



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Rudolf Wanke und die weiteren Mitglieder Hofrätin Dr. Barbara Straka, Kammerdirektor Mag. Anton Bubits und Reinhold Haring im Beisein der Schriftführerin Diana Engelmaier über die Berufung des Bw, vertreten durch Eckhart Wirtschaftstreuhand- und Steuerberatungsgesellschaft mbH, Wirtschaftstreuhänder, 7033 Pötsching, Hauptstraße 58, vom 20. Juli 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart, vertreten durch Mag. Sabine Niederreiter-Stipsits, vom 17. Juni 2009 betreffend Einkommensteuer 2007 nach der am 18. Mai 2011 am Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart in Eisenstadt durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind der Berufungsvorentscheidung vom 3. November 2009 zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) brachte mit Einbringungsvertrag vom 27. März 2008 mit Wirkung vom 30. Juni 2007 sein nicht protokolliertes Einzelunternehmen gemäß Art. III UmgrStG in eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung ein (Bl. 18 ff./2007 des Finanzamtsaktes).

Punkt Zwölftens des Einbringungsvertrages zufolge trägt alle mit der Errichtung und Durchführung des Vertrages verbundenen Kosten und Abgaben die übernehmende Gesellschaft (Bl. 24/2007 des Finanzamtsaktes):

„Alle mit der Errichtung und Durchführung dieses Vertrages verbundenen Kosten und Abgaben trägt, unbeschadet der hierfür sämtliche Vertragsparteien nach außen treffenden gesetzlichen Solidarhaftung, die übernehmende Gesellschaft mit der Verpflichtung, im Innenverhältnis den einbringenden Gesellschafter im Falle dessen diesbezüglicher Inanspruchnahme vollkommen schad- und klaglos zu halten.“

Bei der Ermittlung des Übergangsgewinns von der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 auf jene nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 zum 30. Juni 2007 wurde vom Bw. unter anderem eine „Rückstellung Umgründungskosten“ in Höhe von 4.000 € gewinnmindernd angesetzt (Bl. 10/2007 des Finanzamtsaktes).

Aktenkundig sind Honorarnoten des öffentlichen Notars an die Gesellschaft mit beschränkter Haftung betreffend die Einbringung (Bl. 35 ff./2007 des Finanzamtsaktes).

Das Finanzamt versagte im angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2007 vom 17. Juni 2009 unter anderem der Rückstellung für Umgründungskosten die Anerkennung und begründete dies damit, dass „die Rechnung“ (des Notars) auf die Gesellschaft laute und die Gesellschaft auch die Kosten der Einbringung gemäß Vertrag zu tragen habe.

In der dagegen erhobenen Berufung vom 20. Juli 2009 beantragte der Bw. durch seinen steuerlichen Vertreter unter anderem die steuerliche Berücksichtigung der Rückstellung für Umgründungskosten. Der Einnahmen-Ausgaben-Rechner sei bei einer Einbringung zu einem Übergang der Gewinnermittlung verpflichtet und habe eine Einbringungsbilanz aufzustellen. Punkt 12 des Einbringungsvertrages sei dahingehend zu verstehen, dass er „eine Bestimmung hinsichtlich einer eventuellen Einlagenrückgewähr darstellt“. Ein Wegfall dieser Rückstellung würde auch Auswirkungen auf die Beitragsvorschreibung der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft haben.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 3. November 2009 gab das Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart nach Durchführung eines Ermittlungsverfahrens der Berufung in anderen, vor dem Unabhängigen Finanzsenat nicht mehr verfahrensgegenständlichen Punkten Folge.

Hinsichtlich der Rückstellung für Umgründungskosten verwies das Finanzamt auf § 9 Abs. 1 Z 3 EStG 1988. Die tatsächlichen Umgründungskosten von 4.196,50 € seien nicht dem Bw., sondern der GmbH zuzurechnen. Die Rückstellung für Umgründungskosten von 4.000 € könne daher weiterhin nicht anerkannt werden.

In seinem Vorlageantrag vom 1. Dezember 2009 beantragte der Bw. die Durchführung einer mündlichen Verhandlung und die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat und begründete nochmals, warum seiner Ansicht nach vom Bw. eine Rückstellung zu bilden gewesen sei.

Mit Bericht vom 3. Feber 2010 legte das Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2007 dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

In der am 18. Mai 2011 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung verwies der steuerliche Vertreter darauf, dass die Aufträge an ihn und den Notar vom Einzelunternehmen, also vom Bw. ergangen sind. Daher habe im Einzelunternehmen eine ungewisse Verbindlichkeit des Einzelunternehmens bestanden. Da diese aufgrund der Rückstellung in die Passiva des Übergangsgewinns Eingang gefunden hat, komme Art. 3 und nicht Art. 12 des Einbringungsvertrages zum Tragen.

