



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr. Günther Geringer, gegen den Bescheid des Finanzamtes Eisenstadt betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1998 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Die Höhe der Abgabe beträgt € 36.167,31 (S 497.673,--).

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 Bw. ist Arzt für Allgemeinmedizin und erklärte 1998 u.a. Einkünfte aus selbständiger Arbeit von S 1.021.00,-- und Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Ein Freibetrag von S 100.000,-- für Veräußerungsgewinn gemäß § 24 Abs. 4 EStG wurde geltend gemacht.

Aus der Überschussrechnung ergeben sich Einnahmen von S 1.460.680,-, die sich aus Honoraren von S 1.040.680,- (davon S 562.665,- Privathonorare) und Erlösen aus Anlagenverkäufen von S 420.000,- zusammensetzen. Die Ausgaben beliefen sich auf S 439.680,- (darunter Buchwerte verkaufter Anlagen S 111.916,-).

Bei der Veranlagung zur Einkommensteuer 1998 wurde der Veräußerungsfreibetrag nicht berücksichtigt, da es sich nach Meinung des Finanzamtes nicht um eine Betriebs- oder Teilbetriebsaufgabe handle.

In der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1998 brachte der Bw. vor, es betreffe der Veräußerungsvorgang sehr wohl eine Betriebsaufgabe, da er nicht nur die gesamte Ordination veräußert habe, sondern auch sämtliche Kassenverträge zurückgelegt habe. Die Ordination habe bisher die wesentlichste Grundlage für die Erzielung von Einkünften aus selbständiger Arbeit dargestellt. Nunmehr erziele er neben nichtselbständigen Einkünften nur mehr in untergeordnetem Ausmaß Einnahmen aus Privathonoraren.

Über Ersuchen des Finanzamtes ergänzte der Bw. sein Vorbringen wie folgt:

Laut beiliegendem Kaufvertrag sei die Ordination mit 1. September 1998 an eine Ärztin als Nachfolgerin übergeben worden. Der Veräußerungsgewinn sei durch Gegenüberstellung der Erlöse aus den Anlagenverkäufen von S 420.000,- zu den Buchwerten für die verkauften Anlagen von S 111.916,- zu ermitteln und betrage S 308.084,-.

Die Privathonorare erziele er im Rahmen von Führerschein-Untersuchungen für die Bezirkshauptmannschaft sowie sonstigen ärztlichen Leistungen, die in den Räumen der ehemaligen Ordination oder in seinem privaten Haus erbracht werden.

Bis 31. August 1998 habe der Bw. insgesamt Privathonorare von S 461.520,- erzielt. Ab Ordinationsaufgabe am 1. September 1998 habe er Privathonorare von S 101.145,- erhalten, das sei weniger als 10% der gesamten im Jahr 1998 vereinnahmten Honorare.

Der Kaufvertrag vom 30. Juli 1998 enthält u.a. folgende Bestimmungen:

Der Bw. verkauft eine Liegenschaft mit einem Einfamilienhaus, in welchem eine Arztpraxis betrieben wird, samt Ordinationseinrichtung und dem Patientenkreis (Kartei). Der Kaufpreis beträgt S 600.000,-, wobei vereinbarungsgemäß ein Betrag von S 180.000,- auf Grund und Boden, S 320.000,- auf die Baulichkeiten und S 100.000,- auf die Ordinationseinrichtung entfällt. Als Stichtag für die Übergabe wird der 1. September 1998 vereinbart. Der Bw. behält sich das Recht vor, solange die Käuferin in der Gemeinde eine Arztpraxis betreibt, wöchentlich durchschnittlich drei Stunden die Ordinationsräumlichkeiten samt Ordinationseinrichtung zum

Zwecke der Behandlung von Patienten unentgeltlich zu benützen. Der Bw. ist berechtigt, weiterhin sein Ordinationsschild am Hauseingang der Liegenschaft zu belassen.

