



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der BW1, A. whft., vertreten durch Y., vom 27. Dezember 2007 gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2004 des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart vom 26. November 2007 entschieden:

S p r u c h

Der Berufung wird teilweise stattgegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (in der Folge Bw. genannt) erzielt als praktische Ärztin ebenso wie ihr Ehemann, ein Facharzt für Chirurgie, Einkünfte aus selbständiger Arbeit. Im Jahr 1991 erwarben sie gemeinsam und gleichteilig eine komplette Arztpraxis einschließlich einer dazugehörigen Eigentumswohnung in der B-Str. (A..). In den Folgejahren wurden vom Ärzteehepaar diese Ordinationsräume für ihre betrieblichen Erfordernisse umgebaut und als Gemeinschaftspraxis genutzt. Hinsichtlich ihrer Wirtschafts- und Kostengemeinschaft lag eine reine Innengesellschaft vor, die nicht nach außen hin auftrat.

Es erfolgten getrennte Gewinnermittlungen für die Bw. und ihren Gatten. Die indirekte Kosten aus der Gemeinschaftspraxis wurden – unter Berufung auf den Erlass des BMF vom 14.06.1984 – nach dem jährlichen Umsatzverhältnis auf die beiden Steuerpflichtigen

aufgeteilt. Diese prozentuelle Aufteilung nach dem Umsatzschlüssel bewegte sich über Jahre hinweg – mit geringen Abweichungen – im Verhältnis 70 : 30. Davon abweichend kam es im Streitjahr 2004 infolge Krankheit von Bw_Ehegatte zu einer Aufteilung der indirekten Gemeinschaftskosten - die sowohl variable als auch fixe Kosten umfassten – im Verhältnis 90 : 10 (BW1 : Bw_Ehegatte).

Mit Jahresanfang 2000 verlegten die beiden Ärzte ihre Gemeinschaftsordination von der B-Str. in gemeinsam gemietete Räumlichkeiten in der C-Str.. Noch vor der Übersiedelung wurde einem Immobilienmakler kurzzeitig und erfolglos der Auftrag zur Suche eines möglichen Kaufinteressenten für die Eigentumswohnung erteilt. In der Folge standen dann die ehemalige Ordinationsräume bis Mitte 2004 leer. Die Wohnung wurde weiterhin als zum Betriebsvermögen zugehörig erklärt und die damit zusammenhängenden Aufwendungen (insb. Kreditzinsen, Betriebskosten, AfA) als Betriebsausgaben in den Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen der Bw. und ihres Gatten erfasst.

Ab Mai 2004 wurde die ehemalige Ordination in der O-Str. an die F. OEG für den Betrieb eines Wundtherapie- und Tagespflegezentrums auf unbestimmte Zeit vermietet. Das Mietverhältnis wurde in einem schriftlichen Mietvertrag geregelt. Der vereinbarte monatliche Mietzins betrug € 1.000 inklusive der Betriebs- und Heizungskosten. Die Nutzung des Mietobjektes zu einem anderen als den vertraglichen bedungenen Zweck bildete einen Kündigungsgrund.

Die Mieterin erfüllte alle gesetzlichen Voraussetzungen für die Geschäftsführung eines Wundtherapie- und Tagespflegezentrums und hat in den gemieteten Räumlichkeiten auch tatsächlich diese Gesundheitseinrichtung bis Juni 2008 betrieben. Haupttätigkeit war die Wundtherapie und Wundpflege einschließlich Massagen. Diese Leistungen wurden von den beiden Gesellschaftern, dem Ehepaar D. und E. F., beide diplomierte Krankenpfleger mit verschiedenen Zusatzausbildungen, selbständig und persönlich erbracht. Das Tagespflegezentrum hatte die Betreuung von Demenzpatienten zum Gegenstand.

Auf Grund der Kündigung des medizinischen Hilfspersonals in der Ordinationsgemeinschaft des Vermieters, arbeiteten ab September 2006 bis Juni 2008 das Ehepaar F. auf Werkvertragsbasis für die Bw. und ihren Gatten. D. F. assistierte bei den chirurgischen Behandlungen und seine Gattin übernahm die Tätigkeiten der Ordinationshilfe.

Nach Fertigstellung des in A.. neu errichteten Gesundheitszentrums wurde im Juni 2008 der Mietvertrag betreffend die Eigentumswohnung in der B-Str. durch die F. OEG gekündigt und das Wundtherapie und Tagespflegezentrum dorthin verlegt. In diesem zeitlichen und sachlichen Zusammenhang wurde auch die auf Werkvertrag basierende Beschäftigung der

beiden Gesellschafter, D. und E. F. in der gemeinsamen Arztpraxis der Bw. und ihres Gatten beendet.

