



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, nunmehr ansässig in 1180 Wien, vertreten durch Steuer- und Wirtschaftsberatungsgesellschaft mbH, Wirtschaftstreuhänder, 1090 Wien, Ferstelgasse 6/7, vom 10. August 2000 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 9/18/19 und Klosterneuburg, vertreten durch Hofrat Mag. Franz Zaussinger, vom 12. Juli 2000 betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 1995 im Beisein der Schriftführerin FOI Ingrid Pavlik nach der am 28. November 2007 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

An der mit Gesellschaftsvertrag vom 20. Oktober 1988 gegründeten GmbH, als deren Unternehmensgegenstand unter anderem die Bewirtschaftung einer Marketingdatenbank bekannt gegeben worden war, zeichneten im November bzw. Dezember 1990 42 (im Bescheidspruch namentlich angeführte) Anleger atypisch stille Beteiligungen in Höhe von insgesamt ATS 16,9 Mio (Fragebogen anlässlich der Gründung, beantwortet samt Beilagen am 7. Mai 1991). Laut § 7 des Vertrages über die atypisch stille Gesellschaft (atypStillGes) waren die stillen Gesellschafter am Gewinn und Verlust (bis zu 130 % des Nominales) des Unternehmens im Verhältnis der einzubezahlenden stillen Gesellschaftereinlagen beteiligt. Darüber hinausgehend Verluste trafen die Geschäftsherrin und wurden durch künftige

Gewinne abgedeckt. In der Folge standen den stillen Gesellschaftern 3 % der jeweiligen Gesellschaftereinlage als Vorwegabschichtung zu (§ 13 des Vertrages). Gemäß § 6 traf den jeweiligen atypisch stillen Gesellschafter keine Nachschusspflicht.

1990 erfolgte eine Verlustzuweisung im höchstzulässigen Ausmaß, 1991 eine Gewinnzuweisung in geringer Höhe, 1992 bis 1995 eine jährliche Entnahme in Höhe von 3 % der Einlagen.

Mit Einbringungs- und Sacheinlageverträgen vom 30. September 1996 wurden rückwirkend auf den 31. Dezember 1995 atypisch stille Mitunternehmeranteile von 35 Anlegern in Höhe von insgesamt ATS 16,0 Mio. gegen die Gewährung von Altaktien in die *AG eingebracht (Meldung gemäß § 13 Abs 1 UmgrStG vom 30. September 1996) und dieser Vorgang in der Steuererklärung der atypStillGes unter Berufung auf Art III Umgründungssteuergesetz (UmgrStG) unter Hinweis auf das Vorliegen eines positiven Verkehrswertes der Geschäftsherrin (§ 12 UmgrStG in der 1995 geltenden Fassung) steuerneutral behandelt.

Anmerkung: In späteren Jahren erwarb die *AG weitere stille Mitunternehmeranteile von einigen (nicht allen) der noch verbliebenen atypisch stillen Gesellschafter (zunächst 1999, rückwirkend auf den 31.12.1998, im Wege der Einbringung von zwei Anteilen gegen die Gewährung neu ausgegebener Aktien). Durch Verschmelzung gemäß Art I UmgrStG der GmbH auf die H wurde diese mittlerweile zur Gesamtrechtsnachfolgerin der vormaligen Geschäftsherrin, die atypisch stille Gesellschaft blieb weiter bestehen. –

Das Finanzamt folgte den Feststellungen einer bei der atypStillGes für die Jahre 1994 bis 1996 hinsichtlich der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung durchgeführten Betriebsprüfung und versagte die steuerneutrale Behandlung der Einbringung, indem es die Einbringung der 35 Mitunternehmeranteile in die *AG gemäß § 6 Z 14 lit b EStG 1988 als Tausch wertete, einen steuerpflichtigen Veräußerungsgewinn ermittelte und die Rückwirkung auf den Einbringungstichtag gemäß § 24 Abs 7 EStG 1988 bestehen ließ. In dem zur Begründung des Bescheides über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für 1995 heran gezogenen BP-Bericht, AB-Nr Bp 102057/00 (davor: Bp 102001/99) ist zu lesen:

(Tz 13) Voraussetzung für die (Anerkennung einer) Einbringung gemäß Art III UmgrStG sei ein positiver Verkehrswert des Vermögens am Einbringungstichtag, jedenfalls aber am Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages. Der Einbringende habe den positiven Verkehrswert im Zweifel durch ein Sachverständigengutachten nachzuweisen. Wegen der buchmäßigen Überschuldung der übertragenden Gesellschaft zum 31. Dezember 1995 (ca. minus ATS 11 Mio) sei ein am 14. August 1996 erstelltes Sachverständigengutachten über den

Verkehrswert zum 31.12.95 vorgelegt worden. Der Gutachter habe lediglich die im Anlagevermögen der Geschäftsherrin befindliche Datenbank zum Einbringungsstichtag bewertet. Das Gutachten gehe nur von einem Teilbereich des Unternehmens aus, wobei die zugeordneten Aufwendungen aufgrund fehlender Zuordnungsmöglichkeiten im Sinne von Teilbetrieben nur im Schätzungsweg hätten ermittelt werden können (Punkt 9 des Gutachtens wurde wörtlich zitiert). Das Gutachten weise dem Teilbereich Datenbank einen Verkehrswert von ATS 31,2 Mio zu und gehe davon aus, dass keine weiteren stillen Reserven im Betrieb vorhanden seien.

Eine im BP-Verfahren vorgelegte Verkehrswertberechnung zum 31.12.95 habe unter Berücksichtigung der nach § 16 Abs 5 Z 1 UmgrStG im Rückwirkungszeitraum getätigten Entnahmen für die in die *AG eingebrachten Mitunternehmeranteile einen positiven Verkehrswert von ATS 85.091,28 ergeben. Somit zeige sich für einen 1990 zum Nominale von ATS 100.000,- gezeichneten atypisch stillen Gesellschaftsanteil folgende Entwicklung:

Verlust 1990	Gewinn 1991	Ausschüttung 92	Ausschüttung 93	Ausschüttung 94
130.000,-	118,-	3.000,-	3.000,-	3.000,-
Ausschüttung 95	Kapital 31.12.95	Entnahmen § 16 UmgrStG	Einbringungswert	Verkehrswert
3.000,-	-41.852,-	47.236,79	-89.088,79	2.127,28

Es bestünden begründete Zweifel am Vorliegen eines positiven Verkehrswertes der zum 31.12.95 in die *AG eingebrachten Mitunternehmeranteile. Es werde vermutet, dass die Methode der Bewertung eines einzelnen Wirtschaftsgutes nur gewählt wurde, um stille Reserven in einer Höhe ausweisen zu können, die eine Steuer schonende Abschtung der atypisch stillen Gesellschafter ermöglicht. Das Gutachten sei nicht geeignet, den positiven Verkehrswert des Unternehmens im Zeitpunkt der Einbringung nachzuweisen.

Der Firmenwert werde im Schätzungsweg in Höhe der negativen Kapitalkonten zum 31.12.1995 angesetzt und in der Prüfer- Sonderbilanz der *AG ausgewiesen. Die Anschaffungskosten seien gemäß § 8 Abs 3 EStG 1988 gleichmäßig verteilt auf 15 Jahre abzusetzen und würden als Sonderbetriebsausgabe bei der *AG berücksichtigt.

