

TE Vwgh Erkenntnis 2010/2/23 2006/15/0314

JUSLINE Entscheidung

🕒 Veröffentlicht am 23.02.2010

Index

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

Norm

BAO §303 Abs4

LiebhabereiV 1993 §1 Abs1

LiebhabereiV 1993 §2 Abs1

LiebhabereiV 1993 §2 Abs2

1. BAO § 303 heute
2. BAO § 303 gültig ab 01.01.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 14/2013
3. BAO § 303 gültig von 26.06.2002 bis 31.12.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 97/2002
4. BAO § 303 gültig von 15.07.1999 bis 25.06.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 106/1999
5. BAO § 303 gültig von 19.04.1980 bis 14.07.1999 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 151/1980

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Hargassner und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Zorn, Dr. Büsser und Mag. Novak als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zaunbauer, über die Beschwerde des Dr. M in K, vertreten durch DDr. Johann Neuner, Wirtschaftsprüfer in 9020 Klagenfurt, Rosentaler Str. 5/8, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Klagenfurt, vom 12. September 2006, Zlen. RV/0013-K/06 und RV/0351-K/06, betreffend u.a. die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer 2002 bis 2004, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 610,60 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Der Beschwerdeführer ist Arzt für Allgemeinmedizin und bezog in den Streitjahren 2002 bis 2004 als Betriebsarzt eines Sozialversicherungsträgers Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Weiters erklärte er für diesen Zeitraum u.a. Einkünfte aus selbständiger Arbeit aus einer seit 1996 geführten Privatpraxis.

Im Zuge einer die Streitjahre umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung wurde die selbständige Tätigkeit des Beschwerdeführers als Liebhaberei beurteilt. Das Finanzamt nahm die Einkommsteuerverfahren der Jahre 2002 bis 2004 wieder auf und erließ neue Sachbescheide, in denen die (negativen) Einkünfte aus selbständiger Arbeit außer Ansatz gelassen wurden. In der Begründung der Wiederaufnahmebescheide verwies das Finanzamt auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen seien.

Unter Tz. 2 des Berichts über das Ergebnis der Außenprüfung vom 17. November 2005 wird ausgeführt, dass erst im Zuge des Prüfungsverfahrens die näheren Umstände über "die Marktgerechtigkeit des Verhaltens" des Beschwerdeführers bekannt geworden seien. Damit lägen neue Tatsachen im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO vor. Unter Tz. 2 des Berichts über das Ergebnis der Außenprüfung vom 17. November 2005 wird ausgeführt, dass erst im Zuge des Prüfungsverfahrens die näheren Umstände über "die Marktgerechtigkeit des Verhaltens" des Beschwerdeführers bekannt geworden seien. Damit lägen neue Tatsachen im Sinne des Paragraph 303, Absatz 4, BAO vor.

Die für die Wiederaufnahme herangezogenen konkreten Prüfungsfeststellungen finden sich unter Pkt. 1 "Liebhaberei" wie folgt:

" (...) Bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit handelt es sich um eine Arztpraxis, die seit Tätigkeitsbeginn im Jahr 1996 durchwegs Verluste erzielt (siehe nachstehend angeführte Aufstellung). Da in den einzelnen Jahren keine Gewinne ausgewiesen wurden, muss von Seiten der Bp beurteilt werden, ob eine Liebhaberei im steuerlichen Sinne vorliegt.

Die Tätigkeit als Arzt stellt eine Betätigung gem. § 1 Abs. 1 LVO dar, die hinsichtlich Art und Umfang typisch erwerbswirtschaftlich ist. Aufgrund dieser Verordnung ist eine Kriterienprüfung durchzuführen. Diese Kriterienprüfung ergab, dass eine Gesamtgewinnerzielungsabsicht anhand objektiver Umstände nicht nachgewiesen werden konnte. Aus den nachfolgenden Aufstellungen ist zu entnehmen, dass die Höhe der erwirtschafteten Verluste im Prüfungszeitraum bereits die Umsätze übersteigt. Weiters finden nicht einmal die Fixkosten in den erzielten Praxiseinnahmen Deckung. In den einzelnen Jahren sind bereits die Abschreibungsbeträge höher als die Einnahmen. Die Tätigkeit als Arzt stellt eine Betätigung gem. Paragraph eins, Absatz eins, LVO dar, die hinsichtlich Art und Umfang typisch erwerbswirtschaftlich ist. Aufgrund dieser Verordnung ist eine Kriterienprüfung durchzuführen. Diese Kriterienprüfung ergab, dass eine Gesamtgewinnerzielungsabsicht anhand objektiver Umstände nicht nachgewiesen werden konnte. Aus den nachfolgenden Aufstellungen ist zu entnehmen, dass die Höhe der erwirtschafteten Verluste im Prüfungszeitraum bereits die Umsätze übersteigt. Weiters finden nicht einmal die Fixkosten in den erzielten Praxiseinnahmen Deckung. In den einzelnen Jahren sind bereits die Abschreibungsbeträge höher als die Einnahmen.

