jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

# TE Vwgh Erkenntnis 2007/5/24 2006/15/0031

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 24.05.2007

**Index**

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

**Norm**

EStG 1988 §22 Z1;
EStG 1988 §22 Z2;
EStG 1988 §4 Abs1;

**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. M W in I, vertreten durch Dr. Edith Egger, Rechtsanwalt in 6020 Innsbruck, Gänsbacherstraße 6, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Tirol, Berufungssenat I, vom 12. Juli 2002, GZ. RV 797/1 - T7/01, betreffend Einkommensteuer 1993 bis 1996, zu Recht erkannt:

**Spruch**

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von 381,90 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

**Begründung**

Der Beschwerdeführer ist praktischer Arzt und Geschäftsführer der K. GmbH, an der er in den Streitjahren 1993 bis 1996 auch zu 50% beteiligt war.

Anlässlich einer abgabenbehördlichen Prüfung wurde festgestellt, dass der Beschwerdeführer mit der K. GmbH einen mit 12. Juni 1992 und 4. November 1992 datierten Mietvertrag abgeschlossen habe. Darin habe sich der Beschwerdeführer verpflichtet, alle medizinisch-technischen Geräte, die zum Betrieb der medizinischen Abteilung des von der K. GmbH geführten Kurzentrums notwendig seien, sowie die gesamte bewegliche Einrichtung inkl. Vorhängen und Lampen auf seine Kosten anzuschaffen und der K. GmbH zu vermieten. Als Mietzins seien 4% der Anschaffungskosten, höchstens jedoch 200.000 S jährlich vereinbart worden.

Die Nettoanschaffungskosten hätten 4 Mio. S betragen, sodass sich ein monatlicher Mietzins von 13.300 S ergeben habe, mit dessen Entrichtung ab Juni 1993 begonnen worden sei. Der Beschwerdeführer habe die zur Vermietung bestimmten Güter fremdfinanziert und die Zinsen sowie die AfA ab dem Jahr 1993 als Betriebsausgaben bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit geltend gemacht. Weiters sei im Rahmen der Einkünfte aus selbständiger Arbeit

ein Investitionsfreibetrag in Höhe von 1,222.917 S beansprucht worden. Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer für die Wirtschaftsgüter sei mit fünf bis zehn Jahren angenommen worden. Da die jährlichen Mieteinnahmen nicht einmal die AfA und die angefallenen Sollzinsen gedeckt hätten, seien aus der Vermietung der Wirtschaftsgüter dem Beschwerdeführer lediglich Verluste von 1,869.038 S (1993), 729.926 S (1994), 714.926 S (1995) und 502.926 S (1996) erwachsen.

Im Rahmen ihrer rechtlichen Würdigung vertrat die Prüferin die Ansicht, der vorliegende Mietvertrag, in dem zudem vereinbart worden sei, dass der Beschwerdeführer unbrauchbar gewordene Geräte unentgeltlich auszutauschen habe und der keine Wertsicherung des Mietentgeltes beinhaltet habe, wäre unter Fremden nicht abgeschlossen worden. Die Mietvereinbarung sei nur aus dem gesellschaftsrechtlichen Naheverhältnis der Vertragspartner erklärbar und steuerlich nicht anzuerkennen.

Das Finanzamt schloss sich der Ansicht der Prüferin an und erließ diesen Feststellungen entsprechende Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1993 bis 1995.

