungen der Publizität, des klaren Inhaltes und der Fremdüblichkeit nicht entsprochen:

Mangels Unterschriften kann nicht festgestellt werden, dass zwischen dem Bw. und seinen beiden Angehörigen ein Arbeitsvertrag mit dem in den beiden nicht unterschriebenen "Dienstzetteln", genannten Inhalt tatsächlich zu Stande gekommen wäre (Außenwirkung).

Mangels nachvollziehbarer Rechte und Pflichten haben die behaupteten Arbeitsverhältnisse des Bw. mit Ehefrau und Sohn auch keinen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließ-

enden Inhalt. Die Art der Tätigkeit, die Arbeitszeit, Regelungen für Dienstverhinderungen und Urlaub sind somit nicht dokumentiert.

Fremde Dritte hätten auf einer schriftlichen Fixierung ihrer Rechte und Pflichten in einer rechtsgültigen Vertragsurkunde bestanden. Somit liegt auch die Fremdüblichkeit nicht vor.

Aus den vorgelegten Lohnkonten ergibt sich nur der Umstand der Zahlung von Geldbeträgen an die beiden Angehörigen. Jedoch ist es im Familienkreis durchaus üblich, dass der Vater bzw. Ehemann seinen Kindern oder der Ehefrau Geldbeträge zuwendet. Aus dem Umstand der Zahlung allein lässt sich ein abgabenrechtlich anzuerkennendes Dienstverhältnis zwischen nahen Angehörigen daher nicht ableiten.

Auch legte der Bw. für den berufungsgegenständlichen Zeitraum 2003 bis 2009 keine Zeitaufzeichnungen betreffend angeblicher Dienstverrichtung vor.

Weiters sind die vom Bw. zum Beweis eines Dienstverhältnisses mit seinen Angehörigen vorgelegten Unterlagen auch aus folgenden Gründen nicht geeignet ein Dienstverhältnis zu beweisen:

Zum einen wurde bereits auf den Umstand hingewiesen, dass die beiden "Dienstzettel" nicht unterschrieben sind und daher als Beweismittel ausscheiden.

Gravierender ist jedoch, dass der Bw. einerseits angibt, die Ehefrau seit "Juni 2003" beschäftigt zu haben, im Widerspruch dazu für die Ehefrau einen (nicht unterfertigten) "Dienstzettel" mit Angabe "Beginn des Dienstverhältnisses: 1.1.2000" und "Lohnkonten" ua. für die Jahre 2000 und 2001 über brutto wie netto jährlich S 53.200,00 vorlegt, in der Einnahmen-Ausgabenrechnungen für diese Jahre jedoch kein (!) Lohnaufwand aufscheint. Auf Grund dieser Diskrepanz ist der Inhalt der "Dienstzettel" - zusätzlich zu den fehlenden Unterschriften – auch betreffend der Jahre nach 2002 in Zweifel zu ziehen.

Aus den genannten Gründen sind daher die im Berufungszeitraum 2003 bis 2009 geltend gemachten Lohnzahlungen an Ehefrau und Sohn nicht anzuerkennen.

Die Ehefrau ist auch nach Scheidung als naher Angehöriger des Bw. anzusehen.

Bei der Einkommensteuer für die Jahre 2003 bis 2006 kommt es gegenüber den angefochtenen Bescheiden zu einer Verböserung um die Lohnkosten jährlich rund €3.866,00 (siehe Schreiben Prüfer vom 23. Juli 2008). Auf die Aufstellung am Ende der Entscheidungsgründe wird hingewiesen.

3. Digitalkamera und Navigationsgerät

In den Jahren 2007 bis 2009 legte der Bw. jeweils eine Einnahmen-Ausgabenrechnung vor und rechnete aus den dort verzeichneten Betriebsausgaben anteilig (im Verhältnis der Einnahmen aus selbständiger zu jenen aus nichtselbständiger Arbeit) einzelne Werbungskosten heraus, die er bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit geltend machte. Bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit machte der Bw. hingegen von der Basispauschalierung gemäß § 17 EStG 1988 Gebrauch.