Mit Berufungsvorentscheidung wurde das Berufsbegehren abgewiesen mit der Begründung, dass bei Verwendung der wesentlichen Grundlagen der bisherigen Haupttätigkeit (die auf unbestimmte Zeit vereinbarte unentgeltliche Nutzung der bisherigen Praxisräumlichkeiten) für die Fortführung der Nebentätigkeit der Veräußerungsfreibetrag nicht zustehe. Die unentgeltliche Nutzung sei als Teil des Kaufpreises zu sehen. Der Veräußerungsgewinn entstehe daher nicht in einem Veranlagungszeitraum, sondern erstrecke sich auf eine unbestimmte Zeit. Nach den Bestimmungen des § 24 Abs. 4 EStG stehe der Freibetrag dann nicht zu, wenn eine Progressionsermäßigung nach § 37 Abs.7 EStG ausgeschlossen sei.

Der Bw. beantragte die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz und führte unter Hinweis auf den Kaufvertrag vom 30. Juli 1998 aus, dass er keinerlei wesentliche Grundlagen seiner aufgegebenen Tätigkeit zurückbehalten habe, sondern diese vollständig veräußert habe. Dem Vertrag entsprechend sei die Arztpraxis mit allen rechtlichen und tatsächlichen Bestandteilen (Anlagen, Einrichtungen, Ausstattungen und Geräten) übergeben worden. Die angesprochene Benützung der Ordination von höchstens drei Stunden wöchentlich, stehe eindeutig mit der (für die Begünstigung unschädlichen) Nebentätigkeit in Zusammenhang und sei schon auf Grund des geringfügigen Umfangs und der Art nicht geeignet, einen Rückschluss auf eine Zurückbehaltung von wesentlichen Wirtschaftsgütern der Haupttätigkeit zuzulassen.

Laut Aktenlage erklärte der Bw. im strittigen Zeitraum und den darauf folgendend Jahren Privathonorare aus der selbständigen Arbeit als Arzt (in Schilling):

1/1998 - 8/1998	461.520,--
9/1998 - 12/1998	101.145,--
1999	266.580,--
2000	222.215,--
2001	285.901,--
2002	259.175,-- (€ 18.835,--)

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 24 Abs. 1 Z. 1 EStG sind Veräußerungsgewinne jene, die erzielt werden bei der Veräußerung

- des ganzen Betriebes
- eines Teilbetriebes
- eines Anteiles eines Gesellschafters.

Der Veräußerungsgewinn ist gemäß § 24 Abs. 4 EStG in der damals geltenden Fassung nur insoweit steuerpflichtig, als er bei der Veräußerung eines ganzen Betriebes den Betrag von S 100.000,-- übersteigt. Der Freibetrag steht nicht zu,

- wenn von der Progressionsermäßigung nach § 37 Abs. 2 oder Abs. 3 EStG Gebrauch gemacht wird,
- wenn die Veräußerung unter § 37 Abs. 5 EStG fällt oder
- wenn die Progressionsermäßigung nach § 37 Abs. 7 EStG ausgeschlossen ist.

Der Bw. veräußerte laut Kaufvertrag mit 1. September 1998 seine Arztpraxis samt Ordinationseinrichtung und Patientenkartei, wobei er sich die unentgeltliche Benützung der Ordination für drei Stunden wöchentlich und die Belassung seines Ordinationsschildes vorbehält. Strittig ist, ob aus diesem Vorgang ein Veräußerungsgewinn im Sinne des § 24 Abs. 1 Z. 1 EStG resultiert und ob der Veräußerungsfreibetrag von S 100.000,-- zur Anwendung kommen kann. Nach dem Vorbringen des Bw. wurde ab Veräußerung der Arztpraxis jedenfalls weiterhin ein Teil der ärztlichen Leistungen in der ehemaligen Ordination erbracht.

Die Veräußerung eines Betriebes im ganzen im Sinne des § 24 EStG setzt nach Lehre und Rechtsprechung nicht den Verkauf des gesamten Betriebsvermögens, sondern nur die Über-eignung der wesentlichen Grundlagen des Betriebes voraus. Umfang und Art der wesentlichen Betriebsgrundlagen werden für jeden Betrieb dadurch bestimmt, dass im Fall der Veräußerung eines Betriebes der Erwerber mit den übertragenen Wirtschaftsgütern die Tätigkeit des Veräußerers ohne weiteres fortsetzen kann (Doralt, EStG, § 24, Tz 12-14).

