



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bf., gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2004 und 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungsführerin und ihr damaliger Ehegatte waren zu je 50% beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer der XY GmbH.

Mit Generalversammlungsbeschluss vom 23. Februar 2004 wurde die Gesellschaft aufgelöst und trat in das (bis zum Tag der Unterfertigung der gegenständlichen Berufungsentscheidung noch nicht abgeschlossene) Stadium der Liquidation. Als Liquidatoren wurden wiederum die Berufungsführerin und ihr damaliger Ehegatte bestellt.

Mittels ausgefülltem Fragebogen teilte die Berufungsführerin dem Finanzamt die Aufnahme einer gastgewerblichen Tätigkeit per 4. März 2004 mit. Mit selbem Datum wurde ihr die Gewerbeberechtigung für den Betrieb einer Imbissstube mit der Betriebsbezeichnung XY erteilt.

Aus den mit den Abgabenerklärungen für die Jahre 2004 und 2005 eingereichten Beilagen (Einnahmen-Ausgaben-Rechnung, Anlagenspiegel, AfA-Verzeichnis) geht hervor, dass jeweils eine Firmenwertabschreibung iHv 17.333 € gewinnmindernd berücksichtigt wurde. Ermittelt wurde dieser Betrag unter Zugrundelegung eines Firmenwerts von 52.000 € und einer

Abschreibungsdauer von drei Jahren, die offensichtlich aufgrund einer auf drei Jahre befristeten Geschäftsübernahme gewählt wurde.

Im Zuge einer die Jahre 2004 und 2005 umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung versagte der Prüfer der Firmenwertabschreibung die steuerliche Anerkennung. Begründend wurde im Betriebsprüfungsbericht mit dem Hinweis, dass die Berufungsführerin oder ein steuerlicher Vertreter trotz Vorladung und letztmaliger Fristsetzung nicht zur Schlussbesprechung erschienen sei, ausgeführt, es sei trotz Aufforderung weder ein Übergabe- bzw. Kaufvertrag noch eine Berechnung betreffend die Ermittlung des angesetzten Firmenwertes vorgelegt worden.

Gegen die im wieder aufgenommenen Verfahren ergangenen, der Auffassung des Prüfers Rechnung tragenden Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2004 und 2005 wurde, nach mehrmaliger Fristverlängerung, mit Schriftsatz vom 7. Jänner 2007 Berufung erhoben und beantragt, den Firmenwert mit 148.000 € (bezahlter Betrag von 150.000 € abzüglich übernommener Vermögenswerte von ca. 2.000 €) in Ansatz zu bringen und diesen über die gesetzliche Nutzungsdauer abzuschreiben. Begründend wurde, hinweisend darauf, dass die aufgrund von Unstimmigkeiten mit dem damaligen Buchhalter nicht zeitgerecht zur Verfügung gestellten Unterlagen jetzt vorlägen, ausgeführt, dass nach Abschluss der Betriebsprüfung bei der XY GmbH vereinbart worden sei, die damals schon insolvente GmbH zu liquidieren und die Geschäfte in Form einer Einzelfirma fortzuführen. Um den drohenden Konkurs der GmbH abzuwenden und eine andere Regelung bezüglich der Liquidation zu finden, habe die Berufungsführerin, die das Unternehmen fortführe, einen Betrag von 150.000 € bezahlt und die Aktiva der Firma in Höhe von ca. 2.000 € übernommen. Die desolate Einrichtung habe der Buchhalter nicht in das Anlageverzeichnis aufgenommen, da kurz danach eine Renovierung durchgeführt worden sei. Mit dem Geld seien die Bankverbindlichkeiten der GmbH, Lieferanten und auch das Finanzamt bedient worden. Der fremdfinanzierte Betrag sei in den Jahresabschlüssen 2004 und 2005 in der Form als Firmenwert dargestellt worden, dass die strittigen Abschreibungen ausgewiesen worden seien. Weshalb der Restbetrag des Firmenwertes nicht angesetzt worden sei, sei heute nicht mehr erklärbar.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung als unbegründet ab. Die Berufungsführerin sei bezüglich des in der Berufung geltend gemachten Firmenwertes offensichtlich von ihrer am 29. März 2004 mit dem Verwendungszweck "Abdeckung Altkredit" erfolgten Banküberweisung zugunsten der XY GmbH iHv 111.526,75 € und der am selben Tag erfolgten Banküberweisung an das Finanzamt iHv 35.000 € ausgegangen. Tatsache sei somit, dass die Berufungsführerin die Zahlungen im Stadium der Liquidation der XY GmbH, deren Gesellschafterin sie sei, geleistet habe. Im Stadium der Liquidation seien Vermögenswerte zu verkaufen und Schulden zu tilgen. Damit eine Kapitalgesellschaft im Firmenbuch gelöscht

