



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Graz
Senat 2

GZ. RV/0635-G/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Franz Zeitlhofer und die weiteren Mitglieder HR Dr. Astrid Binder, Ernst Lux und Kommerzialrat Wolfgang Sauer im Beisein der Schriftführerin Eveline Wünscher am 3. Dezember 2003 über die Berufung der Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz - Stadt, vertreten durch Mag. Andrea Schreiber - Neidic, betreffend Umsatzsteuer 1999 nach in Graz durchgeführter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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., vertreten durch ihren persönlich haftenden Gesellschafter, hat mit Notariatsakt vom 31. Oktober 2001 mit diesem in seiner Funktion als selbständiger Steuerberater, folgende Vereinbarung geschlossen:

„Im Hinblick auf die der Bw. in den nächsten Wochen von der Kammer der Wirtschaftstreuhänder zu erteilende berufsrechtliche Anerkennung verpflichtet sich Herr Mag. H. P. hiemit schon jetzt und unwiderruflich der Bw. aus seinem bestehenden Steuerberatungsklientel soviel ausgewählte Mandanten zur steuerlichen Vertretung zu übertragen, dass der Bw. schon im ersten Jahr ihrer berufsrechtlichen Anerkennung ein Jahresumsatz zwischen S 1,200.000,00 und S 1,500.000,00 garantiert werden kann.

Als Entgelt für die Übertragung der steuerlichen Vertretung so vieler ausgewählter Mandanten, dass die Bw. schon im ersten Jahr ihrer berufsrechtlichen Anerkennung einen Jahresumsatz zwischen S 1,200.000,00 und S 1,500.000,00 erzielen kann, sowie für die anfängliche Nutzung der bestehenden Kanzleiinfrastruktur wird von den Vertragsparteien einvernehmlich ein Betrag von S 1,500.000,00 zuzüglich zwanzig Prozent Mehrwertsteuer (S 300.000,00) vereinbart.

Die Entrichtung dieses Entgelts ist durch Überrechnung von S 185.000,00 vom Abgabekonto der Bw. auf das Abgabekonto von Herrn Mag. H. P. bereits teilweise erfolgt. Die Entrichtung des verbleibenden Restbetrages in Höhe von S 1,615.000,00 erfolgt in Entsprechung der Ratenzahlungsvereinbarung in nunmehr 85 Monatsraten zu je S 18.750,00 beginnend mit Jänner 2002 und einer Restrate zu S 21.250,00“.

Bereits mit Abgabe der Steuererklärung für das Jahr 1999 am 6. Juni 2001 hatte die Bw. Vorsteuern in Höhe von S 300.000,00 geltend gemacht.

Anlässlich einer in der Folge, die Jahre 1998 und 1999 umfassenden, stattgefundenen Betriebsprüfung wurde dieser Vertrag nicht anerkannt und in der Folge die Vorsteuer um S 300.000,00 mit der Begründung gekürzt, dass nach allgemeiner Lebenserfahrung davon auszugehen sei, dass die Veräußerung eines Klientenstockes zwischen Fremden niemals unter Einräumung einer – insbesondere auch unverzinsten – Stundung des Entgeltes für zwei Jahre mit anschließender Ratenzahlung über acht Jahre erfolgt wäre. Als ebenso wenig fremdüblich erweise sich die nicht ausreichend konkretisierte Vertragsgestaltung hinsichtlich des „Nutzungsrechtes“.

In den im wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen Bescheid für das Streitjahr folgte das Finanzamt dieser Auffassung und erließ den nun mit Berufung bekämpften Bescheid.

In seiner *Berufung* wandte sich die Bw. "gegen die Höhe des für 1999 bescheidmäßig mit S 0,00 anstatt S 300.000,00 festgesetzten Gesamtbetrages der Vorsteuern". Dabei stützte sie sich im Wesentlichen auf eine schriftliche Beantwortung ihrer Bitte um "Fremdüblichkeitsbeurteilung" der berufungsgegenständlichen Kaufvereinbarung durch ein Mitglied des Schlichtungsausschusses der Kammer der Wirtschaftstreuhänder, in welcher bestätigt wird, dass in den meisten Fällen der Kaufpreis an sich erst in Teilbeträgen fällig werde, oft über fünf oder mehr Jahre.

