



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des XY, gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch betreffend Einkommensteuer 2007 entschieden:

Der Berufung wird im Umfang der Berufungsvorentscheidung teilweise Folge gegeben.  
Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Hinsichtlich der Bemessungsgrundlage und der Höhe der Abgabe wird auf die Berufungsvorentscheidung verwiesen.

### Entscheidungsgründe

Der Berufungsführer hat mit (nicht datiertem) Sacheinlage- und Einbringungsvertrag seine in der Rechtsform eines Einzelunternehmens geführte Werbeagentur zum Stichtag 5. Februar 2007 mit sämtlichen Aktiva und Passiva in die nach den Bestimmungen des Liechtensteinischen Personen- und Gesellschaftsrechts neu gegründete N-AG (nunmehr: M-AG) mit Sitz in V gegen Ausgabe von 100 Namensaktien im Gesamtnennwert von 100.000,00 CHF sowie eine Verrechnungskontogutschrift in Höhe von 100.000,00 CHF eingebbracht. Das restliche Aktienkapital in Höhe von 50.000,00 CHF wurde von der L-AG übernommen. Als Verwaltungsrat und Geschäftsführer wurde der Berufungsführer bestellt.

Der Wert des Einzelunternehmens wurde laut Sachverständigenbericht vom 31. Jänner 2007 an die Generalversammlung mit 200.000,00 CHF per 31. Dezember 2006 ermittelt. Unter Punkt V ("Steuerrechtliche Begünstigung") wurde ausgeführt, die Sacheinlage und Einbringung erfolge auf Grundlage der Einbringungsbilanz zum 5. Februar 2007 sowie unter Inanspruchnahme der steuerrechtlichen Begünstigungen des Art. III UmgrStG. Nach Punkt VIII

("Kapitallibrierung und Ausgabe von Aktien") wurde ua. vereinbart, die 100.000,00 CHF, welche zusammen mit der Kapitaleinlage dem Wert des eingebrachten Unternehmens von 200.000,00 CHF entsprächen, würden dem Berufungsführer auf einem Verrechnungskonto der N-AG gutgeschrieben.

In der Rechnung vom 23. Februar 2007 über einen Gesamtbetrag von 180.845,95 € wurde neben dem Anlagevermögen und offenen Aufträgen ein Firmenwert in Höhe von 53.369,52 € sowie ein "bedingter Firmenwert" in Höhe von 61.500,00 € zuzüglich Umsatzsteuer ausgewiesen. Hinsichtlich der Zahlung des Rechnungsbetrages wurde folgendes angeführt:

|   |                     |
|---|---------------------|
| <i>Verrechnung mit übernommenen umsatzsteuerfreien Aktiven und Passiven der Einzelfirma</i> | <i>27.704,96 €</i>  |
| <i>Verrechnung mit Aktien der Gesellschaft</i>  | <i>61.500,00 €</i>  |
| <i>Zahlung der Umsatzsteuer</i>   | <i>30.140,99 €</i>  |
| <i>Restzahlung gem. Vereinbarung, wenn Liquiditätsziele erreicht</i>                        | <i>61.500,00 €</i>  |
| <i>Summe</i>  | <i>180.845,95 €</i> |

In der Eröffnungsbilanz der N-AG ist unter den Aktiva ua. ein Goodwill in Höhe von 167.575,58 CHF ausgewiesen, unter den Passiva ua. die angeführte Verbindlichkeit gegenüber Aktionären in Höhe von 100.000,00 CHF.

Nachdem das Finanzamt einem Antrag auf Herabsetzung der Einkommensteuervorauszahlungen für das Jahr 2007 mit der Begründung, durch die Einbringung in die N-AG würden die österreichischen Besteuerungsrechte eingeschränkt und es sei Art. III UmgrStG (Buchwerteinbringung) daher nicht anwendbar, nicht entsprochen hatte, erklärte der Berufungsführer in der am 9. Juni 2008 elektronisch eingereichten Einkommensteuererklärung für das Jahr 2007 ua. einen Übergangsgewinn in Höhe von 31.712,71 € sowie einen Veräußerungsgewinn in Höhe von 53.369,52 €, wobei die Verrechnungskontogutschrift (sog. "Firmenwert bedingt") unberücksichtigt blieb.