werden könnte, müssten alle Verbindlichkeiten bezahlt bzw. übernommen worden sein. Übernehme aber ein Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft Verpflichtungen der Gesellschaft, so seien die ihm daraus erwachsenden Kosten nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes als Gesellschaftereinlagen zu werten, die ebenso wenig als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten abzugsfähig seien, wie andere Geld- und Sacheinlagen, die der Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft seiner Gesellschaft zuführe. Ausgehend von der Überlegung, dass es einkommensteuerlich keinen Unterschied machen könne, ob ein Gesellschafter seine Gesellschaft von vornherein mit entsprechend hohem Eigenkapital ausstattle, das in der Folge durch Verluste der Gesellschaft verloren gehe, oder ob er - wie die Berufungsführerin – später Einlagen tätige oder als Bürge Schulden der Gesellschaft bezahle bzw. deren Schulden übernehme, ohne bei der Gesellschaft wegen Konkursöffnung Rückgriff nehmen zu können, könnten derartige Vermögensverluste bei den Gesellschaftern nicht einkünftemindernd berücksichtigt werden. Da die GmbH nach den Berufungsausführungen einen dringenden Geldbedarf gehabt habe und eine weitere Fremdmittelaufbringung nicht möglich gewesen sei, lägen zweifelsfrei Einlagen im Sinne des § 8 Abs. 1 KStG 1988 vor. Diese erhöhten die Anschaffungskosten der Beteiligung und wirkten sich so bei einer Anteilsveräußerung bzw. der Verteilung des Vermögens bei der Beendigung der GmbH durch eine Verminderung des Veräußerungsgewinnes aus. Ein allfälliger Veräußerungsverlust sei nur mit Gewinnen aus Beteiligungsveräußerungen im Sinne des § 31 EStG 1988 ausgleichsfähig. Da die Zahlungen der Berufungsführerin somit zweifelsfrei als Einlagen in die XY GmbH zu werten seien, bleibe – ungeachtet der nicht vorgelegten Unterlagen – kein Raum für den Ansatz eines Firmenwertes.

Mit Schriftsatz vom 24. Mai 2007 wurde mit dem Hinweis, eine ergänzende Stellungnahme binnen vierzehn Tagen nachzureichen, die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz beantragt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 8 Abs. 3 EStG 1988 sind die Anschaffungskosten eines Firmenwertes bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben und bei Gewerbebetrieben gleichmäßig verteilt auf fünfzehn Jahre abzusetzen.

Unter dem Firmenwert ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes jener Wert 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, also durch den Betrieb des Unternehmens im Ganzen vermittelt wird (vgl. VwGH 21.10.1999, 94/15/0117). Der Firmenwert stellt somit den Unter-

schiedsbetrag dar, um den der Kaufpreis für einen Betrieb den Gesamtwert der einzelnen Vermögensgegenstände übersteigt.

