



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 2

GZ. RV/2039-W/04

z.Hd. Dr. Schodl-Pecina Beatrix
Wollzeile 25
1010 Wien

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., W., M.gasse, vom 3. März 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vertreten durch Mag. Karin Krammer, vom 4. Februar 2004 betreffend Einkommensteuer 2002 entschieden:

Die Berufung gegen den Bescheid betreffend die Einkommensteuer für das Jahr 2002 wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Bw. erklärte im Kalenderjahr 2002 als Facharzt für Gynäkologie einen Verlust aus selbständiger Tätigkeit im Ausmaß von - 450,14 €. Dabei brachte er einen im Jahre 2001 aus einer "neuen Kassenordination" entstandenen Anlaufverlust gem. § 18 Abs. 7 EStG 1988 in Höhe von 9.564,10 € in Abzug.

Der Bw. hat bis zum Jahre 2000 nur Privatpatienten betreut und schloss außerdem im Jahr 2001 einen Kassenvertrag mit der Wiener Gebietskrankenkasse ab, durch den es zu einer erheblichen Ausweitung des Patientenkreises gekommen ist.

Das Finanzamt versagte am 4. Februar 2004 mit Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2002 die Anerkennung des beantragten Verlustabzuges mit der Begründung, dass eine Betriebseröffnung unter anderem immer dann vorliege, wenn ein Teilbetrieb eröffnet werde und damit wesentliche Adaptierungen verbunden seien, im konkreten Fall jedoch auf Grundlage des Anlageverzeichnisses für das Jahr 2001 zu erkennen war, dass der Bw. wesentliche Adaptierungen nicht vorgenommen habe. Er habe lediglich die Klimaanlage

erneuert, ein neues Ordinationsschild sowie eine Kommode angeschafft und den PC aufgerüstet. Überdies stützte das Finanzamt seine Rechtsansicht auf die Feststellung, dass sich die "Kassenordination" an der gleichen Adresse wie die Privatordination befinde, somit allein aus dem Umstand, dass ein Kassenvertrag abgeschlossen worden sei, noch nicht abgeleitet werden könne, dass eine Betriebseröffnung bzw. ein neuer Teilbetrieb vorliege.

Dagegen richtete der Bw. seine Berufung und führte darin begründend aus, dass er bis zum Jahre 2001 und weiterhin eine Ordination für Gynäkologie geführt habe, in der er vor allem Privatpatienten betreut hätte. Diese Ordination sei in sich ein selbst tragender Betrieb, der ihm und seiner Familie kein ausreichendes Einkommen sichern würde.

Es habe sich im Jahre 2001 für den Bw. die Möglichkeit ergeben, an seine bisherige Ordination auf Basis eines Vertrages mit der Wiener Gebietskrankenkasse einen weiteren Ordinationsbetrieb mit einer völlig neuen Ausrichtung anzugliedern. Dadurch sei es ihm ermöglicht worden einen bislang nicht erreichbaren und umfangreicheren Patientenkreis (Kassenpatienten) zu erschließen. Dieser neue Teilbetrieb würde eine von seiner bisherigen Ordination völlig abgrenzbare Betriebseinheit und nicht eine bloße Betriebserweiterung der bisherigen Privatordination darstellen. Vielmehr handle es sich dabei um eine Eröffnung eines zusätzlichen, organisatorisch und hinsichtlich des "Kundenkreises" bisher nicht bestandenen Betriebes. Allein der Umstand, dass der Bw. erstmals durch den genannten Kassenvertrag einen neuen Patientenkreis betreue, zeige auf, dass er eine gänzlich andere, zusätzliche Einkunftsquelle erschlossen habe. Völlig irrelevant sei in diesem Zusammenhang, dass die bestehende Ordination durch die Angliederung der neuen nicht sofort neu adaptiert worden sei, zumal der Bw. gerade im Jahre 2001 mit finanziellen Anlaufschwierigkeiten zu kämpfen hätte. Neben der Klimaanlage für den Besprechungs- und Behandlungsraum habe der Bw. jedenfalls eine neue "Kommode" für die Patientenkartei der neuen Ordination, die Kassenabrechnungen und Krankengeschichten des neuen Patientenpublikums sowie eine neue Computeranlage anschaffen müssen. Umfangreiche weitere ausschließlich durch die neuen Patienten bedingte Investitionen seien in Höhe von ca. 22.000,00 € erfolgt. Dazu zähle auch ein von der Wiener Gebietskrankenkasse vorgeschriebenes EDV - System, das der Bw. auch zum Teil mitfinanziert habe. Die Anschaffung dieses Systems und die tief greifende Umgestaltung der Ordinationsräume wären ohne den neu eröffneten Teilbetrieb nicht erforderlich gewesen. Schließlich habe auch ein neues Personal angeworben werden müssen. Dieser neue Ordinationsbetrieb sei zudem nach außen hin durch ein entsprechendes Ordinationsschild dokumentiert worden.

