jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 1998/12/17 97/15/0145

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 17.12.1998

Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

EStG 1988 §24;
EStG 1988 §32 Z1 litb;
EStG 1988 §37 Abs2 Z1;
EStG 1988 §37 Abs2 Z4;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Pokorny und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Fuchs, Dr. Zorn und Dr. Robl als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zeller, über die Beschwerde des G in B, vertreten durch Dr. Bernd A. Oberhofer, Rechtsanwalt in 6020 Innsbruck, Schöpfstraße 6b, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Vorarlberg vom 30. Juni 1997, Zl. 2232-6/96, betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für 1993, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

Begründung

Mit einer im Jahr 1989 geschlossenen Vereinbarung wurde festgelegt, daß ER, der Inhaber einer alteingeführten Steuerberatungskanzlei, seinen Sohn MR sowie NS und den Beschwerdeführer zum 1. Jänner 1990 unter Gründung einer OHG als Partner in seine Kanzlei aufnehme. Auf den Beschwerdeführer entfiel eine Beteiligungsquote von 15 %. Es war vereinbart, daß ER das Betriebsvermögen (insbesondere den Klientenstock und das Anlagevermögen) des bisherigen Einzelunternehmens der Gesellschaft lediglich zur Nutzung überlasse und sohin in seinem Sonderbetriebsvermögen behalte.

In der Vereinbarung vom 3./13./14. Juli 1992 wurde festgelegt, daß der Beschwerdeführer zum 31. Jänner 1994 aus der OHG ausscheide und hiefür neben einer Abfindung in Höhe des Standes seines Kapitalkontos sowie seines Anteiles (15 %) an den offenen Rücklagen (51.420 S) eine Barabfindung von 3,5 Mio. S erhalte. In dieser Vereinbarung wurde auch festgelegt, daß der Beschwerdeführer Klienten, die er früher selber betreut hatte, die aber seit der Gründung der OHG

über diese betreut wurden, ab dem 1. Jänner 1993 wieder direkt und auf eigene Rechnung, allerdings außerhalb der Räumlichkeiten der OHG betreuen werde. Mit dem Nachtrag vom 1. April 1993 zur genannten Vereinbarung wurde festgelegt, daß der Beschwerdeführer bereits zum 30. Juni 1993 aus der OHG ausscheide.

In der Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften für 1993 wurde der das Kapitalkonto übersteigende Abgeltungsbetrag (3,536.420 S) - nach Abzug eines anteiligen Veräußerungsfreibetrages von 15.000 S - als nach § 37 EStG 1988 zu begünstigender Gewinnanteil des Beschwerdeführers ausgewiesen.