Anteilige Ausgaben für **Digitalkamera** und **Navigationsgerät** sind damit jedenfalls durch die Basispauschalierung bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit abgegolten.

Demgegenüber verbleiben bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit 2008 (restliche) anteilige Ausgaben für eine Spiegelreflexkamera und ein Navigationsgerät als berufsgegenständlich.

- **Spiegelreflex(digital)kamera:**

Das FA erkannte folgende Kosten nicht an (Konto 7023 "Abschreibung auf GWG B&GA", Akt 2008 Seite 15, und zwei Rechnungen (Seite 16 und 18):

		€
Canon EF S 55-250 4-5,6 IS	Objektiv	309,00
Canon ESO 1000 D BODY	Kamera ohne Objektiv ("BODY")	<u>399,00</u>
		708,00

Die laut Rechnungen am selben Tag 15. Dezember 2008 (Uhrzeit 13: 47 und 13:48) beim Media Markt gekaufte Kamera und das Objektiv sind getrennt (ohne einander) nicht einsatzfähig und stellen daher nur zusammen ein verwendbares Wirtschaftsgut dar. Da die Anschaffungskosten von € 708,00 die Grenze für geringwertige Wirtschaftsgüter von € 400,00 (§ 13 EStG 1988) überschreiten, wäre nur eine Afa ab Inbetriebnahme absetzbar. Der Bw. hingegen schrieb anteilige € 594,30 (83,94%) sofort als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit ab.

Zu beachten ist jedoch dass eine Fotokamera sowohl beruflich als auch privat verwendbar ist.

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

Gemäß § 20 Abs. 1 EStG 1988 dürfen demgegenüber nicht abgezogen werden:

Z 1: die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge und

Z 2 lit. a Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, 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.

Der VwGH stellte im Erkenntnis vom 27.1.2011, 2010/15/0197, - zwar betreffend Reiseaufwendungen aber in der Grundaussage auch für die berufungsgegenständlichen Wirtschaftsgüter anwendbar – unter Bezugnahme auf Literaturstellen und die eigene Rechtsprechung fest, dass "Wirtschaftsgüter des Haushaltes des Steuerpflichtigen grundsätzlich ebenfalls vom Abzugsverbot umfasst [sind]. Dies gilt ausnahmsweise dann nicht, wenn eine eindeutige, klar nachvollziehbare Trennung zwischen der privaten Veranlassung der Anschaffung einerseits und der betrieblichen bzw. beruflichen Veranlassung andererseits gegeben und die betriebliche bzw. berufliche Veranlassung nicht bloß völlig untergeordnet ist. Eine Aufteilung kann aber nicht vorgenommen werden, wenn mangels klarer Quantifizierbarkeit der einzelnen Anlässe objektiv kein Aufteilungsmaßstab besteht [...] und damit ein entsprechendes Vorbringen des Steuerpflichtigen nicht über die Behauptungsebene hinausgehen kann und keiner Überprüfung zugänglich ist. Soweit bei vielen Arten von Wirtschaftsgütern eine derartige objektive und einwandfreie Trennbarkeit nicht möglich ist, kommt nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs eine Berücksichtigung von Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten nur in Betracht, wenn der Steuerpflichtige den Nachweis für eine (zumindest beinahe) gänzliche betriebliche bzw. berufliche Veranlassung erbringt [...]. Unter Umständen kann ein solcher Nachweis auch bloß für die über die Grundausstattung eines Haushaltes hinausgehenden Wirtschaftsgüter einer bestimmten Art möglich sein [...]. Wirtschaftsgüter des Haushaltes und der Lebensführung, wie insbesondere Fernseher, Radio, MP3-Player, **Foto(digital)kamera**, Filmkamera, übliches Tageszeitungsabonnement, führen somit [...] idR nicht zu Betriebsausgaben oder Werbungskosten [...].