Die Bp ergründete weiters Ursachen, warum im Gegensatz zu vergleichbaren Tätigkeiten kein Gewinn erzielt wird, und warum von einer marktgerechten Führung der Tätigkeit nicht gesprochen werden kann. Dabei wurde festgestellt, dass die Betätigung als Arzt der Ausübung als Nebentätigkeit nur zu bestimmten, sehr eingeschränkten Öffnungszeiten ausgeübt wird bzw. an Voranmeldungen gebunden ist. Weiters liegen keine Verträge mit Kassen vor. Hinsichtlich der Tätigkeitsausübung erfolgte eine Spezialisierung auf dem Gebiet der Homöopathie. Die Auseinandersetzung mit diesem Thema ist laut AbgPfl im persönlichen Interesse begründet.

Ein weiteres Kriterium der Liebhabereibeurteilung stellt die Bemühung des AbgPfl zur Verbesserung der Ertragslage dar. Die Bp stellte fest, dass keine Verbesserungsmaßnahmen gesetzt wurden, da die Betätigung lt. AbgPfl nur ein weiteres Standbein darstellt und aufgrund des Vorliegens weiterer Einkunftsquellen die Bestreitung des Lebensunterhaltes in keiner Weise gefährdet ist.

(...)

Da sowohl die Führung des Betriebes als auch die Absicht des AbgPfl zur Gewinnerzielung nicht gegeben sind, wird die Einkunftsquelle seitens der Bp steuerrechtlich nicht anerkannt. Die Tätigkeit ist als Liebhaberei zu beurteilen, die dabei entstandenen Verluste werden bei der Ermittlung des steuerlichen Einkommens nicht berücksichtigt."

In der auch gegen die Wiederaufnahme der Verfahren gerichteten Berufung brachte der Beschwerdeführer vor, dass seine Verlustsituation aus den Steuererklärungen ersichtlich gewesen sei und das Finanzamt die entsprechenden Jahre endgültig veranlagt habe. Auch bestritt er, dass neue Umstände über die "Marktgerechtigkeit" seines Verhaltens

sowohl im Hinblick auf die angebotene Leistung als auch im Hinblick auf die Preisgestaltung (§ 2 Abs. 1 Z 4 und 5 LVO) im Zuge der Prüfung festgestellt worden seien. In den letzten Jahren sei es zu einer kontinuierlichen Reduzierung des Verlustes gekommen. Die Führung des Betriebes erfolge mit sparsamsten Mitteln. Die Vergabe eines Kassenvertrages liege nicht im Einflussbereich des Beschwerdeführers. Der Beschwerdeführer werde auf Grund der ihm bewussten Situation der Praxis in Zukunft vermehrt Gutachten erstellen, sodass nach Ablauf der Abschreibung und Verbesserung der Einnahmensituation ein Überschuss erzielt werde. Die Verlustsituation in der Vergangenheit sei ausschließlich auf die Einnahmensituation zurückzuführen, weil Patienten bekanntlich Ärzte mit Kassenverträgen bevorzugen würden. Mit der homöopathischen Behandlung habe der Beschwerdeführer versucht, die Auslastungssituation zu verbessern. Eine sparsamere Betriebsführung sei nicht möglich. In der auch gegen die Wiederaufnahme der Verfahren gerichteten Berufung brachte der Beschwerdeführer vor, dass seine Verlustsituation aus den Steuererklärungen ersichtlich gewesen sei und das Finanzamt die entsprechenden Jahre endgültig veranlagt habe. Auch bestritt er, dass neue Umstände über die "Marktgerechtigkeit" seines Verhaltens sowohl im Hinblick auf die angebotene Leistung als auch im Hinblick auf die Preisgestaltung (Paragraph 2, Absatz eins, Ziffer 4 und 5 LVO) im Zuge der Prüfung festgestellt worden seien. In den letzten Jahren sei es zu einer kontinuierlichen Reduzierung des Verlustes gekommen. Die Führung des Betriebes erfolge mit sparsamsten Mitteln. Die Vergabe eines Kassenvertrages liege nicht im Einflussbereich des Beschwerdeführers. Der Beschwerdeführer werde auf Grund der ihm bewussten Situation der Praxis in Zukunft vermehrt Gutachten erstellen, sodass nach Ablauf der Abschreibung und Verbesserung der Einnahmensituation ein Überschuss erzielt werde. Die Verlustsituation in der Vergangenheit sei ausschließlich auf die Einnahmensituation zurückzuführen, weil Patienten bekanntlich Ärzte mit Kassenverträgen bevorzugen würden. Mit der homöopathischen Behandlung habe der Beschwerdeführer versucht, die Auslastungssituation zu verbessern. Eine sparsamere Betriebsführung sei nicht möglich.

