

# TE Vwgh Erkenntnis 1995/10/24 91/14/0270

JUSLINE Entscheidung

🕒 Veröffentlicht am 24.10.1995

## Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

## Norm

EStG 1972 §20 Abs1;

EStG 1972 §4 Abs1;

EStG 1972 §4 Abs4;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss sowie die Hofräte Dr. Karger, Dr. Graf, Mag. Heinzl und Dr. Zorn als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Traudtner, über die Beschwerde des Dr. G in F, vertreten durch Dr. P, Rechtsanwalt in M, gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Steiermark, Berufungssenat, vom 23. Oktober 1991, B 119-3/90, betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 1982 bis 1986, zu Recht erkannt:

## Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen von 4.565 S binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## Begründung

Der Beschwerdeführer, ein Facharzt für Innere Medizin, erwarb im Jahr 1980 ein in F gelegenes Einfamilienhaus, das er unter Aufnahme von Krediten um- und ausbaute. Nach Beendigung der Um- und Ausbauten im Jahr 1983 beträgt die nutzbare Fläche 233,70 m<sup>2</sup>.

Seit dem Jahr 1982 ist der Beschwerdeführer im Landeskrankenhaus F als Primar beschäftigt. Aus dieser Tätigkeit bezieht er sowohl Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als auch aus Klassegebühren Einkünfte aus selbständiger Arbeit. Im Einfamilienhaus betreibt er eine Privatordeination, aus der er in den Streitjahren Einnahmen von insgesamt rund 115.000 S erzielte.

Der Beschwerdeführer sah das Einfamilienhaus zu 33 % als betrieblich genutzt an und machte daher bei den von ihm nach § 4 Abs 3 EStG erstellten Gewinnermittlungen die mit dem Einfamilienhaus im Zusammenhang stehenden laufenden Aufwendungen wie Kreditzinsen, Strom, Beheizung, Rauchfangkehrer, Instandhaltung etc sowie

Absetzungen für Abnutzung als Betriebsausgaben geltend. Die Kosten der von ihm angeschafften Ordinationseinrichtung machte er ebenfalls im Weg der Absetzung für Abnutzung geltend. Die dementsprechenden Vorsteuern zog er ab.

Im Zug der für die Streitjahre durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung wurde - soweit für das Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof von Relevanz - festgestellt, der Beschwerdeführer behandle jährlich rund 30 Patienten in seinem Einfamilienhaus. Das Ausmaß der vom Beschwerdeführer erklärten betrieblichen Nutzung des Einfamilienhauses entspreche daher nicht den Tatsachen. Der Beschwerdeführer benutze zwei Räume im Erdgeschoß im Ausmaß von 30,40 m<sup>2</sup> unbestritten für betriebliche Zwecke (Privatordination). Ein Zimmer im Obergeschoß, sei nicht wie eine Ordination, sondern wie ein privat genutzter Raum eingerichtet. Eine sich im Vorraum befindliche Bücherwand werde nicht nur zur Aufbewahrung von Fachliteratur verwendet. Der Prüfer vertrat daher in dem gemäß § 151 Abs 3 BAO erstatteten Bericht die Ansicht, das Einfamilienhaus werde nur zu 13 % betrieblich genutzt, weswegen die als Betriebsausgaben geltend gemachten laufenden Aufwendungen sowie die Absetzungen für Abnutzung entsprechend zu kürzen seien. Die Bücherwand werde wegen der Mischnutzung nur zu 50 % für betriebliche Zwecke verwendet, weswegen nur die Hälfte der hierfür geltend gemachten Absetzungen für Abnutzung zu berücksichtigen sei. Die abgezogenen Vorsteuern seien dementsprechend zu berichtigen.

Das Finanzamt schloß sich den Ausführungen des Prüfers an und erließ im wiederaufgenommenen Verfahren entsprechende Abgabenbescheide für die Streitjahre, wobei es zur Begründung auf den erstatteten Bericht verwies.