Im Zuge einer den Zeitraum 1992 bis 1994 umfassenden Buch- und Betriebsprüfung gelangte die Prüferin zur Auffassung, der in Rede stehende Gewinnanteil sei zwar als Veräußerungsgewinn iSd § 24 EStG 1988 zu qualifizieren, die Besteuerung könne aber nicht mit dem begünstigten Steuersatz des § 37 EStG 1988 erfolgen, weil die Voraussetzung der "7-Jahres-Frist" nicht erfüllt sei. Aus dem BP-Bericht (Tz 21 und 22) ergibt sich, daß auch der Beschwerdeführer anläßlich der Gründung der OHG Klienten "mitgebracht" und in sein Sonderbetriebsvermögen übernommen habe. In der Vereinbarung vom 3./13./14. Juli 1992 sei festgelegt worden, daß die in das Sonderbetriebsvermögen des Beschwerdeführers aufgenommenen Klienten, "soweit noch vorhanden" zum 1. Jänner 1993 entschädigungslos aus der OHG ausgegliedert und in der Folge vom Beschwerdeführer betreut würden. Dem Gesellschaftsvertrag entsprechend seien nur die ab dem 1. Jänner 1993 neu gewonnenen Klienten in das gemeinschaftliche Vermögen der Gesellschafter eingegangen. Den Feststellungen der Prüferin zufolge habe der Beschwerdeführer von 1984 bis zur Gründung der OHG Einkünfte aus selbständiger Arbeit (aus einer Steuerberatungstätigkeit im Umfang weniger Beratungsfälle) in geringfügiger Höhe erklärt. Nach Ansicht des Beschwerdeführers sei die "7-Jahres-Frist" deshalb erfüllt, weil im Falle der Einbringung eines Einzelunternehmens in eine Mitunternehmerschaft zu Buchwerten für die Frage des Ablaufes der genannten Frist eine Zusammenrechnung der Zeiträume zu erfolgen habe. Im gegenständlichen Fall seien aber die vom Beschwerdeführer in das Sonderbetriebsvermögen eingebrachten oder von ihm neu hinzugewonnenen Klienten zum 1. Jänner 1993 entschädigungslos aus der OHG ausgegliedert worden. Werde ein Betrieb in eine Personengesellschaft eingebracht und die Verschiebung stiller Reserven durch Ergänzungsbilanzen vermieden, so sei bei der Betriebsveräußerung für die Berechnung der "7-Jahres-Frist" auch nach Ansicht des Prüfers hinsichtlich des auf den eingebrachten Betrieb entfallenden Veräußerungsgewinnes auf die Eröffnung des eingebrachten Betriebes und nicht auf den Zeitpunkt der Gründung der Personengesellschaft abzustellen. Im gegenständlichen Fall sei aber die Abfindung nicht für die im Sonderbetriebsvermögen befindliche Klientel, sondern ausschließlich für das Ausscheiden des Beschwerdeführers aus der OHG geleistet worden. Kein Teil des Veräußerungsgewinnes entfalle auf das Sonderbetriebsvermögen. Da der Abfindungsbetrag lediglich eine Abgeltung für den Mitunternehmeranteil an der OHG darstelle (Abgeltung für den in der OHG aufgebauten Firmenwert, darüber hinaus Abgeltung für das Ausscheiden als "lästiger Gesellschafter") sei die Voraussetzung für den begünstigten Steuersatz nach § 37 EStG nicht gegeben.

Gegen den den Prüfungsfeststellungen entsprechenden Bescheid des Finanzamtes berief der Beschwerdeführer. Das Berufungsbegehren ist, soweit es für das verwaltungsgerichtliche Verfahren von Bedeutung ist, auf die Anerkennung des begünstigten Steuersatzes gerichtet. Der Beschwerdeführer verwehre sich gegen die Bezeichnung als lästiger Gesellschafter, weil er zu keinem Zeitpunkt seiner Gesellschafterstellung bei der OHG ein gesellschaftsschädigendes Verhalten gesetzt habe. Es treffe nicht zu, daß jede Zahlung an einen ausscheidenden Gesellschafter, die das Kapitalkonto und die stillen Reserven mitsamt dem Firmenwert übersteige, als Abgeltung für einen lästigen Gesellschafter zu qualifizieren sei; eine solche Zahlung könne vielmehr auch die Vergütung für Arbeitsleistungen oder die Abgeltung des Rechtes auf Gewinnbeteiligung sein. Im gegenständlichen Fall liege eine Abgeltung des Anrechtes auf Gewinnbeteiligung vor. Die Veräußerung des Mitunternehmeranteiles an der OHG habe zu einem Veräußerungsgewinn geführt. Für diesen stehe der anteilige Freibetrag von 15.000 S nach § 24 Abs. 4 EStG 1988 zu. Gemäß § 37 Abs. 2 Z. 1 EStG 1988 seien Veräußerungsgewinne mit dem begünstigten Steuersatz zu versteuern, wenn seit der Eröffnung des Betriebes oder dem letzten entgeltlichen Erwerb sieben Jahre verstrichen seien. Der Beschwerdeführer habe sei 1984 Einkünfte aus selbständiger Steuerberatungstätigkeit erklärt und im Jahr 1990 seinen Betrieb - dieser habe damals 82 Steuernummern umfaßt - zu Buchwerten in die neu gegründete OHG eingebracht. Die Frist von sieben Jahren müsse daher ab dem Jahr 1984 gerechnet werden. Wenn das Ausscheiden in der Weise erfolge, daß teilweise ein Barbetrag geleistet werde und im übrigen eine Sachwertabfindung erfolge, so sei der Vorgang dennoch insgesamt als Veräußerung anzusehen. NS und der Beschwerdeführer seien im Jahr 1990 deshalb zu 15 % an der OHG beteiligt worden, weil ihr Know how und ihre Arbeitsleistung so viel wert gewesen seien. Die Einbringung der