Berechnung des Veräußerungsgewinnes:	
Stand der negativen Kapitalkonten zum 31.12.1995	S 8.800.333,00
+ Entnahmen gem. § 16 UmgrStG	S 5.453.885,70
+ eingebrachter Verkehrswert der Aktien der *AG	S 85.091,23
Veräußerungsgewinn	S 14.339.309,93

(**Tz 14**) Die über den Stand der negativen Kapitalkonten der Gesellschafter hinausgehenden Entnahmen 1996 stellten 1995 bei der Geschäftsherrin sofort abzugsfähige Betriebsausgaben dar.

(**Tz 15**) Einkünfte aus Gewerbebetrieb 1995 und Ergebnisaufteilung

Verlustanteil Komplementär lt. Erklärung	-1.783.935,-
- Aufwand laut Tz 14	5.453.886,-
Verlust Komplementär	-7.237.821,-
Verlustanteil stille Gesellschafter lt. Erklärung	-489.785,-
+ Veräußerungsgewinn lt. Tz 14	14.339.310,-
- Freibetrag	-94.673,-
Gewinnanteil stille Gesellschafter	13.754.852,-
Verlust Komplementär	-7.237.821,-
Gewinnanteil stille Gesellschafter	13.754.852,-
Einkünfte aus Gewerbebetrieb 1995	6.517.031,-

(**Tz 16**) Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb **1996**, Sonderbilanz *AG, wurden gegenüber der Erklärung um die AfA für dieses Jahr von den Anschaffungskosten des Firmenwertes (ATS 8,800.333,-) mit einem Fünfzehntel, das sind ATS 586.689,-, vermindert. Die Einkünfte der Geschäftsherrin und der übrigen stillen Gesellschafter blieben unverändert.

Gegen den Bescheid über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 1995 erhob die Berufungswerberin (im Folgenden nur: Bw) am 10. August 2000 Berufung und beantragte erklärungsgemäße Feststellung der Einkünfte. Begründend führte sie aus, der Prüfer habe das Sachverständigengutachten begründungslos verworfen und es unterlassen, ein Gutachten über den Verkehrswert zu (erstellen), welcher der Ansicht der BP entspräche. Im Vertrauen auf das Sachverständigengutachten habe die Bw die Einbringung getätigt, die sie unterlassen hätte, wenn damit ein steuerpflichtiger Entnahmetatbestand verwirklicht worden wäre. Es sei eine Frage der Rechtssicherheit sich auf ein Gutachten verlassen zu können, das in gutem Glauben erstellt worden sei. Sollte dieses Gutachten fahrlässige Fehler aufweisen, hätten diese von der BP aufgezeigt werden müssen und würde der Bw dadurch die Möglichkeit des Regresses gegenüber dem Gutachter eröffnet. Die lapidare Feststellung, das Gutachten nicht anzuerkennen, sei ein Verstoß gegen die Beweislastregeln der BAO und daher formell wie materiell unrichtig. Es sei auch übersehen worden, dass der negative Buchwert der

Mitunternehmerschaft ausschließlich auf eine steuerliche Novellierung der Bewertungsvorschriften zurück zu führen war. Das Unternehmen habe ein Software- Paket (Datenbank) selbst erstellt. Obwohl es sich um ein Wirtschaftsgut mit mehrjähriger Lebensdauer handle sei es wegen steuerlicher Sonderbestimmungen nicht aktivierungsfähig, so dass die dafür erbrachten Aufwendungen zu einem Buchverlust geführt hätten. Es sei (von der Behörde) verabsäumt worden, eine handelsrechtliche Wertermittlung dieses Wirtschaftsgutes (durchzuführen).

Das Finanzamt hielt der Bw eine Stellungnahme der Betriebsprüfung zur Gegenäußerung vor. In der Stellungnahme führte die BP aus: Das Gutachten sei – wie in Tz 13 des Prüferberichtes zu lesen – auf Basis des "Teilbetriebes Datenbank" erstellt worden. Nach Ansicht der Betriebsprüfung handle es sich bei der Datenbank um keinen Teilbetrieb. Als Gegenstand der Unternehmensbewertung würden im Fachgutachten Nr. 74 der Kammer der Wirtschaftstreuhänder das Unternehmen als Ganzes, abteilbare Unternehmensbereiche, aber auch ein Unternehmensverbund genannt. Das vorgelegte Gutachten gehe von einem abteilbaren Unternehmensbereich aus. Nach dem Fachgutachten der Kammer müssten abteilbare Unternehmensbereiche selbständig geführt werden. Diese Voraussetzung sei gegenständlich nicht erfüllt. Seitens der BP hätten daher auch nicht die dem Bereich Datenbank zugeordneten Aufwendungen auf ihre Schlüssigkeit untersucht werden können. Dem Gutachten des Sachverständigen sei z. B. zu "Sonstiger betrieblicher Aufwand" (nach wörtlicher Zitierung aus dem GA- Text) zu entnehmen, dass selbst im Gutachten die Datenbank nicht als Teilbetrieb qualifiziert worden sei, es aber dennoch die Methoden der Bewertung eines Teilbetriebes angewandt habe.

Gemäß § 12 Abs 1 UmgrStG sei Art III nur anwendbar, wenn das Vermögen am Einbringungsstichtag, jedenfalls aber am Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages einen positiven Verkehrswert besitze. Entnahmen iSd § 16 Abs 5 seien dabei zu berücksichtigen. Der Einbringende habe den positiven Verkehrswert im Zweifel durch ein Sachverständigengutachten nachzuweisen.

Die BP habe sehr wohl auf den Umstand Bedacht genommen, dass die Verluste im Wesentlichen auf die steuerlichen Bewertungsvorschriften gemäß § 4 Abs 1 EStG 1988 zurück zu führen waren, wonach für unkörperliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens ein Aktivposten nur angesetzt werden dürfe, wenn diese entgeltlich erworben wurden. Der Firmenwert sei unter Bedachtnahme darauf, dass er sich in den stillen Reserven der selbst erstellten Datenbank erschöpfe und die Verluste im Wesentlichen aus den nicht aktivierungsfähigen Herstellungskosten der Datenbank (Teilwertvermutung) resultierten, im

Schätzungswege in Höhe der negativen Kapitalkonten angesetzt worden. Eine exakte Wertermittlung sei mangels entsprechender Unterlagen nicht möglich gewesen.

Die Bw äußerte sich zu dieser Stellungnahme nicht, worauf das Finanzamt die Berufung mit Berufungsvorentscheidung als unbegründet abwies. Die Bw beantragte daraufhin die Vorlage ihrer Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung und die Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung. Die Bescheidebegründung (der BVE) gehe an der Grundsatzfrage vorbei. Zur Ermittlung des Wertes des Anlagevermögens des eingebrachten Betriebes sei jedes einzelne Anlagegut auf stille Reserven zu untersuchen gewesen. Da im Anlagevermögen nur eine Datenbank – obgleich steuerrechtlich nicht aktivierungsfähig – vorhanden (gewesen) sei, müsse sich das Gutachten, um den Verkehrswert des Unternehmens zu ermitteln, mit der Bewertung dieser Datenbank auseinandersetzen. Die Datenbank sei weder im Gutachten noch sonst irgendwo als Teilbetrieb oder Betrieb bezeichnet worden.

Das Finanzamt legte die Berufung der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vor. Am 1. Jänner 2003 wurde der UFS für das Rechtsmittel zuständig.

