



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw GmbH, Adresse, vertreten durch die IHL Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs-GmbH, 5020 Salzburg, Fritschgasse 1, vom 25. Jänner 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Stadt, vertreten durch Dr. Susanne Fischer, vom 23. Dezember 2009 betreffend die Kapitalertragsteuer vom 1.1. bis 31.12.2001 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen für die verdeckte Ausschüttung vom 11. Jänner 2001 beträgt € 3.633,64 (ATS 50.000,00) und die Höhe der der Bw GmbH im Haftungswege vorgeschriebenen Kapitalertragssteuer beträgt 25% und somit € 908,41 (ATS 12.500,00).

### Entscheidungsgründe

Bei der Bw wurde in den Jahren 2002 bis 2003 eine Betriebsprüfung über die Wirtschaftsjahre 1999 bis 2001, die den Zeitraum vom 1. Februar 1998 bis 31. Jänner 2001 umfassten, durchgeführt. Die Bw bilanzierte jeweils auf den 31. Jänner eines jeden Jahres. Soweit das in Berufung gezogene Jahr 2001 betroffen ist, wurden dabei folgende Feststellungen getroffen, die auch noch Gegenstand dieses Verfahrens sind:

Mit Kaufvertrag vom 31. Oktober 1996 seien von der A GmbH (einer Vorgängergesellschaft der Bw) Markenrechte an den Schwager des Geschäftsführers der Bw, der in B lebe und

arbeitete um ATS 400.000,00 verkauft worden, wobei die in Frage stehenden Rechte mit 22. Dezember 1997 auf diesen übergegangen seien. In der Folge erhalte der Schwager des Geschäftsführers 1% vom jährlichen Umsatz der Bw für die Nutzung dieser Markenrechte. Laut Auskunft des Geschäftsführers der Bw habe sich sein Schwager bereit erklärt ihm und seiner Gattin zu helfen und zur Rettung der Firma A GmbH die Markenrechte für ATS 400.000,00 gekauft, wobei die Nutzungsentgelte für die Marken ohne zeitliche Beschränkung zu bezahlen seien. Diese Angaben seien auch bei der Vorprüfung gemacht worden. Laut Rechnung der Firma C PTY Ltd in B, bei der der Schwager des Geschäftsführers der Bw Geschäftsführer sei, seien für das Jahr 2001 ATS 222.309,00 in Rechnung gestellt worden. Aufgrund von Doppelbuchungen in Höhe von ATS 125.000,00 seien jedoch ATS 347.309,00 aufwandswirksam erfasst worden.

Diese Aufwendungen inklusive der Doppelbuchungen im Wirtschaftsjahr 2001 stellten nach Ansicht der BP eine verdeckte Ausschüttung dar und seien dem steuerpflichtigen Ergebnis hinzuzurechnen. Abgesehen von dem vorgelegten Kaufvertrag lägen keinerlei Unterlagen (Verträge, Schriftverkehr, Berechnung bzw. Bewertung der Markenrechte, etc.) vor obwohl es sich bei dem Verkauf und der Nutzung des Markenrechtes um einen Auslandssachverhalt mit starkem familiären Bezug handle, der fremdunüblich sei. So würden bei einem Kaufpreis von ATS 400.000,00 bereits innerhalb von drei Jahren für die Nutzung dieser Markenrechte Aufwendungen in Höhe von ATS 950.517,00 gewinnwirksam verbucht, wobei die Markenrechtsvereinbarung vorerst keiner zeitlichen Beschränkung unterlegen sei. Nach Vorhalt dieser Umstände durch den Prüfer habe der Geschäftsführer der Bw eine schriftliche Vereinbarung mit seinem Schwager datiert vom 16. Oktober 2002 vorgelegt, wobei hier der Übergang der Markenrechte an die Bw bzw. an den Geschäftsführer der Bw und seine Gattin nach 10 Jahren vereinbart werde. Der Geschäftsführer der Bw habe sowohl gegenüber dem Prüfer als auch bei der Vorprüfung immer von einer zeitlich unbefristeten Vereinbarung gesprochen. Es sei nicht erklärlich, warum dessen Schwager plötzlich eine zeitliche Beschränkung akzeptieren sollte, wenn diese Vereinbarung tatsächlich ursprünglich so bestanden habe. Auch habe nicht geklärt werden können, warum die Firma C die Rechnungen für die Nutzung der Markenrechte stelle, wenn der Schwager des Geschäftsführers der Bw die Markenrechte gekauft habe. Dieser Umstand dürfte weder für die Bw noch für deren Geschäftsführer von Bedeutung gewesen sein, da keine schriftlichen Unterlagen zu diesen Vorgängen vorhanden seien bzw. vorgelegt worden seien.

Weiters sei von der BP festgestellt worden, dass abgesehen von ATS 453.208,00 keine Zahlungen nach B (weder an die C noch an den Schwager) geleistet worden seien. Der Geschäftsführer der Bw habe dies so beantwortet, dass die Zahlungen auf das Konto einer Gesellschafterin (der Schwiegermutter des Geschäftsführers der Bw) bezahlt worden seien

und seinem Schwager bei seinen Österreichaufenthalten von dessen Mutter übergeben worden seien. Es sei jedoch festgestellt worden, dass das Geld vom Konto der Schwiegermutter von deren Tochter (der Gattin des Geschäftsführers der Bw) monatlich behoben werde und für Zahlungen an die Bank im Zusammenhang mit dem stillen Ausgleich der oben angeführten Vorgängergesellschaft verwendet werde. Dazu habe der Geschäftsführer der Bw angegeben, dass das Geld als Kredit seines Schwagers an ihn und seine Gattin zu sehen sei und später zurückbezahlt werden müsse. Schriftliche Verträge und Vereinbarungen dazu hätten nicht vorgelegt werden können, da sämtliche Vereinbarungen auf mündlicher Basis getroffen worden seien.

Die Zahlungen nach B seien im Oktober 1999 und im November 2000 durchgeführt worden. Dies spreche für die Rückzahlung eines Kredites von ATS 400.000,00 inklusive 7% Zinsen für 2 Jahre für die Gewährung dieses Kredites. Die Rechnungen über die Nutzung des Markenrechtes fakturiert von C seien nach Ansicht der BP Scheinrechnungen, die dazu dienten, die Kreditrückzahlungen des Geschäftsführers der Bw und seiner Gattin an die Bank aufwandswirksam zu erfassen.

Das Unternehmen des Schwagers in B stelle neben der Nutzung der Markenrechte auch Verpackungsentwürfe in Rechnung, die im Wirtschaftsjahr 2001 mit ATS 85.000,00 aufwandswirksam erfasst worden seien. Dazu führte der Betriebsprüfer aus, dass das Unternehmen Leistungen für die Bw in der Form erbringe, dass Rohentwürfe für Verpackungsschachteln und Produkte erstellt würden und mittels Fax und e-mail übermittelt würden. Dabei seien Jahresabrechnungen so gestaltet, dass pauschal über die erbrachten Leistungen ohne Angabe der genauen Tätigkeit eines Jahres abgerechnet werde. Von anderen Lieferanten werde sehr wohl eine genaue Aufstellung verlangt und liege diese auch vor, dies beträfe auch die Designerfirma, die früher Entwürfe für die oben angeführte Vorgängergesellschaft der BW erbracht habe, anhand derer ermittelt werden könne, welche Leistungen und Arbeitszeiten für welche Verpackungsentwürfe erbracht worden seien. Auch die Firma die die Rohentwürfe in das Layout Programm einarbeite und das Enddesign durchführe stelle detaillierte Rechnungen.

Nach Anforderung einer genauen Leistungsaufstellung habe die Bw lediglich Verpackungsschachteln und einige nicht verwirklichte Entwürfe vorgelegt. Eine genaue Aufstellung existiere laut dem Geschäftsführer der Bw nicht. Die Anregung des Prüfers, bei der Firma C, die über ca. 50 Mitarbeiter verfüge eine genaue Aufstellung zu verlangen, habe der Geschäftsführer der Bw damit beantwortet, dass nicht ein Mitarbeiter die Rohentwürfe erarbeitet habe, sondern der Geschäftsführer dieses Unternehmens, sein Schwager selbst.

