



Entscheid vom 12. April 2013 (530 12 72)

Goodwillzahlungen / Zahlungen aus Güterrecht

Besetzung Steuergerichtspräsident C. Baader, Steuerrichter J. Felix, R. Richner,
M. Zeller, Dr. L. Schneider, Gerichtsschreiberin I. Wissler

Parteien **A.** vertreten durch **B.**

Beschwerdeführer

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft, Rheinstrasse 33,
4410 Liestal,

Beschwerdegegnerin

betreffend **direkte Bundessteuer 2005-2007**

Sachverhalt:

1. Der Pflichtige wurde per 9. Dezember 2010 unter Berücksichtigung des Revisionsberichts und in Abweichung gegenüber der Selbstdeklaration jeweils für die Jahre 2005 bis 2007 definitiv veranlagt.

2. Gegen diese definitiven Veranlagungen der Jahre 2005 bis 2007 erhob die Vertreterin des Pflichtigen Einsprache und beantragte, es seien die im Jahre 2005 versehentlich als Unterhaltsbeiträge in Abzug gebrachten Goodwillzahlungen vom Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit in Abzug zu bringen. Ebenfalls seien die in den Jahren 2006 und 2007 getätigten Abschreibungen auf erworbenem Geschäftswert infolge gerichtlicher Verpflichtung in Abzug zu bringen. Zur Begründung führte sie aus, es sei zunächst darauf hingewiesen, dass der in Frage stehende Abzug in der Steuererklärung 2005 fälschlicherweise unter dem Titel Unterhaltsbeiträge vorgenommen worden sei. Der Abzug hätte als Abschreibung auf dem Geschäftswert in der Erfolgsrechnung erfasst werden müssen. Entsprechend sei der Geschäftswert in den Geschäftsjahren bilanziert worden. Dabei handle es sich um einen erworbenen Geschäftswert, da im Nachgang an die Scheidung des Pflichtigen dieser vom Gericht verpflichtet worden sei, den hälftigen Anteil seines zusammen mit seiner damaligen Ehegattin erwirtschafteten Geschäftswerts an seine Exgattin in monatlichen Tranchen zu überweisen. Dieser sei als immaterielle Sachanlage bilanziert und über die gesamte Laufzeit der Amortisation entsprechend gewinnmindernd abgeschrieben worden.

3. Mit Einsprache-Entscheidung vom 19. Oktober 2012 wies die Steuerverwaltung die Einsprache ab. Zur Begründung führte sie u.a. aus, die im Revisionsbericht geäusserte Auffassung, wonach der im vorliegenden Fall geltend gemachte originäre (selbsterarbeitete) Goodwill nicht bilanzierbar sei, decke sich mit der herrschenden Lehre und Rechtsprechung. Im Veranlagungsverfahren 2005 sei festgestellt worden, dass gemäss Scheidungskonvention keine Unterhaltsbeiträge geschuldet seien, sondern der Pflichtige seiner Ex-Gattin aus Güterrecht einen Pauschalbetrag von Fr. 201'600.-- zu leisten habe. Diese Summe sei vereinbarungsgemäss in 48 monatlichen Tranchen à Fr. 4'200.-- abzugelten. Es handle sich somit um einen herkömmlichen Anspruch aus Güterrecht, welcher in der Geschäftsbuchhaltung weder aktiviert noch abgeschrieben werden könne. Im Rahmen eines Nach- und Strafsteuerverfahrens sei die ver-

meintliche Alimentenzahlung als Zahlung aus Güterrecht umqualifiziert und beim Pflichtigen nachbesteuert worden. Die entsprechende Verfügung sei zwischenzeitlich rechtskräftig.

