



UNABHÄNGIGER

FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 2

GZ. RV/0363-W/02 (früher:
RV/218-15/19/1998)

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat am 30. März 2004 über die Berufung des Bw, vertreten durch StB GmbH, gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 21. und 22. Bezirk betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 1994 nach in Wien durchgeführter Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben 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

Der Berufungswerber (idF Bw), ein Steuerberater, veräußerte im Jahr 1994 laut Rechnung EDV- Soft- und Hardware (Rechnung Nr 1/94 vom 28. Februar 1994) und einen Teil seines Klientenstocks (Rechnung Nr 2/94 vom 30. März 1994) an die mit Gesellschaftsvertrag vom 26. Jänner 1994 gegründete T.-GmbH (idF auch bloß GmbH), an welcher der Bw zu 75% und seine Ehefrau zu 25% beteiligt sind. Dabei stellte er für die EDV-Hard- und Software insgesamt 707.350,-- S plus 20% USt (141.470,-- S), sohin insgesamt 848.820,-- S und für den Teil des Klientenstocks 2.324.000,-- S plus 20% USt (464.800,-- S), sohin insgesamt 2.788.800,-- S in Rechnung.

Das Finanzamt forderte den Bw auf, dazu Stellung zu nehmen, dass diese Vorgänge in seinen Umsatz- und Einkommensteuererklärungen für das Jahr 1994 keine Berücksichtigung fänden. Bei einer Geschäftsveräußerung im Ganzen sei zwingend Sollbesteuerung gegeben.

Der Bw erklärte dazu, am 1. März 1994 habe er die Dr. H. WTH KG in Wien übernommen. Dies sei mittels einer zu diesem Zweck gegründeten GmbH erfolgt. Neben der durch die Beteiligung seiner Ehefrau an der GmbH gegebene Äquivalenzverletzung sei ihm der Einbringung nach dem Umgründungssteuergesetz folgende (rein außersteuerliche) Nachteile entgegengestanden:

1. Alle in seinem Einzelunternehmen vorhandenen Vollmachten wären im Weg der Einzelrechtsnachfolge auf die GmbH übergegangen. Die Vollmachten wären neu auf den Namen der GmbH auszustellen gewesen.
2. Das Einzelunternehmen sei zu diesem Zeitpunkt selbst noch recht jung gewesen, habe jedoch bereits einige anspruchsvolle Klienten zu vertreten gehabt. Seine Marktstellung habe ihm nicht erlaubt, Klienten, die ihm erst vor kurzer Zeit den Auftrag zur Vertretung erteilt hätten, mit einem neuerlichen Umschreiben der Vollmachten zu konfrontieren. (Sein Berufsrecht verbiete die laufende Veräußerung von Klienten, sodass er gezwungen gewesen sei, recht rasch (die Kammer der Wirtschaftstreuhänder sehe für derartige Vorgänge nach Übernahme eine Frist von einem Monat vor) eine Rechtsgrundlage zu schaffen, mit welcher die Korrespondenz mit den Finanzämtern und die laufende Buchhaltung und Lohnverrechnung nunmehr mit dem bei der GmbH vorhandenen Ressourcen bearbeitet habe werden können. Dies sei im Weg der Unterbevollmächtigung geschehen, wobei die oben erwähnten Klienten (welche keine Buchhaltungsaufträge vergeben hätten) überhaupt vom Einzelunternehmen weiterbetreut und auch fakturiert worden seien.

Da dieser Vorgang wegen des sonst drohenden Entnahmetatbestandes nicht unentgeltlich

haben sein können, sei eine Rechnung auszustellen gewesen. Diese sei bewusst fremdüblich gehalten worden, in dem die Bewertung analog der von der Dr. H.-WTH KG übernommenen Klienten erfolgt sei. Der wesentliche Unterschied bestehe aber darin, dass weder in der Vertretung noch in der Betreuung der Klienten irgendeine tatsächliche Änderung eingetreten sei. Die GmbH könne nicht ohne den Bw den von ihm stammenden Klientenstock verwerten (im theoretischen) Fall eines Verkaufes der GmbH würden die bezug habenden Klienten nach wie vor beim Bw verbleiben (nicht so die Aufträge der vormaligen Dr. H.-WTH KG, welche der GmbH nunmehr "gehörten").