---

Eine Überprüfung anlässlich der BP habe ergeben, dass die Rohentwürfe tatsächlich aus Australien kämen, jedoch erst in Österreich enddesignt und in das Layout Programm eingearbeitet würden, wobei hier noch erhebliche Aufwendungen anfallen würden.

Die BP gehe davon aus, dass der Schwager des Geschäftsführers der Bw die Leistungen als Hilfestellung für seine Schwester und seinen Schwager gratis erbracht habe was sich aus folgenden Indizien ergäbe.

Es habe nur Pauschalrechnungen ohne Angabe des tatsächlichen Leistungsumfanges und Leistungserbringung gegeben. (Fremdunüblichkeit, Auslandssachverhalt, familiärer Bezug) Es habe trotz Aufforderung keine Leistungsaufstellung der C vorgelegt werden können. Auch seien nach Auskunft des Geschäftsführers der Bw nicht deren Mitarbeiter tätig gewesen, sondern "nur" sein Schwager als Geschäftsführer obwohl Mitarbeiter vermutlich billiger sein würden. Es gäbe auch keine schriftlichen Vereinbarungen über die zu erbringenden Leistungen dieses Unternehmens und die Abrechnungsmodalitäten.

Auf den Vorschlag ein Auskunftsersuchen nach B zu stellen, um festzustellen, ob diese Erlöse aus Österreich dort erfasst seien, habe der steuerliche Vertreter entgegnet, dass das Ergebnis nicht bindend sein könne und man nichts dafür könne, wenn die C die Erlöse möglicherweise nicht erfasst hätte, weswegen durch die BP auf die Durchführung verzichtet worden sei.

Die Zahlungen für die Rechnungen seien nicht auf ein Konto dieses Unternehmens erfolgt, sondern auf das (österreichische) Konto der Gesellschafterin und Schwiegermutter des Geschäftsführers der Bw. Die Gelder seien nicht wie vorerst angegeben dem Schwager bei seinen Österreichaufenthalten übergeben worden, sondern von der Gattin des Geschäftsführers der BW behoben und für die Kredittilgung bei der Bank verwendet worden.

Die Gelder sollten nach Auskunft des Geschäftsführers der Bw einen Kredit seines Schwagers an ihn und seine Gattin darstellen, wobei nur mündliche Vereinbarungen und keinerlei (schriftliche) Verträge vorlägen.

Auf der Rechnung vom 1. März 1999 über "Leistungen" 1998 sei vermerkt: "... ersuche ich für das Jahr 99 die monatlichen Akontozahlungen auf öS 50.000,00 anzuheben". Wenn der Schwager bzw. dessen Unternehmen in B die Zahlungen tatsächlich als Kredit an den Geschäftsführer der Bw und dessen Gattin gäbe, welchen Sinn machte dann für den Kreditgeber eine Anhebung der Akontozahlung? Die Erhöhung der Akontozahlung stehe jedoch im Zusammenhang mit der (Erhöhung der) Kredittilgung bei der Bank.

Die hohen Doppelbuchungen ÖS 330.000,00 bzw. öS 220.000,00 (damit mehr als 50% des tatsächlichen Rechnungsbetrages) seien nicht bemerkt worden. Nach Ansicht der BP wären

---

bei einem fremden Lieferanten derartige "Überzahlungen" bzw. "Überbelastungen Lieferantenkonto" sehr wohl hinterfragt worden.

Der Geschäftsführer der Bw habe angegeben, dass in den Pauschalen nicht nur die Entwürfe der Faltschachteln enthalten seien, sondern auch z.B. Plakatentwürfe. Eine Überprüfung durch die BP habe jedoch ergeben, dass die Plakate eindeutig vollständig in Österreich entworfen worden seien.

Ein betriebsinterner Vergleich (s.o.) habe ergeben, dass sich die Kosten für Verpackungs-entwurf und -gestaltung wesentlich erhöht hätten und somit nicht von einer "kostengünstigen Hilfestellung" des Schwagers gesprochen werden könne.

Die BP komme auch zu dem Schluss, dass es sich um Schein- bzw. Gefälligkeitsrechnungen handle, um die Kreditrückzahlungen des Geschäftsführers der Bw bei dieser aufwandswirksam erfassen zu können. Die erfassten Aufwendungen seien somit als verdeckte Gewinnausschüttung dem steuerpflichtigen Ergebnis hinzuzurechnen.

In den Unterlagen des Betriebsprüfers findet sich eine Aufstellung der Zahlungsflüsse im Zusammenhang mit C und dem Schwager des Geschäftsführers der Bw. Dabei ist ersichtlich, dass im Wirtschaftsjahr 2000, 2001 an die Schwiegermutter des Geschäftsführers der Bw in Österreich monatlich ATS 50.000,00 á-conto überwiesen worden waren, sowie eine Barauszahlung für Markenrechte für 1999 in Höhe von ATS 153.208,00 erfolgt ist. Im Jahr 2001 wurde eine Akontozahlung in Höhe von ATS 50.000,00 am 11. Jänner 2001 überwiesen.

(Akten der Betriebsprüfung AS 51) Weiters findet sich in den Unterlagen der Betriebsprüfung eine Niederschrift des Prüfers mit einem Grafiker, der darstellte, dass er die Rohentwürfe mittels e-mail von der Firma C übermittelt bekommen habe, er selber aber nie Kontakt mit dieser Firma oder Personen dieses Unternehmens gehabt habe. Diese Rohentwürfe seien in Bildform und ohne Kommentare oder Anweisungen gekommen, etwaige Anweisungen seien ihm immer mündlich vom Geschäftsführer der Bw anlässlich der Produktbesprechungen erteilt worden. Zusammengefasst führte der Zeuge aus, dass die grundsätzliche Idee von der Firma C stamme, die tatsächliche manuelle Gestaltungsarbeit habe aber er durchgeführt.

(Arbeitsbogen AS 99, 100) Letztlich finden sich zu diesen Verpackungsentwürfen im Arbeitsbogen (AS 154 ff) Muster dieser Rohentwürfe.

Das FA folgte auch in diesen Punkten den Feststellungen der Betriebsprüfung und erließ in weiterer Folge mit Datum 4. Februar 2003 Kapitalertragssteuerbescheide für die Jahre 1999, 2000 und 2001. Die Bw erhob durch ihren ausgewiesenen Vertreter gegen diese Bescheide fristgerecht Berufung. Nach Vorlage dieser Berufung an den Unabhängigen Finanzsenat

---

wurden diese Berufungen mit Entscheidung vom 10. September 2008 als unzulässig zurückgewiesen da keine rechtsgültige Zustellung erfolgt sei.

Darauf erließ das FA im Dezember 2008 neuerlich Bescheide über die Festsetzung der Kapitalertragsteuer 2000 und 2001 und verwies dazu auf einen vorgegangenen Aufhebungsbescheid betreffend die Haftungs- und Abgabenbescheide betreffend Kapitalertragsteuer 1999 bis 2001. Die Bw erhob wiederum durch ihren ausgewiesenen Vertreter fristgerecht Berufung gegen diese Bescheide, das FA erließ eine abweisende Berufungsvorentscheidung und die Bw beantragte binnen verlängerter Frist die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde II. Instanz. Der UFS gab diesen Berufungen mit Entscheidung vom 17. November 2009 statt und hob die angefochtenen Bescheide auf, da das Finanzamt an die Bw (eine Gesellschaft mbH) hinsichtlich der Kapitalertragsteuer Abgabenbescheide und keine Haftungsbescheide gemäß § 224 BAO erlassen habe.

Mit Bescheid vom 23. Dezember 2009 schrieb das FA der Bw für den Prüfungszeitraum vom "1. Jänner 2001 bis 31. Dezember 2001" Kapitalertragsteuer im Haftungswege vor. Bemessungsgrundlage für diesen Haftungsbetrag sei der im Wirtschaftsjahr 2000/2001 in der Buchhaltung der Bw aufwandswirksam verbuchte Betrag von ATS 347.309,00 für Markenrechte, die vom Schwager des Geschäftsführers der Bw in Rechnung gestellt worden seien sowie Aufwendungen für Verpackungsentwürfe in Höhe von ATS 85.000,00 die von der Firma C in Rechnung gestellt worden waren. Dieser Betrag in Höhe von gesamt ATS 432.309,00 (€ 31.417,12) bzw. die darauf entfallende Kapitalertragsteuer in Höhe von ATS 144.089,00 (€ 10.471,33) sind Gegenstand des nunmehrigen Verfahrens.

