jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 1995/1/25 93/15/0100

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 25.01.1995

Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

EStG 1972 §10 Abs2 Z5;
EStG 1972 §10;
EStG 1972 §24 Abs1 Z1;
EStG 1972 §37 Abs1;
EStG 1972 §37 Abs2 Z2;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Mag. Meinl und die Hofräte Dr. Wetzel, Dr. Karger, Dr. Steiner und Dr. Mizner als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Rauscher, über die Beschwerde der W Wirtschaftstreuhandgesellschaft m.b.H. in K, vertreten durch Dr. N, Rechtsanwalt in S, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Steiermark vom 23. März 1993, Zl. B 8-10/92, betreffend Körperschaft- und Gewerbesteuer 1987, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

Begründung

Auf Grund eines am 11. Mai 1987 abgeschlossenen Vertrages erwarb Mag. Erich S. (nach dem Wortlaut der Vertragsurkunde "als allein zeichnungsberechtigter Gesellschafter-Geschäftsführer einer noch zu gründenden Wirtschaftstreuhandgesellschaft m.b.H.") von der Dr. Werner H. Steuerberatungsgesellschaft KG (im folgenden: KG) zum 30. Juni 1987 den - aus den in einer Anlage der Vertragsurkunde genannten Klienten bestehenden - Klientenstock der KG. Der Kaufpreis wurde - je nach Maßgabe allfälliger Beendigungen der Vertretungsverhältnisse in der Zeit vom 1. Juli 1987 bis 30. Juni 1988 - auf der Grundlage von 90,32 % des "Sollumsatzes netto ohne Mehrwertsteuer laut beiliegender Liste" mit mindestens S 1,260.000,-- und höchstens S 1,400.000,--, jeweils ohne Umsatzsteuer, vereinbart. Ein Betrag von S 1 Mio sollte am Tag der Unterfertigung des Kaufvertrages, ein weiterer Betrag von S 260.000,-- am 30. Juni 1987 und der unter Bedachtnahme auf allfällige Beendigungen von Vertretungsverhältnissen sich ergebende Restkaufpreis am 30. September 1988 entrichtet werden. Der Käufer erklärte, daß er "nur auftrags und in Vollmacht einer neu zu gründenden Wirtschaftstreuhandgesellschaft m.b.H. den Kauf durchführt, für die Einhaltung sämtlicher

Bestimmungen dieses Kaufvertrages aber persönlich zur ungeteilten Hand haftet. Für diese Wirtschaftstreuhandgesellschaft m.b.H. stellt zeitlich unbefristet und unentgeltlich Dr. Werner H. seinen Namen zur Verfügung." Vereinbart wurde weiters, daß der Verkäufer dem Käufer unentgeltlich, zeitlich unbegrenzt und unwiderruflich die Büroeinrichtung sowie die Betriebs- und Geschäftsausstattung zur Verfügung stelle. Der Verkäufer stimmte einer Übernahme der bisherigen Telefonnummer und des Bankkontos zu. Er verpflichtete sich weiters, bis zum 30. Juni 1987 von den Klienten unterfertigte Vollmachten und Auftragsbestätigungen zu übergeben. Schließlich verpflichtete sich der Verkäufer, ab 1. Juli 1987 keinerlei wie immer geartete wirtschafstreuhänderische, betriebsberatende oder sonstige klientenbetreuende Tätigkeiten, die er nicht direkt oder indirekt über den Käufer durchführt und über diesen ver- und abrechnet, auszuüben. Dies gelte sowohl für mittelbare als auch für unmittelbare Klienten- und Rechtsverhältnisse im eigenen oder fremden Namen. Für den Fall der Verletzung dieser Verpflichtung wurde ein pauschalierter Schadenersatz in Höhe des dreifachen Jahresumsatzes mit dem betreffenden Klienten vereinbart.

Mit Notariatsakt vom 6. Juli 1987 wurde der zwischen Wirtschaftstreuhänder Mag. Erich S. und zwei weiteren Personen abgeschlossene Gesellschaftsvertrag über die Errichtung der "Dr. Werner H. Wirtschaftstreuhand-Gesellschaft m.b.H." (im folgenden GmbH) beurkundet. Die Gesellschaft wurde am 11. November 1987 in das Firmenbuch eingetragen.

Am 5. Oktober 1988 stellte die KG der beschwerdeführenden GmbH den Kaufpreis für den Klientenstock "laut Kaufvertrag" mit S 1,337.230,76 zuzüglich Umsatzsteuer in Rechnung.

