



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch StV, vom 15. November 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 12., 13. und 14. Bezirk und Purkersdorf vom 4. November 2005 betreffend Einkommensteuer 2003 entschieden:

Der Berufung wird im eingeschränkten Umfang Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Strittig ist, ob die Kosten der Adaptierung einer Eigentumswohnung und die damit verbundenen Finanzierungskosten, aliquoter Anteil für Ordination von 21,23%, als Schadenfall aufwandserhöhend anzuerkennen sind. Aufgrund von Baumängeln wurde diese Ordination in der X nie eröffnet, es wurde vom Kaufvertrag zurückgetreten. Die Differenz zwischen den aliquoten Kosten, die u.a. durch diverse Adaptierungen angefallen sind, und dem rückerstatteten Kaufpreis (aliquot für den „betrieblichen Anteil“) wurden als Schadenfall in der Erklärung zum Abzug gebracht (21,23%, d.i. der betriebliche Anteil der Wohnung). Weiters ist

Streitpunkt, ob anteilige Mietkosten in Höhe von € 1.399,80 (ebenfalls im Ausmaß von 21,23% für die Ordination) als Betriebsausgaben anzuerkennen sind.

In der Ergänzung zur Beilage zur Einkommensteuererklärung 2003 führte die Bw. Folgendes aus:

Die Bw. habe im Jahr 2003 mittels Kauf- und Bauträgervertrag vom 10./23.01.2003 eine noch nicht errichtete Eigentumswohnung in Adresse10 erworben. Die Wohnnutzfläche dieser Wohnung habe 98,5 m² betragen, wovon 20,91 m² der betrieblichen Nutzung gewidmet gewesen wären (entsprechend einem betrieblichen Anteil von 21,23%).

Da die Bau-Ausführungen des Bauvorhabens seitens des durchführenden Unternehmens mangelhaft gewesen seien und nicht der im Kaufvertrag vereinbarten Qualität entsprochen hätten, sei die Bw. vom Kauf der Eigentumswohnung zurückgetreten und habe den Betrag von € 233.500,83 rückerstattet bekommen.

Der Anteil des betrieblichen Schadens, den die Bw. somit erlitten habe, setze sich daher wie folgt zusammen:

Kaufpreis	€ 233.465,00
Eintragungsgebühr	€ 2.335,00
Kosten Notar	€5.592,00
Ablöse für Investitionen	€ 23.062,58
Kosten der Kreditfinanzierung	€ 13.955,27
Zusammen	€278.409,85
abzüglich Rückerstattung	€ 233.500,83
Schadenssumme gesamt	€ 44.909,02
davon 21,23% betrieblich	€ 9.534,18

Der Einkommensteuerbescheid wurde begründet wie folgt:

Der "Mittelpunkt" der betrieblichen bzw. beruflichen Tätigkeit eines Steuerpflichtigen bestimme sich nach der Verkehrsauffassung. Nach der Verkehrsauffassung aber ist bei einem Arzt, der an einem Krankenhaus angestellt ist und der Einkünfte aus selbständiger Arbeit gem. § 22 Z 1 lit. b EStG aus der "Behandlung von Pfléglingen der Sonderklasse einschließlich ambulatorischer Behandlung" bezieht, Mittelpunkt der Tätigkeit jener Ort, an dem die ärztliche Untersuchung und Betreuungsleistung erfolgt. Das sei das Krankenhaus und nicht das häusliche Arbeitszimmer.

Die anteilige Miete und der Schadensfall könnten daher nicht als Betriebsausgabe anerkannt werden.

In der Berufung wurde Folgendes ausgeführt:

In der Begründung des Einkommensteuerbescheides 2003 werde darauf hingewiesen, dass beim Einkommen aus selbständiger Tätigkeit, die in der Einkommensteuererklärung 2003 als Betriebsausgaben geltend gemachten anteiligen Mietkosten sowie der anteilige betrieblich bedingte Schadensfall nicht als Betriebsausgaben anerkannt werden könnten, da es sich bei den Einnahmen der Bw. ausschließlich um Klassegelder handle.

Diese Begründung sei dahingehend nicht korrekt, da diese Kosten als Anlaufkosten für eine eigene Ordination der Bw. entstanden seien. Die Ordination sei durch die Bw. bei der Ärztekammer im Dezember 2004 angemeldet worden. Ein Auszug über die aktuellen Eintragungen in der Ärzteliste wurde von der Bw. bei der Abgabenbehörde vorgelegt.