Gegen diesen Bescheid erhob die Bw durch ihre ausgewiesene Vertreterin fristgerecht Berufung und führte dazu hinsichtlich der Markenrechte aus, dass ein Missverhältnis zwischen dem Kaufpreis der Markenrechte (ATS 400.000,00) und den Aufwendungen für die Nutzung der Markenrechte innerhalb von 3 Jahren (ATS 950.517,00) sich daraus ergäbe, dass im Jahr 1996 die Situation für die Bw bzw. deren Vorgängerunternehmen eine völlig andere gewesen sei als es sich nun im Nachhinein darstelle. Damals sei die A GmbH vor dem wirtschaftlichen Ruin gestanden, ein Insolvenzverfahren habe gedroht, die Umsätze des Unternehmens seien bereits in den Vorjahren deutlich gefallen. Es habe diverse Finanzierungsprobleme gegeben, die Liquidität des Unternehmens sei nicht gegeben gewesen. Es habe auch kein privater Kapitalgeber gefunden werden können, weswegen der Geschäftsführer der Bw gezwungen gewesen sei auf die Bedingungen seines Schwagers einzugehen. Erst danach sei es zur Gründung der Bw gekommen, und nach langwierigen Verhandlungen mit diversen Banken habe das Liquiditätsproblem für die Bw gelöst werden können, die Vorgängergesellschaft sei nach wie vor von der Insolvenz bedroht gewesen. Im ersten Wirtschaftsjahr

(Rumpfwirtschaftsjahr vom 1. Juni 1997 bis 31. Jänner 1998) habe die Bw einen Umsatz von ATS 10,9 Mio erzielt, was einem Umsatz eines ganzen Wirtschaftsjahres von rund ATS 16,8 Mio entspreche. Das der Umsatz nach dem Verkauf der Markenrechte auf ATS 30,6 Mio angestiegen sei, sei im Jahr 1996 nicht voraussehbar gewesen, andererseits sei dies auch auf andere Ursachen zurückzuführen und zwar auf die Einführung neuer Produktlinien neuer Produkte samt Verpackungsentwürfe. Diese Umsatzsteigerung sei auch für den Geschäftsführer der Bw überraschend gekommen.

Es sei richtig, dass es nur einen Kaufvertrag zu dieser Angelegenheit gäbe. Es gäbe auch die jährlichen Abrechnungen für die Nutzung der Markenrechte. Ein Schriftverkehr für diese Abrechnung sei nicht erforderlich. Im damaligen Kaufvertrag sei nicht erwähnt, ob die Vereinbarung über die Markenrechte zeitlich unbeschränkt oder beschränkt gelte, mündlich sei damals vereinbart worden, dass die Regelung zunächst für 10 Jahre Gültigkeit haben sollte. Wie im Schreiben vom 16. Oktober 2002 an den Schwager des Geschäftsführers der Bw und von diesem gegengefertigt am 19. Oktober 2002 dargestellt, habe dieser seine Hilfe für die finanziellen Probleme zur Verfügung gestellt. Vereinbart sei damals gewesen, dass er das Markenrecht nach Ablauf von 10 Jahren entgeltlos "an uns (die Familie des Geschäftsführers der Bw) bzw. die Firma (die Bw)" wieder rückübertragen sollte. Es sei denn, dass das Darlehen, das er an seine Schwester bzw. seinen Schwager (den Geschäftsführer der Bw) gegeben habe von diesen nicht zurückbezahlt worden sei. In diesem Fall würde sich der Zeitraum betreffend der Regelung der Markenrechte entsprechend verlängern. (AB der BP Seite 90)

Dem Geschäftsführer der Bw sei auch anlässlich der Betriebsprüfung nicht klar gewesen ob bzw. bis wann er und seine Gattin diese Privatdarlehen des Schwagers zurückzahlen hätten können. Es sei daher auch faktisch davon auszugehen das vorerst die Vereinbarung über die Markenrechte zeitlich unbeschränkt erfolgt sei. Die Frage der Betriebsprüfung, warum der Schwager eine zeitliche Beschränkung akzeptieren sollte, sei damit zu beantworten, dass es eben so zwischen den handelnden Personen vereinbart worden sei, auch ausgehend von dem Wissensstand im Oktober 96 wonach der Schwager des Geschäftsführers der Bw bei einem Kapitaleinsatz von ATS 400.000,00 in 10 Jahren rund ATS 1 Million zurückerhalten hätte sollen, was um ATS 600.000,00 mehr als seinem Kapitaleinsatz entspreche. Das sei diesem ausreichend erschienen um nach 10 Jahren, wenn er tatsächlich auch das Privatdarlehen zurückerhalten würde, die Markenrechte wiederum zu übertragen. Warum der Schwager für seine Rechnungslegung die er im eigenen Namen hätte stellen sollen, das Briefpapier seines Unternehmens in B verwendet habe, so habe dies für den Geschäftsführer der Bw keine Rolle gespielt und sei auch bei der Einbuchung der Rechnungen nicht beachtet worden. Der Schwager des Geschäftsführers der Bw habe dazu ausgeführt, dass er kein eigenes

Briefpapier besitze und es für ihn einfacher gewesen sei das Briefpapier seines Unternehmens zu verwenden. Richtig sei, dass insgesamt ein Betrag von ATS 453.208,00 in den Jahren 1999 und 2000 an den Schwager bzw. in dessen Auftrag an dessen Gattin nach B geleistet worden sei. Diesbezüglich könne es sich um keine verdeckte Gewinnausschüttung handeln.

Ursprünglich sei vereinbart worden, dass die an den Schwager des Geschäftsführers der Bw zu zahlenden Beträge auf das Konto von dessen Mutter (in Österreich) einzuzahlen seien, wovon die zur Entschuldung erforderlichen Beträge bedient werden sollten und ihm der Restbetrag anlässlich seiner Österreichaufenthalte zu übergeben sei. Dies sei zu einem Zeitpunkt vereinbart worden zu dem noch nicht bekannt gewesen sei, welche Beträge zu zahlen seien. Nach Beendigung der Ausgleichsverhandlungen mit der Bank habe realisiert werden müssen, dass wesentlich höhere Beträge an diese zu zahlen gewesen wären. Damit seien auf dem Konto der Schwiegermutter zu wenig liquide Mittel verblieben um dem Schwager mit einer Ausnahme Geld tatsächlich zu übergeben. Wenn der Geschäftsführer der Bw diese Vorgänge bei Beginn der Betriebsprüfung nicht erläutert habe, so liege dies daran, dass an sich das Privatdarlehen des Schwagers an die Familie des Geschäftsführers der Bw zu diesem Zeitpunkt mit der Betriebsprüfung der Bw nichts zu tun gehabt habe, da Gegenstand der Betriebsprüfung nicht diese private Rechtsbeziehung gewesen sei. Erst als der Betriebsprüfer auch diesen Teil der Verwendung der Gelder habe wissen wollen sei auch die Verwendung des Geldes offengelegt worden.

Bestritten werde, dass es sich bei der Zahlung von ATS 453.208,00 nach B um die Rückzahlung eines Kredites handle. Es habe sich exakt um die Differenz zwischen den geleisteten Akontozahlungen und den Abrechnungen für die Markenrechte und Verpackungsentwürfe gehandelt, die zum 31. Mai 2000 offen gewesen seien. Über diesen Betrag sei im Juni 2000 Einigung erzielt worden und es hätte dieser Betrag dem Schwager des Geschäftsführers der Bw anlässlich seines Österreichaufenthaltes übergeben werden sollen. Da er diesen Aufenthalt auf November verschoben habe, sei auch die Bezahlung erst im November 2000 erfolgt.

