

# TE Vwgh Erkenntnis 2001/11/22 95/15/0063

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 22.11.2001

## Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;  
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

## Norm

BAO §184 Abs1;  
EStG 1972 §10 Abs2 Z5;  
EStG 1972 §10;  
EStG 1972 §20 Abs1 Z2;  
EStG 1972 §20 Abs1 Z3;  
EStG 1972 §24 Abs1 Z1;  
EStG 1972 §37 Abs1;  
EStG 1972 §37 Abs2 Z2;  
EStG 1972 §4 Abs4;  
KStG 1966 §16 Z2;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Mag. Meinl sowie die Hofräte Dr. Karger und Dr. Sulyok als Richter, im Beisein des Schriftführers Dr. Zehetner, über die Beschwerde der F Wirtschaftstreuhand-Gesellschaft mbH in L, vertreten durch Dr. Norbert Bergmüller, Rechtsanwalt in 8970 Schladming, Ritter-von-Gersdorff-Straße 619, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Steiermark, Berufungssenat, vom 14. Februar 1995, B 89-10/94 betreffend ua Körperschaft- und Gewerbesteuer für die Jahre 1983 bis 1986, zu Recht erkannt:

## Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

## Begründung

Die Beschwerdeführerin übte in den Streitjahren die Tätigkeit einer Steuerberatungsgesellschaft gemäß § 33 WTBO aus.

Im Zug einer abgabenbehördlichen Prüfung für die Jahre 1983 bis 1986 stellte der Prüfer zunächst fest, Mag. St habe am 6. Oktober 1983 von Dr. Kl und dessen Ehefrau sämtliche Geschäftsanteile der Beschwerdeführerin käuflich erworben. Gleichzeitig mit dem Erwerb der Geschäftsanteile sei Dr. Kl als alleiniger Geschäftsführer der

Beschwerdeführerin ausgeschieden. Am selben Tag habe die Beschwerdeführerin, nunmehr vertreten durch Mag. St als alleiniger Geschäftsführer, von Dr. Kl - mit Ausnahme von zwei Klienten - den gesamten Klientenstock käuflich erworben. Dieser Klientenstock sei bisher auf Grund eines Geschäftsbesorgungsvertrages von der Beschwerdeführerin bearbeitet worden. Vor dem Erwerb dieses Klientenstocks hätten weder die Beschwerdeführerin noch Mag. St eigene Klienten gehabt. Der Prüfer vertrat die Ansicht, der Beschwerdeführerin wäre nach Aufkündigung des Geschäftsbesorgungsvertrages die Fortsetzung ihrer bisherigen Erwerbstätigkeit nicht möglich gewesen, weswegen der Kauf dieses Klientenstocks als Betriebserwerb anzusehen sei. Hiefür könne jedoch kein Investitionsfreibetrages (idF nur: IFB) gemäß § 10 Abs 2 Z 5 EStG 1972 geltend gemacht werden. Der Prüfer stellte weiters fest, die Beschwerdeführerin habe im Jahr 1984 einen PKW der Marke Mercedes 190 E (idF nur: PKW) um rund 540.000 S gekauft und die gesamten Kosten als steuerlich relevant angesehen. Der Prüfer vertrat die Ansicht, als steuerlich relevante Anschaffungskosten des PKW seien höchstens 350.000 S zuzüglich Kosten für Sicherheitseinrichtungen von rund 60.000 S anzusetzen. Der restliche Teil der tatsächlichen Anschaffungskosten sei als Repräsentationsaufwand steuerlich nicht zu berücksichtigen.

Das Finanzamt folgte der Auffassung des Prüfers und erließ ua dementsprechende Sachbescheide.

