



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vom 3. Dezember 2001, vertreten durch Examina Revisions-, Treuhand- und Beratungsges.m.b.H, Wirtschaftsprüferin, 1020 Wien, Obere Donaustraße 71 gegen den Bescheid des Finanzamtes X. vom 18. Oktober 2001 betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 1998 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) ist eine atypisch stille Gesellschaft, die ihre Tätigkeit in der Erklärung zur Feststellung der Einkünfte für das streitgegenständliche Jahr 1998 mit Erforschung und Entwicklung von Systemlösungen zur Ressourcenschonung und Umweltentlastung, Vermarktung von Systemlösungen und Beratung bezeichnete.

Mit der Unterzeichnung des Gesellschaftsvertrages am 15. Dezember 1998 wurde auch die Austria Recycling Verein zur Förderung von Recycling und Umweltschutz in Österreich und Co Consulting GesmbH (A-GesmbH) gegründet. Ebenso wurde mit Gesellschafts- und Treuhandvertrag zwischen der A-GesmbH als Treugeberin und einer Treuhand GesmbH als Treuhänderin für eine Reihe stiller Gesellschafter eine atypisch stille Gesellschaft (Bw.) errichtet.

Im Zuge der Feststellung der Einkünfte für das streitgegenständliche Jahr stellte die Amtspartei fest, dass die Bw. die in der Folge strittigen Aufwendungen in Höhe von S 1,5 Mio.

von ihrem Gesellschafter, dem Verein „Austria Recycling Verein zur Förderung von Recycling und Umweltschutz in Österreich“, als Aufwand abgesetzt habe. Das Finanzamt teilte der Bw. mit, dass durch diesen Aufwand ein unkörperliches Wirtschaftsgut (Firmenwert) geschaffen worden sei. Dieser Aufwand sei zu aktivieren und auf 15 Jahre abzuschreiben.

In der rechtzeitig eingebrachten **Berufung** sprach sich die Bw. gegen die Ansicht des Finanzamtes, der Aufwand sei als Firmenwert zu aktivieren, aus und brachte vor, dass sich dieser verrechnete Aufwand in Höhe von S 1,5 Mio. aus zwei Komponenten zusammensetze:

Zum Einen die Weiterverrechnung des im Jahre 1998 angefallenen Akquisitionsaufwands für bestimmte Kunden bzw. Geschäftsfelder in Höhe von rund S 1,1 Mio. und zum Anderen die Weiterverrechnung des ursprünglichen Ingangsetzungsaufwands aus Vorperioden in Höhe von S 400.000,00 (verbliebener Restbuchwert).

Insbesondere sei zu den Argumenten des Schreibens vom 16. Oktober 2001 keine Stellung genommen worden.

Der Firmenwert trete grundsätzlich bei entgeltlichem Erwerb eines Betriebes in Erscheinung, wenn das Entgelt höher sei als die Summe der für die einzelnen materiellen und immateriellen Wirtschaftsgüter geleisteten Kaufpreises. Der Firmenwert ergebe sich aus Mehrwert über den Substanzwert der einzelnen materiellen und immateriellen Wirtschaftsgüter.

Der Firmenwert gründe sich u.a. auf Kundenstock, Vertriebswege, den guten Ruf, die Bekanntheit der Firma, die Qualität der Belegschaft, die langjährige Erfahrung, die innerbetriebliche Organisation, den Auftragsbestand. Im Übrigen gelte der Firmenwert als einheitliches Wirtschaftsgut, welches nicht in weitere Faktoren zerlegt werden könne.

Der Firmenwert sei von den übrigen selbständig bewertbaren körperlichen und unkörperlichen Wirtschaftsgütern abzugrenzen und komme ein Ansatz eines Firmenwertes nur dann in Frage, wenn die für die Übernahme des Unternehmens bewirkte Gegenleistung die tatsächlichen Werte der einzelnen übernommenen Wirtschaftsgüter überstiegen bzw. der Kaufpreis nicht nachweislich für bestimmte einzelne Wirtschaftsgüter aufgewendet worden sei. Der weiterverrechnete Personal- und Sachaufwand in Höhe von S 1,1 Mio. sei im Jahr 1998 im Verein „Austria Recycling Verein zur Förderung von Recycling und Umweltschutz in Österreich“ (A-Verein) im Rahmen der Knüpfung neuer Geschäftsbeziehungen angefallen und dort als Aufwand verbucht worden. Diese Aufwendungen hätten in der Folge erst im Wirkungsrahmen der Bw. zu Vertragsabschlüssen geführt und damit zu konkretem Projektaufwand mit Vergütungsanspruch, woraus die in der Beilage angeführten realisierten bzw. prognostizierten Erlöse erfolgten.

Die Personal- und Sachaufwendungen seien Anlaufkosten im Zusammenhang mit dem Aufbau neuer Geschäftsbeziehungen also in Organisations-, Betriebs- und Verwaltungsausgaben, deren Nutzen für das Unternehmen zwar über eine Abrechnungsperiode hinausgehe, aber nicht zur Schaffung eines Vermögensgegenstandes geführt hätten.

Die weiterverrechneten und von der Bw. übernommenen Kosten würden die Ingangsetzung der Geschäftstätigkeit der Bw. betreffen.

Der ursprünglich im A-Verein in den Jahren 1995 bis 1997 aktivierte und in den Folgeperioden laufend abgeschriebene Ingangsetzungsaufwand sei im Zusammenhang mit dem Aufbau neuer Geschäftsfelder, etwa in der Höhe des verbliebenen Restbuchwertes mit Übernahme der Geschäftsfelder durch die Bw., an diese weiterverrechnet worden. Diese ursprünglichen Ingangsetzungsaufwendungen seien daher auch nach der teilweisen Weiterverrechnung (verbliebener Restbuchwert) an die Bw. weiterhin anzuerkennen, da sich am Charakter der Aufwendungen allein aufgrund der Weiterverrechnung nichts ändere.

