



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Lenneis und die weiteren Mitglieder ADir. Erich Radschek, Karl Kristian Gödde und Robert Wittek im Beisein der Schriftführerin FOI Ingrid Pavlik über die Berufungen der Bw, vertreten durch Christl Stein, Wirtschaftstreuhänder, 1160 Wien, Neulerchenfelderstraße 6-8/18, vom 31. Jänner 2000 bzw. vom 5. April 2003 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 9., 18., und 19. Bezirk und Klosterneuburg, vertreten durch Hofrat Mag. Franz Zaussinger, vom 13. September 1999 betreffend Körperschaftsteuer 1995, vom 13. Oktober 1999 betreffend Körperschaftsteuer 1997, vom 15. Jänner 2003 betreffend Körperschaftsteuer 1996 sowie vom 17. Jänner 2003 betreffend Körperschaftsteuer 1998 und 1999 nach der am 6. Dezember 2006 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Den Berufungen wird im eingeschränkten Umfang Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert. Der Bescheid betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 1997 wird endgültig erklärt.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben (in € und ATS) sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die Fa. W, ein in Wien ansässiges Unternehmen der international tätigen *Firmengruppe, hatte mit Kaufvertrag vom 14. Mai 1993 vom Tierarzt T alle Gesellschaftsanteile an der A-BRD (Geschäftsgegenstand: Produktion und Vertrieb von Veterinärpharmazeutika), sowie das

Einzelunternehmen AB samt zugehörigem Betriebsgrundstück erworben. Nach Rechtsstreitigkeiten über die Höhe des Kaufpreises war im November 1995 ein Vergleich über den gesamten Erwerb geschlossen und der Gesamtkaufpreis mit DM 3,0 Mio. festgelegt sowie unter Anrechnung der übernommenen Verbindlichkeiten entrichtet worden.

Die durch Neugründung 1993 entstandene A/Wien (im Folgenden: Berufungswerberin = Bw genannt; Gesellschaftsanteile zu 99,8% im Eigentum der W; 0,2% im Eigentum der A-BRD; mit Verschmelzungsvertrag 2000 rückwirkend zum 31.12.1999 auf die W verschmolzen; zuletzt umgegründet auf die XY-AG) erwarb von der A-BRD

1. laut "Vereinbarung über den Verkauf von Produktregistrierungen" vom 27. und 30.12.1994 Registrierungen und Zulassungen um DM 4,5 Mio.;
2. laut "Vereinbarung über den Verkauf von Exportregistrierungen" vom 2. und 9.1.1995 Registrierungen und Zulassungen von Exportprodukten um DM 1,4 Mio.

Diese Anschaffungskosten wurden aktiviert und ab 1995 unter der Annahme einer zehnjährigen Nutzungsdauer abgeschrieben; 1994 bis 1998 wurden diverse Aufwendungen für die Aufrechterhaltung der Registrierungen und Entwicklungskosten zusätzlich aktiviert und entsprechend abgeschrieben.

Im Zuge einer die Abgaben vom Umsatz und Ertrag für die Jahre 1996 bis 1998 betreffenden Anschluss-Betriebsprüfung vertrat der Prüfer die – mit Feststellungen der Vorprüfung für die Jahre 1993 bis 1995 übereinstimmende – Auffassung, dass Zulassungsrechte mit zeitlich unbegrenzter Nutzungsmöglichkeit keiner Abnutzung unterlägen, weshalb sie nicht im Wege der AfA abgeschrieben werden dürften, und dass eine – grundsätzlich zulässige – Teilwertabschreibung mangels Nachweis für Zeitpunkt und Ausmaß der Wertminderung nicht in Betracht komme (BP-Bericht 10.1.2003, Tz 16, mit Hinweis auf den BP-Bericht 7.9.1999, Tz 16). Diese Beurteilung entsprach der bis zur Änderung der Einkommensteuerrichtlinien 2000 (mit Wartungserlass 2005, siehe die neu gefasste Rz 3195) vom BMF vertretenen, auf ein Urteil des BFH gestützten Rechtsmeinung, dass Markenrechte (implizit: auch der gegenständlichen Art) zum nicht abnutzbaren Anlagevermögen gehörten.

Der zuletzt befasste Prüfer ermittelte den für eine allfällige spätere Teilwertberichtigung maßgeblichen Anschaffungswert der durch die Bw 1994 und 1995 erworbenen Marken- bzw. Registrierungsrechte mit ATS 10.571.715,-.

Das Finanzamt folgte in seinen Bescheiden betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 1995 bis 1999 (für 1995 und 1996 im rechtskräftig wieder aufgenommenen Verfahren) den Prüferfeststellungen, wobei es den Bescheid für 1997 gemäß § 200 Abs 1 BAO vorläufig, die übrigen Bescheide endgültig erließ. Die Bw erhob am 31.1.2000 bzw. am 5.4.2003 Berufung und führte aus:

Betreffend Körperschaftsteuer 1995 und 1997

Die streitgegenständlichen Rechte könnten nur eine bestimmte Zeitlang genutzt werden, weshalb die Absetzung für Abnutzung gemäß § 7 EStG zulässig sei. Die Prüferfeststellung, dass keine zeitlich befristete Nutzungsmöglichkeit vorliege, entspreche nicht den Tatsachen. Infolge Gesetzesänderungen und nach dem neuesten Stand der wissenschaftlichen Entwicklungen dürften diverse Wirkstoffe nicht mehr verwendet werden. Dadurch seien die Zulassungsrechte mit behördlich festgesetztem Zeitablauf wertlos. Dies beziehe sich sowohl auf registrierte Zusammensetzungen wie auch auf diverse Kombinationen von Wirkstoffen. Es liege also nicht im Einflussbereich der Gesellschaft – wie im BP-Bericht ausgeführt –, die Zulassung der Veterinärpharmazeutika nicht auslaufen zu lassen.

