



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., praktische Ärztin, W, vertreten durch Woditschka & Picher Wirtschaftstreuhand Ges.m.b.H., 2130 Mistelbach, Bahnstraße 26, vom 18. August 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 21/22, vom 4. August 2005 betreffend Einkommensteuer 2003 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) war als Ärztin am Krankenhaus in H tätig und betreute dort in Ihrer Privatordination nur Privatpatienten. Im Jahr 2002 übernahm Sie von einem Kollegen dessen Betrieb in W. und dessen Kassenvertrag mit der Krankenkasse. Sie ermittelt ihren Gewinn gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988. In der Einkommensteuererklärung für 2003 beantragte sie die Berücksichtigung des im Jahr 2002 erlittenen Verlustes als Sonderausgabe gemäß § 18 EStG 1988.

In dem ansonsten erklärungsgemäß ergangenen Einkommensteuerbescheid für 2003 wurde die Berücksichtigung des Verlustabzuges mit der Begründung verwehrt, der im Jahr 2002 erlittene Verlust sei nicht im Rahmen einer ordnungsgemäßen Buchhaltung ermittelt worden.

In der dagegen fristgerecht eingebrachten Berufung brachte der steuerliche Vertreter der Bw. vor, es sei richtig, dass seine Mandantin bereits seit 1996 eine Privatordination gehabt habe, dabei habe es sich aber um eine Wahlarztpraxis mit sehr geringen Patientenzahlen gehandelt, weshalb bei der Eröffnung der Kassenordination eine Betriebseröffnung im Sinne des § 18 Abs. 7 EStG 1988 vorliege und es sich bei dem im Jahr 2002 erlittenen Verlust damit um einen Anlaufverlust im Sinne dieser Gesetzesstelle handle, der auch bei einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 als ausgleichsfähiger Verlustvortrag in Abzug zu bringen sei. Es werde daher beantragt, die Einkommensteuerveranlagung 2003 unter Gewährung des Verlustvortrages von 42.822 € vorzunehmen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 25. April 2006 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen und in der Begründung dargelegt, dass die Übernahme weiterer Kassenverträge zu einer bereits bestehenden Kassenpraxis keine Betriebseröffnung darstelle, weshalb auch nicht von einem Anlaufverlust im Sinne des § 18 Abs. 7 EStG 1988 ausgegangen werden könne.

In dem dagegen fristgerecht eingebrachten Vorlageantrag wandte sich der steuerliche Vertreter der Bw. gegen die Nichtanerkennung des im Jahr 2002 entstandenen Verlustes als Anlaufverlust, wobei er darauf hinwies, dass die Eröffnung der Wiener Ordination deshalb eine Betriebseröffnung darstelle, weil eine zwar schon bisher ausgeführte berufliche Tätigkeit in einer nicht mehr vergleichbaren Form weitergeführt werde. In W. sei im Jahr 2002 eine Kassenordination begründet worden, aus der nun das Haupteinkommen seiner Mandantin bezogen werde. Die Kassenpraxis sei vollkommen neu eingerichtet worden und auch der Patientenstock setze sich wesentlich anders zusammen als bisher.

Mit Schreiben des Unabhängigen Finanzsenates vom 9.4.2008 wurde die Bw. ersucht zu folgenden Ausführungen Stellung zu nehmen:

1. Die Ordination in W. sei Ihren Angaben zufolge im Dezember 2001 von Herrn Dr. NN übernommen worden. Ihrer Erklärung zufolge seien Zahlungen für Kundenstock, Einrichtung und Finanzierungsanteil geleistet worden. Sie werde ersucht, die darüber errichteten schriftlichen Verträge vorzulegen, sowie darzulegen, worum es sich bei der Position „Finanzierungsanteil Ordination“ handle.
2. Eine Betriebseröffnung liege nach herrschender Literatur und Judikatur vor, wenn ein Betrieb neu begründet worden sei oder wenn ein zwar bestehender Betrieb übernommen worden sei (Kauf, Erbgang, Schenkung), dieser Betrieb aber in völlig veränderter Form weitergeführt werde.

Keine für eine Betriebseröffnung typische Anlaufverlustsituation liege vor, wenn die neue Betätigung unter Nutzung der schon vorhandenen betrieblichen Struktur aufgenommen werden könne (vgl. Büsser in Hofstätter/Reichel, § 18 Abs. 6 und 7, Tz. 6.1.)