In der gegen die Sachbescheide erhobenen Berufung brachte die Beschwerdeführerin im Wesentlichen vor, der käuflich erworbene und der davor von ihr auf Grund des Geschäftsbesorgungsauftrages bearbeitete Klientenstock seien nicht ident. Dr. Kl betreue nach dem Erwerb des Klientenstocks weiterhin Klienten, die bisher von ihr auf Grund des Geschäftsbesorgungsauftrages bearbeitet worden seien. Es handle sich dabei umsatzmäßig um die drei größten Klienten. Überdies wäre sie auch ohne Erwerb des Klientenstocks eigenständig wirtschaftlich lebensfähig gewesen, weil Mag. St als Ortskundiger sofort nach seiner Bestellung zum alleinigen Geschäftsführer Klienten akquiriert habe. Sie habe von Dr. Kl auch keine weiteren Wirtschaftsgüter oder Dienstnehmer übernommen. Im Erwerb des Klientenstocks könne daher weder der Erwerb eines Betriebes noch eines Teilbetriebes erblickt werden, weswegen hiefür ein IFB geltend gemacht werden könne. Hinsichtlich der steuerlichen Anerkennung der Anschaffungskosten des PKW führte die Beschwerdeführerin aus, die steuerliche Angemessenheit dieser Kosten könne keineswegs für alle Steuerpflichtigen gleich beurteilt werden, sondern es müsse vielmehr auf den jeweiligen Einzelfall abgestellt werden. Dabei seien die Größe des Unternehmens, die Höhe des Umsatzes und des Gewinnes sowie der für den geschäftlichen Erfolg erforderlich gehaltene Repräsentationsaufwand von Bedeutung. Auf Grund der von ihrem Geschäftsführer jährlich zurückgelegten Kilometer sei ein PKW mit erhöhtem Sicherheitsstandard als angemessen anzusehen. Dies werde auch dadurch verdeutlicht, dass der Geschäftsführer im Jahr 1986 einen Unfall mit Totalschaden überlebt habe.

In Beantwortung eines Auskunftsersuchens teilte Dr. Kl dem Finanzamt mit, der Geschäftsbesorgungsvertrag zwischen ihm und der Beschwerdeführerin sei wegen Ablaufes der siebenjährigen Aufbewahrungspflicht nicht mehr vorhanden. Weiters sei seiner Erinnerung nach der - mit Ausnahme von zwei Klienten - gesamte Klientenstock an die Beschwerdeführerin verkauft worden. Die von diesen beiden Klienten erzielten Umsätze seien jedoch im Verhältnis zum gesamten Kaufpreis für den Klientenstock wirtschaftlich unbedeutend gewesen. Die Beschwerdeführerin habe auch in jener Zeit, als er noch deren alleiniger Geschäftsführer gewesen sei, ein eigenständiges Unternehmen betrieben, das wirtschaftlich und organisatorisch auch nach außen hin in Erscheinung getreten sei. Seiner Ansicht nach seien mit dem Kauf des Klientenstocks die wesentlichen Grundlagen einer Steuerberatungskanzlei erworben worden, weswegen hiefür kein IFB geltend gemacht werden könne. Er habe somit einen Betrieb veräußert, weswegen er auch für seinen Veräußerungsgewinn die Begünstigung des § 37 EStG 1972 in Anspruch genommen habe.

Auf Vorhalt des Finanzamtes teilte die Beschwerdeführerin mit, detaillierte Unterlagen über den Erwerbsvorgang im Jahr 1983 lägen nicht mehr vor. Die Formulierung im Kaufvertrag über den Klientenstock, "der gesamte Klientenstock lt beiliegender Liste, der bisher bei den jeweiligen Finanzämtern durch direkte und persönliche Vollmachten des Verkäufers vertreten" gewesen und bisher von ihr auf Grund des Geschäftsbesorgungsvertrages bearbeitet worden sei, sei unrichtig. Die im Kaufvertrag angeführte Liste sei im Zug der abgabenbehördlichen Prüfung vorgelegt worden, jedoch derzeit nicht mehr auffindbar. Bezuglich der Behauptung des Dr. Kl, die von den zurückbehaltenen Klienten erzielten Umsätze seien wirtschaftlich unbedeutend gewesen, könne sie keine Aussagen tätigen. Denn einerseits müsste der Begriff "wirtschaftliche Bedeutung" näher erläutert werden, anderseits kenne sie das prozentuelle Verhältnis der von den veräußerten gegenüber der von den nicht veräußerten Klienten erzielten Umsätze nicht. Für

die steuerliche Anerkennung der gesamten Anschaffungskosten des PKW spreche die hohe Kilometerleistung, die Bedeutung ihres alleinigen Geschäftsführers für das gesamte Unternehmen, der wachsende Umsatz und die bloß erlassmäßige Regelung der steuerlichen Begrenzung der Anschaffungskosten für PKW.