Die Berufungsführerin machte diesen Wert in der Berufung mit 148.000 € geltend, wohingegen in den Erklärungen ein Betrag von lediglich 52.000 €, der sich offensichtlich aus der Bezahlung von Steuerrückständen der GmbH ergibt, ausgewiesen wurde. Den Ausführungen des Finanzamtes, dass sie die Zahlungen zur Abdeckung von Gesellschaftsverbindlichkeiten in ihrer Eigenschaft als Gesellschafterin getätigt habe, ist die Berufungsführerin nicht entgegengetreten; die im Vorlageantrag angekündigte Stellungnahme zur Berufungsvorentscheidung blieb aus.

Wie in der Berufungsvorentscheidung bereits zutreffend ausgeführt wurde, ist die Zuführung von Mitteln an die Gesellschaft durch den Gesellschafter grundsätzlich als Einlage anzusehen, die beim Gesellschafter als eine Form der Verwendung seines Einkommens steuerneutral ist (vgl. VwGH 28.11.2001, 99/13/0254), wobei es einkommensteuerrechtlich keinen Unterschied darstellt, ob der Gesellschafter seine Gesellschaft von vornherein mit entsprechend hohem Eigenkapital ausstattet, das in der Folge durch Verluste der Gesellschaft verloren geht, oder ob er später Einlagen tätigt oder Schulden der Gesellschaft bezahlt, ohne bei der Gesellschaft Rückgriff nehmen zu können (vgl. VwGH 20.12.2000, 98/13/0029). Damit bleibt gegenständlich aber kein Raum für einen Firmenwert, der im Wege der Abschreibung steuerlich geltend gemacht werden könnte und war der Berufung daher bereits aus diesem Grund ein Erfolg zu versagen.

Aber selbst wenn man gegenständlich von einem entgeltlichen Betriebserwerb ausgehen wollte, ließe sich für die Berufungsführerin nichts gewinnen. Im Zusammenhang mit Leistungsbeziehungen zwischen Gesellschaftern und ihrer Gesellschaft müssen im Hinblick auf den in der Regel fehlenden Interessengegensatz eindeutige und objektiv tragfähige Vereinbarungen vorliegen, die eine klare Abgrenzung zwischen der steuerlich beachtlichen Sphäre der Einkommenserzielung und der steuerlich unbeachtlichen Sphäre der Einkommensverwendung zulassen. In abgabenrechtlichen Belangen sind an die Anerkennung von Vereinbarungen zwischen einem Gesellschafter und seiner Gesellschaft daher ebenso strenge Maßstäbe anzulegen 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).

Nicht nur, dass gegenständlich weder ein Kaufvertrag vorgelegt wurde noch ein konkreter Inhalt einer die Betriebsübernahme regelnden Vereinbarung behauptet worden wäre und

selbst der Wert des übernommenen Vermögens nicht exakt beziffert wurde (Bilanzen der GmbH wurden dem Finanzamt nicht vorgelegt), ist auch gänzlich im Dunkeln geblieben, worin sich der behauptete Firmenwert - über dessen Höhe sich auch die Berufungsführerin im Hinblick auf die divergierenden Angaben offensichtlich nicht im Klaren war - gegenständlich manifestieren sollte und bedarf es daher keiner weiteren Erörterung, dass von Vereinbarungen mit klarem, eindeutigen und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt, die auch unter Fremden so abgeschlossen worden wären, keine Rede sein kann. Im Übrigen ist für den unabhängigen Finanzsenat auch unerfindlich, wie unter fremdüblichen Verhältnissen der im Zusammenhang mit der Betriebsübernahme im Jahr 2004 geltend gemachte Firmenwert in Höhe von 148.000 € damit in Einklang zu bringen sein sollte, dass die Berufungsführerin den Veräußerungserlös für den beträchtliche Gewinne abwerfenden, bereits im Jahr 2006 wieder veräußerten Betrieb in der Beilage zur Einkommensteuererklärung 2006 mit lediglich 50.000 € beziffert hat.

Feldkirch, am 12. Oktober 2007