Auch in wirtschaftlicher Betrachtungsweise ändere die Tatsache, dass die Bearbeitung der neu aufgebauten Geschäftsfelder zweckmäßiger Weise in einem anderen Rechtsträger erfolgt sei, nichts an der Qualität der Aufwendungen. Eine dagegen stehende Interpretation widerspräche den handelsrechtlichen Grundsätzen der ordnungsgemäßen Buchführung sowie dem Vorsichtsprinzip. Infolge der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz widerspräche eine andere Interpretation auch dem Steuerrecht, wenn weiterverrechnete Ingangsetzungsaufwendungen beim fortsetzenden Unternehmen einen Qualitätswechsel als Firmenwert unterlägen.

Sowohl die weiterverrechneten Personal- und Sachaufwendungen in Höhe von S 1,1 Mio. als auch die Ingangsetzungsaufwendungen aus Vorperioden in Höhe von S 400.000,00 seien Ingangsetzungsaufwendungen.

Der Firmenwert sei jener Wert eines Betriebes, der nicht einzelnen betriebliche eingesetzten Wirtschaftsgütern zuzuordnen sei, sondern sich als Mehrwert der einzelnen materiellen und immateriellen Wirtschaftsgüter über den Substanzwert ergebe. In einer Aufbauphase eines Betriebes, in der nur Aufwendungen angefallen seien, die noch keine Wirtschaftsgüter geschaffen hätten, könne ein solcher Mehrwert somit nicht vorliegen.

Allein aufgrund des kurzen Zeitraums, in dem die Akquisitionsaufwendungen 1998 angefallen seien, sei nicht die Schaffung eines Kundenstocks zu erblicken, zumal die dafür notwendigen Voraussetzungen für dauerhafte Beziehungen (z.B. persönliche Vertrauensverhältnisse, dauerhafte Geschäftsbeziehungen etc.) noch nicht entstanden seien.

Mit der in der Folge erlassenen abweislichen **Berufungsentscheidung** wurde der Abzug der geltend gemachten Aufwendungen in Höhe von S 1,5 Mio. unter dem Titel einer verdeckten Gewinnausschüttung versagt.

Eine dagegen erhobene **Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof** zur Zahl 2004/13/0095 hatte insoweit Erfolg, als die Berufungsentscheidung wegen Rechtswidrigkeit in Folge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben wurde.

Im **fortgesetzten Rechtsmittelverfahren** führte die Bw. aus, dass die weiterverrechneten Vorleistungen des A-Vereins Anlaufkosten im Zusammenhang mit dem Aufbau neuer Geschäftsfelder, also Organisations-, Betriebs- und Verwaltungsausgaben seien, deren Nutzung für das Unternehmen über eine Abrechnungsperiode hinausgehe. Diese Vorleistungen hätten jedoch nicht zur Schaffung eines Vermögensgegenstandes beigetragen. Eingangsetzungsaufwendungen seien alle Aufwendungen, die durch das Eingangssetzen des Betriebes verursacht worden seien, die anfielen, um die wirtschaftlichen Voraussetzungen für die Aufnahme des Geschäftsbetriebes zu schaffen. Der Zeitraum der Eingangsetzung erstrecke sich von den Handlungen, die das Ziel hätten, die wirtschaftlichen Voraussetzungen für die Aufnahme des Geschäftsbetriebes zu schaffen und die durchaus vor dem Zeitpunkt der rechtlichen Gründung des Unternehmens liegen könnten bis zum Beginn des laufenden Geschäftsbetriebes, worunter das Erreichen der Verkaufsfähigkeit bzw. die Aufnahme der geregelten Leistungserbringung zu verstehen sei (Romuald Bertl, Klaus Hirschler, RWZ 1999, 299).

Der übernommene Personal- und Sachaufwand betreffe bereits aufgebaute im Schreiben vom 16. Februar 2001 dargestellte Geschäftsfelder und seien somit typische Eingangsetzungsaufwendungen.

Die Eingangsetzungsaufwendungen im Zusammenhang mit dem aufzubauenden Geschäftsfeld würden u.a. inhaltlich den Aufbau eines Kundenstocks sowie eines einschlägigen Know Hows betreffen. Diese Aufbau- und Entwicklungsarbeiten, die vom A-Verein an die A-GesmbH weiterverrechnet worden seien, seien jedoch nicht als selbständig zu bewertendes Wirtschaftsgut zu interpretieren.

Der Akquisitionsaufwand aus den Jahren 1995 bis 1997 sei durch den A-Verein als Eingangsetzungsaufwand aktiviert und aliquot abgeschrieben worden. Zum Zeitpunkt der Weiterverrechnung an die A-GesmbH sei ein Restwert in Höhe von ca. S 400.000,00 verblieben. Aus der Sicht der A-GesmbH handle es sich hierbei um ursprünglichen Eingangsetzungsaufwand.

Die Übernahme der vom A-Verein getätigten Anlaufkosten für die neuen Projekte sei durch die A-GesmbH erfolgt, da die A-GesmbH im Zuge der Abgeltung der Anlaufkosten das Recht

erworben habe, diese Geschäftsfelder weiter aufzubauen und sämtliche damit in Verbindung stehenden Projekterlöse zu lukrieren. Der A-Verein habe ab 1995 ein neues Geschäftsfeld unter Z. -Umweltprogramm initiiert und dieses in der Folge um kommunale Umweltberatung erweitert.

Die Übernahme der Aufwendungen des A-Vereines durch die A-GesmbH habe den Zweck gehabt, die fragile Substanz von Geschäftskontakten und Beratungsbeziehungen in der weiteren Bearbeitung durch die A-GesmbH nicht zu gefährden und die mit dem Geschäftsfeld verbundenen Umsatz- und Ertragschancen zu nutzen.

Nach Mayr sei das Kriterium eines Wirtschaftsgutes, dass es einen wirtschaftlichen Nutzen stifte. Er gehe davon aus, dass nicht jeder wirtschaftliche Nutzen ein Wirtschaftsgut verkörpere. Das Realisationsprinzip fordere vom Wirtschaftsgut sichere Werte. Den Ertragserwartungen – dem Firmenwert – fehle diese Sicherheit und daher die Wirtschaftsgutqualität. Nur veräußerte Ertragserwartungen würden zu Erträgen führen; erworbene Ertragserwartungen blieben hingegen Ertragserwartungen. Die Ertragserwartungen eines Unternehmens würden im Firmenwert stecken. Der Firmenwert bilde das Sammelbecken der Ertragserwartungen. Ertragserwartungen seien nach dem Realisationsprinzip keine Wirtschaftsgüter. Das EStG fingiere den derivativen Firmenwert als Wirtschaftsgut (Mayr, Gewinnrealisierung, Wien 2001, S. 161 ff.)

