



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Ing. R.S., Adr.Bw., vertreten durch Garantie Wirtschaftstreuhandges.m.b.H. Steuerberatungsgesellschaft, Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungskanzlei, 3002 Purkersdorf, Wintergasse 28/5, vom 1. März 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 12., 13. und 14. Bezirk und Purkersdorf vom 19. Dezember 2005 betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für den Zeitraum 2001 bis 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) betreibt ein Einzelunternehmen mit den Betriebsgegenstand Technische Dienste, Vermietung von Betriebsräumlichkeiten und Gutachtertätigkeit.

Im Rahmen einer abgabenbehördlichen Prüfung (BP) über den Zeitraum 2001 bis 2003 wurden folgende das Berufungsverfahren betreffende Feststellungen getroffen:

<<Tz. 1 Allgemein

Die Tätigkeit der Firma Ing. S.R. bestand bis zum Jahr 2001 als Ingenieurbüro und im Industriebau (gewerbliche Tätigkeit). Ende 2001 wurde dann die Firma S.GmbH gegründet, an der der Abgabepflichtige 100% Gesellschafter/Geschäftsführer ist. Die Tätigkeit des Einzelunternehmens wird nun von der S.GmbH weitergeführt.

Die Einkünfte des Einzelunternehmens bestehen zur Zeit in Einkünften aus der Vermietung des Anlagevermögens und an der Vermietung der Betriebsräumlichkeiten sowie vereinzelt Gutachtertätigkeiten.

Von der Gesellschaft mbH wurden sämtliche Dienstnehmer des Einzelunternehmens übernommen. Nach außen ändert sich für die Kunden bzw. Lieferanten außer dem Zusatz GmbH nichts (sogar der Betriebsstandort wird weiter beibehalten).

Durch die Erwerbung eines vorhandenen Kundenstocks, auch gewährleistet durch die weitere Tätigkeit von Herrn R.S. bei der GmbH, sowie durch die Übernahme des Standortes und durch das Einbringen von Geschäftskontakten sowie Lieferanten etc. ist die S.GmbH befähigt ohne besondere Maßnahmen den bereits vorhandenen gut eingeführten Betrieb weiterzuführen.

Hätte eine fremde GesmbH das Einzelunternehmen erworben, wäre der Wert dem bisherigen Einzelunternehmer abgegolten worden.

Gleichzeitig wurden jedoch Bankverbindlichkeiten von der S.-GmbH übernommen. Für diesen Betrag gibt es weder eine schriftliche Vereinbarung über die Rückzahlung, noch wurden Zinsen verrechnet. Die BP setzt daher die übernommenen Bankverbindlichkeiten in Höhe von € 92.373,39 als Firmenwert an. Da bei Fremden dieser Vorgang ebenfalls zu einem Veräußerungserlös geführt hätte.

Umsatzsteuerlich handelt es sich um einen Leistungsaustausch (Übernahme der Bankverbindlichkeiten). Die Umsatzsteuer wird daher mit 20% von € 92.373,39, das sind €18.474,68 ermittelt.

Tz.5 Übergangsgewinn

Da mit 10/2001 die S.GmbH gegründet wurde und die Tätigkeit des Einzelunternehmens von dieser weitergeführt wird, erfolgt eine Teilbetriebsaufgabe.

Bisher wurde der Gewinn gem. § 4/3 ermittelt. Bei Betriebsaufgabe ist auf § 4/1 umzustellen.

Die Umsatzsteuer wurde bisher ebenfalls nach vereinnahmten Entgelten versteuert. Die Umsatzsteuer wäre im Jahre 2001 nach vereinbarten Entgelten zu erfassen.

	2001
Gewinn 2002*	44.784,09
zzgl. Zinsen**	18.454,97
zzgl. AfA***	10.138,54
Übergangsgewinn	73.377,60

* Da die Gewinnermittlung für 2002 bereits vorlag in Form einer Einnahmen/Ausgabenrechnung, wird vom Gewinn 2002 ausgegangen. Die Forderungen des Jahres 2001 sowie die Verbindlichkeiten des Jahres 2002 sind netto enthalten.

** Die Zinsen werden herausgenommen, da sie das Jahr 2002 betreffen.

*** Die AfA gehört ebenfalls in den verbleibenden Teilbetrieb.

Der Verlust für das Jahr 2002 beträgt daher € 28.593,51.

Tz. 6 Firmenwert

Wie bereits unter Allgemein ausgeführt, wird der Firmenwert in Höhe der übernommenen Bankverbindlichkeiten festgesetzt. Von der S.GmbH werden weder Anlagevermögen, noch Betriebsräumlichkeiten übernommen. Diese werden vom Einzelunternehmen an die S.GmbH vermietet. Der Firmenwert beträgt daher € 92.373,39 (= ÖS 1.271.085,00).

Bei der Niederschrift wurde von der BP leider davon ausgegangen, dass der Hälftesteuersatz gem. § 37 EStG für Veräußerungsgewinne gem. § 24 EStG zusteht. Lt. Einkommensteuergesetz § 37 (5) EStG steht der Hälftesteuersatz jedoch nur zu, wenn der Betrieb veräußert oder aufgegeben wird, weil der Steuerpflichtige

- gestorben ist,
- erwerbsunfähig ist oder
- das 60. Lebensjahr vollendet hat und seine Erwerbstätigkeit einstellt.

