



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Christian Lenneis und die weiteren Mitglieder ADir.Reg.Rat Erich Radschek, Mag. Belinda Maria Eder und Felicitas Seebach im Beisein der Schriftführerin Diana Engelmaier über die Berufung des Berufungswerbers, vertreten durch Baldinger & Partner Unternehmens- und Steuerberatungsgesellschaft mbH, Steuerberatungskanzlei, 1180 Wien, Ferrogasse 37, vom 20. Mai 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg, vertreten durch Dr. Harald Landl, vom 21. April 2009 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2005 bis 2007 nach der am 6. November 2012 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung

### **entschieden:**

1. Der Berufung gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer 2006 wird teilweise Folge gegeben. Der Bescheid wird abgeändert
2. Der Bescheid betreffend Einkommensteuer 2007 wird abgeändert.

### **beschlossen:**

3. Die Berufung gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer 2005 wird gemäß § 256 Abs 3 BAO als gegenstandslos erklärt.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der unter 1. und 2. genannten Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

## Entscheidungsgründe

Der Bw ist frei praktizierender Facharzt für Chirurgie. Am 29. Dezember 2005 erwarb er um den Kaufpreis von € 200.000,00 eine Eigentumswohnung, die er – Zug um Zug mit umfangreichen, Mitte 2006 begonnenen und 2007 vollendeten Sanierungsmaßnahmen – in eine neue Ordinationsstätte umwidmete. Der Bw trug im Verfahren zunächst vor, dass er diese Ordinationsstätte bereits Ende 2005 in Betrieb genommen habe. Bis Ende 2006 hatte er Ordinationsstätten an zwei weiteren Standorten unterhalten, welche er nach Überführung der Kassenverträge in die neue Ordination und Installierung des e-Card- Systems dort, Anfang 2007 aufgab.

In seinen Steuererklärungen für 2005 (nur geringfügige Reinigungskosten), 2006 und 2007 machte er hinsichtlich der Sanierungsmaßnahmen die dafür angefallenen Kosten (zusammen rund € 187.700,00) als sofort abzugsfähigen Erhaltungsaufwand geltend. Von den Gebäude-Anschaffungskosten nahm er bereits für das Halbjahr 2005 eine Halbjahrs- AfA in Anspruch: Er habe bereits Ende 2005 am neuen Standort ordiniert. Für 2005, 2006 und 2007 wurde er sodann erklärungsgemäß zur Einkommensteuer veranlagt.

Das Finanzamt führte danach beim Bw eine Außenprüfung durch, deren Feststellungen im Prüferbericht vom 20.04.2009, AB-Nr. 122004/09 und in der dort verwiesenen Niederschrift über die Schlussbesprechung am 17.04.2009 enthalten sind. Dem Ergebnis der Prüfung folgend setzte das Finanzamt die Einkommensteuer für 2005 – 2007 abweichend von den Erklärungen fest: Die Sanierungskosten 2006 und 2007 wurden als anschaffungsnaher Erhaltungsaufwand aktiviert, die AfA- Bemessungsgrundlage wurde entsprechend erhöht und AfA vom betrieblich genutzten Gebäude erst mit 2007 zugelassen.

In dem zur Bescheid- Begründung herangezogenen Prüferbericht wird ausgeführt:

### *Sanierung*

Gemäß Lehre und Rechtsprechung handle es sich bei Aufwendungen, die in einem zeitlichen Zusammenhang mit dem Erwerb einer Liegenschaft stehen, um anschaffungsnahen Erhaltungsaufwand, sofern dieser im Verhältnis zum Liegenschafts- Kaufpreis eine nicht bloß untergeordnete Höhe erreicht. Diese Aufwendungen seien insoweit zu aktivieren, als der Kaufpreis der Liegenschaft deswegen niedriger ist, weil nicht der Verkäufer, sondern erst der Käufer die Aufwendungen tätigt. Schlechter Zustand des Gebäudes – wie in diesem Fall auch von der Verkäuferin bestätigt – sei ein Indiz dafür, dass sich die Tragung des anschaffungsnahen Instandsetzungsaufwandes im Kaufpreis niedergeschlagen habe (zit. Rechtsprechung des VwGH aus 1963 und 1971).

*Inbetriebnahme der Ordination*

Aufgrund der umfangreichen Sanierungsmaßnahmen und einiger im Zuge der Prüfung "aufgetretener" Sachverhaltselemente gehe die BP von einer erstmaligen Inbetriebnahme der Ordination Anfang 2007 aus. Die AfA, deren Bemessungsgrundlage der Gebäudekaufpreis und die aktivierungspflichtigen Instandsetzungsaufwendungen bildeten, stehe daher erst ab 2007 zu.

Der Bw erhob dagegen fristgerecht Berufung, beantragte erklärungsgemäße Veranlagung zur Einkommensteuer und führte zum (nunmehr modifizierten) Antrag auf Berücksichtigung der Ordinationseröffnung mit 1.Jänner **2006** sowie der Sanierungsaufwendungen als sofort abzugsfähige Instandsetzungskosten begründungshalber Folgendes aus:

*Inbetriebnahme der Ordination*

Der Prüfer habe am 31.03.2009 Fragen zur Inbetriebnahme der (neuen) Ordination gestellt. Die Beantwortung sei ihm am 16.04.2009, vor der an diesem Tag anberaumten Besprechung, in schriftlicher Form übergeben worden. Der Prüfer habe eine inhaltliche Auseinandersetzung mit dem Vorbringen des Bw unterlassen. Daher werde die erwähnte Fragenbeantwortung betreffend *anschaffungsnahen Erhaltungsaufwand* diesem Schriftsatz angefügt (unten wiedergegeben).

Aus den vorgelegten Beweismitteln gehe hervor, dass die Betriebseröffnung sehr wohl am 01.01.2006 stattgefunden habe. Die erworbene Wohnung habe ab diesem Datum bestimmungsgemäß als Ordination für einen Chirurgen verwendet werden können und sei auch so verwendet worden. Da chirurgische Eingriffe in einem Krankenhaus durchgeführt werden müssten, bestehe die Ausstattung einer Chirurgen- Ordination im Wesentlichen aus einer Untersuchungsliege, einem Besprechungsraum und einem Schreibtisch. Alle diese Funktionen habe die gegenständliche Ordination nach einer gründlichen Reinigung ab dem 01.01.2006 erfüllen können.

Die durchgeführten Sanierungen seien erst für einen späteren Zeitpunkt geplant gewesen. Einige Zeit nach Eröffnung der Ordination habe der Bw jedoch festgestellt, dass durch auslaufendes Heizungs-Öl die Parkettböden schwer beschädigt wurden und daher zu erneuern waren. Die Ordination befinde sich in einem denkmalgeschützten Haus, sodass die neuen Böden wieder in gleicher Art und Weise hätten verlegt werden müssen. Nachdem eine komplette Erneuerung erforderlich gewesen sei, habe er beschlossen, die Sanierung der Ordination vorzuziehen, gemeinsam mit der Neuverlegung der Böden. Der Ordinationsbetrieb habe auf Grund der Größe der Räumlichkeiten trotz laufender Sanierungsarbeiten weitergeführt werden können. Es sei jeweils ein Raum nach dem anderen renoviert worden.

### *Anschaffungsnahe Erhaltungsaufwendungen*

Im Sinne der UFS- Entscheidung RV/0123-W/04 vom 12.04.2005, welche sich im Wesentlichen auf die Urteile des BFH vom 12.09.2001, IX R39/97 und IX R52/00 stütze, werde gegen die Aktivierung der anschaffungsnahe Erhaltungsaufwendungen Folgendes vorgebracht:

- 1. Der Begriff "anschaffungsnahe Erhaltungsaufwand" finde im EStG keine Deckung. Das EStG enthalte auch weder eine gesetzliche Umschreibung des Begriffes der Anschaffungskosten noch eine solche der "Herstellungskosten". Steuerlich anwendbar seien daher die Begriffsbestimmungen des UGB (zitiert § 203 Abs 2 und Abs 3 erster Satz UGB).
- 2. Erhaltungsaufwand diene dazu, das Wirtschaftsgut in einem ordnungsgemäßen Zustand zu erhalten (Instandhaltung) oder in einen solchen zu bringen (Instandsetzung). Erhaltungsaufwendungen seien sofort abzugsfähige Betriebsausgaben.
- 3. Bei einem erworbenen betriebsbereiten Gebäude könnten daher anschaffungsnahe Erhaltungsaufwendungen weder als Aufwendungen gesehen werden, um das Gebäude in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, noch stellten sie Nebenkosten oder nachträgliche Kosten der Anschaffung (des Gebäudes) dar. Ein Vermögensgegenstand sei betriebsbereit, wenn er entsprechend seiner Zweckbestimmung genutzt werden könne. Zu den Anschaffungskosten zählten daher (nur) die Aufwendungen, die erforderlich seien, um den Vermögensgegenstand bestimmungsgemäß nutzen zu können.
- 4. Den Zweck, zu dem das angeschaffte Wirtschaftsgut genutzt werden soll, bestimme der Erwerber. Werde die Wohnung ab dem Zeitpunkt des Erwerbes als Ordination genutzt, dann sei die Zweckbestimmung getroffen, und das genutzte Wirtschaftsgut befinde sich bereits in einem betriebsbereiten Zustand, könne also insoweit nicht mehr in diesen Zustand versetzt werden.

Zusammenfassung: Die im Dezember 2005 angeschaffte Wohnung sei nach einer Grundreinigung ab 01.01.2006 als Ordination für einen Chirurgen verwendbar gewesen und tatsächlich so verwendet worden. Die getätigten Instandsetzungsaufwendungen hätten die Wesensart der Ordination nicht verändert, sondern diese nur in einen moderneren Zustand versetzt. Der bloße zeitliche Zusammenhang zwischen Aufwendungen und Anschaffung stelle kein entscheidendes Kriterium für die Aktivierungspflicht dar.

Abschließend beantragte der Bw Entscheidung über die Berufung durch den gesamten Senat und Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung.

In dem oben erwähnten Schriftsatz ist zu lesen (*Prüferfragen*, beantwortet durch den Bw):

- **1.** *Laut telefonischer Auskunft der BVA wurde dieser die Ordinationsverlegung (an die neue Adresse) per 01.01.2007 gemeldet.*

"Diese Information ist falsch. Die Meldung ist an die (Ärzte-)Kammer, die BVA, die SVA und

die KFA per 1.1.2006 ergangen. Die Schriftsätze liegen vor, ebenso eine Posteingangsbestätigung der Ärztekammer (Beilagen 1-5). Der Termin BVA 1.1.2007 bezieht sich auf die Inbetriebnahme der E-Card. Diese erfolgte entsprechend dem Roll-out der Kammer. Die Inbetriebnahme der E-Card hat nichts mit dem Betrieb der Ordination per se zu tun."

**- 2.** *Die Veröffentlichung der Ordinationsverlegung durch die Bekanntmachung der Ärztekammer für Wien erfolgte in der Zeitschrift 'Doktor in Wien', Ausgabe \*/2007.*

"Das ist korrekt. Die Veröffentlichung wurde mehrmals urgirt, wenngleich (s. Punkt 1) die Meldung per 1.1.2006 ordnungsgemäß erfolgte. Die Abmeldung der Zweitordination ist z. B. bis heute nicht publiziert, obwohl (der Bw) darauf Anspruch hätte und dies ordnungsgemäß gemeldet worden ist."

**- 3.** *Eine Umwidmung einer Wohnung in eine Ordination ist nur durch einen Antrag bei der MA 37 möglich. Dazu sind die Unterschriften sämtlicher Wohnungseigentümer des Hauses notwendig. Dies ist sicherlich nicht innerhalb kurzer Zeit möglich (insbesondere angesichts der Anzahl der Wohnungseigentümer). Eine Anfrage bei der MA 37 hat ergeben, dass eine Umwidmung am 29.11.2006 beantragt wurde.*

"Sämtliche Unterschriften der Miteigentümer wurden vor dem Kauf im Dezember 2005 eingeholt, um die allgemeine Zustimmung für einen Ordinationsbetrieb bereits im Vorfeld sicherzustellen. Trotz der kurzen Zeit war dies möglich. Die amtsmäßige Umwidmung wurde vom Architekturbüro P dann später in die Wege geleitet."

**- 4.** *Eine Anfrage bei der Verkäuferin der Wohnung hat folgendes ergeben: Die Wohnung hat sich bei Übergabe in einem schlechten Zustand befunden (mietrechtlich gesehen: unbrauchbar, daher auch der niedrige Kaufpreis von ca. € 2.000,00/m<sup>2</sup>). Die Beheizung wäre über einen alten Nachtspeicherofen denkbar (siehe jedoch Punkt 5).*

"Die Wohnung war in einem abgewohnten Zustand, nach einer gründlichen Reinigung aber benützbar (Beilagen 6-13). Die Angabe *unbrauchbar* ist nicht verständlich: 200.000 Euro für etwas 'Unbrauchbares' wäre auch ökonomisch schlecht nachvollziehbar. In der Wohnung befand sich ein Kachelofen, der tadellos funktionierte und später aus hygienischen Gründen (Vorgabe für Ordinationsbetrieb) leider entfernt werden musste, Einen Nachtspeicherofen gab es nicht."

**- 5.** *Stromverbrauch 12.1.-30.1.06: 2 kWh; 31.1.-22.10.06: 389 kWh; 23.10.06-29.1.07: 1.939kWh;*

*Gasverbrauch 12.1.-15.2.06: NULL; 16.2.-4.9.06: NULL; 5.9.06-29.1.07: 2.776 kWh.*

"Das ist korrekt. Der Stromverbrauch steigt erst mit der Inbetriebnahme des neuen Verteilerkastens. Im Zuge der Sanierungsarbeiten ist eine elektrische Querverbindung in einen außerhalb der Wohnung gelegenen Stromkreis aufgefallen, diese Verbindung wurde

unverzüglich aufgelassen. Der Gasverbrauch beginnt mit der Inbetriebnahme der Kombitherme."

**- 6. Telefon Festnetzeinleitung: 8/2006**

"Die Einleitung einer Festnetzleitung erfolgte parallel mit der Installation der Leitungen für die E-Card gemäß dem Roll-out der Ärztekammer."

**- 7. Miete Ordination alt bis Anfang 2007**

"Eine Zweitordination steht (dem Bw) zu. Ab 2007 gab es dafür aber keine ökonomische Notwendigkeit mehr."

**- 8. Wie kann während solch umfangreicher Umbauarbeiten ein Ordinationsbetrieb durchgeführt werden?**

"Mühsam und aufwendig, aber doch. Es wurde zuerst der hintere Teil der Wohnung saniert, dann der vordere. Nur während der Fußbodenarbeiten in der Urlaubszeit waren jeweils 14 Tage Sperre notwendig."

**- 9. Straßenschild – Ordination: 16.3.2007**

"Das provisorische Ordinationsschild wurde im März 2007 gegen das endgültige Straßenschild im grafischen Design des Gesamtauftrittes der Ordination nach Zustimmung der Eigentümer (Denkmalschutz!) ausgetauscht."