vergleichsweise kleinen Klientel durch den Beschwerdeführer habe für die Höhe des Vermögens- und Gewinnanteiles an der OHG eine untergeordnete Rolle gespielt. NS habe überhaupt keine Klienten eingebracht und dennoch eine Beteiligung von 15 % erhalten. Daraus ergebe sich, daß die Gewährung des Anteiles an der OHG ausschließlich auf die Einbringung von Know how und die Einbringung der Arbeitskraft zurückzuführen sei. Beim Austritt aus der Gesellschaft sei somit die Abfindung - abgesehen von einem anteiligen Firmenwert bei der OHG durch den Aufbau eines Klientenstockes - aufgrund der Tatsache zu zahlen gewesen, daß der Beschwerdeführer auf seine 15 %ige Gewinnbeteiligung verzichtet habe und diese auf einen neu eintretenden bzw. auf die verbleibenden Gesellschafter habe übergehen können. Alternativ beantrage der Beschwerdeführer die Gewährung des begünstigten Steuersatzes nach der Vorschrift des § 37 Abs. 2 Z. 4 iVm § 32 Z. 1 lit. b EStG 1988, weil die Abfindung letztlich für in Zukunft zu erwartende Gewinnansprüche gezahlt worden sei.

Das Finanzamt entschied über die Berufung mit Berufungsvorentscheidung und entsprach dabei dem Begehren auf Feststellung, daß die Einkünfte des Beschwerdeführers dem begünstigten Steuersatz unterlägen, nicht. Die Klientel im Sonderbetriebsvermögen des Beschwerdeführers sei zum 1. Jänner 1993 aus der OHG ausgegliedert und wiederum dem Beschwerdeführer zur Betreuung überlassen worden. Dieser Umstand habe aber zu keinem (Veräußerungs)Gewinn geführt. Der Veräußerungsgewinn von ca. 3,5 Mio. S betreffe den Firmenwert (ab 1. Jänner 1990 neu hinzugewonnene Klienten) und eine Abfindung; hinsichtlich dieses Gewinnes sei die "7-Jahres-Frist" nicht erfüllt. Der begünstigte Steuersatz stehe daher nicht zu.