Wie schon gegenüber der BP ausgeführt, habe das deutsche Bundesinstitut für gesundheitlichen Verbraucherschutz und Veterinärmedizin (BGVV) im Jahr 1994 mit Verordnung (VO) sämtliche alten Zulassungen und Registrierungen von Arzneimitteln in der BRD bis 2004 verlängert, wobei die Firmen aufgefordert worden seien, während dieser Zeit sich aus dem neuen Arzneimittelrecht ergebende Auflagen für die Zulassungen (*ergänze*: zu erfüllen und die entsprechenden Unterlagen) nachzureichen bzw. um Neuregistrierung nachzusuchen. Als spätester Zeitpunkt des Verfalls der Zulassungen und Registrierungen sei ausnahmslos der 31.12.2004 festgesetzt worden. Aufgrund dieser Gesetzeslage und der daraus resultierenden zeitlichen Befristung sei die Zuordnung zum abnutzbaren Anlagevermögen mit einer Abschreibungsdauer von 10 Jahren erfolgt.

Inzwischen habe sich die Rechtslage dahin geändert, dass alle Registrierungen, für die nicht spätestens bis Herbst 1999 sämtliche Unterlagen über so genannte MRL – Werte (Dauer des Arzneimittelrückstandes im Tier; dies erfordere Studien über mindestens einjährige Laufzeit), etc. nachgereicht werden, die Zulassung mit März 2000 verlören. Im Falle der Bw würden laut momentanem Wissensstand ca. 90% der Produkte ihre Zulassung bzw. Registrierung verlieren. Bereits für die Bilanzen 1998 und 1999 wäre also eine weitere Teilwertabschreibung der Zulassungen und Registrierungen notwendig. Dem Schreiben war eine Aufstellung über die einzelnen Produkte und deren Laufzeit beigelegt.

Betreffend Körperschaftsteuer 1996, 1998 und 1999

Die geltend gemachte Absetzung für Abnutzung, nämlich

Jahr	AfA (öS)
1996	4.685.757,00
1998	4.992.633,00
1999	5.175.604,35

sei anzuerkennen, da die Rechte wegen Zeitablaufes nur eine bestimmte Zeit genutzt werden könnten und daher die Anschaffungs- oder Herstellungskosten (siehe die hinzu aktivierten Rechtserhaltungskosten ab 1994) gleichmäßig verteilt auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzusetzen seien.

Nach Zitierung von Rz 613 der Einkommensteuerrichtlinien führte die Bw aus: Gemäß VO des deutschen BGVV seien im Jahr 1994 sämtliche alten Zulassungen und Registrierungen von Arzneimitteln in der BRD bis zum Jahr 2004 fiktiv verlängert worden. Die Firmen waren aufgefordert, während dieser Zeit aus dem neuen Arzneimittelrecht sich ergebende Auflagen für die Zulassungen (*ergänze*: zu erfüllen und den entsprechenden Nachweis) nachzureichen bzw. um Neuregistrierung nachzusuchen. Als spätester Verfallszeitpunkt der (*ergänze*: nicht entsprechend nachgebesserten) Zulassungen und Registrierungen sei in jedem Fall der 31.12.2004 festgesetzt worden.

Das deutsche Arzneimittelgesetz in seiner am 17.08.1994 bzw. am 20.12.1996 geänderten Fassung habe ein Erlöschen der Zulassung mit eben diesem Verfallsdatum vorgegeben. Aufgrund der 10. Änderung des (d)Arzneimittelgesetzes sei ein Teil der Registrierungen bereits mit 1.2.2001 erloschen. Abweichend von den im Zuge der Vorbetriebsprüfung erstatteten Äußerungen seien somit verschiedene Registrierungen bereits mit dem Jahr 2000 bzw. 2002 wertlos geworden. All dies habe die Bw bereits im Zuge der nunmehr zweiten Betriebsprüfung dargelegt.

Abgesehen von den erwähnten (*Anm.: in Beilagen von der Bw dokumentierten*) gesetzlichen Vorgaben sei aufgrund der Entwicklung der letzten Jahre im Pharmabereich bei Markenrechten von einer durchschnittlich 10-jährigen Nutzungsdauer auszugehen. Dabei handle es sich um branchenübliche Werte, womit die Zeitspanne (*gemeint*: der Nutzungsmöglichkeit) durch objektive Merkmale bestimmt sei. Dies leite sich aus einem durchschnittlich 18-jährigen Patentschutz ab, wobei die durchschnittliche Dauer der Entwicklung und Registrierung bis zur Nutzung eines Arzneimittels beginnend ab Patenteinreichung 8 bis 10 Jahre betrage, so dass eine restliche Nutzungsdauer von ca. 10 Jahren verbleibe.

Die wirtschaftliche Beschränkung der zeitlich begrenzten Nutzungsdauer ergebe sich aus der wissenschaftlichen Entwicklung und der ständigen Überholung/Weiterentwicklung der Wirkungsweisen. Weiters würden durch die Rückstandsnachweise der Wirkstoffe im Veterinärbereich immer mehr Wirkstoffkombinationen verboten und die Registrierungen dadurch wertlos. Ein erfahrenes Pharmaunternehmen gehe daher von keiner längeren Nutzungsdauer aus.

Die 10-jährige Nutzungsdauer sei auch bei der Berechnung des Kaufpreises zu Grunde gelegt worden.

Abschließend beantragte die Bw die Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung vor dem gesamten Berufungssenat.

Die Betriebsprüfer nahmen zu den jeweiligen Berufungsschriftsätzen Stellung.