Über Antrag sind Veräußerungsgewinne im Sinne des § 24 EStG, wenn seit der Eröffnung oder dem letzten entgeltlichen Erwerbsvorgang sieben Jahre verstrichen sind, gleichmäßig verteilt auf drei Jahre anzusetzen oder es wird der Freibetrag gem. § 24 (4) EStG in Höhe von € 7.300,00 (= ÖS 100.000,00) in Ansatz gebracht.

Über diesen Punkt wurde der steuerliche Vertreter telefonisch informiert. Er beantragt den für den Abgabepflichtigen günstigeren Ansatz.

Steuerliche Auswirkungen

Steuerbarer Umsatz 2001 – Firmenwert: S 1.271.085,06

Einkünfte aus Gewerbebetrieb – Veräußerungsgewinn: S 1.171.085,06

Tz. 7 PKW Mercedes

Diese KFZ wurde lt. Leasingvertrag auf 36 Monate geleast. Später wurde lt. Auskunft X-Bank Leasing dieser Vertrag auf 48 Monate verlängert bzw. auf 46 Monate anschließend gekürzt.

Weiters wurde aufgrund von Recherchen der BP festgestellt, dass dieses Kfz mit Ablauf des Leasingvertrages und zwar am 6.9.2002 veräußert wurde. Der Veräußerungserlös wurde bisher nicht erfasst.

Da das Kfz überwiegend betrieblich abgesetzt wurde, wäre der Verkaufspreis in Höhe von € 17.200,00 zu erfassen.

Die AfA-Laufzeit beträgt 8 Jahre. Es wurde bisher kein Ausgleichsposten von Seiten des Abgabepflichtigen gerechnet. Die BP passt diesen aus verfahrensökonomischen Gründen ebenfalls nicht an, da mit Verkauf des Kfz sowieso der Restbuchwert auszuscheiden wäre.

Dieser Punkt wurde von der BP erst bei Berichterstellung ermittelt. Der steuerliche Vertreter wurde darüber telefonisch informiert und ist damit einverstanden, dass keine neue Niederschrift darüber aufgenommen wird. Er wird im Zuge des Rechtsmittelverfahrens darüber absprechen.>>

In der fristgerechten Berufung wurde wie folgt eingewendet:

„Übernahme Bankverbindlichkeiten EUR 92.373,39“ (Einkommensteuer 2001)

R.S. hat im Jahr 2001 und in den Jahren davor ein Einzelunternehmen „Technisches Büro“ geführt. Im Oktober 2001 gründete R.S. die S.GmbH. Mit Ende 2001 wurden die wesentlichen Verträge des Einzelunternehmens im Wege der Einzelrechtsnachfolge an die S.GmbH übertragen. Der S.GmbH wurde hierfür kein Firmenwert in Rechnung gestellt. Eine im Zuge der Betriebsprüfung infolge einer Anregung durch diese angestellte vereinfachte Berechnung eines Firmenwerts aus Vergangenheitsgewinnen des Einzelunternehmens abzüglich eines angemessenen Unternehmerlohns hat ergeben, dass ein allfälliger Unternehmenswert mit rund ATS 80.000 bzw. EUR 6.000 anzusetzen wäre und sich aufgrund der fallenden bzw. negativen Jahresergebnisse bei einem in die Zukunft projizierten Jahresergebnis vermutlich kein nachhaltiger Unternehmenswert ergibt:

in ATS		1999	2000	2001
	Gewinn ATS	767.078,00	352.803,00	28.519,00
	zuzüglich doppelter WES lt. BP			433.097,91
	abzüglich Unternehmerlohn	-500.000,00	-500.000,00	-500.000,00
	Jahresergebnis	267.078,00	-147.197,00	-38.383,09

	Summe Firmenwert			ATS	81.497,91
			entspricht	EUR	5.922,69

Durch die Betriebsprüfung wurde nunmehr ein im Zuge der Übertragung der Aktivitäten von R.S. an die S.GmbH vorhandener Banksaldo einer ebenfalls von der Umstrukturierung betroffenen Finanzierung als „Firmenwert“ herangezogen.

Es wird bestritten, dass von der S.GmbH Bankverbindlichkeiten vom Einzelunternehmen R.S. „übernommen“ (im Sinne von „nicht rückzahlbar“) wurden.

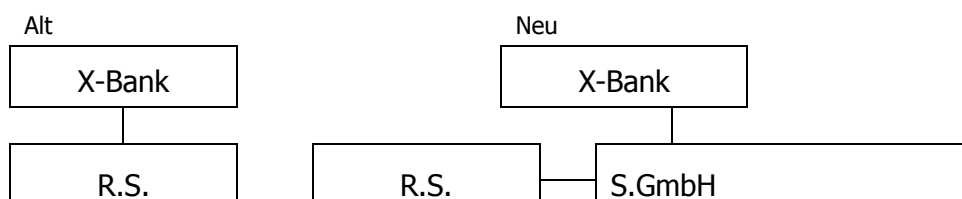
Die von der Betriebsprüfung angenommene „Übernahme“ ist logisch nicht schlüssig; da eine Annahme eines „nicht rückzahlbaren“ Betrages bei der S.GmbH buchhalterisch eine Aufwandsbuchung bzw. bei einem Firmenwert eine entsprechende Aktivierung im Anlagevermögen und eine nachfolgende Abschreibung hätte bewirken müssen, nicht jedoch die Aktivierung einer Forderung an R.S..