Zur zeitlichen Verzögerung der Anmeldung der Ordination bei der Ärztekammer verweise die Bw. nochmals auf ihr Schreiben vom 27.05.2005, und weise nochmals darauf hin, dass die Bw. bereits in der im Jahr 2003 angekauften Wohnung in Adresse1 die Ordination eröffnen habe wollen, jedoch aufgrund der baulichen Mängel dies nicht möglich gewesen sei.

Die Bw. habe daher im Frühjahr 2004 eine neue Eigentumswohnung (Adresse2) erworben, welche wiederum von neuem eingerichtet werden habe müssen. Aus diesem Grund sei auch die Ordination erst am 01.12.2004 bei der Ärztekammer angemeldet und mit der Behandlung von Patienten (Einnahmen) erst ab dem Jahr 2005 begonnen worden.

Das Finanzamt begründete die abweisende Berufungsvorentscheidung wie folgt:

Hinsichtlich der beantragten Kosten der Adaptierung der Eigentumswohnung und der damit verbundenen Finanzierungskosten wurde festgestellt:

2003 seien nur Klassegelder bezogen worden und als Ordination hätte nur ein Anteil von 21,23% gedient. Aliquot beantragt seien eine Eckbank, Raumausstattung, Parkettboden, Klimaanlage, Küche, Sanitäreinr., Zusatzschloss, Regale und eine Sitzgruppe worden. Diese Kosten stellten Aufwendungen der privaten Lebensführung gem. § 20 EStG dar und seien nicht abzugsfähig. Bei der Liege mit Motor handle es sich um eine Investition, die auch in der neuen Ordination Verwendung finde, soweit es sich um einen mediz. Hilfsgegenstand handle. Somit erfolge auch diesbezüglich keine Berücksichtigung. Außerdem sei 2003 noch keine Anmeldung bei der Ärztekammer erfolgt. Auch entspreche es nicht den Erfahrungen des tägl. Lebens, dass ein so geringer Teil einer Eigentumswohnung als Ordination diene. Es würden somit sämtliche anteilige Kosten nicht anerkannt. Die Berufung wäre abzuweisen. Sollte der

Baumangel tatsächliche Ursache für den Schaden gewesen sein, seien die Kosten im Zivilrechtsweg einzuklagen.

Daraufhin schränkte die Bw. ihr Berufungsbegehren dahingehend ein, dass nunmehr lediglich ein Schaden in Höhe von € 5.857,01 anstatt des ursprünglich beanspruchten Betrages geltend gemacht wurde.

Die Bw. zog den Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat sowie auf Abhalten einer mündlichen Berufungsverhandlung zurück.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß [§ 4 Abs. 1 EStG 1988](#) idgF ist Gewinn der durch doppelte Buchführung zu ermittelnde Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres. Der Gewinn wird durch Entnahmen nicht gekürzt und durch Einlagen nicht erhöht. Entnahmen sind alle nicht betrieblich veranlassten Abgänge von Werten.

Bei Einnahmen- Ausgabenrechnern gem. [§ 4 Abs. 3 EStG 1988](#) idgF, wie dies gegenständlich im Rahmen der Ordinationstätigkeit der Bw. der Fall ist (s. bspw. HA/2005; Beilage zur Einkommensteuererklärung 2005) ergibt sich der Gewinn bzw. Verlust eines Wirtschaftsjahres aus dem Überschuss der Einnahmen über die Ausgaben bzw. der Ausgaben über die Einnahmen.

Betriebsausgaben sind gemäß [§ 4 Abs. 4 EStG 1988](#) die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

In gegenständlichem Fall konnte die Bw. glaubhaft machen, dass sie bereits im Berufungsjahr ernsthaft geplant hatte, in einer Wohnung Raum für ihre Ordinationstätigkeit zu schaffen.

Hinsichtlich des Schadensfalles aus der Eigentumswohnung handelt es sich um Anlaufkosten für die eigene Ordination, die letztendlich später in einer neuen Wohnung eröffnet wurde. Es musste aufgrund der nachgewiesenen bzw. glaubhaft gemachten Schäden eine neue Eigentumswohnung erworben werden, welche wiederum neu eingerichtet werden musste, weshalb die Ordination erst am 1.12.2004 bei der Ärztekammer angemeldet wurde und mit der Patientenbehandlung erst ab dem Jänner 2005 begonnen wurde, was von der Bw. nachgewiesen wurde.

