



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Ort, gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 23 (nunmehr Finanzamt Wien 12/13/14 Purkersdorf) betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2003 nach der am 4. Juni 2009 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

(A) Der Berufungswerber (idF Bw.) erklärte für das berufungsgegenständliche Jahr 2003 Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von € 729.104,24 und beanspruchte für diesen Betrag den Hälftesteuersatz für Veräußerungs- bzw. Aufgabegewinne.

(B) Nachdem das Finanzamt im Einkommensteuerbescheid vom 26. Juli 2004 diesen beantragten Hälftesteuersatz - ohne Begründung - nicht zur Anwendung brachte, erob der Bw. mit Schriftsatz vom 23. August 2004 Berufung.

Darin stellte er zum einen den Sachverhalt wie folgt dar:

- x.y. 1945: Geburtsdatum
- y.z. 1972: Steuerberaterprüfung abgelegt
- ab 1973: Führung der eigenen Steuerberatungskanzlei
- 2.1.1998: Wirksamkeit des Kaufvertrages, unterschrieben am 9.1.1998, über den Kauf meines Klientenstocks durch die Bw.&H. Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs GmbH (idF GmbH); Dkfm. H. ist daran mit 60 % und ich mit 40 % aber in Verbindung mit einem

Abtretungsangebot um ATS 1,00, de facto also gar nicht, beteiligt. Wenn auch im Kaufvertrag steht: „der gesamte Klientenstock“, so war von allem Anfang Kl 266 ausgenommen; der Klientenstock - Übergang sollte durch neue Vollmachten an die GmbH erfolgen; einige kleinere Klienten haben keine neue Vollmacht unterschrieben

- von 9.1.1998 bis 30.11.1998: Kaufpreis von € 566.417,71 netto excl. USt (viel weniger als vereinbart) sukzessive erhalten; Übernahme von letztlich nur 1 Mitarbeiterin (meine Gattin) in die neue Gesellschaft; alle Tätigkeiten erfolgten ab 1.5.1998 in F-Gasse; meine Mitarbeit erfolgte zum Erhalt der Klienten im Werkvertrag; Klientenbeschwerden häuften sich ebenso wie die internen Auseinandersetzungen zwischen den WT-Gesellschaftern

- 18.11.1998: Mir wurde die weitere Mitarbeit im Rahmen des Werkvertrages vom GmbH-Geschäftsführer untersagt

- 27.12.1998: Meine Gattin beendete ihr Dienstverhältnis mit der GmbH durch gerechtfertigten vorzeitigen Austritt

- Anfang 1999: Einige mit der GmbH unzufriedene Klienten, die auf der Betreuung durch mich oder meine Gattin bestanden haben, sind nach Ablauf der Pönalefrist von 1 Jahr zu mir zurückgekommen; nach Vorlage der ordnungsgemäßen Kündigung habe ich die Vollmacht angenommen

- 22.3.1999: Klage der GmbH gegen mich wegen Unterlassung, Schadenersatz und Verlangen einer einstweiligen Verfügung; im Zuge des Verfahrens wurden von mir 4,9 Mio ATS gefordert

- 1.7.2002: Verkauf des Klientenstocks an WT-Stb Mag.Dr. E. um € 360.000,00 excl. USt; lt. Pkt. III des Kaufvertrages: „Sollte es durch Insolvenzen von Klienten in der Zeit vom 1.7.2002 bis 30.3.2003 zu Vollmachtkündigungen und dadurch zu Umsatzausfällen kommen, ist die Restzahlung um den Netto-Umsatz 2001 des betreffenden Klienten zu vermindern“; weil es in diesem Zeitraum zu keinen Klienteninsolvenzen kam, brauchte diese Bestimmung nicht angewendet werden; zum Erhalt der Klienten: Abschluss eines Treuhandvertrages, mein Name weiterhin im Briefkopf und meine Mitarbeit im Werkvertrag; das Treuhandverhältnis wurde dem Finanzamt angezeigt, ebenso die Schrumpfung meiner eigenen Kanzlei (nur mehr Werkvertragsumsätze; die Betreuung eigener Klienten ist zwar zulässig, erfolgte aber nicht). Abschluss eines Mietvertrages zur Beibehaltung der Kanzleiräume in Straße um € 2.300,00 pm inkl. Betriebskosten

- 8.7.2003: Das Gerichtsverfahren gegen die GmbH wurde im 2. Rechtsgang vom OGH zu meinen Gunsten dadurch entschieden, dass die ao Revision des OLG-Urteils mangels Voraussetzungen zurückgewiesen wurde

- 31.12.2003: Berufstätigkeit und Werkvertrag beendet; Berufsbefugnis durch Ruhenlassen zurückgelegt

Zum anderen führte der Bw. aus, dass dieser Sachverhalt in den Bilanzen (Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG 1988) wie folgt Niederschlag gefunden habe:

- Für die Schadenersatzdrohung samt Verfahrenskosten dafür sei seit 1999 eine Rückstellung gebildet worden, die bis Ende 2002 auf € 401.154,04 abgebaut worden sei.
- Im Jahre 2002 sei eine Übertragungsrücklage gemäß § 12 EStG 1988 von € 360.000,00 gebildet worden.
- Wegen Ablaufs der 1-Jahresfrist und wegen des Prozessendes sei im Jahre 2003 sowohl die Übertragungsrücklage als auch die Prozesskostenrückstellung aufgelöst worden.

