

# TE Vwgh Erkenntnis 2002/4/25 97/15/0105

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 25.04.2002

## Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

## Norm

EStG 1972 §6 Z1;

EStG 1972 §6 Z2;

EStG 1972 §6;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Vizepräsident Dr. W. Pesendorfer und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Fuchs, Dr. Zorn und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. iur. Mag. (FH) Schärf, über die Beschwerde der C GmbH in L, vertreten durch Dr. Roger Haarmann und Dr. Bärbl Haarmann, Rechtsanwälte in 8940 Liezen, Rathausplatz 4, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Steiermark (Berufungssenat) vom 4. April 1997, Zl. B C3-10/96, betreffend Körperschaft- und Gewerbesteuer für 1986 und 1987, zu Recht erkannt:

## Spruch

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

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von EUR 938,52 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen. Das Mehrbegehren wird abgewiesen.

## Begründung

Die beschwerdeführende GmbH betrieb in den Streitjahren eine Wirtschaftstreuhandkanzlei. Bei der Veranlagung für die Jahre 1986 und 1987 erkannte das Finanzamt unter Hinweis auf die per 12. Dezember 1995 ergangene Berufungsentscheidung der belangten Behörde die bisher "für den Kundenstock geltend gemachte Absetzung für Abnutzung in Höhe von jeweils S 150.000,-" nicht an.

Die Berufungsentscheidung vom 12. Dezember 1995, GZ. B51- 10/93 (im Folgenden: Vorbescheid), betraf die Körperschaft- und die Gewerbesteuer für das Jahr 1985. Das Verfahren über das gegen den Vorbescheid eingeleitete Verwaltungsgerichtshofverfahren wurde wegen nicht ordnungsgemäß durchgeführter Mängelbehebung mit Beschluss des Verwaltungsgerichtshofes vom 12. September 1996, 96/15/0046, eingestellt. Der nunmehr angefochtene Bescheid verweist in seiner Begründung weitgehend auf den Vorbescheid. Im Vorbescheid wird im Wesentlichen Folgendes ausgeführt:

Nach dem Vorbringen in der Berufung vom 31. Mai 1988 stehe die Beschwerdeführerin auf dem Standpunkt, der in Streit stehende "Klientenstock" sei als abnutzbares Wirtschaftsgut zu behandeln, weil er weit gehend auf dem

persönlichen Vertrauensverhältnis zwischen dem Inhaber und seiner Klientel beruht habe. Der "Veräußerer" Heinz E. sei ab Februar 1978 bei der Steuerberatungsgesellschaft L. GmbH tätig gewesen und habe für diese Gesellschaft einen Kundenstock aufgebaut. Am 5. September 1980 sei Heinz E. bei der L. GmbH ausgeschieden und von diesem Tag an in der Steuerberatungskanzlei der Martha L. als Dienstnehmer beschäftigt gewesen. Dabei sei ihm ein nicht unwesentlicher Teil des Kundenstockes zur neuen Dienstgeberin gefolgt, bzw. habe eine Anzahl von Klienten das Vollmachtsverhältnis bei der Steuerberatungsgesellschaft gelöst und der Steuerberatungskanzlei Martha L. die Vollmacht erteilt.

Am 10. Dezember 1980 sei die Beschwerdeführerin berufsrechtlich als Steuerberatungsgesellschaft zugelassen worden. Eine ihrer Gesellschafterinnen sei Martha L. gewesen, die vorerst auch allein die Geschäftsführung ausgeübt habe. Zu diesem Zeitpunkt sei die Klientel der Martha L., somit auch die Klientel des Heinz E., durch Vollmachtserteilung seitens jedes einzelnen Klienten in die Beschwerdeführerin eingebracht worden. Mit 1. Jänner 1981 sei Heinz E. als Angestellter bei Martha L. ausgeschieden und als Prokurist bei der Beschwerdeführerin eingetreten.

Auf Grund einer Vereinbarung, die in der Folge Gegenstand eines fünf Jahre dauernden Arbeitsgerichtsverfahrens gewesen sei, sei Heinz E. verpflichtet gewesen, an seine frühere Dienstgeberin, die L. GmbH, eine Entschädigung für den erwähnten (mitgenommenen) Kundenstock zu bezahlen. Im Arbeitsgerichtsprozess habe Heinz E. einerseits seine offenen Gehalts- und Nebenansprüche in Höhe von ca. 500.000 S, die Steuerberatungsgesellschaft andererseits den Wert der "abgeworbenen Klienten" als Gegenforderung in Höhe von ca. 800.000 S geltend gemacht. Das Gerichtsverfahren habe im Jahr 1985 mit einem Vergleich, einer Ausgleichszahlung des Heinz E. gegenüber der Steuerberatungsgesellschaft in Höhe von 50.000 S, geendet. Von Heinz E. seien somit "für den in Frage stehenden Klientenstock seine Gehaltsansprüche und die Ausgleichszahlung zuzüglich der Rechtsanwaltskosten eingesetzt worden".