Die Vertreterin des Finanzamtes blieb bei der Ansicht des Finanzamtes.

Der steuerliche Vertreter gab abschließend an, dass es theoretisch durchaus möglich sein könne, dass eine Einbringung nicht erfolgreich zustande komme und daher der Einbringende die Kosten tragen müsse. Daher möge der Berufung vollinhaltlich Folge gegeben werden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der gegenständlichen Fall entspricht nahezu vollständig jenem, über den der Unabhängige Finanzsenat durch den Berufungssenat 7 des Geschäftsbereichs Steuern und Beihilfen der Außenstelle Wien am 3. Feber 2011 zu entscheiden hatte (UFS 3. 2. 2011, RV/2608-W/09).

Die Berufungsbehörde – der dortige Berufungswerber wurde durch dieselbe steuerliche Vertreterin vertreten – würdigte den Sachverhalt rechtlich folgendermaßen:

„....Dem Bw. ist zuzustimmen, dass die Einbringung nach Art III UmgrStG eines bis zum Stichtag nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 gewinnermittelnden Einzelunternehmens in eine Kapitalgesellschaft einen Übergang auf Bilanzierung zwingend voraussetzt, da bei Einbringung des Einzelunternehmens aufgrund § 12 Abs. 1 iVm § 15 UmgrStG zwingend eine Einbringungsbilanz aufzustellen und einzureichen ist. Vor Erstellung der Einbringungsbilanz ist daher eine Schlussbilanz des Einzelunternehmens aufzustellen, weshalb im strittigen Fall ein Übergangsgewinn zu ermitteln war.

Gemäß § 9 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 können für ungewisse Verbindlichkeiten Rückstellungen gebildet werden. Da für Einnahmen- Ausgaben-Rechner iSd § 4 Abs. 3 EStG 1988 eine

Rückstellungsbildung mangels Bilanz nicht möglich ist, sind bei Übergang zu Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988 allenfalls mögliche Rückstellungen zulasten eines Übergangsgewinnes iSd § 4 Abs. 10 EStG 1988 zu verrechnen.

Gemäß § 9 Abs. 3 EStG 1988 setzt eine Rückstellungsbildung voraus, dass konkrete Umstände nachgewiesen werden, nach denen im jeweiligen Einzelfall mit dem Vorliegen oder dem Entstehen einer Verbindlichkeit ernsthaft zu rechnen ist. Die Ungewissheit der Verbindlichkeit kann sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach bestehen. Daraus ist abzuleiten, dass nur jener Abgabepflichtige zum Ansatz einer Rückstellung berechtigt ist, der mit der Inanspruchnahme aus der ungewissen Verbindlichkeit zu rechnen hat.

Bei Bildung der Rückstellung ist weiters auf den Kenntnisstand im Zeitpunkt der jeweiligen Bilanzerstellung abzustellen (VwGH 22. 11. 2001, 98/15/0157). Daher haben werterhellende Umstände, welche zwischen Bilanzstichtag und Bilanzerstellungstag eingetreten sind bei der Berechnung der Rückstellungshöhe Beachtung zu finden.

Aus dem im Akt befindlichen Einbringungsvertrag ist nach Ansicht des Senats eindeutig ableitbar, dass alle mit dem Umgründungsvorgang verbundenen Aufwendungen von der übernehmenden Gesellschaft zu tragen sind. Die vom Bw. in der Berufung vorgebrachte Behauptung, dass damit nur die Vertragserrichtungskosten gemeint gewesen seien, lässt sich aus dem diesbezüglich eindeutigen Vertragstext nicht ableiten. Im Gegenteil bezieht sich der Vertrag einerseits wörtlich auf die Vertragserrichtungskosten als auch ausdrücklich auf alle mit der Durchführung des Einbringungsvertrages verbundenen Kosten.

Auch ist ersichtlich, dass die vom Notar ausgestellte Honorarnote an die übernehmende Gesellschaft und nicht an den Bw. gerichtet war, weshalb davon ausgegangen werden kann, dass auch der Notar diesen Vertragspassus so verstanden hat, da er im gegenteiligen Fall als Vertragsverfasser die Honorarnote wohl an den Bw. adressiert hätte.

Hinzu tritt, dass auch der steuerliche Vertreter seine Honorarnote an die Gesellschaft und nicht an den Bw. ausstellte. Die Honorare wurden offenbar auch von der Gesellschaft bezahlt. Dass der Bw. die an die Gesellschaft ausgestellten Honorarnoten übernommen hätte, ist unwahrscheinlich und wird auch nicht behauptet. Im Gegenteil lassen die Ausführungen erkennen, dass die Umgründungskostenrückstellung in der Einbringungsbilanz enthalten war und daher im Wege des Art III UmgrStG an die GmbH überbunden worden war.