Mit dem angefochtenen Bescheid wurde die Berufung abgewiesen. Begründend führte die belangte Behörde aus, dass das Finanzamt die Einkommensteuererklärungen 2002 bis 2004 vorerst ohne jegliche Überprüfungshandlungen erklärungsgemäß veranlagt habe. Die Wiederaufnahme der Verfahren sei darauf gestützt worden, dass "Umstände über die Marktgerechtigkeit des Verhaltens - diesbezüglich die vorangehenden Ausführungen" neu hervorgekommen seien. Betrachte man den Wissensstand des Finanzamtes vor Erlassung der Wiederaufnahmebescheide betreffend Einkommensteuer 2002 bis 2004, so habe das Finanzamt aus den Erklärungen erkennen können, dass die Verluste die Umsätze überstiegen. Da der Beschwerdeführer im Betriebseröffnungsbogen die "Eröffnung einer Arztpraxis (privat)" bekannt gegeben habe, könne auch im Umstand, dass keine Verträge mit Kassen bestünden, keine neue Tatsache erblickt werden.

Dem Finanzamt sei es ohne nähere Prüfung aber nicht möglich gewesen, festzustellen, dass

?

"die Fixkosten in den Praxiseinnahmen keine Deckung fanden

?

der (Beschwerdeführer) die Arztpraxis als Nebentätigkeit nur zu bestimmten, sehr eingeschränkten Öffnungszeiten führte bzw. diese an Voranmeldungen gebunden war

?

er auch keine Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage unternommen hat

?

er auf Homöopathie spezialisiert ist und die Auseinandersetzung mit diesem Thema laut seinen Angaben im persönlichen Interesse begründet ist."

Feststellungen über Art und Ausmaß der Führung der Privatpraxis seien aus den Steuererklärungen nicht hervorgegangen und erst im Zuge der Betriebsprüfung getroffen worden; sie seien daher sehr wohl als "neue Tatsachen" zu werten, ebenso wie das - wenn auch wegen des Verschuldens des Finanzamtes erst im Zuge der Betriebsprüfung ermittelte - Verhältnis der Fixkosten zu den Praxiseinnahmen. Der Beschwerdeführer bestreite auch nicht, keine Verbesserungsmaßnahmen gesetzt zu haben.

Hätte das Finanzamt schon bei Erlassung der Erstbescheide für 2002 bis 2004 davon Kenntnis gehabt, dass die Einnahmen die Fixkosten nicht decken und der Beschwerdeführer im gesamten bisherigen Zeitraum seiner Tätigkeit keine Maßnahmen zur Verbesserung der Ertragslage gesetzt habe, wäre die Kenntnis dieser Umstände sehr wohl geeignet gewesen, einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeizuführen.

Gegen diese Entscheidung richtet sich die vorliegende Beschwerde, mit welcher der Beschwerdeführer nur mehr die Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren bekämpft.

Nach Vorlage der Akten und Erstattung einer Gegenschrift durch die belangte Behörde hat der Verwaltungsgerichtshof erwogen:

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen u.a. 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. Gemäß Paragraph 303, Absatz 4, BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen u.a. 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.