Auf ua. darauf Bezug nehmenden Vorhalt des Finanzamtes vom 20. August 2008 teilte die steuerliche Vertretung mit E-Mail vom 20. Oktober 2008 im Wesentlichen mit, die Gegenleistung für die Einbringung sei in zwei Teilen vereinbart worden. Einerseits bestehe diese in Aktien der N-AG im Nominale von 100.000,00 CHF, andererseits in einer Verrechnungskontogutschrift von 100.000,00 CHF. Diese Verrechnungskontogutschrift werde jedoch erst ausbezahlt, wenn die Ertragskraft des Unternehmens dies betriebswirtschaftlich zulasse. Da sich schon kurz nach Einbringung gezeigt habe, dass diese Auszahlung, wenn überhaupt, erst nach Umstrukturierungsmaßnahmen und entsprechendem Markterfolg

ausbezahlt werden könne, sei die Bildung einer Rückstellung in Höhe der höchst unsicheren Verrechnungskontoauszahlung angezeigt. Dies sei in den Beilagen zu den Erklärungen als "bedingter Firmenwert" bezeichnet worden.

Am 17. November 2008 wurde eine Vereinbarung vom gleichen Tage zwischen dem Berufsführer und der M-AG, vertreten durch den einzelzeichnungsberechtigten Verwaltungsrat H.B., mit folgendem Inhalt vorgelegt:

*"Hiermit wird eine bestehende Vereinbarung hinsichtlich der Einbringung der Einzelfirma S in die M Aktiengesellschaft, V (vormals: N-AG, V) in Schriftform festgehalten.*

*Die Gutschrift auf dem Verrechnungskonto über CHF 100.000,00 infolge der Einbringung des Einzelunternehmens wird erst zurückgeführt, wenn die M Aktiengesellschaft nachhaltig Gewinne erwirtschaftet und das Aktienkapital vollständig intakt ist. Sollte diese Feststellung während des Wirtschaftsjahres erfolgen, wird erst im darauf folgenden Wirtschaftsjahr das Guthaben in noch festzulegenden Zahlungen zurückgeführt."*

Im Einkommensteuerbescheid 2007 erhöhte das Finanzamt den erklärten Veräußerungsgewinn um 61.500,00 € und brachte unter Berücksichtigung des Freibetrages gemäß § 24 Abs. 4 EStG 1988 Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 135.008,47 € in Ansatz. Begrundend wurde unter Bezugnahme auf die Rechnung vom 23. Februar 2007 und die Vereinbarung vom 17. November 2008 im Wesentlichen ausgeführt, ein Veräußerungsgewinn entstehe in dem Zeitpunkt, in dem der Betrieb übergeben werde. Nicht maßgeblich sei der Zeitpunkt, in dem der Veräußerungspreis zufließe. Ein Ausnahme bilde lediglich die Veräußerung gegen Leibrente. Zudem sei eine solch unbestimmte Vereinbarung nicht fremdüblich und daher steuerlich nicht anzuerkennen.