Weiters ist auf die Ausführungen des VwGH im zwischenzeitigen Erkenntnis vom 26.4.2012, 2009/15/0088 betreffend Digitalkamera einer Gemeinderätin hinzuweisen: "Typischerweise der Lebensführung dienende Wirtschaftsgüter, für die eine private Mitveranlassung besteht, werden von der Regelung des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 erfasst [...]. Demnach dürfen, wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 27. Jänner 2011, 2010/15/0197, ausgesprochen hat, Aufwendungen für solche Wirtschaftsgüter grundsätzlich nicht als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abgezogen werden. Dieser Ausschluss der Abziehbarkeit gilt zwar dann nicht, wenn eine eindeutige, klar nachvollziehbare Trennung zwischen der privaten Veranlassung der Anschaffung einerseits und der betrieblichen bzw. beruflichen Veranlassung andererseits gegeben und die betriebliche bzw. berufliche Veranlassung nicht bloß völlig untergeordnet ist. Eine solche Trennbarkeit liegt aber nicht vor, wenn mangels klarer Quantifizierbarkeit der einzelnen Veranlassungskomponenten ein objektiv überprüfbarer Aufteilungs-

maßstab nicht besteht und damit ein entsprechendes Vorbringen des Steuerpflichtigen keiner Nachprüfung zugänglich ist. Ist eine derartige objektiv nachvollziehbare und einwandfreie Aufteilung nicht möglich, kommt die Berücksichtigung von Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten nur in Betracht, wenn der Steuerpflichtige den Nachweis für eine (zumindest beinahe) gänzliche betriebliche bzw. berufliche Veranlassung erbringt [...]. Eine völlig untergeordnete private Nutzung erweist sich somit als unschädlich; dabei geht es allerdings regelmäßig nicht um ein mathematisch quantifizierbares Ausmaß, ist doch gerade ein solches zumeist nicht feststellbar, sondern vielmehr darum, dass eine bloß gelegentlich auftretende private Nutzung im Verhältnis zur überragend im Vordergrund stehenden betrieblichen bzw. beruflichen Nutzung nicht schädlich ist [...]."

Der VwGH, aaO, kommt schließlich zu dem Ergebnis: "Wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis 2010/15/0197 weiter ausführt, ist es Aufgabe der beiden Instanzen des Verwaltungsverfahrens, Sachverhaltsfeststellungen über die Umstände der Nutzung des Wirtschaftsgutes zu treffen. Die Abgabenbehörden dürfen sich in der Regel nicht allein auf die Darstellung des Steuerpflichtigen stützen, wenn es an entsprechenden Nachweisen für dessen Sachvortrag fehlt. Der Steuerpflichtige hat entsprechende Nachweise zu erbringen, die Abgabenbehörden haben dazu Feststellungen zu treffen (ebenso der Beschluss des Großen Senates des BFH vom 21. September 2009, GrS 1/06, Rz 126)."

Im vorliegenden Fall wurde der Bw. somit vom UFS um den Beweis für sein Vorbringen ersucht, dass Digitalkamera und Objektiv "zu 100% für Fotodokumentationen im Rahmen von Vorträgen verwendet werden".

Über dieses Ersuchen legte der Bw. "stellvertretend für sämtliche Fotodokumentationen [...] hauptsächlich für interne Schulungszwecke von Assistenzärzten" sechs Fotos über einen operativen Eingriff vor.

Mit diesem Vorbringen und der Vorlage der sechs Fotos ist es dem Bw. nicht gelungen, iSd zitierten Rechtsprechung VwGH 27.1.2011, 2010/15/0197, und VwGH 26.4.2012, 2009/15/0088, betreffend Wirtschaftsgütern mit besonderer Eignung zur privaten Nutzung eine eindeutige Feststellung einer völlig untergeordneten privaten Nutzung oder zumindest eine eindeutige Trennung zwischen privater Verwendung und zur Einkünfterzielung sicherzustellen.

