

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin ***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Wohnadresse***, vertreten durch INEO Steuerberatungsgesellschaft m.b.H., Hilde-Spiel-Gasse 2 Tür 12, 1230 Wien, über die Beschwerde vom 27. November 2019 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich (vormals Finanzamt Baden Mödling) jeweils vom 31. Oktober 2019 betreffend Einkommensteuer 2015, Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 279 BAO abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die oben angeführte Beschwerdeführerin (in Folge: Bf) war in streitgegenständlichem Jahr als praktische Ärztin tätig und betrieb eine Kassenordination in Wien. Beginnend mit 2014 machte die Bf Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Betrieb einer Zweitordination geltend, welche sich an ihrem Wohnsitz befand.

Im Rahmen einer Außenprüfung für die Zeiträume 2014 bis 2017 betreffend Umsatz- und Einkommensteuer wurde mitunter festgestellt, dass in den Betriebsausgaben Aufwendungen im Zusammenhang mit der Sanierung und Einrichtung der Zweitordination in ***Bf1-Wohnadresse***, enthalten waren, und diese Adresse auch gleichzeitig die private Wohnanschrift der Bf war. Im Zuge einer durchgeführten Betriebsbesichtigung wurde weiters

festgestellt, dass aus Sicht der belangten Behörde an dieser Adresse eben keine Zweitordination geführt wurde, sondern, *„aufgrund des äußerlichen Erscheinungsbildes vielmehr eine weitere Wohnung – Einliegerwohnung – vorliegt.“*

Weiters wurde durch die belangte Behörde festgestellt, dass Erlöse in nur sehr untergeordneter Größe als Einnahmen „***Wohnort***“ erklärt worden waren. Aufgrund der Tatsache, dass auch nach außen keine zweite Ordination erkennbar sei (wie etwa durch einen entsprechenden Interneteintrag), wurden die geltend gemachten Aufwendungen nicht anerkannt.

Des Weiteren wurden auch Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Betrieb eines KFZ, Bewirtungsspesen und Aufwendungen betreffend geringwertige Wirtschaftsgüter im Rahmen der Außenprüfung nicht anerkannt.

Aufgrund der oben angeführten Feststellungen der Außenprüfung erfolgte die Wiederaufnahme der Verfahren gem. § 303 Abs. 1 BAO (Bescheide jeweils vom 31.10.2019) für die Jahre 2014 bis 2016 und wurden mit ebenfalls 31.10.2019 neue Einkommensteuerbescheide für die genannten Jahre und für das Jahr 2017 erstmalig ein Einkommensteuerbescheid erlassen.

Mit 27.11.2019 erhob die Bf Beschwerde sowohl gegen die Wiederaufnahmebescheide der Jahre 2014, 2015 und 2016 als auch gegen die Einkommensteuerbescheide der Jahre 2014 bis 2017, jeweils vom 31.10.2019.

Zu streitgegenständlichem Punkt führte die Bf aus, dass es von Anfang an geplant gewesen sei, an der Adresse in ***Wohnort***, getrennt von den Privaträumlichkeiten, eine Ordination einzurichten. Aus diesem Grunde sei die ehemalige Werkstätte im Untergeschoß aufwendig saniert und als Ordinationsräumlichkeit errichtet und ausgestattet worden. Dabei sei insbesondere auf eine behindertengerechte Adaptierung geachtet worden.

Die Küche im Ordinationsbereich sei, im Vergleich zu jener im Privatbereich, eine vergleichsweise günstige, auch ein Ordinationsschild liege, entgegen der Argumente der belangten Behörde in der Schlussbesprechung, vor. Als Beleg wurde ein Foto des Schildes durch die Bf übermittelt. Bezogen auf das Argument der Behörde, es sei über die Ordination am Wohnsitz kein Interneteintrag zu finden, brachte die Bf vor, dass ein solcher sehr wohl unter der Homepage der Ärztekammer für Niederösterreich zu finden sei und legte die Bf als Nachweis einen Auszug der Homepage bei. Betreffend die nichterfolgte aktive Bewerbung der Ordination, begründete die Bf dies mit den strengen Regeln der aktiven Werbung, welchen Ärzte unterlägen.

Im Rahmen der Beschwerde legte die Bf weiters ein Zertifikat der Österreichischen Gesellschaft für Qualitätssicherung und Qualitätsmanagement bei, welches für die Ordination in ***Wohnort*** ausgestellt worden war und verwies diese auch auf die umfangreichen Dokumentationsarbeiten im Hinblick auf Ausstattung und Hygienevorschriften, welche der

Ärztammer vorzulegen seien.

