

# TE Vwgh Erkenntnis 2007/4/19 2004/15/0098

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 19.04.2007

## Index

10/07 Verwaltungsgerichtshof;  
32/04 Steuern vom Umsatz;

## Norm

UStG 1972 §1 Abs1 Z2 lita;  
UStG 1994 §6 Abs1 Z9 lita;  
VwGG §42 Abs1;  
VwGG §42 Abs2 Z3;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Stoll und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Zorn, Dr. Büsser und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein der Schriftführerin Dr. Kinsky, über die Beschwerde des Dr. AZ in A, vertreten durch Mag. Dr. Markus Singer, Rechtsanwalt in 1130 Wien, Gallgasse 50, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Graz, vom 26. Mai 2004, GZ. RV/0152-G/02, betreffend u. a. Umsatzsteuer für die Jahre 1994 bis 1996, zu Recht erkannt:

## Spruch

Der angefochtene Bescheid wird hinsichtlich Umsatzsteuer für das Jahr 1994 wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben; im Übrigen, also hinsichtlich Umsatzsteuer für die Jahre 1995 und 1996 wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.171,20 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## Begründung

Der Beschwerdeführer, ein Facharzt, hat im Jahr 1989 in A. ein renovierungsbedürftiges Wohnhaus erworben und in den folgenden Jahren vollständig renoviert. Anlässlich einer abgabenbehördlichen Prüfung der Jahre 1989 bis 1991 im Jahr 1993 waren die Räumlichkeiten für die - beabsichtigte - betriebliche Nutzung noch nicht adaptiert. Dieser betriebliche Anteil des Hauses ist an Hand des Planes mit 23 % der Gesamtfläche ermittelt worden.

Im Rahmen der abgabenbehördlichen Prüfung der Jahre 1994 bis 1996 in der Zeit vom 15. Juli 1998 bis 7. April 1999 ist der Prüfer davon ausgegangen, dass der bisher dem Unternehmen des Beschwerdeführers zugeordnete Gebäudeteil des Wohnhauses zur Gänze Privatvermögen darstelle und nicht dem Unternehmensbereich zuzurechnen sei. Der

Gebäudeanteil wurde zum 1. Jänner 1994 mit dem Teilwert aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden. Für das Ausscheiden des Gebäudeteiles aus dem Unternehmen wurde nach § 1 Abs. 1 Z. 2 lit. a UStG 1972 (Eigenverbrauch) Umsatzsteuer vorgeschrieben.

Mit dem angefochtenen Bescheid hat die belangte Behörde u. a. über die Berufungen des Beschwerdeführers gegen die Umsatzsteuerbescheide 1994 bis 1996 des Finanzamtes, in denen das Finanzamt den Feststellungen des Prüfers gefolgt ist, entschieden. In der Begründung heißt es dazu ergänzend zum eingangs dargestellten unstrittigen Sachverhalt, dem Prüfer seien im Zuge der Betriebsprüfung über die Streitjahre zwei Räume, die sich rechts neben dem Hauseingang im Erdgeschoß befinden, gezeigt worden. Hinsichtlich dieser beiden Räume, sowie einer Garderobe und des WCs im Erdgeschoß sei eine ausschließlich betriebliche Nutzung behauptet worden. In keinem der beiden Räume habe sich aus der Einrichtung auch nur annähernd ein Hinweis auf eine Ordinationstätigkeit ergeben. In dem laut Bauplan als Aufnahme bezeichneten Raum habe sich lediglich eine Karte vom menschlichen Körper und ein Skelett, ein Bücherregal und ein kleines Tischchen befunden. Der Raum habe den Eindruck eines Durchgangszimmers bzw. eines Ortes zur Aufbewahrung teils privater Gegenstände vermittelt. Durch das Vorhandensein eines Medikamentenschrankes und medizinischer Behelfe für die Notfallversorgung, die in beinahe jedem Haushalt vorhanden seien, werde ein Raum noch nicht zu einem betrieblichen Raum. Überdies ergebe sich weder im Ort noch am Haus selbst ein Hinweis auf eine Ordination. Im anschließenden Zimmer hätten sich eine Wohnzimmersgarnitur mit einem Wohnzimmertisch, ein Kasten und zusammengeklappte Sessel für die Terrasse befunden. Von diesem Raum sei der Ausgang auf eine der beiden Terrassen des Hauses mit Blick auf den Fischteich möglich. Auf Grund der Ausstattung und Lage werde dieser Raum offenbar privat genutzt. In keinem der beiden Räume habe sich ein Computer, ein Schreibtisch oder ein sonstiger für Schreibarbeiten geeigneter Tisch und keine dafür geeignete Sitzmöglichkeit befunden.

