



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des X, vertreten durch Y, vom 3. August 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Z, vom 5. Juli 2006 betreffend Einkommensteuer 2001 bis 2003 und vom 6. März 2006 gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2004 entschieden:

Die Berufung betreffend die Einkommensteuer für die Jahre 2001 bis 2003 wird als unbegründet abgewiesen.

Die Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2001 bis 2003 bleiben unverändert.

Die Berufung betreffend die Einkommensteuer für das Jahr 2004 wird abgewiesen.

Der Bescheid betreffend die Einkommensteuer für das Jahr 2004 wird abgeändert.

Die getroffenen Feststellungen sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe und der die Einkommensteuer für das Jahr 2004 betreffenden Berechnung der Berufungsvorentscheidung vom 5. Juli 2006 zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) ist Facharzt und bezog in den Streitjahren 2001 bis 2004 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als angestellter Arzt in einem Krankenhaus. Aus dieser Tätigkeit im Krankenhaus bezog der Bw. auch Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Form von Sondergebühren. Für die Fahrten vom Wohnort zur Arbeitsstätte, welche in eine Richtung 74km betragen, wurden dem Bw. im Rahmen der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in den Jahren 2001 bis 2004 der Verkehrsabsatzbetrag und das Pendlerpauschale gewährt.

Am 1. April 2001 eröffnete der Bw. in den Räumen des Krankenhauses eine Wahlarztordination als Facharzt und bezog aus diesem Unternehmen Einkünfte aus selbständiger Arbeit. Der damalige Steuerberater des Bw. hat am 15. April 2001 den Personenkraftwagen BMW 530dA als Kraftfahrzeug ins Betriebsvermögen der Ordination aufgenommen. Als Anschaffungskosten wurde ein Betrag von S 479.000,- angesetzt. In den Jahren 2001 bis 2004 wurde ein Privatanteil von 40% bzw. 30% berücksichtigt.

Daneben bezog der Bw. sonstige Einkünfte.

Die Einkommensteuerveranlagungen für die Jahre 2001 bis 2003 erfolgten erklärungsgemäß. Hinsichtlich der Veranlagung für das Jahr 2004 erhob der Bw. das Rechtsmittel der Berufung am 6. 3. 2006 und beantragte einige Korrekturen.

Im Mai 2006 erfolgte im Unternehmen des Bw. eine abgabenbehördliche Prüfung in deren Rahmen in TZ 5 die Feststellung getroffen wurde, dass der PKW BMW 530d A aus dem Betriebsvermögen auszuscheiden sei und für die Abgeltung der zusätzlich zu den Reiseaufwendungen angefallenen Fahrten zwischen Wohnort und Ordinationsort Kilometergelder für 3000km in den Streitjahren 2001 bis 2004 als zusätzliche Betriebsausgaben anzuerkennen seien.

Aufgrund der Feststellungen der Betriebsprüfung erließ das Finanzamt im Juli 2006 neue Sachbescheide betreffend die Einkommenssteuer für die Jahre 2001 bis 2003 und eine Berufungsvorentscheidung für das Jahr 2004, in welchen neben anderen in diesem Verfahren nicht strittigen die sich aus TZ 5 ergebenden Gewinnauswirkungen verarbeitet wurden.

PKW Aufwendungen lt. Bw	2001 in S	2002	2003	2004
PKW Kosten	41.610,55	7.416,41	6.666,05	9.283,08
Afa PKW	87.091,00	6.329,15	6.329,15	6.329,15

-Privatanteil Pkw	-63.063,76	-5.498,22	-5.198,08	-4.683,66
Gewinnhinzurechnung	65.637,79	8.247,34	7.797,12	10.928,57

An Betriebsausgaben wurden dem Bw. nach Streichung des PKWs aus dem Betriebsvermögen in allen Streitjahren das Kilometergeld für 3000 km zusätzlich, sowie zusätzliche Reisekilometer für bisher nicht beantragte Kilometer im Umfang von 1780km=23.422,- S (2001), 2846km=2081,17 € (2002), 1082km=1453,19 € (2003) und 3138km=2185,12 € (2004) gewährt.

Der Bw. erhob Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2001 bis 2003 vom 5. Juli 2006 und beantragte die Vorlage seiner Berufung vom 6. März 2006 gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2004 aufgrund der Berufungsentscheidung betreffend die Einkommensteuer für das Jahr 2004 vom 5. Juli 2006.

In seiner Berufung und in seinem Vorlageantrag bekämpfte der Bw. die Nichtanerkennung der Zugehörigkeit des PKW BMW 530dA zum Betriebsvermögen seiner Ordination wegen fehlender überwiegender betrieblicher Nutzung desselben.