Maßgebend ist in diesem Zusammenhang, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumption zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können (vgl. das hg. Erkenntnis vom 4. März 2009, 2004/15/0135, mit weiteren Nachweisen). Hierbei kommt es auf den Wissensstand der Behörde (auf Grund der Abgabenerklärungen und ihrer Beilagen) im jeweiligen Veranlagungsjahr an (vgl. für viele das hg. Erkenntnis vom 18. Dezember 2008, 2006/15/0208). Maßgebend ist in diesem Zusammenhang, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumption zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können (vergleiche das hg. Erkenntnis vom 4. März 2009, 2004/15/0135, mit weiteren Nachweisen). Hierbei kommt es auf den Wissensstand der Behörde (auf Grund der Abgabenerklärungen und ihrer Beilagen) im jeweiligen Veranlagungsjahr an (vergleiche für viele das hg. Erkenntnis vom 18. Dezember 2008, 2006/15/0208).

Die Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens gehen davon aus, dass es sich bei der vom Beschwerdeführer ausgeübten ärztlichen Tätigkeit um eine solche gemäß § 1 Abs. 1 Liebhabereiverordnung 1993, BGBl. Nr. 33/1993, im Folgenden: LVO, handelt, sodass die für die Qualifizierung als Einkunftsquelle maßgebliche Absicht, einen Gesamtgewinn zu erzielen, zunächst zu vermuten ist. Die Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens gehen davon aus, dass es sich bei der vom Beschwerdeführer ausgeübten ärztlichen Tätigkeit um eine solche gemäß Paragraph eins, Absatz eins, Liebhabereiverordnung 1993, Bundesgesetzblatt Nr. 33 aus 1993, im Folgenden: LVO, handelt, sodass die für die Qualifizierung als Einkunftsquelle maßgebliche Absicht, einen Gesamtgewinn zu erzielen, zunächst zu vermuten ist.

Nach Ablauf des Anlaufzeitraumes gemäß § 2 Abs. 2 LVO kann diese Vermutung an Hand der in § 2 Abs. 1 LVO genannten objektiven Kriterien, welche die Beurteilung der subjektiven Gewinnabsicht ermöglichen, widerlegt werden. Dabei kommt dem Kriterium der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen besondere Bedeutung zu (vgl. das hg. Erkenntnis vom 11. November 2008, 2006/13/0124). Nach Ablauf des Anlaufzeitraumes gemäß Paragraph 2, Absatz 2, LVO kann diese Vermutung an Hand der in Paragraph 2, Absatz eins, LVO genannten objektiven Kriterien, welche die Beurteilung der subjektiven Gewinnabsicht ermöglichen, widerlegt werden. Dabei kommt dem Kriterium der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen besondere Bedeutung zu (vergleiche das hg. Erkenntnis vom 11. November 2008, 2006/13/0124).

Stellt sich bei einer Tätigkeit nach § 1 Abs. 1 LVO objektiv nach mehreren Jahren heraus, dass sie niemals erfolgreich sein kann, kann sie dennoch bis zu diesem Zeitpunkt als Einkunftsquelle anzusehen sein. Erst wenn die Tätigkeit dann nicht eingestellt wird, ist sie für Zeiträume ab diesem Zeitpunkt als Liebhaberei zu qualifizieren (vgl. das hg. Erkenntnis vom 7. Oktober 2003, 99/15/0209). Stellt sich bei einer Tätigkeit nach Paragraph eins, Absatz eins, LVO objektiv nach mehreren Jahren heraus, dass sie niemals erfolgreich sein kann, kann sie dennoch bis zu diesem Zeitpunkt als Einkunftsquelle anzusehen sein. Erst wenn die Tätigkeit dann nicht eingestellt wird, ist sie für Zeiträume ab diesem Zeitpunkt als Liebhaberei zu qualifizieren (vergleiche das hg. Erkenntnis vom 7. Oktober 2003, 99/15/0209).

Daraus folgt, dass das Auftreten von Verlusten, wie sie den Steuererklärungen der Jahre 2002 bis 2004 zu entnehmen waren, für sich genommen nicht schon die Feststellung erlaubte, dass die gegenständliche Tätigkeit des