In rechtlicher Würdigung des o.a. dargestellten Sachverhaltes sei Folgendes auszuführen:

1. Wenngleich der Bw ein Weitergaberecht der GmbH ausgeschlossen habe, könnte in der Überlassung der Klienten zur Bearbeitung durch die GmbH allenfalls eine Teilbetriebsveräußerung erblickt werden. Sofern eine solche (nach den Grundsätzen des EStG) vorliege, habe der Verwaltungsgerichtshof eine Geschäftsveräußerung im Sinn des § 4 Abs 7 UStG erkannt. In einem sehr jungen Judikat sei nun sogar die Veräußerung nur des größten Teils des Klientenstocks als Teilbetriebsveräußerung qualifiziert worden.
2. Dieser Judikatur werde Rechnung zu tragen sein und es würde heute eventuell ein anderer Weg zu wählen sein. Im Zeitpunkt seiner Entscheidung sei aber als sicher anzunehmen gewesen, dass die Veräußerung (soweit es überhaupt eine solche gewesen sei) nur eines Teils der Klienten nicht unter das Regime des § 4 Abs 7 UStG falle. Auch in Bezug auf § 24 EStG sei sein Vorgehen im Einklang mit der herrschenden Kommentarmedeutung gestanden.
3. Er mache also geltend, dass er die rechtliche Gestaltung des wirtschaftlich nötigen nach bestem Wissen und Gewissen und in Übereinstimmung mit der zum damaligen Zeitpunkt herrschenden Lehre und Judikatur vorgenommen habe und die zwischenzeitliche Änderung (oder auch nur Präzisierung) der Rechtsprechung nicht habe absehen können.

In wirtschaftlicher Würdigung bleibe Folgendes auszuführen:

1. Richtig und unbestritten sei, dass dem Bw aus der dem UStG eigentümlichen Ist-Versteuerungsregel für Freiberufler ein zeitlich begrenzter (Zins-)vorteil hinsichtlich der bei der GmbH abzugsfähigen Vorsteuer entstanden sei. Dieser Umstand sei dem für die GmbH zuständigen Finanzamt, welches den Vorsteuerabzug zugelassen habe, bereits seinerzeit offen gelegt und genau besprochen worden. Zeitlich begrenzt sei dieser Vorteil deshalb, da ja die seither erfolgte Rückzahlung der GmbH (im Jahr 1994 allein rund 500.000 S) sowohl der Umsatzsteuer ohne weiteren Vorsteuerabzug bei der GmbH als auch – natürlich – der Einkommensteuer im Einzelunternehmen unterlägen.
2. Dem stehe gegenüber ein zeitlich nicht begrenzter (Steuer)Nachteil in Körperschaftsteuer-

licher Hinsicht, da dem Bw die Abschreibung des auf sein Einzelunternehmen entfallenden Firmenwertes verwert sei und bleibe. De facto werde er also den Gesamtbetrag der angesprochenen Rechnungen im Einzelunternehmen der Einkommensteuer zu unterziehen haben, ohne seine Bemessungsgrundlage für die Körperschaftsteuer entsprechend reduzieren zu können. Dies erscheine ihm ein mehr als fairer Ausgleich für den oben beschriebenen Zinsvorteil aus der Vorsteuer zu sein.

3. Es bleibe noch anzumerken, warum er eine derartige – steuerlich durchaus ungünstige – Vorgangsweise gewählt habe. Da sowohl sein Einzelunternehmen als auch die GmbH auf Grund der in den ersten Jahren mittlerweile auch für Freiberufler hohen Investitionen (EDV, Kanzleiübernahmen) stark fremdfinanziert seien, habe er es sich nicht leisten können, auf den Ausweis des tatsächlichen Kanzleivermögens, welches nun einmal hauptsächlich aus den erworbenen Kanzleien bestehe, zu verzichten. Da die GmbH als Kapitalgesellschaft über dies zu jeder Zeit eines bilanzfähigen Eigenkapitals bedürfe, sei die Bildung von stillen Reserven im Klientenstock noch nicht möglich gewesen.

