

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. NN in der Beschwerdesache BF, vertreten durch ABS Wirtschaftstreuhand GmbH, Mühldorf 58, 4644 Scharnstein, über die Beschwerde vom 23.6.2015 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt XYZ vom 18.5.2015 betreffend Kapitalertragsteuer 2011 bis 2013 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Sachverhalt/Verfahren

Angefochten sind die Bescheide über die Festsetzung der Kapitalertragsteuer 2011 bis 2013.

Der Beschwerdeführer war im beschwerdegegenständlichen Zeitraum Geschäftsführer und Gesellschafter (50 %) der T GmbH.

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung der T GmbH der Jahre 2011 bis 2013 anerkannte der Betriebsprüfer die im Zusammenhang mit dem Markenerwerb geltend gemachten Aufwendungen nicht und führte eine dementsprechende Vorsteuerberichtigung durch (Tz 1); weiters anerkannte er die auf den Verrechnungskonten der Gesellschafter verbuchten Gutschriften Garagieraufwendungen betreffend nicht (Tz 2) und ging in beiden Fällen von verdeckten Ausschüttungen aus. Auf den Betriebsprüfungsbericht vom 26.5.2015 und dessen Beilage wird verwiesen.

Entsprechend dieser Rechtsansicht schrieb das Finanzamt dem Beschwerdeführer Kapitalertragsteuer für 2011 bis 2013 vor (Bescheide vom 18.5.2015). Auf die Begründung, die Bezug auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung nimmt, wird verwiesen.

Dagegen erhob der Beschwerdeführer durch seine steuerliche Vertreterin mit Schriftsatz vom 23.6.2015 – eingebracht mittels Fax am 23.6.2015 um 10:41 Uhr – Beschwerde und beantragte, den Mietaufwand der Garagen (2011 bis 2013) und die Aufwendungen für Marken- und Musterschutzrechte (2012 und 2013) der T GmbH anzuerkennen, verdeckte

Ausschüttungen nicht anzunehmen und dementsprechend keine Kapitalertragsteuer festzusetzen; auf die näheren Ausführungen in der Beschwerdeschrift wird verwiesen.

In einem ebenfalls mit 23.6.2015 datierten Schreiben – eingebracht mittels Fax am 24.6.2015 um 8:00 Uhr – beantragte der Beschwerdeführer *die Senatszuständigkeit und die mündliche Erörterung*.

In weiterer Folge legte das Finanzamt die Beschwerde mit Vorlagebericht vom 21.7.2015 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

Festgestellter Sachverhalt

Die T GmbH wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 19.4.2006 in der Rechtsform einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung gegründet (Gesellschafter: W – Beschwerdeführer – 50 %, V 50 %; Eintragung ins Firmenbuch am 26.4.2006) und beschäftigt sich mit der Erzeugung von Bergbau- und Hüttenmaschinen, Baumaschinen und Hebezeugen.

Im Jahr 2012 beteiligte sich die G GmbH an der T GmbH, sodass sich die Gesellschaftsverhältnisse der Beschwerdeführerin nunmehr wie folgt darstellen: W 33,33 %, V 33,33 %, G GmbH 33,33 % (Eintragung der geänderten Gesellschaftsverhältnisse ins Firmenbuch am 14.6.2012).

Marken- und Musterschutzrechte

Laut Eintragungsurkunde des Amts der Europäischen Union für die Eintragung von Marken und Geschmacksmustern wurde die Wortbildmarke „T“ mit 4.2.2011 eingetragen (Inhaber: V und der Beschwerdeführer). Die dafür angefallenen Kosten wurden von den Inhabern der Marke getragen.

Mit Kaufvertrag vom 29.5.2012 veräußerten der Beschwerdeführer und V die Bildmarke „T“ an die T GmbH. Der vereinbarte Kaufpreis von 80.000 € war bei Vertragsunterzeichnung zur Zahlung fällig, wobei je 40.000 € an beide Verkäufer zu leisten gewesen wären. Diese Beträge wurden jedoch nicht bezahlt; vielmehr wurde laut vorgelegter Buchhaltung der Erwerb bzw. die Aktivierung der Bildmarke jeweils den Verrechnungskonten der beiden Gesellschafter gutgeschrieben, wodurch sich deren Verbindlichkeiten an die T GmbH verminderten. Diese machte neben einer jährlichen Abschreibung von 8.000 € auch die Rechtsanwaltskosten der Vertragserstellung und –abwicklung in Höhe von 957,40 € (VSt 191,48 €) als Betriebsausgaben geltend.

