

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Anna Mechtler-Höger in der Beschwerdesache NameBf, Adresse, vertreten durch Glocknitzer Hollenthoner Steuerberatung GmbH & Co KG, 1050 Wien, Bräuhausgasse 37/4, über die Beschwerde vom 13.08.2012 gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer 2009 zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

### **Entscheidungsgründe**

Die belangte Behörde hat die Bescheidbeschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2009 dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen sind gemäß § 323 Abs. 38 BAO idgF vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Dem gleichzeitig übermittelten Beschwerdeakt der belangten Behörde ist Folgendes zu entnehmen:

Der Beschwerdeführer (Bf) erzielte im Streitjahr selbständige Einkünfte aus seiner Tätigkeit als Facharzt für Gynäkologie und Geburtshilfe. Die Ordinationsräumlichkeiten, die er 1995 käuflich erworben hatte, befinden sich in Ort.

Im Zuge einer die Jahre 2007 bis 2010 umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung wurden folgende, nunmehr streitgegenständliche Feststellungen getroffen:

#### **1. Aufgabegewinn**

Am 03.06.2009 habe sich der Bf mit einer weiteren Gynäkologin am Standort in Ort, gemäß § 52a Abs. 1 ÄrzteG zum Betrieb einer selbständig befugten Gruppenpraxis in der

Rechtsform einer offenen Gesellschaft (kurz: OG) zusammengeschlossen. Der Bf habe die Ausstattung der Ordination sowie den Patientenstock in die Gesellschaft eingebracht. Laut Zusatzvereinbarung zum Gesellschaftsvertrag habe der einvernehmlich festgestellte Praxiswert bei Gesellschaftsgründung 300.000,00 Euro betragen.

Es liege daher ein steuerwirksamer Tauschvorgang vor, der zu einer fiktiven Betriebsaufgabe mit Veräußerungsgewinnbesteuerung, Aufdeckung der stillen Reserven einschließlich des Patientenstocks und des Firmenwerts führe.

Die Wohnung in Ort, die der Bf bis zum 30.06.2009 als Ordinationsräumlichkeiten verwendet habe, sei ab 01.07.2009 an die OG vermietet worden. Die stillen Reserven der Wohnung seien in der Einkommensteuererklärung 2009 nicht aufgedeckt worden.

Der Entnahmewert der Wohnung mit einer Nutzfläche von 196 m<sup>2</sup> sei im Zuge der Prüfung mit 230.000,00 Euro ermittelt und nach Abzug eines Grundanteils in Höhe von 60.000,00 Euro bei Ermittlung des Aufgabegewinnes in Ansatz gebracht worden.

Der Aufgabegewinn sei daher wie folgt zu ermitteln:

Patientenstock	300.000,00
Eigentumswohnung (Ordination)	170.000,00
Restbuchwert Eigentumswohnung (Ordination)	-99.659,15
Zwischensumme	370.340,85
Freibetrag gem. § 24 (4) EStG	-7.300,00
steuerpflichtiger Aufgabegewinn	363.040,84

## 2. Afa-Satz für die Ordinationsräume im Betriebsvermögen

Bei der Ermittlung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit sei die Abschreibung im Ausmaß von 4% aufwandswirksam verbucht worden. Gemäß § 8 EStG betrage der Abschreibungssatz für Ordinationsräume 2%, soweit diese "betrieblichen" Zwecken dienen. Die Afa sei daher zu kürzen.

## 3. Afa-Satz für die Ordinationsräume im Privatvermögen

Der Bf habe bei der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung einen Abschreibungssatz von 2% statt 1,5% gemäß Rz 6443 EStR angewendet. Die Abschreibungsbeträge seien daher unter Ansatz eines Afa-Satzes von 1,5% auf Basis des Gebäudeentnahmewertes neu berechnet worden.

## 4. Luxustangente Pkw

Für den Pkw Mercedes Benz E 320 TCDI sei eine Luxustangente in Höhe von 458,21 Euro zu berücksichtigen.

Das Finanzamt erließ einen, diesen Feststellungen Rechnung tragenden Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2009.

