



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Salzburg
Senat 3

GZ. RV/0253-S/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat am 16. Oktober 2003 über die Berufung des Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes Zell am See, vertreten durch Mag. Moser, betreffend Körperschaftssteuer für das Jahr 1996 nach in 5700 Zell am See durchgeführter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Im April 1998 wurden von der berufsmäßigen Parteienvertreterin die Abgabenerklärungen des Jahres 1996 eingereicht. Der Anlage zur Umsatzsteuerklärung ist zu entnehmen, dass aus der Veräußerung eines "Know How 1996 – 2000" ein Erlös in Höhe von S 5.750.000,- der Umsatzbesteuerung unterzogen wurde. In der Gewinn- und Verlustrechnung wurde unter den übrigen betrieblichen Erträgen "Sonstige Erlöse 20%" ein Ertrag von S 95.834,- (das ist ein 1/60 von S 5.750.000,-) ausgewiesen. In der Beilage zur eingereichten Bilanz wurde die in der Bilanz gebildete passive Rechnungsabgrenzung aufgegliedert. Für den erzielten Erlös aus der "Überlassung Know How (59/60) für 1996 – 2001 in Höhe von S 5.750.000,- wurde ein Betrag von S 5.654.166,- passiv abgegrenzt." Mit Bedenkenvorhalt vom 25. 11. 1998 teilte die Abgabenbehörde erster Instanz der Berufungswerberin ihre Rechtsansicht mit, wonach der Veräußerungserlös aus der Veräußerung des Kundenstockes zur Gänze im Jahr 1996 der Besteuerung unterzogen werden müsse, da bereits Gewinnrealisierung eingetreten sei und forderte die Berufungswerberin zur Abgabe einer Stellungnahme auf.

Die Vertreter der Berufungswerberin kamen diesem Ersuchen nach und teilten in einem mit 2. 12. 1998 datierten Schreiben der Abgabenbehörde erster Instanz mit, dass es sich bei "den mit der Firma B abgeschlossenen Fünfjahresvertrag nicht nur um eine Veräußerung eines Kundenstockes" gehandelt habe. Weiters wurde ausgeführt, dass für die im Vertrag angeführten 7.000 Kundenadressen lediglich der Einsatz einer Bürohilfskraft im Ausmaß von 175 Arbeitsstunden notwendig sei und keine Firma dafür mehr als S 300.000,- bezahlt hätte. Der wesentliche Vertragsinhalt beziehe sich auf eine fünfjährige Unterstützung durch die Bediensteten der Berufungswerberin um aus den übergebenen Kundenadressen einen wirklichen Kundenstock in den Nutzen der Käuferin zu überführen. Es sei ferner wesentlich auch die Handelsmarke L, die Organisation L und die Werbelinie, wie sie bisher geführt worden wäre, in den Übergang der Käuferin zu unterstützen. Gleichzeitig werde auf den Zusammenhang über den Abschluss eines unkündbaren fünfjährigen Mietvertrages, die Belieferungsvereinbarung, eine fünfjährige Überlassungsvereinbarung von drei Tankzügen und zwei fünfjährige Arbeitsverträge für I und M L hingewiesen. Durch diese im Zusammenhang stehenden Verträge, die mit Ausnahme der Arbeitsverträge der Abgabenbehörde erster Instanz übersandt worden sind, sei die fünfjährige Laufzeit dokumentiert und daher der Erlös auch in fünf Jahresraten zu veranlagern.

Im Veranlagungsakt der Berufungswerberin liegen – mit Ausnahme der Arbeitsverträge – der Vertrag über die Veräußerung des Kundenstockes sowie weitere Vereinbarungen auf.

Vertrag über die Veräußerung des Kundenstockes vom 8. 11. 1996

.....

I.

"Die Verkäuferin betreibt mit Sitz in 5671 (handschriftlich berichtigt B 6), ein Mineralölhandelsunternehmen. Dieses Unternehmen umfaßt insbesondere einen Kundenstock für flüssige Brennstoffe im Ausmaß von ca. 7000 Kunden gemäß Kundenkartei in den Gebieten: Flachgau, Tennengau, Pongau, Pinzgau, Lungau, in Ost-Tirol und Teile Nord-Tirol. Das jährliche Verkaufsvolumen an diese Kunden beträgt ca. 12.000m³, wobei ca. 10.000 m³ auf Ofenheizöl und ca. 2.000 m³ auf Heizöl leicht entfallen.

Die Verkäuferin verkauft nunmehr ausschließlich an BVT und BVT kauft von der Erstgenannten den obgenannten Kundenstock.

II.

Der beiderseits vereinbarte Kaufpreis beträgt S 5.750.000,-...Der Kaufpreis ist innerhalb von 20 (zwanzig) Tagen nach beiderseitiger Unterfertigung des vorliegenden Vertrages...zu bezahlen.