Was die Verpackungsentwürfe betreffe sei anzuführen, dass auch das FA der Meinung sei, das Leistungen der Firma des Schwagers des Geschäftsführers der Bw erbracht worden seien. Anlässlich der Betriebsprüfung sei lediglich strittig gewesen, in welcher Höhe die betrieblichen Aufwendungen für die tatsächlichen Leistungen anzuerkennen seien. Von Seiten der Bw sei auf die gänzliche Anerkennung der Betriebsausgaben gepocht worden, deshalb seien seitens des Finanzamtes sämtliche Aufwendungen für Verpackungsentwürfe nicht anerkannt worden, obwohl das FA in Kenntnis dessen gewesen sei, dass Leistungen erbracht worden seien. Die Versuche eines Fremdvergleiches hätten dazu führen müssen, dass das FA zumindest einen

erheblichen Teil dieser Betriebsaufwendungen anerkenne, was bei Beginn der Schlussbesprechung beabsichtigt gewesen sei aber letztlich nicht erfolgt sei. Der vom FA angezogene Vergleich der Kosten der Verpackungsmaterialien mit dem Vorgängerunternehmen gehe deswegen ins Leere, da dieses Unternehmen finanziell nicht in der Lage gewesen sei großartige Verpackungsentwürfe zu finanzieren. Die bessere Qualität und auch Quantität von Verpackungen für die Produkte führe auch zu mehr Umsatz und habe daher zu den Umsatzsteigerungen in den Jahren 1999 bis 2001 geführt. Eine Verpackungsänderung sei durch den neuen Namen der Bw notwendig gewesen. Weiters sei es zu einer Änderung und Ausweitung der Produktpalette gekommen.

Richtig sei, dass in den Jahren 1999 bis 2001 Doppelbuchungen stattgefunden hätten, was aufgrund eines Versehens des Mitarbeiters der bilanzierenden Steuerberatungskanzlei erfolgt sei. Dieser habe Aufwendungen im jeweiligen Bilanzjahr als Rückstellung behandelt und dabei übersehen, dass die monatlichen Akontozahlungen als Aufwand verbucht worden seien, was eigentlich in einer Buchhaltung nicht üblich sei. Dies sei ohne Wissen des Geschäftsführers der Bw erfolgt der auch keine Buchhaltungskenntnisse besitze. Die Leistungen der Firma C hätten im Jahr 1998/1999 ihren Kulminationspunkt erreicht. Dies deshalb da in diesem Zeitraum die meisten Neuentwürfe für neue Verpackungen und neue Produkte erforderlich gewesen seien, was letztlich auch zum Umsatzzuwachs geführt habe. In den folgenden Jahren 2000 und 2001 habe der Bedarf an Entwürfen wieder abgenommen, was auch an der Entwicklung der laut Betriebsprüfung festgestellten Aufwendungen zu erkennen sei. Hätte es sich um Schein- oder Gefälligkeitsrechnungen gehandelt, dann wären zwecks Steuervermeidung die verrechneten Beträge nicht gesunken sondern angestiegen. Die verrechneten Beträge seien ab dem Jahr 1999 auch gesunken was daraus resultiere, dass die tatsächlich erbrachten Leistungen auch tatsächlich abgenommen hätten weshalb ordnungsgemäß weniger verrechnet worden sei. Die Bezeichnung der in Frage stehenden Leistungen als Rohentwürfe sei insofern irreführend, als es sich um eine fertige bildhafte Umsetzung für das Produkt gehandelt habe demnach um den bereits endgültigen Entwurf für das Layout dem lediglich Texte über die Inhaltsangaben hinzuzufügen gewesen seien. Bei diesen Rohentwürfen habe es sich bereits um fertige Produkte gehandelt, die lediglich um Buchstaben zu ergänzen gewesen seien, eine Arbeit wofür keine Fachausbildung erforderlich gewesen sei die auch bei dem als Zeugen befragten Grafiker nicht gegeben gewesen sei.

Im Gegensatz dazu sei für den finalen Verpackungsentwurf nicht nur Fachkenntnis sondern auch langjährige Erfahrung erforderlich gewesen was beim Schwager des Geschäftsführers der Bw bzw. bei dessen Unternehmen mit über dreißigjähriger Erfahrung gegeben gewesen sei. Die Vorarbeiten des jeweiligen finalen Entwurfs per e-mail seien zahlreiche Telefonate zwischen dem Geschäftsführer der Bw und seinem Schwager gewesen, teilweise auch

Korrespondenz per e-mail und somit Fragen der Farbenuancen, Formgebung, Schriftbild und Schriftart. Erste Entwürfe seien auch per Fax dem Geschäftsführer der Bw übermittelt worden und seien diese auch der Betriebsprüfung vorgelegt worden. Diese Vielzahl der Entwürfe habe dazu geführt, dass in der Folge diesbezügliche Mitteilungen per Fax bzw. e-mail nicht mehr aufbewahrt worden seien. Erst nach gegenseitiger Abstimmung über diese ersten Entwürfe je Produktlinie sei es dann zur Versendung des finalen Entwurfes an den Grafiker gekommen. Die aus den Entwürfen entstandenen Verpackungen hätten auch nicht dazu geführt, dass auch das dazugehörige Produkt vertrieben worden sei. Ein nicht unerheblicher Teil der Verpackungsentwürfe habe zu gedruckten Verpackungen geführt, die dann im Endeffekt nicht angefallen seien, weshalb es zu neuen Verpackungsentwürfen gekommen sei. Andererseits habe dies Produkte betroffen, die in Folge nicht vertrieben worden seien da sich in der Zwischenzeit die Marktverhältnisse geändert hätten. Letztlich aufbewahrt seien nur jene Verpackungen worden, die auch tatsächlich vertrieben worden seien und einige wenige nicht verwirklichte Entwürfe. Richtig sei, dass es sich bei den Jahresabrechnungen um keine detaillierten Rechnungen handle. Dies sei auch darauf zurückzuführen, dass in Telefonaten vor der jeweiligen Jahresrechnung Einigung zwischen dem Geschäftsführer der Bw und seinem Schwager für C darüber erzielt worden sei in welcher Höhe die Leistungen für die Bw abzurechnen seien. Dabei sei eine Pauschalsumme je Jahr vereinbart worden, angepasst an die tatsächlichen Leistungen. Auch in anderen Branchen gebe es zwischen Auftraggeber und Auftragnehmer Pauschalvereinbarungen, die eine Auflistung der Einzelleistungen auf den Rechnungen nicht mehr erforderlich machten. Die Verpackungsentwürfe seien deswegen vom Schwager als Geschäftsführer der C persönlich erstellt worden, weil dieser im Wissen darum, dass in den nächsten Jahren aufgrund der Sondervereinbarung mit der Familie des Geschäftsführers der Bw keine Zahlungseingänge bei seinem Unternehmen zu erwarten seien und habe er damit auf die Kostenbelastung seines Unternehmens durch Leistungen seiner Mitarbeiter verzichtet. Es sei verständlich, dass ein Geschäftsführer und Gesellschafter eines Unternehmens wenn keine Einnahmen zu erzielen seien auch keine Kosten verursachen möchte.

Der Schwager des Geschäftsführers der Bw habe diese Leistung auch tatsächlich zeitlich erbringen müssen. Im Jahr 1996 sei mit ihm ein Stundensatz von ATS 2.000,00 vereinbart worden, dies ergebe aufgrund der Jahresabrechnung einen Stundenaufwand von 288 Stunden in 1998, 202 Stunden in 1999 und 180 Stunden im Jahr 2000 und damit einen Stundenaufwand im Schnitt von rund 20 Stunden im Monat. Wenn die BP ausführe, die Aussage des Geschäftsführers der Bw wonach in diesen Pauschalbeträgen auch die Entwürfe für Plakate enthalten seien sei unrichtig, da diese Plakate vollständig in Österreich entworfen worden seien dann beziehe sich dies offensichtlich auf die Aussagen des als Zeugen

---

einvernommenen Grafikers, wonach dieser keine gesonderten Rohentwürfe für Plakate und Prospekte erhalten habe. Dies sei aber so nicht richtig, da die finalen Entwürfe des Schwagers auch für Plakate und Prospekte gegolten hätten also umfassende Entwürfe gewesen wären, sodass kein gesonderter Entwurf für z.B. Plakate erforderlich gewesen sei. Durch den Rohentwurf sei die Produkt- und Designlinie bereits vorgegeben gewesen. Dass es für die Abwicklung der Entwürfe keine schriftliche Vereinbarung gegeben habe, sei auf die im Jahr 1996 herrschende Hektik im Zusammenhang mit den finanziellen Problemen der Vorgängergesellschaft zurückzuführen. Sicherlich sei es richtig, dass der Geschäftsführer der Bw damit den erhöhten steuerlichen Anforderungen bei Auslandsbeziehungen und Beziehungen zu Personen im Familienkreis nicht entsprochen habe. Dieses Versehen habe er jedoch dadurch saniert, dass er das Schreiben vom 16. Oktober 2002 an seinen Schwager von diesem gegengefertigt am 19. Oktober 2002 erstellt habe, worin die mündlichen Vereinbarungen vom Oktober 1996 festgehalten seien.

