

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter des BFG über die Beschwerde des Bf, Adresse\_1, gegen den Einkommensteuerbescheid des Finanzamtes vom 26. November 2010 für das Jahr 2009 zu Recht erkannt:

1. Die Bescheidbeschwerde wird gemäß § 279 Abs 1 BAO als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.
2. Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art 133 Abs 4 B-VG nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

### A) Verfahren vor dem Finanzamt (FA)

#### 1. Allgemeines

Der Beschwerdeführer (im Folgenden kurz: Bf) war bis Dezember 2000 bei der Versicherungsgesellschaft\_1 und von Jänner 2001 bis Oktober 2002 bei der Versicherungsgesellschaft\_2 im Rahmen eines Dienstverhältnisses beschäftigt. Daneben übte er seit dem Jahr 1987 (teilweise mit Unterbrechungen durch Ruhendmeldungen) eine gewerbliche Versicherungsmaklertätigkeit aus und erklärte hieraus Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

Mit **Gesellschaftsvertrag vom 20. Mai 2003** gründete der Bf zusammen mit zwei weiteren Gesellschaftern die Name\_1\_2\_3 OEG (nunmehr Versicherung OG).

Im Beschwerdejahr 2009 erzielte der Bf Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus der Beteiligung an der Versicherung OG sowie Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Form einer Pension.

**1.1 Laut Einkommensteuererklärung 2009** erzielte der Bf Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 69.857,16 €. Darin enthalten seien Halbsatzeinkünfte in Höhe von 54.836,00 €.

**1.1.1** Die für die Beurteilung der gegenständlichen Streitfrage wesentlichen Inhalte des Vertrages über die Errichtung einer offenen Erwerbsgesellschaft vom 20. Mai 2003 lauten wie folgt:

„§ 4 Unternehmensgegenstand

*Gegenstand des Unternehmens ist der Betrieb eines Versicherungsmaklerbüros, Beratungen in Versicherungsangelegenheiten, Handels- und Handelsagentengewerbe und Vermögensberater sowie alle Tätigkeiten, die diesem Unternehmenszweck dienlich erscheinen.*

.....

#### *§ 6 Ausscheiden eines Gesellschafters*

*Durch die Eröffnung des Konkurses über das Vermögen eines Gesellschafters oder durch die Kündigung eines Privatgläubigers wird die Gesellschaft nicht aufgelöst, wenn die verbleibenden Gesellschafter den Geschäftsanteil des betreffenden Gesellschafters übernehmen. Der Ausscheidende Gesellschafter ist in diesem Fall iSd § 17 dieses Vertrages von den aufgreifenden Gesellschaftern abzufinden.*

#### *§ 7 Tod eines Gesellschafters*

*Bei Tod eines Gesellschafters wird die Gesellschaft nicht aufgelöst. Der Anteil des verstorbenen Gesellschafters wächst den überlebenden Gesellschaftern anteilig an. Den Erben ist eine Abfindung in Höhe von 180% des durchschnittlichen Jahresgewinnes des verstorbenen Gesellschafters berechnet von den dem Todeszeitpunkt vorangegangenen drei Kalenderjahren zu zahlen.*

.....

*Der Kundenstock des Verstorbenen geht anteilig auf die überlebenden Gesellschafter über.*

.....

#### *§ 10 Einlagen, Beteiligung*

*Jeder Gesellschafter leistet eine Bareinlage in Höhe von 300,00 €, die mit Abschluss des Gesellschaftsvertrages auf das Gesellschaftskonto einzuzahlen ist und stellt seine Arbeitskraft hauptberuflich der Gesellschaft zur Verfügung.*

*Jeder Gesellschafter ist am Vermögen der Gesellschaft zu je einem Drittel beteiligt.*

.....

#### *§ 11 Gewinn- und Verlustbeteiligung, Entnahmerechte*

*Für die Gesellschafter wird von der Gesellschaft ein Bankkonto eröffnet und eine Kundendatei geführt. Jeder Gesellschafter erhält die durch seine Vermittlungstätigkeit von Lebensversicherungen und Pensionsvorsorgen auf seinem Konto anfallenden Provisionen als garantierten Vorweggewinnbezug. Er ist berechtigt, diese Provisionen in dieser Höhe auch zu entnehmen, sobald diese auf dem jeweiligen Gesellschafterkonto zur freien Verfügung eingelangt sind. Provisionen aus der Vermittlung von Sach- und sonstigen Personenversicherungsverträgen fließen dem Gesellschaftskonto zu.*

.....

#### *§ 17 Auseinandersetzung*

*Kommt im Falle des Ausscheidens eines Gesellschafters eine Einigung über den Übernahmepreis nicht zustande, so erhält der abzufindende Gesellschafter seinen anteiligen Buchwert laut Vermögensbeteiligung.*

*Der ausscheidende Gesellschafter verpflichtet sich, seinen Kundenstock den verbleibenden Gesellschaftern anzubieten. Der Preis des Kundenbestandes wird mit*

*180% des durchschnittlichen Jahresgewinnes des ausscheidenden Gesellschafters berechnet, wenn dieser einen von den übrigen Gesellschaftern einstimmig zur Kenntnis genommenen Nachfolger bringt. Wird kein Nachfolger in die Gesellschaft aufgenommen, so gebühren dem ausscheidenden Gesellschafter 240% seines durchschnittlichen Jahresgewinnes.*

*Der durchschnittliche Jahresgewinn ergibt sich aus dem Durchschnitt der Gewinne des Ausgeschiedenen in den letzten drei Geschäftsjahren vor seinem Ausscheiden. Der so ermittelte Betrag ist in 36 gleichen Monatsraten beginnend mit dem dem Ausscheiden folgenden Monatsersten bar, abzugsfrei und unverzinst, jedoch wertgesichert (VPI 2000 = 100; Ausgangsbasis ist die für den Monat des Ausscheidens verlautbarte Indexzahl) auszubezahlen.....“*

**1.2 Die Mitteilung über die gesonderte Feststellung 2009** enthält die Feststellung, dass im Hinblick auf das Versicherung OG vom 3. November 2010 auf den Berufungswerber Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 69.857,16 € entfallen; darin würden Veräußerungs- und Aufgabegewinne in Höhe von 54.836,00 € enthalten sein. Bei der Veranlagung des beteiligten Steuerpflichtigen würden im Rahmen der Einkommensermittlung in Frage kommende Begünstigungen/Besteuerungswahlrechte nach §§ 24, 37 und 97 EStG 1988 zu berücksichtigen sein.

**1.3 Mit Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2009 vom 26. November 2010** wurden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit 67.423,83 € festgesetzt und unter anderem wie folgt begründet:

Der Hälftesteuersatz für den Veräußerungsgewinn hätte nicht berücksichtigt werden können, da die Siebenjahresfrist nicht erfüllt sei.

Der anteilige Freibetrag in Höhe von 2.433,33 € sei berücksichtigt worden.

**1.4 Mit Schreiben vom 10. Dezember 2010** wurde gegen obigen Bescheid **Berufung** eingereicht und wie folgt ausgeführt:

Im angegebenen Bescheid sei die Anwendung des Hälftesteuersatzes für den Veräußerungsgewinn in Höhe von 54.836,00 € nicht anerkannt worden, da die 7-Jahres-Frist nicht erfüllt sei.

Der Berufungswerber hätte am 20. November 1987 das Gewerbe „Versicherungsmakler“ angemeldet und neben seiner Tätigkeit als angestellter Versicherungsvertreter immer ausgeübt. Das gehe auch daraus hervor, dass er immer Einkünfte aus Gewerbebetrieb erklärt habe. Nachdem im Jahr 2002 das letzte Angestelltenverhältnis gelöst worden sei, hätte er ab diesem Zeitpunkt nur mehr die gewerbliche Tätigkeit als Versicherungsmakler ausgeübt. Im Jahr 2003 sei dann die Gründung der „Name\_1\_2\_3 OEG“ erfolgt. Der bisher vom Berufungswerber aufgebaute Kundenstock sei in die OEG übernommen worden. Mit 1. August 2009 hätte der Berufungswerber wegen Pensionierung die gewerbliche Tätigkeit aufgegeben und den Kundenstock an die verbleibenden Gesellschafter der OEG verkauft. Somit sei eindeutig nachgewiesen, dass seit der Eröffnung der gewerblichen Tätigkeit wesentlich mehr als 7 Jahre verstrichen seien und daher die Progressionsermäßigung gemäß § 37 EStG zustehe.

**1.5** Mit **Berufungsvorentscheidung vom 30. Dezember 2010** wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen und wie folgt ausgeführt:

Der Berufungsweber hätte seinen Anteil an der Firma Versicherung OG im Jahr 2009 veräußert, der Veräußerungsgewinn sei bei seinen Einkünften unter den Einkünften aus Gewerbebetrieb erfasst worden.