Der Bw. führte aus, dass seine zu Einkünften aus selbständiger Arbeit aus Sondergebühren führende Tätigkeit im Rahmen des Dienstverhältnisses mit dem Krankenhaus steuerlich – unter Ausklammerung der Fiktion des § 22 Z 1 lit. b 1988 – dem Dienstverhältnis zuzuordnen sei und daher mit der von ihm geführten Ordination keinen einheitlichen Betrieb darstelle. Auch § 43b des NÖ KAG bestätige die Trennung der Einkunftsquellen.

Der Bw. berief sich auf eine Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates RV/3685-W/02, in welcher eine Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes zitiert sei, aus welcher hervorgehe, dass bei Veranlassung von Aufwendungen zugleich durch mehrere Einkunftsquellen, der aufgewendete Betrag aufgeteilt werden müsse und jeweils mit einem Teilbetrag den Einkunftsquellen zugeordnet werden müsse (vgl. EStR 2000 RZ 410).

Die Fahrten zwischen Wohnung und Krankenhaus seien zugleich durch das Dienstverhältnis zum Krankenhaus inklusive der im Rahmen des Dienstvertrages zugeordneten selbständigen Tätigkeit der Behandlung von Sonderklassepatienten und der betrieblichen Tätigkeit der Ordination veranlasst.

Die Hälfte der Kilometerleistungen für Fahrten zwischen Wohnsitz und Beschäftigungsort seien dem aus dem Dienstverhältnis bezogenen und den daraus erwachsenen Sondergebühren zuzurechnen und durch den Bezug des Verkehrsabsetzbetrages und des zu berücksichtigenden Pendlerpauschales abgegolten.

Der Bw. verwies darauf, dass er in der Regel nach Dienstschluss in der Ordination arbeite und von dort die Heimfahrt antrete. Er arbeite darüber hinaus auch an dienstfreien Tagen in der Ordination und an diesen Tagen fielen Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte an.

Nach Ansicht des Bw. ergäben sich für Fahrten Wohnung/Krankenhaus/Ordination einfache Strecke 74km an 20 Tagen monatlich, 11 Monate pro Jahr 32.120 km. Von diesem Betrag sei die Hälfte der betrieblichen Nutzung zuzuordnen, was 16.060 km seien.

Hiezu kämen von der Betriebsprüfung berechnete zusätzliche Fahrt und Reisekilometer von

Jahr	Zusätzlich BP	Gesamt
2001	6.532	22.592
2002	5.845	21.906
2003	4.082	20.142

Der Bw. führte aus, dass nach seinen Aufzeichnungen mit dem gegenständlichen PKW folgende Kilometerleistungen erbracht worden seien:

5/2000bis 5/2001	46.058km
Bis 5/002	35.300km
Bis 5/003	28.500km
Bis 5/2004	28.000km
Bis 4/2005	30.200km

Daraus ergäbe sich eine durchschnittliche Kilometerleistung von 36.000km pro Jahr, bei betrieblich gefahrenen 21.000km sei die betriebliche Nutzung daher überwiegend.

Der Bw. gab an seit 7/2001 einen zusätzlichen Privat PKW zu besitzen, mit welchem er 15.000km pro Jahr zurücklege.

Der Bw. beantragte den PKW als dem Betriebsvermögen zugehörend anzuerkennen.

In der Stellungnahme zur Berufung führte die Betriebsprüfung aus, dass ausgenommen von Fahrten an dienstfreien Tagen der Bw. an Tagen der nichtselbständigen Tätigkeit auch nach eigenen Angaben keine zusätzlichen Fahrten zwischen Wohnort und Krankenhaus absolviere, da er die Heimfahrten im Anschluss an seine Tätigkeit in der Ordination antrete. Die Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte seien zur Gänze bei der Tätigkeit zu berücksichtigen, die im Vordergrund stehe. Nach Ansicht der Betriebsprüfung

stehe die nichtselbständige Tätigkeit eindeutig im Vordergrund. Die nichtselbständige Tätigkeit stehe außerdem unmittelbar im Zusammenhang mit der selbständigen Tätigkeit der Ordination im Krankenhaus, da die selbständige Tätigkeit im Krankenhaus im Rahmen der Ordination ohne die nichtselbständige Tätigkeit nicht möglich gewesen sei. Die Betriebsprüfung betonte, dass sie nie behauptet habe, dass bei den Einkünften aus der Ordination und den Einkünften als Spitalsarzt es sich um eine einheitliche Einkunftsquelle handle.

In seiner Gegenäußerung zur Stellungnahme der Betriebsprüfung legte der Bw. dar, dass der PKW BMW 530dA entgegen den Feststellungen der Betriebsprüfung überwiegend betrieblich genutzt werde und er seit 7/2001 einen zusätzlichen PrivatPKW besitze, mit dem er jährlich 15.000km fahre.