Der handelsrechtliche Begriff des Vermögensgegenstandes decke sich weitgehend mit jenem des aktiven Wirtschaftsgutes. Allerdings sei nicht jedes Wirtschaftsgut auch ein Vermögensgegenstand im Sinne der handelsrechtlichen Vorschriften (vgl. Wiesner, SWK 1991, AI 139; Hofstätter/Reichel, ESt-Kommentar, Band III A, § 4 Abs. 1, Rz 8).

Der Firmenwert sei jener Wert eines Betriebes, der nicht einzelnen betrieblich eingesetzten Wirtschaftsgütern zuzuordnen sei, sondern sich als Mehrwert über den Substanzwert der einzelnen materiellen und immateriellen Wirtschaftsgüter ergebe, also durch den Betrieb des Unternehmens im Ganzen vermittelt werde. Eine vom Betrieb abgesonderte Existenz des Firmenwertes sei grundsätzlich nicht möglich, da er nur im betrieblichen Gefüge manifestiert werde. Der Firmenwert trete bei entgeltlichem Erwerb eines Betriebes in Erscheinung, wenn das Entgelt höher sei als die Summe der für die einzelnen materiellen und immateriellen Wirtschaftsgüter geleisteten Kaufpreise (Quantschnigg, Schuch, § 8, Tz 34 f.).

Schwebende Arbeitsverträge oder genauer die Arbeitsleistung, der im Unternehmen tätigen Arbeitnehmer, seien nicht als abnutzbare immaterielle Einzelwirtschaftsgüter, sondern als geschäftswertbildende Faktoren zu beurteilen. Das Vorhandensein eines eingespielten Teams erfahrener Fachleute entziehe sich ebenso wie der gute Ruf eines Unternehmens, die

Organisation, der Standort eines Unternehmens, einer selbständigen Bewertung und würden lediglich den Wert des Unternehmens als Ganzes bestimmen (RdW 1986, S. 322).

Im Pkt. 5.1.3.1 zitierte die Bw. hinsichtlich Auftragsbestand, Wirtschaftsgut, Firmenwert die Ansicht Mayrs, dass einem Auftragsbestand eine gewisse Qualität nicht abzusprechen sei, wie ein Vergleich mit dem Firmenwertbestandteil Kundenstamm belege. Eine im Kundenstamm schlummernde Gewinnerwartung steige mit dem Vertragsabschluss zur vertraglich gesicherten Gewinnerwartung. Mayr sei der Ansicht, dass der Vertragsabschluss nicht für die Gewinnrealisierung reiche und daher zu keinem selbständigen Wirtschaftsgut führe. Den Gewinn aus einem schwebenden Geschäft dürfe auch derjenige nicht selbständig ausweisen, der das Geschäft entgeltlich übernehme. Der derivative Auftragsbestand löse sich ebenso wenig aus dem derivativen Firmenwert, wie der originäre Auftragsbestand aus dem originären Firmenwert. Der Firmenwert umfasse alle Ertragserwartungen. Ertragserwartungen seien nach dem Realisationsprinzip keine Wirtschaftsgüter; allerdings fingiere das EStG den derivativen Firmenwert als Wirtschaftsgut. Daher erfasse die Wirtschaftsgutfiktion des derivativen Firmenwertes auch den übernommenen (abgegoltenen) Auftragsbestand. Der beim Unternehmenserwerb übernommene Auftragsbestand gehe in den derivativen Firmenwert ein - unabhängig einer gesonderten Abgeltung des Auftragsbestandes. Der beim Unternehmenserwerb übernommene Auftragsbestand sei kein selbständiges Wirtschaftsgut, sondern gehöre zum Firmenwert – sei ein firmenwertbildender Faktor (Mayr, Gewinnrealisierung, Wien 2001, S. 196 f.)

Nach Romuald Bertl, Klaus Hirschler in RWZ 1997, 167 liege ein Vermögensgegenstand dann vor, wenn insbesondere das Merkmal der selbständigen Verkehrsfähigkeit erfüllt sei. Selbständige Verkehrsfähigkeit setze nicht zwingend Einzelveräußerbarkeit voraus, eine Einzelverwertbarkeit im Sinne einer Nutzungsüberlassung an Dritte müsse aber möglich sein. Hierbei müsse es sich um konkretisierte Vermögenswerte handeln. Wenn eine Verkehrsfähigkeit im Sinne einer Einzelübertragungsmöglichkeit nicht gegeben sei, liege auch kein Vermögensgegenstand vor. Vermögenswerte, die nur zusammen mit anderen Werten übertragen werden können, wie insbesondere der Firmenwert, würden daher keinen einzel bewertbaren Vermögensgegenstand darstellen.

Steuerrechtlich sei der Auftragsbestand als selbständiges Wirtschaftsgut zu werten, wenn er selbständig verkehrsfähig sei, d.h. unternehmensrechtliche Vermögensgegenstandseigenschaft erfülle, wobei die Wirtschaftsguteigenschaft des Auftragsbestandes durch Literaturmeinungen und Urteile des BFH bestätigt worden seien. Die Rechte aus derartigen schwebenden Verträgen seien als selbständig bewertungsfähige, immaterielle Wirtschaftsgüter und nicht als Bestandteil des Firmenwertes anzusehen.

Der Verwaltungsgerichtshof sehe den Auftragsbestand als Teil des Firmenwertes an.

In ihrer Schlussfolgerung führte die Bw. unter Pkt. 5.2. aus, dass mit Übernahme der Anlaufkosten der A-GesmbH die gesamten Personal- und Sachaufwendungen, die inhaltlich typischen Ingangsetzungsaufwendungen zur Schaffung der Voraussetzungen für die Aufnahme des Geschäftsbetriebes der neuen Geschäftsfelder entsprechen, abgegolten und im Gegenzug die Ertragserwartungen im Zusammenhang mit dem neuen Geschäftsfeld übertragen worden seien.