Aus der Sicht des Steuerpflichtigen stellt sich der Sachverhalt wie folgt dar:

Die als Bankverbindlichkeit auf einem Konto bei der X-Bank bestehende Finanzierung in Höhe von EUR 92.373,39 wurde im Rahmen der Übernahme der Aktivitäten des Einzelunternehmens durch die GmbH auf die S.GmbH überschrieben, wodurch die Finanzierung neu strukturiert wurde.

R.S. seinerseits hat durch diese Umstrukturierung nicht weniger Schulden, ist somit nicht bereichert, sondern hat nur einen neuen Gläubiger, nämlich die S.GmbH. Diese Rückzahlungsverpflichtung des R.S. an die S.GmbH wurde mit einer in der S.GmbH zugleich stattgefundenen Einbuchung einer Forderung gegen R.S. buchhalterisch korrekt abgebildet.

Umstrukturierung der Finanzierung X-Bank



Es handelt sich nach dem im Zeitpunkt der Transaktion herrschenden Willen des Steuerpflichtigen nicht um eine „nicht rückzahlbare Übernahme der Verbindlichkeit“ durch die GmbH, sondern um einen im Zeitpunkt der Einbuchung des Betrages in die GmbH ergebnisneutralen Vorgang, durch den weder die S.GmbH einen Aufwand erfährt noch der R.S. einen Ertrag.

Als Beweis dafür führen wir an, dass die Forderung in Folgejahren jeweils auch als solche bilanziert wurde und der Geschäftsführer R.S. mit seiner Unterschrift unter den Jahresabschluss auch die Echtheit und Werthaltigkeit dieser Forderung der S.GmbH gegen sich selbst rechtskräftig bestätigt hat.

In der Folge wurde mit der Tilgung dieser Forderung der S.GmbH durch R.S. mit Zahlungen vom 13.4.2005 über EUR 35.000, vom 25.7.2005 über EUR 20.000 und vom 16.8.2005 über EUR 23.000 auch tatsächlich begonnen, woraus der Charakter der Verrechnung eindeutig hervorgeht. Wir betonen besonders diese Tatsache des Tilgungsbeginns vor Eröffnung der Betriebsprüfung, da dieser offen gelegte Sachverhalt von der Betriebsprüfung in der Folge keine Beachtung geschenkt wurde.

Es ist nach Ansicht des Steuerpflichtigen auch der Fremdvergleich durchaus zulässig, wenn ein Betrieb an eine GmbH übertragen wird, dass die betriebliche Finanzierung mit überschrieben wird und die übernehmende GmbH dem Übergeber ein Zahlungsziel von 3 Jahren gewährt; zumal keine Zahlung aus einem Titel „Unternehmenswert“ stattgefunden hat.

Die Betriebsprüfung hat mit ihrer Vorgehensweise versucht aus einem Betrag einer rückzahlbaren ergebnisneutralen Verrechnung einen Unternehmenswert und in der Folge einen Unternehmenskaufpreis abzuleiten. Diese Vorgehensweise der Ermittlung eines Unternehmenswertes ist weder inhaltlich schlüssig nachvollziehbar noch kann diese Methodik mit irgendwelchen Theorien der Unternehmensbewertung als vereinbar angesehen werden.

Einkommensteuer: Es wird beantragt, dass die, wie von der Betriebsprüfung behauptete „übernommene Bankverbindlichkeit in Höhe von EUR 92.373,39“ als ergebnisneutrale Verrechnung zwischen zwei Unternehmen belassen wird. Dieser Betrag stellt weder in seiner Herleitung einen Unternehmenskaufpreis bzw. „Firmenwert“ dar, noch ist er in einer angestellten Kontrollrechnung auch nur annähernd als solcher argumentierbar. Ein steuerpflichtiger Veräußerungserlös seitens R.S. wurde nicht erzielt.

Umsatzsteuer: Es wird beantragt, dass mangels Leistungsaustausch (rückzahlbarer Betrag; Darlehensgewährung) keine Umsatzsteuer auf die Bankverbindlichkeit per 5.10.2001 in Höhe von EUR 92.373,39 berechnet wird. ($\text{EUR } 92.373,39 \times 20\% = \text{EUR } 18.674,68$)

„Übergangsgewinn EUR 73.377,60“ (Einkommensteuer 2001)

Der Übergangsgewinn wurde von der Betriebsprüfung vereinfacht nach dem im Bericht vom 19. Dezember 2005 dargelegten Schema

Gewinn 2002

zuzüglich Zinsen

zuzüglich AfA

Übergangsgewinn ermittelt.

Grundsätzlich ist anzumerken, dass die „Teilbetriebsaufgabe“ Ende 2001 erfolgte. Mit Jahresbeginn 2002 wurden die Angestellten in die S.GmbH übernommen. Das

