



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des A, vertreten durch B gegen die Bescheide des Finanzamtes C betreffend Einkommensteuer 2001 und 2002 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2001 und 2002 bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) ist Arzt und war bis Ende November 2001 im Krankenhaus X als Oberarzt beschäftigt. Nach vorheriger mündlicher Zusage durch den Arbeitgeber wollte der Bw. nach Abschluss einer Zusatzausbildung in W, Gasse 1/Tür 4 eine Behandlungspraxis gründen.

Der Bw. hat im Jahr 2000 eine Wohnung in W, Gasse 1/Tür 4 gemietet und die hierfür anfallenden Kosten als Verlust aus selbständiger Arbeit bei der Einkommensteuerveranlagung 2000 geltend gemacht. Im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2000 vom 27. März 2002 wurde ein Verlust aus selbständiger Arbeit in Höhe von S -58.170,- festgestellt.

Da die vom Bw. eingebrachten schriftlichen Praxisansuchen abgelehnt worden waren, verschob der Bw. seine Praxiseröffnung auf unbestimmte Zeit. Die Ordination konnte nicht bei der Ärztekammer angemeldet werden.

Im November 2001 ließ der Bw. sich vom Krankenhaus X karenzieren und übersiedelte nach Y, um von dort aus wochenendweise seine Privatordination zu führen. Der neue Arbeitgeber

erlaubte dem Bw. zwar die Führung einer Wahlarztordination neben der nichtselbständigen Tätigkeit, jedoch ausschließlich im hauseigenen Ordinationszentrum in Y.

Der Bw. machte in den Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2001 und 2002 bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit folgende Verluste geltend:

	2001	2002
Verlust	S -53.281,92	€ -3.842,64

Die Verlustbeträge setzen sich aus den Mietaufwendungen für die Wohnung in W,Gasse 1/Tür 4 und den Kosten für Strom und Gas hinsichtlich dieser Wohnung zusammen.

Seitens des Finanzamtes wurde der Bw. aufgefordert bezüglich der Wohnung in W,Gasse 1/Tür 4 Unterlagen, wie Mietvertrag etc. vorzulegen.

Anlässlich einer Nachschau im Jänner 2004 wurde seitens des Finanzamtes eine Besichtigung der Wohnung in W,Gasse 1/Tür 4 durchgeführt und festgestellt, dass ein Raum als Wartezimmer bzw. Büro eingerichtet ist und ein weiterer Raum als Ordination in Vorbereitung ist, in diesem Raum befand sich eine Liege und ein Schrank. Weiters war noch ein WC und Waschaum vorhanden. Der Bw. legte Monatsvorschreibungen und Eigentümerabrechnungen der Gebäudeverwaltung vor, aus welchen ersichtlich ist, dass für die Wohnung W,Gasse 1/Tür 4 im Jahr 2002 ein monatlicher Betrag von € 302,13 vorgeschrieben wurde.

Der Bw. hat im selben Haus ebenfalls, die Wohnung Top. 9 gemietet, welche allerdings privat genutzt wird. Das Haus in W,Gasse 1 gehört dem Bw. zur Hälfte und der Bw. bezog in den Streitjahren aus diesem Haus Einkünfte aus Vermietung.

Am 2. März 2004 erließ das Finanzamt den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2001 und setzte die Einkünfte aus selbständiger Arbeit mit Null an.

Am 24. März 2004 erließ das Finanzamt den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2002 und setzte die Einkünfte aus selbständiger Arbeit ebenfalls mit Null an.

Der Bw. erhob Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2001 und 2002 und stellte klar, dass die auch vom Finanzamt besichtigte Wohnung in W,Gasse 1/Tür 9 privat ist und mit der geplanten Ordinationserrichtung nichts zu tun habe, sondern die Ordination in W,Gasse 1/Tür 4 errichtet worden sei, jedoch keine entsprechenden Zustimmungen der Ärztekammer, der Gebietskrankenkasse und der Arbeitgeber vorlägen. Es sei jedoch der fixe Wille des Bw. die Ordination in Tür 4 demnächst zu beginnen. Der Bw. stellte den Antrag auf Anerkennung der Aufwendungen als Betriebsausgaben, da ein ausreichender Zusammenhang mit künftigen Betriebseinnahmen bestehe.