Rechtlich gesehen ermäßige sich der auf das gesamte Einkommen entfallende Durchschnittssteuersatz auf die Hälfte für außerordentliche Einkünfte gemäß § 37 Abs. 5 EStG 1988. Im konkreten Fall sei der Bw. laut den beigelegten ärztlichen Befunden und Gutachten nicht mehr in der Lage, den Anforderungen des Berufs eines Wirtschaftstreuhänders zu entsprechen bzw. nachzukommen, weshalb er erwerbsunfähig sei. Er habe die Berufsbefugnis als Folge des angeschlagenen Gesundheitszustandes gezwungenermaßen per 31. Dezember 2003 ruhend gemeldet. Ein geringfügiges Dienstverhältnis mit einer Tätigkeit, die bei diesem Gesundheitszustand vertretbar sei und den restlichen, noch vorhandenen Fähigkeiten entspreche, sei ab 2. Jänner 2004 eingegangen worden. Es liege somit eine zwangsweise Beendigung der betrieblichen Tätigkeit vor. Die Voraussetzungen für die Begünstigung gemäß § 37 Abs. 5 EStG 1988 seien deshalb gegeben, weil die Einkünfte in einem Veranlagungszeitraum anfallen würden.

Das Jahr 2003 habe mit einem Verlust aus der Steuerberatertätigkeit und aus der Bürovermietung von insgesamt € 32.142,33 geendet. Ab dem Jahre 2004 sei nur mehr die Vermietung des Büros samt Einrichtung, Geräten und Software, also nur mehr Vermögensverwaltung erfolgt. Zudem sei ab 2004 ein geringfügiges Dienstverhältnis als EDV-Manipulant begründet worden.

Im konkreten Fall würden zwar zwei, aber ursächlich zusammenhängende Veräußerungen des ganzen Betriebes vorliegen, weil alle wesentlichen Grundlagen des Betriebes, das sei zweifellos der Klientenstock, einmal fast zur Gänze und einmal zur Gänze, an einen neuen Betriebsinhaber entgeltlich übertragen worden seien. Der zweite Verkauf sei nur eine Folge von Unregelmäßigkeiten beim ersten Verkauf an die GmbH, weswegen prozessiert und Klienten zurückgenommen worden seien. Es liege demnach eine Veräußerung des Steuerberatungsbetriebes durch Übertragung der wesentlichen Betriebsgrundlagen (Klientenstock) in einem Zuge, also in einem einheitlichen wirtschaftlichen Vorgang (entgeltlich, umständehalber leider in zwei Etappen und an zwei Erwerber) vor. Gemeinsam mit der Nachbearbeitung zur Sicherung der Verkaufserlöse (Tätigkeit im Werkvertrag zur Erhaltung der Klienten, Prozessführung, Tätigkeit als Treuhänder, neuerliche nachträgliche Tätigkeit im Werkvertrag zur Erhaltung der Klienten) sei es zur schlagartigen Aufdeckung von über einen langen Zeitraum

hinweg entstandener und angesammelter stiller Reserven, die wirtschaftlich mehreren Perioden zuzurechnen wären, gekommen.

Das Ruhen der Steuerberaterbefugnis könne bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise einer begünstigten Besteuerung des Veräußerungsgewinnes nicht hinderlich sein, weil verschiedene objektive Kriterien (zB ärztliche Befunde und Gutachten, hohes Alter, baldiges Pensionsansuchen, kein Einfluss, keine Kontrollrechte, keine Verbindung mit dem Klientenstock mehr) nach dem Gesamtbild der Verhältnisse gegen die Wiederaufnahme der betrieblichen Tätigkeit sprechen würden.

Zuletzt heißt es im Berufungsschriftsatz, dass „alternativ und erst in zweiter Linie auch der gezielte Antrag auf Versteuerung gemäß § 37 Abs. 2 EStG 1988“ gestellt werde.

Diesem Berufungsschriftsatz legte der Bw. eine Reihe von im November bzw. Dezember 2003 erstellten ärztlichen Gutachten bei.

(C) Mit Berufungsvorentscheidung vom 17. November 2004 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab und führte aus, dass ein begünstigter Aufgabegewinn deshalb nicht vorliegen könne, weil der letzte laufende Gewinn des Jahres 2003 sich aus der Auflösung der Übertragungsrücklage (€ 360.000,00) und aus der Auflösung der Prozesskostenrückstellung (€ 401.154,04) zusammensetze. Für einen Aufgabegewinn verbleibe somit kein Raum. Die Argumentation des Bw., die Beendigung der betrieblichen Tätigkeit per 31. Dezember 2003 sei gemeinsam mit den Klientenstockveräußerungen in den Jahren 1998 und 2002 als einheitlicher Vorgang zu betrachten, wobei letztlich ein begünstigter Veräußerungsgewinn im Jahre 2003 entstanden sei, sei denkunmöglich. Veräußerungsgewinne würden in dem Zeitpunkt entstehen, in dem ein (Teil-)Betrieb übergeben werde, im konkreten Fall mithin in den beiden Jahren 1998 und 2002. Im Übrigen sei auch ein Zusammenhang der beiden Klientenstockverkäufe mit der per 31. Dezember 2003 aus gesundheitlich bedingten Gründen erfolgten Beendigung der betrieblichen Tätigkeit nicht erkennbar. Der Bw. habe vielmehr den Geschäftsumfang nach und nach eingeschränkt und letztlich seine Kanzlei liquidiert. Abschließend werde angemerkt, dass auch in den Jahren 1998 und 2002 keine Veräußerungsgewinne erzielt worden seien, weil in beiden Jahren Übertragungsrücklagen gebildet worden seien.

Gemäß § 12 Abs. 3 dritter Satz EStG 1988 sei damit aber eine gleichzeitige Qualifizierung als Veräußerungsgewinn ausgeschlossen.

