



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Eveline Umgeher, Witwerfortbetrieb DI Franz Umgeher, Wirtschaftstreuhänder, 1110 Wien, Mautner Markhofgasse 13-15/5/23, vom 26. September 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 21. und 22. Bezirk vom 20. September 2005 betreffend Einkommensteuer 2003 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2003 wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) war im Jahr 2003 an der I GmbH zuletzt mit 100% an deren Stammkapital beteiligt. Die GmbH wurde mit Generalversammlungsbeschluss vom 4. September 2003 rückwirkend zum Stichtag 31. Dezember 2002 gemäß § 2 ff UmwG unter Inanspruchnahme der Begünstigungen des Umgründungssteuergesetzes und Buchwertfortführung in ein Einzelunternehmen des Bw. umgewandelt. Mit Stichtag 1. Juli 2003 verkaufte der Bw. sein Einzelunternehmen an die M GmbH. Laut Angaben seiner steuerlichen Vertretung betrug der Verkaufserlös € 222.831,34.

Im Zuge der Durchführung der Einkommensteuerveranlagung für das Jahr 2003 ging das Finanzamt auf Grund einer falschen Eintragung bei den Kennziffern zunächst von einem Sanierungsgewinn in Höhe von € 210.091,76 aus und ließ bei der Berechnung der Einkommensteuer den Verkaufserlös unberücksichtigt.

Mit Schreiben vom 26. September 2005 erhab die steuerliche Vertretung des Bw. gegen den Einkommensteuerbescheid vom 20. September 2005 das Rechtsmittel der Berufung und begründete dies damit, dass der Betrieb des Bw. im Jahr 2003 veräußert worden sei.

Irrtümlich sei jedoch in der Einkommensteuererklärung 2003 der Aufgabegewinn nicht bei der Kennziffer 423, sondern bei der Sparte Einkünfte, die aus sonstigen Gründen besonders zu versteuern seien, eingetragen worden. Deshalb sei auch das Finanzamt von einem Sanierungsgewinn ausgegangen. Es werde daher um positive Erledigung gegenständlicher Berufung ersucht.

Der Berufung legte die steuerliche Vertretung eine berichtigte Einkommensteuererklärung 2003 samt Beilage E 1, sowie eine Berechnung des Aufgabegewinns bei.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 11. Oktober 2005 erkannte das Finanzamt die begünstigte Versteuerung des Veräußerungsgewinnes wegen mangelnder dauerhaften Einstellung der gesamten Erwerbstätigkeit des Bw. nicht an, verminderte jedoch den zu versteuernden Veräußerungsgewinn um den in § 24 Abs. 4 EStG 1988 vorgesehenen Freibetrag in Höhe von € 7.300,00.

Mit Schreiben vom 13. November 2005 brachte die steuerliche Vertretung des Bw. einen Vorlageantrag ein und führte darin aus, dass der Bw. sein Unternehmen, welches per Stichtag 31.12.2002 von einer GmbH in eine Einzelunternehmung umgewandelt worden sei, am 12. August 2003 veräußert habe. Die GmbH sei ursprünglich am 19. Juni 1996 bei gleichzeitiger Aufnahme der unternehmerischen Tätigkeit gegründet worden.

Als Kaufpreis für die Veräußerung des Einzelunternehmens seien für die Ablöse des Kundenstocks € 200.000,00 netto vereinbart worden. Die Abstattung des Kaufpreises sei in Teilbeträgen laut Kaufvertrag erfolgt. Als zusätzliches Pfand des Käufers bzw. zur Sicherstellung des Kundenstocks sei vereinbart worden, dass der Bw. sich bereit erklärt habe, für etwaige künftige Unstimmigkeiten zwischen dem Käufer und seiner Exkunden vermittelnd einzutreten. Es sei eine Art Bereitstellungsvereinbarung zwischen dem Bw. und seinem Nachfolger geschlossen worden. Tatsächlich sei jedoch der Bw. nie in solchen Angelegenheiten herangezogen worden. Es seien alle Kunden beim Käufer geblieben. Auf Grund der Erhaltung des Kundenstocks habe der Erwerber des Unternehmens von einer Rückforderung der an den Bw. zusätzlich zum vereinbarten Betrag von € 200.000,00

überwiesenen Gelder abgesehen. Der Bw. habe daher nachträglich Geld für seinen Kundenstock erhalten und seien diese Zahlungen als nachträglicher Kaufpreis zu betrachten und auch steuerlich entsprechend zu behandeln.

Gleichzeitig würden nunmehr die Verlustvorträge der I GmbH als Sonderausgabe beim Bw. geltend gemacht werden und werde auch beantragt, die noch offene Mindest-Körperschaftsteuer der I GmbH in Höhe von € 6.635,81 zu verrechnen.