Einzelunternehmen hat sich überwiegend mit länger dauernden Projekten beschäftigt. Bis Jahresende 2001 waren die laufenden Projekte des Einzelunternehmens größtenteils „mechanisch“ (Bau und Installation) fertig gearbeitet, jedoch waren noch umfangreiche Arbeiten der typischerweise letzten Projektphase offen, insbesondere die Erstellung von Dokumentationen und Mängelbehebungen. Bei der seitens der Betriebsprüfung gewählten Vorgehensweise bleiben genau diese Arbeiten unberücksichtigt. In 2002 wurden durch Herrn Ing. R.S. teilweise noch umfangreiche Nacharbeiten für die Projekte geleistet wurden (z.B. Inbetriebnahme, Verfassung teilweise sehr umfangreicher technischer Dokumentationen und Handbücher, diverse kleine Nacharbeiten), welche sich bei einer korrekten Ermittlung des Übergangsgewinns mit 31.12.2001 in einem entsprechenden (geschätzten) Abschlag in der Bewertung noch nicht abgerechneter Leistungen bzw. in einer Rückstellung für noch zu erbringende Leistungen bzw. einer Passiven Rechnungsabgrenzung für vorausfakturierte, noch zu erbringende Leistungen niederschlagen muss. Dieser Aspekt wurde von der Betriebsprüfung gänzlich nicht berücksichtigt. Der aus diesem Titel abzugrenzende Betrag wird seitens des Steuerpflichtigen auf rd. EUR 40.000 geschätzt und ist somit nicht unwesentlich. Der Berechnung des Übergangsgewinns lt. Betriebsprüfung kann in der vorliegenden vereinfachten Art und Weise nicht gefolgt werden, da die typischen Merkmale des Projektgeschäfts vollkommen unberücksichtigt blieben.

Einkommensteuer: Es wird beantragt einen angemessenen Abschlag für noch nicht erbrachte Projektleistungen (Schätzung des Steuerpflichtigen: EUR 40.000) zu berücksichtigen.

In der gleichen pauschalen Vorgehensweise hat die Betriebsprüfung sämtliche Beträge der Umsatzsteuererklärung 2002 nach 2001 vorgezogen. Dies ist inhaltlich nicht richtig, da manche Rechnungen erst 2002 vorgelegt sind und somit erst in 2002 umsatzsteuerliche Konsequenzen auslösen konnten.

„PKW Mercedes“ (Einkommensteuer 2002)

Der Veräußerungsgewinn stimmt nicht mit dem vom Steuerpflichtigen im Zuge der Betriebsprüfung vorgelegten Unterlagen überein.

Der Verkaufspreis beläuft sich auf EUR 17.200,00. Von diesem sind jedoch noch die „Anschaffungskosten“ aus dem abgelaufenen Leasingvertrag in Höhe von EUR 3.868,33 in Abzug zu bringen, sodass ein steuerpflichtiger Gewinn in Höhe von EUR 13.331,67 verbleibt.

Die entsprechenden Belege wurden der Betriebsprüfung am 12. Dezember 2005 mit Fax vorgelegt.“

Die BP nahm zur Berufung wie folgt Stellung:

<<Zu Punkt „**Übernahme Bankverbindlichkeiten EUR 92.373,39" (Einkommensteuer 2001).**

Wie bereits im BP-Bericht Tz. 6 bzw. Tz. 1 Allgemein festgehalten bestand die Tätigkeit der Firma Ing. S.R. bis zum Jahre 2001 als Ingenieurbüro und im Industrieanlagenbau (gewerbliche Tätigkeit). Ende 2001, wurde dann die Firma S.GmbH gegründet, an der der Abgabepflichtige 100% Gesellschafter/Geschäftsführer ist. Die Tätigkeit des Einzelunternehmens wird nun zum Großteil in der S.GmbH weitergeführt.

Wesentliche Verträge, wie in der Berufung angeführt, über die Einzelrechtsnachfolge wurden der BP nicht vorgelegt.

Es wurde vielmehr insoweit agiert, dass die Einkünfte des Einzelunternehmens ab diesem Zeitpunkt (Gründung der S.GmbH) in Einkünften aus der Vermietung des Anlagevermögens und an der Vermietung der Betriebsräumlichkeiten sowie vereinzelt in Gutachtertätigkeiten bestehen. Mietvertrag für die K.Straße* zwischen Ing. S.R. und der S.GmbH gibt es keinen, dieser wurde der BP zwar zugesagt, wurde aber bis zum heutigen Tag nicht beigebracht (am 15.12.2005 wurde dies noch einmal von der BP urgiert, darauf wurde jedoch seitens des Abgabepflichtigen nicht reagiert)

Fakt ist, dass Bankverbindlichkeiten in Höhe von € 92.373,39 von der S.GmbH im Jahre 2001 übernommen wurden. Für diesen Betrag gibt es weder eine schriftliche Vereinbarung über die Rückzahlung zwischen R.S. und der S.GmbH, noch wurden Zinsen verrechnet, noch erfolgten Rückzahlungen zwischen 2001 bis April 2005.

Der Ansicht des Steuerpflichtigen, er habe durch die Umstrukturierung nicht weniger Schulden, sich daher nicht bereichert, sondern er habe nur einen neuen Gläubiger, nämlich die S.GmbH kann nicht gefolgt werden. Es wurden, wie bereits oben angegeben, weder Zinsen verrechnet, noch wurden Verträge über Rückzahlung vorgelegt bzw. abgeschlossen noch wurden mehr als 4 Jahre Rückzahlungen vorgenommen. Diese Vorgangsweise ist fremdunüblich.

Zu der Behauptung, bei der Transaktion handelt es sich nicht um eine „nicht rückzahlbare Übernahme der Verbindlichkeiten" durch die GmbH, es handelt sich um einen ergebnisneutralen Vorgang, durch den weder die S.GmbH einen Aufwand erfährt noch der R.S. einen Ertrag wird von der BP entgegengehalten, dass die S.GmbH laufend Zinsen seitens der X-Bank vorgeschrieben bekommt, dass lfd. Geschäfte über dieses Konto durchgeführt werden, also lfd. Kundenzahlungen gutgeschrieben werden. Dies ist wie eine Rückzahlung der Verbindlichkeiten. Wenn keine Schuldenübernahme erfolgt wäre, müsste die GmbH die Schulden nicht lfd. mit den eingehenden Kundenzahlungen abdecken, es wären keine Aufwandszinsen, sondern Ertragszinsen und das Vermögen der GmbH wäre höher.