Die Firma Versicherung OG sei am 4. Juni 2003 neu gegründet und ins Firmenbuch eingetragen worden. Aus § 10 des Gesellschaftsvertrages vom 20. Mai 2003 gehe hervor, dass jeder Gesellschafter eine Bareinlage in Höhe von 300,00 € auf das Gesellschaftskonto einzuzahlen und seine Arbeitskraft der Gesellschaft zur Verfügung zu stellen habe. Jeder Gesellschafter sei am Vermögen zu je einem Drittel beteiligt. Aus dem Vertrag gehe nicht hervor, dass von einem Gesellschafter ein Einzelunternehmen unter Buchwertfortführung eingebracht worden sei.

Gemäß § 37 Abs 5 EStG 1988 stehe der ermäßigte Steuersatz für Veräußerungs- und Übergangsgewinne nur über Antrag und nur dann zu, wenn seit der Eröffnung oder dem letzten entgeltlichen Erwerbsvorgang sieben Jahre verstrichen seien.

Die Eröffnung eines Betriebes sei dann anzunehmen, wenn ein Betrieb neu gegründet werde (Neugründung Versicherung OG Juni 2003).

Bei der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils beginne die Siebenjahresfrist grundsätzlich mit der Gründung der Personengesellschaft bzw. mit dem Erwerb des Mitunternehmeranteils bei unentgeltlichem Erwerb mit dem letzten entgeltlichen Erwerb. Nur wenn ein Einzelunternehmen in eine OG bzw. KG unter Buchwertfortführung eingebracht werde, dann sei für die Siebenjahresfrist die Gründung des Einzelunternehmens maßgeblich. Für die Veräußerung des späteren Mitunternehmeranteils beginne die Frist mit der Gründung bzw. dem letzten entgeltlichen Erwerb des Einzelunternehmens (VwGH 17.12.1998, 97/15/0145).

Nur wenn ein Zusammenhang mit einem eingebrachten Einzelunternehmen bestehen würde, würde der Zeitpunkt der Gründung des Einzelunternehmens für die Berechnung der Siebenjahresfrist maßgeblich sein.

Im gegenständlichen Fall sei aber der Anteil aus einer im Juni 2003 neu gegründeten Personengesellschaft im Jahr 2009 aufgegeben worden, der maßgeblich Siebenjahreszeitraum wäre noch nicht verstrichen, es hätte daher der begünstigte Steuersatz gemäß § 37 EStG 1988 nicht gewährt werden können.

**1.6** Mit Schreiben vom **24. Jänner 2011** wurde der **Antrag auf Vorlage der Berufung** an die Abgabenbehörde zweiter Instanz, sowie ein Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung gestellt und wie folgt ausgeführt:

Der Berufungswerber hätte im Jahr 2009 seinen Anteil an dem Versicherung OG veräußert, der Veräußerungsgewinn sei bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb erfasst worden. Wie die Behörde in der Berufungsvorentscheidung ausführe, gehe aus dem Gesellschaftsvertrag nicht hervor, dass ein Einzelunternehmen unter Buchwertfortführung eingebracht worden wäre.

Tatsache sei, dass jeder der drei Gesellschafter zusätzlich zu seiner Arbeitskraft seinen zu diesem Zeitpunkt bestehenden Kundenstock unentgeltlich in die Gesellschaft eingebracht

habe, da jeweils nur eine Bareinlage von 300,00 € geleistet worden wäre. Über die Tatsache der jeweils unentgeltlichen Einbringung hätte unter den Gesellschaftern Einigkeit geherrscht. Dies komme unter anderem dadurch zum Ausdruck, dass ab Gründung der OG sämtliche bestehenden Folgeprovisionen der Gesellschafter aus bereits bestehenden Verträgen (Kundenstock) unmittelbar der OG zugeflossen wären.

Weiteres Betriebsvermögen sei bei den Gesellschaftern nicht vorhanden gewesen, da sämtliche Anschaffungen bereits durch die OG erfolgt wären. Die erforderlichen Räumlichkeiten seien ab Gründung der OG von dieser angemietet worden.

Bei Betriebsübertragungen mit Buchwertfortführung (insb. bei unentgeltlichen Übertragungsvorgängen) sei auf die Eröffnung bzw. den letzten entgeltlichen Erwerb des Rechtsvorgängers abzustellen (VwGH 17.12.1998, 97/15/0145, Kanduth-Kristen in Jakom, EStG<sup>3</sup>, § 37 Rz 27). Somit sei für den Beginn des Fristenlaufes gemäß § 37 EStG 1988 die Betriebseröffnung des Einzelunternehmens des Berufungswerbers maßgeblich, welche nachweislich bereits im Jahr 1987 erfolgt sei.

**1.7 Mit Vorlagebericht vom 9. Februar 2011** wurde die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung **vorgelegt**.

#### **B) Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat UFS)**

**1. Mit Ergänzungersuchen vom 28. Februar 2012** wurde der Bf ersucht, folgende Fragen zu beantworten und Beweismittel vorzulegen:

*"1. Voraussetzung für einen Antrag nach § 37 Abs 5 EStG ist, dass seit der Eröffnung oder dem letzten entgeltlichen Erwerbsvorgang **sieben** Jahre verstrichen sind. Die siebenjährige Frist läuft in Fällen der **Gesamtrechtsnachfolge** (Erbschaft, Verschmelzung, Spaltung, Umwandlung) weiter. Eine Betriebsübertragung im Zuge einer **Einzelrechtsnachfolge** setzt den neuerlichen Beginn des Fristenlaufes in Gang (siehe z.B. Wolf, Feuchtinger, SWK Spezial, September 2007, "Betriebsübertragungen kompakt", Seite 159).*

*Nach der Aktenlage wurde die Personengesellschaft (OEG) mit Vertrag vom 20. Mai 2003 neu gegründet.*

*Im Berufungsschreiben vom 6. Dezember 2010 haben Sie bekannt gegeben, dass der bisher von Ihnen aufgebaute Kundenstock in die OEG übernommen worden sei.*

*Mit Berufungsvorentscheidung vom 30. Dezember 2010 hat das Finanzamt fest gehalten, dass dem Gesellschaftsvertrag nicht zu entnehmen sei, dass ein Einzelunternehmen unter Buchwertfortführung eingebracht wurde.*

*Dem haben Sie mit Vorlageantrag vom 24. Jänner 2011 entgegen gehalten, dass jeder der drei Gesellschafter zusätzlich zu seiner Arbeitskraft seinen zu diesem Zeitpunkt bestehenden Kundenstock **unentgeltlich** in die Gesellschaft eingebracht habe. Die Unentgeltlichkeit komme dadurch zum Ausdruck, "dass ab Gründung der OG sämtliche bestehenden Folgeprovisionen der Gesellschafter aus bereits bestehenden Verträgen (Kundenstock) unmittelbar der OG zugeflossen sind."*

Damit bleibt jedoch die Frage unbeantwortet, ob bzw. auf welche Weise im gegenständlichen Fall eine Betriebsübertragung an die damalige OEG im Zuge einer **Gesamtrechtsnachfolge bzw. Buchwertfortführung** vorliegt (Z.B. Zusammenschluss nach Art. IV Umgründungssteuergesetz, Schenkung oder Erbschaft). Denn nur für den Fall einer Gesamtrechtsnachfolge bzw. einer unentgeltlichen Betriebsübertragung sind die Buchwerte fortzuführen und wäre somit eine "Ausdehnung" der siebenjährigen Frist auf Zeiten vor Gründung der OEG möglich.

Um Stellungnahme und Vorlage geeigneter Beweismittel wird ersucht.

2. Weiters werden Sie um Beantwortung folgender Fragen und Vorlage zweckdienlicher Beweismittel ersucht:

- a) Erfolgte ein Zusammenschluss iSd Art IV des Umgründungssteuergesetzes der Gesellschafter (mit Gesamtrechtsnachfolge) zu einer Personengesellschaft? Um Vorlage diesbezüglicher Verträge (Zusammenschlussvertrag, Gesellschaftsvertrag etc.) wird ersucht.
- b. Im Falle eines Zusammenschlusses war zum Zusammenschlussstichtag eine Bilanz iSd § 4 Abs 1 EStG zu erstellen. Sie werden ersucht, diese Bilanz vorzulegen.
- c) Wie bereits seitens des Finanzamtes festgestellt, geht aus dem Gesellschaftsvertrag vom 20. Mai 2003 (insbesondere § 10 "Einlagen, Beteiligung") nicht hervor, dass ein Gesellschafter ein Einzelunternehmen (unter Buchwertfortführung) eingebracht hätte. Laut Vertrag hat jeder Gesellschafter ausschließlich eine Bareinlage iHv. 300,00 € eingebracht und seine Arbeitskraft zur Verfügung gestellt.