Mit der Angabe des Bw., die Digitalkamera werde **hauptsächlich** für interne Schulungen von Assistenzärzten verwendet, ist kein Grad der Intensität einer beruflichen Verwendung (Einnahmen aus Vorträgen wurden bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit nicht erklärt) zum Ausdruck gebracht worden, der im Sinne des VwGH eine eindeutige, klar nachvollziehbare

Trennung zwischen der privaten Veranlassung der Anschaffung einerseits und der betrieblichen bzw. beruflichen Veranlassung andererseits ermöglicht und die berufliche Veranlassung nicht als bloß völlig untergeordnet erkennbar werden lässt.

Im vorliegenden Fall ist daher mangels klarer Quantifizierbarkeit der einzelnen Veranlassungskomponenten ein objektiv überprüfbarer Aufteilungsmaßstab nicht feststellbar und damit das Vorbringen des Bw. keiner Nachprüfung zugänglich. Da somit eine objektiv nachvollziehbare und einwandfreie Aufteilung nicht möglich ist und der Bw. auch nicht den Nachweis für eine - zumindest beinahe - gänzliche berufliche Veranlassung erbracht hat, sind Ausgaben für die Digitalkamera, sei es auch in Teilbeträgen über die Afa, steuerlich nicht absetzbar.

Betreffend Digitalkamera kommt es zu keinen Änderungen in den angefochtenen Bescheiden.

▪ **Navigationsgerät:**

Der Bw. machte im Jahr 2008 ausgehend vom Kaufpreis € 399,00 für ein Navigationsgerät anteilige € 334,92 (83,94%) als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit geltend. Da der Bw. den Anteil 83,94% aus dem Verhältnis der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zum Gesamteinkommen ableitet und der verbleibende Anteil der Kosten von 16,06% als Betriebsausgaben für die Einkünfte aus selbständiger Arbeit durch die Geltendmachung der Betriebsausgabenpauschalierung gemäß § 17 EStG 1988 abgegolten ist, entspricht dies einer 100% Geltendmachung (ohne Privatanteil) des Navigationsgerätes für die gesamte ärztliche Tätigkeit des Bw.

Der Bw. bringt vor, das Navigationsgerät werde für Fahrten zu Kongressen und "sonstigen Fortbildungen" verwendet.

Zunächst ist die Feststellung zu treffen, dass der Bw. für die genannten Fahrten (Kongresse, "sonstige Fortbildungen") nicht die tatsächlichen Kosten (zB Afa Kraftfahrzeug, Treibstoff) sondern das amtliche **Kilometergeld** als steuerliche Ausgaben (abgeleitet aus den jeweiligen Einnahmen-Ausgabenrechnungen Konto 7350) geltend machte.

Dennoch kann sich der erkennende Senat aus nachfolgenden Gründen nicht der in der zwischenzeitigen Entscheidung UFS 22.8.2011, RV/1496-W/11 (siehe auch UFSjournal 9/2011, 337), vertretenen Rechtsansicht anschließen, durch steuerliche Geltendmachung des amtlichen Kilometergeldes seien auch die Kosten für ein Navigationsgerät abgedeckt, da diese Entscheidung nicht differenziert, ob ein Navigationsgerät neben dem Kraftfahrzeug ein selbständig bewertbares Wirtschaftsgut darstellt. Im Kilometergeld (§ 10 RGV) sind laut Rechtsprechung sämtliche mit der Anschaffung und Haltung eines PKW regelmäßig