Dieser Grundsatz wird allerdings durch das Erkenntnis des VwGH vom 4. April 1989, 88/14/0083, relativiert, nach welchem nur eine Einschränkung des Betriebsumfanges und keine Betriebsveräußerung vorliegt, wenn vom Veräußerer Teile der wesentlichen Betriebsgrundlagen zurückbehalten und mit diesen der Betrieb weitergeführt werden.

Auch von Doralt, EStG, § 24 Tz. 24, wird die Meinung vertreten, dass keine begünstigte Veräußerung vorliegt, wenn für die Fortführung einer gleichartigen Nebentätigkeit wesentliche Betriebsgrundlagen der bisherigen Haupttätigkeit weiterverwendet werden.

Zur Frage, was konkret als wesentliche Betriebsgrundlage eines Arztes anzusehen ist, wird vom VwGH im Erkenntnis vom 25. Jänner 1995, 93/15/0100, festgestellt, dass bei den freien Berufen regelmäßig der gesamte Kundenstock (Patienten, Klienten, Mandanten) die entscheidende (alleinige) Betriebsgrundlage ist. Behält sich der Veräußerer auch nur einen kleinen Teil des Kundenstocks zurück, liegt eine Betriebsveräußerung nicht vor. Die personelle und materielle Ausstattung gehört bei den freien Berufen nicht zu den wesentlichen Grundlagen (VwGH vom 11. November 1992, 91/13/0152).

Im vorliegenden Fall wurde laut Kaufvertrag vom 30. Juli 1998 die Arztpraxis u.a. samt Patientenkreis (Kartei) übertragen. Dennoch widerspricht es der Lebenserfahrung, dass ein Arzt der Allgemeinmedizin, der seine ärztliche Tätigkeit in denselben Ordinationsräumen - wenn auch auf Privatpatienten und im zeitlichen Ausmaß eingeschränkt - unter Belassung seines Ordinationsschildes am Hauseingang weiterführt, auch nach Zurücklegung der Kassenverträge nicht auf seinen (Privat-)Patientenstock zurückgreifen kann. Es kann nämlich nicht davon ausgegangen werden, dass die selbständig ärztliche Tätigkeit des Bw. ab 1. Oktober 1998 auf einem völlig neuen Privatpatientenstock basiert.

Auch fällt auf, dass der Kaufpreis laut Kaufvertrag auf Grund und Boden, auf die Baulichkeiten und auf die Ordinationseinrichtung aufgeteilt wird, für den Patientenstock jedoch kein Anteil am Kaufpreis verbleibt.

Festzustellen ist daher, dass entgegen der vertraglichen Vereinbarung offenbar sehr wohl ein Teil des Privatpatientenstocks, welcher nach der Rechtsprechung die wesentliche Betriebsgrundlage eines Arztes darstellt, zurückbehalten wurde. Die Einnahmen aus Privathonoraren sind laut Aktenlage in den Zeiträumen nach der Veräußerung der Arztpraxis zwar stark gesunken, sie sind entgegen der Meinung des Bw. jedoch nicht ganz unerheblich (von 1. September 1998 - 31. Dezember 1998 rund S 101.000,-, in den Folgejahren jeweils über S 200.000,-).

In Hinblick auf die oben erläuterte Rechtsprechung, nach der bei Zurückbehaltung auch nur eines kleinen Teils des Patientenstocks keine Betriebsveräußerung im Sinne des § 24 EStG vorliegt, war daher die Berufung abzuweisen.

Abschließend sei zur Frage der eventuellen Veräußerung eines **Teilbetriebes** auf das Erkenntnis des VwGH vom 11. April 1991, 90/13/0258, hingewiesen, in dem die Meinung vertreten wird, dass die Betreuung von Kassenpatienten und Privatpatienten im Rahmen ein und derselben ärztlichen Ordination nicht nach außen als selbständige Einheit in Erscheinung tritt und daher kein Teilbetrieb vorliegt. Die Zurücklegung der Kassenverträge und die Weiterführung einer Privatordination durch einen Arzt ist als Einschränkung des Geschäftsumfanges der ärztlichen Tätigkeit auf die Behandlung der Privatpatienten zu werten.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 28. Mai 2003