Der erste Prüfer führte am 2. Jänner 2001 aus:

Das Vorbringen, auf Grund von Rechtslage und wissenschaftlicher Entwicklung dürften diverse Wirkstoffe nicht mehr verwendet werden, sodass die Zulassungsrechte wertlos seien, habe nicht verifiziert werden können. Nicht erkennbar sei, auf welchen Zeitpunkt sich die Angaben der Bw hinsichtlich der wissenschaftlichen Entwicklung bezögen. Sollte der Zeitpunkt der Abfassung der Berufungsschrift gemeint sein (im Jahr 2000), so sei entgegen zu halten, dass wissenschaftliche Entwicklungen in diesem Jahr keine Auswirkung auf eine Sachverhaltsbeurteilung z. B. des Jahres 1995 haben könnten. Der Zeitpunkt des Zulassungserwerbes könne wohl auch nicht gemeint sein, da ansonsten die Bw wertlose Zulassungsrechte um ATS 41.329.000,- erworben hätte. Sollte letzteres aber doch der Fall gewesen sein, so hätte eine steuerliche Überprüfung dieses "wohl nicht fremdüblichen" Vorganges zu erfolgen. Eine Wertlosigkeit auf Grund gesetzlicher Bestimmungen könne ebenso wenig nachvollzogen werden, da diese Bestimmungen laut Angaben der Bw bereits im Jahr 1994 in Kraft gewesen seien. Die späteren gesetzlichen Änderungen beträfen – so seien nach Ansicht der BP die Angaben in der Berufungsschrift aufzufassen – lediglich den Zeitpunkt, zu dem verschiedene Unterlagen (*ergänze: der deutschen Zulassungsbehörde*) vorzulegen seien. Auf die Beurteilung eines im Jahr 1995 verwirklichten Sachverhaltes könne dies wohl keine Auswirkung haben.

Aus dem (*wörtlich zitierten*) Schreiben der Bw vom 20. August 1999 (Arbeitsbogen, Seite 174) könne abgeleitet werden, dass die Gesellschaft noch im August 1999 davon ausgegangen sei, dass die Verlängerung der Registrierungen unter den schon genannten Voraussetzungen möglich ist.

Nach Wiederholung der § 7 EStG 1988 reflektierenden Ausführungen im BP-Bericht verwies der Prüfer auf den Umstand, dass in den Kaufverträgen vom Dezember 1994 bzw. Jänner 1995 Zahlungen von Lizenzgebühren (*gemeint: durch die Verkäuferin an die Bw als Erwerberin der Marken- bzw. Registrierungsrechte, und zwar für die Rückeinräumung von bestimmten Vertriebsrechten*) für vorerst 10 Jahre mit automatischer Verlängerung um jeweils 2 Jahre bei Kündigungsmöglichkeit zu den Monatsenden bei 12-monatigem Kündigungsschutz vereinbart worden seien. Diese Vertragsbestimmungen führten die Behauptung der Bw, dass eine Verlängerung der Zulassungen über den 31. Dezember 2004 hinaus keinesfalls möglich sei, ad absurdum.

Zu den von der Bw angeführten, in den Jahresabschlüssen 1998 und 1999 vorzunehmenden Abwertungen der Position "Zulassungen und Registrierungen" auf einen niedrigeren Teilwert könne die BP mangels Konkretisierung nicht Stellung nehmen; eine solche Teilwertabschreibung sei bei Vorliegen der Voraussetzungen natürlich möglich.

Der zweite Prüfer führte am 26. Mai 2003 aus:

Die Behauptung der Bw, im Zuge der BP seien neue und taugliche Unterlagen zum Nachweis übergeben, von der BP jedoch nicht entsprechend gewürdigt worden, sei zu relativieren. Nach mehreren Vorhalten habe die Bw schließlich eine Liste der Produkte, für die voraussichtlich eine Registrierung nach den neuen Vorschriften des deutschen Arzneimittelgesetzes weiterverfolgt wird bzw. für die voraussichtlich eine weitere Zulassung nicht mehr angestrebt wird, sowie der nicht registrierungspflichtigen Kosmetika übergeben. Eine Zuordnung der Anschaffungskosten auf die einzelnen Produkte bzw. eine Bewertung der einzelnen Produkte – und sei es auch nur nach der Umsatzhöhe oder dem Stand der "Lebenszykluskurve" der Produkte oder anderen nachvollziehbaren Kriterien, wonach sich die tatsächliche durchschnittliche Abschreibung auch nur annähernd ableiten lassen könnte – habe die Bw in keinem der beiden BP-Verfahren vorgelegt. Ein Nachweis, dass es sich gegenständlich "entgegen den Grundsätzen der Nichtabschreibbarkeit von Marken- bzw.

Registrierungsrechten" um eine nachvollziehbare durchschnittlich ermittelte, auf Grund besonderer Umstände vielleicht doch zulässige Abschreibung handeln könnte, sei somit trotz zahlreicher Besprechungen und Vorhalte zu diesem Thema nicht erbracht worden.

Die Bw habe daher nicht nachweisen können, dass sich der Wert der Registrierungsrechte für das Unternehmen in einer objektiv bestimmbar Zeit erschöpfen würde, zumal eine Verlängerung dieser Rechte grundsätzlich möglich gewesen wäre.

Daneben sei auf einen weiteren Sachverhalt bezüglich der Höhe der Anschaffungskosten der Marken- bzw. Registrierungsrechte näher einzugehen:

Die BP habe festgestellt, dass unter Berücksichtigung von diversen Wertansätzen im Fremdvergleich, nämlich

- dem Erwerb der Gesellschaftsanteile an der A-BRD bzw. dem Erwerb des Einzelunternehmens AB durch die W (*ein Organigramm über die Kapitalverflechtungen ist aktenkundig*),
- dem Verkauf der Betriebsliegenschaft in N
- bzw. dem Gutachten des Z vom 27. März 1995 über den Wert der Maschinen und ähnlicher beweglicher Wirtschaftsgüter,

- weiters unter Berücksichtigung der Aussage der steuerlichen Vertretung vom 17. April 2001, dass die Pensionsverbindlichkeiten der A-BRD "an den" (gegenüber dem?) Veräußerer T mit dem Kaufpreis bereinigt worden seien und
- dem Ansatz der von der AB übernommenen Bankverbindlichkeiten auf Grund der von der Bw übergebenen Unterlagen,

sich für die erworbenen immateriellen Wirtschaftsgüter ein Wert von höchstens (*rund*) ATS 10.500.000,- ergebe.