Eine Betriebsprüfung bei der Bw und ihrem Ehegatten führte zu der Feststellung, dass die nicht mehr als Arztordination genutzte Wohnung sowie die damit in Zusammenhang stehenden Verbindlichkeiten aus dem Betriebsvermögen entnommen worden seien. Die Wohnung sei mit einem Entnahmewert von € 164.394,45 zu bewerten, der daraus resultierende Entnahmegewinn zu versteuern und die Vermietung auf Grund des hohen Zinsaufwandes als Liebhaberei einzustufen (Tz 5 des BP-Berichtes vom Nov. 2007).

Das Finanzamt folgte diesen Prüfungsergebnissen und erließ entsprechende, von den Abgabenerklärungen abweichende, Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1999 bis 2004 (26. November 2007). Dagegen erhob die Bw. durch ihren steuerlichen Vertreter form- und fristgerecht Berufung und begehrte, dass die gemeinsame Eigentumswohnung weiterhin als notwendiges Betriebsvermögen zu behandeln sei. Ferner beantragte sie die Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung (Schriftsätze vom 27.12.2007 und vom 26.01.2008).

Zwischen den Parteien (Bw. und FA) wurde im Verlaufe des Rechtsmittelverfahrens Übereinstimmung erzielt, dass ein Wirtschaftsgut des notwendigen Betriebsvermögens durch den bloßen Nichtgebrauch oder den Wegfall seines betrieblichen Nutzens oder durch eine bloße Absicht des Stpfl, es zu entnehmen, ohne Vorliegen einer tatsächlichen Entnahmehandlung, nicht aus dem Betriebsvermögen ausscheidet. Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH bleibt ein Wirtschaftsgut, dass einmal objektiv dem Betrieb dient weiterhin im (notwendigen) Betriebsvermögen, auch wenn es nicht mehr zum Einsatz in diesem Betrieb bestimmt ist, solange es nicht durch eine betriebsfremde Verwendung entnommen wird (zur bloßen Schenkungsabsicht: E 23.09.1970, 1237/68, zur dauerhaften Einstellung der betrieblichen Nutzung: E 2008/15/0095, 20.05.2010, E 7.8.2001, 96/14/0150, E 28.3.1990, 86/13/0182 sowie Doralt, EStG ¹¹, § 4 Tz 49 mwN).

Da die Eigentumswohnung als Gemeinschaftsordination unstrittig dem notwendigen Betriebsvermögen der beiden Ärzte zuzurechnen war, wurde vom Finanzamt die Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1999 bis 2003 durch eine stattgebende Berufungsvorentscheidung (Februar 2011) erledigt.

Für das weitere Verfahren betreffend das Streitjahr 2004 – in welchem die Vermietung der Eigentumswohnung an die F. OEG zum Betrieb einer Gesundheitseinrichtung erfolgte - war folgender Sachverhalt festzustellen:

Die Bw. brachte in der Berufung vor, dass die Vermietung an das Wundtherapie- und Tagespflegezentrum die ärztliche Tätigkeit der Vermieter förderte und der

Ordinationsgemeinschaft betriebliche Vorteile verschaffte. Dadurch hätten die Einnahmen aus der eigentlichen ärztlichen Tätigkeit in folgender Weise gesteigert werden können:

Das Pflegezentrum habe keinen Kassenvertrag und keine Arztberechtigung gehabt, sodass die bei der Tätigkeit laufend anfallende ärztliche Betreuung (z.B. Nachbehandlungen) und die Verschreibung von Rezepten sowie Überweisungen (z.B. Laboruntersuchungen) von den Vermietern habe durchgeführt werden können, wenn nicht ein anderer Arzt, insb. der Hausarzt dies übernommen habe. Darunter seien auch lang dauernde Behandlungen (bis zu einem Jahr) gefallen, die für die chirurgische Facharztpraxis hätten gewonnen werden können.

Durch die Beschäftigung der Mieter in der Arztpraxis der Vermieter sei eine noch engere Zusammenarbeit eingetreten und habe sich die förderliche Wirkung zwischen den beiden in der Nähe liegenden Betriebsstandorten noch verstärkt.