Der Beschwerdeführer erhob Berufung, in der er sich gegen die "Umqualifizierung der Einkünfte" wandte. Da er als zu 50% an der K. GmbH beteiligter Geschäftsführer Einkünfte gemäß § 22 Z. 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 erziele, liege steuerlich ein Betrieb vor und stellten die der K. GmbH zur Verfügung gestellten medizinisch-technischen Geräte und Einrichtungen notwendiges Betriebsvermögen dieses Betriebes dar. Vermietete Wirtschaftsgüter zählten - wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 6. Mai 1980, 442/79, bestätigt habe - zum notwendigen Betriebsvermögen, wenn sie in einem engen sachlichen und wirtschaftlichen Zusammenhang mit der betrieblichen Tätigkeit stünden. Im Beschwerdefall sei die entgeltliche Bereitstellung der Geräte und der Einrichtungsgegenstände eine notwendige Voraussetzung für die Tätigkeit als kurärztlicher Leiter, sodass ein einheitlicher Betrieb vorliege, in dessen Rahmen das Praxisvermögen eine unmittelbare und tragende Funktion besitze. Der Fremdvergleich gehe fehl, weil die Überlassung der Einrichtungsgegenstände nicht aus dem Kontext der kurärztlichen Tätigkeit herausgeschält werden könne. Das Interesse der K. GmbH sei darauf gerichtet, den Beschwerdeführer als kurärztlichen Leiter zu gewinnen und ihn nachhaltig an das Unternehmen zu binden. Aus der Sicht des Kurzentrums stehe nicht die Nutzung der Einrichtungsgegenstände im Vordergrund, sondern die hochgradige medizinische Kompetenz des Beschwerdeführers. Unter diesen Aspekten könne ein fremder Dritter überhaupt nicht mit der K. GmbH in Vertragsbeziehung treten. Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse sei es "durchwegs fremdüblich", den geschäftsführenden medizinischen Leiter einer Kuranstalt mit 100.000 S monatlich zu entlohnen und ihm für bereitgestellte Geräte und Ausstattungen ein Pauschalentgelt von jährlich rund 160.000 S zu gewähren.

Nach Ergehen abweisender Berufungsvorentscheidungen für die Jahre 1993 bis 1995 beantragte der Beschwerdeführer die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Weiters brachte er gegen die zwischenzeitig erfolgte Einkommensteuerfestsetzung für das Jahr 1996 in einem hier nicht mehr strittigen Punkt Berufung und nach Ergehen einer abweisenden Berufungsvorentscheidung gleichfalls einen Antrag auf Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz ein.

Mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen und der Einkommensteuerbescheid 1996 im Sinne der Prüfungsfeststellungen abgeändert.

Nach Wiedergabe des Verwaltungsgeschehens wird im angefochtenen Bescheid sachverhaltsbezogen ausgeführt, die K. GmbH sei am 12. Juni 1992 mit einem Stammkapital von 1 Mio. S gegründet und am 3. November 1992 im Handelsregister eingetragen worden. In den Streitjahren sei der Beschwerdeführer mit einem Anteil von 50% an der K. GmbH beteiligt gewesen.

Mit Wirkung vom 3. November 1992 sei der Beschwerdeführer zum Geschäftsführer der K. GmbH bestellt worden, diese Funktion übe er auch derzeit noch aus. Mit Datum vom 12. Juni 1992 und 4. November 1992 habe der Beschwerdeführerin mit der K. GmbH einen "Dienstnehmervertrag" abgeschlossen. Darin sei festgehalten, dass dem Beschwerdeführer die gesamte ärztliche Leitung der von der K. GmbH betriebenen Kuranstalt gegen einen Monatsbezug von 100.000 S obliege.

Diese Einkünfte stellten solche im Sinne des § 22 Z. 2 zweiter Satz EStG 1988 dar.

Daneben habe sich der Beschwerdeführer mit "Mietvertrag" vom 12. Juni 1992 und 4. November 1992 verpflichtet, der K. GmbH die zum Betrieb der medizinischen Abteilung notwendigen Geräte und sonstigen Einrichtungsgegenstände

gegen ein bestimmtes Mietentgelt zur Verfügung zu stellen. Einer Zuordnung dieser Mieteinkünfte unter die Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit stehe schon der Gesetzeswortlaut des § 22 Z. 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 entgegen, wonach zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit (nur) jene Gehälter und sonstigen Vergütungen der Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte gehörten, die für eine sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweisende Beschäftigung gewährt würden. Diese Bestimmung erfasse somit lediglich Tätigkeitsvergütungen.

Die Frage nach einem engen sachlichen und wirtschaftlichen Zusammenhang könne sich demnach nur in jenen Fällen stellen, in denen der Gesellschafter-Geschäftsführer im Rahmen mehrerer aktiver Tätigkeiten für die Gesellschaft tätig sei.