Der BP wird unter anderem vorgeworfen, dass der Tilgung dieser Forderung bei Eröffnung der Betriebsprüfung keine Beachtung geschenkt wurde. Dazu wird folgendes entgegnet: Es wurden bis zum Ende der BP (Schlussbesprechung), trotz mehrmaliger Aufforderung, keine Unterlagen über die Rückzahlung vorgelegt, es wurden keine konkreten Verträge vorgelegt, die BP wurde lfd. vertröstet, es wurde sogar behauptet, ohne Unterlagen, dass dieser Kredit bereits längstens rückbezahlt wurde. Bei der Schlussbesprechung wurden dann kopierte Kontoauszüge beigebracht, aus denen ersichtlich war, dass Zahlungen am 13.4.2005 vom Kto. XXX über EUR 35.000,00, am 25.7.2005 vom Kto. XXY über EUR 20.000,00 und am 1.6.8.2005 vom gleichen Konto über EUR 23.000,00 auf das Kto. XXZ erfolgten.

Die aktuellen und fortlaufenden Kontoauszüge dieser Bankkonten für das Jahr 2005 wurden der BP nicht zur Einsichtnahme vorgelegt; es konnte auch bei den Besprechungen keine laufende Verbuchung über diese Konten vorgelegt werden. Es ist bis zum heutigen Tage für die BP nicht klar nachvollziehbar, ob es sich dabei wirklich um Rückzahlungen handelt. Weiters wird angemerkt, dass sich die BP im Mai 2005 zur Prüfung angemeldet hat und der Prüfungsbeginn der 8.6.2005 war. Der Großteil der Rückzahlung erfolgte erst anschließend.

Zusammengefasst wird noch einmal festgehalten: im Prüfungszeitraum werden weder Zinsen für diese aushaltenden Forderungen verrechnet, noch gibt es schriftliche Verträge bzw. Vereinbarungen. Es wurde insbesondere unterlassen, wie bei Darlehensgeschäften zwischen Fremden üblich, einen Kreditrahmen, die Fälligkeit der Zinsen, entsprechende Sicherheiten, sowie Rückzahlungsvereinbarungen zutreffen.

Vermögenswerte Zuwendungen an den Gesellschafter/Geschäftsführer können durch spätere Rückerstattung dieser Werte *nicht* mit steuerlicher Wirkung rückgängig gemacht werden. Derartige Rückzahlungen haben den Charakter von Einlagen.

Weiters ist festzuhalten:

Von der Gesellschaft mbH wurden sämtliche Dienstnehmer des Einzelunternehmens übernommen. Nach außen ändert sich für die Kunden bzw. Lieferanten außer dem Zusatz GmbH nichts (sogar der Betriebsstandort wird weiter beibehalten).

Durch die Erwerbung eines vorhandenen Kundenstocks, auch gewährleistet durch die weitere Tätigkeit von Herrn bei der GmbH, sowie durch die Übernahme des Standortes und durch das Einbringen von Geschäftskontakten sowie Lieferanten etc., ist die S.GmbH befähigt ohne besondere Maßnahme den bereits vorhandenen gut eingeführten Betrieb weiterzuführen.

Hätte eine fremde GmbH das Einzelunternehmen erworben, wäre der Wert dem bisherigen Einzelunternehmer abgegolten worden.

Gleichzeitig wurden jedoch Bankverbindlichkeiten von der S.-GmbH übernommen. Für diesen Betrag gibt es weder eine schriftliche Vereinbarung über die Rückzahlung, noch wurden Zinsen verrechnet. Die BP setzt daher die übernommenen Bankverbindlichkeiten in Höhe von € 92.373,39 als Firmenwert an. Da bei Fremden dieser Vorgang ebenfalls zu einem Veräußerungserlös geführt hätte.

Hinsichtlich der Höhe des Firmenwertes werden von der BP die Erträge der letzten 3 Jahre herangezogen:

Der Firmenwert errechnet sich daher wie folgt:

	1999	2000	2001
Gewinn bisher	767.078,00	352.803,00	28.519,00
Doppelter Wareneinkauf			433.097,91
K.Straße			1.238,70
Übergangsgewinn			1.009.698,00
Unternehmerlohn	-500.000,00	-500.000,00	-500.000,00
Gesamt	267.078,00	147.197,00	972.553,61

Der Firmenwert wäre daher ÖS 1.092.434,61 lt. BP.

Dies entspricht in etwa den Bankverbindlichkeiten, welche von der S.-GmbH vom Einzelunternehmen übernommen wurden.

Die BP setzt daher die übernommenen Bankverbindlichkeiten in Höhe von € 92.373,39 nicht als verdeckte Gewinnausschüttung sondern als Firmenwert an.

Zu Punkt „Übergangsgewinn EUR 73.377,60“ (Einkommensteuer 2001):

Hier wird entgegengehalten, dass die Berechnung des Übergangsgewinnes lfd. Bestandteil der Besprechungen war und auch dem steuerlichen Vertreter sowie dem Abgabepflichtigen vorgelegt wurden.