Zum Nachweis für die Richtigkeit der Höhe der beiden Kaufpreise für die Registrierungsrechte seien der BP eine Umsatz- und Margenberechnung für 1995 für Inlandsprodukte der deutschen Schwestergesellschaft und eine "Cash Flow Deutschland" – Berechnung übergeben worden. Trotz zahlreicher Besprechungen und Vorhalte habe die Bw weder eine Ableitung des Kaufpreises aus den Unterlagen plausibel nachvollziehen noch die Verdreifachung des "Cash Flow" vom ersten auf das zweite Jahr erklären können. Auch der diesbezügliche Hinweis der Bw auf den Produktlebenszyklus sei unzutreffend, da es sich um bereits am Markt eingeführte Produkte gehandelt habe und die Kurve vom Übernahmezeitpunkt an eine bereits fallende Tendenz aufweisen müsste bzw. dass der Stand der einzelnen Medikamente in der Produktzykluskurve nicht berücksichtigt werde.

Ein weiterer Widerspruch ergebe sich betreffend den Ermittlungszeitraum insofern, als die Umsatz- und Margenaufstellung die tatsächlichen Umsätze 1995 enthalte, obwohl die vorgelegten Kaufverträge schon Ende 1994 bzw. Anfang 1995 abgeschlossen worden seien.

Die Anschaffungskosten für die Marken – bzw. Registrierungsrechte seien demnach zu hoch angesetzt worden und könnten unter Berücksichtigung aller Angaben der Bw nur mit dem nun strittigen Wert angesetzt werden. Veräußerer und Erwerber der Rechte seien Gesellschaften ein und desselben Konzerns, so dass die Rechtsprechung des VwGH betreffend Verträge zwischen nahen Angehörigen zur Anwendung komme.

Wegen des überhöht angesetzten Kaufpreises wäre bei jeder späteren Teilwertabschreibung, bzw. einer allfällig doch zuerkannten Absetzung für Abnutzung (§ 7 EStG 1988) bereits im Zuge der Berufungserledigung, eine verdeckte Gewinnausschüttung im Prozentsatz der niedrigeren zu den überhöhten Anschaffungskosten zu berücksichtigen (KStR, Rz 831).

Der Stellungnahme war eine Berechnung der Anschaffungskosten der Rechte zum Stichtag des Erwerbes angefügt (ermittelter Wert ATS 10.510.245,-).

Zu diesen Prüferstellnahmen äußerte sich die Bw durch die beauftragte steuerliche Vertretung mit Schriftsatz vom 10. Jänner 2004 wie folgt:

Nach Ausführungen über die historischen bzw. aktuellen Vorschriften des bundesdeutschen sowie des Gemeinschaftsrechtes betreffend die Registrierung und Zulassung veterinärmedizinischer Pharmazeutika trug die Bw sachverhaltsbezogen vor, dass A-BRD eine umfangreiche Anzahl von 1992 am Markt befindlichen Präparaten des Unternehmens zur Nachzulassung (in Deutschland) eingereicht, jedoch aufgrund deren zunächst fragmentarischer Dokumentation mit enormen Mängelrügen gerechnet habe. Diese Erwartung habe sich auch erfüllt, ab Februar 1993 seien die Nachforderungen (*der Registrierungs- bzw. Zulassungsbehörde*) unter großem personellem und finanziellem Aufwand bearbeitet worden, um die Zulassung der wichtigsten Umsatzträger zu erhalten. Zu diesem Zweck seien ab März 1993 die Labormannschaft und das Personal der eigenen medizinisch- wissenschaftlichen Arbeitsgruppe entsprechend aufgestockt, sowie andere Bearbeitungen mangels eigener Kapazität per Auftrag und gegen Verrechnung an die Labors der W vergeben worden. Ebenso seien alle in der Geschäftsführung und Verwaltung tätigen Personen nahezu ausschließlich damit beschäftigt gewesen, die Zulassungsvorgaben zu erfüllen. Die Terminsetzungen der Mängelrügen hätten meist 6 bis 12 Monate betragen und einmal verlängert werden können.

Am Beispiel einer – dem Schriftsatz beigefügten – Mängelrüge zeige sich, dass die Bearbeitung dieser Rügen nur mit enormen Kosten möglich gewesen sei. Die präliminierten Kosten für die Bearbeitung des gegenständlichen Präparates hätten sich auf DM 1,85 Mio. belaufen. Die Arbeiten seien nicht durchgeführt worden, da die Umsatzerwartung bei knapp DM 300.000,- pro Jahr gelegen sei.

Gleichzeitig seien 1993 mehrere Neueinreichungen von Präparaten erfolgt, die als Neuzulassungen, sofern für die BRD erteilt, in die europäische dezentrale Zulassung hätten eingeführt werden können. Die Erteilung dieser Zulassungen durch das deutsche Bundesgesundheitsamt sei im Herbst 1994 erfolgt. Diese Zulassungen seien die bei weitem wertvollsten Assets, da sie im europäischen MRP (Mutual Recognition Process) mit der BRD als Rapporteur in verkürzten Verfahren zu Arzneimittelzulassungen in allen EU-Ländern genutzt werden könnten und auch genutzt worden seien (Beilage zum Schriftsatz).

Nach umfangreicher Aufarbeitung der Zulassungsunterlagen seien mit Ende 1994 beiliegend aufgelistete Präparate in der Nachzulassung gewesen und sollten diese nach der damaligen Gesetzeslage jedenfalls bis 2004 verkäuflich gewesen sein. Die Bw legte dazu eine AfA-Liste mit Zuordnung der Anschaffungskosten auf die einzelnen Registrierungen vor.

Aufgrund der zitierten Vorschriften sei von einer 10-jährigen Nutzungsdauer ausgegangen worden. Zwischenzeitig sei jedoch Deutschland von der EU-Kommission auf Einhaltung der

EU-Richtlinien verklagt und sodann im Verhandlungsweg gezwungen worden, die möglichen Abverkaufszeiten wesentlich zu verkürzen.

A-BRD habe somit 1993 und 1994 entscheidende zusätzliche Investitionen in die Produktzulassung getätigt, die wesentlich zur Wertsteigerung der Registrierungsrechte beigetragen hätten.