Abschließend wolle er seine Argumente wie folgt zusammenfassen:

Er habe nach Übernahme der Dr. H. WTH KG durch die GmbH dieser die meisten Klienten seines Einzelunternehmens zur Bearbeitung überlassen ohne deren persönliche Vertretung jemals aufzugeben. Das Entgelt sei genau analog zur Dr. H. WTH KG ermittelt worden. Die Rückzahlung durch die GmbH sei laufend erfolgt und sollte in sechs bis sieben Jahren beendet sein (die diesbezüglichen Bankkredite liefen zehn Jahre). Der vorläufige Vorteil einer Vorsteuerstundung im Einzelunternehmen werde durch den endgültigen Nachteil des Abschreibeverbots sicher mehr als kompensiert. Ein Missbrauch iSd § 22 BAO könne nicht vorliegen, da er keinen zivilrechtlichen ungewöhnlichen Weg, sondern im Gegenteil dem denkbar einfachsten Weg gewählt habe. In wirtschaftlicher Betrachtungsweise ergebe sich eine nahtlose Weiterbetreuung derselben Klienten nach wie vor durch den Bw im gesamten Zeitraum.

Im Zeitpunkt der Rechnungslegung (den er nicht frei wählen können) habe er sich auf die Meinung der Standardkommentare gestützt. Die mittlerweile verschärfte Rechtsprechung habe er nicht vorausahnen können, sodass er sich diesbezüglich für schutzwürdig halte.

Das Finanzamt forderte den Bw in der Folge auf, eine Berechnung des Veräußerungsgewinnes betreffend die Veräußerung bzw Teilveräußerung seines Einzelunternehmens an die GmbH nachzureichen. Es werde seitens des Finanzamtes beabsichtigt, die Erlöse aus der Veräußerung des Klientenstocks in Höhe von 2.324.000 S netto und der Hard- und Software in

Höhe von 707.350 S netto im Jahr 1994 der Umsatzsteuer mit einem Steuersatz von 20% zu unterziehen.

Diesen Vorhalt beantwortete der Bw nicht.

Das Finanzamt erließ daraufhin die nunmehr strittigen Umsatz- und Einkommensteuerbescheide, wobei es in der gesondert zugestellten Bescheidebegründung ausführte, mangels Beantwortung des Vorhaltes sei die Teilbetriebsveräußerung wie folgt berechnet worden:

3.031.350 S Veräußerung Klientenstock und EDV laut Rechnung

555.225 S abzüglich Buchwerte EDV

578.000 S abzüglich 80% Buchwert Firmenwert 3/94 (abzüglich 1/2 Quote AfA)

1.898.125 S

80.000 S 80% Freibetrag gemäß § 24 EStG

1.818.125 S Veräußerungsgewinn

Der Übergangsgewinn auf die Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs 1 EStG werde mit 200.000 S geschätzt (offenen Forderungen) – begünstigter Steuersatz gemäß § 37 EStG.

Die Höhe der jährlichen AfA ab dem Jahr 1995 für den Rest-Firmenwert betrage 20.643 S (144.500 S - Restnutzungsdauer 7 Jahre).

Im Jahr 1994 sei eine AfA von 42.500 S (halbe Quote) zuzüglich 10.321 S (halbe Quote) berücksichtigt worden.

Das Entgelt für die Veräußerung der EDV-Hard- und Software bzw für den Klientenstock sei der 20%igen Umsatzsteuer unterzogen worden.