Dem Vorlageantrag legte die steuerliche Vertretung des Bw. eine nochmals berichtigte Einkommensteuererklärung 2003, eine Bilanz, eine Gewinn- und Verlustrechnung zum Stichtag 31. Dezember 2003, eine Beilage zur Einkommensteuererklärung sowie Umsatzsteuererklärung 2003 bei. Ebenso wurde dem Vorlageantrag ein zwischen dem Bw. und der M GmbH abgeschlossener nicht unterschriebener Berechtigungsvertrag beigelegt.

In weiterer Folge wurde dem Bw. seitens des Unabhängigen Finanzsenates nachstehender Vorhalt (vom 7. April 2008) übermittelt:

„Wie Sie in Ihrem Vorlageantrag vom 13. November 2005 ausführen, sei die I GesmbH per 31.12.2002 in ein Einzelunternehmen umgewandelt und im Jahr 2003 verkauft worden. Als Kaufpreis sei ein Betrag von € 200.000,00 vereinbart worden. Als zusätzliches Pfand des Käufers zur Sicherstellung des Kundenstocks sei vereinbart worden, dass Sie sich bereit erklärt, für etwaige Unstimmigkeiten zwischen dem Käufer und Ihren Exkunden vermittelnd einzutreten, weshalb eine Art Bereitstellungsvereinbarung zwischen Ihnen und dem Nachfolger geschlossen worden sei. Tatsächlich seien Sie aber nie in solchen Angelegenheit in Anspruch genommen worden.“

Erhebungen bei dem Erwerber Ihres Einzelunternehmens, der Firma M GmbH haben jedoch ergeben, dass Sie entgegen Ihrem Vorbringen im Vorlageantrag sehr wohl für die M tätig geworden sind und Ihrerseits entsprechende Konsulenten- sowie Spesennoten gelegt wurden. Zudem wurde der Unabhängige Finanzsenat seitens eines Betriebsprüfers, welcher bei der M eine Betriebsprüfung unter anderem den Zeitraum 2003 betreffend durchführte, dahingehend informiert, dass Sie im Rahmen eines Telefongesprächs dem Prüfer glaubhaft versichert hätten, im Jahr 2003 sowie den Folgejahren weiterhin für die M als Konsulent tätig gewesen zu sein. Beiliegend werden ein Aktenvermerk des Betriebsprüfers über das betreffende Telefonat, sämtliche den Zeitraum 2003 bis 2006 betreffende Honorar- sowie Spesennoten sowie die vertragliche Vereinbarung über den Verkauf Ihres Einzelunternehmens an die M übermittelt. Wie im Übrigen aus Punkt V des Kaufvertrages hervorgeht, wurde zwischen Ihnen und der M Ihre Konsulententätigkeit zeitlich unbefristet vereinbart.“

Um entsprechende Stellungnahme wird gebeten, da unter den gegebenen Umständen seitens des Unabhängigen Finanzsenats nicht davon auszugehen ist, dass die Voraussetzungen für eine begünstigte Besteuerung des Veräußerungserlöses vorliegen.

Wie in Ihrem Vorlageantrag weiters ausgeführt wird, werden nunmehr die Verlustvorträge der I GmbH sowie die noch offene Mindestkörperschaftsteuer im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung für 2003 als Sonderausgabe geltend gemacht.

Dazu ist Folgendes zu bemerken: Gemäß einer Abfrage im Abgabeninformationssystem des Bundes steht als vortragsfähiger Verlust für das Jahr 2003 ein Betrag in Höhe von € 30.793,03 sowie laut Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 2002 vom 17. November 2003 eine in den nächsten Jahren verrechenbare Mindestkörperschaftsteuer in Höhe von € 6.635,81 zur Verfügung.

Entsprechend den gesetzlichen Bestimmungen des § 10 Z 1 lit. b und c UmgrStG sind bei Umwandlungen mit Buchwertfortführung die übergehenden Verluste den Rechtsnachfolgern im Ausmaß ihrer Beteiligung an der umgewandelten Körperschaft im Zeitpunkt der Eintragung des Umwandlungsbeschlusses in das Firmenbuch zuzurechnen, wobei sich jedoch das Ausmaß der maßgeblichen Beteiligung um jene Anteile, die im Wege der Einzelrechtsnachfolge erworben worden sind verringert, sofern die Verluste nicht erst in Wirtschaftsjahren entstanden sind, die nach dem Anteilserwerb begonnen haben.

Im vorliegenden Fall ist somit ein „vortragsfähiger Verlust“ in Höhe von -€ 6.404,61 als Sonderausgabe abzugsfähig. Dieser Betrag berechnet sich wie folgt:

€	vortragsfähiger Verlust gesamt	Beteiligung	Eintragung FB	anrechenbarer Verlust entsprechend Beteiligungshöhe
1997	-14.922,74	13,5%	27.9.1996	-2.014,56

1998	-5.565,79	22,5%	30.8.1997	-1.252,30
1999	-6.890,98	22,5%	--	-1.550,47
2000	-3.413,52	46,5%	12.10.1999	-1.587,28
Summe	-30.793,03			-6.404,61

Hinsichtlich der Anrechnung der Mindestkörperschaftsteuer in Höhe von € 6.635,81 ist zu bemerken, dass diese unter Beachtung der gesetzlichen Bestimmungen des § 9 Abs. 8 UmgrStG anzurechnen sein wird, diese jedoch beträglich auf die Höhe der sich im Jahr 2003 ergebenden Einkommensteuer beschränkt ist.