In einer abweisenden Berufungsvorentscheidung wies das Finanzamt zunächst auf die Widersprüche zwischen den Ausführungen der Beschwerdeführerin, dem Kaufvertrag sowie der Mitteilung des Dr. Kl hin, und hielt der Beschwerdeführerin vor, es schenke im Rahmen der freien Beweiswürdigung den Angaben im Kaufvertrag über den Klientenstock und der Mitteilung des Dr. Kl als Veräußerer des Klientenstocks mehr Glauben als den Ausführungen der Beschwerdeführerin. Denn bei der Beschwerdeführerin habe es sich um ein eigenständiges Unternehmen gehandelt, das wirtschaftlich und organisatorisch auch nach außen hin in Erscheinung getreten sei. Der Verkauf des Klientenstocks stelle - wie sich auch aus der Einkommensteuerveranlagung des Dr. Kl ergebe - zumindest eine Teilbetriebsveräußerung dar, weswegen hiefür kein IFB geltend gemacht werden könne. Hinsichtlich der steuerlichen Anerkennung der Anschaffungskosten des PKW hielt das Finanzamt dem Beschwerdeführer vor, dem erhöhten Sicherheitsrisiko ihres Geschäftsführers sei durch Berücksichtigung der Kosten für Sicherheitseinrichtungen von rund 60.000 S ausreichend Rechnung getragen worden. Überdies seien die aus der hohen Kilometerleistung verursachten Betriebskosten zur Gänze steuerlich berücksichtigt worden.

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

Auf Vorhalt der belangten Behörde teilte die Beschwerdeführerin mit, ihr Geschäftsführer habe am 6. Oktober 1983 "Klienten eingebracht", ohne diesbezüglich konkrete Behauptungen aufzustellen. Als Kaufpreis für den Klientenstock seien 100 % des durchschnittlichen Jahresumsatzes der letzten drei Jahre zuzüglich der im Zeitpunkt der Übernahme noch nicht verrechneten Leistungen vereinbart worden. Die im Kaufvertrag über den Klientenstock erwähnte "beiliegende Liste" sei nicht mehr vorhanden.

Mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung ab, wobei sie zunächst unter Hinweis auf die hg Rechtsprechung ausführte, zu den wesentlichen Grundlagen einer Steuerberatungskanzlei gehöre der Klientenstock. Vor diesem Hintergrund stelle der Verkauf des Klientenstocks einer Steuerberatungskanzlei eine Betriebsveräußerung iSd § 24 iVm § 10 Abs 2 Z 5 EStG 1972 dar. Die Bestimmungen im Kaufvertrag über den Klientenstock sprächen für dessen gesamten Verkauf. Nach Mitteilung des Dr. Kl seien von ihm lediglich zwei Klienten zurückbehalten worden, wobei die wirtschaftliche Bedeutung der von diesen Klienten erzielten Umsätze jedoch im Verhältnis zum gesamten Kaufpreis für den Klientenstock wirtschaftlich unbedeutend gewesen sei. Weiters habe Dr. Kl mitgeteilt, die Beschwerdeführerin habe auch in jener Zeit, als er noch deren alleiniger Geschäftsführer gewesen sei, ein eigenständiges Unternehmen betrieben, das wirtschaftlich und organisatorisch auch nach außen hin in Erscheinung getreten sei. Die Behauptung der Beschwerdeführerin, der im Rahmen des Geschäftsbesorgungsvertrages bearbeitete und der käuflich erworbene Klientenstock seien nicht ident, könne sich somit nur auf die zwei bereits mehrfach (namentlich) erwähnten Klienten beziehen, zumal von beiden Vertragsparteien keine weiteren Klienten genannt worden seien. Es sei somit davon auszugehen, dass die Beschwerdeführerin mit dem Klientenstock zumindest einen Teilbetrieb des Dr. Kl erworben habe, weswegen hiefür kein IFB geltend gemacht werden könne. Mit steuerlich relevanten Anschaffungskosten des PKW von 350.000 S zuzüglich der Kosten für Sicherheitseinrichtungen von rund 60.000 S sei das Ausmaß der betrieblichen Anforderungen, wie sie von einer Steuerberatungskanzlei an ein Firmenkraftfahrzeug gestellt würden, erfüllt. Dem erhöhten Sicherheitsrisiko ihres alleinigen Geschäftsführers sei durch die Berücksichtigung der Kosten für Sicherheitseinrichtungen ausreichend Rechnung getragen worden. Die aus der hohen Kilometerleistung verursachten Betriebskosten seien ohnehin zur Gänze steuerlich berücksichtigt worden. Schließlich habe die Beschwerdeführerin selbst angegeben, dass die Größe des Unternehmens, die Höhe des Umsatzes und des Gewinnes sowie der für den geschäftlichen Erfolg für erforderlich gehaltene Repräsentationsaufwand bei der Beurteilung der Angemessenheit der Anschaffungskosten des PKW von Bedeutung seien. Damit habe die Beschwerdeführerin jedoch die Rechtslage verkannt, weil gemäß § 16 Z 2 KStG 1966 Repräsentationsaufwendungen nicht abzugsfähig seien.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in einem gemäß § 12 Abs 1 Z 2 VwGG gebildeten Senat erwogen:

1. IFB für den Erwerb eines Klientenstocks

Nach § 10 Abs 2 Z 5 EStG 1972 darf ein Investitionsfreibetrag bei Erwerb eines Betriebes, eines Teilbetriebes oder des Anteiles eines Gesellschafters, der als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebes anzusehen ist, nicht in Anspruch genommen werden.

Ob die Beschwerdeführerin mit dem Kauf des Klientenstocks zumindest einen Teilbetrieb übernommen hat, war eine von der belannten Behörde auf der Tatsachenebene zu lösende Sachverhaltsfrage. Nach § 167 Abs 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist. In den Fällen, in denen die Behörde in Ausübung der freien Beweiswürdigung zu ihrer Erledigung gelangt, obliegt dem Verwaltungsgerichtshof die Prüfung, ob die Tatsachenfeststellungen auf aktenwidrigen Annahmen beruhen oder in einem mangelhaften Verfahren zu Stande gekommen sind oder gegen die Denkgesetze oder das allgemeine menschliche Erfahrungsgut verstößen (vgl beispielsweise das hg Erkenntnis vom 25. Jänner 2001, 95/15/0134).

Ein solcher, das Kalkül einer Rechtsverletzung in der behördlichen Ermittlung der Sachverhaltsgrundlagen erreichender Beweiswürdigungsfehler liegt nicht vor. Die belannte Behörde hat unter Berücksichtigung der Bestimmungen des Kaufvertrages über den Klientenstock und der Mitteilung des Dr. Kl als Veräußerer in freier Beweiswürdigung den Erwerb des gesamten Klientenstocks mit Ausnahme von zwei Klienten durch die Beschwerdeführerin angenommen. Der belannte Behörde kann keine Rechtswidrigkeit vorgeworfen werden, wenn sie den gegenteiligen Behauptungen der Beschwerdeführerin - die im Kaufvertrag über den Klientenstock verwendete Formulierung "der gesamte Klientenstock lt beiliegender Liste" sei unrichtig - keinen Glauben geschenkt hat, zumal die Beschwerdeführerin ihre Behauptungen trotz mehrmaliger Aufforderung durch die Abgabenbehörde weder bewiesen noch glaubhaft gemacht hat.