Die Bildmarke „T“ wird seit Gründung der Gesellschaft 2006 verwendet und zwar ausschließlich von der T GmbH. Es handelt sich bei der Bezeichnung „T“ um den Firmennamen.

Eine gesonderte Verwendung durch die Gesellschafter bzw. andere Personen ist zu keinem Zeitpunkt erfolgt, zumal die gegenständliche Marke genau für jene Waren und Dienstleistungen beantragt wurde, die Unternehmensgegenstand der T GmbH sind (vgl. Seite 2 der Online-Markeninformation). Die steuerliche Vertreterin ging 2012 von einem Wert dieser Marke zwischen 128.000 € und 716.000 € aus.

Mietaufwand

Die Gesellschafter W (Beschwerdeführer) und V erhalten zwecks Garagierung der Firmenautos in ihren Privathäusern jeweils 600 € jährlich auf ihren Verrechnungskonten gutgeschrieben; diese werden bei der T GmbH als Aufwand verbucht. Eine Versteuerung dieses Zuflusses erfolgte bis dato bei den Gesellschaftern nicht.

Beweiswürdigung

Marken- und Musterschutzrechte

Dass die Bildmarke „T“ bereits 2006 verwendet wurde, geht aus der KEST-Befreiungserklärung vom 6.7.2006 hervor.

Die T GmbH beauftragte ihre steuerliche Vertreterin 2012 mit der Bewertung der gegenständlichen Marke (Markenbewertung vom 20.4.2012), welche dem Betriebsprüfer vorgelegt wurde. Als Ergebnis dieser „Bewertung“ wurden jedoch lediglich Unternehmensbewertungen nach unterschiedlichsten Methoden zusammengefasst. Das Multiplikationsverfahren nach Gewinn ging dabei von 128.000 € aus; hingegen ergab die Ertragsmethode mit ewiger Rente 716.000 €.

Die vorgelegte Markenbewertung vom 20.4.2012 ist für das Bundesfinanzgericht aus folgenden Gründen nicht nachvollziehbar:

- Der Bewertungsstichtag ist nicht bekannt.
- Der Ersteller der Planungsrechnung scheint nicht auf.
- Es liegen keine Angaben hinsichtlich der vorgelegten Unterlagen vor.
- Es ergeben sich offene Fragen hinsichtlich der Bewertungsmethode:

Der Gutachter erstellte vier Unternehmensbewertungen nach der Ertragswertmethode, sowie nach den WACC-Verfahren, APV-Verfahren und dem Equity-Ansatz. Die dabei ermittelten Werte liegen zwischen 420.000 € und 785.000 €. Ohne nähere Erläuterungen ging der Gutachter vom höchsten sich ergebenden Wert aus und reduzierte diesen durch einen 17,92 %igen Abschlag „lt. den empirischen Erhebungen und Auswertung der 10 Grundsätze“ auf 644.000 € (Marktwert).

Aus dieser Vorgangsweise ergibt sich, dass 82,08 % des Unternehmenswertes auf die Marke zurückzuführen sind; der Cash-Flow würde daher ohne die Unternehmensmarke „T“ um diese 82,08 % sinken. Eine solche Annahme ist vollkommen unplausibel. Entgegen der Ermittlung eines Marktwertes von 644.000 € ist als Kaufpreis der Marke im Vertrag vom 29.5.2012 lediglich ein Betrag von 80.000 € angeführt (vgl. Punkt III). Dieser Widerspruch wurde seitens der T GmbH nicht aufgeklärt.

Die nachstehenden Bewertungsmethoden sind nicht geeignet, einen Hinweis auf den maßgeblichen Wert der Marke „T“ zu geben:

1. Unternehmensbewertung

Der Textteil des Gutachtens enthält keine Aussagen über die Durchführung der Unternehmensbewertung. Im Anhang finden sich zwar sechs Seiten zur Ist-

