

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

19.02.1997

Geschäftszahl

94/13/0206

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss und die Hofräte Dr. Fellner, Dr. Hargassner, Mag. Heinzl und Dr. Fuchs als Richter, im Beisein des Schriftführers DDDr. Jahn, über die Beschwerde der A-GmbH in W, vertreten durch Dr. T, Rechtsanwalt in W, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 11. Juli 1994, Zl. 6/2-2363/93-17, betreffend Körperschaftsteuer 1991, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von S 4.565,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die Beschwerdeführerin ist eine Wirtschaftstreuhand-GmbH; Geschäftsführer der Beschwerdeführerin war im Streitjahr der zu einem Viertel an der GmbH beteiligte Wirtschaftstreuhänder E.

Im Jahre 1993 wurde bei der Beschwerdeführerin eine abgabenbehördliche Prüfung durchgeführt. Nach einer im Arbeitsbogen des Prüfers enthaltenen handschriftlichen Darstellung veräußerte E im Jahre 1975 seinen restlichen Klientenstock an die von ihm 1968 gegründete beschwerdeführende GmbH um den Kaufpreis von S 2.133.649,--. 1980 sei dieser Vorgang wieder rückgängig gemacht worden, wobei der Kaufpreis im Hinblick auf das zwischenzeitige Ausscheiden von Klienten um S 168.571,-- vermindert wurde.

In den Akten des Prüfers erliegt weiters die Ablichtung einer schriftlichen, von den Gesellschaftern der GmbH unterfertigten Vereinbarung vom 12./14. Dezember 1983, wonach E rückwirkend ab 1980 eine "jährliche Nutzungsgebühr" in der Höhe von 10 % der Honorare der am 16. Juni 1980, von der Beschwerdeführerin "erworbenen" Klienten ausgezahlt erhalte. Gleichzeitig werde E der Kaufpreis bis zur Auflösung des aktiven Dienstverhältnisses als Geschäftsführer gestundet.

Nach den Ausführungen in der Beschwerdeschrift selbst beendete E im Jänner 1986 seine Tätigkeit als selbständiger Steuerberater und gab den (verbliebenen) Klientenstock der Beschwerdeführerin "in Nutzung".

In einem weiteren Vertrag vom 2. Jänner 1991 wurde vereinbart, daß ab 2. Jänner 1991 alle Klienten des E, welche der Beschwerdeführerin "zur Nutzung überlassen" worden seien, von der Beschwerdeführerin "in ihr Eigentum übernommen werden".

Der Prüfer anerkannte den aus Anlaß des Erwerbs dieses Klientenstocks von der Beschwerdeführerin geltend gemachten Investitionsfreibetrag nicht. Da der bisherige Inhaber des Klientenstocks weiterhin als Geschäftsführer tätig geblieben sei, unterliege der Klientenstock nicht der Abnutzung.

In der Berufung gegen den nach der abgabenbehördlichen Prüfung erlassenen Körperschaftsteuerbescheid für 1991 wurde vorgebracht, der Klientenstock eines Wirtschaftstreuhänders sei abschreibbar, gleichgültig, ob der Veräußerer im Betrieb der Kapitalgesellschaft mitarbeite oder nicht. Die Reduzierung des Klientenstockes erfolge unter normalen äußeren und inneren Bedingungen. Die normale Fluktuation der Klienten habe stark zugenommen. Der Geschäftsführer habe sein Dienstverhältnis zum 31. Oktober 1991 aufgelöst. Da kein anderer Geschäftsführer vorhanden gewesen sei, habe sich E bereit erklärt, diese Funktion bis zur Bestellung eines neuen Geschäftsführers auszuüben. Nach Erteilung der Berufsbefugnis werde T, der Sohn des Geschäftsführers, diese Funktion übernehmen. E sei überwiegend in leitender und überwachender Funktion tätig. Nach einer schweren Herzoperation müsse er Aufregungen vermeiden. Von einer Weiterführung der Klientenbeziehungen könne daher nur in äußerst beschränktem Umfang gesprochen werden.

Mit dem angefochtenen Bescheid wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Bei freien Berufen bilde der Klientenstock regelmäßig die wesentliche Grundlage des Betriebes. Im Streitfall habe die Beschwerdeführerin den gesamten Klientenstock des E und damit die wesentliche Grundlage des Betriebes erworben.

In der Beschwerde gegen diesen Bescheid werden dessen inhaltliche Rechtswidrigkeit sowie Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend gemacht.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Ein Investitionsfreibetrag im Sinne des § 10 EStG 1988 darf nach Abs. 5 dieser Gesetzesstelle unter anderem bei Erwerb eines Betriebes, eines Teilbetriebes oder eines Anteiles eines Gesellschafters, der als Unternehmer (Mitunternehmer) anzusehen ist, weder gewinnmindernd noch durch bestimmungsgemäße Verwendung einer Investitionsrücklage (eines steuerfreien Betrages) geltend gemacht werden.

