jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

TE Vwgh Erkenntnis 2005/12/14 2002/13/0131

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 14.12.2005

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;
32/04 Steuern vom Umsatz;

Norm

EStG 1988 §2 Abs2;
EStG 1988 §2 Abs3;
EStG 1988 §4 Abs1;
LiebhabereiV §1 Abs1;
LiebhabereiV §1 Abs2;
LiebhabereiV §2 Abs1;
LiebhabereiV 1993 §1 Abs1;
LiebhabereiV 1993 §1 Abs2;
LiebhabereiV 1993 §2 Abs1;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Bernard und die Hofräte Dr. Hargassner, Dr. Fuchs, Dr. Büsser und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein des Schriftführers Dr. Keidel LL.M., über die Beschwerde des Dr. P P F in M, vertreten durch Dr. Hans Pernkopf, Rechtsanwalt in 1010 Wien, Mölkerbastei 10, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Berufungssenat I) vom 30. April 2002, Zl. RV/35-15/05/98, betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer und gesonderte Feststellung von Einkünften für 1992 bis 1994 sowie betreffend Umsatzsteuer und gesonderte Feststellung von Einkünften für 1992 bis 1995, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Die belangte Behörde hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von 1.171,20 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Der 1926 geborene Beschwerdeführer, ein Facharzt, war bis einschließlich 1991 als Primararzt an einem Spital in Wien tätig und bezog daraus u.a. sogenannte Sondergebühren. Er hatte sich weiter als selbständiger Arzt mit Kassenverträgen niedergelassen und betrieb eine Ordination in Wien und eine in seinem von ihm bewohnten Haus in

M.

Mit Ablauf des 31. Dezember 1991 beendete der Beschwerdeführer seine Tätigkeit im Krankenhaus in Wien und legte die Kassenverträge zurück.

Für die Streitjahre 1992 bis 1995 erklärte er aus seinem Betrieb (Ordination in Wien mit "Zweigstelle" in M. erzielte Einkünfte in Höhe von minus 118.348 S (1992, worunter auch 145.512 S "Nettoeinnahmen X. Spital" erfasst waren), minus 186.235 S (1993), minus 208.774 S (1994) und minus 127.301 S (1995) sowie Umsätze von 367.542 S (1992), 148.763 S (1993), 29.002 S (1994) und 55.574 S (1995).

Durch einen mit 2. Mai 1995 datierten ausgefüllten Fragebogen teilte er dem Finanzamt mit, dass er mit 31. März 1995 den Betrieb in Wien ("der ganze Betrieb") eingestellt habe.

Im Gefolge einer beim Beschwerdeführer durchgeführten Prüfung der Aufzeichnungen (§ 151 Abs. 1 BAO idF vor der Änderung durch das Abgabenänderungsgesetz 2003, BGBl. I Nr. 124) hielt die Prüferin in ihrem Bericht vom 31. Jänner 1997 fest, dass der Beschwerdeführer an seinem Wohnsitz in M. eine "weitere" Ordination unterhalte (Tz 12). Bisher seien 30 % der laufenden Kosten sowie der AfA steuerlich geltend gemacht worden. Gemäß dem vorgelegten Hausplan betrage die betrieblich genutzte Fläche 18,76 % der Gesamtwohnfläche. Daher würden die anteiligen Kosten mit diesem Prozentsatz zum Ansatz gebracht. Zum "Fuhrpark" (Tz 13) hielt die Prüferin fest, dass bisher die Kosten für zwei Kraftfahrzeuge geltend gemacht worden seien. Die laufenden Kosten sowie die AfA des einen Fahrzeugs, das auch nach den Feststellungen der Prüferin und den Angaben des Beschwerdeführers kaum genutzt werde (2.000 km pro Jahr) würden ausgeschieden. Weiters werde geltend gemachter Aufwand (Tz 14 - Blumeneinkäufe) in Höhe von rund 1.300 S (1992), 1.500 S (1993) und 1.800 S (1994) als nicht absetzbare Kosten der privaten Lebensführung von den Betriebsausgaben ausgeschieden.

Unter der Überschrift "Betriebsaufgabe" (Tz 16) führte die Prüferin aus, dass der Beschwerdeführer in Wien eine Ordination unterhalten habe, die vorwiegend der Betreuung der Kassenpatienten gedient habe. Mit Zurücklegung der Kassenverträge "per 1.1.1992" sei diese Ordination aufgegeben worden, weil die Privatpatienten in der Ordination in M. weiter betreut worden seien. Dies sei dem Finanzamt erst im Mai 1995 bekannt gegeben worden, als der Beschwerdeführer auch seine Tätigkeit in M. beendet habe. Liege "ein Wandel zur Liebhaberei gem. § 1 Abs. 2 der Liebhabereiverordnung bei einer bisher als Einkunftsquelle anerkannten Betätigung vor", dann liege eine Betriebsaufgabe zu diesem Zeitpunkt, im Beschwerdefall "per 1.1.1992" vor. Die Prüferin ermittelte sodann einen Übergangsgewinn und einen Aufgabegewinn zum 1. Jänner 1992.