Am 20. November 1985 habe Heinz E. der Beschwerdeführerin die von der Steuerberatungsgesellschaft übernommene Klientel mit einem Betrag von 750.000 S in Rechnung gestellt. Die Rechnung habe gelautet: "Nach erfolgtem Vergleich über das Arbeitsgerichtsverfahren in L. stelle ich die von der Steuerberatungsgesellschaft L. übernommene und nach dem Vergleich bezahlte Klientel wie folgt in Rechnung: Klientenablöse laut Aufstellung S 750.000,-" (in einer Beilage seien 42 Klienten namhaft gemacht worden).

Die Beschwerdeführerin habe weiters vorgebracht, dass der Betrag von 750.000 S in wirtschaftlicher Betrachtungsweise keine Klientenablöse "im klassischen Sinn" darstelle. Heinz E. habe vielmehr lediglich seine Kosten ersetzt bekommen, die er für jeden Klienten habe aufwenden müssen, für dessen Einbringung er gesorgt habe. Es handle sich daher um eine Betriebsausgabe im Jahr 1985 oder - wie erklärt - um ein aktivierungspflichtiges ("auf 5 Jahre") abnutzbares Wirtschaftsgut.

Nach der Schilderung des Ganges des Berufungsverfahrens (dem sich dabei über mehrere Jahre hinziehenden Schriftverkehr) wird im Vorbescheid eingangs der Erwägungen der belangten Behörde der Standpunkt vertreten, der Ansicht der Beschwerdeführerin, es handle sich bei dem Betrag von 750.000 S nicht um ein zu aktivierendes Wirtschaftsgut, sondern um einen "Kostenersatz" bzw. eine "Schadenersatzzahlung", könne nicht gefolgt werden. Wie die Beschwerdeführerin selbst ausführe, sei die Zahlung an Heinz E. nämlich deshalb erfolgt, weil dieser der Beschwerdeführerin einen Teil der Klientel der Steuerberatungsgesellschaft L. zugeführt habe.

Nach der - so die weiteren Ausführungen im Vorbescheid - vergleichsweise heranzuziehenden Rechtsprechung zum Firmenwert, unterliege dieser insbesondere dann der Abnutzung, wenn er auf persönliche Leistungen des Rechtsvorgängers, z.B. auf den von ihm geschaffenen Kundenstock und das Vertrauensverhältnis zwischen dem Unternehmer und seinen Klienten zurückzuführen sei. Dieses Vertrauensverhältnis ende mit dem Ausscheiden des Vorgängers allmählich und müsse sodann mit dessen Nachfolger neu gegründet werden. Ein Kundenstock sei solange als nicht abnutzbares Wirtschaftsgut anzusehen, als die Person, zu der die persönlichen Beziehungen bestanden hätten, beim Rechtsnachfolger weiterhin in maßgeblicher Stellung und nach außen hin wirkend tätig sei. Eine allfällige Wertminderung könne nur in Form einer Teilwertabschreibung Berücksichtigung finden.

Es sei zu beachten, dass das im Klientenstock bestehende Wirtschaftsgut durch die Tüchtigkeit des Heinz E. bei der Steuerberatungsgesellschaft L. geschaffen worden und ein nicht unwesentlicher Teil des Kundenstockes zur neuen Dienstgeberin bzw. Ende 1980 zur Beschwerdeführerin gefolgt sei. Es sei festzustellen, dass zum Betriebsvermögen

der Beschwerdeführerin somit auch jener Kundenstock gehöre, der unter Aufwendung von Anschaffungskosten in Höhe von 750.000 S von Heinz E. erworben worden sei und allein auf den persönlichen Leistungen des "Rechtsvorgängers" beruhe. Diesbezüglich werde auch auf die Angaben der Beschwerdeführerin in einem Schriftsatz vom 19. Oktober 1994 verwiesen, wonach "die Steuerberatungsgesellschaft (L.), wäre sie zur Erfüllung der Gehaltsansprüche (des Heinz E.) verurteilt worden, ohne eine Abgeltung für den Klientenstock zu erhalten, mit größter Wahrscheinlichkeit über den Kosten- und Schlichtungsausschuss bei der Kammer der Wirtschaftstreuhänder" an die Beschwerdeführerin hinsichtlich einer Abgeltung des Klientenstockes herangetreten wäre.

