

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Julia Carola Cermak-Kapl MA in der Beschwerdesache ***Bf***, ***Bf-Adr***, vertreten durch Consultiva Steuerberatung GmbH, Ressavarstraße 28, 8230 Hartberg, über die Beschwerde vom 27. Dezember 2012 gegen den Bescheid des damaligen FA Bruck Eisenstadt Oberwart (nunmehr: Finanzamt Österreich) vom 20. November 2012 betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer für das Jahr 2007 sowie die Bescheide vom 21. November 2012 betreffend Körperschaftsteuer 2007 und Umsatzsteuer 2007, Steuernummer ***Bf-StNr***, zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Körperschaft- und Umsatzsteuer 2007 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerde gegen den Haftungsbescheid für die Kapitalertragsteuer 2007 wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Im (nunmehr fortgesetzten) Verfahren ist strittig, ob das Entgelt aus der Veräußerung von zwei Marken, einer Wort- und einer Wortbildmarke, durch den damaligen Gesellschafter und Geschäftsführer der Beschwerdeführerin aus dem Privat- oder dem Betriebsvermögen erfolgte und dieses daher in der Folge als Betriebseinnahme (und verdecktes Ausschüttung an den Gesellschafter) und Umsatz bei der Beschwerdeführerin zu erfassen ist.

1. Betriebsprüfung und Bescheide

In Folge einer bei der Beschwerdeführerin durchgeführten Außenprüfung gemäß § 147 BAO betreffend den Zeitraum 2007 bis 2010 wurden mit Datum vom 21. November 2012 die Verfahren betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftssteuer 2007 wiederaufgenommen und mit diesen verbundene, neue, Sachbescheide erlassen.

Unter anderem wurde die Feststellung einer verdeckten Gewinnausschüttung getroffen, da nach Ansicht der Betriebsprüfung der Verkauf der Wort- bzw Wortbildmarke ***Marke*** um EUR 500.000,- durch den damaligen Gesellschafter ***B*** aus dem Betriebsvermögen der Beschwerdeführerin erfolgt sei und daher eine verdeckte Ausschüttung an diesen darstelle, da das Veräußerungsentgelt der Gesellschaft zuzurechnen sei. Mit Gründung der ***Bf*** sei der Betriebsgegenstand in seinem Gesamtumfang bei der Beschwerdeführerin weitergeführt worden. Daher seien auch diese Wirtschaftsgüter mit übernommen und weiterhin betrieblich genutzt worden. Aufgrund der Veräußerung aus dem Betriebsvermögen sei der Verkaufserlös auch der Umsatzsteuer zu unterziehen gewesen.

Des Weiteren wurde am 20. November 2012 aufgrund des Zuflusses von Kapitalerträgen an den Gesellschafter und Geschäftsführer ***B*** ein Haftungsbescheid betreffend Kapitalertragsteuer iHv EUR 125.000,- (25% des Verkaufserlöses) für den Zeitraum 2007 erlassen.

2. Beschwerde

Am 27. Dezember 2012 erhob die Beschwerdeführerin fristgerecht Berufung (nunmehr Beschwerde) gegen die gegenständlich angefochtenen Bescheide. Vorgebracht wurde im Wesentlichen, dass es sich bei der Veräußerung der Wort- und der Wortbildmarke ***Marke*** nicht um eine Veräußerung aus dem Betriebsvermögen und um eine verdeckte Gewinnausschüttung, sondern um die Veräußerung eines immateriellen Wirtschaftsgutes aus dem Privatvermögen von ***B*** außerhalb der Spekulationsfrist handle.

Die Markenrechte seien nicht der Beschwerdeführerin zuzurechnen, da ***B*** die Marke bereits in seinem 1992 aufgegebenen Einzelunternehmen aufgebaut habe. Die Unternehmensbezeichnung und den Firmenwert des Einzelunternehmens auf die Beschwerdeführerin zu übertragen, sei nicht vertraglich vereinbart worden. Eine solche Vereinbarung sei auch aus der Verwendung der Fantasiebezeichnung ***Marke*** im Firmennamen der Beschwerdeführerin nicht ableitbar. Auf die Urteile des Bundesfinanzhofes zum Übergang eines Geschäftswertes von einem Einzelunternehmen auf eine Kapitalgesellschaft (BFH vom 02.09.2008 X R 32/05, BstBl II 2009, 634; 27.03.1996 I R 60/95, BstBl II 1996, 576 und 20.08.1986 I R 150/82, BFH E 149, 25) werde verwiesen. Da bei der Aufgabe des Unternehmens im Jahr 1992 die Unternehmensbezeichnung - auch wenn eine Markeneintragung nie stattgefunden habe – in der Disposition des handelnden Unternehmers

geblieben sei, sei es diesem unbelassen die Marke einzutragen oder auch als Marke zu veräußern. Eine verdeckte Gewinnausschüttung könne entgegen der Ansicht des Finanzamtes mangels vorheriger Einlage nicht unterstellt werden.

3. Beschwerdeverentscheidung

Mit Berufungsverentscheidung (nunmehr Beschwerdeverentscheidung) vom 17. April 2013 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen und begründend ausgeführt, dass das Finanzamt in keiner Weise eine verdeckte Einlage unterstelle, sondern davon ausgehe, dass der Betriebsgegenstand des Einzelunternehmens in seinem Gesamtumfang, also von Beginn an einschließlich des immateriellen Wirtschaftsgutes, von der neu gegründeten Gesellschaft weitergeführt worden sei.

Nach der Judikatur käme es beim Übergang eines Gesamtbetriebes auf eine die Identität bewahrende wirtschaftliche Einheit an. Dies werde anhand der Weiterführung oder Wiederaufnahme der bisherigen oder gleichartigen Geschäftstätigkeit, der Übernahme von materiellen oder immateriellen Geschäftsmitteln, sowie der Übernahme materieller oder immaterieller Wirtschaftsgüter und wesentlicher Arbeitnehmer:innen beurteilt. Ob eine derartige wirtschaftliche Einheit vor und nach der Übertragung bestehe, sei eine auf der Ebene der Beweismwürdigung zu beantwortende Sachfrage.

Das Konzept ***Marke*** habe zum Betriebsvermögen des 1992 beendeten Einzelunternehmens von ***B*** gehört und sei unverändert von der 1992 errichteten Beschwerdeführerin übernommen, fortgeführt und weiterentwickelt worden. Die Betriebs- und Geschäftsausstattung des Einzelunternehmens sei ebenfalls von der Beschwerdeführerin übernommen und benutzt worden. Eine vertragliche Grundlage oder Vereinbarung darüber, dass das immaterielle Wirtschaftsgut 1992 eigenständig bestanden habe und der Beschwerdeführerin unentgeltlich zur Nutzung überlassen worden sei, existiere nicht. Bei der Betriebsaufgabe des Einzelunternehmens sei eine Entnahme des immateriellen Wirtschaftsgutes nicht deklariert worden. Die Beschwerdeführerin habe Verfügungsgewalt über alle Geschäftswerte des Einzelunternehmens erlangt. Es habe keine Anzeichen dafür gegeben, dass das Konzept der ***Marke*** nicht in das Betriebsvermögen der Beschwerdeführerin mitübertragen hätte werden sollen. Die Werthaltigkeit des Konzepts sei von der Beschwerdeführerin jährlich deutlich gesteigert worden. Weder sei ein Nutzungsentgelt verrechnet worden noch existiere ein Gesellschafterbeschluss oder eine konkludente Handlung, die darauf schließen lasse, dass das immaterielle Wirtschaftsgut zurückgehalten worden sei. Die Registrierung als eigenständige Marke sei erst kurz vor ihrer Veräußerung erfolgt. Deshalb sei als erwiesen anzusehen, dass das immaterielle Wirtschaftsgut ***Marke*** von Beginn an dem Betriebsvermögen der Beschwerdeführerin zuzurechnen sei und kein Privatvermögen von ***B*** darstelle.