Gab es darüber hinaus Vereinbarungen oder Verträge über die Einbringung der bestehenden Einzelunternehmen bzw. Kundenstöcke der Gesellschafter in die OEG? Wenn ja, stellen Sie dar, wie diese Vereinbarungen nach außen in Erscheinung getreten sind. Sie werden ersucht, alle diesbezüglichen Unterlagen vorzulegen.

- d) Im Vorlageantrag haben Sie erklärt, die unentgeltliche Einbringung des Kundenstocks komme unter anderem dadurch zum Ausdruck, dass ab Gründung der OG sämtliche bestehenden Folgeprovisionen der Gesellschafter aus bereits bestehenden Verträgen (Kundenstock) unmittelbar der OG zugeflossen seien. Diese Aussage steht im Widerspruch mit § 11 des Gesellschaftsvertrages, wonach jeder Gesellschafter die durch seine Vermittlungstätigkeit von Lebensversicherungen und Pensionsvorsorgen auf seinem Konto anfallenden Provisionen als garantierten Vorwegbezug erhalte und er diese auch abheben könne. Anders seien die Provisionen aus der Vermittlung von Sach- und sonstigen Personenversicherungsverträgen zu behandeln, welche direkt dem Gesellschaftskonto zuflossen.

Sie haben Gelegenheit zur Stellungnahme.

3. Fällt der Übertragungsvorgang nicht in den Anwendungsbereich des Art. IV UmgrStG, kommt es nach den allgemeinen ertragsteuerlichen Grundsätzen zur Realisierung der im übertragenen Vermögen enthaltenen stillen Reserven. Die Übertragung von Vermögen

gegen Gesellschaftsrechte stellt demnach einen Tausch nach § 6 Z 14a EStG dar (vgl. Bertl/Mandl/Mandl/Ruppe, *Die Personengesellschaft im Handels- und Steuerrecht*; Punkt 3.4.3, Seite 65).

Nach § 6 Z 9 a EStG hat der Rechtsnachfolger die Buchwerte des bisherigen Betriebsinhabers (Anteilsinhabers) zu übernehmen (Buchwertfortführung), wenn ein Betrieb, ein Teilbetrieb oder der Anteil eines Gesellschafters, der als Unternehmer (Mitunternehmer) eines Betriebes anzusehen ist, unentgeltlich übernommen wird.

a) **Unentgeltlich** ist der Erwerb im Fall der Schenkung oder der Erbschaft; wobei als Konsequenz Buchwertfortführung angenommen wird (Doralt/Mayr, EStG<sup>14</sup>, § 6, Rz 405; mit Hinweis auf Stoll, *Rentenbesteuerung*<sup>4</sup>, Rz 371).

Ein allfälliger Schenkungsvertrag wäre vorzulegen.

Wurde die Schenkung beim Finanzamt angezeigt?

b) Für den Fall, dass weder ein Zusammenschluss nach Art. IV UmgrStG, noch die Voraussetzungen des § 6 Z 9a EStG vorliegen, werden Sie ersucht, bekannt zu geben, ob im Jahr 2003 die Aufdeckung der stillen Reserven durchgeführt wurde. Bitte um Vorlage der entsprechenden Unterlagen.

4. Für den Fall des unentgeltlichen Betriebserwerbs wäre von folgendem Sachverhalt auszugehen und stellten sich nachstehende Fragen:

a) Nach dem Veranlagungsakt bzw. dem Abgabeninformationssystem der Finanzverwaltung (AIS) haben sich in den drei letzten Jahren vor der Gründung der OEG die Einkünfte wie im Folgenden dargestellt aufgeteilt:

| <b>Jahr</b>  | <b>Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit</b> | <b>Einkünfte aus Gewerbebetrieb</b> | <b>in %</b> |
|--------------|--|-------------------------------------|-------------|
| 2000         | 410.319,00                                     | 58.935,00                           | 14,36       |
| 2001         | 290.289,00                                     | 18.068,00                           | 6,22        |
| 2002         | 333.799,15                                     | 144,34                              | 0,04        |
| Durchschnitt | 1.034.407,15                                   | 77.147,34                           | 7,46        |

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb (für sich betrachtet) haben sich wie folgt entwickelt:

b) Zum Zweck der durchgängigen Darstellung der im Rahmen der OG als "Personengeschäfte" weitergeführten Einkünfte aus Versicherungsmakler werden Sie ersucht, die "Einkünfte aus Personengeschäften" in den Jahren 2003 bis 2006 (=Sonderbetriebseinnahmen; Kennzahl 9915) in der Tabelle laut lit. a) zu ergänzen.

c) Bereits aus der Darstellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb (aus der Tätigkeit als Versicherungsmakler in den Jahren 1997 bis 2002 einerseits und den Einkünften aus Gewerbebetrieb "OG gesamt" in den Jahren 2003 bis 2009 andererseits) zeigt sich, dass

sich die Einkünfte aus Gewerbebetrieb bis zum Jahr 2003 (Gründung der OEG) drastisch verringert und ab diesem Zeitpunkt wieder tendenziell erhöht haben. Offenbar musste der Kundenstock in der OEG (ab 2003) neu aufgebaut werden.

Sie haben Gelegenheit zu Stellungnahme.

d) Nach der Aktenlage hängt der Neuaufbau des Kundenstocks eng mit dem Wechsel des Arbeitgebers im Jahr 2002 zusammen.

Zur Beurteilung der Frage, ob tatsächlich eine Nebentätigkeit zur nichtselbständigen Tätigkeit vorliegt, werden Sie ersucht, das System der Zahlungen auf Ihr Provisionskonto (als "nicht sozialversicherter Mitarbeiter") näher zu erläutern.

e) Geben sie bitte detailliert bekannt, aus welchen Kunden sich der von Ihnen in die damalige OEG im Jahr 2003 – wie behauptet - eingebrachte Kundenstock zusammengesetzt (Polizzen-Nummer, Name des Kunden, Art der Versicherung, Höhe der Provision, Name der Versicherungsgesellschaft, für welche die Versicherung vermittelt wurde etc.) und wie sich der daraus erzielte Gewinn aus Gewerbebetrieb ergeben hat. Um entsprechende rechnerische Darstellung wird ersucht.

f) Geben Sie die in Punkt e) angeführten Daten auch für den Kundenstock zum Zeitpunkt der Veräußerung im Jahr 2009 bekannt.

5. Laut Berufung haben Sie im Jahr 2009 den Kundenstock an die verbleibenden Gesellschafter verkauft.

Wie wurde die Höhe dieses „Verkaufspreises“ (in Höhe von 54.836,00 €) ermittelt? Bitte legen sie eine detaillierte rechnerische Darstellung vor.

6. Gab es eine Abfindung laut Gesellschaftsvertrag (§ 17)?

7. Gab es Vereinbarungen mit den anderen Gesellschaftern anlässlich des Verkaufs?

8. Befand sich der Kundenstock im Sonderbetriebsvermögen?"

1.1 Mit **Antwortschreiben vom 26. März 2012** beantwortete der Bf diese Fragen wie folgt:

Punkt 1: Siehe beiliegende Vereinbarung bzw. Erklärung der Gesellschafter (Beilage 1)

Punkt 2 a u. b: Wir verweisen auf den OG-Vertrag bzw. die Vereinbarung lt. Punkt 1.

Punkt 2 c: Siehe Vereinbarung lt. Punkt 1.

Ab Gründung der OG im neuen von dieser Gesellschaft gemieteten Büro trat jeder Gesellschafter als Vertreter der OG auf. Je nach Anwesenheit im gemeinsamen Büro wurden z.B. alle Kunden von den jeweiligen anwesenden Gesellschaftern betreut, egal wessen "Kunde" es vor der Gründung gewesen war. Die OG hat auch die Abrechnung der Provisionen über die Dachorganisation "Name\_1" von Herrn Name\_Bf übernommen.

Punkt 2 d: Im § 11 des Gesellschaftsvertrages wird lediglich vereinbart, dass die Provisionen aus der Vermittlung von Lebensversicherungen und Pensionsvorsorgen den jeweiligen Gesellschaftern als Vorwegbezug bei der Gewinnverteilung zufließen. Die

Provisionen aus den Personenversicherungen sind in den jeweiligen Gesamtprovisionen pro Jahr der "Name\_1 GmbH" (Dachorganisation) enthalten (Siehe Mitteilung gem. § 109 a - vollständiger Zufluss zur OG- Beilage 2). Die Vereinbarung im § 11 des Gesellschaftsvertrages ist daher lediglich ein Teil der Gewinnverteilung (Vorwegbezug- siehe beil. Aufstellung über die Gewinnverteilung- Beilage 3).