Zum Übergangsgewinn wird außerdem folgendes von der BP festgehalten:

Der Übergangsgewinn war deshalb zu berechnen, da mit 10/2001 die S.GmbH gegründet wurde und die Tätigkeit des Einzelunternehmens eingestellt wurde. Es erfolgte daher eine Betriebsaufgabe.

Bisher wurde der Gewinn gem. § 4/3 EStG ermittelt. Bei Betriebsaufgabe ist auf Gewinnermittlung gem. § 4/1 EStG umzustellen. Dies wurde bisher vom Abgabepflichtigen verabsäumt und erfolgte erst im Zuge der BP.

Die Umsatzsteuer wurde bisher ebenfalls nach vereinnahmten Entgelten versteuert. Die Umsatzsteuer ist im Jahre 2001 nach vereinbarten Entgelten zu erfassen.

Dem Antrag seitens des Steuerpflichtigen rund € 40.000,00 als abzugrenzenden Betrag erst im Jahre 2002 zu versteuern wird folgendes entgegengehalten:

Wie oben bereits erwähnt, war die Berechnung des Übergangsgewinnes lfd. Bestandteil der Besprechungen und war sowohl dem steuerlichen Vertreter sowie dem Abgabepflichtigen bekannt.

Es war nie die Rede davon, dass die Projekte abzugrenzen wären und nicht sämtliche Einnahmen in den Übergangsgewinn aufzunehmen sind. Erst im Zuge der Berufung wurde dies beantragt, wobei hier keinerlei Berechnungen bzw. konkrete Ausgangsrechnungen vorgelegt wurden.

Weiters wird von der BP festgehalten, dass sämtliche Ausgangsrechnungen lt. BP-Arbeitsbogen bereits 2001 gelegt wurden (umsatzsteuerlich daher im Jahr 2001 zu berücksichtigen sind).

Die Bezahlungen der im Jahre 2001 vom Abgabepflichtigen gelegten Ausgangsrechnungen erfolgten ebenfalls soweit Unterlagen im Arbeitsbogen enthalten zu Beginn des Jahres 2002 innerhalb der vorgeschriebenen Zahlungsfrist. Es gibt keinerlei Hinweise darauf, dass Nacharbeiten etc. vorgenommen wurden.

Der lt. steuerlichem Vertreter abzugrenzende Betrag wäre daher mit Ausgangsrechnungen, Aufzeichnungen etc. zu dokumentieren und nachzureichen.

Zu Punkt „PKW Mercedes “ (Einkommensteuer 2002)

Zu diesem Punkt wird von der BP folgendes festgehalten:

Oben genannter PKW wurde lt. Leasingvertrag auf 36 Monate geleast. Später wurde lt. Auskunft X-Bank Leasing dieser Vertrag auf 48 Monate verlängert bzw. auf 46 Monate anschließend gekürzt.

Weiters wurde aufgrund von Recherchen der BP festgestellt, dass dieses KFZ mit Ablauf des Leasingvertrages und zwar am 6.9.2002 veräußert wurde. Der Veräußerungserlös wurde erst seitens der BP erfasst. Aufwendungen wurden jedoch lfd. geltend gemacht.

Inwieweit die Anschaffungskosten aus dem abgelaufenen Leasingvertrag in Höhe von EUR 3.868,33 in Abzug zubringen sind, müsste noch genauer nachgewiesen werden.

Bisher wurden nämlich bereits unter der Kontonr. X.X. (Mercedes XX) Aufwendungen in Höhe von EUR 1.001,29 und unter der Kontonr. Y.Y. (Mercedes, XX) Aufwendungen in Höhe von EUR 6.081,44 geltend gemacht. Es wäre nachzuweisen, ob diese Kosten in Höhe von EUR 3.868,33 zusätzlich angefallen sind oder bereits in diesen Aufwendungen enthalten sind.>>

Über die Berufung wurde erwogen:

ad Übernahme Bankverbindlichkeiten (Firmenwert):

Rechtslage: Unter Firmenwert ist jener Wert eines Betriebes zu verstehen, der nicht einzelnen betrieblich eingesetzten Wirtschaftsgütern zugeordnet werden kann, sondern sich als Mehrwert über den Substanzwert der einzelnen materiellen und immateriellen Wirtschaftsgüter ergibt. Der Firmenwert tritt prinzipiell bei entgeltlichem Erwerb eines Betriebes in Erscheinung, wenn das Entgelt höher ist, als die Summe der für die einzelnen materiellen und immateriellen Wirtschaftsgüter geleisteten Kaufpreise (Quantschnigg/Schuch, ESt-HB, Tz 34f zu § 8).

Die Anschaffungskosten des Firmenwertes ergeben sich dem Charakter dieses Wirtschaftsgutes entsprechend und in grundsätzlicher Übereinstimmung mit den in der Handelsbilanz anzusetzenden Werten als Restgröße (Quantschnigg/Schuch, a.a.O., Tz 234 zu § 6).

Wird ein überschuldeter Betrieb lediglich gegen Schuldübernahme übertragen, so stellen (nur) die übernommenen Schulden den Veräußerungserlös dar. Dies gilt allerdings nur, wenn nicht eine Schenkung anzunehmen ist (Quantschnigg/Schuch, a.a.O., Tz 69 zu § 24).

Steuerlich handelt es sich beim Firmenwert um ein Wirtschaftsgut und besteht Aktivierungspflicht. Die Nutzungsdauer beträgt gesetzlich 15 Jahre.