In der gegen diese Bescheide erhobene Berufung führte der Bw aus, hinsichtlich des Sachverhaltes verweise er auf die Darstellung anlässlich seiner Vorhaltsbeantwortung, welche er auch im Berufungsverfahren unverändert aufrechterhalte und die er seiner Berufung anzuschließen ersuche. Zentrales Argument seiner Sachverhaltsdarstellung sei, dass die vom Finanzamt behauptete Geschäftsveräußerung im Ganzen iSd § 4 Abs 7 UStG niemals stattgefunden habe. Von einer Veräußerung sei nur seine EDV-Anlage, nicht aber der Klientenstock betroffen gewesen, welchen der Bw der GmbH nur (und ausdrücklich) zur Nutzung überlassen habe. Wie bereits dargetan, sei die GmbH weder rechtlich noch praktisch in der Lage, diesen Klientenstock anders als vereinbart zu nutzen. Das gelte neben einen allfälligen Verkauf der GmbH auch für deren Insolvenz. Ein Übergang der Vertretungen (Vollmachten) auf die GmbH sei weder beabsichtigt oder vollzogen worden. Das gelte für den allergrößten Teil der damals betroffenen Klienten immer noch. Da in den bekämpften Bescheiden seiner Sichtweise

offenbar nicht gefolgt worden sei, erhebe sich die Frage nach einer Begründung iSd § 93 Abs 3 lit. a BAO. Die gesondert zugestellte Bescheidebegründung erfülle die geforderte Auseinandersetzung mit seinem Vorbringen gar nicht, da mit keinem Wort zu seinen Argumenten Stellung genommen worden sei. Insoweit liege auch keine Begründung, sondern nur eine Hilfsrechnung über die Ermittlung der Bemessungsgrundlagen vor. Die Berechnung hinsichtlich des Veräußerungsgewinnes stelle er betragsmäßig außer Streit. Den Ansatz eines Übergangsgewinnes aus offenen Forderungen in Höhe von 200.000 S bestreite er aber und mache stattdessen einen Übergangsverlust in Höhe von 354.017 S geltend, den er aus den Abgrenzungserfordernis für nach dem Veräußerungstichtag noch von seinen Einzelunternehmen fakturierten aber schon – gemäß der Sichtweise des Finanzamtes – von der GmbH erbrachten Leistungen ableite.

Die Abgabenbehörde zweiter Instanz forderte den Bw daraufhin auf, folgende Fragen zu beantworten:

- "1. Legen Sie bitte die den genannten Rechnungen vom 30. März 1994 bzw vom 28. Februar 1994 zu Grunde liegenden Verträge vor. Falls keine schriftlichen Vereinbarungen bestehen sollten, erläutern Sie bitte die wesentlichen Punkte von allenfalls bestehenden mündlichen Vereinbarungen.
2. Legen Sie bitte die der genannten Nutzung zu Grunde liegende Vereinbarung vor. Falls keine schriftliche Vereinbarung bestehen sollte, erläutern Sie bitte die wesentlichen Punkte einer allenfalls bestehenden mündlichen Vereinbarung.
3. Haben Sie der GmbH auch andere Betriebsmittel oder Personal überlassen?
4. Geben Sie bitte bekannt, ob und gegebenenfalls wann die in den genannten Rechnungen ausgewiesenen Beträge von der GmbH tatsächlich entrichtet wurden.
5. Geben Sie bitte bekannt, wie viele Klienten Ihres Einzelunternehmens Sie mit der genannten Nutzungsvereinbarung der GmbH zur Nutzung überlassen haben und wie viele Ihrer Klienten davon nicht betroffen waren.
6. In Ihrer Berufung haben Sie ausgeführt, es sei kein Übergangsgewinn von 200.000,-- S, sondern ein Übergangsverlust von 354.017,-- S entstanden. Stellen Sie bitte rechnerisch dar, wie sich dieser Verlust berechnet."

Diesen Vorhalt ließ der Bw trotz mehrfacher Erinnerungen durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz unbeantwortet.

Zu der am 30.3.2004 auf Antrag des Bw abgehaltenen Berufungsverhandlung erschien der Bw nicht.