Eine Sondersituation stelle das vom Schwager an den Geschäftsführer der Bw gewährte Privatdarlehen dar. Zusammengefasst führte der Vertreter der Bw aus, dass sich der Schwager dafür, dass er die Markenrechte um ATS 400.000,00 gekauft habe, sich das Exklusivrecht zugestehen ließ, die Verpackungsgestaltung und Designgestaltung in Zukunft zu erbringen. Gleichzeitig sei mit ihm auch Einigung darüber erzielt worden, dass das dafür zu zahlende Entgelt später mit Jahresrechnungen abgerechnet werden sollte. Dies sollte die Firma C nicht sofort erhalten, sondern es sollte dieses Entgelt der Familie des Geschäftsführers der Bw als Darlehen zur Verfügung gestellt werden, damit eine entsprechende Einigung mit den Gläubigern erzielt werden könne und so zur Entschuldung beigetragen werden könne.

Es habe keine Sicherheit gegeben das C jemals für die zu erbringenden Leistungen auch Geld erhalten würde. Ebenso habe keine Sicherheit bestanden ob überhaupt eine Einigung mit der Bank und den anderen Gläubigern zu erzielen sei und auch nicht darüber welche Beträge dann in der Folge zu leisten seien. Letztlich sei erst Anfang 1998 Einigung mit einzelnen Gläubigern erzielt worden, denen ab März 1998 monatliche Zahlungen in Höhe von ATS 30.000,00 zu leisten gewesen seien. Rund ein Jahr später sei mit der Bank eine Einigung erzielt worden, was zu Zahlungen von monatlich ATS 50.000,00 ab Februar 1999 geführt habe. Der Schwager des Geschäftsführers der Bw sei damit einverstanden gewesen, dass diese Zahlungen aus dem Privatbereich der Familie des Geschäftsführers der Bw zu Lasten seiner Abrechnungen gegenüber der Bw genommen werden könnten. Auch diese mündlichen Vereinbarungen sind in Schriftform per 16. Oktober bzw. 19. Oktober 2002 dokumentiert.

---

Was das Markenrecht betreffe, so sei der Wissensstand vom Oktober 1996 zur Beurteilung der Denkgesetze und Grundsätze des Wirtschaftslebens heranzuziehen, und nicht die Ex-Post-Betrachtung des Finanzamtes 6 Jahre später. Wenn in einer finanziellen Notlage Markenrechte um ATS 400.000,-- verkauft würden, in den Folgejahren möglicherweise ATS 100.000,-- p.a. zu zahlen seien und das Risiko des Investors bestehe, dass dieser seinen Kapitaleinsatz zur Gänze verlieren könne, entspräche dies sowohl den Denkgesetzen als auch den Grundsätzen des Wirtschaftslebens,

Dass außer ATS 453.208,-- keine Zahlungen nach B erfolgt seien, sei durch die Sondersituation des Privatdarlehens zu erklären.

Es handle sich nicht um einen fingierten Nutzungsaufwand um den Gewinn der Bw erheblich zu vermindern und damit Steuern für die neugegründete Gesellschaft zu sparen. Im Jahr 1996 sei es darum gegangen das finanzielle Überleben des Betriebes mit Erhaltung der Arbeitsplätze sicherzustellen. Wenn schon im Jahr 1996 mit einem Sinken des Umsatzes nach Ausgleich der Vorgängergesellschaft auf ATS 10 Mio. zu rechnen war, und ein Verlust zu erwarten war, sei es nicht erforderlich gewesen, aus rein steuermindernden Gründen eine Konstruktion zu fingieren, die für die Nutzung der Markenrechte aus damaliger Sicht zu einem Aufwand von jährlich ATS 100.000,-- führe, da aufgrund der zu erwartenden Situation nur mit der Vorschreibung der Mindestkörperschaftsteuer zu rechnen gewesen sei. Eine solche Konstruktion zur Steuervermeidung auf Basis des Wissensstandes 1996 würde den Grundsätzen des Wirtschaftslebens widersprechen.

Auch sei keine verdeckte Gewinnausschüttung gegeben, da die an den Schwager des Geschäftsführers der Bw zu zahlenden Beträge in dessen Auftrag zur Zahlung für die Familie des Geschäftsführers der Bw verwendet worden seien, da sich damit ein Privatdarlehen, entwickelt habe.

Wenn das Finanzamt der Meinung sei, dass es sich um ein Scheingeschäft handle, werde übersehen, dass der Schwager die Markenrechte im Oktober 1996 tatsächlich durch Zahlung von ATS 400.000,-- erworben habe. Dieser Verkauf sei nicht nur bezahlt, sondern auch ergebniswirksam und damit verlustvermindernd im Jahr 1996 bei Vorgänger gesellschaft verbucht worden.

Wenn der Verkauf des Markenrechtes ein tatsächliches Geschäft sei, könne die Nutzung dieses verkauften Markenrechtes kein Scheingeschäft sein. Dass sich die zu verrechnenden Beträge gegenüber dem Jahr 1996 bzw. gegenüber der Beurteilung des Jahres 1996 wesentlich erhöhten hätten, sei an der tatsächlichen Geschäftsentwicklung der Bw ab Mitte des Jahres 1998 gelegen, was nicht vorauszusehen gewesen sei. Die Verfügung über die

Beträge für die Nutzung der Markenrechte, die nicht zur Gänze nach B überwiesen, sondern der Familie des Geschäftsführers der Bw zur Verfügung gestellt worden seien und auch zurückzuzahlen seien, sei eine private Angelegenheit zwischen dem Schwager und der Familie des Geschäftsführers der Bw und betreffe nicht die Bw.

Die Beträge seien daher im Auftrag und im Wissen des Schwagers letztlich von der Familie des Geschäftsführers der Bw verwendet worden, sie würden jedoch durch das Einverständnis des Schwagers als von der Bw an diesen bezahlt gelten, weshalb es sich um keine verdeckte Gewinnausschüttung an die Familie des Geschäftsführers der Bw handeln könne.

Das FA legte diese Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem UFS zur Entscheidung vor.

***Der UFS hat dazu erwogen:***

Im dritten Rechtsgang in dieser Angelegenheit ist nun der Bescheid vom 23. Dezember 2009 betreffend die Haftung der Bw für "Kapitalertragsteuer vom 1. 1. 2001 bis 31. 12. 2001" als Gegenstand des Verfahrens vom UFS zu beurteilen.