Im Erwägungsteil führte die belangte Behörde aus, die Frage, in welchem Zeitpunkt der strittige Gebäudeteil im Wege einer Entnahme in das Privatvermögen überführt worden sei, sei eine im Wege der Beweiswürdigung zu lösende Sachverhaltsfrage. Dem im Zuge des Vorlageantrages abgeänderten Berufungsbegehren, die Entnahme nicht mehr grundsätzlich in Abrede zu stellen, sondern den Entnahmzeitpunkt erst im Jahr 1998 anzunehmen, habe nicht entsprochen werden können. Der Beschwerdeführer habe im Vorlageantrag ausgeführt, das Finanzamt hätte nach der Prüfung hinsichtlich des Zeitraumes 1989 bis 1991 die Möglichkeit gehabt, die Veranlagungen der Folgejahre gemäß § 200 BAO vorläufig durchzuführen, wenn es berechtigte Zweifel über die Tatsache der betrieblichen Nutzung gehabt hätte. Dem sei zu entgegnen, dass die steuerliche Behandlung der strittigen Räumlichkeiten in den Jahren 1992 und 1993 dahingestellt bleiben könne, weil der Beschwerdeführer aus seiner allfälligen unzutreffenden rechtlichen Würdigung keinen Anspruch auf Beibehaltung dieser Beurteilung ableiten könne.

Der Beschwerdeführer habe behauptet, die strittigen Räumlichkeiten als Notfallordination, zur Erledigung der administrativen Tätigkeiten für seine Ordination in K. und als Arbeitszimmer genutzt zu haben. Zur behaupteten Nutzung als Notfallordination sei im Rahmen des Erörterungstermines angegeben worden, dass "Notfallordinationen in äußerst seltenen Fällen stattgefunden hätten". Der Beschwerdeführer habe dazu jedoch keine näheren Angaben gemacht. Es dürfe dazu auch nicht übersehen werden, dass der Beschwerdeführer tagsüber nicht in A., sondern in seiner Ordination in K. und ab 1994 im Zuge des Aufbaues einer weiteren Ordination verstärkt in W. anwesend gewesen sei. Somit blieben vom Zeitablauf her lediglich die Nachtstunden sowie die ordinationsfreien Zeiten, also die Wochenenden und die Feiertage als verfügbare Zeiten für "Notfallordinationen". Hiezu komme, dass der Beschwerdeführer nach seinen Ausführungen im Falle von Operationen gelegentlich überhaupt in W. genächtigt habe und damit nicht für "Notfallordinationen" in A. habe zur Verfügung sein können. Angesichts dieser Tatsache erscheine es sehr unglaublich, dass sich "Notfallpatienten" tatsächlich jemals an den Beschwerdeführer gewendet hätten. Bei Vorliegen eines medizinischen Notfalls stelle die Zeit einen für den Erfolg der Behandlung wesentlichen Faktor dar. Das Risiko, dass der Beschwerdeführer nicht anwesend sei und damit wertvolle Zeit verstreiche, spräche jedenfalls nach der allgemeinen Lebenserfahrung gegen seine Behauptung. Im Übrigen sei der Beschwerdeführer nähere Ausführungen über die Art der orthopädischen "Notfälle", die einer sofortigen Behandlung in den strittigen Räumlichkeiten bedurft hätten, und den zeitlichen Nutzungsgrad der Räumlichkeiten aus diesem Titel für die Streitjahre schuldig geblieben.