In der fristgerecht dagegen erhobenen **Beschwerde** (vormals: Berufung) führte der steuerliche Vertreter aus:

#### 1. Teilbetriebsaufgabe

Bei dem in der Zusatzvereinbarung zum Gruppenpraxisvertrag genannten Praxiswert von 300.000,00 Euro handle es sich um einen zukünftigen "gesellschaftlichen Praxiswert", der zu Beginn der Gesellschaft einvernehmlich festgestellt worden sei, um in weiterer Folge für die nachfolgenden Bestimmungen eine Berechnungsbasis zu haben.

Warum es sich bei diesem Praxiswert um den Wert des eingebrachten Teilbetriebes gehandelt haben solle, sei vom Prüfer nicht dargelegt worden. Eigene Berechnungen würden einen Firmenwert des eingebrachten Teilbetriebes in Höhe von 16.045,46 Euro und einen "Praxiswert" von 301.864,81 Euro ergeben.

Bei der Berechnung sei von den Ergebnissen der Einzelpraxis des Bf in den Jahren 2006 bis 2008 ausgegangen worden. Diese Werte seien um jene Bereiche bereinigt worden, die nicht in die OG eingebracht worden seien. Als Unternehmerlohn sei der Jahresgehalt eines fachspezifischen Spitalsfacharztes angesetzt worden. Es sei dabei bewusst auf die Einbeziehung von zusätzlichen, nicht mit dem Dienstverhältnis zusammenhängenden Nebeneinkünften verzichtet worden. Ebenso sei auf eine Vergleichsberechnung unter Berücksichtigung der Steuern verzichtet worden, obwohl auf Grund der begünstigten Besteuerung von nichtselbständigen Einkünften ein den Firmenwert negativ beeinflussender Wert entstanden wäre.

Als Zeitraum für alle Überlegungen und Berechnungen seien 15 Jahre angesetzt worden, um einen der Zusatzvereinbarung entsprechenden Zeitraum zu haben.

Zusammenfassend sei festzuhalten, dass der Firmenwert des eingebrachten Teilbetriebes mit 0 anzusetzen sei. Für die Berechnung des zukünftigen "gesellschaftlichen Praxiswertes" seien die für die Berechnung des Firmenwertes herangezogenen Durchschnittswerte um zu erwartende Veränderungen adaptiert worden. Nur dadurch entstehe in der Zukunft ein als Firmenwert anzusehender Praxiswert der OG.

#### 2. Entnahmewert der Ordinationsräume

Der vom Prüfer unter Heranziehung des Immobilienpreisspiegels ermittelte Entnahmewert sei nicht zutreffend. Es werde nicht nach der Größe der Wohnung unterschieden und nicht berücksichtigt, dass die Räumlichkeiten als Arztordination genutzt worden seien.

Es sei daher ein Verkehrswert für den Verkauf als Ordinationsräumlichkeit und ein weiterer für den Verkauf als Wohnung zu ermitteln. Das daraus gebildete arithmetische Mittel ergebe den anzusetzenden Verkehrswert.

Für die Bewertung als Ordinationsräumlichkeiten sei eine Form der Ertragswertberechnung gewählt worden, wobei sich der Wert vor allem aus einer

Mietersparnis errechne. In die Berechnung sei eingeflossen, dass bei einem Verkauf die derzeit nicht gegebene Barrierefreiheit herzustellen sei. Die Berechnung sei nur für den steuerbaren Gebäudeteil vorgenommen worden, die ausgewiesenen Werte seien daher noch um den Grundanteil zu erhöhen, der der Einfachheit halber mit dem im Rahmen der Prüfung angesetzten Betrag von 60.000,00 Euro beibehalten werde. Die Berechnung habe einen gerundeten Mittelwert von 110.000,00 Euro ergeben.

Für die Bewertung als Wohnung verlange die Bestimmung des § 10 Abs. 2 BewG eine Wertermittlung nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes. Die Kosten für den Umbau zu einer Wohnung lägen bei mindestens 50.000,00 Euro. Der Wohnungswert sei daher unter Ansatz eines 15%igen Abschlages vom seinerzeitigen Kaufpreis und unter Berücksichtigung der Wertsteigerung, die sich an der vom Prüfer angenommenen Wertsteigerung des Grundanteils orientiere, zu errechnen und ergebe einen Wohnungswert von 160.000,00 Euro.