Der Bw. hob überdies den besonderen Wert eines Vertrages mit der Wiener Gebietskrankenkasse hervor, der einem Arzt eine bestimmte Einkunftsquelle sichere und somit

für sich allein schon als wesentliche Existenzgrundlage eines Ordinationsbetriebes angesehen werden könne. Dieser bilde vielfach allein die Basis einer eigenständigen Betriebskultur und damit das Hauptkriterium des neuen zusätzlichen Ordinationsbetriebes.

Das Gesetz fordere im diesem Zusammenhang weder die Vornahme wesentlicher Adaptierungen, noch dass der neu eröffnete Teilbetrieb an einer anderen Adresse sein müsse als der bereits bestehende. Demnach stelle nach Ansicht des Bw. die von ihm angegliederte neue Ordination für sich allein eine eigenständige, organisch abgrenzbare Einkunftsquelle mit allen Merkmalen einer Neueröffnung dar.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung vom 25. Oktober 2004 verwies das Finanzamt auf die von Quantschnigg/Schuch im Einkommensteuerhandbuch zu § 24 Tz 36 vertretene Ansicht, wonach es sich bei einem Teilbetrieb um einen organisch in sich geschlossenen Betriebsteil handle, der mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattet ist und er durch seine organische Geschlossenheit ermöglicht, die gleiche Erwerbstätigkeit ohne weiteres fortzusetzen. Dabei erfordere die Selbständigkeit des Betriebsteiles, dass er sich von der übrigen betrieblichen Tätigkeit abhebt, was auch nach außen erkennbar sein müsse. Er müsse auch eigenständig lebensfähig sein, somit eigenständige wesentliche Betriebsgrundlagen haben. Es komme hierbei auf die Branche an, in der die betriebliche Tätigkeit ausgeübt werde. Für einen Teilbetrieb würden folgende Merkmale sprechen, wobei auf das Gesamtbild abzustellen sei:

Eigenes Anlagevermögen, räumliche Trennung von Betriebssparten, eigenes Personal, eigene Buchführung und Kostenrechnung, eigene Gestaltung von Einkauf und Preisen, eigener Kundenstamm;

Die Abgabenbehörde verwies zudem auf ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes, in dem dieser zum Ausdruck brachte, dass die Betreuung von Kassenpatienten im Rahmen ein und derselben ärztlichen Ordination, in der der Arzt seine Tätigkeit als solche einschließlich der Betreuung der Privatpatienten entfaltet, nach außen hin nicht als selbständige Einheit in Erscheinung tritt, weshalb auch kein Teilbetrieb vorliegt (VwGH 11.4.1991, 90/13/0258).

Im zu beurteilenden Fall sah das Finanzamt in der Umgestaltung der Ordinationsräume, der Anschaffung eines neuen EDV – Systems und der Anwerbung von neuem Personal nach außen hin keine erkennbaren Unterschiede in der Patientenbetreuung. Der Patientenstock als wesentliche Betriebsgrundlage eines Arztes sei in ein und derselben ärztlichen Praxis und im Außenverhältnis nicht in Kassen - und Privatpatienten trennbar, weshalb die Abgabenbehörde erster Instanz im Abschluss des neuen Kassenvertrages keine Eröffnung eines selbständigen Teilbetriebes erkennen konnte.

Im Vorlageantrag brachte die steuerliche Vertretung ergänzend zu den bisherigen Ausführungen vor:

"a) Der Abschluss eines Kooperationsvertrages mit der Gebietskrankenkasse ermöglicht es dem Arzt, der bisher nur Privatpatienten betreut hat, einen neuen, von seinem bisherigen Patientenstock völlig unterschiedlichen, zusätzlichen "Kundenkreis" zu betreuen. Es wäre dementsprechend ohne Weiteres möglich, den Ordinationsbetrieb organisatorisch in zwei verschiedene, räumlich getrennte Betriebsteile zu gliedern (Kassenordination, Privatordination), wofür es im Bereich der niedergelassenen Ärzte in Wien tatsächlich Beispiele gibt.