Sollte das von BVT erzielte Verkaufsvolumen von flüssigen Brennstoffen an Kunden der gegenständlichen Kundenkartei im ersten Jahr, gerechnet ab dem unter Punkt III genannten Stichtag, 12.000 m³ (zwölftausend Kubikmeter) übersteigen und sämtliche Forderungen aus diesen Geschäften innerhalb von 4 Monaten nach Ablauf des 1. Jahres beglichen und BVT keinerlei Verluste im Zusammenhang mit diesen Geschäften entstanden sein, bezahlt BVT für die in diesem Jahr über 12.000 m³ (zwölftausend Kubikmeter) hinausgehende Verkaufsmenge einen zusätzlichen, einmaligen Betrag von S 430.000,-, wobei Teilmengen aliquot zur Anrechnung kommen und etwa BVT entstandene Forderungsverluste in Abzug gebracht werden.

III.

Stichtag für den Übergang des Verfügungsrechtes über die Kundenkartei ist der Tag der beiderseitigen Vertragsunterfertigung. Spätestens an diesem Tag hat die Verkäuferin die vertragsgegenständliche Kundenkartei, die neben Namen und Adresse des Kunden auch die jeweilige Abnahmemenge der letzten zwei Jahre zu enthalten hat, an BVT zu übergeben. Dies hat mittels eines entsprechenden Datenträgers, auf dem die obigen Kundendaten zum

Stichtag gesichert enthalten sind, zu erfolgen. Weiters ist eine Debitorensaldenliste zum Stichtag an BVT zu übergeben. Weiters überläßt die Verkäuferin der BVT ca. 40.000 Prospects-Adressen zur weiteren Verwendung. Grundsätzlich wird BVT für das oben beschriebene Verkaufsgebiet während der Vertragslaufzeit für eine ausreichende Werbung und Verkaufsförderung Sorge tragen.

IV.

Festgestellt wird, daß Forderungen und Ansprüche von Kunden an die Verkäuferin oder von der Verkäuferin an diese BVT in keiner Weise betreffen und die Verkäuferin die Einbringung ihrer Außenstände für Lieferungen/Leistungen, welche bis zum Übergabestichtag (handschriftlich berichtigt 30.11.1996) von ihr durchgeführt wurden, auf eigene Kosten und Gefahr betreibt.

Die Verkäuferin hat BVT für etwaige Forderungen und Ansprüche von Kunden, insbesondere hinsichtlich Lieferungen, die auf Geschäften zwischen der Verkäuferin und Kunden des vertragsgegenständlichen Kundenstocks beruhen, in jeder Weise schad- und klaglos zu halten.

V.

Die Verkäuferin verpflichtet sich für Personen und Unternehmen, an denen sie oder ihre Gesellschafter beteiligt sind oder sonst auf irgendeine Weise wirtschaftlichen Einfluß haben, ab dem obgenannten Stichtag (handschriftlich berichtigt 1.12.1996) keine flüssigen Brennstoffe selbst oder durch Dritte zu vertreiben oder hiefür zu werben. Ausgenommen hiervon ist der Vertrieb an Kleinstkunden mit denen die Verkäuferin eine Lieferervereinbarung abgeschlossen hat. Es handelt sich um ca. 1.500 Haushaltskunden, die von der Verkäuferin jeweils einen Lagertank (720l, 1.000 und 2.000l) leihweise zur Verfügung gestellt bekommen haben. Diese Konkurrenzverpflichtung gilt für die Dauer von 5 Jahren.

VI.

Die Verkäuferin räumt der BVT das ausschließliche Recht ein, den Namen "L" im geschäftlichen Verkehr im Zusammenhang mit dem Vertrieb von Mineralölen gegenüber Dritten, auf welche Art und Weise auch immer, zu verwenden, insbesondere "L" auch ihrem eigenen Firmenwortlaut mit den etwa von BVT gewünschten Ergänzungen oder einen das Nachfolgeverhältnis andeutenden Passus anzufügen, oder "L" als Produktbezeichnung zu verwenden. Darüberhinaus ist BVT berechtigt "L" als Marke für sich schützen zu lassen.

Davon unberührt bleibt das Recht der Verkäuferin, ihren derzeitigen Firmenwortlaut sowie ihr derzeitiges Firmenlogo uneingeschränkt für die Bewerbung von Festbrennstoffen sowie Heizöl für Kleinstkunden und Dienstleistungen in diesem Zusammenhang verwenden und einsetzen zu können.

Die Verkäuferin verpflichtet sich ausdrücklich, BVT nach besten Kräften bei der Eintragung von "L" im Markenregister....zu unterstützen.....

VII.

Änderungen und Ergänzungen dieser Vereinbarung bedürfen zu ihrer Gültigkeit der Schriftform.....

X.

Für sämtliche Streitigkeiten, die aus diesem Vertrag entstehen, wird die Zuständigkeit des sachlich zuständigen Gerichtes in Wien vereinbart.

XI.