(D) Im Vorlageantrag vom 20. Dezember 2004 wies der Bw. noch einmal darauf hin, dass sich infolge der nötigen Prozessführung sowie der Vertragsbedingung, bei Klienteninsolvenzen den Verkaufserlös wieder zurückzahlen zu müssen, der Veräußerungsgewinn erst im Jahre 2003, also mit dem Urteil des Obersten Gerichtshofes und dem Ende der Rückzahlungsfrist laut Kaufvertrag, ergeben habe. Erst ab Juli 2003 sei gewährleistet gewesen, den gesamten Veräußerungserlös nicht mehr zurückbezahlen zu müssen, demnach bekannt gewesen, dass überhaupt ein Veräußerungsgewinn erzielt worden sei. Die damit insgesamt verbundenen

Veräußerungshandlungen hätten letztlich zur gesundheitlich bedingten Beendigung der betrieblichen Tätigkeit zum 31. Dezember 2003 geführt.

Der Verkauf des Klientenstocks im Jahre 1998 sowie im Jahre 2002 sei als einheitlicher Vorgang in wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu beurteilen, welcher erst im Jahre 2003 als (einheitlicher) Veräußerungsgewinn in einem einzigen Veräußerungsakt realisiert worden sei. Der Zusammenhang zwischen den beiden Verkäufen bestehe darin, dass, wenn der erste Verkauf durch den Käufer vereinbarungsgemäß abgewickelt worden wäre, die nachfolgenden Veräußerungshandlungen gar nicht nötig gewesen wären und zwar: Rücknahme von Klienten, Prozessführung, zweiter Verkauf, Tätigkeit als Treuhänder und im Werkvertrag zum Erhalt der Klienten.

In wirtschaftlicher Betrachtungsweise würden daher die Beträge für die Auflösungen der Übertragungsrücklage und der Prozesskostenrückstellung im Jahre 2003 einen Veräußerungsgewinn darstellen.

Die Betriebsveräußerung habe erst mit dem Urteil des Obersten Gerichtshofes vom 8. Juli 2003 realisiert werden können, weil erst dann die Verfügungsberechtigung über den Klientenstock bzw. den Veräußerungserlös dafür als wesentliche Betriebsgrundlagen (aus der Sicht des Veräußerers) festgestanden sei.

Überdies sei im Kaufvertrag zwischen Mag. Dr. E. und dem Bw. vereinbart worden, dass der Kaufpreis insoweit zurückzuerstatten sei, als bis 31. März 2003 Umsatzausfälle dadurch eintreten, dass Klienten insolvent würden. Der rechtliche und wirtschaftliche Anspruch auf den Kaufpreis sei somit im Jahre 2002 aufschiebend bedingt bis Ende März 2003 vereinbart worden, weshalb eine Verfügungsberechtigung über die Kaufpreissumme erst 2003 gegeben gewesen sei. Der gesamte Klientenstock und damit verbunden die wesentlichen Betriebsgrundlagen seien somit entgültig im Zuge des Vertrages mit Mag. Dr. E. an diesen veräußert und der Veräußerungserlös endgültig erst 2003 realisiert worden.

Nach der Rechtsprechung sei der Stichtag der Betriebsaufgabe jener Tag, in welchem dem Betrieb die wesentlichen Betriebsgrundlagen entzogen würden. Der Zeitpunkt des Zufließens sei jedenfalls steuerrechtlich unbeachtlich. Weiters sei klargestellt, dass bei (schwer) veräußerbarem Vermögen auch ein längerer Zeitraum der Aufgabe- bzw. Veräußerungshandlungen für eine steuerbegünstigte Aufgabe/Veräußerung des Betriebs nicht schädlich sei. Im konkreten Fall hätten sich die Verkaufshandlungen vom Juli 2002 bis zum 31. Dezember 2003 erstreckt. Die Aufgabe/Veräußerungsakte seien jedenfalls zügig erfolgt.

Der Vollständigkeit werde festgehalten, dass die siebenjährige Behaltetfrist in § 37 Abs. 5 EStG 1988 als Anwendungsvoraussetzung für die Begünstigung erfüllt sei.

Es werde deshalb der Berufungsantrag wiederholt, auf die gesamten Einkünfte den halben Durchschnittssteuersatz zur Anwendung zu bringen. Werde der halbe Durchschnittssteuersatz

nicht gewährt, werde in eventu die lineare Verteilung der Einkünfte auf drei Jahre (2003 bis 2005) gemäß § 37 Abs. 2 EStG 1988 beantragt.

Zuletzt beantragte der Bw. die Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung vor dem gesamten Berufungssenat.

(E) Nach Vorlage dieser Berufung an den Unabhängigen Finanzsenat (idF UFS) übermittelte der Bw. über entsprechende Aufforderung insgesamt sechs den Rechtsstreit zwischen der GmbH als klagende Partei und ihn als beklagte Partei betreffende zivilgerichtliche Urteile und nahm zugleich seinen Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat zurück.

(F) In der mündlichen Berufungsverhandlung vom 4. Juni 2009 wiederholte der Bw. im Wesentlichen sein bisheriges Vorbringen und gab ua an, schon seit 1997 gesundheitliche Probleme gehabt zu haben und seit 2004 überhaupt keine Einkünfte mehr aus seiner (nach wie vor aufrechten) Steuerberaterfunktion zu erzielen. Weiters betonte er noch einmal, dass sich die Veräußerung seines Kundenstocks zwar über einen längeren Zeitraum hingezogen habe, diesbezüglich aber eine Einzelfallbetrachtung anzustellen sei, da Intention des Gesetzgebers nicht sein könne, den Steuerpflichtigen durch ein zu enges Zeitkorsett zu zwingen, die (uU schwer verkäuflichen) Wirtschaftsgüter unterpreisig zu übertragen, nur um die entsprechenden Steuervergünstigungen des § 24 iVm § 37 EStG 1988 nicht zu verlieren.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Streitpunkt im berufungsgegenständlichen Verfahren besteht darin, ob dem Bw. im Zusammenhang mit den von ihm für das Jahr 2003 erklärten Einkünften aus selbständiger Arbeit in Höhe von € 729.104,24 der Hälftesteuersatz für Veräußerungs- bzw. Aufgabegewinne gemäß § 37 Abs. 5 EStG 1988 bzw. in eventu die Regelung des § 37 Abs. 2 EStG 1988 - Verteilung des Veräußerungsgewinnes auf drei Jahre - zusteht.