Unter der Überschrift "Liebhaberei" (Tz 17) führte die Prüferin aus, dass der Beschwerdeführer seine nichtselbständige Tätigkeit als Primararzt im Spital in Wien in der Folge des "Pensionsantrittes per 1.1.1992" beendet habe. Ebenso habe er zu diesem Zeitpunkt sämtliche Kassenverträge zurückgelegt, "sodass für sein Tätigkeitsfeld lediglich die Betreuung von Privatpatienten verblieb". Die Haupteinnahmequelle seiner selbständigen Tätigkeit habe sich seit jeher "aus den Sondergebühren bedingt, die ihm als aktiver Primar im Krankenhaus" zugeflossen seien (wobei im Jahr 1992 noch ein Betrag von 145.512 S auf Grund des Zuflussprinzips erklärt worden sei). Die Erlöse, die durch die weitere selbständige Tätigkeit haben erzielt werden können, seien im Verhältnis zu den Gesamterlösen von untergeordneter Bedeutung gewesen. Die Prüferin stellte die Erlöse der Jahre 1988 bis 1991 dar, wonach von erklärten Erlösen von rund 1,700.000 S (1988), 1,400.000 S (1989), 1,100.000 S (1990) und 1,400.000 S (1991), auf Sondergebühren rund 1,370.000 S (1988), 800.000 S (1989), 850.000 S (1990) und 1,190.000 S (1991) entfielen. Die "Kassengelder" hätten demgegenüber rund 245.000 S (1988), 255.000 S (1989), 220.000 S (1990) und 175.000 S (1991) ausgemacht. Die Erlöse von "Privatpatienten" würden rund je 75.000 S (1988 und 1989), 61.000 S (1990) und 63.000 S (1991) ausmachen, das seien an den Gesamterlösen 4,42 % (1988), 5,31 % (1989), 5,37 % (1990) und 4,43 % (1991). In den Streitjahren hätten die erklärten Erlöse rund 232.500 S (1992), 33.500 S (1993), 27.000 S (1994) und 7.500 S (1995) erreicht. Erlöse von Privatpatienten hätten dabei im Jahr 1992 87.000 S ausgemacht, in den Jahren 1993 bis 1995 den gesamten Betrag der erklärten Erlöse. Der Beschwerdeführer habe angegeben, dass "verschiedene Untersuchungsmethoden" (z.B. Ultraschalluntersuchungen) teilweise von den (Kranken)kassen nicht ersetzt würden und er sie in solchen Fällen aus sozialen Gründen seinen Patienten nicht weiterverrechnet habe. Er habe ab 1. Jänner 1992 seine Kassenverträge zurückgelegt und damit auch Mitte 1993 die Räumlichkeiten seiner Ordination in Wien aufgegeben, in welcher er als niedergelassener Facharzt vorwiegend die Kassenpatienten betreut habe. Ab dem Zeitpunkt der Änderung der Wirtschaftsführung (Pensionierung, Wegfall der Kassenbetreuungen) sei anzumerken, dass weder die Absicht des

Beschwerdeführers gegeben gewesen sei, aus der Tätigkeit einen Gesamtgewinn zu erzielen, noch objektiv betrachtet die Tätigkeit dazu geeignet gewesen sei, Gewinne zu erzielen, weil die ausgewiesenen Verluste bereits die Einnahmen überstiegen hätten. Die Lebensführung des Beschwerdeführers insgesamt sei durch die Tätigkeit in seinem Beruf bestimmt gewesen. Der Umstand, dass er auch nach seinem Übertritt in den Ruhestand und der Kündigung der Kassenverträge weiterhin Patienten betreut habe, auch wenn ihm bewusst gewesen sei, dass er dadurch keine Gewinne erzielen könne, lasse darauf schließen, dass eine weitere Tätigkeit auf einer in seiner Lebensführung als Arzt begründeten Neigung erfolgt sei sowie der Bewirtschaftung eines Teiles seines Hauses in M. gedient habe, "das mit seinem bisherigen betrieblichen und in der Folge dem Privatvermögen zuzurechnenden Anteil ein Bestandteil des Gebäudes ist, das für die Befriedigung des persönlichen Wohnbedürfnisses vorhanden" sei. Dadurch habe sich das wirtschaftliche Engagement des Beschwerdeführers seit der Pensionierung so grundsätzlich geändert, dass nicht mehr eine typischerweise erwerbswirtschaftliche Betätigung vorliege. Die bisher erklärten Einkünfte aus der selbständigen Tätigkeit würden durch die Prüferin auf geringere negative Beträge "berichtigt", jedoch nicht festgestellt (Tz 19). Aus "buchungstechnischen Gründen" würden die Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit in den Streitjahren jedoch "auf S 0,00" lauten. Hinsichtlich der Umsatzsteuer ging die Prüferin von einem steuerpflichtigen Umsatz von 145.512 S im Jahr 1992 und von 0 S für die übrigen Streitjahre aus und rechnete "gem. §§ 11 (12) u. (14), 16 (2) UStG 72" Beträge hinzu, ohne Vorsteuern als abziehbar anzuerkennen.

