

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat am 19. April 2004 über die Berufung der Bw., vertreten durch Examina Revisions-, Treuhand- und Beratungsgesellschaft m.b.H., gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 2. und 20. Bezirk betreffend Feststellung von Einkünften für das Jahr 1998 nach in Wien durchgeföhrter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

Hinweis

Diese Berufungsentscheidung wirkt gegenüber allen Beteiligten, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen (§§ 191 Abs. 3 lit. b BAO). Mit der Zustellung dieser Bescheidausfertigung an eine nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person gilt die Zustellung an alle am Gegenstand der Feststellung Beteiligten als vollzogen (§ 101 Abs. 3 BAO).

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

Die Bw. ersuchte am 20.1.1999 beim FA um Zuteilung einer Steuernummer und legte den Gesellschafts- und Treuhandvertrag der atypisch stillen Gesellschaft (Bw.) sowie den Gesellschaftsvertrag des Geschäftsherrn, der A GmbH, vor.

Im Gesellschafts- und Treuhandvertrag der Bw. ist ua ausgeführt:

Pkt. I. (3): *"Mit diesem Vertrag errichten die stillen Gesellschafter und die GmbH eine atypisch stillen Gesellschaft."*

Pkt. III. (1): *"Die stillen Gesellschafter sind am Gewinn und Verlust des Unternehmens des Geschäftsherrn ab Beginn des Geschäftsjahres 1998 beteiligt. Die stillen Gesellschafter sind schuldrechtlich auch am Vermögen einschließlich der stillen Reserven und des Firmenwertes des Geschäftsherrn beteiligt. Die Beteiligungsverhältnisse entsprechen dem Verhältnis des einbezahlten Stammkapitals des Geschäftsherrn vermehrt bzw. vermindert um sämtliche in der Bilanz dem Eigenkapital zuzuordnenden Positionen (inklusive eventueller Gesellschafterzuschüsse) zu den geleisteten Vermögenseinlagen der stillen Gesellschafter zueinander...."*

Gem. Pkt. IV. sind 3 natürliche Personen als stille Gesellschafter beteiligt.

Pkt. V. (1): *"Das Geschäftsjahr der stillen Gesellschaft entspricht jenem des Geschäftsherrn. Das erste Geschäftsjahr beginnt mit Eintragung des Geschäftsherrn im Firmenbuch und endet am darauffolgenden Jahresende, somit am 31.12.1998. Die Geschäftsjahre entsprechen jeweils dem Kalenderjahr."*

Pkt. VI. (1): *"Die Beteiligungsverhältnisse lt. Pkt. III stellen die Berechnungsgrundlage für die Beteiligung am Gewinn und Verlust dar.*

(2) Am Gewinn und am Verlust nimmt der stille Gesellschafter unabhängig vom Zeitpunkt seines Eintrittes und dem Zeitpunkt der Einzahlung seiner Vermögenseinlage – somit an sämtlichen Gewinnen und Verlusten (einschließlich solcher aus der Dotierung von Investitionsfreibeträgen), die aus der Geschäftstätigkeit des Geschäftsherrn, sei es auch vor seiner Gründung, resultieren – teil. Die Teilnahme am Verlust ist nicht, insbesondere nicht in der Höhe der stillen Einlage, begrenzt. Am Verlust nimmt der Geschäftsherr nicht teil."

Pkt. X. (1): *"Die atypisch stillen Gesellschaft wird auf unbestimmte Zeit abgeschlossen...."*

(2) Die stillen Gesellschafter verzichten auf die Ausübung des Kündigungsrechtes bis 31.12.2005, der Geschäftsherr solange, als die Kapitaleinlage der stillen Gesellschaft durch zugeteilte Verluste geschmälert bleibt, es sei denn, die Einlage wird zum Nominale plus der aus dem geschmälerten Buchwert der Einlage resultierenden steuerlichen Belastung bei einem 50%igen Steuersatz abgelöst, soweit diese Ablöse nicht im Auseinandersetzungsguthaben gem. XII: Deckung findet."

Laut Gesellschaftsvertrag der A GmbH beträgt das Stammkapital ATS 500.000,--. Neben 4 natürlichen Personen ist der A Verein mit einer Einlage von ATS 2.000,-- beteiligt. Das erste Geschäftsjahr beginnt mit der Eintragung der Gesellschaft in das Firmenbuch und endet mit dem darauffolgenden 31. Dezember.

Die Verträge wurden am 14.12.1998 unterzeichnet.

In der Feststellungserklärung der Einkünfte von Personengesellschaften 1998, eingebraucht am 6. Mai 1999, wurden Verluste aus Gewerbebetrieb iHv ATS 1,810.621,-- erklärt und auf die stillen Gesellschafter aufgeteilt.

Am 20.10.1999 legte die Bw. den Jahresabschluss der A GmbH zum 31.12.1998 vor.

