



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes für Körperschaften in Wien betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 1995 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Die Bw. wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 25. Oktober 1994 gegründet. Betriebsgegenstand ist die Vornahme aller Tätigkeiten, die einer Steuerberatungsgesellschaft gemäß § 33 der Wirtschaftstreuhänder-Berufungsordnung, BGBl. 125/55, in der jeweils geltenden Fassung, zustehen. Die Abgabenerklärungen für das Jahr 1995 wurden am 4. Juni 1997 beim Finanzamt für Körperschaften eingereicht. Am 21. Juli 1997 erließ das Finanzamt den Bescheid betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 1995 und wich von der eingereichten Abgabenerklärung mit folgender Begründung ab:

Laut Eingangsrechnung vom 22. Dezember 1995 habe die Bw. von der Gesellschaft X einen Klientenstock um ATS 1,053.000,00 (€ 76.524,49) zuzüglich 20 % Umsatzsteuer erworben. Bei freien Berufen sei in Rechnung zu stellen, dass der Geschäftserfolg in aller Regel vom Vertrauen des Kunden (Klienten) zum Angehörigen des freien Berufes abhängt. Dementsprechend bilde der Kundenstock (Klientenstock) regelmäßig die Grundlage des Betriebes. Die Bw. habe von der Gesellschaft X einen Klientenstock und damit eine wesentliche Grundlage dieses Betriebes erworben. Bei Erwerb eines Betriebes oder Teilbetriebes stehe jedoch gemäß § 10 Abs. 5 EStG 1988 kein Investitionsfreibetrag zu. Das Einkommen sei deshalb um ATS 157.950,00 (€ 11.478,67) zu erhöhen (Investitionsfreibetrag: 15 % der Anschaffungskosten in Höhe von ATS 1,053.000,00 (€ 76.524,49)).

Gegen diesen Bescheid brachte die Bw. mit Schreiben vom 18. August 1997 fristgerecht das Rechtsmittel der Berufung ein. Darin wurde von der Bw. ausgeführt, dass mit 1. Jänner 1995 mehrere Klienten der Gesellschaft X die steuerliche Vertretung aufgekündigt hätten und diese anschließend von der Bw. vertreten worden seien. Hintergrund dafür sei gewesen, dass der Geschäftsführer der Bw. bis 31. März 1995 in der Gesellschaft X angestellt gewesen sei. Da von der Bw. keine Klienten der Gesellschaft X abgeworben worden seien, habe es keine Veranlassung dafür gegeben, einen Ablösebetrag zu bezahlen. Von den Rechtsanwälten der Gesellschaft X sei dann mehrmals ein Betrag von ATS 882.648,00 (€ 64.144,53) eingefordert worden. Auch vor dem Schlichtungsausschuss der Kammer der Wirtschaftstreuhänder sei keine einvernehmliche Lösung gefunden worden, sodass die Gesellschaft X die gestellten Forderungen einklagen hätte können.

Im Herbst 1995 hätten sich weitere Klienten gemeldet, die von der Gesellschaft X zur Bw. wechseln wollten. Aufgrund des neuerlichen Wechsels von Klienten habe die Bw. angenommen, dass die Gesellschaft X gerichtlich gegen die Bw. vorgehen werde. Dies auch deshalb, um einer Nachahmung durch weitere Mitarbeiter der Gesellschaft X vorzubeugen. Die Bw. habe daher im Herbst 1995 Gespräche mit der Gesellschaft X aufgenommen, um eine akzeptable Lösung zu erreichen, da der Bw. als neugegründetes Unternehmen das

Prozessrisiko und die damit verbundenen Kosten zu hoch erschienen seien. Ergebnis dieser Gespräche sei eine Vereinbarung über die Bezahlung eines Betrages von ATS 1,053.000,00 (€ 76.524,49) für den übernommenen Klientenstock per 1. Jänner 1995 und aller zukünftigen Klienten, die von der Gesellschaft X zur Bw. wechseln würden, gewesen. Bei dieser Zahlung für den Klientenstock würde es sich daher um keine Betriebsveräußerung, sondern um eine Ablösesumme für den übernommenen Klientenstock handeln, um einen kosten- und zeitintensiven Prozess zu vermeiden. Aus der Sicht der Gesellschaft X, die einen Jahresumsatz von ca. ATS 60 Mio. (€ 4 Mio.) erziele, sei ein Honorarvolumen von ATS 1,053.000,00 (€ 76.524,49) keine Teilbetriebsveräußerung.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 10 Abs. 1 EStG 1988, BGBl 1988/400, kann der Steuerpflichtige bei der Anschaffung oder Herstellung von abnutzbaren Anlagegütern einen Investitionsfreibetrag von höchstens 20% der Anschaffungs- oder Herstellungskosten gewinnmindernd geltend machen. Der Investitionsfreibetrag beträgt von den nach dem 31. März 1994 anfallenden Anschaffungs- oder Herstellungskosten höchstens 15%, von den nach dem 30. April 1995 anfallenden Anschaffungs- oder Herstellungskosten höchstens 9%. Die Absetzung für Abnutzung (§§7 und 8) wird dadurch nicht berührt. Bilanzierende Steuerpflichtige müssen die Investitionsfreibeträge eines jeden Wirtschaftsjahres in einer Summe gesondert bezeichnet ausweisen. Mit Ablauf des vierten auf das Jahr der Anschaffung oder Herstellung folgenden Wirtschaftsjahres sind die Investitionsfreibeträge auf Kapitalkonto oder auf eine als versteuert geltende Rücklage steuerfrei zu übertragen. (BGBl 1995/297 ab 5. Mai 1995).