Strittig ist die Beurteilung der Übernahme von Bankverbindlichkeiten iHv. € 92.373,39 als Firmenwert. Die BP hätte die übertragenen Bankverbindlichkeiten zu Unrecht als Firmenwert beurteilt.

Die Übernahme dieser Bankverbindlichkeiten als „nicht rückzahlbar“ wird vom Bw. insofern bestritten, da vom Bw. eine Forderung an die Einzelfirma aktiviert worden wäre. Die Bankverbindlichkeiten wären im Zuge der Übernahme an die GmbH ergebnisneutral überschrieben worden. Das Einzelunternehmen hätte damit lediglich einen neuen Gläubiger, nämlich die GmbH. Diesbezüglich wäre eine Forderungseinstellung (Aktivierung einer Forderung) in der Bilanz erfolgt.

Lt. Bw. wäre die Tilgung dieser Forderung bereits teilweise erfolgt (im Jahre 2005) und die Vorgangsweise auch insofern fremdüblich, dass die übernehmende GmbH ein Zahlungsziel von 3 Jahren gewährt und keine Zahlung aus dem Titel „Unternehmenswert“ stattgefunden hätte.

Lt. Bw. würde mit dieser Vorgangsweise lediglich versucht, aus einer rückzahlbaren ergebnisneutralen Verrechnung einen Unternehmenswert (Firmenwert) abzuleiten.

Zum vorliegenden **Sachverhalt** ist festzustellen, dass die Übertragung der Einzelfirma an die S.GmbH in Wege der Einzelrechtsnachfolge erfolgte und wurde kein Firmenwert in Rechnung gestellt wurde. Wesentliche Verträge über die Einzelrechtsnachfolge wurden der Behörde diesbezüglich jedoch nicht vorgelegt, ebenso nicht ein Mietvertrag über die Liegenschaft des Betriebssitzes noch Verträge über die Bankverbindlichkeiten.

Zum Sachverhalt ist weiters festzustellen:

- Von der GesmbH wurden sämtliche Dienstnehmer des Einzelunternehmens übernommen. Nach außen ändert sich für die Kunden bzw. Lieferanten außer dem Zusatz GmbH nichts (sogar der Betriebsstandort wird weiter beibehalten).
- Durch die Erwerbung eines vorhandenen Kundenstocks, auch gewährleistet durch die weitere Tätigkeit von Herrn R.S. bei der GmbH, sowie durch die Übernahme des Standortes und durch das Einbringen von Geschäftskontakten sowie Lieferanten etc., ist die S.GmbH

befähigt ohne besondere Maßnahme den bereits vorhandenen gut eingeführten Betrieb weiterzuführen.

- Hätte eine fremde GmbH das Einzelunternehmen erworben, wäre der Wert dem bisherigen Einzelunternehmer abgegolten worden.
- Gleichzeitig wurden Bankverbindlichkeiten von der S.-GmbH übernommen. Für diesen Betrag gibt es weder eine schriftliche Vereinbarung über die Rückzahlung, noch wurden Zinsen verrechnet. Insgesamt wurden somit weder Zinsen noch Zahlungen nachgewiesen und keine fremdüblichen Vereinbarungen vorgelegt.

Der Bw. hat lt. vorgelegten Unterlagen bezüglich den Bankverbindlichkeiten weiters weder Zinsen verrechnet noch Rückzahlungen zwischen 2001 und 4/2005 (somit mehr als 4 Jahre) getätigt, auf der anderen Seite wurde jedoch laufend Zinsen von der Bank vorgeschrieben und Kundenzahlungen über dieses Konto geführt, die wie Rückzahlungen wirken. Diese Vorgangsweise ist jedenfalls nicht als fremdüblich zu beurteilen.

Unterlagen über Rückzahlungen wurden lediglich in Form kopierter Bankauszüge betreffend Zahlungen vom 13.4.2005, 25.7.2005 und 16.8.2005 vorgelegt, jedoch diese Zahlungen nicht durch aktuelle und fortlaufende Kontoauszüge nachgewiesen. Das Vorliegen von Darlehensrückzahlungen konnte somit nicht nachgewiesen werden.

Dazu ist weiters festzustellen, dass in abgabenrechtlichen Belangen an die Anerkennung von Vereinbarungen zwischen einem Gesellschafter und seiner Gesellschaft so strenge Maßstäbe anzulegen sind wie an die Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen; eine solche Vereinbarung muss demnach nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden (vgl. VwGH 16.11.2006, 2005/14/0070 und die dort angeführten höchstgerichtlichen Erkenntnisse).

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates sind somit in freier Beweiswürdigung die übernommenen Verbindlichkeiten zu Recht als Firmenwert zu beurteilen. Es gibt keine fremdübliche Veranlassung bzw. wird auch keine betriebliche Veranlassung für die Übernahme der hohen Verbindlichkeiten aufgezeigt, die Übernahme der Bankverbindlichkeiten iHv. €92.373,39 würde bei Fremden ebenfalls zu einem Veräußerungserlös führen. Die von der BP erstellte Berechnung eines Firmenwertes auf Basis der Erträge der letzten 3 Jahre iHv. S°1.092.434,61 (€ 79.390,32) entspricht auch in etwa der Höhe der übernommenen Bankverbindlichkeiten von € 92.373,39.