Mit Berufung wandte der Beschwerdeführer - soweit für das Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof von Relevanz - ein, das Zimmer im Obergeschoß werde hauptsächlich zur mehrstündigen Nachruhe von "Infusions- und Blutdruckpatienten" benutzt, weswegen sich in diesem auch zwei Betten befänden. Dieses Zimmer werde auch von ihm zur Erledigung beruflich veranlaßter administrativer Arbeiten verwendet. Es sei richtig, daß in der Bücherwand auch private Bücher (Klassiker) aufbewahrt würden. Dies ändere aber nichts daran, daß diese Bücherwand überwiegend der Aufbewahrung medizinischer Fachbücher diene. Der mit Fachliteratur noch nicht aufgefüllte Teil werde derzeit noch für die Aufbewahrung privater Bücher verwendet, was sich aber bei der Fülle der erscheinenden Fachliteratur in Hinkunft ändern werde. Die für den Um- und Ausbau des Einfamilienhauses aufgenommenen Kredite würden ebenso wie die dafür zu entrichtenden Zinsen über sein Girokonto bedient. Über dieses Girokonto würden alle seine berufliche Tätigkeit betreffenden Zahlungen abgewickelt. Die auf diesem Girokonto anfallenden Zinsen seien daher durch seinen Betrieb veranlaßt (Investitionen, Anlaufkosten etc), weswegen sie zur Gänze als Betriebsausgaben zu berücksichtigen seien.

In Beantwortung eines Vorhaltes gab der Beschwerdeführer bekannt, von den jährlich rund 30 in der Privatordination behandelten Patienten hätte etwa die Hälfte das Zimmer im Obergeschoß zur Nachruhe benutzt. Unter einem überreichte er die von ihm in den Jahren 1984 bis 1986 ausgestellten (anonymisierten) Honorarnoten über alle in der Privatordination durchgeführten Behandlungen.

In einer hinsichtlich der im Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof strittigen Punkte abweisenden Berufungsvorentscheidung hielt das Finanzamt dem Beschwerdeführer vor, wie sich aus den in den Honorarnoten angeführten Behandlungen ergebe, seien keine Infusionen verabreicht worden, weswegen das Zimmer im Obergeschoß, das wie ein privat genutzter Raum eingerichtet sei, nicht zur Nachruhe von Patienten benutzt werde. Schon auf Grund der Berufungsausführungen könne keine Rede davon sein, die Bücherwand werde zu 100 % betrieblich genutzt. Wenn daher der Prüfer 50 % der Anschaffungskosten der Bücherwand als betrieblich veranlaßt angesehen habe, sei dies durchaus nicht kleinlich gewesen. Auf dem Girokonto würden alle Einnahmen (Honorare, Gehalt, Klassegebühren) ebenso wie alle betrieblichen und privaten Ausgaben verbucht. Eine Trennung zwischen betrieblicher und privater Geldgebarung sei daher unmöglich, weswegen nur 13 % jener Zinsen, die für den Um- und Ausbau des Einfamilienhauses aufgewendet worden seien, als Betriebsausgaben berücksichtigt werden könnten.

Im Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz nahm der Beschwerdeführer zu den Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung nicht Stellung.

In der mündlichen Verhandlung behauptete der Beschwerdeführer, es hätten viel mehr als jährlich rund 30 Patienten seine Privatordination besucht. Da er von jenen Patienten, die bereits Klassegebühren entrichtet hätten, nicht nochmals Honorare verlangen könne, habe er diese Patienten unentgeltlich behandelt. Er habe für den Um- und Ausbau des Einfamilienhauses Eigenmittel von rund 4 Mio S aufgewendet. Der fehlende Betrag von 1,5 Mio S sei

mittels Krediten finanziert worden. Während die Eigenmittel für den privat genutzten Teil des Einfamilienhauses aufgewendet worden seien, seien die Kredite ausschließlich für den betrieblich genutzten Teil verwendet worden, weswegen die Zinsen für diese Kredite als Betriebsausgaben zu berücksichtigen seien.

Mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung hinsichtlich der im Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof strittigen Punkte ab, wobei sie zum Zimmer im Obergeschoß ausführte, dem Beschwerdeführer sei es nicht gelungen, dessen betriebliche Nutzung nachzuweisen. Abgesehen davon, daß dieses Zimmer nur über mehrere privat genutzte Wohnräume erreichbar sei, erscheine die Behauptung des Beschwerdeführers, dieses werde schon deswegen ausschließlich betrieblich genutzt, weil sich dort jährlich rund 15 Patienten zur Nachruhe aufhielten, unglaublich. Hierbei sei noch zu berücksichtigen, daß in keiner der vorgelegten Honorarnoten Infusionen verrechnet worden seien. Der Beschwerdeführer verfüge im Erdgeschoß ohnedies über einen Ordinationsraum und ein Behandlungszimmer, weswegen angesichts der geringen Patientenfrequenz und infolge vorhergehender Terminvereinbarung selbst unter der Annahme, manche Patienten benötigten eine Nachruhe, davon ausgegangen werden könne, einer der beiden betrieblich genutzten Räume im Erdgeschoß werde hierfür benutzt. Es erscheine aus medizinischer Sicht überdies fragwürdig, ob einem Patienten nach Verabreichung einer Infusion, die eine Nachruhe erforderlich mache, der Weg durch vier Räume und über eine Stiege zumutbar sei. Auch mit der Behauptung in der mündlichen Verhandlung, es kämen die von ihm im Krankenhaus F behandelten Patienten auch in die Privatordination, zeige der Beschwerdeführer nicht auf, das Zimmer im Obergeschoß diene überwiegend betrieblichen Zwecken. Das Einfamilienhaus werde daher - wie bereits vom Prüfer festgestellt - nur zu 13 % betrieblich genutzt, woraus sich die vom Prüfer gezogenen steuerlichen Konsequenzen ergäben.

