

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

23.05.2000

Geschäftszahl

99/14/0311

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss und die Hofräte Dr. Graf, Mag. Heinzl, Dr. Zorn und Dr. Robl als Richter, im Beisein des Schriftführers MMag. Urtz, über die Beschwerde des H S in Linz, vertreten durch DDr. Hanspeter Schwarz, Rechtsanwalt in 4020 Linz, Museumstraße 3, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich vom 1. Oktober 1999, RV470/1-6/1999, betreffend Einkommensteuer 1995, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Begründung

Aus der Beschwerde und dem angefochtenen Bescheid ergibt sich folgender Sachverhalt:

Der Beschwerdeführer ist Arzt und betreibt seit 1982 eine Ordination als Neurologe und Psychiater.

Seit 20. November 1985 betrieb der Beschwerdeführer in räumlicher Nähe zur Ordination auch einen Beauty Salon, welcher die Gewerbeberechtigungen als Masseur, als Schönheitspfleger und als Fußpfleger umfasste. Aus dem Betrieb des Beauty Salons wurden Einkünfte aus Gewerbebetrieb erklärt, und zwar bis 1990 Verluste. Ab 1990 verpachtete der Beschwerdeführer den Betrieb. In der Folge wurde der Betrieb aufgegeben.

In der Einkommensteuererklärung 1995 wurden Einkünfte aus selbständiger Arbeit von 794.247 S und Einkünfte aus Gewerbebetrieb von 762.187 S erklärt. Es waren Sanierungsgewinne (Schuldnachlass der O-Bank) von insgesamt 1 Mio. S ausgewiesen, die mit 202.000 S der Arztordination und mit 798.000 S dem Beauty Salon zugeordnet worden waren.

Bei Erlassung des Einkommensteuerbescheides anerkannte das Finanzamt den auf den Beauty Salon entfallenden Schuldnachlass nicht als Sanierungsgewinn iSd § 36 EStG 1988. Zur Begründung wurde ausgeführt, der Beschwerdeführer habe den Betrieb des Beauty Salons bereits 1993 eingestellt. Die Sanierungsfähigkeit dieses Betriebes, nach § 36 EStG 1988 eine Voraussetzung für die Steuerfreiheit, sei daher nicht gegeben.

Der Beschwerdeführer berief und begehrte die Anerkennung der Steuerfreiheit des Schuldnachlasses. Er brachte im Wesentlichen vor, der Beauty Salon sei nicht als ein von der Facharztpraxis getrennter Betrieb zu betrachten, zumal dessen eigentliches Ziel die therapeutische Wirkung der Körperpflege als Ergänzung neurologischer wie auch psychotherapeutischer Behandlungsschritte gewesen sei. Um diese medizinische Ergänzung ausführen zu dürfen, sei es erforderlich gewesen, die entsprechenden Gewerbeberechtigungen zu erhalten. Die Berufsberechtigung als Arzt hätte dafür nicht ausgereicht.

Im Verwaltungsverfahren brachte der Beschwerdeführer vor, der enge sachliche und wirtschaftliche Zusammenhang zwischen der Ordination und dem Beauty Salon ergebe sich aus der medizinischen Indikation der Behandlung im Kosmetiksalon. Der Neurologe und Psychiater führe zur Erreichung des medizinischen Erfolges etwa Massagen und kosmetische Behandlungen durch. Im Beauty Salon würden weitaus überwiegend Patienten des Beschwerdeführers behandelt. Die Kombination von fachärztlicher Tätigkeit und Tätigkeit als Masseur, Fußpfleger und Kosmetiker ermögliche eine umfassende Behandlung zahlreicher Krankheitsbilder, wie Unsicherheit, Angst, mangelndes Selbstwertgefühl, Depressionen und Schmerzsyndrome. Bei verschiedenen psychischen Störungen stellten kosmetische Behandlungen die ideale Therapieunterstützung dar, weil die Haut der Spiegel der Seele sei. Patienten mit Akne, Hautausschlägen, Psoriasis, Cellulite, etc., würden nicht selten an Unsicherheit, Angstzuständen und Depressionen leiden. Gerade wegen dieser Zustandsbilder könnten sich solche Patienten kaum überwinden, ein ihnen fremdes Institut aufzusuchen. Des Öfteren seien auch Personen mit