Da die Person des Bw. anlässlich der Einbringung nicht unterging, hätten beide Parteienvertreter bei Vorliegen einer Verbindlichkeit des Bw. die Honorarnoten an diesen gerichtet. Dies umso mehr, als eine Einbringung zivilrechtlich eine Einzelrechtsnachfolge darstellt und daher auch eine Verbindlichkeit des Bw. trotz Einbringung des Betriebes

weiterhin bei ihm bestanden hätte. Da das nicht geschah und auch die Bezahlung durch den Bw. gar nicht behauptet wurde, ergibt sich, dass die Honorarverbindlichkeit nicht den Bw. oder das Einzelunternehmen treffen sollte, sondern als eine Art ‚Gründungskosten‘ der Gesellschaft angesehen wurden, was im Übrigen auch der üblichen Vorgehensweise im Einbringungsfällen entspricht. Daher erfolgte wohl auch die standardgemäße Formulierung der Kostenübernahme der Umgründungskosten durch die aufnehmende Körperschaft im Einbringungsvertrag. Die Behauptung des Bw., dass der Einbringungsvertrag nur die unmittelbaren Vertragserrichtungskosten umfasst hätte, ist daher rechtlich nicht haltbar.

Der Aufwand aus den Honorarnoten der einbringungsbedingten Kosten traf die Gesellschaft und nicht den Berufungswerber. Aus diesem Grund ist eine Rückstellungsbildung zulasten des Übergangsgewinnes des Einzelunternehmens nicht zulässig, da der Bw. nicht mit einer Verbindlichkeit aus diesem Titel zu rechnen hatte. Auch war mit einer den Bw. treffenden endgültigen Inanspruchnahme für diesen Aufwand weder am Bilanzstichtag noch im Bilanzerstellungszeitpunkt ernstlich zu rechnen, da laut Einbringungsvertrag eine Schadloshaltung des Bw. durch die übernehmende Gesellschaft vorgesehen war.

Hinzu kommt, dass der Bw. bei seiner Argumentation übersieht, dass der Grund für das Anfallen der Beratungskosten in der geplanten Einbringung lag, welche jedoch eine zwar den Betrieb betreffende, aber nicht betrieblich veranlasste Entscheidung des Bw. war. Kosten der Umgründung stellen daher keinen Aufwand des Einzelunternehmens dar und sind daher im Einzelunternehmen auch nicht rückstellbar.

Die Ausführungen des ergänzenden Schriftsatzes zur Frage der Aufwandsveranlassung durch das Einzelunternehmen vermögen dabei nicht zu überzeugen. Im Gegenteil erklärt der Bw. selbst, dass die strittigen Beratungskosten nur durch die geplante Einbringung verursacht waren. Das Vorliegen eines negativen Kapitals laut ‚Zwischenbilanz‘ (gemeint ist offenbar die Schlussbilanz des Einzelunternehmens) ist jedoch entgegen den Behauptungen des Bw. nicht zwangsläufig ein Einbringungshindernis oder aber ein Grund für eine vorzunehmende Unternehmensbewertung. Allein wesentlich ist diesem Zusammenhang das Kapitalkonto der Einbringungsbilanz, welche aufgrund tatsächlicher Einlagen oder Zurückbehaltung von Verbindlichkeiten wesentlich von der Schlussbilanz des Einzelunternehmens abweichen kann. Der mögliche Unternehmensbewertungsaufwand ist daher unmittelbar und ausschließlich mit der Einbringungsbilanz verbunden und damit jedenfalls Teil der Kosten einer erfolgreich durchgeführten Einbringung.

Wie im Fall einer erfolglosen Einbringung vorzugehen wäre, ist nicht Gegenstand dieses Verfahrens (die Kosten wären aber in diesem und nur in diesem Fall als frustrierte

Aufwendungen des Einzelunternehmens zu behandeln). Anhaltspunkte für das mögliche Vorliegen einer erfolglosen Einbringung bestanden nicht.

Die Ausführungen zur gleichheitswidrigen unterschiedlichen steuerlichen Behandlung von § 4 Abs. 1 EStG Gewinnermittlern und Einnahmen/Ausgaben-Rechnern sind unzutreffend, als Umgründungskosten auch bei § 4 Abs. 1-Ermittlern nicht rückstellbar sind.

Um dem Umstand der mangelnden Abzugsfähigkeit dieser Aufwendungen beim Einzelunternehmen Rechnung zu tragen, werden Umgründungskosten wie Gründungskosten einer Kapitalgesellschaft behandelt und sind daher bei der Kapitalgesellschaft gewinnmindernd zu berücksichtigen. Dementsprechend findet sich unter der Überschrift ‚1.3. Übernehmende Körperschaft‘ in ‚Pkt 1.3.1.3.4. Umgründungskosten‘ der Rz 141 UmgrStR die Aussage, dass die mit der Verschmelzung zusammenhängenden Kosten, wie Rechtsanwalts-, Notars-, Wirtschaftstreuhand- und Firmenbuchkosten oder verschmelzungsveranlasste Gebühren oder Verkehrssteuern in sinngemäßer Anwendung des § 11 Abs. 1 Z1 KStG sofort abzugsfähige Aufwendungen darstellen.