Der Gegenstand bzw. die "Sache" eines Verfahrens wird durch den Spruch des erstinstanzlichen Bescheides festgelegt, bei einem Haftungsbescheid ist dies die Geltendmachung der Haftung für einen bestimmten Abgabenbetrag einer bestimmten Abgabe. (Ritz BAO<sup>4</sup>, § 289, Rz 38ff)

Wie bei jedem Bescheid kommt auch im gegenständlichen Verfahren der Begründung eine zentrale Bedeutung für die Auslegung des Behördenwillens zu. Aus der gesonderten Bescheidbegründung des FA vom 23. Dezember 2009 ergibt sich, dass das FA die Bemessungsgrundlage (ATS 432.309,00) für die im Haftungswege vorgeschriebene Kapitalertragsteuer in Höhe von ATS 144.089,00 aus den Aufwendungen der Bw lt. Buchhaltung für die Markenrechte lt. Tz. 28 des BP-Berichtes bzw. für die Verpackungsentwürfe lt. Tz. 29 des BP-Berichtes errechnete. (AS 86 des Aktes des FA)

Bei Durchsicht des BP-Berichtes ergibt sich jedoch, dass diese Beträge nicht die Zahlungsflüsse im Jahr 2001 darstellen. Der im Wirtschaftsjahr 2000/2001 in Summe aufwandswirksam gebuchten Betrag für Markenrechte und Verpackungsentwürfe und damit der Betrag, der bei der Gewinnermittlung der Kapitalgesellschaft hinzugerechnet werden sollte, unterscheidet sich wesentlich von den geleisteten Zahlungen der Bw (BP-Bericht Tz. 28 bzw. Tz. 29, bzw. AB der BP Seite 51)

Im Gegensatz zur körperschaftsteuerlichen Behandlung einer verdeckten Ausschüttung bei der Kapitalgesellschaft hat bei der Erfassung einer verdeckten Ausschüttung für Zwecke der Kapitalertragsteuer beim Anteilsinhaber in zeitlicher Hinsicht die Erfassung nach den dort anzuwendenden Einkommensermittlungsgrundsätzen zu erfolgen. (Renner in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger, KStG 1988 § 8, Rz 221ff) Im gegenständlichen Fall geht das FA von einer verdeckten Ausschüttung an natürliche (Privat)Personen aus; damit liegen Einkünfte aus Kapitalvermögen vor. Verdeckte Ausschüttungen sind daher im Zeitpunkt des Zufließens bei den Gesellschaftern zu erfassen. Der Zufluss tritt im Zeitpunkt der Bereicherung ein. (Kirchmayr in Doralt/Kirchmayr/Mayer/Zorn EStG<sup>16</sup>, § 27, Tz. 40)

Weiters ist Kapitalertragsteuer für verdeckte Ausschüttungen ausschüttungsbezogen vorzuschreiben. Somit liegt ein Fall der Einzelbesteuerung vor, bei dem die Zeitangabe die Umschreibung des Sachverhaltes nur ergänzen, nicht aber ersetzen kann (Schwaiger, SWK, 22/2010 S 695 ff)

Umgelegt auf das gegenständliche Verfahren erfolgte "im Jahr 2001" am 11. Jänner 2001 eine á-conto Zahlung von ATS 50.000,00 die das FA aufgrund des als erwiesen angenommenen Sachverhaltes als verdeckte Ausschüttung qualifiziert hat. Nur dieser Vorgang ist für Zwecke der Kapitalertragsteuer Gegenstand dieses Verfahrens, die weiteren Zahlungen erfolgten im Kalenderjahr 2000 und sind somit – nicht zuletzt aufgrund der vor dem dritten Rechtsgang eingetretenen Verjährung der Jahre bis 2000 – nicht in die Beurteilung einzubeziehen.

Gegenstand dieses Verfahrens ist somit die unter dem Titel "á conto Zahlung" am 11. Jänner 2001 erfolgte Überweisung auf das Konto der Schwiegermutter des Geschäftsführers der Bw. Eine Beurteilung allfälliger weiterer Zahlungen im Jahre 2001, für die aber nach der Aktenlage kein Hinweis besteht, erfolgt damit nicht.

Eine Zuordnung dieser á-conto Zahlung zu Zahlungen für Markenrechte oder Entwürfe für Verpackungen ist dem BP-Bericht und in weiterer Folge der Bescheidbegründung nicht zu entnehmen. Über das Lieferantenkonto der C wurden sowohl die Jahresabrechnungen für die Markenrechte als auch die Jahresabrechnungen für die Verpackungsentwürfe gebucht. Die á-conto Zahlungen an die Schwiegermutter des Geschäftsführers der Bw und die zuvor angeführten Zahlungen für Markenrechte in Höhe von ATS 453.208,00 an den Schwager des Geschäftsführers der Bw nach B wurden ebenfalls auf diesem Lieferantenkonto gegengebucht.

Aufgrund der vorliegenden schriftlichen Unterlagen (AB Seite 76) wäre diese Zahlung nach dem Verständnis des UFS als á-conto Zahlung für Entwürfe des Verpackungsmaterials einzuordnen.

---

Zahlungen im Zusammenhang mit der "Übertragung der Markenrechte" kann der UFS nur in der Überweisung von ATS 400.000,00 aus B für den "Verkauf" und der Rücküberweisung von ATS 453.208,00 als "Nutzungsentgelte für das Markenrecht" nach B erkennen.

Laut Abrechnung der C wurden die á-conto Zahlungen zur Gänze dem Aufwand für die Gestaltung des Verpackungsmaterials zugeordnet (zB für das Jahr 1998 AB der BP Seite 76) In diesem Schreiben wurde die Bw auch aufgefordert für die Verpackungsentwürfe ab März 1999 erhöhte Vorauszahlungen in Höhe von ATS 50.000,00 zu leisten. (AB der BP Seite 76) Alle diese Zahlungen verblieben in Österreich und wurden als "Privatdarlehen" des Schwager des Geschäftsführers der Bw des zur Abdeckung der Schulden der Familie des Geschäftsführers der Bw verwendet.

Der UFS sieht darin eine klare Unterteilung, wonach für die "Markenrechte" nach der Überweisung des oben genannten Betrages von ATS 453.208,00 keine Zahlungen mehr erfolgten, während unter dem Titel "Verpackungsentwürfe" laufend (á-conto) Zahlungen erfolgten. Die im gegenständlichen Verfahren zu beurteilende Zahlung in Höhe von ATS 50.000,00 ist am 11. Jänner 2001 erfolgt. (AB der BP Seite 51)

Im gegenständlichen Verfahren ist zunächst zu klären, ob diese Vereinbarungen auch zwischen fremden Dritten so abgeschlossen worden wären. Einer derartigen Prüfung unterliegen Geschäfte zwischen nahen Angehörigen. Die Grundsätze der Angehörigenjudikatur sind auch auf Geschäfte zwischen den Gesellschaftern einer Kapitalgesellschaft bzw. diesen nahenstehenden Personen und dieser Gesellschaft anzuwenden. Diese Geschäfte sind dann anzuerkennen, wenn sie nach außen hin ausreichend zum Ausdruck kommen, einen klaren, eindeutigen, jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und unter Familienfremden zu den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Diese Frage ist aber nur ein erster Schritt für die durchzuführende Beurteilung. Auch bei fehlender Fremdüblichkeit einer Vereinbarung ist in weiterer Folge zu untersuchen, ob ein wirtschaftlicher Vorgang stattgefunden hat bzw. wie dieser Vorgang zu qualifizieren ist.

Nach Sicht des UFS liegen die Voraussetzungen eines fremdüblichen Geschäfts zwischen nahen Angehörigen für den in Frage stehenden Geldfluss nicht vor. Diese Beurteilung ist letztendlich unabhängig davon, ob man den Geldfluss als á-conto Zahlung für Verpackungsentwürfe sieht oder ihn den Zahlungen für Markenrechte zuordnen wollte.

Für die Verrechnung der Verpackungsentwürfe gibt es auch nach Aussage beider Parteien keine schriftliche vertragliche Vereinbarung. Es sei lediglich im Nachhinein zwischen dem Geschäftsführer der Bw und seinem Schwager "in Telefonaten vor Erstellung der Jahres-

---

rechnung" eine "Einigung" darüber erzielt worden, "in welcher Höhe Leistungen für die Bw abzurechnen seien". (Berufung AS 65)

Dieser Vorgehensweise hätte nach Sicht des UFS weder ein fremder Auftraggeber, noch ein fremder Auftragnehmer zugestimmt, sie erscheint aus der Sicht beider Vertragsparteien nicht fremdüblich.

Ein fremder Auftraggeber hätte eine derartige Vereinbarung, die im Ergebnis laut den vorhandenen Eingangsrechnungen einen Aufwand von mehreren Hunderttausend Schillingen verursacht hat, jedenfalls vorab schriftlich und damit nach außen nachvollziehbar vereinbart und darin auch die Eckpunkte der Vereinbarung für beide Seiten nachvollziehbar dargestellt, schon um seine Kostenbelastung in etwa abschätzen zu können und im Falle von unterschiedlichen Auslegungen argumentieren zu können.