Wie sich aus dem Einkommensteuerakt für das Jahr 2003 ergibt wurde Ihrerseits im Rahmen der Berufung eine berichtigte Einkommensteuererklärung 2003 samt Beilage E 1a eingebbracht. Im Rahmen des Vorlageantrages wurde nochmals eine berichtigte Einkommensteuererklärung samt Beilage E 1a, allerdings mit differierendem Zahlenmaterial übermittelt. Um entsprechende Aufklärung der vorgelegten Bilanzdaten und den unterschiedlich dargestellten Beträgen wird gebeten.

Als Termin für die Beantwortung gegenständlichen Schreibens wird der 5. Mai 2008 festgesetzt.“

In Beantwortung dieses Schreibens führte der Bw. aus, dass seine finanzielle Lage seinerzeit sehr schlecht gewesen sei und er sei froh gewesen, überhaupt einen Käufer für sein Unternehmen gefunden zu haben. Allerdings habe er sich dem Käufer gegenüber vertraglich verpflichtet, dafür Sorge zu tragen, dass die Kunden dem Unternehmer treu blieben und einen nachhaltigen Umsatz bringen würden. Dies habe auch den Vorteil gehabt, dass der Kaufpreis nachträglich nicht geschmälert worden sei. So sei seitens der Käuferin seines Unternehmens eine Art Besicherung gefordert worden und habe der Bw. daher für den Weiterverbleib der Kunden zu sorgen gehabt. Es sei daher bereits im Kaufvertrag fixiert worden, dass für diese Überführung der Kunden an die Käuferin noch für mindestens zwei Jahre eine monatliche Zahlung fließen sollte. Diese monatliche Zahlung sei auf Kosten des Kaufpreises bedungen worden. Kaufpreis und Monatszahlung seien damit im ursächlichen Zusammenhang gestanden und es hätten diese beiden Geldflüsse von vorne herein ihre gegenseitige Abhängigkeit gehabt. Der Bw. habe somit entsprechend dem Kaufvertrag monatliche Honorarnoten für Konsulententätigkeit gestellt, tatsächlich sei diese Tätigkeit aber eine reine Nachbetreuung der Kunden im Sinne von gelegentlichen Anrufen bezüglich deren Zufriedenheit gewesen, wie es eben nach einem durchgeführten Kauf vorgesehen und üblich sei. Im vorliegenden Fall sei eben die Honorierung vom Kaufpreis in Abzug gebracht worden und erst in monatlichen Raten dann ausbezahlt worden, als keine Kunden die Fa. M GmbH verlassen hätten. Andernfalls wäre weder ein Honorar ausbezahlt worden bzw. hätte sich auch noch der Kaufpreis um bis zu € 100.000,00 reduzieren können. Dies bedeute aber, dass diese monatlichen Zahlungen als Teil des Veräußerungspreises anzusehen seien.

Auch sei den ehemaligen Kunden des Bw. gegenüber versichert worden, dass der Bw. mit dem Verkauf seines Unternehmens dieses nicht einfach verlasse, sondern im Falle des Falles zu Rate gezogen werde, zumal ein Verkauf des Unternehmens des Bw. ohne entsprechende Begleitmaßnahmen einen sofortigen Kundenverlust nach sich gezogen hätte und dies wiederum eine entsprechende Kaufpreisminderung.

Allein die Tatsache, dass immer wieder der gleiche Pauschalbetrag in Ansatz gebracht worden sei zeige, dass dieses Konsulentenhonorar einen Teil des Kaufpreises darstelle und ein Indiz dafür sei, dass es sich um kein tätigkeitsorientiertes und leistungsbezogenes Honorar handle, sondern eben um eine pauschalierte Vereinbarung in Hinblick auf den Verkauf und Fortbestand der Kunden. Wegen eines gelegentlichen Telefonates oder auch eines Freundschaftsbesuches – bei vielen Kunden sei nämlich ein über die natürliche Kunden-Lieferanten-Beziehung hinausgehendes persönliches Freundschaftsverhältnis entstanden - könne aber nicht von einer Erwerbstätigkeit im eigentlichen Sinne gesprochen werden.

Zu den Erhebungen im Zuge der Betriebsprüfung bei der M GmbH könne nur entgegengebracht werden, dass selbstverständlich monatliche Rechnungen gelegt worden seien, diese aber eben nicht für eine erbrachte Leistung, sondern eigentlich auf Grund des Kaufvertrages eine Art Ratenzahlung darstellen würden. Zudem sei korrekt, dass der Bw. dem Betriebsprüfer mitgeteilt habe, dass er ab und zu Kunden besuche und Telefonate führe. Diese würden nicht in einem Umfang getätigkt, der den verrechneten monatlichen Rechnungsbetrag rechtfertige.