Heinz E., zu dem die persönlichen Beziehungen der Klienten bestanden hätten, sei bei der Beschwerdeführerin als Berufsanwärter und (Einzel)Prokurist weiterhin - unbestritten - in maßgeblicher Stellung tätig gewesen. Der Umstand, dass Heinz E. weder bei der Kanzlei, bei der der Kundenstock zugewachsen sei, noch bei der nachfolgenden Dienstgeberin "Praxisinhaber" gewesen sei, und er auch bei der erwerbenden Gesellschaft (der Beschwerdeführerin) nicht Geschäftsführer sei, könne nicht bewirken, dass es sich beim Klientenstock um ein abnutzbares Wirtschaftsgut handle. Der Frage, inwieweit eine spätere laufende Abschreibung, insbesondere - laut Angaben der Beschwerdeführerin - ab Auflösung des Dienstverhältnisses mit Heinz E. Mitte 1990 für einen Zeitraum von 9 Monaten, möglich sei, komme im gegenständlichen Verfahren keine Bedeutung zu. Es sei daher auch auf sämtliche die Folgejahre betreffenden Einwendungen, wie etwa, "dass von 74 übernommenen Klienten nach neun Jahren noch ganze 10 bzw. von 59 im Jahr 1982 vorhandenen Klienten 1992 nur noch 18 übrig geblieben seien" und "der Prokurist Heinz E. ab 1.3.1986 bis 30.6.1990 fast ausschließlich für die Betreuung eines Großkunden zuständig gewesen sei", nicht näher einzugehen gewesen. Für das Jahr 1985 seien die Voraussetzungen für eine Teilwertabschreibung nicht gegeben, weil nach den Angaben der Beschwerdeführerin in verschiedenen Schriftsätzen davon auszugehen sei, dass der Teilwert zum Bilanzstichtag nicht erheblich und dauernd unter dem Buchwert gelegen sei.

Mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung betreffend die Streitjahre teilweise Folge. Zur Frage, ob das Wirtschaftsgut "Kundenstock" in einer Zeit, in der der Veräußerer (Heinz E.) - die Person, zu der die persönlichen Beziehungen der Klienten bestanden hätten - bei der Beschwerdeführerin weiterhin in maßgeblicher Stellung und nach außen hin wirkend tätig gewesen sei, als der Abnutzung unterliegend angesehen werden könne oder nicht (geltend gemachte AfA für die Jahre 1986 und 1987 von jeweils 150.000 S), werde auf den zum selben Sachverhalt ergangenen Vorbescheid verwiesen. Darin sei zum Ausdruck gebracht worden, dass es sich beim mit 750.000 S aktivierten "Klientenstock" um ein nicht abnutzbares Wirtschaftsgut des Anlagevermögens handle. Wie "aus der Aktenlage ersichtlich" sei, sei basierend auf dem tatsächlichen Ausscheiden der Klienten für die Jahre 1986 und 1987 eine Teilwertabschreibung von 15.750 S (1986) bzw. 31.500 S (1987) zulässig.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

In der Beschwerde wird vorgebracht, anlässlich der "Überleitung" der von Heinz E. "mitgebrachten" Klientel in die Beschwerdeführerin sei diesem von der damaligen Geschäftsführerin (Martha L.) die Zusage erteilt worden, dass ihm wohl nicht der Kundenstock zum Verkehrswert "abgekauft" würde, dass ihm jedoch seine eigenen Kosten dafür ersetzt werden sollten, so solche entstehen würden (die Geschäftsführerin habe dies auch als Eventualverbindlichkeit festschreiben lassen). Diese Frage sei erst fünf Jahre später entschieden worden, als bereits ein neuer Gesellschafter-Geschäftsführer bei der Beschwerdeführerin tätig gewesen sei. Von der Rechtsvorgängerin (Frau Martha L.) informiert, habe sich der neue Gesellschafter-Geschäftsführer an die gegebene Zusage gehalten und dem Dienstnehmer die ihm entstandenen Kosten für die Klientel (750.000 S) ersetzt.

Zu diesem Vorbringen vertritt die Beschwerdeführerin die Ansicht, es bestehe grundsätzlich auch - entgegen dem Wortlaut der Rechnung - die Denkrichtung, diese Zahlung nicht als ein - abnutzbares - Wirtschaftsgut "Klientenstock", sondern als "Kostenersatz" an den Dienstnehmer, verteilt auf den Nutzungszeitraum, zu sehen. In dieser Beurteilung kann der Beschwerdeführerin nicht gefolgt werden. Dass im Gefolge des Dienstgeberwechsels seitens des Heinz E. der in Rede stehende Kundenstock seinem bisherigen Dienstgeber die Vollmacht aufkündigte und in weiterer Folge der nunmehrigen Beschwerdeführerin "zugeführt" wurde, ist unbestritten. Bei dem Kundenstock eines Wirtschaftstreuhänders handelt es sich aber zweifelsfrei um ein im wirtschaftlichen Verkehr nach der Verkehrsauffassung selbständig bewertbares Gut. Der Ersatz der allfälligen Heinz E. im Zusammenhang mit seinem (im "Unfrieden" erfolgten) Ausscheiden bei der Steuerberatungsgesellschaft L. entstehenden Kosten wurde - wie u.a. auch in der Beschwerde bemerkt wird - "dafür" zugesichert, dass Teile der früheren Klientel dieser Gesellschaft zur Beschwerdeführerin wechselten (vgl. in diesem Sinn etwa auch die Angaben der Beschwerdeführerin im ergänzenden