Der Referent im UFS beauftragte die Großbetriebsprüfung Wien Körperschaften am 26. Februar 2004 mit einer Beurteilung des Sachverständigengutachtens hinsichtlich Befundaufnahme und Schlussfolgerungen über den Wert des Unternehmens, insbesondere des einzig verbliebenen Anlagegutes Datenbank. Anlässlich eines Erörterungsgesprächs (§ 279 Abs 3 BAO) am 2. März 2006 berichtete der nunmehrige Prüfer über seine vorläufige Beurteilung des Gutachtens im Hinblick auf dessen Schlüssigkeit und Beweiskraft. Die im Beisein der Verfahrensparteien durchgeführte Amtshandlung wurde beendet mit dem Auftrag an die steuerliche Vertretung der Bw, sich binnen Monatsfrist zur Kritik des Prüfers zu äußern, insbesondere bekannt zu geben ob die streitgegenständliche Datenbank noch existiere bzw. wann und wo diese in Augenschein genommen werden könne.

Am 4. April 2006 fand auf Einladung der steuerlichen Vertretung in den Räumen jener Firma, bei welcher die Datenbank angeblich vorhanden und zu besichtigen war, ein Ortsaugenschein statt. Dabei führten der steuerliche Vertreter und die hinzu gezogenen Auskunftspersonen von Firmenseite aus, dass die historischen Daten auf Datenträgern noch vorhanden seien, und erläuterten die Beschaffenheit der "relationären" Datensätze sowie die Art der Informationsaufbereitung und beschrieben die spezifischen Leistungen des Unternehmens als EDV- unterstütztes Telefon- Marketing für Großkunden, wie z. B. Auftraggeber*A (Einstieg in

das Fuhrpark- Geschäft) oder Auftraggeber*B (Bürobedarf für Neu- Kunden). Der Referent lud daraufhin die Vertretung der Bw ein dafür zu sorgen, dass die Daten beschafft und lesbar gemacht werden und auch die Datenbank- Software zur Verfügung gestellt wird. Der steuerliche Vertreter sagte dies bis Ende April 2006 zu. Der Prüfer wurde ersucht, die ihm sodann zur Verfügung gestellten Daten auf ihre Authentizität zu prüfen, sowie seinen Endbericht an den UFS im zeitlichen Zusammenhang – Horizont: Mai 2006 – zu erstatten.

Bedingt durch die Schwierigkeit, den Datenbestand in eine aktuell lesbare, auf Authentizität der historischen Datenerzeugung überprüfbare Version zu übertragen, verzögerte sich der Augenschein des Systemprüfers bis Ende 2006. In seinem Endbericht vom 13. Juni 2007 ist, teilweise in Wiederholung dessen was anlässlich des Ortsaugenscheins am 4. April bzw. 20. Juni 2006 und beim Erörterungsgespräch am 21. Mai 2007 von ihm vorgetragen wurde, Folgendes zu lesen:

Ad. Pkt. 2 des Gutachtens „Durchführung“

Die Bewertung nach der so genannten Zweiphasenmethode wird angesprochen. Es wird in diesem Punkt des Gutachtens festgehalten, „dass eine detaillierte Planung der Zukunftsergebnisse mit Hilfe von Einzelplänen für ca. 2-4 Jahre vorliegt“. Wie unter Pkt 4 des Gutachtens („Quellen“) angeführt, sind dem Gutachter Planrechnungen für die Jahre 1996 und 1997 vorgelegen. Die Systemprüfung wird unter Pkt 5 des Gutachtens („Betrachtungszeitraum“) näher auf diese Planrechnungen eingehen.

Die genaue Berechnungsmethode zur Ermittlung des Verkehrswertes wird am Ende dieses Berichtes einer eingehenden Betrachtung unterzogen.

Ad Pkt 3 des Gutachtens „Bewertungsgegenstand“

Der Gutachter spricht in diesem Punkt von „einer Datenbank, in der ca. 40.000 Datensätze gespeichert sind“. Es erscheint der Systemprüfung zumindest bemerkenswert, dass an dieser Stelle nicht die exakte Anzahl von Datensätzen angeführt wurde.

In weitere Folge dieses Punktes führt der Gutachter an, welche Datenbestände in diesen Datensätzen (DS) enthalten sind:

20.000 DS mit Umsatz-, Branchen- u. Management-Daten der Top 20.000 Betriebe Österreichs

11.000 DS mit Informationen über Ärzte

5.000 DS mit Informationen über Steuerberater

1.000 DS mit Informationen über Architekten

Die Summe dieser Aufzählung ergäbe eine Anzahl von 37.000 Datensätzen. Da in den anderen Punkten des Gutachtens nicht mehr über die genaue Anzahl der Datensätze abgesprochen wird, ist es aus Sicht der Systemprüfung nicht klar, wie umfangreich die Datenbank wirklich war. Unter Zugrundelegung der hier angeführten Mengen bleibt ein Unsicherheitsfaktor von 8,1%, gerechnet von 37.000 auf 40.000 Datensätze. Dieser Unsicherheitsfaktor müsste jedenfalls auch in der Bewertung seinen Niederschlag finden, was er jedoch nicht tut.

Im zweiten Absatz dieses Punktes stellt der Gutachter fest, dass es sich bei dieser Datenbank um „ein selbst erstelltes, immaterielles Wirtschaftsgut“, welches nicht aktivierungsfähig ist, handelt. Auch nach genauem Studium des Gutachtens, ist es der Systemprüfung nicht möglich, festzustellen, auf Grund welcher Unterlagen bzw. Erkenntnisse der Gutachter die Beurteilung „selbst erstellt“ treffen konnte. Gerade diese Feststellung ist für die Bewertung der Datenbank von großer Bedeutung, da eine nicht selbst erstellte Datenbank letztlich „nur“ aus zugekauftem Informationsmaterial besteht. Bei zugekauften Datenbeständen greifen jedoch die üblichen Bewertungsvorschriften nach Anschaffungskosten mit einer etwaigen stillen Reserve.

Ad Pkt 4 „Quellen“

In diesem Punkt werden neben den Auskunftspersonen sämtliche Unterlagen angeführt, die dem Gutachter für die Erstellung des Gutachtens als Grundlage dienten. Sonderbar ist der Umstand, dass in den Quellen die Datenbank selbst nicht als Quelle angeführt worden ist. Der Schluss, dass der Gutachter die Datenbank selbst nicht begutachtet hat, ist an dieser Stelle zulässig.

Ad Pkt 5 „Betrachtungszeitraum“

Die Ausführungen des Gutachters in diesem Punkt führen nicht nur zur Festlegung des Betrachtungszeitraumes, sondern legen auch in groben Zügen die inhaltliche Vorgangsweise der Bewertung fest. Im Wesentlichen werden drei Schritte der Bewertung skizziert: die Hochrechnung der Aufwendungen und Erträge für das Jahr 1996, die lineare Steigerung dieser Hochrechnung für die Jahre 1997, 1998 und 1999 sowie die ab dem Jahr 2000 gewählte Methode als ewige Rente.

Auf diese Berechnungsmethoden wird in späteren Betrachtungen näher eingegangen.

Zusätzlich erschien es dem Gutachter erwähnenswert, dass die Personalaufwendungen im Betrachtungszeitraum konstant mit öS 60.000,- angenommen werden können (lt. Auskunft der Geschäftsleitung). Vor allem die Konstanz dieser Annahme erscheint kritikwürdig, aber

auch die Höhe der Kosten soll kritisch hinterfragt werden. Dies geschieht in den Betrachtungen zu Punkt 8.

Ad Pkt 6 „Planerlöse“

Die Hochrechnung der Planerlöse 1996, die lineare Steigerung dieser Erlöse für die Jahre 1997 bis 1999 sowie die Anführung von Einzelverkaufspreisen (VP pro Datensatz) als Vergleichsmaßstab sind die Inhalte dieses Punktes des Gutachtens.