Der Bw. selbst hat im Jahresabschluss zum 31. Dezember 2003 die Zusammensetzung dieses Betrages von € 729.104,24 wie folgt angegeben:

- Überschuss aus der Vermietung: € 10.503,55
- operativer Verlust aus der Steuerberatertätigkeit: - € 42.645,88
- Auflösung von Rücklagen und Rückstellungen aus Vorjahren: € 761.246,57

Der Sachverhalt ist wie folgt zusammenzufassen:

- 1.) Der Bw. führte ab 1973 eine eigene Steuerberatungskanzlei als Einzelunternehmer, wobei er den Gewinn gemäß § 4 Abs. 1 EStG ermittelte.
- 2.) Mit Gesellschaftsvertrag vom 13. Jänner 1998 gründete der Bw. gemeinsam mit Dkfm. H. die GmbH mit dem Beteiligungsverhältnis 40 % (Bw.) zu 60 % (Dkfm. H.), wobei letzterer auch als alleiniger Geschäftsführer bestellt wurde. Der Bw. legte weiters ein notariell beglaubigtes „Anbot“ auf Abtretung seines Gesellschaftsanteiles an Dkfm. H. um den Preis von S 1,00.

3.) Am 9. Jänner 1998 wurde der Kaufvertrag mit Wirksamkeit 2. Jänner 1998 unterschrieben, wonach die GmbH vom Bw. den „gesamten, in der bisherigen Steuerberatungskanzlei des Verkäufers geführten und bearbeiteten Klientenstock laut Klientenliste (Klient und Jahreshonorar)“ erwarb. Vereinbart wurde in diesem Zusammenhang, dass der Bw. jene Klienten weiterbetreuen durfte, die bis 31. März 1998 der GmbH keine Vollmacht ausstellten. Weiters musste der Bw., sofern ein veräußerter Klient innerhalb von zwölf Monaten wieder an den Bw. oder an eine Gesellschaft wechselte, an der dieser beteiligt ist, diesen Klienten zu gleichen Konditionen zurückkaufen. Als Kaufpreis wurden „offiziell“ 6 Millionen Schilling (einschließlich Umsatzsteuer) vereinbart, „inoffiziell“, dh den Finanzbehörden gegenüber nicht offengelegt, kamen weitere 3,4 Millionen Schilling hinzu (vgl. hiezu die Feststellungen im Urteil des Obersten Gerichtshofes vom 29.1.2002, 4 Ob 274/01z). In der Folge erhielt der Bw. insgesamt 9,4 Millionen Schilling (einmalige Bezahlung von 5 Millionen Schilling, Überrechnung von 1 Million Schilling an Umsatzsteuer sowie weitere einmalige Bezahlung von 3,4 Millionen Schilling). Die Betreuung der übertragenen Klienten sollte laut mündlicher Vereinbarung durch den Bw. (auf Werkvertragsbasis) und seine Mitarbeiter anfangs in dessen ursprünglichen Kanzlei in Straße, später in F-Gasse, erfolgen. Dabei war mündlich vereinbart worden, dass ein Jahresumsatz von 7 Millionen Schilling zu erzielen wäre. Nachdem aber nach der Klientenstockübertragung im 1. Halbjahr 1998 schon die ersten Unstimmigkeiten sowohl von den übergewechselten Mitarbeitern, ua der Gattin des Bw., erfolgten, und auch einige Klienten mit der Betreuung, den Kosten und der Distanz zur neuen Kanzlei in F-Gasse, nicht einverstanden waren, kam es zwischen dem Bw. und Dkfm. H. zu Meinungsverschiedenheiten, da Dkfm. H. argumentierte, die Umsatzzahlen seien nicht zu erreichen, die Klienten würden abgeworben und die ursprünglichen Vereinbarungen würden nicht eingehalten werden. Dieser Konflikt erreichte im November 1998 seinen Höhepunkt, indem Dkfm. H. die Verbindung mit dem Bw. endgültig abbrach und die GmbH in der Folge eine Klage gegen den Bw. beim Handelsgericht Wien einbrachte, in der zum einen aus dem Titel des „Schadenersatzes“ (später der „Bereicherung“) 1,3 Millionen Schilling, sowie zum anderen die Feststellung begehrt wurde, der Bw. habe die aus seiner Abwerbetätigkeit entstehenden und noch nicht konkretisierbaren Schäden in Form von entgangenen Honorarzahlungen zu ersetzen. Weiters wurde ein Disziplinarverfahren bei der Kammer der Wirtschaftstreuhänder gegen den Bw. in die Wege geleitet.

4.) In der Gewinn- und Verlustrechnung des Bw. zum 31. Dezember 1998 ergaben sich aus diesen Vorgängen folgende Erträge bzw. Aufwendungen:

- Ertrag aus der Veräußerung des Klientenstocks: S 11,000.000,00
- Forderungsverlust („Klage gegen Dkfm H. auf Zahlung des Restbetrages praktisch aussichtslos“): S 2,600.000,00
- Dotierung der Schadenersatzvorsorge: S 3,100.000,00
- Vorsorge für die Verteidigung im Schadenersatz- und Disziplinarverfahren: S 1,000.000,00
- Vorsorge für die Verfahrenskosten des Schadenersatzverfahrens: S 500.000,00

- Zuweisung (der durch den Klientenstockverkauf aufgedeckten stillen Reserven) zur Übertragungsrücklage gemäß § 12 EStG 1988, wobei mangels Buchwert 108,32 % der Umsätze jener Klienten herangezogen wurden, die bereits länger als 7 Jahre steuerlich vertreten bzw. betreut wurden: S 4,540.000,00

In seiner Einkommensteuererklärung für das Jahr 1998 gab der Bw. einen Verlust in Höhe von S 2,289.689,00 an. Eine dieses Jahr betreffende abgabenbehördliche Prüfung ergab diesbezüglich keine Beanstandungen.