Das beigelegte Schreiben des Bw an die Ärztekammer für Wien, Kurie Niedergelassene Ärzte, Sektion Fachärzte, vom 30.1.2005 betreffend "Verlegung der Ordination" hatte folgenden Wortlaut:

"Ab 1.1.2006 verlege ich meine Ordination nach 1090 Wien. Bis zu(m) Abschluss notwendiger Anschlussarbeiten betreibe ich in der Übergangsphase die bisherige Ordination in der Straße X als Zweitordination. Die (Anm. UFS: spitalsnahe) Zweitordination (sic!) in Gasse Y, bleibt vorderhand bestehen. Die e-Card-Installation wird ausschließlich in der (neuen) Ordination durch die Telekom Austria erfolgen."

Die ebenfalls beigelegten Schreiben vom selben Tag an die sogenannten "kleinen" Kassen enthielten mangels Relevanz für die Kassenverträge keinen Hinweis auf die spitalsnahe Ordination, wo offensichtlich keine Leistungen für Kassenpatienten verrechnet wurden.

In der dazu eingeholten Stellungnahme des Außenprüfers vom 22. Juni 2009 ist zu lesen:

Nach allgemeiner Lehre sei die Betriebsbereitschaft (eines Wirtschaftsgutes) dann erreicht, wenn der Vermögensgegenstand entsprechend seiner Zweckbestimmung (*ergänze*: aus Sicht des Erwerbers) genutzt werden kann. Zweck bedeute die konkrete Art und Weise, in der der Erwerber den Vermögensgegenstand zur Erzielung von Einnahmen nutzen will. Bei Gebäuden zähle dazu auch die Entscheidung, auf welchen Standard das Gebäude gebracht werden solle. Es stelle sich nun die Frage, ob bzw. ab wann das vom Bw erworbene Objekt nach objektiven

Kriterien (geeignet) war, seiner Zweckbestimmung als Ordination gerecht zu werden: Dass der bauliche Zustand einer Ordination bestimmten Mindeststandards entsprechen muss, sei wohl unbestreitbar. Darüber hinaus sei zu beachten, dass die Ordination, insbesondere auch deren äußeres Erscheinungsbild, für den wirtschaftlichen Erfolg der ärztlichen Tätigkeit des Bw – wie von ihm selbst bestätigt werde – von größter Bedeutung sei (ausschließlich Privatpatienten und "kleine Kassen"). Eine längerfristige Nutzung der Räumlichkeiten in einem Zustand, wie er vor der Renovierung vorgeherrscht habe, wäre vom Bw "sicherlich" nicht in Betracht gezogen worden. Eine weitere Anforderung an die Ordination habe darin bestanden, kleinere chirurgische Eingriffe zu ermöglichen. Erst die baulichen Verbesserungen hätten eine Nutzung der Räumlichkeiten in der Weise ermöglicht, wie es der Bw gewollt habe.

Für die Annahme, dass sich die Wohnung bei Übergabe in einem schlechten Zustand befunden habe, sprächen folgende Gründe:

- 1. Die Sanierungsarbeiten ließen den Schluss zu, dass ein erheblicher Investitionsbedarf gegeben war (Elektroarbeiten, Einbau Heizung, Fenster- und Türreparaturen, Estrichverlegung, Bodenlegerarbeiten, Badeinbau, Steinmetzarbeiten, umfangreiche Malerarbeiten, ...). Die Höhe der Sanierungskosten ergebe sich im Wesentlichen auf Grund des umfangreichen Sanierungsbedarfes, in geringerem Maße auf Grund der luxuriösen Ausführung.
- 2. Laut Aussage der Verkäuferin (Hausverwaltung = Voreigentümerin, Brief vom 30.6.2009) habe sich die Wohnung in derart schlechtem Zustand befunden, dass für sie eine Vermietung unmöglich gewesen wäre ("unbrauchbar" im mietrechtlichen Sinn).
- 3. Der Kaufpreis von ca. € 2.000,00/m<sup>2</sup> sei für diese Lage als ausgesprochen günstig zu bewerten und nur dadurch zu erklären, dass vom Käufer umfangreiche Investitionen zu übernehmen (waren). Dies decke sich mit der Aussage der Wohnungsvoreigentümerin.

Dass eine faktische Nutzung des Objektes als chirurgische Ordinationsräumlichkeit bereits ab dem 1.1.2006 erfolgt wäre (wie vom Bw behauptet), erscheine aufgrund der oben angeführten Tatsachen als unmöglich. Da eine Befragung von Patienten als Zeugen im Abgabenverfahren des Bw wegen der ärztlichen Verschwiegenheitspflicht unmöglich erschienen sei, habe der Prüfer eine Reihe von Indizien gesammelt, welche allesamt auf eine Inbetriebnahme (der Ordination) zu einem Zeitpunkt später als zum 1.1.2006 hindeuteten. (Verweis auf den Prüfvorhalt vom 31.3.2009).

Meldungen an BVA und Ärztekammer: Die beigebrachte Meldung der Ordinationsverlegung an die Ärztekammer sage nichts über die tatsächliche Inbetriebnahme der Ordination aus. Es werde dort auf eine Übergangsphase hingewiesen, in der bis zum Abschluss notwendiger Anschlussarbeiten die bisherige Ordination in der Straße X als Zweitordination weiterbetrieben würde. Auch die (spitalsnahe) dritte Ordination in 1180, bleibe vorderhand bestehen. Die

Aussage der BVA über den Zeitpunkt der Ordinationsverlegung und die Veröffentlichung derselben durch die Ärztekammer seien als Indiz dafür anzusehen, dass die nach außen sichtbare Tätigkeit erst 2007 begonnen habe.

Strom- und Gasverbrauch mit NULL oder geringfügig deuteten nicht auf eine ärztliche Nutzung hin; die Frage der Beheizung erscheine weiterhin offen.

Auf sämtlichen Kassenabrechnungen scheine die neue Adresse erst ab 2007 auf.

Einige Positionen des Anlagenverzeichnisses ließen auf Grund ihres Zugangsdatums den Schluss zu, dass eine Inbetriebnahme der Ordination mit 1.1.2006 auszuschließen sei: EDV und Telefonanlage – 11.12.06; Beleuchtung – 10-12/06; Sitzgelegenheiten – 3.11.06; Arbeitstisch – 11.12.06; Ordinationsliege – 11.1.07; OP- Leuchte – 27.2.07.

Der Stellungnahme beigefügte Auskünfte hatten folgenden Inhalt:

- Hausverwaltung = Voreigentümerin, 30.6.2009

*"Abgesehen davon, dass (der Bw) zahlreiche Genehmigungen und Abstimmungen mit den Wohnungseigentümern und Behörden einholen musste für das gegenständliche Objekt, war die Wohnung im Zeitpunkt der Übergabe desolat. D. h.: **E- Leitungen** veraltet, nicht den aktuellen Bestimmungen entsprechend; **FB**( Fußboden) beschädigt, **Malerei** unbrauchbar; **Installationsarbeiten** nicht dem MRG entsprechend, veraltet, **Malerei** mindestens 20 – 30 Jahre alt, teilweise Tapeten, glaube ich; **Heizung**: veraltete E- Nachtspeicherheizung und Kachelofen, alles defekt. Da die Renovierung mich Unsummen gekostet hätte, habe ich mich entschlossen, das Objekt im Rohzustand wie es liegt und steht zu verkaufen."*

- MA 37, Baupolizei, 22.6.2009

*"Es wird mitgeteilt, dass die Umwidmung der Wohnung ... in eine Ordination baubehördlich nicht bewilligt wurde und bis dato auch kein Ansuchen hinsichtlich Umwidmung bei der Baubehörde ... anhängig ist. Bemerkt wird, dass für die Wohnung am 18. Mai 2006 eine Bauanzeige gemäß § 62 BO für Wien für bauliche Änderungen erwirkt wurde. Eine Umwidmung von Wohnung in Ordination wurde nicht bewilligt."*

- BVA, 23.6.2009

*"... mitzuteilen, dass wir am 18.12.2006 von der Ärztekammer für Wien über die Ordinationsverlegung von Straße X nach (dem neuen Ordinationsstandort) informiert wurden. Als Verlegungstermin wurde uns der 1.1.2007 ... gemeldet."*

In der am 11.08.2009 erstatteten Gegenäußerung des Bw zur Prüferstellungnahme ist zu lesen:

*"... Die (Wohnung) ist nach einer gründlichen Reinigung mit 1.1.2006 in einem betriebsbereiten Zustand gewesen und konnte daher mit 1.1.2006 entsprechend ihrer*

Zweckbestimmung genutzt werden.

Der Aussage der Verkäuferin stimme ich insofern zu, als die Malerei zumindest 20-30 Jahre alt war, und dass die (jahrelang leer stehende) Wohnung beträchtlich verschmutzt war.

(Ihrer) Formulierung "glaube ich Heizung – veraltet – defekt" ... widerspreche ich besonders insofern, als derartige Argumente ... eine zweifelhafte Wertigkeit haben.

Tatsächlich ist wenige Tage nach der Reinigung und Inbetriebnahme der Ordination in der ersten Jänner-Woche 2006 in den vorderen Räumen ein penetranter Ölgeruch festzustellen gewesen. Es hat sich dann herausgestellt, dass die Heizung nicht nur undicht war, sondern auch mehr als 10 Jahre zuvor ein Leck in einem Öltank aufgetreten und Öl über längere Zeit bis in die Beschüttung des Parkettbodens eingedrungen war. Dies habe ich von anderer Seite über die Verwaltung später erfahren.

Die Verkäuferin hat uns darüber vor dem Kauf nicht in Kenntnis gesetzt. Somit war bereits bei der Inbetriebnahme der Ordination klar, dass eine aufwendige Reparatur notwendig sein wird. Letztendlich war es dann in weiterer Folge notwendig, nicht nur den Parkettboden zu ersetzen, sondern auch teilweise die Beschüttung abzutragen und einen Estrich zu verlegen. Die Bonität der Aussage der Verkäuferin stelle ich ... auch insofern in Frage, als sich in der Wohnung bei der Übernahme (Fotodokumentation liegt vor) ein 1,20 Meter hoher Haufen Werbematerial, teilweise über 12 Jahre alt, gefunden hat, der bei der Besichtigung (der Wohnung) erst mit der Türe weggeschoben werden musste. Es stellt sich die Frage, wie der tatsächliche Zustand der Wohnung von der Verkäuferin ex post beurteilt werden soll, wenn man diese jahrelang nicht einmal gesehen hat. Es kann auch eine Fotodokumentation darüber vorgelegt werden, dass sich die Wohnung sehr wohl in einem benutzbaren Zustand befunden hat, entsprechende Reinigung nach Entfernung des Mülls vorausgesetzt.

Angesichts dieser Fakten ist der Kaufpreis wohl kaum als "ausgesprochen günstig" zu bezeichnen. Er entsprach zur damaligen Zeit exakt den durchschnittlich marktüblichen Preisen für Wohnungen in dieser Lage. Die Mutmaßung, der Kaufpreis wäre günstig und nur dadurch zu erklären, dass umfangreiche Investitionen zu übernehmen seien, ist durch keinerlei Fakten belegt und wird daher bestritten." (Gleiches gelte für die angenommene Unmöglichkeit einer faktischen Nutzung der Ordination ab 1.1.2006.)

"Faktum ist, dass tatsächlicher Nutzungsbeginn nach Grundreinigung und Ausbesserung der Malerei nach Entfernung von Tapetenresten der 1.1.2006 war.

Die Ordination ist heute wie im Jahr 2006 eine sogenannte "Besprechungsordination". Es werden und wurden (dort) keinerlei chirurgische Eingriffe, auch keine "kleinen" Operationen durchgeführt.

Für die Abhaltung eines Betriebes waren ab 1.1.2006 essentiell notwendig: Sessel im Wartebereich, Schreibtisch, Untersuchungsliege, Karteikasten und Telefon. Die notwendige

Möblierung war verfügbar, ein Telefonanschluss war aus baulichen (u. a. Denkmalschutz) und technischen Gründen erst nach knapp einem Jahr in Funktion, es wurde bis dahin ein A1-Telefon verwendet.

Die elektrische Anlage war sicherheitstechnisch veraltet und reparaturbedürftig, aber durchaus funktionstüchtig. Im Haus finden sich nach wie vor Wohnungen und Büros mit einer elektrischen Anlage gleichen Alters.

Die Heizung konnte nur kurzfristig in Betrieb genommen werden und musste, nachdem das Problem der Öl-Leckage gewärtig wurde, außer Betrieb genommen werden. Wegen der guten Isolierung des Altbaus und angesichts der Tatsache, dass die Wohnung viele Jahre unbeheizt war, war die Wohnung von oben und unten so gut beheizt, dass der Ausfall der Heizung den Betrieb nicht signifikant behindert hat.

Der Betrieb der (neuen) Ordination als Hauptordination ab 1.1.2006 wurde per Schreiben angezeigt. (Der Bw) hat angeführt, die (bisherigen) Ordinationen in Folge als Zweitordinationen zu belassen. (Im Zeitpunkt der Anzeige) war geplant, die Anschlüsse für Telefon und E-Card rasch herzustellen und dann die anderen Ordinationen aufzulassen.

Aus technischen Gründen war die Einrichtung einer Datenleitung sehr zeitaufwendig, das Roll-out der E-Card durch die Sozialversicherungen verzögerte sich um Monate, sodass letztendlich der E-Card- Anschluss erst Ende 2006 funktionsfähig war.

Die schriftliche Aussage der BVA vom 23.6.2009 wird insofern bestritten, als die BVA nur das Dokument vom 13.12.2006, nicht aber jenes vom 30.12.2005 behandelt. Die Aussage der BVA bezieht sich nicht auf die Aufnahme der Ordinationstätigkeit, sondern auf die Inbetriebnahme eines funktionierenden E-Card- Systems. In diesem Zusammenhang ist die Aussage, dass sich "auf sämtlichen Kassenabrechnungen erst ab 2007 die neue Adresse findet", korrekt und nachvollziehbar, weil es zuvor nicht möglich war, ein funktionierendes E-Card- System (an der neuen Adresse) zu implementieren. In diesem Zusammenhang ist die Aussage, dass "EDV und Telefonanlage" ab 11.12.2006 betrieben wurden, (ebenfalls) korrekt. Die Schlussfolgerung, dass dies eine Inbetriebnahme der Ordination erst zu diesem Zeitpunkt bedeute, wird jedoch bestritten und ist durch keine Fakten belegt.

Es ist (ferner) korrekt, dass der Stromverbrauch erst nach Schließung der Zweitordinationen sprunghaft angestiegen ist, weil ab diesem Zeitpunkt alle Patienten ausschließlich (an der neuen Adresse) behandelt wurden. Es ist ebenso korrekt, dass der Gasverbrauch erst mit Beginn der Heizperiode im Herbst 2006 begonnen hat, weil im Frühjahr und Sommer nicht geheizt wurde.

Das (vom Prüfer) angeführte Zugangsdatum von Inventarteilen ("Beleuchtung", "Sitzgelegenheiten", "Arbeitstisch", "neue Ordinationsliege", "OP-Leuchte") ist auch korrekt. Es wird (aber) bestritten, dass dies bedeute, dass der Ordinationsbetrieb erst zu diesem

Zeitpunkt möglich war. Tatsächlich sind dementsprechende Inventarteile aus dem bestehenden Anlageverzeichnis vorhanden gewesen und eben zu diesem Zeitpunkt ersetzt worden."

Das Finanzamt legte die Berufung dem UFS vor, über Aufforderung des Referenten sodann auch die Verwaltungsakten samt Arbeitsbogen des Außenprüfers.