Bezüglich der vortragsfähigen Verluste in Höhe von € 6.404,61 schließe sich der Bw. der Berechnung des Unabhängigen Finanzsenates an.

Bezüglich der berichtigten Einkommensteuererklärungen lasse sich auf Grund des Ablebens der ehemaligen steuerlichen Vertreterin nicht mehr nachvollziehen wie es dazu gekommen sei. Fakt sei jedoch, dass die Werte der beiliegenden Steuererklärungen richtig und mit der zweiten Berichtigung konform sein sollten. Zusätzlich liege auch eine Umsatzsteuerverprobung und eine Zusammenstellung des Veräußerungserlöses bei. Die Berichtigung sei deshalb erfolgt, da entsprechend dem Antrag der nachträgliche Kaufpreis im Ausmaß von 48 Monaten des fiktiven Konsulentenhonorars berücksichtigt worden sei. Da der Veräußerer nach Ablauf von 24 Monaten gemerkt habe, dass die namentliche Erwähnung des Bw. noch immer einen Teil der Kunden wichtig gewesen sei, habe man sich dazu entschlossen, die bis dato gewährten monatlichen Honorare weiterhin zu belassen. Diese Honorare seien aber in keiner Weise mehr schädlich für einen etwaigen Veräußerungsgewinn, da grundsätzlich nach einem Jahr der Veräußerung wiederum eine Tätigkeit aufgenommen werden dürfe. Der Bw. habe daher den Antrag für 24 Monate auf nachträgliche Gewährung des Honorars als zusätzliche Veräußerungserlöserhöhung gestellt. Entsprechende Steuererklärungen für die Jahre 2005 bis 2007 würden beim Finanzamt nachgereicht werden.

Sollte das Finanzamt dem Antrag gem. § 37 Abs. 5 EStG nicht stattgeben, werde der Antrag auf Berücksichtigung des Freibetrages gem. § 24 EStG in Höhe von € 7.300,00 gestellt.

Der Vorhaltsbeantwortung legte der Bw. die Steuererklärung 2003, eine Aufstellung des Veräußerungsgewinns sowie des Aufgabegewinns, eine G u. V samt Bilanz 2003 sowie ein persönliches Schreiben des Bw. selbst über seine finanzielle Situation und den schlechten Gesundheitszustand seiner Frau bei.

Mit Schreiben vom 28. August 2008 übermittelte der Bw. eine Farbkopie des Originalkaufvertrages und führte aus, dass die Befristung (hinsichtlich der Dauer der Konsulententätigkeit) nur rot angestrichen, aber keinesfalls von vornherein durchgestrichen worden sei. Der Irrtum sei wegen der Übermittlung einer Schwarz-Weiß-Kopie des Vertrages entstanden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Berufungswerber (Bw.) war im Jahr 2003 an der I GmbH zuletzt mit 100% an deren Stammkapital beteiligt. Die GmbH wurde mit Generalversammlungsbeschluss vom 4. September 2003 rückwirkend zum Stichtag 31. Dezember 2002 gemäß § 2 ff UmwG unter Inanspruchnahme der Begünstigungen des Umgründungssteuergesetzes und Buchwertfortführung in ein Einzelunternehmen des Bw. umgewandelt. Mit Stichtag 1. Juli 2003 verkaufte der Bw. sein Einzelunternehmen an die M GmbH. Aus der Veräußerung seines Unternehmens erzielte der Bw. einen Verkaufserlös in Höhe von € 222.831,34.

Der Bw. stellte mit Veräußerung seines Unternehmens seine Erwerbstätigkeit nicht ein und betreute ohne zeitliche Unterbrechung im Anschluss an den Unternehmensverkauf auch in den Jahren danach (zumindest bis Ende Juni 2006) seine ehemaligen Kunden in Form von Kundenbesuchen und Telefonaten weiter. Als Entgelt für diese Tätigkeit erhielt der Bw. von der M GmbH ab Juli 2003 einen monatlichen Betrag in Höhe von € 1.500,00 (netto) bzw. ab Februar 2006 € 2.500,00 sowie einen monatlichen Spesenersatz in Höhe von € 500,00. Somit bezog der Bw. im Jahr 2003 aus seiner Erwerbstätigkeit als Konsulent in Summe gewerbliche Einkünfte in Höhe von € 12.000,00. Seitens des Bw. wurden an die M GmbH entsprechende Honorarnoten sowie Spesenabrechnungen gelegt.

Der Bw. ist am 20. Jänner 1931 geboren und war daher im Veräußerungszeitpunkt 72 Jahre.

Unstrittig sind aus der I GmbH verbliebene vortragsfähige Verluste in Höhe von € 6.404,61 sowie noch nicht verrechnete Mindestkörperschaftsteuerbeträge in Höhe von € 6.635,81. Sowohl die vortragsfähigen Verluste als auch die Mindestkörperschaftsteuer wurden im bisherigen Verfahren nicht berücksichtigt und deren steuerlicher Abzug seitens des Bw. erstmalig im Vorlageantrag begeht.

