

# TE Vwgh Erkenntnis 2001/1/31 95/13/0284

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 31.01.2001

## Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

## Norm

ESTG 1988 §10 Abs5;

ESTG 1988 §24 Abs1 Z1;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss und die Hofräte Dr. Hargassner, Mag. Heinzl, Dr. Fuchs und Dr. Büsser als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag.iur. Mag.(FH) Schärf, über die Beschwerde des H G in Wien, vertreten durch Kraft & Winternitz, Rechtsanwälte-Partnerschaft in Wien I, Nibelungengasse 11, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Berufungssenat V), vom 23. Oktober 1995, Zl. 16- 94/3382/08, betreffend Einkommensteuer 1992, zu Recht erkannt:

## Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von S 4.565,- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## Begründung

Der Beschwerdeführer, ein Facharzt für Zahn-, Mund- und Kieferheilkunde schloss am 2. April 1992 mit Dr. Evelyn S eine Vereinbarung mit auszugsweise folgendem Inhalt:

"Dr. Christian S führte im Standort ....., S-Straße, eine Ordination als Facharzt für Zahn-, Mund- und Kieferheilkunde. Er stand in Vertragsverhältnissen mit den Sozialversicherungsträgern. Dr. Christian S hat auf Grund einer Vereinbarung mit Dr. Evelyn S seine Ordinationstätigkeit in ....., S-Straße, beendet und seinen dortigen Patientenstock an Dr. Evelyn S verkauft; hinsichtlich seiner Kassenverträge wurde vereinbart, dass Dr. Evelyn S berechtigt ist, gemeinsam mit dem Verkauf des Patientenstocks den Käufer in die Kassenverträge Dr. Christian S's eintreten zu lassen.

Dr. Evelyn S verkauft und übergibt hiermit den Kundenstock an  
... (den Beschwerdeführer) und dieser kauft und übernimmt ihn um  
den einvernehmlich vereinbarten und angemessenen Kaufpreis von  
S 600.000,- zuzüglich 20 % USt.

Dr. S verpflichtet sich, sämtliche Erklärungen abzugeben,

damit ... (der Beschwerdeführer) in die Krankenkassenverträge

Dr. Christian S's eintritt.

Über die Mitbenützung der Ordination Dr. Evelyn S's durch ... (den Beschwerdeführer) wird eine gesonderte Vereinbarung getroffen."

Per 1. April 1992 mietete der Beschwerdeführer gemäß dieser gesonderten Vereinbarung von Dr. Evelyn S auf die Dauer von sechs Monaten einen zahnärztlichen Behandlungsstuhl mit Kleinröntgen und Panoramaröntgen gegen ein in der Folge näher vereinbartes Mietentgelt. Gleichzeitig wurde das Mitbenützungsrecht für Wartezimmer und Nebenräumlichkeiten eingeräumt.

Bis Ende September 1992 war der Beschwerdeführer am genannten Standort tätig. Im Oktober 1992 eröffnete der Beschwerdeführer eine zwischenzeitig eingerichtete eigene Ordination.

In seiner Einkommensteuererklärung für das Jahr 1992 machte der Beschwerdeführer ua einen Investitionsfreibetrag in Höhe von insgesamt rund S 512.000,-- geltend.

Anlässlich der Veranlagung zur Einkommensteuer 1992 wurde dieser Investitionsfreibetrag im Ausmaß von S 120.000,-- nicht anerkannt. Begründend wies das Finanzamt darauf hin, dass der Beschwerdeführer laut der Vereinbarung vom 2. April 1992 einen Kundenstock, also die wesentliche Grundlage des Betriebes, von Frau Dr. Evelyn S übernommen habe, weshalb der Erwerb eines (Teil)Betriebes vorliege. Ein Investitionsfreibetrag im Sinn des § 10 EStG 1988 könne daher nach Abs 5 dieser Gesetzesstelle nicht in Anspruch genommen werden.