Dem Beschwerdeführer sei insofern zuzustimmen, als die Geschäftsführertätigkeit einen Betrieb darstelle und demnach auch Betriebsvermögen vorliegen könne. Zum notwendigen Betriebsvermögen eines Betriebes im Sinne des § 22 Z. 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 könnten allerdings nur solche Wirtschaftsgüter gehören, die "Ausfluss der sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweisenden Beschäftigung" seien. Insofern sei der Betriebsvermögensbegriff enger zu sehen als bei einer freiberuflichen Tätigkeit eines Arztes. Solange ein wesentlich beteiligter Geschäftsführer einer GmbH nur Einkünfte im Sinne des § 22 Z. 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 beziehe, sei es nicht denkbar, dass Wirtschaftsgüter, die er der GmbH entgeltlich zur Nutzung überlasse, zum Betriebsvermögen dieser Tätigkeitseinkünfte würden.

Die der K. GmbH überlassenen Wirtschaftsgüter dienten dem Betrieb der Mieterin und nicht dem (fiktiven Geschäftsführer)Betrieb des Beschwerdeführers. Dass "ohne Geräte und Einrichtungen kein Betrieb" geführt werden könne, gelte wohl für die Betreiberin der Kuranstalt, ein Zusammenhang mit dem "Geschäftsführer-Betrieb" des Beschwerdeführers könne jedoch nicht dadurch hergestellt werden, dass sich die K. GmbH die notwendigen Betriebsmittel nicht anderweitig, sondern von ihrem Geschäftsführer anmiete. Die in einem gesonderten Vertrag geregelte Geschäftsführertätigkeit des Beschwerdeführers werde unabhängig und losgelöst von der zusätzlich vereinbarten Vermietung ausgeübt. Im Übrigen sei in den Streitjahren auch Dr. B. als zweiter Geschäftsführer tätig gewesen, ohne dass er an die K. GmbH Wirtschaftsgüter vermietet habe.

Bei den auf Grund der beiden Verträge gegenüber der K. GmbH zu erbringenden Leistungen handle es sich auch nach der Verkehrsauffassung um grundlegend verschiedene Leistungen. Es könne die Geschäftsführertätigkeit unabhängig von der Vermietung ausgeübt werden und eine Vermietung erfolgen, ohne gleichzeitig Geschäftsführer zu sein. Die beiden Verträge hätten keine aufeinander abgestellten Laufzeiten, weshalb die Erfüllung des einen Vertrages auch ohne Bestehen des anderen Vertrages jederzeit möglich sei. Tatsächlich habe der Beschwerdeführer die Wirtschaftsgüter der K. GmbH im Jahr 2001 um 2,725.000 S verkauft und damit die Vermietung, nicht jedoch seine Geschäftsführertätigkeit beendet. Dies zeige deutlich, dass die Vermögensüberlassung und die Geschäftsführertätigkeit in keinem derart engen sachlichen und wirtschaftlichen Zusammenhang stünden, dass von einem einheitlichen Betrieb gesprochen werden könnte. Von einer Gesamttätigkeit, die nur einer einzigen Einkunftsart zugeordnet werden könne, sei daher nicht auszugehen.

Im Übrigen sei es für die weitere Betrachtung gar nicht entscheidungswesentlich, ob die Vermietung im Rahmen eines einheitlichen Betriebes erfolge, weil der im Jahr 1992 geschlossene Mietvertrag an den Kriterien der so genannten Angehörigenjudikatur zu messen sei. Danach könnten Vereinbarungen zwischen einer Kapitalgesellschaft und ihrem Gesellschafter u. a. nur anerkannt werden, wenn sie einen eindeutigen und klaren Inhalt aufwiesen. Schon dieses Kriterium sei im Beschwerdefall nicht erfüllt, weil darin nicht bestimmt werde, welche Geräte in welcher Anzahl konkret zu überlassen seien. Der Mietvertrag enthalte zudem nur vage Angaben zum Mietbeginn und keine Aussagen über das Ende des Mietverhältnisses. Der Vertrag enthalte auch keine bei Bestandverträgen üblichen Kündigungsklauseln.

