

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Helmut Mittermayr in der Beschwerdesache WM - Vertriebsgesellschaft m.b.H., Adresse, vertreten durch A B, Adresse1, vertreten durch Stb GmbH & Co KG, Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungskanzlei, Adresse2, über die Beschwerden vom 26.04.2010, gegen die Bescheide der belangten Behörde FA Gmunden Vöcklabruck vom 24.03.2010, betreffend Körperschaftsteuer 2004 und Umsatzsteuer 2004 zu Recht erkannt:

1. Die Beschwerden werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die Bescheide bleiben unverändert.

2. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Verfahrensablauf

Über das Jahr 2004 wurde eine Betriebsprüfung bei der WM-Vertriebsgesellschaft m.b.H. (im Folgenden abgekürzt: Bf) abgehalten.

Die in Beschwerde gezogene Feststellung (Tz. 2 des Betriebsprüfungsberichts) lautet:

"Tz. 2 Abtretung des Kundenstocks

Verdeckte Gewinnauschüttung

Die prüfungsgegenständliche Bf gehört zur Firmengruppe der Familie B. Bis 31.12.2004 wurden von der Bf die Rohstoffe und Gebinde für die Produktion der Mineralwässer (Limonaden) eingekauft und nach Produktion und Füllung die Waren selbst vertrieben, wobei das Unternehmen im eigenen Namen und mit eigener Rechnung tätig wurde. Es gab auch Lohnfüllungen gegenüber fremden Dritten als Auftraggeber (D). Zum 31.12.2004 wurden sämtliche Lagerbestände Rohstoff- und Fertigwarenlager) zu Buchwert an die ebenfalls zur Firmengruppe B gehörende B GmbH & Co KG übertragen. Weiters wurden

Werbung und Vertrieb ab 1.1.2005 von der B GmbH & Co KG übernommen ebenso wie die Fakturierung, die nunmehr im Namen und auf Rechnung der B GmbH & Co KG erfolgt. Die B GmbH & Co KG ist nunmehr der einzige Auftraggeber der Bf, welche für die B GmbH & Co KG füllt und dafür ein Entgelt erhält. Die dafür erforderlichen Rohstoffe und Gebinde sowie dann das Fertigprodukt bleiben dabei im Besitz der B GmbH & Co KG.

Von der Bf erfolgte diesbezüglich keine schriftliche Vereinbarung mit der B GmbH & Co KG.

Nach Ansicht der Bp wurde die Bf somit ab 1.1.2005 als Lohnfüller für die B GmbH & Co KG tätig, was als Funktionsänderung der Bf anzusehen ist, weshalb auch der bisherige Kundenstock als an diese abgetreten zu sehen ist. Der vom Unternehmen angeführten Wertlosigkeit desselben wird entgegengehalten, dass für die Werbung 2003 € 570.000 und 2004 € 540.000 für den Erhalt des Kundenstockes aufgewendet wurden. Da der Erhalt des Kundenstockes jedenfalls weniger Aufwand (Werbeaufwand eines Jahres) erfordert wie der Neuaufbau (Werbeaufwand von jedenfalls zwei bis drei Jahren), ist davon auszugehen, dass für den Erwerb eines solchen ebenfalls die Werbeaufwendungen von jedenfalls zwei Jahren oder mehr anzusetzen sind.

Dem vom Unternehmen dazu entgegengehaltenen Argument, dass die Werbemaßnahmen auch der Markenpflege dienen, wurde von der Bp Rechnung getragen. Der von der Bp ermittelte Wert beträgt € 200.000. Die Abtretung des Kundenstocks stellt ebenfalls eine vA dar. Diese wird von den Gesellschaftern entsprechend dem Beteiligungsverhältnis zugerechnet und soweit der Bp bekanntgegeben von diesen getragen. Die KEST beträgt somit 25%.

Die Umsatzsteuer aus der vA ist der NS festzustellen und beträgt € 40.000.

Zurechnung lt. Bp im Jahr 2004	200.000,00
Steuerliche Auswirkungen	
Zeitraum	2004 (Euro)
Umsatzsteuer	
{000} Steuerbarer Umsatz	200.000,00
{022} 20% Normalsteuersatz	200.000,00
Kapitalertragsteuer	
Abgabe	50.000,00
Körperschaftsteuer	
{625} Verdeckte Ausschüttungen	200.000,00
{704} Bilanzgewinn/Bilanzverlust	200.000,00
{777} Gesamtbetrag der Einkünfte	200.000,00

Das Finanzamt erließ in der Folge die in Beschwerde gezogenen Körperschaftsteuer- und Umsatzsteuerbescheide für das Jahr 2004 und folgte darin den Feststellungen der Betriebsprüfung.

Gegen den Umsatzsteuerbescheid 2004 und den Körperschaftsteuerbescheid 2004 erhob die Beschwerdeführerin (Bf) mit Schreiben vom 26.04.2010 mit folgender Begründung Berufung (jetzt als Beschwerde zu sehen):

"Im Betriebsprüfungsbericht, datiert 15.12.2009, über die Prüfung der Jahre 2003-2006 (Prüfungsbeginn 30.10.2007, Schlussbesprechung 23.10.2009) wurde seitens der BP eine „Abtretung des Kundenstocks“ der Bf per 31.12.2004 an die B GmbH & Co KG (kurz B KG) im Wege einer verdeckten Gewinnausschüttung konstruiert.

Es war ab 2005 die Übertragung der Auslieferung, Fakturierung und Gebindebeistellung für die Produkte der Bf auf die B KG erfolgt. Durch diese Umstellung der Organisation konnten die aus Konkurrenzgründen dringend erforderlichen Rationalisierungseffekte erzielt werden. Die Bf hat durch diese Änderung keine Kunden verloren, sondern durch den gemeinsamen Verkauf und die Auslieferung mit den Produkten der B KG sogar Kunden dazu gewonnen.

Daher wurde seitens der Bf von Beginn an dagegen gehalten, dass eine Abtretung des Kundenstocks nicht stattgefunden hat. Nicht einmal von einer „Überlassung“ des Kundenstockes könnte ausgegangen werden, denn dies würde ebenso wie bei einer „Abtretung“ bedingen, dass die Kunden nicht mehr mit Eigenprodukten der Bf beliefert werden, sondern die B KG die Kunden lediglich mit ihren eigenen Produkten beliefert, was aber keinesfalls zutrifft (siehe später).

In den letzten Jahren vor 2004 hatte das Unternehmen sowohl mit rückläufigen Umsätzen als auch mit rückläufigen Ergebnissen zu kämpfen, die im Jahr 2004 sogar zu einem Verlust führten. Dem musste durch die Geschäftsführung entgegen gewirkt werden. Als Ergebnis dieser organisatorischen Änderung konnte nach der Umstellungsphase bereits im Jahr 2006 ein Jahresgewinn in Höhe von € 192.838,-- und im Jahr 2007 in Höhe von € 233.870,-- erzielt werden. Diese Ergebnisse konnten nur erreicht werden, weil die Bf ihren Kundenstamm auch nach 2004 de facto selbst nutzt und ihre Produkte mittelbar über die B KG weiterhin am Markt platziert.

Merkmal eines „Verkaufs“ des Kundenstocks wäre, dass auf Dauer keine eigenen Geschäfte mehr mit den Kunden getätigt werden. Im gegenständlichen Fall könnte unsere Klientin aber auch jederzeit wieder selbst an die Kunden ausliefern und fakturieren, da sie sowohl Eigentümerin der Marken als auch Vertragspartnerin der Gemeinden betreffend die Quellen geblieben ist (siehe später).

Eine Wertermittlung für den angeblich abgetretenen Kundenstock ist schon gar nicht möglich, da ein selbst geschaffener (originärer) Kundenstock stets nur als Teil des Firmenwerts und niemals als eigenständiges Wirtschaftsgut qualifiziert werden kann, somit keinen selbständig bewertbaren Vermögensgegenstand darstellt. Die

Aufwendungen bzw. Ausgaben, die in einem Unternehmen für den Aufbau, Erhalt oder die Intensivierung von Kundenbeziehungen oder —kontakten getätigt werden, müssen in voller Höhe gewinnmindernd erfasst werden. Regelmäßig steht derartigen Ausgaben kein identifizierbarer bzw. konkreter Ausgabengegenwert gegenüber; die hierfür erhaltenen „Leistungen“ werden in den originären Firmenwert des Unternehmens einfließen und mitunter zu einer Erhöhung desselben führen (Fritz-Schmied, in SWK 2008, Heft 20/21, S 555).

Der Kundenstamm kann nur dann ein eigenständiges Vermögensgut verkörpern, wenn er einen konkreten, selbständig bewertbaren Vorteil repräsentiert (vgl. Fritz-Schmied, in SWK 2008, Heft 20/21, S 555).

Dieser Sichtweise wurde auch seitens der BP vorerst gefolgt. Deshalb haben wir auch im November 2008 eine Unternehmensbewertung für die Bf zur Ermittlung eines Firmenwerts erstellt, die einen Unternehmenswert gesamt in Höhe von rund € 150.000,— ergeben hat. Unsere Unternehmensbewertung wurde sodann vom bundesweiten Fachbereich geprüft und ein Vorhalt übersandt. Nach Beantwortung dieses Vorhalts wurde uns von der Prüferin mündlich bestätigt, dass sich an diesem Wert nicht mehr viel ändern und sie zu dem ungefähr gleichen Ergebnis wie wir kommen würde.

Dazu ist auch festzuhalten, dass in diesem Unternehmenswert auch der Wert der Marken „E“ und „F“ enthalten ist, da ja die Marken bei Bf verblieben sind. Darüber hinaus sind die essentiellen Betriebsgrundlagen der Bf ursächlich die Brunnen, die im Eigentum der Gemeinde G bzw. H stehen, somit die Quellen der Mineralwässer, ohne die eine Produktion nicht möglich wäre. Die Nutzung dieser Quellen steht allein der Bf zu. Die Standorte der Quellen scheinen in der Markenbezeichnung auf und sind somit untrennbar mit ihr verbunden. Eine davon losgelöste Nutzung des Kundenstocks ist nicht gegeben, die Kunden erhalten die Original-Markenprodukte wie vor 2005.

In Hinblick auf die unveränderte Nutzung der Quellen und der Marken durch die Bf trifft die Feststellung der BP, die Bf wäre ab 1.1.2005 nur als „Lohnfüller“ für die B KG tätig und hätte deshalb den Kundenstock abgetreten, nicht zu.

Im Lebensmittel-Einzelhandel muss außerdem der Begriff des „Kundenstocks“ in Folge der Marktbeherrschung durch Großmärkte bzw. Discounter völlig neu definiert werden. Die Listung bei diesen Großkunden erfolgt nicht als Lieferant, sondern gelistet wird lediglich die Marke und die Marken „E“ und „F“ waren vor 2005 ebenso wie ab 2005 unverändert präsent.

Es gibt keine Bindung dieser Kunden der B-Gruppe durch Verträge. Für sie ist es unerheblich, wer der Aussteller der Rechnung ist - die Ware muss lediglich zum verhandelten Preis, in der erforderlichen Qualität und zur gewünschten Zeit in ausreichender Menge zur Verfügung stehen.

Auf Seite der B KG waren die Motive der Ablaufumstellung nur die Erzielung von Synergieeffekten und Verwaltungsvereinfachungen, jedoch keine konkreten Gewinnerwartungen. Bei fremdüblicher Betrachtung wäre kein Unternehmen bereit, Zahlungen für einen Kundenstock zu leisten, wenn es diese Kunden zum Großteil bereits seit langer Zeit selbst mit eigenen Produkten beliefert hat.

In diesem Fall ergaben sich für beide Seiten Vorteile aus dieser Maßnahme. Dafür einseitig einen Preis zu entrichten, widerspräche jeder kaufmännischen Logik. Würde man die - unserer Ansicht nach irrige - Auffassung der BP aber weiter verfolgen, so müsste man wohl auch in Betracht ziehen, dass die Bf als Gegenleistung für „abgetretene“ Kunden den Großkunden B KG mit seinem gesamten Vertriebsapparat und - know how dazu gewonnen hat.

Als „Grundlage“ für den geschätzten Wert des „Kundenstocks“ durch die BP wurden letztendlich die Werbeaufwendungen der Bf in den Jahren 2003 und 2004 herangezogen. Die Verknüpfung der Kosten für die Werbung mit dem Kundenstock entbehrt aus unserer Sicht jeder Grundlage, da die Leistung bei den Kunden — sowohl für die Produkte der Bf als auch der B KG - lediglich mit der jeweiligen Marke erfolgt. Ebenso erfolgen die Preisverhandlungen auch nur für die jeweilige Marke. Die entsprechenden Unterlagen bzw. Nachweise hierfür wurden im Zuge der BP vorgelegt.

Dessen ungeachtet und trotz Anerkennung des von uns ermittelten Unternehmenswertes wurde willkürlich ein Betrag von € 200.000,-- (Teil des Werbeaufwandes der Jahre 2003 und 2004) als „Abtretungspreis“ für den Kundenstock angenommen. Begründet wurde dies mit dem — angeblich auf den Erhalt des Kundenstocks entfallenden — Anteil an den Werbekosten. Dem ist zusammenfassend entgegenzuhalten, dass

- 1. der Kundenstock in wirtschaftlicher Betrachtungsweise bei der Bf verblieben ist,*
- 2. ein angeblich der B KG zuzurechnender Anteil an Kosten für Werbung bei dieser keinesfalls zum Ansatz eines selbständig bewertbaren und aktivierungsfähigen Vermögenspostens führen könnte. Vielmehr müsste dieser Betrag dort jedenfalls in voller Höhe gewinnmindernd erfasst werden (siehe Seite 2), und*
- 3. der von der BP „ermittelte“ Wert des „Kundenstocks“ höher ist als der gesamte - nach anerkannten Methoden der Unternehmensbewertung errechnete und seitens der BP bestätigte - Unternehmenswert zum 31.12.2004.*

Wir beantragen daher, den Körperschaftsteuer-, den Umsatzsteuerbescheid 2004 und den Haftungs- und Abgabenbescheid (KESt) 2004 dahingehend zu berichtigen, dass die verdeckte Gewinnausschüttung in Höhe von € 200.000,-- zur Gänze herausgenommen wird."