In einer dagegen erhobenen Berufung führte der Beschwerdeführer aus, das Finanzamt gehe von völlig falschen Tatsachen aus. Er habe weder einen Betrieb noch einen Teilbetrieb erworben. Dieser Umstand werde auch daraus klar ersichtlich, dass die Veräußerin der "Krankenscheinberechtigungen" Frau Dr. Evelyn S für den Verkauf der "Krankenscheinberechtigungen" nicht die steuerliche Begünstigung, die für Veräußerungen von Teilbetrieben zustünden, habe geltend machen können. Im Hinblick auf die neu eingerichtete und begonnene Praxis sei die Argumentation, der "erworbene Kassenvertrag" wäre eine wesentliche Grundlage und daher ein Teilbetrieb, völlig un schlüssig, da auch die vom Beschwerdeführer im selben Jahr erworbene Behandlungseinheit und die Ordinationseinrichtung wesentliche Grundlagen seiner Praxis darstellten und ebenso wie der "erworbene Kassenvertrag" nicht als Teilbetrieb angesehen werden könne. Über Vorhalt des Finanzamtes ergänzte der Beschwerdeführer sein Vorbringen dahin, dass er lediglich die der Abgeberin "zustehende Berechtigung, die Behandlungskosten gegenüber bestimmten Krankenkassen abrechnen zu dürfen", übernommen habe. Die Patienten, die der Beschwerdeführer behandelt habe, seien in keiner Weise gesondert von den übrigen Patienten "verzeichnet" worden, insbesondere wäre eine Zahnarztpraxis, die ausschließlich aus "Kassenberechtigungen und allenfalls Patienten", jedoch aus keinerlei sonstigen Hilfsmitteln (Personal oder zahnärztliches Inventarium) bestehe, in keiner Weise lebensfähig.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung ab. Gemäß§ 10 Abs 5 EStG 1988 dürfe ein Investitionsfreibetrag ua bei Erwerb eines Betriebes oder Teilbetriebes weder gewinnmindernd noch durch bestimmungsgemäße Verwendung einer Investitionsrücklage (eines steuerfreien Betrages) geltend gemacht werden. Der IFB sei nicht nur beim Betriebserwerb, sondern darüber hinaus bei jedem Unternehmerwechsel ausgeschlossen. Davon sei auszugehen, wenn zumindest der wesentliche Teil des Unternehmens erworben werde, also jene Wirtschaftsgüter, die die hauptsächlichen Grundlagen des bisherigen Unternehmens bildeten und an sich geeignet gewesen seien, dem Erwerber die wesentlichen Grundlagen zur Unternehmensfortführung zu bieten. Wesentliche Grundlagen bei selbständiger Arbeit seien (beispielsweise im Bereich von Ärzten) der Kundenstock, die Klientel, der Patientenstock. Bei Fachärzten, die mit aufwendigen Geräten einen ständig wechselnden Patientenkreis untersuchen (zB Röntgenologen), stellten die Geräteausstattung sowie die Beziehungen zu anderen Ärzten die wesentliche Betriebsgrundlage dar. Die belangte Behörde nahm nach den abgeschlossenen Verträgen als erwiesen an, dass der Beschwerdeführer einen zahnärztlichen Behandlungsstuhl mit Klein- und Panoramaröntgen unter Vereinbarung einer Mitbenützung des Wartezimmers und der Nebenräumlichkeiten gemietet habe und einen Patientenstock inklusive Kassenverträgen erworben habe. Der Patientenstock inklusive der Kassenverträge stelle bei einem Zahnarzt die wesentliche Grundlage des Betriebes dar. Eine vom Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 4. April 1989, 88/14/0083, angeführte Ausnahme (wie z.B. bei einem Röntgenologen) liege gegenständlich nicht vor, weil bei einem Zahnarzt das Vertrauensverhältnis zu den Patienten, der Kundenstock, im Vordergrund stehe und nicht die

Geräteausstattung. Bei einem Zahnarzt sei - wie etwa bei dem im zitierten Erkenntnis angeführten Röntgenologen - auch kein ständig wechselnder Patientenkreis festzustellen, vielmehr handle es sich in der Regel um langjährige Patienten. Die belangte Behörde vertrat daher die Ansicht, dass der Beschwerdeführer einen Betrieb (keinen Teilbetrieb) und zwar unter Berücksichtigung der zeitlichen Abfolge in wirtschaftlicher Betrachtungsweise den Betrieb Dr. Christian S erworben habe.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die dagegen erhobene Beschwerde erwogen:

Gemäß § 10 Abs 1 EStG 1988 kann der Steuerpflichtige bei der Anschaffung oder Herstellung von abnutzbaren Anlagegütern einen Investitionsfreibetrag von höchstens 20 % der Anschaffungs- oder Herstellungskosten gewinnmindernd geltend machen.

Nach Abs 5 dieser Gesetzesstelle 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.

Ebenso wie bei der Veräußerung eines ganzen Betriebes im Sinn des § 24 Abs 1 Z 1 EStG 1988 kommt es auch beim Erwerb eines solchen Betriebes nach der im Beschwerdefall maßgebenden Gesetzesbestimmung 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 aufwendigen 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 im angefochtenen Bescheid zitierte hg Erkenntnis vom 4. April 1989, 88/14/0083).

Vor diesem Hintergrund zeigt der Beschwerdeführer eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides nicht auf: Soweit der Beschwerdeführer rügt, die belangte Behörde habe seine zentrale Aussage in seiner die Berufung ergänzenden Stellungnahme nicht berücksichtigt, wonach er dargelegt habe, dass er nicht einen Patientenstock, sondern lediglich die "Berechtigung zur Abrechnung der Behandlungskosten gegenüber bestimmten Krankenkassen" erworben habe, zeigt er eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides schon deshalb nicht auf, weil nicht ersichtlich ist, inwiefern das so umschriebene Wirtschaftsgut einem die Abnutzbarkeit voraussetzenden Substanzverzehr oder einer Abnahme der wirtschaftlichen Nutzungsmöglichkeit unterliegt. Grundvoraussetzung für die Geltendmachung eines Investitionsfreibetrages ist jedoch die Anschaffung oder Herstellung von abnutzbaren Anlagegütern.