Die gegenständliche Vereinbarung halte überdies einem Fremdvergleich nicht stand, weil darin die Miethöhe unabhängig von den Anschaffungskosten der Geräte nach oben hin mit 200.000 S begrenzt werde und auch keine Wertsicherungsklausel enthalten sei. Die letztlich in Höhe von 3,990.000 S angefallenen Anschaffungskosten hätten sich erst nach 25 Jahren amortisieren können. Auf Grund der Fremdfinanzierung der Geräte hätte sich dieser Zeitraum aber - wie im Bescheid näher erläutert - auf 36 Jahre verlängert. Es sei davon auszugehen, dass ein der K. GmbH fremd gegenüberstehender Dritter ein derart niedriges Mietentgelt nicht akzeptiert hätte. Dazu komme, dass für die vermieteten Wirtschaftsgüter eine betriebsgewöhnliche Nutzugsdauer von lediglich fünf bis zehn Jahre zu Grunde gelegt worden sei und der Beschwerdeführer nach der Mietvereinbarung im Falle des Unbrauchbarwerdens eines

Gerätes auf seine Kosten ein Ersatzgerät bereit zu stellen habe. Eine Anpassung des Mietentgeltes sei auch für diesen Fall vertraglich nicht vorgesehen. Wohl sei dem Beschwerdeführer zuzustimmen, dass dem Vermieter nicht schon mit Ablauf der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer die Pflicht zur Ersatzinvestition treffe, sondern erst in dem Moment, in dem ein Gerät "unbrauchbar" geworden sei. Im Hinblick auf die fortschreitende technische Entwicklung könne aber davon ausgegangen werden, dass der Beschwerdeführer jedenfalls innerhalb eines Zeitraumes von 25 Jahren nach Beginn der Vermögensüberlassung mit dem Austausch eines Großteils der vermieteten Geräte zu rechnen gehabt hätte. Damit wären weitere nicht unbeträchtliche Aufwendungen zu veranschlagen.

Zudem sei noch zu berücksichtigen, dass ein als angemessen zu betrachtender Mietzins auch eine angemessene Kapitalverzinsungskomponente enthalten müsse. Die deutsche Verwaltungspraxis gehe in diesem Zusammenhang von 5% bis 8% für Immobilien und 6% bis 10% für übriges Vermögen aus, wobei als Ausgangswert die Anschaffungskosten des Mietobjektes heranzuziehen seien. Auch unter diesem Aspekt zeige sich, dass ein derart niedriges Mietentgelt unter Fremden nicht vereinbart worden wäre. Der Abschluss des "Mietvertrages" sei nur mit dem gesellschaftsrechtlichen Naheverhältnis der beiden Vertragspartner zu erklären und daher steuerlich nicht anzuerkennen.

Der Beschwerdeführer erhob gegen diesen Bescheid zunächst Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof, welcher deren Behandlung mit Beschluss vom 24. Februar 2004, B 1334/02-4, ablehnte und sie über nachträglichen Antrag gemäß Art. 144 Abs. 3 B-VG dem Verwaltungsgerichtshof zur Entscheidung abtrat.

Vor dem Verwaltungsgerichtshof erachtet sich der Beschwerdeführer durch den angefochtenen Bescheid in seinem Recht verletzt, "bei der Bemessung der Einkommensteuer 1993 bis 1996 betrieblich veranlasste Aufwendungen auf Grund der Anschaffung von medizinisch-technischen Geräten und anderen Einrichtungsgegenständen als Betriebsausgaben im Sinne des § 4 Abs. 4 EStG 1988 im Rahmen der Einkünfteermittlung aus ärztlicher Tätigkeit gemäß § 22 Z. 1 lit. b zweiter Satz EStG 1988 berücksichtigt zu erhalten und aus den Anschaffungskosten der erworbenen Wirtschaftsgüter einen Investitionsfreibetrag gemäß § 10 EStG 1988 zu beanspruchen".