Herr RL, 5701, S - 106, tritt dem vorliegenden Vertrag vollinhaltlich bei und übernimmt ausdrücklich persönlich alle Rechte und Pflichten gemäß diesem Vertrag.

Br, 8. November 1996

I, 8. November 1996"

Weitere Vereinbarungen:

- Bestandsvertrag über die Vermietung von Baulichkeiten, vom 8. 11. 1996
- Belieferungsübereinkommen vom 8. bzw. 12. 11. 1996
- Vertrag für die Überlassung von Kraftfahrzeugen

Der von der Geschäftsführerin mit 9. 6. 1999 bevollmächtigte Vertreter R L (Vater der Geschäftsführerin) sprach am 10. 6. 1999 bei der Abgabenbehörde erster Instanz vor, wie dem angefertigten Aktenvermerk zu entnehmen ist. Er verwies ua auf die Beantwortung des Bedenkenvorhaltes vom 2. 12. 1998 und gab an, dass eine fünfjährige Bindung für L bestanden habe, wie dies auch den (nicht) vorgelegten Arbeitsverträgen von I und M L zu entnehmen sei. Auf die Frage der Vertreter des Finanzamtes, welche Tätigkeit die GmbH seit dem Verkauf des Kundenstockes ausübe, gab R L an, dass diese inhaltlich keine Änderung

erfahren habe, sondern lediglich eine Umsatzreduktion eingetreten sei. Die Frage wie hoch die Miete aus der Überlassung des Lagers und des Büros sei, beantwortete er unter Hinweis auf den abgeschlossenen Vertrag mit S 30.000,- pro Monat.

Die Abgabenbehörde erster Instanz folgte der Auffassung des Vertreters der Berufungswerberin nicht und unterzog den Gewinn aus der Veräußerung des Kundenstockes im Jahr 1996 der Besteuerung. In der Begründung führte sie ua aus, dass die Leistung (Übergabe des Kundenstockes) im Jahr 1996 erbracht und damit der Gewinn aus der Veräußerung realisiert worden sei. Der Abschluss weiterer Verträge, wie zB dem Bestandsvertrag könne an dieser Beurteilung nichts ändern, da ab Übergabe des Kundenstockes das wirtschaftliche Risiko aus dem Erwerb einzig bei der Käuferin gelegen sei, da die Berufungswerberin den wirtschaftlichen Vorteil aus dem Geschäftsabschluss in jedem Fall realisiere, unabhängig von der tatsächlichen Verwertbarkeit des veräußerten Kundenstockes. Das Finanzamt berichtigte den erklärten Verlust des Jahres 1996 (S 2.117.456,-) um den bisher nicht ausgewiesenen Veräußerungserlös (S 5.750.000,- abzüglich S 95.834,-) und unterzog einen Gewinn von S 3.536.710,- der Besteuerung. Die im Jahr 1997 von der Berufungswerberin vorgenommene gewinnerhöhende Auflösung der im Jahresabschluss des Jahres 1996 gebildeten passiven Rechnungsabgrenzungspost wurde von der Abgabenbehörde erster Instanz – unter Zugrundelegung ihrer Rechtsansicht – berichtigt und der ausgewiesene handelsrechtliche Gewinn in Höhe von S 476.802,- um den aufgelösten Betrag (S 1.150.000,-) verringert.

Gegen diesen Bescheid wurde fristgerecht ein "Einspruch" erhoben. Darin wird die Nachreichung einer Ergänzung zur Berufung sowie die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz und die Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung beantragt.

In der Folge wurden zwei mit 30. September 1999 datierte Schriftsätze, die am 4. bzw. 5. 10. 1999 bei der Abgabenbehörde erster Instanz einlangten, eingereicht. Nach den Ausführungen der Vertreter der Berufungswerberin hätten jedoch nur die mit 5. 10. 1999 eingelangten Ausführungen "Gültigkeit", denn das andere Schreiben sei "gegenstandslos". Auf das Wesentlichste reduziert wird in der "gültigen" Ergänzung zum Berufsbegehren ausgeführt, dass die mit der Firma B geführten Verhandlungen zum Ziele gehabt hätten, aus den übergebenen 7.000 Kundenadressen einen wirklichen Kundenstock für die Käuferin aufzubauen und in deren Nutzen während der nächsten fünf Jahre zu überführen. Die 40.000 Prospektadressen seien einer intensiven Bearbeitung zu unterziehen gewesen und zu diesem

