



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., W., vertreten durch Dr. Schuster Bernd, Steuerberater & Wirtschaftsprüfer, 1010 Wien, Gluckgasse 1, vom 26. April 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 30. März 2005 betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 2001 und 2002 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die Bescheide betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 2001 und 2002 werden abgeändert.

Die getroffenen Feststellungen sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die Bw. Bw. (Gesellschaftsvertrag 20.7.1994) hat im Jahr 1994 das Geschäftslokal in der Straße, 1090 Wien vom Herrn St., Optiker gekauft. Der Kaufpreis betrug 2.200.000,- Schilling. Die Übergabe erfolgte am 1.6.1994.

Bis 2000 wurde der Firmenwert in Höhe von 1.274.775,- mit S 84.989,- auf 15 Jahre abgeschrieben.

Im Jahr 2001 machte die Bw. in der Gewinn- und Verlustrechnung eine außerplanmäßige Abschreibung in Höhe von S 339.926,00 geltend. Dieser Abschreibung lag eine Teilwertabschreibung des Firmenwertes in Höhe von 50% zugrunde. Der Firmenwert am 31.12.2000 mit 679.852,- wurde im Jahr 2001 mit 50% abgeschrieben.

Mit 1.1. 2002 wurde der Unternehmenssitz von der Straße, 1090 Wien nach 1090 Wien, Gasse verlegt.

Die Veranlagungen für die Jahre 2001 und 2002 erfolgten erklärungsgemäß.

Für die Jahre 2000-2002 erfolgte eine Betriebsprüfung.

Zur Teilwertabschreibung wurde Folgendes festgehalten:

„Im Jahr 2001 wurde eine Teilwertabschreibung des Firmenwertes von ATS 339.926,-, das sind 50% des Buchwertes 2000, vorgenommen. Als Begründung wird angeführt, dass durch die Übersiedlung von der Straße in die Gasse Ende 2001 ein wesentlicher Teil des Kundenstocks verloren ging.“

Es ist festzuhalten, dass die Verlegung der Geschäftsräume für sich allein nicht ausreicht, um eine Teilwertabschreibung vorzunehmen (BFH 16.12.81, I R 154/78).

Ein Wegfall eines wesentlichen Teils des Kundenstocks ist nicht anzunehmen, weil die Umsätze 2002 gegenüber den Vorjahren sogar angestiegen sind. Weiters ist bei einer Verlegung der Geschäftsräumlichkeiten innerhalb desselben Bezirks nicht anzunehmen, dass Kunden wegen der gestiegenen Entfernung als Kunden verloren gingen.

Zwar ist eine Teilwertabschreibung beim Wegfall eines wesentlichen Teils des Kundestocks (einschränkend BFH BStBl 1972, 381, 1979, 470) zulässig, aber die Betriebsprüfung sieht keine Anhaltspunkte für einen Wegfall eines größeren Teils dieses Kundenstocks.

Der steuerliche Vertreter gibt an, dass eine Kundenkartei nicht existiert, sondern bei Betriebsübernahme 1994 lediglich Kundendaten älteren Datums des Vorgängers entsorgt worden sind. Die Betriebsprüfung zieht daher die Umsätze zur Beurteilung heran, um die Frage zu beantworten, ob bei der Übersiedlung ein größerer Teil des Kundestocks verloren ging. Die Umsätze in den Jahren nach der Übersiedlung sind gegenüber den Vorjahren um rund 10% angestiegen. Es ist daher nicht anzunehmen, dass ein Wegfall eines Teils des Kundenstocks mit der Übersiedlung verbunden war.

Weiters wird von der steuerlichen Vertretung angeführt, dass

1. die Konkurrenzsituation durch Großhandelsketten immer größer wird
2. der Firmenwert bei Anschaffung zu hoch gewesen sei, da der Vorgänger, Herr Sturm, nur alte Adressen hinterlassen hat, und diese Kunden für die Bw. nicht mehr von Nutzen gewesen wären
3. sei der Teilwert des gesamten Unternehmens mit 30 bis 40% eines Jahresumsatzes anzusetzen, eingerechnet den Warenbestand lt. Inventur und den Anlagegütern.

Bei einer Berechnung des steuerlichen Vertreters ergeben sich folgende Werte

Umsatz 2004	rund	237.000,00
	davon 40%	94.800,00
	abzgl. Waren	72.000,00
	abzgl. Anlagen	65.000,00
	Teilwert lt.Stl	-42.200,00

Die BP beurteilte die Ausführungen unter Berücksichtigung der aktuellen Rechtsprechung und Rechtslage wie folgt:

Im § 6 EStG wird festgestellt, dass ein entgeltlich erworbener Firmenwert (vor dem 31.12.88) zu aktivieren ist, und zwingend auf 15 Jahren abzuschreiben ist.