Die Bf führte aus, dass eine komplette, vom Privatbereich getrennte, Einheit vorliege, die zudem auch einen eigenen Eingang aufweise.

Weiters beanstandete sie die Tatsache, dass zwar seitens der belangten Behörde die Ausgaben gekürzt worden seien, die für ***Wohnort*** erklärten Einkünfte jedoch nicht.

Abschließend wies die Bf noch darauf hin, dass eine Mehrzahl der Patienten in der Ordination eine Erstordination in Anspruch nehmen würden und in weiterer Folge, aufgrund des Vorliegens einer Kassenordination in Wien, diese besucht hätten und mit E-Card in Wien vor Ort abgerechnet hätten. In der Folge stellte die Bf den Antrag, die seitens der Außenprüfung nicht anerkannten Aufwendungen für die Zweitordination wieder entsprechend zu berücksichtigen.

Im Rahmen der Beschwerde beantragte die Bf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

Mit 05.05.2020 erließ die belangte Behörde einen Mängelbehebungsauftrag hinsichtlich der Beschwerde vom 27.11.2019 gegen die Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens zur Einkommensteuer 2014, 2015 und 2016.

Die Bf zog in der Folge die Beschwerde gegen die Wiederaufnahmebescheide vom 31.10.2019 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2014 bis 2016 zurück und erklärte die belangte Behörde in der Folge mit 02.07.2020 die genannten Beschwerden als gegenstandslos. Gegenstand des weiteren Verfahrens waren somit nur mehr die Sachbescheide (Einkommensteuerbescheide) für die Jahre 2015 bis 2017.

Die belangte Behörde erließ in der Folge mit 06.05.2020 eine Beschwerdevorentscheidung betreffend den Einkommensteuerbescheid 2017. Die oben erwähnten ursprünglich strittigen Aufwendungen im Zusammenhang mit den KFZ-Aufwendungen, geringwertigen Wirtschaftsgüter und Bewirtungsspesen, wurden entsprechend dem Antrag der Bf in der Beschwerde anerkannt und werden diese Punkte in der Folge nicht mehr vom Bundesfinanzgericht behandelt.

Dem Begehren der Bf hinsichtlich der Anerkennung der Aufwendungen betreffend die Zweitordination folgte die belangte Behörde nicht. In der Begründung dazu wurde nochmals auf den im Rahmen der Betriebsbesichtigung entstandenen Eindruck des Vorliegens einer „Einliegerwohnung“ anstatt privatärztlicher Ordinationsräumlichkeit hingewiesen. So lägen keine ordinationstypischen Investitionen vor und sei auch kein objektiver Nachweis über die tatsächliche Leistungserbringung vor Ort erbracht worden.

Auch der von der Bf vorgebrachte Interneteintrag auf der Homepage der Ärztekammer sei kein ausreichender Beweis für das tatsächliche Vorliegen des Ordinationsstandortes in ***Wohnort***, da dieser keine Ordinationszeiten beinhalte und auch nicht bei der allgemeinen Internetsuche zu finden sei, sondern nur bei gezielter Suche auf der Homepage

der Ärztekammer.

Auch das Zertifikat der „Österreichischen Gesellschaft für Qualitätssicherung und Qualitätsmanagement“ und das Ordinationsschild, bei dem es sich *„offenkundig um einen ausgedruckten A4-Zettel in einem gewöhnlichen, am Gartentor angebrachten Bilderrahmen, welcher jederzeit angebracht und wieder abgenommen werden kann“* handle, seien keine ausreichenden Beweise für einen Ordinationsbetrieb.

Ebenso führte sie mitunter ein Judikat des VwGH an, in welchem die Frage behandelt wurde, wann ein Raum dem Betriebsvermögen zuzurechnen ist, vor allem im Hinblick darauf, dass ein in den Streitjahren noch nicht zu Wohnzwecken verwendeter Wohnraum auch künftiger Wohnungsvorsorge, etwa für Angehörige oder in Form von Wohnungseigentum der Vermögensanlage dienen kann (VwGH vom 14.03.1990, 89/13/0102).

Abschließend führte die belangte Behörde noch aus, dass die seitens der Bf angeführten Erlösanteile in jedem Fall Betriebseinnahmen darstellen würden, unabhängig davon wo diese erwirtschaftet worden seien. Selbst in Privaträumlichkeiten erzielte Erlöse würden Betriebseinnahmen darstellen.