Zwecke seien I und M L dienstverpflichtet worden. Die Verhandlungen mit der Firma B hätten R, I und M L geführt. Der Vertragswille würde in fünf Teilverträgen ausgedrückt, welche in einem untrennbaren Zusammenhang stehen und am 8. 11. 1996 von allen Verhandlungspartnern gleichzeitig unterfertigt worden seien. Da die Wertigkeit der übergebenen Kundenadressen erst mit deren wirksamer Überführung als Kunden in den Nutzen der Käuferin erreicht werde, könne der vereinnahmte Kaufpreis nicht als Erlös, sondern lediglich als Vorauszahlung künftiger Erlöse angesehen werden. Es sei daher der Gesamterlös für die Vertragsdauer von fünf Jahren, jeweils zu gleichen Teilen pro Jahr zu veranlagern. Eine Anhörung aller vertragsschließenden Teile werde den damals gewollten Vertragswillen eindeutig ergeben. Die Herauslösung eines einzelnen Vertrages laufe den Vertragswillen zuwider. Dass der Vertragsgegenstand aus fünf Teilbereichen bestehe, stelle bei dem Umfang der gegenständlichen Vereinbarung eine Notwendigkeit dar und erlaube keine Aufgliederung in Einzelteile. In den weiteren Ausführungen wurde von den Vertretern der Berufungswerberin eine Interpretation der einzelnen Verträge ("Vertragsteile") vorgenommen, wobei der "fünfte Vertragsteil" (Dienstverträge für I und M L) der Abgabenbehörde erster Instanz offenbar nie vorgelegt worden ist, wie der Begründung der abweisenden Berufungsvorentscheidung zu entnehmen ist. Die fünfjährige Laufzeit entspreche nach Ansicht der Vertreter der Berufungswerberin dem EU-Vertragsrecht, sodass beiden Vertragsteilen bei vorzeitiger Auflösung der Anspruch einer aliquoten Rückforderung zustehe, ohne dass dies in den Vereinbarungen ausgedrückt sei. Abschließend wird die Ansicht vertreten, dass die Meinung des Finanzamtes, nämlich, dass die "gesamte Vorleistung der Käuferin" auch bei vorzeitiger Vertragsauflösung bei der Verkäuferin verbleibe, unrichtig sei.

Die Abgabenbehörde erster Instanz wies die Berufung ab. In der Begründung führte Sie aus, dass mit Vertrag vom 8. 11. 1996 der bestehende Kundenstock mit einem jährlichen Verkaufsvolumen von ca. 12.000 Kubikmeter Heizöl veräußert worden sei. Ein Kundenstock gelte dann als veräußert, wenn dem bisherigen Inhaber nach Bezahlung des Kaufpreises keine weitere Verfügungsmöglichkeit über den Abnehmerkreis mehr zustehe und das wirtschaftliche Risiko aus dem Verkauf beim Erwerber gelegen sei. Es sei bereits im Erstbescheid zutreffend festgestellt worden, dass die Berufungswerberin den wirtschaftlichen Vorteil aus dem Geschäftsabschluss in jedem Falle – unabhängig von der Verwertbarkeit des Kundenstockes durch die Erwerberin – realisiert habe. Die Einbindung der Infrastruktur der Berufungswerberin durch Bestand- und Belieferungsverträge, wobei die mehrmals erwähnten Dienstverträge für I und M L auch nicht im Berufungsverfahren vorgelegt worden wären, mag

zwar Teil des Gesamtkonzeptes der Geschäftsverbindung gewesen sein, vermöge aber an der Gewinnrealisierung aus dem Verkauf des Wirtschaftsgutes Kundenstock im Abtretungszeitpunkt (8. 11. 1996) nichts zu ändern, da das Risiko aus dem Verkauf bereits zu diesem Zeitpunkt auf die Erwerberin übergegangen sei. Im Zuge des Berufungsverfahrens seien keine Argumente vorgebracht worden, die nicht schon bei der Veranlagung des Jahres 1996 Berücksichtigung gefunden hätten. Unzutreffend sei jedenfalls die Argumentation der Berufungswerberin, dass die "Wertigkeit der übergebenen Kundenadressen erst mit deren wirksamen Überführung in den Nutzen der Käuferin erreicht werde und der Kaufpreis 1996 lediglich eine Vorauszahlung künftiger Erlöse (auf fünf Jahre zu verteilen) darstelle". Wie bereits mehrfach ausgeführt, habe die Berufungswerberin ihre Leistung (Veräußerung des Kundenstockes) eindeutig im Jahr 1996 erbracht und der Gewinn sei durch den Übergang des wirtschaftlichen Risikos auf die Käuferin im Jahr 1996 realisiert worden. Wenn die Berufungswerberin vorbringe, dass der Vertragswille zu eruieren sei, so werde auf Punkt VII des Vertrages verwiesen, wo für gültige Vertragsänderungen und Ergänzungen die Schriftform gefordert werde. Auch dem Vorbringen, dass "beiden Vertragsteilen die vorzeitige Vertragsauflösung zustünde und bei vorzeitiger Auflösung des Vertrages ein aliquotes Rückforderungsrecht bestehe" widerspreche dieser Vertragsbestimmung. Der Kaufpreis aus der Veräußerung des Kundenstockes in Höhe von S 5.750.000,- sei daher im Jahr 1996 zur Gänze und ohne Rückforderungsrisiko vereinnahmt worden. Das gegenständliche Veräußerungsgeschäft sei daher zur Gänze im Jahr 1996 in Ansatz zu bringen.