5.) Den Jahresabschlüssen der Jahre 1999 bis 2001 ist Folgendes zu entnehmen:

1999 (Fortführung des Einzelunternehmens, wobei nach den Angaben des Bw. zu seinen wirtschaftlichen Verhältnissen durch neue und wiedergewonnene Klienten sein Steuerberatungsunternehmen „wieder etwas an Umfang gewinnen“ konnte; positive Einkünfte in Höhe von S 3,011.499,19 sowie Verlustabzug von S 2,289.689,00):

- Auflösung der im Zusammenhang mit dem Disziplinarverfahren gebildeten Beratungsrückstellung, da ein solches nicht eingeleitet wurde: S 350.000,00
- Erhöhung der Dotierung der Schadenersatzforderung laut Verhandlung: S 900.000,00
- Ertrag aus der Auflösung der Übertragungsrücklage: S 4,540.000,00

2000 (positive Einkünfte in Höhe von S 733.981,64):

- Erhöhung der Dotierung der Schadenersatzforderung laut Verhandlung: S 900.000,00

2001 (positive Einkünfte in Höhe von S 1,453.111,23)

6.) Im Zivilprozess zwischen der GmbH und dem Bw. wies der Oberste Gerichtshof im Instanzenzug mit Urteil vom 29.1.2002 das Begehren der GmbH auf Zahlung von 1,3 Millionen Schilling ab und begründete dies insbesondere damit, dass es der GmbH nicht gelungen sei, ihre Behauptung zu beweisen, der Bw. habe Klienten „in unverschämter und sittenwidriger Weise abgeworben“. Über das Feststellungsbegehren wurde in der Folge (siehe unter 9.) entschieden.

7.) Mit Kaufvertrag vom 1. Juli 2002 erwarb Mag. Dr. E. vom Bw. dessen gesamten Klientenstock um den Betrag von € 360.000,00 zuzüglich Umsatzsteuer und führte die Steuerberatungskanzlei am Standort Alt Erlaa weiter, indem der Bw. diesbezüglich einen Mietvertrag abschloss. Im Kaufvertrag wurde Folgendes vereinbart: „Sollte es durch Insolvenzen von Klienten in der Zeit vom 1.7.2002 bis 30.3.2003 zu Vollmachtskündigungen und dadurch zu Umsatzausfällen kommen, ist die Restzahlung um den Netto-Umsatz 2001 des betreffenden Klienten zu vermindern.“ Die Tätigkeit des Bw. für Mag. Dr. E. wurde mit Werkvertrag vom 8. Juni 2002 geregelt. Dieser bildete die Grundlage zur Verrechnung der Leistungen des Bw. an Mag. Dr. E.. Aufgrund dieses Werkvertrages war der Bw. berechtigt, weitere Werkverträge einzugehen oder Einzelaufträge zu übernehmen sowie eigene Klienten außerhalb der Werkvertragstätigkeit zu betreuen. Gleichzeitig wurde aber am 1. Juli 2002 ein Treuhandvertrag zwischen Mag. Dr. E. als Treugeber und dem Bw. als Treuhänder abgeschlossen. Darin

erklärte der Bw., die Vertretung gegenüber dem Finanzamt bzw. die Beratung und Betreuung der Klienten nicht für eigene Rechnung, sondern als Treuhänder für Mag. Dr. E. durchzuführen. Dieser Treuhandvertrag wurde dem Finanzamt mit dem Ersuchen um Verschwiegenheit übermittelt.

8.) Im Jahresabschluss zum 31. Dezember 2002 wurden die durch den Klientenstockverkauf aufgedeckten stillen Reserven in der vollen Höhe von € 360.000,00 einer Übertragungsrücklage gemäß § 12 EStG 1988 zugeführt. In der Einkommensteuererklärung wurde vom Bw. ein Gewinn von € 79.242,70 angegeben.

9.) Nachdem im Zivilprozess zwischen der GmbH und dem Bw. - wie schon ausgeführt - das entsprechende Leistungsbegehren der GmbH abgewiesen wurde, wurde in der Folge auch - mangels zusätzlichem Vorbringen der GmbH - das Feststellungsbegehren im Instanzenzug rechtskräftig abgewiesen (Urteile des Handelsgerichtes Wien vom 19.8.2002, des Oberlandesgerichtes Wien vom 6. Mai 2003 bzw. des Obersten Gerichtshofes vom 8. Juli 2003).

10.) Mit Wirksamkeit vom 31. Dezember 2003 ließ der Bw. seine Berufsbefugnis ruhen, wobei die beiden oben angeführten Treuhand- und Werkverträge mit Mag. Dr. E. mit diesem Datum gekündigt wurden. Dieses „Ruhnen der Berufsbefugnis“ steht nach den Aussagen des Bw. im Zusammenhang mit seinem seit längerer Zeit „angeschlagenen Gesundheitszustand“, der durch entsprechende Gutachten vom November und Dezember 2003 wie folgt dokumentiert ist: Dem internistischen Bericht ist zu entnehmen, dass das Nachlassen der beruflichen Belastbarkeit und Leistungsfähigkeit, aber auch die im Privatbereich aufgetretenen Probleme, sich internistisch objektivieren lassen, da die immer häufiger auftretenden Herzsymptome mit begleitenden somatischen Beschwerden und psychischen Auswirkungen beträchtlich eine ganzseitige sehr verantwortungsvolle berufliche Tätigkeit erschweren, bei der Arbeitsdruck und Stresszustände als Belastung andauernd vorhanden sind. Einer nierenärztlichen Stellungnahme ist weiters zu entnehmen, dass psychoorganische Ausfälle im Sinne eines leichtgradigen Psychosyndroms zu objektivieren sind. Dementsprechend ist vom einem vorzeitigen zerebralen Abbau auszugehen.