Mit der Übertragung sämtlicher Anlaufkosten seien inhaltlich firmenwertbildende Werte in einem einheitlichen Akt übertragen worden. Die Frage, inwieweit einzelne Firmenwertfaktoren übertragen worden seien, stelle sich nicht, da nicht einzelne Firmenwertfaktoren übertragen worden seien, sondern die Gesamtheit der Anlaufkosten, unabhängig davon, ob die Firmenwertfaktoren als selbständige Wirtschaftsgüter steuerrechtlich zu beurteilen seien oder nicht.

Die Annahme eines Kundenstocks als selbständig bewertbares Wirtschaftsgut sei nicht zutreffend und verweise die Bw. hiezu auf die Berufung vom 3. Dezember 2001, Seite 5. Allein aufgrund des nur kurzen Zeitraums, in dem die Akquisitionsaufwendungen des Jahres 1998 angefallen seien, sei darin nicht die Schaffung eines Kundenstocks ersichtlich, zumal die dafür notwendigen Voraussetzungen für dauerhafte Beziehungen noch nicht entstanden seien.

Zum Zeitpunkt der Übertragung des im Aufbau begriffenen Geschäftsfeldes hätten noch keine konkreten Vertragsabschlüsse mit potenziellen Kunden existiert.

Inwieweit bei Vorliegen konkreter Einzelvertragsabschlüsse der Auftragsbestand ein selbständiges Wirtschaftsgut darstelle, sei in der Literatur unterschiedlich behandelt worden. Bei Vorliegen nur eines Rahmenvertrages sei der Auftragsbestand kein selbständiges Wirtschaftsgut, sondern ein Teil des Firmenwertes; dies müsse umso mehr für kurzfristig aufgebaute Kundenkontakte gelten.

Die übernommenen Projektaufwendungen würden ein zukünftiges noch nicht konkret greifbares Erfolgspotential darstellen, welches als geschäftswertbildender Teil des Firmenwertes zu werten sei.

Grundsätzlich sei von einer engen Auslegung betreffend die Frage inwieweit ein selbständiges Wirtschaftsgut im Fall der Übertragung eines firmenwertbildenden Wertes vorliege auszugehen, da einem derivativen Firmenwert nur aufgrund steuerlicher Fiktion Wirtschaftsgutcharakter zugeschrieben werde.

Eine schriftliche Vereinbarung zwischen der Bw. und der A-GesmbH betreffend die von der Bw. behaupteten Kostenübernahme wurde nicht vorgelegt, da hinsichtlich der Übernahme des Aufwands Einvernehmen bestanden habe.

In Beantwortung eines weiteren **Vorhalts**, in dem der UFS um Unterlagen ersuchte, die einerseits das Vorbringen der Bw., die Aufwendungen (Personal- und Sachaufwand) hätten erst im Wirkungsrahmen der Bw. zu Vertragsabschlüssen geführt und andererseits das Vorbringen der Bw., ihre Aktivitäten seien in ihrem wirtschaftlichen Gehalt mit Marktstudien vergleichbar, stützen würden, wurden ein roter, schwarzer und türkiser Ordner, sowie zwei Bücher der Autorin Y.Y. vorgelegt.

In der am 23. September 2008 stattfindenden **mündlichen Berufungsverhandlung** ergänzte die Bw. ihr Vorbringen, dass die im roten Ordner befindlichen Unterlagen überblicksmäßig die betrieblichen Umsätze und Geschäftsvorgänge der Bw. darstellen würden. Die Unterlagen im schwarzen Ordner würden die Aufwendungen des A-Vereins erläutern, die in weiterer Folge bei der A-GesmbH zu Erlösen geführt hätten.

Das Buch "Redistributionslogistik als Beitrag zur Ressourcenschonung" sei ein Beweis der Fachkompetenz der Bw., die daraus einen kommerziellen Nutzen gezogen habe.

Das Buch "Güter im Haushalt: Gut getrennt oder Gut genutzt" sei der Endbericht eines namentlich genannten Projektes gewesen und hätte den Abschluss des ersten Teiles dargestellt. In die Ausarbeitung dieses Buches sei mehr Arbeitszeit investiert worden, um daraus später einen Nutzen ziehen zu können.

Hinsichtlich anderer Projekte wurde eine Stundenaufstellung vorgelegt, die das Knüpfen von Kontakten und die Ausweitung des Know Hows dokumentiere.

Der türkise Ordner würde neben den Unterlagen des schwarzen Ordners zum Projekt D. Pkt. 1 lit. a bis d (siehe Niederschrift über den Verlauf der mündlichen Berufungsverhandlung, Seite 5 unten und Seite 6 oben) sämtliche Werbeaktionen betreffend das Geschäftsfeld Z. beinhalten.

Auf Befragen der Amtspartei, ob eine schriftliche Vereinbarung zwischen der Bw. und der A-GesmbH abgeschlossen worden sei, wurde diese Frage mit dem Hinweis verneint, dass keine Formvorschriften vorlägen und sich die Vertragsparteien über die einzelnen Details bewusst gewesen wären. Daher sei diese Vereinbarung geordnet zustande gekommen. Außerdem sei der Berufung eine Beilage angeschlossen gewesen, worin klar ersichtlich sei, welche Kosten übernommen worden seien.

Die Bw. habe den Eindruck, dass zwischen der Amtspartei, dem UFS und ihr Einhelligkeit darüber bestünde, dass ein Firmenwert als solcher gar nicht bestehen könnte.

Über die Berufung wurde erwogen:

Während im vorliegenden Berufungsfall die Amtspartei die Ansicht vertritt, der von der Bw. übernommene Aufwand in Höhe von S 1,5 Mio. stelle ein unkörperliches Wirtschaftsgut (Firmenwert) dar, welches auf 15 Jahre abzuschreiben sei, geht die Bw. davon aus, dass die Weiterverrechnung des Aufwands des A-Vereins an die A-GesmbH und schließlich an die Bw. als eine reine Kostenübernahme anzusehen und demnach im streitgegenständlichen Jahr abzusetzen sei.