Gegen diesen Bescheid wurde fristgerecht ein Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt und die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

In der Begründung wurde ua ausgeführt, dass die Abgabenbehörde erster Instanz in ihrer Bescheidbegründung auf die wesentlichen Punkte der Berufungsergänzung nicht eingegangen sei. Es werde nochmals darauf hingewiesen, dass am 2. 12. 1998 alle mit B abgeschlossenen Verträge an das Finanzamt vorgelegt worden wären. Diese Verträge entsprächen sowohl nach Laufzeit als auch nach Zusammengehörigkeit dem geltenden EU-Vertragsrecht, welches eindeutig festlege, dass Verträge, welche zur gleichen Zeit von den gleichen Vertragspartnern abgeschlossen worden seien und in einem kausalen Zusammenhang stünden, als Ausdruck des Vertragswillens gelten und daher nicht teilbar seien. Ferner seien die Ausführungen der Abgabenbehörde erster Instanz unrichtig, dass es sich bei der vereinnahmten Vorauszahlung um den Verkaufspreis eines Kundenstockes gehandelt habe. Die abgeschlossenen Verträge ergäben eindeutig, dass die Berufungswerberin nach Beendigung des Vertragsverhältnisses

über den gesamten, übergebenen Kundenstock wieder uneingeschränkt verfügen könne. Es werde nochmals auf die Berufungsbegründung vom 30. 9. 1999 verwiesen und eine Stattgabe des Berufungsbegehrens beantragt.

Das Finanzamt legte in der Folge die Berufung der Finanzlandesdirektion für Salzburg als Rechtsmittelbehörde vor (28. 6. 2000). Nach Vorlage der Berufung langte bei der Abgabenbehörde erster Instanz eine Kontrollmitteilung bzw Sachverhaltsdarstellung (14. 7. 2000) der Großbetriebsprüfung Wien-Körperschaften ein, die eine Prüfung der Firma B durchgeführt hat.

Im Rahmen der Betriebsprüfung sei festgestellt worden, dass es in der Geschäftsgebarung der beiden Vertragspartner im Jahr 1998 zu Unregelmäßigkeiten gekommen sei. Auf Grund des Erwerbes des Kundenstockes sei die Berufungswerberin nur mehr berechtigt gewesen an Kleinstkunden zu liefern. Um die Kontinuität der Kundenbetreuung (des verkauften Kundenstockes) zu gewährleisten seien auf Anregung des Herrn L die Rechnungen der Kunden der B aber nicht direkt an diese Kunden gesandt worden, sondern zunächst an das Büro in Br. Diese hätten dann an die Kunden weitergeleitet werden müssen. Durch Zufall sei festgestellt worden, dass die Rechnungen (der B) nicht weitergeleitet worden wären, sondern die Berufungswerberin in ihrem Namen höhere Rechnungen ausstellte und an die Kunden der B gesandt habe. In der Folge setzte eine langwierige Auseinandersetzung mit der Berufungswerberin ein, wobei Forderungen der B mit Gegenforderungen der Berufungswerberin aus der (vorzeitigen) Auflösung des Bestandsvertrages und der Auflösung aus Anmietung der Tankwagen gegeneinander aufgerechnet worden seien. Im Jänner 1999 kam es zu einem gerichtlich geschlossenen Vergleich, indem sich die Berufungswerberin zur einer Restzahlung in Höhe von S 375.000,- verpflichtet habe.

Die Betriebsprüfung übersandte ua verschiedene Kopien von Schriftsätzen dieser Auseinandersetzung sowie den Entwurf der "Generalbereinigung" und den gerichtlich geschlossenen Vergleich. Nach diesen Unterlagen wurde der Bestandsvertrag über die Vermietung von Betriebsanlagen und Einrichtungen sowie des Gebäudes von der Bestandnehmerin mit 12. 2. 1998 teilweise (Tanklager) und mit 11. 3. 1998 zur Gänze einseitig gegen Abfindungszahlungen aufgelöst. Der Vertrag über die Anmietung und Nutzung der Fahrzeuge wurde hinsichtlich des Sattelfahrzeuges mit 31.1.1998 und der Tankzüge zum 31. 1. 1999 bzw zum 31. 1. 2000 gegen Abfindungszahlungen vorzeitig aufgelöst. Das anlässlich des Verkaufes des Kundenstockes vereinbarte Konkurrenzverbot blieb nur bis Jänner 1999 aufrecht. Auf das eingeräumte Recht den Namen "L" weiterhin zu verwenden,

verzichtete die Vertragspartnerin der Berufungswerberin. Der Vertrag über das Belieferungsrecht blieb weiterhin aufrecht und war von der "Generalvereinbarung" nicht betroffen.