Mit 03.07.2020 wurden sodann auch die Beschwerdeentscheidungen hinsichtlich der Einkommensteuerbescheide 2014 bis 2016 erlassen und auch in diesen Fällen wurden die Aufwendungen im Zusammenhang mit der Zweitordination in *****Wohnort***** nicht anerkannt. Hinsichtlich der Begründung wurde auf jene der Beschwerdeentscheidung betreffend Einkommensteuer 2017 verwiesen.

Mit 28.05.2020 stellt die Bf noch einen Fristverlängerungsantrag für die Einbringung eines Vorlageantrags betreffend Einkommensteuer 2017 und stellte er diesen, gemeinsam mit den Vorlageanträgen betreffend Einkommensteuer 2015 und 2016, fristgerecht mit 30.07.2020.

Betreffend das Jahr 2014 wurde kein Vorlageantrag gestellt und erwuchs der Bescheid somit in Rechtskraft.

Im Vorlageantrag für das Jahr 2015 sowie für das Jahr 2017 stellte die Bf nochmals den Antrag, die Kosten für die Ordination in *****Wohnort***** in Abzug zu bringen. In eventu beantragte sie zudem in diesen beiden Anträgen, aufgrund der sich durch die, im Falle der Nichtanerkennung der Ausgaben, ergebende Gewinnerhöhung, den bisher nicht ausgenutzten Gewinnfreibetrag entsprechend anzupassen und zu erhöhen.

Für das Jahr 2016 wurde lediglich die Anerkennung der Aufwendungen beantragt und kein weiterer Antrag auf Anpassung des Gewinnfreibetrages gestellt.

Eine weitere Begründung der Bf, welche für die Anerkennung der Aufwendungen betreffend die Zweitordination sprechen sollte oder eine Bezugnahme auf die seitens der Abgabenbehörde ausgeführten Punkte in der Begründung zu den Beschwerdeentscheidungen, erfolgte nicht.

Mit Vorlagebericht vom 20.08.2020 übermittelte die belangte Behörde die Beschwerden an das Bundesfinanzgericht. Darin verwies sie weitgehend auf ihre Ausführungen in der Beschwerdeverentscheidung für das Jahr 2017 und beantragte die Abweisung der Beschwerden.

Die Beschwerdesache wurde der nunmehr zuständigen Gerichtsabteilung des Bundesfinanzgerichts aufgrund einer Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses iZm der Pensionierung des bisherigen Richters mit 07.02.2025 zugeteilt.

Mit Beschluss vom 28.07.2025 forderte das Bundesfinanzgericht die Bf zur Übermittlung diverser Belege zur Nachweiserbringung der Erlöserzielung in ***Wohnort*** sowie sämtlicher Belege betreffend die Anlagenzugänge 2017 auf. Ebenfalls wurde diese zur Übermittlung von Bauplänen des Gebäudes in ***Wohnort***, allfälliger Registrierkassenbelege für ***Wohnort*** sowie des Nachweises, in welcher Form den Dokumentationsvorschriften hinsichtlich Ausstattung und Hygiene für den Standort ***Wohnort*** gegenüber der Ärztekammer nachgekommen wurde, aufgefordert.

Eine entsprechende Beantwortung erfolgte mit Schreiben vom 21.08.2025. Mit diesem erfolgte auch die Übermittlung der Baupläne, diverser Erlöskonten und Belege zu den Anlagenzugängen des Jahres 2017.

Mit 29.01.2026 fand die vom Bf beantragte mündliche Verhandlung statt und nahm die Bf in diesem Rahmen die Vorlageanträge für die Jahre 2016 und 2017 zurück. Hingewiesen wir an dieser Stelle daher darauf, dass zu den Beschwerdeverfahren der Jahre 2016 und 2017 zur Gz RV/7103563/2020 ein separater Beschluss ergeht.

Für das Jahr 2015 hielt die Bf den Vorlageantrag aufrecht, ihr Beschwerdebegehren schränkte sie jedoch auf die Anpassung des investitionsbedingten Gewinnfreibetrages entsprechend der endgültigen Höhe des Gewinnes ein.

Somit ist nur mehr das Jahr 2015 Gegenstand dieses Erkenntnisses.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Zur Frage des Vorliegens einer Zweitordination ist auszuführen:

Im Rahmen der mündlichen Verhandlung vom 29.01.2026 schränkte die Bf die Beschwerde dahingehend ein, dass sie die Anerkennung der Betriebsausgaben im Zusammenhang mit dem Bestehen einer Zweitordination nicht mehr beantragte.