Der Gatte und fallweise die Bw. waren regelmäßig jeden Freitag zwischen 15.00 Uhr und 16.00 Uhr und oft sogar von 14.00 bis 17.00 Uhr in der B-Str. und hätten dort medizinische Betreuungen durchgeführt. Dies bedeutete natürlich zusätzliche Patienten und eine entsprechende Steigerung des Honorars.

Die beiden getrennten Standorte hätten auch eine medizinisch vorteilhafte räumliche Trennung der Behandlungen in einen septischen Bereich (Gefahr multiresistenter Keime, z.B. MRSA) und aseptischen Bereich ermöglicht.

Aus einer anonymisierten Honorar- und Leistungsaufstellung sei ersichtlich, dass im ursächlichen Zusammenhang mit der Vermietung an die Gesundheitseinrichtung bei der Bw. eine Umsatzsteigerung von € 1.500 im Jahr 2005 und von € 3.500 im Jahr 2006 stünde. Bei der Facharztpraxis sei der betriebliche Vorteil noch größer gewesen und habe im Jahr 2005 € 2.500 und im Jahr 2006 € 4.500 betragen.

Der Gesellschafter D. F. wurde zum Betrieb des Wundtherapie- und Tagespflegezentrums und eines möglichen Nutzens für die Ordinationsgemeinschaft der Vermieter vom Prüfungsorgan am 18.12.2006, am 23.08.2007 sowie am 24.11.2008 niederschriftlich als Auskunftsperson befragt. Dabei erklärt dieser sinngemäß Folgendes:

„Die Bruttomiete für die Eigentumswohnung betrug € 1.000 incl. Betriebs- und Heizungskosten. Zusätzlich war nur noch der Strom zu bezahlen. Wir benutzten seit Mitte 2004 die ehemalige Ärzteordination, B-Str. für eine Wundtherapiepraxis und eine Tagespflegestätte. Den „Freiberuferschein“ hierfür habe ich im März 2003 erhalten und seit Ende 2003 haben ich und meine Frau ernsthaft Betriebsräumlichkeiten gesucht. Das Ärzteehepaar kennen wir seit der Turnuszeit im Krankenhaus. Wir pflegten unregelmäßigen Kontakt und tauschten Erfahrungen aus, z.B. auch bezüglich EDV-Anwendungen.

Frau Dr. Bw. hatte von meinem konkreten Vorhaben erfahren und hat mir zwei Mietobjekte (das Einfamilienhaus in der L-Gasse und die Eigentumswohnung in der B.-Str.) angeboten. Wegen der verkehrsgünstigen Lage und der besseren räumlichen Eignung, haben wir uns für die ehemalige Ordination in der B.-Str. entschieden. Wir haben aber auch noch andere Mietobjekte besichtigt und es war letztlich reiner Zufall, dass wir die Räumlichkeiten in der B.-Str. angemietet haben. Eine längerfristige Planung oder Absprache mit Herrn und Frau Dr. Bw.1u.2 hat es nicht gegeben.

Der Ablauf der Wundbehandlung von Patienten, welche die Vermieter uns überweisen haben, unterschied sich in keiner Weise von Patienten, die von anderen Ärzten zugewiesen wurden. Eine professionelle Wundpflege dauert durchschnittlich 30 – 50 Minuten. Im Regelfall werden mir die Patienten von einem Arzt überwiesen. Ich führe eine Erstbegutachtung incl. Wundabstrich durch und bespreche die notwendige Wundtherapie mit dem, die Überweisung ausstellenden, Arzt. Die Behandlung und der Heilungsverlauf werden mit Fotos dokumentiert und bei Bedarf dem Arzt übermittelt. Die erforderliche Verschreibung von Medikamenten macht der Arzt.

Ich habe mit Herrn und Frau Dr. Bw.1u.2 keine Ordinationsgemeinschaft gegründet und auch keine besondere Form der Zusammenarbeit vereinbart. Ich bin immer eigenverantwortlich und selbständig tätig gewesen. Unsere Wundtherapie- und Tagespflegezentrum war daher kein weiterer Betriebsstandort von Herrn und Frau Dr. Bw.1u.2.