Mit Bescheiden vom 12. März 1997 setzte das Finanzamt der Prüferin folgend die Umsatzsteuer für 1994 und 1995, mit Bescheiden vom 2. April 1997 die Umsatzsteuer für 1992 und 1993 (für 1992 bis 1994 nach Wiederaufnahme der Verfahren) fest. Mit Bescheiden vom 2. April 1994 stellte das Finanzamt die Einkünfte des Beschwerdeführers für die Streitjahre 1992 bis 1995 (für die Jahre 1992 bis 1994 nach Wiederaufnahme der Verfahren) mit 139.995 S (1992), sonst mit 0 fest. In allen Bescheiden verwies das Finanzamt auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung sowie den darüber erstellten Prüfungsbericht.

Dagegen berief der Beschwerdeführer. Der betriebliche Anteil der Zweitordination sei amtlich von der Bewertungsstelle mit 30 % festgestellt und nach Fertigstellung der Ordination dem Finanzamt "zur Überprüfung übermittelt" worden. Diese Feststellung sei für zutreffend erkannt und keinerlei Änderung sei vorgenommen worden. Eine nachträgliche Anpassung an den derzeitigen Status könne keinesfalls zulässig sein und widerspreche auch der bisherigen Zustimmung. Bei den zwei Fahrzeugen handle es sich um solche mit Wechselkennzeichen. Ein "Amt" dürfe nicht beurteilen, ob jemand ein KFZ mit Allradantrieb für den Jahresbetrieb mit entsprechend hohen Kosten oder zu einem bestehenden Fahrzeug ein wintertaugliches zukaufe, welches zwar nur zu den entsprechenden Anlässen eingesetzt werde, aber bei Inkaufnahme der Komforteinbuße wesentlich preiswerter sei. Der Blumenschmuck im Warteraum und in der Ordination stelle sicher keinen "Repräsaufwand" dar. Zur Liebhaberei sei anzumerken, dass die Aufgabe der Ordination zum Zeitpunkt der "Rückgabe des Primariats aus Altersgründen" nachträglich betrachtet wahrscheinlich die wirtschaftlichste Lösung gewesen wäre. Allerdings habe der Entschluss zur Weiterführung der Ordination darauf gefußt, dass die bisher nebenbei ausgeübte Tätigkeit zur einzigen und somit zur Haupttätigkeit geworden sei. Auch aus dem Blickwinkel der Nutzung der bestehenden Betriebsausstattung sei dieser Gedankengang gerechtfertigt erschienen, zumal einige Wirtschaftsgüter gar nicht, andere nur mit Verlust veräußerbar gewesen seien. Die Kassenverträge seien "zurückgegeben" worden, um durch den Bezug der Ärztekammerpension zusätzliche Einnahmen zu lukrieren, sowie in der Hoffnung, "diese durch persönlichen Einsatz wettzumachen". Die Absicht, Gewinne zu erzielen, sei selbstverständlich gegeben gewesen, was auch durch die Einsparung der Personalkosten dokumentiert werde. Nachdem der Beschwerdeführer habe erkennen müssen, dass seine Bemühungen keinen Betriebserfolg gezeitigt hätten, sei die Ordination in Wien aufgelassen worden, um weitere Kosten einzusparen und den Großteil der Patienten in die bisherige Zweitordination zu bringen. Als auch diese Maßnahme nicht zum gewünschten Erfolg geführt habe, sei die Tätigkeit zur Gänze eingestellt worden. Es sei wohl einsichtig, dass erst dann reagiert werden könne, wenn angestrebte Ziele nach Ablauf eines angemessenen Zeitraumes nicht erreicht werden. Im Übrigen handle es sich bei der Führung einer fachärztlichen Ordination um keine Bewirtschaftung eines Wirtschaftsgutes, das sich besonders für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eigne. Die (von der Behörde vertretene) Ansicht, dass eine ärztliche Tätigkeit eine solche sein könne, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen ist, sei "wohl als sehr persönliche Meinung zu werten". Es könne nicht ernsthaft behauptet werden, dass jemand Fortbildung betreibe, Verwaltungskosten für Buchhaltung, Jahresabschluss und Büromaterial trage und Kammer- sowie betriebliche Versicherungsbeiträge leiste, nur um besondere, in der Lebensführung begründete Neigungen zu befriedigen. All diese Kosten würden auf ehrliches

Bemühen schließen lassen, eine erwerbswirtschaftliche Betätigung zu betreiben. Des Weiteren wandte sich der Beschwerdeführer gegen die Ermittlung der Höhe des Aufgabegewinns für das Jahr 1992. Schließlich verwies der Beschwerdeführer betreffend die Umsatzsteuer auf § 6 der Liebhabereiverordnung, die auf Betätigungen nach § 1 Abs. 2 abstelle, die nach seinen Ausführungen "wohl endgültig nicht vorliegen" könnten.