Zum Beschwerdepunkt betreffend Anpassung des Gewinnfreibetrages ist auszuführen:

Die Bf bezog im Jahr 2015 Einkünfte aus selbständiger Arbeit in der Höhe von 95.699,30 € (vor Abzug des Grundfreibetrages von 3.900,00 €). Bei der Ermittlung der Einkünfte wurde ein von der Bf beantragter investitionsbedingter Gewinnfreibetrag für körperliche Wirtschaftsgüter in der Höhe von 6.383,21 € und für Wohnbauanleihen in der Höhe von 3.433,92 € berücksichtigt.

Die Bf schaffte im Jahr 2015 begünstigte körperliche Wirtschaftsgüter entsprechend dem oben angeführten Betrag von 6.383,21 € sowie begünstigte Wohnbauanleihen über oben genannten Wert hinaus von insgesamt 7.445,42 € an.

Diese Investitionen wurden auch in einem entsprechenden Verzeichnis als „Zugang zum investitionsbedingten Gewinnfreibetrag“ aufgenommen und seitens der Bf in der Höhe von 6.383,21 € für körperliche Wirtschaftsgüter und von 7.445,42 € für Wohnbauanleihen ausgewiesen.

Durch die, im Rahmen der Wiederaufnahme des Verfahrens nach § 303 Abs 1 BAO für das Jahr 2015 erfolgte, Nichtanerkennung von Betriebsausgaben in der Höhe von insgesamt 21.048,03 € kam es zu einer Erhöhung des Gewinnes (vor Abzug des Grundfreibetrages und des investitionsbedingten Gewinnfreibetrages) auf 126.564,46 €.

Die Bf beantragte im Rahmen des gegenständlichen Beschwerdeverfahren eine Anpassung des investitionsbedingten Gewinnfreibetrages auf die Höhe des nunmehr maximal möglichen Betrages von 12.553,38 €. Zuzüglich Grundfreibetrag von 3.900,00 € ergibt dies somit einen maximal möglichen Gewinnfreibetrag in der Höhe von gesamt 16.453,38 €. Der maximal mögliche investitionsbedingte Gewinnfreibetrag war durch entsprechende Investitionen im Jahr 2015 (insgesamt 13.828,63 €) gedeckt.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich zum einen aus dem schriftlichen Akteninhalten und dem mündlichen Parteivorbringen im Rahmen der Verhandlung vom 29.01.2026.

Die Höhe der Einkünfte aus selbständiger Arbeit ergibt sich zum einen aus der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2015 vom 03.10.2016 bzw. aus dem Einkommensteuererstbescheid vom 04.10.2016 sowie in weiterer Folge aus den Feststellungen im Rahmen der Außenprüfung für die Jahre 2014 bis 2016.

Aus der Einkommensteuererklärung vom 03.10.2016 ist weiters ersichtlich, dass für das Jahr 2015 ursprünglich dem Grunde nach ein investitionsbedingter Gewinnfreibetrag für körperliche Wirtschaftsgüter (Kz 9227 der Einkommensteuererklärung) in der Höhe von 6.383,21 € und für Wohnbauanleihen (Kz 9229 der Einkommensteuererklärung) in der Höhe

von 3.433,92 € beantragt wurde. Hinsichtlich der im Jahr 2015 angeschafften Wohnbauanleihen wurde somit ein Betrag von 4.011,50 € noch nicht zur Deckung des investitionsbedingten Gewinnfreibetrages herangezogen.

Aus dem Anlagenverzeichnis zum 31.12.2015 ist ersichtlich, dass im Jahr 2015 nach § 10 EStG 1988 begünstigte Wertpapiere in der Höhe von 7.445,42€ angeschafft wurden. Zudem wurden nach § 10 EStG 1988 begünstigte körperliche Wirtschaftsgüter mit einer Nutzungsdauer von jeweils zumindest vier Jahren angeschafft, deren Gesamtanschaffungskosten 6.383,21 € betrugen.

Als „Zugang zum investitionsbedingten Gewinnfreibetrag 2015“ wurden die gesamten Investitionen in körperliche Wirtschaftsgüter von 6.383,21 € sowie in Wertpapiere von 7.445,42 € im Verzeichnis ausgewiesen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

Im Rahmen der mündlichen Verhandlung hat die Bf ihre Beschwerde dahingehend eingeschränkt, dass sie die Anerkennung der Betriebsausgaben im Zusammenhang mit dem Bestehen einer Zweitordination nicht mehr beantragte. Diese erklärte Einschränkung der Beschwerde hat zur Folge, dass der Beschwerdeführer seinen Anspruch auf Entscheidung im Ausmaß der Erklärung seiner Einschränkung verliert (VwGH vom 16.10.1986, 86/16/0156), somit also keinen Entscheidungsanspruch mehr hat.