Die sich in einem privat genutzten Raum befindliche Bücherwand werde - was der Beschwerdeführer nicht in Abrede stelle - auch für private Zwecke genutzt. Da somit keine ausschließliche oder nahezu ausschließliche betriebliche Nutzung gegeben sei, scheine es ohnedies äußerst großzügig, diese Bücherwand zu 50 % dem betrieblichen Bereich zuzuordnen.

Die vom Beschwerdeführer aufgenommenen Kredite würden ebenso wie die zu entrichtenden Zinsen über sein Girokonto, über das alle betrieblichen und privaten Zahlungen abgewickelt worden seien, bedient. Der Beschwerdeführer trenne somit seine betriebliche von seiner privaten Kassenführung nicht, weswegen die über das Girokonto entrichteten Zinsen nicht als Betriebsausgaben zu berücksichtigen seien. Der Beschwerdeführer habe es auch unterlassen, einen Nachweis für seine Behauptung in der mündlichen Verhandlung zu erbringen, die von ihm aufgenommenen Kredite seien ausschließlich für den betrieblich genutzten Teil des Einfamilienhauses verwendet worden. Es könnten daher nur 13 % jener Zinsen, die für den Um- und Ausbau des Einfamilienhauses aufgewendet worden seien, als Betriebsausgaben berücksichtigt werden.

Gegen diesen Bescheid wendet sich die wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes erhobene Beschwerde. Der Beschwerdeführer erachtet sich in seinem Recht auf Zugehörigkeit des Zimmers im Obergeschoß und der (gesamten) Bücherwand zum notwendigen Betriebsvermögen sowie auf Berücksichtigung der gesamten über das Girokonto entrichteten Zinsen als Betriebsausgaben verletzt.

Die belangte Behörde legte die Akten des Verwaltungsverfahrens vor und beantragt in ihrer Gegenschrift die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

#### 1. Zimmer im Obergeschoß

Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung ausgeführt hat, sind die anteilig auf ein betrieblich (beruflich) genutztes Zimmer im Wohnungsverband des Steuerpflichtigen entfallenden Aufwendungen nur dann steuerlich zu berücksichtigen, wenn die ausgeübte Tätigkeit einen ausschließlich betrieblichen (beruflichen) Zwecken dienenden Raum im Wohnbereich unbedingt notwendig macht und dieser Raum auch tatsächlich entsprechend eingerichtet und genutzt wird (vgl beispielsweise das Erkenntnis vom 19. Mai 1993, 91/13/0045, mwA).

Der Beschwerdeführer behauptet die ausschließlich betriebliche Nutzung nicht nur der Räume im Erdgeschoß im Ausmaß von 30,40 m<sup>2</sup>, sondern auch des sich im Wohnungsverband befindlichen Zimmers im Obergeschoß. Damit bekämpft er insoweit die Beweiswürdigung der belangten Behörde, die hinsichtlich dieses Zimmers eine private Nutzung angenommen hat.