Aus den wenigen in den Erklärungen der Bw. enthaltenen Angaben betreffend den Ordinationserwerb müsse geschlossen werden, dass von der Bw. ein bereits bestehender Betrieb übernommen und fortgeführt worden sei. Den vorgelegten Anlageverzeichnissen zufolge seien auch keine größeren Investitionen von ihr getätigt worden.

Sie werde daher ersucht, diesbezüglich Stellung zu nehmen und jene Gründe darzulegen, die es gerechtfertigt erscheinen ließen, von einer Betriebseröffnung auszugehen, insbesondere welche strukturellen Änderungen in dem von ihnen übernommenen Betrieb vorgenommen worden seien.

3. Darüber hinaus werde sie ersucht, darzulegen, ob die Ordination in H nach Eröffnung der Ordination in W. beibehalten worden sei, sowie welche Einnahmen und Ausgaben gegebenenfalls in den Jahren 2002 und 2003 auf die Ordination in H entfielen.

Falls die Ordination in H aufgegeben oder veräußert worden sei, werde um Darlegung des Aufgabe- oder Veräußerungsgewinnes ersucht.

In Beantwortung dieses Schreibens wurde vom nunmehrigen steuerlichen Vertreter der Bw. Folgendes ausgeführt:

Ad 1.) Es sei zwar richtig, dass die Ordination im Dezember 2001 von Herrn Dr. NN übernommen worden sei, ein schriftlicher Kaufvertrag liege jedoch nicht vor. Vereinbart gewesen sei ein Kaufpreis von 800.000 S, welcher sich auf den Patientenstock und die Einrichtung verteile. Die vom seinerzeitigen steuerlichen Vertreter (anscheinend anhand einer Inventarliste) vorgenommene Aufteilung in Einrichtung und Patientenstock erscheine dem nunmehrigen steuerlichen Vertreter durchaus plausibel.

Beim Finanzierungsanteil Ordination handle es sich um einen Finanzierungsbeitrag an die Bauträgergesellschaft. Eine Kopie des Mitvertrages, in dem auch der Finanzierungsbeitrag enthalten sei, werde beigelegt.

Ad 2.) Entgegen den Ausführungen der Referentin des UFS liege laut Doralt, Einkommensteuerkommentar, gerade dann eine Betriebseröffnung vor, wenn z.B. von einem Freiberufler mit geringem Patientenstock eine Ordination mit größerem Patientenstock übernommen werde. Ebenfalls liege eine Betriebseröffnung vor, wenn ein angestellter Spitalsarzt, der bisher Klassegebühren bezogen habe, eine Kassenpraxis eröffne. Eine Kopie der Rz. 316 des zitierten Kommentars werde beigelegt. Daraus ergebe sich eindeutig und klar,

dass im vorliegenden Fall eine Betriebseröffnung gegeben sei. Wenn im Jahr 2002 Arzthonorare aus einer Kassenpraxis von insgesamt 18.000,-- € zugeflossen seien, wovon ein Teilbetrag vermutlich aus der Wahlarztordination in Hollabrunn stamme, sei klar, dass ein Verlust entstehen müsse, wenn allein die Lohnaufwendungen rund 16.000,-- € betragen hätten. Ob der übernommenen Patientenstock dem bezahlten Kaufpreis entspreche, sei dem Senat zur Beurteilung überlassen.

Jedenfalls würde jede andere Rechtsauffassung den Sinn der Abzugsfähigkeit von Anlaufverlusten für Einnahmen- Ausgabenrechner, insbesondere Freiberufler, untergraben. Die steuerliche Vertretung gehe daher davon aus, dass die Vortragsfähigkeit des Anlaufverlustes gegeben sei.

Ad 3.) Bei der Ordination in H habe es sich um eine reine Wahlarztpraxis ohne Kassenvertrag gehandelt, welche zwar weiterhin betrieben werde, die dort erzielten Einnahmen seien jedoch seit der Ordinationseröffnung in W. vernachlässigbar gering. Genaue Zahlen lägen dem steuerlichen Vertreter nicht vor, da er die Unterlagen vom seinerzeitigen Steuerberater noch nicht erhalten habe und die Bw. nicht mehr über Kopien der Jahresabschlüsse verfüge. Falls diese Information für die Berufungsverhandlung von wesentlicher Bedeutung sei, würden diese Unterlagen bis zum Verhandlungstermin angefordert werden.