Die Bw beantragte eine Absetzung für Abnutzung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten gleichmäßig verteilt auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer mit den Beträgen (in ATS):

1995	4.546.095,00
1996	4.685.757,00
1997	4.878.580,00
1998	4.992.633,00
1999	5.175.604,35

und führte zur betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer, sich teilweise wiederholend, unter anderem aus: Die einschlägigen bundesdeutschen Rechtsvorschriften hätten 1994 als spätesten Zeitpunkt des Verfalls der Zulassungen und Registrierungen in jedem Fall den 31.12.2004 festgesetzt. Zwischenzeitig habe sich die Rechtsgrundlage in Deutschland dahin geändert, dass ein Teil der Registrierungen bereits mit 1. Februar 2001 erloschen sei. Durch diese Gesetzesänderungen seien entgegen den Äußerungen in der (vorhergehenden) BP verschiedene Registrierungen bereits mit den Jahren 2000 bzw. 2002 wertlos geworden. Die Annahme einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von durchschnittlich 10 Jahren beruhe auf branchenüblichen Erfahrungswerten, ausgehend von einem durchschnittlich 18-jährigen Patentschutz und einer durchschnittlichen Vorlaufzeit ab Patenteinreichung von 8 – 10 Jahren.

Zur Bewertung der Anschaffungskosten von erworbenen Registrierungen brachte die Bw vor: Die vom Unternehmen bezahlten Anschaffungskosten seien auf Grund von branchenüblichen Fremdvergleichspreisen "normiert" worden und deckten sich weitgehend mit den steuerlichen Bewertungsvorschriften (§ 6 Z 6 EStG). Zwischen dem Erwerb der Beteiligung an der A-BRD zum 31. März 1993 und der Veräußerung der Produktregistrierungen an die Bw zum 31.12.1994 liege ein Zeitraum von 21 Monaten, ein naher zeitlicher Zusammenhang zwischen den beiden Vorgängen sei daher nicht gegeben. Auf Grund des zeitlichen Abstandes sei eine Übereinstimmung der Anschaffungskosten der Beteiligung mit jenen der Produktregistrierungen nicht zu vermuten (Hinweis auf EStR, Rz 2232).

In dem genannten Zeitraum habe die ausländische Inhaberin der Registrierungen die ihr zugedachte Funktion der Erhaltung und Pflege der Registrierungen tatsächlich

wahrgenommen und alle damit verbundenen Risiken und Finanzierungskosten getragen. Die notwendigen Ressourcen seien vorhanden gewesen bzw. zugekauft worden, sodass in diesem Zeitraum Kosten in Höhe von rd ATS 25 Mio. angefallen seien.

Folge man den Berechnungen der BP und korrigiere die Werte entsprechend, so ergebe sich ein *(im Schriftsatz detailliert abgeleiteter, großteils aus überragenden Registrierungskosten und einer Kapitalerhöhung um DM 1,0 Mio. resultierender)* Wert von ATS 43.722.635,89. Zur Abschreibung beantragt werde indes nur der Wert laut handelsbilanziellem Jahresabschluss von ATS 41.559.550,-.

Daraufhin legte das Finanzamt die Berufung ohne weitere Zwischenerledigung dem UFS vor.

Der UFS gewährte der Bw und ihrer steuerlichen Vertretung auf deren Verlangen am 23. März 2006 umfassende Akteneinsicht. Am 18. Mai 2006 hielt er sodann mit der Bw und ihren Vertretern sowie mit den beigeordneten Organen der zuletzt befassten Betriebsprüfung eine Fallbesprechung ab, worüber eine Niederschrift aufgenommen wurde. Es wurde festgehalten bzw. vereinbart, dass für den Nachweis jener noch in Deutschland angefallenen, von der Verkäuferin der Rechte getragenen Bearbeitungskosten (Personal-, Sach- und Beratungsaufwand) von Rechten bzw. Zulassungen, welche in den laut BP überhöhten, laut Bw jedoch richtigen Kaufpreis behaupteter Weise Eingang gefunden hätten, die entsprechenden Unterlagen aus Deutschland erforderlich seien, und dass diese durch die Bw angefordert und vorgelegt würden.

Am 28. September 2006 fand ein Gespräch mit der Bw und den Organen der letzten Betriebsprüfung statt. Es erschöpfte sich in der Vorlage und Erläuterung eines von der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft E erstellten Bewertungsgutachtens zum 31.12.1994 sowie in der Bekanntgabe des Umstandes, dass Sachkonten aus der BRD nur für den Zeitraum 1. Juli 1993 bis 30. Juni 1994 hätten beschafft werden können, die allerdings keine Texte aufwiesen und daher über die in der Bilanz erfassten Werte hinaus keine zusätzlichen Informationen lieferten. Diese Konten seien wegen ihres großen Umfanges nicht mitgebracht worden, aber jederzeit für die Behörde verfügbar. Lohnkonten seien – obwohl wie anzunehmen seinerzeit geführt – nicht vorhanden. Allerdings sei in Deutschland ab September 1993 nicht mehr produziert worden, ab 1994 sei die Produktion in Österreich gelaufen. Daraus könne man, so der GmbH-Verantwortliche, schließen, dass der Großteil des Personals für die Wartung der Markenrechte und für die Verwaltung eingesetzt wurde.

Der UFS ersuchte daraufhin die BP-Organen, welche eine sofortige fundierte Stellungnahme als seriös nicht vertretbar erachteten, das Bewertungsgutachten an Hand des allfälligen Bezug

habenden Kontenmaterials sowie des BP-Arbeitsbogens längstens bis zum eingeräumten Berichtstermin Ende Jänner 2007 einer Überprüfung zu unterziehen und Stellung zu nehmen.

Die am 2. Oktober 2006 beginnende Überprüfung aller nun verfügbaren Unterlagen mündete in eine dem UFS am 13. November 2006 zugegangene, im Ergebnis voll ablehnende Stellungnahme, welche der Bw zusammen mit der Ladung zur mündlichen Berufungsverhandlung vor dem Berufungssenat für eine vorbereitende Äußerung übermittelt wurde.