Wenn sie mich nach Fällen fragen, in denen Patienten vom Hausarzt mir zur Wundbehandlung überwiesen wurden und dann in der Folge eine ärztliche Leistung von der Ordinationsgemeinschaft Dr. Bw.1u.2 erfolgt ist, fällt mir der Fall eines Patienten mit einer Nekrose auf der Zehe ein. Ich habe eine Abtragung bei Dr. Bw.1u.2 empfohlen. Die chirurgische Behandlung erfolgte in der Arztordination in der C-Str. . Auch die notwendigen Medikamente hat dann Dr. Bw.1u.2 verschrieben und die nachfolgende Wundpflege wurde dann wieder von mir vorgenommen. Ansonsten fallen mir nur zwei weitere Patienten ein, bei denen Dr. Bw.1u.2 – ohne der überweisende (Haus-)Arzt gewesen zu sein - die Medikamentenverschreibung übernommen hat. Außer dem Krankenhaus gibt es in Eisenstadt nur die chirurgische Facharztpraxis von Dr. Bw.1u.2.

Es war eine Gepflogenheit, dass Herr Dr. Bw.1u.2 freitags am Nachmittag im Wundtherapiezentrum vorbeikam. Jedoch hatten diese Besuche meistens privaten Charakter (seine Mutter wurde im Tagespflegezentrum betreut). Natürlich konnte es vorkommen, dass an diesem Tag Patienten von Dr. Bw.1u.2, die er an mich überwiesen hat, gerade von mir versorgt wurden und er für diesen Patienten gleich die erforderlichen Medikamente über seine Praxis verschrieb. Usus war dieser Patientenservice aber nicht.

Es kann schon vorgekommen sein, dass ein Patient – der einen anderen Hausarzt hatte – die Anwesenheit von Dr. Bw.1u.2 nützte und sich gleich vor Ort ein Rezept ausstellen ließ. Das waren aber eher Einzelfälle (Patienten der so genannten kleinen Kassen). Die Ordinationsgemeinschaft liegt auf halbem Weg zwischen Wundtherapiezentrum und Apotheke, sodass es schon vorkommen konnte, dass die Patienten nach der Behandlung zwecks Rezeptverschreibung die nächstgelegene Arztpraxis (nämlich die Ordinationsgemeinschaft von Dr. Bw.1u.2) aufsuchten, um dann gleich das benötigte Medikament von der Apotheke mitnehmen zu können. Diese Vorgangsweise ist bei Patienten aus den umliegenden Ortschaften ohne eigener Apotheke üblich. Man erspart sich den Weg zum eigenen Hausarzt und eine weitere Fahrt zur Apotheke. Diese Vorgangsweise hat aber nichts mit einer speziellen Zusammenarbeit zwischen dem Wundtherapiezentrum und der Ordinationsgemeinschaft Bw.1u.2 zu tun. Faktum ist auch, dass eine ärztliche Betreuung von Patienten von Dr. Bw.1u.2 im Wundtherapie- und Tagespflegezentrum nicht stattgefunden hat. Bestenfalls verschrieb Dr. Bw.1u.2 , wenn er freitags Nachmittag vorbeikam, Patienten ein notwendiges Rezept. Bei Abnormalitäten,

die einen ärztlichen Eingriff erforderten, bediente ich mich aber öfters der Mithilfe von Dr. Bw.1u.2 . In diesen Fällen kam entweder er in mein Wundtherapiezentrum oder die Patienten wurden in die Ordination von Dr. Bw.1u.2 bestellt, an Tagen an denen ich dort assistierte.

Nachdem im September 2006 das Ärzteehepaar Bw.1u.2 das Personal in der Ordinationsgemeinschaft gekündigt hatte, und wir mit dem Therapiezentrum noch Mietzinsschulden bei Bw.1u.2 hatten, waren wir für sie auf Werkvertragsbasis tätig. Ich assistierte bei den Operationen und meine Frau erledigte die Arbeiten einer Ordinationsgehilfin.

Mit Beendigung des Miet- und Arbeitsverhältnisses gegenüber dem Ärzteehepaar Bw.1u.2 und Übersiedelung unserer Krankenpflegeeinrichtung ins neue Gesundheitszentrum im Juni 2008, hatten Herrn und Frau Dr. Bw.1u.2 wieder „dieselben Rechte und Pflichten“ wie auch die den anderen zuweisenden Ärzten. Ein Arbeitsübereinkommen bestand aber ohnehin nie.“

Seitens des Finanzamtes wurde hierzu folgende Auffassung vertreten (insb. Stellungnahme der BP zur Berufung [ohne Angabe von Datum und Name des Verfassers]):

Es sei Zufall und kein längerfristiger Betriebsplan gewesen, dass das Ehepaar F. die Eigentumswohnung der Bw. für ihre Krankenpflegeeinrichtung angemietet haben. Es sei weder im Mietvertrag ein Passus über die Mitbenützung der Räumlichkeiten in der O-Str. durch das Ärzteehepaar enthalten, noch sei ein Arbeitsübereinkommen vereinbart worden, das derartiges vorgesehen hätte. Die Zusammenarbeit zwischen der Krankenpflegeeinrichtung der Mieter (F.) und der Arztpraxis der Vermieter sei die gleiche, wie mit allen anderen Ärzten gewesen, die dem Wundtherapiezentrum Patienten überweisen haben. In den meisten Fällen sei die weitere ärztliche Betreuung vom überweisenden Arzt fortgeführt worden.