Ein realistischer Wert liege somit zwischen 110.000,00 Euro und 160.000,00 Euro. Für die Berechnung des Veräußerungsgewinnes sei ein Wert von 148.000,00 Euro herangezogen worden.

Festzuhalten sei, dass nicht der gesamte Betrieb aufgegeben bzw. in die OG eingebracht worden sei. Die Bereiche der Einzelordination sowie die Eigentumswohnung seien nicht eingebracht worden. Für die eingebrachten Teilbereiche seien keine Zahlungen geflossen. Bei der Einbringung von Vermögenswerten in eine Personengesellschaft liege ein tauschähnlicher Umsatz vor. Der gemeine Wert der eingebrachten Vermögenswerte sei die Grundlage für den Wert der Gegenleistung in Form eines Gesellschaftsanteils. Die Berechnung ergebe einen Veräußerungsverlust.

### 3. Afa-Satz für die Ordinationsräume im Betriebsvermögen

Der vom Prüfer zu Grunde gelegte Restbuchwert von 99.659,15 Euro sei unrichtig. Ausgehend von einem Restbuchwert laut Prüfung zum 31.12.2007 von 115.161,70 Euro ergebe sich nach Ansatz einer Afa für 2008 von 4.429,30 Euro sowie einer Afa für 2009 von 2.214,65 Euro ein Restbuchwert von 108.517,75 Euro.

### 4. Afa-Satz für die Ordinationsräume im Privatvermögen

Die Höhe der jährlichen Abschreibung sei durch die Behörde unter Hinweis auf die Einkommensteuerrichtlinien mit 1,5% der Bemessungsgrundlage angesetzt worden.

Bis zum Ausscheiden aus dem Betriebsvermögen sei in den vermieteten Räumlichkeiten eine Facharztordination betrieben worden. Die Behörde habe einen Abschreibungssatz von 2% als angemessen erachtet. Es sei nicht einzusehen, wieso sich die Nutzungsdauer verlängern sollte, wenn die Räumlichkeiten nach dem Ausscheiden aus dem Betriebsvermögen in gleicher Weise genutzt würden.

### 5. Luxustangente Pkw

Das Fahrzeug, das am 06.02.2008 um 13.200,00 Euro angeschafft worden sei, sei vorerst 48 Monate und in weiterer Folge 12 Monate geleast gewesen. Zum Zeitpunkt

der Anschaffung sei eine Nutzung von 60 Monaten auf Leasingbasis vorgelegen. Es liege daher eine Anschaffung eines gebrauchten Fahrzeuges vor, welche mehr als fünf Jahre nach dessen Erstzulassung erfolgt sei. Es sei daher auf die tatsächlichen Anschaffungskosten des Gebrauchtfahrzeuges abzustellen. Für das Ausscheiden einer Luxustangente liege daher kein Grund vor.

Mit **Beschwerdevorentscheidung** wurde der angefochtene Einkommensteuerbescheid dahingehend abgeändert, als die vom steuerlichen Vertreter in seiner Beschwerde aufgezeigte Differenz von 8.858,60 Euro bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinnes gewinnmindernd angesetzt und keine Luxustangente ausgeschieden wurde. In den anderen Beschwerdepunkten war der Beschwerde kein Erfolg beschieden.

Begründend wurde ausgeführt, bei der Zusatzvereinbarung zum Gruppenpraxisvertrag handle es sich um einen Vertrag zwischen Fremden, weshalb an der Höhe des Praxiswertes kein Zweifel bestehe. Nach Rechtsprechung und Literatur sei bei vermieteten Objekten der Ertragswertmethode der Vorzug vor der Sachwertmethode zu geben. Ausgehend von der Jahresnettomiete in Höhe von 32.000,00 Euro, der Berücksichtigung eines Mietausfallwagnisses von ca 3%, Aufwendungen von 25%, einem Zinssatz von 5% und einer Restnutzungsdauer von 50 Jahren ergebe sich auf Grund des Vervielfältigers von 18,26 ein weit höherer Wert als der vom Betriebsprüfer ermittelte.