11.) Im Jahresabschluss zum 31. Dezember 2003 ist die Zusammensetzung des Aufgabebewinnes von € 729.104,24 wie folgt angegeben: Überschuss aus der Vermietung iZm dem mit Mag. Dr. E. abgeschlossenen Mievertrag € 10.503,55; operativer Verlust aus der Steuerberatertätigkeit - € 42.645,88; Auflösung von Rücklagen und Rückstellungen aus Vorjahren € 761.246,57 (Auflösung der Übertragungsrücklage von € 360.000,00 gemäß § 12 Abs. 8 EStG 1988 sowie Auflösung der Prozesskostenrückstellung von € 401.154,04; Restbetrag von € 92,53 aus der Auflösung eines Überhangs der Vorsorge für die Nachbemessung der GSV-Beiträge 2001).

12.) Ab dem Jahre 2004 erzielte der Bw. nach den vorliegenden Jahresabschlüssen neben Erträgen aus der Veräußerung von Anlagevermögen und geringfügigen Honoraren für „Bera-

tung, Prüfungsvertretung, Steuerpostbearbeitung" (zB € 110.77 im Jahre 2004) nur mehr Erträge im Zusammenhang mit der Vermietung des Büros samt Einrichtung an Mag. Dr. E..

Die Rechtsgrundlagen in der jeweils für das berufungsgegenständliche Jahr 2003 maßgeblichen Fassung stellen sich wie folgt dar:

§ 24 EStG 1988

Abs. 1: „Veräußerungsgewinne sind 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).“

Abs. 2: „Veräußerungsgewinn im Sinne des Abs. 1 ist der Betrag, um den der Veräußerungserlös nach Abzug der Veräußerungskosten den Wert des Betriebsvermögens oder den Wert des Anteils am Betriebsvermögen übersteigt. Dieser Gewinn ist für den Zeitpunkt der Veräußerung oder der Aufgabe nach § 4 Abs. 1 oder § 5 zu ermitteln. ...“

Abs. 3: „Werden die einzelnen dem Betrieb gewidmeten Wirtschaftsgüter im Rahmen der Aufgabe des Betriebes veräußert, so sind die Veräußerungserlöse anzusetzen. Werden die Wirtschaftsgüter nicht veräußert, so ist der gemeine Wert im Zeitpunkt ihrer Überführung ins Privatvermögen anzusetzen.“ ...

Abs. 4: „Der Veräußerungsgewinn ist nur insoweit steuerpflichtig, als er bei der Veräußerung (Aufgabe) des ganzen Betriebes den Betrag von 7.300 Euro (100.000 S) und bei der Veräußerung (Aufgabe) eines Teilbetriebes oder eines Anteiles am Betriebsvermögen den entsprechenden Teil von 7.300 Euro (100.000 S) übersteigt. Der Freibetrag steht nicht zu,

- wenn von der Progressionsermäßigung nach § 37 Abs. 2 oder Abs. 3 Gebrauch gemacht wird,
- wenn die Veräußerung unter § 37 Abs. 5 fällt oder
- wenn die Progressionsermäßigung nach § 37 Abs. 7 ausgeschlossen ist.“ ...

Nach § 37 Abs. 1 EStG 1988 ermäßigt sich der Steuersatz ua für außerordentliche Einkünfte (Abs. 5) auf die Hälfte des auf das gesamte Einkommen entfallenden Durchschnittsteuersatzes.

Abs. 2 bestimmt, dass über Antrag ua Veräußerungsgewinne im Sinne des § 24, wenn seit der Eröffnung oder dem letzten entgeltlichen Erwerbsvorgang sieben Jahre verstrichen sind, beginnend mit dem Veranlagungsjahr, dem der Vorgang zuzurechnen ist, gleichmäßig verteilt auf drei Jahre anzusetzen sind.

Abs. 5: „Außerordentliche Einkünfte sind Veräußerungs- und Übergangsgewinne, wenn der Betrieb deswegen veräußert oder aufgegeben wird, weil der Steuerpflichtige

- gestorben ist oder
- 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.“

Zudem bestimmt Abs. 7, dass die Progressionermäßigung nach Abs. 2, Abs. 3 oder Abs. 5 nicht zusteht, wenn Einkünfte nicht in einem Veranlagungszeitraum anfallen.

Wesensgehalt des § 24 EStG 1988 ist eine abschließende Besteuerung bei Beendigung der Zurechnung eines Betriebes, Teilbetriebes oder Mitunternehmeranteiles an eine bestimmte Person, wobei die Beendigung der Zurechnung entweder darin begründet ist, dass der Betrieb, Teilbetrieb bzw. Mitunternehmeranteil veräußert oder aber aufgegeben (zerschlagen) wird. Diese Endbesteuerung des § 24 EStG 1988 ist Teil des Konzepts der Besteuerung betrieblicher Einkünfte: Besteuert wird der betriebliche Gesamtgewinn, wozu auch eine Endbesteuerung gehört. Anlässlich dieser Endbesteuerung werden vor allem bisher nicht aufgedeckte stille Reserven erfasst (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 24 Tz 1).

Diese Endbesteuerung führt idR zu einer kumulierten Erfassung angestauter stiller Reserven, weshalb zur Milderung dieses Effektes eine Reihe von Begünstigungen für den Veräußerungs- bzw. Aufgabegewinn vorgesehen sind.