Bei den von der Bw. gegenständlich geltend gemachten Aufwendungen betreffend Schadensfälle handelt es sich um Anlaufkosten, die – wenn auch vergeblich – im Zuge der Neueröffnung ihrer Ordination angefallen sind.

Der Vollständigkeit halber wird auch betreffend allfälliger Werbungskosten Folgendes ausgeführt:

Gemäß § 16 Abs 1 EStG sind Werbungskosten Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Obwohl der Werbungskostenbegriff des § 16 Abs 1 EStG per Gesetzeswortlaut nicht mit dem **Betriebsausgabenbegriff** des § 4 Abs 4 EStG übereinstimmt, erscheint insbesondere in Hinblick auf die Steuergerechtigkeit eine inhaltliche Unterscheidung bzw eine **engere Fassung** des **Werbungskostenbegriffes nicht gerechtfertigt**. Vielmehr müssen gleichartige Aufwendungen für den selbstständig Tätigen genauso zum Abzug bzw Nicht-Abzug gelangen wie für seine Angestellten; **maßgeblich** ist allein die **berufliche oder betriebliche Veranlassung**.

Wie auch Betriebsausgaben können Werbungskosten bereits vor Erzielung von Einnahmen anfallen, wenn Umstände vorliegen, die über eine bloße Absichtserklärung zur künftigen Einnahmenerzielung hinausgehen (sogenannte vorweggenommene Werbungskosten; zB Aufwendungen für Vorstellungsreisen, Aufwendungen für künftige Mieteinnahmen, Umschulungskosten). Die ernsthafte Absicht zur Einkünfteerzielung muss klar erwiesen sein.

Die von der Bw. beanspruchten Schadensfälle sind unter dem Titel der vorweggenommenen Betriebsausgaben geltend gemachten Aufwendungen anzuerkennen (Hinweis auf die durch das Steuerreformgesetz 2000, BGBl. I Nr. 106/1999, geschaffenen Rechtslage).

Der UFS ist aufgrund der Aktenlage zu folgender Ansicht gelangt: Die Bw. hat nachgewiesen bzw. glaubhaft gemacht, dass die nunmehr streitgegenständlichen Ausgaben bzw. Aufwendungen als Anlaufkosten für eine eigene Ordination der Bw. entstanden sind. Die Ordination ist durch die Bw. bei der Ärztekammer erst im Dezember 2004 angemeldet worden, und zwar aufgrund der Tatsache, dass eine neue Wohnung gesucht werden musste, um die Ordination dort endgültig einzurichten. Aktenkundig ist, dass die Bw. tatsächlich eine Ordination eröffnet und geführt hat, nachdem sie nach dem Fehlkauf der Wohnung mit den nachgewiesenermaßen gravierenden Baumängeln eine für den Ordinationsbetrieb geeignete Wohnung erworben hat. Ein Auszug über die aktuellen Eintragungen in der Ärzteliste wurde von der Bw. bei der Abgabenbehörde vorgelegt.

Zur zeitlichen Verzögerung der Anmeldung der Ordination bei der Ärztekammer ist es eben durch die Baumängel in der bereits im Jahr 2003 angekauften Wohnung in Adresse1 gekommen, in der sie, wie die Bw. glaubhaft gemacht hat, bereits dort – und wohl früher als

dies nunmehr tatsächlich erfolgt ist - die Ordination eröffnen habe wollen. Dies ist aufgrund der baulichen Mängel, was erwiesen ist, jedoch nicht möglich gewesen.

Die Bw. hat daher im Frühjahr 2004 eine neue Eigentumswohnung (Adresse2) erworben, welche wiederum von neuem eingerichtet werden hat müssen. Aus diesem Grund ist auch die Ordination erst am 01.12.2004 bei der Ärztekammer angemeldet und mit der Behandlung von Patienten (Einnahmen) erst ab dem Jahr 2005 begonnen worden.

Angemerkt wird, dass die Bw. auch weiterhin bis dato Einkünfte aus ihrer Tätigkeit als Ärztin bezieht.