Im Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz führte der Beschwerdeführer aus, nach der Bilanzbündeltheorie bilde das handelsrechtliche Gesellschaftsvermögen und das steuerliche Sonderbetriebsvermögen eine steuerliche Einheit. Andererseits sei es unbestritten, daß bei einem Zusammenschluß mit Buchwertfortführung die "7-Jahres-Frist" nicht unterbrochen werde. Gegenstand der Einbringung in die OHG sei nicht nur die vom Beschwerdeführer betreute Klientel gewesen; diese habe vielmehr für die Gewährung des 15 %igen Gesellschaftsanteiles keine entscheidende Rolle gespielt. Der entscheidende Faktor sei im Know how des Beschwerdeführers, welches er sich in einer fünfjährigen Tätigkeit als Dienstnehmer in der Kanzlei Dr. I erworben habe, und in seiner Arbeitskraft gelegen gewesen. Es sei also seine Arbeitskraft genauso wie jene von NS in Höhe von 15 % des Wertes der Kanzlei ER bewertet worden. Diese stille Reserve in Form von Know how und Arbeitskraft sei sohin am 1. Jänner 1990 bereits vorhanden gewesen; sie habe zusammen mit dem ab 1990 für die OHG aufgebauten Firmenwert zum Abgeltungsbetrag von 3,5 Mio. S geführt. Die genannte stille Reserve sei nicht in der Zeit ab dem 1. Jänner 1990 entstanden, sondern seit 1984 sukzessive durch den Erwerb von Wissen und Erfahrung angewachsen. Im übrigen treffe es zu, daß die vom Beschwerdeführer "eingebrachten" Klienten zum 1. Jänner 1993 entschädigungslos aus der OHG ausgegliedert worden seien; dieser Umstand stehe jedoch der vollständigen Aufdeckung der stillen Reserven nicht entgegen, weil nach Abschnitt 44 der Einkommensteuerrichtlinien 1984 unterstellt worden sei, daß der Teilwert im Zeitpunkt der Entnahme den seinerzeitigen Anschaffungsbzw Herstellungskosten entsprochen habe. Der begünstigte Steuersatz könne sich aber nicht nur auf die Z. 1 des § 37 Abs. 2 EStG 1988, sondern auch auf dessen Z. 4 stützen, weil eine Barabfindung für einen künftigen Zeitraum von mehr als sieben Jahren gegeben sei.

In einem weiteren Schriftsatz brachte der Beschwerdeführer vor, nach einer deutschen Kommentarmeinung stehe der begünstigte Steuersatz auch dann zu, wenn ein Mitunternehmer seinen Anteil an der Gesellschaft veräußere, dabei aber das Sonderbetriebsvermögen nicht veräußere, sondern ohne Aufdeckung stiller Reserven in sein Einzelunternehmen überführe. Eine solche Konstellation liege im gegenständlichen Fall vor. Der Beschwerdeführer habe in einem einheitlichen Vorgang den Gesellschaftsanteil an der OHG verkauft, das Sonderbetriebsvermögen aber in Anwendung von Abschnitt 44 der Einkommensteuerrichtlinien 1984 zu Buchwerten in seinen einzelunternehmerischen Betrieb überführt. Daß die vom Beschwerdeführer eingebrachte Klientel entschädigungslos aus der OHG ausgegliedert worden sei, stelle wohl eine Selbstverständlichkeit dar, weil die OHG für diese auch nichts bezahlt habe. Die Einbringung von Klienten habe sich nicht in der Gewährung von Gesellschaftsrechten an der OHG ausgewirkt.

Mit dem angefochtenen Bescheid entsprach auch die belangte Behörde dem Berufungsbegehren nicht. Werde ein Betrieb unentgeltlich erworben und in der Folge veräußert, so seien die Zeiträume der Betriebsführung für die Ausmessung der "7-Jahres-Frist" des § 37 Abs. 2 Z. 1 EStG 1988 zusammenzurechnen. Dies gelte auch für den Fall der Einbringung eines Betriebes in eine Mitunternehmerschaft zu Buchwerten, aber nur hinsichtlich des auf den