Die Veräußerung eines Betriebes setzt nicht den Verkauf des gesamten Betriebsvermögens, sondern nur die Übereignung der wesentlichen Grundlagen des Betriebes voraus. Die Frage, welche Wirtschaftsgüter die wesentlichen Grundlagen des Unternehmens bilden, ist in funktionaler Betrachtungsweise nach dem jeweiligen Betriebstypus zu beantworten. Bei freien Berufen ist in Rechnung zu stellen, dass dort der Geschäftserfolg in aller Regel entscheidend vom Vertrauen der Klienten zum Angehörigen des freien Berufes abhängt. Zu den wesentlichen Grundlagen einer Steuerberatungskanzlei gehört somit der Klientenstock. Im Erwerb des größten Teiles des Klientenstocks einer Steuerberatungskanzlei ist bereits der für den Betriebserwerb ausschlaggebende Umstand zu sehen. Diesfalls liegt nämlich ein bloßer Unternehmerwechsel vor, weswegen ein IFB nicht geltend gemacht werden kann (vgl das hg Erkenntnis vom 25. Jänner 1995, 93/15/0100, Slg Nr 6967/F, mwA).

Der belannte Behörde kann daher nicht mit Erfolg entgegengetreten werden, wenn sie für den Erwerb des gesamten Klientenstocks mit Ausnahme von zwei Klienten durch die Beschwerdeführerin die Begünstigung des § 10 Abs 2 Z 5 EStG 1972 nicht gewährt hat.

## 2. Steuerliche Anschaffungskosten des PKW

Nach ständiger hg Rechtsprechung erweist sich ein teurer PKW nicht nur als das gegenüber billigeren Fahrzeugen sicherere, sondern im Regelfall auch als repräsentatives Fahrzeug. Im Hinblick auf das Abzugsverbot des § 16 Z 2 KStG 1966 in der für die Streitjahre geltenden Fassung kann dabei der auf die Repräsentation entfallende Teil der PKW-Aufwendungen nicht als Betriebsausgabe anerkannt werden. Ein solcher Teil der PKW-Aufwendungen kann dabei von der Abgabenbehörde nur im Schätzungswege ermittelt werden. Wenn die belannte Behörde bei dieser Schätzung der Anschaffungskosten eines dem Betrieb der Beschwerdeführerin gerecht werdenden PKW - bezogen auf die Jahre 1984 bis 1986 - von 350.000 S ausgegangen ist, hat sie dabei alle in Betracht zu ziehenden Umstände ausreichend berücksichtigt (vgl beispielsweise das hg Erkenntnis vom 24. Februar 2000, 96/15/0071). Dem erhöhten Sicherheitsrisiko ihres alleinigen Geschäftsführers hat die belannte Behörde durch die Anerkennung der Kosten für Sicherheitseinrichtungen von rund 60.000 S ausreichend Rechnung getragen. Die aus der hohen Kilometerleistung verursachten Betriebskosten hat die belannte Behörde zur Gänze berücksichtigt. Schließlich hat die Beschwerdeführerin selbst angegeben, dass die Größe des Unternehmens, die Höhe des Umsatzes und des Gewinns sowie der für den geschäftlichen Erfolg erforderlich gehaltene Repräsentationsaufwand bei der Beurteilung der Angemessenheit von PKW von Bedeutung sei. Damit hat die Beschwerdeführerin jedoch die Rechtslage verkannt, weil Repräsentationsaufwendungen nicht abzugsfähig sind.

Der belangte Behörde kann daher ebenfalls nicht mit Erfolg entgegengetreten werden, wenn sie als steuerlich relevante Anschaffungskosten des PKW 350.000 S zuzüglich Kosten für Sicherheitseinrichtungen von rund 60.000 S zum Ansatz gebracht hat.

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

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

Wien, am 22. November 2001

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2001:1995150063.X00

**Im RIS seit**

08.04.2002

**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)