Auch die erstmals im Zuge des Erörterungstermines ins Treffen geführte Behauptung, die Räumlichkeiten zur allfälligen Nachversorgung von Patienten des Beschwerdeführers aus dem Raum A., verwendet zu haben, könne nicht

überzeugen. Der Beschwerdeführer bleibe konkrete Aussagen schuldig; sein Vorbringen beschränke sich auf eine nicht substanzierte Behauptung. Vor allem im Hinblick darauf, dass der Beschwerdeführer in A. lediglich in der ordinationsfreien Zeit, im Wesentlichen also am Abend und zu den Wochenenden und Feiertagen habe anwesend sein können, erscheine eine Nachversorgung eher unwahrscheinlich. Im Übrigen wäre es an ihm gelegen, entsprechende Beweise über sein Vorbringen anzubieten. Somit könne die ausschließliche oder nahezu ausschließliche Nutzung der strittigen Räumlichkeiten als "Notfallordination" in den Streitjahren nicht als erwiesen angenommen werden.

Bezüglich der in der Berufung behaupteten Nutzung der Räumlichkeiten für administrative Tätigkeiten, wie Führung der Aufzeichnungen durch Angestellte, Vornahme der Krankenkassenabrechnungen, Eintragungen in die Patientenkartei, Ausfertigung von Befunden und die Evidenz von Krankengeschichten, seien die steuerlichen Kriterien für die Anerkennung dieser Räumlichkeiten als Arbeitszimmer zu untersuchen.

Nach der Rechtsprechung zur Rechtslage vor dem Strukturanpassungsgesetz 1996 (für die Streitjahre 1994 und 1995) seien Aufwendungen für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer als Betriebsausgaben oder Werbungskosten nur anzuerkennen, wenn ein betrieblich bzw. beruflich verwendetes Arbeitszimmer nach Art der Tätigkeit des Steuerpflichtigen notwendig sei, der zum Arbeitszimmer bestimmte Raum tatsächlich ausschließlich oder nahezu ausschließlich betrieblich bzw. beruflich genutzt werde und auch entsprechend eingerichtet sei.

Ein als Wohnzimmer eingerichteter Raum werde auch dann nicht zu einem Arbeitsraum, wenn dort gelegentlich betriebliche Tätigkeiten verrichtet und dort Geschäftsbücher aufbewahrt werden. Für die Beantwortung der Frage, ob ein Arbeitszimmer nach Art der Tätigkeit des Steuerpflichtigen notwendig sei, seien nach der hiefür maßgebenden Verkehrsauffassung die Art und das Ausmaß des durch die Einkünftezielung zu erwartenden administrativen Arbeitsanfalles, der üblicherweise in einem Büraum bewältigt werde, entscheidend. Bloß gelegentliche berufliche Studien oder Besprechungen in einem als "Herrenzimmer" eingerichteten Raum in einer Privatwohnung ermöglichen es jedenfalls nicht, das betreffende Zimmer aus der Privatsphäre der einheitlichen Wohnung auszuscheiden.

Bezüglich der Notwendigkeit der beiden Zimmer zur Vornahme administrativer Tätigkeiten habe das Finanzamt bereits in der Berufungsvorentscheidung ausgeführt, dass es unter Bedachtnahme auf das Fehlen einer geeigneten Ausstattung und mit Rücksicht auf die in der Ordination in K. vorhandenen Möglichkeiten, der allgemeinen Lebenserfahrung widerspreche, dass die für die Durchführung der behaupteten Tätigkeiten erforderlichen Unterlagen nach A. transferiert worden seien. Der Beschwerdeführer habe im Vorlageantrag dagegen eingewendet, dass die administrativen Tätigkeiten deshalb in A. hätten erledigt werden müssen, weil diese in einer Atmosphäre der oft sehr turbulenten Betriebsamkeit im Rahmen der Ordinationszeit nicht hätten erledigt werden können. Diese Argumentation könne jedoch nicht überzeugen. Es entspreche der allgemeinen Lebenserfahrung jedes Patienten, dass die in einer Arztordination angestellten Hilfskräfte während der Ordinationszeit ausschließlich zu Verrichtungen im Zusammenhang mit der Behandlung der Patienten herangezogen werden. Die vom Beschwerdeführer ins Treffen geführten Tätigkeiten - Führung der Aufzeichnungen durch Angestellte, Vornahme der Krankenkassenabrechnungen, Eintragungen in die Patientenkartei, Ausfertigung von Befunden und die Evidenz von Krankengeschichten - würden üblicherweise nach Ordinationsschluss in der Ordination bewerkstelligt. Dass diese Arbeiten, erforderlichenfalls auch durch Angestellte der Ordination, die zu diesem Zweck unter Mitnahme der in der Ordination befindlichen Unterlagen von K. nach A. hätten fahren müssen, in den strittigen Räumlichkeiten erledigt worden seien, widerspreche den Erfahrungen des täglichen Lebens. Für diese von der üblichen Organisation einer ärztlichen Ordination abweichende Praxis hätte der Beschwerdeführer eine schlüssige und glaubwürdige Begründung liefern müssen.