In einem die Berufung ergänzenden Schriftsatz vom 5. Mai 1997 führte der Beschwerdeführer aus, es sei falsch, dass die Kündigung der "kleinen Kassen" zu einer strukturellen Änderung des Ordinationsbetriebes führe. Bei Einhaltung der vereinbarten Tarife würden die Patienten durch diese Kassen die entrichteten Kosten zur Gänze und auch völlig problemlos erstattet erhalten. Dadurch sei die Ansicht der Prüferin über die angebliche Änderung der Wirtschaftsführung völlig haltlos. Mit den Gebietskrankenkassen habe seit jeher kein Vertrag bestanden, sodass diese Patienten, die üblicherweise den Großteil ausmachten, nach wie vor mit ihren Kassen hätten rückverrechnen müssen.

Das Finanzamt hielt dem Beschwerdeführer eine Stellungnahme der Prüferin zu seiner Berufung vor, wonach der Anteil der betrieblich genutzten Fläche (Ordination) des "Familienwohnsitzes" in M. durch die Prüferin auf Grund des vorgelegten Hausplanes berechnet worden sei. Demnach habe die Gesamtwohnfläche 349,63 m2 betragen, wovon 122,73 m2 auf den Keller, 134,13 m2 auf das Erdgeschoss und 92,63 m2 auf das Dachgeschoss entfielen. Die Ordination habe 48,11 m2 umfasst, zuzüglich des Vorzimmers von 10,36 m2, des WC von 1,64 m2 und der Garderobe von 5,36 m2 habe sich eine betrieblich genutzte Fläche von 65,47 m2 ergeben. Der Anteil der betrieblich genutzten Fläche habe sohin 18,76 % der Gesamtwohnfläche betragen. Zu den Fahrzeugen bemerkte die Prüferin, dass der Beschwerdeführer lediglich ein Fahrtenbuch für den Zeitraum 1. Jänner bis 13. Mai 1992 vorgelegt habe. Danach habe er kein Fahrtenbuch oder ähnliche Aufzeichnungen geführt. Das Ausmaß der betrieblichen Fahrten habe er nicht nachweisen können, weshalb die betriebliche Nutzung durch die Prüferin geschätzt worden sei. Das Anlagenverzeichnis hätte zwei PKW enthalten. Der Aufwand für einen der PKW sei von der Prüferin "erklärungsgemäß festgesetzt" worden. Der Aufwand für den anderen PKW sei mangels Nachweises des Umfanges der betrieblichen Nutzung bei einer Gesamtjahresleistung von rund 2.000 km aus dem notwendigen Betriebsvermögen ausgeschieden worden. Es entspreche nicht der Lebenserfahrung, dass das ausgeschiedene Fahrzeug (ein Allradfahrzeug) nur für die berufliche Tätigkeit ausschließlich für den Winter angeschafft worden sei. Gerade ein derartiges Fahrzeug werde - einem Trend entsprechend - von einer bestimmten Gesellschaftsschicht mit einem höheren Einkommen vielfach auch in der Freizeit und zur Erledigung von alltäglichen Besorgungen verwendet. Weiters sei anzuführen, dass der Umfang der betrieblichen Fahrten auf Grund der geringen Umsätze und der Tatsache, dass sich die Ordination am Wohnsitz befunden habe, äußerst begrenzt sein müsse. Zu den Aufwendungen für "gelegentliche Blumeneinkäufe" äußerte die Prüferin, dass nicht habe festgestellt werden können, ob diese tatsächlich als Ordinationsschmuck gedient hätten oder vielmehr privaten Zwecken. Zur Liebhaberei äußerte die Prüferin, dass eine weiterhin ausgeübte Tätigkeit trotz Vorliegens erkennbarer objektiver Ertragsunfähigkeit eine typisch erwerbswirtschaftliche Tätigkeit ausschließe. Daher könne gesagt werden, dass die Tätigkeit in der persönlichen Neigung des Beschwerdeführers liege. Durch die Möglichkeit der Absetzung der Hauskosten helfe dies der Bewirtschaftung des eigenen Wohnhauses, weil dieses mit den Ordinationsräumen ungefähr die gleichen Kosten verursache.

Der Beschwerdeführer hielt mit Schriftsatz vom 30. September 1997 der Stellungnahme der Prüferin entgegen, dass er für die Berechnung des betrieblichen Anteiles die amtlich festgestellte Flächenaufteilung herangezogen habe, welche die Wohnfläche mit 149,26 m2 und den Betrieb mit 54,73 m2 festgesetzt habe. Behördliche und fachkundige Beurteilungen würden auf den gesetzlichen Grundlagen fußen und seien wohl als richtig einzustufen und über jeden Zweifel erhaben. Daher seien sie von ihm keiner Kontrollrechnung unterworfen worden. Keller und Dachbodenräume, soweit sie ihrer Ausstattung nach nicht für Wohnzwecke geeignet sind, seien bei der Berechnung der Nutzfläche nicht zu berücksichtigen. Da der Großteil des Kellers sowie der Dachboden auf Grund ihrer baulichen Ausgestaltung eine entsprechende Nutzung gar nicht zuließen, bleibe nur die Waschküche samt Nebenräumen für die Einbeziehung übrig, zumal auch die Heizungsräumlichkeiten entweder auszuscheiden oder aliquot zuzurechnen seien. Dies bedeute: "Keller 29,46 m2, Erdgeschoss 134,13 m2 und Dachgeschoss 68,71 m2". Der Beschwerdeführer komme daher insgesamt auf 232,30 m2. Folglich sei - "unter Einbeziehung der halben Garage" - der Ansatz von 30 % durchaus zutreffend. Zu den Fahrzeugen hielt er fest, dass es der Lebenserfahrung entspreche, dass das bezeichnete Fahrzeug mit seiner extrem harten Federung, die jede Unebenheit mit einem Vielfachen weitergebe, nur dann gefahren werde, wenn es die äußeren Bedingungen verlangten. Dass hiemit keine Freizeitbedürfnisse befriedigt würden, bezeuge auch der Kilometerstand. Zum nicht anerkannten Blumenschmuck sei feststellbar, ob sich ehemalige Patienten an