Wenn nämlich in der Berufung vorgebracht wird, der Firmenwert trete grundsätzlich bei einem entgeltlichen Erwerb eines Betriebes in Erscheinung, trifft diese Ansicht prinzipiell zu. Damit wird jedoch ein getrennter Erwerb einzelner Firmenwertfaktoren nicht ausgeschlossen. Ein Firmenwert kann nämlich aus einzelnen Firmenwertfaktoren, z.B. dem Kundenstock, den Vertriebsrechten, der innerbetrieblichen Organisation, dem Bekanntheitsgrad der Firma, der Qualität der Mitarbeiter bestehen. Wird nun ein Kundenstock oder ein anderer Firmenwertfaktor getrennt erworben, kommen die Vorschriften über den Firmenwert ebenfalls zur Anwendung (Doralt, Kommentar zum EStG, § 8, Tz 48). In der Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof vom 24. Juni 2004, zur Zl. 2004/13/0095 führte die Bw. aus, dass die A-GmbH die strittigen Aufwendungen in Höhe von S 1,5 Mio. deshalb dem A-Verein ersetzt habe, um das aufzubauende Geschäftsfeld Z. Umweltprogramm (KU) samt Arbeitsunterlagen, Kundenbeziehungen zu übernehmen und die damit verbundenen Umsatz- und Gewinnchancen zu realisieren. Dass die Arbeitsunterlagen und Kundenbeziehungen des Geschäftsfeldes KU zumindest ein Teil eines durch den A-Verein geschaffenen Firmenwertes darstellen, liegt somit auf der Hand.

Soweit die Bw. in der Berufung weiters ausführt, der Firmenwert sei von den übrigen selbständigen körperlichen und unkörperlichen Wirtschaftsgütern abzugrenzen und komme ein Ansatz eines Firmenwertes nur in Frage, wenn die für die Übernahme des Unternehmens bewirkte Gegenleistung die tatsächlichen Werte der einzelnen übernommenen Wirtschaftsgüter übersteigen, ist darauf hinzuweisen, dass eben dieser Sachverhalt im vorliegenden Berufungsfall nicht vorliegt.

Die Bw. bringt weiters vor, die Personal- und Sachaufwendungen seien Anlaufkosten im Zusammenhang mit dem Aufbau neuer Geschäftsbeziehungen, deren Nutzen für das Unternehmen über eine Abrechnungsperiode hinaus gehe, jedoch nicht zur Schaffung eines Vermögensgegenstandes geführt hätten, ist entgegenzuhalten, dass diese Aufwendungen zwar im A-Verein und in der A-GesmbH angefallen sind, aber der Aufbau neuer Geschäftsverbindungen ist auch mit einem bestimmten Wert verbunden. Dieser Wert ist nach

Ansicht des UFS Teil eines Firmenwerts, den die Bw. durch die Weiterverrechnung an sie erworben hat.

Ebenso sei der im A-Verein in den Jahren 1995 bis 1997 aktivierte und abgeschriebene Eingangsetzungsaufwand nach der teilweisen Weiterverrechnung an die Bw. anzuerkennen, da sich der Charakter der Aufwendungen aufgrund der Weiterverrechnung an die Bw. nicht geändert habe. Dieser Ansicht ist grundsätzlich zuzustimmen; inwieweit jedoch dieses Vorbringen den UFS überzeugen soll, dass mit dieser Vorgangsweise die Bw. kein Wirtschaftsgut „Firmenwert“ erworben hat, ist nicht nachvollziehbar.

Wenn die Bw. in der Berufung weiters vorbringt, die Bearbeitung der neu aufgebauten Geschäftsfelder sei zweckmäßiger Weise in einem anderen Rechtsträger erfolgt und diese Tatsache ändere nichts an der Qualität der Aufwendungen, ist darauf hinzuweisen, dass nicht die Qualität der Aufwendungen strittig ist – die Aufwendungen sind unstrittig betrieblich veranlasst - sondern das Vorliegen eines Wirtschaftsgutes "Firmenwert". Die Bw. hat selbst in der Berufung ausgeführt, dass ein Teil der Aufwendungen, nämlich der Personal- und Sachaufwand in Höhe von S 1,1 Mio., im Rahmen der Knüpfung neuer Geschäftsbeziehungen angefallen ist. Gerade darauf gründet sich im vorliegenden Fall die Annahme eines Firmenwerts. Aus welchen Gründen die Bearbeitung der neu aufgebauten Geschäftsfelder in einem anderen Rechtsträger erfolgt, ist jedoch nicht entscheidungsrelevant.

Die Bw. führt weiters aus, dass der Firmenwert eines Betriebes sich als Mehrwert der einzelnen materiellen und immateriellen Wirtschaftsgüter über den Substanzwert ergebe und in der Aufbauphase eines Betriebes, in der nur Aufwendungen anfielen, die noch keine Wirtschaftsgüter geschaffen hätten, kein solcher Mehrwert vorliegen könne. Dieser Einwand verfängt insoweit nicht, da dieses Vorbringen, es seien noch keine Wirtschaftsgüter geschaffen worden, nicht dem gegenständlichen Sachverhalt entspricht, hat doch der A-Verein – wie bereits oben ausgeführt – neue Geschäftsbeziehungen geknüpft, welche auf die A-GmbH und schließlich auf die Bw. übergegangen sind. Dass diese neuen Geschäftsbeziehungen einen bestimmten Wert (Firmenwert) darstellen, liegt auf der Hand.

Soweit die Bw. ins Treffen führt, auf Grund des kurzen Zeitraums sei kein Kundenstock geschaffen worden, ist entgegenzuhalten, dass ein Teil der Aufwendungen im A-Verein angefallen sind und dieser Verein ist im Jahr 1946 entstanden. Des Weiteren wurde in Punkt VI des Gesellschafts- und Treuhandvertrages der Bw. betreffend die Gewinn- und Verlustbeteiligung vereinbart, dass die stillen Gesellschafter an sämtlichen Gewinnen und Verlusten, die aus der Geschäftstätigkeit des Geschäftsherrn (A-GmbH), sei es auch vor seiner Gründung resultieren, teilnehmen. Unter diesen Umständen geht aber der Einwand der Bw.,

dass nur ein kurzer Zeitraum für die Bildung eines Kundenstocks zur Verfügung gewesen sei, ins Leere.