Der Verwaltungsgerichtshof kann im Rahmen der ihm zustehenden Schlüssigkeitsprüfung (vgl. Dolp, Die Verwaltungsgerichtsbarkeit<sup>3</sup>, 548 f) nicht finden, die Beweiswürdigung der belangten Behörde wäre rechtswidrig. Bereits der aktenkundige Bauplan spricht nicht für, sondern gegen die Richtigkeit der Darstellung des Beschwerdeführers, das Zimmer im Obergeschoß werde ausschließlich betrieblich genutzt. Denn es widerspricht jeder Lebenserfahrung, daß Patienten eines Arztes durch vier privat genutzte Räume, wovon zwei (Eßraum, Wohnzimmer) zum engsten Wohnbereich zählen, sowie über eine Stiege gehen, um nach Verabreichung von Infusionen der Ruhe zu pflegen. Vielmehr ist davon auszugehen, daß die Patienten - falls tatsächlich auf Grund verabreichter Infusionen eine Nachruhe erforderlich ist - einen der beiden sich im Erdgeschoß befindlichen, ausschließlich betrieblich genutzten Räume benutzen. Wenn die belangte Behörde daher unter Berücksichtigung der geringen Patientenfrequenz und der Einrichtung des Zimmers im Obergeschoß zur Ansicht gelangt ist, dieses diene weder ausschließlich betrieblichen (beruflichen) Zwecken des Beschwerdeführers, noch sei es für die Ausübung der ärztlichen Praxis unbedingt notwendig, kann ihr nicht entgegengetreten werden. Mit der nicht weiter konkretisierten Behauptung des Beschwerdeführers in der mündlichen Verhandlung, er behandle jene Patienten, die bereits Klassegebühren entrichtet hätten, in seiner Privatordination unentgeltlich, zeigt er weder auf, daß das Zimmer im Obergeschoß ausschließlich betrieblich genutzt wird, noch daß es für die Ausübung der ärztlichen Praxis unbedingt notwendig ist. Wenn der Beschwerdeführer im Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof behauptet, es seien Patienten VOR der Einweisung in das Krankenhaus F in die Privatordination gekommen, stellt dies eine im Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof unbeachtliche Neuerung dar. Bemerkt wird, daß auch mit diesem Vorbringen die ausschließlich betriebliche und unbedingt notwendige Nutzung des Zimmers im Obergeschoß nicht dargetan wird. Entgegen den Ausführungen des Beschwerdeführers hat die belangte Behörde nicht in Abrede gestellt, Patienten würden Infusionen verabreicht. Sie hat dies vielmehr dahingestellt lassen (angefochtener Bescheid, 7, 5. Absatz).

Die belangte Behörde ist daher nicht rechtswidrig vorgegangen, wenn sie auf Grund der Ergebnisse des Ermittlungsverfahrens, an dem mitzuwirken dem Beschwerdeführer ausreichend Gelegenheit geboten wurde, zu dem Schluß gelangt ist, daß das Zimmer im Obergeschoß nicht zum notwendigen Betriebsvermögen des Beschwerdeführers gehört, weswegen sie nur 13 % des Einfamilienhauses als betrieblich genutzt angesehen und daraus steuerliche Konsequenzen gezogen hat. Im übrigen wird hinsichtlich der nur mehr 13 %igen Nutzung des Einfamilienhauses auf die Ausführungen in Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, Tz 11.3.3(4) zu § 4 EStG, verwiesen.

## 2. Bücherwand

Das unter 1. eingangs Ausgeführte gilt ebenso für Einrichtungsgegenstände, die sich in einem nicht betrieblich (beruflich) genutzten Zimmer im Wohnungsverband des Steuerpflichtigen befinden.

Der Beschwerdeführer behauptet nicht einmal die ausschließlich betriebliche Nutzung der sich im privat genutzten Vorraum des Einfamilienhauses befindlichen Bücherwand. Der Beschwerdeführer ist daher in seinen Rechten nicht verletzt worden, wenn die belangte Behörde trotz der gegebenen privaten Mitverwendung des Bücherschranks diesen nur zu 50 % als zum notwendigen Betriebsvermögen des Beschwerdeführers gehörend angesehen hat. Daran vermögen die Beschwerdeausführungen, die Bücherwand werde in Hinkunft zur Gänze zur Aufbewahrung von Fachliteratur verwendet werden, nichts zu ändern. Abgesehen davon, daß es sich hierbei nur um Absichtserklärungen handelt, hatte die belangte Behörde die tatsächlichen Verhältnisse in den Streitjahren, keineswegs jedoch mögliche Änderungen in den Folgejahren zu beurteilen.

## 3. Zinsen

Der Beschwerdeführer vertritt unter Hinweis auf das hg Erkenntnis vom 19. September 1990, 89/13/0112, die Meinung, das Girokonto sei ausschließlich aus betrieblichen Gründen eröffnet worden. Es stehe ihm frei, seinen Betrieb durch Eigen- oder Fremdmittel zu finanzieren. Die zu betrieblichen Zwecken aufgenommenen Kredite gehörten daher zum Betriebsvermögen, weswegen die über das Girokonto entrichteten Zinsen zur Gänze als Betriebsausgaben zu berücksichtigen seien. Das

hg Erkenntnis vom 21. Mai 1985, 85/14/0004, in dem ausgeführt worden sei, Zinsen, die sowohl für den betrieblichen als auch für den privaten Bereich aufgewendet worden seien, stellten nur hinsichtlich des betrieblichen Bereiches Betriebsausgaben dar, sei durch das erstangeführte Erkenntnis "überholt".