regelmäßigen Blumenschmuck in der Ordination hätten erinnern können. Wenn "das Amt" auf Grund der Höhe der Ausgaben von einer Überprüfung Abstand nehme, "kann sie das nicht zu Lasten des Abgabepflichtigen tun". Zur Liebhaberei hielt der Beschwerdeführer fest, dass "die Absetzung der Hauskosten ..... der Bewirtschaftung des eigenen Wohnhauses wohl deswegen nicht helfen" könne, weil sie im Verhältnis zu den erforderlichen anderen Betriebsausgaben betragsmäßig gering wären. Es könne nicht ernsthaft die Ansicht vertreten werden, dass jemand, nur um vorgegebene Kosten abschreiben zu können, ein Vielfaches dieser Kosten zusätzlich aufwende. Er verwehre sich gegen die Behauptung einer nicht erwerbswirtschaftlichen Betriebsführung.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab. Nach Wiedergabe des Verwaltungsgeschehens hielt die belangte Behörde fest, entgegen den Berufungsausführungen liege eine Betätigung "nach § 1 Abs. 2 LVO" vor, weil die Führung der Privatpraxis auf eine besondere, in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sei. Der Beschwerdeführer selbst habe angegeben, "dass er verschiedene Untersuchungsmethoden nicht weiterverrechnet" habe (z.B. sollen Ultraschalluntersuchungen nur in bestimmten zeitlichen Abständen von den Kassen ersetzt worden seien und daher habe er diese Kosten aus sozialen Gründen nicht an die Patienten weiterverrechnet). Ab 1. Jänner 1992 habe der Beschwerdeführer überdies seine Kassenverträge zurückgelegt und seine Ordination in Wien aufgegeben, in welcher er als niedergelassener Facharzt vorwiegend Kassenpatienten betreut habe. Ab der Pensionierung und dem Wegfall der Kassenpatienten habe der Beschwerdeführer weder die Absicht gehabt, noch sei die Tätigkeit objektiv geeignet gewesen, einen Gesamtgewinn zu erzielen. Die Lebensführung des Beschwerdeführers insgesamt sei durch die Tätigkeit in seinem Beruf bestimmt gewesen. Der Umstand, dass der Beschwerdeführer auch nach seinem Übertritt in den Ruhestand und nach Kündigung der Kassenverträge weiterhin Patienten betreut habe, auch wenn ihm bewusst gewesen sei, dass er durch seine Tätigkeit keine Gewinne erzielen könne, lasse darauf schließen, "dass seine weitere Tätigkeit auf einer in seiner Lebensführung als Arzt begründeten Neigung erfolgt" sei sowie der Bewirtschaftung eines Teiles seines Hauses gedient hätte, welches mit seinem bisherigen betrieblichen und in der Folge dem Privatvermögen zuzurechnenden Anteil ein Bestandteil des Gebäudes sei, "das für die Befriedigung des persönlichen Wohnbedürfnisses vorhanden" sei. Dadurch habe sich das wirtschaftliche Engagement des Beschwerdeführers seit der Pensionierung so grundsätzlich geändert, dass nicht mehr eine typischerweise erwerbswirtschaftliche Betätigung vorliege. Werde eine Tätigkeit trotz erkennbarer objektiver Ertragsunfähigkeit weiter ausgeübt, schließe dies eine typisch erwerbswirtschaftliche Tätigkeit aus, sodass mit Recht gesagt werden könne, dass die Tätigkeit in der persönlichen Neigung des Beschwerdeführers liege. Auch das vom Beschwerdeführer angeführte soziale Denken unter Hinweis auf seine private medizinische Erziehung würden eine Neigung erkennen lassen, die sich als Resultat seiner bisherigen Lebensführung als Arzt erweise, wobei die sozialen Momente durchaus nicht einseitig sein müssen, weil soziale Kontakte mit Patienten durchaus auch dem eigenen sozialen Bedürfnis entgegenkämen. Dass bisherige Kassenpatienten durch die Möglichkeit der Kostenerstattung weiterhin "die gleiche Basis" wie als Kassenpatienten gehabt hätten, sei in Wirklichkeit wohl an der Bequemlichkeit der Patienten gescheitert und vorhersehbar gewesen. In der Berufung habe der Beschwerdeführer selbst Gründe angeführt, warum es keine erwerbswirtschaftliche Betriebsführung gebe. Damit gebe der Beschwerdeführer aber selbst zu, dass er den Betrieb nicht mehr nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten habe führen können. Die Möglichkeit der Absetzung der Hauskosten helfe der Bewirtschaftung des eigenen Wohnhauses, weil dieses mit den Ordinationsräumen ungefähr die gleichen Kosten verursache. Weiters dürfe nicht übersehen werden, dass der Beschwerdeführer seine Niederlassung in Wien gehabt habe. Dass die Ordination in Wien aufgegeben worden sei, werde auch vom Beschwerdeführer nicht bestritten. Es liege somit zumindest eine Teilbetriebsaufgabe vor, die der Beschwerdeführer bisher nicht erklärt habe. Zur Ordination in M. werde das Ausmaß der Räumlichkeiten vom Beschwerdeführer nicht bestritten. Die Ansicht des Beschwerdeführers, bei der Berechnung des betrieblichen Anteiles seien nicht alle Räume zum Vergleich heranzuziehen, sei allerdings unrichtig. Da sämtliche Räume - und nicht nur die Wohnräume, wie der Beschwerdeführer vermeine - Kosten verursachten, seien zur Berechnung des betrieblichen Anteils auch sämtliche Räume heranzuziehen. Der von der Betriebsprüfung errechnete Anteil erweise sich somit als richtig. Warum Keller und Dachbodenräume bei der Berechnung der Gesamtnutzfläche nicht miteinbezogen werden sollten, sei nicht verständlich. Es lägen widersprüchliche Angaben des Beschwerdeführers auch insofern vor, als er in der Stellungnahme zur Berufung ausführe, dass die Garage mit einzubeziehen sei, obwohl auch eine Garage keinen Wohnraum darstelle. Dies zeige deutlich, dass der Beschwerdeführer die Meinung vertrete, dass die gesamte Nutzfläche heranzuziehen sei und er nur durch nicht verständliche Berechnungen versuche, "die