Bei der Hochrechnung der Planerlöse 1996 legt der Gutachter folgende Rahmenbedingungen fest:

- *die Komplementärin erzielt in den Monaten September bis Dezember 45% der Jahres-Datenbankumsätze*
- *die Datenbankumsätze per 31.7.96 (lt. Saldenliste?) betragen öS 938.504,--*
- *was wiederum einem %-Satz von 43% des Jahresumsatzes entspräche*

Folgt man diesen Rahmenbedingungen, erhält man nach der Schlussrechnung ($43\% = 938.504, 100\% = ?$) einen Jahresumsatz von 2.182.567 für das Jahr 1996.

Anmerkung: der im Gutachten ausgewiesene Prozentsatz könnte auch als „48 %“ gelesen werden. Zur Anwendung kam jedoch rein rechnerisch ein Prozentsatz von 43%.

Wenn man der Annahme des Gutachters folgen will, dass von September bis Dezember eines Jahres 45 % des Jahresumsatzes erwirtschaftet wird, darf man im Umkehrschluss davon ausgehen, dass von Jänner bis August eines Jahres die restlichen 55 % Jahresumsatz Erlöst werden.

In weiterer Folge spricht keine Annahme des Gutachtens dagegen, dass die Verteilung der 55 % linear über alle 8 verbleibenden Monate gleich zu erfolgen hat. Nimmt man diesen Schluss als wahr an, ergibt sich daraus für Ende Juli eines Jahres ein Prozentsatz von ca. 48 % Jahresumsatzanteil ($55:8 \times 7 = 48,125$).

Aus der errechneten Annahme, die jedoch den Vorgaben des Gutachters folgt, dass öS 938.504,- gleich 48 % des Jahresumsatzes entsprechen, ergibt sich, dass 100 % des Jahresumsatzes somit öS 1.955.216,-- darstellen und nicht, wie vom Gutachter errechnet, öS 2.182.567,-.

Die Differenz von öS 227.351,- mag im Hinblick auf den vom Gutachter errechneten Gesamtwert der Datenbank marginal erscheinen. Der hochgerechnete Jahresumsatz 1996 stellt im Gutachten jedoch den Basiswert sämtlicher weiterer Berechnungsmethoden dar.

Setzt man in den Berechnungsbogen lt. Gutachter den hochgerechneten Jahresumsatz 1996 lt. Systemprüfung ein, vermindert dies den errechneten Verkehrswert der Datenbank um öS 3.890.103,- von öS 31.238.456,- auf öS 27.348.353,-

Für die Jahre 1997 bis 1999 wird eine lineare Erlössteigerung von 20 % des hochgerechneten Planerlöses 1996 angenommen. Der angewendete Steigerungsprozentsatz entzieht sich der Beurteilung seitens der Systemprüfung, wird aber bei der Stellungnahme zu Pkt 8 des Gutachtens („Personalaufwand“) nochmals Erwähnung finden.

Die vom Gutachter errechneten Planerlöse werden als Nachweis für ihre realistische Größe in diesem Punkt des Gutachtens der Summe der Einzelverkaufspreise der einzelnen Informationen gegenübergestellt:

<i>Firmen</i>	<i>40.000</i>	<i>à öS 018,00</i>	<i>(=öS 720.000,00)</i>
<i>Personen</i>	<i>100.000</i>	<i>à öS 006,00</i>	<i>(=öS 600.000,00)</i>
<i>EDV-Infos</i>	<i>10.000</i>	<i>à öS 070,00</i>	<i>(=öS 700.000,00)</i>
<i>EDV-Reseller</i>	<i>2.000</i>	<i>à öS 100,00</i>	<i>(=öS 200.000,00)</i>
<i>Fuhrparkinfos</i>	<i>5.000</i>	<i>à öS 050,00</i>	<i>(=öS 250.000,00)</i>
<i>(Summe</i>			<i>=öS 2.470.000,00)</i>

Aus dem Gutachten geht nicht hervor, wie die einzelnen Angaben ermittelt worden sind. Es ist anzunehmen, dass die 40.000 Firmendatensätze den Grundstock bilden, und die anderen Informationen Teile der Firmendatensätze darstellen. Wie die Einzelverkaufspreise ermittelt worden sind, lässt sich aus dem Gutachten nicht herauslesen.

Die Systemprüfung kann aus diesen Aufzählungen alleine, ohne die Grundlagen für die Einzelverkaufspreise zu kennen, jedenfalls keine Bestätigung der zu erwartenden Planerlöse herauslesen oder konstruieren.

Ad Pkt 7 „Wareneinsatz“

Im Gutachten wird der kurzfristige Ankauf bzw. die Anmietung von Adressdaten als Wareneinsatz bezeichnet. Für das Jahr 1996 wurde ein Wareneinsatz von öS 56.029,- errechnet und für die Jahre 1997 bis 1999 eine jährliche Steigerung von 10% linear angenommen. Ab dem Jahr 2000 soll sich diese Steigerung auf 5% jährlich vermindern.

Dieser errechnete Wareneinsatz hat jedenfalls eine Steigerung der Anzahl der Datensätze zur Folge. Dies wiederum bedingt einen erhöhten Aktualisierungsaufwand in Form von Personalkosten. Diesem erhöhten Aufwand wird im Gutachten nicht Rechnung getragen (siehe auch Punkt 8).

Ad Pkt 8 „Personalaufwand“

Der im Gutachten angeführte Personalaufwand wird ausschließlich für die Erhaltung und Aktualisierung der Datenbank angenommen. Er wird konstant mit öS 60.000,- pro Jahr festgesetzt. Weiters geht das Gutachten davon aus, dass Personen beschäftigt werden, welche, ebenfalls konstant, mit einem Stundenlohn von öS 100,- entlohnt werden. Die Tätigkeit soll die Aktualisierung der Datensätze hinsichtlich der Informationen über Branche, Umsatz, Entscheidungsträger, Fuhrpark und EDV beinhalten. Es wird angenommen, dass in einer Stunde 6 bis 8 Firmen angelegt bzw. aktualisiert werden können.

Unter der günstigsten Annahme des Gutachtens, nämlich 8 Firmendatensätze pro Stunde zu aktualisieren, wären das bei dem angeführten Personalaufwand von öS 60.000,- maximal 4.800 Datensätze, die aktuell gehalten werden können. Im Hinblick auf den Gesamtdatenbestand stellt das einen Prozentsatz von 12% dar.

Das Gutachten geht also davon aus, dass jährlich nur 12% des Datenbestandes aktuell gehalten wird. Im Hinblick auf den Inhalt der Datenbank muss die Systemprüfung feststellen, dass dies weitaus zu wenig ist, um eine Bewertung auf Erlös steigernder Basis durchzuführen. Man kann nicht annehmen, dass man veraltete Umsatzdaten in späteren Zeiträumen öfter oder teurer verkaufen kann. Das gilt grundsätzlich für alle firmenspezifischen Daten.

Ad Pkt 9 „Sonstiger betrieblicher Aufwand“

Im Gutachten werden für die sonstigen betrieblichen Ausgaben Steigerungsraten von 7 % per anno bzw. ab 2005 5 % per anno angenommen. Als Grundlage dafür dienen Auskünfte der Geschäftsführung der MDS GmbH. In diesem Zusammenhang wird festgehalten, dass ab 1996 ein verstärktes Controlling zur effizienteren Kostenplanung, Kostenkontrolle und Kostenoptimierung eingesetzt wird.