Daraus folge nach Ansicht der Bw., dass der mit Umsatzsteuerbescheid unter Bezugnahme auf die Ausführungen im Bp. – Bericht vom 5. November 2001 versagte Vorsteuerabzug auf Grund der vorstehenden Ausführungen und Nachweise somit zu Unrecht erfolgt sei, weil die im Rahmen der stattgefundenen Betriebsprüfung vertretene Ansicht, dass im Falle der Übertragung von Steuerberater – Klientenstöcken die sofortige und gänzliche Entrichtung des Kaufpreises üblich sei, eben gerade nicht die in der Praxis üblicherweise zur Anwendung gebrachte Zahlungsmodalität darstelle.

In der daraufhin ergangenen *Berufungsvorentscheidung* wies das Finanzamt darauf hin, dass die nicht fremdübliche Zahlungsmodalität wesentlich für die Entscheidung gewesen sei. Nach der vereinbarten Zahlungsmodalität sollte das Entgelt zwei Jahre gestundet und anschließend in monatlichen Raten über acht Jahre abgestattet werden. Der von der Bw. beauftragte Sachverständige sehe einen Zeitraum von "fünf oder mehr Jahre" für möglich an. Gerade im vorliegenden Fall seien keine Gründe ersichtlich, eine Zahlungsmodalität zu vereinbaren, die über das übliche Maß deutlich hinausgehe.

Dagegen wandte sich die Bw. rechtzeitig mit ihrem *Antrag auf Vorlage ihrer Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz* und stellte gemäß § 282 Abs. 1 Z 1 BAO den Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat.

In einem diesen Vorlageantrag ergänzenden Schreiben wies sie daraufhin, dass es in der Person der Kommanditistin (Ehegattin des steuerlichen Vertreters) zu einem Wechsel gekommen sei. Die Ehegattin des steuerlichen Vertreters sei ab 5. Februar 2002 ausgeschieden und Frau Mag. R. S. als Kommanditistin in die Gesellschaft eingetreten.

In der mündlichen Verhandlung wies der steuerliche Vertreter der Bw. nochmals daraufhin, dass die gegenständliche Vereinbarung von ihrer wirtschaftlichen Seite aus betrachtet werden müsse.

Über die Berufung wurde erwogen:

Bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen fehlt es idR an dem zwischen Fremden bestehenden Interessengegensatz, der aus dem Bestreben der Vorteilsmaximierung jedes Vertragspartners resultiert. Im Hinblick auf den idR fehlenden Interessengegensatz müssen eindeutige und objektiv tragfähige Vereinbarungen vorliegen, die eine klare Abgrenzung zwischen der steuerlich beachtlichen Sphäre der Einkommenserzielung und der steuerlich unbeachtlichen Sphäre der Einkommensverwendung zulassen (Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, EStG 1988, § 20, Tz 44).

Nach ständiger Rechtsprechung setzt die betriebliche Veranlassung von Vereinbarungen bzw. Leistungsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen voraus, dass sie,

- nach außen hinreichend zum Ausdruck kommen, weil sonst steuerliche Folgen willkürlich herbeigeführt werden könnten (Publizität),
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
- auch zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (sog. Fremdvergleich vgl. VwGH 12.9.1996, 94/15/0019).

Nahe Angehörige sind vor allem jene des § 25 BAO, aber auch sonstige Personen, zu denen besondere persönliche Beziehungen bestehen. Auch eine Personengesellschaft kann zu einem nahen Angehörigen eines Gesellschafters im Nahen – Angehörigen – Verhältnis stehen (Quantschnigg/Schuch, aaO, § 20, Tz 45).