Der Firmenwert eines Unternehmens kann auf den niedrigeren Teilwert abgeschrieben werden, wenn ein wesentlicher Teil des Kundestocks wegfällt, gewerberechtliche Änderungen sich tatsächlich auf ein Unternehmen auswirken oder infolge technischer Neuerungen Konzessionen und Berechtigungen ihren Wert verlieren (ESt Richtlinien 2000 RZ 3192).

Als Teilwert ist jener Betrag anzusehen, wenn der Erwerber eines Betriebs im Rahmen eines Gesamtkaufpreises für jedes einzelne Wirtschaftsgut, also auch für einen Firmenwert ansetzen würde.

- Zu Punkt 1: Eine Verringerung der Umsätze durch die allgemeine Lage (Optikerketten) kann seit Betriebseröffnung nicht festgestellt werden.
- Zu Punkt 2: Die Höhe der Firmenwertes ist danach bemessen, wie hoch der gem. der Definition des Teilwertes als „Wert, den ein Erwerber eines Betriebs im Rahmen eines Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzt, unter der Bedingung, dass der Betrieb vom Erwerber fortgeführt wird.“ In diesem Zusammenhang ist der gem. Punkt 3 von der steuerlichen Vertretung errechnete Teilwert deshalb nicht heranzuziehen bzw. aussagefähig, weil ein negativer Teilwert nicht anzunehmen ist, und nicht zwischen Firmenwert, Wert des Umlaufvermögens und des Anlagevermögens unterschieden wird.

Ein niedriger Teilwert/Firmenwert konnte von der steuerlichen Vertretung nicht stichhaltig belegt und bewiesen werden, und ist auch aus den Umsätzen nicht ablesbar. Daraus resultierend, wird die Teilwertabschreibung nicht anerkannt, und die Summe von S 339.926,- 2001 gewinnerhöhend angesetzt.

	2001		2002
	ATS		Euro
Gewinn lt. Erklärung	304.010,00		21.648,81
zuzüglich TW lt BP	339.926,00	AfA lt. BP	-6.1176,39
abzügl Normal AfA FW	-84.989,00	AfA lt. Erkl.	3.298,18
Gewinn lt BP	558.947,00		18.770,60

Es erfolgte eine Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich der Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 2001 und 2002.

Gegen die Bescheide über die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung der Jahre 2001 und 2002 wurde Berufung eingebracht.

Der steuerliche Vertreter teilte nicht die Ansicht über die Nichtanerkennung der Teilwertabschreibung und führte Folgendes aus:

„1994 kaufte Herr O. ein Optikerunternehmen. Der über dem Substanzwert liegende Mehrwert in Höhe von ATS 1.274.775,- wurde als Firmenwert aktiviert.

Die als Firmenwert gekauften Ertragserwartungen trafen nicht ein:

- Die vom Verkäufer (Herr St. hatte 1958 sein Optikerunternehmen eröffnet und ging nach 36jähriger Berufstätigkeit in Pension) übergebene Kundenangaben und Kundenadressen waren, wie sich in der Folgezeit herausstellte, alt, wertlos und unbrauchbar. Sie waren anlässlich der Übersiedlung im Jahr 2001 zu vernichten.
- Brillenkunden gehen nicht jährlich, sondern in wesentlich längeren Zeitabschnitten (zwischen 3 und 5 Jahren) zum Optiker. Die Kunden des Herrn St. waren offensichtlich mit ihm alt geworden bzw. verstorben, kamen jedenfalls nicht zu Herrn O. .
- Der Kauf des Optikerunternehmens St. war für Herrn O. eine Fehlinvestition.
- Der Standort in der Straße erfüllte für Herrn O. die Ertragserwartungen nicht, weder betreffend Stamm- noch Laufkunden.

Herr O. war gezwungen, einen anderen Standort zu suchen und fand diesen im Jahr 2001. Ende des Jahres 2001 übersiedelte das Unternehmen in die neuen Geschäftsräume in der Gasse . Mit den wesentlich besser geeigneten Räumlichkeiten, einer neuen Ausstattung, einer neuen Unternehmensphilosophie und der besseren Lage des Lokals erwartete sich Herr O. eine Umsatzsteigerung, die schließlich auch eingetreten ist. Diese Umsatzsteigerung ist jedoch ausschließlich auf Neukunden zurückzuführen.

Da sich die für den Unternehmenskauf 1994 erwarteten wertbestimmenden Faktoren des Firmenwertes als unrichtig herausgestellt haben, mussten der Firmenwert im Jahr 2001 mit allen Faktoren für die Übersiedlung auf den niedrigeren Teilwert abgeschrieben werden.