Situation, jedoch keine Erläuterungen dazu insbesondere auch nicht, was der Unterschied zwischen der „Ist-Situation“ und der „Ist-Situation Standardisierte Werte“ sei. Ebenso wenig ist ersichtlich, welche Prämissen bei der Planerstellung beachtet wurden. Eine lediglich aus Zahlenreihen erstellte Bewertung stellt keine nachvollziehbare Unternehmensbewertung dar. Der niedrigste ermittelte Unternehmenswert beträgt 53 % des höchsten ermittelten Wertes. Es sollten jedoch bei identen Annahmen für die Bewertungsparameter die unterschiedlichen Methoden zu übereinstimmenden Ergebnissen führen (Konsistenz der Bewertungsergebnisse) (vgl. dazu Rz. 117 KFS/BW 1 v. 26.3.2014, Enzinger u.a.: „Debt Beta und Konsistenz der Bewertungsergebnisse“, RWZ 2014/49). Dieser Grundsatz galt auch vor Veröffentlichung des Fachgutachtens vom 26.3.2014 als Maßnahme zur Qualitätssicherung (vgl. zB Wirtschaftsprüfungshandbuch Band II (2008), A Rz. 143). Eine Unternehmensbewertung, deren Ergebnisse um bis zu 50 % abweichen, ist nicht konsistent und daher zur Bewertung der gegenständlichen Marke ungeeignet.

2. Markenwert

Entsprechend der Empfehlung des Brand Valuation Forums vom 27.2.2007 wendete der Gutachter für die Markenwertermittlung für die zehn empfohlenen Punkte ein Zu-/Abschlagssystem an, das einerseits auf einem anonymen Fragebogen Bezug nimmt, andererseits auf Prozentsätzen für Zu- und Abschlüsse basiert, deren Quelle im Gutachten nicht erläutert wird. Hingegen enthält das im Rahmen der Betriebsprüfung vorgelegte Exemplar der Empfehlung „Zehn Grundsätze der monetären Markenbewertung“ des Brand Valuation Forums keine solchen Prozentsätze.

Die von der steuerlichen Vertreterin erstellte Bewertung der Marke „T“ stellt daher keine nachvollziehbare Bewertung der gegenständlichen Marke dar und ist als Beweismittel nicht tauglich.

Mietaufwand

Der Sachverhalt ist unstrittig; es handelt sich um eine reine Rechtsfrage.

Rechtslage

Gemäß § 93 Abs. 1 EStG 1988 wird bei inländischen Kapitalerträgen (Abs. 2) sowie bei im Inland bezogenen Kapitalerträgen aus Forderungswertpapieren (Abs. 3) die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben (Kapitalertragsteuer).

Zu den kapitalertragsteuerpflichtigen Kapitalerträgen im Sinne des § 93 Abs. 2 EStG 1988 zählen auch verdeckte Ausschüttungen nach § 8 Abs. 2 KStG 1988.

Gemäß § 8 Abs. 2 KStG 1988 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.

§ 95 EStG 1988 in der im Beschwerdefall geltenden Fassung normiert:

(2) Schuldner der Kapitalertragsteuer ist der Empfänger der Kapitalerträge. Die Kapitalertragsteuer ist durch Abzug einzubehalten. Der zum Abzug Verpflichtete (Abs. 3) haftet dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer.

(3) Zum Abzug der Kapitalertragsteuer ist verpflichtet

1. Bei inländischen Kapitalerträgen (§ 93 Abs. 2) der Schuldner der Kapitalerträge.

.....

(4) Der zum Abzug Verpflichtete hat die Kapitalertragsteuer im Zeitpunkt des Zufließens der Kapitalerträge abzuziehen.

(5) Dem Empfänger der Kapitalerträge ist die Kapitalertragsteuer ausnahmsweise vorzuschreiben, wenn

1. der zum Abzug Verpflichtete die Kapitalerträge nicht vorschriftsmäßig gekürzt hat oder

2. der Empfänger weiß, dass der Schuldner die einbehaltene Kapitalertragsteuer nicht vorschriftsmäßig abgeführt hat und dies dem Finanzamt nicht unverzüglich mitteilt.

(Anmerkung: Die mit Budgetbegleitgesetz 2011, BGBl I 111/2010 erfolgte Neuregelung der Kapitalertragsteuer hatte hinsichtlich der hier relevanten Bestimmungen des § 95 EStG 1988 lediglich eine Veränderung der Absatznummerierung zur Folge.)

Rechtliche Erwägungen

Marken- und Musterschutzrechte

Vorweg ist festzustellen, dass keine Lizenzierung sondern eine zivilrechtliche Übertragung der Marke „T“ stattgefunden hat.