Die auf dem Briefpapier der Ordination angegebenen Zeiten Montag bis Freitag sagten aus, dass an diesen Tagen Behandlungstermine telefonisch vereinbart werden könnten, es würden aber auch Termine für 7 Uhr morgens vor der Dienstzeit oder für dienstfreie Tage vereinbart. Es sei auch erforderlich an dienstfreien Tagen Arbeiten in der Ordination vorzunehmen.

Es stünde nach Ansicht des Bw. weder die nichtselbständige Tätigkeit noch die Tätigkeit in der Ordination im Vordergrund, sondern es werde „zufällig“ am Ort der nichtselbständigen Tätigkeit die Privatordination geführt.

Die nichtselbständige Tätigkeit als Spitalsarzt stehe nicht unmittelbar mit der selbständigen Tätigkeit in der Ordination in Zusammenhang. § 43b NÖ KAG fordere eine eindeutige organisatorische und kostenmäßige Trennung der beiden Tätigkeiten.

Der Bw. lege den Patienten seiner Privatordination auf seinem Briefpapier eigene Honorarnoten.

Es sei nach Ansicht des Bw. nicht richtig, dass die Führung der Ordination im Krankenhaus ohne die nichtselbständige Tätigkeit nicht möglich wäre. Nach § 43b NÖ KAG könnten die Rechtsträger der Krankenanstalten „Fachärzten“ und nicht „in der Krankenanstalt angestellten Fachärzten“ unter der Voraussetzung, dass der Betrieb der Krankenanstalt keine Beeinträchtigung erfährt, die Führung einer Ordination in den Räumlichkeiten der Krankenanstalt einräumen.

Die Betriebsprüfung gestehe ein, dass sie nie behauptet habe, dass es sich bei den Einkünften aus der Ordination und jenen als Spitalsarzt um eine einheitliche Einkunftsquelle gehandelt habe, sodass die in der Berufung zitierte Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates keineswegs ins Leere gehe, sondern die Berufungsgründe untermauere.

Der Bw. legte außerdem ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 21. 12. 2005, 2002/14/0148 vor, welches die Wichtigkeit der Trennung der Einkunftsquellen für die steuerliche Behandlung unterstreiche.

Der Unabhängige Finanzsenat ersuchte den Bw. in einem Vorhalt zu der Tatsache Stellung zu nehmen, dass laut seiner eigenen Berechnung in der Berufung durch das Dienstverhältnis Fahrten im Ausmaß von 32.120km pro Jahr anfallen, welche durch Berücksichtigung von Pendlerpauschale und Verkehrsabsetzbetrag abgegolten würden und diese Fahrten nicht nochmals als durch die Ordination bedingte Fahrten zwischen Wohnort und Krankenhaus berücksichtigt werden könnten. Es seien nur zusätzliche, an Tagen an denen kein Dienst im Rahmen des Dienstverhältnisses angetreten werde, angefallene Fahrten zu berücksichtigen.

Der Bw. wurde ersucht den Umfang dieser Extrafahrten und die überwiegend betriebliche Nutzung des PKW BMW 530d A durch Vorlage eines Fahrtenbuches nachzuweisen, bekannt zu geben mit welchen Fahrzeugen er jeweils die Strecke Wohnort - Krankenhaus und retour in den Streitjahren zurückgelegt habe, die Kilometerstände für den PKW BMW 530 d A jeweils zum 1.1. der Streitjahre, die Anzahl der „Extrafahrten“ in die Ordination, sowie dazu Stellung zu nehmen, dass bei einer durchschnittlichen Kilometerleistung von 36.000km pro Jahr 18.000km Extrafahrten absolviert werden hätten müssen, um eine 50% überwiegende Nutzung des PKW als betrieblich erreichen zu können

In seinem Antwortschreiben gab der Bw. bekannt, dass er die Strecke Wohnort - Krankenhaus - Wohnort bis Juni 2001 mit dem PKW BMW 530 d A und ab Juli 2001 teils mit diesem PKW, teils mit seinem Privat PKW Chrysler und ab Sommer 2004 gelegentlich mit dem Motorrad zurückgelegt habe.

Der Bw. gab an, dass ein Fahrtenbuch für den PKW 530 d A nicht vorliege, jedoch habe er fortlaufende Aufzeichnungen über Fahrten außerhalb der zwingend angefallenen Fahrten Wohnung- -Krankenhaus/Ordination zur Reisekostenabrechnungserstellung geführt, diese legte der Bw. vor.