In der dagegen erhobenen Berufung hielt die steuerliche Vertretung der Rechtsansicht des Finanzamtes entgegen, dass es sich nicht um die grundsätzliche Regelung über den Zeitpunkt der Auszahlung an und für sich handle, sondern um eine nachträgliche Bedingung über die Auszahlung als solches. Aufgrund der Geschäftsentwicklung im Jahr 2007 sei die Auszahlung jenes Teiles des vereinbarten Kaufpreises, der dem Verrechnungskonto gutgeschrieben hätte werden sollen, aufgrund der Liquiditätslage des Unternehmens nicht möglich gewesen. Mit den übrigen Gesellschaftern sei die ursprünglich vereinbarte Bedingung, dass die Auszahlung an die entsprechende Liquidität geknüpft sei, dahingehend abgeändert worden, dass eine Auszahlung nur erfolge, wenn nachhaltig Gewinne erwirtschaftet würden und das Eigenkapital der Gesellschaft zumindest wieder den Nennwert ausweise. Im Jahr 2007 sei ein hoher Verlust erwirtschaftet worden, wovon ein Anteil von 149.535,18 € auf die Betriebsstätte in Österreich entfallen sei. Da aufgrund der Entwicklung und des sich Ende 2007 abzeichnenden zusätzlichen Kapitalbedarfs des Unternehmens eine Auszahlung aus wirtschaftlicher Sicht als äußerst unwahrscheinlich einzustufen gewesen sei, sei die Kaupreisforderung im Ausmaß der zustehenden Verrechnungskontogutschrift zu berichtigen. Die Richtigkeit dieser Einschätzung

zeige sich in diesen Tagen, da nunmehr über eine endgültige Streichung der Kaufpreisforderung verhandelt werde. Weiters werde beantragt, die aus der Geschäftsführertätigkeit resultierenden Einkünfte aus selbständiger Arbeit einer angeschlossenen Beilage entsprechend mit 41.262,30 € zu berücksichtigen.

Das Finanzamt gab der Berufung mit Berufungsvorentscheidung insoweit Folge, als die Einkünfte aus selbständiger Arbeit antragsgemäß in Ansatz gebracht wurden. Im Übrigen hat das Finanzamt dem Berufungsbegehren nicht entsprochen und darauf hingewiesen, dass der Zeitpunkt des Zuflusses des Veräußerungsgewinnes nicht maßgeblich sei und im Falle eines Forderungsausfalles nachträgliche (negative) Einkünfte im Sinne des § 32 Z 2 EStG 1988 vorlägen. Die Vereinbarung vom 17. November 2008 stelle in wirtschaftlicher Betrachtungsweise eine sogenannte "Besserungsvereinbarung" dar. Diese sei zwischen der Gesellschaft und ihrem beherrschenden Gesellschafter getroffen worden und könne daher nur Anerkennung finden, wenn die an die Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen gestellten Anforderungen erfüllt seien. Gegenständlich seien weder die wesentlichen Bestandteile der Vereinbarung deutlich fixiert worden noch sei diese in Schriftform abgeschlossen worden und nach außen hin ausreichend zum Ausdruck gekommen. Neben der fehlenden Publizität mangle es aber auch an einem eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt. Dies ergebe sich schon daraus, dass die ursprünglich vereinbarte Bedingung (Knüpfung der Auszahlung an die entsprechende Liquidität) im Zuge der nachträglichen schriftlichen Fixierung abgeändert worden sei. Überdies seien auch die nunmehrigen Bedingungen für die Auszahlung nicht ausreichend determiniert. Es könne daher nicht davon ausgegangen werden, dass der Berufungsführer eine solche Vereinbarung mit einer fremden Gesellschaft eingegangen wäre und fehle es daher an der Fremdüblichkeit. Zudem käme die Bewertung des Besserungsanspruches zum (niedrigeren) Teilwert im Jahr der Anschaffung nur dann zum Zug, wenn der Gläubiger nachweise, dass ein angenommener Erwerber des Betriebes unter der Annahme der Betriebsfortführung für den Besserungsanspruch weniger ansetzen würde als die Anschaffungskosten. Dies sei jedenfalls ausgeschlossen, wenn der Besserungsanspruch gegenüber einem nicht sanierungsbedürftigen Unternehmen bestehe und ein Ausfallen des Besserungsanspruches unwahrscheinlich sei. Eine Sanierungsbedürftigkeit des Unternehmens sei aber nicht einmal behauptet worden und liege nach Ansicht des Finanzamtes trotz des im Jahr 2007 erzielten Verlustes auch nicht vor. Die Sanierungsbedürftigkeit würde nämlich voraussetzen, dass der Betrieb ohne Schulderlass nicht in der Lage wäre, seinen Verpflichtungen nachzukommen und daher vor dem wirtschaftlichen Zusammenbruch stünde. Dies treffe gegenständlich aber nicht zu, zumal für eine kurz darauf erfolgte Betriebserweiterung flüssige Mittel in großem Umfang vorhanden gewesen seien (Kaufvertrag vom 29. Februar 2008 bzw. Rechnung vom 1. März 2008 über 276.000,00 €),