Ein Widerspruch ist daher nicht gegeben. Der Grund liegt darin, dass bei diesen Versicherungen nur bei Abschluss Provisionen bezahlt werden und es daher keine Folgeprovisionen gibt. Nachstehend eine Aufstellung über die jährlichen Anteile für die Gesellschafter:

| Jahr | Gesamt-provisionen<br>lt. "Name_1" | Anteil<br>Pers. Vers. | Für Gesell-schafter:<br>Name_Bf | Name_2   | Name_3   |
|------|------------------------------------|-----------------------|---------------------------------|----------|----------|
| 2003 | 14.562,94                          | 0,00                  | 0,00                            | 0,00     | 0,00     |
| 2004 | 81.629,00                          | 15.589,09             | 4.366,66                        | 6.866,17 | 4.356,26 |
| 2005 | 86.907,53                          | 11.762,83             | 2.430,00                        | 5.818,28 | 3.514,55 |
| 2006 | 113.011,05                         | 9.263,94              | 0,00                            | 2.457,56 | 6.806,38 |
| 2007 | 129.439,83                         | 6.083,80              | 0,00                            | 2.031,10 | 4.052,70 |
| 2008 | 157.472,45                         | 16.960,26             | 1.625,55                        | 5.598,86 | 9.735,85 |
| 2009 | 160.630,92                         | 7.161,11              | 2.479,89                        | 959,68   | 3.721,54 |

Punkt 3: Ein Buchwert des eingebrachten Vermögens (Kundenstock) ist nicht feststellbar, da dieser nicht entgeltlich erworben wurde und daher auch nicht bilanzierbar ist.

Punkt 3 a: Einen Schenkungsvertrag gibt es nicht, da Einigkeit über Gleichwertigkeit der Kundenstöcke herrschte (vgl. Punkt 1).

Eine Schenkung wurde nicht angezeigt, da mangels gegenseitigem Bereicherungswillen auch keine Schenkung vorliegt.

Punkt 3 b: Eine Aufdeckung der stillen Reserven konnte mangels Feststellbarkeit des Wertes der Kundenstöcke nicht durchgeführt werden.

Punkt 4 a u. b: Aufstellung siehe Punkt 2 d.

Punkt 4 c u. d: Bis 12/2000 war Herr Name\_Bf bei der Versicherungsgesellschaft\_1 beschäftigt, von 01/2001 bis 10/2002 bei der Versicherungsgesellschaft\_2. Die gewerbliche Versicherungsmaklertätigkeit wurde daneben immer ausgeübt. Je nach Intensität der Tätigkeit als Angestellter musste das Ausmaß der Maklertätigkeit angepasst werden. Vor allem durch den Wechsel von der Versicherungsgesellschaft\_1 zur Versicherungsgesellschaft\_2 im Jahr 2001 war dies der Fall. Die Kontaktdaten bzw. der Kundenstock waren aber durchgehend bei Herrn Name\_Bf vorhanden. Außerdem erhielt Herr Name\_Bf ab 2001 durch die Beendigung des Dienstverhältnisses bei der

*Versicherungsgesellschaft\_1 nur mehr 40 % der Provisionen von dieser Gesellschaft aus seiner Tätigkeit als Makler.*

*Die Maklertätigkeit war neben den jeweiligen Dienstverhältnissen vorteilhaft, weil Produkte den Kunden angeboten werden konnten, die von der eigenen Versicherungsgesellschaft nicht angeboten wurden. Durch das Dienstverhältnis bei der Versicherungsgesellschaft\_2 ab 2001 war er in seinem Wirkungsgrad als Makler ziemlich eingeschränkt, was sich wie ersichtlich in den gesunkenen Einkünften aus Gewerbebetrieb niederschlug, weshalb er auch im Oktober 2002 das Dienstverhältnis beendete und ab diesem Zeitpunkt ausschließlich als selbständiger Makler tätig war.*

*Punkt 4 e u. f: Eine Liste aus 2003 ist leider nicht mehr vorhanden. Es existiert jedoch eine Kontaktdatenliste bzw. Prämienabrechnung aus dem Jahr 1996. In dieser Liste sind die Kunden von Herrn Name\_Bf samt Prämien aufgelistet. Wie aus der Kundenliste der OG aus 2009 ersichtlich ist, waren diese fast vollständig noch Kunden der OG.*

*Punkt 5: Der Verkaufspreis (€ 54.836,00) wurde gem. § 17 Gesellschaftsvertrag ermittelt.*

*Berechnung siehe Beilage 4*

*Punkt 6: Es gibt keine Abfindung der Vermögensbeteiligung, da der Buchwert des Aktivvermögen (Büroeinrichtung) gleich hoch war wie die Bankverbindlichkeiten, die bei der OG blieben.*

*Punkt 7: Siehe Abwicklung lt. Punkt 5 u. 6. Darüberhinaus wurden keine weiteren Vereinbarungen getroffen.*

*Punkt 8: Nein*

Diesem Schreiben schloss der Bf folgende Beilagen an:

**Beilage 1:** Vereinbarung vom 15.3.2012 (unterfertigt von den drei Gesellschaftern Name\_Bf, Name\_2, Name\_3):

*"Die bisher mündliche Vereinbarung von Mai 2003 wird hiermit schriftlich festgehalten. Im Zuge der Gründung der OG im Jahr 2003 wurde vereinbart, dass jeder Gesellschafter den bisher bestehenden Kundenstock einbringt. Alle daraus resultierenden Folgeprovisionen fallen daher ab Gründung zur Gänze der OG zu. Es bestand Einvernehmen, dass der Wert der jeweiligen Kundenstöcke in etwa gleich ist und daher keine Ausgleichszahlung innerhalb der Gesellschafter erfolgt.*

**Beilage 2:** Mitteilung gemäß § 109a EStG 1988 für das Jahr 2008

**Beilage 3:** Einnahmen-Ausgabenrechnung 2008 für die OEG

**Beilage 4:** "Firmenanteilsablöse von Name\_Bf Vorname\_Bf

| „Jahresumsatz | Betrag    |
|---------------|-----------|
| Umsatz 2006   | 22.812,00 |
| Umsatz 2007   | 30.496,00 |

|  |           |
|--|-----------|
| <i>Umsatz 2008</i>                     | 38.085,54 |
| <i>Gesamt</i>                          | 91.393,54 |
| <i>Davon 1/3</i>                       | 30.464,51 |
| <i>Davon 1/12</i>                      | 2.538,71  |
| <i>Davon 60%</i>                       | 1.523,23  |
| <i>Zahlungsbetrag per Oktober 2009</i> | 1.523,23  |

*Die Auszahlung erfolgt in 36 Monatsraten beginnend mit Oktober 2009. Die letzte Rate erfolgt per September 2012."*

Diese Abrechnung wurde unterfertigt von den drei Gesellschaftern Name\_Bf, Name\_2, Name\_3.

### **C) Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht (BFG)**

#### **1. Verfahrensrechtlicher Hinweis**

Als Folge der Einführung der Verwaltungsgerichte, insbesondere des Bundesfinanzgerichts (BFG) an Stelle der Abgabenbehörde zweiter Instanz, traten die neuen Bestimmungen zum Rechtsschutz (§§ 243 bis 291 der Bundesabgabenordnung, BGBI I 1961/194, idF BGBI I Nr 70/2013; BAO) mit 1. Jänner 2014 in Kraft und sind, soweit sie Beschwerden (bisher Berufungen) betreffen, auch auf alle an diesem Tag unerledigten Berufungen und Devolutionsanträge anzuwenden (siehe § 323 Abs 37 BAO).

Gemäß § 323 Abs 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art 130 Abs 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

Somit ist die Zuständigkeit zur Weiterführung des gegenständlichen, mit Ablauf des 31. Dezember 2013 beim unabhängigen Finanzsenat anhängigen Verfahrens, **auf das Bundesfinanzgericht übergegangen**.