Das Finanzamt erließ am 12. Mai 2004 abweisende Berufungsvorentscheidungen betreffend die Einkommensteuer für die Jahre 2001 und 2002 und führte aus, dass Aufwendungen nur dann Betriebsausgaben darstellen, wenn ein ausreichender Zusammenhang mit Betriebseinnahmen bestehe. Die Absicht einer zukünftigen Ordinationseröffnung könne nicht die Behandlung der mit der gegenständlichen Wohnung zusammenhängenden Aufwendungen als betrieblich veranlasst nach sich ziehen.

Der Bw. stellte im Juni 2004 den Antrag auf Entscheidung über seine Berufungen betreffend die Einkommensteuer für die Jahre 2001 und 2002 durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und legte dar, dass er noch immer in Verhandlungen bezüglich der Bewilligungen hinsichtlich der Wahlarztordination sei, weshalb der Antrag auf Anerkennung der Aufwendungen als Betriebsausgaben aufrecht erhalten werde .

Aus den Finanzamtsakten ergibt sich, dass der Bw. im Jahr 2003 sich in Y an einer Gemeinschaftspraxis beteiligt hat. Nach Beendigung dieser Gemeinschaft hat der Bw. im Februar 2007 in Y eine eigene Ordination eröffnet.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist im vorliegenden Fall, ob die geltend gemachten Aufwendungen für Miete, Strom und Gasrechnung bezüglich der Wohnung in W,Gasse 1/Tür 4 in den Jahren 2001 (S 53.281,92) und 2002 (€ 3.842,64) als Betriebsausgaben in Zusammenhang mit einer zukünftigen Ordination des Bw., welcher dieser zu eröffnen beabsichtigt hat, anerkannt werden.

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

Der Bw. bezog in den Streitjahren 2001 und 2002 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als angestellter Arzt im Krankenhaus in X bzw. in Y und hatte die Absicht in einer Wohnung in W,Gasse 1/Tür 4 eine Ordination zu eröffnen.

Nach den Abgaben des Bw. sind für Miete, Gas und Strom für die Wohnung W,Gasse 1/Tür 4 Aufwendungen in Höhe von S 53.281,92 im Jahr 2001 und € 3.842,64 im Jahr 2002 angefallen, welche er als Betriebsausgaben geltend gemacht hat.

Trotz Aufforderung seitens des Finanzamtes hat der Bw. für den Streitzeitraum keinen Mietvertrag für die Wohnung in W,Gasse 1/Tür 4 vorgelegt.

Die Besichtigung der Wohnung anlässlich einer Nachschau im Jahr 2004 durch das Finanzamt ergab, dass neben WC und Waschraum ein als Büro eingerichteter Raum und ein Raum mit Schrank und Liege vorhanden waren.

Der Bw. ist Hälfteeigentümer der Liegenschaft W, Gasse 1 und bezieht hieraus Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Übermittelt wurden Eigentümerabrechnungen der Gebäudeverwaltung für 2001 aus denen ersichtlich ist, dass dem Bw. die Mietaufwendungen für die Wohnung W, Gasse 1/Tür 4 verrechnet wurden. Außerdem wurde eine Mietvorschreibung für Jänner 2003 betreffend die Wohnung Tür 4 vorgelegt, welche auf den Namen der Gattin des Bw. ausgestellt ist.

Nach Angaben des Bw. gab es seitens seiner Arbeitgeber in X und in Y und der Ärztekammer bis zum Zeitpunkt der Erhebung des Antrages auf Vorlage seiner Berufungen betreffend die Einkommensteuer für die Jahre 2001 und 2002 an die Abgabenbehörde zweiter Instanz - bis Juni 2004 - keine Zustimmung zur Eröffnung einer Ordination in Wien. Der Bw. hat bezüglich seiner Verhandlungen bzw. Antragstellungen keine schriftlichen Unterlagen vorgelegt, welche ein zielstrebige Betreiben der Betriebseröffnung durch ihn untermauern hätten können.

Der Bw. hat im Juni 2003 die Vereinbarung über seine Beteiligung an einer Gemeinschaftspraxis in Y unterzeichnet und nach Beendigung dieser Beteiligung im Februar 2007 in Y eine eigene Ordination errichtet. Aus diesem Verhalten ist zu ersehen, dass im Jahr 2003 der Bw. neben seiner hauptberuflichen Tätigkeit als angestellter Arzt in Y an der Tätigkeit im Rahmen einer Ordination in Y interessiert war und nicht an der Errichtung einer Ordination in W.