Der Bw. irrt, wenn er davon ausgeht, er hätte nach der Veräußerung seines Unternehmens an die M GmbH seine Erwerbstätigkeit eingestellt, und die Nachbetreuung seiner ehemaligen Kunden sei lediglich als eine Maßnahme zur Sicherung des Kundenstocks für den Käufer seines Unternehmens zu qualifizieren, weshalb auch die ab Juli 2003 in den folgenden zwei Jahren erzielten Konsulentenhonorare und Spesenvergütungen in Höhe von € 48.000,00 eine nachträgliche Kaufpreiserhöhung darstellen würden.

Punkt V (Nachbetreuung, Konsulententätigkeit) des Kaufvertrages, abgeschlossen zwischen der I GmbH als Verkäufer und der M GmbH als Erwerber hat nachstehenden Wortlaut:

„Zum Zwecke der Nachbetreuung der an den Käufer übergebenen Kunden verpflichtet sich Herr P, zumindest im Zeitraum zwischen April 2003 (zweitausenddrei) bis einschließlich März 2005 (zweitausendfünf) für den Käufer als Konsulent tätig zu sein, um zu gewährleisten, dass der übernommene Kundenstock gehalten werden kann und es zu einer reibungslosen Übernahme der Geschäftstätigkeit durch den Käufer kommt.“

„Für seine Tätigkeit als Konsulent erhält Herr P ein Honorar in Höhe von € 1.500,00 ... sowie einen pauschalierten Spesenersatz in Höhe von € 500,00 ..., jeweils pro Monat, jeweils zuzüglich der jeweiligen gesetzlichen Umsatzsteuer. ... Das Konsulentenhonorar ist bei Unterbrechung der Konsulententätigkeit wegen Urlaubs im Ausmaß von maximal fünf Wochen pro Jahr und wegen Verhinderung durch Krankheit oder Unfall weiterzuzahlen.“

Wie sich aus der Textierung der entsprechenden Passage im Originalkaufvertrag mit den Worten „zumindest im Zeitraum April 2003 bis einschließlich März 2005 ergibt, bestand bereits im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses bei der Veräußerung des Unternehmens an die M GmbH keineswegs die Absicht, lediglich kurzfristig und folglich nur zu Abwicklungszwecken im Zusammenhang mit dem erfolgten Unternehmensverkauf die betreffenden Kunden entsprechend zu betreuen, sondern wurde bereits zu diesem Zeitpunkt von einer Fortsetzung der Erwerbstätigkeit des Bw. für die M GmbH im Rahmen einer längerfristigen Kundenberatung durch den Bw. selbst ausgegangen. In diesem Zusammenhang spricht auch der Umstand, dass bereits gleichzeitig bei Vertragsabschluss des Unternehmensverkaufs durch den Bw. an die M GmbH im Jahr 2003 dem Bw. für seine zukünftige Erwerbstätigkeit ein monatlicher pauschalierteter Spesenersatz sowie monatlich gleich bleibende Konsulentenhonorare vertraglich zugesichert wurden nicht für, sondern gegen das Vorbringen, der Bw. wäre lediglich zu Abwicklungszwecken im Zusammenhang mit seiner Unternehmensveräußerung sowie zur Sicherung seines ehemaligen Kundenstocks tätig geworden.

Zudem sind die Angaben des Bw. in Bezug auf die Häufigkeit seiner Beratungstätigkeit widersprüchlich. Während der Bw. ursprünglich in seinem Vorlageantrag angab, er sei nie zwecks Klärung von Unstimmigkeiten zwischen seinen ehemaligen Kunden und der Käuferin in Anspruch genommen worden, spricht der Bw. in der Stellungnahme vom 25. Juni 2008 sehr wohl vom „Tätigwerden“ in Form von gelegentlichen Telefonaten und Kundenbesuchen. Wie

