

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Arzt, geb. 1. März 1954, 1130 Wien, Auhofstraße 92/2, vertreten durch Schmitt & Schmitt Wirtschaftstreuhandgesellschaft m.b.H., 1030 Wien, Strohgasse 25, gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 12., 13. und 14. Bezirk und Purkersdorf betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für den Zeitraum 1993 bis 1997 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

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

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber war im Streitzeitraum als Arzt (Spitalsarzt) nichtselbständig und selbständig tätig. Er befasste sich auch mit der Entwicklung von Software. Beim Bw. fand eine Außenprüfung statt.

Unter "Allgemeine Feststellungen – Einkunftsquelle" führte der Prüfer wie folgt aus:

"Vom Abgabepflichtigen war geplant, die Wohnung in der Y-Gasse als Gemeinschaftspraxis (mit Dr.Sch.) zu verwenden. Da Dr.Sch. auf Grund von Krankheit an der Praxisgemeinschaft nicht teilnahm, hat der Abgabepflichtige allein die Wohnung angemietet und versucht, die Räumlichkeiten, die er nicht benötigt (aufgrund seiner geringfügigen Tätigkeit als prakt. Arzt in der Ordination) auch an Nichtärzte zu vermieten. Der Abgabepflichtige ist hauptsächlich Arzt im KH Z. (Strahlentherapien usw.) und macht noch als praktischer Arzt (lt. Meldung bei Ärztekammer) Hausbesuche bei ehemaligen Patienten des KH Z. (alte Personen die nicht mehr aus dem Haus können oder wollen).

Für diese Zwecke (prakt. Arzt) war die Ordination zu groß, die geplante Vermietung traf auch nicht ein (auf Dauer) und deshalb hat der Abgabepflichtige die Wohnung (Ordinationsräume) ab 1998 gekündigt und der Pflichtige hat jetzt eine kleine Praxis in der X1-Straße (Miete rd. öS 400,-/Monat).

Da durch die Vermietung keine Aktivität vorliegt die im wirtschaftlichen Zusammenhang mit einer ärztlichen Tätigkeit steht und seinem Betrieb dient, liegt bezüglich des vermieteten Teiles der Wohnung kein notwendiges Betriebsvermögen vor.

Von der Betriebspflicht wurde der Teil der vermietet wurde (getrennt von der eigenen Praxis) als nicht notwendiges Betriebsvermögen beurteilt. Soweit aus den nicht dem Betriebsvermögen zuzuordnenden Teilen der Wohnung Überschüsse oder Verluste entstehen würden, sind diese bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zu erfassen.

Die Aufteilung zu betrieblich genutzten und nicht betrieblich genutzten Teil ist auch bei einer Wohnung möglich (siehe SWK 12/13 1995 A I Seite 145, Quantschnigg EStG 1988 ,VwGH 25.11.1997, 93/14/0159).

Auf Grund der vorgelegten Unterlagen und der daraus sich ergebenden Berechnungen, wurde jedoch kein Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (für den Teil der Verm. u. Verp.) erzielt. Von der Betriebspflicht werden im Schätzungswege 50 % der Betriebskosten, geringwertige Wirtschaftsgüter 1993 u. 1994 und Zinsen, sowie die AfA vom nicht notwendigen Betriebsvermögen ausgeschieden. Da somit keine Einkunftsquelle (Vermietung und Verpachtung) vorliegt, werden auch die Einnahmen von der Betriebspflicht korrigiert.

Wie in Tz. 22 und Tz. 23 dargestellt, sind die Vermietungserlöse wesentlich geringer als der Aufwand für die Anmietung der Räumlichkeiten und die AfA der Einrichtung. Die Zahlen

zeigen, dass bei der vorliegenden Bewirtschaftungsform die Erzielung von Einkünften nicht möglich sein wird....

Tz. 21 Einnahmenhinzurechnung

Die Einnahme in Höhe von öS 10.833,33 (netto) vom Bruder des Abgabepflichtigen (siehe Tz. 12) wird bei den Einnahmen 1995 hinzugerechnet.