Nachdem der steuerliche Vertreter das konkrete Berufsbegehren nicht kenne, ihm aber der zweite Punkt als wesentlicher Bestandteil erscheine und dazu eine deutliche Rechtsprechung zu Gunsten seiner Mandantin vorliege, gehe er davon aus, eine positive Berufsentscheidung erwarten zu dürfen.

Mit Schreiben vom 7. April 2009 wurde der steuerliche Vertreter im Hinblick darauf, dass er seinem Schreiben zufolge nicht mehr über die vom vormaligen steuerlichen Vertreter eingebrachten Anbringen verfüge, darauf hingewiesen, dass weder eine Senatsverhandlung noch eine mündliche Berufungsverhandlung beantragt worden sei und auch nicht beabsichtigt sei, eine solche von Amts wegen durchzuführen. Aus diesem Grund wurde Ihm nochmals Gelegenheit gegeben, den Vorhalt vom 9.4.2008 insbesondere die unter Punkt 2. gestellten Fragen für seine Mandantin ausführlich zu beantworten und seine Angaben durch geeignete Unterlagen zu belegen. Darüber hinaus wurden ihm Kopien der vom vormaligen Steuerberater eingebrachten Anbringen übersandt.

Die Bw. wurde nochmals darauf hingewiesen, dass aus den bisher vorliegenden Unterlagen nicht erkannt werden könne, dass von ihr nicht ein bestehender Betrieb (Kassenarztpraxis) übernommen worden wäre. Zu diesem Punkt werde nur angeführt, dass im Jahr 2002 lediglich Einnahmen in Höhe von 18.000 € hätten erzielt werden können. Die Bw. werde daher

nochmals ersucht, darzulegen, warum aus Ihrer Sicht kein bestehender Betrieb übernommen worden sei und weshalb im Jahr 2002 nur 18.000 € eingenommen worden seien.

Es werde auch nicht angegeben, wofür ein Betrag in Höhe von 800.000 S an Herrn Dr. NN geleistet worden sei. Genauso wenig seien Belege über die Entrichtung dieses Betrages vorgelegt worden.

Der Bw. werde daher nochmals Gelegenheit gegeben, innerhalb von vier Wochen ab Erhalt dieses Schreibens darzulegen, wofür der genannte Kaufpreis bezahlt worden sei und die diesbezügliche Vereinbarung und Entrichtung zu belegen.

Nach wiederholten Fristverlängerungsansuchen wurde mit Schreiben vom 7. September 2009 die Entscheidung des UFS Linz vom 12.12.2005, RV/0477-L/04 vorgelegt und erklärt, diese Entscheidung sei uneingeschränkt auf den vorliegenden Fall anzuwenden.

Unter Hinweis auf die Entscheidung des UFS Linz wurde darauf verwiesen, dass die Bw. im Krankenhaus H als angestellte Ärztin tätig gewesen sei und den übernommenen Patientenstock nicht persönlich gekannt habe. Die Tätigkeit eines Spitalsarztes sei auch nicht unbedingt mit der eines praktischen Kassenarztes vergleichbar, insbesondere seien die Abrechnungsmodalitäten eines Wahlarztes nicht mit dem Abrechnungssystem der Gebietskrankenkasse vergleichbar, sodass das Argument der Neugründung hier noch viel deutlicher in Erscheinung trete. Die „Übernahme der Kassenstelle“ in W. habe zwangsläufig die Aufgabe des Dienstverhältnisses im Krankenhaus H nach sich gezogen, zumal die Krankenkasse zwingend Ordinationszeiten von 20 Stunden pro Woche verlange. Dies habe auch dazu geführt, dass die Wahlarztordination nicht mehr aktiv betrieben, sondern lediglich der Standort aufrechterhalten worden sei. Bereits aufgrund dieser Unterschiede wäre nach traditioneller Rechtsansicht der Tatbestand einer Neugründung eher verwirklicht als bei der Notariatskanzlei in der zitierten Berufungsentscheidung.

So wie „im Notariat“ habe die Bw. durch den neuen Hauptberuf als praktische Kassenärztin ihre bisherige Tätigkeit als nebenberufliche Wahlärztin wesentlich erweitert und durch die Aufgabe des Angestelltenverhältnisses auch wesentlich verändert.