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Der Beschwerdeführer trägt vor, er sei Arzt und bekleide die Position des geschäftsführenden medizinischen Leiters in dem von der K. GmbH betriebenen Kurzentrum. Er werde auf Grund eines freien Dienstvertrages tätig und sei weisungsfrei. Es bestehe keine organisatorische Eingliederung, weil es vielmehr Aufgabe des Beschwerdeführers sei, die gesamte ärztliche Organisation nach seinen eigenen Vorstellungen zu gestalten und laufend zu überwachen. Solcherart organisiere der Beschwerdeführer selbst den medizinischen Betrieb der Kuranstalt. Es gebe keine festen Arbeitszeiten. Er habe die vereinbarte Wochenarbeitszeit von 30 Stunden je nach Arbeitsanfall zu erbringen. Der Beschwerdeführer habe sich selbst um die Bereitstellung der gesamten ärztlichen Praxisausstattung zu kümmern. Dem Beschwerdeführer treffe als ärztlichen Leiter das umfassende Investitions- und Finanzierungsrisiko aus der medizinischen Praxiseinrichtung, sodass er ein nicht unerhebliches Unternehmerwagnis trage. Bei dieser Sachlage lägen keine Einkünfte im Sinne des § 22 Z. 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 vor. Die Tätigkeit des Beschwerdeführers als Kurarzt sei als originär selbständige (freiberufliche) Arbeit im Sinne des § 22 Z. 1 lit. b zweiter Teilstrich EStG 1988 zu qualifizieren und könne daher nicht unter die nachfolgende Auffangklausel des § 22 Z. 2 EStG 1988 für "sonstige selbständige Arbeit" subsumiert werden.

Die rechtlichen Voraussetzungen der Erzielung von Einkünften nach § 22 Z. 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 hat der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 10. November 2004, 2003/13/0018, klar gestellt.

Nach den Entscheidungsgründen des genannten Erkenntnisses, auf die gemäß § 43 Abs. 2 zweiter Satz VwGG verwiesen wird, kommt bei der Frage, ob Einkünfte nach § 22 Z. 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 erzielt werden, entscheidende Bedeutung dem Umstand zu, ob der Gesellschafter bei seiner Tätigkeit in den betrieblichen Organismus des Unternehmens der Gesellschaft eingegliedert ist. Weiteren Elementen, wie etwa dem Fehlen eines Unternehmerrisikos, kann nur in solchen Fällen Bedeutung zukommen, in denen eine Eingliederung des für die Gesellschaft tätigen Gesellschafters in den Organismus des Betriebes nicht klar zu erkennen wäre.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in dem angeführten Erkenntnis unter Hinweis auf seine Vorjudikatur weiter ausgeführt hat, wird von einer Eingliederung jedoch in aller Regel auszugehen sein, weil dieses Merkmal bereits durch jede nach außen hin als auf Dauer angelegt erkennbare Tätigkeit hergestellt wird, mit welcher der Unternehmenszweck der Gesellschaft verwirklicht wird. Unerheblich ist dabei, ob der Geschäftsführer im operativen

Bereich der Gesellschaft oder im Bereich der Geschäftsführung tätig ist.

Durch die auf Dauer angelegte Tätigkeit des Beschwerdeführers als ärztlicher Leiter der Kuranstalt ist das Merkmal der Eingliederung in den betrieblichen Organismus der Gesellschaft erfüllt.

Vor dem Hintergrund des funktionalen Verständnisses vom Begriff der Eingliederung in den Organismus des Betriebes ist den im Beschwerdefall ins Treffen geführten Sachverhaltskomponenten, wie etwa dem Fehlen fester Arbeitszeiten keine Bedeutung zuzubilligen. Auch steht es - wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 26. November 2003, 2001/13/0219, ausgeführt hat - der Beurteilung der Einkünfte als solcher nach § 22 Z. 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 nicht entgegen, wenn die Art der Tätigkeit, würde sie nicht der Gesellschaft erbracht werden, sonst eine andere Qualifizierung der daraus erzielten Einkünfte, etwa als solcher nach § 22 Z. 1 EStG 1988, geböte (vgl. beispielsweise zu einem Rechtsanwalt auch das hg. Erkenntnis vom 19. Dezember 2001, 2001/13/0151).