Hautausschlägen in den Beauty Salon gekommen; diese Personen seien darauf aufmerksam gemacht worden, dass Hautausschläge auch psychische Ursachen haben könnten. Hühneraugen, eingewachsene Zehennägel oder schmerzhafte Druckstellen an den Füßen würden ein normales Gehen nahezu unmöglich machen; dadurch komme es zu Schmerzen in den Gelenken und der Wirbelsäule, ja sogar zu Kopfschmerzen. Gerade ältere Menschen hätten nicht selten Hemmungen, ein Fußpflegeinstitut aufzusuchen. Sie hätten daher vor oder nach dem Arzttermin die Fußpflege durchführen lassen können. Auch der Einsatz des Solariums habe einen positiven Einfluss auf Körper und Seele. Es sei festzuhalten, dass etwa 70% der Kunden des Beauty Salons Patienten des Beschwerdeführers gewesen seien.

In einem Zeitungsartikel vom 15. Juli 1988 wird dargestellt, dass bei Verlassen der Ordination des Beschwerdeführers zwei riesige rote Lippen samt Lippenstift auf einer großen Auslagenscheibe auffielen. Auf Anfrage der Zeitung, was einen Arzt und Psychiater veranlasse, neben seiner Praxis ein Kosmetikinstitut zu betreiben, habe der Beschwerdeführer festgestellt, zu den Anfangssymptomen mancher psychischen Krankheiten gehöre die Vernachlässigung der Körperpflege. Andererseits sei es als ein erstes Anzeichen des Ansprechens der Behandlung zu werten, wenn eine Patientin wieder etwas für ihr Äußeres tue, wenn sie nicht nur ihr Haar in Ordnung bringe, sondern sich auch wieder schminke. Da habe der Beschwerdeführer eben gedacht, dass es gar nicht so schlecht wäre, neben der Ordination einen Schönheitssalon einzurichten. Als Geschäftsräume neben der Ordination frei geworden seien, habe er zugegriffen. Er habe zur Erwerbung des Gewerbebescheins für Massage, Kosmetik und Schönheitspflege Prüfungen vor der Innung ablegen müssen. Er beschäftige im Salon zwei Kosmetikerinnen und eine Fußpflegerin.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab. Ein Sanierungsgewinn iSd § 36 EStG 1988 habe u.a. zur Voraussetzung, dass der Betrieb sanierungsfähig sei und der Schuldnachlass in Sanierungsabsicht ausgesprochen werde. Der Beschwerdeführer habe vorgebracht, der Arztbetrieb und der Gewerbebetrieb in Form des Kosmetiksalons stellten (bis zur Aufgabe des Kosmetiksalons) einen einheitlichen Betrieb dar, weshalb es für die Annahme des Sanierungsgewinnes nicht schädlich sei, dass der Betrieb des Kosmetiksalons bereits eingestellt worden sei. Es liege ein begünstigter Sanierungsgewinn vor, weil die Absicht der Gläubiger darauf gerichtet gewesen sei, die Arztpraxis zu erhalten. Nach Ansicht der belangten Behörde sei an Hand der Verkehrsauffassung zu beurteilen, ob zwei verschiedene Tätigkeiten eines Steuerpflichtigen einen oder zwei Betriebe bildeten. Ein Betrieb läge vor, wenn die gesamte Betätigung nach der Verkehrsauffassung als Einheit aufzufassen wäre. Die belangte Behörde gelange zum Ergebnis, dass im gegenständlichen Fall die Verkehrsauffassung nicht für die Einheitlichkeit spreche. Wenn auch die Leistungen des Beauty Salons teilweise geeignet gewesen seien, die ärztlichen Therapien zu ergänzen, könnten sie dadurch nicht ihren gewerblichen Charakter verlieren. Die Haupteinnahmequelle des Beauty Salons sei nämlich die Kosmetikabteilung gewesen, während Fußpflege, Massagen und Bestrahlungen auf der Sonnenbank nur von untergeordneter Bedeutung gewesen seien. So stelle sich etwa die Umsatzverteilung des Jahres 1989 wie folgt dar: Kosmetik:

345.473 S; Fußpflege: 121.887 S; Massage: 73.866 S, Sonnenbank:

27.166 S. Kosmetik und Fußpflege seien nach Auskunft der Gebietskrankenkasse nicht als Krankenbehandlung anerkannt; diese Leistungen würden vom Beschwerdeführer nur in beratender und überwachender Funktion betreut. Der Beauty Salon sei eigenständig geführt worden und bilde nach der Verkehrsauffassung einen Gewerbebetrieb. Die durchgeführten Behandlungen seien überwiegend der nichtärztlichen Tätigkeit zuzurechnen. Es spreche auch die optische Aufmachung, wie sie sich aus dem Zeitungsartikel vom 15. Juli 1988 ergebe, für eine von der ärztlichen Tätigkeit unabhängige Kundenwerbung. Die Leistungen des Kosmetiksalons seien jedem Interessierten angeboten worden, sodass der Beschwerdeführer in Wettbewerb zu Parfümerien und Schönheitssalons getreten sei. Nach den Angaben des Beschwerdeführers hätten etwa 30% der Kunden des Salons nicht zu seinen Patienten gehört. Die belangte Behörde gehe davon aus, dass, von Ausnahmefällen abgesehen, die Behandlung im Kosmetiksalon nicht zu einer psychiatrischen und neurologischen Behandlung geführt habe. Es sei eine gegenseitige Bedingtheit der Tätigkeiten nicht gegeben, weil der Kosmetiksalon auch ohne die Ordination betrieben werden könne; Gleiches gelte für die Ordination. Es fehle daher an der notwendigen wirtschaftlichen Verflechtung der Tätigkeiten. Auch nach der Verkehrsauffassung sei eine kosmetische Beratung als Gewerbebetrieb anzusehen. Mit der Argumentation des Beschwerdeführers könnte gerade im Bereich der Psychiatrie beinahe jede gewerbliche Tätigkeit der ärztlichen Tätigkeit zugeordnet werden; so wäre etwa das Hören von Musik oder das Reiten von Pferden ebenfalls geeignet, bei psychisch Kranken zur Gesundung beizutragen. Es treffe auch nicht zu, dass der Beauty Salon einen Teilbetrieb im Rahmen eines Gesamtbetriebes (mit dem ärztlichen Betrieb) bilde. Die Hauptumsätze des Beauty Salons seien im Bereich der Kosmetik (durch eigene Angestellte des Salons) erzielt worden und dieser stehe nicht in Zusammenhang mit der ärztlichen Tätigkeit. Im Übrigen habe der Beschwerdeführer selbst beide Betriebe bis zur Aufgabe des Beauty Salons als getrennte Betriebe behandelt und erstmals im Berufungsverfahren versucht, diese zu einem einheitlichen Betrieb zusammenzufassen. Die jahrelange Führung getrennter Buchhaltungen wäre unsinnig gewesen, hätte ein einheitlicher Betrieb vorgelegen. Es sei somit nicht von einem einheitlichen Betrieb auszugehen. Im Bereich des Beauty Salons könne infolge der bereits erfolgten Aufgabe dieses Betriebes nicht davon die Rede sein, dass der Schuldnachlass einen Sanierungsgewinn darstelle.