Unter Pkt. 2.1.1. wird dargelegt, dass mit Unterzeichnung des Gesellschaftsvertrages die A GmbH gegründet wurde. Die Eintragung im Firmenbuch erfolgte am 17.12.1998.

Unter Pkt. 2.2. "Wirtschaftliche Verhältnisse" wird ausgeführt:

"Im Rumpfgeschäftsjahr wurden alle Vorkehrungen getroffen, um ab 1999 im Sinne des Geschäftsgegenstandes unverzüglich tätig sein zu können. Die vom A Verein vorfinanzierten Akquisitionskosten zur Erlangung von Aufträgen wurden von der Gesellschaft als Aufwand übernommen, da erwartet wird, dass ihnen künftig entsprechende Erträge gegenüberstehen werden."

In der Gewinn- und Verlustrechnung für die Zeit vom 17.12.1998 bis 31.12.1998 wurde unter b) übrige betriebliche Aufwendungen ein Betrag iHv ATS 1,500.000,-- aufwandswirksam verbucht.

Weiters wurde unter Pkt. 5 "Verrechnung an Stille Gesellschaft" ausgeführt:

"Gem. Pkt. VI des Gesellschaftsvertrages atypisch stille Gesellschaft übernimmt diese den Verlust. Weiters steht dem Geschäftsherrn ... ein Geschäftsführungsentsgelt von 15% des durchschnittlichen Eigenkapitals zu. ..."

Es wurde ein Verlust iHv ATS 1,810.621,-- für das Jahr 1998 an die Bw. verrechnet.

In einem Vorhalt des FA vom 24.11.2000 wurde ausgeführt:

"Die A GmbH wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 14.12.1998 gegründet und am 17.12.1998 ins Firmenbuch eingetragen. Sie errichtete gleichzeitig mit drei natürlichen Personen als atypisch beteiligte stille Gesellschafter eine Mitunternehmerschaft. 1998 wurde vom A Verein, der am Stammkapital der GmbH beteiligt ist, ein Akquisitionsaufwand iHv 1,5 Mio. "übernommen" und als Aufwand abgesetzt.

Die Kosten eines Gesellschafters, die bei diesem bereits vor Abschluss des Gesellschaftsvertrages entstanden sind, sind bei diesem steuerlich zu berücksichtigen. Sie können nicht mit steuerlicher Wirksamkeit in die Sphäre der erst später gegründeten Gesellschaft verlagert

werden. Eine rechtliche Verpflichtung kann nicht vorliegen, da die Gesellschaft zum Zeitpunkt, zu dem die Kosten entstanden sind, noch nicht existierte. Es war daher für sie rechtlich und tatsächlich unmöglich, an den späteren Gesellschafter einen Auftrag zur Erbringung von Leistungen zu erteilen. Die nachträgliche Übernahme der Kosten erfolgte daher freiwillig. Ersetzt die Gesellschaft die Kosten ohne rechtliche Verpflichtung, so ist dies nur aus der Gesellschafterstellung zu erklären und es liegt eine verdeckte Gewinnausschüttung vor. An dieser Beurteilung ändert auch nicht, wenn im Vertrag über die Errichtung der atypisch stillen Gesellschaft vereinbart ist, dass die stillen Gesellschafter auch Verluste zugewiesen bekommen, die vor Gründung des Geschäftsherrn (der GmbH) entstanden sind. Um Stellungnahme wird ersucht."

Mit Schreiben der Bw. vom 16.2.2001 wurde ausgeführt:

"... Dem ist entgegenzuhalten:

1. Die Position des Gesellschafters "A Verein" ist, wie Ihnen aus der Zusammensetzung der Gesellschafter der GmbH bekannt ist, mit 0,4% eine überaus bescheidene. Dieser Gesellschafter hat auf Beschlüsse irgendwelcher Art keinerlei Einfluss. Der Grund für eine derartige unbedeutende Gesellschafterstellung ist, wie allgemein bekannt und auch so gehandhabt wird, in rein handelsrechtlichen Fragen der Firma gelegen. Es schien den Gründern der GmbH sinnvoll, wenn bei der Übernahme von Kundenkontakten und von Beratungsgeschäftsfeldern, die vorher vom Verein aus aufgebaut wurden, auch der damit bei den Kunden gewohnte Name "AR" weiterhin aufscheint. Der Anteil des Vereines von 0,4% am Stammkapital dient diesem Zweck, da mit dieser geringen Beteiligung die Voraussetzung für die Firma unseres Mandanten als "A GmbH" gegeben war.