Dazu werde folgende Umsatzentwicklung dargestellt:

Jahr	2001	2002	2003	2004
Umsatz	27.534,71 €	18.327,63 €	139.241,80 €	157.703,57 €

Der Jahresumsatz als Wahlärztin vor Übernahme der Kassenordination liege mit 27.534,71 € beim 1,5-fachen des Umsatzes 2002, die Umsätze in den Folgejahren 2003 und 2004 betrügen rund das 7,5-fache bzw. das 8,6-fache des Jahresumsatzes 2002.

In der Wahlarztordination seien keine Dienstnehmer beschäftigt worden, während hingegen die Kassenordination vom ersten Tag an mit dem Personal des Betriebsvorgängers geführt worden sei. Rechtlich sei zwar keine Übernahme des Personals erfolgt (siehe Kaufvertrag), tatsächlich sei aber das Personal übernommen worden.

Sämtliche vom Berufungswerber der zitierten UFS-Entscheidung vorgebrachten Argumente hätten den Berufungssenat nicht davon überzeugen könne, dass der Betrieb in völlig geänderter Form weitergeführt worden sei, sodass auch die im gegenständlichen Fall anzuführenden Änderungen nur erwähnt würden. Dazu gehörten insbesondere:

- Verstärkte psychotherapeutische Gespräche, welche aufgrund der Zusatzausbildung der Bw. mit der Krankenkasse abgerechnet werden dürften.
- Ausführliche diagnostische Gespräche
- Erstellung eines Elektrokardiogrammes (EKG) aufgrund eines entsprechenden Gerätes
- Komplette Blutuntersuchung, Verabreichung von Infusionen, etc.
- Umstellung des Abrechnungssystems vom Krankenschein auf e-Card

Der UFS halte in seiner Entscheidung jedoch abgrenzend fest, dass eine völlige Änderung bei einem Freiberufler nicht möglich sei. Dies gelte insbesondere auch bei Kassenärzten, da die Patienten im Regelfall nur bereit seien, Leistungen eines Arztes in Anspruch zu nehmen, die von der Krankenkasse bezahlt würden. Für den Senat sei jedoch entscheidend gewesen, dass keine Forderungen und nicht abgerechnete Leistungen seines Vorgängers übernommen worden seien. Dieser Sachverhalt liege auch im gegenständlichen Fall vor, und sei sogar im Kaufvertrag unter Punkt 7 explizit angeführt. Im gegenständlichen Fall seien sämtliche Abrechnungen vom Vorgänger vereinnahmt worden. Die Bw. habe daher mit der Krankenkasse ab 1.1.2002 neu zu verrechnen begonnen. Genauso wie bei einem Notariat dauere der Honorareingang vom ersten Patientenbesuch bis zum Zufluss rund fünf Monate, da die Abrechnung mit der Krankenkasse vierteljährlich im Nachhinein erfolge und sodann monatliche Akontierungen vorgenommen würden. Der Zahlungseingang des ersten Quartals erfolge mit je einem Drittel am 30.4., am 31.5. und 30.6, der Eingang des zweiten Quartals mit je einem Drittel am 31.7., 31.8. und 30.9.

Die wesentlichen Betriebsausgaben zeigten folgende Entwicklung:

Jahr	2001	2002	2003	2004
Personal	0,00€	15.705,65 €	28.444,62 €	35.012,70 €
Miete	6.555,08 €	14.956,08 €	11.643,46 €	14.819,77 €
Abschreibungen	4.561,76 €	11.521,37 €	9.085,28 €	9.178,56 €
Summe	11.116,84 €	42.183,10 €	49.173,36 €	59.011,03 €

Auch aus dieser Gegenüberstellung lasse sich die typische Verlustsituation des Jahres 2002 erklären.

Die im Jahr 2003 erzielten nichtselbständigen Einkünfte resultierten aus nachbezahltem Arbeitslohn aufgrund eines Arbeitsgerichtsverfahrens.

„In Erledigung der weiteren Ergänzungspunkte“ werde eine Vertragskopie über den Praxiserwerb von Herrn Dr.NN vorgelegt. Die Finanzierung sei über einen Kredit erfolgt, die Zahlungsbelege würden beigelegt.