In der Ergänzung vom 19.07.2010 zur Beschwerde führte die Bf aus:

"Als Anlage wird ein Artikel aus dem "Recht der Wirtschaft" Nr. 5/2010 (Verfasser W. Doralt) übermittelt. Aus diesem geht hervor, dass unsere juristische, betriebswirtschaftliche und steuerliche Beurteilung in der Berufungsbegründung vollinhaltlich der Rechtssprechung des Bundesfinanzhofes entspricht. Aus dem BFH-Urteil U 2.9.2008, XR 32/05, BStBl 2009 II, 634 gehen eindeutig folgende Grundsätze hervor:

- 1) Der Übergang eines Geschäftswertes ist nur dann anzunehmen, wenn dieser endgültig überlassen wird und auf der Grundlage einer verfestigten Rechtsposition genutzt werden kann, sowie gegen den Rechtsträger des nutzenden Unternehmens auch kein Rechtsanspruch auf Rückgabe besteht.*

2) Ein unentgeltlich überlassenes Nutzungsrecht ist nach der Rechtsprechung kein (einlagefähiges) Wirtschaftsgut.

3) Der Firmenwert (hier Kundenstock) müsste lediglich jedenfalls dann übergehen, wenn das überlassende Unternehmen eingestellt wird. Der Autor weist in diesem Zusammenhang aber auch darauf hin, dass die Wertermittlung eine ungelöste Frage darstellt.

Wir ersuchen um Berücksichtigung dieser — auch die österreichischen Rechtsgrundlagen betreffenden — Judikatur.

In der Stellungnahme zur Beschwerde vom 14.09.2010 führte die Betriebsprüfung aus:

"Die Berufung richtet sich gegen die in Tz. 2 des Bp-Berichtes vom 15.12.2009 getroffene Feststellung der Abtretung des Kundenstocks der Bf an die B GmbH & Co KG sowie deren Bewertung durch die Betriebsprüfung.

In der Berufung wird dazu angeführt, dass

- 1. es ab 2005 eine Umstellung der Organisation in Form einer Übertragung der Geschäftsbereiche Auslieferung, Fakturierung und Gebindebeistellung seitens der Produkte der Bf an die B GmbH & Co KG gab und als Begründung Konkurrenzgründe und Rationalisierungseffekte angegeben. Weiters wurde angeführt, dass dadurch keine Kunden wegfielen sondern durch B KG-Produkte noch Kunden dazu gewonnen wurden;*
- 2. dass keine Kundenabtretung, nicht einmal eine Kundenüberlassung stattfand, da diesfalls die Kunden nicht mehr mit Eigenprodukten der Bf beliefert würden, sondern nur mit Eigenprodukten der erwerbenden Gesellschaft, was hier nicht der Fall sei;*
- 3. dass es vor der Geschäftsbereichsabtretung bei der Bf dagegen ab 2006 steigende Gewinne und dass dies nur dadurch erreichbar war, dass die Bf ihre Kunden selbst nütze und ihre Produkte über die B GmbH & Co KG selbst am Markt platziere.*
- 4. die Bf könne jederzeit wieder selbst an die Kunden liefern und fakturieren, da sie Inhaberin der Marken und Vertragspartnerin der Gemeinden bezüglich der Brunnen sei, weshalb das Verkaufsmerkmal für einen Kundenstamm, nämlich eine dauerhafte Übertragung dieser Kunden und möglicher Geschäfte an diese weg falle;*
- 5. dass ein selbstgeschaffener Kundenstock nur Teil eines Firmenwertes, daher niemals als selbständiges Wirtschaftsgut qualifizierbar sei, also keinen selbständig bewertbaren Vermögensgegenstand darstelle, bzw. dass die Ausgaben für Werbung gewinnmindernd zu erfassen wären und daher diesen kein identifizierbarer, konkreter Vermögensgegenstand gegenüberstehe. Ein Kundenstamm kann nur dann ein eigenes Wirtschaftsgut verkörpern, wenn er einen konkreten, selbständig bewertbaren Vorteil repräsentiert. Dieser Sicht sei die Betriebsprüfung vorerst auch gefolgt.*

Eine vom Unternehmen vorgenommene Vermögensbewertung ergab einen Unternehmenswert von € 150.000,-. Dieser sei nach Prüfung durch den bundesweiten Fachbereich und der Betriebsprüfung auch nicht beanstandet worden; dieser

Unternehmenswert beinhalte neben dem Kundenstock auch die Marken- und Brunnenrechte. Letztere stellten die essentiellen Betriebsgrundlagen dar, seien untrennbar miteinander verbunden. Eine Loslösung des Kundenstamms von Brunnen- und Markenrechten wäre nicht gegeben, da die Kunden die Originalmarkenprodukte wie vor 2005 erhielten

6. in Hinblick auf die unveränderte Nutzung der Quellen durch die Bf träfe die Bezeichnung eines "Lohnfüllers" für die B GmbH & Co KG und somit auch die Kundenstockabtretung nicht zu;

7. des weiteren sei der Begriff des „Kundenstocks“ in Folge der Marktbeherrschung durch Großmärkte und Discounter neu zu definieren, da die Listung bei diesen Großkunden nicht als Lieferanten sondern als Marke erfolge. Für die Kunden sei der Rechnungsaussteller irrelevant, es müsse nur Preis, Qualität, Menge und Lieferzeit passen.

8. es gebe keine vertragliche Bindung dieser Kunden der B-Gruppe;

9. seitens der B GmbH & Co KG hätte es keine konkreten Gewinnerwartungen aus dieser Umstellung gegeben, Motiv sei allein die Erzielung von Synergieeffekten und Verwaltungsvereinfachungen und letztendlich würde kein Unternehmen für Kunden zahlen, welche es schon als Abnehmer der eigenen Produkte über einen längeren Zeitraum hat.

10. Es hätte durch diese Maßnahme Vorteile für beide Seiten gegeben und unter der Annahme einer Kundenabtretung wäre in Konsequenz als Gegenleistung der Vertriebsapparat mit dem know how der B GmbH & Co KG zu sehen.

11. Letztlich wurden von der Betriebsprüfung als Grundlage für die Bewertung die Werbeaufwendungen der Jahre 2003 und 2004 herangezogen. Die Verknüpfung von Werbekosten mit dem Kundenstock entbehre jeder Grundlage, da die Listung ebenso wie die Preisverhandlungen nur für die jeweilige Marke erfolge.

12. Der Ansatz von € 200.000,— für den Kundenstock sei aus Sicht des Unternehmens willkürlich erfolgt, da zusammenfassend

a. der Kundenstock in wirtschaftlicher Betrachtungsweise bei der Bf verblieben sei;

b. ein angeblich der B GmbH & Co KG zuzurechnender Kostenanteil für Werbung keinesfalls zu einem selbständig bewertbaren und aktivierungsfähigen Wirtschaftsgut führen könne, sondern gewinnmindernd abzusetzen wäre und

c. der von der Betriebsprüfung ermittelte Wert für den Kundenstock höher als der gesamte vom Unternehmen nach anerkannten Methoden der Unternehmensbewertung ermittelte Unternehmenswert zum 31.12.2004 sei.

Dazu wird von der Prüferin wie folgt Stellung genommen:

ad 1. zum festgestellten Sachverhalt durch die Betriebsprüfung:

Eingangs wird festgehalten, dass es sich bei den beiden in der Berufung angeführten Unternehmen um verbundene Unternehmen handelt, welche der Familie A B zuzurechnen sind. So war A B in den berufsgegenständlichen Jahren 2004 und 2005 und weiter

bis 2010 zu 95 % Gesellschafter der Bf, sowie deren alleiniger Geschäftsführer. An der B GmbH & Co KG war A B 2004 und 2005 alleiniger Kommanditist bzw. bis 2010 unmittelbar und mittelbar über die B Beteiligungs GmbH mit 100% an der B GmbH & Co KG beteiligt. Ebenso ist er 2004 und 2005 bzw. bis 2010 alleiniger Gesellschafter-Geschäftsführer des geschäftsführenden Komplementärs B GmbH.

Prokuristen aller Unternehmen sind u.a. die Tochter J B sowie, ausgenommen bei der B Beteiligungs GmbH, K L, welcher Dienstnehmer der B GmbH & Co KG ist.

Die Bf hat von den Gemeinden H bis 2025 und G bis 2014 Quellen gepachtet und besitzt auch die Markenrechte. In den Pachtverträgen ist auch der Eintritt der Rechtsnachfolger geregelt.

Das Wasser wurde bis Ende 2004 an den beiden Produktionsstandorten von der Bf gefüllt und in der Folge von dieser selbst vertrieben. Die dafür erforderlichen Betriebsstoffe, wie Kohlensäure, Gebinde etc. wurden dafür von der Bf eingekauft. Die Fakturierung des gefüllten Mineralwassers erfolgt ebenfalls durch und im Namen der Bf auf deren Rechnung und Risiko. Weiters wurde von der Bf in Lohnfüllung Limonaden für die B GmbH & Co KG hergestellt.

Ab 2005 fungiert nun die Bf auch betreffend des Mineralwassers insoweit als Lohnfüller, als das Betriebsmittellager (Kohlensäure, Gebinde etc) zu Buchwerten an die B GmbH & Co KG abgetreten wurde, welche nunmehr als alleiniger Abnehmer des Mineralwassers auftritt. Diese Betriebsmittel werden nun von der B GmbH & Co KG eingekauft und der Bf zur Abfüllung des Mineralwassers zur Verfügung gestellt. Die Kundenaufträge werden nun an die B GmbH & Co KG gegeben. Diese beauftragt dann ihrerseits die Bf unter zur Verfügungstellung der Betriebsmittel.

Der Verkaufspreis an die B GmbH & Co KG wurde dem angepasst und wird offensichtlich nicht mehr für das gefüllte Mineralwasser sondern für die Füllung unter Berücksichtigung einer Wasserkomponente entrichtet. Welche Kostenkomponenten sich in diesen neuen Preisen in welcher Höhe niederschlagen, konnte von der Betriebsprüfung mangels Unterlagen wie Verträge, Vereinbarungen, Kostenrechnung etc. nicht festgestellt werden.

Da es sich bei den oben angeführten Gesellschaften um verbundene Unternehmen handelt, hat die Aussenprüfung das Verhalten des geprüften Unternehmens nach Maßgabe der Kriterien des Fremdvergleichs geprüft. Dabei ist die Betriebsprüfung zum Ergebnis gelangt, dass eine Abtretung in dieser Form unter fremden Dritten nicht erfolgt wäre.

Damit hat aus Sicht der Betriebsprüfung die Bf ihre sämtlichen Kunden an die nunmehr zwischengeschaltete B GmbH & Co KG abgetreten. Nicht nur die Fakturierung als solche an diese Kunden erfolgt nun nicht mehr durch die Bf. Es wird auch nicht mehr auf deren Namen und Rechnung fakturiert. Sämtliche Debitoren wurden damit übergeben. Dies ist aus Sicht der Betriebsprüfung der Übergabe einer Kundendatei vergleichbar.

Die Werbung, die zwar bis 2004 auch von der B GmbH & Co KG vorgenommen und an die Bf fakturiert wurde, wird nunmehr im Rahmen des Vertriebs nicht mehr weiterverrechnet

und somit bei der B GmbH & Co KG aufwandswirksam. Ebenso wird der gesamte Vertriebsbereich ab 2005 von der Bf an die B GmbH & Co KG weiterverrechnet. Das Unternehmen wurde in der Folge mit diesem erhobenen Sachverhalt konfrontiert und unter Hinweis auf den Fremdvergleichsgrundsatz die Verträge, schriftliche Notizen oder Kostenrechnungsunterlagen zur Dokumentation der Vorgänge sowie der neuen Preiskalkulation abverlangt. Seitens des Unternehmens wurde dem entgegengehalten, dass es sich hierbei um eine interne Maßnahme zwischen den Unternehmen des A B handle, weshalb es keine Verträge dazu gebe. Es gebe auch keine Kostenrechnung, da Herr B die Preise auch ohne eine solche festsetzen könne.

ad 2, 3, 4 und 6, 7, 8 und 9 zur **Übertragung des Kundenstocks**:

Dem in Pkt. 3 angeführten Argument, dass bei einer Kundenstockabtretung oder -überlassung die Kunden nur mit Eigenprodukten des übernehmenden Unternehmens beliefert werden, ist entgegenzuhalten, dass dies hier der Fall ist, da die B GmbH und Co KG das Mineralwasser der Bf erwirbt. Keinesfalls muss es sich dabei um vom Erwerber selbst produzierte Produkte handeln. Ein Produktionsunternehmen kann seine Produkte an ein Vertriebsunternehmen veräußern und dieser einzige Kunde sorgt für den Vertrieb, wie dies im Zwischenhandel allgemein der Fall ist. .