Nach der Rechtssprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind Aufwendungen auch schon vor Eröffnung eines Betriebes als Betriebsausgaben anzuerkennen, soweit ein ausreichender Zusammenhang mit künftigen Betriebseinnahmen und somit mit einer Einkunftsquelle besteht (VwGH 12.4.1983, 82/14/0150; 27.6.00, 95/14/0134).

Eine bloße Absichtserklärung über die Aufnahme einer künftigen betrieblichen Tätigkeit oder der Wille eine solche Tätigkeit aufzunehmen allein reichen nicht aus, um getätigte Aufwendungen als Betriebsausgaben anzuerkennen.

Voraussetzung für die Anerkennung von Betriebsausgaben ist die ernsthafte Absicht zur späteren Einnahmenerzielung aufgrund bindender Vereinbarungen oder sonstiger über eine Absichtserklärung hinausgehender Umstände. Die Absicht des Steuerpflichtigen muss klar und eindeutig nach außen in Erscheinung treten. Die zielstrebige Vorbereitung der Betriebseröffnung muss für die Außenwelt erkennbar sein (*Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, EStG, § 4 Anm 57).

Nach der Judikatur müssen über die Absichtserklärung hinausgehende Umstände vorliegen, aufgrund derer mit ziemlicher Sicherheit festgestellt werden kann, dass eine unternehmerische Tätigkeit entfaltet wird (VwGH 25.11.1986, 82/14/0045; 18.3.1997, 96/14/0045; 5.6.2003, 99/15/0038; 20.10.2004, 98/14/0216; 19.3.2008, 2007/15/0134).

In Anwendung dieser Voraussetzungen auf den vorliegenden Sachverhalt ist festzustellen, dass hier die subjektive Absicht des Bw. zur Eröffnung einer Ordination zwar vorliegt, jedoch keine objektiven Umstände vorhanden sind, welche auf die tatsächliche Eröffnung derselben schließen lassen. Vom Bw. wurde weder behauptet noch nachgewiesen, dass in der von ihm in den Streitjahren gemieteten Wohnung eine unternehmerische Tätigkeit als Arzt entfaltet wurde.

Es wurden keine bindenden schriftlichen Verträge mit den bzw. den Arbeitgebern des Bw. über deren Zustimmung zur Eröffnung einer Ordination durch den Bw. in W vorgelegt, sondern hat der Bw. im Gegenteil bekannt gegeben, dass keine Einverständniserklärungen der Arbeitgeber in Niederösterreich bzw. Oberösterreich vorlagen.

Auch hat der Bw. mitgeteilt, dass seitens der Ärztekammer und der Sozialversicherung zustimmende Erklärungen betreffend eine Eröffnung einer Ordination durch ihn in W weder in den Streitjahren 2001 und 2002 noch bis zur Erhebung des Vorlageantrages im Jahr 2004 gegeben waren. Vom Bw. wurden keine Unterlagen betreffend von ihm gestellter Anträge an die Ärztekammer oder die Sozialversicherungsanstalten vorgelegt.

Die von der Rechtsprechung geforderte zielstrebige für die Außenwelt objektiv erkennbare Vorbereitung einer Betriebseröffnung ist im gegenständlichen Fall nicht gegeben.

Auch aus der Ausstattung der Wohnung ergab sich aufgrund der Nachschau im Jahr 2004 kein Hinweis auf die geplante Eröffnung einer Arztordination.

Aufgrund der oben angeführten Umstände und der Tatsache, dass bloß eine subjektive Absicht des Bw. vorlag, welche nicht dazu geeignet war, das objektive Erfordernis des nach außen in Erscheinung Tretens der Tätigkeit des Bw. zu erfüllen, geht der Unabhängige Finanzsenat davon aus, dass im vorliegenden Fall kein ausreichender Zusammenhang zwischen den vom Bw. in den Jahren 2001 und 2002 geltend gemachten Aufwendungen für die Wohnung und künftigen Betriebseinnahmen bzw. einer Einkunftsquelle bestand.

Den Berufungen des Bw. gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2001 und 2002 wird keine Folge gegeben.

Ergeht auch an das Finanzamt

Wien, am 28. Jänner 2009