Unabhängig von der (später zu behandelnden) Frage, ob die in der Beschwerde angesprochenen "Investitionswagnisse" den Beschwerdeführer in seiner Eigenschaft als geschäftsführenden ärztlichen Leiter treffen, tragen die Beschwerdeausführungen zum Vorliegen eines Unternehmerwagnisses aus den Gründen des Erkenntnisses vom 10. November 2004 von vornherein nichts zur Falllösung bei.

Der Beschwerdeführer trägt weiters vor, der Umfang des Betriebsvermögens sei für alle betrieblichen Einkunftsarten einheitlich nach denselben Grundsätzen des Sachzusammenhanges und der Funktionalität zu beurteilen.

Zum Betriebsvermögen gehören alle positiven und negativen Wirtschaftsgüter, die im wirtschaftlichen Eigentum des Betriebsinhabers stehen und betrieblich veranlasst sind. Die Zugehörigkeit zum notwendigen Betriebsvermögen beantwortet sich nach der Zweckbestimmung des Wirtschaftsgutes, den Besonderheiten des Betriebes und der Verkehrsauffassung. Auch vermietete Wirtschaftsgüter können zum notwendigen Betriebsvermögen gehören. Das ist aber nur dann der Fall, wenn die Vermietung dem Betriebszweck unmittelbar dienlich ist. Solches ist insbesondere dann gegeben, wenn die Vermietung zur Steigerung der Einnahmen aus der eigentlichen betrieblichen Tätigkeit beiträgt (vgl. mit Hinweisen auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Tz. 21 ff zu § 4 Abs. 1).

Im Beschwerdefall ist die belangte Behörde zur Feststellung gelangt, dass die vom Beschwerdeführer angeschafften medizinischtechnischen Geräte, die er der K. GmbH gegen ein monatliches Mietentgelt überlassen hat, nicht zum Betriebsvermögen des Beschwerdeführers gehören. Der Beschwerdeführer tritt dieser Beurteilung mit dem Vorbringen entgegen, die "Vermögensbereitstellung" habe unmittelbar der kurärztlichen Tätigkeit des Beschwerdeführers gedient. Dieser Einwand geht allerdings an der im Beschwerdefall entscheidenden Frage vorbei, ob der Beschwerdeführer die Wirtschaftsgüter der K. GmbH in seiner Eigenschaft als ärztlicher Leiter der Kuranstalt oder als Gesellschafter der K. GmbH zur Verfügung gestellt hat. Die belangte Behörde hat im Ergebnis die gesellschaftliche Veranlassung der "Vermögensbereitstellung" als im Vordergrund stehend gesehen. Sie hat sich bei dieser Beurteilung neben der fehlenden Fremdüblichkeit zunächst darauf gestützt, dass die "Vermögensüberlassung" und die Überlassung der Arbeitskraft in zwei getrennten Verträgen geregelt worden seien. Die beiden Verträge wiesen keine aufeinander abgestimmten Laufzeiten auf und könnten unabhängig von einander Bestand haben. Es sei nicht zu erkennen, dass der "Dienstnehmervertrag" an die gleichzeitige Überlassung der Geräte und Einrichtungsgegenstände gebunden gewesen sei.