#### **2. Ergänzende Ermittlungen durch das BFG**

**2.2** Mit weiterem **Vorhalt vom 24. Jänner 2017** wurde unter Berücksichtigung der seitens des Bf bekannt gegebenen Fakten und Umstände der bisher bekannte Sachverhalt dargestellt und um Beantwortung konkreter Fragen wie folgt ersucht:

##### ***"I. Bisher bekannter Sachverhalt:***

*Der Beschwerdeführer (im Folgenden kurz: "Bf") war bis Dezember 2000 bei der Versicherungsgesellschaft\_1\_ und von Jänner 2001 bis Oktober 2002 bei der Versicherungsgesellschaft\_2 im Rahmen eines Dienstverhältnisses beschäftigt. Neben diesen Dienstverhältnissen übte er jeweils eine gewerbliche Versicherungsmakertätigkeit, unter anderem teilweise auch für mehrere Bausparkassen aus und erzielte hieraus*

Provisionseinkünfte, die der Bf seit dem Jahr 1993 als Einkünfte aus Gewerbebetrieb versteuerte. Aus dem Veranlagungsakt des FA geht hervor, dass der Bf in folgenden Zeiträumen über folgende Gewerbeberechtigungen mit dem Gewerbestandort Ort\_1, Adresse\_2 (das ist die Wohnadresse des Bf) verfügte:

| Art der Gewerbeberechtigung                | Tag des Entstehens | Ruhendmeldung   |
|--|--------------------|-----------------|
| Versicherungsmakler                        | 20. November 1987  | 21. April 1988  |
| Berater in<br>Versicherungsangelegenheiten | 8. Februar 1997    | 22. August 1997 |
| Versicherungsmakler                        | 1. Jänner 2000     |                 |

Mit Gesellschaftsvertrag vom 20. Mai 2003 gründete der Bf zusammen mit zwei weiteren Gesellschaftern die Name\_1\_2\_3 OEG (nunmehr Versicherung OG; im Folgenden kurz "OG" genannt).

Anmerkung: Offene Erwerbsgesellschaften (OEG) gelten nach dem gemäß Art VII HaRÄG 2005 mit 31.12.2006 außer Kraft getretenen EEG (Erwerbsgesellschaftengesetz) gemäß § 907 Abs 2 UGB seit 1.1.2007 als offene Gesellschaften (OG).

Auch die beiden anderen Gesellschafter standen bis zur Gründung der OG in einem Dienstverhältnis. Deren Dienstgeber war (wie jener des Bf bis Ende 2000) die Versicherungsgesellschaft\_1\_. Diese beiden Gesellschafter erzielten bzw. erklärten jedoch weder in den Veranlagungszeiträumen vor 2003, noch im Gründungsjahr 2003 (im Gegensatz zum Bf) neben ihren Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit zusätzliche Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Anders als der Bf führten sie somit keinen eigenen Gewerbebetrieb.

Den Steuerakten des Bf bzw den Daten des Abgabeninformationssystems der Finanzverwaltung (AIS) ist zu entnehmen, dass der Bf in den Jahren 1993 bis zumindest 2005 neben seinen Einkünften aus NSA auch Einkünfte aus seiner Versicherungsmaklertätigkeit mit dem Gewerbestandort Adresse\_2, also seiner Wohnadresse, erzielte. Ab dem Jahr 2003 sind diese Einkünfte jeweils als Einkünfte aus Gewerbebetrieb ("E1a 001 - Adresse\_2") ausgewiesen und nicht im Feststellungsverfahren der OG erfasst. Die aus der Beteiligung an der OG erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb ("E106b 001 - Steuernummer\_1") sind gesondert ausgewiesen (siehe Beilage 1). Aus dieser Beilage ist weiters ersichtlich, dass sich die Provisionseinnahmen aus der Maklertätigkeit mit dem Standort Adresse\_2 ab dem Jahr 1999 bzw 2000 rückläufig entwickelt haben und im Jahr 2005 letztmalig aufscheinen. Andererseits zeigen die Ergebnisse der OG ab dem Gründungsjahr 2003 bis 2009 einen kontinuierlichen Aufwärtstrend (siehe Beilage 2).

*Im Beschwerdejahr 2009 erzielte der Bf Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus der Beteiligung an der Versicherung OG sowie Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Form einer Pension.*

*Die Fragen des Vorhalts vom 28. Februar 2012 wurden im Wesentlichen wie folgt beantwortet:*

*Es liegen im gegenständlichen Fall weder die Voraussetzungen für die Annahme einer Gesamtrechtsnachfolge nach Artikel IV Umgründungssteuergesetz vor, noch hat eine Schenkung eines allfälligen Kundenstocks an die OG stattgefunden (vgl Antworten zu Punkt 1 und Punkt 2 lit a und b des Vorhalts). Andererseits hat nach der Vorhaltsbeantwortung auch kein entgeltlicher Erwerb eines Kundenstocks durch die OG stattgefunden.*

***II. Fragen bzw Schlussfolgerungen aus dem bisher bekannten Sachverhalt:***

*1. Die Einkünfte des Bf aus Gewerbebetrieb aus dem Standort Adresse\_2 sind in den Jahren ab Gründung der OG im Jahr 2003 parallel zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb aus der Beteiligung an der OG weitergelaufen. Die Einbringung eines Kundenstocks im Zusammenhang mit der selbständigen Maklertätigkeit des Bf in die OG ist jedenfalls hieraus nicht ersichtlich.*

*In Übereinstimmung damit ist auch die mündliche Vereinbarung vom Mai 2003 (schriftlich festgehalten am 15. März 2012) zu sehen, wonach "jeder Gesellschafter den bisher bestehenden Kundenstock einbringt". Denn der Kundenstock des Bf aus der Tätigkeit als Makler mit dem Standort Adresse\_2 kann hier jedenfalls nicht gemeint sein und wäre auch gegebenenfalls gesondert anzusetzen gewesen, da die übrigen Gesellschafter über Gleichwertiges nicht verfügten.*

*Die Einbringung von Kundendaten jeweils aus der Tätigkeit als Angestellte der Versicherungsgesellschaft in die OG hingegen erscheint unwahrscheinlich, zumal derartige Kundendaten erheblichen Schutz in der Rechtsordnung genießen. Nach der Judikatur der Höchstgerichte (z.B. Urteil des Bundesgerichtshofes, BGH vom 26.02.2009, I ZR 28/06) darf ein Versicherungsvertreter Kundendaten seines ehemaligen Arbeitsgebers nicht schon deshalb für eigene Zwecke verwenden, weil er die Kunden während des Bestehens des Handelsvertreterverhältnisses selbst geworben hat (siehe hierzu die Anfrage vom 2. Jänner 2017 an die Versicherungsgesellschaft\_1\_ samt Anfragebeantwortung vom 23. Jänner 2017; Beilage 3).*

*Hinweis: Die Anfrage an die Versicherungsgesellschaft\_1\_ erfolgte gemäß § 143 BAO, wonach diese zur Auskunft und Vorlage von Unterlagen verpflichtet ist.*

*Hinzu kommt, dass dem Bf durch den Arbeitgeberwechsel im Jahr 2000 bzw 2001 von der Versicherungsgesellschaft\_1\_ auf die Versicherungsgesellschaft2 einerseits Kundendaten aus den alten Dienstverhältnis tendenziell wohl verlorengegangen sind und andererseits Kundendaten aus dem neuen Dienstverhältnis erst aufgebaut werden mussten.*

*Die Übernahme eines "Kundenstockes" in die OG aus dem Dienstverhältnis heraus scheidet somit ebenfalls aus.*

*Sie haben Gelegenheit zur Stellungnahme!*

*2. Wie der Anfragebeantwortung der Versicherungsgesellschaft\_1\_ Versicherungs AG zu entnehmen ist, kann ein aus dem Dienstverhältnis ausscheidender Dienstnehmer "im Rahmen einer Ausschließlichkeitsagentur" in Zusammenarbeit mit dem Dienstgeber selbstständig vertrieblich tätig werden. In diesen Fällen wird der Bestand zur weiteren Betreuung an diese Person übertragen.*

*Frage: Wurde in Ihrem konkreten Fall eine derartige Vereinbarung mit der Versicherung abgeschlossen? Gegebenenfalls wird um Vorlage geeigneter Beweismittel ersucht, aus welchen Zeitpunkt des Abschlusses der Vereinbarung und deren Inhalt hervorgehen.*

*3. Sie haben weiters (nochmals) Gelegenheit darzustellen, auf welcher Grundlage die Bestimmung des § 37 Abs 5 EStG (Hälftesteuersatz) unter Berücksichtigung des oben geschilderten bisher bekannten Sachverhalts zur Anwendung gelangen soll. Auf die in Punkt 1 des Vorhalts vom 28.02.2012 bereits gestellte Frage wird hingewiesen. In der Vorhaltsbeantwortung vom 26.03.2012 wurde nicht dargelegt, auf welcher Grundlage im gegenständlichen Fall eine Gesamtrechtsnachfolge (als Voraussetzung für die Anwendung des § 37 Abs 5 EStG 1988) anzunehmen sei.*

*Um schlüssige Darstellung der entsprechenden Sach- und Rechtslage wird gegebenenfalls ersucht.*

*4. Aus den Steuerakten sind einige wenige Kennzahlen nicht ersichtlich. Sie werden daher nach Möglichkeit ersucht, folgende in den beigeschlossenen Beilagen fehlende Daten zu ergänzen:*