In ihrer Bilanz zum 31. Dezember 1987 wies die Beschwerdeführerin unter dem Anlagevermögen den Firmenwert mit S 1,069.784,-- aus; ergänzend verwies sie darauf, daß es sich dabei um den aktivierten Erwerbspreis für den Kundenstock der KG handle. In ihren Körperschaft- und Gewerbesteuererklärungen 1987 machte sie - ausgehend vom erwähnten Firmenwert - einen Investitionsfreibetrag von S 267.446,-- als verlusterhöhend geltend.

Bei der Feststellung der Einkünfte (des Verlustes) aus Gewerbebetrieb im Zuge der Festsetzung der Körperschaft- und Gewerbesteuer 1987 verweigerte das Finanzamt die Berücksichtigung des geltend gemachten Investitionsfreibetrages als verlusterhöhend unter Hinweis auf § 10 Abs. 2 Z. 5 EStG 1972. Es vertrat die Auffassung, daß der Kundenstock die wesentliche Grundlage des bisherigen Betriebes des Veräußerers gebildet und dem Erwerber die Fortführung des übernommenen Betriebes ermöglicht habe. Es liege daher der Erwerb eines Betriebes im Sinne der zitierten Vorschrift vor, weshalb ein Investitionsfreibetrag nicht in Anspruch genommen werden dürfe.

Die Beschwerdeführerin erhob Berufung. Sie vertrat die Auffassung, der Erwerb eines Betriebes im Sinne des § 10 Abs. 2 Z. 5 EStG 1972 liege nicht vor, weil sie vom Veräußerer weder Geschäftsräume noch Inventar oder Warenlager übernommen, sondern "rein den Firmenwert als einziges Wirtschaftsgut" erworben habe. Sie habe sämtliches Inventar neu erworben und über die vorher vom Veräußerer "gepachteten" Räumlichkeiten einen neuen "Pachtvertrag" geschlossen sowie weitere Räumlichkeiten "zugepachtet". Sie habe weiters vom Veräußerer nicht sämtliche Klienten erworben; dieser habe Klienten "zurückbehalten", die er selbst betreue oder anderen Wirtschaftstreuhändern "zugeführt" habe.

Mit einer abweisenden Berufungsvorentscheidung hielt das Finanzamt der Beschwerdeführerin vor, sie habe (laut den beim Finanzamt M. eingereichten Verzeichnissen) 95 % der Klienten des Veräußerers übernommen. Dieser habe überdies Büroeinrichtung, Betriebs- und Geschäftsausstattung unentgeltlich zur Verfügung gestellt. Standort, Telefonnummer und Bankverbindung seien beibehalten worden; der Name des Veräußerers scheine in der Firma der Beschwerdeführerin auf. Daraus ergebe sich zweifelsfrei, daß die Beschwerdeführerin einen Betrieb erworben habe; ein Investitionsfreibetrag dürfe daher nach § 10 Abs. 2 Z. 5 StG 1972 nicht in Anspruch genommen werden.

Die Beschwerdeführerin beantragte die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Ergänzend wurde dargelegt, die Beschwerdeführerin habe eine neue Betriebs- und Geschäftsausstattung angeschafft. Der Standort sei vergrößert worden. Der bestehende Telefonanschluß sei - ebenso wie die bestehende Bankverbindung - aus Zweckmäßigkeitsgründen übernommen worden. Den Klientenstock betreffend sei anzumerken, daß nicht nur die Verzeichnisse des Finanzamtes M. berücksichtigt werden müßten, sondern auch der "Klientenstock bei anderen Finanzämtern", bei dem es zu "Abweichungen" gekommen sei.

Nach Durchführung weiterer Ermittlungen wies die belangte Behörde mit dem angefochtenen Bescheid die Berufung als unbegründet ab. Sie vertrat zunächst die Auffassung, unter den Umständen der vorliegenden Veräußerung (Abschluß des Kaufvertrages am 20. Mai 1987, Übergabe des Klientenstockes auf den Erwerber am 30. Juni 1987,