b) Im Falle des Pflichtigen verlangte die Gebietskrankenkasse anlässlich der Vertragsverhandlungen ausdrücklich, der Pflichtige solle seine "Kassenordination" im Bereich der L.gasse (im W) einrichten, da dort zufolge eines in dieser Region erloschenen Kassenvertrages, Betreuungsbedarf für Patienten bestünde. Im Zuge der Verhandlungen konnte der Pflichtige aber die Kasse von den erheblichen Synergieeffekten einer Angliederung der neuen Kassenordination an seine Privatordination überzeugen, sodass die Kasse schließlich zustimmte.

c) Wäre es zu der Teilung in zwei Ordinationen gekommen, wäre wohl der Begriff des neuen "Teilbetriebes" (in der L.gasse) auch für die Finanzverwaltung deutlich erkennbar gewesen. Der Umstand, dass der Pflichtige die neue Kassenordination seiner bisherigen Privatordination angliederte, um organisatorische und kostenmäßige Vereinfachungen zu erzielen, kann daher nicht anders gesehen werden.

d) Die vom Finanzamt als erforderlich angesehenen Kriterien eines neuen Teilbetriebes ("eigenes Anlagevermögen", "räumliche Trennung", usw.) können wohl nicht generalisiert werden. Sie sind vor allem für einen Arzt unerheblich, der - anders als etwa Radiologen oder Lungenfachärzte - weder erhebliche technische Einrichtungen benötigt, noch eine "eigene Gestaltung von Einkauf und Preisen" oder eine "eigene Buchführung" haben muss,

e) Es bedarf eigentlich keiner besonderen Erläuterung, dass das Anlagevermögen bei einem Gynäkologen völlig im Hintergrund steht, dass die "eigene Gestaltung von Einkauf und Preisen" vor allem für einen Gewerbebetrieb maßgeblich sein könnte, nicht aber für einen relativ kleinen Arztbetrieb. Schließlich braucht nicht besonders erwähnt zu werden, dass "Buchführung (!) und Kostenrechnung" in einer Ordination völlig unerheblich und meistens auch unüblich sind (Dennoch war es dem Pflichtigen möglich, aufgrund seiner Einnahmen-Ausgaben-Rechnung eine klare Abgrenzung des Anlauf-Verlustes aus der Kassenordination vom Ergebnis der Privatordination vorzunehmen.)

f) Sehr wohl war dagegen die - vom Finanzamt bagatellierte - Anschaffung eines neuen EDV-Systems wichtig, da dies unabdingbare Voraussetzung für den Abschluss des Kassenvertrages und für die Kommunikation mit der Kasse war; ohne Kassenvertrag wäre eine solche Investition nicht erfolgt; ohne diese Investition wäre es zu keinem Kassenvertrag gekommen. Wesentlich ist auch die Erweiterung der Ordinationsräume und des Personalstandes, die ausschließlich durch die neue Kassenordination verursacht wurde,

g) Entgegen der Ansicht des Finanzamtes, ist die wesentliche Betriebsgrundlage eines Arztes der Patientenstock, der im Rahmen ein und derselben ärztlichen Praxis sehr wohl in Kassen- und Privatpatienten trennbar ist und im Rahmen der Ordination des Pflichtigen auch tatsächlich (Patientenkartei, Ordinationszeiten, unterschiedliche Medikationsmöglichkeiten) abgegrenzt werden kann.

h) In diesem Zusammenhang darf auf eine Rechtsmeinung des Bundesministeriums für Finanzen hingewiesen werden, nach der bei bisher nur geringfügiger Klientel eines Freiberuflers die Übernahme eines größeren Kundenstocks eine Teil-Betriebseröffnung im Sinne des § 18 Abs. 7 EStG darstellen kann. Nicht anders kann die Situation eines Arztes mit bisher (kleinerem) Privatpatientenstand gesehen werden, der sich allein durch den Abschluss eines Kassenvertrages den Zugang zu einem neuen, erheblich größeren Patientenstand erschließt. Stünden nicht - wie erwähnt - Synergieeffekte einer räumlich getrennten Ordination

entgegen, wäre die begriffliche Abgrenzung der beiden "Teilbetriebe" wohl deutlich und unbestreitbar, im übrigen bestehen auch keine Zweifel dass der durch den Kassenvertrag neu erschlossene Patientenstock im Falle einer Weitergabe selbst wieder zum Gegenstand einer "Geschäftsveräußerung" bzw. beim Erwerber zu einer Begünstigung gemäß § 18 Abs. 7 EStG würde, weil gegen seine begriffliche Abgrenzung als "Teilbetrieb" dann wohl keine Bedenken bestünden.