Im **Vorlageantrag** führt der steuerliche Vertreter aus:

ad Entnahmewert der Ordinationsräumlichkeiten

Der Hinweis der Behörde in der Beschwerdevorentscheidung, dass eine andere, in der Literatur bevorzugte Berechnungsmethode einen höheren Wert ergeben hätte, verletze sowohl den Grundsatz des Parteiengehörs als auch des Objektivitätsgebotes.

Die von der Behörde angesetzte Jahresnettomiete von 32.000,00 Euro sei falsch, sie habe tatsächlich nur 24.000,00 Euro betragen.

Da es sich um keine privatrechtliche Wertermittlung, sondern um einen steuerlichen Wertansatz handle, liege eine Bindung an die gesetzliche Vorschrift des § 15 Bewertungsgesetz vor. Eine gesetzeskonforme Ertragswertberechnung ergebe unter Zugrundelegung einer Nutzung von unbestimmter Dauer einen Entnahmewert von 155.520,00 Euro.

ad Veräußerungsgewinn

Die Entscheidung der Behörde stütze sich auf die Auslegung eines Satzes einer Bestimmung in der Zusatzvereinbarung zum Gruppenpraxisvertrag, ohne die Bestimmung richtig und vollständig zu zitieren.

Aber selbst wenn man der Auslegung der Finanzverwaltung folgen würde, sei der Ansatz von 300.000,00 Euro als eingebrachter Firmenwert falsch. Wenn nach Ansicht der Finanzverwaltung der Wert der OG zum Gründungszeitpunkt 300.000,00 Euro betragen habe, so handle es sich dabei um die Summe der Gesellschafterkapitalkonten, wobei neben dem Firmenwert auch die von den Gesellschaftern darüber hinaus eingebrachten

Werte in Höhe von 36.128,07 Euro zu berücksichtigen seien. Für den Firmenwert verbliebe somit nur ein Betrag von 263.871,93 Euro.

In der Vereinbarung sei der Begriff eines auf den Gründungszeitpunkt abgezinsten, zukünftigen Firmenwertes, welcher von den Vertragsparteien einvernehmlich fixiert worden sei, textlich gestaltet worden. Nicht genannt sei, dass es sich bei dem angeführten Praxiswert um den Wert der Einzelordination des Bf gehandelt habe. Dieser Betrag werde als Grundlage für alle, in den nachfolgenden Punkten geregelten Vorgänge herangezogen.

Insbesondere der Zeitraum, in welchem diese Vereinbarung von statten gehe, zeige, dass der von der anderen Gynäkologin zu tragende Ablösebetrag in Höhe von 150.000,00 Euro sich erst innerhalb dieses Zeitraumes wertmäßig zu entwickeln habe. Dem zu zahlenden Betrag stehe im entsprechenden Zeitraum auch ein entsprechender Wert gegenüber.

Die im Rahmen der Beschwerde vorgelegte Berechnung sei diesen Ausführungen entsprechend erfolgt.

Um Konsensbereitschaft zu zeigen, ohne damit aber die Richtigkeit der Rechtsansicht der Finanzverwaltung anzuerkennen, werde als Durchschnittswert der Wert der Wohnung mit 149.000,00 Euro angenommen und ein Veräußerungsgewinn in Höhe von 62.098,64 Euro errechnet.

ad Afa Ordinationsräumlichkeiten im Privatvermögen

Er habe die Ordinationsräumlichkeiten im Zusammenhang mit der Erweiterung der fachärztlichen Tätigkeit zu einer Gruppenpraxis aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden, in das Privatvermögen verbracht und anschließend an die Gruppenpraxis vermietet.

Diese Vorgehensweise sei im Jahr 2011 durch ein Vorhalteverfahren überprüft und durch die erklärungsgemäße Veranlagung letztlich auch amtlich bestätigt worden.

Wie bereits ausgeführt, werde in den vermieteten Räumlichkeiten eine Facharztordination betrieben. Bis zum Ausscheiden aus dem Betriebsvermögen seien die Räumlichkeiten ebenfalls zum Betrieb einer Facharztordination verwendet worden. Die Behörde habe einen Abschreibungssatz von 2% als angemessen erachtet. Es sei nicht einzusehen, wieso sich die Nutzungsdauer bei gleicher Nutzung verlängern sollte.