Ungeachtet einer fehlenden langfristigen vertraglichen Bindung hat die Bf sich bei ihren Großkunden platziert und diese über Jahre beliefert. Die Lieferkonditionen wurden in dieser Zeit von der Bf ausschließlich für Produkte der Bf verhandelt und vertraglich vereinbart. Ab 2005 wurden diese Verhandlungen und Vereinbarungen von der B GmbH & Co KG für sämtliche nunmehr von der B GmbH & Co KG vertretenen Produkte, also sämtliche Limonaden, Mineralwasser wie E, F und M sowie sämtliche Biere übernommen. Mit der oben angeführten Verrechnung des Vertriebsbereichs an die B GmbH & Co KG, welche u.a. die LKWs, Fahrer insbesondere aber das Außendienstpersonal betrifft, erfolgt nun neben der Werbung auch die Kundenbetreuung durch die B GmbH & Co KG.

Die Aufträge ergehen nunmehr an die B GmbH & Co KG, welche diese an ihre verbundenen Produktionsunternehmen weiterleitet. Es ist daher aus Sicht der Betriebsprüfung keineswegs der Fall, dass die Bf ihre Kunden selbst nutzt und ihre Produkte selbst am Markt platziert, wie dies in Pkt. 3 der Berufung angeführt wird. Dies wäre dann der Fall, wenn die B GmbH & Co KG nur die Verwaltungsagenden übernommen hätte, die Rechnungen aber im eigenen Namen und auf Rechnung der Bf lauten würden.

Dass, wie in Pkt 4 angeführt, durch die Inhaberschaft der Marken- und Brunnenrechte eine Abtretung des Kundenstocks nicht erfolgen kann, ist für die Betriebsprüfung nicht nachvollziehbar. Die von der Betriebsprüfung angeführte und in Pkt. 6 der Berufung beeinspruchte Bezeichnung der Bf als Lohnfüller ist in diesem Zusammenhang diskutierbar, aber für die Übertragung eines Kundenstockes nicht von Relevanz.

Die vom Unternehmen in Pkt. 8 vorgebrachte jederzeitige Rückübernahme der diversen Kunden an die Produktionsunternehmen ist ausschließlich darauf zurückzuführen, dass es sich dabei nicht um fremde Dritte sondern verbundene Unternehmen handelt.

Zu dem in Pkt.7 der Berufung aufgegriffenen Thema der Definition des Kundenstocks im Getränkebereich wird angeführt, dass die Listung der Getränke auf die Marken hinzielt, welches Mineralwasser beispielsweise ein Unternehmen anbietet, ist aber dessen Entscheidung und kann vom Produzenten, welcher seine Produkte an ein als Anbieter auftretendes Vertriebsunternehmen verkauft hat nicht mehr beeinflusst werden. Die Entscheidung der Werbemaßnahmen wird nun ebenfalls alleine vom Vertriebsunternehmen, hier der B GmbH & Co KG getroffen.

Ob, wie in Pkt. 9 der Berufung angeführt, der Grund für die Kundenstockabtretung in einer mehr oder weniger konkreten Gewinnerwartung wie beispielsweise Synergieeffekten liegt, war für die Betriebsprüfung mangels jedweder Aufzeichnungen nicht ersichtlich, ist für die Beurteilung des Sachverhalts der Kundenstockabtretung aber aus deren Sicht nicht von entscheidender Bedeutung, wurde aber von der Betriebsprüfung bei der Bewertung berücksichtigt.

Dass, wie in der Berufung angeführt, ein Unternehmen, welches einem fremden Dritten zuzurechnen ist, nicht dafür zahlt, dass es seinen Kunden ein erweitertes Produktangebot bieten kann, ist für die Betriebsprüfung ebensowenig nachvollziehbar wie, dass ein Unternehmen nunmehr ausschließlich an ein, einem fremden Dritten zuzurechnendes Vertriebsunternehmen liefert und es diesem ohne vertragliche Vereinbarung und adäquate Gegenleistung überläßt, ob und welchen seiner Kunden dieses Vertriebsunternehmen in welcher Umfang und zu welchen Konditionen in der Folge beliefert.

ad. 5 zur Qualifikation als selbständiges Wirtschaftsgut sowie der Aktivierung von Firmenwert:

Dass, wie in der Berufung angeführt Aufwendungen bzw. Ausgaben, die in einem Unternehmen für den Aufbau, Erhalt oder die Intensivierung von Kundenbeziehungen oder -kontakten aufgewandt werden, in voller Höhe gewinnmindernd zu erfassen sind, wird seitens der Betriebsprüfung nicht bestritten. Grundsätzlich steht diesen Ausgaben kein identifizierbarer bzw. konkreter Ausgabegegenwert gegenüber; sodass die hierfür erhaltenen Leistungen über die Ertragskomponente in den originären Firmenwert eines Unternehmens einfließen bzw. zu einer Erhöhung desselben führen. Unbestritten ist aber auch, dass sich der Firmenwert aus unterschiedlichen Komponenten, wie Markenrechten aber auch Bekanntheitsgrad am Markt und Kundenbeziehungen etc. zusammensetzt. Wird nun eine dieser Komponenten an ein anderes Unternehmen übertragen ist zu untersuchen, ob das Unternehmen damit einen Teil seines Firmenwertes abtritt. Ist dies der Fall, so ist von der Übertragung eines Wirtschaftsgutes auszugehen, für welches unter fremden Dritten eine Gegenleistung vereinbart wird. Wird dies bei Markenrechten im allgemeinen nicht bestritten, stellt offensichtlich die Abtretung des Kundenstocks hier ein Diskussionsthema dar.

Wird der Kundenstock übertragen, liegt aus Sicht der Betriebsprüfung das Merkmal einer selbständigen Verkehrsfähigkeit und damit seine Eigenschaft als Vermögensgegenstand vor, welcher beim erwerbenden Unternehmen steuerrechtlich als solcher zu aktivieren und der gesetzlichen Bestimmungen entsprechend abzuschreiben ist.

ad.5, 10 und 11 zur **Bewertung** des abgetretenen Wirtschaftsgutes Kundenstock
Wie in Pkt. 5 der Berufung angeführt, wurde vom Unternehmen nach den Grundsätzen der Unternehmensbewertung eine solche für den Stichtag 31.1.2.2004 vorgenommen. Diese Unternehmensbewertung wurde zum einen auf Basis des Ertragswertes mit ewiger Rente und zum anderen auf Basis eines Discounted Cashflows mit ewiger Rente ermittelt. Vom Unternehmen wurden diese Berechnungen mit unterschiedlichen Zinssätzen vorgenommen.

Mit einem Basiszinssatz von 4,0% und einem Risikozuschlag von 4,5% ergab dies nach Abzug einer Ertragssteuerkomponente bei der Ertragswertermittlung € 151.000,—, bei der DCF-Ermittlung € 159.000,—. Eine weitere Berechnung mit einem Basiszinssatz von 3,58% und einem wesentlich realistischeren Risikozuschlag von 1,98% ergab mit der Ertragswertmethode einen Unternehmenswert von € 489.000,—. Dieser letztere Wert wurde von der Betriebsprüfung bzw. dem betriebsprüfungsinternen Fachbereich im Wesentlichen nicht beanstandet und lediglich um die Ertragssteuerkomponente korrigiert, was einen Unternehmenswert von € 656.000,— ergab. Dieser Wert und nicht € 150.000,— waren der von der Betriebsprüfung nicht beanstandete Wert.

Anzumerken ist, dass die Berechnungen des Unternehmens auf Basis der Ergebnisse vor Betriebsprüfung erfolgten. Im Zuge der Betriebsprüfung wurden die im Unternehmen verrechneten Aufwendungen für Betriebswohnungen für im Besitz der Familie B befindliche Häuser in H und G als mangels Fremdvergleich nicht betrieblich veranlasst zugerechnet. Dadurch erhöht sich der für die Planperioden vom Unternehmen angesetzte Periodenerfolg 2005 von -12.704 € auf -2.704 €, 2006 von -3.284 € auf +6.716 € und 2007 von -1.018 € auf + 8.982 €, was zu einer weiteren Erhöhung des Unternehmenswertes auf führte, welcher letztlich als Basis für eine Berechnung des Kundenstocks herangezogen wurde.

Eine weitere Berechnungshilfe stellte die vom Unternehmen investierte Werbung dar. Diese wird im Allgemeinen zur Werterhaltung des Kundenstocks und der Marke investiert. Dabei wird für eine Bewertung in der Regel der Werbeaufwand mindestens eines Jahres angesetzt.

Dieser Mindestansatz wurde von der Betriebsprüfung herangezogen und in der Folge dem Argument des Unternehmens, dass dieser Werbeaufwand überwiegend in die Marke investiert wird gefolgt. Der durchschnittliche Werbeaufwand der letzten 3 Jahre wurde mit € 650.000 bzw. unter Berücksichtigung der Repräsentationsaufwendungen 2003 mit € 728.000 ermittelt und davon nach Berücksichtigung der, in den diversen Besprechungen vorgebrachten o.a. Argumente des Unternehmens ein Drittel für die Kundenstocküberlassung angesetzt, da weiteres Zahlenmaterial, insbesondere eine Kostenrechnung der Betriebsprüfung nicht zur Verfügung stand.

Letztlich ist zu dem in Punkt 3 auch noch angeführten negativen Betriebsergebnissen bis 2004 sowie der nachfolgenden erheblichen Verbesserungen desselben anzuführen, dass neben der ab 2005 erfolgten Vertriebsaufwandsverrechnung auch noch sämtliche Bürokosten etc. weiterverrechnet werden, sodass das im Berufungsschreiben angeführte Ergebnis als nur eingeschränkt vergleichbar anzusehen ist.

Aus Sicht der Betriebsprüfung ist daher abschließend angemerkt, dass

a. weder der Kundenstock in der Bf verblieben, da

**) die Aufträge der Kunden ab 2005 an die B GmbH & Co KG gehen;*

**) die Kundenbetreuung ab 2005 durch die B GmbH & Co KG erfolgt und*

**) die Kundenbuchhaltung ab 2005 von der B GmbH & Co KG geführt wird,*

b. noch dass ein an die B GmbH & Co KG zu verrechnender Werbekostenanteil aktiviert wurde, sondern der Werbeaufwand als eine Berechnungskomponente des Kundenstockwertes herangezogen wurde und

c. dass letztlich der Wert des Kundenstocks keineswegs höher als der gesamte Unternehmenswert angesetzt wurde, sondern lediglich einen Prozentsatz desselben darstellt.

Von der Betriebsprüfung wird daher beantragt, die Berufung abzuweisen."

Auf diese Stellungnahme der Betriebsprüfung entgegnete die Bf im Schreiben vom 10.11.2010 Folgendes:

"1. Fremdvergleich

Die Betriebsprüfung gelangte zu dem Ergebnis, „dass eine Abtretung in dieser Form unter fremden Dritten nicht erfolgt wäre“ (zur Qualifizierung als Abtretung überhaupt siehe unter Punkt 2.). Dieser irrigen Ansicht wurde schon in der Berufung durch die Feststellung entgegengetreten, dass sich durch Synergieeffekte Vorteile auf beiden Seiten ergeben hätten. Dass ein fremder Dritter bei einer solchen Konstellation einen „Abtretungspreis“ bezahlt hätte, widerspricht in Hinblick auf den Verbleib der Brunnen- und Markenrechte bei der Bf, sowie auf das Fehlen einer geschützten und endgültigen Rechtsposition an den Kundenbeziehungen jeder kaufmännischer Logik. Kein fremder Dritter würde ohne Verzicht auf einen Rückgabeanspruch Entgeltlichkeit für einen nur zur Bearbeitung übernommenen Kundenstock vereinbaren.

Wenn für die Betriebsprüfung nicht nachvollziehbar ist (siehe Seite 7 der Stellungnahme), dass ein Unternehmen, welches einem fremden Dritten zuzurechnen ist, nicht dafür zahlt, dass es seinen Kunden ein erweitertes Produktangebot bieten kann, so sei ihr empfohlen, die Gepflogenheiten der Großhändler und Großmärkte zu erforschen. Es ist das Gegenteil der Fall, nämlich, indem die Aufnahme eines neuen Produkts in das Sortiment sogar an Bedingungen geknüpft wird.

2. Übertragung (Abtretung) des Kundenstocks

Es ist für die Betriebsprüfung weiters nicht nachvollziehbar (siehe Seite 6 unten), dass „durch die Inhaberschaft der Marken- und Brunnenrechte eine Abtretung des Kundenstocks nicht erfolgen kann“. Abgesehen davon, dass diese Formulierung in keiner unserer Eingaben aufscheint, ist die Untrennbarkeit von Kundenbeziehungen und oben genannten Rechten am besten dann nachzuvollziehen, wenn man sich vorstellt, die Bf würde — was ohne weiteres möglich und üblich wäre und laufend im Geschäftsleben vorkommt — die Markenrechte einem anderen als dem „Kundenstockübernehmer“ veräußern. Ein übernommener Kundenstock wäre in diesem Fall schlagartig wertlos. Deswegen fehlt die verfestigte Rechtsposition einer dauerhaft möglichen Nutzung der

Kundenkontakte. Diese ist aber Voraussetzung für die Annahme einer Übertragung bzw. Abtretung des Kundenstocks. Wiederholt wurde darauf verwiesen, dass es der Bf jederzeit möglich ist, ihre Markenartikel wieder selbst zu vertreiben. Wenn man in der Stellungnahme der Großbetriebsprüfung auf der Seite 7 vermeint, die jederzeitige „Rückübernahme“ sei ausschließlich darauf zurückzuführen, dass es sich dabei nicht um fremde Dritte handelt, so entkräftet dies nicht die Tatsache, dass die Bf einen faktischen Rückabwicklungsanspruch hat. Somit liegt weder ein Übergang, noch ein Verkauf, noch eine Abtretung oder eine Übertragung des Kundenstocks vor, sondern lediglich eine Bearbeitung.