Unter Würdigung der Ausführungen in der Berufungsschrift vom 3.3.2004 und der obigen zusätzlichen Argumente erscheint die Zuerkennung der Begünstigung des § 18 Abs. 7 EStG im Falle des Pflichtigen offenbar berechtigt, ich bitte daher, dem Rechtsmittel stattzugeben, Hierfür danke ich im Voraus bestens."

Über die Berufung wurde erwogen:

Bei Steuerpflichtigen, die den Gewinn aus einem Betrieb durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung (§ 4 Abs. 3 EStG) ermitteln, sind gemäß § 18 Abs. 7 EStG 1988 Anlaufverluste, das sind Verluste, die in den ersten drei Veranlagungszeiträumen ab Eröffnung eines Betriebes entstehen, soweit sie nicht im Veranlagungsjahr ausgeglichen werden können, in den Folgejahren als Sonderausgaben abzugsfähig. Das Jahr der Betriebseröffnung zählt dabei bereits als erstes Jahr.

Eine Betriebseröffnung liegt vor, wenn ein Betrieb neu begründet worden ist oder wenn zwar ein bestehender Betrieb übernommen worden ist (Kauf, Erbgang, Schenkung), dieser Betrieb aber in völlig veränderter Form weitergeführt wird. Eine neue Betriebseröffnung ist auch anzunehmen, wenn zwar schon bisher eine betriebliche Tätigkeit ausgeübt, aber umgewandelt und sodann in einer nicht mehr vergleichbaren Form fortgeführt worden ist; auch eine Teilbetriebseröffnung ist als Betriebseröffnung im Sinne des § 18 Abs. 7 EStG 1988 zu werten, zumal auch dabei typischerweise eine Anlaufverlustphase gegeben sein kann (vgl. Hofstätter/Reichel, die Einkommensteuer - Kommentar, § 18 Abs. 6 und 7 Tz 6, unter Hinweis auf VwGH 30.11.1993, 93/14/0156 - 0158).

Nach der höchstgerichtlichen Rechtsprechung liegt ein Teilbetrieb nur vor, wenn ein innerhalb des Gesamtbetriebes organisch geschlossener gesondert geführter wirtschaftlicher Teil nach außen hinreichend als selbständige Einheit in Erscheinung tritt. Die Betreuung von Kassenpatienten und Privatpatienten im Rahmen ein und derselben ärztlichen Ordination tritt nicht nach außen als selbständige Einheit in Erscheinung, weshalb in dem diesem Erkenntnis zu Grunde liegenden Fall, in der Zurücklegung der Kassenverträge durch einen Lungenfacharzt keine Aufgabe eines Teilbetriebes und somit auch keine steuerlich begünstigte Aufgabe eines solchen angenommen werden kann (vgl. VwGH 11.4.1991, 90/13/0258).

Im Berufungsfall gilt es zu beurteilen, ob der Bw., der bisher als Facharzt für Gynäkologie bis zum Jahre 2000 nur Privatpatienten betreut hat durch den Abschluss eines Kassenvertrages mit der Wiener Gebietskrankenkasse im Jahre 2001 in ein und derselben ärztlichen Ordination einen Teilbetrieb eröffnet hat.

Vor dem Hintergrund der oben zitierten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist der Begriff Betriebseröffnung an Hand des Sinnes des § 18 Abs. 7 EStG 1988 auszulegen. Danach ist auch eine neue Betriebseröffnung anzunehmen, wenn zwar schon bisher eine betriebliche Tätigkeit ausgeübt, aber umgewandelt und sodann in einer nicht mehr vergleichbaren Form fortgeführt worden ist.

Ein solcher Fall liegt jedoch nicht vor, die bestehende fachärztliche Ordination erfährt nämlich dadurch, dass zu den bisherigen Privatpatienten im Kalenderjahr 2001 Kassenpatienten hinzugetreten sind keine derart tief greifende Änderung der Tätigkeit, dass dadurch im Sinne des § 18 Abs. 7 EStG 1988 von einer neuen Betriebseröffnung gesprochen werden muss.