Tz. 22 Nicht betrieblich veranlasste Aufwendungen bzw. Erträge:

Die Aufwendungen betreffend die Miete der Praxis (siehe Tz. 11) und der daraus resultierende Zinsenaufwand sowie GWG 1993 u. 1994, werden zu 50 % der geltend gemachten Kosten als Aufwand nicht anerkannt. Die erklärten Erlöse aus Verm. u. Verp. werden ebenfalls von der Betriebsprüfung berichtigt. (Der Prüfer stellte die Korrekturen in tabellarischer Form dar.)

Tz. 23 AfA-Korrektur nicht notwendiges Betriebsvermögen

Alle Wirtschaftsgüter, die nicht zum notwendigen Betriebsvermögen gehören, werden aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden, und die daraus resultierende AfA-Kürzung von der Betriebsprüfung berechnet.

Die Kosten für die Instandsetzung der Wohnung (Farben, Böden) sowie die Einrichtungsgegenstände, die bei IKEA gekauft wurden, werden zu 50% von der BP nicht anerkannt, sowie die Anschaffung des Massagetisches zu 100 %. Im Zuge der Schlussbesprechung wurden diese Positionen anhand des Anlageverzeichnisses detailliert aufgeschlüsselt. (Der Prüfer stellte die Korrekturen tabellarisch dar.)

Tz. 24 Auflösung IFB:

Für die nicht zum notwendigen Betriebsvermögen gehörenden Wirtschaftsgüter kann kein Investitionsfreibetrag geltend gemacht werden. Von der Betriebsprüfung werden daher die geltend gemachten IFB betreffend diese Wirtschaftsgüter gewinnerhöhend aufgelöst. (Der Prüfer stellte die Korrekturen tabellarisch dar.)

Seitens des steuerlichen Vertreters wurde Berufung erhoben:

"Gemäß den Feststellungen der Betriebsprüfung wurde die Arztpraxis unserer Mandantschaft deswegen nicht als Einkunftsquelle gewertet, da die Räumlichkeiten, welche zunächst als Gemeinschaftspraxis geplant waren, jedoch aufgrund von unserer Mandantschaft nicht zu beeinflussender Umstände, teilweise nicht genutzt werden konnten, als nicht betriebsnotwendiges Vermögen ausgeschieden. Diese Ansicht entbehrt jeder Rechtsgrundlage und ist daher unrichtig. Es ist unbestritten, dass die Liegenschaft in Y1-Gasse, ausschließlich als Arztpraxis angemietet wurde und nie Wohnzwecken gedient hat. Dass sich im Nachhinein herausgestellt hat, dass die angemietete Fläche als Ordination zu

groß war und aus wirtschaftlichen Überlegungen eine Teilvermietung erfolgte, welche jedoch für sich allein keine Überschüsse erbrachte, hat keinen Einfluss auf die gesamte steuerliche Betrachtung. Es ist wohl mehr als verwunderlich, dass die Behörde im Nachhinein beurteilt, ob eine betriebswirtschaftliche Entscheidung richtig war oder nicht und dann einen einheitlichen wirtschaftlichen Vorgang so aufteilt, dass sie zwar einerseits die Erträge einer Versteuerung unterzieht, andererseits die daraus resultierenden Verluste nicht anerkennt. Dies kann wohl nicht im Sinne des Gesetzgebers liegen.

Wir ersuchen daher ebenso höflich wie dringend um Aufhebung der angefochtenen Bescheide und Festsetzung der Abgaben auf Grund der abgegebenen Steuererklärungen unter Berücksichtigung der TZ 12 des Betriebsprüfungsberichtes vom 9.2.2000. Sollte unserem Ansuchen wider Erwarten nicht stattgegeben werden, so stellen wir hiermit gleichzeitig den Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörden 2. Instanz."