Der Kundenstock ist ein Bestandteil der Firmenwertes (= Geschäftswertes) der Bf — siehe dazu unter Punkt 3.

Der BFH betrachtet in seinem Urteil X R 32/05 vom 2.9.2008 einen vergleichbaren Fall als einen „konkludent geschlossenen Leihvertrag“ mit jederzeitigem Rückgabeanspruch. Wetters führt er aus: „Der Übergang des Geschäftswerts setzt mithin voraus, dass das aufnehmende Unternehmen die geschäftswertbildenden Faktoren auf der Grundlage einer verfestigten Rechtsposition dauerhaft nutzen kann. Nicht ausreichend ist eine verfestigte tatsächliche Nutzungsmöglichkeit oder der tatsächliche Verbrauch der geschäftswertbildenden Faktoren. Ansonsten wäre bei einer Betriebsverpachtung im Ganzen regelmäßig bei längerer Dauer ein Geschäftswertübergang anzunehmen. Der Geschäftswert bleibt bei der Betriebsverpachtung im Ganzen aber regelmäßig im Verpächterunternehmen.“

Im Fall Bf ist dazu noch die hohe Bedeutung der Markenrechte für den Firmenwert zu beachten. Nur die Marken werden beworben, der gesamte — von der B GmbH & Co KG für die Bf durchgeführte - Marktauftritt erfolgt ausschließlich mit den Marken „E“ und „F“. Auch die Listung in Supermärkten bzw. bei Discountern erfolgt ausschließlich mit den Marken. Für einen „Kundenstockübernehmer“ würde daher auch eine bereits bestehende Listung ohne Übernahme der Marke keinen Vorteil darstellen. Diese nachgewiesene Tatsache hat die BP nicht in ihre Überlegungen einbezogen und sie findet auch in der Stellungnahme vom 14.9.2010 keinerlei Erwähnung.

3. Qualifikation als selbständiges Wirtschaftsgut

Der Kundenstock ist Teil des Firmenwerts der Bf. Schon aus diesem Grunde könnte ein eigenständiges Wirtschaftsgut nicht angenommen werden (nicht konkret selbständig bewertbar). Da jedoch eine Kundenstockübertragung auf keinen Fall anzunehmen ist (siehe Punkt 2.), geht auch die Feststellung der Betriebsprüfung auf Seite 8 der Stellungnahme (letzter Satz des ersten Absatzes) völlig ins Leere.

Dort wird nämlich ausgeführt, dass eine Eigenschaft des Kundenstocks als Vermögensgegenstand dann vorliege, wenn ein Kundenstock übertragen wird. Schon daran scheitert die Qualifikation dieses Konstrukts der Betriebsprüfung als Wirtschaftsgut. Eine Aktivierung bei der B GmbH & Co KG ist unternehmensrechtlich sogar verboten, zumal auch die selbständige Verkehrsfähigkeit fehlt. Die Aufnahme in die Bilanz würde nämlich den Ansatz einer nicht vorhandenen Vermögensposition bedeuten, da

der Kundenstock - entgegen der Ansicht der Betriebsprüfung und wie unter Punkt 2.

begründet - sehr wohl nach wie vor Teil der Firmenwerts der Bf ist.

Die B GmbH & Co KG besitzt nur eine faktische Nutzungsmöglichkeit der Kundenkontakte.

Diese kann kein Wirtschaftsgut darstellen.

4. Bewertung

Zu den in der Stellungnahme der Großbetriebsprüfung auf Seite 8 angeführten Unternehmenswerten in Höhe von EUR 489.000,-- (ohne Berücksichtigung von Steuern) bzw. EUR 656.000,-- (mit Berücksichtigung von Steuern) ist folgendes zu bemerken: Diese Werte wurden von uns in Beantwortung des Vorhalts der Großbetriebsprüfung zur vorgelegten Unternehmensbewertung mit den gewünschten Parametern berechnet, da wir darum gebeten wurden. Wir haben jedoch bereits in der Beantwortung darauf hingewiesen, dass durch die Berechnung des Unternehmenswertes mit uns vorgegebenen Kapitalisierungszinssätzen in Höhe von 3,56% für die ewige Rente (ohne Berücksichtigung von Steuern) und 2,17% (!!!! — mit Berücksichtigung von Steuern) die groteske Situation entsteht, dass der Zinssatz für das Fremdkapital (angesetzt mit 3,8%) viel höher wäre als der Zinssatz, mit dem die Zahlungsflüsse kapitalisiert werden. Eine solche Situation ist aus Sicht der Unternehmensbewertungslehre absolut nicht vertretbar und führt auch zu völlig falschen Ergebnissen.

Die Werte in Höhe von EUR 489.000,-- (ohne Berücksichtigung von persönlichen Steuern, dh Kapitalertragsteuer) bzw. EUR 656.000,-- (mit Berücksichtigung von persönlichen Steuern) betreffen das Ergebnis der Berechnung des Ertragswertes unter den obigen Vorgaben.

Nicht erwähnt wurde allerdings seitens der Großbetriebsprüfung, dass bei den ebenso durch das Fachgutachten KFS/BW1 für Unternehmensbewertung anerkannten DCF (Discounted-Cashflow)-Methoden und den von der Großbetriebsprüfung vorgegebenen Parametern sich folgende Werte ergeben:

	<i>ohne Berücksichtigung Steuern</i>	<i>mit Berücksichtigung Steuern</i>
<i>Equity-Methode</i>	<i>EUR 307.000,—</i>	<i>EUR 320.000,--</i>
<i>Entity-Methode - WACC:</i>	<i>EUR minus 753.000,--</i>	<i>EUR minus 639.000,--</i>
<i>Entity—Methode — APV:</i>	<i>EUR minus 1.068.000,—</i>	<i>EUR minus 961.000,--</i>

Das Ertragswertverfahren und die DCF-Verfahren beruhen insoweit auf der gleichen konzeptionellen Grundlage, als sie den Unternehmenswert als Barwert künftiger finanzieller Überschüsse ermitteln und führen bei identischen Annahmen zu identischen Ergebnissen (siehe Punkt 6.1. des Fachgutachtens für Unternehmensbewertung KFS/ BW1).

Die oben dargestellten - völlig unterschiedlichen - Ergebnisse zeigen, dass der hohe Einzelwert des Ertragswertverfahrens, den sich die Großbetriebsprüfung herausgegriffen hat, nicht aussagekräftig und methodisch völlig unrichtig ist.

Zudem werden in Expertenkreisen Kapitalisierungszinssätze für Unternehmensbewertungen, die unter 8% liegen, als unseriös angesehen, da es evident ist, dass eine Investition in ein Unternehmen als ungleich risikoreicher gilt als die Anlage von Kapital in festverzinslichen Wertpapieren (ausgedrückt im Basiszinssatz von 3,58%). Weiters muss erwähnt werden, dass die im ersten Absatz auf Seite 9 der Stellungnahme der Großbetriebsprüfung zugrunde gelegte Erhöhung der Periodenerfolge für die Planperioden auch unrichtig ist, da es sich bei den angeführten Werten für 2005, 2006 und 2007 um die kumulierten FTE (= Flow to Equity), und nicht um die jährlichen Periodenerfolge handelt.

Eine nachträgliche Erhöhung der steuerlichen Ergebnisse durch die Großbetriebsprüfung Ende des Jahres 2009 kann niemals auf den Unternehmenswert zum Zeitpunkt 31.12.2004 Auswirkung haben, da das zum damaligen Zeitpunkt absolut nicht absehbar war. Außerdem waren die Kosten für die Bf tatsächlich angefallen und haben das wirtschaftliche und unternehmensrechtliche Ergebnis, und somit auch den Unternehmenswert gemindert. Zudem wäre die Auswirkung der Erhöhung der steuerlichen Ergebnisse auf den Unternehmenswert unwesentlich. Die Stellungnahme kann jedenfalls keine fundierte Grundlage für den Ansatz des - aus dem Werbeaufwand ermittelten - angeblichen „Kundenstocküberlassungswerts“ (Seite 9, 3. Absatz) nachweisen.

Für welche „Bewertung dabei in der Regel (Frage dazu: Welche Regel??) der Werbeaufwand mindestens eines Jahres angesetzt wird, ist dem nicht zu entnehmen. Sollte damit gemeint sein, dass die B GmbH & Co KG Teile des Werbeaufwandes zu tragen hätte, so wären diese dort allerdings in voller Höhe gewinnmindernd zu erfassen (siehe Seite 2 der Berufung vom 26.4.2010, 5. Absatz).

Abschließend wird nochmals auf die Ausführungen von Doralt in RdW 5/2010 (siehe Beilage zur Berufungsergänzung vom 19.07.2010) verwiesen. Das dort kommentierte Urteil des BFH bestätigt sämtliche Punkte der hier und auch schon in der Berufung angeführten Begründung bei einem — dem gegenständlichen Fall in allen wesentlichen Merkmalen - vergleichbaren Sachverhalt. Es wird daher nochmals beantragt, den Körperschaftsteuer-, den Umsatzsteuer- und den Haftungs- und Abgabenbescheid (KESt), alle für das Jahr 2004, entsprechend zu berichtigen und dabei die Rechtsprechung des BFH einfließen zu lassen, da eine österreichische Rechtsprechung zu diesem Thema nicht aufscheint."

Auf diese Ausführungen entgegnete die Betriebsprüfung im Schreiben vom 20.05.2011 Folgendes:

"Die Berufung richtet sich gegen die in Tz. 2 des Bp-Berichtes vom 15.12.2009 getroffene Feststellung der Abtretung des Kundenstocks der Bf an die B GmbH & Co KG sowie deren Bewertung durch die Betriebsprüfung.

In der Gegenstellungnahme des Berufungsverfahrens betreffend die im Zuge einer Betriebsprüfung festgestellten Kundenstockabtretung wird zu 4 Punkten der Stellungnahme der Betriebsprüfung eine Stellungnahme bezogen:

- 1. Fremdvergleich*
- 2. Übertragung (Abtretung) des Kundenstocks*
- 3. Qualifikation als selbständiges Wirtschaftsgut und*
- 4. Bewertung*

In Pkt. 1 Fremdvergleich wird angeführt, dass die Betriebsprüfung bei Heranziehen eines solchen deshalb irre, da

a. sich aufgrund der Synergieeffekte für beide Seiten Vorteile ergeben und daher ein fremder Dritter keinen Abtretungspreis zahlen würde. Diese Annahme wird auch mit dem Verbleib der Brunnen- und Markenrechte im abtretenden Unternehmen, der WM-Vertriebs GmbH begründet. Weiters würde kein fremder Dritter ohne Verzicht auf einen Rückgabeanspruch für einen zur Bearbeitung übernommenen Kundenstock Entgelt zahlen.

b. Ein Unternehmen zahlt, so in der Gegenstellungnahme, für eine Produkterweiterung kein Entgelt, wie dies bei Großmärkten der Fall ist.

2. Zur Abtretung des Kundenstocks wird angeführt, dass

a. diese durch die weitere Innehabung der Brunnen- und Markenrechte in der Bf nicht erfolgen könne. Diese Untrennbarkeit von Kundenbeziehungen und den o.a. Rechten Bezug wird damit argumentiert, dass durch den Verkauf der Markenrechte an einen anderen als den Kundenstockübernehmer dieser schlagartig wertlos würde. Deshalb fehle auch die verfestigte Rechtsposition einer dauerhaft möglichen Nutzung von Kundenkontakten.

b. Weiters wäre das Erfordernis einer dauerhaften Übertragung des Kundenstockes nicht erfüllt, da eine jederzeitige Rücknahme möglich sei und dieser faktische Rücknahmeanspruch sei im gegenständlichen Fall auch gegeben. Dazu wird zum einen angeführt, dass der Kundenstock Bestandteil des Firmenwertes sei und dieser zum anderen lt. Rechtsprechung des BFH, Urteil X R 32/05 nur dann als übergegangen anzusehen ist, wenn „das aufnehmende Unternehmen die geschäftswert(firmenwert)bildenden Faktoren auf der Grundlage einer verfestigten Rechtsposition dauerhaft nutzen kann. Nicht ausreichend ist eine verfestigte tatsächliche Nutzungsmöglichkeit oder der tatsächliche Verbrauch der geschäftswertbildenden Faktoren. Ansonsten wären bei einer Betriebsverpachtung im Ganzen regelmäßig bei längerer Dauer ein Geschäftswertübergang anzunehmen“.

c. Es wird im gegenständlichen Fall auf die hohe Bedeutung der Marken verwiesen, da nur diese von Supermärkten beworben werden. Der Übernehmer hätte aus der ausschließlichen Übernahme des Kundenstocks ohne Marke keinen Vorteil.

3. Zur Qualifikation als selbständiges Wirtschaftsgut wird angeführt, dass

a. dieser ein Teil des Firmenwerts und daher nicht selbständig übertragbar und selbständig konkret bewertbar ist und aufgrund der Nichtübertragung die Aussage der Betriebsprüfung, nämlich dass bei der Übertragung eines Kundenstocks von der Eigenschaft eines selbständig bewertbaren Wirtschaftsgutes auszugehen ist, ins Leere gehe.

b. Eine Aktivierung beim Übernehmer B KG sei unternehmensrechtlich verboten, da die selbständige Verkehrsfähigkeit fehle. Eine Bilanzierung würde zum Ausweis eines nicht vorhandenen Vermögensgegenstandes führen, welcher ja mit dem Firmenwert beim der übertragenden Bf verblieben sei. Die B KG besitze nur die faktische Nutzungsmöglichkeit.