Den Vertretern der Vorinstanz wurde die Replik des Bw auf die Prüferstellungnahme zur Berufung übermittelt.

Der Bw wurde um folgende Ergänzungen des Sachverhaltes ersucht:

*Ein* Indiz für die Betriebsbereitschaft der neuen Ordination könne der Umstand bilden, dass bzw. ab wann der Bw dort nachweislich Patienten untersucht, behandelt und beraten habe. Er werde daher gebeten, seine Patientenkartei der Jahre 2005 – 2007 dem UFS vorzulegen und, unter Abdecken der Patientennamen, Datum Art und Umfang der jeweiligen ärztlichen Leistungen an diesem Standort im fraglichen Zeitraum zu dokumentieren. An Hand eines Vergleiches der Karteieintragungen in Zeiträumen vor bzw. nach Betriebsbereitschaft, d. h. betreffend ärztliche Leistungen an den verschiedenen Ordinationsstandorten, sollte das Zutreffen des Berufungsvorbringens, bereits 2005 und 2006 die neue Ordination in Betrieb genommen zu haben, feststellbar sein.

Der Referent des UFS nahm Einsicht in die Bauakten der Liegenschaft und befragte den zuständigen Sachbearbeiter der Baupolizei, ob ein Ansuchen auf Umwidmung der Wohnung in Ordination gestellt wurde.

Den Bauakten (Bauüberwachungsakten) war Folgendes zu entnehmen: Ein erstes Ansuchen um Bewilligung baulicher Änderungen vom 27.04.2006 wurde zurückgezogen. Ein neues Ansuchen vom 10.05.2006 (Datum auf dem Einreichplan) wurde von der Baubehörde am 18.05.2006 bewilligt; dem parallel hierzu beim Bundesdenkmalamt (BDA) am 09.05.2006 gestellten Ansuchen um Bewilligung zur Veränderung des Objektes wurde mit Bescheid des BDA vom 28.06.2006 Genehmigung erteilt. An baulichen Veränderungen sollten demnach vorgenommen werden:

- Im Bereich Bad / Küche Abbruch der bestehenden Zwischenwände, Ersatz durch neu errichtete Glas- bzw. Gipskartonständerwände (technisch beschrieben), Einzug einer abgehängten Decke aus Gipskarton im Küchenbereich sowie im Bad und im vorgelagerten Abstellraum (W1 im Einreichplan);
- Schaffung eines neuen Durchbruchs zwischen Vorraum und Kabinett, Einbau von Glastüren und Bodenleuchten;

- Sanierung und Neugestaltung des Bodens mit Keramik-Belägen in Kabinett, Vorraum + Nische sowie in Bad und Abstellraum (technisch beschrieben).

Ein Umwidmungsantrag wurde bei der Baubehörde nicht gestellt und daher auch nicht bearbeitet. Eine Verständigung der Baubehörde über die andernorts beantragte und genehmigte Umwidmung erfolgte nicht. Eine Baufertigstellungsanzeige wurde gegenüber der Baubehörde bis dato nicht erstattet.

Der Referent des UFS befragte den mit der Planverfassung und Bauüberwachung beauftragten Architekten als Auskunftsperson über Art und Umfang der Baumaßnahmen. Insbesondere wollte er wissen, ob und inwiefern zwischen den Bauaufwendungen und weiteren Aufwendungen betreffend die neue Ordinationswohnung ein ursächlicher Zusammenhang bestand. P wurde daher ersucht, die schriftlichen Aufträge an ihn vorzulegen und das Baugeschehen hinsichtlich des Baufortschrittes 2006 – 2007 an Hand der Rechnungen (vorzulegen vom Bw, der unter einem verständigt wurde) umfassend zu erläutern.

Am 2. November 2012 sagte P, als Auskunftsperson vernommen, Folgendes aus:  
Er sei mit der Gattin des Bw weitschichtig verwandt, dessen ungeachtet aber zur Aussage bereit.

Vom Bw habe er nur den mündlichen Auftrag erhalten, und zwar seiner Erinnerung nach schon vor dem Jahreswechsel 2005/2006. Er sollte den Plan verfassen und die Projektabwicklung betreuen. Er habe dazu den Bw beraten und gemeinsam mit ihm entschieden, welche Firmen beauftragt werden sollten. Der Auftrag habe auch die Aufgabe umfasst, das Baugeschehen zu überwachen, die Rechnungen zu überprüfen und freizugeben.

*Zur Umwidmung in Ordination:* Mit dem Baubewilligungsbescheid, gestützt auf die Zustimmungserklärung aller Wohnungseigentümer (Antrag des Bw laut Schreiben vom 2. Oktober 2005), wobei die meisten schriftlichen (Zustimmungs-) Erklärungen schon 2005, einige erst später eingelangt seien, sei die Umwidmung rechtlich abgesichert gewesen. Die erst später erfolgte Zustellung des BDA- Bescheides habe die Umwidmung nicht berührt.

*Zum Baufortschritt:* Der Bw habe bereits Anfang 2006 die Räumlichkeiten benötigt, weil er (soweit der Befragte wisse) erst damit über eine Ordination im vollen Sinne verfügen würde (*gemeint wohl:* weil die bisherige Kassen-Ordination in der Straße X nur eine Notlösung war). "Ich/Er" habe dann aber gesehen, dass diese Räumlichkeiten nicht dem erforderlichen Standard entsprachen, wie er von Privatpatienten erwartet werde. "Wir mussten feststellen, dass z. B. der Fußbodenaufbau zu erneuern war; dass die Ölheizung nicht ordentlich funktionierte bzw. aus den Öltanks Material in den Bodenaufbau gelangt sein musste; dass die Fenster undicht und die Wandoberflächen erneuerungsbedürftig waren (Putz, Fliesen); und dass auch die Bodenbeläge schadhaft waren.

Dazu kommt, dass die Auflagen auf Grund des Denkmalschutzes für das gesamte Objekt zu beachten waren.

In der Wohnung wurde das bestehende Bad (im Substandard vorhanden) umgebaut und das nun für Patienten bestimmte WC saniert. Durch die Teilung eines Raumes zum Innenhof in Nasszelle und Abstellraum wurde die Errichtung von kleinen Wänden erforderlich. Diese Änderungen sind im Einreichplan ersichtlich. Der Nasszelle/Abstellraum vorgelagert befand sich schon eine Küche, die insgesamt sanierungsbedürftig war (Fußboden, Einrichtung neu, Überspachtelung, Ausbesserung von Rissen). Zudem wurde als Ersatz für die vorhandene Ölheizung eine Gasetagenheizung eingebaut."

Er könne eine Liste jener Firmen zur Verfügung stellen, die mit den Arbeiten beauftragt waren. Die Liste wurde zu den Akten genommen.

*Zur Baufertigstellung:* "Meines Wissens wurden auch noch 2007 Arbeiten durchgeführt, die mit der Baustelle zusammenhingen. Die Fertigstellungsanzeige wurde hier meines Wissens noch nicht abgegeben, was aber praktisch keine Folgen hat und insbesondere keine Strafkonzsequenz nach sich ziehen dürfte: Denn eine Raumwidmung war ja vorhanden. (...) Unsere Deckblätter zur jeweiligen Rechnungskontrolle enthalten u. a. den Vermerk über den Leistungszeitraum."

*Zur Abrechnung der Architektenleistungen:* Auf Grund des freundschaftlichen Verhältnisses zur Familie des Bw seien die Schriftlichkeit und auch eine Entgeltsvereinbarung entfallen.

Mit Schreiben vom 15. Oktober 2012 hatte der Referent des UFS den Bw aufgefordert, sämtliche Rechnungen betreffend die zum Sofortabzug geltend gemachten Kosten laut Erklärungsbeilagen für 2005 (Instandhaltung, Reinigung) und 2007 (Instandhaltung € 78.404,00; eine Detailaufstellung fehle) spätestens in der mündlichen Berufungsverhandlung vorzulegen und hinsichtlich ihrer Trennung ab Betriebsbereitschaft der Ordination in aktivierungspflichtigen Herstellungs- und damit nicht in Zusammenhang stehenden Erhaltungsaufwand zu erläutern. Unter einem wurde die beabsichtigte Befragung des Architekten und Planverfassers als Auskunftsperson betreffend das gesamte Baugeschehen und die infolge dessen notwendigen weiteren Arbeiten, wie etwa: Bodenleger- und Malerarbeiten angekündigt (Wiedergabe der Niederschrift siehe oben).

Am 16. Oktober hatte der Referent von Seiten der Standesführung der Wiener Ärztekammer folgende Auskunft betreffend die Ordinationsverlegung fernmündlich eingeholt (Amtsvermerk im Akt):

Die Ordinationsverlegung sei am 30.12.2005 erfolgt, die Eintragung im Magazin der Standesvertretung erst in der Ausgabe für März 2007. Der Bw habe die Verlegung der Kassenverträge per 1. Jänner 2007 mit Schreiben vom 13.12.2006 angezeigt, ferner die Beendigung der älteren Ordinationen an den beiden Parallelstandorten. Es könnte aber die

Führung einer Wahlordination schon früher begonnen worden (und zulässig gewesen) sein; ebenso auch die Führung der Ordination für Kassenpatienten, weil die Kassen aus administrativen Gründen oft lange brauchten, um der Verlegung förmlich zuzustimmen.

Einer Auskunft der MA 40 zufolge, war die Umwidmung einer Wohnung in Ordination nicht dort, sondern bei der Ärztekammer anzuzeigen, was das Ausbleiben entsprechend dokumentierter Anzeigen bei der MA 40 erkläre.

Am 18. Oktober 2012 hatte der Referent dem Bw folgende noch relevante Fragen gestellt:

1. Bekannt zu geben sei, auf Grund welcher Umstände seitens der Ärztekammer Wien (Kurie niedergelassene Ärzte, Sektion Fachärzte) die Eröffnung der Ordination am neuen Standort per 1. Jänner 2007 festgestellt worden sei, obwohl der Bw im Schreiben vom 30.12.2005 die Eröffnung per 1. Jänner 2006 angezeigt habe; der Bw möge die Bezug habenden Aktenstücke, entweder aus seinem Besitz oder aus dem der Wiener Ärztekammer vorlegen.
2. Laut telefonischer Auskunft der Ärztekammer sei es einem Arzt rechtlich nicht erlaubt, im gesamten Bundesgebiet mehr als zwei Ordinationen gleichzeitig zu betreiben. Um Aufklärung, warum der Bw am 30.12.2005 dennoch den Betrieb von drei Ordinationen angezeigt und diese nach seinem Vorbringen im Zeitraum 2006 auch betrieben habe, werde ersucht.
3. Die Baubehörde habe hinsichtlich bestimmter Umbauarbeiten gemäß dem Einreichplan vom 10. Mai 2006 am 17./18. Mai Baubewilligung erteilt. Eine Baufertigstellungsanzeige sei laut Akt der Baupolizei bis dato nicht eingereicht worden, das Bauverfahren erscheine daher noch unerledigt. Um Erläuterung der näheren Umstände werde ersucht.
4. Ein – wo auch immer – gestellter Antrag auf Umwidmung von *Wohnung* auf *Ordination* (laut Aktenvermerk des Außenprüfers: 29.11.2006) finde sich in den Akten der Behörde eben so wenig wie eine Erledigung durch die zuständige Stelle. Der Bw möge diesbezügliche Vorgänge mit geeigneten Unterlagen nachweisen.

Am 2. November 2012 wurde dem Bw die Niederschrift vom selben Tag mit der Auskunftsperson P zur Kenntnis übermittelt.

In der am 6. November 2012 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt

Mag. W. (im Folgenden nur: steuerlicher Vertreter):

"Ich verweise zunächst darauf, dass 2005 nur äußerst geringe Kosten abgesetzt worden sind. Es handelt sich dabei um Aufwendungen, die keinen Konnex mit der in Rede stehenden Ordination aufgewiesen haben.

Strittig sind somit nur die Jahre 2006 und 2007. Hier ist der Sachverhalt in zwei Richtungen zu würdigen; eines Teils in Hinblick auf die ärztrechtliche Sicht, andererseits steuerrechtlich dahingehend, ob eine sogenannte "betriebsbezogene Betriebsbereitschaft" vorgelegen hat.

Hierzu ist zunächst festzuhalten, dass die im Bericht über die Außenprüfung zum Ausdruck kommende Rechtsansicht, wonach anschaffungsnaher Erhaltungsaufwand vorliegt, spätestens durch das Judikat des VwGH vom 30.6.2010, Zl. 2005/13/0076, überholt ist. Somit ist zu beurteilen, zu welchem Zeitpunkt die konkret vorliegende Ordination betriebsbereit war.

Hierbei ist in Rechnung zu stellen, dass unser Mandant in der Ordination bloß Besprechungen mit den Patienten vornimmt und keinerlei, nicht einmal kleine, chirurgische Eingriffe tätigt. Diese Eingriffe werden im Krankenhaus, vorwiegend natürlich im XY, vorgenommen. Somit sind die Anforderungen, die an eine Betriebsbereitschaft zu stellen sind, im konkreten Fall relativ gering. Im Wesentlichen müssen nur die Räumlichkeiten ausgemalt und mit dem nötigen Mobiliar versehen werden. Als einzige wesentliche Sanierungsmaßnahme musste der Fußboden wegen der Kontaminierung durch die Ölheizung neu gemacht werden; weiters wurde eine Gasetagenheizung eingebaut. Da die Maßnahmen Schritt für Schritt erfolgten, war es möglich, bestimmte Räumlichkeiten auch während des Bestehens der Baustelle zu nutzen und nach Fertigstellung anderer Räumlichkeiten wieder dorthin zu wechseln.

Ich lege dem Berufungssenat weiters eine Aufstellung der 2007 getätigten Aufwendungen vor."

Bw:

"Ich habe aus hier nicht näher interessierenden Gründen meine Tätigkeit im öffentlichen Dienst aufgegeben und bin im Frühjahr 2004 ins XY gewechselt. Ich habe zunächst einen Raum meiner Privatwohnung als Ordination genutzt und habe sodann erreicht, dass ich im XY eine Ordination aufmachen konnte. Aus verrechnungstechnischen Gründen ist aber die Ordination in meiner Privatwohnung aufrecht geblieben.

Ich habe dann bald erkannt, dass ich einen neuen Ordinationsstandort benötige, und habe diesen mit Unterstützung von (P) Ende 2005 an der nunmehr bestehenden Adresse gefunden. Ich lege dem Berufungssenat Fotos der damaligen Zeit - aus dem Internet übernommen - vor, aus denen sich die damalige Ausstattung der Wohnung ergibt.

Es gab damals zwei Probleme: Das erste war, dass – wie bereits von meinem steuerlichen Vertreter erwähnt – ein Ölofen eine Kontaminierung des Fußbodens verursacht hat, weshalb dieser herausgerissen und durch einen neuen ersetzt werden musste. Dies war ca. Anfang Mai 2006. Weiters wurde das e-card-System installiert; dieses war ausschließlich bereits in meiner nunmehrigen Ordination, hat aber - wie auch bei den übrigen Ärzten Wiens - anfangs keineswegs funktioniert. Erst ca. Oktober 2006 war das System funktionsfähig. Tatsächlich

war damals nur die Hardware installiert, die Software hat hingegen erst nach dem 4. Jänner 2007 funktioniert.