verbundene Kosten angemessen abgedeckt (VwGH 12.5.2010, 2006/12/0015). Laut VwGH 11.8.1994, 94/12/0115, findet neben der durch § 10 RGV pauschalierten Abfindung der Reisekosten für die Verwendung eines PKW's eine gesonderte Vergütung von Kosten, die mit der Art dieser gewählten Fortbewegung notwendig verbunden sind, wie etwa Parkgebühren, nicht statt. Ob Anschaffungskosten für ein Navigationsgerät "mit der Anschaffung und Haltung eines PKW regelmäßig bzw. mit der Fortbewegung im eigenen PKW notwendig verbunden sind", ist für die Beurteilung einer Ausgabe als Werbungskosten nicht zuletzt vor dem Hintergrund des Einkommensteuerrechts zu beurteilen. Laut § 1 Satz 3 der zu § 20 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988 ergangenen Verordnung betreffend Angemessenheit von PKW-Aufwendungen (BGBl II 2004/466) werden selbständige bewertbare Sonderausstattungen nicht zu den Aufwendungen oder Ausgaben im Zusammenhang mit der Anschaffung eines Personenkraftwagens gerechnet. Laut UFS 21.9.2007, RV/1981-L/02, stellt ein über ein halbes Jahr später als der PKW angeschafftes Navigationssystem ein eigenes, gesondert vom PKW zu beurteilendes Wirtschaftsgut dar. Da im vorliegenden Fall laut kopierter Rechnung vom 15. Dezember 2008 (Akt 2008 Seite 17) das Navigationsgerät beim Media Markt gekauft wurde und dort keine Autos erhältlich sind, ist ebenfalls von einer nachträglichen (nicht zusammen mit dem PKW als Sonderausstattung, vgl. auch Jakom/Baldauf, 2012, § 20 Rz. 28) erfolgten Anschaffung auszugehen. Damit stellt im vorliegenden Fall das Navigationsgerät ein vom PKW getrenntes, selbständiges Wirtschaftsgut dar und sind daher die Anschaffungskosten nicht grundsätzlich durch das Kilometergeld abgegolten.

Über Ersuchen des UFS um Vorlage von Beweisen für sein Vorbringen, dass er das Navigationsgerät "zu Fahrten zu Kongressen und sonstigen Fortbildungen" benötige, gab der Bw. in der Vorhaltsbeantwortung vom 16. April 2012 ohne Vorlage von Unterlagen oder anderen Beweisen an: "Die betriebliche Nutzung ergibt sich hauptsächlich durch den Umstand, dass für private Fahrten vorwiegend gleiche und geläufige Wege benutzt werden und hiefür kein Navigationsgerät nötig ist. Dies trifft jedoch nicht auf Fortbildungsreisen zu."

Es wäre somit am Bw. gelegen gewesen, über ausdrückliches Ersuchen des UFS taugliche Beweismittel wie etwa Fahrtenbücher oder sonstige Aufzeichnungen oder Unterlagen wie zB Einladungen oder Programme von Fortbildungsveranstaltungen, aus denen Ort und Zeit der Veranstaltung ersichtlich wäre, vorzulegen.

Nach der allgemeinen Lebenserfahrung handelt es sich bei einem Navigationsgerät um ein Wirtschaftsgut, das im großen Ausmaß einer privaten Nutzung zugänglich ist. Unglaublich ist daher das Vorbringen des steuerlichen Vertreters in der Berufungsverhandlung, dass das Navigationsgerät für private Ziele nicht erforderlich sei.

Da der Bw. sein Vorbringen betreffend berufliche Verwendung des Navigationsgerätes nicht einmal nur ansatzweise nachweisen konnte, kommt es diesbezüglich zu keinen Änderungen in den angefochtenen Bescheiden.