Ein fremder Auftragnehmer hätte ohne diese klaren Vereinbarungen nicht mehr als ein Jahr lang Leistungen erbracht und erst dann – ohne die oben angesprochenen vorher vereinbarten Eckpunkte - mit dem Auftraggeber nach Erbringung der Leistung Einvernehmen über die Bezahlung zu erreichen versucht.

Gegen die von der Bw vorgebrachte Argumentation spricht im Übrigen auch die in der Berufung erfolgte "Berechnung" des steuerlichen Vertreters der Bw, der einen unterschiedlichen Zeitaufwand der C bzw. des Schwagers des Geschäftsführers der Bw darstellt. Wenn dieser ohnedies nachvollziehbar ist, würden fremde Dritte nicht nachträglich vereinbaren, "in welcher Höhe Leistungen für die Bw abzurechnen seien". (Berufung AS 65)

Zudem ist nicht anzunehmen, dass ein Auftragnehmer, der nach den Darstellungen des Geschäftsführers der Bw in seinem Schreiben vom 16. Oktober 2002 (AB der BP Seite 88ff) eine derart starke Stellung gegenüber dem Auftraggeber hat, sich nachträglich "herunterhandeln" lässt. Es ist auch nicht anzunehmen, dass er einer Verrechnung in ATS zustimmt und damit zusätzlich auch noch das Wechselkursrisiko trägt und – zu guter Letzt – auch bereit ist, das Entgelt von über die Jahre mehreren Hunderttausend Schillingen und somit seine gesamten Einnahmen aus diesem "Geschäft" letztlich langfristig und unverzinslich zur Verfügung zu stellen. Eine solche Vereinbarung wäre zwischen Fremden wohl so ebenfalls nicht geschlossen worden.

Somit liegen keine nach außen hin ausreichend dokumentierten Vereinbarungen vor, die offenbar im Nachhinein getroffenen Absprachen haben keinen klaren, eindeutigen, jeden Zweifel ausschließenden Inhalt und wären unter Familienfremden nicht zu den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden.

---

Die gleiche Aussage gilt auch für die Nutzungsvereinbarung hinsichtlich der Markenrechte.

Schon die Art der Übertragung der Markenrechte lässt – jedenfalls im Zusammenhalt mit den vereinbarten Nutzungsentgelten und den darauf folgenden bzw. nicht erfolgenden Zahlungen - eine Fremdüblichkeit nicht erkennen.

Sprechen die vom steuerlichen Vertreter in den Verfahren angeführten Gründe für die "Übertragung" für sich allein genommen zwar möglicherweise noch für eine – wenn auch riskante – geschäftliche Vereinbarung, so tritt in der Gesamtbetrachtung eine Vereinbarung hervor, die zwischen Fremden nach Sicht des UFS so nicht geschlossen worden wäre. Die fehlenden schriftlichen Vereinbarungen rund um diesen Kauf betreffend den Einsatz der Marken bei der neuen Gesellschaft (der Bw), die Dauer der Lizenzierung sowie das Ende der entgeltlichen Nutzung und die angesprochene Übertragung der Markenrechte zeigen den fehlenden Interessengegensatz zwischen den "Vertragsparteien".

Eine schriftliche Vereinbarung, wonach **die Bw** ein Nutzungsentgelt für diese Marken in Höhe von 1% des Umsatzes zu entrichten hätte, existiert nicht, es liegt nur eine Vereinbarung mit der Vorgängergesellschaft vor. (AB der BP Seite 65) Erst im Schreiben des Geschäftsführers der Bw vom 16. Oktober 2002 wird von einer Verpflichtung der Bw gesprochen ein Nutzungsentgelt für diese Marken in Höhe von 1% des Umsatzes zu entrichten. (AB der BP Seite 88ff)

Ein fremder Auftraggeber hätte eine solche Vereinbarung mit der Bw jedenfalls vorab schriftlich geschlossen, da er versuchen müsste, die Umsätze mit diesen Markenrechten mit der Bw für die Zukunft so gut es geht abzusichern. Es gibt aber keinen schriftlichen Vertrag mit der Bw, erst die nachträglich erstellte Vereinbarung aus 2002 enthält – wenn auch nur allgemeine - Aussagen zum Einsatz der Marken bei der Bw.

Ein fremder Auftragnehmer hätte neue Produktlinien und neue (offenbar weitgehend selbst entwickelte) Marken dezidiert aus einer solchen Vereinbarung ausgeschlossen um den Aufwand für derartige Zahlungen zunächst deutlich abzugrenzen und in weiterer Folge die Kosten nicht ausufern zu lassen, bzw. dem Markeninhaber Gelder, die diesem nicht einmal nach der getroffenen Vereinbarung mit der Vorgängergesellschaft zustehen nicht bezahlen zu müssen.

Die Bw hat nach den Angaben des steuerlichen Vertreters selbst neue Produktlinien konzipiert. Diese hätten den wirtschaftlichen Erfolg der Bw und damit deren hohen Umsatz ermöglicht. Daraus habe der hohe Aufwand an Gebühren für die Verpackungen resultiert. (AS 64) Dass der Mehrumsatz (auch) aus neuen Produkten entstanden sein dürfte, ist zumindest aus den im Akt erliegenden Verpackungen und Verpackungsentwürfen zu

---

schließen. Danach wurden nur mehr teilweise die alten Marken verwendet, während die anderen neuen Produkte unter dem Namen der Bw vertrieben wurden bzw. jedenfalls nicht unter den übertragenen Marken. (AB der BP Seite 154ff)

Damit ist aber zunächst die Höhe der geleisteten Vergütungen mit 1% des Gesamtumsatzes der Bw eines Jahres aus Sicht des UFS zweifelhaft und wäre unter Fremden ohne genaue Abgrenzung der Markenrechte nicht vereinbart und schon gar nicht widerspruchsfrei durchgeführt worden, noch dazu, wo es über diese Nutzung durch die BW offenbar keine ausreichend deutliche schriftliche Vereinbarung gibt, da die einzige schriftliche Nutzungsvereinbarung sich auf die Vorgängergesellschaft bezieht.

Letztlich sprechen auch die Erklärungen des steuerlichen Vertreters in Bezug auf die Dauer der Vereinbarung für den fehlenden Interessengegensatz und somit zumindest gegen die Fremdüblichkeit der Vereinbarung. Ob diese Vereinbarung unbefristet oder – wie dann mit der während der Betriebsprüfung abgeschlossenen Vereinbarung im Nachhinein – doch befristet ist, wäre jedenfalls zwischen Fremden bei Vertragsabschluss schriftlich vereinbart worden und nicht erst mehr als fünf Jahre später und unter diesen Bedingungen.

Kein Fremder, dem – durch welche Fügung auch immer – lukrative Rechte zufallen würden, wäre im Nachhinein bereit, eine zeitliche Befristung zu akzeptieren.

Selbst wenn man die Befristung unterstellen wollte, wofür es nach der Aktenlage keine fremdübliche Vereinbarung gibt, wäre ein fremder Lizenznehmer nicht bereit gewesen über einen bestimmten Zeitraum derartige Kosten zu tragen und würde dann einer unentgeltlichen Übertragung dieser Rechte an den Geschäftsführer der Bw (!) (AS 88ff) zustimmen. Wenn der Zeitpunkt dieser Übertragung und somit die Dauer der finanziellen Belastung noch dazu von der Rückzahlung eines Darlehens der Familie des Geschäftsführers der Bw abhängt, das über die Jahre aufgebaut wird, weil die Lizenzgebühren den Lizenzgeber nicht erreichen, so wird die behauptete Übertragung der Lizenzgebühren und die jährlichen Zahlungen durch die Bw immer abstruser.

Damit erscheint auch diese Vereinbarung als nicht fremdüblich.

Zur Beurteilung der Zahlung vom 11. Jänner 2001 in Höhe von ATS 50.000,00 nimmt der UFS den unten dargestellten Sachverhalt als erwiesen an und legt ihn seiner Beurteilung zugrunde. Dieser ergibt sich aus dem Inhalt der Verwaltungsakten und dem Vorbringen der Parteien in den bisherigen Rechtsgängen.