Das Finanzamt holte eine Stellungnahme der Betriebsprüfung ein und hielt diese dem Bw. zur Gegenäußerung vor.

"Stellungnahme: Der Berufungswerber (BW) ist Facharzt für Strahlentherapie und Radioonkologie und als solcher als Oberarzt im Krankenhaus Z. beschäftigt. Vom 1.4.1994 bis 30.9.1994 war er auch als Arzt für Allgemeinmedizin zugelassen.

Der BW hat am 15.3.1993 einen Mietvertrag über die Wohnung in Y1-Straße abgeschlossen.

Die Nutzfläche beträgt 93 m² und beinhaltet 3 Zimmer, 1 Kabinett und Nebenräume. Er richtete diese Wohnung mit Möbeln ein, wobei ein Raum aufgrund seiner Einrichtung als Behandlungsraum zu bezeichnen ist. Die restlichen Räume sind multifunktionell eingerichtet und nicht eindeutig für eine bestimmte Berufsgruppe.

Im Zeitraum 4/94 bis 3/95 schloss der Abgpfl. mit 3 Personen schriftliche mit einer Person laut Angabe nur eine mündliche Vereinbarung ab, wonach die Befreitenden zu gewissen, schriftlich nicht fixierten Wochentagen Räume der Ordination benutzen konnten. (BI 90-93 Arbeitsbogen)

Vereinbarung

29.4.1994 1 Ordinationsraum 2 fixe und 1 frei vereinbarter Tag/Woche für Dr.S. befristet mit 30.5.1996

26.7. 1994 1 Behandlungsraum 2 Tage/Woche für Frau E. befristet mit 30.7.1996

14.3.1995 1 Ordinationsraum und Wartezimmer an 3 Tagen/Woche für Dr.Sch. befristet mit 31.12.1995

Mit einem Dr.L. wurde keine schriftliche Vereinbarung geschlossen, allerdings hat dieser die Räume nie benutzt. Fr. Dr.S. hat die Räume nie benutzt und auch keine Miete bezahlt.

Unbestritten ist, dass die vom Abgpfl. nicht benutzten und benötigten und daher für die Nutzungsüberlassung möglichen Räume etwa 50% der Wohnung ausmachen. (Skizze Bl. 44 Arbeitsbogen).

Strittig ist ob die an Dritte überlassenen Räume zum Betriebsvermögen und zur Einkunftsart Einkünfte aus selbständiger Arbeit gehören oder zum außerbetrieblichen Vermögen und zur Einkunftsart Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Zum notwendigen Betriebsvermögen gehören alle Wirtschaftsgüter, die schon ihrer objektiven Beschaffenheit wegen dem Betrieb zu dienen bestimmt sind und ihm auch tatsächlich dienen.

Maßgebend sind die Zweckbestimmung der WG, die Besonderheit des Betriebes und des Berufszweiges und die Verkehrsauffassung, nicht aber subjektiver Motive, wie der seinerzeitige Grund der Anschaffung (vgl. Quantschnigg Schuh ESt-Handbuch 1988 Tz. 11 zu § 4).

Betriebsvermögen, wenn deren Vermietung dem Betrieb dient. Wenn ein Mietobjekt nur teilweise betrieblich genutzt ist, gehört es nur mit diesem Anteil zum Betriebsvermögen. VwGH vom 25.11.1995, 93/14/0159, Wiesner, SWK 1991 A I Seite 145 Punkt 8.2. Es können jedoch auch vermietete Wirtschaftsgüter, die im wirtschaftlichen Zusammenhang mit jenen Aktivitäten stehen, die den Betriebsgegenstand bilden - und somit die Vermietung dem Betrieb dient - Betriebsvermögen sein.

Dem steht jedoch im vorliegenden Fall Folgendes entgegen.

Der BW behauptet, dass er mit Dr.Sch. eine Praxisgemeinschaft bilden wollte.