Bezüglich der angefragten Kilometerstände des PKW BMW 530 d A gab der Bw. bekannt, dass er diese zwar nicht zum 1. 1 jeden Jahres, jedoch aufgrund seiner Aufzeichnungen und Werkstattrechnungen vorlege. Außerdem übermittelte der Bw. eine Kilometerstandsaufstellung hinsichtlich seines Privat PKW Chrysler, aus welcher ersichtlich sei, dass die Kilometerleistung des BMW sich ab dem Anschaffungszeitpunkt dieses Fahrzeuges erheblich reduziert habe, insbesondere in den Sommermonaten überwiege die Nutzung des PKW Chrysler.

Hinsichtlich der Extrafahrten in die Ordination legte der Bw. dar, dass diese durchschnittlich 2-3 Mal im Monat und während des Urlaubes anfielen. Der Bw. vertrat die Meinung, dass, wenn er von der Wohnung in die Ordination fahre er im Betrieb anwesend sei und deshalb keine zusätzlichen Fahrtkosten für den Weg zur Dienststelle anfielen. Wenn er nach Beendigung seiner unselbständigen Tätigkeit in der Ordination arbeite, träte er danach die Heimfahrt vom Betrieb aus an.

Die Kilometerleistungen des BMW 530 d A ergäben sich wie folgt:

31.5.2000 bis 31.5.2001	46.058
31.5.2001 bis 8.5.2002	26.471
8.5.2002 bis 31.5.2003	29.089
31.5.2003 bis 7.4.2004	27.249

Ergänzend bemerkte der Bw., dass sein steuerlicher Vertreter nach Einlage des BMW ins Betriebsvermögen per 15.4.2001 in den Reisekostenabrechnungen keine Kilometergelder mehr geltend gemacht habe. Ab 2002 seien für Reisen im Rahmen der Einkünfte aus selbständiger Arbeit keine Kilometergelder geltend gemacht worden.

Der Bw. legte dar, dass in der Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates RV/3685-W/02 auf das Erkenntnis des VwGH 93/13/0008 vom 29.5.1996 verwiesen werde, in welchem nur Kosten aus Literatur und Fortbildung aufgeteilt würden, dies jedoch um die Aufteilung auch anderer Aufwendungen im Rahmen der Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates zu begründen.

Der Bw. führte aus, dass nach seiner Ansicht die Führung einer Ordination ohne Kraftfahrzeug nicht möglich wäre und die Fahrten in das Krankenhaus in der Regel zugleich Fahrten zur Dienststelle und in den Betrieb seien, weshalb eine Aufteilung der gefahrenen Kilometer rechtens erscheine. Bei der Umlegung des Pendlerpauschales auf die für den Bw. zwingend anfallenden Fahrten zwischen Wohnung und Krankenhaus/Ordination im Ausmaß von 32.120km ergäbe sich ein Kilometergeld von € 0,065, während für Unternehmer Fahrten zwischen Wohnort und Betrieb betriebliche Fahrten seien, was einer groben Ungleichbehandlung gleichkäme.

Der Bw. legte dar, dass im Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes 2001/14/0090 vom 29.5.2001 dieser ausführe, dass es nicht als rechtswidrig erkannt werden könne, dass die belangte Behörde eine Aufteilung der tatsächlich angefallenen Ausgaben (nach Verhältnis der Einnahmen aus den beiden Einkunftsquellen) vorgenommen habe. Es möge zwar zutreffen,

dass die in Rede stehenden Aufwendungen auch angefallen wären, wenn der Beschwerdeführer nur Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und nicht auch aus selbständiger Arbeit erzielt hätte, dies ändere aber nichts daran, dass diese Aufwendungen in einem Veranlassungszusammenhang zur gesamten ärztlichen Tätigkeit stünden. Teile man nun nach Ansicht des Bw. die Kilometerleistung des BMW 530 d A für Fahrten Wohnung - Krankenhaus - Wohnung auf die beiden Einkunftsquellen auf, ergäbe sich nach Ansicht des Bw. eine überwiegende betriebliche Nutzung.

In der Beilage zur Vorhaltsbeantwortung legte der Bw. Reisekostenaufstellungen betreffend die Jahre 2001 bis 2004 vor, aus welchen ersichtlich ist, dass er im Rahmen seiner Einkünfte aus selbständiger Arbeit nach Einlage des PKW ins Betriebsvermögen für Reisen zu Fortbildungsveranstaltungen keine Kilometergelder geltend gemacht hat.