Die Abschreibung des Firmenwertes auf den niedrigeren Teilwert ab 2001 ist neben dem Wegfall eines wesentlichen Teiles des Kundestockes, der Verlegung des Standortes auch mit geänderten wirtschaftlichen Rahmenbedingungen begründet. War es 1994 noch branchenüblich, 1995 eines Jahresumsatzes als Grundlage zur Kaufpreisfindung eines Optikerbetriebes heranzuziehen, waren es mittlerweile – 30% bis 60% eines Jahresumsatzes (branchenunabhängig). In Optikerfachkreisen wird – auch für 2001 – von 30%-40% eines Jahresumsatzes gesprochen, d.h. dass eine allgemeine Verschlechterung des „Marktwertes“ vom Firmenwert auch in der Optikerbranche eingetreten ist.

Die großen Ketten – Fielmann, Hartlauer, Pearle u.a. – werben mit ihren Preisen und ziehen damit die – „Brillenkunden“ an ihre Standorte, insbesondere in die großen Einkaufszentren. Ihr Preisvorteil liegt insbesondere in der Produktion ihrer Produkte im Osten z.B. Ukraine. Der Vorteil des Optikerunternehmens O. liegt in der persönlichen Betreuung der Kunden, die sich über die „Mundpropaganda“ auswirkt.

Laut VwGH: (VwGH v. 14.10.1981, ZI. 13/1814/79, v. 11.6.1991, ZI. 90/14/0175):
„Der Teilwert ist ein objektiver Wert, der nicht auf der persönlichen Auffassung des einzelnen Steuerpflichtigen über die zukünftige wirtschaftliche Entwicklung, sondern auf der allgemeinen Verkehrsauffassung beruht, wie sie in der Marktlage am Bilanzstichtag ihren Ausdruck findet. Bei der Bewertung eines Wirtschaftsgutes zu einem bestimmten Stichtag haben daher alle Erwägungen außer Betracht zu bleiben, die erst mit Vorgängen des nachfolgenden Wirtschaftsjahres in Zusammenhang stehen.“

Wir gingen im Jahr 2001 nach sorgfältiger Überlegung davon aus, dass der Teilwertansatz auf die Hälfte des Buchwertes angebracht sei. Die Abschreibung betrug 26,67 % der Anschaffungskosten. Wir halten die Höhe dieser Abschreibung auch heute noch für vertretbar.

Unsere Begründung mit Zitaten veranlassten den Prüfer bis zur Schlussbesprechung zur Frage, warum nicht gleich der gesamte Firmenwert abgeschrieben wurde.

Erst nach Ende der Prüfungshandlungen (auch während der Betriebsbesichtigung gab es keine Fragen bezgl Teilwertabschreibung) informierte uns der Prüfer, dass die Betriebsprüfung die im Jahre 2001 vorgenommene Teilwertabschreibung nicht anerkennen wolle. Zur Schlussbesprechung wurde die nunmehr geänderte Meinung der Betriebprüfung vorgelegt.

Nach Studium des Sachverhaltes und Besprechung mit Fachleuten auch in der Wirtschaftskammer stellen wir fest, dass die bis zur Schlussbesprechung vertretenen Ansicht des Prüfers mit der Abschreibung des gesamten noch aktivierten Firmenwertes vertretbar ist.

Wir halten jedoch die für das Jahr 2001 getroffene Entscheidung für die Höhe der Teilwertabschreibung nach wie vor für richtig und bitten um positive Erledigung der Berufung.“

Die Berufung wurde dem Prüfer zur Kenntnis gebracht.

In der Stellungnahme des Betriebsprüfers vom 03.08.2005 wurden die Prüfungsfeststellungen wie bereits vorstehend ausgeführt, festgehalten.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 6 Z1 EStG ist abnutzbares Anlagevermögen mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um die Absetzung für Abnutzung nach den §§ 7 und 8, anzusetzen. Bei Land- und Forstwirten und bei Gewerbetreibenden gilt der Firmenwert als abnutzbares Anlagevermögen. Ist der Teilwert niedriger, so kann dieser angesetzt werden. Teilwert ist der Betrag, den der Erwerber des ganzen Betriebes im Rahmen des Gesamtkaufspreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde, dabei ist davon auszugehen, dass der Erwerber den Betrieb fortführt.

Gemäß § 8 Abs.3 EStG sind die Anschaffungskosten eines Firmenwertes bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben und bei Gewerbebetrieben gleichmäßig verteilt auf fünfzehn Jahre abzusetzen.

Der Firmenwert war ursprünglich bis zum EStG 1967 ausdrücklich als unter den nicht abnutzbaren Wirtschaftsgütern aufgezählt. Nach dem EStG 1988 „gilt“ jeder Firmenwert als abnutzbar.

Nur der derivativ erworbene (von einem Dritten entgeltlich erworbenen) Firmenwert ist als Wirtschaftsgut aktivierungsfähig; ein originärer Firmenwert darf nicht aktiviert werden.