- Provisionen und Betriebsausgaben für das Jahr 2001*
- Betriebsausgaben des Jahres 2003."*

Dem Vorhalt wurden folgende Beilagen angeschlossen:

Beilage 1: Zahlenmäßige Darstellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb (StNr Steuernummer\_2);

Beilage 2: Zahlenmäßige Darstellung der Ergebnisse der Versicherung OG samt Gewinnaufteilung

Beilage 3: Anfrage vom 20. Jänner 2017 an die Versicherungsgesellschaft\_1\_ samt Anfragebeantwortung vom 23. Jänner 2017

**2.2.1** Diesen Vorhalt beantwortete der Bf mit **Schreiben vom 14. Februar 2017** wie folgt:

*"Auf Seite 2 des Schreibens wird angeführt, dass die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit dem Standort "Adresse\_2" nicht im Feststellungsverfahren der OG erfasst seien. Das ist so nicht richtig. Wie aus der Beilage 1 ersichtlich ist, wurden für alle Gesellschafter sämtliche persönlichen Provisionen in der Gewinnermittlung der OG erfasst. Herr Name\_Bf hat bis 2005 lediglich die Provisionen aus dem ehemaligen*

*Dienstverhältnis mit der Versicherungsgesellschaft\_2 als Einkünfte als Einzelunternehmer erklärt. Ab dem Jahr 2006 wurden auch diese Provisionen bei der OG erklärt. (Versicherungsgesellschaft\_2 hatte mit Name\_1 keinen Vertrag).*

*Im Jahr 2004 erfolgte bei den Gesellschaftern Name\_3 und Name\_2 eine Berufung, da die Meldungen gem. § 109a nicht an die OG, sondern irrtümlich von "Name\_1" an die Gesellschafter erfolgte.*

*In unserer Stellungnahme zum UFS-Schreiben vom 28. 02. 2012 sind im Punkt 2 d die jährlichen Provisionen dargestellt. Diese Beträge weichen von ihrer Beilage 2 deshalb ab, da die an die Gesellschafter gemeldeten Beträge gem. § 109 a richtigerweise bei der OG erfasst sind.*

*Zu II. Punkt 1:*

*Siehe auch vorstehende Ausführungen.*

***Zur Einbringung von Kundendaten aus dem Angestelltenverhältnis in die OG:***

*Herr Name\_Bf wurde von der Versicherungsgesellschaft\_1 gekündigt, weshalb es für ihn keinerlei Konkurrenzklause gab.*

*Damals wurden wegen Umstrukturierungsmaßnahmen die Hälfte der Mitarbeiter in Bundesland\_1 gekündigt (Beilage 2).*

*Er erhielt daher weiter die Provisionen für Kunden, die er als Makler betreute. (Siehe Darstellung zur Stellungnahme zu UFS-Schreiben vom 28.02. 2012-zu Punkten 4 c u. d).*

*Es wurden großteils immer die gleichen Kunden betreut.*

*Entgegen Ihrer Aussage auf Seite 3 des Schreibens wurde der Kundenstock des Bf aus der Tätigkeit als Makler (Adresse\_2) sehr wohl auch in die OG eingebracht. Lediglich einzelne Kunden aus dem Dienstverhältnis mit der Versicherungsgesellschaft\_2 wurden mangels Vertrag mit "Name\_1" (siehe oben) persönlich abgerechnet und vom Bf als Einzelunternehmer erklärt.*

*Dazu verweisen wir ebenfalls auf die Stellungnahme zu Punkt 4 e u. f. Die entsprechenden Listen wurden damals übermittelt.*

*Sie schreiben, dass die Einbringung von Kundendaten für Angestellte der Versicherungsgesellschaft in die OG (auch für die beiden anderen Gesellschafter) unwahrscheinlich erscheint.*

*Die beiden Gesellschafter Name\_3 und Name\_2 haben im Jahr 2003 das Dienstverhältnis bei der Versicherungsgesellschaft\_1 beendet. In längeren Verhandlungen (durchgeführt von "Name\_1") wurde aber erreicht, dass alle Verträge aus den KFZ-Versicherungen übertragen wurden, da diese ja jährlich kündbar gewesen wären. Die Versicherungsgesellschaft\_1 hat diesem Vergleich Ende des Jahres 2003 deshalb zugestimmt, da sonst alle KFZ-Verträge nach einem Jahr gekündigt hätten werden können und somit ev. bei einer anderen Versicherungsgesellschaft abgeschlossen worden wären.*

*Die daraus fälligen Provisionen sind erst im Jahr 2004 geflossen. Die Provisionen aus den KFZ-Versicherungen bilden einen wesentlichen Anteil an den Einnahmen.*

*Jeder auch angestellte Versicherungsvertreter kennt seinen Kundenstock. Auf dem Land sind natürlich alle Kunden dem Vertreter persönlich bekannt. Die beiden Gesellschafter haben ab Mai 2003 alle bisherigen Kunden kontaktiert und im Rahmen der Maklertätigkeit übernommen. Sonst wäre es nicht möglich gewesen, Einnahmen in der kurzen Zeit in der entsprechenden Höhe zu erzielen.*

*Es wurde daher von beiden Gesellschaftern jeweils ihr Kundenstock in die OG eingebracht.*

*Gleiches gilt auch für den Bf, welcher den Großteil seiner ihm persönlich bekannten Kunden aus den Dienstverhältnissen bei Versicherungsgesellschaft\_1\_ und Versicherungsgesellschaft\_2\_ mitgenommen hat.*

*Davon, dass die "Übernahme eines Kundenstocks in die OG aus dem Dienstverhältnis heraus ausscheidet" (Seite 4 des Schreibens) kann somit keinesfalls die Rede sein.*

*Warum die Bestimmungen des § 37 Abs. 5 EStG (Hälftesteuersatz) anzuwenden sind, haben wir bereits in unserer Berufung (nunmehr Beschwerde) vom 24. 01.2011 dargestellt:*

*"Bei Betriebsübertragungen mit Buchwertfortführung (insb. bei unentgeltlichen Übertragungsvorgängen) ist auf die Eröffnung bzw. den letzten entgeltlichen Erwerb des Rechtsvorgängers abzustellen (s. VwGH 17.12.98, 97/15/0145, vgl. Jakom/Kanduth-Kristen EStG, 2010, § 37 R127)*

*Somit ist für den Beginn des Fristenlaufes gem. § 37 EStG die Betriebseröffnung des Einzelunternehmens des Bw. maßgeblich, welche nachweislich bereits im Jahr 1987 erfolgte".*

*Wie also bereits in der erwähnten Beschwerde und den nunmehrigen Ausführungen dargelegt, kann eine Gesamtrechtsnachfolge wie folgt argumentiert werden:*

*Herr Name\_Bf hat sein seit dem Jahr 1987 bestehendes Einzelunternehmen mit dem entsprechenden Kundenstock in die OG eingebracht.*

*Die beiden anderen Gesellschafter haben ebenfalls ihren Kundenstock eingebracht. Es wurde einvernehmlich festgelegt, dass der Wert der Kundenstöcke in etwa gleich ist und daher auch keine Ausgleichszahlung erfolgte.*

*Dazu verweisen wir auf die Vereinbarung vom Mai 2003, festgehalten am 15.3.2012."*

Als Beilagen fügte der Bf Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen der OG samt Darstellung der Gewinnaufteilung auf die Gesellschafter für die Jahre 2003 bis 2009, sowie einen Zeitungsartikel aus dem Jahr 2001 als Nachweis der von der Versicherungsgesellschaft\_1 geplanten Umstrukturierungsmaßnahmen an.

**3. Mit Schreiben vom 1. März 2017** gab der Bf bekannt, dass er auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung verzichtet.

#### 4. Sachverhalt

Dem gegenständlichen Erkenntnis wird der aus der Aktenlage ersichtliche Sachverhalt laut Punkt "A) Verfahren vor dem Finanzamt", sowie der aus den ergänzenden Erhebungen durch den UFS und das BFG laut Punkt B und C (siehe oben) bekannt gewordene Sachverhalt zu Grunde gelegt. Zusammenfassend ist fest zu halten:

Der Bf war bis Dezember 2000 bei der Versicherungsgesellschaft\_1\_ und von Jänner 2001 bis Oktober 2002 bei der Versicherungsgesellschaft\_2 im Rahmen eines Dienstverhältnisses beschäftigt. Neben diesen Dienstverhältnissen übte er jeweils eine gewerbliche Versicherungsmaklertätigkeit, unter anderem teilweise auch für mehrere Bausparkassen aus und erzielte hieraus Provisionseinkünfte, die der Bf seit dem Jahr 1993 als Einkünfte aus Gewerbebetrieb versteuerte. Aus dem Veranlagungsakt des FA geht hervor, dass der Bf in folgenden Zeiträumen über folgende Gewerbeberechtigungen mit dem Gewerbestandort Ort\_1, Adresse\_2 (das ist die Wohnadresse des Bf) verfügte:

| Art der Gewerbeberechtigung             | Tag des Entstehens | Ruhendmeldung   |
|---|--------------------|-----------------|
| Versicherungsmakler                     | 20. November 1987  | 21. April 1988  |
| Berater in Versicherungsangelegenheiten | 8. Februar 1997    | 22. August 1997 |
| Versicherungsmakler                     | 1. Jänner 2000     |                 |

Mit **Gesellschaftsvertrag vom 20. Mai 2003** gründete der Bf zusammen mit zwei weiteren Gesellschaftern die Name\_1\_2\_3 OEG (nunmehr Versicherung OG; im Folgenden kurz "OG" genannt).