Außerdem legte der Bw. eine Kilometeraufstellung betreffend seinen im Juli 2001 angeschafften Privat PKW Chrysler vor, aus welcher eine durchschnittliche jährliche Kilometerleistung von 15.000km hervorgeht.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist im vorliegenden Fall ob der vom Bw. im Jahr 2001 ins Betriebsvermögen genommene PKW BMW 530 d A in den Streitjahren 2001 bis 2004 überwiegend betrieblich genutzt wurde und sämtliche Aufwendungen hiefür Betriebsausgaben darstellen oder ob er aus dem Betriebsvermögen auszuschneiden war und die tatsächlichen Aufwendungen für betriebliche Fahrten als Betriebsausgaben zu berücksichtigen sind.

Der Unabhängige Finanzsenat geht im vorliegenden Fall von folgendem Sachverhalt aus:

Der Bw. bezog in den Streitjahren 2001 bis 2004 nichtselbständige Einkünfte als Arzt im Krankenhaus, sowie Einkünfte aus selbständiger Arbeit aus dem Bezug von Sondergebühren in Verbindung mit seiner nichtselbständigen Tätigkeit im Krankenhaus Hainburg.

Im April 2001 eröffnete er seine Ordination in den Räumen des Krankenhauses und bezog aus dieser Tätigkeit Einkünfte aus selbständiger Arbeit.

Daneben bezog der Bw. in den Streitjahren sonstige Einkünfte als Funktionär der niederösterreichischen Ärztekammer.

Aus der Vereinbarung mit dem Krankenhaus betreffend die Ordination ergibt sich, dass er für die Benutzung der Räume einen Umsatzanteil als Miete an das Krankenhaus abführen musste und die Räume nicht an Vormittagen benutzen durfte, da sie dann dem Krankenhausbetrieb vorbehalten waren.

Der Betrieb der Ordination fand Montag bis Freitag nach Vereinbarung am Morgen vor und am Nachmittag nach dem offiziellen Krankenhausbetrieb statt.

Die Strecke zwischen dem Wohnort des Bw. und dem Krankenhaus beträgt in einer Fahrtrichtung 74km.

Der steuerliche Vertreter des Bw. hat am 15. April 2001 den PKW BMW 530 d A ins Betriebsvermögen aufgenommen und ab diesem Tag hat der Bw. die Aufwendungen für diesen PKW als Betriebsausgaben abgesetzt, im Jahr 2001 einen 40%igen und in den Jahren 2002 bis 2004 einen 30%igen Privatanteil angesetzt.

Aus den im Verfahren getätigten Erhebungen betreffend die Nutzung des PKW BMW 530 d A ergibt sich, dass dieser benutzt wurde, um vom Wohnort zum Krankenhaus und retour zu fahren. Neben diesem PKW wurde nach Angaben des Bw. für diese Fahrten in den Streitjahren teilweise auch der Privat PKW Chrysler und ein Motorrad verwendet.

Während desurlaubes und zwei- bis dreimal pro Monat hat der Bw. den PKW BMW 530 d A benutzt, um Extrafahrten vom Wohnort zum Krankenhaus und retour zu unternehmen ohne an diesen Tagen seiner nichtselbständigen Tätigkeit nachzugehen. Außerdem wurde der PKW BMW 530 d A für Fahrten zu Fortbildungsveranstaltungen im Rahmen der Einkünfte aus selbständiger Arbeit benutzt.

Fahrtenbücher für den PKW BMW 530 d A und damit konkrete Nachweise für betrieblich zurückgelegte Fahrten existieren nicht.

Der Bw. hat aufgrund von Werkstattrechnungen bekannt gegeben, dass er von 5/2000 bis 5/2001 46.058km, von 5/2002 bis 5/2002 26.471km, von 5/2002 bis 5/2003 29.089km und von 5/2003 bis 4/2004 27.249km mit dem BMW zurückgelegt hat. Im Juli 2001 hat der Bw. einen privaten PKW Chrysler angeschafft, mit welchem er durchschnittlich 15.000km pro Jahr zurücklegt.

Im Rahmen der Betriebsprüfung wurde der PKW BMW 530 d A aus dem Betriebsvermögen mit der Begründung ausgeschieden, dass keine überwiegende betriebliche Nutzung vorliege, da die Aufwendungen für Fahrten Wohnort - Krankenhaus - Wohnort durch die Gewährung des Verkehrsabsetzbetrages und des Pendlerpauschales im Rahmen der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit abgegolten sind.

Als Betriebsausgaben für den BMW 530 d A wurden durch die Betriebsprüfung in allen Streitjahren 3000km für Extrafahrten Wohnort Krankenhaus und retour, sowie zusätzliche Reisekilometer, für welche zuvor kein Kilometergeld beantragt und gewährt worden war, anerkannt.