Errichtung des Gesellschaftsvertrages am 6. Juli 1987) sei der Klientenstock der KG nicht von der GmbH, sondern von der Vorgründungsgesellschaft erworben worden. Diese habe ihrerseits jedenfalls den gesamten Kundenstock in die GmbH eingebracht. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sei der Erwerb des Kundenstockes durch eine Steuerberatungsgesellschaft der für einen Betriebserwerb im Sinne des § 10 Abs. 2 Z. 5 EStG 1972 ausschlaggebende Umstand. Ein solcher Sachverhalt liege im Beschwerdefall jedenfalls vor; dies auch dann, wenn man von einem direkten Übergang des größten Teiles des Klientenstockes der KG auf die GmbH ausgehe. Daß die Verkäuferin Klienten zurückbehalten habe, sei nicht anzunehmen, weil der allein zeichnungsberechtigte Gesellschafter der Verkäuferin auf seine Berufsbefugnis mit Wirkung vom 7. Juli 1987 verzichtet habe, die KG in der Folge gelöscht worden sei und die von der Beschwerdeführerin steuerlich vertretene Verkäuferin den Verkauf ihres Kundenstockes als Betriebsveräußerung deklariert habe. Selbst wenn die erwähnte Behauptung der Beschwerdeführerin zuträfe, läge jedenfalls ein nicht begünstigter Teilbetriebserwerb vor. Im übrigen sprächen die Beibehaltung der Betriebsräume, des Telefonanschlusses, des Bankkontos sowie die Übernahme von Angestellten und der Betriebs- und Geschäftsausstattung eindeutig für einen Betriebserwerb; dies auch dann, wenn die Betriebs- und Geschäftsausstattung später erneuert worden sei. Ob daneben noch weitere Wirtschaftsgüter, wie etwa Wertpapiere, Forderungen, Geldbestände und Verbindlichkeiten übertragen worden seien, über die Betriebsräumlichkeiten ein neuer Mietvertrag abgeschlossen und im Zuge der Ausweitung und Neugestaltung von Büroräumen weitere Mietverträge bzw. mit dem Veräußerer ein Werkvertragsverhältnis begründet werde, sei nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht von Bedeutung.

Die Beschwerde macht Rechtswidrigkeit des Inhaltes und Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Im Beschwerdefall ist strittig, ob bei der Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb für das Jahr 1987 der von der Beschwerdeführerin aus dem Titel des Erwerbes des Klientenstockes der KG geltend gemachte Investitionsfreibetrag (verlusterhöhend) zu berücksichtigen ist.

Dabei muß im vorliegenden Fall weder die (im Abgabenverfahren nicht relevierte) Frage, ob es sich beim Klientenstock eines Wirtschaftstreuhänders um ein "abnutzbares Wirtschaftsgut des Anlagevermögens" im Sinne des § 10 Abs. 1 EStG 1972 handelt (vgl. hiezu z.B. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 8, Tz 34 bis 42; Doralt, Einkommensteuergesetz-Kommentar2 § 8 Tz 48) noch die (im angefochtenen Bescheid und in der Beschwerde erörterte) Frage, ob unter den Umständen der vorliegenden Veräußerung die Beschwerdeführerin den Klientenstock unmittelbar von der KG oder im Wege der Einbringung desselben durch die Vorgründungsgesellschaft erworben hat, beantwortet werden; denn im Beschwerdefall steht der Berücksichtigung des Investitionsfreibetrages jedenfalls der Tatbestand des "Erwerbes eines Betriebes" im Sinne des § 10 Abs. 2 Z. 5 EStG 1972 entgegen.

Nach der zitierten Vorschrift darf ein Investitionsfreibetrag nicht in Anspruch genommen werden bei Erwerb eines Betriebes, eines Teilbetriebes oder des Anteiles eines Gesellschafters, der als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebes anzusehen ist.

In der Frage, was unter Betriebs-, Teilbetriebs- und Mitunternehmeranteilserwerb im Sinne der zitierten Vorschrift zu verstehen ist, kann zunächst auf die zu § 24 EStG ergangene Judikatur zu den entsprechenden Veräußerungstatbeständen zurückgegriffen werden. Danach setzt eine Betriebsveräußerung nicht den Verkauf des gesamten Betriebsvermögens, sondern nur die Übereignung der wesentlichen Grundlagen des Betriebes voraus. Die Frage, welche Wirtschaftsgüter die wesentliche Grundlage 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 des Kunden (Klienten) zum Angehörigen des freien Berufes abhängt. Zu den wesentlichen Grundlagen eines Steuerberatungsunternehmens gehört somit der Klientenstock (vgl. die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 30. September 1980, Zl. 1618/80, vom 17. November 1983, Slg. 5829/F, vom 17. März 1986, Zl. 84/15/0124, und vom 16. Juni 1987, Zl. 86/14/0181).

Im Zusammenhang mit der hier zu beurteilenden Frage des Ausschlusses des Investitionsfreibetrages infolge Betriebserwerbes hat der Verwaltungsgerichtshof im bereits zitierten Erkenntnis vom 30. September 1980, Zl. 1618/80, ausgesprochen, daß im Erwerb des größten Teiles des Klientenstockes eines Steuerberaters der für den

Betriebserwerb ausschlaggebende Umstand zu sehen ist. Diesfalls liege ein bloßer Unternehmerwechsel vor, in welchem Fall die investitionsfördernde steuerliche Begünstigung nicht zum Tragen kommen solle.