Unklar ist in diesem Zusammenhang, ob dieses Controlling seitens der Fa. *AG tatsächlich zum Einsatz kam bzw. aus damaliger Sicht, zum Einsatz kommen wird, und welche Auswirkungen wirtschaftlicher Natur dieses Controllings tatsächlich brachte.

Ad. Pkt 10 „Kapitalisierungszinssätze“

Im Gutachten nicht erläutert wurden die Grundlagen für die Zuschläge betreffend Unternehmerrisiko und geringe Mobilität. Hier fehlen die Zusammenhänge zur Bewertung einer Datenbank. So bleibt die Frage unbeantwortet, welche Auswirkung die Börsennotierung eines Unternehmens auf den Wert einer Datenbank haben soll.

Pkt 12 „Bewertung“

Die vom Gutachter angewandte Bewertungsmethode für den Zeitraum 1996 bis 1999 wäre grundsätzlich zulässig. Es ist aber zu bemängeln, dass es sich bei den angeblichen zu Grunde gelegten Planergebnissen nur um linear weitergeführte Ergebnisse aus dem hochgerechneten Planergebnis 1996 handelt.

Die Bewertung der Datenbank ab dem Jahr 2000 mit dem Barwert einer unendlichen Rente erscheint der Systemprüfung als eine zumindest zweifelhafte Methode.

C. Beurteilung der Datenbank lt. Systemprüfung

Der Systemprüfung wurde im Laufe des Sommers 2006 ein sog. Flat-Auszug der Datenbank zur Beurteilung vorgelegt. Trotz Ersuchen, war es der MDS GmbH nicht möglich, eine lauffähige Version der Datenbank zum Gutachtenszeitpunkt (Stand: 31.12.1995) zur Verfügung zu stellen.

Gemeinsam mit einem damaligen Techniker der MDS GmbH wurden einzelne Tabellen aus der Datenbank ausgewählt und als Flat-Text der Systemprüfung übergeben.

Im Wesentlichen handelte es sich um folgende Tabellen:

<i>Dateibezeichnung</i>	<i>Datenzeilen</i>
<i>Adressen.dat</i>	<i>69.351</i>
<i>Firmen.dat</i>	<i>65.090</i>
<i>Info.dat</i>	<i>902.168</i>
<i>Kontaktperson.dat</i>	<i>185.254</i>
<i>Qualifikationen.dat</i>	<i>241.248</i>
<i>Quellen.dat</i>	<i>349.513</i>

Alle Tabellen beinhalten Datenzeilen für einen Zeitraum bis Dezember 2000. Die Systemprüfung versuchte aus den vorhandenen Tabellen auf Basis der in den einzelnen Tabellen angeführten Datumsangaben (Aktualisierungsdatum bzw. Erfassungsdatum) einen Zustand zu formen, welcher in etwa dem Datenbestand entsprechen könnte, der dem Gutachten zu Grunde lag.

Basis für den Aufbau war die Tabelle Quellen.dat. In ihr ist das Feld „QuRefNr“ enthalten, welches mit „Adr_FaNr“ aus der Tabelle Adressen.dat, mit „Fa.AdrNr“ aus der Tabelle Firmen.dat und mit „Kon_Nr“ aus der Tabelle Kontaktperson.dat korrespondiert.

In der Tabelle Quellen.dat ist ein Feld „QuErfDat“ enthalten, welches als Erfassungsdatum der Datenzeile im Datenbestand der Datenbank angesehen werden kann. Auf Grund dieser

Datumsangabe sollte man grundsätzlich das Datenbankvolumen zu jedem Zeitpunkt errechnen können.

Allerdings befinden sich sehr viele Datenzeilen (24.473) mit dem Erfassungsdatum „01.01.1980“ im Datenbestand. Dieses Datum wird normalerweise vom Datenbanksystem automatisch verwendet, wenn in einem Feld zwingend eine Datumseingabe erforderlich ist, eine solche aber nicht stattgefunden hat. Dies bedeutet, dass jene 24.473 Datenzeilen nicht eindeutig einem Zeitraum zuzuordnen sind. Vor allem kann nicht gesagt werden, ob diese Datenzeilen Bestandteil der Begutachtung waren oder ob sie nicht doch erst später in die Datenbank aufgenommen worden sind.

Die Systemprüfung trägt diesem Umstand in weiterer Betrachtung Rechnung, indem der Datenbestand grundsätzlich hinzugerechnet, in Klammern jedoch immer der Umfang der Datenbank ohne diese Zeilen angegeben wird.

Somit kann für den Bewertungsstichtag 31.12.1995 ein wahrscheinliches Datenbankvolumen rekonstruiert werden:

	Anzahl	(Anzahl)
Datenzeilen zum 31.12.1995 aus der Quellen.dat:	281.233	(256.760)
davon verknüpft mit Adressdaten:	88.528	(64.055)
- davon aktualisiert vor dem 31.12.1995:	56.787	(32.314)
davon verknüpft mit Firmendaten:	131.716	(107.243)
- davon aktualisiert vor dem 31.12.1995:	70.012	(45.539)
davon verknüpft mit Kontaktpersonendaten:	204.829	(180.356)
- davon aktualisiert vor dem 31.12.1995:	192.906	(168.433)
Weitere Datenzeilenmerkmale:		
Anz. der DZ mit Adress- u. Firmendaten:	59.830	(35.357)
Anz. der DZ ohne Verknüpfung	7.644	

Dies wäre eine Übersicht über den Datenbestand, wie er sich, ohne auf den Inhalt Bezug zu nehmen, rein quantitativ darstellt. Es konnte jedoch an Hand der Referenznummern

festgestellt werden, dass sehr viele Datenzeilen doppelt oder mehrfach vorkommen. Wenn man die Mehrfachzeilen auf eine Zeile reduziert, ergibt sich folgendes quantitatives Bild:

	Anzahl	(Anzahl)
Datenzeilen zum 31.12.1995 aus der Quellen.dat:	184.411	(167.068)
davon verknüpft mit Adressdaten:	57.902	(40.559)
- davon aktualisiert vor dem 31.12.1995:	36.655	(36.623)
davon verknüpft mit Firmendaten:	54.435	(54.435)
- davon aktualisiert vor dem 31.12.1995:	34.582	(34.582)
davon verknüpft mit Kontaktpersonendaten:	142.796	(120.843)
- davon aktualisiert vor dem 31.12.1995:	133.972	(112.019)

Damit ergibt sich ein ungefähres Bild über die Menge der Datensätze betreffend Firmen-, Adressen- und Kontaktpersonendaten.

Im Datenbestand der Tabelle Quellen.dat befindet sich des Weiteren ein Datenfeld „QuArt“, welches die Quelle des Datensatzes angibt – also woher der Datensatz seinen Eingang in den Datenbestand der Komplementärin gefunden hat. Eine dieser Quellen hat die Bezeichnung „FirmenkürzelKomplementär“. Daraus leitet die Systemprüfung ab, dass es sich dabei um Datenzeilen handeln könnte, die von der Komplementärin selbst erstellt worden sind. Im Umkehrschluss darf angenommen werden, dass alle Datenzeilen, welche in dem o. a. Feld keinen Hinweis auf die Fa. derKomplementärin beinhalten, nicht selbst erstellt worden sind, sondern durch einen anderen Vorgang (Zukauf, Überlassung, etc.) in den Datenbestand aufgenommen worden sind.