Auch die beiden anderen Gesellschafter standen bis zur Gründung der OG in einem Dienstverhältnis. Deren Dienstgeber war (wie jener des Bf bis Ende 2000) die Versicherungsgesellschaft\_1\_. Diese beiden Gesellschafter erzielten bzw. erklärten jedoch weder in den Veranlagungszeiträumen vor 2003, noch im Gründungsjahr 2003 (im Gegensatz zum Bf) neben ihren Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zusätzliche Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Anders als der Bf führten sie somit keinen eigenen Gewerbebetrieb.

Den Steuerakten des Bf bzw den Daten des Abgabeninformationssystems der Finanzverwaltung (AIS) ist zu entnehmen, dass der Bf in den Jahren 1993 bis zumindest 2005 neben seinen Einkünften aus NSA auch Einkünfte aus seiner Versicherungsmaklertätigkeit mit dem Gewerbestandort Adresse\_2, also seiner Wohnadresse, erzielte. Ab dem Jahr 2003 sind diese Einkünfte jeweils als Einkünfte aus Gewerbebetrieb ("E1a 001 – Adresse\_2") ausgewiesen und nicht im Feststellungsverfahren der OG erfasst. Die aus der Beteiligung an der OG erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb ("E106b 001 - Steuernummer\_1") sind gesondert ausgewiesen (siehe Beilage 1). Aus dieser Beilage ist weiters ersichtlich, dass sich die Provisionseinnahmen aus der Maklertätigkeit mit dem Standort Adresse\_2 ab dem Jahr 1999 bzw 2000 rückläufig entwickelt haben und im Jahr 2005 letztmalig aufscheinen.

Andererseits zeigen die Ergebnisse der OG ab dem Gründungsjahr 2003 bis 2009 einen kontinuierlichen Aufwärtstrend). Mit 31. August 2009 hat der Bf wegen Pensionierung seine gewerbliche Tätigkeit aufgegeben und seinen Firmenanteil an der OG gegen einen Ablösebetrag iHv 54.836,00 € an die verbleibenden Gesellschafter der OG verkauft. Zwischen der Eröffnung des Gewerbebetriebes der OG am 1. Juni 2003 und der Veräußerung der Firmenanteile im September 2009 (die Auszahlung erfolgte in 36 Monatsraten, beginnend mit Oktober 2009) liegen 76 Monate, also weniger als 7 Jahre.

Der Wert des Firmenanteils wurde auf Basis des Durchschnitts der Jahresumsätze in den drei vorangegangenen Jahren 2006, 2007 und 2008 iHv 30.464,51 €, monatlich daher mit einem Betrag iHv 2.538,71 € ermittelt. 60 % davon ergab den monatlichen Auszahlungsbetrag iHv 1.523,23 €. Die Auszahlung erfolgte in 36 Monatsraten, was schließlich die vereinbarte Firmenanteilsablöse iHv 54.836,28 € ergab.

Die hierzu an den Bf gerichteten Fragen des Vorhalts vom 28. Februar 2012 wurden im Wesentlichen wie folgt beantwortet:

Es liegen im gegenständlichen Fall weder die Voraussetzungen für die Annahme einer Gesamtrechtsnachfolge im Rahmen eines Zusammenschlusses nach Artikel IV des Umgründungssteuergesetzes vor, noch hat eine Schenkung eines allfälligen Kundenstocks an die OG stattgefunden (vgl Punkt 1 und Punkt 2 lit a und b des Vorhalts). Ein Wert eines Kundenstocks zum Zeitpunkt der Gründung der OEG war nicht feststellbar. Es befand sich auch kein Kundenstock im Sonderbetriebsvermögen eines Gesellschafters.

Insgesamt erzielte der Bf im Jahr 2009 Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus der Beteiligung an der Versicherung OG bzw aus der Veräußerung seines Anteiles, sowie Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Form einer Pension.

## **5. Beweiswürdigung**

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich schlüssig aus den im Akt des FA befindlichen Unterlagen sowie aus dem Ergebnis der ergänzenden Erhebungen durch den UFS bzw das BFG. Die Rechtsfrage, ob die Voraussetzungen für die Anwendung der Bestimmung des § 37 Abs 5 EStG (Hälftesteuersatz) vorliegen, lässt sich auf Grundlage dieses unstrittig feststehenden Sachverhalts beantworten.

Unbestritten ist, dass alleine mit dem Zeitraum zwischen Beginn der gewerblichen Tätigkeit der OG im Jahr 2003 und der Veräußerung der Anteile im Jahr 2009 der Siebenjahreszeitraum iSd § 37 EStG nicht erfüllt ist. Der Hälftesteuersatz stünde daher aus diesem Titel nur dann zu, wenn darüber hinaus der Zeitraum ab Gründung des Einzelunternehmens des Bf als nebenberuflicher Versicherungsmakler für die Berechnung dieser Frist heranzuziehen wäre.

Der Bf hatte daher im Rahmen zweier Vorhalte Gelegenheit darzulegen, auf welcher Grundlage im gegenständlichen Fall eine Gesamtrechtsnachfolge (als Voraussetzung für die Anwendung des § 37 Abs 5 EStG 1988) anzunehmen sei. Hierzu verwies der Bf im Wesentlichen auf die Argumentation in der Beschwerde, wonach jeder Gesellschafter

seinen Kundenstock unentgeltlich in die Gesellschaft eingebracht habe, womit eine Betriebsübertragung mit Buchwertfortführung vorliege. Die Beschwerde zitierte hierzu das Erkenntnis des VwGH vom 17.12.1998, 97/15/0145, sowie Kanduth-Kristen in Jakom, EStG<sup>3</sup>, § 37 Rz 27.

Der Bf hat zwar glaubhaft dargestellt, dass es sowohl ihm, als auch den beiden anderen, vormals ausschließlich im Rahmen eines Angestelltenverhältnisses tätigen Gesellschaftern möglich war, Kundendaten in die OG einzubringen.

Damit wurde jedoch für den Beschwerdefall kein Fall einer Gesamtrechtsnachfolge aufgezeigt. Tatsächlich ergibt sich aus der Aktenlage, aus den ergänzenden Erhebungen und insbesondere aus der eigenen Sachverhaltsdarstellung des Bf, dass im Jahr der Gründung der OG die rechtlichen Voraussetzungen für die Annahme einer Gesamtrechtsnachfolge, etwa durch den Abschluss eines Zusammenschlussvertrages nach Artikel IV des Umgründungssteuergesetzes nicht geschaffen wurden.

Darüber hinaus ist im gegenständlichen Fall von entscheidender Bedeutung, welche Vermögenswerte dem Bf im Jahr des Ausscheidens aus der OG tatsächlich abgegolten wurden. Die Beschwerde spricht zwar vom „Verkauf des Kundenstocks“. Der Beilage 4 zur Vorhaltsbeantwortung vom 26. März 2012 ist jedoch zu entnehmen, dass dem Bf mit dem Betrag iHv 54.836,00 € der „**Firmenanteil**“ abgelöst wurde, wobei als Berechnungsbasis der Durchschnitt der letzten drei **Jahresumsätze** herangezogen wurde. Dem gegenüber wird im Gesellschaftsvertrag über die Errichtung der OG für den Fall der Auseinandersetzung (§ 17) die Ermittlung des **Wertes des Kundenstocks** auf Basis des durchschnittlichen **Jahresgewinnes** des Gesellschafters geregelt. Diese Regelung kam im gegenständlichen Fall jedoch nicht zur Anwendung.

## 6. Rechtliche Beurteilung

### 6.1 Anzuwendende Bestimmungen

Gemäß § 37 Abs 1 und 5 EStG 1988 BGBl. Nr. 400/1988 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 85/2008 gilt:

Abs 1: Der Steuersatz ermäßigt sich für außerordentliche Einkünfte (Abs. 5) auf die Hälfte des auf das gesamte Einkommen entfallenden Durchschnittssteuersatzes.