Aber auch die Rüge, dass die rechtliche Beurteilung der belangten Behörde auch dann unrichtig sei, wenn ihre Ansicht richtig wäre, dass der Beschwerdeführer einen Patientenstock mitübernommen hätte, ist im Beschwerdefall verfehlt: Der Beschwerdeführer bringt in diesem Zusammenhang vor, es sei nicht nachvollziehbar, aus welchen Erwägungen die Behörde zu dem Schluss gekommen sei, dass bei einem Zahnarzt der "Patientenstock allein als solcher" bereits den Betrieb darstelle. Es entspreche der Lebenserfahrung, dass ein Zahnarzt alleine mit dem Erwerb eines Patientenstockes keinesfalls eine berufliche Tätigkeit aufnehmen könne. Es sei vielmehr berufstypisch, dass die technische und maschinelle Ausstattung für die Ausübung des Berufes des Zahnarztes unabdingbar sei. Dazu gehöre neben den notwendigen, nur für Zahnärzte zu gebrauchenden Zahnbehandlungsstühlen, auch eine besonders aufwendige Adaptierung der Ordinationsräumlichkeiten und eine Zahnröntgenanlage.

Im Beschwerdefall kann dahingestellt bleiben, ob auch bei einem Zahnarzt der Klientenstock allein die wesentliche Grundlage des Betriebes darstellt - wie etwa bei einem Facharzt für Innere Medizin (vgl abermals das zitierte Erkenntnis vom 4. April 1989) - oder ob dazu auch die technische Ausstattung gehört. Es wurde gegenständlich nämlich - worauf die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid auch hingewiesen hat - nicht nur der Klientenstock übertragen, sondern dem Beschwerdeführer im Zusammenhang mit der vereinbarten Übertragung des Patientenstockes auch die Verfügungsmacht über die vom Beschwerdeführer angesprochene technische Einrichtung, insbesondere ein Zahnbehandlungsstuhl und eine Zahnröntgenanlage, eingeräumt sowie die Mitbenützung des Wartezimmers und der sonstigen Nebenräume gestattet. Der Beschwerdeführer hat - jedenfalls hinsichtlich der Ordination am Standort S-Straße - auch nicht vorgebracht, dass zur Aufnahme des Betriebes noch weitere bedeutende

Investitionen notwendig gewesen wären. Der Umstand, dass der Beschwerdeführer in der Folge eigene Ordinationsräumlichkeiten (am Standort X-Platz) eingerichtet und in diesen seine zahnärztliche Tätigkeit weitergeführt hat, ändert nichts daran, dass er schon durch die mit Dr. Evelyn S abgeschlossenen Verträge in die Lage versetzt wurde, den erworbenen Betrieb am bisherigen Standort fortzuführen. Soweit der Beschwerdeführer meint, es sei unrichtig, dass er das Unternehmen der Dr. Evelyn S fortgeführt hätte, ist darauf hinzuweisen, dass im angefochtenen Bescheid von einem solchen Sachverhalt nicht ausgegangen wurde. Die belangte Behörde hat vielmehr zum Ausdruck gebracht, dass Dr. Evelyn S den Patientenstock ihres Ehemannes am 21. November 1991 übernommen und am 2. April 1992 an den Beschwerdeführer weiter veräußert habe, woraus ersichtlich sei, dass der Beschwerdeführer in wirtschaftlicher Betrachtungsweise den Betrieb von Dr. Christian S erworben habe. Soweit der Beschwerdeführer auch dieser Ansicht mit der Begründung entgegentritt, dass "dieser Betrieb in völlig gleicher Ausstattung auch heute noch" von Dr. Evelyn S fortgeführt werde, ist dieses Vorbringen - abgesehen davon, dass es nur dann nachvollziehbar wäre, wenn alle Patienten des Dr. Christian S, ungeachtet der zwischen Dr. Evelyn S und dem Beschwerdeführer vereinbarten Übertragung des diesbezüglichen Patientenstockes, Patienten der Dr. Evelyn S geworden wären - wegen des im verwaltungsgerichtlichen Verfahren geltenden Neuerungsverbotens unbeachtlich.

Da die Beschwerde somit nicht geeignet ist, eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufzuzeigen, war sie gemäß § 42 Abs 1 VwGG als unbegründet abzuweisen, wobei von der beantragten Verhandlung aus dem Grund des § 39 Abs. 2 Z. 6 VwGG abgesehen werden konnte.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl Nr 416/1994.

Wien, am 31. Jänner 2001

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2001:1995130284.X00

**Im RIS seit**

03.05.2001

**Zuletzt aktualisiert am**

13.07.2010

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

© 2025 JUSLINE

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

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