sodass kein Zweifel bestehen könne, dass die Voraussetzungen für eine um 61.500,00 € unter den Anschaffungskosten liegende Bewertung der Forderung des Berufungswerbers nicht erfüllt gewesen seien. Es liege somit auch kein zu nachträglichen Betriebsausgaben im Sinne des § 32 Z 2 EStG 1988 führender Forderungsausfall vor.

Am 23. Februar 2009 wurde die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz beantragt. Mit ergänzendem Schriftsatz vom 9. März 2009 wurde vorgebracht, das Finanzamt gehe insofern von einem falschen Sachverhalt aus, als nicht die Vereinbarung zur Wertminderung der Forderung geführt habe, sondern die Wertminderung zur Vereinbarung geführt habe. Aufgrund der schlechten wirtschaftlichen Entwicklung und damit einhergehender damals bestehender Überschuldung des Unternehmens habe der Berufungsführer nicht mehr mit dem Eingang der Forderung rechnen können. Erst die Verhandlungen mit künftigen Gesellschaftern hätten einen Hoffnungsschimmer aufkommen lassen. Um überhaupt die Aussicht zu haben, das notwendige Kapital in das Unternehmen zu bringen, sei es ursprünglich notwendig gewesen, dass der Berufungsführer auch offiziell auf die Auszahlung seiner an und für sich wertlosen Forderung verzichte. Es sei seinem Verhandlungsgeschick zuzuschreiben, dass ein gänzlicher Verzicht auf eine Besserungsvereinbarung umgewandelt habe werden können. Bezüglich der Nichtanerkennung der Besserungsvereinbarung werde verkannt, dass diese keinesfalls eine Wertminderung auslösen habe können, da die Wertminderung zu diesem Zeitpunkt bereits voll eingetreten sei. Es erhebe sich allenfalls die Frage, ob die Vereinbarung zu einer Erhöhung des aktuellen Wertes beitragen hätte können. Dies sei jedoch zu diesem Zeitpunkt ebenfalls zu verneinen, da erst die definitive Zufuhr von frischem Kapital durch neue Gesellschafter eine Umsetzung des erforderlichen Businesskonzeptes und damit eine Gesundung des Unternehmens in Aussicht stellen hätte können. Die Vereinbarung sei Ausfluss und nicht Ursache der Wertminderung. Die weitere Begründung der Berufungsentscheidung betreffend Ansatz des niedrigeren Teilwertes des Besserungsanspruches sei nicht nachvollziehbar. Im vorliegenden Fall sei es zu keiner Kapitalhingabe in Zusammenhang mit einer Besserungsvereinbarung gekommen und sei damit auch nicht von einem selbständigen Wirtschaftsgut "Besserungsanspruch" auszugehen. Die Sanierungsbedürftigkeit 2007 in Abrede zu stellen und dies mit dem Kaufvertrag vom 29. Februar 2008 zu argumentieren, entbehre jeder nachvollziehbaren Grundlage. Tatsache sei, dass die zum damaligen Zeitpunkt geführten Beteiligungsverhandlungen positiv abgeschlossen werden hätten können und mit dem Eintritt eines neuen Gesellschafters per 1. März 2008 vorläufig geendet hätten. Mittlerweile sei das Kapital auf 1 Million Franken erhöht worden und der Berufungsführer habe aufgrund der anhaltend kritischen Situation des Unternehmens endgültig auf 80% seiner Forderung verzichten und für die restlichen 20% (20.000,00 CHF) neues Aktienkapital zeichnen müssen. Er halte jetzt noch 12% der Anteile am Unternehmen. Es werde beantragt, die Wert-