Der (nicht verbuchte) Erlös aus der Veräußerung des immateriellen Wirtschaftsgutes sei ein dem ehemaligen Gesellschafter zugewendeter Vermögensvorteil, dem die Beschwerdeführerin zugestimmt habe. Dieser Vermögensvorteil wäre Fremden nicht zugewendet worden. Deshalb habe eine körperschaftsteuerrechtlich zu erfassende verdeckte Ausschüttung in Höhe des Veräußerungserlöses stattgefunden. Als Bruttobetrag sei sie mit dem Umsatzsteuer-Normalsteuersatz zu besteuern. Weiters hafte die Beschwerdeführerin für die auf die verdeckte Ausschüttung entfallende 25%ige Kapitalertragsteuer.

4. Vorlageantrag

Am 21. Mai 2013 stellte die Beschwerdeführerin den Antrag, die Beschwerde der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorzulegen.

Am 5. Juni 2013 wurde die Beschwerde dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

In einer Eingabe vom 24. Juni 2013 (Ergänzung zum Vorlageantrag) machte die Beschwerdeführerin ergänzend geltend, es sei unerwiesen, dass mit der Einstellung des Einzelunternehmens unmittelbar der Betriebsgegenstand übertragen worden sei. Die Einstellung des Betriebs bedeute die Möglichkeit am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilzunehmen zu beenden; die betriebliche Einheit gehe unter. Was verbleibe, sei ein mit dieser Tätigkeit verbundener immaterieller Wert, eine Art Geschäftswert, der dem aufgebenden Abgabepflichtigen zuzurechnen sei. Der an der natürlichen Person des einstellenden Unternehmers haftende immaterielle Wert könne nur durch eine entsprechende Übertragung auf eine neue organisatorische Einheit von dieser genutzt werden. Ohne Übertragungsakt könne eine Einlage in vollem Umfang nicht unterstellt werden; allenfalls könne dies eine Nutzungseinlage sein. Eine vollständige Übertragung des Geschäftswertes bedürfe einer vertraglichen Grundlage, welche im gegenständlichen Fall nicht vorliege.

Das Finanzamt erstattete hiezu am 10. Juli 2013 eine Stellungnahme an den Unabhängigen Finanzsenat. Darin wurde insbesondere ausgeführt, die Beschwerdeführerin habe die bisherige Tätigkeit des Einzelunternehmens des ***B*** an derselben Anschrift weitergeführt. Das Konzept der Vermarktung des Produktes sei dabei ständig ausgebaut und der Umsatz jährlich gesteigert worden. Es habe keine Anzeichen gegeben, dass das Konzept einer Organisation und Vermarktung des Produktes nicht in das Betriebsvermögen der Revisionswerberin mitübertragen worden sei. Die Abgabenbehörde sei unter Berücksichtigung der zur Verfügung stehenden Beweismittel zum Ergebnis gelangt, dass das immaterielle Wirtschaftsgut der Beschwerdeführerin als Betriebsvermögen von Beginn an zuzurechnen gewesen sei. Eine Zurückbehaltung dieses Wirtschaftsgutes und eine unentgeltliche Nutzungsüberlassung habe nicht als erwiesen angenommen werden können.

5. Verfahren vor dem BFG

Mit 1. Jänner 2014 ging die Zuständigkeit zur Erledigung der gegenständlichen Beschwerde auf das Bundesfinanzgericht über.

Mit Erkenntnis vom 29. Juli 2022, RV/7101344/2013, wies das Bundesfinanzgericht die Beschwerde der ***Bf*** gemäß § 279 BAO als unbegründet ab und sprach aus, dass eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nicht zulässig sei.

Dagegen wurde am 17. Oktober 2022 von der Beschwerdeführerin eine außergerichtliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof erhoben, welche dieser als rechtzeitig, zulässig und begründet erachtete.

6. Erkenntnis des VwGH

Mit Erkenntnis vom 20. September 2023, Ra 2022/13/0117, hob der Verwaltungsgerichtshof das angefochtene Erkenntnis wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften auf und führte in Rz 34 bis 36 aus wie folgt:

„Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes muss die Begründung einer verwaltungsgerichtlichen Entscheidung u.a. erkennen lassen, welcher Sachverhalt ihr zu Grunde gelegt wurde und aus welchen Erwägungen das Verwaltungsgericht zur Ansicht gelangt ist, dass gerade dieser Sachverhalt vorliegt (vgl. z.B. VwGH 23.11.2022, Ra 2021/15/0041, mwN).

Diesen Anforderungen genügt das angefochtene Erkenntnis nicht.

Das Bundesfinanzgericht verweist in seinen Ausführungen zwar (an sich zutreffend; vgl. z.B. VwGH 23.1.2019, Ra 2018/13/0052) darauf, dass zum Betriebsvermögen nur jene Wirtschaftsgüter zählen, die im wirtschaftlichen Eigentum des Betriebsinhabers stehen. Das angefochtene Erkenntnis enthält aber – wie die Revision zutreffend aufzeigt – weder Feststellungen noch beweiswürdigende Erwägungen zu der zwischen den Parteien strittigen Frage, ob die hier zu beurteilenden Wirtschaftsgüter in das wirtschaftliche Eigentum der Revisionswerberin gelangten oder ob die im wirtschaftlichen Eigentum des G verblieben und der Revisionswerberin nur zur Nutzung überlassen worden waren (vgl. zu derartigen Fragen z.B. VwGH 27.11.2020, Ra 2019/15/0162; 3.3.2022, Ra 2020/15/0031; 8.9.2022, Ra 2022/15/0028). Damit ist dem Verwaltungsgerichtshof eine abschließende Beurteilung nicht möglich.“

Durch die Aufhebung des angefochtenen Erkenntnisses trat die Rechtssache gemäß § 42 Abs 3 VwGG in die Lage zurück, in der sie sich vor Erlassung des angefochtenen Erkenntnisses befunden hat.

7. Fortgesetztes Verfahren vor dem BFG

Mit Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses vom 29. Jänner 2024 wurde die gegenständliche Beschwerde der nunmehr zuständigen Gerichtsabteilung zur Erledigung zugeteilt.

Im Rahmen eines Erörterungstermins am 2. Juli 2024 brachte der steuerliche Vertreter der Beschwerdeführerin vor, dass es sich bei den gegenständlichen Marken nicht lediglich um die Marken als solche handle, sondern um das gesamte hinter der Vermarktung von ***Reisen*** stehende Konzept, welches von ***B*** bereits in den 80er Jahren entwickelt worden und daher immer schon sein geistiges Eigentum gewesen sei. Zur Übertragung an die Gesellschaft benötige es einen Rechtsakt, welcher hier nicht vorliege.

Die Vertreterin des Finanzamtes führte aus, dass das Konzept bzw. die Markenrechte von der Beschwerdeführerin genutzt und auch immer wertvoller geworden seien. Vor diesem Hintergrund hätte jeder fremde Dritte Maßnahmen gesetzt, um sich vor einem wirtschaftlichen Zugriff auf dieses Recht zu schützen. In Hinblick auf die Nutzungsüberlassung sei die Angehörigenjudikatur anzuwenden, wonach ernstlich, bestimmt, nachvollziehbar und von außen erkennbar Vereinbarungen getroffen werden müssten. Im gegenständlichen Fall sei der Tatbestand der verdeckten Gewinnausschüttung erfüllt. Im Sinne einer allgemeinen Lebenserfahrung würde kein fremder Dritter auf die Geltendmachung eines Schutzrechtes auf das eigene Wirtschaftsgut verzichten.