eingebrachten Betrieb entfallenden Veräußerungsgewinnes. Im gegenständlichen Fall sei allerdings der seinerzeit eingebrachte Betrieb ohne jede Gegenleistung wieder ausgegliedert worden, anderseits sei aber der Mitunternehmeranteil - bei ihm sei die "7-Jahres-Frist" nicht erfüllt - veräußert worden. Aus dem Berufungsvorbringen, die stille Reserve in Form seines seit 1984 aufgebauten Know hows und seiner Arbeitsleistung sei bei der Gesellschaftsgründung mit 15 % des Wertes an der Kanzlei ER bewertet worden, könne nichts gewonnen werden. Es sei für die belangte Behörde nämlich nicht ersichtlich, in welcher Weise das Know how und die Arbeitskraft selbständige Vermögensobjekte sein sollten, die bei der Veräußerung einen entsprechenden Gelderlös hätten erbringen können. Jedenfalls könne nicht davon ausgegangen werden, daß die in Rede stehende Abgeltung für das Know how und das Leistungspotential des Beschwerdeführers geleistet worden sei. Zum einen sei nämlich im Gesellschaftsvertrag festgelegt worden, daß im Falle des Ausscheidens eines Gesellschafters immaterielle Werte jeder Art (einschließlich Klientel bzw. Firmenwert) keine Berücksichtigung bei der Ermittlung des Auseinandersetzungsguthabens finden sollten. Zum anderen habe die OHG der belangten Behörde mit Schriftsatz vom 10. März 1997 mitgeteilt, daß der Beschwerdeführers kein für die OHG verwertbares Know how eingebracht habe; die Zusammenarbeit zwischen dem Beschwerdeführer und den weiteren Gesellschaftern sei aus verschiedenen Gründen in einem Maße belastet gewesen, daß dessen vorzeitiges Ausscheiden unumgänglich gewesen sei, infolge des vereinbarten zeitlich limitierten Kündigungsverzichtes sei der Beschwerdeführer aber nur gegen Zahlung des ausgehandelten Abfindungsbetrages zum vorzeitigen Austritt bereit gewesen. Der Beschwerdeführer habe in der Berufungsverhandlung eingeräumt, daß der Abfindungsbetrag keine in der Gesellschaft verbliebenen stillen Reserven mit Ausnahme eines Klientenzuwachses abgegolten habe, sondern für die Aufgabe von Gewinnansprüchen gezahlt worden sei. Unter diesen Umständen gehe die belangte Behörde davon aus, daß der gesamte Veräußerungsgewinn in Zusammenhang mit dem Anteil an der Gesellschaft stehe und daher die "7-Jahres-Frist" nicht erfüllt sei. Die Abfindung sei, abgesehen von der Abgeltung der während der Gesellschaftszugehörigkeit des Beschwerdeführers hinzugewonnenen Klientel (mit 850.000 S), für sein vorzeitiges Ausscheiden geleistet worden. Schon aus diesem Grund seien die Voraussetzungen für den begünstigten Steuersatz nicht erfüllt. Es könne daher dahingestellt bleiben, ob die begünstigte Besteuerung auch deshalb nicht vorgenommen werden dürfe, weil nicht sämtliche dem Beschwerdeführer zuzurechnenden stillen Reserven aufgedeckt worden seien. Auch der Tatbestand des § 37 Abs. 2 Z. 4 iVm § 32 Z. 1 lit. b EStG 1988 sei nicht erfüllt. Erlöse aus der Veräußerung eines Betriebes oder eines Mitunternehmeranteiles würden durch § 24 Abs. 1 und 2 EStG 1988, nicht aber durch § 32 Z. 1 lit. b leg. cit. erfaßt, auch wenn allenfalls Entgeltsteile für die Aufgabe der bisherigen Tätigkeit gezahlt würden. Der begünstigte Steuersatz für Entschädigungen würde weiters nur dann zustehen, wenn der Entschädigungszeitraum mindestens sieben Jahre betrage, welches Erfordernis der Beschwerdeführer nicht konkret belegt habe. Aus den von der OHG im Schreiben vom 10. März 1997 dargelegten Umständen ergebe sich nach Ansicht der belangten Behörde unzweifelhaft, daß eine Entschädigung höchstens für den Zeitraum bis zum Ablauf des vereinbarten Kündigungsverzichtes, also bis zum 31. Dezember 1997, geleistet worden sei.

Gegen diesen Bescheid wendet sich die wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes und Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften erhobene Beschwerde. Der Beschwerdeführer erachtet sich im Recht auf Anwendung des ermäßigten Steuersatzes nach § 37 Abs. 2 Z. 1, in eventu Z. 2 (gemeint Z. 4: Entschädigung für Gewinnanwartschaft) EStG 1988 verletzt.