Über die Berufung wurde erwogen:

Feststellungen:

Der Bw ist Steuerberater. Im Jahr 1994 veräußerte er einen in Form eines Teilbetriebes geführten Teil seines Betriebes (Einzelunternehmens) indem er dessen wesentliche Betriebsgrundlagen, den Klientenstock sowie die EDV-Hard- und Software, an die T.-GmbH übertrug. Dabei wurde der auf diesen Teilbetrieb entfallende Teil des Klientenstockes zur Gänze auf die T.-GmbH übertragen. Es entstand ein dabei ein Übergangsgewinn von 200.000 S und ein Veräußerungsgewinn von 1.818.125 S.

Beweiswürdigung:

Der Bw hat laut der von ihm ausgestellten Rechnungen einen Teil seines Klientenstocks sowie EDV-Hard- und Software an die GmbH verkauft. Er hat in der Berufung behauptet, er habe lediglich die EDV-Anlage an die GmbH veräußert, die Klienten habe er der GmbH nur zur Nutzung überlassen. In seiner Vorhaltbeantwortung hat der Bw angegeben, es habe lediglich eine Unterbevollmächtigung stattgefunden, wobei die Klienten, die keine Buchhaltungsaufträge erteilt hätten überhaupt vom Einzelunternehmen weiterbetreut und fakturiert worden seien.

An der weiteren Ermittlung des Sachverhaltes hat der Bw trotz ausdrücklich gewährter Gelegenheit nicht mitgewirkt. Der unabhängige Finanzsenat sieht sich auf Grund der Aktenlage und dieser unterbliebenen Mitwirkung des Bw nicht veranlasst, von den vom Finanzamt getroffenen Feststellungen abzugehen.

Auf Grund des Wortlautes der den Klientenstock betreffenden Rechnung ("Vereinbarungsgemäß übergebe ich Ihnen hiermit einen Teil meines Klientenstocks zur weiteren Betreuung und Abrechnung., sodass sich nachstehender **Kaufpreis** ergibt: Entgelt für Klientenstock ...") sowie auf Grund des Umstandes, dass es der Bw im Berufungsverfahren unterlassen hat, die konkreten Fragen der Abgabenbehörde zweiter Instanz nach den zugrundeliegenden vertraglichen Vereinbarungen, der Anzahl der abgetretenen und der nicht abgetretenen Klienten sowie des Zeitpunktes der Entrichtung des in den Rechnungen ausgewiesenen Entgeltes zu beantworten, gelangt der unabhängige Finanzsenat – ebenso wie das Finanzamt in der ergänzenden Bescheidbegründung – zur Ansicht, dass der Bw tatsächlich anlässlich der in den Rechnungen bescheinigten Veräußerungsgeschäfte die wesentlichen Grundlagen seines Unternehmens an die GmbH veräußert hat, wobei es sich um die Ver-

äußerung eines Teilbetriebes handelte. Welche oder wie viele Klienten von dieser Übertragung ausgenommen gewesen wären, hat der Bw trotz ausdrücklicher Aufforderung nicht bekannt gegeben. Der unabhängige Finanzsenat sieht es daher als erwiesen an, dass sämtliche Klienten dieses Teilbetriebes von dieser Übertragung betroffen waren.

Hinsichtlich der Höhe des Veräußerungsgewinnes wurde die vom Finanzamt vorgenommene Schätzung seitens des Bw außer Streit gestellt. Hinsichtlich der Höhe des Übergangsgewinnes hat der Bw angegeben, dieser stelle sich tatsächlich als Übergangsverlust in Höhe von 354.017 S dar. Der Aufforderung der Abgabenbehörde zweiter Instanz, den von ihm behaupteten Übergangsverlust rechnerisch darzustellen, ist der Bw im Berufungsverfahren jedoch nicht nachgekommen. Der unabhängige Finanzsenat sieht daher keinen Anlass, die vom Finanzamt vorgenommene Schätzung anzuzweifeln oder von dieser abzuweichen.