Über die gegen diesen Bescheid erhobene Beschwerde hat der Verwaltungsgerichtshof erwogen:

Der Beschwerdeführer erachtet sich dadurch ein seinen Rechten verletzt, dass die belangte Behörde den Beauty Salon nicht als Teilbetrieb im Rahmen eines Gesamtbetriebes qualifiziert und den Nachlass der auf diesen Teilbetrieb entfallenden Schulden nicht als Sanierungsgewinn behandelt hat. Zur Begründung wird vorgetragen, der enge sachliche Zusammenhang zwischen der Arztpraxis und dem Beauty Salon bestehe in der aus dem konkreten Fachgebiet des Beschwerdeführers abgeleiteten medizinischen Indikation der Behandlungen. Die Behandlungen im Beauty Salon stellten eine für das Fachgebiet des Beschwerdeführers wissenschaftlich anerkannte ärztliche Tätigkeit bzw. Ergänzung der ärztlichen Tätigkeit dar. Patienten des Beschwerdeführers hätten den weitaus überwiegenden Teil der Kunden des Beauty Salons gebildet. Es habe eine enge Verflechtung zwischen den Betriebszweigen in sachlicher, wirtschaftlicher und personeller Hinsicht gegeben. Die Tätigkeit im Beauty Salon sei überwiegend eine ärztliche Tätigkeit gewesen. Mit den Sanierungsmaßnahmen sei sichergestellt worden, dass das Unternehmen erhalten bleibe.

Der Beschwerdeführer vermag mit diesem Vorbringen nicht aufzuzeigen, dass er durch den angefochtenen Bescheid in subjektiven Rechten verletzt worden ist.

Die Beschwerde wendet sich nicht dagegen, dass (bzw. in welchem Umfang) die belangte Behörde die mit dem Beauty Salon zusammenhängenden Schulden, deren Nachlass als Gewinn erfasst worden ist, auch nach der Betriebsaufgabe dem Betriebsvermögen zugeordnet hat (vgl. zu dieser Frage das hg. Erkenntnis vom 22. Oktober 1996, 95/14/0018). Eine Unrichtigkeit in der Zuordnung ergibt sich aus dem angefochtenen Bescheid und der Sachverhaltsdarstellung der Beschwerde nicht.

Der Betrieb eines Kosmetiksalons führt grundsätzlich zu Einkünften aus Gewerbebetrieb.

Um zwei Betriebe (iSd §§ 21 bis 23 EStG), hier den ärztlichen Betrieb und den in Form des Kosmetiksalons vorliegenden Gewerbebetrieb ausnahmsweise zu einer Einheit zusammenfassen zu können, kommt es ausschließlich darauf an, ob die Bindung zwischen den Betrieben nach den objektiv gegebenen Merkmalen so eng ist, dass die Betriebe nach der Verkehrsauffassung als eine Einheit anzusehen sind. Dabei kommt es auf die organisatorische, wirtschaftliche und sachliche Verflechtung an (vgl. das hg. Erkenntnis vom 13. März 1997, 95/15/0124).

Die maßgebliche wirtschaftliche Verflechtung zwischen der Tätigkeit als Facharzt für Psychiatrie und Neurologie einerseits und dem Betrieb eines Kosmetiksalons andererseits konnte die belangte Behörde auf Grund der - in der Beschwerde nicht bestrittenen - Feststellung verneinen, dass die Nachfrage nach der eigentlichen ärztlichen Tätigkeit, von seltenen Ausnahmefällen abgesehen, durch den Kosmetiksalon nicht gefördert worden ist. Auch wurden unbestritten die Leistungen des Kosmetiksalons jedem Interessierten angeboten.

Nach der Verkehrsauffassung besteht auch keine sachliche Verflechtung zwischen der Praxis als Facharzt für Psychiatrie und Neurologie einerseits und dem Betrieb eines Kosmetiksalons andererseits. Insbesondere die dort im Vordergrund gestandene Kosmetikabteilung befand sich - nach den unbestrittenen Feststellungen der belangten Behörde - in Wettbewerb mit Parfümerien und Schönheitssalons, was gegen eine im Nahebereich ärztlicher Heilkunst angesiedelte Betätigung spricht. Aus dem Umstand, dass die Tätigkeit als Kosmetiker von der Art war, dass sie nicht mehr von der Berufsbefugnis als Arzt - diese betrifft nur auf medizinisch-wissenschaftlichen Erkenntnissen begründete Tätigkeiten (§ 1 Abs. 2 Ärztegesetz 1984; nunmehr

