

# TE Vwgh Erkenntnis 2005/1/28 2000/15/0214

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 28.01.2005

## Index

20/01 Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch (ABGB);

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

## Norm

ABGB §916;

BAO §22;

BAO §23;

EStG 1988 §10 Abs5;

EStG 1988 §24 Abs1 Z1;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Vizepräsident Dr. W. Pesendorfer und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Fuchs, Dr. Zorn und Dr. Zehetner als Richter, im Beisein des Schriftführers MMag. Twardosz LL.M., über die Beschwerde des S in W, vertreten durch Dr. Arnold, Rechtsanwalts-Kommandit-Partnerschaft in 1010 Wien, Wipplingerstraße 10, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Berufungssenat VII) vom 17. Oktober 2000, GZ RV/731- 17/16/98, betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1992 bis 1994, zu Recht erkannt:

## Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.172,88 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## Begründung

Der Beschwerdeführer ist Radiologe. Er erwarb mit Kaufvertrag vom 19. Februar 1992 von Rosemarie K, die mit den für Radiologenordinationen notwendigen Abschirmungseinrichtungen versehene Eigentumswohnung in W, F-Gasse 26, um S 2,087.000,--. Diese Wohnung wurde von deren Ehemann, dem Radiologen Dr. K, bis zu dessen Pensionsantritt (1. Juli 1992) als Radiologenordination verwendet.

Mit einem weiteren Kaufvertrag vom 19. Februar 1992 erwarb der Beschwerdeführer von der P GmbH um S 4,500.000,-- (einschließlich Umsatzsteuer) Röntgengeräte, welche die P GmbH am selben Tag um denselben Preis von Dr. K erworben hatte und die dem Beschwerdeführer am 30. Juni 1992 übergeben werden sollten. Am 1. Oktober 1992 schloss der Beschwerdeführer mit der P GmbH einen Wartungsvertrag über diese Geräte ab.

In seiner Einkommensteuererklärung 1992 machte der Beschwerdeführer einen Investitionsfreibetrag u.a. für die von Rosemarie K erworbene Eigentumswohnung und die von der P GmbH gekauften Röntgengeräte von insgesamt S 1,167.400,-- (S 417.400,-- für die Gebäudeanschaffung und S 750.000,-- für die Geräte) geltend.

Mit Schreiben vom 17. Dezember 1996 bestätigte die P GmbH dem Finanzamt, "die gebrauchten Anlageteile, die körperlich in der Ordination des Dr. K verblieben sind, von Herrn Dr. K um 3,750.000,-- (exkl. MwSt.) am 24. Juni 1992 zurückgenommen (...) und diese am selben Tag zum gleichen Preis an (den Beschwerdeführer) weiterverrechnet" zu haben.

Im Bericht über eine abgabenbehördliche Prüfung u.a. über 1992 vertrat der Prüfer die Auffassung, dem Beschwerdeführer stehe weder für die von Rosemarie K erworbene Eigentumswohnung noch für die von der P GmbH gekauften Röntgengeräte ein Investitionsfreibetrag zu. Die P GmbH habe die gegenständlichen Geräte ohne Gewinnspanne "weiterfakturiert" und die Geräte seien in der Ordination des Dr. K verblieben. Es müsse angenommen werden, dass im Verkaufswert von S 4,500.000,-- die Mitveräußerung von Einrichtungsgegenständen und auch der Wert des Standortes abgedeckt seien. Die übernommenen Einrichtungsgegenstände seien nicht wertlos gewesen, weil ein Teil davon weiterverkauft worden sei (vgl. Erlöse aus Anlagenverkäufen 1992). Weil der Kundenstock einer Radiologenordination sich ständig ändere, komme dem Erwerb eines Standortes und des im Bezirk vorhandenen Bekanntheitsgrades der Ordination selbst mehr Bedeutung zu als der Übernahme von Patienten. Der im ersten Jahr des Betriebes erzielte Umsatz hätte ohne den Bekanntheitsgrad des Standortes und der vorhandenen Einrichtung nicht erzielt werden können. Es liege daher der Erwerb einer kompletten Ordination vor. In der vom Steuerberater des Beschwerdeführers ausgestellten Honorarnote sei auch die "steuerliche Beratung Ordinationskauf" verrechnet worden.

Das Finanzamt schloss sich dieser Auffassung an und erließ nach Wiederaufnahme des Verfahrens u.a. einen Einkommensteuerbescheid für 1992.