Nach der Rechtsprechung liegt eine Betriebsveräußerung dann vor, wenn die „wesentlichen Grundlagen des Betriebes“ in einem einzigen, einheitlichen Vorgang übereignet werden (vgl. ua VwGH 24.4.1996, 94/15/0025). Welche Betriebsmittel zu den wesentlichen Grundlagen gehören, bestimmt dabei der jeweilige Betriebstypus. So ist bei den freien Berufen regelmäßig der Kundenstock die wesentliche Betriebsgrundlage (vgl. ua VwGH 25.6.1998, 94/15/0129), wobei aber die Zurückbehaltung auch nur eines kleinen Teiles des Kundenstocks die Betriebsveräußerung ausschließt. Veräußert ein Wirtschaftstreuhänder den gesamten Klientenstock und betreut er im Werkvertrag mit dem Erwerber, also auch in dessen Namen, einzelne Klienten weiter, liegt dennoch eine Betriebsveräußerung vor (vgl. BFH, BStBl 1994 II 925). Nimmt der Wirtschaftstreuhänder nach einem Rechtsstreit mit dem Erwerber einen Teil seiner Klientel zurück, dann liegt insoweit eine Betriebseröffnung vor (vgl. VwGH 16.6.1987, 86/14/0181).

Demgegenüber versteht man unter einer Betriebsaufgabe die Zerschlagung einer betrieblichen Einheit in der Form, dass der Betrieb als solcher zu bestehen aufhört. Die Zerschlagung kann durch Stilllegung der betrieblichen Einheit mit Überführung in das Privatvermögen, durch Übertragung des Betriebsvermögens an verschiedene Erwerber oder durch eine Mischung dieser Vorgänge erfolgen (vgl. hiezu Kofler, Handbuch der Betriebsaufgabe, 20 ff). Dabei muss sich die Betriebsaufgabe ebenso wie die Betriebsveräußerung auf die wesentlichen Betriebsgrundlagen erstrecken. Bei einer Betriebsaufgabe werden danach die wesentlichen Betriebsgrundlagen zwar in einem einheitlichem Vorgang, aber einzeln getrennt an verschiedene Erwerber veräußert oder ins Privatvermögen übernommen. Dagegen werden bei einer Betriebsveräußerung die wesentlichen Betriebsgrundlagen an einen einzigen Erwerber veräußert, wobei dem Erwerber zumindest die abstrakte Möglichkeit der Fortführung des Betriebes gegeben sein muss (vgl. VwGH 3.12.1986, 86/13/0079).

Nach dem Vorbringen des Bw. würden zwei, aber ursächlich zusammenhängende Veräußerungen des ganzen Betriebes (zum einem im Jahre 1998 an die GmbH, zum anderem im Jahre 2002 an Mag. Dr. E.) vorliegen, wobei diesbezüglich zur Sicherung des Verkaufserlöses eine entsprechende „Nachbearbeitung“ (Prozessführung, Tätigkeit im Werkvertrag etc.) erforderlich und erst im berufungsgegenständlichen Jahre 2003 mit der Entscheidung des Obersten Gerichtshofes gewährleistet gewesen sei, dass der letztendlich erzielte Veräußerungserlös nicht mehr „zurückgezahlt“ werden müsse, demnach dem Bw. erst „bekannt“ geworden sei, dass er überhaupt einen Veräußerungsgewinn erzielt habe.

Demgegenüber ist das Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung davon ausgegangen, dass im maßgeblichen Jahr 2003 kein Veräußerungs- bzw. Aufgabegewinn entstanden sei. Dem Bw. ist nun zwar insofern zuzustimmen, als es ohne die letztendlich „fehlgeschlagene“ Veräußerung seines Kundenstocks an die GmbH im Jahre 1998 nicht zum zweiten Kaufvertrag im Jahre 2002 gekommen wäre. In keiner Weise nachvollziehbar ist für den UFS aber die Ansicht des Bw., dass beide Veräußerungen so miteinander verknüpft seien, dass „durch einen einheitlichen wirtschaftlichen Vorgang die wesentlichen Betriebsgrundlagen in einem Zuge übertragen“ worden seien. Unbestreitbar liegen nämlich zwei getrennt voneinander zu sehende Kaufverträge vor, wobei beim ersten fast der gesamte Kundenstock des Bw. veräußert wurde, in der Folge aber ein (Groß-)Teil der Klienten zum Bw. zurückkehrte, dieser also seinen Steuerberatungsbetrieb wieder fortführte und im Jahre 2002 diesen aus den zurückgekehrten und neugewonnenen Klienten bestehenden Kundenstock zum zweiten Mal veräußerte.

Nach Ansicht des UFS ist für die Beurteilung des gegenständlichen Rechtsstreites wesentlich, dass es sich bei diesem im Jahre 2002 erfolgten Verkauf des gesamten Klientenstocks des Bw. an Mag. Dr. E. eindeutig um eine Betriebsveräußerung im Sinne des § 24 EStG 1988 handelte. Die „wesentlichen Betriebsgrundlagen“ des Einzelunternehmens des Bw. gingen

nämlich in einem einzigen und einheitlichen Vorgang auf den Erwerber über, wobei dieser in der Folge den Betrieb im Wesentlichen unverändert fortführte.

Der vom Bw. herausgestrichene Umstand, dass im entsprechenden Kaufvertrag vom 1. Juli 2002 der Passus enthalten ist, wonach es bei nachfolgenden Insolvenzen von Klienten zu einer Preisreduktion komme, ist nicht von Bedeutung, da es bei einer Betriebsveräußerung immer auf den Zeitpunkt der entgeltlichen Übertragung des (wirtschaftlichen) Eigentums und nicht auf den Zeitpunkt des Zahlungsflusses ankommt. Maßgeblich ist demnach der Zeitpunkt, in dem dem Betrieb die wesentlichen Grundlagen entzogen sind (vgl. VwGH 16.12.1999, 97/15/0134). So kommt auch eine Aufteilung des Veräußerungsgewinnes auf zwei Veranlagungszeiträume nicht in Betracht, weil die Abgrenzung von laufender Geschäftstätigkeit und begünstigter Betriebsaufgabe auf einen Stichtag erfolgt und dieser Zeitpunkt nur einem Veranlagungszeitraum zuzuordnen ist (vgl. VwGH 23.5.1990, 89/13/0193).