Die fernmündlich angekündigte Replik der Bw samt Beilagen:

- 1 (Bodenrichtwertauskunft des örtlichen Gutachterausschusses zum Betriebsgrundstück in N);
- 2/1 – 2/4 (Beschreibung des Zulassungsverfahrens für Tierarzneimittel; dt. Rechtsquellen);
- 3 (Lohnsteuerkarten 1994 für zwei Arbeitnehmer der A-BRD);
- 4 (Registrierungskosten für aufgelistete Spezialitäten)

langte beim UFS am 4. Dezember 2006 ein und wurde den Organen der BP zur Stellungnahme vorgehalten. In der Replik ist zu lesen:

Zu den BP- Ausführungen betreffend das Bewertungsgutachten von E

a) Betriebsgrundstücke: Deren Wert sei auf Basis der (beigelegten) Bodenrichtwertauskunft gemäß § 196 BauGB ermittelt worden. Demnach sei der Richtwert zum 31.12.1992/1994 bei DEM 30,-/qm gelegen, woraus sich für das gegenständliche, 6.235 qm große Grundstück ein Verkehrswert von DEM 187.000,- ableite. Es sei daher nicht nachvollziehbar, warum die BP das Gutachten ("des Gutachterausschusses") in dieser Hinsicht negiere.

b) Darlehensverzicht: Wenn die BP feststelle, dass sich die -Bank bereit erklärt habe, auf einen Teil des Darlehens von T zu verzichten, so entspreche dies nicht dem Sachverhalt. Richtig sei vielmehr, dass sich die -Bank nach Übernahme durch die neuen Gesellschafter im Rahmen einer gesamten Neuordnung bereit erklärt habe, einen Schulderrlass zu gewähren. Zum Zeitpunkt des Erwerbes habe es entgegen der BP keineswegs festgestanden, dass es zu einem Schulderrlass seitens der -Bank kommen würde. Dieser Nachlass sei durch die Organe des Käufers der Geschäftsanteile erzielt worden und habe entgegen der Darstellung der BP im Kaufpreis keinen Niederschlag gefunden. Es wäre in wirtschaftlicher Betrachtung auch unverständlich, den Verkäufer an einem ausschließlich vom Käufer erzielten, Gewinn erhöhenden Schulderrlass teilhaben zu lassen. Die Rechtsauffassung der Bw werde auch in den Einkommensteuerrichtlinien, RZ 2193 geteilt, wonach beispielsweise der Erlass einer gegenüber Dritten bestehenden Darlehensverbindlichkeit zur Finanzierung einer Anschaffung zu keiner Minderung der Anschaffungskosten führe. Dies habe auch der VwGH für Recht erkannt (E 19.10.1983, 82/13/0190).

Zusätzlich beantragte Aufwendungen zum Kauf der Registrierungsrechte

Den Feststellungen der BP lasse sich nicht entnehmen, woraus sie den Schluss ziehe, dass für die in 21 Monaten (*gemeint: vom Kauf der Gesellschaftsanteile durch W 1993 bis zum Verkauf der Registrierungsrechte an die Bw Ende 1994/Anfang 1995*) geleisteten

Registrierungsarbeiten keine Kosten angefallen seien. Ebenso wenig sei nachvollziehbar, warum Zahlen, die aus den Bilanzen der Alvetra GmbH, Neumünster/BRD abgeleitet wurden, keinerlei Beweiskraft hätten und seitens der BP unberücksichtigt blieben; seien doch diese Jahresabschlüsse von einer deutschen BP geprüft worden und unbeanstandet geblieben.

Am Sachverhalt vorbei gingen jedenfalls die BP-Feststellungen, wonach die für umfangreiche Registrierungsarbeiten erforderlichen Einrichtungen ab Jänner 1994 in Deutschland nicht mehr vorhanden waren. (Betriebseigene) Maschinen seien dazu nämlich gar nicht erforderlich.

Vielmehr ergebe sich aus den als Beilage (2/1 bis 2/4) angefügten Materialien, welche Unterlagen in einem Zulassungsverfahren benötigt würden; eine firmeninterne Arbeitsplatzbeschreibung für den Bereich Registrierungen zeige, welche Verrichtungen dazu nötig seien (*zitiert*).

Diese Arbeiten bedürften demnach keiner Fabrikationseinrichtung, sondern ausschließlich eines mit EDV ausgestatteten Arbeitsplatzes. Leider könnten zum Nachweis der geltend gemachten Personalkosten nur mehr zwei Lohnsteuerkartenkopien (Beilage 3) vorgelegt werden. Diese beträfen zwei Mitarbeiterinnen, welche noch im Unternehmen (*in Deutschland*) beschäftigt seien, und würden die für sie auflaufenden monatlichen Gehaltskosten zeigen.

Alle übrigen Unterlagen, welche die Richtigkeit der Angaben (zu den geltend gemachten Aufwendungen) nachweisen könnten, seien offensichtlich bedingt durch den Ablauf der Aufbewahrungsfrist sowie einige zwischenzeitig erfolgte Übersiedlungen nicht mehr auffindbar. Aus den Bilanzen der A-BRD für Jahre bis 1998 gehe jedoch klar hervor, dass Registrierungskosten nur bis zur Veräußerung per Ende 1994 angefallen seien. Dies werde auch durch die Entwicklung des Personalaufwandes untermauert. Diese Kosten seien daher entsprechend zu würdigen.

Der Umstand, dass auch in Wien Registrierungskosten angefallen sind, mache nur ersichtlich, dass auf Grund der gesetzlichen Vorgaben und Änderungsanpassungen trotz Ausschöpfen aller Personalressourcen in Deutschland auch ein Teil der Präparate in Wien bearbeitet werden musste. Stelle man die jeweiligen Kosten (in ATS) ins Verhältnis:

Gesamtanzahl	130	
in Wien, 1993	42	3.734.157,00
in Neumünster	88	7.823.948,00
Gesamtkosten		11.558.105,00

so werde im Annäherungsverfahren nachgewiesen, dass bei den für 1993 in der Berufung angeführten Kosten von ATS 8.047.697,-- die Werte in Anbetracht einer gewissen Ungenauigkeit sehr wohl nachvollziehbar seien (Beilage 4).