2. Bei dem von Ihnen angeführten Aufwand handelt es sich um folgende Positionen:

Weiterverrechnung von Akquisitionsaufwand in 1998 lt. Bellage: ger. ÖS 1,100.000,--

Weiterverrechnung von Akquisitionsaufwand aus Vorjahren

(aktivierte Ingangsetzung) ÖS 400.000,--

Gesamt ÖS 1,500.000,--

3.1. Zum Akquisitionsaufwand 1998

Bei der Weiterverrechnung des Aufwandes handelt es sich um eine betriebswirtschaftlich und handelsrechtlich und damit auch steuerrechtlich geordnete Vorgangsweise, da es diesen Grundsätzen widerspricht, dass Aufwand und Ertrag nicht sachgerecht im gleichen Rechtsträger erfasst sind. Es wäre ohne Zweifel sachlich unrichtig, den Aufwand im Verein und den Erlös in der GmbH auszuweisen.

In der Beilage haben wir daher zum Nachweis, dass bei den Kunden bzw. Geschäftsfeldern, bei denen obige Aufwendungen seitens des Vereines getätigt wurden, die nachfolgend in der

GmbH realisierten bzw. für 2001 zum Großteil schon vertraglich gesicherte Umsätze gegenübergestellt.

3.2. Zum Aufwand aus Vorperioden

Der A Verein initiierte 1995 eine prinzipielle Erweiterung seines damaligen Tätigkeitsgebietes um ein neues Geschäftsfeld, unter der Projektbezeichnung "KU". Der dadurch verursachte Aufwand für den Aufbau wurde als Ingangsetzungsaufwand aktiviert. Dabei handelt es sich im Jahr 1995 um allgemeinere Basisarbeiten und zahlreiche Marktkontakte und im Jahr 1996 um die Entwicklung von Arbeits- und Präsentationsunterlagen, die in der Folge nur mehr aktualisiert werden müssen und daher als Grundlage auch für die gegenwärtige Arbeit im Rahmen der GmbH dienen.

Im Jahr 1997 wurde das Angebot um den kommunalen Bereich erweitert und dafür entsprechende Arbeits- und Präsentationsunterlagen erarbeitet, weshalb im Zusammenhang mit dem Geschäftsfeld "Kommunale Umweltberatung" eine weitere Aktivierung von Ingangsetzungsaufwand erfolgte.

Im Verlaufe des Jahres 1998 wurden bereit seit längerem bestehende Überlegungen, die Tätigkeit der Beratergruppe in einer ausgegliederten Beratungs GmbH fortzusetzen, konkretisiert. Dies führte zur Gründung der A GmbH, die eine vom Verein vollkommen unabhängige Gesellschaft ist. Im beiderseitigen Interesse war es aber, die fragile Substanz von Geschäftskontakten und Beratungsbeziehungen nicht zu gefährden. In diesem Sinne hat die Gesellschaft für die Übernahme des vom Verein aufgebauten Geschäftsfeldes, des Kundenstocks und Know-hows eine entsprechende Ablöse entrichtet, die in Höhe von ÖS 400.000,-- der Bw. in Rechnung gestellt wurde.

Gleichfalls wie der gem. Beilage zu Punkt 3.1. dargestellte Personal- und Sachaufwand ist auch dieser aufgelaufene Projektaufwand aufgrund betriebswirtschaftlicher Grundsätze von der Bw. zu tragen, da ihr in der Folge sämtliche mit den angeführten Geschäftsfeldern und den jeweiligen Projekten in Zusammenhang stehende Erlöse zur Gänze zugefallen sind. Da die Bw. mit der Übernahme des aufgelaufenen Projektaufwandes das Recht erwarb, sämtliche später anfallenden Projekterlöse daraus zu lukrieren, sind die ursächlich damit in Zusammenhang stehenden Aufwendungen von dieser zu übernehmen, unabhängig vom Zeitpunkt des Anfalles der Kosten...."

Die entsprechende Beilage wurde vorgelegt.

Mit Schreiben vom 16.10.2001 wurde von der Bw. ergänzend ausgeführt:

"... Wir möchten nochmals betonen, dass die Weiterverrechnung des zur Diskussion stehenden Projektaufwandes eindeutig betrieblich veranlasst ist, da der Bw. in der Folge sämtliche mit den angeführten Geschäftsfeldern und den jeweiligen Projekten in Zusammen-

hang stehende Erlöse zur Gänze zugefallen sind; sie erwarb mit der Übernahme des aufge- laufenen Projektaufwandes das Recht, sämtliche später anfallenden Projekterlöse daraus zu lukrieren.

Der Ergänzungsvorhalt vermutet in der oben angeführten Aufwandsweiterverrechnung eine verdeckte Gewinnausschüttung. Nach hA ist von einer verdeckten Gewinnausschüttung zu sprechen, wenn Kapitalgesellschaften ihren Gesellschaftern Vermögensvorteile zuwenden, die ihrer Einkleidung nach nicht unmittelbar als Einkommensverteilung erkennbar sind., ihre Wurzel aber in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen haben. Die Ursächlichkeit des Gesellschaftsverhältnisses wird an Hand eines Fremdvergleiches ermittelt: entscheidend ist, ob die Gesellschaft den Vorteil einem fremden Dritten (Nichtgesellschafter) ebenfalls gewährt hätte.