Das Finanzamt verwies in einer Gegenäußerung zum Schreiben der steuerlichen Vertretung auf das Verwaltungsgerichtshofurteil vom 31.3.2004, 2003/13/0149, sowie auf die Entscheidungen des UFS vom 24. November 2005, RV/2039-W/04, und gab bekannt, dass die vom Veräußerer der Praxis im Jahr 2001 erzielten Umsätze gegenüber den Vorjahren nur geringfügig zurückgegangen seien.

Über die Berufung wurde erwogen:

Folgender Sachverhalt wird der Entscheidung zu Grunde gelegt:

Die Bw., die ursprünglich am Krankenhaus H als Ärztin tätig war und daneben eine Wahlarztpraxis führte, erwarb mit „Unternehmenskaufvertrag“ vom 10. Dezember 2001 per 31.12.2001 laut Punkt 1. des genannten Vertrages das gesamte vom Verkäufer, Herrn Dr. NN, betriebene Unternehmen bestehend insbesondere aus

- der in der Ordination vorhandenen, in der als Beil./I angeschlossenen, einen integrierenden Bestandteil dieses Unternehmenskaufvertrages bildenden Liste angeführten Ordinationsausstattung,
- dem gesamten Vorrat an Ordinationsbedarf, wie er zum Stichtag der tatsächlichen Übergabe vorhanden war, und
- dem Patientenstock.

Als Kaufpreis wurde laut Punkt 5. des Vertrages ein Gesamtbetrag in Höhe von 800.000,- S vereinbart. Der Kaufvertrag wurde unter den auflösenden Bedingungen geschlossen, dass einerseits die Krankenkasse mit der Bw. einen Einzelvertrag für den Ordinationsstandort und andererseits die Vermieterin der Ordinationsräumlichkeiten mit der Bw. einen Mietvertrag abschließen würde.

Da beide Voraussetzungen erfüllt wurden, kam der Vertrag letztlich rechtswirksam zustande. Die Bw. eröffnete ihre Kassenpraxis am 1.1.2002, nachdem sie vorher die Ordinationsräumlichkeiten adaptiert und neu eingerichtet hatte. Die im Jahr 2002 erzielten Einnahmen betrugen lediglich 18.327,63 €, während allein der Lohnaufwand 15.705, 65 € Betrug. Damit kam es im Jahr 2002 zu einem Verlust aus selbständiger Arbeit in Höhe von 42.600,95 € und nach Ausgleich mit den von der Bw. erzielten Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zu einem Gesamtverlust von 42.582,95 €. Mit den im Jahr 2002 erzielten Einnahmen wurden nicht einmal die bereits aus der Wahlarztpraxis im Jahr 2001 erzielten Einnahmen in Höhe von 27.534,72€ erreicht. Im Jahr 2003 betrug der Umsatz aus der Kassenpraxis hingegen schon 139.241,80 €

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den von der Bw. vorgelegten Unterlagen und Steuererklärungen und ist auch nicht strittig. Er ist folgendermaßen rechtliche zu würdigen:

Nach § 18 Abs. 6 EStG 1988 sind als Sonderausgabe Verluste, die in einem vorangegangenen Jahr entstanden abziehen (Verlustabzug). Die Verlustermittlung muss durch ordnungsmäßige Buchführung erfolgt und die Verluste dürfen nicht bereits bei der Veranlagung für vorangegangene Kalenderjahre berücksichtigt worden sein. Die Höhe der Verluste ist nach den §§ 4 bis 14 EStG 1988 zu ermitteln. Die Vortragsdauer dieser Verluste ist unbeschränkt.

Nach Abs. 7 leg.cit. sind Anlaufverluste, d.h. Verluste, die in den ersten drei Veranlagungszeiträumen ab Eröffnung eines Betriebes entstanden sind, auch bei einem Steuerpflichtigen, der den Gewinn gemäß § 4 Abs.3 EStG 1988 ermittelt, entsprechend § 18 Abs. 6 EStG 1988 zu berücksichtigen.