Ich möchte weiters darauf hinweisen, dass manche Kollegen in ihrer Ordination kleine chirurgische Eingriffe, wie Endoskopien etc., durchführen. Dies war und ist bei mir nicht der Fall. Es handelt sich vielmehr ausschließlich um eine Besprechungsordination für Vor- und Nachbesprechungen bei Operationen. Ich lege dem Senat eine Aufstellung über die im Spital stationär aufgenommenen Patienten vor, weiters biete ich Einsichtnahme in meine Patientenkartei an, woraus hervorgeht, welche konkreten Vor- und Nachbesprechungen ich zu welchem Zeitpunkt vorgenommen habe.

Tatsächlich war es jedenfalls so, dass ich die ersten Besprechungen in der neuen Ordination bereits ab dem 9. Jänner 2006 vorgenommen habe und die alten Ordinationen von mir damals nicht mehr benutzt worden sind. Nur aus abrechnungstechnischen Gründen für die Sozialversicherung wurden noch die alten Standorte aufrechterhalten."

Dr. Landl (im Folgenden: Amtsvertreter):

"Unbestritten ist zunächst, dass im konkreten Fall eine Nutzungsänderung von einer Wohnung zu einer Ordination stattgefunden hat. In diesem Fall gibt es Judikatur des VwGH, wonach von Herstellungsaufwand auszugehen ist. In dieser Richtung hat auch bereits der UFS judiziert, wenn er entschieden hat, dass eine derartige Nutzungsänderung auch dann vorliegt, wenn ein Wechsel einer Ordination zu einer anderen Fachrichtung erfolgt. Hinweisen möchte ich noch darauf, dass die Veräußerin selbst ausgesagt hat, dass die Wohnung zum damaligen Zeitpunkt nicht einmal für eine Vermietung unverändert geeignet gewesen wäre.

Das Problem des anschaffungsnahen Erhaltungsaufwandes stellt sich nur dann, wenn eben tatsächlich bloß Erhaltungsaufwand vorliegt. Im Berufungsfall war es aber so, dass das Objekt umfassend umgestaltet worden ist, weshalb nach Ansicht der Amtspartei - insgesamt zumindest zum größten Teil - Herstellungsaufwand vorliegt. Hinweisen möchte ich noch darauf, dass auch der AfA-Satz bei Einkünften aus selbständiger Arbeit 2% und nicht wie bei V+V bloß 1,5% beträgt. Verwiesen wird etwa auf *Doralt* EStG, § 6 Tz. 125.

Sachverhaltsmäßig ist weiters in Rechnung zu stellen, dass sich aufgrund der Ermittlungen des Finanzamtes (FA) ergeben hat, dass in den Streitjahren in der neuen Ordination nur ein sehr geringer Stromverbrauch erfolgt ist, was gegen eine Nutzung spricht. Überdies ist darauf hinzuweisen, dass die Straße X, in der früher die Ordination betrieben wurde, nur einige 100 Meter vom neuen Standort entfernt ist. Es ist daher zweifelhaft, ob es unter diesem Aspekt wirklich sinnvoll ist, die Patienten bereits im neuen Objekt, das noch teilweise Baustelle war, zu betreuen.

Weiters kommt es auf die objektive Betriebsbereitschaft an; diese war nach Meinung des FA aufgrund der hygienerechtlichen und sonstigen ärztrechtlichen Vorschriften im Streitzeitraum nicht gegeben, (wobei) aber überdies wohl aufgrund der Standardanhebungen ein höherer Maßstab an die Betriebsbereitschaft anzulegen ist.

Ergänzen möchte ich, dass die Ordination erst ab März 2007 beworben worden ist, und dass weiters die Ordinationsliegen etc. erst im Anlageverzeichnis zum 31.12.2006 angeführt waren."

Bw:

"Es mag durchaus zutreffen, dass bei einer Änderung einer HNO-Ordination in eine Zahnarztpraxis eine wesentliche Änderung vorliegt. Dies aufgrund der entsprechenden notwendigen technischen Ausstattung, wohingegen in meinem Fall die Wesensart des Objektes in den Grundzügen unverändert gelassen worden ist. Es handelt sich – eben wie schon erwähnt – um eine Besprechungsordination, an die auch im Hinblick auf die Qualitätssicherung keine wesentlichen Anforderungen zu stellen sind. Wichtig war es nur, dass eine Möglichkeit bestanden hat, die Hände zu desinfizieren.

Was die vom Amt angeführte sogenannte "Werbung" anlangt, so ist hierzu zu erwähnen, dass es sich um keine Werbung, sondern um eine bloße Bekanntgabe in einem amtlichen Organ der Ärztekammer gehandelt hat. Ich hatte keinerlei Einfluss auf den Zeitpunkt der Einschaltung, diese ist vielmehr offensichtlich zu dem Zeitpunkt erfolgt, zu dem das e-card-System endlich funktioniert hat.

Was schließlich den Stromverbrauch anlangt, so habe ich mich selbst gewundert, wie gering dieser war. Dies mag darauf zurückzuführen sein, dass eine Stromverbindung zur Nachbarwohnung existiert hat, diese möglicherweise also die Stromkosten mitgezahlt hat. Diese Wohnung ist im Übrigen leer gestanden.

Es ist zutreffend, dass ich eine neue Ordinationsliege Ende 2006 angeschafft habe, dies aber nur deshalb, weil die ursprüngliche Liege, die ich vom Standort Straße X transferiert habe, im Zuge der Sanierungsarbeiten beschädigt worden ist. Dies war etwa August 2006."

Amtsvertreter:

"Ergänzen möchte ich, dass an eine Änderung der Wesensart keine hohen Anforderungen zu stellen sind, so stellt beispielsweise nach der Judikatur eine Änderung von Wohnung in Büro bereits eine derartige Änderung der Wesensart dar."

Hobler (Außenprüfer, als sachverständige Auskunftsperson):

"Während der Prüfung habe ich aufgrund einer Fülle von Indizien geschlossen, dass eine Inbetriebnahme der Ordination erst Anfang 2007 erfolgen hat können. Hinweisen möchte ich

noch darauf, dass zwar eine Fülle von kleineren Aufwendungen vorgelegen haben, die isoliert betrachtet Erhaltungsaufwand darstellen würden, die aber durch den Herstellungsaufwand bedingt waren, weshalb insgesamt von Herstellungsaufwand auszugehen ist."

Bw:

"Der Umstand, warum die Ordinationsverlegung erst per 1.1.2007 eingetragen wurde, ist offensichtlich darauf zurückzuführen, dass ich erst im Oktober 2006 bekanntgegeben habe, dass nunmehr die e-card-Hardware installiert werden konnte.

Wenn ich gefragt werde, ob aus den Vermerken in der Patientenkartei ersichtlich ist, dass die Behandlung schon in der neuen Ordination erfolgte, so kann ich hierzu nur sagen, dass ich die Patientenkartei in der neuen Ordination selbst händisch ausgefüllt habe. Dies bedeutet also, dass die Behandlung der Patienten dann auch am neuen Standort erfolgt ist."

Hobler:

"Meiner Ansicht nach besagt die faktische Behandlung der Patienten noch nicht, dass tatsächlich objektiv Betriebsbereitschaft vorgelegen ist."

St. Vertreter:

"Was das Vorliegen von Herstellungsaufwand anlangt, so verweise ich auf die von der Amtspartei zitierte Kommentarstelle *Doralt/Mayr*. Hierin wird ausgeführt, dass – wie allgemein bekannt – für das Vorliegen von Herstellungsaufwand eine Änderung der Wesensart des Gebäudes erforderlich ist. Eine solche liegt gemäß der Kommentarstelle etwa dann nicht vor, wenn ein desolates Bauernhaus saniert wird. Daraus folgt, dass auch im Berufungsfall keineswegs vom Vorliegen von Herstellungsaufwand auszugehen ist. Es handelt sich vielmehr bei den getätigten Aufwendungen um klassischen Erhaltungsaufwand. Wenn der Betriebsprüfer darauf verwiesen hat, dass es nur auf den objektiven Zustand und die daraus ableitbare Betriebsbereitschaft ankommt, so ist dem zu entgegnen, dass die Ordination eben faktisch für Betriebszwecke genutzt worden ist, weshalb jedenfalls Betriebsbereitschaft gegeben war.

Großreparaturen, wie Elektroinstallationsarbeiten und Erneuerung von Fußböden, zählen jedenfalls zum Erhaltungsaufwand.

Nicht vergleichbar ist auch das von der Amtspartei ins Treffen geführte VwGH-Erkenntnis betreffend Änderung der Wesensart bei Umgestaltung von Wohnung in Büro, da es sich dabei um einen Elektrohandel gehandelt hat, was mit der Umgestaltung der vorliegenden Wohnung in eine bloße Besprechungsordination in keiner Weise vergleichbar ist. (VwGH vom 15.2.1994, 93/14/0175)."

Bw:

"Bei der Baumeisterrechnung handelt es sich meiner Ansicht (nach) deshalb um keinen Herstellungsaufwand, weil dabei in Wahrheit nur tonnenweise Material unter dem Fußboden entfernt werden musste, um die Verlegung eines neuen Fußbodens zu ermöglichen. Dieses Material war – wie schon erwähnt – ölkontaminiert und musste entfernt werden."

St. Vertreter:

"Hinweisen möchte ich darauf, dass seitens der Steuerberatung sehr wohl eine Trennung zwischen aktivierungspflichtigen und sofort abzugsfähigen Aufwendungen vorgenommen wurde. So sind im Jahr 2006 rd. € 100.000,00 aktiviert worden."

Amtsvertreter:

"Das FA bleibt zusammenfassend bei seiner Rechtsansicht, dass insgesamt Herstellungsaufwand vorliegt."

St. Vertreter:

"Erhaltungsaufwand stellen jedenfalls die Aufwendung für Fußbodenerneuerungen, Elektroinstallationen, sowie das Ausmalen dar."

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Vorbemerkung:

Nach dem Vorbringen des Bw in der mündlichen Berufungsverhandlung war die neue Ordination 2005 weder betriebsbereit gewesen noch in Betrieb genommen worden. Der Senat wertet die einleitende Bemerkung des steuerlichen Vertreters in der mündlichen Berufungsverhandlung ("strittig sind somit nur die Jahre 2006 und 2007...") als ausdrückliche Zurücknahme der Berufung gegen Einkommensteuer für 2005, sodass darauf nicht mehr einzugehen und diese Berufung als gegenstandslos zu erklären war.

### ***Sachverhalt***

Gegen Betriebsbereitschaft der neuen Ordination in der Zeit von Jänner bis November 2006 sprechen folgende Umstände:

#### ***Allgemeiner Zustand der Räumlichkeiten beim Ankauf durch den Bw***

Die Zustandsbeschreibung der Verkäuferin vermittelt das Bild einer Wohnung, die im Zeitpunkt der Veräußerung ohne umfassende Sanierung selbst für bloß private Wohnzwecke nicht vermietbar (und das heißt: überhaupt nicht nutzbar) war. Für das Zutreffen dieser Aussage sprechen

- der an der Oberfläche stark beschädigte Parkettfußboden (erhebliche Untergrundschäden

wurden nachträglich festgestellt);

- das Fehlen einer dem Ordinationsbetrieb adäquaten Heizung; der funktionierende Kachelofen war wegen hygienischer Ordinations-Vorgaben unzulässig und wurde daher entfernt;
- die stark beschädigte, erneuerungsbedürftige Wandmalerei;
- die reparaturbedürftigen Fenster, Stuckdecken und Mauerfriesen sowie,
- dass dieser mit freiem Auge erkennbare Zustand des Objektes weder dem darauf lastenden Voll- Denkmalschutz noch seiner betrieblichen Zweckbestimmung entsprach.

Dem Bw musste nämlich all dies beim Objekterwerb bekannt gewesen sein, hatte er doch den befreundeten Architekt nicht nur bei der Objektsuche eingebunden, sondern bereits 2005 mit der Planung und Überwachung von zahlreichen Umbauarbeiten durch von ihm vermittelte gewerbliche Unternehmen beauftragt. Die sodann getroffenen Sanierungsmaßnahmen dienten ohne Zweifel dazu, die Räumlichkeiten in Betriebsbereitschaft zu setzen. Beachtung verdient in diesem Zusammenhang auch der Umstand, dass der Bw laut "Fünftens, Unterpunkt 5.1." des Kaufvertrages vom 29. Dezember 2005 "den Kaufgegenstand eingehend besichtigt (hat) und diesen wie er liegt und steht (übernimmt)".

#### *Umwidmung in Ordination*

Die erforderlichen Zustimmungserklärungen aller übrigen Wohnungseigentümer lagen laut Aussage der Auskunftsperson P erst im Laufe des Jahres 2006 vollständig vor; angesichts des Umstandes, dass die Umwidmung erst am 29.11.2006 angezeigt wurde (Irrtum der BP: nicht bei der MA 37 "beantragt", sondern pflichtgemäß an die Ärztekammer bloß gemeldet), ist das Vorliegen aller Zustimmungserklärungen wohl zu einem entsprechend nahen Zeitpunkt, möglicherweise aber bereits knapp vor Erstattung der Baubeginn-Anzeige im Juni 2006 oder frühestens im Zuge der Baubewilligung vom 18. Mai 2006 anzunehmen. Die Ordination war folglich schon aus diesem Grund bis weit in das Jahr 2006 hinein nicht betriebsbereit.

#### *Qualitätsanforderungen an eine Ordination iSd ärzterrechtlichen Vorschriften*

Gemäß § 56 Abs 1 Z 1 Ärztegesetz, BGBl 169/1998 ist der Arzt verpflichtet, seine Ordinationsstätte in einem solchen Zustand zu halten, dass sie den hygienischen Anforderungen entspricht. Gemäß Abs 2 leg. cit. obliegt dem Amtsarzt der Bezirksverwaltungsbehörde unter Beiziehung eines Vertreters der Ärztekammer die Überprüfung der Ordinationsstätte, wenn Umstände vorliegen, die die Annahme rechtfertigen, dass sie den in Abs 1 Z 1 angeführten Voraussetzungen nicht entspricht. Gegebenenfalls ist dem Arzt die Behebung der Mängel innerhalb einer angemessenen Frist aufzutragen. Mit Beschluss des 112. Ärztekammertages vom 16. Dezember 2005 erließ die Österreichische Ärztekammer die Qualitätssicherungsverordnung 2006 (QS-VO 2006, im Folgenden: QS-VO) mit ausgestaltenden Vorschriften. Mag diese VO auch erst vier Wochen nach Kundmachung

im Internet in Kraft getreten sein; und mag sie auch hinsichtlich bestimmter Vorgaben in der Zukunft liegende Stichtage vorsehen (zum Kriterium der Barrierefreiheit weiter unten), so war ihr wesentlicher Inhalt dem Bw zweifellos bereits 2005 bekannt; auf diese Vorgaben musste er sich daher einstellen; auch ihrer Erfüllung galten die umfassenden Sanierungsmaßnahmen im neuen Standort.