Verpfändung der Registrierungsrechte

Dass neben der Verpfändung der Registrierungsrechte zur Kreditbesicherung auch noch Solidarhaftungen von Seiten der FGG bzw. der Kredit gebenden Bank gefordert wurden, entspreche den üblichen Bedingungen am österreichischen Finanzmarkt. Selbst bei einem Liegenschaftserwerb mit Hypothekarsicherstellung werde in aller Regel eine Haftungserklärung des Kreditnehmers gefordert. Eine allfällige Bewertung der Registrierungsrechte seitens der Bank lasse sich daraus nicht ableiten.

In der am 6. Dezember 2006 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde von beiden Seiten nur mehr wiederholend ausgeführt.

Sodann schränkte die Bw ihr Änderungsbegehren dahin gehend ein, dass von einer abschreibungsfähigen Basis "Anschaffungskosten der Markenrechte 1994 bzw. 1995" von ATS 20,0 Mio. ausgegangen und dem AfA-Satz eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von 15 Jahren zugrunde gelegt werde. Die Berechnung der sich daraus ergebenden Besteuerungsgrundlagen könne der schriftlichen Ausfertigung der Berufungsentscheidung vorbehalten bleiben.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Zur Frage, ob entgeltlich erworbene Markenrechte (hier: pharmazeutische Registrierungsrechte) nach Steuerrecht selbständig bewertete Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens darstellen, einer durch Zeitablauf bedingten Abnutzung unterliegen (können) und solcherart einer regulären Absetzung für Abnutzung (§ 7 EStG) zugänglich sind, wird bemerkt, dass der UFS die im Schrifttum vertretene bejahende Auffassung teilt (z. B. *D. Aigner*, Zweifelsfragen zur steuerlichen Behandlung von Markenrechten, in: ÖStZ 2003, H. 14, Seiten 321-324, mwN) und dass sich das BMF im Wartungserlass 2005 zu den EStR 2000, Rz 3195, seine bisher ablehnende Rechtsmeinung revidierend, dem angeschlossen hat. Danach "bestehen keine Bedenken (mehr), ein entgeltlich erworbenes Markenrecht wie einen Firmenwert auf fünfzehn Jahre verteilt abzuschreiben".

Gerade Markenrechte wie die gegenständlichen Pharmaregistrierungen haben auf Grund zunehmend strenger Zulassungsvorschriften des Gemeinschafts- wie des nationalen Rechts, dank der wissenschaftlich technischen Weiterentwicklung von Wirkstoffen und deren Kombinationen sowie wegen des immer genaueren Nachweises von Pharma-Wirkstoffresten in Tierkörpern nur ein zeitlich begrenztes Nutzenpotenzial. Verlieren sie so im Laufe der

"Lebenszykluskurve" der unter ihrem Markenzeichen vertriebenen Produkte kontinuierlich an Marktwert, dann unterliegen sie nach Auffassung des UFS einer laufenden – obschon nicht gleichmäßigen – wirtschaftlichen Abnutzung, wobei sich die jeweilige Nutzungsdauer nicht genau bestimmen, sondern nur im Schätzungsweg ermitteln lässt.

Dass zwingendes Steuerrecht dem § 204 Abs 1 HGB (planmäßige Abschreibung der Anschaffungskosten von zeitlich begrenzt nutzbaren Gegenständen des Anlagevermögens auf die voraussichtliche Nutzungsdauer) nicht entgegensteht, und dass es sich bei entgeltlich angeschafften Markenrechten (Schutzrechten) mindestens seit der MSchG Novelle 1977 um selbständig veräußerbare, vom Firmenwert zu unterscheidende und aktivierungspflichtige Wirtschaftsgüter handelt, wurde im Schrifttum überzeugend dargelegt (*Aigner*, a. a. O.).

Die Bw hat vorgebracht, dass eine große Anzahl der von ihr seit 1995 vertriebenen Spezialitäten ex lege bzw. aufgrund unvertretbar hoher Renovierungskosten schon in den Jahren 2000 bzw. 2002 aus dem Angebot genommen werden mussten. Allerdings ist die Bw im Verfahren den Nachweis des Vorliegens der Voraussetzungen für eine Abschreibung der Rechte an diesen Produkten auf den niedrigeren Teilwert zu einem bestimmten Zeitpunkt insgesamt und für jedes einzelne Produkt schuldig geblieben. Sie hat weder eine Einzelbewertung der aufgelisteten Produkte vorgenommen noch zwischen den aus Sicht des Anschaffungszeitpunktes weiterhin absatzträglichen bzw. unrentabel eingeschätzten Pharmaartikeln unterschieden. Ob die (Veterinär-?) Kosmetika überhaupt von einer Zulassungsbegrenzung betroffen waren und sind, wurde auch nicht dargetan.

Dem UFS erscheint es vertretbar, die Anschaffungskosten für Registrierungen und Markenrechte vereinfachend ohne Differenzierung nach Produktgruppen und unter Verzicht auf Einzelbewertungen verteilt auf fünfzehn Jahre abzuschreiben. Die von der Bw nur cursorisch dargestellten Umstände, die für eine Teilwertberichtigung – allenfalls schon 1999 – sprechen mögen, können auf sich beruhen, weil die Bw streitzeitraumbezogen keinen solchen Antrag gestellt und Nachweise dafür nicht erbracht hat. Gegen eine noch kürzere betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer – wie ursprünglich beantragt von zehn Jahren – spricht (abgesehen von der Berufungseinschränkung) der Umstand, dass in den Kaufverträgen über die Markenrechte die Zahlung von Lizenzgebühren an die Erwerberin der Rechte für vorerst 10 Jahre mit automatischer Verlängerung um jeweils zwei Jahre bei Kündigung zu den Monatsenden und mit 12-monatigem Kündigungsschutz vereinbart wurde. Dass von der Kündigungsmöglichkeit im Streitzeitraum Gebrauch gemacht worden wäre, hat die Bw nicht behauptet. Demnach gingen beide Vertragsteile von einer mehr als 10-jährigen Nutzung der Rechte aus, ohne sich auf eine bestimmte Nutzungsdauer festzulegen.