30 % betrieblichen Anteil zu rechtfertigen". Für die Berechnung des betrieblichen Anteiles seien die Verhältnisse im Prüfungszeitraum heranzuziehen. Warum der Beschwerdeführer seinerzeit einen anderen betrieblichen Anteil berechnet habe, sei ohne Bedeutung.

Zum "Fuhrpark" sei es dem Beschwerdeführer nicht gelungen, die überwiegende betriebliche Nutzung des zweiten Fahrzeugs nachzuweisen. Er habe ein Fahrtenbuch lediglich für den Zeitraum vom 1. Jänner 1992 bis 13. Mai 1992 vorgelegt. Danach habe er weder ein Fahrtenbuch noch vergleichbare Aufzeichnungen geführt. Dass er zwei PKW überwiegend betrieblich genutzt habe, hätte er nachweisen müssen. Es entspreche nicht der Lebenserfahrung, dass ein Allradfahrzeug ausschließlich im Winter und nur für betriebliche Tätigkeiten angeschafft werde. Gerade ein derartiges Fahrzeug werde - einem Trend entsprechend - von einer Gesellschaftsschicht mit höherem Einkommen "vielfach auch für Zwecke der Freizeit und der Erledigung von alltäglichen Besorgungen verwendet". Dem Argument der Betriebsprüfung, dass das Ausmaß der betrieblichen Fahrten auf Grund der geringen Umsätze und der Tatsache, dass sich die Ordination am Wohnsitz des Beschwerdeführers befunden habe, äußerst begrenzt sein müsse, könne "nicht mit Erfolg entgegengetreten werden". Zur Wiederaufnahme hielt die belangte Behörde fest, dass der tatsächliche Anteil der Ordination an der Gesamtnutzfläche und die Anzahl der insgesamt gefahrenen Kilometer erst im Zuge der Prüfung festgestellt werden konnten. Auch habe er dem Finanzamt erst am 11. Mai 1995 bekannt gegeben, dass er mit Zurücklegung der Kassenverträge am 1. Jänner 1992 die Ordination in Wien aufgegeben habe und er die Privatpatienten in der Ordination in seiner Wohnung betreut habe. Es habe sich hiebei um neu hervorgekommene Tatsachen gehandelt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Für das Streitjahr 1992 ist die Liebhabereiverordnung, BGBl. Nr. 322/1990, (im Folgenden: LiebhabereiV 1990) anzuwenden, für die Streitjahre 1993 bis 1995 die Liebhabereiverordnung, BGBl. Nr. 33/1993, idF vor der Änderung durch die Verordnung BGBl. II Nr. 358/1997 (im Folgenden: LiebhabereiV 1993).

Nach § 1 Abs. 1 beider Liebhabereiverordnungen ist das Vorliegen von Einkünften zu vermuten bei einer Betätigung (einer Tätigkeit oder einem Rechtsverhältnis), die

-

durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) zu erzielen, und

-

nicht unter Abs. 2 fällt.