4. Rechtsschutzversicherung

In den Jahren 2008 und 2009 versagte das FA folgenden Beträgen die Anerkennung als anteilige Werbungskosten, da auf den Zahlungsbelegen ein Autokennzeichen angegeben ist und daher diese Ausgaben bereits mit dem vom Bw. ebenfalls abgesetzten Kilometergeld abgegolten seien (Akt 2008 Seite 39 und 41, Akt 2009 Seite 52):

Konto 7700 Versicherung	von gesamt €	anteilige Werbungskosten	nicht anerkannt €
2008	230,62	83,84%	193,35
2009	230,62	88,80%	204,79

Der Bw. wurde vom UFS ersucht, etwa durch Vorlage der Versicherungspolizze sein Vorbringen zu beweisen, dass die Rechtsschutzversicherung für das Auto "nur Teil des Gesamtpakets einer Rechtsschutzversicherung mit anteiligem Aufwand für die ärztliche Tätigkeit" sei. Der Bw. wurde auch ersucht, die Höhe dieses "Anteils" nachzuweisen.

Dazu gab der Bw. in der Vorhaltsbeantwortung vom 16. April 2012 an: "Die Polizze, aus der sämtliche Leistungen ersichtlich sind, liegt bei. Eine eindeutige Berechnung des Anteils für die ärztliche Tätigkeit kann nicht angegeben werden, jedoch ist aus der Polizze eine anteilige betriebliche Zuordnung und Absetzbarkeit ableitbar."

Die vom Bw. vorgelegte Unterlage der Versicherung betreffend "Versicherungsumfang Rechtsschutz für Privatpersonen Familie" hat folgenden Leistungsumfang:

- Straf-Rechtsschutz für den Berufsbereich
- Schadenersatz-Rechtsschutz für den Berufsbereich
- Sozialversicherungs-Rechtsschutz für den Privat- und Berufsbereich und als Arbeitgeber von Hauspersonal
- Straf-Rechtsschutz für den Privatbereich
- Schadenersatz-Rechtsschutz für den Privatbereich
- Allgemeiner Beratungs-Rechtsschutz für den Privat- und Berufsbereich
- Fahrzeug-Vertrags-Rechtsschutz – Pauschalprämie
- Fahrzeug-Rechtsschutz (Führerschein-Rechtsschutz) – Pauschalprämie

- Fahrzeug-Rechtsschutz (Schadenersatz-Rechtsschutz) – Pauschalprämie
- Fahrzeug-Rechtsschutz (Straf-Rechtsschutz) – Pauschalprämie
- Lenker-Rechtsschutz (Führerschein-Rechtsschutz)
- Lenker-Rechtsschutz (Schadenersatz-Rechtsschutz)
- Lenker-Rechtsschutz (Straf-Rechtsschutz)
- allgemeiner Vertrags-Rechtsschutz für den Privatbereich (Konsument)
- Rechtsschutz für den Privat- und Berufsbereich für Streitigkeiten aus Versicherungsverträgen, ausgenommen Versicherungsverträge mit der vorliegenden Versicherungsgesellschaft
- Arbeitsgerichts-Rechtsschutz für den Berufsbereich und als Arbeitgeber von Hauspersonal
- Versicherungsrechtsschutz für Disziplinarverfahren vor der Standesvertretung
- Steuer-Rechtsschutz für den Privat- und Berufsbereich

Der steuerliche Vertreter wurde in der über Antrag der Partei durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung vom 1. August 2012 nochmals ersucht, eine Zuordnung unter Nennung des Anteils vorzunehmen und den Grund für eine steuerliche Absetzbarkeit selbst "aus der Polizze abzuleiten". Das Vorbringen des steuerlichen Vertreters, der berufliche Anteil einer Versicherung sei immer teurer als der private und der berufliche Anteil sei demnach mit 60% zu schätzen, wurde von der steuerlichen Vertreterin in Hinblick auf die Höhe der gegenständlichen Beträge außer Streit gestellt.

Betreffend Rechtsschutzversicherung waren die Einkommensteuerbescheide 2008 und 2009 abzuändern.