2. Zur Bestimmung der Abschreibungsbasis wurde erwogen, dass einiges dafür spricht, den Wert der entgeltlich angeschafften Rechte über den von der BP ursprünglich ermittelten und empfohlenen Ansatz hinaus zu erhöhen: Die Erwerberin der A-BRD hat von 1993 bis zum Weiterverkauf der von dieser gehaltenen Markenrechte an die Bw 1994/95 in einem Zeitraum von 21 Monaten im Interesse der weiteren und besseren Marktfähigkeit der markenrechtlich geschützten Pharmazeutika Kosten aufgewendet, welche nach dem deutschen Arzneimittelgesetz – dieses wurde hinsichtlich der Renovierungsfristen rückwirkend verschärft durch eine von der EU-Kommission erzwungene Anpassung an strengeres Gemeinschaftsrecht – für den Erhalt der Zulassungen bzw. Registrierungen erforderlich waren. Der in der mündlichen Berufungsverhandlung einschränkend beantragte Wert der Anschaffungskosten von ATS 20,0 Mio. birgt zwar Unschärfen, erscheint aber dennoch sachgerecht, weil damit die unmittelbar zugeordneten internen und externen Registrierungskosten bis Ende 1994 und die Personalkosten im darstellbaren Umfang (zwei Büroarbeitskräfte) gedeckt und somit voll berücksichtigt sind. Darüber hinaus bilanzierte – aber nun nicht mehr geltend gemachte – Anschaffungskosten sind als im Gesellschafterverhältnis wurzelnde Überzahlungen anzusehen, als verdeckte Gewinnausschüttungen an die am Kapital der Bw beteiligte Konzernschwester zu werten und bei der Veranlagung der Bw zur Körperschaftsteuer mit den übersteigenden AfA-Beträgen im jeweiligen Steuerjahr Gewinn erhöhend zu erfassen. Die Überzahlungen unterliegen nicht der Kapitalertragsteuer (§ 94 Z 2 EStG 1988).

Bestimmte registrierte Produkte, deren Schutzrechte die Bw 1994/95 erworben hatte, wurden von ihr in den Jahren 1995 bis 1999 bearbeitet, ihre weitere behördliche Zulassung dadurch gesichert und so ihre Marktfähigkeit erhalten. Die dafür angefallenen, in den Handelsbilanzen aktivierten Renovierungskosten stellen (nachgeholten) Instandsetzungsaufwand dar und sind verteilt auf die jeweilige Restnutzungsdauer der Rechte, bezogen auf den voraussichtlichen Endpunkt der Nutzung 2009, im Wege der AfA Gewinn mindernd zu berücksichtigen.

Anders verhält es sich mit dem in die Handelsbilanz zum 31.12.1995 auch aufgenommenen und planmäßig abbeschriebenen Ansatz "*Zugang 24.05.1994: Entwicklung von reg. fähigen Arzneimitteln – ATS 3.734.157,-*", den die Bw nicht mehr geltend macht. Nur klarstellend, ohne Spruchbedeutung, wird dazu Folgendes angemerkt:

Der Nettopreis für Lohnarbeiten zur Entwicklung von registrierungsfähigen Pharmazeutika, welche die Fa. WP bereits 1993 durchgeführt hatte und in zwei Fakturen vom 24. Mai 1994 mit netto ATS 1.883.747,- bzw. ATS 1.850.410,- der Bw in Rechnung stellte, erhöht die letztlich beantragten Anschaffungskosten von ATS 20 Mio. **nicht**. Handelt es sich doch dabei um Entwicklungsleistungen, die im Auftrag von A-BRD erbracht wurden, Patentierung bzw. arzneimittelbehördlichen Zulassung der neuen Spezialitäten ermöglichten und wesentlich dazu beitrugen, dass ein im Nutzenpotenzial der Vertriebschance liegender Marktwert der

diesbezüglichen von A-BRD gehaltenen Schutzrechte geschaffen wurde. Indem die Bw mehr als acht Monate vor dem pauschalen Erwerb aller Rechte die betreffenden Entwicklungskosten übernahm, ersparte sie ihrer Konzernschwester und Gesellschafterin den Aufwand für einen in Wahrheit nur dort entstandenen Nutzen. Die Kostenübernahme stellt eine in der Kapitalbeteiligung wurzelnde Vorteilsgewährung an diese Gesellschafterin dar und wäre im Falle der weiteren Geltendmachung durch die Bw ertragsteuerlich nicht anzuerkennen gewesen. Wenn nun der bilanzierte Kaufpreis für die gesamten Markenrechte ursprünglich damit begründet wurde, dass er seine sachliche Rechtfertigung gerade und beinahe ausschließlich in den umsatzträchtigen neuen Produktentwicklungen fand, geht die Geldleistung (Kostenübernahme) der Bw als späterer Käuferin der Rechte im zuletzt beantragten Anschaffungswert zwangsläufig unter: Ein fremder Dritter hätte die Markenrechte jedenfalls *unter Anrechnung seiner Vorleistungen* auf den vereinbarten Kaufpreis erworben. Dass dies bei der Preisermittlung fremdüblich berücksichtigt wurde, hat die Bw im Verfahren nicht nachvollziehbar dargetan. Beachtung verdient in diesem Zusammenhang, dass die beherrschende Muttergesellschaft gleichartige Bearbeitungskosten von ATS 1.736.100,- noch am **28. September 1994** an die alleinige Nutznießerin A-BRD weiterverrechnet hat.

Die in der Handelsbilanz ursprünglich aktivierten und planmäßig abgeschrieben "Zusatzkosten" von ATS 3.734.157,- gehen daher, wie die Bw am 9. Mai 2007 im Zuge der Korrektur ihrer am 13. April 2007 nachgereichten AfA-Tabelle bestätigt hat – im Anschaffungswert laut eingeschränktem Berufungsbegehren (= ATS 20.000.000,-) auf.

Die Ermittlung der AfA- Beträge und der verdeckten Gewinnausschüttungen ist in Beilage 1 dargestellt. Die Ermittlung der Einkünfte und der Körperschaftsteuer ergibt sich aus den weiteren Beilagen.

Beilagen:

1. AfA- Tabelle;
2. Berechnungsblatt Einkünfte aus Gewerbebetrieb;
3. 2x5 Berechnungsblätter Körperschaftsteuer

Wien, am 31. Mai 2007