Der Beschwerdeführer habe behauptet, es sei nicht nachzuvollziehen, aus welchen Gründen der Prüfer im Rahmen der am 5. Oktober 1998 stattgefundenen Besichtigung der strittigen Räumlichkeiten habe zur Kenntnis gelangen können, welche Verhältnisse am 1. Jänner 1994 vorgelegen seien. Dazu sei Folgendes zu sagen:

Zum Zeitpunkt der Besichtigung seien in dem laut Bauplan als "Aufnahme" bezeichneten Raum eine Karte vom menschlichen Körper und ein Skelett, ein Bücherregal, ein kleines Tischchen, ein Medikamentenschrank und medizinische Behelfe für die Notfallversorgung vorgefunden worden, die in beinahe jedem Haushalt vorhanden seien. Im anschließenden Zimmer hätte sich eine Wohnzimmersgarnitur mit einem Wohnzimmertisch, ein Kasten und zusammengeklappte Sessel für die Terrasse befunden. Der Beschwerdeführer habe nicht behauptet, dass die Einrichtung zum 1. Jänner 1994 anders beschaffen gewesen wäre. Dies im Zusammenhang mit den vom Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung angeführten Indizien führe im Wege der freien Beweiswürdigung zum strittigen

Entnahmezeitpunkt 1. Jänner 1994 (in der Berufungsvorentscheidung wird u.a. ausgeführt, dem Prüfer sei auf dem Gemeindeamt in A. erklärt worden, die Ordination des Beschwerdeführers befindet sich in K., in A. würden keine Behandlungen durchgeführt. Im Ort sei kein Hinweisschild für eine Ordination vorhanden gewesen und am Haus sei kein Ordinationsschild angebracht gewesen. Der Beschwerdeführer habe auf seinen Visitenkarten die Ordinationen in K. und W. angeführt).

Der Beschwerdeführer habe behauptet, dass sich im Zeitpunkt des Augenscheines am 5. Oktober 1998 in den strittigen Räumlichkeiten "1 Faxgerät, 2 Schreibmaschinen und 1 EDV-Netzwerkanschluss" befunden hätten. Dazu sei Folgendes auszuführen: Abgesehen von der bloßen Behauptung des Beschwerdeführers, könne bei Zutreffen dieser Behauptung daraus allein keinesfalls ein zwingender Schluss auf die ausschließliche oder nahezu ausschließliche betriebliche Nutzung der Räumlichkeiten in den Streitjahren gezogen werden. Ob die genannten Wirtschaftsgüter tatsächlich vorhanden gewesen seien, könne daher dahingestellt bleiben.

Im Rahmen des Erörterungstermines habe der Beschwerdeführer erstmals die Behauptung aufgestellt, dass er in den strittigen Räumlichkeiten "die von ihm entwickelten Operationsmethoden ausgearbeitet habe, weshalb dort auch seine Fachliteratur gelagert sei". Dazu sei Folgendes auszuführen:

Aufwendungen für ein betrieblich genutztes Arbeitszimmer, das sich im Wohnungsverband des Steuerpflichtigen befindet, seien nur dann abzugsfähig, wenn die Notwendigkeit bestehe, einen Raum ausschließlich oder nahezu ausschließlich betrieblich zu nutzen. Keinesfalls seien Betriebsausgaben anzunehmen, wenn die Ausstattung des Arbeitszimmers auch eine private Nutzung ermögliche, also insbesondere bei Vorhandensein nicht ausschließlich auf den Betriebszweck ausgerichteter Einrichtungsgegenstände.