Der Beschwerdeführer erhob Berufung, in welcher er hinsichtlich der Röntgengeräte im Wesentlichen ausführte, ohne Wartungsvertrag seien die Geräte für den Erwerber aus Haftungsgründen nahezu wertlos. Die P GmbH habe die Geräte vor dem Verkauf an den Beschwerdeführer generalüberholt, geprüft und Mängel beseitigt. Diese Generalüberholung und Prüfung sei Voraussetzung für die Einräumung einer sechsmonatigen Garantiefrist und den Abschluss eines Wartungsvertrages für diese Geräte gewesen. Bei der P GmbH liege die Gewinnspanne nicht notwendigerweise im Verkauf der Geräte, sondern im laufenden Geschäft durch Wartungsverträge und der Erwartung weiterer Geschäfte mit dem neuen Kunden. Beim Betrieb einer Radiologenordination seien die Verträge mit den wichtigsten Krankenkassen, nicht aber der Standort entscheidend. Bei den vom Prüfer genannten Erlösen aus Anlagenverkäufen handle es sich um Verkäufe geringwertiger Wirtschaftsgüter aus dem Arbeitszimmer des Beschwerdeführers. Auch aus der Honorarnote des Steuerberaters könne kein steuerlicher Tatbestand abgeleitet werden.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung führte das Finanzamt u.a. hinsichtlich des Investitionsfreibetrages für den Geräteankauf aus, aus dem Kaufvertrag gehe nicht hervor, dass mit dem Ankauf der Geräte von der P GmbH ein "Wartungsvertrag garantiert" werde. Für das Vorliegen eines Scheingeschäftes spreche, dass erst "mit gesonderter Rechnung vom 29. Oktober (1992) die Wartungsarbeiten durchgeführt" worden seien. Aus der Steuererklärung des Dr. K sei ersichtlich, dass die gesamte im Gebäude befindliche Ordination (nämlich Geräte und Einrichtungen zum Buchwert von S 14.099,--) zum Preis von S 4,500.000,-- (brutto) verkauft worden sei. Mit demselben Betrag habe die P GmbH die Röntgengeräte an den Beschwerdeführer fakturiert und dieser sie in seiner Buchhaltung aktiviert. Der Beschwerdeführer habe Einrichtungsgegenstände, die aus der Ordination des Dr. K stammten, mit Rechnungen vom 18. September 1992 an ein Institut für Physikalische Medizin weiterverkauft. Die Geräte und die Einrichtungsgegenstände seien bis auf einen Arbeitstisch, den Teppichboden und eine Schreibmaschine bei Dr. K auf den Erinnerungswert abgeschrieben gewesen. Das Entgelt, das der Beschwerdeführer für den Erwerb der Ordination bezahlt habe, betrage rund 100 % des durchschnittlichen Umsatzes der letzten drei Jahre (üblich seien 70 % - 100 %). Auch der Umstand, dass der Beschwerdeführer die Geräte und die Ordinationsräumlichkeiten per 19. Februar 1992 erworben, sein Vorgänger aber Umsätze bis einschließlich Juni 1992 erklärt habe, spreche dafür, dass der Beschwerdeführer in dieser Zeit als Ordinationsnachfolger eingeführt worden sei.

In seinem Vorlageantrag führte der Beschwerdeführer u.a. aus, dass Röntgengeräte niemals ohne Wartungsvertrag

betrieben würden, weshalb ein Kauf jedenfalls nur vom Wartungsbefähigten (in der Regel der Hersteller) in Frage komme. Ein Neukauf von Geräten sei für junge Fachärzte angesichts der enormen Anfangsinvestitionen meist nicht möglich.

Mit Schreiben vom 9. August 2000 teilte die P GmbH der belangten Behörde mit, dass gebrauchte Geräte dann gewartet würden, wenn vorher eine technische Überprüfung stattgefunden habe, um den Zustand der Geräte erheben und das Risiko abschätzen zu können. Der Alltag eines Radiologen sei nur mit einem Wartungsvertrag denkbar, weshalb es für den Beschwerdeführer "eine wesentliche Kaufentscheidung ob ein Wartungsvertrag bei gebrauchten Geräten möglich ist" gewesen sei. Beim Kauf der Geräte von der P GmbH habe der Beschwerdeführer Gewährleistung und Garantie zugesagt bekommen. Der Wartungsvertrag habe am 1. Oktober 1992 zu laufen begonnen. Detailaufzeichnungen (Technikerarbeitsberichte) für das Jahr 1992 seien nicht mehr vorhanden. Die Rücknahme der Geräte von Dr. K und der Weiterverkauf an den Beschwerdeführer seien ohne Preisänderung erfolgt, weil der Beschwerdeführer als wichtiger künftiger Kunde angesehen worden sei, der sich durch seine Kaufentscheidung an die P GmbH auch in Zukunft gebunden habe. Er kenne nunmehr auch in seiner Funktion als "Primar" in H die P GmbH und werde auch als Beteiligter an einem Röntgeninstitut in W für Geräte der P GmbH eintreten.