Strittig ist, ob der Kaufvertrag vom 29.5.2012, mit dem die zivilrechtliche Übertragung erfolgte, steuerlich anzuerkennen ist. Die T GmbH geht von einer steuerlich unbeachtlichen Nutzungseinlage aus, die belangte Behörde hingegen von einer verdeckten Ausschüttung.

Verdeckte Ausschüttungen sind alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung liegenden Zuwendungen einer Körperschaft an Anteilsinhaber, die ihre Wurzel in der Anteilsinhaberschaft haben. Entscheidendes Merkmal einer verdeckten Ausschüttung ist die Zuwendung von in ihrer äußeren Erscheinung nach nicht unmittelbar als Einkommensverwendung erkennbaren und ihrer Ursache nach in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen liegenden Vermögensvorteilen (zB VwGH 24.7.2007, 2007/14/0013).

In ihrer im Betriebsprüfungsverfahren abgegebenen Stellungnahme vom 19.2.2015 geht die T GmbH zwar von einer Nutzungseinlage aus, übersieht jedoch, dass sie selbst die gegenständliche Marke „T“ ausschließlich verwendet hat. Eine gesonderte Verwendung durch die Gesellschafter bzw. andere ist zu keinem Zeitpunkt erfolgt. Die gegenständliche Marke wurde genau für jene Waren und Dienstleistungen beantragt, die Unternehmensgegenstand der Gesellschaft sind, und lautet auf den Firmennamen.

Der Firmenname bzw. die das Unternehmen kennzeichnenden Firmenbestandteile sind als Marke vor der Eintragung durch andere geschützt. Gemäß § 32 Abs. 1 Markenschutzgesetz 1970 kann jeder Unternehmer die Löschung einer Marke begehren, wenn sein Name, seine Firma oder die besondere Bezeichnung seines Unternehmens oder eine diesen Bezeichnungen ähnliche Bezeichnung ohne seine Zustimmung als Marke oder als Bestandteil einer Marke registriert worden ist. Diese Bestimmung dient dem Schutz von kennzeichnenden Firmenbestandteilen (vgl. OPM 25.11.1992, Om 12/92; OPM 11.7.2001, Om 4/01). Zudem hat die Verwendung des Firmennamens „T“ durch die T GmbH seit deren Gründung Verkehrsgeltung erlangt, sodass der Löschungsgrund des § 31 Abs. 1 Markenschutzgesetz 1970 gegeben war.

Dass die T GmbH es unterlassen hat, einen Widerspruch gegen die Eintragung der Marke „T“ bzw. eine Löschungsklage zu erheben, ist nur dadurch erklärbar, dass die Markeneintragung durch ihre Gesellschafter erfolgt ist. Wären fremden Dritten die Rechte an der Bezeichnung „T“ als kennzeichnender Firmenbestandteil zugestanden, hätten diese keinesfalls einer entgeltlichen Übertragung des Markenrechts zugestimmt, sondern eine sofortige unentgeltliche Übertragung bzw. Löschung gefordert.

Eine Nutzungseinlage würde außerdem voraussetzen, dass die Gesellschafter zu diesem Zeitpunkt selbst Eigentümer der Marke gewesen sind. Durch die Eintragung der Marke erst im Jahr 2011 war eine Überlassung an die T GmbH vor diesem Zeitpunkt mangels Existenz der Marke jedoch nicht möglich. Im Zeitpunkt der Eintragung der Marke hätte aber – wie bereits dargelegt – ein fremder Dritter einer Überlassung gar nicht zugestimmt. Eine Übertragung der Marke an die T GmbH hätte zudem keinen Sinn gemacht, da ihr ohnedies aufgrund des Umstandes, dass die Marke „T“ einen das Unternehmen bezeichnenden Firmenbestandteil beinhaltet, das alleinige Recht an dieser Marke zugestanden wäre.

Schließlich ist zur Verrechenbarkeit dem Grunde nach festzuhalten, dass es sich bei dem Beschwerdeführer und V um die Geschäftsführer der T GmbH seit deren Gründung handelt. Wenn ein Gesellschafter Aktivitäten in der Branche seiner Gesellschaft entfaltet, kann diese betreffende Tätigkeit dem Gesellschafter-Geschäftsführer nur dann persönlich zugerechnet werden, wenn die Funktionsstellung eindeutig und zweifelsfrei festgelegt ist (vgl. VwGH 17.12.1996, 94/14/0074). Da die Gesellschafter der T GmbH lediglich die Eintragung der gegenständlichen Marke für Produkte, die die T GmbH erzeugt, erwirkt haben, ist davon auszugehen, dass der Entwurf des Logos in ihrer Funktion als Geschäftsführer erfolgt ist und demnach das Produkt dieser Tätigkeit der T GmbH zusteht.