Der Fremdvergleich fordert im vorliegenden Fall aber, dass die Gesellschaft, die die Projekterlöse erzielt, auch die damit im Zusammenhang stehenden Aufwendungen trägt. Bei der Weiterverrechnung handelt es sich somit um eine betriebswirtschaftlich und handelsrechtlich und damit auch steuerrechtlich geordnete Vorgangsweise, da es diesen Grundsätzen widerspricht, dass Aufwand und Ertrag nicht sachgerecht im gleichen Rechtsträger erfasst sind. Es wäre ohne Zweifel sachlich unrichtig, den Aufwand im Verein und den Erlös in der GmbH auszuweisen. Die Weiterverrechnung des Projektaufwandes hält nicht nur dem Fremdvergleich stand, sondern wird von diesem gefordert.

Aus der Aufstellung ... ist zu entnehmen, dass Personal- und Sachkosten in Höhe von ATS 1,1 Mio. aus 1998 übernommen wurden. Weiters wurden noch 0,4 Mio. an ursprünglich im Verein aktivierten Ingangsetzungskosten weiterverrechnet.

Es handelt sich beim Gesamtaufwand von ATS 1,5 Mio. um Anlaufkosten im Zusammenhang mit dem Aufbau eines neuen Geschäftsfeldes, also um Organisations-, Betriebs- und Verwaltungsausgaben, deren Nutzen für das Unternehmen über eine Abrechnungsperiode hin- ausgeht, die aber nicht zur Schaffung eines Vermögensgegenstandes beigetragen haben (Schaffung der Betriebs-, Verwaltungs- und Vertriebsorganisation, Personalaufwand während der Anlaufphase, Marktstudien): Es handelt sich um Kosten der Ingangsetzung für die die Ausübung eines den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entsprechenden handelsrechtlichen Aktivierungswahlrechtes auch für die steuerliche Erfolgsermittlung maßgeblich ist und welches im konkreten Fall nicht genutzt wurde...."

Im Feststellungsbescheid 1998 wurden die erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit ATS -360.621,-- festgestellt und auf die drei atypisch stillen Beteiligten aufgeteilt. In der Bescheidbegründung wurde iW ausgeführt, aufgrund der in der Vorhaltsbeantwortung abgegebenen Stellungnahme werde davon ausgegangen, dass durch den Akquisitionsaufwand des

Gesellschafters ein unkörperliches Wirtschaftsgut (Firmenwert) geschaffen wurde, das von der später gegründeten GmbH erworben wurde. Der Akquisitionsaufwand i. H. v. ATS 1,5 Mio. sei zu aktivieren und verteilt auf 15 Jahre abzuschreiben. 1998 sei eine Halbjahres AfA von 50.000,-- anzusetzen.

In der am 3.12.2001 eingebrochenen Berufung wurde iW vorgebracht, es sei stets betont worden, dass sich der verrechnete Aufwand von ATS 1,5 Mio. aus zwei Komponenten zusammensetze, nämlich der Weiterverrechnung von in 1998 angefallenem Akquisitionsaufwand für bestimmte Kunden bzw. Geschäftsfelder iHv rund ATS 1,1 Mio und der Weiterverrechnung von ursprünglichem Ingangsetzungsaufwand aus Vorperioden iHv rund 0,4 Mio ATS (verbliebener Restbuchwert), die beide nicht als Firmenwert angesehen werden könnten. Charakteristika eines Firmenwertes seien nämlich, dass der Firmenwert grundsätzlich bei entgeltlichem Erwerb eines Betriebs in Erscheinung trete, wenn das Entgelt höher ist, als die Summe der für die einzelnen Wirtschaftsgüter geleisteten Kaufpreise. Der Firmenwert sei der Mehrwert über den Substanzwert der einzelnen materiellen und immateriellen Wirtschaftsgüter. Er könne nicht einzelnen betrieblich eingesetzten Wirtschaftsgütern zugeordnet werden. Er werde durch den Betrieb eines Unternehmens im Ganzen bewirkt. Er gründe sich ua auf den Kundenstock, die Vertriebswege, den guten Ruf, die Bekanntheit der Firma, die guten Geschäftsbeziehungen, die Qualität der Belegschaft, die langjährige Erfahrung etc. Er gelte als einheitliches Wirtschaftsgut, das nicht in weitere Faktoren zerlegt werden könne. Werde ein Betrieb entgeltlich erworben, seien die Wirtschaftsgüter einschließlich des Firmenwertes mit den Anschaffungskosten zu bewerten. Der Ansatz eines Firmenwertes kommen ur dann in Frage, wenn die für die Übernahme des Unternehmens bewirkte Gegenleistung die tatsächlichen Werte der einzelnen übernommenen Wirtschaftsgüter übersteige bzw. der Kaufpreis nicht nachweislich für bestimmte einzelne Wirtschaftsgüter aufgewendet werde.