Der Betriebsbereitschaft standen nach Überzeugung des Senates mindestens folgende Bau- und Zustandsmängel bis zu ihrer Behebung durch die Sanierungsmaßnahmen zweifellos und mit freiem Auge erkennbar entgegen:

- kein patientengerechtes WC/Nasszelle (Aussage des P);
- Fehlen einer funktionierenden Heizung (die Voreigentümerin sprach von vorhandener "E-Nachtspeicherheizung und Kachelofen, beides defekt"); der Bw räumte dies im Ergebnis ein, wenn er ausführte, dass dank der Witterungsverhältnisse im Winter 2005/2006 gar kein Heizbedarf bestanden habe und der vorhandene (schadhafte) Ölofen (nicht: E-Nachtspeicherheizung) im Sommer 2006 durch eine Gasetagenheizung (Heizungsanlage anderer Wesensart) ersetzt worden sei. Dass der laut Vorbringen des Bw "funktionierende" Kachelofen nicht den ärzterechtlichen Hygiene-Vorgaben für eine Ordination entsprach und entfernt werden musste, verstärkt angesichts der Unzulässigkeit einer solchen Heizung die übrigen Indizien gegen Betriebsbereitschaft der Ordination vor Generalsanierung der sie beherbergenden Wohnung.
- fehlende Barrierefreiheit: Gemäß § 6 Z 1 letzter Satz QS-VO 2006 ist, um die Zielsetzung der Barrierefreiheit zu erreichen, ab 1.7.2006 bei Neugründung einer Ordination (*Ordinationsstätte*) ... eine Konsultation mit einem Behindertenverband durchzuführen. Der Bw ist Chirurg, seine Patienten sind prä- oder postoperativ zu besichtigen bzw. zu beraten. Aufgrund der zweifellos vielfältigen Krankheitsbilder dieser Patienten war und ist der Bw nach Überzeugung des UFS vor die Situation gestellt, auch dauernd gehbehinderte oder vorübergehend in ihrer Mobilität beeinträchtigte Operationskandidaten/Operierte zu empfangen. Der Einbau eines modernen Personenliftes im Haus entsprach daher auch dem Bedürfnis nach uneingeschränkter Zugänglichkeit der neuen Ordinationsstätte.
- Vertraulichkeit (§ 6 Z 3 letzter Satz QS-VO): Die Eingangstüre zur Ordination musste erst durch eine mit Schallschutzvorrichtung versehene Sicherheitstüre ersetzt werden, weil eine solche im Zeitpunkt des Objekterwerbes nicht vorhanden war und dies den ungestörten Ablauf von Patientenbesuchen beeinträchtigen konnte. Diese und weitere Sicherungsmaßnahmen, wie beispielsweise der Einbau von Mehrfachverriegelungsschlössern, dienten auch dem Schutz des Arztes und seiner Patienten vor unbefugtem Zugriff Fremder auf die am Standort allenfalls verwahrten Unterlagen über seine Patienten (Patientenkartei samt Beilagen, EDV- und Telefon-Anlage, Postarchiv u. dgl. mehr).

- 2006 befand sich keine den Standesinteressen der Ärzteschaft entsprechende und mit dem Erscheinungsbild des denkmalgeschützten Hauses übereinstimmende Beschilderung der Ordination im Eingangsbereich des Hauses oder an der Eingangstür zur Ordination. Die Anschaffung solcher Hinweistafeln erfolgte ungefähr zeitgleich mit der Bekanntmachung der neuen Ordinationsstätte im Organ der Wiener Ärztekammer, Ausgabe März/2007 (siehe unten).

*Mehr als zwei Berufssitze im Bundesgebiet unzulässig*

Gemäß § 45 Abs 3 erster Satz ÄrzteG darf der ... Facharzt ... nur zwei Berufssitze im Bundesgebiet haben. Gemäß Abs 2 leg. cit. hat der ... Facharzt ... anlässlich der Anmeldung bei der Österreichischen Ärztekammer frei seinen Berufssitz oder seine Berufssitze ... im Bundesgebiet zu bestimmen. Berufssitz ist der Ort, an dem sich die Ordinationsstätte befindet, in der und von der aus der ... Facharzt ... seine freiberufliche Tätigkeit ausübt. Wenn nun der Bw bereits vor dem Objekterwerb 2005 zwei Ordinationsstätten unterhielt, in denen und von denen aus er seine freiberufliche Tätigkeit ausübte (Straße X bzw. 1180), so bedeutet dies im Ergebnis, dass er seine freiberufliche Tätigkeit 2006 vorschriftswidrig in einer zusätzlichen dritten Ordinationsstätte ausgeübt haben will. Denn er hatte die erstangeführte Ordinationsstätte 2004 aus Sicht jenes Jahres nicht bloß vorübergehend unterhalten, sondern dort sämtliche Kassenpatienten und kassenfreien Patienten behandelt/empfangen, ehe die dritte Ordinationsstätte am 2005 erworbenen Objektstandort betriebsbereit war. Der UFS hält es in freier Beweiswürdigung für nicht glaubhaft, dass der Bw die in Sanierung begriffene, zur fachärztlichen Ordination erst umgestaltete, bis dahin sichtlich desolate Wohnung ohne Festnetz- Telefonanschluss, ohne zusätzliche Mitarbeiter und ohne separat geführte Kartei seinen (insbesondere Privat-) Patienten als Begegnungsort zumutete, während eine in unmittelbarer Nähe gelegene Ordinationsstätte (Straße X) den Anforderungen an eine bloße Besprechungsordination offensichtlich genügte. Dass der Bw schon im Dezember 2006, unmittelbar vor dem In-Gang-Setzen des e-Card Systems und der Überführung der Kassenverträge auf den neuen Standort per 1. Jänner 2007, am neuen Standort ordinierte (*dazu weiter unten*) und die übrigen Standorte unmittelbar anschließend aufgab, lässt die kurzfristige Unterhaltung von drei Ordinationsstätten im Zeitraum Dezember als ärzterechtlich tolerierbare Zwischenlösung erscheinen, wogegen die behauptete Führung von drei Ordinationsstätten durch ein volles Kalenderjahr als klarer Verstoß gegen geltende standesrechtliche Vorschriften zu werten wäre, dem Senat allerdings nicht glaubhaft erschien und, wie weiter unten ausgeführt, vom Bw auch nicht nachgewiesen wurde.

Sind die oben angeführten Umstände allein schon geeignet, die objektive, der Zweckbestimmung durch den Bw dienende Betriebsbereitschaft der neuen Ordinationsstätte

vor Umbau und Sanierung zu verneinen, so hat der Bw auch nicht nachgewiesen, dass er diese Ordination vor Abschluss der wesentlichen Umbauarbeiten tatsächlich in Betrieb nahm:

*Kein nennenswerter Stromverbrauch vor dem 4. Quartal 2006*

Dem als Mutmaßung formulierten Einwand, dass der Stromverbrauch Jänner bis Oktober 2006 möglicherweise beim fälschlich angezapften Zähler einer daneben liegenden leerstehenden Wohnung miterfasst worden sein könnte, kommt mangels Substantiierung dieses Vorbringens (es wurden dem UFS keine Rückverrechnungs- Nachweise und keine Anspruchs- Geltendmachung des potenziell geschädigten Nachbar- Eigentümers vorgelegt oder deren Existenz auch nur behauptet) keine Beweiskraft zu.

*Kein Heizungsaufwand im ersten Halbjahr 2006; Energiebezug im Abrechnungszeitraum 9/2006 bis 02/2007, nicht abgegrenzt bis Dezember 06*

Dass besonders warmes Wetter im ersten Quartal 2006 dem Bw jeglichen Heizbedarf erspart und die mittlere Geschosslage der Wohnung dies begünstigt hätte, erscheint aus zwei Gründen unglaublich:

- Die amtlichen Wetteraufzeichnungen der ZAMG dieses Jahres von Jänner bis Dezember 2006 für Wien Innere Stadt (Innengürtelbereich) zeigen folgende Außentemperaturen unter 12°C und einen daraus resultierenden Heizbedarf (im Monat, an Einzeltagen bzw. von/bis; siehe Tabelle auf der nächsten Seite):

| Text                                              | Jan      | Feb  | Mrz<br>1/26 | 29   | Apr<br>4/8 | 11/13 | 30   | Mai 1 | 30-31 | Jun-<br>Aug | Okt 17-<br>19 | 30-<br>31 | Nov 1-<br>8 | 10-<br>13 | 16-30 | Dez  |
|---------------------------------------------------|----------|------|-------------|------|------------|-------|------|-------|-------|-------------|---------------|-----------|-------------|-----------|-------|------|
| Tagesmittel im<br>Monatsdurchschnitt,<br>gerundet | -<br>2°C | +1°C | +3°C        | +9°C | +9°C       | +9°C  | +8°C | +10°C | +11°C | ≥<br>+12°C  | +10°C         | +9°C      | +7°C        | +8°C      | +10°C | +5°C |
| Heiz-Tage                                         | 31       | 28   | 26          | 1    | 5          | 3     | 1    | 1     | 2     | 0           | 3             | 2         | 8           | 4         | 15    | 31   |

- Die Raumhöhe des Objektes beträgt mehr als drei Meter. Die Raumgröße entspricht der repräsentativen Bauweise des Hauses. Eine angrenzende Wohnung war damals dauernd leerstehend und, wie nach den Erfahrungen des täglichen Lebens anzunehmen ist, unbeheizt. Die Ordinationsräume konnten somit von Jänner bis März 2006 auf Grund der niedrigen Außentemperaturen im unbeheizten Zustand überhaupt nicht und im April nur stark eingeschränkt genutzt werden; der Aufenthalt dort war schon daher, abgesehen von den gravierenden Zustandsmängeln, für Patienten unzumutbar. Dass das Leck in der vorhandenen Ölheizung wie vom Bw behauptet erst während des laufenden Ordinationsbetriebes entdeckt wurde, erscheint nicht glaubhaft: Der Auftrag, eine neue Heizung einzubauen wurde am 24. Mai 2006 erteilt, als das erste Ansuchen um Bewilligung von Umbauarbeiten (24. April 2006) bei der Baubehörde bereits eingelangt war; der den Heizungseinbau zweifellos mitberücksichtigende Auftrag an den Baumeister erging im Mai 2006 (erste Teilleistungen des Baumeisters im Juni 2006); außerdem hatte der zu Rate gezogene Architekt das Objekt bereits vor dem Ankauf und zwecks Planung der Umbauarbeiten auch danach sorgfältig in Augenschein genommen. Dass die vorhandene Ölheizung den objektiven hygienerechtlichen bedingten Erfordernissen einer Ordination nicht entsprechen würde, musste dem Bw schon bei der im Kaufvertrag festgehaltenen "eingehenden Besichtigung" des Kaufgegenstandes klar geworden sein. Der enge zeitliche Zusammenhang zwischen Wohnungsbesichtigung, Ankaufsberatung durch den Architekten und Planungs- bzw. Bauüberwachungsauftrag an ihn sowie Vergabe von Aufträgen an die einzelnen Gewerbebetriebe steht der Behauptung des Bw, er habe die Ordinationsstätte bereits vor dem Umbau, vor den weiteren Sanierungsmaßnahmen und vor der Installierung einer neuen Heizungsanlage in Betrieb genommen, offenkundig entgegen.

Vielmehr hat es nach Überzeugung des Senates überragende Wahrscheinlichkeit für sich anzunehmen, dass der Bw seine Patienten bis zur objektiven (bautechnischen, denkmalschutzkonformen und patientengerechten) Betriebsbereitschaft der neuen Ordinationsstätte auch für bloße Besprechungen an den etablierten und mit allen erforderlichen Einrichtungen (Ordinationshilfe, Telefon) ausgestatteten Ordinationsadressen Straße X oder Gasse Y 1180, Gasse 11 empfing und standesrechtlich besehen auch nur dort empfangen durfte. Dass in den vom Bw als "Besprechungsordination" beschriebenen Räumlichkeiten auch fachärztliche Untersuchungen stattfinden sollten, geht schon aus der Anschaffung entsprechender Einrichtungsgegenstände im Jahr 2007 (Untersuchungsliege und Lampe) hervor. Der Bw will solche am Standort Straße X vorhandene Einrichtungsgegenstände noch im ersten Halbjahr in den neuen Standort übersiedeln und erst 2007 durch Neuanschaffungen ersetzt haben. Nimmt man dieses Vorbringen für wahr, so

erscheint es ungewöhnlich und unglaubwürdig, ja schlichtweg unvorstellbar, dass prä- oder postoperativ besichtigte Patienten sich am streitgegenständlichen Standort einer Untersuchung mit allen hygienischen Begleiterfordernissen unterzogen hätten, obwohl zwei andere Standorten des Bw dafür jederzeit zur Verfügung standen. Den Nachweis für Patientenbesuche am neuen Standort (denkmöglich: vereinzelt im April und ab Mai 2006, an Tagen ohne Heizbedarf) hat der Bw mit der Vorlage einer voll anonymisierten Patientenkartei auch nicht erbracht, weil die handschriftlichen Eintragungen keinerlei Angaben über den jeweiligen Behandlungs-Standort enthalten; das Vorbringen des Bw ging somit nicht über die Behauptungsebene hinaus. Angesichts des behaupteten ungewöhnlichen Sachverhaltes (sanierungs- und umbaubedürftige Ordination angeblich schon Jänner bis April 2006 in Betrieb, als Außentemperaturen knapp über 0°C bis 9°C herrschten; und von April bis November 2006, wobei ein erstes Bauansuchen am 24. April 2006 gestellt wurde und ab Mai/Juni 2006 Bauvorbereitungen bzw. Bauarbeiten in vollem Gange waren) wäre es am Bw gelegen, den Besuch von bestimmten Patienten an diesem Standort in der Zeit von Jänner bis November 2006 konkret nachzuweisen.

Selbst wenn der Bw jedoch – anders als der Senat annimmt – die neue Ordinationsstätte schon vor Beginn der Umbauarbeiten (quasi im Vorgriff auf die noch herzustellende Betriebsbereitschaft im berufsrechtlich gebotenen, denkmalschutzkonformen und nachbarrechtlich zumutbaren Qualitätsstandard) oder sogar während der vielfältigen Bau- und Installationsarbeiten für den Empfang von Patienten gelegentlich genutzt haben sollte,

*– wofür allerdings weder sachlichen Anhaltspunkte noch vernünftige Überlegungen sprechen: Dann hätte er nämlich die Patiententermine mit den an kaum vorhersehbaren Tagen und zu unvorhersehbaren Uhrzeiten anwesenden Handwerkern abstimmen müssen; ein Szenario, das den allgemeinen Erfahrungen mit Handwerkern "im eigenen Haus" ebenso widerspricht wie der typischen Erwartungshaltung von Patienten, die ärztliche Leistungen auch nur der vom Bw angedeuteten Art keinesfalls inmitten einer Baustelle in Anspruch nehmen wollen, zumal wenn dafür taugliche Ordinationsstätten vorhanden sind und diese wie im gegenständlichen Fall bisher regelmäßig aufgesucht wurden; dem Senat sind solche hypothetischen Szenarien bezüglich der Ordinationsstätten hierzulande niedergelassener Ärzte in der Realität nicht bekannt geworden und auch nicht vorstellbar –*

so wäre damit für die Berufung nichts gewonnen: Für die Beurteilung der getroffenen Maßnahmen und der dadurch angefallenen Kosten als aktivierungspflichtige Aufwendungen kommt es nämlich darauf an, ob sie dem vom Unternehmer bestimmten Zweck dienen, das Wirtschaftsgut (Wohnung) in **objektive** Betriebsbereitschaft zu versetzen. Dass diese vor Durchführung der Umbau- und Sanierungsmaßnahmen gegeben gewesen wäre, hält der Senat auf Grund der aufgezeigten Umstände für ausgeschlossen.