Der steuerliche Vertreter verwies darauf, dass geistiges Eigentum immer dem Urheber zuzurechnen sei. Entgegen der Argumentation des Finanzamtes sei aber das Konzept nicht immer wertvoller geworden, da die Vermarktung von ***Reisen*** nicht nachhaltig sei und es immer mehr Sponsoring dafür benötigt habe. Es habe sich zwar der Gesamtumsatz der Beschwerdeführerin in den Jahren 2000 bis 2007 verdoppelt, jedoch nicht der Umsatz betreffend ***Reisen***. Das Geschäft mit den ***Reisen*** sei nicht mehr so profitabel gewesen. Auf Grund der Konkurrenz und der Entwicklung der Margen habe der Gewinn stagniert. Die Umsätze der Beschwerdeführerin seien auf Grund der Ausweitung der Geschäftsfelder und des Einstieges des Sohnes von ***B***, ***B jun*** gestiegen.

Es liege kein Rechtsakt vor, aufgrund dessen diese Markenrechte Eigentum der Beschwerdeführerin hätten werden können. ***B*** habe indirekt die Marke geschützt, indem er sie im Firmenwortlaut genutzt habe und somit ein Schutz durch das Firmenbuch gegeben gewesen sei. Von der steuerlichen Vertretung sei bei Gründung der Gesellschaft geprüft worden, ob ein einbringungsfähiges Unternehmen im Sinne des Umgründungssteuergesetzes vorliege und dies damals verneint, da keine Konzession vorgelegen sei. Allen Beteiligten sei immer klar gewesen, dass dieses Konzept allein im geistigen Eigentum von ***B*** gestanden sei.

Die Vertreterin des Finanzamtes entgegnete, dass diese Schutzwirkung nicht gegeben gewesen sei, weil keine Abgrenzung zwischen Einzelunternehmen und Gesellschaft hinsichtlich Schutzrecht erkannt werden könne. Das Einzelunternehmen sei in seinem Gesamtumfang in der Gesellschaft weitergeführt worden, daher erscheine es nicht plausibel, dass das Konzept nicht mit übertragen worden sei. Eines Rechtsaktes habe es hierfür nicht bedurft.

In freier Beweiswürdigung sei der Tatbestand verdeckten Ausschüttung erfüllt, da das Konzept von der Beschwerdeführerin verwendet worden sei. Es sei kein Vertrag über die Nutzung abgeschlossen, kein Nutzungsentgelt bezahlt und auch kein Gesellschafterbeschluss gefasst worden. Objektiv gesehen habe das Wirtschaftsgut dem Betrieb der Beschwerdeführerin gedient und diese damit Einnahmen erzielt.

Im Rahmen des Erörterungstermines wurde ***B*** als Auskunftsperson einvernommen. Er gab im Wesentlichen an, dass er das Konzept zur Vermarktung von ***Reisen*** in seiner Zeit als Einzelunternehmer entwickelt habe. Als er auf Grund der fehlenden Konzession sein Einzelunternehmen aufgeben musste, habe er mit seiner Frau vereinbart, die Gesellschaft und nunmehrige Beschwerdeführerin zu gründen, wobei das Beteiligungsverhältnis von 75% zu 25% nur deshalb gewählt worden sei, dass er angestellt haben werde können. Es sei aber immer allen Beteiligten klar gewesen, dass das Konzept allein sein geistiges Eigentum gewesen sei.

Von der Beschwerdeführerin wurde die Stattgabe und vom Finanzamt die Abweisung der gegenständlichen Beschwerde beantragt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

1.1 Beschwerdeführerin

B, späterer Gesellschafter und Geschäftsführer der Beschwerdeführerin, betrieb von 1989 bis 1992 ein Reise- und Verkehrsbüro in Form eines Einzelunternehmens an der Adresse ***Bf-Adr***. Er begann die Tätigkeit ursprünglich noch neben seiner Beschäftigung als Lehrer, von welcher er sich später karenzieren ließ und am 28. Februar 1995 gänzlich sein Dienstverhältnis beendete.

Da er keine eigene Gewerbeberechtigung besaß, führte er das Reisebüro unter der Konzession des ***A*** und entwickelte in der Folge den Namen ***Marke*** als Identifikation und Zeichen, dass er das Reisebüro leitete und nicht der namensgebende ***A***. Der Name ***Marke*** leitet sich vom Familiennamen ***B*** ab.

Die Beschwerdeführerin wurde mit Gesellschaftsvertrag vom ***Datum 1992*** mit Sitz in der ***Bf-Adr*** gegründet und am ***Datum 1992*** im Firmenbuch zu ***FN*** eingetragen. Mit diesem Zeitpunkt wurde das Einzelunternehmen beendet und dessen Betriebsgegenstand, insbesondere auch die Vermarktung von ***Reisen***, in seinem Gesamtumfang in der Gesellschaft weitergeführt.

Beteiligt an der Beschwerdeführerin waren zum Gründungszeitpunkt ***B*** mit einer Stammeinlage von ATS 127.500 (25%) und seine Ehefrau ***Ehefrau*** mit einer Stammeinlage von ATS 382.500,- (75%).

Am ***Datum 2007*** wurde die Übertragung der Anteile an die ***Holding GmbH*** aufgrund des notariellen Abtretungsvertrages vom ***Datum 2007*** im Firmenbuch eingetragen. Die ***Holding GmbH*** wurde mit Gesellschaftsvertrag vom ***Datum 2007*** ebenfalls mit Sitz in der ***Bf-Adr*** errichtet und am ***Datum 2007*** im Firmenbuch eingetragen. An der ***Holding GmbH*** sind neben ***B***, ***Ehefrau*** und ***B jun*** weitere Familienmitglieder beteiligt.

Als Geschäftsführer waren von der Gründung bis zum ***Datum 2007*** ***B*** und danach sein Sohn, ***B jun*** tätig. Letzterer ist auch Geschäftsführer der ***Holding GmbH***.

1.2 Verkauf der Wort- bzw Wortbildmarke

Mit Übertragungsvertrag vom 7. September 2007 wurde die Wort- bzw die Wortbildmarke ***Marke*** vom damaligen Gesellschafter und Geschäftsführer der Beschwerdeführerin, ***B*** an die ***C GmbH*** veräußert. Als Kaufpreis wurden EUR 500.000,- geleistet.

Der Vertrag wurde zwischen der Käuferin (***C GmbH***), dem Verkäufer (***B***), und der Beschwerdeführerin geschlossen, wobei diese im Vertrag als beitretende Partei und Nutzungsberechtigte bezeichnet wurde. Im Vertrag wurde ua festgehalten, dass der Verkäufer bis zum Vertragsdatum der beitretenden Partei die Wortmarke ***Marke*** (***Reg.Nr.***), sowie die Wortbildmarke ***Marke*** (***Reg.Nr.***), für den Vertrieb von ***Reisen*** zur Verfügung gestellt habe.