Der Akquisitionsaufwand 1998 iHv rund ATS 1,1 Mio sei im A Verein angefallen und weiterverrechnet worden. Es handle sich um Personal- und Sachaufwand, der im Rahmen der Knüpfung neuer Geschäftsbeziehungen angefallen sei und dort als Aufwand verbucht worden sei. Diese Aufwendungen hätten in der Folge erst im Wirkungsrahmen der Bw. zu Vertragabschlüssen und damit zu konkretem Projektaufwand mit Vergütungsanspruch geführt, woraus die in der Beilage angeführten Erlöse folgten.

Bei den Personal- und Sachaufwendungen handele es sich somit um Anlaufkosten im Zusammenhang mit dem Aufbau neuer Geschäftsbeziehungen, also um Organisations-, Betriebs- und Verwaltungsausgaben, deren Nutzen für das Unternehmen zwar über eine Abrechnungsperiode hinausgehe, die aber nicht zur Schaffung eines Vermögensgegenstandes geführt hätten. Die weiterverrechneten und von der Bw. übernommenen Kosten beträfen die

Ingangsetzung der Geschäftstätigkeit der Bw. Es stünde ihr daher allenfalls eine Aktivierungswahlrecht zu, das im konkreten Fall nicht genutzt worden sei.

Beim Ingangsetzungsaufwand aus Vorperioden handle es sich um im A Verein in den Jahren 1995 bis 1997 aktivierte und in den Folgeperioden laufend abgeschriebene Ingangsetzungsaufwendungen im Zusammenhang mit dem Aufbau neuer Geschäftsfelder. Diese Aufwendungen seien etwa in der Höhe des verbliebenen Restbuchwertes mit Übernahme der Geschäftsfelder durch die Bw. an diese weiterverrechnet worden. Es handele sich um typische Ingangsetzungsaufwendungen (Schaffung der Betriebs-, Verwaltungs- und Vertriebsorganisation, Personalaufwand während der Anlaufphase, Marktstudien).

Diese ursprünglichen Ingangsetzungsaufwendungen müssten auch nach der teilweisen Weiterverrechnung (verbliebener Restbuchwert) an die Bw. als solche weiterhin anerkannt werden, da sich am Charakter der Aufwendungen nichts ändere. Dies gelte gleichermaßen für den Akquisitionsaufwand 1998. Auch in wirtschaftlicher Betrachtungsweise ändere die Tatsache, dass die Bearbeitung der neu aufgebauten Geschäftsfelder zweckmäßiger Weise in einem anderen Rechtsträger erfolgte, nichts an der Qualität der Aufwendungen. Eine andere Interpretation widerspräche wohl auch handelsrechtlichen GoB wie dem Vorsichtsprinzip und infolge der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz auch dem Steuerrecht, wenn weiterverrechnete Ingangsetzungsaufwendungen beim fortsetzenden Unternehmer einem Qualitätswandel als Firmenwert unterliegen würden.

Daher könne der Vorstellung vom Vorliegen eines Firmenwertes grundsätzlich nicht gefolgt werden, da es sich um Ingangsetzungsaufwendungen handele. In einer Anlaufphase, in der nur Aufwendungen angefallen seien, die noch keine Wirtschaftsgüter geschaffen hätten, könne der für das Vorliegen eines Firmenwertes erforderliche Mehrwert über den Substanzwert der einzelnen Wirtschaftsgüter nicht vorliegen.

Es handle sich auch um kein anderes allfällig aktivierungsfähiges Wirtschaftsgut. So könne aufgrund des nur kurzen Zeitraumes, in dem die Akquisitionsaufwendungen 1998 angefallen seien, nicht die Schaffung eines Kundenstockes erblickt werden, zumal die dafür notwendigen Voraussetzungen für dauerhafte Beziehungen (zB persönliche Vertrauensverhältnisse, dauerhafte Geschäftsbeziehungen etc.) noch nicht entstanden sein könnten.

Es werde daher der Antrag gestellt, den weiterverrechneten Aufwand iHv ATS 1,5 Mio zur Gänze 1998 als Ingangsetzungsaufwand, für den das Aktivierungswahlrecht nicht geltend gemacht worden sei, anzuerkennen.

Für den Fall der Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz werde der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung gestellt.

Das FA legte die Berufung ohne Erlassung einer BVE der Abgabenbehörde zweiter Instanz vor.