Zudem stellt die von der steuerlichen Vertreterin erstellte Analyse der Marke „T“ keine nachvollziehbare Bewertung dar.

Die Ausführungen der T GmbH in ihrer Stellungnahme vom 19.2.2015, *es habe bei der vorgelegten Bewertung eine Markenbildungsanalyse, eine Markenerfolgsfaktorenanalyse und eine Markenbeitragsanalyse stattgefunden*, sind mit der tatsächlich vorgelegten Bewertung nicht in Einklang zu bringen. Vielmehr wurde der Gegenstand der angeführten

Analysen wörtlich aus dem Aufsatz von *Joklik-Fürst/Franz* in *RdW* 2014, 672, übernommen und sodann die – nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes nicht zutreffende – Behauptung aufgestellt, *diese Analysen seien durchgeführt worden ohne dass sich dieser Umstand in irgend einer Weise in der Bewertung widerspiegeln würde*. Eine ebenfalls erforderliche Analyse der Wertbeträge (von den Gesellschaftern wurden zB keinerlei Marketingaktivitäten ausgeübt) wurde ebenfalls unterlassen.

Aufgrund der obigen Ausführungen kann nicht von einer Nutzungseinlage ausgegangen werden. Der Kaufvertrag vom 29.5.2012 ist steuerlich nicht anzuerkennen. Es liegt hier daher eine verdeckte Ausschüttung vor.

Mietaufwand

Strittig ist, ob die Abgeltung der Garagierungsaufwendungen eine verdeckte Ausschüttung darstellt.

Gefordert ist dabei, dass die Zuwendungen einer Körperschaft an die Anteilsinhaber ihre Wurzel in der Anteilsinhaberschaft haben.

Die Finanzierung von Privatgaragen durch ein Unternehmen, welches ohnedies den Gesellschaftern die Kraftfahrzeuge zur täglichen Heimfahrt zur Verfügung stellt, ist allein der Gesellschafterstellung von W und dem Beschwerdeführer geschuldet und damit fremdunüblich. Es liegt daher eine verdeckte Ausschüttung an die Gesellschafter vor.

Im Übrigen liegt eine verdeckte Ausschüttung auch dann vor, wenn der Privatsphäre zugehörige Kosten übernommen werden. Es ist nicht erforderlich, dass der Gesellschafter durch diesen Vorteil einen „Gewinn“ haben muss (*Raab/Renner in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vöck*, KStG 1988, § 8 Tz 194/4).

Anträge auf Senatszuständigkeit und mündliche Erörterung

In einem – gleich wie die Beschwerde – mit 23.6.2015 datierten Schreiben beantragte der Beschwerdeführer die Senatszuständigkeit und die mündliche Erörterung. Dieses Schreiben wurde mittels Fax am 24.6.2015 um 8:00 Uhr eingebracht.

Gemäß § 272 Abs. 2 Z 1 lit. a BAO obliegt die Entscheidung dem Senat, wenn dies in der Beschwerde beantragt wird. Ausreichend ist daher nicht die Antragstellung in einem ergänzenden Schriftsatz (vgl. *Ritz*, BAO⁶, § 272 Tz 4).

Eine Senatszuständigkeit ist daher im gegenständlichen Fall nicht gegeben.

Für einen eventuellen Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung gelten die gleichen Voraussetzungen.

Allerdings handelt es sich bei dem Antrag auf mündliche Erörterung nicht um einen Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung sondern lediglich um eine Anregung zur Abhaltung eines Erörterungstermines gemäß § 269 Abs. 3 BAO, worauf kein Rechtsanspruch besteht (vgl. *Ritz*, BAO⁶, § 269 Tz 12).

Zulässigkeit einer Revision

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

Zur Frage der verdeckten Ausschüttungen liegt eine einheitliche Rechtsprechung vor. Zudem hing die Entscheidung im Wesentlichen von im Streitfall ausschließlich einzelfallbezogenen Sachverhaltsfragen ab. Eine Revision ist demnach nicht zulässig.

Linz, am 4. Dezember 2019