4. Mit Schreiben vom 20. November 2012 erhob die Vertreterin des Pflichtigen Beschwerde mit den Begehren, es seien die vorliegenden Einsprache-Entscheide ersatzlos aufzuheben. Die fälschlich als Alimente deklarierten Zahlungen an die Ex-Gattin seien im Sinne einer steuerlich zulässigen Umqualifikation als Goodwill-Entschädigungen zu anerkennen. Es werde die Teilnahme an der mündlichen Verhandlung beantragt. Für die entstandenen Kosten sei eine angemessene Entschädigung auszusprechen. Zur Begründung führte sie u.a. aus, die Kanzlei sei unter tatkräftiger Mithilfe der Ehegattin aufgebaut worden. Gemäss der Scheidungskonvention müsse der Pflichtige einen erheblichen Betrag in monatlichen Tranchen an seine geschiedene Gattin überweisen. Vorliegend handle es sich nicht um vom Pflichtigen erarbeiteten, sondern nur um den halben von der Ex-Gattin erarbeiteten Goodwill. Die andere vom Pflichtigen erarbeitete Hälfte des Goodwills sei nicht aktiviert worden. Bei einer Berechnung des Verkaufspreises einer Personenunternehmung werde auch dem Ertragswert eine grosse Bedeutung zugemessen und nicht nur auf den blossen Substanzwert abgestellt. Gerade aus diesen Überlegungen stelle diese Ausgleichszahlung eine hälftige Veräusserung, d.h. Rückkauf dar, weshalb der in Raten zu bezahlende Wert auch bilanziert und folgerichtig abgeschrieben werden dürfe.

5. Mit Vernehmlassung vom 13. Dezember 2012 beantragte die Steuerverwaltung die Abweisung der Beschwerde. Zur Begründung führte sie zusammenfassend aus, bei den Ausgleichszahlungen unter Personengeschaftern sowie bei Einkäufen neuer Geschafter in die stillen Reserven handle es sich bei den Empfängern um steuerbare Einkünfte. Vorliegend mangle es an mehreren Voraussetzungen. Entgeltlich erworbener, d.h. derivativer Goodwill setze voraus, dass dies ein anderer Geschafter erschaffen habe und dieses Entgelt in steuerlicher Hinsicht als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit erfasst werde. Die geschiedene Ehefrau sei nicht Geschafterin des Advokaturbüros gewesen und beim Ausscheiden der Ehefrau sei nicht über diese stillen Reserven (in Form von Goodwill) abgerechnet worden, sodass eine Aktivierung auf der anderen Seite überhaupt möglich wäre. Zudem handle es sich vorab um eine güterrechtliche Auseinandersetzung. Bei einer Mithilfe der geschiedenen Ehefrau im Advokaturbüro des Pflichtigen im Rahmen der ehelichen Beistandspflicht - also ohne eigentliche Entlohnung werde selbst geschaffener originärer Goodwill begründet.

6. An der heutigen Verhandlung hielten die Parteien an ihren Begehren fest.

Das Steuergericht zieht in Erwägung:

1. Das Steuergericht ist gemäss Art. 140 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG) vom 14. Dezember 1990 zur Anhandnahme der vorliegenden Streitsache zuständig, wobei gemäss § 4 der Vollzugsverordnung DBG vom 13. Dezember 1994 i.V.m. § 129 Abs. 1 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz, StG) vom 7. Februar 1974 Beschwerden, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall Fr. 8'000.-- übersteigt, vom Präsidenten und vier Richterinnen und Richtern des Steuergerichts beurteilt werden.

Da die in formeller Hinsicht an eine Beschwerde zu stellenden Anforderungen erfüllt sind, ist ohne weiteres darauf einzutreten.

2. Zunächst ist festzustellen, um welche Art von Zahlungen es sich handelt, welche der Pflichtige der Ex-Frau zukommen lässt. Im Anschluss daran wird zu klären sein, ob diese als steuerlich relevant und damit als abzugsfähig einzustufen sind.

- a) Gemäss der Scheidungsvereinbarung vom 26. August 2003 hat der Pflichtige mit seiner damaligen Ehefrau in Abgeltung güterrechtlicher Ansprüche aus dem Betrieb des Ehemannes die Zahlung eines Pauschalbetrags in Höhe von Fr. 201'600.-- vereinbart. Es wurde festgelegt, dass dieser Betrag in 48 monatlichen Raten à Fr. 4'200.-- zu leisten sei, wobei jederzeit grössere Teilbeträge getilgt werden könnten.