In der Berufungsverhandlung führte der Beschwerdeführer ergänzend aus, sämtliche Röntgengeräte seien nach der Beendigung der Ordination des Dr. K durch die P GmbH abgebaut und bei dieser generalsaniert worden. Auf den Vorhalt des Betriebsprüfers, es seien keine Rechnungen über Demontagekosten vorhanden, sodass es für die P GmbH ein Verlustgeschäft gewesen sein müsse, erwiderte der Beschwerdeführer, auch beim Kauf zusätzlicher Geräte habe die P GmbH den Transport nicht verrechnet.

Die belangte Behörde gab mit dem angefochtenen Bescheid der Berufung u.a. hinsichtlich des Investitionsfreibetrages für die Anschaffung der Eigentumswohnung Folge, wies jedoch die Berufung hinsichtlich des Investitionsfreibetrages für die Röntgengeräte als unbegründet ab. Sie führte dazu aus, der Verkauf der Röntgengeräte von Dr. K an die P GmbH um S 4,500.000,- (brutto) sowie der Weiterverkauf der Geräte von der P GmbH an den Beschwerdeführer zum selben Preis und zum selben Zeitpunkt seien Scheingeschäfte im Sinne des § 23 BAO gewesen. Beide Veräußerungsgeschäfte seien abgeschlossen worden, um den Investitionsfreibetrag, der bei Erwerb einer Ordination nicht zustehen würde, geltend machen zu können. Die genannten Geräte bildeten den Kern des Betriebes einer Radiologenordination. Der einzige für die beiden Verkäufe genannte "außersteuerliche Grund" - der Abschluss eines Wartungsvertrages - sei nicht nachvollziehbar. Das wirtschaftliche Interesse der P GmbH sei nicht darin gelegen gewesen, die gebrauchten Geräte um S 4,500.000,- an den Beschwerdeführer zu veräußern, sondern darin, über diese einen Wartungsvertrag abzuschließen und den Beschwerdeführer zu veranlassen, weitere Geräte bei ihr zu beziehen. Die "Sanierung" der Geräte und die Garantie für sechs Monate sei wirtschaftlich dem Wartungsvertrag zuzurechnen. Der Wirklichkeit entsprechend sei der Verkauf direkt von Dr. K an den Beschwerdeführer erfolgt. Das dazwischengeschaltete Geschäft mit der P GmbH sei als Scheingeschäft für die Abgabenerhebung ohne Bedeutung. Der vom Beschwerdeführer in seiner Einkommensteuererklärung geltend gemachte Investitionsfreibetrag für den Kauf der Geräte stehe diesem nicht zu, weil der Beschwerdeführer die Geräte, die den "Kern der Radiologenordination" bildeten, von seinem Vorgänger Dr. K direkt erworben habe.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Gemäß § 10 Abs 1 EStG 1988 idFBGBl. Nr. 660/1989 kann der Steuerpflichtige bei der Anschaffung oder Herstellung von abnutzbaren Anlagegütern einen Investitionsfreibetrag von höchstens 20 % der Anschaffungs- oder Herstellungskosten gewinnmindernd geltend machen. Gemäß § 10 Abs. 5 dritter Teilstrich EStG 1988 darf ein Investitionsfreibetrag nicht bei Erwerb eines Betriebes oder Teilbetriebes geltend gemacht werden.

Ebenso wie bei der Veräußerung eines ganzen Betriebes iSd § 24 Abs 1 Z 1 EStG 1988 kommt es auch beim Erwerb eines solchen Betriebes nach der Bestimmung des § 10 Abs 5 EStG 1988 darauf an, ob die wesentlichen Grundlagen des Betriebes übertragen werden. Welche Betriebsmittel zu den wesentlichen Grundlagen des Betriebes gehören, bestimmt der jeweilige Betriebstypus. Bei freien Berufen ist in Rechnung zu stellen, dass dort der Geschäftserfolg in aller Regel vom Vertrauen des Kunden (Klienten, Patienten) zum Angehörigen des freien Berufes abhängt. Dementsprechend bildet der Kundenstock (Klientenstock, Patientenstock) regelmäßig die wesentliche Grundlage des Betriebes. Ausnahmen sind denkbar, insbesondere bei Fachärzten, die, wie oft Röntgenologen, mit aufwändigen

Geräten, einen ständig wechselnden Patientenkreis untersuchen. In derartigen Fällen treten gegenüber dem Patientenstock andere Merkmale in den Vordergrund, zB die Geräteausstattung und die Geschäftsbeziehungen zu den zuweisenden Ärzten (vgl. das hg. Erkenntnis vom 31. Jänner 2001, 95/13/0284, mwN).