Der Bw. vertritt die Ansicht, dass die Fahrten Wohnort - Krankenhaus - Wohnort zugleich Fahrten in die Dienststelle und den Betrieb sind, weshalb eine Aufteilung der Aufwendungen für die von ihm mit circa 32.000km errechneten gefahrenen Kilometer auf beide Einkunftsquellen rechtens erscheint und sich eine überwiegende betriebliche Nutzung des BMW 530 d A ergibt.

Rechtliche Würdigung:

§ 4 Abs. 4 EStG 1988 regelt, dass Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben sind, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Ein bewegliches Wirtschaftsgut kann nur zur Gänze Betriebsvermögen oder Privatvermögen sein. Wenn es sowohl betrieblichen als auch privaten Zwecken dient, ist es nach seiner überwiegenden Nutzung zur Gänze entweder Betriebsvermögen oder Privatvermögen. (VwGH 7.10.2003, 2001/15/0025; 19.11.1998, 96/15/0051).

Stellt das bewegliche Wirtschaftsgut Betriebsvermögen dar, sind alle mit ihm zusammenhängenden Aufwendungen im tatsächlich betrieblich genutzten Umfang Betriebsausgaben; ist hingegen das bewegliche Wirtschaftsgut dem Privatvermögen zugeordnet, so sind die Aufwendungen in tatsächlich betrieblich bedingt angefallener Höhe Betriebsausgaben.

Bei einem Personenkraftwagen ist für die Abgrenzung der betrieblich veranlassten Fahrtkosten von den auf Privatfahrten entfallenden Kosten die Führung eines Fahrtenbuches erforderlich, aus dem der jeweils zurückgelegte Weg unter Angabe des Zweckes der einzelnen Fahrt ersichtlich ist. Für den Fall des Fehlens eines Fahrtenbuches ist die Abgabenbehörde berechtigt, den auf die Privatfahrten entfallenden Teil der Fahrtkosten zu schätzen (VwGH 12.6.1985, 83/13/0219,0232,0233; 16.4.1991, 90/14/0043). Ein nicht überwiegend betrieblich genutztes Kraftfahrzeug ist nicht im Betriebsvermögen und bei betrieblicher Verwendung desselben sind die Aufwendungen in tatsächlicher Höhe als Betriebsausgaben zu berücksichtigen, wobei bei betrieblichen Fahrten von nicht mehr als 30.000km pro Jahr das amtliche Kilometergeld zu verrechnen ist.

Im Rahmen der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit werden die Fahrtkosten für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 durch den Verkehrsabsetzbetrag und das Pendlerpauschale abgegolten.

Zur Beurteilung des Überwiegens der Nutzung des PKW BMW 530 d A als betrieblich oder privat in den Streitjahren 2001 bis 2004 ist die Frage zu klären, ob die regelmäßig anfallenden Fahrten Wohnort - Krankenhaus - Wohnort aus Anlass der Ausübung seiner

nichtselbständigen Tätigkeit (ca. 32.120km pro Jahr), welche zugleich Fahrten an den Ort des Betriebes (Ordination im Krankenhaus) sind, wie vom Bw. behauptet - zur Hälfte als durch den Betrieb der Ordination verursachte Fahrten, welche die Anzahl der betrieblich gefahrenen Kilometer erhöhen und zur Hälfte als durch die nichtselbständige Tätigkeit angefallen anzusehen sind - oder ob die Fahrten zwar als durch beide Einkunftsquellen (nichtselbständige Tätigkeit als angestellter Arzt und selbständige Tätigkeit als Ordinationsbetreiber) verursachte, aber nur einmal tatsächlich durchgeführte Fahrten durch Anerkennung des Verkehrsabsetzbetrages und des Pendlerpauschales abgegolten sind.

Nach einhelliger Rechtsprechung sind Einkünfte aus der Behandlung von Sonderklassepatienten dem Dienstverhältnis des Arztes als Angestellter des Krankenhauses zuzuordnen und stellen keinen einheitlichen Betrieb mit einer vom selben Arzt geführten Ordination dar (vgl. UFS, RV/0080-G/04 vom 12.8.2004). Der § 43b des Niederösterreichischen Krankenanstaltengesetzes bestätigt ebenfalls die strenge Trennung zwischen dem Betrieb einer Facharztordination in einem Krankenhaus und der Krankenanstalt.

Die Ansicht des Bw., dass in seinem Fall zwei getrennte Einkunftsquellen vorliegen, nämlich einerseits die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, denen die Bezüge aus Sonderklassegebühren zuzuordnen sind und andererseits die Einkünfte aus der Ordination wird vom Unabhängigen Finanzsenat geteilt.