In der mündlichen Berufungsverhandlung vor dem UFS brachte der steuerliche Vertreter der Bw. ergänzend vor, die Rechtsansicht des FA, es liege eine verdeckte Gewinnausschüttung vor, sei nur am Anfang des Verfahrens angeführt worden, dann nicht mehr. Bei dieser Beurteilung handle es sich um eine überschießende Betrachtungsweise, da der Gesellschafter nur zu 0,4% beteiligt und es überdies klar sei, welchen Zweck diese Beteiligung habe. Der vom FA angenommene Firmenwert liege auch nicht vor. Es gäbe im Bescheid keine tragfähige Begründung dafür. Es liege kein Vorgang vor, der zur Anschaffung eines Wirtschaftsgutes führe, denn die bloße Kostenübernahme führe noch nicht zur Bildung eines Wirtschaftsgutes. Ein solches sei dadurch charakterisiert, dass es einen Allgemeinverkehrswert habe, was hier nicht der Fall sei.

Der steuerliche Vertreter der Bw. beantragte, seinen bisherigen Ausführungen gemäß von Ingangsetzungsaufwendungen auszugehen, für die es ein Wahlrecht in der GmbH zur Aktivierung gäbe. Von diesem Wahlrecht sei allerdings nicht Gebrauch gemacht worden, sodass der Aufwand sofort abzugsfähig sei.

Der Vertreter der Amtspartei brachte vor, es handle sich um zwei verschiedene juristische Personen und daher um eine bloße Aufwandsabgeltung, sodass kein Ingangsetzungsaufwand für die GmbH vorliegen könne. Wenn auch kein sonstiges Wirtschaftsgut erworben wurde, liege auch kein Anschaffungsvorgang vor.

Der Vertreter der Amtspartei beantragte die Beurteilung des Sachverhaltes als verdeckte Gewinnausschüttung.

Über die Berufung wurde erwogen:

Folgender Sachverhalt steht fest.

"Die A GmbH wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 14.12.1998 gegründet und am 17.12.1998 ins Firmenbuch eingetragen. Sie errichtete gleichzeitig mit drei natürlichen Personen als atypisch beteiligte stille Gesellschafter eine Mitunternehmerschaft.

Gemäß Gesellschafts- und Treuhandvertrag atypisch stille Gesellschaft

- sind die stillen Gesellschafter am Gewinn und Verlust des Unternehmens des Geschäftsherrn (GmbH) ab Beginn des Geschäftsjahres 1998 beteiligt;
- sind die stillen Gesellschafter schuldrechtlich auch am Vermögen einschließlich der stillen Reserven und des Firmenwertes des Geschäftsherrn beteiligt;
- nehmen die stillen Gesellschafter am Gewinn und am Verlust unabhängig vom Zeitpunkt ihres Eintrittes und dem Zeitpunkt der Einzahlung ihrer Vermögenseinlage, die aus der Geschäftstätigkeit des Geschäftsherrn, sei es auch vor seiner Gründung, resultieren, teil;

-
- ist die Teilnahme am Verlust durch die stillen Gesellschafter nicht, insbesondere nicht in der Höhe der stillen Einlage, begrenzt;
 - nimmt der Geschäftsherr am Verlust nicht teil;
 - entspricht das Geschäftsjahr der stillen Gesellschaft jenem des Geschäftsherrn;
 - beginnt das erste Geschäftsjahr mit Eintragung des Geschäftsherrn im Firmenbuch und endet am darauffolgenden Jahresende, somit am 31.12.1998;
 - entsprechen die Geschäftsjahre jeweils dem Kalenderjahr.

Laut Gesellschaftsvertrag der A GmbH beträgt das Stammkapital ATS 500.000,--. Neben 4 natürlichen Personen ist der A Verein mit einer Einlage von ATS 2.000,-- beteiligt. Das erste Geschäftsjahr beginnt mit der Eintragung der Gesellschaft in das Firmenbuch und endet mit dem darauffolgenden 31. Dezember.

Gemäß Jahresabschluss der GmbH betreffend das Rumpfgeschäftsjahr vom 17.12.1998 bis 31.12.1998 wurden die vom A Verein, der am Stammkapital der GmbH beteiligt ist, vorfinanzierten Akquisitionskosten iHv ATS 1,5 Mio. als Aufwand übernommen und als "Verr. Akquisitionsaufwand" unter übrige betriebliche Aufwendungen in der Gewinn und Verlustrechnung geltend gemacht.

Es handelt sich dabei um Personal- und Sachaufwand iHv rund ATS 1,1 Mio, der vor Gründung der GmbH bis Dezember 1998 im A Verein angefallen ist. Dieser Aufwand betrifft Organisations-, Betriebs- und Verwaltungsausgaben im Zusammenhang mit dem Aufbau neuer Geschäftsbeziehungen (vorbereitende Forschungsarbeiten, interner Aufwand, erbrachte Vorleistungen, Kontakte geschaffen etc.)

Beim geltend gemachten Aufwand von ATS 400.000,-- handelt es sich um im A Verein in den Jahren 1995 bis 1997 aktivierten und in den Folgeperioden laufend abgeschriebene Ingangsetzungsaufwendungen im Zusammenhang mit dem Aufbau neuer Geschäftsfelder. (Schaffung der Betriebs-, Verwaltungs- und Vertriebsorganisation, Personalaufwand während der Anlaufphase, Marktstudien). Diese Aufwendungen wurden etwa in der Höhe des verbliebenen Restbuchwertes mit Übernahme der Geschäftsfelder durch die A GmbH an diese weiterverrechnet.