Tatsache ist jedoch, dass er das Objekt bereits im März 1993 anmietet und dann erst im April 1994 und Juli 1994 Räume an Frau E. und Dr.S. bis Juli 1996 befristet überließ während mit Dr.Sch. erst im März 1995 ein derartiger Vertrag befristet bis 31.12.1995 abgeschlossen wurde. Daraus kann keinesfalls ersehen werden, dass der Bw. von vornherein eine Gemeinschaft plante.

Außerdem ist die Art seiner beruflichen Tätigkeit als Facharzt für Strahlentherapie kaum für eine Tätigkeit in einer ärztlichen Praxis geeignet, was auch daraus hervorgeht, dass der BW seine Tätigkeit so ausübt, dass er bei ehemaligen Patienten des KH Z. Hausbesuche macht (siehe Bp-Bericht).

Bei der Vorgangsweise des Abgpfl., nämlich der Überlassung von Räumen an mehreren Personen und dem Umstand, dass eine Gemeinschaftspraxis nie stattfand und nach den Umständen des Falles eine solche auch schwer möglich ist, kann nicht davon gesprochen werden, dass die Überlassung der Räume eine Tätigkeit ist, die im wirtschaftlichen Zusammenhang mit seiner Tätigkeit steht wie z.B. Personalkosten zu vermindern, wie

Tätigkeiten des Personals in beiden Ordinationen, da ja echte Gemeinschaftspraxen weit über die zeitweilige entgeltliche Nutzungsüberlassung hinausgehen.

Wenn der Einsatz eines Wirtschaftsgutes im Betrieb erst als möglich in Betracht kommt, aber noch nicht sicher ist, fehlt es grundsätzlich an dem für die Eigenschaft als notwendiges Betriebsvermögens erforderlichen Zusammenhang. (VwGH vom 20.2.1998, 96/15/0192). Es handelt sich daher im vorliegenden Fall um die reine Überlassung von Räumen, die der Bw. für seine berufliche Tätigkeit nicht benötigte und nach der Lage des Falles auch nicht benötigen wird. Somit wären die daraus erzielten Ergebnisse den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zuzuordnen.

Wie eine Zusammenfassung der Mieteinnahmen und Werbungskosten (Tz.22) und der AfA (Tz. 23 des BP-Berichtes) sowie der beigeschlossenen Aufstellung zeigen, ist die Tätigkeit der Überlassung des Mietobjektes nicht geeignet gewesen einen Überschuss zu erzielen, da alleine schon der anteilige Aufwand für die Anmietung höher ist, als die Einnahmen. Es ist daher diese Tätigkeit keine Einkunftsquelle = Liebhaberei."

Seitens des steuerlichen Vertreters langte eine Gegenäußerung ein:

"Wie die Betriebsprüfung richtig bemerkt, wurden mit insgesamt vier Personen Vereinbarungen über die Benützung der von unserem Mandanten nicht benötigten Praxisräumlichkeiten geschlossen. Allein daraus geht hervor, dass unser Mandant immer bestrebt war, eine Praxisgemeinschaft zu bilden. Dass aus verschiedenen Gründen, welche nicht im Bereich unserer Mandantschaft lagen, diese getroffenen Vereinbarungen nicht eingehalten wurden, kann nicht dazu führen, dass ein Teil des Betriebsvermögens ausgeschieden wird und als gesonderte Einkunftsart (Vermietung und Verpachtung) angesehen wird. Auch die seitens der Betriebsprüfung getätigten Hochrechnung ist unrichtig, da hier lediglich die Einnahmen des Mieters Dr.Sch. angesetzt wurden, jedoch bei einer richtigen betriebswirtschaftlichen Berechnung und einem Zeitraum von 20 Jahren nicht bereits nach vier Jahren von einem Verlust auszugehen ist.

Auch die Feststellung, wonach die Art seiner beruflichen Tätigkeit für eine ärztliche Praxis nicht geeignet ist, entspricht nicht den Tatsachen. Es kann nicht Aufgabe der Betriebsprüfung sein, einem Arzt vorzuschreiben, ob er Hausbesuche tätigt oder Untersuchungen in seiner Praxis durchführt.