Mit Beschluss vom 12.06.2018 wurden den Parteien die bisherigen rechtlichen Überlegungen mit der Möglichkeit zur Stellungnahme wie folgt zur Kenntnis gebracht:

#### *"1. Vermietung der Ordinationsräume*

*Die Eigentumswohnung in Ort, in der der Beschwerdeführer bis 30.06.2009 seine Einzelordination betrieb, ist ab 01.07.2009 notwendiges Betriebsvermögen der in Form einer OG geführten Gruppenpraxis, da sie unbestritten dem Betrieb der OG dient. Sie steht im Alleineigentum des Beschwerdeführers, der auch Gesellschafter der OG ist und der die Wohnung der OG entgeltlich zur Nutzung überlässt. Es handelt sich daher um Sonderbetriebsvermögen des Beschwerdeführers. Die Mieteinnahmen wären als*

*Sonderbetriebseinnahmen bei der Gewinnermittlung der OG zu erfassen, ein Ansatz von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung hätte daher zu unterbleiben und eine Aufdeckung der stillen Reserven wäre entgegen der Ansicht der Betriebsprüfung erst im Jahr des Ausscheidens des Beschwerdeführers aus der OG vorzunehmen.*

## **2. Praxiswert**

*Die Einbringung eines Einzelunternehmens in eine Personengesellschaft außerhalb des Umgründungssteuerrechts ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes weder als Betriebsveräußerung noch als Betriebsaufgabe mit nachfolgender Neugründung durch die Gesellschaft, sondern als einkommensteuerlich unerheblicher Wandel in der Rechtsform anzusehen (VwGH 09.09.1998, 94/14/0081). Erhält der einbringende Einzelunternehmer Abgeltungszahlungen oder werden die Wirtschaftsgüter bei der Personengesellschaft nicht mit den Buchwerten, sondern mit höheren Werten angesetzt, ergibt sich beim Einbringenden eine Gewinnrealisierung.*

*Im vorliegenden Fall brachte der Beschwerdeführer die Ausstattung der Ordination sowie den Patientenstock in die Gesellschaft ein. Die Gesellschaft führte die Buchwerte fort.*

*Nach dem Inhalt der Zusatzvereinbarung ist davon auszugehen, dass Frau Dr. X Bareinlagen leistete und es sich bei den geflossenen Beträgen um keine Abgeltungszahlungen für die vom Bf eingebrachten Wirtschaftsgüter handelte. Die vom Finanzamt vorgenommene Gewinnrealisierung im Zusammenhang mit dem Praxiswert wäre daher zu Unrecht vorgenommen worden.*

## **3. Luxustangente**

*In diesem Punkt folgt das Bundesfinanzgericht der in der Beschwerdeentscheidung bereits von der belangten Behörde vertretenen Auffassung, dass der Ansatz einer Luxustangente im vorliegenden Fall zu unterbleiben hat."*

In einem Pkt. 4 wurde die vorläufige Höhe der Einkünfte aus selbständiger Arbeit-vorbehaltlich der Erlassung eines geänderten Gewinnfeststellungsbescheides - mit 130.938,15 Euro dargestellt.

Der steuerliche Vertreter schloss sich in seiner Stellungnahme der Rechtsansicht des Bundesfinanzgerichtes an.

Die belangte Behörde teilte mit Mail vom 29. Juli mit, dass es sich gemäß § 24 Abs. 2 UmGrStG um einen missglückten Zusammenschluss handle, weil geeignete Vorsorgemaßnahmen nicht ergriffen worden seien. Die stillen Reserven seien daher bereits im Jahr 2009 aufzudecken.

In der am 25.09.2018 antragsgemäß durchgeführten mündlichen Verhandlung wiesen beide Parteien auf ihr bisher erstattetes Vorbringen hin.

**Über die Beschwerde wurde erwogen:**

Das Bundesfinanzgericht stellt auf Basis des oben geschilderten Verwaltungsgeschehens und der aktenkundigen Unterlagen folgenden entscheidungswesentlichen Sachverhalt fest:

Der Bf ist Facharzt für Gynäkologie und Geburtshilfe. Die Ordinationsräumlichkeiten, die er 1995 käuflich erworben hatte, befinden sich in Ort.