Die Mitarbeit der Mieter in der Ordinationsgemeinschaft der Vermieter habe hauptsächlich finanzielle Gründe gehabt (Mietschulden). Die Mieter seien auch niemals an einer Zusammenarbeit in organisatorischer, wirtschaftlicher oder finanzieller Hinsicht mit dem Arztbetrieb der Vermieter interessiert gewesen. Es hätte auch keine schriftlichen oder mündlichen Vereinbarungen über bestimmte Leistungen oder feste Ordinationszeiten der Bw. und ihres Gatten im Wundtherapie- und Tagespflegezentrum gegeben. Auch seien keine nach außen gekennzeichneten fixen Betreuungszeiten von Herrn und Frau Dr. Bw.1u.2 in den Räumen der B-Str. ausgegangen gewesen.

In A.. gebe es zwei selbständige Chirurgen, wobei einer auch im Krankenhaus A.. tätig sei. Die dem Wundtherapiezentrum nächstgelegene chirurgische Facharztpraxis sei jene der Bw. und ihres Gatten. Da die Mieter gegenüber ihren Patienten keinerlei Empfehlungen abgegeben hätten, sei durch die Vermietungstätigkeit keine Steigerung der Patientenzahlen bei den Vermietern bewirkt worden. Von dem Ärzteehepaar habe auch nicht der Nachweis erbracht werden können, dass durch die Vermietung der Eigentumswohnung zum Betrieb einer

Krankenpflegeeinrichtung sich das wirtschaftliche Ergebnis der ärztlichen Tätigkeit verbessert habe. Die vorgelegte anonymisierte Patientenliste bilde keinen geeigneten Nachweis, weil ein ursächlicher Zusammenhang mit dem Wundtherapiezentrum nicht hervorgehe. Die Patientenzahl von Herrn Dr. Bw.1u.2 habe sich in der Zeit zwischen 2002 und 2005 sogar um ca. 100 Patienten verringert, die Einnahmen von Frau Dr. Bw.1u.2 seien eher gleichmäßig (außer 2006: Umsatzrückgang von ca. 20%). Von einer Förderung der Einnahmen der Ordinationsgemeinschaft durch die konkrete Art der Vermietung könne daher keine Rede sein.

Von einem ortsansässigen Immobilienmakler wurde die Auskunft erteilt, dass die rund 161 m² große Eigentumswohnung im Tiefparterre für Wohnzwecke praktisch nicht verwertbar sei. Das Objekt wäre aber für Praxisräume oder als Büro nutzbar, wofür ein Nettomiete von 4 – 5 Euro pro m² erzielbar wären.

Von der erzielten monatlichen Bruttomiete in Höhe von 1000,-- Euro - das sind pro m² 6,20 Euro – sind die Betriebskosten und Heizungskosten in Abzug zu bringen, sodass die zwischen F. und Bw.1u.2 tatsächlich vereinbarte Nettomiete pro m² rund 3 Euro betragen hat. Vom Finanzamt wurde bei der Ermittlung des Entnahmewertes der Eigentumswohnung auf Basis des Ertragswertes ein Nettomietzins von 6 Euro pro m² herangezogen.

Der Bw. wurden vom UFS mit Schriftsatz 8.4.2011 sämtliche der Entscheidung zu Grunde liegenden Beweismittel zur Kenntnis gebracht. Ferner wurde darauf hingewiesen, dass der Erlass des BMF vom 14.06.1984 über die Gewinnverteilung von Praxisgemeinschaften für den UFS keine rechtsverbindliche Wirkung entfalte und eine Aufteilung der fixen indirekten Gemeinschaftskosten (z.B. Raummiete, Kreditzinsen, AfA für Eigentumswohnung) nach dem jährlich schwankenden Umsatzverhältnis für nicht richtig erachtet werde.

Der Bw. nahm dazu Stellung und legte eine – entsprechend den Ausführungen des UFS - korrigierte Gewinnermittlung bei, in welcher die umsatzunabhängigen indirekten Gemeinschaftskosten nach dem – im Wesentlichen konstanten langjährigen - Aufteilungsverhältnis 70 : 30 erfasst wurden.

