



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Graz
Senat 1

GZ. RV/0480-G/10

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Mag. Knaß Steuerberatungs KG, Wirtschaftstreuhandgesellschaft, 8052 Graz, Herbersteinstraße 103, vom 30. Juli 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Oststeiermark vom 26. Mai 2008 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2002 bis 2006 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.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) ist Arzt für Allgemeinmedizin und bezieht aus dieser Tätigkeit Einkünfte aus selbständiger Arbeit.

Strittig ist im gegenständlichen Fall, ob die Aufwendungen für die an sein Wohnhaus angebaute Zweit- oder Notordination (AfA, Zinsen, Betriebskosten) Betriebsausgaben darstellen.

Anlässlich einer die Jahre 2002 bis 2006 umfassenden Außenprüfung hat die Prüferin dazu festgestellt (Tz. 1 des Berichtes), dass eine Zweit- oder Notordination nur dann steuerlich anerkannt werden können, wenn deren *"Notwendigkeit plausibel begründet werden kann."* Diesen Raum zum Warten auf einen Anruf in der Bereitschaftszeit oder am Wochenende beim

Wochenenddienst als Warteraum zu nutzen, ist zu wenig. Auch fehlt die Meldung als Zweitordination oder Notoperation bei der Ärztekammer. Es gibt kein Hinweisschild auf der Straße, dass der Weg zu einer Ordination oder zum im Ort angesiedelten praktischen Arzt führt".

Der "Ordinationsraum" – so die weiteren Feststellungen der Prüferin – sei an das Privathaus angebaut, außerdem bestünde eine Verbindungstür zu den Privaträumen. Im Erdgeschoß befindet sich ein WC, das sowohl dem Ordinationsraum als auch dem Privatbereich dienen solle. Im Raum selbst befindet sich auch eine "*riesige Terrassentür mit dem Blick und dem Zugang zum Garten*". Im Raum befänden sich drei Schreibtische, eine Liege, ein Stethoskop, ein Blutdruckmessgerät, Regale mit Ordnern, private Bilder, eine PC-Anlage, die "*eher den privaten Bedürfnissen*" diene, Blumentöpfe, etc.. Dies alles deute "*eher auf einen Bürroraum hin. Dann jedoch befindet man sich in der Arbeitszimmerproblematik, wo jedoch die zeitlich überwiegende berufliche Tätigkeitsausübung fehlt*".

Aus diesen Gründen seien somit die für diese Zweitordination geltend gemachten Aufwendungen in Höhe von 6.040,24 € (2002), 6.330,08 € (2003), 6.424,17 € (2004), 6.415,09 € (2005) und 7.068,73 € (2006) nicht als Betriebsausgaben anzuerkennen.

Diesen Feststellungen folgend erließ das Finanzamt – nach Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren für die Jahre 2002 bis 2006 – entsprechend geänderte Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2002 bis 2006.

In der dagegen erhobenen Berufung wird seitens der Steuerberaterin ua. ausgeführt, dass der Bw. sein Wohnhaus in den Jahren 1998 bis 2000 mit einer Wohnnutzfläche für das Erd- und Obergeschoß im Ausmaß von ca. 180 m² errichtet habe. Auch der Keller habe Wohnraumqualität und könnte für eine Erweiterung der Wohnnutzfläche verwendet werden. Nachdem das Haupthaus fertig gestellt worden war, sei im Jahr 2000 mit der Errichtung des Ordinationsbereiches und dem Car Port für drei Abstellplätze begonnen und im Jahr 2001 beendet worden. Bevor der Bw. sein Wohnhaus gehabt hätte, sei seine Ordination in X. gewesen und habe er mit seiner Familie im Obergeschoß den privaten Wohnbereich gehabt.

Da es die Patienten also gewohnt gewesen wären, ihren Arzt "rund um die Uhr" auch außerhalb des Bereitschaftsdienstes zu erreichen und aus Gründen der besseren Versorgung für die Patienten, habe sich der Bw. entschlossen, anschließend an das zu diesem Zeitpunkt bereits bestehende Wohnhaus, eine Notordination zu errichten. Für die Notordination gäbe es eine eigene Eingangstüre und zusätzlich eine direkte Verbindung vom Vorraum des privaten Hauses in die Ordination. Wenn der Bw. Bereitschaftsdienst habe, laufe in der Ordination ein Tonband mit seiner Handynummer und würden die Patienten ersucht, sich beim Bw. am

Handy zu melden. Da der Bw. nicht in der Ordination "warte", bis sich Patienten melden, sei er auch während des Bereitschaftsdienstes oft in seinem Wohnhaus. Wenn Patienten anriefen, würden diese überwiegend in die Notordination bestellt werden.