Wie in der Entscheidung des UFS vom 12.12.2005, RV/0477-L/04 festgehalten wird, können nach der Rechtsprechung (vgl. statt vieler VwGH 31.3.2004, 2003/13/0149, mit Verweis auf Vorjudikatur; vgl. hierzu zuletzt auch GesAktuell 2005, 29 mit Anmerkung Metzler) wie auch nach der Verwaltungspraxis (Rz 4530 EStR 2000) insbesondere folgende Tatbestände einen Anlaufverlust auslösen, d.h. sie werden als "Eröffnung eines Betriebs" angesehen:

1. Neugründung eines Betriebs,
2. Umwandlung einer schon bisher ausgeübten betrieblichen Tätigkeit und Fortführung in einer nicht mehr vergleichbaren Form;

3. Erwerb eines bestehenden Betriebs (Kauf, Erbgang, Schenkung) und Fortführung in völlig veränderter Form.

Die Judikatur sieht in diesen Fällen die Voraussetzungen für die Einräumung des Verlustvortrages für typische Verlustsituationen bei Beginn einer bestimmten betrieblichen Tätigkeit offenbar als gegeben an. Darunter fallen etwa Anfangsinvestitionen, Anschaffung von Umlaufvermögen oder ein erst schrittweise Entfaltung der gesamten Geschäftstätigkeit (VwGH 30.11.1994, 93/14/0156). Dies spricht daher dafür, den Verlustvortrag des § 18 Abs. 7 EStG 1988 analog all jenen Steuerpflichtigen einzuräumen, bei denen ein Beginn einer betrieblichen Betätigung im Sinne der Liebhabereiverordnung anzunehmen ist (vgl. dazu auch Doralt/Renner, EStG8, Tz 425 ff).

Die Verwaltungspraxis interpretiert nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenats (vgl. die oben genannte Entscheidung) den Begriff der "Betriebseröffnung" im Vergleich zur Rechtsansicht der Judikatur offenbar eher großzügig:

„So soll der Verlustvortrag für Anlaufverluste auch dann zustehen, "wenn infolge Erwerbes der Sachgesamtheit 'Betrieb' Betriebsfortführung und damit Betriebserwerb im Sinne des § 10 Abs. 5 EStG 1988 vorliegt. Bei einem 'Freiberufler' wird daher bei bisher nur geringfügiger Klientel mit Übernahme einer Kanzlei (erstmaliger Ankauf eines größeren Kundenstockes in der Regel eine Betriebseröffnung im Sinne des § 18 Abs. 7 EStG 1988 vorliegen." (BMF 30.1.1990, K 2761/1-IV/6/89, zitiert in ARD 4167/3/90, SWK 1990, A I 211 bzw. RdW 1990, 274; bestätigt in den EStR 2000, Rz 4530, Beispiel 1).

An anderer Stelle bekräftigt das BMF unter Verweis auf die dargestellte Aussage die Rechtsansicht, wonach von einer Betriebseröffnung auch dann ausgegangen werden kann, wenn infolge Erwerbs der Sachgesamtheit "Betrieb" eine Betriebsfortführung vorliegt, schränkt dies aber offenbar dahingehend ein, dass "diese Aussage wird für die entgeltliche Übernahme einer Freiberuflerpraxis durch einen jungen Freiberufler, wie z.B. einer Zahnarzt- bzw. Dentistenpraxis durch einen jungen Zahnarzt, dann aufrechterhalten (wird), wenn - wie im Regelfall - nach dem Erwerb wesentliche Adaptierungen sowie Anschaffungen getätigt werden. Bei solcherart durchgeführten Betriebsübernahmen ist die Anfangs-Verlustsituation in der Regel mit jener bei einer Neugründung vergleichbar, sodass die Anwendung des § 18 Abs 7 EStG 1988 gerechtfertigt ist" (BMF 12.1.1995, ARD 4651/16/95 bzw. ecolex 1995, 220; bestätigt in den EStR 2000, Rz 4530, Beispiel 2).

Weiters verwies Quantschnigg in einer Fachtagung der Wirtschaftstreuhänder darauf, dass bei der Begriffsabgrenzung Eröffnung eines Betriebs" und "Erwerb eines Betriebs" Probleme entstehen könnten, das BMF jedoch "eine großzügige Auslegung" plane und in Grenzfällen der Betriebserwerb einer Betriebseröffnung gleichzusetzen sei (siehe hiezu SWK 1988, 313 f).“

Zu den einzelnen von der Judikatur entwickelten Tatbeständen ist im Bezug auf die konkrete Situation der Bw. festzuhalten:

Die Bw. war zwar schon vor der Eröffnung der Kassenpraxis neben ihrer nichtselbständigen Betätigung im Krankenhaus H als freiberufliche Ärztin tätig und hat somit vom Tätigkeitsfeld her zumindest in Grundzügen eine vergleichbare Betätigung ausgeübt. Diesbezüglich ist aber zu bedenken, dass diese Betätigung in einem wesentlich kleineren Umfang und überdies auch an einem anderen Standort ausgeübt wurde.