- b) Infolge der gemeinsamen Veranlagung der Ehegatten nach dem Prinzip der Faktorenaddition sind sämtliche Vermögensanfänge im Zuge der güterrechtlichen Auseinandersetzung nicht der Besteuerung unterworfen. Unabhängig von der zivilrechtlichen Natur der Ansprüche führen solche Vermögensumlagerungen im Bereich der bisher gemeinsamen versteuerten Mittel nicht zu Zuflüssen von aussen und sind deshalb schon vom gesetzlichen Einkommensbegriff nicht erfasst (Reich, Steuerrecht, 2. A. § 13 N 230).

Keine Unterhaltsbeiträge sind Leistungen des Ehegatten zur Erfüllung güterrechtlicher Forderungen. Tilgt der leistende Ehegatte daher durch wiederkehrende Zahlungen ratenweise eine güterrechtliche Forderung, sind diese Zahlungen trotz ihrer Periodizität nicht Unterhaltsbeiträge i. S. von Art. 23 lit. f (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. A. Zürich 2009, Art. 23 N 61; Zigerlig/Jud, in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2a, Art. 23 DBG N 23a).

c) Die Scheidungsvereinbarung enthält im Weiteren unter der Rubrik "Nachehelicher Unterhalt" den Vermerk, dass beide Ehegatten berufstätig und in der Lage sind durch ihren Erwerb ihren Lebensunterhalt zu bestreiten. Sie verzichten daher gegenseitig auf Unterhaltsansprüche.

Dass es sich bei den in Frage stehenden Zahlungen unbesehen der schriftlichen Erklärung des Pflichtigen vom 16. Dezember 2005 an die Steuerverwaltung im Rahmen des Veranlagungsverfahrens betr. das Jahr 2004 nicht um regelmässige Unterhaltszahlungen handeln kann, ergibt sich bereits aus der Scheidungskonvention. Die Erklärung des Pflichtigen tritt im Übrigen hinter die gerichtlich genehmigte Scheidungskonvention zurück. Massgebend ist, was in letzterer vereinbart und im Nachgang gerichtlich genehmigt worden ist und nicht das, was der Betroffene hierzu später erklärt. Insofern handelt es sich um Zahlungen aus Güterrecht und nicht um Unterhaltszahlungen.

3. Der Vertreter des Pflichtigen argumentiert nun, dass es sich bei den Zahlungen um Goodwill-Entschädigungen handle, die steuerlich abzugsfähig seien. Es handle sich dabei auch nicht um den von ihm selbst erarbeiteten Goodwill, sondern um den Anteil seiner geschiedenen Frau, die mit ihrer Arbeit massgeblich zum Erfolg der Kanzlei beigetragen habe.

a) Unter immateriellen Anlagen werden namentlich Patente, Marken, Muster, Modelle, Urheberrechte, Forschungs- und Entwicklungskosten, Lizenzen, Kundenlisten, Know-how und der selbst geschaffene (originäre) bzw. erworbene (derivative) Geschäfts bzw. Firmenwert (Goodwill) verstanden. Um diese immateriellen Anlagen zu aktivieren, verlangt die schweizerische Buchführungspraxis, dass klar zuordenbare Fremdleistungen und/oder Eigenaufwendungen erbracht worden sind, dem immateriellen Anlagegut ein feststellbarer Nutzen zukommt und die Finanzierung der Entwicklungskosten gesichert ist, soweit sich das Anlagegut in der Entwicklungsphase befindet. Sofern diese Voraussetzungen erfüllt werden, ist die Gesellschaft berechtigt, aber nicht verpflichtet, das immaterielle Anlagegut zu aktivieren (sog. Aktivierungs-