Mit Gesellschaftsvertrag vom 03.06.2009 schloss er sich mit Frau Dr. X, einer Fachärztin für Gynäkologie und Geburtshilfe, gemäß § 52a Abs. 1 Ärztegesetz zum Betrieb einer selbständig berufsbefugten Gruppenpraxis in der Rechtsform einer offenen Gesellschaft zusammen.

Pkt. VI dieses Vertrages lautet:

"Dr. Bf bringt die Ausstattung der Ordination gemäß dem zum Stichtag errichteten Anlageverzeichnis sowie den Patientenstock gemäß der Patientenkartei in die Gesellschaft ein.

Jeder der beiden Gesellschafter bringt seine Arbeitskraft dergestalt in die Gesellschaft ein, dass er seine ärztlichen Leistungen zumindest im Ausmaß von 50% der seitens der Sozialversicherungsträger vorgeschriebenen Mindestöffnungszeiten erbringt.

Die nicht medizinischen Einrichtungen der den Gesellschaftern zugeordneten Behandlungsräume sowie die von den Gesellschaftern benützten Kraftfahrzeuge bilden das Sonderbetriebsvermögen der Gesellschafter."

In einer ebenfalls am 03.06.2009 abgeschlossenen Zusatzvereinbarung zum Gruppenpraxisvertrag wurden hinsichtlich der Gesellschaftsanteile folgende Regelungen getroffen:

"1. Der einvernehmlich festgestellte aktuelle Praxiswert bei Gesellschaftsgründung beträgt € 300.000.

2. Dr. X finanziert den Ankauf der Vertragsrechte für Gruppenpraxis in Höhe von € 19.000, und erhält dafür 6,08% Beteiligung an der Gesellschaft.

3. Dr. X finanziert Dr. Bf eine zusätzlich zu den Regelungen des Gesellschaftsvertrages bestehende Entnahmemöglichkeit von € 131.000 über einen Zeitraum von 15 Jahren.

4. Die Finanzierung soll sicherstellen, dass spätestens nach jeweils 3 Jahren ab Beginn der Gesellschaftsvertrag ein Fünftel des Betrages gem. Pkt. 3. entnommen werden kann; eine schnellere Finanzierung ist möglich.

.....

6. Im Gegenzug tritt Dr. Bf entsprechend der Entnahmemöglichkeiten Gesellschaftsanteile an Dr. X ab. Dabei entsprechen Entnahmemöglichkeiten von € 26.200,00 einem Anteil von 8,38%.

7. Bei vollständig erfolgter Finanzierung besteht ein Beteiligungsverhältnis an der Gesellschaft von 52% Dr. Bf und 48% Dr. X.



8. Bei Ausscheiden von Dr. Bf aus der Gesellschaft nach dem Ablauf von 15 Jahren erhält Dr. X unentgeltlich weitere 4%. Der Wert der Anteile von Dr. Bf entspricht jedoch dem von 50%.

...."

Die OG führte die Buchwerte hinsichtlich des eingebrachten Anlagevermögens fort. Der Bf erhielt keine Abgeltungszahlungen für die von ihm eingebrachten Wirtschaftsgüter.

Die Ordinationsräumlichkeiten in Ort, vermietete der Bf mit Vertrag vom 01.07.2009 auf unbestimmte Zeit an die aus dem Bf und Frau Dr. X bestehende OG zu einem monatlichen Mietzins von 2.000,00 Euro.

Dieser Sachverhalt gründet sich auf die Feststellungen im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung, auf die vom Bf vorgelegten Unterlagen sowie auf den Steuerakt der OG.

#### Rechtliche Würdigung:

##### 1. Vermietung der Ordinationsräumlichkeiten

Das notwendige Betriebsvermögen umfasst alle Wirtschaftsgüter, die dem Betrieb zu dienen bestimmt sind und ihm auch tatsächlich dienen, die somit betrieblich verwendet werden (VwGH 14.12.2000, 95/15/0100). Es ist unbestritten, dass die streitgegenständliche Eigentumswohnung dem Betrieb der OG diene

Gemäß § 23 Z 2 EStG 1988 sind Einkünfte aus Gewerbebetrieb Gewinnanteile der Gesellschafter von Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind (wie bei insbesondere offene Handelsgesellschaften und Kommanditgesellschaften), sowie die Vergütungen, die die Gesellschafter von der Gesellschaft für die Tätigkeit im Dienste der Gesellschaft, für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezogen haben.