Mit Schreiben vom 16. Mai 2011 wurde von der Bw. der Antrag auf mündliche Berufungsverhandlung zurückgenommen.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Zur Frage der Entnahme der Eigentumswohnung

In Streit steht die Tatfrage, ob die Vermietung der ehemals als Gemeinschaftsordination genutzte Eigentumswohnung in der B-Str. dem ärztlichen Betrieb der Bw und ihres

Ehemannes diente oder das Wirtschaftsgut durch diese Art der Nutzung in das Privatvermögen der Steuerpflichtigen entnommen wurde.

Der rechtlichen Beurteilung liegt der vorstehende Sachverhalt zugrunde. Soweit Sachverhaltselemente strittig sind, wird in der nachstehenden Beweiswürdigung dargelegt, zu welchem Beweisergebnis aus welchen Überlegungen der UFS gelangt ist.

Notwendiges Betriebsvermögen sind jene Wirtschaftsgüter, die objektiv erkennbar zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb selbst bestimmt sind und ihm auch tatsächlich dienen. Dabei sind die Zweckbestimmung des Wirtschaftsgutes, die Beschaffenheit des Betriebes und des Berufszweiges des Abgabepflichtigen, aber auch die Verkehrsauffassung, nicht aber subjektive Momente, maßgebend (vgl. VwGH, E 22.2.2007, 2006/14/0022; Hofstätter/Reichel, III A, Tz. 12 zu § 4 Abs. 1 EStG 1988). Die vorübergehende Nichtverwendung eines Wirtschaftsgutes steht der Beurteilung als notwendiges Betriebsvermögen nicht entgegen.

Entnahmen sind alle nicht betrieblich veranlassten Abgänge von Werten (z.B. Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens). Eine Entnahme ist dann anzunehmen, wenn der Steuerpflichtige Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens in seine Privatsphäre überführt. Eine Entnahme erfolgt durch eine betriebsfremde Verwendung des Wirtschaftsgutes.

Übereinstimmung besteht, dass die früher als Gemeinschaftsordination dienende Eigentumswohnung zum notwendigen Betriebsvermögen der beiden Ärzte gehörte und weder durch den erfolglos gebliebenen Verkaufsauftrag an einen Immobilienmakler noch durch die nachfolgende Leerstehung bis April 2004 entnommen wurde.

Vermietete Wirtschaftsgüter sind notwendiges Betriebsvermögen des Vermieters, wenn die Vermietung dem Betrieb dient, insbesondere wenn sie im wirtschaftlichen Zusammenhang mit jenen Aktivitäten steht, die den Betriebsgegenstand bilden (VwGH, E 13.12.1989, 85/13/0041). Nach der Rechtsprechung des VwGH gehören vermietete Liegenschaften dann zum notwendigen Betriebsvermögen, wenn die Vermietung der eigentlichen betrieblichen Tätigkeit des Vermieters förderlich ist. Das ist insbesondere dann gegeben, wenn die Vermietung zur Steigerung der Einnahmen aus der eigentlichen betrieblichen Tätigkeit beiträgt (VwGH, E 12.12.1995, 94/14/0091).

Vermietete Liegenschaften sind dann dem Bereich des notwendigen Betriebsvermögens zuzuordnen, wenn der Betrieb des Vermieters durch den in der vermieteten Liegenschaft unterhaltenen Betrieb des Mieters eine Ergänzung, Erweiterung oder Bereicherung erfährt, wenn sich mit anderen Worten dadurch für den Vermieter betriebliche Vorteile ergeben (BMF, 29.1.1991, RdW 1991, 97 mit Bezug auf die jüngere Judikatur [VwGH, E 3.4.1990,

87/14/0122 betr. Vermietung eines Geschäftshauses von einem Erzeugungsbetrieb an einen Handelsbetrieb]).

Ebenso wurde die Vermietung der Nachbarliegenschaft durch einen Beherbergungsbetrieb für Zwecke eines Gastgewerbes als notwendiges Betriebsvermögen beurteilt, weil sich die beiden Betriebe des Vermieters und Mieters in förderlicher Weise ergänzten (VwGH, E 24.12.2002, 98/15/0083, 2003, 584).

Für die Beurteilung maßgebend sind das Gesamtbild der Verhältnisse und die objektiven Gegebenheiten zum Zeitpunkt des Beginns der Vermietung. Eine rückblickende Bewertung der Ereignisse hat daher zu unterbleiben.