Ein Scheingeschäft iSd § 23 BAO liegt vor, wenn sich die Parteien dahingehend geeinigt haben, dass das offene geschlossene Geschäft nicht oder nicht so gelten soll, wie die Erklärungen lauten. Das Scheingeschäft setzt einen gemeinsamen Vorsatz voraus, der schon im Zeitpunkt des Zustandekommens des Scheinvertrages gegeben sein muss. Gemäß § 916 ABGB wirkt das zum Schein abgeschlossene Geschäft zwischen den Parteien nicht, weil es nicht gewollt ist und keiner der Partner auf die Wirksamkeit der Erklärung vertraut hat (vgl. das hg. Erkenntnis vom 20. September 1984, 82/16/0105, Ritz, BAO-Kommentar2, Tz 1 zu § 23). Vom Scheingeschäft zu unterscheiden ist der Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts (§ 22 BAO). Dieser ist eine rechtliche Gestaltung, die im Hinblick auf den angestrebten wirtschaftlichen Erfolg ungewöhnlich und unangemessen ist und ihre Erklärung nur in der Absicht der Steuervermeidung findet. In diesem Fall wäre zu prüfen, ob der gewählte Weg noch sinnvoll erscheint, wenn man den abgabensparenden Effekt wegdenkt, oder ob er ohne das Resultat der Steuererminderung einfach unverständlich wäre (vgl. Ritz, BAO-Kommentar2, Tz 2f zu § 22, und die dort zitierte hg. Rechtsprechung).

Im Beschwerdefall hat die belangte Behörde das Vorliegen eines Scheingeschäftes zwischen der P GmbH und dem Beschwerdeführer damit begründet, dass im Kaufvertrag über dieselben Geräte derselbe Übergabezeitpunkt und derselbe Kaufpreis vereinbart worden sei wie im Kaufvertrag zwischen Dr. K und der P GmbH, sodass sich aus diesen Geschäften kein Gewinn für die P GmbH ergebe. Mit diesen - unbestrittenen - Feststellungen allein hat sie aber nicht in schlüssiger Weise dargetan, dass die P GmbH und der Beschwerdeführer den Verkauf bzw Kauf der Röntgengeräte nicht ernstlich beabsichtigt, sondern das Rechtsgeschäft nur vorgeschoben hätten, um dem Beschwerdeführer die Geltendmachung eines Investitionsfreibetrages zu ermöglichen. Das wirtschaftliche Interesse der P GmbH am Abschluss eines Wartungsvertrages und die Erwartung weiterer Ankäufe durch den Beschwerdeführer bzw ihm nahe stehende Institutionen ist nicht geeignet, um in schlüssiger Weise zu begründen, dass keiner der Vertragspartner auf die Wirksamkeit des Kaufvertrages vertraut hat. Dazu kommt, dass die belangte Behörde sich mit dem Vorbringen des Beschwerdeführers, wonach es ihm beim Erwerb der gebrauchten Geräte auch um die Einräumung von Gewährleistungsansprüchen durch den Hersteller dieser Geräte, nämlich die P GmbH, das heißt um den Erwerb von Rechten aus dem Kaufvertrag, gegangen sei, nicht auseinander gesetzt hat.

Ebenso unbegründet bleibt die Feststellung, der Beschwerdeführer habe die Geräte tatsächlich von Dr. K erworben. Dazu hätte die belangte Behörde feststellen müssen, dass das Rechtsgeschäft zwischen diesem und der P GmbH ebenfalls ein Scheingeschäft gewesen ist oder nicht erfüllt wurde. Der angefochtene Bescheid enthält aber dazu keine Feststellungen.

Da sich die Begründung der belangten Behörde als nicht schlüssig erweist, ist der angefochtene Bescheid wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuheben. Im fortgesetzten Verfahren wird auch zu prüfen sein, ob die wesentlichen Grundlagen des Betriebes des Dr. K unter dessen Mitwirkung auf den Beschwerdeführer übertragen worden sind (vgl. das hg. Erkenntnis vom 16. Dezember 1999, Zl. 96/15/0126).

Von der Durchführung einer mündlichen Verhandlung konnte aus den Gründen des § 39 Abs 2 Z 3 VwGG abgesehen werden.

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

Wien, am 28. Jänner 2005

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2005:2000150214.X00

**Im RIS seit**

11.03.2005

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

© 2024 JUSLINE

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

[www.jusline.at](http://www.jusline.at)