4. Zu Bewertung wird vorgebracht, dass

a. die vom Unternehmen errechneten Ertragswerte und die dabei herangezogenen Kapitalisierungszinssätze für eine ewige Rente zur Situation führen, dass die Fremdkapitalzinsen über jenen der kapitalisierten Zahlungsflüsse sind, was aus Sicht der Unternehmensbewertungslehre als falsch gesehen wird. Zudem sind sämtliche angenommenen Zinssätze, da unter 8%, aus Expertensicht als zu niedrig anzusehen. 8% ist, so in der Gegenstellungnahme des Unternehmens ausgeführt jener Grenzwert, der ab welchem dem Risiko von Unternehmensinvestitionen Rechnung getragen wird.

Die von der Betriebsprüfung vorgenommene Bewertung, basierend auf die DCF-Methode ergibt eine Bewertungsbandbreite, die unter der vom Unternehmen errechneten liegt. Der von der Betriebsprüfung in der Folge herangezogene oberste Wert dieser Bandbreite wird als nicht aussagefähig und methodisch völlig falsch gesehen.

b. Weiters werden die, von der Betriebsprüfung angesetzten, um die Feststellungen der Betriebsprüfung korrigierten Ertragswerte als unkorrekt bezeichnet.

c. Letztlich wird die von der Betriebsprüfung herangezogene Berechnungsbasis „Werbeaufwand“ im speziellen und die Argumentation der Betriebsprüfung im allgemeinen als nicht fundierte Grundlage für die von der Betriebsprüfung vorgenommene Feststellung angeführt.

Dazu wird von der Betriebsprüfung wie folgt Stellung genommen:

Eingangs wird auf die in der ersten Stellungnahme der Betriebsprüfung vom 14.9.2010 in Pkt 1 (Seite 4 und 5) bereits ausführlich geschilderte Sachverhaltsdarstellung hingewiesen.

Zu 1a Fremdvergleich: Ein fremder Dritter wird für ein Wirtschaftsgut den diesen beizumessenden Wert zahlen, unabhängig davon, ob dessen Verkauf für den Verkäufer aus Synergieeffekten einen zusätzlichen Gewinn ergibt. Die in der Gegenstellungnahme angesprochene Umstrukturierung zum Zwecke der Erzielung von Synergieeffekten ist generell ein Ziel unternehmerischer Entscheidungen. Zusätzlich zu diesen Synergieeffekten kann es durch die Abtretung einzelner Wirtschaftsgüter oder eines ganzen Betriebsbereichs, wie hier jener des Ein- und Verkaufs, Vertriebs wie Kundenbetreuung und Werbung, sowie Rechnungswesens, in eine eigene (Vertriebs)Gesellschaft zu einer Gewinnrealisierung führen. In Unternehmen mit konzernähnlichen Strukturen ist es durchaus üblich, die Markenrechte in einem eigenen

Unternehmen anzusiedeln und dafür den, die Marken nützenden Produktionsunternehmen Lizenzzahlungen zu verrechnen. Der Wert einer solchen Vertriebsgesellschaft ist von der Trennung von Markenrechten und Kundenstock unabhängig gegeben und im Wesentlichen auf den Kundenstock rückführbar.

Weiters wird seitens der Betriebsprüfung angeführt, dass hier nicht nur ein Kundenstock zur Bearbeitung übernommen, sondern der gesamte Ein- und Verkauf, der Vertrieb mit Werbung und Kundenbetreuung, Auftragsannahme und Rechnungswesen (Kundendatei) sowie das unternehmerische Risiko abgetreten wurde. Die so reduzierte Bf produziert mit ihrem Wasser und ihren Maschinen einerseits, und mit den von der B GmbH & KG, übernommenen Betriebsmitteln andererseits die von der B KG für die Bf lukrierten Aufträge. Die Bf verkauft nicht ihr Produkt an die B KG sondern erhält ein Entgelt für die Abfüllung unter Beistellung des Wassers.

Eine Analyse der Preissituation durch die Betriebsprüfung war mangels Kostenrechnung nicht möglich. Zum von der Betriebsprüfung dazu gegenüber dem Unternehmen angesprochenen Argument fehlender Transparenz wurde vom Unternehmen ausgeführt, dass der langjährige Geschäftsführer A B, dessen Familie unmittelbar sämtliche Unternehmen zuzurechnen sind, die Preise auf Basis seiner langjährigen unternehmerischen Erfahrung festsetzt und dazu keine weiteren Daten wie beispielsweise eine Kostenrechnung benötigt.

Zu 1b: Bei Großmärkten handelt es sich bereits um die Kunden eines Produktionsunternehmens, welche ihrerseits ihre Kunden bedienen. Die Lieferung an einen oder mehrere Großmärkte stellt für ein Produktionsunternehmen aber nicht per se die Aufgabe seines Kundenstocks dar, da Teile des Kundenstocks auch unabhängig davon weiterbeliefert werden können. Ebenso ist für das Produktionsunternehmen die Möglichkeit gegeben, mehrere Großmärkte als Kunden zu beliefern.

Zu 2a Abtretung Kundenstock oder vorübergehende Überlassung: Dazu wird von der Betriebsprüfung angemerkt, dass die Mehrheit der Wirtschaftsgüter keine dauerhafte Wertbeständigkeit aufweist. Dem wird durch das Instrument der Abschreibung Rechnung getragen, welche bei einer anzunehmenden laufenden Wertabnahme durch eine jährliche Abschreibung (z. B. bei einem Kundenstock auf Basis einer gesetzlich vorgesehenen 15-jährigen Nutzungsdauer), im Fall einer Wertabnahme durch besondere Ereignisse durch Teilwertabschreibungen Rechnung getragen wird. Letztere ist sowohl für nicht abnutzbares Anlagevermögen wie Beteiligungen als auch für abnutzbares Anlagevermögen wie einen Kundenstock oder Firmenwert vorgesehen.

Der Kundenstock wäre diesfalls auch nur dann wertlos, wenn der Übernehmer der Brunnen- und Markenrechte nicht mehr an den, die Aufträge lukrierenden Übernehmer des Vertriebsunternehmens liefert. Unter fremden Dritten würde im Fall einer Übernahme desselben eine entsprechende vertragliche Regelung in Schriftform getroffen. Eine solche vertragliche Regelung in Schriftform und damit das gesetzliche Erfordernis des Fremdvergleichs wurde hier in keiner Weise erfüllt, weshalb nunmehr die Frage der

vorübergehenden oder entgeltlichen Überlassung zur Diskussion steht. (siehe dazu die Ausführungen in Pkt. 2b.)

Im Falle der Einstellung der Lieferungen des Produktions- an das Vertriebsunternehmen und des damit verbundenen Verlustes des Kundenstocks wäre eine Teilwertabschreibung vorzunehmen. Keinesfalls stellt das Argument eines getrennten Verkaufs aus Sicht der Betriebsprüfung eine Begründung dafür dar, dass der Kundenstock alleine nicht verkauft werden kann bzw. dass ein fremder Dritter dafür kein Entgelt zahlen würde. Würde man diesem Argument folgen, würde ein Unternehmen, dessen Betriebsgegenstand der Vertrieb von fremdproduzierten Gütern ist, über keinen Unternehmenswert verfügen.

2. b) hinsichtlich der vorgebrachten nur vorübergehenden Übertragung des Kundenstocks unter Anführung der dt. Rechtsprechung BFH-Urteil vom 2.9.2008 X R 32/05 wird angeführt, dass die Erhebung dieses Sachverhalts auf Basis von Verträgen oder anderen schriftlichen Belegen der Betriebsprüfung mangels jedweder Unterlagen (Verträge, Verrechnungspreisgrundlagen) dazu nicht möglich war. (Dazu wird auf die Stellungnahme der Betriebsprüfung vom 14.9.2010. ad. 1 zum festgestellten Sachverhalt letzter Abs. Seite 5 unten verwiesen „Das Unternehmen wurde in der Folge mit diesem erhobenen Sachverhalt konfrontiert und unter Hinweis auf den Fremdvergleichsgrundsatz die Verträge, schriftliche Notizen oder Kostenrechnungsunterlagen zur Dokumentation der Vorgänge sowie der neuen Preiskalkulation abverlangt. Seitens des Unternehmens wurde dem entgegengehalten, dass es sich hierbei um eine interne Maßnahme zwischen den Unternehmen des A B handle, weshalb es keine Verträge dazu gebe. Es gebe auch keine Kostenrechnung, da Herr B die Preise auch ohne eine solche festsetzen könne“)

Von Herrn B A wurde dazu in einem Gespräch mit der Betriebsprüfung die Umstrukturierung zwecks Synergieeffekte sowie bestimmte rechtliche Erfordernisse im Zusammenhang mit Chargenauszeichnungen argumentiert. Eine nur vorübergehende Überlassung wurde dabei nicht angesprochen. Angeführt wurde dagegen in den nachfolgenden Besprechungen, dass eine Rückübertragung des Kundenstockes jederzeit möglich sei. Dem wurde von der Betriebsprüfung bereits damals entgegengehalten, dass dies insbesondere deshalb möglich ist, da sich sowohl das übertragende und als auch das übernehmende Unternehmen mittelbar im Besitz der Familie A B befindet. Im Falle eines fremden Dritten könne von einer jederzeitigen Rückübertragung nicht ausgegangen werden.

Für das nunmehr neu angeführte Argument einer nur vorübergehenden Überlassung gab es während der Betriebsprüfung keinerlei Anhaltspunkte und wurde bis dato keine fremdübliche Nutzungsvereinbarung mit entsprechenden Eckdaten vorgelegt.

Weiters ist dazu zu berücksichtigen, dass hier - wie bereits mehrfach angeführt - neben dem Kundenstock der gesamte Einkauf aller Produkte mit Ausnahme des Wassers, der gesamte Vertriebsbereich (Werbung), das Rechnungswesen sowie das unternehmerische Risiko an die B KG übertragen wurde; übrigens nicht nur von der Bf sondern auch von allen anderen der Familie B zuzurechnenden Getränkeunternehmen wie beispielsweise den Brauereien, N etc. Eine Rückabtretung des Kundenstocks der Bf alleine würde daher, aber auch aus der eingangs angeführten Sicht der Synergieeffekte keinen Sinn ergeben.

Aus Sicht der Betriebsprüfung wurden im Zuge der Umstrukturierung sämtliche Bereiche des Vertriebs sowie die o.a. sonstigen Betriebsbereiche ausgegliedert, sodaß die Bf nunmehr als Lohnabfüller agiert. Eine Rückführung nur der Bf ist aus unternehmerischer Sicht nicht nur nicht sinnvoll sondern unwahrscheinlich. Im Zuge der Betriebsprüfung wurde dafür kein Anhaltspunkt vorgefunden, weshalb zum Zeitpunkt der berufungsgegenständlichen Abtretung von einer Gewinnrealisierung aus diesem Betriebsbereich auszugehen ist. Die in der Gegenstellungnahme des Unternehmens angeführte, erforderliche dauerhafte Nutzung der Teile jener firmenwertbildenden Faktoren für Vertrieb und Kundenstock ist daher aus Sicht der Betriebsprüfung gegeben. Von einer nur verfestigten tatsächlichen Nutzungsmöglichkeit wie dies bei einer Verpachtung der Fall ist, kann hier mangels jedweder Anhaltspunkte nicht ausgegangen werden, da die Grundlage in der Umstrukturierung aller Getränkeunternehmen und nicht nur in einer vorübergehenden Kundenpflege der Bf liegt.

2 c. Hinsichtlich der Möglichkeit und des Wertes eines übertragenen Kundenstocks ohne Mitübertragung der Markenrechte wurde die Sicht der Betriebsprüfung bereits in Pkt. 2 a dieser Stellungnahme abgehandelt.

2 c. Dass sich die Marke nicht im gleichen Unternehmen wie Verkauf und Kundenstock befindet, ist in Unternehmen mit Konzernstruktur häufig der Fall. Dass diese Vertriebsgesellschaften insbesondere im Kontext mit dem Konzern ebenfalls einen Firmenwert aufweisen zeigt, dass ein Kundenstock über einen bestimmten Wert verfügt. Dazu wurde in Pkt. 1a 1. Abs. bereits Stellung genommen.

Unbestritten dient die Werbung aber auch der Markenpflege. Nichts desto trotz wird damit auch der Kundenstock betreut. Dies wurde auch in der Gegenstellungnahme des Unternehmens selbst in Pkt. 1 (Fremdvergleich), 1. Abs. letzter Satz zum Ausdruck gebracht: „für einen nur zur Betreuung übernommenen Kundenstock“.

Das Ausmaß der Werbemaßnahmen dient auch dem Großhändler, der diese Werbemaßnahmen nach außen trägt und damit seinen Umsatz fördert.

Zu 3a Qualifikation als selbständiges Wirtschaftsgut: *Hinsichtlich des Kundenstocks als Teil des Firmenwerts bzw. selbständiges Wirtschaftsgut sowie hinsichtlich der Aktivierung eines solchen wird auf die Ausführungen in Pkt 5 der Stellungnahme der Betriebsprüfung vom 14.9.2010 verwiesen. Dazu wird von der Betriebsprüfung nochmals festgehalten dass,*

**) sich der Firmenwert aus unterschiedlichen Komponenten, wie Markenrechten aber auch Bekanntheitsgrad am Markt und Kundenbeziehungen zusammensetzt.*

**) Wird eine dieser Komponenten an ein anderes Unternehmen übertragen, wie dies im gegenständlichen Fall aus Sicht der Betriebsprüfung gegeben ist, dann ist zu untersuchen, ob das Unternehmen damit einen Teil seines Firmenwertes abtritt. Ist dies der Fall, so ist von der Übertragung eines Wirtschaftsgutes auszugehen, für welches unter fremden Dritten eine Gegenleistung vereinbart wird. Wird dies bei Markenrechten im allgemeinen nicht bestritten, stellt die Abtretung der Marktpräsenz, also des Kundenstocks*

im berufungsgegenständlichen Fall, insbesondere aufgrund der fehlenden schriftlichen Unterlagen ein Diskussionsthema dar.