Rechtliche Beurteilung:

Veräußerungsgewinne sind gemäß § 24 Abs 1 EStG ua Gewinne, die bei der Veräußerung des ganzen Betriebes oder eines Teilbetriebes erzielt werden. Dieser Gewinn ist gemäß § 24 Abs 2 zweiter Satz EStG für den Zeitpunkt der Veräußerung nach § 4 Abs 1 (oder § 5) EStG zu ermitteln. § 24 Abs 2 EStG ordnet ausnahmslos für die Ermittlung des Veräußerungsgewinnes einen Betriebsvermögensvergleich an. Einnahmen-Ausgaben-Rechner haben daher den Veräußerungsgewinn gemäß § 4 Abs 1 EStG zu ermitteln. Vom Einnahmen-Ausgaben-Rechner ist für den Zeitpunkt der Betriebsveräußerung ein Übergangsgewinn oder -verlust zu ermitteln. Der laufende Gewinn ist zum Normalsteuersatz zu versteuern, der Übergangsgewinn ist nach § 37 EStG begünstigt, der Veräußerungsgewinn ist nach § 24 EStG begünstigt, idR auch nach § 37 EStG (vgl Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 24, Tz 66).

Eine Betriebsveräußerung setzt nicht den Verkauf des gesamten Betriebsvermögens, sondern nur die Übereignung der wesentlichen Grundlagen des Betriebes voraus. Die Frage, welche Wirtschaftsgüter die wesentliche Grundlage des Unternehmens bilden, ist in funktionaler Betrachtungsweise nach dem jeweiligen Betriebstypus zu beantworten. Bei freien Berufen ist in Rechnung zu stellen, dass dort der Geschäftserfolg in aller Regel entscheidend vom Vertrauen des Kunden (Klienten) zum Angehörigen des freien Berufes abhängt. Zu den wesentlichen Grundlagen eines Steuerberatungsunternehmens gehört somit der Klientenstock. Im Erwerb des größten Teiles des Klientenstockes eines Steuerberaters ist der für den Betriebserwerb ausschlaggebende Umstand zu sehen. Bei der Beurteilung des Vorliegens

einer Betriebsveräußerung ist maßgeblich, ob ein Unternehmerwechsel infolge Überlassung der wesentlichen Betriebsgrundlagen stattgefunden hat (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 25. Jänner 1995, 93/15/0100). Da der Bw die wesentlichen Grundlagen seines (Teil)Betriebes übertragen hat, handelte es sich im Berufungsfall um eine (Teil)Betriebsveräußerung.

Wird ein Unternehmen oder ein in der Gliederung eines Unternehmens gesondert geführter Betrieb im Ganzen veräußert (Geschäftsveräußerung), so ist gemäß § 4 Abs 7 UStG Bemessungsgrundlage das Entgelt für die auf den Erwerber übertragenen Gegenstände und Rechte (Besitzposten). Die Befreiungsvorschriften bleiben unberührt. Die übernommenen Schulden können nicht abgezogen werden.

Die Bestimmungen der § 17 Abs 1 und 2 UStG über die Versteuerung nach vereinnahmten Entgelten finden gemäß § 17 Abs 7 UStG auf die Geschäftsveräußerung im Ganzen (§ 4 Abs 7 UStG) keine Anwendung.

Im Fall der Geschäftsveräußerung im Ganzen (Veräußerung eines Unternehmens oder eines in der Gliederung eines Unternehmens gesondert geführten Betriebes im Ganzen) ist daher zwingend Sollversteuerung vorzunehmen.

Eine solche Veräußerung eines in der Gliederung eines Unternehmens gesondert geführten Betriebes im Ganzen liegt im Berufungsfall vor. Es war daher für diese Veräußerung Sollbesteuerung anzuwenden.

Die Berufung erweist sich somit insgesamt als unbegründet und war daher gemäß § 289 Abs 2 BAO als unbegründet abzuweisen.

Wien, 2. April 2004