Im fortgesetzten Rechtsmittelverfahren bringt die Bw. abermals vor, dass die weiterverrechneten Vorleistungen des Vereines nicht zur Schaffung eines Vermögensgegenstandes beigetragen hätten. Außer dass dieses Vorbringen lediglich von der Bw. behauptet wird, ist sie eine konkrete Begründung schuldig geblieben. Laut Bw. betreffe der weiterverrechnete Personal- und Sachaufwand inhaltlich typische Ingangsetzungsaufwendungen, wobei diese Aufwendungen durch das Ingangsetzen des Betriebes verursacht worden seien. Mag diese Sichtweise für den A-Verein zutreffen, für die Bw. ist diese Ansicht nicht ohne weiteres zu vertreten. Genauso ist die Annahme eines Firmenwerts möglich, der darin besteht, dass die Bw. sowohl den Kundenstock als auch die Mitarbeiter des A-Vereins bzw. der A-GesmbH übernommen hat.

Die Ausführungen zu den Ingangsetzungsaufwendungen unter Hinweis auf den Artikel "Aktivierbarkeit von Anlaufkosten" der Autoren Bertl/Hirschler, RWZ 1999, 299, die in einem Zeitraum ab den Handlungen, die das Ziel hätten, die wirtschaftlichen Voraussetzungen für die Aufnahme des Geschäftsbetriebes zu schaffen, bis zum Beginn des laufenden Geschäftsbetriebes anfielen, zeigen jedenfalls nicht auf, dass der weiterverrechnete Personal- und Sachaufwand inhaltlich typische Ingangsetzungsaufwendungen betreffen würde.

Wenn die Bw. vermeint, der Akquisitionsaufwand aus den Jahren 1995 bis 1997 sei durch den A-Verein als Ingangsetzungsaufwand aktiviert und aliquot abgeschrieben worden und im Jahr 1998 sei ein Restwert in Höhe von S 400.000,00 verblieben, sodass sich dieser Aufwand aus Sicht der A-GesmbH als ursprünglicher Ingangsetzungsaufwand darstelle, ist darauf hinzuweisen, dass nicht der Aufwand aus Sicht der A-GesmbH zu beurteilen ist, sondern der Anschaffungsvorgang aus Sicht der Bw.

Soweit die Bw. den Zweck der Übernahme der Aufwendungen des A-Vereins durch die A-GesmbH darin erblickt, die Geschäftskontakte und Beratungsbeziehungen in der weiteren Bearbeitung durch die A-GesmbH nicht zu gefährden, ist vorab klarzustellen, dass im gegenständlichen Fall die Frage strittig ist, ob die Bw. einen Firmenwert bzw. firmenwertbildende Faktoren erworben hatte oder ob sich dieser Vorgang als eine bloße Kostenübernahme bestimmter Aufwendungen darstellt. Der Zweck der Übernahme der Aufwendungen durch die A-GesmbH ist jedoch nicht Gegenstand der Berufung, sondern die Frage, ob die Bw. ein Wirtschaftsgut "Firmenwert" angeschafft hat.

Die Bw. führt weiters aus, dass im Zuge der Abgeltung der durch den A-Verein getätigten Anlaufkosten die A-GesmbH das Recht erworben habe, Geschäftsfelder weiter aufzubauen und die daraus resultierenden Erlöse zu lukrieren. Dieses Vorbringen ist nicht geeignet den

UFS davon zu überzeugen, dass Eingangsetzungsaufwendungen vorlägen. Vielmehr lässt sich daraus ableiten, dass – wie die Bw. selbst ausgeführt hat - die vom A-Verein initiierten Geschäftsfelder samt dem damit zusammenhängenden Kundenstock erworben wurden und bei weiterer Bearbeitung durch die Bw. zum betrieblichen Erfolg führten. In weitere Folge führte die Bw. auch aus, dass die Übernahme der Aufwendungen den Zweck gehabt hätte, die Geschäftskontakte und Beratungsbeziehungen nicht zu gefährden. Wenn das Finanzamt gerade diese Faktoren im gegenständlichen Fall als firmenwertbildend ansieht, begegnet diese Ansicht grundsätzlichen keinen Bedenken.

Soweit die Bw. in diesem Zusammenhang vorbringt, sie nutze die mit dem Geschäftsfeld verbundenen Umsatz- und Ertragschancen, entfernt sie sich von ihrem Vorbringen, die übernommenen Aufwendungen seien Eingangsetzungsaufwendungen.

Eingangsetzungsaufwendungen sind nämlich alle jene Aufwendungen, die durch das Eingangssetzen des Betriebes verursacht sind und anfallen, um die wirtschaftlichen Voraussetzungen für die Aufnahme eines Geschäftsbetriebes zu schaffen. Dazu zählen insbesondere die Aufwendungen für neue Mitarbeiter, den Aufbau der Unternehmensorganisation, die laufende Miete. Keiner dieser Tatbestandsmerkmale liegen nach Ansicht des UFS vor, sodass davon auszugehen ist, dass die Bw. einzelne Firmenwertfaktoren, wie z.B. den Kundenstock, den Bekanntheitsgrad und die Organisation des A-Vereins und der A-GesmbH erworben hat. Daraus setze sich im gegenständlichen Fall der Firmenwert zusammen.

Hinsichtlich der Ausführungen zu den Kriterien eines Wirtschaftsgutes nach Mayr, Gewinnrealisierung im Steuerrecht und Handelsrecht, S. 161 ff und der Ansicht, das Realisationsprinzip fordere sichere Werte und den Ertragserwartungen, wie etwa der Firmenwert, fehle diese Sicherheit, sodass keine Wirtschaftsgutqualität vorliege, kann sich der UFS dieser Meinung nicht anschließen, zumal nach vorliegendem Sachverhalt die Bw. keine Ertragserwartungen erworben hat, sondern den Kundenstamm, den Bekanntheitsgrad und Teile der Organisation des A-Vereins und der A-GesmbH. Mag der Firmenwert auch das Sammelbecken aller Ertragserwartungen bilden, so sind doch im vorliegenden Fall einzelne Firmenwertfaktoren erworben worden, die unzweifelhaft ein unkörperliches Wirtschaftsgut darstellen (Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, Band III A, § 10, Rz 4).