Das vom Beschwerdeführer zitierte hg Erkenntnis vom 19. September 1990 betrifft einen Fall, in dem einerseits die

aufgenommenen Fremdmittel ausschließlich betrieblich verwendet wurden, andererseits die Finanzierung der privaten Aufwendungen aus Eigenmitteln erfolgt ist. Der nunmehr zu beurteilende Sachverhalt unterscheidet sich somit wesentlich von dem des hg Erkenntnisses vom 19. September 1990. Der Hinweis des Beschwerdeführers auf dieses Erkenntnis geht daher ins Leere.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in dem vom Beschwerdeführer als "überholt" bezeichneten Erkenntnis vom 21. Mai 1985 die Ansicht vertreten, daß Verbindlichkeiten, die der Steuerpflichtige anlässlich des Erwerbes oder der Herstellung eines sowohl betrieblichen als auch privaten Zwecken dienenden Gebäudes eingeht, nur nach Maßgabe der betrieblichen und privaten Nutzung auf das Betriebs- und Privatvermögen aufzuteilen sind. Analog hiezu stellen die hierfür entrichteten Zinsen entweder Betriebsausgaben oder Kosten der Lebensführung dar. Für die Zuordnung dieser Verbindlichkeiten ist es grundsätzlich ohne Bedeutung, ob sie die Herstellungskosten des Gebäudes zur Gänze oder nur zum Teil decken. Dienen die Verbindlichkeiten als solche der Herstellung eines einheitlichen Wirtschaftsgutes (Gebäude), dann können sie nicht schon deshalb, weil sie geringer sind als die Herstellungskosten des betrieblich genutzten Teiles, als allein den betrieblich genutzten Teil betreffend angesehen werden. Vielmehr ist auch in einem solchen Fall die zur Herstellung des ganzen Gebäudes aufgenommene Schuld seiner Nutzung entsprechend aufzuteilen. Eine andere Betrachtung wäre nur dann geboten, wenn mit den Verbindlichkeiten nicht die Errichtung des gesamten Gebäudes, sondern nachweislich ALLEIN die Herstellung eines abgrenzbaren, ausschließlich betrieblich genutzten Gebäudeteiles finanziert worden wäre.

Der Verwaltungsgerichtshof sieht sich nicht veranlaßt, von dieser Rechtsprechung abzuweichen (vgl das hg Erkenntnis vom 4. Oktober 1995, 93/15/0130, mwA). Wie sich aus den von der belangten Behörde vorgelegten Verwaltungsakten ergibt, hat der Beschwerdeführer das ein einheitliches Wirtschaftsgut darstellende Einfamilienhaus nach dessen Erwerb in einem Zug um- und ausgebaut. Es stand von vornherein fest, das Einfamilienhaus werde sowohl betrieblichen als auch privaten Zwecken dienen. Die belangte Behörde durfte daher den berechtigten Schluß ziehen, die dem Beschwerdeführer gewährten Kredite hätten schlechthin für den Um- und Ausbau des Einfamilienhauses Verwendung gefunden, weswegen die für diese Kredite entrichteten Zinsen nur im anteiligen Ausmaß der betrieblichen Nutzung des Einfamiliennhauses von 13 % steuerlich zu berücksichtigen sind. Der Beschwerdeführer blieb überdies für seine in der mündlichen Verhandlung aufgestellte Behauptung, die Kredite im Ausmaß von 1,5 Mio S seien ausschließlich für den betrieblich genutzten Teil des Einfamilienhauses verwendet worden, jeden Beweis schuldig.

Da das Ausmaß der vom Beschwerdeführer insgesamt entrichteten Zinsen unstrittig ist, erübrigen sich Erwägungen, was hinsichtlich des betrieblich genutzten Teiles rechtens wäre, wenn der Beschwerdeführer die gesamten Aufwendungen für den Erwerb sowie den Um- und Ausbau des Einfamilienhauses mittels Krediten finanziert hätte. Denn der Verwaltungsgerichtshof hat nicht über einen fiktiven, sondern über den der Beschwerde zugrunde liegenden Sachverhalt zu entscheiden. Gleiches gilt hinsichtlich der Ausführungen des Beschwerdeführers über die Nichtabzugsfähigkeit von Schuldzinsen bei gleichzeitiger Besteuerung von Einkünften aus Kapitalvermögen.

Die Beschwerde erweist sich somit als unbegründet und war daher gemäß § 42 Abs 1 VwGG abzuweisen.

Die Entscheidung über den Aufwandsatz stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der Verordnung BGBl Nr 416/1994.

#### **European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:1995:1991140270.X00

#### **Im RIS seit**

20.11.2000

**Quelle:** Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>