Angesichts der Umstände des vorliegenden Falles ist nicht zweifelhaft, daß hier ein Fall eines bloßen Unternehmerwechsels vorliegt, der die Inanspruchnahme des Investitionsfreibetrages im Sinne des § 10 Abs. 2 Z. 5 EStG 1972 ausschließt. Ausschlaggebend hiefür ist der von der Beschwerde nicht bestrittene Erwerb des größten Teiles des Kundenstockes des Veräußerers in das Vermögen der Beschwerdeführerin; daneben sprechen zahlreiche weitere Umstände (Übernahme bestehender Dienstverhältnisse, Beibehaltung der Betriebsräumlichkeiten, Übernahme der Büroeinrichtung, des Telefonanschlusses und der Bankverbindung und der Ausschluß einer weiteren einschlägigen Tätigkeit des Veräußerers mittels vertragsstrafbewehrter Konkurrenzklausel) dafür, daß hier nicht der durch das Gesetz begünstigte Erwerb einzelner Wirtschaftsgüter vorliegt, sondern der typische Fall eines Unternehmerwechsels, der die angestrebte Steuerbegünstigung ausschließt. Demgegenüber fallen die von der Beschwerde hervorgehobenen Umstände, wonach mit dem Vermieter neue Vereinbarungen geschlossen und - ungeachtet der Übernahme der alten Büroeinrichtung - eine neue Ausstattung angeschafft worden sei, nicht ins Gewicht.

Die Beschwerde vermag in diesem Zusammenhang keine Rechtswidrigkeit aufzuzeigen. Mit ihren allgemeinen Darlegungen, wonach "in der Ablöse des Kundenstockes einer Wirtschaftstreuhandkanzlei eine gezielte Einzelbewertung jeder übertragenen Geschäftsbeziehung durchgeführt" und "der Wert jedes einzelnen Auftragsverhältnisses als Wirtschaftsgut eigener Art abgegolten" werde, sodaß "die Klientenbeziehungen eines Wirtschaftstreuhänders nicht als eine nur im Rahmen einer Unternehmensveräußerung in Erscheinung tretende Residualgröße anzusehen sind, sondern als Summe von konkret bestimmbaren und auch nutzbaren Einzelbeziehungen" verkennt die Beschwerde, daß im vorliegenden Zusammenhang nicht die Frage der Bestimmbarkeit bzw. Bewertbarkeit einzelner Geschäftsbeziehungen zwischen Wirtschaftstreuhänder und Klienten und ihres Charakters als selbständige Wirtschaftsgüter maßgeblich ist, sondern, ob im Beschwerdefall ein Unternehmerwechsel infolge Überlassung der wesentlichen Betriebsgrundlagen stattgefunden hat. Dies ist im vorliegenden Fall auf Grund der dargelegten Umstände unabhängig davon zu bejahen, ob die wesentlichen Betriebsgrundlagen, die dem Erwerber überlassen wurden, als einheitliches Wirtschaftsgut oder - wie die Beschwerde meint - als Summe mehrerer selbständiger Wirtschaftsgüter aufzufassen sind. Einen Sachverhalt, der eine Beurteilung dahin erlaubt hätte, daß die Beschwerdeführerin nur einzelne Geschäftsbeziehungen zu Klienten des Veräußerers, die insgesamt nicht die wesentlichen Grundlagen seines Betriebes ausgemacht hätten, erworben hätte, hat die Beschwerdeführerin nicht behauptet.

Soweit die Beschwerde im vorliegenden Zusammenhang auf die Vereinbarung des Kaufpreises Bezug nimmt, ist darauf hinzuweisen, daß diese weitaus überwiegend als Pauschalpreisvereinbarung anzusehen ist, weil der Betrag des Kaufpreises nur innerhalb der mit mindestens S 1,260.000,-- und höchstens S 1,400.000,-- festgesetzten Grenzen vom Weiterbestehen der Geschäftsbeziehungen mit den übernommenen Klienten während eines bestimmten Zeitraumes abhängig war.

Ebensowenig steht der von der Beschwerde hervorgehobene Umstand, daß der Veräußerer (richtig: der geschäftsführende Gesellschafter des Veräußerers) nicht als Geschäftsführer oder leitender Angestellter der Beschwerdeführerin tätig war bzw. ist, einer Beurteilung des strittigen Vorganges als bloßer Unternehmerwechsel entgegen.

Die geltend gemachte Rechtswidrigkeit liegt daher nicht vor; die Beschwerde war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Die Entscheidung über den Aufwandersatz beruht auf den §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung

BGBl. Nr. 416/1994.

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1995:1993150100.X00

Im RIS seit

20.12.2001

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at