Beschwerdeführers in den Streitjahren keine Einkunftsquelle darstellt. Wie bereits ausgeführt, stellt die LVO das subjektive Ertragsstreben in den Mittelpunkt ihrer Betrachtung, wobei die Absicht, einen Gesamtgewinn zu erzielen erst dann zu einer steuerlich erheblichen Tatsache wird, wenn der innere Vorgang (Willensentschluss) durch seine Manifestation in die Außenwelt tritt (vgl. ergänzend auch das hg. Erkenntnis vom 19. März 2008, 2005/15/0151). Daraus folgt, dass das Auftreten von Verlusten, wie sie den Steuererklärungen der Jahre 2002 bis 2004 zu entnehmen waren, für sich genommen nicht schon die Feststellung erlaubte, dass die gegenständliche Tätigkeit des Beschwerdeführers in den Streitjahren keine Einkunftsquelle darstellt. Wie bereits ausgeführt, stellt die LVO das subjektive Ertragsstreben in den Mittelpunkt ihrer Betrachtung, wobei die Absicht, einen Gesamtgewinn zu erzielen erst dann zu einer steuerlich erheblichen Tatsache wird, wenn der innere Vorgang (Willensentschluss) durch seine Manifestation in die Außenwelt tritt vergleiche ergänzend auch das hg. Erkenntnis vom 19. März 2008, 2005/15/0151).

Das Finanzamt ist im Zuge der Außenprüfung zur Feststellung gelangt, dass dem Beschwerdeführer die subjektive Gewinnerzielungsabsicht gefehlt habe. Diese Beurteilung hat die Prüferin insbesondere darauf gestützt, dass der Beschwerdeführer keine Maßnahmen zur Verbesserung der Ertragslage gesetzt habe und er die laufenden Verluste auf Grund seines persönlichen Interesses für die Homöopathie in Kauf genommen habe.

In der Beschwerde bestätigt der Beschwerdeführer diese Bescheidausführungen, indem er vorbringt, Verbesserungsmaßnahmen seien nicht ergriffen worden, weil eine weitere Reduzierung der Fixkosten nicht möglich gewesen wäre und die Höhe der Praxiseinnahmen von ihm nicht habe beeinflusst werden können. Er habe sein Leistungsangebot in den letzten Jahren und im Prüfungszeitraum nicht verändert.

Die vom Beschwerdeführer daraus gezogene rechtliche Schlussfolgerung, der Abgabenbehörde seien damit "sämtliche für die Beurteilung der Liebhaberei bedeutsamen Fakten durch Kenntnis der Sachlage (Haupt-/Nebentätigkeit) und durch Offenlegung der Einnahmen- und Ausgabenpositionen im Zuge der Abgabe der Steuererklärungen für die einzelnen Jahre bekannt" gewesen, erschließt sich aus diesen Beschwerdeausführungen allerdings nicht. Dass der Beschwerdeführer seine Privatpraxis ungeachtet der von ihm als unveränderbar betrachteten Verlustsituation gleichbleibend weitergeführt hat, waren vielmehr Sachverhaltselemente, die für die Frage der Gewinnerzielungsabsicht im Sinne der Liebhabereiprüfung nach § 2 Abs. 1 LVO von entscheidendem Gewicht sind und die aus der bloßen Aktenkenntnis nicht gewonnen werden konnten. Die vom Beschwerdeführer daraus gezogene rechtliche Schlussfolgerung, der Abgabenbehörde seien damit "sämtliche für die Beurteilung der Liebhaberei bedeutsamen Fakten durch Kenntnis der Sachlage (Haupt-/Nebentätigkeit) und durch Offenlegung der Einnahmen- und Ausgabenpositionen im Zuge der Abgabe der Steuererklärungen für die einzelnen Jahre bekannt" gewesen, erschließt sich aus diesen Beschwerdeausführungen allerdings nicht. Dass der Beschwerdeführer seine Privatpraxis ungeachtet der von ihm als unveränderbar betrachteten Verlustsituation gleichbleibend weitergeführt hat, waren vielmehr Sachverhaltselemente, die für die Frage der Gewinnerzielungsabsicht im Sinne der Liebhabereiprüfung nach Paragraph 2, Absatz eins, LVO von entscheidendem Gewicht sind und die aus der bloßen Aktenkenntnis nicht gewonnen werden konnten.

Die Beschwerde war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen. Die Beschwerde war daher gemäß Paragraph 42, Absatz eins, VwGG als unbegründet abzuweisen.

Die Kostenentscheidung stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 455/2008. Die Kostenentscheidung stützt sich auf die Paragraphen 47, ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung Bundesgesetzblatt Teil 2, Nr. 455 aus 2008,.

Wien, am 23. Februar 2010

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2010:2006150314.X00

Im RIS seit

15.03.2021

Zuletzt aktualisiert am

15.03.2021

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at