### *Missverhältnis des Kaufpreises zum Sanierungsaufwand*

Dass der Kaufpreis – wie vom Bw argumentiert – dem durchschnittlichen Marktwert einer **bereits vermietbaren** oder für den gegenständlichen Betriebszweck **bereits einsatzbaren** Eigentumswohnung entsprochen hätte, scheint nur auf den ersten Blick zutreffend: Laut Preisspiegel des Fachverbandes Immobilienwirtschaft der Wirtschaftskammer Österreich lag der durchschnittliche Kaufpreis für "gebrauchte" (= schon bisher genutzte) Wohnungen im selben Bezirk 2005 bzw. 2006 in der Qualität "sehr guter Wohnwert" wohl bei € 2.056,70/m<sup>2</sup> bzw. 2.110,10/m<sup>2</sup>. Die nach dem Objekterwerb getroffenen, dem erst noch zu erlangenden betrieblichen Bestimmungszweck dienenden Sanierungs- und Umbaumaßnahmen verursachten allerdings – zieht man nur den auf das Gebäude ohne Grund und Boden entfallenden Kaufpreisteil in Betracht – annähernd gleich hohe Kosten wie der Wohnungskauf selbst. Im Verhältnis zum Gesamtkaufpreis von € 200.000,00 plus Nebenkosten waren die weiteren insgesamt auflaufenden Kosten nur geringfügig niedriger. Zudem wäre ein solches Objekt, hätte es anders als hier keine erheblichen Zustandsdefizite aufgewiesen, in Anbetracht der bevorzugten Lage, hochwertigen Substanz und baugeschichtlichen Bedeutung des Gebäudes (es unterliegt zur Gänze dem Denkmalschutz) nicht um den statistischen Durchschnittswert zu erwerben gewesen: Wurden doch Wohnungseigentums- Objekte in der Qualität "sehr guter Wohnwert" im angrenzenden. Bezirk laut Preisspiegel 2005 bzw. 2006 durchschnittlich um € 3.786,20/m<sup>2</sup> bzw. € 3.870,40/m<sup>2</sup> veräußert. Zieht man nun den Gesamtaufwand des Bw für das 100 m<sup>2</sup> große Objekt heran (KP + Sanierung beliefen sich zusammen auf rund € 387.000,00), so gelangt man zu einem gedachten Quadratmeterpreis von € 3.870,00 und findet sich damit bei entsprechender Qualität im Preisspiegel 2005/2006 für den angrenzenden. Bezirk wieder. Selbst bei Objekten der Qualität "guter Wohnwert" lag der durchschnittliche Kaufpreis im Nachbarbezirk mit € 2.913,80/m<sup>2</sup> bzw. € 2.921,50/m<sup>2</sup> noch um 50% über dem vom Bw an die Verkäuferin bezahlten Preis. Der Senat nimmt daher an, dass der Bw von einer sofortigen Nutzbarkeit des Objektes – insbesondere als Facharztordination – weder ausgehen konnte noch tatsächlich ausging (siehe nochmals die oben erwähnte Auftragsvergabe 2005 an den befreundeten Architekten P). Dies erhärtet den Befund des Außenprüfers, dass die Wohnung in einem schlechten Allgemeinzustand um einen entsprechend abgesenkten Kaufpreis erworben wurde, und dass die Sanierung im gegebenen Umfang und Wert zur Erlangung der Betriebsbereitschaft objektiv erforderlich und für den Bw absehbar war.

### **Rechtliche Beurteilung des angenommenen Sachverhaltes**

#### ***1. AfA-Satz; Ermittlung der AfA-Basis***

Die neue Ordination ist als abnutzbares unbewegliches Wirtschaftsgut des betrieblichen Anlagevermögens mit den *Anschaffungs-* oder *Herstellungskosten* der Baulichkeit gemäß

§ 6 Z 1 EStG 1988 zu aktivieren und nach den Vorschriften der §§ 7 und 8 auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer verteilt abzuschreiben. Das Wirtschaftsgut dient zur Gänze der freiberuflichen Tätigkeit des Bw. Gemäß § 8 Abs 1 Teilstrich 3 EStG beträgt somit die Absetzung für Abnutzung (AfA) ohne Nachweis der Nutzungsdauer bis zu **2%** p.a. Zu den aktivierungspflichtigen Aufwendungen zählen nach der Rechtsprechung des VwGH auch (bzw. nur) jene Instandsetzungs- und Instandhaltungskosten, die der Steuerpflichtige aufwendet, um ein noch nicht bestimmungsgemäß nutzbares Wirtschaftsgut des Anlagevermögens in Betriebsbereitschaft zu versetzen (E 30.6.2010, 2005/13/0076, mwN).

Die Wohnung unterliegt wie das gesamte Gebäude dem Voll-Denkmalschutz. Anschaffungs- und Herstellungskosten, die für das Betriebsobjekt im Interesse der Denkmalpflege aufgewendet werden, können gemäß § 8 Abs 2 EStG statt mit dem sich aus Abs 1 ergebenden Satz gleichmäßig auf zehn Jahre verteilt abgeschrieben werden. Dass die Aufwendungen im Interesse der Denkmalpflege liegen, muss vom Bundesdenkmalamt bescheinigt sein (die Anschaffung des Gebäudes selbst gilt nicht als Maßnahme im vorgenannten Sinne). Dem Bw stünde diesbezüglich nur dann ein Wahlrecht zu, wenn die durch den Denkmalschutz verursachten Kosten nicht nachträgliche Anschaffungskosten des Gebäudes wären (siehe nochmals das oben zitierte E des VwGH). Da ein solches Wahlrecht im Verfahren aber nicht geltend gemacht wurde, erübrigen sich weitere Erwägungen dazu.

**Herstellung** im ertragsteuerlichen Sinn ist ein auf die Schaffung bisher nicht in dieser Form vorhandener Wirtschaftsgüter gerichteter Vorgang (*Doralt*, EStG Kommentar, Rz 67 zu § 6, mwN). Wesentlich ist dabei das Entstehen eines Gegenstandes anderer Marktgängigkeit, wobei bereits eine vom Umfang her bloß geringfügige, aber im Hinblick auf die neue Zweckwidmung der Art nach bedeutende Änderung genügt, um die gesamten auflaufenden Kosten als Herstellungskosten zu qualifizieren. Nach damit übereinstimmendem Unternehmensrecht (§ 203 Abs 3 UGB) sind dies Aufwendungen, die für die *Herstellung*, *Erweiterung* oder über den ursprünglichen Zustand hinausgehende *wesentliche Verbesserung* eines Vermögensgegenstandes erwachsen. Herstellungsaufwand liegt dann vor, wenn durch den Aufwand die Wesensart des Wirtschaftsgutes geändert wird. Dies wird dann der Fall sein, wenn sich die Funktion/Zweckbestimmung ändert, beispielsweise wenn Gebäudeteile, die bisher Wohnzwecken dienten, zu Geschäftsräumlichkeiten – hier: zu einer Ordination – umgebaut werden: wenn etwa ein WC in einen Baderaum oder in eine patientengerechte Toilette umgestaltet wird; wenn Wände durchgebrochen, oder abgebrochen und neue Wände aufgestellt werden mit der Folge einer dem nunmehrigen Betriebszweck entsprechenden geänderten Raumaufteilung; wenn eine schadhafte und nach hygienerechtlichen Vorschriften für Ärzte unzulässige Ölheizung durch eine neu installierte Gasetagenheizung ersetzt wird. Für eine – hier auch vorliegende – Standardanhebung (vorher: Bad im Substandard, keine

Etagenheizung, sondern Einzelofen) gilt nichts anderes. Dass entgegen der Darstellung des Bw in der mündlichen Berufungsverhandlung (es handle sich lediglich um eine Besprechungsordination ohne Arbeitsmittel für chirurgische Eingriffe) eine Wesensänderung bezweckt wurde und eingetreten ist, ergibt sich für den Senat schon daraus, dass es für die **Umwidmung** der Wohnung in eine Ordination der Zustimmung aller Wohnungseigentümer des Hauses bedurfte; der Bw hat dieses rechtliche Erfordernis ausdrücklich bestätigt.

Vom Herstellungsaufwand zu unterscheiden ist der **Erhaltungsaufwand** für ein objektiv schon betriebsbereites (z. B. dem Betrieb schon zulässigerweise dienendes) Wirtschaftsgut. Solche Aufwendungen dienen dazu, das Wirtschaftsgut in einem ordnungsgemäßen Zustand zu erhalten oder in einen solchen zu bringen, unabhängig davon, ob der Gebäudewert dadurch gesteigert wird. Nach Erlangen der objektiven Betriebsbereitschaft anfallende – nicht durch Herstellungsmaßnahmen mitverursachte – Erhaltungsaufwendungen sind daher sofort Gewinn mindernd absetzbar.

Im gegenständlichen Fall erachtet es der Senat für zutreffend, dass die nachträglichen Erhaltungs-(Sanierungs-) Maßnahmen, aber auch die Herstellungsmaßnahmen, wie aus der Schilderung des Architekten und aus den aktenkundigen Rechnungen hervorgeht, hauptsächlich im Jahr 2006 durchgeführt, teilweise aber erst 2007 beendet bzw. endabgerechnet wurden, und dass der Bw seine neue Ordination bereits vor Jahresende 2006 in Betrieb genommen hatte. Mangels Abgrenzbarkeit der Energiebezüge in der Zeit von September bzw. Oktober bis Dezember 2006 (die Abrechnung des Energieversorgers erfolgte wie üblich jahresüberschreitend bis Februar 2007) wird angenommen, dass ein Teil der ermittelten Energiebezüge auf eine betriebliche Nutzung der Räumlichkeiten im Dezember 2006 entfielen, als das im Oktober 2006 installierte e-Card-System erstmals eingesetzt wurde, freilich aber erst Anfang 2007 einwandfrei funktionierte. 2007 aufgewendete Erhaltungskosten, die nicht unmittelbare Folgekosten eines Herstellungsvorganges bilden, sind nicht mehr den Herstellkosten zuzurechnen, sondern stellen sofort abzugsfähigen Erhaltungsaufwand dar. Soweit 2007 getätigte Aufwendungen einen Teil der Herstellkosten bilden oder damit ursächlich im Zusammenhang stehen, sind sie zu aktivieren.

**2.** Der Senat hat den *aktivierungspflichtigen Sanierungsaufwand* (das sind: nachträglicher Instandhaltungsaufwand vor Erlangung der Betriebsbereitschaft sowie der Herstellungsaufwand und dadurch mitverursachte Folgekosten; sie bilden zusammen die aktivierungspflichtigen nachträglichen Anschaffungs- bzw. Herstellkosten des Gebäudes) und die sofort als Betriebsausgabe abzugsfähigen Instandhaltungskosten, soweit Rechnungen vorlagen, wie folgt ermittelt: (*siehe die umseitige Tabelle*)

| Firma            | Leistung <b>2006</b>                                                      | L-ZR<br>TT/MM     | Rg.-Dat.<br>TT/MM                               | 2006<br>bezahlt<br><b>109.320,18</b> | Sofortabzug | Leistung <b>2007</b>                   | LZR<br>TT/MM            | Rg.-Dat. TT/MM                | 2007<br>bezahlt<br><b>77.583,58</b> | Sofortabzug |
|------------------|---------------------------------------------------------------------------|-------------------|-------------------------------------------------|--------------------------------------|-------------|----------------------------------------|-------------------------|-------------------------------|-------------------------------------|-------------|
|                  |                                                                           |                   |                                                 |                                      | Null        |                                        |                         |                               |                                     | -2.427,81   |
| F1               | Baumeister                                                                | 06/06             | 30/06                                           | <b>11.798,89</b>                     | nein        | Schlussrechng                          | 06-10/06                | 07/11                         | <b>26.491,27</b>                    | nein        |
| F1               | Baumeister                                                                |                   |                                                 |                                      |             | off. Restbeträge                       |                         | 14/07                         | <b>6.216,36</b>                     | nein        |
| F2               | Tischler                                                                  | KW 21<br>- KW 47  | 30/06<br>+27/07                                 | <b>13.651,04</b>                     | nein        | Schlussrechng<br>Restbetrag            | siehe<br>2006           | 12/12                         | <b>573,74</b>                       | nein        |
| F3               | Stuckmarmor                                                               |                   | 18/08                                           | <b>907,92</b>                        | nein        |                                        |                         |                               |                                     |             |
| F4               | Steinfliesen                                                              |                   | 29/08                                           | <b>1.970,00</b>                      | nein        |                                        |                         |                               |                                     |             |
| F5               | Beschläge                                                                 |                   | 20/09                                           | <b>1.068,00</b>                      | nein        |                                        |                         |                               |                                     |             |
| F6               | Sicherheitstür                                                            |                   | 21/09                                           | <b>4.973,40</b>                      | nein        | Sich-beschläge, Zyl.<br>erneuert       |                         | Auftr. 29/11<br>Rg. v.19/12   | 562,52                              | ja          |
| F7               | Parkettböden                                                              | 27/09<br>-10/10   | 18/12                                           | <b>7.227,57</b>                      | nein        | Schlussrechng<br>Restbetrag            | wie 2006                | wie 2006                      | <b>687,55</b>                       | nein        |
| F8               | Eingangstür                                                               |                   | 20/10                                           | <b>775,22</b>                        | nein        |                                        |                         |                               |                                     |             |
| F9               | Steinmetzarbeiten                                                         |                   | 31/10                                           | <b>8.683,66</b>                      | nein        |                                        |                         |                               |                                     |             |
| F8               | Malen/Lackieren<br>Denkmal + Umbau                                        | ab 15/08<br>bis ? | 18/09<br>+20/11                                 | <b>26.572,42</b>                     | nein        | Auftrag 30.06.06<br>Rest bez. 03/2007  | 15/08<br>- 20/12        | Schluss-Rg<br>20.12.06        | <b>2.668,94</b>                     | nein        |
| F10              | Fensterdichtung                                                           |                   | 22/11                                           | <b>1.544,45</b>                      | nein        | F8                                     | Ausbesser-<br>arbeiten  | 02/04                         | 1.114,86                            | ja          |
| F11              | Schallschutztüren;<br>Heizkörperverbau;<br>Fensterbretter;<br>Umbau Türen | 07/06<br>-02/07   | Auftrag v.<br>30.06.2006<br>Teilrechng<br>31/10 | <b>13.138,27</b>                     | nein        | wie Auftrag vom<br>30.06.2006          | 07/06<br>- 02/07        | Schluss-<br>rechnung<br>17/02 | <b>5.776,23</b>                     | nein        |
| F12              | Kettenzugrollo                                                            |                   | 30/11                                           | <b>946,91</b>                        | nein        | F8                                     | Kto-Buchung<br>21.03.07 | s. Schluss-Rg<br>oben         | <b>2.220,21</b>                     | nein        |
| F13              | Elektroarbeiten +<br>Heizung                                              |                   | 30/11                                           | <b>10.189,95</b>                     | nein        | wie 2006; laut Auf-<br>trag 24.05.2006 | 07/06<br>- 02/07        | 14/03                         | <b>11.300,72</b>                    | nein        |
| F20              | Fliesenleger                                                              |                   | 30/11                                           | <b>4.224,20</b>                      | nein        | F13, Montage                           | 22/03                   | 19/04                         | 151,90                              | ja          |
| <b>(Diverse)</b> | <b>(1.648,28):</b>                                                        |                   |                                                 |                                      |             |                                        |                         |                               |                                     |             |
| F6               | Bodenschließstück                                                         |                   | 20/12                                           | <b>44,20</b>                         | nein        |                                        |                         |                               |                                     |             |
| F14              | Metalldecke/WC                                                            |                   | 08/11                                           | <b>241,08</b>                        | nein        |                                        |                         |                               |                                     |             |
| F6               | Dorn/Außenzyl.                                                            |                   | 16/11                                           | <b>45,60</b>                         | nein        | F21<br>Telefonanlage/neu               |                         | 27/12 2006                    | <b>251,93</b>                       | nein        |
| F6               | Doppelzylinder                                                            |                   | 29/11                                           | <b>344,50</b>                        | nein        |                                        |                         |                               |                                     |             |
| <b>WienEn</b>    | Gaszähler                                                                 |                   | 16/10                                           | <b>58,00</b>                         | nein        | F15, Möbel                             | 4. TR                   | ND 10J                        | <b>10.000,00</b>                    | nein        |
| F6               | Mehrfachverrie-<br>gelungsschloss                                         |                   | 18/09                                           | <b>561,56</b>                        | nein        | F16<br>Möbel                           | Lief<br>06.02.2007      | ND 10J                        | <b>1.432,80</b>                     | nein        |
| <b>MA 37</b>     | Bauverf/Gebühr                                                            |                   | 19/05                                           | <b>59,34</b>                         | nein        | wie oben, Repa                         |                         | 26/01                         | 598,48                              | ja          |
| F18              | Konstruktions-<br>plan Zählerkasten                                       |                   | 10/07                                           | <b>294,00</b>                        | nein        | F11, Doppel-<br>tür- Aufdopplung       |                         | 22/11                         | <b>1.621,00</b>                     | nein        |