Nach ständiger Rechtsprechung ist eine Betriebsübertragung zu bejahen, wenn ein sogenannter lebender Betrieb veräußert wird und der Erwerber dadurch in die Lage versetzt wird, den Betrieb fortzuführen (vgl. z.B. das Erkenntnis vom 15. Februar 1994, 91/14/0248, m.w.H.).

Die Beschwerdeführerin geht zwar - in Übereinstimmung mit der Rechtsprechung (vgl. insbesondere das Erkenntnis vom 11. November 1992, 91/13/0152) - davon aus, daß der Klientenstock eines Wirtschaftstreuhanders in der Regel die wesentliche Grundlage seines Betriebes darstellt, sie vertritt aber die Auffassung, E habe anlässlich der im Jahre 1986 erfolgten Aufgabe seines Einzelunternehmens und der daran anschließenden "Nutzung" durch die Beschwerdeführerin seinen Klientenstock in das Privatvermögen übernommen, sodaß seit dem Jahre 1986 ein "Betrieb" nicht mehr bestanden habe. Mit diesem Vorbringen kann die Beschwerdeführerin aber eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides nicht dartun:

In rechtlicher Hinsicht ist davon auszugehen, daß der in Rede stehende Klientenstock des E und damit die wesentliche Grundlage seines Betriebes eines Wirtschaftstreuhanders gegen ein umsatzabhängiges Entgelt an die Beschwerdeführerin verpachtet gewesen ist. Die Verpachtung eines Betriebes stellt aber für sich allein in der Regel noch nicht eine Betriebsaufgabe dar. In konkret gegebenen Fällen liegt sie nur dann vor, wenn die Gesamtheit der dafür maßgebenden Tatsachen mit hoher Wahrscheinlichkeit dafür spricht, daß der Verpächter selbst diesen Betrieb nie wieder auf eigene Rechnung und Gefahr führen wird. Eine Beendigung des Betriebes wird dabei dann anzunehmen sein, wenn konkrete Umstände objektiv darauf schließen lassen, daß der Verpächter nach einer allfälligen Beendigung des Pachtverhältnisses mit dem vorhandenen Betriebsvermögen (hier: Klientenstock) nicht mehr in der Lage ist, seinen Betrieb fortzuführen, oder sonst das Gesamtbild der Verhältnisse für die Absicht des Verpächters spricht, den Betrieb nach Auflösung des Pachtvertrages nicht mehr weiterzuführen, für welche Annahme das Zurücklegen der verwaltungsbehördlichen Berechtigung zur Ausübung der unternehmerischen Tätigkeit und hohes Alter des Verpächters Indizien, jedoch nicht in jedem Fall auch Voraussetzung sind (vgl. das zu § 24 EStG 1972 ergangene Erkenntnis vom 22. Mai 1996, 92/14/0142). Im Beschwerdefall liegen keinerlei Anzeichen vor, daß E - der bereits in früheren Jahren die Veräußerung eines Klientenstocks rückgängig gemacht hat - nicht mehr in der Lage gewesen wäre, den verpachteten Betrieb wieder auf eigene Rechnung und Gefahr zu führen. Vielmehr war er selbst als Geschäftsführer der beschwerdeführenden Wirtschaftstreuhand-GmbH tätig und zwar, ungeachtet des Bezuges einer Alterspension, über den 1. November 1991 hinaus. Diese Tätigkeit übte dabei E offenbar deswegen aus, weil er (unter den Gesellschaftern) der einzige war, der über eine entsprechende Berufsbefugnis verfügte. Es lagen somit keine Anzeichen vor, daß E im hier maßgeblichen Zeitpunkt 2. Jänner 1991 nicht in der Lage gewesen sein könnte, den Betrieb auf seine Rechnung und Gefahr fortzuführen. Daraus, daß es somit durch die Verpachtung des Klientenstockes nicht zu einer Beendigung des Betriebes des E gekommen ist, folgt aber, daß die Beschwerdeführerin schon aus diesem Grund im Sinne des § 10 Abs. 5 EStG 1988 einen Betrieb erworben hat, sodaß der Abzug des Investitionsfreibetrages von der belangten Behörde zu Recht versagt wurde. Damit erübrigte es sich auch, auf die von der Beschwerdeführerin weiters relevierte Frage der Abnutzbarkeit des Klientenstocks näher einzugehen.

Die Beschwerde war somit gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Die Kostenentscheidung stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG i. V.m. der Verordnung BGBl. Nr. 416/1994.