Diese zur Verschmelzung getroffene Aussage ist sinngemäß auch auf Einbringungen anzuwenden, da auch hier eine Körperschaft den eingebrachten Einzelbetrieb übernimmt und gleichartige Umgründungskosten anfallen.

Sozialversicherungsrechtliche Rechtsfragen sind nicht Gegenstand dieses Berufungsverfahren, die diesbezüglichen Ausführungen gehen daher ins Leere...

Der Berufungssenat 17 des Geschäftsbereichs Steuern und Beihilfen der Außenstelle Wien schließt sich dieser Auffassung an. Eine Rückstellung für Umgründungskosten hat der Bw. zu Unrecht gebildet; diese vermag den steuerlichen Gewinn nicht zu mindern.

Gemäß § 9 Abs. 1 EStG 1988 können Rückstellungen nur gebildet werden für

1. Anwartschaften auf Abfertigungen,
2. laufende Pensionen und Anwartschaften auf Pensionen,
3. sonstige ungewisse Verbindlichkeiten,
4. drohende Verluste aus schwebenden Geschäften.

Die Bildung von Rückstellungen für – hier in Betracht kommende - sonstige ungewisse Verbindlichkeiten ist gemäß § 9 Abs. 3 EStG 1988 nur dann zulässig, wenn konkrete Umstände nachgewiesen werden können, nach denen im jeweiligen Einzelfall mit dem Vorliegen oder dem Entstehen einer Verbindlichkeit (eines Verlustes) ernsthaft zu rechnen ist.

Einkommensteuerrechtlich müssen – dem Grundsatz der Einzelbewertung entsprechend – für die Bildung von Verbindlichkeitsrückstellungen und Rückstellungen für schwebende Verluste folgende Voraussetzungen erfüllt sein:

- Es müssen im jeweiligen Einzelfall
- zum jeweiligen Bilanzstichtag
- konkrete Umstände nachgewiesen werden können (dh Nachweis darüber, dass ein „Schaden“ bis zum Bilanzstichtag tatsächlich entstanden ist; keine bloße Vermutung),
- nach denen mit dem Bestehen oder dem Entstehen einer Verbindlichkeit (eines Verlustes)
- ernsthaft zu rechnen ist.

Die bloße Möglichkeit der Inanspruchnahme reicht somit nicht aus. Der Steuerpflichtige muss vielmehr entweder ausdrücklich mit einer Inanspruchnahme konfrontiert werden (zB schriftliche Inanspruchnahme einer Gewährleistungs- oder Garantieverpflichtung, behördlicher Auftrag zur Beseitigung eines Umweltschadens) oder selbst Schritte zur Sanierung eines eingetretenen Schadens gesetzt haben, die eine schriftliche Inanspruchnahme im Einzelfall erübrigen. Die Gründe für eine künftige Inanspruchnahme müssen gewichtiger sein als jene Gründe, die dagegen sprechen. Dies ist nach objektiv erkennbaren Tatsachen zu beurteilen (vgl. *Wiesner/Grabner/Wanke* [Hrsg.], MSA EStG 11. EL § 9 Anm. 13).

Nur bei einer erfolglosen Einbringung lägen Betriebsausgaben für den Bw. vor. Dass im Zeitpunkt der Rückstellungsbildung ernsthaft damit zu rechnen gewesen wäre, dass die Einbringung mangels Vorliegen der Voraussetzungen hierfür erfolglos bleiben würde, kann nicht festgestellt werden. Weder gab es Anhaltspunkte dafür, dass auf Grund der Bewertung des Betriebsvermögens die Anerkennung der Einbringung fraglich gewesen sein könnte, noch kann den mit der Abwicklung der Einbringung befassten Fachleuten eine derart geringe berufliche Qualifikation unterstellt werden, dass im Zeitpunkt der Rückstellungsbildung ernsthaft mit dem Fehlschlag der Einbringung zu rechnen gewesen wäre. Beides wird vom Bw. auch nicht behauptet.

Da die Rückstellung zufolge Artikel 12 des Einbringungsvertrages nicht gebildet werden hätte dürfen, steht Artikel 3 des Einbringungsvertrages der Versagung der steuerlichen Anerkennung der Rückstellung nicht entgegen.

Hinsichtlich der übrigen ursprünglich ebenfalls strittigen Punkte wird auf die Berufungsvorentscheidung verwiesen.

Wien, am 24. Mai 2011