Die belangte Behörde beantragt in ihrer Gegenschrift die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde. Der Beschwerdeführer hat mit zwei weiteren Schriftsätzen auf die Gegenschrift und auf eine weitere Eingabe der belangten Behörde repliziert.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Gemäß § 37 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 in der Fassung vor dem SteuerreformG 1993, BGBl. 818, ermäßigt sich für außerordentliche Einkünfte iSd Abs. 2 der Steuersatz auf die Hälfte des auf das gesamte Einkommen entfallenden Durchschnittssteuersatzes.

Der genannte Abs. 2 des § 37 leg. cit. lautet:

"Außerordentliche Einkünfte sind nur:

1. Veräußerungsgewinne im Sinne des § 24, wenn seit der Eröffnung oder dem letzten entgeltlichen Erwerbsvorgang sieben Jahre verstriche n

sind.

...

4. Entschädigungen im Sinne des § 32 Z. 1, wenn überdies im Fall der lit. a oder b der Zeitraum, für den die Entschädigungen gewährt werden, mindestens sieben Jahre beträgt, sowie Rückzahlungen im Sinne des § 32 Z. 3.

..."

Für die in § 37 Abs. 2 Z. 1 EStG 1988 normierte Frist von sieben Jahren sind, wenn der Steuerpflichtige den Betrieb unentgeltlich erworben, also die Buchwerte des Rechtsvorgängers fortgeführt hat, die Zeiträume der Betriebsführung durch den Steuerpflichtigen selbst und dessen Rechtsvorgänger zusammenzurechnen. Wird ein Betrieb in eine Personengesellschaft unter Buchwertfortführung eingebracht, so ist bei der Fristenberechnung hinsichtlich des auf den eingebrachten Betrieb entfallenden Veräußerungsgewinnes nicht der Zeitpunkt der Gründung der Personengesellschaft, sondern der Zeitpunkt der Betriebseröffnung des eingebrachten Betriebes maßgebend. Sind seit diesem Zeitpunkt mehr als sieben Jahre vergangen, ist für diesen Teil des Veräußerungsgewinnes der begünstigte Steuersatz anwendbar (vgl. Hofstätter/Reichel, Kommentar, Tz 7 zu § 37 EStG 1988).

Erwirbt ein Steuerpflichtiger sukzessive Gesellschaftsanteile (Mitunternehmeranteile), ist im Falle der Veräußerung des gesamten Gesellschaftsanteiles der Fristenlauf für die einzelnen Erwerbsvorgänge gesondert zu berechnen, sodaß uU ein Teil des Veräußerungsgewinnes dem begünstigten Steuersatz unterliegt, der andere Teil hingegen nicht (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 37 Tz 9.7.; Hofstätter/Reichel, aaO).

In den Jahren vor 1990 ist der Beschwerdeführer als Dienstnehmer in einer Steuerberatungskanzlei tätig gewesen. Nebenberuflich hat er seit 1984 selbständig eine Steuerberatungstätigkeit ausgeübt und einen Klientenstock aufgebaut. Im Zuge der Gründung der OHG zum 1. Jänner 1990 hat der Beschwerdeführer seinen Klientenstock der Gesellschaft zur weiteren Bearbeitung überlassen, sich die Rechte an diesem Kundenstock aber beibehalten, sodaß dieser als Sonderbetriebsvermögen qualifiziert worden ist. In der Vereinbarung vom 3./13./14. Juli 1992 ist festgelegt worden, daß "diese Klienten soweit noch vorhanden entschädigungslos aus der (OHG) ausgegliedert und von (Beschwerdeführer) direkt auf eigene Rechnung und Gefahr und außerhalb der Betriebsräumlichkeiten der (OHG) bearbeitet" werden. Die Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens gehen davon aus, daß die Überführung in den einzelunternehmerischen Betrieb des Beschwerdeführers zu keiner Realisierung stiller Reserven geführt hat. Für das verwaltungsgerichtliche Verfahren ist relevant, daß der angefochtene Bescheid jedenfalls keinen auf diese Überführung zurückzuführenden Gewinnanteil enthält.