wahlrecht). Stille Mehrwerte der besonderen Art sind der selbst geschaffene (sog. originäre Goodwill) bzw. der erworbene Geschäfts- resp. Firmenwert (sog. derivativer Goodwill). Es wird hier in dem Umfang von originärem Goodwill gesprochen, als der Ertragswert den Substanzwert übersteigt. Unter derivativem Goodwill ist die Differenz zwischen dem Kaufpreis und dem Substanzwert zu verstehen. Der Goodwill umfasst nach dieser Definition sämtliche immateriellen Vermögenswerte, welche nicht aktiviert werden dürfen (z.B. Kundentreue, die gute Reputation eines Unternehmens, Know-how der Mitarbeiter) sowie solche, die nicht aktiviert wurden obgleich sie aktivierungsfähig wären (z.B. Software, Marken, Patente).

Der originäre Goodwill erfüllt die Voraussetzungen für die Aktivierung nicht, namentlich weil ihm keine konkret erfassbaren Aufwendungen zugeordnet werden können. Die Buchführungspraxis lehnt eine Aktivierung des originären Goodwills kategorisch ab. Eine andere Praxis gilt beim derivativen Goodwill. Dieser darf zu den Anschaffungskosten aktiviert werden, muss jedoch - in der Regel innert fünf Jahren - abgeschrieben werden (Pascal Taddei, Die gewinnsteuerneutrale Buchwertübertragung von Vermögenswerten auf Tochtergesellschaften, Schriften zum Steuerrecht, Zürich 2012, S. 29f.; vgl. auch Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung, Zürich 2009, S. 208ff.; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A. Zürich 2013, § 64 N 84).

b) Der vom Geschäftsinhaber selbst geschaffene Kundschaftswert, der sogenannte Goodwill, fällt für die Einkommensbesteuerung ausser Betracht, weil er keinen Vermögenswert, sondern ein blosses Vermögensinteresse darstellt. Dementsprechend ist der originär erworbene Goodwill nicht aktivierungs- und damit nicht bilanzfähig. Nur soweit zu seinem Erwerb oder zu seiner Erhaltung Kosten aufgewendet werden, darf er aktiviert und nachher abgeschrieben werden (Steuerrekurskommission des Kantons Aargau, [AGVE] vom 21.03.1969, S. 169).

Um von derivativem und demzufolge aktivierbaren und daraus folgend abschreibungsfähigem Goodwill sprechen zu können, müsste dieser käuflich erworben worden sein, was hier nicht der Fall ist. Es handelt sich vorliegend um einen typischerweise selbst erschaffenen Goodwill, der weder aktivierbar noch abschreibungsfähig ist. Der Pflichtige hat die Kanzlei zusammen mit seiner damaligen Ehefrau aufgebaut, woraus er ihr im Rahmen der Scheidung den Anteil des durch die Ehegatten selbsterschaffenen Wertes resp. Mehrwertes schuldet. Dieser Vorgang ist als gewöhnliche güterrechtliche Auseinandersetzung (Vermögensteilung) nach Art. 23 lit. f DBG zu betrachten, der steuerlich keine Auswirkungen zeitigt, also demzufolge bei der Empfängerin weder steuerbar, noch beim Zahlenden abzugsfähig ist.

Aus all diesen Gründen erweist sich die Beschwerde als unbegründet und ist abzuweisen.

4. Entsprechend dem Ausgang des Verfahrens sind den Beschwerdeführern die Verfahrenskosten in Höhe von Fr. 1'000.-- aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG) und es ist ihnen keine Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 144 Abs. 4 DBG).

Demgemäss wird erkannt:

- ://:
1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
 2. Dem Beschwerdeführer werden gemäss Art. 144 Abs. 1 DBG die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 1'000.-- (inkl. Auslagen von Fr. 100.--) auferlegt, welche mit dem bereits geleisteten Kostenvorschuss verrechnet werden.
 3. Mitteilung an den Vertreter, für sich und zhd. des Beschwerdeführers (2), die Eidgenössische Steuerverwaltung, Bern (1) und die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft (3).

Steuergerichtspräsident:

Gerichtsschreiberin:

C. Baader

I. Wissler