Der Behauptung des Beschwerdeführers seien seine Ausführungen in der Vorhaltsbeantwortung zu den "Kosten für Dr. S."

entgegenzuhalten. Demnach habe der Beschwerdeführer beim Wirbelsäulenspezialisten Dr. S., seinem Lehrherrn, die endoskopische Bandscheibenoperation mittels Lasertechnik erlernen dürfen. Zu diesem Zweck sei der Beschwerdeführer mehrmals in dessen Klinik gereist, um an Ort und Stelle erste Operationskenntnisse zu erwerben. Nach Beendigung der Ausbildung habe sich Dr. S. bereit erklärt, nach W. zu kommen, um mit dem Beschwerdeführer die ersten Wirbelsäulenoperationen durchzuführen. Demnach habe der Beschwerdeführer die gegenständliche Operationsmethode keinesfalls selbst entwickelt, sondern diese von "seinem Lehrherrn" erlernt. Aus dem Umstand, dass das strittige Zimmer, das im Zeitpunkt der Besichtigung auf Grund der Einrichtung den Charakter eines Wohnzimmers vermittelt habe, vom Beschwerdeführer gelegentlich durchaus auch zum Studium der Fachliteratur benutzt worden sein möge, könne keinesfalls die für die steuerliche Anerkennung als Arbeitszimmer erforderliche ausschließliche oder nahezu ausschließliche betriebliche Nutzung abgeleitet werden. Nähere zeitliche Angaben betreffend den betrieblichen Nutzungsgrad bleibe der Beschwerdeführer auch im Rahmen dieser behaupteten Nutzung schuldig. Die bisherige Beurteilung erfahre auch nach der für das Streitjahr 1996 maßgeblichen Rechtslage - § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. d EStG 1988 in der Fassung des Strukturanpassungsgesetzes 1996, BGBl. Nr. 201 -

keine Änderung. Demnach seien nämlich alle jene Berufsgruppen von der Abzugsmöglichkeit der Aufwendungen für ein Arbeitszimmers ausgeschlossen, deren Tätigkeitsmittelpunkt außerhalb des Arbeitszimmers gelegen sei. Da der Beschwerdeführer im Streitjahr 1996 sowohl in K. als auch in W. Ordinationen betrieben habe, sei sein Tätigkeitsmittelpunkt jedenfalls außerhalb des Arbeitszimmers in A. gelegen, sodass sich bereits aus diesem Grund die Nichtabzugsfähigkeit der damit im Zusammenhang stehenden Ausgaben ergebe.

Die Beschwerde bekämpft diesen Bescheid nur hinsichtlich Umsatzsteuer.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die Beschwerde erwogen:

Der Beschwerdeführer bekämpft den Bescheid hinsichtlich der Vornahme einer Eigenverbrauchsbesteuerung und trägt dazu vor, die belangte Behörde habe den von ihr angenommenen Zeitpunkt der "Entnahme" mit 1. Jänner 1994 nicht begründet. Es sei nicht auszuschließen, dass die Wahl dieses Zeitpunktes im Hinblick auf die ab 1995 geänderte Rechtslage erfolgt sei, wonach für die "Entnahme von Grundstücken gemäß § 6 (9a) UStG 1994 Steuerbefreiung vorgesehen sei".

Laut Betriebsprüfungsbericht wurde für das Jahr 1994 ein Eigenverbrauch nach § 1 Abs. 1 Z. 2 lit. a UStG 1972 angesetzt. Dieser war auch Gegenstand des angefochtenen Bescheides; die belangte Behörde hat nämlich die

Berufung betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 1994 in diesem Punkt abgewiesen. Eine Begründung dafür findet sich im angefochtenen Bescheid aber nicht. Die belangte Behörde hat insbesondere nicht dargetan, auf Grund welcher tatsächlicher Umstände ein Ausscheiden des Gebäudeteiles aus dem unternehmerischen Bereich im Jahr 1994 anzunehmen ist, weshalb die für das Jahr 1994 gezogenen umsatzsteuerlichen Folgen nicht nachvollziehbar sind.

Der angefochtene Bescheid war deshalb hinsichtlich Umsatzsteuer des Jahres 1994 wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften gemäß § 42 Abs. 2 Z. 3 VwGG aufzuheben. Hinsichtlich der Jahre 1995 und 1996 hat die belangte Behörde keinen Eigenverbrauch angenommen; anderes Vorbringen enthält die Beschwerde nicht, sodass sie insoweit gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen war.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG i. V.m. der Verordnung BGBl. II Nr. 333/2003.

Wien, am 19. April 2007

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2007:2004150098.X00

**Im RIS seit**

04.06.2007

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

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.  
[www.jusline.at](http://www.jusline.at)