Im Anwendungsbereich der LiebhabereiV 1990 kann die Vermutung widerlegt werden, wenn die Absicht nicht anhand objektiver Umstände (§ 2 Abs. 1 und 3) nachvollziehbar ist. Im Anwendungsbereich der LiebhabereiV 1993 ist Voraussetzung, dass die Absicht anhand objektiver Umstände (§ 2 Abs. 1 und 3) nachvollziehbar ist.

Liebhaberei ist nach § 1 Abs. 2 beider Liebhabereiverordnungen zu vermuten bzw. anzunehmen bei einer Betätigung, wenn Verluste entstehen

1. aus der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen (z.B. Wirtschaftsgüter, die der Sport- und Freizeitausübung dienen, Luxuswirtschaftsgüter, Wirtschaftsgüter, die der Befriedigung des persönlichen Wohnbedürfnisses dienen) und typischerweise einer besonderen, in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen, oder

2. aus Tätigkeiten, die typischerweise auf einen besonderen, in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sind.

Die Vermutung kann in diesen Fällen nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 der LiebhabereiV 1990 widerlegt werden, die Annahme von Liebhaberei kann in diesen Fällen nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 der LiebhabereiV 1993 ausgeschlossen sein.

Die belangte Behörde geht offenbar davon aus, die ärztliche Tätigkeit des Beschwerdeführers durch die Zurücklegung der Kassenverträge zu einer Tätigkeit iSd § 1 Abs. 2 der LiebhabereiV geworden sei. Dies trifft nicht zu:

Die Führung der Ordination eines Facharztes, auch wenn sie nicht als Vertragsarzt (vgl. etwa § 338 ASVG), sondern als so genannter Wahlarzt ausgeübt wird, stellt nämlich nach der Verkehrsauffassung keine Tätigkeit dar, die typischerweise auf eine besondere, in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen ist. Eine solche Ordination ist auch kein Wirtschaftsgut, das sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignet und typischerweise einer besonderen, in der Lebensführung begründeten Neigung entspricht. Daran ändert auch nichts, dass "die Lebensführung des Beschwerdeführers insgesamt durch seinen Beruf als Arzt bestimmt" gewesen sein mag und er von einer darin "begründeten Neigung" geleitet gewesen sein mag. Die Rechtsansicht der belangten Behörde, dass die vom Beschwerdeführer in den Jahren 1992 bis 1995 ausgeübte Tätigkeit im Betrieb seiner Ordination eine Tätigkeit nach § 1 Abs. 2 der jeweils anzuwendenden Liebhabereiverordnung dargestellt habe, ist verfehlt.

Im Falle von Tätigkeiten im Sinne des § 1 Abs. 1 der Liebhabereiverordnungen ist das Vorliegen von Einkünften zunächst zu vermuten. Die Vermutung kann widerlegt werden, wenn die Absicht des Steuerpflichtigen, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen, nicht anhand objektiver Umstände (§ 2 Abs. 1 der Liebhabereiverordnungen) nachvollziehbar ist. Fallen bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 1 der Liebhabereiverordnungen Verluste an, ist das Vorliegen der Absicht, insbesondere anhand der im § 2 Abs. 1 Z 1 bis 6 der Liebhabereiverordnungen genannten Kriterien zu beurteilen. Dabei kommt dem in § 2 Abs. 1 Z 6 der Liebhabereiverordnungen angeführten Kriterium - Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen -

besondere Bedeutung zu (vgl. das hg. Erkenntnis vom 23. Februar 2005, 2002/14/0024).

In Verkennung der Rechtslage hat die belangte Behörde keine Feststellungen getroffen, ob die in § 1 Abs. 1 der Liebhabereiverordnungen genannte Absicht anhand objektiver Umstände (§ 2 Abs. 1 und 3 der Liebhabereiverordnungen) nachvollziehbar gewesen ist. Insbesondere hat sie sich mit den Ursachen, auf Grund derer im Gegensatz zu vergleichbaren Betrieben für Tätigkeiten kein Gewinn oder Überschuss erzielt wird, mit dem marktgerechten Verhalten im Hinblick auf die angebotenen Leistungen und im Hinblick auf die Preisgestaltung sowie mit der Art und dem Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage und strukturverbessernden Maßnahmen (z.B. Rationalisierungsmaßnahmen) nicht auseinandergesetzt. Aus der Entwicklung der Einkünfte bis zum Einstellen der Tätigkeit letztendlich im Jahr 1995 allein durfte die belangte Behörde noch nicht auf Liebhaberei schließen.

Der Beschwerdeführer behauptete, die Tätigkeit mit Gewinnabsicht unternommen zu haben, und führte im Verwaltungsverfahren dazu an, dass nach der Aufgabe seiner Tätigkeiten als Primararzt im Spital und als Vertragsarzt diese Tätigkeit (als Wahlarzt) seine "Haupttätigkeit" dargestellt habe und er Personalkosten eingespart habe. Darauf ist die belangte Behörde nicht eingegangen.