Wie oben ausgeführt, ist die Tatsache, dass der Bw. ab diesem Zeitpunkt der Veräußerung seines Klientenstocks aufgrund eines entsprechenden Werkvertrages für den Erwerber Mag. Dr. E. tätig war, für das Vorliegen einer Betriebsveräußerung im Jahre 2002 nicht hinderlich (vgl. hiezu auch Renner, Begünstigter Veräußerungsgewinn bei anschließender Tätigkeit für den Betriebserwerber, SWK 2008, 956).

Unstrittig ist weiters, dass es aufgrund dieser Betriebsveräußerung zu einer Aufdeckung von stillen Reserven in der Höhe der Kaufpreissumme von € 360.000,00 gekommen ist. Diese stillen Reserven hat der Bw. im Jahre 2002 einer Übertragungsrücklage gemäß § 12 EStG 1988 zugeführt.

Im Berufungsjahr 2003 hat der Bw. nach den obigen Sachverhaltsfeststellungen zum 31. Dezember den Werkvertrag mit Mag. Dr. E. aufgekündigt und seine Berufsbefugnis „ruhend“ gestellt, wobei nach den Angaben des Bw. diesbezüglich gesundheitliche Gründe maßgebend waren.

Unterstellt man nun für diesen Zeitpunkt eine „Betriebsaufgabe“, nämlich eine „Aufgabe“ der auf dem Werkvertrag basierenden „betrieblichen“ Tätigkeit als Steuerberater, wobei grundsätzlich auch eine bloße „Ruhendstellung“ dann als Aufgabehandlung zu werten ist, wenn unter Berücksichtigung der Umstände des Einzelfalles es unwahrscheinlich ist, dass der Betrieb in vergleichbarer Form und in einem überschaubaren Zeitraum wieder aufgenommen wird, scheitert die vom Bw. beantragte Heranziehung der Begünstigungsbestimmungen des § 37 EStG 1988 aber daran, dass unzweifelhaft kein Aufgabegewinn erzielt wurde. So hat der Bw. zu diesem von ihm behaupteten „Betriebsaufgabazeitpunkt“ keine Erlöse durch den Verkauf von Wirtschaftsgütern erzielt, noch Wirtschaftsgüter in sein Privatvermögen überführt, in deren Rahmen der gemeine Wert anzusetzen wäre.

Vielmehr setzt sich, wie der Bw. selbst mehrfach dargelegt hat, der Gewinn des Jahres 2003 insbesondere aus der „Auflösung von Rücklagen und Rückstellungen aus Vorjahren“ zusammen.

Was nun die aufgrund der Bestimmung des § 12 Abs. 8 EStG 1988 erfolgte Auflösung der im Jahre 2002 gebildeten Übertragungsrücklage betrifft, ist dieser Ertrag nach einhelliger Rechtsprechung und Lehre zugunsten des laufenden Gewinnes aufzulösen (vgl. VwGH 30.10.2001, 2001/14/0111, bzw. Doralt, EStG⁹, § 12 Tz 54, wonach es sich bei der Übertragungsrücklage nur um einen „geparkten“ laufenden Gewinn handle, der nur dann begünstigt sein sollte, wenn eine Neuinvestition erfolge, nicht aber dann, wenn der Betrieb demnächst aufgegeben oder veräußert werde, da ansonsten der Aufgabezitraum bzw. die Veräußerung zeitlich gestreckt würden).

Weiters besteht zwischen der Auflösung der im Zusammenhang mit dem Rechtsstreit mit der GmbH gebildeten Rückstellung kein „enger zeitlicher und wirtschaftlicher Zusammenhang“ (vgl. hiezu Doralt, EStG¹⁰, § 24 Tz 173) mit der „Einstellung“ der betrieblichen Tätigkeit des Bw. zum 31. Dezember 2003. Vielmehr betrifft diese Rückstellungsauflösung allein den Umstand, dass dieser langjährige Schadenersatzprozess betreffend vorgeblicher Abwerbung von Klienten der GmbH durch den Bw. mit dem Urteil des Obersten Gerichtshofes vom 8. Juli 2003 beendet worden ist. Da es sich bei Rückstellungen allgemein gesprochen um Passivposten für noch ungewisse aber wahrscheinliche Aufwendungen (Belastungen) der Zukunft handelt, die ihre wirtschaftliche Begründung in der Periode der Rückstellungsbildung haben müssen, ist nach den allgemeinen Bewertungsvorschriften eine gewinnerhöhende Auflösung dann vorzunehmen, wenn der Rückstellungsgrund weggefallen ist.

Dem ausdrücklichen Vorbringen des Bw. im Vorlageantrag, in wirtschaftlicher Betrachtungsweise seien diese Beträge für die Auflösungen der Übertragungsrücklage und der Prozesskostenrückstellung als Veräußerungsgewinn des Jahres 2003 anzusehen, kann demnach mangels Nachvollziehbarkeit nicht gefolgt werden.

Nach dem Gesagten ist deshalb im berufungsgegenständlichen Jahr 2003 kein Raum für einen Veräußerungs- bzw. Aufgabegewinn im Sinne des § 24 Abs. 2 Satz 1 und 2, auf den die Steuersatz- bzw. Verteilungsbegünstigung des § 37 EStG Anwendung finden könnte. Eine Auseinandersetzung mit der Frage, ob im gegenständlichen Fall überhaupt die für die Steuersatzbegünstigung notwendige „zwangsweise Beendigung der betrieblichen Tätigkeit“ (konkret wegen Erwerbsunfähigkeit) vorliegt, erübrigt sich deshalb.

Es war demnach spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 26. Juni 2009