Darüber hinaus hat die Bw., die - bislang neben ihrem im Rahmen von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit ausgeübten Hauptberuf als Spitalsärztin - in geringerem Ausmaß betriebene freiberufliche Tätigkeit durch den Erwerb einer Kassenpraxis in W. erheblich erweitert. Diesbezüglich kann auf die entsprechende Umsatzentwicklung (Anstieg auf das Mehrfache der bisherigen Einnahmen) verwiesen werden. Schon alleine aus diesem Grund hat die im Rahmen von Einkünften aus selbständiger Arbeit ausgeübte Betätigung eine wesentliche Veränderung erfahren.

Insoweit kann nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenats prinzipiell eine Anlaufverlustrsituation vorliegen, was auch in der Literatur (vgl. Doralt/Renner, EStG8 § 2, Tz 430 sowie Doralt, EStG4, § 18 Tz 316) und Verwaltungspraxis (EStR 2000, Rz 4530) Bestätigung findet. Da die Erweiterung der bisherigen Tätigkeit jedoch nicht durch Neugründung eines Betriebs, sondern Erwerb eines bestehenden erfolgte, ist auch dieses Tatbestandsmerkmal zu untersuchen.

Die Bw. hat von Herrn Dr. NN einen bereits bestehenden Betrieb übernommen. Wie bereits erwähnt, setzt nach - bisheriger - Ansicht des VwGH (vgl. etwa VwGH 7.8.2001, 96/14/0130, 19.12.2000, 99/14/0319, bzw. zuletzt 31.3.2004, 2003/13/0149, sowie bereits 30.11.1993, 93/14/0156, unter Hinweis auf Quantschnigg-Schuch, Einkommensteuerhandbuch, EStG 1988, Tz 112 zu § 18) bzw. teilweise auch nach der Verwaltungspraxis die Einräumung des Verlustvortrages nach § 18 Abs. 7 EStG 1988 in einem derartigen Fall voraus, dass der erworbene Betrieb in völlig veränderter Form weitergeführt wird. Dass Anlaufverluste nach Erwerb eines bestehenden Betriebes ohne tiefgreifende Veränderungsmaßnahmen nicht vortragsfähig sind, entspricht - wie der VwGH im oben erwähnten Erkenntnis vom 31.3.2004, 2003/13/0149 ausführt - auch der von Doralt (EStG4, § 18, Tz 315) vertretenen Auffassung.

Eine derartige völlig veränderte Fortführung der erworbenen Kassenarztpraxis liegt im gegenständlichen Fall nicht vor und ist - wie auch der steuerliche Vertreter der Bw. einräumt – gar nicht möglich, da Patienten in der Regel nur jene Leistungen in Anspruch nehmen, die von der Krankenkasse auch ersetzt werden. Auch wenn die Bw. ihr medizinisches Angebot gegenüber ihrem Vorgänger erweitert hat, so kann darin wohl kaum eine tiefgreifende

Änderung gesehen werden, da im Wesentlichen wohl weiter jene Leistungen erbracht werden, die üblicherweise von einer praktischen Ärztin erwartet werden.

Wie in der oben genannten Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates festgehalten wird, ist gerade bei freien Berufen - etwa im Gegensatz zu Gewerbebetrieben - eine derartige völlige Veränderung eines übernommenen bzw. erworbenen Betriebes auch gar nicht möglich, ohne dass der Charakter des jeweiligen Berufsbildes verloren ginge. Auch wenn die Tätigkeit in Teilbereichen Änderungen und Erweiterungen erfahren kann, führt dies - wie bereits erwähnt - noch nicht zu derart tiefgreifenden Veränderungen, dass die Tätigkeit mit jener des Vorgängers nicht mehr vergleichbar wäre.

Dies würde im gegenständlichen Fall nach "traditioneller" Auffassung des VwGH zur Versagung der Vortragsfähigkeit des im Jahr 2002 entstandenen Verlustes führen.