Zur Begründung des "Nahestehens" reicht jede familienrechtliche, gesellschaftsrechtliche, schuldrechtliche oder auch rein tatsächliche Beziehung zu einem Dritten aus. Entscheidend kommt es auf ausschließlich im Naheverhältnis und dem dadurch verbundenen fehlenden Interessenausgleich begründete Vorteile für den Steuerpflichtigen selbst oder für den nahestehenden Dritten an (Wieser, Die ertragsteuerliche Beurteilung von Vereinbarungen und Leistungsbeziehungen zwischen "Nahestehende", Finanz – Journal Nr. 3/98, Seite 56).

Diese Kriterien spielen im Rahmen der Beweiswürdigung eine Rolle und kommen daher in jenen Fällen zum Tragen, in denen berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen (VwGH 25.11.1997, 96/14/0024).

Als Beweisregeln haben die genannten Kriterien auch Bedeutung für die umsatzsteuerliche Beurteilung von Leistungsbeziehungen zwischen Angehörigen (Ruppe, Kommentar, 2. Auflage, § 1, Tz 179 ff).

Im vorliegenden Fall kommt hinzu, dass es sich um ein Insichgeschäft handelt.

Die Bw. hat in ihrer am 22. Juni 2001 eingelangten Erklärung Vorsteuern in Höhe von S 300.000,00 geltend gemacht. Wie in der schriftlichen Vereinbarung ausgeführt wird, soll diese die mündliche Vereinbarung vom Dezember 1999 ersetzen und der Bw. ermöglichen, ab dem Jahr 2000 (Jahr ihrer berufsrechtlichen Anerkennung) die aufgezeigten Umsätze zu erreichen.

Da im vorliegenden Fall die Bw., vertreten durch ihren Komplementär, mit ihrem sie auch steuerlich vertretenden Komplementär eine Vereinbarung geschlossen hat, **besteht für dieses Insichgeschäft ein gesteigertes Bedürfnis nach Rechtsklarheit**. Für die Wirksamkeit des Selbstkontrahierens ist nach Lehre und Rechtsprechung ein nach außen in Erscheinung tretender, **für Dritte feststellbarer Manifestationsakt** erforderlich (vgl. VwGH 10.7.1996, 94/15/0010).

Eine Vereinbarung, die, wie im streitgegenständlichen Fall, fast zwei Jahre nach dem behaupteten Rechtsgeschäft (Rechnung vom 30. Dezember 1999) abgeschlossen wurde, vermag jedoch den von Lehre und Rechtsprechung im Zusammenhang mit Insichgeschäften geforderten Manifestationsakt keinesfalls zu ersetzen.

Die gegenständliche Vereinbarung vom 31. Oktober 2001 entspricht aber auch nicht den von der Judikatur geforderten Kriterien, wie die nachstehende Überprüfung zeigt:

Im vorliegenden Fall beantragte die Bw. mit Abgabe ihre Steuererklärung für das Jahr 1999 am 6. Juni 2001 die Berücksichtigung von Vorsteuern in Höhe von S 300.000,00. Der dazugehörige Manifestationsakt wurde während der Betriebsprüfung, kurz vor der Schlussbesprechung, erstellt.

Wie der VwGH in ständiger Rechtsprechung ausführt, ist eine ausreichende Publizität nur dann gegeben, wenn vertragliche Vereinbarungen der Abgabenbehörde unter Schilderung der wesentlichen Punkte **pro futuro** bekannt gegeben werden (vgl. VwGH 21.10.1986, 84/14/0046). Gerade das Erfordernis der Publizität soll verhindern, dass steuerliche Folgen willkürlich herbeigeführt werden können. Dieses Erfordernis wurde jedoch, wie die Ausführungen zum Insichgeschäft zeigen, nicht erfüllt.

Bereits aus diesem Grund war die Anerkennung der gegenständlichen Vereinbarung zu versagen.

Darüber hinaus erfüllt diese Vereinbarung auch nicht das Gebot der Eindeutigkeit und Klarheit.

Die von der Rechtsprechung geforderte klare und jeden Zweifel ausschließende Vertragsgestaltung ist nur dann als erfüllt anzusehen, wenn zumindest über die wesentlichen Vertragsbestandteile Absprachen getroffen worden sind. Im vorliegenden Fall ist jedoch nicht einmal das zu Grunde liegende Rechtsgeschäft eindeutig definiert.