An den Wochenenden und Feiertagen gäbe es verpflichtende Bereitschaftsdienste und sei jeder Arzt gesetzlich dazu verpflichtet, diese Bereitschaftsdienste durchzuführen. Zusätzlich hätten die im Dienstsprengel ansässigen Ärzte der Region für die Wochentage einen freiwilligen Bereitschaftsdienst organisiert, wodurch eine wohnortnahe und hochwertige medizinische Versorgung der Patienten auf dem Land gegeben sei.

Die Ordinationsgehilfinnen würden während des Bereitschaftsdienstes nicht arbeiten. Da immer wieder Patienten kämen, bei deren Behandlung eine Assistenz erforderlich sei, wäre es ein großer Vorteil für die Behandlung der Patienten in der Notordination, dass seine Lebensgefährtin ebenfalls Ärztin sei.

Die Notordination sei als vollwertige Ordination ausgestattet. Darin befinden sich:

Chirurgische Kleininstrumente

Untersuchungsliege

Stethoskope

Blutdruckmesser

Variocar mit Materialien, die zB für die Wundversorgung notwendig sind (Mulltupfer, Kompressen, Pflaster, Wundverschlussstreifen, verschiedene elastische Binden, Desinfektionsmittel, verschiedene Sprays, Externa, usw.)

Otoskop

Spateln

Harnstreifen

Ampullen mit Spritzen

Kanülen und Verweilkanülen

Infusionsflaschen

Ärztliche Unterlagen und Fachliteratur

Codices

Medikamente

Die Medikamente seien erforderlich, da in der Nacht die Apotheken nicht immer Dienst hätten und für die Patienten sonst lange Anfahrtswege erforderlich wären. Mit seiner Ausstattung sei der Bw. in der Lage, alle seine Patienten umfassend zu untersuchen und zu therapieren. Im Vergleich zur Hauptordination könnte der Bw. – bis auf Physiotherapien – alle Behandlungen auch in der Notordination durchführen.

Es sei weiters auch üblich, dass zur Einrichtung eines Raumes Bilder, Fotos und Topfpflanzen gehören. Der Bw. habe sowohl in seiner Hauptordination, als auch in der Notordination Bilder und Fotos aufgehängt und Topfpflanzen aufgestellt, damit sich die Patienten wohlfühlten.

Da der Raum aufgrund der nördlichen Lage nicht sehr hell sei, wären zur Verbesserung der Lichtsituation große Glastüren und Fenster eingebaut worden. Auch im privaten Bereich gäbe es große Hebe- und Schiebetüren, durch die man auf die (vom Ordinationsbereich nicht direkt begehbar) überdachte Holzterrasse gelangen könne.

Im Privathaus gäbe es drei leistungsfähigere und neuere Computer als in der Notordination. Rechtlich führte die steuerliche Vertreterin dazu aus, dass laut § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und deren Einrichtung nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig seien.

§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 erfordere eine mehrstufige Prüfung, wobei zunächst festgestellt werden müsse, ob überhaupt ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer vorliege. Die Verwaltungspraxis grenze den Begriff des Arbeitszimmers negativ ab, und fielen danach im Wohnungsverband gelegene Räume dann nicht unter den Begriff Arbeitszimmer, wenn diese aufgrund der funktionellen Zweckbestimmung und Ausstattung entsprechend der Verkehrsauffassung von vornherein der Betriebssphäre des Steuerpflichtigen zuzuordnen seien. Dazu gehörten auch Ordinationsräume, die auf Grund ihrer Ausstattung typischerweise eine Nutzung im Rahmen der privaten Lebensführung ausschließen würden. Die Notordination des Bw. sei nun als vollständige Ordination ausgestattet und könne daher nicht als Arbeitszimmer eingestuft werden. Die Notordination werde auch als solche verwendet und sei daher eine Nutzung im Rahmen der privaten Lebensführung auszuschließen.

Es werde daher beantragt, alle Ausgaben für die Notordination als Betriebsausgaben zu berücksichtigen.

Das Finanzamt ist dieser Berufungsargumentation in der Berufungsvorentscheidung mit nachstehender Begründung nicht gefolgt:

"Die Kosten der Notoperation waren nicht als Betriebsausgaben anzuerkennen. Nach den Ergebnissen der Außenprüfung handelt es sich nicht um einen Raum, dessen Einrichtung die private Nutzungsmöglichkeit gänzlich ausschließt. Zudem ist anzumerken, dass von außen keine Erkennbarkeit (Hinweisschild) als Ordination gegeben ist".

Der daraufhin eingebrachte Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz enthält im Wesentlichen eine Wiederholung der bereits in der Berufung dargelegten Argumente.

Über die Berufung wurde erwogen:

Wirtschaftsgüter sind grundsätzlich dem Betriebsvermögen zuzurechnen, wenn sie objektiv erkennbar zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb bestimmt sind und ihm auch tatsächlich

dienen (vgl. mit Hinweisen auf die VwGH-Rechtsprechung Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 4 Abs. 1 Tz. 25).