|           |                   |                                    |          |          |  |            |           |               |                 |      |
|-----------|-------------------|------------------------------------|----------|----------|--|------------|-----------|---------------|-----------------|------|
| aktiviert | <b>109.320,18</b> | <sup>1</sup> / <sub>1</sub> AfA 2% | Halbj 1% | 1.093,20 |  | <b>F19</b> | Glastüren | Auftr15/05.06 | <b>5.915,02</b> | nein |
| aktiviert |                   |                                    |          | 1.093,20 |  |            |           |               |                 |      |

Zu den umseits angeführten Aufwandspositionen wurde erwogen:

**Baumeister** F1: Die beauftragten Arbeiten sind zur Gänze Herstellungsmaßnahmen auf das Gebäude. Der Auftrag vom 15.05.2006 liegt zwar nicht vor, doch lässt die Leistungsbeschreibung in der 1. Teilrechnung 30.06.2006 erkennen, dass bestimmte Zimmerwände teilweise durchbrochen, neu errichtet oder versetzt wurden. Dort ist von "Baustelleneinrichtung, Lagerung, Abbrucharbeiten, Rohbauherstellung, Schuttabfuhr" die Rede. Die im Überprüfungsdeckblatt des Architekten nachvollzogene Schlussrechnung vom 26.11.2006 weist die Zeitspanne "06.06. – Oktober 2006" als Leistungszeitraum und keinen gegenüber dem Auftrag vom 15.05.2006 erweiterten Leistungsumfang aus; die nachträgliche Abrechnung vom 29.06.2007 über offene Restbeträge betrifft "Hafrücklass, Schuttentsorgung, gegen-verrechnungsfähige Regierechnung, Schnellestrich, Stiegenhaus-Reinigung und teilanerkannte Tischlerleistungen im Zusammenhang mit den Bauarbeiten". All diese Maßnahmen dienten der Herstellung eines dem künftigen Ordinationsbetrieb entsprechenden baulichen Zustandes der im Ankaufszeitpunkt laut Aussage der Voreigentümerin nicht einmal für private Wohnzwecke vermietbaren Wohnung (patientengerechtes WC; Änderung der Zugänge, Änderung der Küche). Die Baumaßnahmen machten überdies verschiedene Installationsarbeiten anderer beauftragter Gewerbe erforderlich, wie etwa die Neu-Gestaltung von Wänden, Fenstern, Decken, Fußböden, Heizungs- und Beleuchtungsanlagen in den betroffenen Räumen. Die so geschaffenen Umbauten bilden eine untrennbare Einheit mit dem Gebäude (Wohnung), weshalb die damit verbundenen Kosten das ertragsteuerliche Schicksal der Gebäude-Anschaffungskosten teilen. Dies gilt insbesondere auch für die in der Schlussrechnung vom 07.11.2006 angeführten Kosten der Reinigung und Schadensbehebung an Türen, Fenstern und im Stiegenhaus, weil sie unmittelbar durch die Bauarbeiten verursacht waren.

**Tischler** F2: Diese Firma hatte laut 1. und 2. Teilrechnung vom 30.06. und 27.07.2006 (laut Anboten vom 20.04., 22.05. und 26.05.2006 folgende Leistungen erbracht: Instandsetzung straßenseitiger Fenster innen und außen (samt Floatglas) sowie in Küche und Bad; Türe zum Bad neu; Abbruch Zierverkleidung in der Küche, zum WC instandgesetzt; zu Wohnraum/Umkleideraum, Abstellraum und Küche Türen gerichtet und abgebrochene Holzteile ergänzt. Die Abrechnung vom 12.12.2007 betraf den aus 2006 offenen Restbetrag. All diese Maßnahmen – teils Herstellung, teils Instandsetzung – dienten der im Dezember 2006 erlangten Betriebsbereitschaft des Gebäudes, und die Kosten sind auf das Gebäude zu aktivieren.

**Fa.** F3: Laut Schlussrechnung vom 18.08.2006 wurden Restaurierungsarbeiten an Rosetten und Stuckleisten im August 2008 durchgeführt. Hier handelt es sich um Renovierungsarbeiten

aufgrund des Denkmalschutzes; da sie vor Erlangung der Betriebsbereitschaft durchgeführt wurden, sind sie als nachträgliche Gebäudeanschaffungskosten zu aktivieren.

**Fa. F4:** Die laut Rechnung vom 29.08.2006 gelieferten Keramikfliesen wurden offensichtlich in der Folge auf einer Fläche von 55m<sup>2</sup> gelegt und gelten, sofern sie nicht andere schadhafte Fliesen ersetzen, als Herstellungsaufwand; andernfalls diene auch diese Maßnahme jedenfalls der Erlangung der objektiven Betriebsbereitschaft und verursachte solcherart einen aktivierungspflichtigen Aufwand auf das Gebäude.

**Fa. F5:** Die Firma lieferte am 20.09.2006 historische Stil- Fensterbeschläge, erneuerte die Führung, stellte notwendiges Zubehör bei sowie entsprechende Türbeschläge. Es handelte sich um denkmalschutz-adäquates Material. Da wie der Senat annimmt die Betriebsbereitschaft erst im Dezember 2006 gegeben war, zählt auch dieser Aufwand zu den aktivierungspflichtigen Kosten.

**Fa. F6:** Die Firma lieferte und montierte laut Rechnung vom 21.09.2006 eine in der künftigen Ordinations-Wohnung bisher nicht vorhandene Sicherheits-Eingangstüre samt allem erforderlichen technischen Zubehör. Diese Maßnahme bildet einen Herstellungsvorgang, und es sind die damit verbundenen Kosten ebenso auf das Gebäude zu aktivieren wie die später noch im selben Jahr gelieferten/montierten Zubehörstücke "Bodenschließstück; Dorn/Außenzylinder; Doppelzylinder" sowie das bereits am 18.09.2006 gesondert verrechnete Mehrfachverriegelungsschloss. Gleiches gilt für die Kosten des F21sses der neuen Telefonanlage, wobei die Fertigstellung des Anschlusses laut Rechnung vom 27.12.2006 zunächst nicht durchgeführt werden konnte, weil eine (Festnetz-) Telefonanlage noch nicht vorhanden war. Der Alarmanschluss kann nicht auf eine an anderen Standorten installierte Festnetz-Telefonanlage übertragen werden, sodass von einer festen Verbindung mit dem Gebäude, somit von der Aktivierung auf dieses auszugehen ist. All diese Kosten dienten dazu, die Ordination einbruchssicher bzw. für Patienten fernmündlich erreichbar zu machen, und damit in Betriebsbereitschaft zu versetzen.

Die am 29.11.2006 beauftragte, wohl erst am 19.12.2006 (Rechnungsdatum) durchgeführte sowie erst 2007 bezahlte Erneuerung von einzelnen Sicherheitsbeschlägen und Zylindern erscheint jedoch als eine Austausch- (= Erhaltungs-) Maßnahme nach Eintritt der Betriebsbereitschaft, und es sind die damit verbundenen Kosten von € 562,52 sofort abzugsfähige Betriebsausgaben.

**Fa. F7:** Die Parkettböden wurden laut Kontrolldeckblatt zur 1. Teil-Rechnung vom 19.10.2006 in der Zeit vom 27.09. bis 10.10.2006 verlegt, als die neue Ordination noch nicht objektiv betriebsbereit war und durch Maßnahmen wie diese erst in objektive Betriebsbereitschaft versetzt werden sollte. Es handelte sich zum einen um die Wiederherstellung eines

kunsthistorisch wertvollen, dem Volldenkmalsschutz entsprechenden Zustandes der Böden, zum anderen war wegen der vorgefundenen Untergrundsäden eine umfassende Erneuerung auch des Untergrundes (Estrich etc.) erforderlich; Betriebsbereitschaft der Ordination war solcherart vor Durchführung der Maßnahmen nicht gegeben. Für den am 26.06.2007 zur Anweisung freigegebenen Restbetrag, der keine späteren zusätzlichen Leistungen betrifft, gilt das Gleiche.

**Fa. F8:**

G: Diese Firma führte über Auftrag des Bauherrn vom 30.06.2006 Maler- und Lackiererarbeiten in der gesamten Wohnung durch. Die Teilrechnungen (1) vom 14.09.2006 und (2) vom 20. November 2006 erlauben einen Leistungszeitraum ab 15.08.2006 bis längstens 20.11.2006 anzunehmen. Es ist daher von aktivierungspflichtigen Maßnahmen vor Erlangung der Betriebsbereitschaft auszugehen. Gleiches gilt für die am 20.10.2006 abgerechneten Malerarbeiten betreffend die Wohnungseingangstüre sowie für den mit Schlussrechnung vom 20.12.2006 eingeforderten Restbetrag, der im März 2007 beglichen wurde.

**Fa. F9:** Die Steinmetzarbeiten dieser Firma bilden einen am 30.06.2006 beauftragten und im Leistungszeitraum September – Oktober 2006 durchgeführten, vom Architekten an Hand der nicht aktenkundigen Rechnung kontrollierten Vorgang, der mangels Rechnung keiner eindeutigen Einstufung als Herstell- oder Austauschmaßnahme zugänglich erscheint. Die Leistung war aber noch vor Erreichen der Betriebsbereitschaft voll erbracht worden, sodass sich jedenfalls die Konsequenz der Aktivierung auf das Gebäude ergibt. Im Übrigen war der 2005 allenfalls vorhandenen Korpus offensichtlich in ebenso mangelhaftem und generalsanierungsbedürftigem Zustand wie jene baulichen Teile, deren Qualität einer Betriebsbereitschaft in berufsrechtlicher, denkmalsschutzrechtlicher und praktischer Hinsicht entgegenstand. Dafür spricht auch das Datum der Auftragserteilung lange vor der für den Senat kennbaren faktischen Inbetriebnahme. Die verbundenen Kosten sind daher zu aktivieren.

**Fa. F10:** Die Fensterdichtungen wurden laut Rechnung vom 22.11.2006 komplett erneuert, bevor Betriebsbereitschaft der Wohnung erlangt war, woraus sich die Aktivierung der Kosten ergibt.

**Fa. F11:** Die Firma erbrachte laut 1. Teilrechnung vom 31.10.2006 bzw. ergänzter Teilrechnung vom 28.11.2006 im Zeitraum Juli – November 2006 folgende am 30.06.2006 beauftragte Leistungen: Aufdopplung innen und außen bzw. Umbau von zweiflügeligen Schallschutztüren, Heizkörper-Verbau, Anfertigung und Einbau neuer Fensterbretter samt Rahmen und neuen Gittergeflechten. Der vorgeschriebene Teilbetrag wurde 2006, der

Restbetrag laut Schluss-Rechnung vom 15.02.2007 (korrigiert am 17.02.2007) nicht vor dem 20.03.2007 bezahlt. Diese Leistungen sowie jene, die eine weitere Türaufdopplung mit Füllungen (Anfertigung und Montage) zum Gegenstand hatte und am 22.11.2007 in Rechnung gestellt wurde, bilden Herstellungsmaßnahmen im engeren Sinn, und es sind die dafür anfallenden Kosten schon deshalb auf das Gebäude zu aktivieren. Darüber hinaus trugen diese Maßnahmen aus Sicht des Auftraggebers (30.06.2006) zur Erlangung der Betriebsbereitschaft des Objektes notwendig bei, weil Schallschutztüren und aufgedoppelte Türen den Lärmschutz innen und außen gewährleisteten und so einen patientengerechten Ordinationsbetrieb in einer von starkem Verkehrslärm betroffenen Gegend erst ermöglichten, indem sie ein ruhiges Ambiente für die Begegnung des Arztes mit seinen Patienten, abgeschirmt von den Stiegen-Aufgängen sowie von den übrigen Wohnungen, sicherstellten. Auch dieser Umstand gebietet Aktivierung der verbundenen Kosten auf das Gebäude.

**Fa. F12(er):** Die Fertigung, Lieferung und Montage von 5 Kettenzug- Rollos in den Fenstern der Wohnung stellt einen auf das Gebäude zu aktivierenden Anschaffungs- bzw. Herstellungsvorgang dar. Es handelt sich um keine beweglichen Einrichtungsgegenstände: Auf Grund der Anpassung an die gegebenen Fensterdimension ist ein Einsatz der Rollos anderswo unmöglich. Die Maßnahme diene außerdem den Lichtschutzerfordernissen der Ordinationsstätte und somit ihrer ab Dezember 2006 gegebenen Betriebsbereitschaft.