Die Wortbildmarke ***Marke*** wurde am ***Datum 2007*** angemeldet und am ***Datum 2007*** registriert. Die Wortmarke ***Marke*** wurde ebenfalls am ***Datum 2007*** angemeldet und am ***Datum 2007*** registriert. Beide Marken wurden für die Klassen Kl. 39 (Veranstaltung von Reisen und Ausflugsfahrten), Kl. 41 (sportliche und kulturelle Veranstaltungen) und Kl. 43 (Verpflegung und Beherbergung von Gästen) angemeldet und registriert. Sie wurden mit Wirkung zum ***Datum 2017*** gelöscht.

Die Anmeldung der beiden Marken ist somit erst kurz vor und die Registrierung erst nach dem Verkauf der Marken erfolgt.

Bei der Wortmarke und der Wortbildmarke ***Marke*** handelt es sich um immaterielle (unkörperliche) Wirtschaftsgüter, welche ein spezielles Konzept zur Organisation und Vermarktung von ***Reisen*** beinhalten.

Dieses Konzept wurde von ***B*** in seiner Zeit als Einzelunternehmer entwickelt und das Konzept sowie die beiden Marken von ihm bereits vor der Gründung der Beschwerdeführerin zur Vermarktung von Reisen genutzt.

Die gegenständlichen immateriellen Wirtschaftsgüter waren im Einzelunternehmen dem Aktivierungsverbot des § 4 Abs 4 EStG unterlegen. Eine Einbringung iSd Art III des Umgründungsteuergesetzes konnte aufgrund der nicht vorhandenen Gewerbeberechtigung damals nicht vorgenommen werden. Eine Vereinbarung zwischen dem Gesellschafter und Geschäftsführer ***B*** und der Beschwerdeführerin wurde weder betreffend die Übertragung der Marken an die Beschwerdeführerin noch betreffend deren Nutzung durch diese getroffen. Es wurde auch kein Gesellschafterbeschluss betreffend diese Wirtschaftsgüter gefasst oder eine andere konkludente Handlung vorgenommen.

Mit Gründung der Gesellschaft wurde der bisherige Betriebsgegenstand in seinem Gesamtumfang durch die Beschwerdeführerin weitergeführt. Insbesondere organisierte und vermarktete diese ***Reisen*** unter dem Namen ***Marke***. Die Wortmarke spiegelt sich auch im Namen der Beschwerdeführerin wieder.

Die zum damaligen Zeitpunkt nicht registrierte Wortmarke und nicht registrierte Wortbildmarke ***Marke*** sowie das durch beide Marken verkörperte Geschäftsmodell wurden durch die Beschwerdeführerin ab ihrer Errichtung unentgeltlich genutzt, um Einnahmen zu erzielen. Sie hat dieses Geschäftsmodell weiterentwickelt. Nur sie trug das Risiko von Wertminderungen und die Chance von Wertsteigerungen.

Die beiden bis zur Veräußerung nicht registrierten Marken sind sohin mit der Gründung der Beschwerdeführerin in ihr wirtschaftliches Eigentum übergegangen, da sie über diese verfügen konnte wie eine Eigentümerin. Eine bloße Nutzungsüberlassung lag nicht vor.

Zum Zeitpunkt des Verkaufes handelte es sich bei den beiden Marken daher um Betriebsvermögen der Beschwerdeführerin und nicht um Privatvermögen des ***B***. Der Verkaufserlös war sohin der Beschwerdeführerin zuzurechnen.

Die Beschwerdeführerin hat den Erlös nicht vereinnahmt und nicht verbucht.

Der Kaufpreis wurde in 4 Jahres-Raten von der Käuferin an den Verkäufer ***B*** überwiesen, wobei die erste Rate iHv EUR 115.000,- am 11. September 2008, die zweite Rate iHv EUR 115.000,- am 9. September 2009, die dritte Rate iHv EUR 115.000,- am 14. Oktober 2010 und die vierte Rate iHv EUR 155.000,- am 25. August 2011 entrichtet wurde.

Eine entsprechende Rechnung über den Gesamtbetrag von EUR 500.000,- für den Verkauf der Marke ***Marke*** wurde von ***B*** an die ***C GmbH*** am 10. Juli 2008 ausgestellt. In der Rechnung wurde keine Umsatzsteuer ausgewiesen.

Mit dem Verkaufserlös für die beiden Marken hat die Beschwerdeführerin ihrem damaligen Gesellschafter ***B*** einen Vorteil zugewendet, den sie einem fremden Dritten nicht zugewendet hätte. Es liegt eine verdeckte Gewinnausschüttung vor.

2. Beweiswürdigung

Gemäß § 167 Abs 2 BAO hat das Bundesfinanzgericht unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich im Wesentlichen aus dem dem Bundesfinanzgericht vorgelegten Verwaltungsakt und dem Vorbringen der Parteien im Erörterungstermin.

Die Feststellungen hinsichtlich der Beschwerdeführerin gründen auf den Angaben im österreichischen Firmenbuch.

Die Tatsache, dass der ehemalige Geschäftsführer der Beschwerdeführerin die Marken und das mit diesen verbundene Konzept bereits in seiner Zeit als Einzelunternehmer entwickelt hat, ergibt sich aus den vorgelegten Rechnungen, die bereits aus dem Jahr 1990 stammen und dem Beschwerdevorbringen sowie der nachvollziehbaren Aussage des ***B*** im Erörterungstermin. Diese Tatsache wurde auch vom Finanzamt bereits im Betriebsprüfungsbericht als erwiesen angenommen und ist somit zwischen den Parteien unstrittig.

Der Bezahlmodus für die Übertragung der Marken an die ***S GmbH*** ergibt sich aus dem Übertragungsvertrag, in welchem bereits die Zahlung in vier Raten jeweils am 1. August der Jahre 2008 bis 2011 vorgesehen wurde sowie den Angaben des ***B*** im Rahmen der von seiner steuerlichen Vertretung an die Betriebsprüfung am 1. März 2012 übermittelten Sachverhaltsdarstellung. Ebenso findet sich diese Vereinbarung in der im Akt aufliegenden Markenbewertung der Käuferin mit Stand September 2009.

Die Beschwerdeführerin hat den Veräußerungserlös weder ertrags- noch umsatzversteuert, weshalb als erwiesen anzusehen ist, dass sie den Veräußerungserlös nicht vereinnahmt hat. Dafür spricht ergänzend, dass im Vertrag als Verkäufer ***B*** aufscheint und die im Jahr 2008 ausgestellte Rechnung von ***B*** unter Angabe seiner persönlichen Kontonummer ausgestellt wurde.

2.1 Vorliegen von wirtschaftlichem Eigentum

Für die Tatsache, dass die beiden veräußerten Marken sowie das damit verbundene Geschäftsmodell im wirtschaftlichen Eigentum der Beschwerdeführerin gestanden sind, spricht in erster Linie, dass diese das ehemalige Einzelunternehmen des ***B*** in seinem gesamten Umfang weitergeführt hat, insbesondere auch ***Reisen*** nach demselben Konzept angeboten und vermarktet hat wie zuvor ***B*** als Einzelunternehmer. Dieser hat auch im Erörterungstermin nachvollziehbar geschildert, nach welchen Gesichtspunkten er in seiner Zeit als Einzelunternehmer etwa die Kataloge gestaltet hat und warum er diese Art der Gestaltung und die entsprechenden Inhalte gewählt hat. Diese Art, die Kataloge zu gestalten, wurde auch von Beschwerdeführerin unverändert weitergeführt.

Insbesondere hat ***B*** selbst glaubhaft und nachvollziehbar dargelegt, dass er die Gesellschaft gegründet hat, da er aufgrund der nicht vorhandenen Konzession keine ***Reisen*** mehr als Einzelunternehmen anbieten durfte und die Beschwerdeführerin daher die Tätigkeit unverändert fortführte.