Über das Vermögen der Berufungswerberin wurde im April 2001 der Konkurs eröffnet und Dr. Hans Wabnig zum Masseverwalter bestellt. Einem mit Juli 2001 an die Abgabenbehörde erster Instanz gerichteten Schriftsatz ist zu entnehmen, dass die gemeinschuldnerischen Unterlagen möglicherweise unvollständig wären und er ersuche daher um Bekanntgabe, welche Rechtsmittel noch anhängig seien. In Beantwortung seines Ersuchens wurde dem Masseverwalter umgehend mitgeteilt, dass das gegenständliche Berufungsverfahren noch bei der Finanzlandesdirektion für Salzburg als Rechtsmittelbehörde anhängig sei.

Für die Erledigung der Berufung ist durch bedingte Änderung des Rechtsmittelverfahrens ab 1. 1. 2003 der Unabhängige Finanzsenat (Außenstelle Salzburg) zuständig. Zur Wahrung des Parteiengehörs und durch die Anfrage an die Abgabenbehörde erster Instanz veranlasst, wurden dem gesetzlichen Vertreter die mit dem gegenständlichen Rechtsmittelverfahren im Zusammenhang stehenden, nachstehend angeführten Aktenteile (Unterlagen) übersandt:

Einreichung der Abgabenerklärungen für das Jahr 1996

(Beilage zur Umsatzsteuererklärung 1996)

Bilanz zum 31. 12. 1996

Gewinn- und Verlustrechnung 1. 1. 1996 bis 31. 12. 1996

Beilage zur Schlussbilanz zum 31. 12. 1996

Bedenkenvorhalt des Finanzamtes Zell am See vom 25. 11. 1998

Beantwortung des Vorhaltes vom 2. 12. 1998 mit Anlagen

Vertrag - Kundenstockablöse

Bestandsvertrag

Vertrag - Belieferungsübereinkommen

Vertrag – Überlassung von Kraftfahrzeugen

Vermerk über die persönliche Vorsprache des R L am 10. 6. 1999

Steuerbescheide 1996 (Umsatz- und Körperschaftssteuer)

Ergänzende Begründung hinsichtlich Körperschaftssteuer 1996

"Einspruch" vom 15. 9. 1999

Ergänzung vom 30. 9. 1999

Ergänzung vom 4. 10. 1999

Ergänzung vom 30. 9. 1999

Berufungsvorentscheidung vom 18. 5. 2000

"Einspruch" vom 10. 6. 2000

(= Vorlageantrag mit dem Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung)

Mitteilung des Finanzamtes Zell am See vom 18. 7. 2000 mit Übersendung von Unterlagen (Kontrollmitteilung) der Großbetriebsprüfung Wien-Körperschaften

Schriftsatz der Großbetriebsprüfung Wien-Körperschaften vom 12. 7. 2000 mit Anlagen

Anlage 1 – Bestandsvertrag (drei Seiten)

Anlage 2 – Vertrag über den Erwerb des Kundenstockes (eine Seite)

Anlage 3 – Belieferungsübereinkommen (eine Seite)

Anlage 4 – Vereinbarung über Auflösung des Bestandsvertrages und LKW-Miete

Anlage 5 – Forderung der Fa. L (eine Seite)

Anlage 6 – Schreiben der B an L vom 11. 3. 1998 (zwei Seiten)

Anlage 7 – Interne Aufstellung der B über ausstehende Forderungen (vier Seiten)

Anlage 8 – Entwurf des Vergleiches (drei Seiten)

Anlage 9 – Vergleich vom 28. 1. 1999 (zwei Seiten)

Zur mündlichen Berufungsverhandlung wurden neben den Parteien auch I L und R L als Zeugen geladen. Die ordnungsgemäß geladene Zeugin I L machte von ihrem Aussageverweigerungsrecht gemäß § 171 Abs 3 BAO Gebrauch, und begründete dies im wesentlichen damit, dass Sie über einzelne Vereinbarungsschritte keine gesicherte Aussage machen könne.

Der erschienene Zeuge R L gab im Rahmen seiner Befragung durch den Referenten des UFS an, dass er in alle mit der Erwerberin des Kundenstockes getroffenen Vereinbarungen ("Vereinbarungsschritte") eingebunden und immer vollständig informiert gewesen sei.

Dem in der Vorladung gestelltem Ersuchen, die bisher nicht vorgelegten Arbeitsverträge für I L und M L als Beweismittel vorzulegen, könne er nicht nachkommen, da er über Arbeitsverträge mit der Erwerberin des Kundenstockes nie verhandelt habe. Er könne nur angeben, dass es für I L und M L nicht einmal Dienstzettel gegeben habe.

Die Verkäuferin habe die Kundenkartei jener Kunden, die das im Vertrag angeführte Einkaufsvolumen erfüllten und daher Teil des veräußerten Kundenstockes waren sowie die Debitorenliste termingerecht (8.11.1996) an die Käuferin übergeben. Die Käuferin habe den im Kaufvertrag vom 8. 11. 1996 vereinbarten Kaufpreis S 5.750.000,- zuzüglich der gesetzlichen Umsatzsteuer zur Gänze entrichtet.