Diese Beurteilung erscheint nicht unschlüssig, weil der Beschwerdeführer im Verwaltungsverfahren selbst hervorgehoben hat, dass die K. GmbH vorwiegend Interesse an der hohen Fachkompetenz des Beschwerdeführers gehabt habe und ihn aus diesem Grund als ärztlichen Leiter habe gewinnen wollen. Soweit in der Beschwerde nunmehr behauptet wird, der Beschwerdeführer habe "die Mietvereinbarung auf sich nehmen (müssen), da er ohne deren Abschluss nicht in die Position des kurärztlichen Leiters gelangt wäre", verstößt dieses Vorbringen nicht nur gegen das Neuerungsverbot, sondern steht auch im Widerspruch zum eben Gesagten, wonach es der K. GmbH vorrangig um die Gewinnung des Beschwerdeführers "mit all seinen höchstpersönlichen Qualifikationen" gegangen sei. Im Übrigen entspricht es auch nicht der Lebenserfahrung, dass die Beschäftigung eines ärztlichen Leiters davon abhängig gemacht wird, dass der Arzt die Krankenanstalt mit medizinisch-technischen Geräten gegen ein (seine eigenen Kosten nicht deckendes) Entgelt ausstattet. Dass die K. GmbH dem Beschwerdeführer auf Grund seiner Fachkompetenz die Auswahl der medizinischen Ausstattung habe überlassen wollen, kann die Kostentragung durch den Beschwerdeführer nicht begründen.

Die belangte Behörde hat auch zu Recht darauf hingewiesen, dass es in erster Linie an der das Kurzentrum betreibenden K. GmbH und damit u.a. am Beschwerdeführer in seiner Eigenschaft als wesentlich beteiligter Gesellschafter gelegen war, die für den Betrieb der Kuranstalt benötigten Geräte zu beschaffen. Bei den vom Beschwerdeführer der K. GmbH vermieteten Geräten und sonstigen Einrichtungsgegenständen handelt es sich auch keineswegs um ausschließliche Arbeitsmittel des Beschwerdeführers. Die Geräte standen auf Grund der Mietvereinbarung mit dem Beschwerdeführer vielmehr in der Verfügungsgewalt der Gesellschaft und damit auch jedem anderen in ihrem Betrieb Beschäftigten als "Arbeitsmittel" zur Verfügung, woran auch das Beschwerdevorbringen nichts ändert, dass die K. GmbH nicht die Absicht oder Handhabe gehabt habe, den Beschwerdeführer vom täglichen Gebrauch der Gegenstände auszuschließen.

War die Entlohnung des Beschwerdeführers als ärztlicher Leiter des Kurzentrums, wie sie im Dienstvertrag vereinbart war, angemessen, wovon die Verfahrensparteien übereinstimmend ausgehen, ist auch nicht zu erkennen, warum ein an der Gesellschaft nicht beteiligter Arzt der Gesellschaft Geräte unter Inkaufnahme beträchtlicher Verluste zur Verfügung stellen sollte. Schließlich durfte die belangte Behörde auch das Fehlen von Kündigungsvereinbarungen und einer Wertsicherungsklausel als Hinweis auf die gesellschaftsrechtliche Veranlassung der Gerätebeistellung durch den Beschwerdeführer verstehen.

Die Beschwerdeausführungen, die Angemessenheit des Mietentgelts sei keine Voraussetzung für die Anerkennung der Mietvereinbarung dem Grunde nach, weil auch ein zu niedriges Entgelt grundsätzlich anzuerkennen sei, es sei denn, es besitze nur mehr den Charakter eines reinen "Taschengeldes", tragen nichts zur Beantwortung der Frage bei, ob die Mietzahlungen durch das Beschäftigungsverhältnis des Beschwerdeführers veranlasst waren. Entgegen dem Beschwerdevorbringen gebietet es auch das Leistungsfähigkeitsprinzip nicht, Aufwendungen einer Einkunftsquelle zuzuordnen, durch sie nicht veranlasst sind.

Insgesamt war es daher nicht unschlüssig, wenn die belangte Behörde die strittigen Aufwendungen im Zusammenhang mit der Anschaffung der Geräte und sonstigen Einrichtungsgegenstände nicht als durch die Beschäftigung des Beschwerdeführers als ärztlichen Leiter der Kuranstalt veranlasst beurteilt hat. Im geltend gemachten Recht auf Berücksichtigung von Betriebsausgaben im Rahmen der Einkünfteermittlung aus dieser Tätigkeit wurde der Beschwerdeführer durch den angefochtenen Bescheid somit nicht verletzt.

Die Beschwerde war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Die Kostenentscheidung stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 333/2003.

Wien, am 24. Mai 2007

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2007:2006150031.X00

**Im RIS seit**

20.06.2007

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

© 2025 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at