Abs 5: Außerordentliche Einkünfte sind Veräußerungs- und Übergangsgewinne, wenn die Betriebsveräußerung oder – aufgabe aus folgenden Gründen erfolgt:

[1.....]

3. Der Steuerpflichtige hat das 60. Lebensjahr vollendet und stellt seine Erwerbstätigkeit ein. Eine Erwerbstätigkeit liegt nicht vor, wenn der Gesamtumsatz aus der ausgeübten Tätigkeit 22.000 Euro und die gesamten Einkünfte aus den ausgeübten Tätigkeiten 730 Euro im Kalenderjahr nicht übersteigen.

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

Gemäß § 24 Abs 1 Z 2 EStG 1988 sind Veräußerungsgewinne Gewinne, die erzielt werden bei der Aufgabe des Betriebes (Teilbetriebes).

Abs 2 bestimmt, dass Veräußerungsgewinn im Sinn des Abs 1 der Betrag ist, um den der Veräußerungserlös nach Abzug der Veräußerungskosten den Wert des Anteils am Betriebsvermögen übersteigt.

Gemäß Abs 4 ist der Veräußerungsgewinn nur insoweit steuerpflichtig, als er bei der Veräußerung (Aufgabe) des ganzen Betriebes den Betrag von 7.300 Euro und bei der Veräußerung (Aufgabe) eines Teilbetriebes oder eines Anteiles am Betriebsvermögen den entsprechenden Teil von 7.300 Euro übersteigt [.....].

## 6.2 Rechtliche Erwägungen

**a)** Der Bf. steht auf dem Standpunkt, er habe während seiner Tätigkeit als selbständiger Versicherungsagent bis zur Gründung der OG im Jahr 2003 einen von ihm selbst akquirierten Kundenstock geschaffen und diesen im Wege der Gesamtrechtsnachfolge der OG übertragen. Diesen „seinen“ Kundenstock habe er mit seiner Pensionierung im Jahr 2009 an die verbleibenden Gesellschafter der OG „verkauft“.

Wie dem Bf bereits mit Vorhalt vom . Februar 2012 zu bedenken gegeben, müssen für die Anwendung des § 37 Abs 5 EStG 1988 seit der Eröffnung oder dem letzten entgeltlichen Erwerbsvorgang sieben Jahre verstrichen sein. Die siebenjährige Frist läuft in Fällen der Gesamtrechtsnachfolge (Erbschaft, Verschmelzung, Spaltung, Umwandlung) weiter. Eine Betriebsübertragung im Zuge einer Einzelrechtsnachfolge setzt den neuerlichen Beginn des Fristenlaufes in Gang (siehe z.B. Wolf, Feuchtinger, SWK Spezial, September 2007, "Betriebsübertragungen kompakt", Seite 159).

Der Bf konnte im Beschwerdeverfahren nicht darlegen, ob bzw. auf welche Weise im gegenständlichen Fall eine Betriebsübertragung an die damalige OEG im Zuge einer Gesamtrechtsnachfolge bzw. Buchwertfortführung vorliegt (Z.B. Zusammenschluss nach Art IV des Umgründungssteuergesetzes, Schenkung oder Erbschaft). Denn nur für den Fall einer Gesamtrechtsnachfolge bzw. einer unentgeltlichen Betriebsübertragung sind die Buchwerte fortzuführen und wäre somit eine "Ausdehnung" der siebenjährigen Frist auf Zeiten vor Gründung der OEG möglich. Der vom Bf geltend gemachte Hälftesteuersatz gemäß § 37 Abs 5 EStG 1988 kann daher schon aus diesem Grund nicht zur Anwendung kommen.

**b)** Vor allem aber aus einem weiteren Grund kann die Beschwerde nicht erfolgreich sein: Der Bf gab unbestritten mit seiner Pensionierung (nach Vollendung des 60. Lebensjahres) die selbständig und gewerbsmäßig ausgeübte Tätigkeit als Gesellschafter und Versicherungsagent auf und erhielt von der (aus den beiden verbleibenden Gesellschaftern bestehenden) OG eine "Firmenanteilsablöse". Das (auch seitens der Beschwerde angeführte) Erkenntnis des VwGH vom 17.12.1998, 97/15/0145 kommt bei vergleichbarem Sachverhalt (im Fall eines Beschwerdeführers, welcher als ausscheidender Gesellschafter einer OHG unter anderem eine Barabfindung erhielt) zum Ergebnis, „dass der Veräußerungsgewinn ausschließlich auf das entgeltliche Ausscheiden

des Beschwerdeführers durch Abgabe seines Anteiles an der zum 1. Jänner 1990 gegründeten OHG zurückzuführen sei. Der Gerichtshof führt weiters wörtlich aus:

*„Wird aber im Jahr 1993 der Anteil an der ab dem Jahr 1990 bestehenden Mitunternehmerschaft veräußert, ist die in § 37 Abs 2 Z 1 EStG 1988 normierte Frist von sieben Jahren noch nicht verstrichen. Es ist daher nicht als rechtswidrig zu erkennen, daß die belangte Behörde die Voraussetzungen des § 37 Abs. 2 Z. 1 EStG 1988 als nicht erfüllt angesehen hat.“*

Dies trifft gleichermaßen auch auf den gegenständlichen Fall zu. Im Rahmen des Ermittlungsverfahrens hat sich gezeigt, dass nicht ein „Kundenstock“, sondern der „Firmenanteil“ des Bf an der OG abgelöst wurde. Der Gesellschaftsvertrag beinhaltet keine Handhabe für die Annahme, die drei Gesellschafter hätten einen eigenen, zuvor geführten Gewerbebetrieb in die Gesellschaft eingebracht. § 10 des Gesellschaftsvertrages spricht lediglich vom Erfordernis einer Bareinlage von 300,00 €, der Einbringung der Arbeitskraft und der Beteiligung am Vermögen der Gesellschaft zu je einem Drittel. Faktum ist auch, dass der Bf – anders als die beiden anderen Gesellschafter – vor Gründung der OG einen eigenen Gewerbebetrieb als Versicherungsmakler geführt hat. Die Ergebnisse dieses Betriebes wurden jedoch- zumindest zum Teil - auch noch nach Gründung der OG gesondert beim FA erklärt. Wie der Bf selbst zugestanden hat, wurden bis zum Jahr 2005 Provisionen aus dem letzten Dienstverhältnis als Einkünfte als Einzelunternehmer erklärt. Der Anteil an der OG leitet sich daher für jeden Gesellschafter aus der Zurverfügungstellung der Arbeitskraft und der aus dem ehemaligen Dienstverhältnis „mitgenommenen“ Kundenkontakte ab. Zusammen mit dem Wortlaut der Vereinbarung über die Ablöse des Firmenanteils ergibt sich aus dem Gesagten, dass der dem Bf gewährte Ablösebetrag nicht im Zusammenhang mit der Veräußerung eines von ihm seinerzeit in die OG eingebrachten Betriebes steht.

Der Ablösebetrag iHv 54.836,00 € steht somit ausschließlich mit dem entgeltlichen Ausscheiden aus der OG im Zusammenhang (vgl hierzu nochmals VwGH vom 17.12.1998, 97/15/0145).

Die in § 37 Abs 5 Z 3 EStG 1988 normierte Frist von sieben Jahren hat somit erst mit Beginn der Tätigkeit der OEG im Juni 2003 zu laufen begonnen und war im Zeitpunkt der Aufgabe der Tätigkeit des Bf im September 2009 noch nicht verstrichen. Das FA hat daher zu Recht für den Veräußerungsgewinn nicht den Hälftesteuersatz gemäß § 37 Abs 5 Z 3 EStG 1988, sondern nur den anteiligen Freibetrag gemäß § 24 Abs 4 EStG 1988 iHv 2.433,33 € (ein Drittel von 7.300,00 €) zur Anwendung gebracht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

## **7. Zur Zulässigkeit einer Revision**

Gemäß Artikel 133 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende

Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Soweit Rechtsfragen für die hier zu klärenden Fragen entscheidungserheblich sind, sind sie durch die im gegenständlichen Erkenntnis angeführte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ausreichend geklärt bzw ergeben sich unmittelbar aus dem Gesetz. In diesem Zusammenhang ist auf das Erkenntnis des VwGH vom 17.12.1998, 97/15/0145 hinzuweisen, wonach für die steuerliche Behandlung eines Veräußerungsgewinnes entscheidend ist, auf welche Umstände dieser zurückzuführen ist. Die Klärung dieser Umstände konnte im gegenständlichen Fall durch das Ergebnis des Beweisverfahrens und die vorgenommene Beweiswürdigung herbeigeführt werden.

Linz, am 31. März 2017