berichtigung der Forderung im Jahr 2007 im Ausmaß von 100.000,00 CHF anzuerkennen. Die Umwandlung der 20.000,00 CHF in Aktienkapital stelle einen nachträglichen Zufluss im Jahr 2008 dar.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Veräußerungsgewinne sind nach [§ 24 Abs. 1 EStG 1988](#) Gewinne, die bei der Veräußerung eines ganzen Betriebes, eines Teilbetriebes oder eines Mitunternehmeranteiles an einer Personengesellschaft erzielt werden sowie Gewinne aus der Aufgabe des Betriebes (Teilbetriebes).

Nach [§ 24 Abs. 2 EStG 1988](#) ist der Veräußerungsgewinn im Sinne des Abs. 1 der Betrag, um den der Veräußerungserlös nach Abzug der Veräußerungskosten den Wert des Betriebsvermögens oder den Wert des Anteils am Betriebsvermögen übersteigt. Dieser Gewinn ist für den Zeitpunkt der Veräußerung oder der Aufgabe nach § 4 Abs. 1 oder § 5 EStG 1988 zu ermitteln.

Gemäß [§ 32 Z 2 EStG 1988](#) gehören zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 auch Einkünfte aus "einer ehemaligen betrieblichen Tätigkeit im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 (zB Gewinne aus dem Eingang abgeschriebener Forderungen oder Verluste aus dem Ausfall von Forderungen)".

Bei der Veräußerung eines Betriebes ist nach § 24 Abs. 2 EStG 1988 auf den Zeitpunkt der Veräußerung ein Veräußerungsgewinn nach den Grundsätzen des Betriebsvermögensvergleiches zu ermitteln. Der Veräußerungsgewinn wird damit in dem Zeitpunkt realisiert, in dem die Betriebsübertragung vollzogen ist, dh. die wesentlichen Grundlagen des Betriebs, die den Erwerber in die Lage versetzen, den Betrieb fortzuführen, übertragen wurden (vgl.

Jakom/Kanduth-Kristen, EStG, 2011, § 24 Rz 62). Nicht maßgeblich ist dabei der Zeitpunkt des Abschlusses des Verpflichtungsgeschäftes oder – außer im Falle einer Veräußerung gegen Rente – der Zeitpunkt, in dem der Veräußerungspreis dem Veräußerer zufließt (vgl.

Atzmüller/Krafft/Wanke in: Wiesner/Grabner/Wanke, EStG, 11. EL, § 24 Rz 105). Zum Veräußerungserlös gehören dabei alle wirtschaftlichen Vorteile, die dem Veräußerer aus der Veräußerung erwachsen (vgl. VwGH 28.11.2000, [97/14/0032](#), mwN). Der Veräußerungserlös kann als Barbetrag sofort oder gestundet, in Raten, in (Kaufpreis)Renten, in Sachwerten oder durch Schuldübernahme aufgebracht werden (vgl. Jakom, a.a.O., § 24 Rz 67). Die Einbringung von Vermögen in eine Körperschaft gilt nach [§ 6 Z 14 lit. b EStG 1988](#) als Tausch mit der Folge, dass beim Einbringenden Erlöse in Höhe des gemeinen Wertes des in die

Kapitalgesellschaft eingebrachten Vermögens anzusetzen sind (vgl. VwGH 24.02.2011, [2010/15/0204](#) mit Hinweis auf VwGH 24.02.2004, [99/14/0250](#)).

Im Berufungsfall ist unbestritten, dass die Bestimmungen des Art. III des Umgründungssteuergesetzes nicht zur Anwendung kommen und folglich ein unter § 24 EStG 1988 zu subsumierender Veräußerungsvorgang vorliegt. Gleichermaßen unbestritten ist, dass der Wert des Einzelunternehmens zum Zeitpunkt der Einbringung in die N-AG 200.000,00 CHF betrug.

