



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der BW, vertreten durch Dr. Erich Zeppezauer, gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land betreffend die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für 1998 entschieden:

Der Bescheid über die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb für 1998 wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen für die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb für 1998 betragen:

Gewinn lt BE	9.820,99 € 135.139,71 S
Anteil Komplementär GmbH	0,00 € 0,00 S
Anteil Kommanditist OS	9.820,99 € 135.139,71 S

Hinweis

Diese Berufungsentscheidung wirkt gegenüber allen Beteiligten, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen (§§ 191 Abs. 3 lit. b BAO). Mit der Zustellung dieser Bescheidausfertigung an eine nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person gilt die Zustellung an alle am Gegenstand der Feststellung Beteiligten als vollzogen (§ 101 Abs. 3 BAO).

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

Die BW betrieb im streitgegenständlichen Jahr ein Verlagsgeschäft in der Rechtsform einer GmbH & Co KG. Neben einer als Komplementär fungierenden GmbH war OS der einzige Kommanditist, nachdem er im Jahr 1993 die Gesellschaftsanteile eines weiteren Kommanditisten übernommen hatte.

Dieser Kommanditist war mit einem negativen Kapitalkonto aus dem Unternehmen ausgeschieden. OS hatte als Erwerber in der Folge in einer Ergänzungsbilanz den über die Buchwerte hinausgehenden Mehrbetrag auf einen Firmenwert übertragen, den er auf 15 Jahre verteilt abschrieb.

Mit Ende des Wirtschaftsjahres 1998 beendete die Verlagsgesellschaft ihre betriebliche Tätigkeit und ermittelte neben dem laufenden Gewinn für das Jahr 1998 in Höhe von rd. S 1,1 Mio. einen Betriebsaufgabegewinn der Gesellschaft mit S 0,00. Für die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften wurde ein Verlust aus der Ergänzungsbilanz von rd. S 1,0 Mio. aus der "Abschreibung" der noch verbleibenden Anteile des Firmenwertes berücksichtigt.

In weiterer Folge führte das FA eine Betriebsprüfung über die Jahre 1996 bis 1998 durch, bei der neben anderen Feststellungen auch ein Sicherheitszuschlag in Höhe von 2% der Umsätze angesetzt wurde, da die BW Forderungsdifferenzen in Höhe von rd. S 5.000,00 nicht habe erklären können, bzw. zwei offene Posten Listen nebeneinander bestanden hätten und eine

Zuordnung der einzelnen Fakturen zu den Sammelbuchungen nicht hergestellt werden können.

Das FA folgte den Feststellungen des Betriebsprüfers und erließ nach Wiederaufnahme der Verfahren neue Sachbescheide über die Umsatzsteuer sowie die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften der betreffenden Jahre.

Gegen diese Bescheide erhob die BW durch ihren ausgewiesenen Vertreter fristgerecht Berufung und bekämpfte darin die verhängten Sicherheitszuschläge für die Jahre 1996 bis 1998 bei der Umsatzsteuer und der einheitlichen und gesonderten Feststellung von Einkünften dieser Jahre unter Darstellung des Ablaufes der Fakturierung und der entsprechenden Verbuchung auf den Debitorenkonten.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 18. Februar 2003 gab das FA der gegenständlichen Berufung bei der Umsatzsteuer sowie der einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften der betreffenden Jahre in Bezug auf die Sicherheitszuschläge der Jahre 1996 bis 1998 statt. Die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften der Jahre 1996 bis 1998 wurde aber dahingehend geändert, dass die Abschreibungsbasis des Firmenwertes aus dem Jahr 1993 korrigiert wurde und die von der BW bei der Einreichung der Steuererklärungen 1998 durchgeführte "Abschreibung" der noch verbliebenen 15tel Beträge des Firmenwertes nicht anerkannt wurde.

Die Korrektur der Abschreibungsbasis erfolgte durch die Änderung des Aufgabegewinnes im Jahr 1993. Dieser wurde mit S 1.545.394,18 festgesetzt. Die BW hatte ihn mit S 1.508.052,88 dargestellt. Die Differenz ergab sich daraus, dass die BW in ihrer Darstellung des Veräußerungsgewinnes im Jahr 1993 das übernommene (positive) Privatverrechnungskonto als negatives Kapitalkonto und als Veräußerungspreis ansetzte. Davon ausgehend ermittelte das FA eine höhere jährliche Abschreibung dieses übernommenen Firmenwertes für die Jahre 1996 bis 1998 in Höhe von S 103.026,35 anstelle von S 100.536,89.