Der UFS teilt die Feststellung des Finanzamtes, dass die Bw. und ihr Ehemann während der Vermietung kein weiteres Nutzungsrecht an den Räumen hatten und die vermietete Eigentumswohnung daher keine Zweitpraxis der beiden Ärzte war. Es bestand auch kein schriftliches oder mündliches Arbeits- oder Kooperationsübereinkommen zwischen Mieter und Vermieter.

Allerdings ist letztlich nur entscheidend, ob durch die Vermietung in wirtschaftlicher Betrachtungsweise relevante Vorteile für die eigentliche Arzttätigkeit realistisch erwartet werden konnten. Ob die Vermietung zufällig oder langfristig geplant zustande kam, betriebliche Vorteile für den Vermieter bloß faktisch oder auf Grundlage eines Kooperationsübereinkommens eingetreten sind, ist hingegen bedeutungslos.

Nützliche Ergänzungen zwischen einem Wundtherapie- und Tagespflegezentrum und der Tätigkeit eines Allgemeinmediziners und Facharztes für Chirurgie sind schon nach der allgemeinen Lebenserfahrung grundsätzlich für möglich zu erachten. Im Hinblick auf die allgemeinen Möglichkeiten einer förderlichen Zusammenarbeit zwischen Ärzten und Angehörigen anderen Gesundheitsberufe bestehen dazu auch Regelungen im Ärztegesetz (z.B. § 52a Ärztegesetz).

Im konkreten Fall bestand zwischen dem Ärzteehepaar und dem Ehepaar F., das die Gesundheitseinrichtung betrieb, so etwas wie ein „gutes Bekanntschaftsverhältnis“. Die Vermieter sind mit einem erkennbar unter dem Marktpreis liegenden Mietzins (rund 3 Euro bei einem Marktpreis zwischen 4 und 5 Euro), mit Mietzinsermäßigungen in der Anfangsphase und mit Stundungen den Mietern offenkundig entgegengekommen. Das bildete grundsätzlich eine geeignete Ausgangslage für ein gedeihliches „sich nach Möglichkeit förderndes“ Zusammenwirken zwischen Mieter und Vermieter. Nach Ansicht des UFS hat auf Seiten der Vermieter eine entsprechende betriebsnützliche Erwartungshaltung bestanden und war diese wohl den Mietern bewusst. Der Betrieb der Krankenpflegeeinrichtung war auch eine

Vertragsbedingung für die Vermietung (Kündigungsgrund). Der Zweck der Vermietung war offenkundig nicht auf die Erzielung eines optimalen Mietertrages gerichtet. Es ist daher nicht von der Hand zu weisen, dass zusätzlich auch mögliche Vorteile für die Arztpraxis aus der Vermietung eine relevante Rolle gespielt haben.

Obwohl durch rechtliche (bei ASVG-Patienten) und faktische (Vertrauensverhältnis) Bindungen der Kunden der Krankenpflegeeinrichtung an ihren überweisenden (Haus-)Arzt das Förderpotential für die Arztpraxis der Vermieter eingeschränkt war, konnten nach Auffassung des UFS – insbesondere bei einem längerfristigen Betrachtungshorizont – in nicht unbedeutendem Ausmaß Vorteile für die eigentliche ärztliche Tätigkeit erwartet werden. Unvorhersehbare Umstände, die nach Beginn der Vermietung eintreten und bewirken, dass die objektiv nutzbaren Betriebsvorteile nicht voll ausgeschöpft werden können (z.B. frühe Kündigung des Mieters), haben keinen Einfluss auf das Vorliegen notwendigen Betriebsvermögens.

Die mehrfachen Aussagen der Auskunftsperson sind nicht völlig frei von Widersprüchen und ermöglichen nur ein grobes Abschätzen des Umfangs des Nutzens für den Betrieb der Vermieter. Sie geben aber ein verlässliches Bild, welche verschiedenartigen betrieblichen Vorteile für die Arztpraxis vorgelegen sind: Ein „bloßer“ Patientenservice durch eine vereinfachte und schnelle Form der Rezeptverschreibung ist keineswegs belanglos, sondern ein zu beachtender Betriebsvorteil. Ebenso das gerne angenommene Angebot von auswärtigen Patienten – wenn auch nur jener der kleinen Kassen – sich auf dem Weg zur nächsten Apotheke gleich in der Arztpraxis der Bw. das erforderliche Rezept verschreiben lassen zu können. Letztlich sind zumindest vereinzelt auch zusätzliche Behandlungen im Zusammenhang mit der Krankenpflegeeinrichtung erbracht worden (Nekrosenabtragung auf Empfehlung des Mieters sowie Behandlungen bei zwei weiteren Patienten, „ärztliche Mithilfe“ des Vermieters bei Abnormalitäten im Wundtherapiezentrum oder in der Arztpraxis).