In der Vereinbarung vom 3./13./14. Juli 1992 ist weiters festgelegt worden, daß der Beschwerdeführer 13 Monate nach der Rücknahme des Klientenstocks, nämlich am 31. Jänner 1994, aus der OHG ausscheiden werde, wofür er u.a. die Barabfindung von 3,5 Mio. S erhalte. Erst mit der ergänzenden Vereinbarung vom 1. April 1993 ist dieses Ausscheiden auf den 30. Juni 1993 vorverlegt worden. Unbestritten ist, daß dieses Ausscheiden zu einem Veräußerungsgewinn iSd § 24 EStG 1988 geführt hat. Die Aufgabe der Gesellschafterstellung des Beschwerdeführers ist sohin zu einem Zeitpunkt erfolgt, in welchem er schon seit längerem nicht mehr über Sonderbetriebsvermögen verfügt hat, weil dieses schon früher in seinen einzelunternehmerischen Betrieb überführt worden ist.

Der Beschwerdeführer hat im Verwaltungsverfahren wiederholt vorgebracht, daß der Mitgesellschafter NS einen Gesellschaftsanteil gleichen Ausmaßes erworben habe wie er, obwohl er der OHG keine Klienten überlassen habe, woraus sich ergebe, daß der Gesellschaftsanteil nur im Hinblick auf das Know how und die Arbeitskraft des Beschwerdeführers gewährt worden sei. Aus diesem Vorbringen in Zusammenhang mit dem Inhalt der vorgenannten Vereinbarungen konnte die belangte Behörde ableiten, daß der im angefochtenen Bescheid erfaßte, dem Beschwerdeführer zugerechnete Veräußerungsgewinn nicht in Zusammenhang mit der Veräußerung eines vom Beschwerdeführer seinerzeit in die OHG eingebrachten Betriebes steht. Dieser Feststellung tritt auch die Beschwerde nicht entgegen.

Der Veräußerungsgewinn ist sohin ausschließlich auf das entgeltliche Ausscheiden des Beschwerdeführers durch Abgabe seines Anteiles an der zum 1. Jänner 1990 gegründeten OHG zurückzuführen. Wird aber im Jahr 1993 der Anteil an der ab dem Jahr 1990 bestehenden Mitunternehmerschaft veräußert, ist die in § 37 Abs. 2 Z. 1 EStG 1988 normierte Frist von sieben Jahren noch nicht verstrichen. Es ist daher nicht als rechtswidrig zu erkennen, daß die belangte Behörde die Voraussetzungen des § 37 Abs. 2 Z. 1 EStG 1988 als nicht erfüllt angesehen hat.

Der angefochtene Bescheid stellt nicht in Abrede, daß das Know how des Beschwerdeführers und sein Leistungspotential bereits bei Gründung der OHG im Jahr 1990 vorhanden gewesen sind. § 37 Abs. 2 Z. 1 EStG 1988 stellt jedoch nicht darauf, sondern auf den Zeitpunkt der Eröffnung des Betriebes (hier der OHG) ab.

Der Beschwerdeführer bringt vor, es könnten auch die Vorausssetzungen des § 37 Abs. 2 Z. 4 iVm § 32 Abs. 1 lit. b EStG 1988 erfüllt sein, weil eine Abfindung für gesicherte, in Zukunft zu erwartende Gewinnansprüche gegeben sei. Er hätte aus der OHG nur bei schuldhafter Verletzung von Gesellschafterpflichten ausgeschlossen werden können. Daher habe er über gesicherte Gewinnansprüche verfügt.