Wie in der Berufungsvorentscheidung unwidersprochen ausgeführt wird, ging der Komplementär und steuerliche Vertreter der Bw. noch im August 2001 von der Einräumung eines Nutzungsrechtes aus und machte in diesem Zusammenhang einen Investitionsfreibetrag geltend. Auch in der Vereinbarung vom 31. Oktober 2001 wird von einer Übertragung von ausgewählten Mandanten zur steuerlichen Vertretung gesprochen. Erst in der Berufung vom 8. Dezember 2001 und in allen weiteren Schriftstücken macht die Bw. Ausführungen zum Kaufpreis und spricht vom Erwerb eines "Teils des Klientenstocks".

Der in der gegenständlichen Vereinbarung verwendete unbestimmte Begriff "ausgewählte Mandanten" lässt jedoch keinen Rückschluss darauf zu, ob ein Unternehmerwechsel infolge Überlassung der wesentlichen Betriebsgrundlage stattgefunden hat, oder ob die Bw. nur einzelne Klienten ihres Komplementärs, die insgesamt nicht die wesentlichen Grundlagen seines Betriebes ausgemacht haben, erworben hat.

Nach der Rechtsprechung des VwGH wäre nämlich im Erwerb des größten Teiles des Klientenstockes eines Steuerberaters, der für den Betriebserwerb ausschlaggebende Umstand zu sehen (VwGH 25.1.1995, 93/15/0100).

Eine Veräußerung des Klientenstockes als die wesentliche Grundlage einer Steuerberatungskanzlei wäre grundsätzlich zu unterstellen, wenn sich der übertragende Steuerberater gegen Entgelt verpflichtet, die Klienten selbst nicht mehr zu betreuen und sich

zu bemühen, dass seine bisherigen Klienten zu Klienten des Erwerbers werden (VwGH 16.6.1987, 86/14/0181).

Für den vorliegenden Fall heißt das jedoch, dass sich die Vertragsparteien selbst nicht darüber im Klaren waren, ob ihrer Vereinbarung der Erwerb eines Teiles des Kundenstockes oder eine bloße Nutzung desselben zu Grunde liegen soll. Die Bw. selbst hat einige Varianten dafür angeboten. All das sind jedoch keine Wortspielereien, sondern es leiten sich sowohl für den Erwerber als auch für den Veräußerer unterschiedliche Rechtsfolgen ab, die mangels Eindeutigkeit und Klarheit nicht zu erkennen sind. Zwischen Fremden wäre die Unbestimmtheit des Inhaltes der Vereinbarung schlechthin undenkbar. Auch die vom steuerlichen Vertreter in der Berufungsverhandlung übergebene Auflistung von Klienten vermag die fehlende Eindeutigkeit und Klarheit nicht zu ersetzen.

Die in der Berufungsvorentscheidung getätigten Ausführungen zum Zahlungsvorgang lassen ebenfalls die Fremdunüblichkeit dieses Vertrages erkennen. So ist auch der unabhängige Finanzsenat der Auffassung, dass die Stundung des Kaufpreises und die langen Ratenzahlungen, für die keine Sicherstellungen getroffen wurden, nach der Verkehrsauffassung völlig unüblich sind.

Aus dem Gesamtbild der Verhältnisse kommt der unabhängige Finanzsenat somit zu dem Schluss, dass ein derartiges Rechtsgeschäft, wie die Bw. mit ihrem Komplementär abgeschlossen hat, von einer ihr völlig fremden Person oder Gesellschaft niemals in dieser Form und mit diesem Inhalt abgeschlossen worden wäre. Daran ändert auch nichts, dass ein Klientenstock in dem der Vereinbarung folgenden Jahr tatsächlich übertragen wurde.

Nach der Judikatur sind vertraglich vereinbarte Leistungen auch dann ohne umsatzsteuerliche Auswirkungen, wenn sie in Wahrheit letztlich die private Lebensführung betreffen (Ruppe, aaO, § 1, Tz 182).

Es war somit der geltende gemachte Vorsteuerabzug zu versagen und wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, 3. Dezember 2003