3b. Wird nun via Marktpräsenz der Kundenstock übertragen, liegt aus Sicht der Betriebsprüfung das Merkmal einer selbständigen Verkehrsfähigkeit und damit seine Eigenschaft als Vermögensgegenstand vor, welcher beim erwerbenden Unternehmen steuerrechtlich als solcher zu aktivieren und der gesetzlichen Bestimmungen entsprechend abzuschreiben ist (öSt. EStRL 2291).

Zu 4 a Bewertung wird zuzüglich zu den bereits in der 1. Stellungnahme vom 14.9.2010 unter ad. 5, 10 und 11 getroffenen Erläuterung angeführt, dass der sich aus der Ertragssituation ergebende Unternehmenswert sich nicht als punktueller Wert, sondern als Bandbreite von Werten widerspiegelt. Eine zusätzliche funktionale Komponente, welche nicht in den Ertragswert einfließt, kann den tatsächlichen Unternehmenswert nicht nur an die Obergrenze dieser Bandbreite ansteigen sondern diese sogar übersteigen lassen. In der schätzungsweisen Berechnung der Betriebsprüfung ist ein funktionaler Faktor in die Unternehmensbewertung eingeflossen, welcher nach Expertenmeinung ebenfalls und vor allem bei Unternehmensgruppen zu berücksichtigen ist. Die schätzungsweise Berechnung wurde erforderlich, da das Unternehmen laut eigener Aussagen über keinerlei Dokumentation hinsichtlich des Übertragungsvorganges bzw. der Preisverrechnung innerhalb der der Familie B zuzurechnenden Unternehmen verfügte.

4b. Die in die Berechnung der Betriebsprüfung eingeflossene Feststellung aus der Betriebsprüfung beinhaltete die Korrekturen der Aufwendungen betreffend Einfamilienhaus und Eigentumswohnung, welche der Privatsphäre der Familie B zuzurechnen und daher für eine korrekte Bewertung auszuschneiden waren.

Wie bereits in der ersten Stellungnahme vom 14.9.2010 angeführt, stellte der Werbungsaufwand des Unternehmens lediglich eine Berechnungshilfe mangels Verrechnungspreisaufzeichnungen dar, da die Werbemaßnahmen nicht nur der Werterhaltung der Marke sondern auch der des Kundenstocks dienen. Von der Betriebsprüfung wurde, den Argumenten der verstärkten Markenpflege folgend, ein Drittel des Werbeaufwands für die Kundenpflege angesetzt.

Zusammenfassend wird dazu von der Betriebsprüfung festgehalten:

Zu den vier eingangs angeführten, vom berufungswerbenden Unternehmen vorgebrachten Punkten gegen die Feststellung einer Kundenstockübertragung wird angemerkt, dass letztlich zwei Punkte zu beurteilen sind:

- a. wurde die Umstrukturierung dauerhaft vorgenommen, sodaß von einer Kundenstockabtretung auszugehen ist, oder wurde hier nur eine vorübergehende Umstrukturierung und Ausverlagerung diverser Unternehmensbereiche vorgenommen und*
- b. im Fall einer dauerhaften Umstrukturierung und Kundenstockabtretung die Höhe des Wertes desselben.*

Zu a. Mangels der für einen Fremdvergleich entsprechende vertragliche Unterlagen bzw. sonstiger schriftlicher Ausführungen, Belege und Verrechnungspreisdokumentation wie

Kostenrechnung zwischen den beiden Unternehmen ging die Betriebsprüfung bei ihrer Beurteilung zum einen von den im Gespräch von Herrn B A angeführten Argumenten sowie dem sonstigen ermittelten Sachverhalt aus, wobei die generelle Zusammenlegung des Vertriebs sämtlicher Getränke eine dauerhafte Nutzung nahelegt. Das Argument einer nur vorübergehenden Nutzung (Verpachtung) wurde ohne Vorlage weiterer Unterlagen erstmals im Zuge der Gegenstellungnahme vom 10.11.2010 behauptet.

Zu b. Für die Bewertung des Unternehmenswertes wurde der Ertragswert auf Basis der DCF-Methode herangezogen und der funktionale Wert der Bf für die gesamte in- und ausländische Getränkegruppe B (südosteuropäischer Markt) mitberücksichtigt. Als weitere Hilfsgröße hat die Betriebsprüfung mangels Verrechnungspreisunterlagen die Werbemaßnahmen herangezogen, wobei im Schätzungswege 67% derselben für Markenpflege und 33 % für Kundenstockpflege angesetzt wurden.

Von der Betriebsprüfung wird letztlich beantragt, die Berufung abzuweisen."

Mit **Vorlagebericht vom 05.07.2011** wurde die Berufung (jetzt Beschwerde) dem damaligen Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Mit Schreiben vom 26.07.2011 brachte die Bf noch weitere Argumente vor:

"Am 05.07.2011 wurde die Berufung vom 26.04.2010 mit Berufungsergänzung vom 19.07.2010, Stellungnahme der GroßBP vom 14.09.2010, unserer Stellungnahme vom 10.11.2010 und Stellungnahme der GroßBP vom 20.05.2011 zur Entscheidung vorgelegt. Nach Anforderung der uns vorerst nicht übermittelten Stellungnahme der GroßBP vom 20.05.2011 nehmen wir im Auftrag unserer Klientin zu dieser wie folgt Stellung:

Einleitend ist festzuhalten, dass ein von der GroßBP konstruierter Fremdvergleich die Grundlage für diesen Streitpunkt darstellt. Somit ist zu allererst zu hinterfragen, ob ein fremder Dritter wirklich bereit gewesen wäre, für die von der Betriebsprüfung behauptete „Kundenstockübertragung“ ein Entgelt zu leisten. Die Klärung dieses ganz wesentlichen Gesichtspunktes fehlt in der Zusammenfassung auf S. 9 der Stellungnahme v. 20.5.2011, ist aber die Voraussetzung für alle weiteren Beurteilungen und Überlegungen.

Auf S. 5 zu 2a wird dazu die Meinung vertreten, dem Erwerb eines nicht werthaltigen Kundenstocks (gemeint ist damit offensichtlich ein Kundenstock ohne Markenrechte) könne ja in der Folge durch eine Teilwertabschreibung Rechnung getragen werden.

Dem ist entgegenzuhalten, dass bei Vornahme eines Fremdvergleichs wohl von einem „Kundenstockerwerber“ auszugehen ist, der mit der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes und mit entsprechendem Weitblick vorgehen würde.

Solch ein fiktiver „Erwerber“ würde selbst dann nicht in ein — von beträchtlicher Wertabnahme bedrohtes - Wirtschaftsgut“ investieren, wenn er diesem Fall durch eine Teilwertabschreibung Rechnung tragen könnte.

Das Faktum der jederzeit möglichen Wiederbearbeitung des Kundenstocks durch die Bf ist nicht widerlegbar. Ob „eine Rückführung nur der (soll heißen „zur“) Bf aus unternehmerischer Sicht nicht nur nicht sinnvoll, sondern unwahrscheinlich“ wäre (8.6 unten) würde einem (sorgfältigen) fremden Dritten sicherlich nicht genügen. Er

würde vielmehr selbstverständlich nur dann einen Abtretungspreis bezahlen, wenn der Abtretende auf seinen Rückgabeanspruch ausdrücklich verzichtet, sodass dem „Erwerber“ eine verfestigte Rechtsposition zur dauerhaften Nutzung eingeräumt wird.

Im Übrigen darf bemerkt werden, dass es in der Zitierung einer Textstelle aus der "Gegenstellungnahme" Punkt 1 (Fremdvergleich), 1. Abs. letzter Satz wie folgt heißen soll: „für einen nur zur Bearbeitung (nicht Betreuung) übernommenen Kundenstock (S. 7 , 3. Absatz)"

Die Annahme der Betriebsprüfung, ein fremder Dritter hätte an die Bf unter den hier gegebenen Umständen Geldleistungen erbracht, ist aus den angeführten Gründen keinesfalls zutreffend.

Somit ist auch den weiteren Überlegungen und Beurteilungen in der Stellungnahme vom 20.5.2011 der Boden entzogen und es wird nochmals beantragt, der Berufung vom 26.04.2010 stattzugeben."

Beim **Erörterungsgespräch am 30.05.2018** beharrten die beiden Parteien im Wesentlichen auf ihre Standpunkte. Die Bf nahm ihren Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurück.

Sachverhalt

A. A B war im beschwerdegegenständlichen Jahr 2004 und weiter bis 2010 zu 95 % Gesellschafter der Bf, sowie deren alleiniger Geschäftsführer. An der B GmbH & Co KG war A B 2004 und 2005 alleiniger Kommanditist bzw. bis 2010 unmittelbar und mittelbar über die B Beteiligungs GmbH mit 100% an der B GmbH & Co KG beteiligt. Ebenso war er 2004 und 2005 bzw. bis 2010 alleiniger Gesellschafter-Geschäftsführer des geschäftsführenden Komplementärs B GmbH.

Prokuristen aller Unternehmen sind u.a. die Tochter J B sowie, ausgenommen bei der B Beteiligungs GmbH, K L, welcher Dienstnehmer der B GmbH & Co KG ist.

B. Bis 31.12.2004 wurden von der Bf die Rohstoffe und die Gebinde für die Produktion der Mineralwässer(Limonaden) eingekauft und nach Produktion und Füllung die Waren selbst vertrieben. Die Waren wurden im eigenen Namen und eigener Rechnung verkauft. Es gab auch Lohnfüllungen gegenüber fremden Dritten als Auftraggeber (D).

Zum 31.12.2004 wurden sämtliche Lagerbestände (Rohstoff- und Fertigwarenlager) zum Buchwert an die ebenfalls zur Firmengruppe B gehörende B GmbH & Co KG übertragen. Weiters wurden Werbung und Vertrieb ab 01.01.2005 von der B GmbH & Co KG übernommen. Ebenso die Fakturierung, die ab 01.01.2005 im Namen und auf Rechnung der B GmbH & Co KG erfolgt. Die B GmbH & Co KG ist die einzige Auftraggeberin der Bf, welche für die B GmbH & Co KG abfüllt und dafür ein Entgelt erhält. Die dafür erforderlichen Rohstoffe und Gebinde sowie dann das Fertigprodukt bleiben dabei im Besitz der B GmbH & Co KG.

C. Die Bf wird daher ab 01.01.2005 quasi nur mehr als Lohnfüller für die B GmbH & Co KG tätig. Damit ist somit auch der Kundenstock der Bf auf die B GmbH & Co KG übertragen worden.

Formal verbleiben die Markenrechte und die Nutzungsrechte der Quellen (Verträge mit den Gemeinden) bei der Bf.

Die Bf hat als einzige Auftraggeberin die B GmbH & Co KG.

D. Der Wert des Kundenstockes beträgt 200.000 €.

Beweiswürdigung

Zu A. Die von der Betriebsprüfung festgehaltene Beteiligungsstruktur ist nicht strittig.

zu B. Diese Feststellungen der Betriebsprüfung zur Überführung der Lagerbestände und Umstrukturierung, die zur Funktionsverlagerung der beschriebenen Tätigkeiten führen werden grundsätzlich nicht bestritten.

Zu C. Bei Beurteilung der Umstrukturierung kommt das Gericht zur Ansicht, dass die Bf letztlich nur als Lohnfüllerin für die B GmbH & Co KG tätig wird. Zur Beurteilung und Bewertung des Umstandes, dass die Markenrechte und Nutzungsrechte formal bei der Bf verbleiben wird auf die folgenden Ausführungen zum Fremdvergleich verwiesen.

Angehörigenjudikatur:

Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen finden - selbst wenn sie den Gültigkeitserfordernissen des Zivilrechtes entsprechen - nur eine steuerliche Anerkennung, wenn sie die vom Verwaltungsgerichtshof entwickelten Kriterien erfüllen.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes können vertragliche Vereinbarung zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechts nur als erwiesen angenommen werden, wenn sie

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen (Publizität),
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
- auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Diese in der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen **aufgestellten Kriterien haben ihre Bedeutung im Rahmen der Beweiswürdigung** (vgl. für viele VwGH, 29.11.2000, 95/13/0004).

Dies gilt vor allem deshalb, weil der in der Regel zwischen fremden Geschäftspartnern bestehende Interessengegensatz bei nahen Angehörigen auszuschließen ist und durch die rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten abweichend von den tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten steuerliche Folgen entsprechend beeinflusst werden könnten (vgl. VwGH, 31.3.2003, 98/14/0164).

Entscheidendes Merkmal einer verdeckten Ausschüttung ist die Zuwendung von Vermögensvorteilen, die ihrer äußeren Erscheinungsform nach nicht unmittelbar als Einkommensverteilung erkennbar sind und ihre Ursache in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen haben. Diese Ursache ist an Hand eines Fremdvergleiches zu ermitteln, wobei Verträge zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern an jenen Kriterien zu messen sind, die für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelt wurden. Die 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. etwa das Erkenntnis vom 17. 12.1996, 95/14/0074).