Dem Hinweis des Bw. auf die – für den unabhängigen Finanzsenat ohnedies nicht bindenden – EStRI 2000 Rz 4530, wonach bei einem Freiberufler bei bisher nur geringfügiger Klientel mit der Übernahme einer Kanzlei (erstmaliger Ankauf eines größeren Kundenstocks) in der Regel eine Betriebseröffnung im Sinne des § 18 Abs. 7 vorliege, kommt nach der konkreten Sachlage keine Berechtigung zu. Der Bw. gibt dazu an, einen „(kleineren) Patientenkreis“ betreut zu haben, womit er jedoch nicht darlegt, dass dieser im Sinne der von ihm genannten Einkommensteuerrichtlinien geringfügig, somit unbedeutend und nicht ins Gewicht fallend wäre. Dies beweist schon der Umstand, dass der Bw. aus seiner Privatordination bereits im Jahre 1998 keinesfalls niedrige Honorareinnahmen erzielte und für die Folgejahre nicht behauptete, dass sich der Umfang des Patientenkreises wesentlich verringert hätte.

Auch wenn der Bw. in diesem Zusammenhang immer wieder hervorhebt, dass die Klassenpatienten einen zusätzlichen, unterschiedlichen Patientenkreis darstellen, die schließlich die Ordination in eine bestehende Privat- und neu eröffnete Kassenordination aufgeteilt hätten, so ist ihm zu erwidern, dass nach der höchstgerichtlichen Judikatur Kassenpatienten im Rahmen ein und derselben ärztlichen Praxis im Verhältnis zu den Privatpatienten keinen Teilbetrieb begründen. Ein solcher liegt auch dann nicht vor, wenn ein Großteil des Klientenstammes veräußert wird und die Tätigkeit mit dem zurückbehaltenen Teil weitergeführt wird (VwGH 22.4.1980, 718/80, VwGH 17.11.1983, 83/15/0053, VwGH 11.4.1991, 90/13/0258, VwGH 27.8.1991, 91/14/0083).

Daraus folgt für den Berufungsfall, dass die ärztliche Tätigkeit, die sich auf die Behandlung von Privatpatienten und Kassenpatienten in denselben Ordinationsräumlichkeiten erstreckt organisatorisch, wirtschaftlich und sachlich derart verflechtet ist, dass innerhalb dieses Gesamtbetriebes kein organisch geschlossener gesondert geführter Teil nach außen selbständig in Erscheinung tritt. An dieser Beurteilung vermag der Umstand, dass der Bw. die Praxiserweiterung durch ein entsprechendes Ordinationsschild angezeigt hat und er zudem bei seinem Vorgehen von erheblichen Synergieeffekten ausging, nichts zu ändern.

Dazu kommt, dass die bisherige Tätigkeit durch die Übernahme der Kassenpatienten keine Umwandlung dergestalt erfahren hat, dass der Bw. sie nunmehr in einer nicht vergleichbaren Form fortführt.

Vor diesem Hintergrund vermögen die allgemein gehaltenen Vorbringen des Bw., die Merkmale wie die räumliche Trennung und das eigene Anlagevermögen seien als Kriterien für die gegenständliche rechtliche Beurteilung nicht generalisierend zu verwenden, nicht geeignet der Berufung zum Erfolg zu führen, zumal er dadurch nicht genau aufzeigt, welche Besonderheiten nach dem Gesamtbild des konkreten Falles für das Vorliegen eines Teilbetriebes sprechen könnten.

Desgleichen vermag aus der Tatsache, dass der Bw. für die Privat- und Kassenpatienten getrennte Einnahmen- und Ausgabenrechnungen erstellt hat, das Bestehen eines Teilbetriebes nicht abgeleitet werden. Es liegt nämlich in der Natur der Sache, dass in so einem Fall unterschiedliche Verrechnungsmodalitäten bestehen, sodass in weiterer Folge die daraus resultierende Anschaffung eines EDV – Systems lediglich ein Ausfluss dieser verschiedenen Verrechnungsmethoden zu sehen ist und für sich alle in nicht die Annahme eines eigenständigen Teilbetriebes rechtfertigen kann.

Selbst der Hinweis darauf, dass unterschiedliche Patientenkarteen sowie Ordinationszeiten, ja sogar verschiedene Medikationsmöglichkeiten eine Trennung zwischen Kassen- und Privatpatienten aufzeigen würden, vermag angesichts vorstehender Ausführungen keine Begründung eines Teilbetriebes darzulegen, sodass im Sinne des § 18 Abs. 7 EStG 1988 der Bw. mit dem Abschluss des gegenständlichen Kassenvertrages keinen neuen Betrieb eröffnete. Demnach liegen die Voraussetzungen für einen Verlustvortrag nicht vor, weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.

Wien, am 24. November 2005