Der Firmenwert besteht aus einzelnen Firmenwertfaktoren, zB dem Kundenstock, den Vertriebsrechten, der innerbetrieblichen Organisation, dem Bekanntheitsgrad der Firma, der Qualität der Mitarbeiter. (Doralt, Einkommensteuergesetzkommentar, § 8 Tz 48)

Eine Teilwertabschreibung des (derivativen) Firmenwertes ist nicht ausgeschlossen; die Verteilung der Anschaffungskosten auf 15 Jahren lässt die Abschreibung auf einen niedrigeren

Teilwert zu, doch darf damit die Verteilungspflicht nach § 8 Abs.3 nicht unterlaufen werden.

Das Argument einer kürzeren Nutzungsdauer wird dafür nicht reichen, es müssen andere Gründe vorliegen.

Eine Teilwertabschreibung können u.a. begründen:

Wegfall eines wesentlichen Teiles des Kundestockes

Gewerberechtliche Änderungen, die sich tatsächlich auf das Unternehmen auswirken (zB Umsatzrückgang). (Wiesner-Atzmüller-Grabner-Leitner-Wanke, EStG, § 8 S 20)

Für die Teilwertabschreibung hat die Frage Bedeutung, ob für den Firmenwert weiterhin die Einheitstheorie, wie von Doralt vertreten wird, gilt.

Ruppe leitet dagegen das Ende der Einheitstheorie daraus ab, dass das Gesetz den derivativen Firmenwert nunmehr gesondert regelt und damit als Wirtschaftsgut mit eigenem bilanziellen Schicksal anerkennt. (GesRZ 1988, 186; ebenso Hamerle, SWK 1992, A I 195 und Bertl/Hirschler, RWZ 2000, 261) Der VwGH lässt die Frage für das EStG 1988 ausdrücklich offen (E 21.7.1998, 97/14/0084, 1998, 873 zum EStG 1972) (Doralt, Einkommensteuergesetz Kommentar, Band 1, § 8Tz 36 ff)

Im gegenständlichen Fall hat die Bw. am 1.6.1994 den Optikerbetrieb von dem Optiker Leo Sturm, der diesen Betrieb seit 1958 geführt hat, gekauft. Der über den Substanzwert liegende Mehrwert in Höhe von ATS 1.274.775,00 wurde als Firmenwert aktiviert und wurde gemäß § 8 Abs.3 EStG auf 15 Jahre abgeschrieben.

Für die Betriebs- und Geschäftsausstattung wurden S 569.900,- bezahlt. Diese wurde auf 5 Jahre abgeschrieben.

Anfang 2002 übersiedelte die Bw. in andere Geschäftsräume, zwar ebenfalls im 9. Bezirk, aber doch nicht in unmittelbarer Nähe. Die neuen Räumen waren wesentlich besser geeignet, die neue Geschäftsausstattung moderner.

Der unabhängige Senat als Berufungsbehörde kam den Ausführungen des steuerlichen Vertreters der Bw. folgend zu dem Ergebnis, dass, bedingt auch durch den Wechsel des Standortes mit 1.1.2002, der im Jahr 1994 übernommene Firmenwert deutlich an Wert verloren hat.

Wie in der Berufung ausgeführt, sind viele der im Jahr 1994 vorhandenen Stammkunden bereits 36 Jahre mit dem „Verkäufer“ alt geworden. Der im Jahr 1994 übernommene Kundenstock ist „altersbedingt“ kleiner geworden und durch die Übersiedlung weiter geschrumpft. Den Umsatzzahlen ist zu entnehmen, dass der Umsatz bis 1996 etwas gestiegen ist, jedoch dann bis 2000 stetig zurückgegangen ist.

Das nächste Umsatzplus erfolgte dann nach dem Standortwechsel.

Der neuer Standort, das neue Geschäft, neue technische Ausrüstung und auf Grund der neuen Umgebung neue Kunden sind für das Umsatzplus verantwortlich.

Die Laufkundschaft „kleinerer“ Geschäfte ist auf Grund der wirtschaftlichen Änderungen – eine immer größere Anzahl großer Ketten wie Fielmann, Hartlauer, etc mit vielen Filialen – zurückgegangen. Die großen Brillengeschäfte sind billiger und in Einkaufszentren angesiedelt. Der alte Standort hat durch diese wirtschaftlichen Änderungen an Wert verloren.

Die Teilwertabschreibung des Firmenwertes erfolgte zu Recht, der Berufung war statzugeben.

Die Bemessungsgrundlagen sowie die festgestellten Einkünfte sind dem Bescheid vom 28.03.2003 betreffend das Kalenderjahr 2001 und dem Bescheid vom 08.07.2003 betreffend das Kalenderjahr 2002 zu entnehmen und sind insofern einen Bestandteil des Bescheid-spruches.

Wien, am 5. März 2007