Der von ihm entwickelte und sich von seinem Familiennamen ableitende Name ***Marke*** wurde der Gesellschaft gegeben. Es wurden keine Vereinbarungen zwischen dem ehemaligen Gesellschafter und der Gesellschaft betreffend die Nutzung und den Schutz dieser Marken und des damit verbundenen Konzeptes getroffen. Eine Abgrenzung jedweder Art zwischen der Beschwerdeführerin und dem damaligen Gesellschafter und Geschäftsführer ***B*** fand nicht statt. Wenn nun von der Beschwerdeführerin vorgebracht wird, dass ein Schutz der Marke gegenüber fremden Dritten durch die Eintragung des Namens im Firmenbuch gewährleistet wurde, so ist dem entgegen zu halten, dass durch die Eintragung eben gerade kein Schutz der Marke des ***B*** gegenüber der Beschwerdeführerin erzielt wurde, sondern vielmehr die Beschwerdeführerin eine Schutzwirkung für die Marken erwarb und daher sie den Ausschluss Dritter von der Einwirkung auf ihr wirtschaftliches Eigentum hätte gewährleisten können.

Aufgrund dessen, dass die Beschwerdeführerin das Unternehmen in seinem Gesamtumfang weiterführte und insbesondere auch ***Reisen*** nach dem von ***B*** entwickelten Geschäftsmodell veranstaltete, trug sie auch das Risiko etwaiger Wertminderungen bzw die Chance von Wertsteigerungen. Dies wird insbesondere durch die Angabe des nunmehrigen Geschäftsführers der Beschwerdeführerin, ***B jun*** untermauert, der anlässlich des Erörterungstermines darlegte, dass die Umsätze der Beschwerdeführerin zwar gestiegen seien und sich in den Jahren 2000 bis 2007 sogar verdoppelt hätten, aber die Organisation von ***Reisen*** nicht nachhaltig gewesen sei und immer mehr Sponsoring benötigt habe. Das Geschäft mit den ***Reisen*** sei nicht mehr so profitabel gewesen. Auf Grund der Konkurrenz und der Entwicklung der Margen habe der Gewinn stagniert und die Beschwerdeführerin sei froh gewesen, das Geschäft mit den ***Reisen*** abstoßen zu

können. Die Umsätze seien lediglich auf Grund seines Einstieges und einer Ausweitung der Geschäftsfelder gestiegen.

Entgegen der Argumentation der Beschwerdeführerin ist für das Vorliegen von wirtschaftlichem Eigentum auch kein Rechtsakt einer Übertragung des Rechtes auf die Beschwerdeführerin notwendig, sondern darauf abzustellen, ob diese wie eine Eigentümerin über das Wirtschaftsgut verfügen konnte und das Risiko von Wertminderungen und die Chance von Wertsteigerungen trug. Der Bedeutung des wirtschaftlichen Eigentums ist es immanent, dass es nicht mit dem zivilrechtlichen Eigentum einhergeht.

2.2 Vertragsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen

Vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen können für den Bereich des Steuerrechts – ungeachtet ihrer zivilrechtlichen Gültigkeit – nur als erwiesen angenommen und somit anerkannt werden, wenn sie:

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen;
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
- auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (zB VwGH 18.4.07, 2004/13/0025).

Diese Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen und haben Bedeutung im Rahmen der Beweiswürdigung gemäß § 167 Abs 2 BAO.

Wie das Vorliegen von wirtschaftlichem Eigentum ist auch die Rechtsprechung über die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen Ausfluss der wirtschaftlichen Betrachtungsweise des § 21 BAO (VwGH 10.5.88, 87/14/0084). Diese ist auch auf die rechtlichen Beziehungen zwischen Gesellschaften und ihren (beherrschenden Gesellschaftern) anzuwenden.

Für eine bloße Nutzungsüberlassung durch ***B*** an die Beschwerdeführerin bestehen keine Anhaltspunkte. Insbesondere wurde keine Nutzungsvereinbarung geschlossen, kein Nutzungsentgelt bezahlt und auch kein entsprechender Gesellschafterbeschluss gefasst oder eine andere konkludente Handlung jedweder Art getätigt.

Auch wenn von ***B*** glaubhaft dargelegt wurde, dass alle Beteiligten wussten, dass es sich um sein alleiniges geistiges Eigentum handle, so ist diese Überzeugung in keiner Art und Weise nach außen getreten. Gerade zur Beurteilung der Fremdüblichkeit von Leistungsbeziehungen zwischen Gesellschaften und ihren Geschäftsführern bedarf es nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes im Hinblick auf einen Fremdvergleich der Voraussetzung, dass die erbrachten und honorierten Leistungen im Einzelnen konkret und detailliert erfasst und dargestellt werden. Die Leistungsbeschreibung muss in einem solchen Maße konkret sein, dass

die Einschätzung des genauen Marktwerts der Leistung möglich ist und in der Folge die Feststellung getroffen werden kann, ob auch ein fremder Dritter jene Gegenleistung zu erbringen bereit gewesen wäre, welche von der nahestehenden Gesellschaft geleistet worden ist. Insbesondere dann ist eine besonders exakte Leistungsbeschreibung notwendig, wenn der Vertragsgegenstand in der Erbringung schwer fassbarer Leistungen besteht (vgl. VwGH 19.4.2018, Ra 2017/15/0041, mwN).

Dass eine solche detaillierte Nutzungsvereinbarung vorgelegen wäre, die die Fremdüblichkeit der Überlassung der Markenrechte an die Beschwerdeführerin im gegenständlichen Fall untermauert hätte, wurde von dieser auch nicht vorgebracht.

Im Hinblick auf die Argumentation der Beschwerdeführerin, dass zwischen den beiden zum damaligen Zeitpunkt – Gesellschaftern der Beschwerdeführerin – nämlich ***B*** und seiner Ehefrau ***Ehefrau*** eine Vereinbarung bestanden habe, dass die Marken ausschließlich geistiges Eigentum von ***B*** seien und im Fall einer etwaigen Scheidung der Eheleute diese sowie etwaige zukünftige Erträge daraus, ausschließlich bei diesem verblieben, ist auszuführen, dass auch diese Vereinbarung nicht zu begründen vermag, dass die Beschwerdeführerin, nämlich die Gesellschaft selbst, nicht gleich einem Eigentümer mit den Marken verfahren konnte. Auch für eine Vereinbarung zwischen Ehegatten ist die oa zitierte Angehörigenjudikatur des Verwaltungsgerichtshofes anzuwenden. Ergänzend wurde von der Beschwerdeführerin auch keine (ursprüngliche) Vereinbarung der Ehegatten vorgelegt, sondern ein Schreiben der Ehefrau des ***B*** anlässlich der Betriebsprüfung, in der diese mitteilte, dies sei immer vereinbart gewesen.

Auch wenn von allen Beteiligten nachvollziehbar und glaubwürdig dargelegt wurde, dass es nie den geringsten Zweifel gab, dass dies das alleinige geistige Eigentum des ***B*** gewesen sei, und dass man gar keinen Gesellschafterbeschluss gebraucht oder hinsichtlich der Nutzung oder auch der Veräußerung steuerliche Beratung in Anspruch genommen hätte, weil dies so klar gewesen sei, dann mag das zwar aus der persönlichen Sicht der Beteiligten verständlich sein, widerspricht aber sämtlichen Grundsätzen der Angehörigenjudikatur, da diese Vorgänge weder als fremdüblich zu beurteilen sind, noch nach außen hin klar zum Ausdruck kommen.

Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse durfte das Bundesfinanzgericht daher in freier Beweiswürdigung von den obigen Sachverhaltsfeststellungen ausgehen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I.

Gemäß Art 151 Abs 51 Z 8 B-VG wurde mit 1. Jänner 2014 der Unabhängige Finanzsenat aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren ging auf das Verwaltungsgericht des Bundes für

Finanzen über. Gemäß § 323 Abs 38 BAO sind am 31. Dezember 2013 anhängige Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art 130 Abs 1 B-VG zu erledigen. Das Verfahren betreffende Anbringen wirken ab 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

Die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat anhängigen Berufungen sind gemäß § 323 Abs 38 Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl Nr 194/1961 in der Fassung BGBl I Nr 70/2013, vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art 130 Abs 1 B-VG zu erledigen.

Gemäß § 108 Abs 3 BAO werden Beginn und Lauf einer Frist durch Samstage, Sonntage oder Feiertage nicht behindert. Fällt das Ende einer Frist auf einen Samstag, Sonntag oder gesetzlichen Feiertag, Karfreitag oder 24. Dezember, so ist der nächste Tag, der nicht einer der vorgenannten Tage ist, als letzter Tag der Frist anzusehen.

Die Bescheide betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer 2007 vom 21. November 2012 sowie der Haftungsbescheid betreffend Kapitalertragsteuer 2007 vom 20. November 2012 wurden am 26. November 2012 zugestellt.

Da es sich beim 26. Dezember um einen Feiertag handelt, endete die Beschwerdefrist gemäß der oa Regelung des § 108 Abs 3 BAO am 27. Dezember 2012. Die Beschwerde ist daher als fristgerecht eingebracht anzusehen.

3.1.1 Körperschaftsteuer

3.1.1.1 Vorliegen von wirtschaftlichem Eigentum

Gemäß § 21 Abs 1 BAO ist für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes stellt § 21 BAO keine Regel zur Auslegung von Steuergesetzen, sondern vielmehr eine Richtlinie zur Beurteilung abgabenrechtlich relevanter Sachverhalte sowie eine Beweiswürdigungsregel dar (zB VwGH 27.8.1998, 98/13/0080; 11.8.1993, 91/13/0005; VfGH 12.12.1968, V 71/68).

Als Ausfluss der wirtschaftlichen Betrachtungsweise sieht § 24 Abs 1 lit d BAO vor, dass Wirtschaftsgüter, über die jemand die Herrschaft gleich einem Eigentümer ausübt, diesem zugerechnet werden.

Der wirtschaftliche Eigentümer ist in diesem Sinn derjenige, dem bei wirtschaftlicher Anknüpfung des Abgabentatbestandes ein Wirtschaftsgut zuzurechnen ist. In der Regel handelt es sich dabei auch um den zivilrechtlichen Eigentümer.

Zivilrechtliches und wirtschaftliches Eigentum fallen jedoch dann auseinander, wenn ein anderer als der zivilrechtliche Eigentümer die positiven Befugnisse, die Ausdruck des zivilrechtlichen Eigentums sind, wie insbesondere Gebrauch, Verbrauch, Veränderung, Belastung und Veräußerung, auszuüben in der Lage ist, und wenn er zugleich den negativen Inhalt des Eigentumsrechtes, nämlich den Ausschluss Dritter von der Einwirkung auf die Sache, geltend machen kann. Insbesondere ist für die Frage des wirtschaftlichen Eigentums von Bedeutung, wer die Chance von Wertsteigerungen und das Risiko von Wertminderungen trägt (vgl. VwGH 27.11.2020, Ra 2019/15/0162 mwN).

Von einer Herrschaft gleich einem Eigentümer ist auszugehen, wenn derjenige der sie ausübt, auf Dauer die tatsächliche Herrschaft auszuüben in der Lage und imstande ist, andere von der Verfügungsgewalt und der Nutzung auszuschließen (VwGH 9.10.1991, 89/13/0098).

Unter einem Wirtschaftsgut im steuerlichen Sinn ist zu verstehen, was im wirtschaftlichen Verkehr nach der Verkehrsauffassung selbständig bewertbar ist. Darunter fallen nicht nur körperliche Gegenstände, sondern etwa auch Rechte (zB VwGH 11.3.1992, 90/13/0230).

In seinem - die gegenständliche Beschwerde betreffenden - Erkenntnis vom 20. September 2023, Ra 2022/13/0117, hat der Verwaltungsgerichtshof auf die bisher ergangene Judikatur im Zusammenhang mit dem wirtschaftlichen Eigentum an immateriellen Wirtschaftsgütern verwiesen und erneut betont, dass (auch in Bezug auf Markenrechte) für die Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen das wirtschaftliche Eigentum am Wirtschaftsgut entscheidend ist (vgl. VwGH 23.1.2019, Ra 2018/13/0052).

Wirtschaftsgüter, die zum notwendigen Betriebsvermögen gehören, sind zwar zwingend in die Steuerbilanz aufzunehmen, die bilanzmäßige Behandlung durch den Steuerpflichtigen ist aber nicht entscheidend. Notwendiges Betriebsvermögen verliert diese Eigenschaft auch dann nicht, wenn es entgegen den allgemeinen Bilanzierungsgrundsätzen nicht in die Bilanz aufgenommen wird. Ebenfalls nicht entscheidend ist, ob aus dem Wirtschaftsgut selbst Erträge erzielt werden. (vgl. VwGH 8.9.2022, Ra 2022/15/0028).

Explizit hat der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 27. November 2020, Ra 2019/15/0162, bezugnehmend auf das Vorbringen der Revision, dass keine Rechtsprechung zu den spezifischen Befugnissen wirtschaftlichen Eigentums an Marken vorliege, festgehalten, dass auch in Bezug auf Markenrechte auf das Vorliegen von wirtschaftlichem Eigentum abzustellen ist (vgl. VwGH 13.9.2018, Ra 2018/15/0055, mwN).

Im vorliegenden Fall befanden sich – wie in der Beweiswürdigung ausgeführt - die gegenständlichen Markenrechte im wirtschaftlichen Eigentum der Beschwerdeführerin. Dass diese nicht in der Bilanz aufgeschienen sind, ändert nichts an der Tatsache, dass es sich um notwendiges Betriebsvermögen der Beschwerdeführerin gehandelt hat.

3.1.1.2 Verdeckte Gewinnausschüttung

Gemäß § 1 Abs 2 KStG 1988 sind ua juristische Personen des privaten Rechts, die im Inland ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz im Sinne des § 27 BAO haben, unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig.

Gemäß § 7 Abs 1 KStG 1988 ist der Körperschaftsteuer jenes Einkommen zugrunde zu legen, das der unbeschränkt Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat.

Gemäß § 7 Abs 2 KStG 1988 bezeichnet Einkommen den Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im § 2 Abs 3 EStG 1988 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus den einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 8 Abs 4 KStG 1988) und des Freibetrages für begünstigte Zwecke (§ 23 KStG 1988). Wie das Einkommen zu ermitteln ist, bestimmt sich nach dem Einkommensteuergesetz 1988 und dem Körperschaftsteuergesetz 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.