Die Veräußerung von Gesellschaftsrechten an einer Personengesellschaft bzw. die Abfindung eines ausscheidenden Gesellschafters einer Personengesellschaft führen regelmäßig zu einer Abgeltung für die Aufgabe der Gewinnbeteiligung, zumal künftige Gewinnerwartungen den Veräußerungspreis bzw. den Abfindungsbetrag wesentlich beeinflussen werden. Nach der einheitlichen Meinung der Literatur (vgl. Hofstätter/Reichel, Tz.

10.2 zu § 37 EStG 1988; Doralt, EStG3, § 32 Tz 39, Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 32 Tz 7), regelt aber ausschließlich die Z 1 des § 37 Abs. 2 leg. cit als lex specialis die tarifmäßige Erfassung dieser Veräußerungsgewinne iSd § 24 EStG 1988. Diese Rechtsauffassung vertritt auch der Verwaltungsgerichtshof. Aus dem Veräußerungsgewinn können nicht Teile herausgelöst und als Entschädigungen für die Aufgabe von Gewinnanteilen behandelt werden.

Als Verletzung von Verfahrensvorschriften rügt der Beschwerdeführer, der Schriftsatz der OHG vom 10. März 1997 sei ihm nicht bekanntgegeben worden. Aus diesem Schreiben habe die belangte Behörde zu Unrecht abgeleitet, daß die Abgeltung nur Gewinnansprüche aus weniger als sieben künftigen Jahren umfassen könne. Dieser Schriftsatz enthalte auch die unrichtige Angabe, daß der Beschwerdeführer kein verwertbares Know how in die Gesellschaft eingebracht habe. In Wahrheit habe der Beschwerdeführer die Beteiligung im Hinblick auf sein Know how erhalten. Richtig sei allerdings, daß er dieses Know how bei seinem Ausscheiden wieder mitgenommen habe.

Wenn auch in der Unterlassung der Einräumung des Parteiengehörs hinsichtlich des Schriftsatzes der OHG vom 10. März 1997 eine Verletzung von Verfahrensvorschriften gelegen ist, vermag der Beschwerdeführer nicht die Relevanz dieses Verfahrensfehlers aufzuzeigen. Auf die Feststellungen, für welchen Zeitraum die Entschädigung gewährt worden ist, kommt es im Beschwerdefall nicht an, weil der Veräußerungsgewinn keinesfalls dem § 37 Abs. 2 Z. 4 EStG 1988 subsumiert werden kann. Was das Know how anlangt, stellt aber auch der angefochtene Bescheid nicht in Abrede, daß dem Beschwerdeführer die Beteiligung an der OHG im Hinblick auf dieses gewährt worden ist.

Schließlich rügt der Beschwerdeführer, die belangte Behörde habe mit der Annahme, nach den gesellschaftsvertraglichen Vereinbarungen sei bei der Ermittlung des Auseinandersetzungsguthabens im Fall des Ausscheidens eines Gesellschafters kein Wertansatz für immaterielle Werte (Firmenwert) zu berücksichtigen, den Sachverhalt aktenwidrig festgestellt oder es verabsäumt, den gültigen Gesellschaftsvertrag überhaupt einzuholen. Er zeigt auch damit keinen relevanten Verfahrensfehler auf. Abgesehen davon, daß es im Beschwerdefall gar nicht darauf ankommt, welche konkreten Wirtschaftsgüter im Rahmen der OHG-Beteiligung zur Abfindungszahlung geführt haben, ist die belangte Behörde ohnedies davon ausgegangen, daß der Veräußerungserlös mit einem Anteil von 850.000 S einen in der OHG-Beteiligung enthaltenen anteiligen Firmenwert abgilt.

Der Beschwerdeführer wurde sohin durch den angefochtenen Bescheid nicht in subjektiven Rechten verletzt. Die Beschwerde war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47ff VwGG iVm der VO BGBl. 416/1994.

Wien, am 17. Dezember 1998

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1998:1997150145.X00

Im RIS seit

19.02.2002

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

© 2025 JUSLINE
JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.
www.jusline.at