Berufungsschriftsatz vom 28. September 1992 betreffend die Berufung für das Jahr 1985). Damit handelte es sich bei dem "Kostensatz" aus der Sicht der Beschwerdeführerin eindeutig um (nachträgliche) Anschaffungskosten des bisher nach den Feststellungen im Vorbescheid lediglich "unter dem Strich" in der Bilanz der Beschwerdeführerin erfassten Wirtschaftsgutes "Klientenstock".

Nach § 6 Z. 1 EStG 1972 sind Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die der Abnutzung unterliegen, mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert u.a. um die Absetzung für Abnutzung nach § 7 anzusetzen. Ist der Teilwert niedriger, so kann dieser angesetzt werden.

Gemäß § 6 Z. 2 EStG 1972 sind andere als die in Z. 1 bezeichneten Wirtschaftsgüter des Betriebes (insbesondere Grund und Boden, Beteiligungen, Umlaufvermögen) mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen. Statt der Anschaffungs- oder Herstellungskosten kann der niedrigere Teilwert angesetzt werden.

Nach der vergleichsweise heranziehbaren Lehre und Rechtsprechung zur Frage der Abnutzbarkeit des Firmenwertes ist in typisierender Betrachtungsweise der entgeltlich erworbene Kundenstock im Bereich der freien Berufe als abnutzbar anzusehen, weil bei freiberuflich Tätigen der Wert des Betriebes weit gehend auf das persönliche Vertrauensverhältnis zwischen dem Unternehmer und seinem Klienten gegründet ist; dieses Vertrauensverhältnis endet mit dem Ausscheiden des (ehemaligen) Kanzleihinhabers allmählich und muss sodann mit dessen Nachfolger neu begründet werden. Der Kundenstock ist aber solange nicht als abnutzbares Wirtschaftsgut anzusehen, als der bisherige Kanzleihinhaber den Kundenstock - beispielsweise als Geschäftsführer der den Kundenstock erwerbenden Kapital- oder Personengesellschaft - weiterhin mitbetreut bzw. das Vertrauensverhältnis zum bisherigen Unternehmer trotz Überganges des Unternehmens aufrecht geblieben ist (vgl. etwa die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 10. Mai 1994, 91/14/0116, und vom 13. Oktober 1999, 96/13/0040, mwN).

Die belangte Behörde verwies im angefochtenen Bescheid bei der in Anlehnung an die zitierte Judikatur vorgenommenen Prüfung, ob Heinz E. als die Person, zu der die persönlichen Beziehungen der Klienten bestanden hätten, bei der Beschwerdeführerin weiterhin in maßgebender Stellung nach außen hin tätig gewesen sei, auf die Ausführungen im Vorbescheid. Dazu ist allerdings festzuhalten, dass der Vorbescheid das Jahr 1985 betraf und für dieses Jahr möglicherweise das in Bezug auf die Klientenbetreuung bzw. wechselnde Tätigkeitsbereiche des Heinz E. erst die Folgejahre betreffende Vorbringen der Beschwerdeführerin als unbeachtlich abgetan werden konnte. Für die Jahre ab 1986 wäre aber jedenfalls - wie dies auch die Beschwerde aufzeigt - eine Auseinandersetzung mit dem Vorbringen der Beschwerdeführerin notwendig gewesen, nach dem der "Veräußerer" Heinz E. ab 1. März 1986 fast ausschließlich zur Betreuung eines Großklienten zuständig und laut den Ausführungen im Vorlageantrag vom 18. März 1993 zur zweiten Berufungsvorentscheidung für das Jahr 1985 "auch räumlich ausgelagert war, sodass er zu einer Weiterbetreuung des gegenständlichen Klientenstockes gar nicht in der Lage gewesen wäre". Damit hat die belangte Behörde den angefochtenen Bescheid mit einem Begründungsmangel belastet, bei dessen Vermeidung sie zu einem anderen Bescheid hätte kommen können.

Der angefochtene Bescheid war somit schon deshalb wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften nach § 42 Abs. 2 Z. 3 VwGG aufzuheben.

Die Kostenentscheidung stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der Verordnung BGBl II Nr. 501/2001. Da der angefochtene Bescheid nur in einfacher

Ausfertigung vorzulegen war, war das sich auf weitere Ausfertigungen beziehende Kostenmehrbegehren abzuweisen.

Wien, am 25. April 2002

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2002:1997150105.X00

**Im RIS seit**

14.08.2002

**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)