Betreffend den Hinweis auf die Ansichten von Wiesner im SWK Heft 12/13 aus 1991, AI 139 und Zorn im Hofstätter/Reichel, ESt-Kommentar, § 4 Abs. 1, Rz 8 über den handelsrechtlichen Begriff des Vermögensgegenstandes, ist auszuführen, dass sich diese mit den Ansichten des UFS decken, eine Relevanz für die gegenständliche Entscheidung ist jedoch nicht ersichtlich, zumal im umfangreichen Artikel von Wiesner die Abgrenzung bzw. Zuordnung betrieblicher und außerbetrieblicher Zahlungen thematisiert wurde. Diese Frage ist jedoch nicht strittig.

Wenn die Bw. auf das BFH-Urteil vom 7. November 1985, IV R 7/83 (veröffentlicht in RdW Heft 10/86, S. 322) hinweist und den Rechtssatz, "schwebende Arbeitsverträge sind regelmäßig keine immateriellen Einzelwirtschaftsgüter, sondern geschäftswertbildende Faktoren", zitiert, ist zu erwidern, dass darin die Frage zu beurteilen war, ob Aufwendungen Anschaffungskosten für bestimmte immaterielle Einzelwirtschaftsgüter bzw. Anteile an solche Einzelwirtschaftsgüter des Gesellschaftsvermögens oder Anschaffungskosten für einen anteiligen Firmenwert darstellen. Der BFH hat diese Frage dahingehend beantwortet, dass die Arbeitsleistung der im Unternehmen tätigen Arbeitnehmer (die schwebenden Arbeitsverträge) nicht als abnutzbares immaterielles Einzelwirtschaftsgut, sondern als typisch firmenwertbildender Faktor zu beurteilen ist. Das Vorhandensein eines eingespielten Teams an erfahrenen Mitarbeiter oder der Standort oder der gute Ruf eines Unternehmens entziehe sich einer selbständigen Bewertung und bestimme lediglich den Wert des Unternehmens als Ganzes. Auf den berufungsgegenständlichen Sachverhalt angewandt sind die von der Bw. übernommenen Personal- und Sachaufwendungen als Teil eines angeschafften Firmenwerts zu beurteilen.

Hinsichtlich des Vorbringens zu Pkt: 5.1.3.1. gelangte die Bw. in Anlehnung an Mayrs Ansicht zum Ergebnis, dass der übernommene Auftragsbestand kein selbständiges Wirtschaftsgut sei, sondern gehöre als firmenwertbildender Faktor zum Firmenwert. Diese Meinung vertritt auch der Verwaltungsgerichtshof in seiner Entscheidung vom 5. März 1986, ZI. 84/13/0062, worin er erkennt, dass der Auftragsbestand ein Wertfaktor des Firmenwerts ist. Dieser Ansicht schließt sich der UFS an.

Zum Einwand der Bw., dass der Auftragsbestand (= schwebender Vertrag) sehr wohl Wirtschaftsguteigenschaft besitze und dies von Literatur und BFH in zahlreichen Urteilen bestätigt worden sei, ist entgegenzuhalten, dass diese Sichtweise zutrifft, soweit es sich um einen fix erteilten Auftrag handelt (RWZ 6/97, S. 168, 2. Spalte oben). Dieser Sachverhalt liegt jedoch im Streitfall nicht vor.

Soweit die Bw. in ihren Schlussfolgerungen ausführt, mit Übernahme der Anlaufkosten der A-GesmbH seien die gesamten Personal- und Sachaufwendungen abgegolten und im Gegenzug die Ertragserwartungen im Zusammenhang mit dem neuen Geschäftsfeld übertragen worden, ist darauf hinzuweisen, dass Ertragserwartungen von einer Vielzahl von Faktoren abhängen, wie z.B. von einem entgeltlich erworbenen Kundenstock oder einem übernommenen Auftragsbestand oder von der Qualität der Mitarbeiter, jedoch immer Ertragserwartungen bleiben, die mit einer gewissen Unsicherheit behaftet sind. Da im gegenständlichen Fall die Bw. selbst noch in der mündlichen Verhandlung vorgebracht hat, dass zum Zeitpunkt der Übertragung des im Aufbau begriffenen Geschäftsfeldes noch keine konkreten Vertragsabschlüsse existiert haben, also kein Auftragsbestand hinsichtlich des im Aufbau

begriffenen Geschäftsfeldes vorhanden war, ist es für den UFS nicht nachvollziehbar, dass Ertragserwartungen übertragen worden seien. Viel wahrscheinlicher erscheint es, dass sich diese Ertragserwartungen als eine der wertbildenden Komponenten des Firmenwerts darstellen und sich darin widerspiegeln. Denn durch die umfangreiche Akquisitionstätigkeit des A-Vereins und der A-GesmbH ist die Bw. zu einer bestimmten Vorstellung über die Höhe der künftig zu erwartenden Erlöse gelangt und kann sich dieser Geschäftsvorgang auch als Betriebsbeteiligung im Wege einer Kapitalhingabe darstellen.

Wenn die Bw. vorbringt, mit der Übertragung sämtlicher Anlaufkosten seien firmenwertbildende Werte in einem einheitlichem Akt übertragen worden, ist ihr insoweit nicht beizupflichten, da nicht sämtliche Anlaufkosten, sondern firmenwertähnliche Wirtschaftsgüter, wie von der Bw. vorgetragen – Kundenstock, Lage des Unternehmens, erfahrene Mitarbeiter - übertragen worden sind.

Betreffend die Annahme der Bw., ein Kundenstock sei nicht übertragen worden, weil in einer Aufbauphase in der nur Aufwendungen, die noch zu keinen Wirtschaftsgütern geführt hätten, angefallen seien, kein Mehrwert über den Substanzwert (Firmenwert) vorliege, ist darauf hinzuweisen, dass von der Bw. selbst ausgeführt wurde, dass die A-GesmbH Kundenkontakte und Beratungsgeschäftsfelder übernommen habe (Seite 3, Pkt. 2.2.1 der Berufung) und die A-GesmbH hat diese vom A-Verein erworben.