Nicht anschließen kann sich der Unabhängige Finanzsenat allerdings dem auf dieser Ansicht basierendem Schluss des Bw., wonach die angefallenen Kosten für die Fahrten Wohnort - Krankenhaus - Wohnort auf die beiden Einkunftsquellen zur Hälfte aufgeteilt werden müssen.

Die vom Bw. in der Berufung vorgelegte Berechnung, wonach er mit dem PKW BMW 530 d A die Strecke Wohnort - Krankenhaus - Wohnort zurückgelegt hat, ist insofern unrichtig, als der Bw. selbst in einer späteren Vorhaltsbeantwortung angegeben hat, dass er ab dem Erwerb des Privat PKW Chrysler im Jahr 2001 fallweise auch mit diesem bzw. zusätzlich auch manchmal mit einem Motorrad die Strecke absolviert hat.

Tatsächlich betrieblich zurückgelegte Kilometer konnten mangels Vorliegens eines Fahrtenbuches für die Streitjahre 2001 bis 2004 nicht nachgewiesen werden.

Lediglich die Vorlage von Kilometerstandaufstellungen aufgrund von Werkstattrechnungen und Fortbildungsveranstaltungen, sowie die glaubwürdigen Angaben, dass fallweise „Extrafahrten“ vom Wohnort zum Krankenhaus und retour an dienstfreien Tagen bzw. während desurlaubes unternommen wurden, erlauben dem Unabhängigen Finanzsenat die Annahme, dass die bereits von der Betriebsprüfung im Schätzungsweg ermittelten Kilometer von je 3000km pro Jahr für Extrafahrten plus Kilometer für Reisen, welche aufgrund des

Vorhandenseins des BMW 530 d A im Betriebsvermögen vorerst nicht geltend gemacht worden waren, also insgesamt Kilometer im Umfang von 6532km (2001), 5846km (2002), 4082km (2003) und 6148km (2004) als im Rahmen der Einkünfte aus selbständiger Arbeit betrieblich mit dem BMW 530 d A gefahren wurden.

Unbestritten ist, dass die vom Bw. jeweils an Tagen der Verrichtung des Dienstes im Rahmen der nichtselbständigen Tätigkeit im Krankenhaus, an denen er auch in der Ordination im Rahmen der selbständigen Tätigkeit gearbeitet hat, unternommenen Fahrten zwischen Wohnort - Krankenhaus - Wohnort tatsächlich nur einmal anfielen, er also im Krankenhaus, wo sich in denselben Räumen die Ordination befand, bereits anwesend war, um nichtselbständig tätig zu werden.

Aufgrund des erhobenen Sachverhaltes ist auch erwiesen, dass im konkreten Fall des Bw. ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Tätigkeit des Bw. als angestellter Arzt im Krankenhaus und dem Betrieb seiner Ordination besteht, auch wenn es richtig ist, dass theoretisch auch ein anderer Facharzt die Ordination hätte betreiben können.

In der Realität hat diese Ordination jedoch der Bw. eröffnet und ist diese zwar in steuertheoretischer Hinsicht als getrennte Einkunftsquelle mit gesonderter Verrechnung und eigenem Briefpapier zu betrachten, doch ist in der Praxis ein enger Zusammenhang zwischen der Tätigkeit des Bw. als angestellter Arzt des Krankenhauses und als Betreiber der Ordination im Krankenhaus gegeben, da laut Vertrag die Führung der Ordination in den Räumlichkeiten und mit den Geräten der Krankenanstalt stattfand und ein mindestens kostendeckendes Entgelt inklusive des anlaufenden Personal- und Sachaufwandes gemäß § 43b NÖ KAG zu entrichten war.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind Aufwendungen, die durch mehrere Einkunftsquellen veranlasst sind bei der Tätigkeit zu berücksichtigen, die im Vordergrund steht. Gemäß dem vorliegenden Sachverhalt sind die vom Bw. aufgeführten beiden Tätigkeiten aufgrund der rechtlichen Verbindungen und der Tatsache, dass sie am selben Ort in denselben Räumlichkeiten durchgeführt werden, derart verbunden, dass sie vom Standpunkt der Beurteilung der Fahrtkosten so zu betrachten, dass im Vordergrund die Tätigkeit als angestellter Arzt steht und davon auszugehen ist, dass hier ebenso wie bei der Erzielung von Sonderklassegebühreneinkünften - abgesehen von den als Betriebsausgaben anzuerkennenden „Extrafahrten“ an Tagen, an denen kein Dienst als nichtselbständig tätiger Arzt verrichtet wird - keine zusätzlichen Fahrtkosten anfallen, um die Einkünfte aus selbständiger Arbeit im Rahmen der Ordination zu erzielen.