Für Verträge, die zwischen Gesellschaften abgeschlossen werden, die von der gleichen Person vertreten oder wirtschaftlich dominiert werden, sind wegen des in solchen Fällen typischerweise zu besorgenden Wegfalls der sonst bei Vertragsabschlüssen zu unterstellenden Interessengegensätze aus dem Gebot der Gleichmäßigkeit der Besteuerung die gleichen Anforderungen zu erheben (vgl. VwGH 21.06.2007, 2006/15/0043)

Im konkreten Fall gibt es zwischen der Bf und der B GmbH & Co KG keine schriftlichen Vereinbarungen. Es ist daher im Wege der Beweiswürdigung festzustellen, welche Maßnahmen zwischen den beiden Unternehmen tatsächlich vorgenommen und durchgeführt wurden, welche Wirtschaftsgüter von der einen auf die andere Gesellschaft übertragen worden sind und wie das Verhältnis der beiden Gesellschaften zueinander dauerhaft geregelt wurde (wirtschaftliche Betrachtungsweise).

Da es sich bei den oben angeführten Gesellschaften um verbundene Unternehmen handelt, ist das Verhalten des geprüften Unternehmens nach Maßgabe der Kriterien des Fremdvergleichs zu prüfen.

Die B GmbH & Co KG ist die einzige Auftraggeberin der Bf. Die bisherigen Kunden werden nicht mehr beliefert. Es ist auch nicht mehr zu erwarten, dass die Bf weitere Dritte beliefert, da die Umstrukturierung gerade das Ziel hat die direkte Belieferung der bisherigen Kunden zu beenden und diesen Bereich der B GmbH & Co KG dauerhaft zu übertragen. Der Verkauf der Waren (Vertrieb, Lieferung und Rechnungslegung) an die bisherigen Kunden der Bf wird von der B GmbH & Co KG durchgeführt.

Bei der bewirkten Funktionsrückstufung der Bf ist damit eine Überlassung des aufgebauten Kundenstockes verbunden.

Die Nichtabgeltung für diese Marktüberlassung entspricht nicht dem Fremdvergleich. Denn jemand, der einen Marktzugang aufgebaut hat, wird nicht bereit sein diesen unentgeltlich einem fremden Dritten zu überlassen.

Werden - wie im gegenständlichen Fall - die Vertragsbeziehungen der Bf zu fremden Kunden zugunsten der anderen Gesellschaft beendet, so wird unter fremden Gesellschaften die begünstigte Gesellschaft vertraglich als Abgeltung der erlangten Geschäftschancen zur Leistung einer Entschädigung verpflichtet. Werden diesbezüglich keine vertraglichen Vereinbarungen zur Abgeltung getroffen, so stellt die Übertragung des Kundenstockes eine verdeckte Ausschüttung dar.

Die Bf wendet dagegen ein, das Merkmal eines "Verkaufes" des Kundenstockes wäre, dass auf Dauer keine eigenen Geschäfte mehr mit den Kunden getätigt werden. Im gegenständlichen Fall könnte die Bf aber auch jederzeit wieder selbst an die Kunden ausliefern und fakturieren, da sie sowohl Eigentümerin der Marken als auch Vertragspartnerin der Gemeinden betreffend die Quellen geblieben sei."

Dem ist entgegenzuhalten, dass die nach eigenen Aussagen durchgeführte organisatorische Änderung (keine Eigenbelieferung der Kunden durch die Bf, keine Rechnungslegung durch die Bf) genau deshalb durchgeführt wurde um eine Ergebnisverbesserung herbeizuführen, welche nach den Angaben der Bf auch eingetreten ist. Eine Rückkehr zur vorhergehenden Organisation (Eigenverkauf an Dritte, eigene Fakturierung) würde diese positiven Effekte konterkarieren und ist daher als realistische Variante auszuschließen. Es ist daher von einer dauerhaften Umstrukturierung auszugehen. Dieser Einwand der Bf ist daher nach Ansicht des Gerichts nur von hypothetischer Natur.

Tatsächlich kam es bei der "organisatorischen Änderung" genau darauf an, alle Wirtschaftsgüter inklusive des Kundenstockes auf die B GmbH & Co KG zu übertragen, und eben nicht darauf an, dass die Bf auf eigene Rechnung Dritte beliefert.

Zum Einwand, die Bf sei "sowohl Eigentümerin der Marken als auch Vertragspartnerin der Gemeinden betreffend die Quellen geblieben " ist Folgendes zu sagen: Es handelt sich bei der Bf und der B GmbH & Co KG um verbundene Unternehmen (zur Gesellschafter- und Geschäftsführerstruktur wird auf die obigen Sachverhaltsfeststellungen verwiesen).

Die Übertragung und Abtretung der Wirtschaftsgüter einschließlich des Kundenstockes wäre in dieser Form unter fremden Dritten nicht erfolgt, sondern die Nutzung der Marken und Wassergewinnungsrechte wäre rechtlich abgesichert worden.

Es handelt sich bei der Bf und der B GmbH & Co KG um verbundene Unternehmen (zur Gesellschafter- und Geschäftsführerstruktur wird auf die obigen Sachverhaltsfeststellungen verwiesen). Da die Übertragung der Wirtschaftsgüter auf Grund der Verbundenheit der Unternehmen ohne formellen, schriftlichen, im vorhinein abgeschlossenen Vertrag erfolgte, wurde auch kein formeller schriftlicher Vertrag über die Absicherung der Nutzung der Marken- und Wassernutzungsrechte erstellt. Bei der gegenständlichen Gesellschafter- und Geschäftsführerstruktur der beteiligten

Unternehmen wurde offensichtlich kein Gedanke an eine schriftliche Absicherung der Nutzung der Marken und Wassergewinnungsrechte verschwendet, da es ausgeschlossen erscheint, dass die Bf durch Eigenbelieferung dritter Kunden der B GmbH & Co KG Konkurrenz machen wird. Die Gesellschafter- und Geschäftsführerstruktur der beiden Unternehmen ist in wirtschaftlicher Betrachtungsweise wie eine gesicherte Rechtsposition hinsichtlich der Marken- und Wassernutzungsrechte anzusehen. Es ist abwegig anzunehmen, dass der Geschäftsführer der Bf, A B, bei der gegenständlichen Beteiligungsstruktur auch nur in Erwägung ziehen würde der B GmbH & Co KG die Marken- und Quellennutzungsrechte zu entziehen, da er damit dieser und auch sich selbst als Gesellschafter der B GmbH & Co KG massiv schaden würde.

In wirtschaftlicher Betrachtungsweise kann daher nicht von einer prekaristischen Leihe der Marken- und Wassernutzungsrechte auf jederzeitigen Widerruf ausgegangen werden, wie die Bf es in ihren Schriftsätzen darstellt. Es erscheint eine solche prekaristische Leihe **in keiner Weise fremdüblich**. Kein fremdes Unternehmen würde ohne eine gesicherte dauerhafte Rechtsposition langfristige wirtschaftliche Festlegungen treffen.

In wirtschaftlicher Betrachtungsweise erscheint (und erschien auch der B GmbH & Co KG) daher auf Grund der Gesellschafter- und Geschäftsführerstruktur im Rahmen der verbundenen Unternehmen die Sicherheit der Nutzung der Marken und Wassergewinnungsrechte vollkommen ausreichend gegeben.

Zu D. Zur Bewertung des übertragenen Kundenstockes ist Folgendes zu sagen:

Das Finanzamt stellte den Wert des übertragenen Kundenstockes (wie die Betriebsprüfung) mit 200.000 € fest und legte diesen Wert den angefochtenen Bescheiden zugrunde.

§ 184 Abs. 1 BAO schreibt vor, dass, soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, sie diese zu schätzen hat. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

Da kein Kaufpreis vorliegt, welcher sich zwischen Fremden üblicherweise als Ergebnis der Verhandlungen bei entsprechenden Interessensgegensätzen ergibt, ist der **Wert des Kundenstockes im gegenständlichen Fall gemäß § 184 BAO im Schätzungswege zu ermitteln.**

Über Ersuchen der Betriebsprüfung wurde im Rahmen der Betriebsprüfung von der Bf eine Unternehmensbewertung für den Stichtag 31.12.2004 vorgenommen.

Diese Bewertung wurde zum einen auf Basis des Ertragswertes mit ewiger Rente, und zum anderen auf Basis eines Discounted Cashflows mit ewiger Rente ermittelt. Vom Unternehmen wurden diese Berechnungen mit unterschiedlichen Zinssätzen vorgenommen. Mit einem Basiszinssatz von 4.0% und einem Risikozuschlag von 4,5% ergab dies nach Abzug einer Ertragsteuerkomponente bei der Ertragswertermittlung 151.000 €, bei der DCF-Ermittlung 159.00 €. Eine weitere Berechnung mit einem Basiszinssatz von 3,58% und einem wesentlich realistischeren Risikozuschlag von 1,98%

ergab mit der Ertragswertmethode einen Unternehmenswert von 489.000 €. Dieser letzte Wert wurde von der Betriebsprüfung im Wesentlichen nicht beanstandet und um die Ertragsteuerkomponente korrigiert, was einen Unternehmenswert von 656.000 € ergab.

Angemerkt wurde von der Betriebsprüfung, dass die Berechnungen des Unternehmens auf Basis der Ergebnisse vor Betriebsprüfung erfolgten. Im Zuge der Betriebsprüfung wurde die im Unternehmen verrechneten Aufwendungen für Betriebswohnungen für im Besitz der Familie B befindlichen Häuser in H und G als mangels fremdüblich nicht betrieblich veranlasst zugerechnet, was letztlich zu einer weiteren Erhöhung des Unternehmenswertes führte.

Eine weitere Berechnungshilfe für die Schätzung des Wertes des Kundenstockes stellte die vom Unternehmen investierte Werbung dar. Diese wird im Allgemeinen zur Werterhaltung des Kundenstockes und der Marke aufgewendet. Dabei wird für eine Bewertung in der Regel der Werbeaufwand mindestens eines Jahres angesetzt. Dieser Mindestansatz wurde von der Betriebsprüfung herangezogen und in der Folge dem Argument des Unternehmens, dass dieser Werbeaufwand überwiegend in die Marke investiert wird, gefolgt.

Der durchschnittliche Werbeaufwand der letzten drei Jahre wurde mit 650.000 € bzw. unter Berücksichtigung der Repräsentationsaufwendungen 2003 mit 728.000 € ermittelt und davon nach Berücksichtigung der in den diversen Besprechungen vorgebrachten o.a. Argumenten der Bf ein Drittel für die Kundenstocküberlassung angesetzt, da weiteres Zahlenmaterial, insbesondere eine Kostenrechnung, der Betriebsprüfung nicht zur Verfügung stand.

Diese Darstellungen zur Bewertung des Kundenstockes erscheinen dem Gericht plausibel, folgerichtig und nachvollziehbar. Das Gericht schließt sich daher den von der Betriebsprüfung gemachten Ausführungen hinsichtlich der Schätzung des Wertes des Kundenstockes an.

Der Wert des Kundenstockes wird daher - wie von der Betriebsprüfung ermittelt - mit 200.000 € festgestellt.

Rechtslage

Verdeckte Ausschüttung:

Körperschaftsteuergesetz 1988

§ 8. (1) Bei der Ermittlung des Einkommens bleiben Einlagen und Beiträge jeder Art insoweit außer Ansatz, als sie von Personen in ihrer Eigenschaft als Gesellschafter, Mitglieder oder in ähnlicher Eigenschaft geleistet werden.

(2) Für die Ermittlung des Einkommens ist es ohne Bedeutung, ob das Einkommen

- im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt oder
- entnommen oder
- in anderer Weise verwendet wird.

Erwägungen

Verdeckte Ausschüttungen sind Vorteile, die eine Gesellschaft ihren Gesellschaftern aus ihrem Vermögen in einer nicht als Gewinnausschüttung erkennbaren Form außer der Dividende oder sonstigen offenen Gewinnverteilung, gleichviel unter welcher Bezeichnung gewährt, die sie anderen Personen, die nicht ihre Gesellschafter sind, nicht oder nicht unter den gleichen günstigen Bedingungen zugestehen würde (vgl. für viele etwa VwGH 31.3.1998, 96/13/0122).

Übertragung des Kundenstockes

Der Firmenwert besteht aus den einzelnen Firmenwertfaktoren, wie etwa dem Kundenstock, den Vertriebsrechten, der innerbetrieblichen Organisation, dem Bekanntheitsgrad des Unternehmens, der Qualität der Mitarbeiter. Dass einzelne dieser Firmenwertfaktoren, insbesondere der Kundenstock, Gegenstand eines Verkaufes ohne eine Veräußerung eines Betriebes oder Teilbetriebes sein können, hat der Gerichtshof in seinen Erkenntnissen etwa vom 31. März 2003, 98/14/0128, und vom 24. Mai 2007, 2004/15/0033, sowie in seinem die Umsatzsteuer betreffenden Erkenntnis vom 29. März 2007, 2004/15/0017, angenommen (vgl. VwGH 21.11.2007, 2004/13/0144).

Die Frage, ob eine Übertragung eines Kundenstockes im gegenständlichen Fall vorliegt, ist eine Frage der Sachverhaltsfeststellung. Es wird daher auf die obigen Ausführungen im Rahmen der Beweiswürdigung verwiesen, wo begründet wird, warum das Gericht zur Sachverhaltsfeststellung gekommen ist, dass der Kundenstock übertragen wurde.