Gemäß § 10 Abs. 5 EStG 1988 darf ein Investitionsfreibetrag bei Erwerb eines Betriebes, eines Teilbetriebes oder eines Anteiles eines Gesellschafters, der als Unternehmer (Mitunternehmer) anzusehen ist, weder gewinnmindernd noch durch bestimmungsgemäße Verwendung einer Investitionsrücklage geltend gemacht werden.

Die Bestimmung des § 10 Abs. 5 EStG 1988 korrespondiert mit § 24 EStG 1988. Nach herrschender Lehre und Rechtsprechung besteht zwar keine gegenseitige formelle Bindung, doch ist es ausgeschlossen, auf der einen Seite den Investitionsfreibetrag mit der Begründung zu versagen, es liege ein Betriebserwerb vor, während auf der anderen Seite eine Betriebsveräußerung im Sinn des § 24 EStG 1988 verneint wird (vgl. Doralt, Kommentar Einkommensteuergesetz, 4. erweiterte Auflage, § 24 Tz. 3, WUV-Universitätsverlag; VwGH 23.4.1998, 96/15/0211).

Die Veräußerung eines (Teil-)Betriebes liegt vor, wenn die wesentlichen Betriebsgrundlagen veräußert werden. Nach der Rechtsprechung bildet der Klientenstock eine wesentliche Betriebsgrundlage einer Steuerberatungskanzlei (VwGH 22.1.2001, 95/15/0063; 31.1.2001, 95/13/0284). Von der Bw. wurde laut vorliegender Vereinbarung vom 22. Dezember 1995 nur ein Teil der Klienten der Gesellschaft X übernommen. Ein Teilbetrieb ist nach der Rechtsprechung ein *"organisch in sich geschlossener, mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestatteter Teil eines Betriebes, der es vermöge seiner Geschlossenheit ermöglicht, die gleiche Erwerbstätigkeit ohne weiteres fortzusetzen"* (VwGH 18.12.1997, 96/15/0140). Der Teilbetrieb muss, aus der Sicht des Übertragenden, schon vor seiner Übertragung selbständig geführt worden sein, eine nur betriebsinterne Selbständigkeit genügt nicht, die Selbständigkeit muss nach außen in Erscheinung treten (VwGH 3.11.1992, 89/14/0098). Demnach müssen folgende Kriterien vorliegen, um von einem Teilbetrieb sprechen zu können:

- der Teilbetrieb muss organisch in sich geschlossen sein
- er muss eine gewisse Selbständigkeit gegenüber dem Gesamtbetrieb aufweisen
- der muss vom Erwerber ohne weiteres fortgeführt werden können

Es müssen daher

- alle wesentlichen Grundlagen des Teilbetriebes mitübertragen werden
- die Selbständigkeit muss bereits vor der Übertragung bestanden haben
- die Selbständigkeit muss schon vor der Veräußerung nach außen in Erscheinung treten

(vgl. Doralt, Kommentar Einkommensteuergesetz, 4. erweiterte Auflage, § 24 Tz. 49, 50, WUV-Universitätsverlag).

Die Vereinbarung über die Bezahlung eines Betrages von ATS 1,053.000,00 (€ 76.524,49) für den übernommenen Klientenstock per 1. Jänner 1995 und aller zukünftigen Klienten, die von der Gesellschaft X zur Bw. wechseln würden, erfüllt den Tatbestand des Teilbetriebserwerbes nicht, da die in der Rechtsprechung erarbeiteten und in den vorstehenden Ausführungen festgehaltenen Merkmale eines Teilbetriebes nicht vorliegen. Weder lag eine schon vor der Veräußerung nach außen hin erkennbare Selbständigkeit vor, noch wurde ein "fixer Kundenstock" erworben. Da weder der Erwerb eines Teilbetriebes noch ein Erwerb eines in der Gliederung der Gesellschaft X gesondert geführten Betriebes im ganzen vorliegt erfolgte die Aberkennung des Investitionsfreibetrages durch das Finanzamt für Körperschaften zu Unrecht. Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 23. September 2003