Dazu im Einzelnen:

Firmendaten:				
Gesamtsumme:	34.582	davon selbst erstellt:	8.346	(24,1%)
		nicht selbst erstellt:	26.236	(75,9%)
Adressdaten:				
Gesamtsumme:	36.655	davon selbst erstellt:	8.965	(24,5%)
		nicht selbst erstellt:	27.690	(75,5%)

Kontaktpersonendaten:				
Gesamtsumme:	133.972	davon selbst erstellt:	81.644	(60,9%)
		nicht selbst erstellt:	52.328	(39,1%)

D. Schlussbemerkung

Auf Grund der in diesem Bericht geschilderten Feststellungen der Systemprüfung zum Gutachten und zu den vorgelegten Datenbeständen, wird empfohlen, das Gutachten nicht anzuerkennen.

Als wesentliches Kriterium für die Nichtanerkennung sollte die Feststellung dienen, dass die Datenbank offensichtlich nicht zur Gänze selbst erstellt worden ist, wie das im Gutachten angenommen wurde. Nicht selbst erstellte Datenbestände unterliegen aber anderen Bewertungskriterien als selbst erstellte.

Sollte das Gutachten doch anerkannt werden, verweist die Systemprüfung auf die im Gutachten selbst festgestellten Mängel bzw. offenen Fragen. Vor allem jene Kosten, welche für die Aktualisierung angesetzt worden sind, können nach Ansicht der Systemprüfung keinesfalls in dieser geringen Höhe beibehalten werden. Eine Datenbank mit Personen- und Adressdaten unterliegt aber einer ständigen Aktualisierung, andernfalls würde sie einen rapiden Wertverlust zu verzeichnen haben.

Im Zuge der Ladung zur mündlichen Berufungsverhandlung hielt der Referent des UFS der Bw die Prüferstellungnahme vom 13. Juni 2007 zur allfälligen Gegenäußerung vor.

In der am 28. November 2007 abgehaltenen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt:

– Von Seiten der steuerlichen Vertretung:

Rund 11 Jahre nach dem Einbringungsvorgang 1995 sei eine rückblickende Betrachtung und Beurteilung der gegenständlichen Datenbank kaum mehr möglich und zumutbar, weil die technischen Voraussetzungen und Begleitmaßnahmen nicht so schnell mitgewachsen seien. Zum anderen werde eine eingehende Auseinandersetzung der Abgabenbehörden (Betriebsprüfung, Finanzamt) mit dem Sachverständigengutachten, das zu einem positiven Vermögenswert des Unternehmens gelangt sei, vermisst.

Dem Vorwurf, die Personalkosten für die Aktualisierung der Datenbank im Gutachten wären derart niedrig angesetzt, dass eine laufende Aktualität dieses Wirtschaftsgutes nicht gewährleistet sein würde, sei entgegen zu halten, dass die Datensätze laufend von den mit

Aufträgen befassten Bearbeitern gewartet worden seien, und dass daher der Kostenaufwand in den Personalaufwendungen „technische Wartung“ stecke.

– Von Seiten des Vertreters der Amtspartei:

Der Bw sei jedenfalls seit der BP bekannt gewesen, dass dem Gutachten keine Beweiskraft zuerkannt wurde. Dies habe sich auch durch die Befassung der sachverständigen Auskunftsperson bestätigt, zumal nicht einmal sichergestellt sei, dass der Gutachter jemals die Datenbank gesehen habe. Somit sei es an der Bw gelegen, durch geeignete Beweismittel im Zuge des anhängigen Berufungsverfahrens ihren Standpunkt zu verfolgen und zu untermauern. Im Übrigen schließe er sich den kritischen Ausführungen des befassten Systemprüfers an.

Der Referent hielt den Parteien des Verfahrens sodann Nachstehendes vor: Das Fachgutachten Nr. 74 des Fachsenates für Betriebswirtschaft und Organisation des Instituts für Betriebswirtschaft, Steuerrecht und Organisation der Kammer der Wirtschaftstreuhänder hebe die Bedeutung von bestimmten Einflussgrößen für eine sachgerechte Ermittlung von Zukunftserfolgen hervor und nenne unter anderem den Unternehmensgegenstand sowie den Substanzwert des Anlagevermögens, es fordere daher indirekt aber eindeutig eine nähere Befassung des Gutachters mit den Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens. Eine solche Befassung sei – wie aus dem Quellenverweis des Gutachters (Gutachten, Pkt 4) hervorgehe – nicht erfolgt. Das in wesentlichen Teilen methodisch nicht zu beanstandende Rechenwerk des Gutachters gehe daher von nicht in Augenschein genommenen Prämissen aus, wie die kursorische Erwähnung von 40.000 Datensätzen betreffen 20.000 Top-Unternehmen in Österreich erkennen lasse. Dass die Datensätze nicht laufend tagesaktuell gemacht worden seien und ein entsprechender Aufwand für die Zukunft auch gar nicht geplant war, führe zu ihrer immer geringer werdenden Verwendbarkeit, was sich in den 1997f verzeichneten geringen und dann gänzlich ausbleibenden Erlösen „Adressen/Daten“ niederschlage.

Die Software sei so wie die Datenbank selbst schon 1998 nicht mehr verwendet und mittels Bandsicherung im Jahr 2000 praktisch archiviert worden. Ein Verkauf der Software an fremde Dritte sei nicht feststellbar. Somit erwiesen sich Mutmaßungen über den Marktwert der Software allein – solche habe der Gutachter gar nicht angestellt – als sachlich nicht begründbar.

Daraus werde der Schluss gezogen, dass das Gutachten stille Reserven in der Datenbank und Software, welche die buchmäßige Überschuldung des Unternehmens kompensieren würden, nicht nachgewiesene habe.

Zuletzt führte der steuerliche Vertreter der Bw aus: Seines Erachtens sei es Aufgabe des Gutachters gewesen einen positiven Verkehrswert zu ermitteln, was er nach dem Fachgutachten Nr. 74 der Kammer der Wirtschaftstreuhänder auch entsprechend der Ertragswertmethode gemacht habe. Der Ertragswert sei nicht ausschließlich auf Vorzüge einer Datenbank zurück zu führen, sondern sei ein Wechselspiel von Marktpräsenz, Kundenstock und den entsprechenden Hilfseinrichtungen wie Datenbank und Software. Daher glaube er, dass seine Arbeit in Ordnung gewesen sei, zumal die methodische Bearbeitung außer Streit stehe.

Über die Berufung wurde erwogen:

Ob die gemäß § 12 UmgrStG geforderten Tatbestandsvoraussetzungen für eine steuerneutrale Einbringung (Art III UmgrStG) der 35 streitgegenständlichen stillen Mitunternehmeranteile in die *AG zum Rückwirkungsstichtag 31. Dezember 1995 erfüllt sind, hängt gemäß Abs. 1 insbesondere davon ab,

- ob Vermögen iSd § 12 Abs 2 Z 2 nach Maßgabe des § 19 Abs 2 UmgrStG tatsächlich übertragen wurde;
- ob das Vermögen der einbringenden Gesellschaft am Einbringungsstichtag, jedenfalls aber am Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages einen positiven Verkehrswert besaß;
- und ob die einbringende Gesellschaft – bei den infolge erheblicher buchmäßiger Überschuldung hier bestehenden Zweifeln – den positiven Verkehrswert durch das Gutachten eines Sachverständigen nachgewiesen hat.