Änderungen oder Ergänzungen dieses Vertrages seien bis zu der im Jänner 1999 erfolgten "Generalbereinigung" der gegenseitigen Ansprüche nicht vorgenommen worden.

Im Zuge der im Jahr 1999 stattgefundenen "Generalbereinigung" seien ua annähernd 6.500 Kundenadressen wieder an die L-B-GmbH rückübertragen worden.

Über Befragen des Masseverwalters der L-B-GmbH, ob die Kundenkartei bzw die Debitorenliste am Standort der L-B-GmbH verblieben sei, gab der Zeuge an, dass der Erwerberin mit 8. 11. 1996 eine Diskette der "entsprechenden" Kundendaten übergeben worden sei.

Die Daten der übergebenen Kunden seien aber auch in der EDV-Anlage der L-B-GmbH verblieben. Dies sei deshalb notwendig gewesen, da I und M L vom Standort Br aus die Kunden weiter betreut hätten.

Im Rahmen des Vergleiches habe keine Rückübertragung der Kundendaten stattgefunden, da die Kundendaten ohnehin in der EDV-Anlage der L-B-GmbH gespeichert waren.

Auf Befragen des Vertreters des Finanzamtes, warum im Zeitpunkt der Verfassung der Berufungsschrift und der ergänzenden Schriftsätze noch immer mit einer fünfjährigen Bindung der einzelnen Verträge argumentiert worden sei, obwohl bereits einzelne Verträge (Bestandsvertrag Gebäude und Betriebsanlagen / Einrichtungen sowie der Vertrag über die Anmietung und Nutzung von Tankwägen) aufgelöst worden seien, gab R L an, dass die Bindung aller Verträge auf fünf Jahre entscheidend für die Veranlagung der

Körperschaftssteuer 1996 gewesen sei und das Finanzamt seiner Argumentation nicht gefolgt sei.

Der Vertrag über den Verkauf des Kundenstockes sei im Jänner 1999 (Vergleichdatum) aufgelöst worden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Gewinn aus der Veräußerung eines Wirtschaftsgutes des Betriebsvermögens ist vereinfacht ausgedrückt, der Unterschiedsbetrag zwischen dem Buchwert des aus dem Betriebsvermögen ausscheidenden Wirtschaftsgutes und dem höheren Wert des statt dessen Erzielten. Der Zeitpunkt wann der Gewinn/Verlust verwirklicht wird, richtet sich nach dem sogenannten Realisationsprinzip. Nach diesem Prinzip dürfen Gewinne erst dann ausgewiesen werden, wenn sie verwirklicht sind. Das Realisationsprinzip gilt im Bereich der Gewinnrealisierung gleichermaßen für die Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 1 wie für die Gewinnermittlung nach § 5 EStG 1988. Gewinnrealisierung darf erst angenommen werden, wenn der Gewinn durch einen Umsatz verwirklicht wurde, also die Leistung erbracht ist (siehe VwGH 29.4.2003, 99/14/0112 unter Hinweis auf Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, Tz. 42 ff zu § 6).

Die Gewinnrealisierung tritt dann ein, wenn der Leistungsverpflichtete die vereinbarte Leistung "wirtschaftlich erfüllt" hat und die Forderung auf die Gegenleistung, nur mehr die Risiken jeglicher Geldforderungen aufweist. Dies ist ab der Leistungsabwicklung der Fall. Bei Kaufvorgängen ist die Leistung mit der Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums abgewickelt. Damit hat der Verkäufer kein Eigentümersisiko mehr, sondern lediglich jenes Risiko, das jeder Gläubiger einer Geldforderung trägt. Andererseits trägt ab diesem Zeitpunkt bereits der Erwerber typische Eigentümers Risiken (siehe Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch EStG 1988, § 6, Rz 47).

Beim Verkauf eines Wirtschaftsgutes – im gegenständlichen Verfahren der Verkauf eines Teiles des selbständig bewertbaren immateriellen Wirtschaftsgutes "Kundenstock" der L-B-GmbH – tritt die Gewinnverwirklichung im Zeitpunkt der Erfüllung des Veräußerungsgeschäftes durch den Veräußerer in Form der Lieferung des veräußerten Wirtschaftsgutes ein (siehe Margreiter, Zur Gewinnrealisierung beim schwebenden Geschäft im Bilanzsteuerrecht, FJ 1986, 157). Mit der Übergabe des Wirtschaftsgutes – im gegenständlichen Verfahren die Übergabe der Kundenkartei und den auf einem Datenträger

(Diskette) gespeicherten Kundendaten von ca. 7.000 Kunden mit deren Einkaufsvolumen sowie der Debitorenliste dieser Kunden an die Erwerberin – ist das wirtschaftliche Eigentum an dem Wirtschaftsgut "Kundenstock" am 8. 11.1996 auf die Erwerberin übergegangen. In diesem Augenblick tritt der Anspruch der L-B-GmbH auf die Gegenleistung als bewertungsfähiges Wirtschaftsgut in Erscheinung. Zugleich wird mit diesem Tag der Marktwert des Wirtschaftsgutes "Kundenstock" offenkundig und stille Reserven werden für steuerliche Zwecke realisiert und unterliegen daher der Besteuerung (siehe Werndl in Kirchhof/Söhn, dEStG-Kommentar, § 6 RdNr. A 80).