der Bw. in dem betreffenden Schreiben in diesem Zusammenhang unter anderem ausführte, sei seine seinerzeitige finanzielle Lage sehr schlecht gewesen und er sei froh gewesen für sein Unternehmen überhaupt einen Käufer gefunden zu haben. Dies jedoch auch nur deshalb, da er dem Käufer versicherte, dass er sich im Fall des Kaufes durch die M GmbH vertraglich dazu verpflichtete dafür Sorge zu tragen, dass die Kunden dem Unternehmer treu blieben und folglich einen nachhaltigen Umsatz bringen würden. Gleichzeitig mit dieser Argumentation erscheint jedoch das Vorbringen, der Bw. habe lediglich gelegentlich bzw. ab und zu Kunden besucht sowie Telefonate geführt, keineswegs als glaubwürdig und den tatsächlichen Gegebenheiten entsprechend, zumal lediglich mit gelegentlichen Kundenbesuchen und einer dementsprechenden Anzahl von Telefonaten der Umfang gegenständlicher Kundenbetreuung keineswegs ausgereicht hätte, den Umsatz - wie angegeben - nachhaltig zu sichern. Ebenso unglaublich erscheint aber auch das Vorbringen, die seinerseits monatlich ausgestellten Rechnungen würden auf Grund des Kaufvertrages eine Art Ratenzahlung zum Kaufpreis darstellen, enthalten doch weder der Punkt V des betreffenden Kaufvertrages noch der übrige Vertragsinhalt entsprechende diesbezügliche Vereinbarungen. Vielmehr sind die Ausführungen des Bw., der Veräußerer habe nach Ablauf von 24 Monaten gemerkt, dass die namentliche Erwähnung des Bw. noch immer für einen Teil der Kunden wichtig gewesen sei, weshalb man sich dazu entschlossen habe, die bis dato gewährten monatlichen Honorare weiterhin zu belassen, als Indiz dafür zu werten, dass der Bw. keineswegs so wie behauptet, lediglich zu Abwicklungszwecken in Folge seiner Unternehmensveräußerung tätig wurde, sondern bereits seit dem Zeitpunkt des seinerzeitigen Unternehmensverkaufs weiterhin aktiv erwerbstätig war und spricht auch der Umstand, dass im Zeitraum von Juni 2003 bis zumindest Juni 2006 seitens des Bw. für seine diesbezügliche „Kundenbetreuung“ entsprechende Honorarnoten sowie Spesenabrechnungen gelegt wurden, gegen das Berufungsbegehren und folglich für gegenständliche Sachverhaltsannahme.

Ebenso kann auch aus der Argumentation des Bw. bei den strittigen Konsulentenhonoraren sei immer wieder der gleiche Pauschalbetrag in Ansatz gebracht worden, weshalb es sich um kein tätigkeitsorientiertes und leistungsbezogenes Honorar gehandelt hätte, nichts für gegenständliches Berufungsvorbringen gewonnen werden, da der Bw. dabei übersieht, dass die diesbezügliche Vereinbarung hinsichtlich der stets gleich bleibenden Höhe seines Honorars ausschließlich in seinem Gestaltungs- bzw. Vereinbarungsbereich mit der M GmbH lag und im Übrigen ein gleich bleibendes Konsulentenhonorar als nicht unüblich angesehen werden kann.

Wie sich somit aus gegenständlichem Sachverhalt ergibt, übte der Bw. seit dem Zeitpunkt der Veräußerung seines Einzelunternehmens an die M GmbH in den nachfolgenden Jahren eine Tätigkeit als Konsulent kontinuierlich und ohne zeitliche Unterbrechung aus. Es handelt sich dabei keineswegs lediglich um eine abschließende und zeitlich begrenzte

Nachbetreuungstätigkeit des ehemaligen Kundenstocks des Bw. im Zuge der Abwicklung der Unternehmensveräußerung und damit verbundenen Überführung in jenen der M GmbH. Die strittigen Zahlungen sind als laufenden Vergütungen in Zusammenhang mit einer zu gewerblichen Einkünften führenden Erwerbstätigkeit als Konsulent zu qualifizieren und stellen nicht – wie vom Bw. vertreten – eine nachträgliche Kaufpreiserhöhung dar.

Die Höhe der im Jahr 2003 vom Bw. bezogenen Konsulentenhonorare inklusive der vergüteten Spesen berechnet sich daher entsprechend den gelegten Honorarnoten sowie Spesenabrechnungen wie folgt:

€	Konsulentenhonorar	Spesen	Summe
Juli	1.500,00	500,00	2.000,00
August	1.500,00	500,00	2.000,00
September	1.500,00	500,00	2.000,00
Oktober	1.500,00	500,00	2.000,00
November	1.500,00	500,00	2.000,00
Dezember	1.500,00	500,00	2.000,00
Summe	9.000,00	3.000,00	12.000,00

Gleichzeitig ist aber der vom Bw. angegebene Veräußerungserlös in Höhe von € 270.831,34 um die in diesem Betrag enthaltenen Konsulentenhonoraren sowie Spesen in Höhe von € 48.000,00 vermindert anzusetzen. Es ergibt sich somit ein Veräußerungserlös in Höhe von € 222.831,34, welcher sich im Übrigen auch mit dem von Bw. ursprünglich angegebenem Wert (Fax vom 12. August 2005) deckt.

Gemäß § 24 Abs. 1 EStG 1988 sind Veräußerungsgewinne Gewinne, die erzielt werden bei

1. der Veräußerung

- des ganzen Betriebes,
- eines Teilbetriebes,
- eines Anteiles eines Gesellschafters, der als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebes anzusehen ist

2. der Aufgabe des Betriebes (Teilbetriebes).