Außer Streit steht, dass die Einbringung von atypisch stillen Mitunternehmeranteilen iHv ATS 16,0 Mio. auf der Grundlage der Einbringungs- (Sacheinlage-) Verträge gegen Gewährung von eigenen Anteilen (alten Aktien) der übernehmenden Körperschaft erfolgt ist, und dass im Rückwirkungszeitraum Entnahmen (§ 16 Abs 5) getätigt wurden, die das Vermögen der buchmäßig überschuldeten einbringenden Gesellschaft weiter verringert haben. Unerheblich und daher nicht zu prüfen ist, ob die gegenständliche Einbringung in das Firmenbuch eingetragen wurde, weil die Einbringung von Mitunternehmeranteile ohne Kapitalerhöhung bei der übernehmenden Kapitalgesellschaft von diesem konstitutiven Tatbestandsmerkmal ausgenommen ist (siehe § 3 Z 15 FBG idF des GesRÄG, iZm § 12 Abs 1 2. Satz UmgrStG; *Wundsam/Zöchling/et al.*, UmgrStG², Rz 34 zu § 12 idF **vor** AbgÄG 1996).

Die vom Bescheid erlassenden Finanzamt geteilte Auffassung der Betriebsprüfung, wonach ein Gutachten, das den einzig verbliebenen, überhaupt werthaltigen Vermögensgegenstand der

einbringenden Gesellschaft (Datenbank) zum Gegenstand seiner Unternehmensbewertung macht, als unvollständig zu verwerfen sei, weil ein Teilbetrieb nicht vorliege und mit der Einschränkung auf ein einzelnes Wirtschaftsgut des Anlagevermögens die Bewertung des gesamten Betriebes unterlassen worden sei (die BP bezieht sich offenbar auf § 12 Abs 2 Z 1 UmgrStG), greift in diesem Zusammenhang nicht: Wie der BP-Bericht selbst ausführt, wurden **Mitunternehmeranteile** (§ 12 Abs 2 Z 2) eingebracht. Der Gutachter hat das Vorliegen eines Teilbetriebes nicht angenommen und einen solchen auch nicht bewertet. Dass aber der die buchmäßige Überschuldung allenfalls übersteigende Wert des gesamten Unternehmens laut Befund und Gutachten des Sachverständigen in den stillen Reserven der Datenbank als Teil des Anlagevermögens lag und stille Reserven in keinen weiteren Aktiven laut Einbringungsbilanz vorhanden waren, entspricht der Aktenlage in diesem Verfahren. Wenn daher die Datenbank tatsächlich einen, die buchmäßige Überschuldung des Betriebes sowie die Entnahmen im Rückwirkungszeitraum übersteigenden realen Wert besaß – als teilweises selbst geschaffenes, zum anderen Teil aber weder behaupteterweise noch sonst erkennbar *entgeltlich* erworbenes, allenfalls angemietetes Wirtschaftsgut war sie nicht aktivierungsfähig, besaß daher keinen bilanziell erfassbaren "Buchwert" – so wäre das Sachverständigengutachten allein deshalb, weil es sich auf eine Bewertung des Ertragspotenzials der Datenbank (freilich ohne auf die zu Grunde liegende Software einzugehen) beschränkte, hinsichtlich der Fokussierung auf den einzigen, stille Reserven potenziell enthaltenden Gegenstand des Anlagevermögens noch nicht zu beanstanden.

Das Finanzamt stützt im bekämpften Bescheid und vor dem UFS die Verneinung eines positiven Verkehrswertes, neben dem Umstand der buchmäßigen, durch die Entnahmen im Rückwirkungszeitraum erhöhten Überschuldung, vor allem auf die Mangelhaftigkeit des Sachverständigengutachtens (das GA spreche von einem "Teilbetrieb Datenbank"). Ein positiver Verkehrswert des Unternehmens sei damit nicht nachgewiesen worden, eine Zuordnung von stillen Reserven zu den einzelnen Komponenten der Datenbank und der zugrunde liegenden Software sei weder vorgenommen worden noch irgendwie sonst nachvollziehbar. Die Berechnung des Ertragspotenzials knüpfe bei Hoffnungserträgen aus der Verwertung der Datenbank (*Anm.*: laut Gutachten, Pkt 2: „geplante Zukunftserträge“, ausgehend von unterjährigen Erträgen 1996, diese umgelegt auf 12 Monate und mit jährlichen Steigerungen um 20% fortgerechnet bis 1999, ab 2000 unter der freien Annahme einer linearen Entwicklung nach dem Modell einer ewigen Rente nach der Zweiphasenmethode weitergerechnet) **willkürlich** an. Die Behörde sei mangels anderer objektiver Anhaltspunkte gezwungen gewesen, den Firmenwert des Unternehmens mit dem Stand der Kapitalkonten zu schätzen.

Mit anderen Auffälligkeiten des Sachverständigengutachtens hatte sich die BP nicht auseinander gesetzt. Im Verfahren vor dem UFS wurde dies in Form einer systemtechnischen Überprüfung des Datenmaterials nachgeholt, wobei die lesbar gemachten Datensätze nach Maßgabe der EDV-technischen Möglichkeiten in Augenschein genommen wurden, die Datenbank selbst und die zu Grunde liegende Software jedoch einer systemtechnischen Überprüfung durch den vom UFS beauftragten Prüfer nicht zugänglich waren.

Der in der abschließenden Stellungnahme des vom UFS beauftragten Sytemprüfers vom 13. Juni 2007 zusammengefassten, zuvor schon mündlich geäußerten Kritik am Gutachten sowie seinen Feststellungen zu den Datensätzen, deren zu Grunde liegende Software und Datenbank allerdings nicht in Augenschein genommen werden konnte, hielt die Bw im zweitinstanzlichen Verfahren die historisch authentische Beschaffenheit der Daten(bank), die Anwendbarkeit des Rechenmodells und einen behaupteten, nicht näher bestimmten Marktwert der intern entwickelten Software, des Kundenstocks und der Marktpräsenz entgegen:

Diese Einwendungen überzeugten den UFS angesichts der in allein Einzelheiten dargelegten Kritik des Systemprüfers am Gutachten und am Datenmaterial der Datenbank nicht:

Wie aus dem Quellenverweis hervorgeht (GA, Pkt 4), hat sich der Gutachter mit „Auskünften des Geschäftsführers“ der damaligen Komplementärin, mit der Einsicht in „Kosten- und Erlösaufstellungen zur Erstellung der Planrechnungen, vorläufige aktuelle Saldenlisten sowie Bilanzen für 1995 und Vorjahre“ begnügt und mitgeteilt, dass er „aus der Literatur folgende Werke“ verwendet habe: *Lechner/Egger/Schauer*, Einführung in die Allgemeine BWL, S 283ff; Fachgutachten Nr. 45 bzw. Nr. 74 des Fachsenates für BW und Organisation des Instituts für Betriebswirtschaft, Steuerrecht und Organisation. Er hat jedoch *weder die Datenbank noch die zu Grunde liegende Software* gesehen und begutachtet. Damit verstößt das Gutachten gegen zentrale Empfehlungen des hier allein maßgeblichen Fachgutachtens Nr. 74 (im Folgenden: FGA 74) betreffend eine sachgerechte Unternehmensbewertung: Will man – wie das Gutachten – zum wahren Unternehmenswert als zukunftsbezogene Größe durch Ermittlung der Zukunftserfolge gelangen, so sind mehrere, im FGA 74 beispielhaft aufgezählte Einflussgrößen zu berücksichtigen, dort gleichrangig neben anderen (und hier von besonderer Bedeutung) etwa die folgenden: **Unternehmensgegenstand**, *Branche*, *Betriebsorganisation*, **Produktgestaltung** und **Produktlebenszyklus**, *Know-how* und *Entwicklungsvorsprung*, *drohende Substitutionsprodukte*, *Kostenstruktur*, *Beschaffungsvorgänge*.