Zur Einwendung des Bw., dass die Übernahme der Verbindlichkeiten lediglich als Aktivierung einer Forderung an R.S. zu buchen sei, jedoch nicht im Sinne von „nicht rückzahlbar“ übernommen wurde, ist festzustellen, dass unter fremdüblichen Verhältnissen die im Zusammenhang mit der Betriebsübernahme geltend gemachte Forderungseinstellung iHv. € 92.373,39 nicht in Einklang zu bringen ist, da die Übernahme von Verbindlichkeiten (für den veräußerten Betrieb) an ein fremdes Unternehmen sicher nicht in derartiger Weise vorgenommen worden wäre.

Im gegenständlichen Fall konnten zudem wesentliche Verträge über die Einzelrechtsnachfolge nicht vorgelegt werden noch wurde ein Firmenwert in einer die Betriebsübernahme regelnden Vereinbarung bzw. in Rechnung gestellt. Hätte eine fremde GmbH das Einzelunternehmen erworben, wäre jedoch der Wert dem bisherigen Einzelunternehmer abgegolten worden und die Übernahme der Bankverbindlichkeiten ebenfalls Bestandteil des Veräußerungserlöses.

Betreffend die Einwendung, dass mangels Leistungsaustausch (rückzahlbarer Betrag, Darlehensgewährung) keine Umsatzsteuer 2001 auf die Bankverbindlichkeiten zu berechnen sei, ist festzustellen, dass die Übertragung des Firmenwertes nach hA Gegenstandsübertragung und somit Lieferung iSd § 3a UStG ist (Ruppe, UStG, Tz 20 zu § 3). Umsatzsteuerlich handelt es sich auch um einen Leistungsaustausch und ist somit als positive Differenz zu den einzelnen Wirtschaftsgütern und somit als Besitzposten anzusehen und mit dem Normalsteuersatz zu versteuern (Ruppe, UStG, Tz 158 zu § 4).

Die Besteuerung der als Firmenwertposition beurteilten Übertragung von Verbindlichkeiten (obige Ausführungen) ist daher umsatzsteuerlich mit Übertragung des Unternehmens lt. Rechnungslegung im Zeitraum 2001 mit 20% steuerpflichtig.

Die Berufung ist daher in diesem Punkt insgesamt als unbegründet abzuweisen.

Ad Übergangsgewinn)

Bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 gegenüber § 4 Abs. 1 ergeben sich Unterschiede aus dem Zu- und Abflussprinzip, insbesondere beim Umlaufvermögen. Somit bleiben Bargeld, Bankguthaben und –schulden, Darlehensforderungen und –schulden unberücksichtigt (Doralt, EStG, Komm., Tz 396f zu § 4).

Im Zuge der Berufung wird beantragt einen Betrag von € 40.000,- als abzugrenzenden Betrag erst im Jahre 2002 zu versteuern.

Dazu ist festzustellen, dass mit 10/2001 eine Teilbetriebsaufgabe erfolgte. Bisher wurde der Gewinn gem. § 4/3 ermittelt und ist bei Betriebsaufgabe ist auf § 4/1 umzustellen. Die Umsatzsteuer wurde bisher ebenfalls nach vereinnahmten Entgelten versteuert. Die

Umsatzsteuer wäre im Jahre 2001 somit nach vereinbarten Entgelten zu erfassen und von der BP veranlasst.

Ein Abschlag für noch nicht erbrachte Projektleistungen in Höhe von € 40.000,00 wurde erstmalig in der Berufung beantragt. Nachweise (Ausgangsrechnungen, Aufzeichnungen etc.) wurden jedoch nicht nachgereicht. Lt. vorgelegten Unterlagen (Arbeitsbogen BP) wurden sämtliche Ausgangsrechnungen bereits 2001 gelegt und sind daher umsatzsteuerlich im Jahr 2001 zu berücksichtigen. Dabei ist die Bezahlung zu Beginn des Jahres 2002 innerhalb der vorgeschriebenen Zahlungsfrist noch dem Jahr 2001 zuzurechnen. Es gibt keinerlei Hinweise darauf, dass Nacharbeiten etc. vorgenommen wurden.

Es wurden keinerlei Berechnungen bzw. konkrete Ausgangsrechnungen vorgelegt. Der lt. steuerlichem Vertreter abzugrenzende Betrag wurde auch nicht mit Ausgangsrechnungen, Aufzeichnungen etc. dokumentiert. Mangels Nachweis der diesbzgl. Beträge und Berechnungen ist der Antrag daher als grundsätzlich nicht glaubhaft gemacht abzuweisen.

Ad Pkw Mercedes)

Lt. Bw. sind vom Verkaufspreis iHv. € 17.200,- Anschaffungskosten aus dem abgelaufenen Leasingvertrag iHv. € 3.868,33 abzuziehen. Lt. vorgelegten Unterlagen wurden bisher Aufwendungen von € 1.001,29 und € 6.081,44 geltend gemacht.

Das Kfz wurde überwiegend betrieblich genutzt und der Verkaufspreis iHv. €17.200,00 erst von der BP erfasst. Lt. Berufung wären die beantragten Kosten in Höhe von € 3.868,33 aus dem abgelaufenen Leasingvertrag zu erfassen. Bisher wurden lt. BP-Arbeitsbogen unter der Kontonr. X.X. (Mercedes, XX) Aufwendungen iHv. € 1.001,29 und unter der Kontonr. Y.Y. (Mercedes , XX) Aufwendungen iHv. € 6.081,44 geltend gemacht.

Mangels Nachweis der zusätzlich geltend gemachten Aufwendungen sind diese jedoch nicht anzuerkennen. Die Berufung ist daher auch in diesem Punkt abzuweisen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 22. April 2009