Im Berufungsverfahren hat R L argumentiert, der Erlös aus der Veräußerung des Kundenstockes sei nicht zur Gänze bereits im Jahr 1996 der Besteuerung zu unterziehen, sondern auf fünf Jahre zu verteilen, da eine fünfjährige Bindungsfrist bestanden hätte. Den Nachweis für seine Behauptung und damit eine eventuelle Aufteilung des Verkaufserlöses auf diesen Zeitraum hat er jedoch nicht erbracht bzw auf Grund des im Veranlagungsverfahren vorgelegten und für dieses Verfahren einzig entscheidenden Vertrages, nämlich des Vertrages über die Veräußerung des Kundenstockes vom 8. 11. 1996, und den darin enthaltenden Bestimmungen sowie seiner eigenen Angaben in der abgeführten mündlichen Berufungsverhandlung wohl auch nicht erbringen können.

Unbestritten ist, - und dies auch auf Grund der jeden Zweifel ausschließenden Aussagen des Zeugen R L im Rahmen der mündlichen Berufungsverhandlung -, dass am 8. 11. 1996 ein Teil des bestehenden Kundenstockes der L-B-GmbH im Ausmaß von ca 7.000 Kunden, deren Daten in einer Kundenkartei gespeichert waren und die der Erwerberin mittels Datenträger übergeben worden sind, um einen Betrag von insgesamt S 6.900.000,- (Nettowert S 5.750.000,-), veräußert worden ist. Die Erwerberin konnte mit der Übergabe der Kundendatei – dies war der 8. 11. 1996 – über diesen Kundenstock uneingeschränkt verfügen. Mit diesem Tag ist das bisher im Betriebvermögen der L-B-GmbH vorhandene immaterielle Wirtschaftsgut "Kundenstock" bestehend aus ca 7.000 Kundenadressen und deren Einkaufsvolumen aus dem Betriebsvermögen der L-B-GmbH ausgeschieden und in das Eigentum der Erwerberin übergegangen. Die Erwerberin hatte ab diesem Tag das uneingeschränkte Verfügungsrecht über dieses Wirtschaftsgut inne und kam ihrer Verpflichtung zur Zahlung des vereinbarten Kaufpreises zur Gänze im Jahr 1996 nach. Es hat nicht nur die L-B-GmbH ihre Leistung durch Übergabe des Datenträgers im Jahr 1996 erbracht, sondern auch die BVT die Gegenleistung durch Zahlung des Kaufpreises. Damit wurden alle wechselseitigen Ansprüche aus diesem Vertrag bereits im Jahr 1996 erbracht. Änderungen oder Ergänzungen dieser Vereinbarung ("Kundenvertrag" in der Diktion des R L)

haben, wie der Zeuge R L in der mündlichen Berufungsverhandlung ausführte, erst im Jänner 1999 im Zuge der "Generalbereinigung" stattgefunden, die nach den Angaben des Zeugen ua zu einer "Rückübertragung" von 6.500 Kundenadressen geführt hat. Auch diese im Jahr 1999 vorgenommene "Generalbereinigung" ändert nichts an dem im Jahr 1996 verwirklichten Gewinn und dessen gänzlicher Besteuerung im Jahr 1996.

Dass die Erwerberin die bisherigen Kunden der L-B-GmbH durch die Inanspruchnahme der bestehenden Infrastruktur der Veräußerin, wie Beschäftigung von Dienstnehmern oder den Abschluss von Bestandsverträgen bzw der Anmietung von Transportfahrzeugen weiterhin betreuen ließ, ist eine im allgemeinen Wirtschaftsleben geübte Praxis und wurde zudem von R L angeregt. Diese Verträge und deren Inhalte haben aber keine Auswirkung auf den Zeitpunkt der Gewinnrealisierung aus dem Verkauf des Wirtschaftsgutes "Kundenstock", der mit 8. 11. 1996 und damit im Jahr 1996 verwirklicht wurde und daher auch in diesem Jahr zur Gänze der Besteuerung unterliegt, wie das Finanzamt in der Begründung seiner Bescheide bereits zutreffend ausgeführt hat.

Die Berufung gegen den Körperschaftssteuerbescheid 1996 war daher abzuweisen.

Salzburg, 14. Jänner 2004