Werden - wie im gegenständlichen Fall - die Vertragsbeziehungen der Bf zu fremden Kunden zugunsten der anderen Gesellschaft beendet, so wird unter fremden Gesellschaften die begünstigte Gesellschaft vertraglich als Abgeltung der erlangten Geschäftschancen zur Leistung einer Entschädigung verpflichtet. Werden diesbezüglich keine vertraglichen Vereinbarungen zur Abgeltung getroffen, **so stellt die Übertragung des Kundenstockes eine verdeckte Ausschüttung dar.**

Da es sich bei den oben angeführten Gesellschaften um verbundene Unternehmen handelt, hat die Außenprüfung das Verhalten des geprüften Unternehmens nach Maßgabe der Kriterien des Fremdvergleichs geprüft. Dabei ist die Betriebsprüfung zum Ergebnis gelangt, dass eine Abtretung in dieser Form unter fremden Dritten nicht erfolgt wäre, sondern die Nutzung der Marken und Wassergewinnungsrechte rechtlich abgesichert wären worden.

Bei der bewirkten Funktionsrückstufung der Bf ist damit eine Überlassung des aufgebauten Kundenstockes der Fall. Die Nichtabgeltung für diese Marktüberlassung entspricht nicht dem Fremdvergleich. Denn jemand, der einen Marktzugang aufgebaut hat, wird nicht bereit sein diesen unentgeltlich einem fremden Dritten überlassen.

Zu den in der Beschwerde bzw. ergänzenden Schriftsätzen von der Bf vorgebrachten Argumenten wird **ergänzend ausgeführt:**

a) Die Bf bringt vor, dass die Betriebsprüfung hinsichtlich Fremdvergleich irre, da sich bei der Organisationsänderung aufgrund der Synergieeffekte für beide Seiten Vorteile ergeben würden und daher ein Dritter keinen Abtretungspreis zahlen würde. es würde auch ein fremder Dritter für die Bearbeitung eines Kundenstockes ohne Verzicht auf einen Rückgabeanspruch Entgelt zahlen.

Dem ist entgegenzuhalten, dass der Käufer eines Wirtschaftsgutes den dem Wirtschaftsgut beizumessenden Wert zahlen würde, ungeachtet des Umstandes, ob dessen Verkauf für den Verkäufer aus Synergieeffekten zusätzliche Vorteile ergeben würde. Die von der Bf angesprochene Umstrukturierung zum Zwecke der Erzielung von Synergieeffekten ist generell das Ziel unternehmerischer Entscheidungen. Zusätzlich zu diesen Synergieeffekten kann es durch die Abtretung einzelner Wirtschaftsgüter oder eines ganzen Betriebsbereiches, wie hier jener des Ein- und Verkaufs, Vertriebs- sowie Kundenbetreuung und Werbung, Rechnungswesens in eine eigene Vertriebsgesellschaft zu einer Gewinnrealisierung kommen. In Unternehmen mit konzernähnlichen Strukturen ist es durchaus üblich, die Markenrechte in einem eigenen Unternehmen anzusiedeln und dafür den die Marken nutzenden Produktionsunternehmen Lizenzzahlungen zu verrechnen. Der Wert einer solchen Vertriebsgesellschaft ist von der Trennung von Markenrechten und Kundenstock unabhängig gegeben und im Wesentlichen auf den Kundenstock rückführbar.

Im vorliegenden Fall wurde nicht nur der Kundenstock zur Bearbeitung übernommen, sondern der gesamte Ein- und Verkauf, der Vertrieb mit Werbung und Kundenbetreuung, Auftragsnahme und Rechnungswesen (Kundendatei) sowie das unternehmerische Risiko abgetreten. Die so reduzierte Bf produziert zukünftig mit ihrem Wasser und ihren Maschinen unter Zuhilfenahme der von der B GmbH & Co KG beigestellten Betriebsmitteln die von der B GmbH & Co KG erteilten Aufträge. Die Bf verkauft nicht ihr Produkt an die B GmbH & Co KG, sondern erhält ein Entgelt für die Abfüllung unter Beistellung des Wassers.

b) Weiters wird vorgebracht, dass durch die fortlaufend bestehende Innehabung der Brunnen- und Markenrechte durch die Bf von einer Abtretung des Kundenstockes nicht gesprochen werden könne. Auch würde bei einem Verkauf der Markenrechte an einen anderen als den Übernehmer des Kundenstockes, der Kundenstock schlagartig wertlos. Es fehle daher an einer verfestigten Rechtsposition und die dauerhafte Nutzung von Kundenkontakten.

Außerdem sei das Erfordernis einer dauerhaften Übertragung des Kundenstockes nicht erfüllt, da eine jederzeitige Rücknahme möglich sei und dieser faktische Rücknahmeanspruch sei im gegenständlichen Fall auch gegeben. Der Kundenstock sei Bestandteil des Firmenwertes und dieser sei lt. BFH, Urteil X R 32/05 nur dann als übergegangen anzusehen, wenn das aufnehmende Unternehmen die geschäftswert(firmenwert)bildenden Faktoren auf der Grundlage einer verfestigten Rechtsposition dauerhaft nutzen könne. Nicht ausreichend sei eine verfestigte tatsächliche

Nutzungsmöglichkeit oder der tatsächliche Verbrauch der geschäftswertbildenden Faktoren.

Dazu ist zum einen auf die obigen Ausführungen im Rahmen der Beweiswürdigung zu verweisen und zum anderen ist anzumerken, dass die Mehrheit der Wirtschaftsgüter keine dauerhafte Wertbeständigkeit aufweist. Dem wird durch das Instrument der Abschreibung Rechnung getragen, welche bei einer anzunehmenden laufenden Wertabnahme durch eine jährliche Abschreibung (z. B. bei einem Kundenstock auf Basis einer gesetzlich vorgesehenen 15-jährigen Nutzungsdauer), im Fall einer Wertabnahme durch besondere Ereignisse durch Teilwertabschreibungen Rechnung getragen wird. Letztere ist sowohl für nicht abnutzbares Anlagevermögen wie Beteiligungen als auch für abnutzbares Anlagevermögen wie einen Kundenstock oder Firmenwert vorgesehen.

Der Kundenstock wäre diesfalls auch nur dann wertlos, wenn der Übernehmer der Brunnen- und Markenrechte nicht mehr an den, die Aufträge kukrierenden Übernehmer des Vertriebsunternehmens liefert. Unter fremden Dritten würde im Fall einer Übernahme desselben eine entsprechende vertragliche Regelung in Schriftform getroffen. Eine solche vertragliche Regelung in Schriftform und damit das gesetzliche Erfordernis des Fremdvergleichs wurde hier in keiner Weise erfüllt, weshalb nunmehr die Frage der vorübergehenden oder entgeltlichen Überlassung zur Diskussion steht.

Dazu wurde bei den obigen Ausführungen im Rahmen der Beweiswürdigung entsprechend argumentiert.

Im Falle der Einstellung der Lieferungen des Produktions- an das Vertriebsunternehmen und des damit verbundenen Verlustes des Kundenstocks wäre eine Teilwertabschreibung vorzunehmen. Keinesfalls stellt das Argument eines getrennten Verkaufs eine Begründung dafür dar, dass der Kundenstock alleine nicht verkauft werden kann bzw. dass ein fremder Dritter dafür kein Entgelt zahlen würde. Würde man diesem Argument folgen, würde ein Unternehmen, dessen Betriebsgegenstand der Vertrieb von fremdproduzierten Gütern ist, über keinen Unternehmenswert verfügen.

Hinsichtlich des Vorbringens der nur vorübergehenden Übertragung des Kundenstockes ist nochmals auf die Argumente der Betriebsprüfung zu verweisen, wonach dieser die Erhebung des Sachverhaltes auf Basis von Verträgen und sonstigen schriftlichen Unterlagen nicht möglich war, da **solche Unterlagen (schriftliche Verträge, Verrechnungspreisgrundlagen) nicht vorhanden waren.**

Die Betriebsprüfung führt dazu Folgendes aus:

"Das Unternehmen wurde in der Folge mit diesem erhobenen Sachverhalt konfrontiert und unter Hinweis auf den Fremdvergleichsgrundsatz die Verträge, schriftliche Notizen oder Kostenrechnungsunterlagen zur Dokumentation der Vorgänge sowie der neuen Preiskalkulation abverlangt. Seitens des Unternehmens wurde dem entgegengehalten, dass es sich hierbei um eine interne Maßnahme zwischen den Unternehmen des A B handle, weshalb es keine Verträge dazu gebe. Es gebe auch keine Kostenrechnung, da Herr B die Preise auch ohne eine solche festsetzen könne.

Von Herrn B A wurde dazu in einem Gespräch mit der Betriebsprüfung die Umstrukturierung zwecks Synergieeffekte sowie bestimmte rechtliche Erfordernisse im Zusammenhang mit Chargenauszeichnungen argumentiert. Eine nur vorübergehende Überlassung wurde dabei nicht angesprochen. Angeführt wurde dagegen in den nachfolgenden Besprechungen, dass eine Rückübertragung des Kundenstockes jederzeit möglich sei. Dem wurde von der Betriebsprüfung bereits damals entgegengehalten, dass dies insbesondere deshalb möglich ist, da sich sowohl das übertragende und als auch das übernehmende Unternehmen mittelbar im Besitz der Familie A B befindet. Im Falle eines fremden Dritten könne von einer jederzeitigen Rückübertragung nicht ausgegangen werden.

Für das nunmehr neu angeführte Argument einer nur vorübergehenden Überlassung gab es während der Betriebsprüfung keinerlei Anhaltspunkte und wurde bis dato keine fremdübliche Nutzungsvereinbarung mit entsprechenden Eckdaten vorgelegt.

Weiters ist dazu zu berücksichtigen, dass hier - wie bereits mehrfach angeführt - neben dem Kundenstock der gesamte Einkauf aller Produkte mit Ausnahme des Wassers, der gesamte Vertriebsbereich (Werbung), das Rechnungswesen sowie das unternehmerische Risiko an die B KG übertragen wurde; übrigens nicht nur von der Bf sondern auch von allen anderen der Familie B zuzurechnenden Getränkeunternehmen wie beispielsweise den Brauereien, N etc. Eine Rückabtretung des Kundenstocks der Bf alleine würde daher, aber auch aus der eingangs angeführten Sicht der Synergieeffekte keinen Sinn ergeben. Aus Sicht der Betriebsprüfung wurden im Zuge der Umstrukturierung sämtliche Bereiche des Vertriebs sowie die o.a. sonstigen Betriebsbereiche ausgegliedert, sodaß die Bf nunmehr als Lohnabfüller agiert. Eine Rückführung nur der Bf ist aus unternehmerischer Sicht nicht nur nicht sinnvoll sondern unwahrscheinlich. Im Zuge der Betriebsprüfung wurde dafür kein Anhaltspunkt vorgefunden, weshalb zum Zeitpunkt der berufsgegenständlichen Abtretung von einer Gewinnrealisierung aus diesem Betriebsbereich auszugehen ist. Die in der Gegenstellungnahme des Unternehmens angeführte, erforderliche dauerhafte Nutzung der Teile jener firmenwertbildenden Faktoren für Vertrieb und Kundenstock ist daher aus Sicht der Betriebsprüfung gegeben. Von einer nur verfestigten tatsächlichen Nutzungsmöglichkeit wie dies bei einer Verpachtung der Fall ist, kann hier mangels jedweder Anhaltspunkte nicht ausgegangen werden, da die Grundlage in der Umstrukturierung aller Getränkeunternehmen und nicht nur in einer vorübergehenden Kundenpflege der Bf liegt"

c) Weiters wird zur Qualifikation des Kundenstockes als Wirtschaftsgut ausgeführt, dass dieser ein Teil des Firmenwertes sei und daher nicht selbständig übertragbar sei und auf Grund der Nichtübertragung nicht von einem selbständig bewertbaren Wirtschaftsgut auszugehen sei. Außerdem sei die Aktivierung beim Übernehmen unternehmensrechtlich verboten, da die selbständige Verkehrsfähigkeit fehle.

Dem ist Folgendes entgegenzuhalten:

Zur Qualifizierung des Kundenstocks als Teil des Firmenwerts bzw. selbständiges Wirtschaftsgut sowie hinsichtlich der Aktivierung eines solchen wird auf die Ausführungen

in Pkt 5 der Stellungnahme der Betriebsprüfung vom 14.9.2010 verwiesen. Dazu ist zusammenfassend nochmals festzuhalten dass sich der Firmenwert aus unterschiedlichen Komponenten, wie Markenrechten aber auch Bekanntheitsgrad am Markt und Kundenbeziehungen zusammensetzt; und falls eine dieser Komponenten an ein anderes Unternehmen übertragen wird, z.B. der Kundenstock übertragen wird, liegt das Merkmal der selbständigen Verkehrsfähigkeit vor.

d) Hinsichtlich der Bewertung des Kundenstockes wird auf die Ausführungen der Betriebsprüfung in ihren Stellungnahmen zur Beschwerde verwiesen, wo im Wesentlichen ausgeführt wird, dass für die Bewertung des Unternehmenswertes der Ertragswert auf Basis der DCF-Methode herangezogen wurde und der funktionale Wert der Bf für die gesamte in- und ausländische Getränkegruppe B (südosteuropäischer Markt) mitberücksichtigt wurde. Als weitere Hilfsgröße wurde mangels Verrechnungspreisunterlagen die Aufwendungen für die Werbemaßnahmen herangezogen, wobei im Schätzungswege 67% derselben für Markenpflege und 33% für Kundenstockpflege abgesetzt wurden.

Bewertung des Kundenstockes

Zur Bewertung des Kundenstockes wird auf die obigen Ausführungen, insbesondere im Rahmen der Beweiswürdigung und Sachverhaltsfeststellung verwiesen.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die wesentlichen Fragen lagen ausschließlich im Bereich der Beweiswürdigung und der Sachverhaltsfeststellung. Eine Revision ist daher nicht zuzulassen.

Linz, am 21. Juni 2019