Verdeckte Ausschüttungen sind Vorteile, die eine Gesellschaft ihren Gesellschaftern aus ihrem Vermögen in einer nicht als Gewinnausschüttung erkennbaren Form unter welcher Bezeichnung auch immer gewährt, die sie anderen Personen, die nicht ihre Gesellschafter sind, nicht oder nicht unter den gleich günstigen Bedingungen zugestehen würde. Entscheidendes Merkmal einer verdeckten Ausschüttung ist die Zuwendung von Vermögensvorteilen, die ihrer äußeren Erscheinungsform nach nicht unmittelbar als Einkommensverteilung erkennbar sind und ihre Ursache in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen haben (VwGH 26.06.2014, 2011/15/0076).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist die Zuwendung von Vermögensvorteilen, die ihrer äußeren Erscheinungsform nach nicht unmittelbar als Einkommensverwendung erkennbar sind und ihre Ursache in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen haben, an Hand eines Fremdvergleiches zu ermitteln (vgl VwGH 31.1.2018, Ra 2015/15/0006), wobei auch darauf Bedacht zu nehmen ist, wie ein gewissenhafter, nur auf die Interessen der Körperschaft Bedacht nehmender Geschäftsleiter gehandelt hätte (vgl. VwGH 7.12.2020, Ra 2020/15/0004, 3.3.2022, Ra 2020/15/0031).

Die verdeckte Ausschüttung erfordert - zusätzlich zum Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung – die Erfüllung einer subjektiven Voraussetzung, nämlich eine ausdrücklich auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung, das Wissen und Wollen der Körperschaft (vgl. VwGH 26.4.2017, Ra 2015/13/0049 mwN). Diese Absicht kann sich auch schlüssig aus den Umständen des jeweiligen Falles ergeben (VwGH 19.4.2018, 2017/15/0039, 26.06.2014, 2011/15/0076).

Eine weitere Voraussetzung für das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung ist neben den übrigen Tatbestandsmerkmalen auch eine Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung bei der Körperschaft (vgl. VwGH 31.5.2000, 97/13/0240).

Im beschwerdegegenständlichen Fall waren die vom Gesellschafter ***B*** veräußerte Wortmarke und Wortbildmarke ***Marke*** - wie oben dargelegt - aufgrund des wirtschaftlichen Eigentums der Beschwerdeführerin als Betriebsvermögen anzusehen. Die Veräußerung erfolgte mittels Übertragungsvertrag vom 7. September 2007, in welchem die Beschwerdeführerin lediglich als beitretende Partei und Nutzungsberechtigte bezeichnet wurde. Der Verkaufserlös ist dadurch auch nicht der Beschwerdeführerin zugeflossen, sondern ***B*** selbst.

Eine verdeckte Ausschüttung liegt steuerlich insbesondere dann vor, wenn sich der Gesellschafter(-Geschäftsführer) zu Lasten der Gesellschaft Vorteile zuwendet und dies nicht zeitnah durch die Erfassung einer (realen) Forderung der GmbH ausgleicht.

Im Sinne der höchstgerichtlichen Judikatur kam es dadurch zu einer verhinderten Vermögensvermehrung der Beschwerdeführerin, da der Veräußerungserlös ihr zugestanden wäre. Von ***B*** wurde keine Gegenleistung erbracht. Es wurde von der Beschwerdeführerin auch keine Forderung auf seinem Verrechnungskonto eingestellt.

Die Beschwerdeführerin unterliegt nach § 189 UGB der Pflicht zur Rechnungslegung und bezieht Einkünfte aus Gewerbebetrieb iSd § 23 EStG 1988. Daher sind für sie die unternehmensrechtlichen Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung maßgebend und sie ermittelt ihren Gewinn aufgrund doppelter Buchführung.

Der Gewinn war daher bereits im Jahr 2007 aufgrund des abgeschlossenen Übertragungsvertrages in die Bücher aufzunehmen, der tatsächlich erfolgte Zahlungsfluss ist unerheblich.

Von ***B*** wurde keine Gegenleistung erbracht und von der Gesellschaft auch keine Forderung gegen ihn gebucht. Es ist daher davon auszugehen, dass die Beschwerdeführerin ihrem Gesellschafter willentlich diesen Vermögensvorteil zukommen lassen wollte.

Die Verwirklichung der verdeckten Ausschüttung trat im Jahr 2007 ein. Nach Ablauf des Wirtschaftsjahres kann eine solche auch nicht mehr mit steuerlicher Wirkung rückgängig gemacht werden (VwGH 19.05.1987, 86/14/0179).

Dem festgestellten Sachverhalt folgend, wurde dadurch von der Beschwerdeführerin dem damaligen Gesellschafter und Geschäftsführer ***B*** ein Vermögensvorteil zugewendet, der einem Fremden Dritten nicht zugewendet worden wäre.

Durch dieses nicht fremdübliche Vorgehen der Beschwerdeführerin wurden sowohl die objektiven als auch die subjektiven Voraussetzungen einer verdeckten Ausschüttung in Höhe des Veräußerungserlöses für die Wort- und die Wortbildmarke iHv EUR 500.000,- erfüllt.

3.1.2 Umsatzsteuer

Gemäß § 1 Abs 1 UStG 1994 unterliegen der Umsatzsteuer die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt.

Unternehmer ist nach § 2 Abs 1 UStG 1994, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.

§ 4 Abs 1 UStG 1994 sieht vor, dass der Umsatz im Regelfall nach dem Entgelt bemessen wird. Entgelt ist alles, was der Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung aufzuwenden hat, um die Lieferung oder sonstige Leistung zu erhalten (Solleinnahme).

Abs 10 leg cit sieht vor, dass die Umsatzsteuer nicht zur Bemessungsgrundlage zählt.

Dagegen umfasst der zivilrechtliche Preis jedenfalls auch die Umsatzsteuer, wenn

- nicht ausdrücklich (Nettopreisabrede) oder schlüssig (Verkehrsübung) das Gegenteil vereinbart wird,
- der Leistende Steuerschuldner ist und
- er auch nicht die Möglichkeit hat, eine abzuführende USt vom Leistungsempfänger wiederzuerlangen (EuGH vom 7.11.2013, Tulica und Plavoşin, C-249/12 und C-249/12).

Bestehen Zweifel, ob der zivilrechtliche Preis die gesamte geschuldete Gegenleistung inklusive der Umsatzsteuer umfasst oder das Nettoentgelt (iSd UStG) bezeichnet, so sind diese nach zivilrechtlichen Auslegungsregeln zu beheben. Der Leistungsempfänger kann im Zweifel davon ausgehen, dass es sich bei dem mit ihm vereinbarten Preis um einen Bruttopreis handelt (VwGH 23.9.2010, 2006/15/0234, *Melhardt/Tumpel* (Hrsg) UStG³, § 4 Rz 50).

§ 10 Abs 1 UStG 1994 legt fest, dass die Steuer für jeden steuerpflichtigen Umsatz 20% der Bemessungsgrundlage beträgt.

§ 19 Abs 2 Z 1 lit a UStG 1994 sieht vor, dass die Steuerschuld für Lieferungen und sonstige Leistungen im Regelfall mit Ablauf des Kalendermonats entsteht, in dem die Lieferungen oder sonstigen Leistungen ausgeführt worden sind (Sollbesteuerung).

Wie oben dargelegt, ist im gegenständlichen Fall der Verkaufserlös der Beschwerdeführerin zuzurechnen. Die Steuerschuld für die Umsatzsteuer entstand daher bereits im September 2007. Der Zahlungsfluss an ***B*** in den Folgejahren ist für die Festsetzung der Umsatzsteuer bei der Beschwerdeführerin ohne Bedeutung.

Da die Veräußerung im Rahmen der unternehmerischen Tätigkeit der Beschwerdeführerin erfolgte und der Veräußerungserlös iHv EUR 500.000,- ohne Umsatzsteuer vereinbart wurde, ist dieser Veräußerungserlös als Bruttobetrag zu betrachten und unterliegt dem Normalsteuersatz von 20 %.