Die belangte Behörde hat (wie schon die Prüferin in Tz 16 des Prüfungsberichtes) festgestellt, dass der Beschwerdeführer seine Ordination in Wien "ab 1. Jänner 1992" aufgegeben habe, in der er als niedergelassener Facharzt vorwiegend Kassenpatienten betreut hatte.

Demgegenüber hat der Beschwerdeführer im Verwaltungsverfahren vorgebracht, dass er (erst) nach Erkennen, dass seine "Bemühungen keinen Betriebserfolg gezeitigt" hätten, die Ordination in Wien aufgelassen habe. Die Prüferin stellte unter Tz 17 des Prüfungsberichtes fest, dies sei "Mitte 1993" erfolgt. In der Beschwerde weist der Beschwerdeführer zutreffend darauf hin, dass aus den dem Finanzamt und der belangten Behörde vorgelegenen Jahresabschlüssen ersichtlich sei, dass in den Jahren 1992 und 1993 Betriebsausgaben für Ordinationsmiete (32.662,04 S für 1992 und 27.070,69 S für 1993) aufschienen, während ein solcher Aufwand ab 1994 nicht mehr verbucht sei. Dieses Vorbringen zur Verbesserung der Ertragslage wird im fortzusetzenden Verfahren zu würdigen sein.

Stellt sich bei einer Tätigkeit nach § 1 Abs. 1 der Liebhabereiverordnungen (mit Ausnahme der Vermietung) objektiv erst nach einer gewissen Zeit heraus, dass sie niemals erfolgbringend sein kann, kann sie dennoch bis zu diesem Zeitpunkt als Einkunftsquelle angesehen werden. Erst wenn die Tätigkeit danach nicht eingestellt wird, ist sie für Zeiträume ab diesem Zeitpunkt als Liebhaberei zu qualifizieren (vgl. etwa die hg. Erkenntnisse vom 28. Februar 2002, 96/15/0219, VwSlg 7.687/F, vom 7. Oktober 2003, 99/15/0209, und das erwähnte hg. Erkenntnis vom 23. Februar 2005).

Hinsichtlich der Umsatzsteuer ist für die Streitjahre 1993 bis 1995 überdies auf § 6 der LiebhabereiV 1993 hinzuweisen,

welcher die Annahme von Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinn nur für Betätigungen nach § 1 Abs. 2 der LiebhabereiV 1993 vorsieht, welche im Beschwerdefall jedoch nicht vorliegen.

Zur Frage des betrieblichen Anteils des Wohnhauses in M. ging die belangte Behörde davon aus, dass zur Berechnung des betrieblichen Anteils sämtliche Räume heranzuziehen seien und es nicht verständlich sei, warum Keller und Dachbodenräume bei der Berechnung der Gesamtnutzfläche nicht miteinbezogen werden sollten. Die belangte Behörde ist daran zu erinnern, dass zu einer Ermittlung des betrieblichen Anteils die betrieblich genutzten Flächen nur den ausschließlich für "private Zwecke" verwendeten Räumen ohne allgemein nutzbare (neutrale) Flächen gegenübergestellt werden dürfen (vgl. etwa die hg. Erkenntnisse vom 25. September 2002, 97/13/0175, und vom 26. September 1990, 86/13/0104).

Mit dem Vorbringen des Beschwerdeführers im Schriftsatz vom 30. September 1997, der Großteil des Kellers (mit Ausnahme der Waschküche) und der Dachboden ließen auf Grund ihrer baulichen Ausgestaltung eine Benützung für Wohnzwecke nicht zu, hat sich die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid nicht auseinander gesetzt. Der mehrmals erwähnte Bauplan ist in den vorgelegten Verwaltungsakten nicht enthalten.

Mit dem Vorbringen des Beschwerdeführers betreffend die geltend gemachten Betriebsausgaben für zwei PKW, die belangte Behörde habe vernachlässigt, dass es sich um zwei unter einem Wechselkennzeichen zugelassene Fahrzeuge gehandelt habe, wird sich die belangte Behörde gegebenenfalls im fortzusetzenden Verfahren auseinander zu setzen haben. Die dem angefochtenen Bescheid betreffend Festsetzung der Umsatzsteuer und Feststellung der Einkünfte anhaftende Rechtswidrigkeit schlägt auf die bekämpfte Wiederaufnahme durch, weil die belangte Behörde damit keine tragfähige Begründung geboten hat, dass dem rechtlichen Erfordernis des § 303 Abs. 4 BAO entsprechend die Kenntnis der von der belangten Behörde als neu hervorgekommen angesehenen Tatsachen oder Beweismittel einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Der angefochtene Bescheid war gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben.

Von der beantragten Durchführung einer mündlichen Verhandlung konnte aus den Gründen des§ 39 Abs. 1 Z 6 VwGG abgesehen werden.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47ff VwGG iVm der VerordnungBGBl. II Nr. 333/2003.

Wien, am 14. Dezember 2005

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2005:2002130131.X00

Im RIS seit

23.01.2006

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, http://www.vwgh.gv.at

© 2025 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at