§ 2 Abs. 2 Ärztegesetz 1998) - umfasst gewesen ist, sondern einer eigenständigen gewerberechtlichen Befugnis bedurfte, konnte die belangte Behörde ableiten, dass entgegen dem Vorbringen des Beschwerdeführers nicht in signifikantem Ausmaß eine ärztliche Heilbehandlung gegeben ist. Dazu kommt, dass diese nur durch den Beschwerdeführer persönlich und unmittelbar hätte ausgeübt werden dürfen (§ 22 Abs. 2 Ärztegesetz 1984; nunmehr

§ 49 Abs. 2 Ärztegesetz 1998), nicht aber durch das im Kosmetiksalon beschäftigte Personal.

Im Hinblick auf das eigene Personal des Kosmetiksalons, die getrennten Räumlichkeiten und das gesonderte Rechnungswesen ist auch der organisatorische Zusammenhang nicht gegeben.

Der belangten Behörde kann daher nicht mit Erfolg entgegengetreten werden, wenn sie die betrieblichen Tätigkeiten des Beschwerdeführers nicht als Einheit angesehen hat. Mangels einer solchen betrieblichen Einheit ist es auch ausgeschlossen, dass diese betrieblichen Tätigkeiten Teilbetriebe eines einzigen Betriebes gebildet haben.

Die Anwendung der Tarifbegünstigungen des § 36 EStG 1988 setzt voraus, dass es sich um den in Sanierungsabsicht vorgenommenen Nachlass betrieblicher Schulden im Rahmen allgemeiner Sanierungsmaßnahmen der Gläubiger eines sanierungsbedürftigen Betriebes handelt, wobei die Maßnahmen geeignet sein müssen, den Betrieb vor dem Zusammenbruch zu bewahren und wieder ertragfähig zu machen. Wird ein Betrieb nach erfolgtem Schuldennachlass wegen seiner offenkundigen wirtschaftlichen Zerrüttung eingestellt, liegt kein Sanierungsvorgang vor (vgl. das hg. Erkenntnis vom 23. Jänner 1997, 93/15/0043).

Da somit die Sanierungsfähigkeit des betreffenden Betriebes eine der tatbestandsmäßigen Voraussetzungen für das Vorliegen eines Sanierungsgewinnes im Sinne des § 36 EStG 1988 ist, liegt keine Sanierung nach diesen Bestimmungen vor, wenn der Schuldennachlass gegenüber einem Unternehmen erfolgt, das eingestellt worden ist oder sich im Stadium der Abwicklung befindet. Der Schuldennachlass muss geeignet sein, den Betrieb vor dem

Zusammenbruch zu bewahren und wieder ertragfähig zu machen. Die bloße Sanierung des Unternehmers und nicht auch des Unternehmens reicht nicht aus, um den Schulderlass der Gläubiger als Sanierungsgewinn ansehen zu können. Das Unternehmen muss durch die Sanierung als Wirtschaftsfaktor erhalten bleiben (vgl. das hg. Erkenntnis vom 31. März 1998, 95/13/0265).

Im Hinblick auf diese Rechtslage ist es nicht als rechtswidrig zu erkennen, dass die belangte Behörde keinen Anwendungsfall des § 36 EStG 1988 angenommen hat, weil der Betrieb, auf den sich der Schulderlass bezog, bereits eingestellt war. Auch die nicht näher konkretisierte Beschwerdebehauptung, im angefochtenen Bescheid sei auf wesentliche Argumente des Beschwerdeführers, insbesondere auf die Judikatur zur Einheitlichkeit von Betrieben im Gewerbesteuerrecht, nicht eingegangen worden, zeigt keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides auf.

Da sohin bereits der Inhalt der Beschwerde erkennen lässt, dass die vom Beschwerdeführer behauptete Rechtsverletzung nicht vorliegt, war die Beschwerde gemäß § 35 Abs. 1 VwGG ohne weiteres Verfahren in nichtöffentlicher Sitzung als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 23. Mai 2000