Wie im auch vom Bw. zitierten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes 2002/14/0148 vom 21.12.2005 ausgeführt, ist bei Vorliegen von zwei Einkunftsquellen relevant, dass die Veranlassung der Aufwendungen durch die nichtselbständige Arbeit im Vergleich zu jener durch die selbständige Arbeit im Vordergrund steht. Wenn der Arzt aus Anlass seines Dienstverhältnisses an der Arbeitsstätte (hier im Krankenhaus) bereits anwesend ist, fallen zusätzliche Fahrtkosten zur Erzielung der selbständigen Einkünfte gar nicht an, wenn die selbständige Tätigkeit (Ordination) in denselben Räumen ausgeübt wird, wie die nichtselbständige Tätigkeit.

Auch wenn dieses zitierte Erkenntnis einen Arzt betraf, der neben seinen nichtselbständigen Einkünften als angestellter Arzt selbständige Einkünfte aus dem Bezug von Sonderklassegebühren hatte, so ist die dort vertretene Meinung ebenso auf den vorliegenden Sachverhalt anzuwenden, weil die Ausführungen sich auf die bereits durch das nichtselbständige Dienstverhältnis verursachte räumliche Anwesenheit des Arztes im Krankenhaus beziehen und irrelevant ist, welche Art von selbständigen Einkünften (aus Bezug von Sondergebühren oder aus Betrieb einer Ordination) der Arzt durch Arbeit in denselben Räumen des Krankenhauses erzielt.

Zu Recht hat die Betriebsprüfung entsprechend dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes 95/14/0156 vom 28.1.1997 Kosten für einzelne Fahrten, die nicht mit der nichtselbständigen Tätigkeit in Zusammenhang standen, als Betriebsausgabe anerkannt.

Die Aufwendungen für die vom Bw. an Tagen der nichtselbständigen Arbeit getätigten Fahrten Wohnort - Krankenhaus - Wohnort (von denen aufgrund der Angaben in der Vorhaltsbeantwortung nicht alle mit dem streitgegenständlichen BMW 530 d A absolviert wurden), werden vom Unabhängigen Finanzsenat nicht als betriebliche Fahrten im Rahmen der Erzielung der Einkünfte aus der Ordination anerkannt, weshalb aufgrund der errechneten restlichen Kilometer, welche mit diesem PKW zurückgelegt wurden, eine überwiegende betriebliche Verwendung des PKW BMW 530 d A in den Jahren 2001 bis 2004 nicht vorliegt und der PKW BMW 530 d A zu Recht aus dem Betriebsvermögen der Ordination auszuscheiden war.

Wenn der Bw. die Ausführungen in den Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofes 2001/14/0090 vom 29.5.2001 und 93/13/0008 vom 29.5.1996 zitiert, wonach bei Aufwendungen, die zugleich durch mehrere Einkunftsquellen veranlasst sind, der aufgewendete Betrag mit jeweils einem Teilbetrag den Einkunftsquellen zugeordnet werden muss, wobei eine Aufteilung im Verhältnis der Einnahmen vertretbar ist und die Aufwendungen in einem Veranlassungszusammenhang zur gesamten ärztlichen Tätigkeit stehen, so muss dem Bw. entgegengehalten werden, dass diese Erkenntnisse Aufwendungen

für allgemeine ärztliche Fortbildung und Fachliteratur im Zusammenhang mit der nichtselbständigen und selbständigen Tätigkeit als Arzt betrafen, welche nach dem betragsmäßigen Anteil den beiden Einkunftsquellen zugeordnet wurden.

Die Aussagen in den Erkenntnissen sind auf die im vorliegenden Fall strittigen Fahrtkosten nicht anwendbar, weil der Erwerb von Fachbüchern und die Inanspruchnahme von Fortbildungsmaßnahmen der ärztlichen Tätigkeit in ihrer Gesamtheit zugute kommen und von ihr veranlasst werden, weshalb sie auch auf beide Einkunftsquellen aufteilbar sind. Im gegenständlichen Fall sind jedoch die einmal anfallenden Fahrtkosten strittig, welche im Rahmen der im Vordergrund stehenden und auch betragsmäßig überwiegenden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bereits durch Gewährung des Verkehrsabsetzbetrages und des Pendlerpauschales abgegolten werden.

Aus den angeführten Gründen war der PKW BMW 530 d A mangels Nachweis der überwiegenden betrieblichen Nutzung aus dem Betriebsvermögen auszuscheiden und die im Schätzungsweg ermittelten betrieblich gefahrenen Kilometer als Betriebsausgaben anzuerkennen.

Die Berufungen betreffend die Einkommensteuer für die Jahre 2001 bis 2004 waren abzuweisen.

Ergeht auch an das Finanzamt

Wien, am 15. Oktober 2008