Damit aber war mit den Einwendungen des Berufungsführers nichts zu gewinnen. Änderungen des Veräußerungsgewinnes, die erst durch nach erfolgter Betriebsveräußerung eingetretene Umstände bewirkt werden, können nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht als "rückwirkendes Ereignis" im Sinne des [§ 295a BAO](#) im Veräußerungsjahr berücksichtigt werden, sondern führen zu nachträglichen Einkünften gemäß [§ 32 Z 2 EStG 1988](#) (vgl. VwGH 4.2.2009, [2006/15/0151](#)). Dies gilt sowohl für im Jahr der Veräußerung nach Abschluss des Veräußerungsvorganges als auch in Folgejahren eingetretene Umstände (Vgl. Atzmüller/Krafft/Wanke, a.a.O., § 24 Rz 89).

Im Berufungsfall liegt es im Hinblick auf den zum Einbringungsstichtag festgestellten Wert des Einzelunternehmens und die Einbringung in die neu gegründete AG auf der Hand, dass der Berufungsführer die Kaufpreisforderung in dieser Höhe als einbringlich beurteilt hat, wäre doch andernfalls die Einbringung und die erfolgte Rechnungslegung nicht verständlich. Auch hat der Berufungsführer keinerlei für eine Gefährdung der Einbringlichkeit der Kaufpreisforderung zum Einbringungsstichtag oder gar deren Uneinbringlichkeit sprechende Umstände aufgezeigt. Folglich ist der Veräußerungsgewinn mit der Einbringung des Betriebes in die AG in voller Höhe realisiert worden. Nachträglich allenfalls eingetretene wertbeeinflussende Umstände führen damit aber nicht zu einer Minderung des Veräußerungsgewinnes, sondern zu nachträglichen Einkünften im Sinne des § 32 EStG 1988. Dass bereits im Jahr 2007 derartige nachträgliche Einkünfte infolge einer Wertminderung der Kaufpreisforderung zu erfassen wären, hat der Berufungsführer ebenfalls nicht aufgezeigt. Allein aus dem Umstand, dass im Jahr 2007 nach Einbringung des Einzelunternehmens ein – wenngleich beachtlicher – Verlust erzielt wurde, ergibt sich allenfalls ein Auszahlungshindernis im Jahr 2007, nicht aber eine entsprechend konkrete Wertminderung der Forderung an sich. Ebenso wenig kann aus der Vereinbarung vom 17. November 2008 eine eingetretene Wertminderung abgeleitet werden. Ursprünglich war eine Auszahlung unter der Voraussetzung erreichter Liquiditätsziele vereinbart. Mit der Vereinbarung vom 17. November 2008 erfolgte eine Modifizierung dahingehend, dass eine Auszahlung erst erfolgt, wenn die AG nachhaltig Gewinne erwirtschaftet und das Aktienkapital vollständig intakt ist. Eine eingetretene Wertminderung der Forderung kann daraus

aber nicht abgeleitet werden, wurde doch lediglich die Voraussetzung für die Auszahlung präzisiert.

Soweit wertbeeinflussende Umstände in den Folgejahren eingetreten sein sollten, sind diese nach der dargelegten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gegebenenfalls im jeweiligen Folgejahr als nachträgliche Einkünfte im Sinne des § 32 EStG 1988 zu berücksichtigen und konnte der Berufung betreffend das Jahr 2007 über den Umfang der Berufungsvorentscheidung somit kein Erfolg beschieden sein.

Ob die Vereinbarung den für die Anerkennung von Vereinbarungen unter nahen Angehörigen geforderten Voraussetzungen entspricht oder nicht kann dabei – wenngleich auch nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates die Vereinbarung eines derart vagen, in keiner Weise konkretisierten Auszahlungsmodus nur durch die Stellung des Berufungsführers als wesentlich beteiligter Gesellschaftergeschäftsführer erklärbar ist - dahingestellt bleiben. Gleichermassen erübrigt sich eine Auseinandersetzung mit den Ausführungen betreffend das Vorliegen einer Besserungsvereinbarung.

Feldkirch, am 7. Juli 2011