Die Bearbeitung der durch den A Verein bis Dezember 1998 neu aufgebauten Geschäftsfelder erfolgte ab deren Gründung durch die GmbH.

Der im Jahr 1988 von der A GmbH geltend gemachte Verlust wurde gemäß Gesellschafts- und Treuhandvertrag atypisch stille Gesellschaft zur Gänze den stillen Gesellschaftern zugewiesen.

Der Sachverhalt ist unbestritten und beruht auf den vorliegenden Verträgen, dem Auszug aus dem Firmenbuch, dem vorgelegten Jahresabschluss der A GmbH und dem Vorbringen der Parteien.

In rechtlicher Hinsicht ist auszuführen.

Strittig ist die Beurteilung des Aufwandes von ATS 1,5 Mio., der im A Verein vor Gründung der A GmbH angefallen ist und von dieser "übernommen" und geltend gemacht wurde.

Ingangsetzungskosten der A GmbH liegen nicht vor.

Es handelt sich um Aufwand, den der A Verein vor Gründung der GmbH im Jahr 1998 und in den Vorjahren hatte. Der A Verein ist ein eigenes Rechtssubjekt und die A GmbH ist ein eigenes Rechtssubjekt. Es handelt sich um zwei verschiedene juristische Personen. Grundsätzlich sind Aufwendungen demjenigen zuzurechnen, der sie wirtschaftlich trägt. Im gegenständlichen Fall trägt der Verein die Aufwendungen und kann dieser sie daher, sei es als sofort abzugsfähigen oder im Wege der AfA verteilten Aufwand, steuerlich geltend machen. Da der Verein an der GmbH beteiligt ist, liegen Kosten eines Gesellschafters vor, die unstrittig bereits vor Abschluss des Gesellschaftsvertrages der GmbH entstanden sind. Dies ändert nichts daran, dass die Kosten nur beim Gesellschafter, dem Verein, steuerlich berücksichtigt werden können. Diese Kosten können nicht mit steuerlicher Wirksamkeit in die Sphäre der erst später gegründeten Gesellschaft verlagert werden. Wie das FA richtig ausführt, kann eine rechtliche Verpflichtung nicht vorliegen, da die GmbH zum Zeitpunkt, zu dem die Kosten entstanden sind, noch nicht existierte. Es war daher für die GmbH rechtlich und tatsächlich unmöglich, an den späteren Gesellschafter einen Auftrag zur Erbringung von Leistungen zu erteilen.

An dieser Beurteilung kann sich auch durch den Passus im Vertrag über die Errichtung der atypisch stillen Gesellschaft nichts ändern, wonach den stillen Gesellschaftern auch Verluste zugewiesen werden, die vor Gründung des Geschäftsherrn (der GmbH) entstanden sind.

Den stillen Gesellschaftern können nur die Verluste zugewiesen werden, die die GmbH erzielt, da die stillen Gesellschafter am Gewinn und Verlust **der GmbH** beteiligt sind. Ändert sich die Höhe der Einkünfte bei der GmbH, ändert sich entsprechend die Höhe der den stillen Gesellschaftern zuzuweisenden Einkünfte. Werden die Aufwendungen bei der GmbH nicht anerkannt, ist es denkunmöglich, sie als Verluste den stillen Gesellschaftern zuzuweisen.

Im übrigen sind rückwirkende Vereinbarungen im Steuerrecht grundsätzlich ungültig. Verluste, die vor Gründung der GmbH entstanden sind, sind aber auch vor Gründung der atypisch stillen Gesellschaft entstanden und könnten daher auch aus diesem Grund keinesfalls den stillen Gesellschaftern zugewiesen werden.

Irrelevant ist, ob es sich um Ingangsetzungsaufwand bzw Akquisitionsaufwand des Vereins handelt, der später zu positiven Einkünften der GmbH führt. Es widerspricht dem Grundsatz der Subjektbesteuerung, Aufwendungen eines Rechtssubjekts bei einem anderen Rechts-subjekt geltend zu machen.

Richtig ist, dass auch der entgeltliche Erwerb eines Firmenwertes nicht vorliegt.

Der Firmenwert ist jener Wert eines Betriebes, der nicht einzelnen betrieblich eingesetzten Wirtschaftsgütern zugeordnet werden kann, sondern sich als Mehrwert über den Substanzwert der einzelnen materiellen und immateriellen Wirtschaftsgüter ergibt. Der Firmenwert wird iR eines (Teil)betriebserwerbes miterworben. Soweit der Kaufpreis für das Unternehmen die Werte der einzelnen Vermögensgegenstände übersteigt, stellt der Differenzbetrag grundsätzlich den Firmenwert dar.