Mit Wirksamkeit ab der Veranlagung 1996 ist zudem die Bestimmung des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 zu beachten, die ein Abzugsverbot der Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung normiert, sofern das (häusliche) Arbeitszimmer nicht den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen bildet. Unter Arbeitszimmer ist in diesem Zusammenhang ein Raum zu verstehen, dem der Charakter eines Wohnzimmers oder eines Büorraumes zukommt. Räumlichkeiten, die auf Grund ihrer funktionellen Zweckbestimmung und Ausstattung für die Betriebs- oder Berufsausübung typisch sind und eine Nutzung im Rahmen der privaten Lebensführung üblicherweise nicht gestatten, wie etwa (ua.) Ordinationsräume, fallen nicht unter diesen Begriff Arbeitszimmer (vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 20 EStG, Tz. 6.1).

Im vorliegenden Fall ist nun nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates schon auf Grund der für die Berufsausübung des Bw. typischen Ausstattung des streitgegenständlichen Raumes – die auch an Hand der im Akt aufliegenden Fotos dokumentiert ist - zweifelsohne davon auszugehen, dass dieser dazu bestimmt ist, dem Betrieb einer ärztlichen Ordination zu dienen.

Weiters wird im Berufungsverfahren nicht zuletzt unter Bezugnahme auf die speziellen örtlichen (ländlichen) Gegebenheiten überzeugend dargelegt, dass dieser Raum vom Bw. auch tatsächlich als Ordinationsraum genutzt wird, und zwar sowohl während seines Bereitschaftsdienstes oder auch außerhalb der offiziellen Ordinationszeiten seiner Hauptordination.

Der Charakter des Raumes als Ordination geht auch nicht durch das Aufhängen von "privaten" Bildern, dem Aufstellen eines Regals mit Ordnern (noch dazu, wo keine Feststellungen des Finanzamtes dahingehend getroffen worden sind, dass in den Ordnern "private Unterlagen" aufbewahrt würden) und von Blumentöpfen verloren, bzw. kann daraus nicht abgeleitet werden, dass diese im Raum vorhandene "Ausstattung" den Ordinationsraum zu einem bloßen "Büro Raum" mache oder – wie die Prüferin vermeint – "*eher auf einen Büro Raum hindeute*".

An dieser Beurteilung vermag auch der Hinweis auf fehlende (Ordinations-)Hinweisschilder nichts zu ändern, da dies bei einem - zweifelsohne als Ordinationsraum zu charakterisierenden und genutzten - Raum nicht dazu führen kann, die betriebliche Veranlassung der Aufwendungen zu verneinen. Im umgekehrten Fall könnte nämlich auch das Anbringen von Hinweisschildern bei *nicht* entsprechender Ausstattung der Räumlichkeiten als Ordination nicht

dazu führen, die damit verbundenen Aufwendungen steuerlich anzuerkennen. Dazu kommt weiters, dass die gegenständliche Notordination wohl nicht bzw. zumindest nicht in erster Linie für zufällig vorbeikommende Patienten gedacht ist und davon auszugehen ist, dass dem potentiellen, im Nahbereich wohnenden Patienten das Vorhandensein der Notordination (auch ohne entsprechende Hinweisschilder) sicherlich bekannt sein wird.

Schließlich soll nicht unerwähnt bleiben, dass der Verwaltungsgerichtshof in einem jüngst ergangenen Erkenntnis (VwGH 2.2.2010, [2005/15/0165](#)) die Nichtabsetzbarkeit der Aufwendungen (IFB und AfA) für eine im Wohnungsverband gelegene Zweitordination eines Arztes wie folgt begründet hat (Streitjahre 1999 und 2000):

"Die Räumlichkeiten unterscheiden sich bei der ersten Betriebsbesichtigung im Jahr 2002 ihrem äußeren Erscheinungsbild nach nicht von privaten (allenfalls Bürozwecken dienenden) Wohnräumlichkeiten. Für eine Arztpraxis typische Gerätschaften waren nicht vorhanden. Wenn die belangte Behörde vor diesem Hintergrund die betriebliche Zweckbestimmung der Räume als Zweitordination nicht als erwiesen angenommen hat, kann dies als nicht unschlüssig erkannt werden."

Dies trifft aber – wie obige Ausführungen deutlich machen – auf den vorliegenden Sachverhalt nicht zu und war daher auch unter Bedachtnahme auf diese Rechtsauffassung des Verwaltungsgerichtshofes dem Berufungsbegehren Folge zu leisten.

Die sich aus diesen Erwägungen ergebenden Bemessungsgrundlagen sind den beiliegenden Berechnungsblättern zu entnehmen.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Beilagen: 5 Berechnungsblätter

Graz, am 17. Dezember 2010