	2008	2009
Werbungskosten	€	€
Rechtsschutzversicherung	193,35	204,79
laut Bw.	116,01	122,87
60%		
	2008	2009
Werbungskosten laut Bescheid	4.098,67	5.228,91
Rechtsschutz	116,01	122,87
Werbungskosten laut UFS	4.214,68	5.351,78

Betreffend Gesamtbetrag der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit der Jahre 2008 und 2009 wird auf die weitere Tabelle am Ende der Entscheidungsgründe hingewiesen

4. Wohlfahrtsfonds Ärztekammer

Bis einschließlich 2006 ermittelte der Bw. die Einkünfte aus selbständiger Arbeit mittels Einnahmen-Ausgabenrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988.

In den ebenfalls berufsgegenständlichen Jahren 2007 bis 2009 ermittelte der Bw. die Einkünfte aus selbständiger Arbeit mittels Betriebsausgabenpauschalierung gemäß § 17 EStG 1988 (siehe Beiblätter zu den Einkommensteuererklärungen "Aufteilung der Werbungskosten gem. Rz 1094 und 4116b EStRL").

Der Bw. bezog als Arzt gemäß § 22 Abs. 1 Z 1 lit. b EStG 1988 Einkünfte aus selbständiger Arbeit.

Gemäß § 17 Abs. 1 zweiter Teilstrich EStG 1988 können bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit die Betriebsausgaben im Rahmen der Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 mit einem Durchschnittssatz von 12%, höchstens jedoch € 26.400,00, der Umsätze gemäß § 125 Abs. 1 BAO ermittelt werden.

Neben diesem Durchschnittssatz dürfen laut gesetzlicher Aufzählung des § 17 Abs. 1 EStG 1988 ua. Beiträge gemäß § 4 Abs. 4 Z 1 abgesetzt werden.

Das FA versagte dem Bw. in den Jahren 2008 und 2009 die Absetzbarkeit der Ausgaben für den Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer mit der Begründung, dieser Aufwand sei mit der Betriebsausgabenpauschalierung abgegolten.

§ 4 Abs. 4 Z 1 lit. b EStG 1988 bestimmt, dass Betriebsausgaben jedenfalls die Pflichtbeiträge zu Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen sind, soweit diese Einrichtungen der Kranken-, Unfall-, Alters-, Invaliditäts- und Hinterbliebenenversorgung dienen. Die genannten Leistungen sind gemäß den §§ 97 ff ÄrzteG aus den Mitteln des Wohlfahrtsfond zu gewähren. Beiträge an den Wohlfahrtsfonds sind somit gemäß § 17 Abs. 1 iVm § 4 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 neben der Pauschalierung im vollen Betrag abzugsfähig.

Der Berufung ist daher in diesem Punkt stattzugeben.

	2008	2009
	€	€
Einkünfte aus selbständiger Arbeit	23.072,01	17.501,57
laut FA	<u>-164,88</u>	<u>-127,35</u>
Wohlfahrtsfonds	22.907,13	17.374,22
laut UFS	2008	2009
	€	€
steuerpflichtig lt. Lohnzettel	209.491,93	238.788,08
Werbungskosten lt. UFS	<u>-4.214,68</u>	<u>-5.351,78</u>
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit lt. UFS	205.277,25	233.436,30

Die Einkommensteuerbescheide 2007 bis 2009 werden gemäß § 200 Abs. 2 BAO für endgültig erklärt.

	2003 € 13.995,68 3.866,24	2004 € 8.626,74 3.865,92	2005 € 16.170,37 3.866,24	2006 € 23.509,66 3.865,92
Einkünfte sA				
laut UFS	17.861,92	12.492,66	20.036,61	27.375,58

Hinzuweisen ist darauf dass im angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2005 vom 8. Februar 2008 die Einkünfte aus selbständiger Arbeit fälschlich mit "€ 14.997,57" angegeben sind, diese jedoch laut Prüfbericht (Dauerbelege Seite 20) richtig € 16.170,37 ausmachten.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 6 Berechnungsblätter Einkommensteuer 2003 bis 2006 sowie 2008 und 2009

Wien, am 9. August 2012