Wie der Unabhängige Finanzsenat in der oben genannten Entscheidung festhält, ist jedoch eine ausschließliche Einschränkung vortragsfähiger Anlaufverluste auf die oben angeführten von der Judikatur entwickelten Tatbestände (Neugründung eines Betriebs, Erwerb eines bestehenden Betriebs und Fortführung in veränderter Form, Umwandlung einer ausgeübten Tätigkeit und Fortführung in nicht mehr vergleichbaren Form) aus dem Gesetzestext des § 18 Abs. 7 EStG 1988 keineswegs zwingend. Vielmehr kann insbesondere der im EStG enthaltene Begriff "Eröffnung eines Betriebes" vor allem aus Sicht einer Wortinterpretation, aber auch einer teleologischen Interpretation anders - und zwar aus der Position des Steuerpflichtigen, der eine betriebliche Betätigung beginnt oder, etwa durch Erwerb eines bereits bestehenden Betriebs, wesentlich erweitert - beurteilt werden: die dabei entstehende Verlustsituation ist mit der einer erstmaligen Eröffnung durchaus vergleichbar. In diese Richtung ist auch die diesbezügliche Aussage zu interpretieren, wonach in Grenzfällen der Betriebserwerb einer Betriebseröffnung gleichzusetzen sei (SWK 1988, 313 f).

In Abweichung bzw. Erweiterung des traditionellen - jedoch im gegenständlichen Fall nicht anwendbaren - Verständnisses für Verlustursachen in der Beginnphase eines Betriebes behauptet die Bw. insbesondere, die besondere Situation des Betriebs (keine Übernahme ausstehender Forderungen) habe im Jahr 2002 zu Verlusten geführt und untermauert ihr Vorbringen glaubwürdig durch eine Gegenüberstellung der vorher und nachher erzielten Umsätze. Daraus ergibt sich, dass die Umsätze in den Folgejahren wesentlich höher als in jenen des Jahres 2002 waren, während sich bei den "Fixausgaben" (Miete, Löhne, Abschreibungen, etc.) lediglich die Personalkosten – aber keineswegs in einem der Einnahmenerhöhung vergleichbaren Ausmaß – erhöht haben.

Wie der Unabhängige Finanzsenat in der oben zitierten Entscheidung festhält, ist diese Situation durchaus mit der Neueröffnung einer freiberuflichen Praxis vergleichbar: Auch hier müssen vom Freiberufler zunächst Vorleistungen erbracht werden, denen erst zeitverzögert

nach Abrechnung mit der Krankenkasse und damit zu einem erheblichen Teil auch erst im nächsten Veranlagungszeitraum Einnahmen zufließen, während hingegen bestimmte Aufwendungen vom ersten Tag des Bestehens des Betriebs an anfallen. Dass dadurch eine Verlustsituation entstehen kann, liegt auf der Hand.

Dabei ist auch anzumerken, dass gerade ärztliche Leistungen erst nach einer entsprechenden Vertrauensbildung regelmäßig in Anspruch genommen werden, und die Bw. daher den im Zug der Praxisübernahme erworbenen Kundenstock erst für sich gewinnen musste. In der Anfangsphase überlegen sich nämlich gerade jene Patienten, die die Ordination des Vorgängers regelmäßig aufgesucht haben, ob sie nunmehr der Nachfolgerin oder nicht doch einem anderen Arzt ihr Vertrauen schenken sollen. Das führt aber dazu, dass sie zunächst ausbleiben oder die Häufigkeit ihrer Konsultationen verringern, weil sie andere Ärzte aufsuchen, und erst nachdem sie von den Fähigkeiten der Nachfolgerin überzeugt wurden, wieder regelmäßig deren Ordination in Anspruch nehmen. Damit weist aber die Situation der Bw. in der Anfangsphase keinen Unterschied gegenüber jener eines Steuerpflichtigen auf, der einen Betrieb nicht von einem Vorgänger übernimmt sondern neu gründet, weil von der Bw. auf den vom Vorgänger aufgebauten Kundenstock nicht unmittelbar sondern – ähnlich wie bei einer Betriebseröffnung - erst nach Schaffung einer Vertrauensbasis zurückgegriffen werden konnte.

Der Berufung war daher stattzugeben.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 26. April 2010