**Fa. F13:** Die Leistungen dieser Firma wurden am 24. Mai 2006 in Auftrag gegeben und laut 1. Teilrechnung bis 30.11.2006, laut Korrekturblatt des Architekten zur Schlussrechnung vom 14.03.2007 bis Februar 2007 erbracht. Der Leistungszeitraum erstreckt sich bis vor den Zeitpunkt der Erlangung der Betriebsbereitschaft und betraf umfangreiche Arbeiten im Zusammenhang mit der Installation einer Gasetagenheizung sowie eine den Umbaumaßnahmen angepasste Führung der Stromkabel in Rohren nach dem aktuellen Stand der Technik. Beim Staubsaugerbetrieb in der Ordination waren laut handschriftlichem Vermerk auf der Rechnungskopie (1. Teilrechnung) bedenkliche Stromschwankungen festgestellt worden. Die Schlussrechnung wies keinen gegenüber dem Auftrag vom 24.05.2006 erweiterten Leistungsumfang aus. Liegt hinsichtlich des Heizungseinbaus samt Elektroarbeiten wie vom Bw im Verfahren beantragt eine **Instandhaltungsmaßnahme** (ein Austausch) vor, so sind sämtliche damit verbundenen – allenfalls mit Restbeträgen später bezahlte – Kosten gemäß weiter oben zitierter Rechtsprechung des VwGH als nachträgliche Anschaffungskosten des Gebäudes zu aktivieren, weil die Maßnahme eindeutig zur Erlangung der Betriebsbereitschaft diene. Bildet aber die Maßnahme, entgegen der Darstellung des Bw im Verfahren, jedoch in Übereinstimmung mit der Annahme des Senates, eine **Herstellungsmaßnahme**, so sind die damit verbundenen Kosten ebenso auf das Gebäude zu aktivieren: Wie der VwGH im E16.12.2009, 2007/15/0305 betreffend

Investitionszuwachsprämie für den Einbau einer Heizungsanlage im Betriebsgebäude zu Recht erkannt hat, betrifft der Einbau einer Heizungsanlage im Betriebsgebäude das Gebäude selbst, wenn die Heizung im unmittelbaren Zusammenhang mit dem Betrieb des Unternehmers steht und dort eine spezifische Aufgabe erfüllt. Im vorliegenden Fall erfüllt die neue Heizung den Zweck einer optimalen Regelung der Raumtemperatur – ein Erfordernis, welches für den Aufenthalt von Operationskandidaten oder postoperativen Patienten in der Ordination, die offenkundig nicht bloß Besprechungen, sondern – wie etwa die Anschaffung einer Untersuchungs- und einer OP-Leuchte Ende 2006 zeigt – auch fachärztlichen Untersuchungen dienen soll, unverzichtbar erscheint. Die in der Rechnung vom 19.04.2007 ausgewiesenen Arbeiten des Monteurs am 22.03.2007 bildeten hingegen offenbar eine nach Erlangen der Betriebsbereitschaft getroffene Erhaltungsmaßnahme; die verbundenen Kosten sind daher als Betriebsausgabe sofort abzugsfähig.

Fa. F20: Die Firma stellte am 30.11.2006 folgende Leistungen in Rechnung: In Zuge des "Wohnungsumbaus" seien auf einer Fläche von 37m<sup>2</sup> Fliesen entfernt, "Wände und DT" ausgeglichen, Isolierungsarbeiten durchgeführt, neue Fliesen verlegt, 25 Stück Löcher ausgebohrt, 18m<sup>2</sup> Haftkraftbrücke und Kantenschutz befestigt sowie zwei "Magnettürl" angebracht worden. Abzüglich der Anzahlung von € 500,00 verblieb ein offener Betrag von € 3.724,20, welcher am 29.12.2006 beglichen wurde. Ohne Durchführung dieser durch den Umbau bedingten Maßnahme wäre Betriebsbereitschaft der Ordinationsstätte nicht erlangt worden, weil Patienten zweifellos keine desolat verfliesten Untersuchungs- bzw. Besprechungsräume und andere Räume mit erhöhtem, aber noch nicht erfülltem Hygieneerfordernis (Küche, WC und Bad waren vorher nicht patientengerecht) betreten hätten. Die verbundenen Kosten sind daher nachträgliche Anschaffungskosten des Gebäudes.

**Fa. F14:** Die Firma lieferte und montierte laut Rechnung vom 8.11.2006 eine speziell angefertigte Metall- Paneel-Decke für das WC; dies stellt einen Herstellungsvorgang dar, weil eine solche Spezialdecke bisher nicht vorhanden war. Die dafür anfallenden Kosten sind aktivierungspflichtig und auf die Gebäudenutzungsdauer verteilt abzuschreiben (kein bewegliches, selbständig bewertbares Wirtschaftsgut, daher keine Anwendbarkeit des § 13 EStG).

**Fa. F21(ss):** Die Montage eines neuen, größeren Gaszählers ist keine Erhaltungsmaßnahme, wenn sie wie hier mit der erstmaligen Installation einer Gasetagenheizung in unmittelbarem Zusammenhang steht (zuvor war ein defekter, daher objektiv nicht betriebsbereiter Öfen vorhanden gewesen). Dass die den Standard der Wohnung verbessernde Heizungsinstallation einen nachträglichen Anschaffungsvorgang bildet, wurde weiter oben begründet.

**MA 37**, Gebühr im Bauverfahren: Dieser Aufwand teilt das ertragsteuerliche Schicksal der von Baumeister F1 durchgeführten Umbauarbeiten: Nachdem diese zur Erlangung der Betriebsbereitschaft unumgänglich waren und nachträgliche aktivierungspflichtige Anschaffungs- oder Herstellungsnebenkosten darstellen, ist auch die im Bauverfahren an die Baubehörde entrichtete Gebühr zu aktivieren.

**Fa. F15:** Diese Firma hat beginnend mit 2006 auftragsgemäß und laut Rechnung vom 03.05.2007 diverse dort beschriebene Einrichtungsgegenstände für die neue Ordinationsstätte hergestellt und geliefert. Der Bw hat die 4. Teilzahlung iHv € 10.000,00 als Betriebsausgabe abgezogen. Der Betrag war, da es sich um bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens mit einer Nutzungsdauer von deutlich mehr als 1 Jahr handelt, zu aktivieren und auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer, die der Senat mit 10 Jahren geschätzt hat, abzuschreiben. 2007 ist eine Ganzjahres- AfA von 10% der Teilanschaffungskosten (= € 1.000,00) zu berücksichtigen, die laut dem aktenkundigen Anlagenverzeichnis (Ausgangswert 31.12.2006: 3 Akontos à e 12.000,00 = € 36.000,00; der Bw schrieb die 2006 erfassten Positionen mit dem Satz von 10% ab) unberücksichtigt blieb, weil das Akonto vom 06.02.2007 offensichtlich keinen Eingang in die AfA-Basis für 2007 fand, sondern eben – aus welchem Grund immer – als Betriebsausgabe sofort Gewinn mindernd abgezogen wurde.

**Fa. F16:** Gleiches gilt für die Lieferung von Glasmöbeln dieser Firma am 06.02.2007. Der Gesamtbetrag war zu aktivieren und auf eine Nutzungsdauer von 10 Jahren mit dem AfA- Satz von 10% abzuschreiben Ganzjahres-AfA 2007 daher € 143,28. Hingegen war die Wiedermontage von Glaselementen nach einem Natursteinplatten- Austausch (Glasbruch) laut Rechnung vom 26.01.2007 eine Erhaltungsmaßnahme, deren Kosten als Betriebsausgabe sofort abzugsfähig sind.

**Fa. F18:** Die Erstellung eines Konstruktionsplanes für den neuen Gaszählerkasten – Leistungszeitraum Juli 2006 – stand im Zusammenhang mit der Montage eines größeren Gaszählers, der wegen Installierung der neuen Gasetagenheizung erforderlich wurde (Rechnung des Ziviltechnikers vom 10. Juli 2006). Der dafür anfallende Aufwand teilt das ertragsteuerliche Schicksal der Heizungsinstallation als deren Folgekosten. Ob nun beim Einbau der Heizung eine Instandhaltungsmaßnahme vorliegt (*arg*: bloßer Ersatz/Austausch des alten Ölofens durch die Etagenheizung), womit eine der unabdingbaren Voraussetzungen für die Betriebsbereitschaft des Objektes erfüllt wurde; oder ob eine Herstellungsmaßnahme zwecks Schaffung einer den Wohnungsstandard verbessernden, bedeutend leistungsfähigeren und größer als bisher dimensionierten Heizung vorliegt: Beide Lösungsvarianten führen hier zur Aktivierung der Kosten auf das Gebäude.

**Fa. F19:** Die Firma fertigte, lieferte und montierte Ganzglastüranlagen und Fixverglasungen laut Anbot vom 20.06.2006 und Auftrag vom 06.07.2006 (Rechnung vom 06.12.2006). Es liegen Herstellungsmaßnahmen auf das Gebäude vor, weshalb die verbundenen Kosten zu aktivieren sind.

Somit erscheinen folgende Kosten sofort abzugsfähig bzw. aktivierungspflichtig und im Wege der AfA vom Gebäude verteilt auf dessen Nutzungsdauer (mit 2% p.a.) bzw., soweit es sich um die Anschaffung von beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens handelt (Möbel), verteilt auf eine Nutzungsdauer von zehn Jahren (mit 10% p.a.) absetzbar:

|                                                                                                          | 2% p. a.   | 10% p. a. | Erh-aufwand 2007 | 2006                   | 2007                      |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|-----------|------------------|------------------------|---------------------------|
| aktiv. 06                                                                                                | 109.320,18 |           |                  | AfA 2. HJ<br>-1.093,20 | AfA Ganzjahr<br>-2.186,40 |
| aktiv. 07                                                                                                |            |           |                  |                        |                           |
|                                                                                                          |            |           |                  |                        |                           |
|                                                                                                          | 63.722,97  |           |                  |                        | -1.274,46                 |
|                                                                                                          | 173.043,15 |           |                  |                        | -3.460,86                 |
|                                                                                                          |            |           | -562,52          |                        |                           |
|                                                                                                          |            |           | -1.114,86        |                        |                           |
| Möbel, Teilrechnung                                                                                      |            | 10.000,00 | -151,95          |                        |                           |
| Glasmöbel lt. Rechnung                                                                                   |            | 1.432,80  | -598,48          |                        |                           |
|                                                                                                          |            | 11.432,80 |                  |                        | -1.143,28                 |
| Aufw. ungeprüft anerk.                                                                                   |            |           | -820,64          |                        | -4.604,14                 |
|                                                                                                          |            |           | -3.248,45        |                        | -3.248,45                 |
| Sanierungsaufwand, AfA und sofort laut UFS                                                               |            |           |                  | <b>-1.093,20</b>       | <b>-7.842,59</b>          |
| AfA Gebäude 06: <sup>1</sup> / <sub>2</sub> ; 07: <sup>1</sup> / <sub>1</sub> Basis wie Erklärung und FA |            |           |                  | <b>-1.730,76</b>       | <b>-3.461,52</b>          |

| <b>Die Einkommensteuerbemessungsgrundlagen werden neu berechnet:</b>   |                   |                   |           |
|------------------------------------------------------------------------|-------------------|-------------------|-----------|
|                                                                        | <b>2006</b>       | <b>2007</b>       |           |
| Einkünfte aus selbständiger Arbeit lt. FA                              | 351.219,54        | 342.170,44        |           |
| ab BP-Feststellungen                                                   | -112.781,52       | -70.428,66        |           |
| Einkünfte aus s. A. laut Erklärung                                     | 238.438,02        | 271.741,78        |           |
| San.-Kosten, im FA- Bescheid 2007 noch Gewinn mindernd berücksichtigt: |                   |                   | +4.306,84 |
| Einkünfte aus s. A.. lt. Erklärung                                     | 238.438,02        | 271.741,78        |           |
| zuzügl. "Sanierungsaufwand" lt. Erkl.                                  | +109.320,18       | +78.404,22        |           |
| + 1/2 AfA-Gebäude v Kaufpreis (nur 2006)                               | +1.730,76         | 0                 |           |
| AfA-Gebäude vom "Sanierungsaufwand"                                    | -1.093,20         | -3.460,86         |           |
| AfA Einrichtung (Möbel), 10J ND = 10% p.a.                             | 0                 | -1.143,28         |           |
| Erhaltungsaufwand nach Betriebsbereitsch.                              | 0                 | -3.248,45         |           |
| Gewinn = Einkünfte a. s. A. laut Senat                                 | <b>348.395,76</b> | <b>342.293,41</b> |           |
| Eink.aus nSA abzüglich WK-Pauschale, unv.                              | <b>3.739,65</b>   | <b>5,90</b>       |           |
| Eink. V+V unverändert.                                                 | -45,30            | -56,85            |           |
| Sonstige Eink. unverändert                                             | <b>556,27</b>     | 0                 |           |
| Gesamtbetrag der Einkünfte                                             |                   |                   |           |
| Sonderausgaben: Kirchenbeitrag                                         | -100,00           | -100,00           |           |
| Steuerberechnung siehe Beilagen                                        |                   |                   |           |

### - 3. Bestimmung des Zeitpunktes, ab dem die neue Ordination faktisch betriebsbereit war

Wie weiter oben ausgeführt, ist nach den berufsrechtlichen Vorschriften (Ärzte-G, QS-VO 2006) eine Ordination dann betriebsbereit (zum Betrieb zugelassen), wenn sie sich in hygienisch und bautechnisch einwandfreiem, patientengerechten Zustand befindet.

Folgende Indizien sprechen nach Überzeugung des Senates dafür, dass die neue Ordination des Bw ab Dezember 2006 betriebsbereit war und auch in Betrieb genommen wurde, sodass die AfA von den Gebäudeanschaffungs- bzw. Herstellungskosten ab diesem Zeitpunkt zusteht:

- Umwidmung abgeschlossen mit Anzeige an die Behörden (MA 37 bzw. Wr. Ärztekammer);

- handwerkliche Arbeiten weitgehend abgeschlossen mit Ende November 2006;
- Energiebezüge laut nicht abgrenzbarer Abrechnung Oktober 2006 – Februar 2007 gegenüber den Vormonaten mit annähernd Null signifikant gestiegen; eine Zuordnung von Energiebezügen im Oktober 2006 war nicht möglich; Strombezug in den Vormonaten (März-August 2006) konnte im festgestellten Ausmaß durch den Baustellenbetrieb allein schon verursacht gewesen sein;
- Privat- und Kassenpatienten konnten im Dezember 2006 bereits empfangen werden, da eine funktionierende Heizung vorhanden war (Heiz-Tage laut ZMAG durchgehend ab 30.10. – 31.12.2006);
- Die Kassenverträge wurden, wohl aufgrund vorangegangener Meldung des Bw, per Anfang Jänner 2007 auf die neue Adresse verlagert. Dass das E-Card- System erst im Laufe des Jahres 2007 einwandfrei funktionierte, spricht nicht gegen Inbetriebnahme für kassenfreie Privat-Patienten einen Monat davor und war überdies auf technische Probleme im neuen System zurückzuführen;
- provisorische Einrichtung bis zur Anschaffung neuer Möbel durch Transfer von Liege und Sitzgelegenheiten zu einem behaupteten, aber nicht nachgewiesenen Zeitpunkt aus dem Standort Straße X;
- eine frühere tatsächliche Inbetriebnahme der Ordinationsstätte erscheint weder nachgewiesen noch glaubhaft, da zum einen der standesrechtlich gebotene Auftritt nach außen völlig fehlte (keine ordnungsgemäße Beschilderung der Ordination innerhalb und außerhalb des Hauses; keine Bekanntmachung im Standesorgan der Ärztekammer; kein implementiertes e-Card-System; nur eingeschränkte Erreichbarkeit am neuen Standort mangels Festnetz-Telefonanlage), zum anderen die umfangreichen Sanierungsmaßnahmen vor Dezember 2006 noch nicht abgeschlossen waren und weiters kein Nachweis für die behaupteten Besuche von Patienten im Zeitraum Jänner bis November 2006 erbracht wurde.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden bzw. zu beschließen.

Beilage: 2 Berechnungsblätter (ESt 2006, 2007)

Wien, am 2. Dezember 2013