Gemäß Abs. 4 ist der Veräußerungsgewinn nur insoweit steuerpflichtig, als er bei der Veräußerung (Aufgabe) des ganzen Betriebes den Betrag von € 7.300,00 übersteigt. Der Freibetrag steht nicht zu, wenn die Veräußerung unter § 37 Abs. 5 leg. cit. fällt.

Gemäß § 37 Abs. 1 leg. cit. ermäßigt sich für außerordentliche Einkünfte (Abs. 5) der Steuersatz auf die Hälfte des auf das gesamte Einkommen entfallenden Durchschnittsteuersatzes.

§ 37 Abs. 5 leg. cit. normiert:

Außerordentliche Einkünfte sind Veräußerungs- und Übergangsgewinne, wenn der Betrieb deswegen veräußert oder aufgegeben wird, weil der Steuerpflichtige

- gestorben
- wegen körperlicher oder geistiger Gebrechen in einem Ausmaß erwerbsunfähig ist, dass er nicht in der Lage ist, seinen Betrieb fortzuführen oder die mit seiner Stellung als Mitunternehmer verbundenen Aufgaben oder Verpflichtungen zu erfüllen, oder
- das 60. Lebensjahr vollendet hat und seine Erwerbstätigkeit einstellt.

Für Veräußerungsgewinne steht der ermäßigte Steuersatz nur über Antrag und nur dann zu, wenn seit der Eröffnung oder dem letzten entgeltlichen Erwerbsvorgang sieben Jahre verstrichen sind.

Der Veräußerungsgewinn ist vom laufenden Gewinn zu trennen, denn nur der Veräußerungsgewinn ist begünstigt. Der Veräußerungsgewinn gehört zur selben Einkunftsart wie der laufende Gewinn (vgl. Doralt EStG-Kommentar Bd II, Tz 186f zu § 24).

Wie sich aus gegenständlichem Sachverhalt ergibt, war der Bw. auch noch in den Jahren nach seiner Unternehmensveräußerung als Konsulent aktiv werbend tätig und war keineswegs gegenständliche Erwerbstätigkeit als eine zeitlich begrenzte Tätigkeit im ausschließlichen Zusammenhang mit der abschließenden Abwicklung des seinerzeitigen Unternehmensverkaufs zu qualifizieren.

Entsprechend den gesetzlichen Bestimmungen ist jedoch für die Inanspruchnahme der steuerlichen Begünstigung des Veräußerungsgewinnes im Sinne des § 37 Abs. 5 EStG 1988 die Einstellung der Erwerbstätigkeit gefordert. Da diese im vorliegenden Fall aus den genannten Gründen unterblieb und der Bw. vielmehr auch noch in den Jahren nach seiner Unternehmensveräußerung erwerbstätig war, war daher die begünstigte Versteuerung des Veräußerungsgewinnes zu versagen. An gegenständlicher Rechtsauffassung vermag auch das Vorbringen des Bw. nach einem Zeitraum von zwei Jahren könnten die Honorare keineswegs mehr schädlich für einen etwaigen Veräußerungsgewinn sein, da grundsätzlich bereits nach einem Jahr der Veräußerung wiederum eine Tätigkeit aufgenommen werden dürfe, nichts ändern, da es in jedem Fall an den gesetzlichen Erfordernissen für die Gewährung der

steuerlichen Begünstigung, nämlich der definitiven Einstellung der betreffenden Erwerbstätigkeit mangelt.

Wie bereits ausgeführt, sehen die gesetzlichen Bestimmungen des § 24 EStG 1988 für den Fall, dass der Veräußerungsgewinn nicht gemäß § 37 Abs. 5 leg. cit. begünstigt besteuert wird, einen Freibetrag in Höhe von € 7.300,00 vor. Da im gegenständlichen Fall aus den genannten Gründen die Anwendung der § 37 Abs. 5 leg. cit. zu versagen war, konnte der Freibetrag im gesetzlich vorgesehenem Ausmaß in Höhe von € 7.300,00 berücksichtigt werden. Ergänzend wird noch erwähnt, dass die Berücksichtigung des betreffenden Freibetrages bereits im Rahmen der Berufungsentscheidung durch das Finanzamt erfolgt ist.

Ausgehend von einem Veräußerungserlös in Höhe von € 222.831,34 sowie den im Jahr 2003 erzielten Konsulentenhonoraren berechnen sich die Einkünfte aus Gewerbebetrieb wie nachstehend:

€	2003
Veräußerungserlös lt. BE	222.831,34
IFB 2000 lt. Bw.	263,72
Restbuchwerte Anlagengüter lt. Bw.	-13.503,30
Veräußerungsgewinn lt. BE	209.591,76
Freibetrag gem. § 24 Abs. 4 EStG 1988	-7.300,00
laufender Verlust lt. Bw.	-45.496,82
Zwischensumme	156.794,94
Einkünfte aus Konsulententätigkeit lt. BE	12.000,00
Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. BE	168.794,94

§ 10 Z 1 lit. b UmgrStG bestimmt:

Übergehende Verluste sind den Rechtsnachfolgern als Verluste gemäß § 18 Abs. 6 EStG 1988 oder § 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988 in jenem Ausmaß zuzurechnen, das sich aus der Höhe der Beteiligung an der umgewandelten Körperschaft im Zeitpunkt der Eintragung des Umwandlungsbeschlusses in das Firmenbuch ergibt. Dabei sind die Anteile abfindungsberechtigter Anteilsinhaber den Rechtsnachfolgern quotenmäßig zuzurechnen.