Die angeführten Verwaltungsgerichtshoferkenntnisse sind auf den vorliegenden Fall nicht anwendbar, da ein Zusammenhang mit den hier vorliegenden Tatsachen fehlt."

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist im zu beurteilenden Fall, ob die Ausscheidung von Untermieteinnahmen und von Teilen der Ausgaben - inklusive der entsprechenden Kürzung von Investitionsfreibeträgen -

(von der Betriebsprüfung mit 50% geschätzt), die auf die Vermietung von Räumen einer Wohnung entfielen, die ursprünglich für eine Praxisgemeinschaft mit einem weiteren Arzt vorgesehen war, zu recht erfolgt ist. Nach Auffassung der Betriebsprüfung liegt diesbezüglich kein Betriebsvermögen vor. Die ausgeschiedenen Einnahmen und Ausgaben ordnete die Bw. den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zu, beurteilte diese in der Folge jedoch als Liebhabereitätigkeit.

In ihrer Stellungnahme scheint die Betriebsprüfung die Absicht des Bw., eine Praxisgemeinschaft mit einem weiteren Arzt zu Beginn der Anmietung geplant zu haben, anzuzweifeln, ohne allerdings dafür Anhaltspunkte zu liefern. Aus dem im Veranlagungsakt (Hpt.Akt 1994/37 ff.) in Kopie aufliegenden Mietvertrag vom 15. März 1993, Punkt 11, (sonstige Vereinbarungen) ist in diesem Zusammenhang folgender Zusatz zu entnehmen: "Die Mitbenützung der gegenständlichen Räumlichkeiten durch Berufskollegen wird im Rahmen einer Ordinationsgemeinschaft grundsätzlich gestattet."

Auf Grund der angeführten Vertragsbestimmungen bestehen für den UFS keine Zweifel, dass der Bw. sehr wohl anfangs eine Ordinations- bzw. Praxisgemeinschaft mit einem Berufskollegen geplant hatte

Aus dem Sachverhalt ergibt sich, dass die von der Betriebsprüfung angenommene Vermietung von Ordinationsräumlichkeiten auf nicht exakt – weder räumlich noch zeitlich – abgegrenzte Teile der Ordination bezogen hat. Vielmehr wurden nicht genau festgelegte Teile für verschiedene Wochentage vermietet.

Eine schätzungsweise Aufteilung der Betriebsinvestitionen in einen betrieblichen und einen außerbetrieblichen Bereich hält der UFS angesichts des Umstandes, dass die Gemeinschaftspraxis auf Grund der Erkrankung des weiteren Arztes nicht zustande kam, für nicht zulässig.

Für die Beurteilung als Liebhaberei bedarf es zudem einer abgrenzbaren Beurteilungseinheit (vgl. die von Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei, 29 ff. zitierten Beispiele für das Vorlieben einer Beurteilungseinheit). Die Vermietung von nicht genau festgelegten Räumlichkeiten zu verschiedenen Tagen an verschiedene Personen stellt keine solche Beurteilungseinheit dar.

Weder das von der Betriebsprüfung herangezogene Judikat, noch die - teilweise unvollständig angeführten – Literaturzitate ("Quatschnigg, EStG-Handbuch 1988") betreffen die Frage, ob vermietete Räume einer Wohnung bzw. Ordination für eine Liebhabereibeurteilung in Frage kommen oder nicht.

Der Berufung war daher statt zu geben. Die von der Betriebsprüfung vorgenommenen Kürzungen der Umsätze bzw. Einnahmen sowie der Betriebsausgaben waren zu stornieren.

Die Hinzurechnung des bisher nicht erfassten Umsatzes bzw. der Einnahmen 1995
(öS 10.833,33) bleibt unverändert.

Beilage: 20 Berechnungsblätter (je 10 in € und öS)

Wien, am 29. Juli 2004