Zu den von der Bw. geltend gemachten Schadensfälle wird Folgendes ausgeführt:

Aus der geltend gemachten Position Zusatzinvestitionen (Bl. 42/ Hauptakt [HA] 2003) wurden die Positionen Parkettboden, Klimaanlage sowie Zusatzschloss im Ausmaß der betrieblichen Nutzung der Wohnung anerkannt, zumal diese Investitionen auch fix mit der Wohnung verbunden sind (und der Parkettboden darüber hinaus auch für den Anteil der Ordination anzuerkennen ist).

Der Vollständigkeit halber wird Folgendes angemerkt: Nicht anerkannt werden Einrichtungsgegenstände zB Eckbank, Sitzgruppe, Regale, Kücheneinrichtung (Firma1), zumal diese Gegenstände wie zB die Küche ausschließlich dem Privatbereich bzw. dem nicht betrieblich genutzten Teil zuzuordnen ist. Darüber hinaus können ein Regal, eine Sitzgruppen, eine Eckbank usw. (wenn nötig vorher abmontiert werden und) allenfalls in einer neuen Wohnung genutzt werden kann. Dasselbe gilt auch für die Liege mit Motor, die allenfalls – wenn sie für die Ordination angekauft wurde – in der Ordination (wenn auch an einer anderen Adresse) genutzt werden. Angemerkt wird, dass diesbezüglich das Berufungsbegehren von der Bw. ohnehin eingeschränkt wurde.

Der Schadensfall wurde von der Bw. mittels geeigneten Unterlagen nachgewiesen. So wurden aufgrund des Vorhalts der Abgabenbehörde I. Instanz der Auflösungsvertrag des Kaufvertrages betreffend die berufsgegenständliche Wohnung aufgrund der diesbezüglichen Baumängel, die genaue Zusammensetzung der Schadenssumme sowie die Bestätigung der Bank über die Kreditkosten nachgewiesen. Im Auflösungsvertrag ist ersichtlich, dass die Baumängel tatsächlich in einem Ausmaß vorhanden waren, das die Bw. gezwungen hat, letztlich vom Kaufvertrag zurückzutreten, und andererseits musste aufgrund der Schäden auch der Verkäufer mit einer Vertragsauflösung einverstanden sein.

Der UFS ist zu der Ansicht gelangt, dass nunmehr aufgrund der Aktenlage der Schaden aus o.a. Gründen aufwandserhöhend als Schadensfall im Zuge der Anlaufkosten im Hinblick auf die Ordinationseröffnung anzuerkennen ist.

Die Schadenshöhe, die anzuerkennen ist, setzt sich nunmehr wie folgt zusammen (Beträge in €):

Schadenssumme gesamt von der Bw. ursprünglich in der Berufung beantragt	44.909,02
minus der ursprünglich beantragten Investitionsaufwendungen	-23.062,58 Ablöse für Investitionen(inkl. der nunmehr von der Bw. nicht mehr beantragten Ausgaben [Berufungseinschränkung])
vom UFS nunmehr anerkannte Investitionen	2.130,00 Parkett 3.291,92 Klimaanlage <u>320,00</u> Zusatzschloss
Schadenssumme lt. Berufungsentscheidung (BE)	27.588,36
davon 21,23% betriebllich	5.857,01

In diesem Zusammenhang sind auch aus oben angeführten Gründen die Mietkosten als Anlaufkosten für die eigene Ordination der Bw. als vorweggenommene Betriebsausgaben (€ 1.399,80) anzuerkennen.

Angemerkt wird, dass schon aus der Beilage zur Einkommensteuererklärung ersichtlich ist, dass die Bw. die Mietausgaben (ebenso wie den Schadensfall) im Zusammenhang mit ihrer geplanten selbständigen Tätigkeit bzw. im Zusammenhang mit der angestrebten Ordinationseröffnung geltend gemacht hat.

Demnach ist es insgesamt glaubhaft gemacht worden, dass diese Aufwendungen im Zusammenhang mit der Abwicklung der aus o.a. Gründen von der Bw. nicht verschuldeten verzögerten Ordinationseröffnung als Anlaufkosten angefallen sind.

Insgesamt ist daher im Sinne der Berufungseinschränkung (im eingeschränkten Umfang) stattzugeben.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 30. Juni 2011