Das Gericht folgt diesem Einschränkungsantrag und wird daher in gegenständlichem Verfahren nur mehr auf den Antrag auf Anpassung des Gewinnfreibetrages eingehen.

Nach § 10 EStG 1988 idF vor dem AbgÄG 2023 kann bei natürlichen Personen bei der Gewinnermittlung eines Betriebes ein Gewinnfreibetrag gewinnmindernd geltend gemacht werden.

Dieser beträgt bis zu einer Bemessungsgrundlage in der Höhe von 175.000,00 € 13% des Gewinnes und setzt sich zum einen aus dem Grundfreibetrag und zum anderen aus einem zusätzlichen investitionsbedingten Gewinnfreibetrag zusammen. Während der Grundfreibetrag (bis zu einem Gewinn von 30.000,00 €) investitionsunabhängig und von Amts wegen zu berücksichtigen ist, kann der investitionsbedingte Gewinnfreibetrag (bei einem Gewinn, der 30.000,00 € übersteigt) nur geltend gemacht werden, insoweit Investitionen in begünstigte Wirtschaftsgüter getätigt worden sind.

Voraussetzung für die Inanspruchnahme des investitionsbedingten Gewinnfreibetrages ist nach § 10 Abs 7 Z 1 EStG 1988 dessen Ausweis in der Einkommensteuererklärung an der dafür vorgesehenen Stelle.

Gem. § 10 Abs 7 Z 2 EStG 1988 sind Wirtschaftsgüter, die der Deckung eines investitionsbedingten Gewinnfreibetrages dienen, zudem in einem Verzeichnis auszuweisen. In diesem Verzeichnis ist für jeden Betrieb jeweils getrennt für körperliche Anlagegüter gem. Abs 3 Z 1 und Wertpapiere gem. Abs 3 Z 2 auszuweisen, in welchem Umfang die Anschaffungs- und Herstellungskosten zur Deckung des investitionsbedingten Gewinnfreibetrages herangezogen werden.

Ein entsprechender Ausweis bzw. eine entsprechende Aufnahme in ein Verzeichnis erfolgte in gegenständlichem Fall.

Gem. § 10 Abs 7 letzter Satz EStG 1988 idF vor dem AbgÄG 2023 ist eine Antragstellung oder Berichtigung der Verzeichnisse zur Geltendmachung eines Gewinnfreibetrags nur bis zur Rechtskraft des Einkommensteuerbescheides möglich. Dabei wurde der Begriff „Rechtskraft“ vom VwGH in seinem Erkenntnis (VwGH vom 01.06.2017, Ro 2016/15/0024) dahin verstanden, dass es sich dabei um die „erstmalige“ Rechtskraft handelt. Somit können Wirtschaftsgüter, die in dem Anlagenverzeichnis nicht enthalten sind, nach Eintritt der erstmaligen Rechtskraft nicht zur Deckung des investitionsbedingten Gewinnfreibetrages herangezogen werden.

Die Rechtsprechung des VwGH kann, auch in Übereinstimmung mit Lehre und gängiger Verwaltungspraxis, dahingehend verstanden werden, dass zwar keine neuen Wirtschaftsgüter in das Verzeichnis nach § 10 Abs 7 EStG 1988 aufgenommen werden können, aber die bereits enthaltenen Wirtschaftsgüter in dem Ausmaß, in dem sie bis dahin noch nicht zur Deckung herangezogen wurden, noch zur Deckung eines weiteren investitionsbedingten Gewinnfreibetrages herangezogen werden können.

Da die in Frage stehenden Wertpapiere zudem bereits in genanntem Verzeichnis zum 31.12.2015 in voller Höhe, somit in der Höhe von 7.445,52 € enthalten waren (und somit in genanntem Verzeichnis weder eine Neuaufnahme noch eine betragsmäßige Berichtigung im eigentlichen Sinne notwendig war), ist aus Sicht des Gerichts eine entsprechende Anpassung des Gewinnfreibetrages von 9.817,13 € auf die beantragten 12.553,38 € möglich und war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Der Betrag der zur Deckung herangezogenen Wertpapiere erreicht nunmehr eine Höhe von 6.170,17 €.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Gegenständliche Rechtsfrage hat der Verwaltungsgerichtshof in seiner Rechtsprechung bereits behandelt und weicht gegenständliches Erkenntnis auch nicht von dieser Rechtsprechung ab. Es war daher die Revision nicht zuzulassen.

Graz, am 25. Februar 2026