Das Vorbringen der Bw. hinsichtlich der unterschiedlichen Literaturmeinungen, ob der Auftragsbestand ein selbständiges Wirtschaftsgut sei, führt die Berufung insoweit nicht zum Erfolg, denn sogar die Bw. hat konstatiert, dass zum Zeitpunkt der Übertragung des im Aufbau begriffenen Geschäftsfeldes noch keine konkreten Vertragsabschlüsse mit potenziellen Kunden existiert haben.

Soweit die Bw. bemerkt, übernommene Projektaufwendungen würden ein zukünftiges noch nicht konkret greifbares Erfolgspotential darstellen, welches als geschäftswertbildender Teil des Firmenwertes anzusehen sei, ist diesem Vorbringen durchaus zuzustimmen, wie der UFS in seiner Argumentationslinie bereits oben – im Absatz betreffend die Ertragserwartungen - erwähnt hat.

Zur Frage der Auslegung eines selbständigen Wirtschaftsgutes im Fall der Übertragung eines firmenwertbildenden Wertes verweist der UFS auf das am 21. November 2007 zur Zl. 2004/13/0144 ergangene VwGH-Erkenntnis, worin dieser festgestellt hat, welcher Wert unter Firmenwert zu verstehen ist, dass der Firmenwert aus einzelnen Firmenwertfaktoren besteht und bei deren getrenntem Erwerb die Vorschriften über den Firmenwert anzuwenden sind.

Was die von der Bw. vorgelegten und in den Ordnern Rot, Schwarz und Türkis befindlichen Unterlagen angeht, konnten diese den UFS nicht überzeugen, dass die geltend gemachten Aufwendungen in Höhe von S 1,5 Mio. eine bloße Kostenübernahme der Bw. sei. Während im roten Ordner überblicksmäßig die betrieblichen Geschäftsvorgänge der Bw. dargestellt sind, werden im schwarzen Ordner die Aufwendungen des A-Vereins erläutert. Hierzu ist auszuführen, dass die betriebliche Veranlassung der geltend gemachten Aufwendungen nie strittig gewesen ist, ein konkreter Zusammenhang jedoch zwischen diesen Kosten und zukünftigen Erträgen nicht erwiesen ist. Auch aus den Unterlagen des türkisen Ordners, der sämtliche Werbeaktionen hinsichtlich des Geschäftsfelds Z. beinhaltet, lässt sich nach Ansicht des UFS unzweifelhaft ableiten, dass die Bw. einzelne Firmenwertfaktoren, wie z.B. einen Kundenstock und ein Know-How, erworben hat. Wenn die Bw. dagegen einwendet, die Zeit für die Bildung eines Kundenstocks sei zu kurz gewesen, ist entgegenzuhalten, dass die Tätigkeit des A-Vereins, der A-GesmbH und der Bw. derart miteinander verwoben war, dass von einer Bildung eines Kundenstocks bereits im A-Verein auszugehen ist. Selbst die Bw. bringt in der mündlichen Verhandlung vor, dass der Name "Austria Recycling" bei den Kunden der ARECon (=A-GesmbH), die vorher schon Kunden des A-Vereins waren, einige Zeit bekannt war.

Wenn der steuerliche Vertreter in der mündlichen Berufungsverhandlung vorbringt, die zwei Bücher, deren Autorin eine der Gesellschafter der A-GesmbH war, würden einen Beweis der Fachkompetenz der Bw. darstellen, geht der UFS mit dieser Ansicht konform, denn damit wird aufgezeigt, dass einer der A-GesmbH - Gesellschafter sein profundes Wissen über Ressourcenschonung und Redistributionslogistik der Öffentlichkeit zur Verfügung stellt. Dass damit der Bekanntheitsgrad des Namens "Austria Recycling" gefördert wird und somit Teil eines Firmenwerts ist, liegt auf der Hand.

Die von der Bw. erstellte und vorgelegte Stundenaufstellung, die das Knüpfen von Kontakten und die Ausweitung des Know Hows dokumentiert, bezeugen eine rege Werbe- und Akquisitionstätigkeit der Mitarbeiter der Bw. und insbesondere auch deren Qualitäten betreffend das Know How.

Soweit der steuerliche Vertreter in der mündlichen Berufungsverhandlung auf die Frage der Amtspartei, ob zwischen der Bw. und der A-GesmbH betreffend die geltend gemachten Aufwendungen eine schriftliche Vereinbarung abgeschlossen worden sei, diese mit dem Hinweis verneint, beide Vertragsparteien seien sich über die einzelnen Details bewusst gewesen und deshalb sei eine mündliche Vereinbarung geordnet zustande gekommen, ist darauf hinzuweisen, dass die A-GesmbH als Gesellschafterin an der Bw. beteiligt ist und somit eine Prüfung der Anerkennung der Vereinbarung unter dem Blickwinkel der Fremdüblichkeit von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen nahe liegt. Zwar behauptet die Bw., dass

die mündliche Vereinbarung zwischen ihr und der A-GesmbH im Bewusstsein der einzelnen Details geordnet zustande gekommen sei, ob aber die gegenständliche, formlose, mündliche Vereinbarung über die Anschaffung eines Wirtschaftsguts mit einem Gesamtwert in Höhe von S 1,5 Mio. im Wirtschaftsleben zwischen fremden Vertragsparteien eine übliche Vorgehensweise darstellt, wagt der UFS zu bezweifeln.

Wenn die Bw. in der mündlichen Berufungsverhandlung abschließend zur Erkenntnis gelangt, sie habe den Eindruck, zwischen der Amtspartei, dem UFS und ihr bestünde Einvernehmen, dass ein Firmenwert als solcher gar nicht bestehen könnte, ist dieser Ansicht zu widersprechen und zusammenfassend festzuhalten, dass sich die geltend gemachten Aufwendungen der Bw. in Höhe von S 1,5 Mio. – infolge oben stehender Erwägungen - als Anschaffungskosten einzelner Firmenwertfaktoren darstellen, sodass wie im Spruch zu entscheiden war.

Wien, am 3. Oktober 2008