Aus diesem Grund beträgt der Nettoverkaufspreis EUR 416.666,67 und wurde der Beschwerdeführerin zu Recht Umsatzsteuer iHv EUR 83.333,33 vorgeschrieben.

3.1.3 Kapitalertragsteuer

Wie oben ausgeführt, 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, und sind im Rahmen der Gewinnermittlung einer Kapitalgesellschaft zugerechnete Mehrgewinne in der Regel als den Gesellschaftern zugeflossen zu werten.

Gemäß § 27 Abs 2 Z 1 lit a EStG 1988 stellen Gewinnanteile (Dividenden), Zinsen und sonstige Bezüge aus Aktien oder Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung, soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs 3 Z 1 bis 4 EStG 1988 gehören, Einkünfte aus Kapitalvermögen dar.

Gemäß § 93 Abs 1 EStG 1988 in der im beschwerdegegenständlichen Jahr geltenden Fassung wird bei inländischen Kapitalerträgen, worunter gemäß Abs 2 Z 1 lit a auch Gewinnanteile und sonstige Bezüge aus Gesellschaften mit beschränkter Haftung gehören, die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben (Kapitalertragsteuer).

Sonstige Bezüge sind andere geldwerte Bezüge, die sich aus der Gesellschafterstellung ergeben, wozu vor allem die verdeckte Ausschüttung zählt (vgl. VwGH 16.5.07, 2005/14/0005; *Jakom in Marschner EStG*¹⁷, § 27 Rz 36).

Zu den kapitalertragsteuerpflichtigen Kapitalerträgen im Sinne des § 93 Abs 2 EStG 1988 zählen daher auch verdeckte Ausschüttungen im Sinne des § 8 Abs 2 KStG 1988, worunter alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Zuwendungen einer Körperschaft an Anteilsinhaber zu verstehen sind, die das Einkommen der Körperschaft mindern und ihre Wurzel in der Anteilsinhaberschaft haben, wobei solche verdeckte Ausschüttungen das Einkommen der Körperschaft entweder als überhöhte (scheinbare) Aufwendungen oder als zu geringe (fehlende) Einnahmen mindern können (vgl zB VwGH 31.05.2006, 2003/13/0015 und 0016).

Im Rahmen der Gewinnermittlung einer Kapitalgesellschaft zugerechnete Mehrgewinne sind in der Regel als den Gesellschaftern zugeflossen zu werten (zB VwGH 19.09.2007, 2003/13/0115; VwGH 28.05.2015, Ro 2014/15/0046).

Schuldner der Kapitalertragsteuer ist dabei gemäß § 95 Abs 1 EStG 1988 der Empfänger der Kapitalerträge, wobei die Kapitalertragsteuer durch Abzug einzubehalten ist. Der Abzugsverpflichtete haftet dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer.

Die Kapitalertragsteuer ist daher grundsätzlich vom Abzugsverpflichteten, nämlich der Gesellschaft, abzuführen. Abgabenrechtliche Haftungen setzen nach ständiger Rechtsprechung den Bestand einer Abgabenschuld voraus, nicht aber, dass diese Schuld dem Abgabenschuldner gegenüber bereits geltend gemacht wurde. Es bestehen daher grundsätzlich keine Bedenken, die ausschüttende Gesellschaft zur Haftung für die Kapitalertragsteuer aus verdeckten Ausschüttungen heranzuziehen (VwGH 26.01.2017, Ra 2015/15/0063).

Gemäß § 95 Abs 1 EStG 1988 idF in der im gegenständlichen Jahr geltenden Fassung (BGBl I Nr 65/2008) beträgt die Kapitalertragsteuer 25%.

§ 95 Abs 4 EStG 1988 idF BGBl I Nr 65/2008 sieht vor, dass der Abzugsverpflichtete die Kapitalertragsteuer im Zeitpunkt des Zufließens der Kapitalerträge abzuziehen hat.

Gemäß § 19 Abs 1 EStG 1988 idF BGBl I Nr 99/2007 sind Einnahmen in jenem Kalenderjahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind.

In Folge des in § 19 EStG 1988 normierten Zuflussprinzips tritt nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes der Zufluss einer verdeckten Gewinnausschüttung beim Gesellschafter im Zeitpunkt der Bereicherung ein (vgl zB VwGH 26.6.2014, 2011/15/0028; 16.3.1993, 89/14/0123), dh dann wenn der Gesellschafter über den Vorteil verfügen kann (VwGH 26.6.14, 2011/15/0028; VwGH 25.9.12, 2008/13/0241; 16.12.86, 86/14/0064). Eine Bindung des Einkommensteuerbescheides des Gesellschafters an den Körperschaftsteuerbescheid der Gesellschaft besteht nicht (VwGH 16.3.93, 89/14/0123).

Ein Betrag ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes unter dem Gesichtspunkt des § 19 Abs 1 EStG 1988 als zugeflossen anzusehen, wenn der Empfänger über ihn tatsächlich und rechtlich verfügen kann (VwGH 25.6.2007, 2007/14/0002 mwN).

Im vorliegenden Fall wurde aufgrund der von der Betriebsprüfung festgestellten verdeckten Gewinnausschüttung ein Haftungsbescheid iHv EUR 125.000,- erlassen, das entspricht 25% des Verkaufserlöses von EUR 500.000,-. In der Begründung des Haftungsbescheides wurde auf den Bericht der Außenprüfung vom 20. November 2012 verwiesen. Konkrete Feststellungen zum Zuflusszeitpunkt wurden nicht getroffen.

Die Zahlung des Veräußerungspreises erfolgt in vier Raten an ***B***, die erste Rate iHv EUR 115.000,- floss ihm am 11. September 2008, die zweite Rate iHv EUR 115.000,- am 9. September 2009, die dritte Rate iHv EUR 115.000,- am 14. Oktober 2010 und die vierte Rate iHv EUR 155.000,- am 25. August 2011 zu. Es wurde keine Forderung bei der Gesellschaft eingestellt. ***B*** erbrachte auch keine Gegenleistung. ***B*** war zum gegenständlichen Zeitpunkt auch nicht Mehrheitsgesellschafter der Beschwerdeführerin, seine Beteiligung betrug lediglich 25%.

Entgegen der Feststellung der verdeckten Ausschüttung und Hinzurechnung des Gewinnes bei der Beschwerdeführerin bereits im Jahr 2007 und dass diese verpflichtet gewesen wäre, den Gewinn bereits bei Abschluss des Übertragungsvertrages in der doppelten Buchhaltung zu realisieren, ist bei ***B*** der Zufluss des von der Gesellschaft an ihn zugewendeten Vermögensvorteiles erst in den Jahren 2008 bis 2011 erfolgt, da er erst ab Erhalt der jeweiligen Raten über den Erlös tatsächlich und rechtlich verfügen konnte.

Damit musste die Beschwerdeführerin im Jahr 2007 mangels Zufluss der verdeckten Ausschüttung an ***B*** keine Kapitalertragsteuer in Abzug bringen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden und der Haftungsbescheid aufzuheben.

3.2. Zu Spruchpunkt III. (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.

Eine solche Rechtsfrage liegt im beschwerdegegenständlichen Fall nicht vor, da das Erkenntnis in seinen rechtlichen Ausführungen der zitierten höchstgerichtlichen Judikatur folgt.

Bei der Beurteilung des Vorliegens von wirtschaftlichem Eigentum handelt es sich um eine auf Ebene der Beweiswürdigung zu lösende Sachverhaltsfrage.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden und die Revision nicht zuzulassen.

Wien, am 2. September 2024