Sodann ist –dem FGA 74, Pkt 9 folgend – die Bedeutung der **Substanz** für die Ermittlung der Zukunftserfolge hervorzuheben. Bei deren Ermittlung ist von der bestehenden Vermögenssubstanz auszugehen; alle zur Substanzerhaltung erforderlichen Aufwendungen

bzw. Ausgaben, hier vor allem Instandhaltungen, sind zu berücksichtigen. Die Investitionsausgaben für die Erneuerung des vorhandenen Anlagevermögens sind in eine ergänzende Finanzbedarfsrechnung einzubeziehen. Ist das Vermögen quantitativ oder qualitativ für die den Zukunftserfolgen zu Grunde gelegten Leistungen nicht geeignet, sind die Auswirkungen notwendiger Anpassungen bei Berechnung der Zukunftserfolge zu berücksichtigen.

Die selbst entwickelte Software und die darauf aufbauende Datenbank (betrieblicher Verwendungszweck: Adressenmarketing zur Herstellung auftragsorientierter Kontakte zwischen Großanbietern und Großkunden) waren unter dem Gesichtspunkt ihrer erforderlichen tagesaktuellen Wettbewerbsfähigkeit zu begutachten, was im Gutachten jedoch gänzlich unterlassen wurde. Demgegenüber förderte die systemtechnische Untersuchung der Datensätze durch den beauftragten sachverständigen Prüfer der Groß-BP Wien Körperschaften erstmals den vorher nicht aktenkundigen und vom Gutachter ignorierten Umstand zu Tage, dass eine laufende Aktualisierung der Daten alljährlich nur teilweise erfolgte; dass die Herkunft einer beträchtlichen Menge von Daten unaufgeklärt blieb, weil deren Ersterfassung mit einem fiktiven Datum ihre historische Erzeugung nicht nachvollziehen lässt; und dass Datensätze jeder Art zu einem erheblichen Teil gar nicht selbst erstellt sondern – wie angesichts unterlassener Aktivierung von Kosten des Erwerbes anzunehmen ist – schlicht überlassen oder kurzfristig angemietet worden waren. Dass solche nicht selbst erstellte Daten(sätze) angesichts ihrer offenkundig mühelosen Beschaffung (Beschaffbarkeit) den Wert der Datenbank und damit des Unternehmens überhaupt erhöhen konnten, ist weder erwiesen (*arg* Gutachtensmängel, kein substantielles Parteivorbringen im Verfahren) noch wahrscheinlich.

Der Zustand der Datensätze am Einbringungsstichtag und ihre in Aussicht genommene geringe zukünftige Aktualisierung ließen eine ertragreiche laufende Verwertung kaum mehr erwarten. Da ferner die Software nicht in Augenschein genommen werden konnte, entzieht sich deren 1990 bilanzierter Entwicklungsaufwand von über 11 Mio ATS jeder Überprüfung hinsichtlich der dafür tatsächlich angefallenen Kosten bzw. deren Zuordnung, das darin steckende Know-how kann für sich keiner Marktwertanalyse unterzogen werden. Dass es am Markt – wie vom ehemals firmeneigenen EDV-Experten anlässlich eines Erörterungsgesprächs cursorisch vorgebracht –noch handelbar gewesen wäre, erscheint nicht glaubhaft, der Umstand dass es tatsächlich bald „eingemottet“ wurde (Bandsicherung zwecks Archivierung durch den oben erwähnten Softwarespezialisten der GmbH im Jahr 2000; bescheidene Umsätze 1997 und keine Umsätze mehr nach 1997, kein Verkauf an fremde Dritte), spricht deutlich dagegen und zeigt, dass das Know-how keinen nachhaltigen Zukunftsertrag oder Veräußerungspreis mehr erwarten ließ. Dies überrascht umso weniger,

als EDV-Software vergleichbarer Art aufgrund des raschen Entwicklungsfortschritts keine lange Lebensdauer am Markt beschieden ist, was in einem sachgerechten Bewertungsgutachten unter Berücksichtigung des spezifischen Produktlebenszyklus berücksichtigt worden wäre. Statt dessen rechnete der Gutachter lediglich die Erlöse des ersten Halbjahres 1996 hoch – wobei ihm ein vom Systemprüfer unwidersprochen aufgezeigter ergebniswirksamer Rechenfehler unterlief – und schrieb diesen Ganzjahreswert ohne Bedachtnahme auf die oben dargestellten Besonderheiten und Schwächen des Datenmaterials bis 1999 mit erheblich steigender Tendenz fort, ehe er im zweiten Schritt den Durchschnittswert 1996 bis 1999 als Basis für die Fortrechnung nach dem Modell einer ewigen Rente heranzog. Wenn nun das Gutachten von der **Substanz** des Assets „Datenbank(software)“ gänzlich absieht, dieses nicht einmal zu Gesicht bekommen hat und kennt, so lässt es damit außer Acht, dass der laut Auskunft der Geschäftsleitung der Komplementärgesellschaft einzige potenziell werthältige Vermögensgegenstand im Unternehmen, nämlich die „Datenbank/Adressen Daten“,

- aufgrund der zuvor in erheblichem Umfang unterlassenen, in Zukunft nicht mehr geplanten Datenaktualisierung und
- hinsichtlich der auswärtigen Beschaffung bzw. Anmietung bzw. unentgeltlichen Benutzung weiterer Teile des Datenbestandes

im Zeitpunkt der Einbringung keine nachvollziehbar ermittelten stillen Reserven barg, welche als Hoffnungspotenzial geeignet gewesen wären, die bis zum Einbringungsvertrag entstandene buchmäßige Überschuldung im Sinne des Art III UmgrStG zu kompensieren. Die konstant aufsteigend angesetzten „Planerlöse“ 1996ff stimmen übrigens mit den letztmalig 1997 in ganz bescheidenem Umfang erzielten Datenbankerlösen (siehe VuG-Rechnung, „Erlöse Adressen/Daten“) nicht annähernd überein, was den ertragschädlichen Einfluss der anhaltend mangelnden Aktualisierung – sie hätte laufend tagfertig über den gesamten Datenbestand erfolgen müssen – ebenso unterstreicht wie den fehlenden Marktwert der Datenbank selbst.

Beachtung verdient auch der weitere Umstand, dass die Einbringung der Mitunternehmeranteile in eine mit der Komplementärin konzernmäßig verbundene Gesellschaft (*AG) erfolgte, wobei diesbezüglich ein fremdüblicher Interessengegensatz nicht festzustellen ist. Übrigens waren und sind einzelne bis dahin beteiligte stille Mitgesellschafter auch an anderen Gesellschaften im Konzern beteiligt. Die aufnehmende Gesellschaft interessierte sich in weiterer Folge für die an stillen Reserven angeblich so reiche Datenbank offenkundig überhaupt nicht, sondern duldete es als nunmehrige atypisch stille Mitgesellschafterin, dass die Komplementärin das „Asset“ de facto schon 1997 im

Unternehmen begrub. Wenn andererseits die ausscheidenden stillen Mitgesellschafter zum Zeitpunkt des Einbringungsvertrages zutreffend von dem begutachteten Unternehmenswert ausgehen durften, so ergäbe ihre Entfertigung mit Altaktien der AG annähernd im angenommenen Gegenwert ihrer buchmäßigen Beteiligungen keinen Sinn.

Da die Voraussetzungen für eine steuerneutrale Einbringung nach Art III UmgrStG nicht nachgewiesen wurden, war die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 13. Dezember 2007