Im vorliegenden Fall ist weder ein Betrieb noch ein Teilbetrieb erworben worden. Es wurden auch nicht der Kundenstock oder andere Firmenwertbestandteile erworben. Der Bw. ist zu folgen, dass überhaupt kein Vorgang vorliegt, der zur Anschaffung eines Wirtschaftsgutes führt. Es handelt sich um eine bloße Kostenübernahme, die nicht zur Bildung eines Wirtschaftsgutes führt. Die getätigten Aufwendungen haben keine Wirtschaftsgüter geschaffen. Sie haben nicht zur Schaffung von Vermögensgegenständen beigetragen.

Der UFS teilt die diesbezügliche, von der Bw. ausführlich begründete Rechtsansicht, der sich im Laufe des Verfahrens vor der Berufungsbehörde auch die Amtspartei angeschlossen hat, dass hier nicht der entgeltliche Erwerb eines Firmenwertes vorliegt.

Es handelt sich um eine verdeckte Gewinnausschüttung.

Gem. § 8 Abs. 2 KStG idgF ist es für die Ermittlung des Einkommens ohne Bedeutung, ob das Einkommen

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

Die nachträgliche Übernahme der Kosten durch die GmbH erfolgte ohne Rechtsgrund und somit freiwillig. Es handelt sich um eine bloße Aufwandsabgeltung. Diese ohne rechtliche Verpflichtung erfolgte freiwillige Übernahme der Kosten (Aufwendungen) eines Gesellschafters ist nur aus der Gesellschafterstellung zu erklären. Es liegt daher eine verdeckte Gewinnausschüttung vor.

Der Umstand, dass der Verein nur zu 0,4% an der GmbH beteiligt ist, ändert daran nichts, da die Höhe der Beteiligung grundsätzlich unbeachtlich ist.

(s. Wiesner/Schneider/Spanbauer/Kohler, KStG 88, Verlag Manz, Stand 1.1.1996, § 8,

Anm. 15).

Voraussetzung für das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung ist eine Eigentumsbeziehung zu einer Körperschaft, das objektive Tatbild einer Einkommensminderung bei der Körperschaft, das subjektive Tatbild des Verdeckens der Einkommensverteilung; und ferner dass die Ausschüttung dritten der Körperschaft fremd gegenüberstehenden Personen nicht gewährt würde.

Alle diese Elemente sind gegeben. Der Verein ist an der GmbH beteiligt, die Übernahme der Kosten führt zu einer Einkommensminderung bei der GmbH und die Einkommensverteilung wird als "Verrechneter Akquisitionsaufwand" unter übrige betriebliche Aufwendungen geltend gemacht und dadurch verdeckt. Nicht beteiligten Dritten wäre der Aufwand nicht abgegolten worden.

Der von der GmbH geltend gemachte Aufwand iHv ATS 1,5 Mio. wird daher zur Gänze nicht anerkannt und ist den atypisch stillen Gesellschaftern nicht zuzuweisen.

Das Ergebnis der Bw. laut BE beträgt daher in ATS:

- 1,810.621	Verlust laut Erklärung
+ 1,500.000	nicht anerkannter Akquisitionsaufwand
- 310.621	Verlust laut BE

Der Verlust in Euro laut BE beträgt daher - 22.574,20--

Der Bescheid wird abgeändert wie folgt.

Die im Kalenderjahr 1998 erzielten Einkünfte werden gem. § 188 BAO festgestellt. (in Euro)

Einkünfte aus Gewerbebetrieb - 22.574,20--

Bei der Veranlagung der (beteiligten) Steuerpflichtigen sind im Rahmen der Einkommensermittlung zu berücksichtigen: In Frage kommende Begünstigungen/Besteuerungswahlrechte nach §§ 24, 37, 97, 117 und 117a EStG 1988.....

001 X *Einkünfte - 12.898,90*

Bei der Veranlagung des (beteiligten) Steuerpflichtigen sind im Rahmen der Einkommensermittlung zu berücksichtigen: In Frage kommende Begünstigungen/ Besteuerungswahlrechte nach §§ 24, 37, 97, 117 und 117a EStG 1988.

002 Y *Einkünfte - 6.449,45*

Bei der Veranlagung des (beteiligten) Steuerpflichtigen sind im Rahmen der Einkommensermittlung zu berücksichtigen: In Frage kommende Begünstigungen/ Besteuerungswahlrechte nach §§ 24, 37, 97, 117 und 117a EStG 1988.

003 Z

Einkünfte - 3.225,85

Bei der Veranlagung des (beteiligten) Steuerpflichtigen sind im Rahmen der Einkommensermittlung zu berücksichtigen: In Frage kommende Begünstigungen/ Besteuerungswahlrechte nach §§ 24, 37, 97, 117 und 117a EStG 1988.

Wien, 10. 5. 2004