Wirtschaftsgüter, die ein Gesellschafter einer Personengesellschaft zur betrieblichen Nutzung zur Verfügung stellt, gehören grundsätzlich zum notwendigen Betriebsvermögen der Gesellschaft. Auch wenn das Wirtschaftsgut nicht der Gesellschaft gehört, sondern im (Allein-)Eigentum des Gesellschafters steht, kann es Betriebsvermögen darstellen. Es gehört in diesem Fall zum betrieblichen Sondervermögen des Gesellschafters. Das gilt auch für Grundstücke, die im (Allein-)Eigentum des Gesellschafters stehen und die dieser der Gesellschaft zur Nutzung überlässt, insbesondere an die Gesellschaft vermietete oder unentgeltlich überlassene Grundstücke (*Doralt/Kauba*, EStG<sup>10</sup>, § 23 Rz 257). Der Umstand, dass die Nutzungsvereinbarung zur Überlassung von Wirtschaftsgütern im Sinne des § 23 Z 2 EStG 1988 fremdüblich abgeschlossen worden ist, ändert an dieser Beurteilung nichts (VwGH 30.05.1995, 92/13/0018).

Es besteht kein Zweifel daran, dass die Ordinationsräumlichkeiten, die der Bf an die OG vermietete, von der OG betrieblich genutzt werden. Sie gehören daher zum notwendigen Betriebsvermögen der OG. Da die Ordinationsräumlichkeiten im Eigentum des Bf stehen,

liegt betriebliches Sonderbetriebsvermögen des Bf vor. Die von ihm für die Nutzung durch die OG vereinnahmten Beträge sind daher als Vergütungen gemäß § 23 Z 2 EStG 1988 und nicht als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu erfassen. Die Ermittlung eines Aufgabegewinnes unter Einbeziehung der Eigentumswohnung hatte daher zu unterbleiben.

Dass die beschwerdegegenständlichen Ordinationsräumlichkeiten im Rahmen eines selbständigen Gewerbebetriebes oder zumindest eines "Betriebes" des Bf vermietet werden, ist weder den Feststellungen des Prüfers noch dem Beschwerdevorbringen zu entnehmen. Der Umstand allein, dass die Ordinationsräumlichkeiten (in einem Dauerrechtsverhältnis) vermietet werden, begründet jedenfalls keinen solchen "Betrieb" (VwGH 30.05.1995, 92/13/0018).

## 2. Afa-Bemessungsgrundlage für Ordination im Betriebsvermögen

Diesbezüglich war dem Beschwerdebegehren Folge zu geben und die Bemessungsgrundlage - wie in der Beschwerdevorentscheidung - mit 108.517,65 Euro in Ansatz zu bringen. Da jedoch - wie unter Pkt. 1 ausgeführt - die Ermittlung eines Aufgabegewinns unter Einbeziehung der als Ordination genutzten Eigentumswohnung von der belangten Behörde zu Unrecht erfolgte, hatte die Korrektur des unrichtigen Buchwertes im Streitjahr 2009 keine steuerliche Auswirkung.

## 3. Afa Ordinationsräumlichkeiten im Privatvermögen

Das Bundesfinanzgericht gelangte in Anlehnung an die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zur Ansicht, dass es sich bei den Ordinationsräumlichkeiten um notwendiges Betriebsvermögen (Sonderbetriebsvermögen des Bf) handelt; der Beschwerde war daher in diesem Punkt die Grundlage entzogen, da die für die Überlassung der Eigentumswohnung an den Bf bezahlten Beträge nicht als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, sondern im Rahmen der Gewinnermittlung der OG als Sonderbetriebseinnahmen des Bf und anzusetzen sind.