Den Buchwertabgang des Firmenwertes anlässlich der Betriebsaufgabe im Jahr 1998 ließ das FA bei der Ermittlung des Aufgabegewinnes außer Ansatz. Das FA begründete dies im wesentlichen damit, dass beim Aufgabegewinn der Firmenwert außer Ansatz bleibe, weil er durch die Veräußerung bzw. die Entnahme der Wirtschaftsgüter verloren gehe und auch nicht ins Privatvermögen übernommen werden könne. Der Restbuchwert eines derivativen Firmenwertes sei keine Ausgabe.

Die BW beantragte in weiterer Folge fristgerecht die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz, beantragte die Anerkennung der ursprünglich in

der Erklärung beantragten "Abschreibung" des Firmenwertes im Jahr 1998 in Höhe von S 1.005.368,93 (= Buchwert am Beginn des Jahres 1998 lt. Jahresabschluss der BW ohne Berücksichtigung der JahresAfA für 1998) und führte ergänzend dazu aus, dass die Vorgangsweise des FA zu einem Missverhältnis zwischen dem bereits versteuerten Veräußerungsgewinn und den bisher geltend gemachten Abschreibungen führen würde.

Der UFS hat dazu erwogen:

Der oben dargestellte Sachverhalt gründet sich im wesentlichen auf den unstrittigen Inhalt der Verwaltungsakten.

Strittig ist im gegenständlichen Fall einerseits die Höhe des bei der BW im Wirtschaftsjahr 1993 festgestellten Firmenwertes und damit die daraus resultierenden jährlichen Abschreibungsbeträge sowie die Behandlung des Restbuchwertes des im Jahr 1993 erworbenen derivativen Firmenwertes anlässlich der Betriebsaufgabe 1998.

Was die Höhe des 1993 erworbenen Firmenwertes betrifft, so ist diesbezüglich der Ansicht des FA zu folgen. Der im Jahr 1993 von der BW ermittelte Firmenwert ist nach der Aktenlage falsch ermittelt. Der Veräußerungsgewinn des im Jahr 1993 ausgeschiedenen Kommanditisten betrug nach den von der BW selbst vorgelegten Unterlagen S 1.545.394,18 und ergab sich aus der Gegenüberstellung der fixen Einlage des Kommanditisten und dessen positiven Kapitalkonto auf der einen Seite sowie dessen übernommenen Verlustanteilen auf der anderen Seite. Die BW hat in ihrer Darstellung beim Übertrag der verschiedenen Zahlen offenbar durch einen Vorzeichenfehler das positive Kapitalkonto als negatives Kapitalkonto angesehen und von diesem Betrag Firmenwert und Abschreibung desselben berechnet. Dies führt dazu, dass – ausgehend von einem Firmenwert von S 1.545.394,18 und Abschreibungen desselben in Höhe von S 103.026,35 für die Jahre 1993 bis 1998 im Aufgabzeitpunkt der Firmenwert mit einem Buchwert von S 927.236,08 verblieb.

Was die Abschreibung des bei der Betriebsaufgabe noch verbliebenen Buchwertes des Firmenwertes betrifft, so ist dazu aus Sicht des UFS zu sagen, dass das FA aus der richtig zitierten Passage, wonach der Firmenwert bei der Ermittlung des Aufgabegewinnes außer Ansatz bleibe, weil er durch die Veräußerung bzw. Entnahme der Wirtschaftsgüter verloren gehe, die falschen Schlüsse gezogen hat. Diese Aussage basiert auf der Ermittlung eines Aufgabegewinnes durch Gegenüberstellung der Veräußerungspreise bzw. gemeinen Werte der Aktiva auf der einen Seite und des Kapitals (allenfalls unter Berücksichtigung von Schulden) auf der anderen Seite. Dies bedeutet somit, dass für den Firmenwert eine Aktivposition nicht angesetzt werden kann, da er bei der Betriebsaufgabe verloren geht und auch nicht ins

Privatvermögen übernommen werden kann. Im gegenständlichen Fall sind für die Ergänzungsbilanz des OS somit die Aktiva (das ist der Firmenwert) mit S 0,00 anzusetzen. Stellt man diesem Aktivum das oben dargestellte berichtigte Kapital von S 927.236,08 entgegen, so ergibt sich ein Aufgabeverlust lt. Ergänzungsbilanz in Höhe dieser S 927.236,08. Dabei ist es unerheblich, ob man für die Ermittlung eines Aufgabeverlustes die Darstellung der Vermögenswerte wählt, oder – wie dies der Vertreter der BW getan hat – den im Aufgabzeitpunkt noch vorhandenen Firmenwert als eine Art Restbuchwert über Aufwand ausscheidet. Ebenso ist es für das gegenständliche Verfahren unerheblich, ob dieser Aufgabeverlust in der Erfolgsermittlung auf Basis einer Ergänzungsbilanz oder in der Erfolgsermittlung auf Basis der Bilanz des Unternehmens selbst darzustellen ist. Der Berufung war somit in diesem Punkt stattzugeben.

Salzburg, 22. Juli 2003