§ 10 Z 1 lit. c UmgrStG bestimmt:

Das Ausmaß der nach lit. b maßgebenden Beteiligungen verringert sich um jene Anteile, die im Wege der Einzelrechtsnachfolge, ausgenommen

- die Kapitalerhöhung innerhalb des gesetzlichen Bezugsrechtes
- Erwerbe von Todes wegen,
- Erwerbe eines unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallenden Hauptgesellschafters vor der verschmelzenden Umwandlung oder vor der errichtenden Umwandlung, an der neben dem Hauptgesellschafter nur ein Arbeitsgesellschafter teilnimmt, oder
- Erwerbe einer Mitunternehmerschaft als Hauptgesellschafter, an der neben einem Arbeitsgesellschafter nur eine unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallende Körperschaft beteiligt ist, erworben worden sind, sofern die Verluste nicht erst in Wirtschaftsjahren entstanden sind, die nach dem Anteilserwerb begonnen haben.

Gemäß § 2 Abs. 2b Z 3 EStG 1988 sind, insoweit in den positiven Einkünften oder im Gesamtbetrag der Einkünfte Veräußerungsgewinne enthalten sind, bei der Berücksichtigung von Verlusten, die in vorangegangenen Jahren entstanden sind, die Verrechnungsgrenze und die Vortragsgrenze nicht anzuwenden.

Im vorliegenden Fall wurden die sich in den Vorjahren ergebenden Verluste in Höhe von € 6.404,61 im bisherigen Verfahren nicht berücksichtigt. Dieser Betrag ist im gegenständlichen Berufungsverfahren unstrittig und wird daher der Verlustvortrag entsprechend den gesetzlichen Bestimmungen als Sonderausgabe in Abzug gebracht.

§ 9 Abs. 8 UmgrStG bestimmt:

Mindeststeuern der übertragenden Körperschaft im Sinne des § 24 Abs. 4 KStG 1988, die bis zum Umwandlungsstichtag entstanden und noch nicht verrechnet worden sind, sind den Rechtsnachfolgern ab dem dem Umwandlungsstichtag folgenden Wirtschaftsjahr in jenem Ausmaß zuzurechnen, das sich aus der Höhe der Beteiligung an der umgewandelten Körperschaft im Zeitpunkt der Eintragung des Umwandlungsbeschlusses in das Firmenbuch ergibt. Dabei sind die Anteile abfindungsberechtigter Anteilsinhaber den Rechtsnachfolgern quotenmäßig zuzurechnen. § 24 Abs. 4 KStG 1988 gilt für natürliche Personen als Rechtsnachfolger mit der Maßgabe, dass die Mindeststeuern im Ausmaß entstehender Einkommensteuerschulden nach Berücksichtigung der in § 46 Abs. 1 EStG 1988 genannten Beträge anzurechnen sind. § 46 Abs. 2 EStG 1988 ist nicht anzuwenden.

Im gegenständlichen Fall steht in Folge der Umwandlung der I GmbH in ein Einzelunternehmen im Jahr 2003 dem Bw. als deren Rechtsnachfolger eine bisher noch nicht verrechnete und der Höhe nach unstrittige Mindestkörperschaftsteuer in Höhe von € 6.635,81 zu, welche entsprechend den gesetzlichen Bestimmungen auf die Einkommensteuerschuld anzurechnen ist. Wie sich aus den gesetzlichen Bestimmungen ergibt, ist jedoch eine Anrechnung der Mindestkörperschaftsteuer nur bis zur Höhe der Einkommensteuerschuld

nach Anrechnung der Vorauszahlungen und Abzugssteuern gemäß § 46 Abs. 1 EStG 1988 zulässig, wobei eine Gutschrift nach Abs. 2 leg. cit. ausgeschlossen ist.

Im gegenständlichen Fall beträgt die Einkommensteuerschuld für das Jahr 2003 - unter Berücksichtigung obiger Feststellungen - € 84.970,01, wovon eine anrechenbare Lohnsteuer in Höhe von € 4.812,93 sowie die im Jahr 2003 auf gegenständliche Einkommensteuerschuld geleisteten Vorauszahlungen in Höhe von € 4.663,02 abzuziehen sind. Da in den sich ergebenden Restbetrag an Einkommensteuerschuld in Höhe von € 75.494,06 die zu berücksichtigende Mindestkörperschaftsteuer in Höhe von € 6.635,81 Deckung findet, war diese zur Gänze auf die Einkommensteuerschuld anzurechnen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt (in €)

Wien, am 1. Oktober 2008