## 4. Praxiswert

Die Einbringung eines Einzelunternehmens in eine Personengesellschaft außerhalb des Umgründungssteuerrechts ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes weder als Betriebsveräußerung noch als Betriebsaufgabe mit nachfolgender Neugründung durch die Gesellschaft, sondern als einkommensteuerlich unerheblicher Wandel in der Rechtsform anzusehen (VwGH 09.09.1998, 94/14/0081). Erhält der einbringende Einzelunternehmer Abgeltungszahlungen oder werden die Wirtschaftsgüter bei der Personengesellschaft nicht mit den Buchwerten, sondern mit höheren Werten angesetzt, ergibt sich beim Einbringenden eine Gewinnrealisierung.

Im vorliegenden Fall brachte der Bf die Ausstattung der Ordination sowie den Patientenstock in die Gesellschaft ein. Die Gesellschaft führte die Buchwerte fort. Die Gesellschafter legten den aktuellen Praxiswert einvernehmlich mit 300.000,00 Euro fest.

Laut Zusatzvereinbarung zum Gesellschaftsvertrag finanzierte Frau Dr. X den Ankauf der Vertragsrechte für die Gruppenpraxis in Höhe von € 19.000, und erhielt dafür 6,08% Beteiligung an der Gesellschaft. Außerdem verpflichtete sie sich, dem Bf eine zusätzlich zu den Regelungen des Gesellschaftsvertrages bestehende Entnahmemöglichkeit von € 131.000 über einen Zeitraum von 15 Jahren zu finanzieren. Im Gegenzug erhielt sie dafür Gesellschaftsanteile. Es ist daher davon auszugehen, dass Frau Dr. X Bareinlagen leistete und es sich bei den geflossenen Beträgen um keine Abgeltungszahlungen für die vom Bf eingebrachten Wirtschaftsgüter handelte. Die vom Finanzamt vorgenommene Gewinnrealisierung im Zusammenhang mit dem Praxiswert wurde daher zu Unrecht vorgenommen.

## 5. Luxustangente

In diesem Punkt schließt sich das Bundesfinanzgericht der Rechtsansicht der Abgabenbehörde in der Beschwerde vorentscheidung an. Der Beschwerde war daher in diesem Punkt stattzugeben.

## 6. Höhe der Einkünfte des Bf aus der Beteiligung an der OG im Jahr 2009

Gemäß § 295 Abs. 1 BAO ist ein Bescheid, der von einem Feststellungsbescheid abzuleiten ist, ohne Rücksicht darauf, ob die Rechtskraft eingetreten ist, im Fall der nachträglichen Abänderung, Aufhebung oder Erlassung des Feststellungsbescheides von Amts wegen durch einen neuen Bescheid zu ersetzen oder, wenn die Voraussetzungen für die Erlassung des abgeleiteten Bescheides nicht mehr vorliegen, aufzuheben.

Mit Feststellungsbescheid vom 26.08.2013 wurden die auf den Bf entfallenden Einkünfte aus der Beteiligung an der OG mit -35.340,26 Euro (statt bisher mit -30.147,92 Euro) festgestellt. Der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2009 war daher hinsichtlich der Höhe der Einkünfte aus der Beteiligung an der OG abzuändern.

## 7. Höhe der Einkünfte aus selbständiger Arbeit

Einkünfte aus selbständiger Arbeit laut Erklärung	120.384,87 €
zuzüglich Verlust aus s.A. als Beteiligter laut Erklärung	30.148,03 €
abzüglich Verlust aus s.A. als Beteiligter lt. Bescheid vom 28.08.2013	-35.340,26 €
zuzüglich Afa im BV für die Ordination (Tz 4)	2.214,65 €
zuzüglich Kreditversicherung (Tz 8)	12.498,06 €
zuzüglich Reisespesen (Tz 9)	1.032,80 €
Einkünfte aus selbständiger Arbeit	130.938,15 €

Dem Einwand des Finanzamtes, im vorliegenden Fall handle es sich um einen gemäß § 24 Abs. 2 UmGrStG missglückten Zusammenschluss, weil geeignete

Vorsichtsmaßnahmen nicht ergriffen worden seien, ist entgegenzuhalten, dass der Zusammenschluss nicht unter Anwendung der Bestimmungen des Umgründungssteuerrechts erfolgte.

### **Zulässigkeit einer Revision**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Das Vorliegen einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung war zu verneinen, da sich das Bundesfinanzgericht für die Lösung der streitgegenständlichen Rechtsfragen an der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes orientierte.

Wien, am 26. September 2018