Es ist üblich, dass Erwerbstätigkeiten primär aus finanziellen Gründen verrichtet werden. Die Möglichkeit bei Kündigung des ärztlichen Hilfspersonals rasch auf einen geeigneten Ersatz greifen zu können, stellte zweifelsfrei einen Betriebsvorteil dar. Die Werkleistungen der Mieter in der Arztpraxis der Vermieter weisen auf eine enge wirtschaftliche Beziehung hin. Für den UFS entsteht sogar der Eindruck, dass die von der Bw. und ihrem Ehegatten aus dem Schuld- und Abhängigkeitsverhältnis der Mieter erwartete betriebliche Förderung derart ausgeprägt gewesen sein konnte, dass diese möglicherweise eigene betriebliche Nachteile befürchteten. Ärzte könnten bei erkennbarer Kooperation mit der Arztpraxis der Vermieter von Überweisungen Abstand nehmen, um keine Patientenabwanderungen zu riskieren (Aussage

Knauer: "Mit Wegfall des Abhängigkeitsverhältnisses hatten das Ärzteehepaar dieselben Rechte und Pflichten wie die anderen zuweisenden Ärzte").

Unter Berücksichtigung der gesamten Umstände des Streitfalles gelangt der UFS zu der Auffassung, dass durch die konkrete Vermietung der ehemaligen Ordination, B-Str. an eine Gesundheitseinrichtung das Wirtschaftsgut nicht für betriebsfremde Zwecke genutzt wurde und die Eigentumswohnung daher im notwendigen Betriebsvermögen verblieben ist.

Der Berufung war daher insoweit stattzugeben.

2. Aufteilung der gewinnunabhängigen Ausgaben für die Gemeinschaftspraxis

Nach der unstrittigen Aktenlagen ist davon auszugehen, dass die Bw. (praktische Ärztin) und ihr Ehemann (Facharzt für Chirurgie) eine Gemeinschaftspraxis für die Ausübung ihrer selbständigen ärztlichen Tätigkeit gebildet haben. Unter Berufung auf den Erlass des BMF vom 14.06.1984 erfolgte eine vereinfachte Aufteilung der gesamten indirekten Ausgaben für die Gemeinschaftspraxis nach dem Umsatzverhältnis des jeweiligen Veranlagungsjahres der beiden Ärzte.

Da diese Vorgehensweise bei den fixen Gemeinschaftskosten - deren Anfall und Höhe eben nicht mit den Umsätzen der Bw. und ihres Ehegatten korreliert - den Grundsätzen der allgemeinen Gewinnermittlung widerspricht, war insoweit die Aufwandszuordnung abzuändern. Kriterien für die Aufteilung der fixen indirekten Ausgaben zwischen den Ehegatten sind die fremdübliche rechtliche Kostentragungspflicht und die tatsächlichen Nutzungsverhältnisse.

Der UFS folgt diesbezüglich der Parteienerklärung vom 5. Mai 2011 und teilt diese Ausgaben – so wie in der berichtigten Einnahmen-Ausgaben-Rechnung der Bw. im Detail aufgeschlüsselt – im angemessenen Verhältnis 70 : 30 – statt wie bisher 90 : 10 - zwischen Bw. und ihrem Ehegatten auf.

Der Gewinn der Bw. war auf Grund dieser Ausgabenminderung zu erhöhen und andererseits der Gewinn des Ehegatten dementsprechend zu vermindern (bzw. der Verlust zu erhöhen).

3. Zusammenfassende Darstellung der geänderten Bemessungsgrundlage:

2004	EURO
Gewinn lt. FA/BP	22.364,36
- Betriebskosten Whg. (70%)	4.263,18
- Kreditzinsen Whg. (70%)	10.239,65
- AfA Whg. (70%)	1,526,00

+ Mieteinnahmen (90%)	3.600,00
Zwischensumme zu Pkt. 1	9.935,53
+ Aufwandskorrektur zu Pkt. 2 lt. berichtiger E/A-Rechnung der Bw. (rechnerischer Differenzposten)	19.159,04
geänderter Gewinn lt. BE	29.094,57

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 18. Mai 2011