Ad) Markenrechte:

---

Im Jahr 1996 befand sich die A GmbH in wirtschaftlichen Schwierigkeiten und stand vor der Insolvenz. Der Geschäftsführer der Bw und seine Familie, die auch mit persönlichen Haftungen für diese Gesellschaft einzustehen gehabt hätten, sahen als Ausweg eine neue GmbH (die Bw) zu gründen und die drückenden Lasten im Wege eines Schuld nachlasses und durch persönliche Zahlungen abzuwenden. Dies ergibt sich aus dem Schreiben des Geschäftsführers der Bw vom 16. Oktober 2002. (AS 88ff)

Dafür wurde der A GmbH vom Schwager des Geschäftsführers der Bw ein Betrag von ATS 400.000,00 zur Verfügung gestellt, der als Darlehen mit Zinsen zurückzuzahlen war. Dies erfolgte schließlich in den Jahren 1999 und 2000, in denen ein Betrag von gesamt ATS 453.208,00 nach B zurück überwiesen wurde.

Sowohl zum Rechtsgrund des Mittelzuflusses als auch zum Rechtsgrund des Mittelrückflusses an den Schwager, liegen unterschiedliche Behauptungen der Verfahrensparteien vor.

Dabei sieht der UFS – wie oben dargestellt – keine fremdübliche Gestaltung der Vereinbarung, wie dies oben bei der Beurteilung der Vereinbarung im Detail dargestellt wurde. Der tatsächlich wirtschaftliche Gehalt dieser "Vereinbarungen" ist nach dem Verständnis des UFS lediglich in einer Darlehensgewährung zu sehen.

Aus der Argumentation des Geschäftsführers der Bw selbst und auch der ihres steuerlichen Vertreters in der Berufung wird immer wieder die Unterstützung der Familie des Geschäftsführers der Bw in einer wirtschaftlich schwierigen Situation betont, ebenso die Notwendigkeit die Situation bei der A GmbH zu bereinigen um unter Vermeidung des Verlustes des Privatvermögens der Familie des Geschäftsführers der Bw wieder neu (mit der Bw) wirtschaftlich tätig werden zu können. Dazu war es offenbar notwendig, der A GmbH liquide Mittel zur Verfügung zu stellen.

Eine Vereinbarung die – soweit dies im Jahr 2001 von Bedeutung ist - eine Verpflichtung zur jährlichen (Lizenz)Zahlung für Markenrechte in Höhe 1% des Umsatzes enthält kann unter dem Aspekt des Fremdverhaltensgrundsatzes soweit erkannt werden, wie eine wirtschaftlich vernünftig erklärbare und nachvollziehbare Abwicklung einer solchen Nutzungsvereinbarung. Die Zahlungen aus diesem Titel enden nach dem Rückfluss des oben angeführten Betrages von ATS 453.208 nach B.

Der UFS folgt daher dem Ansatz des Betriebsprüfers, wonach der offenbar tatsächlich aus B überwiesene Betrag von ATS 400.000,00 als Darlehen gedacht war, das den stillen Ausgleich der Vorgängergesellschaft (mit)finanzieren sollte. Dafür spricht, dass – wie dies bereits der Betriebsprüfer dargestellt hatte – nur ein Betrag von ATS 453.208,00 wieder nach B

---

zurücküberwiesen wurde, während weitere "Lizenzgebühren" lediglich zu Lasten des Gewinnes der Bw gebucht wurden und – wie oben dargestellt - nicht nach B flossen.

Der UFS kann daher hinter den Zahlungen für die Markenrechte keinen anderen wirtschaftlichen Vorgang als die Freimachung finanzieller Mittel zu Lasten des Gewinnes der Bw erkennen, mit dem Schulden der A GmbH beim Schwager des Geschäftsführers der Bw aus dem stillen Ausgleich beglichen werden sollten.

Die Rückzahlung des Darlehens inklusive einer Verzinsung sollte zu Lasten der neu gegründeten Bw erfolgen und wurde somit nach dem Verständnis des UFS nur in das Rechtsgeschäft der Lizenzgebühren gekleidet. Der UFS kann neben der Mittelgewährung durch den Schwager des Geschäftsführers der Bw an die Vorgängergesellschaft und dessen verzinster Rückführung zu Lasten des Gewinnes der Bw an diesen nicht erkennen, dass unter dem Titel der Markenrechte eine geschäftliche Beziehung zwischen dem Geschäftsführer der Bw und dessen Schwager vorgelegen ist.

Die weiteren Aufwandsbuchungen versteht der UFS nur in dem Sinn, dass die Darstellung glaubhaft bleiben sollte und zudem die Steuerbelastung der Bw gesenkt werden konnte.

Ad) Kosten für Verpackungsentwürfe:

Auch der Geschäftsführer der Bw und seine Gattin hatten monatliche Zahlungen an die Gläubiger der A GmbH, insbesondere die Bank zu leisten. Dies ergibt sich aus den Ausführungen des Geschäftsführers der Bw im Schreiben vom 16. Oktober 2002 (AB der BP Seite 88 ff)

Diese Zahlungen wurden von der Bw finanziert. Um dies zu Lasten des Gewinnes der Bw vornehmen zu können, wurden Aufwendungen für Verpackungsentwürfe von der C in Rechnung gestellt. Unter diesem Titel von á-conto Zahlungen für diese Aufwendungen wurden im monatlich notwendigen Ausmaß von zunächst ATS 30.000,00 und dann im Ausmaß von ATS 50.000,00 Gelder auf das Konto der Schwiegermutter des Geschäftsführers der Bw in Österreich überwiesen und von dort zur Abdeckung der Verbindlichkeiten des Geschäftsführers der Bw und seiner Gattin bei der Bank verwendet.

Auch in diesem Fall bestehen unterschiedliche Aussagen der beiden Verfahrensparteien, was den Grund dieser Aufwendungen bzw. der Zahlungen betrifft bzw. ob überhaupt ein Geschäft hinter diesen Zahlungen steht.

Dabei sieht der UFS – wie oben dargestellt – keine fremdübliche Gestaltung der Vereinbarung, wie dies oben bei der Beurteilung dieser Vereinbarung im Detail dargestellt wurde. Der tatsächlich wirtschaftliche Gehalt dieser "Vereinbarung" ist nach dem Verständnis des UFS

---

lediglich in einer Finanzierung der privaten Schuldentilgung der Familie des Geschäftsführers der Bw zu sehen.

Der UFS kann auch in diesem Punkt der Argumentation der Bw nicht folgen. Aus der gesamten Argumentation der Bw bzw. ihres steuerlichen Vertreters ergibt sich nach dem Verständnis des UFS nicht, warum dieses "Geschäft" hinsichtlich des Mittelabflusses über all die Jahre so gestaltet war, dass dem "Leistungserbringer" keine Geldmittel zugingen, sondern der Mittelabfluss aus dem Bereich der Bw via á-conto Zahlungen immer nur in der Höhe erfolgte, wie dies für die Familie des Geschäftsführers der Bw zur Bedeckung ihrer monatlichen Verpflichtungen notwendig war.

Dazu kommt, dass – wiederum – Abrechnungen der C vorgelegen sind, die erst nach Aufzeigen von Widersprüchen als Leistungen des Schwagers des Geschäftsführers der Bw dargestellt wurden, was die Glaubwürdigkeit dieser Darstellungen nicht stärkt.

Doch unabhängig davon, ob der Schwager des Geschäftsführers der Bw nun selbst Leistungen erbracht hätte oder diese durch Mitarbeiter des Unternehmens erfolgt wäre, wäre jemand der jedes Jahr Leistungen im Wert von mehreren Hunderttausend Schillingen erbringt nicht bereit auf alle daraus resultierenden Geldmittel zu verzichten. Die nachträglich dargestellte "private" "Darlehensgewährung" durch den Schwager des Geschäftsführers der Bw ist – insbesondere unter den bei der Beurteilung des Fremdvergleiches dargestellten Rahmenbedingungen – unglaubwürdig.

Der UFS geht – wiederum dem Betriebsprüfer folgend – davon aus, dass hinter diesen Rechnungen für Verpackungsentwürfe keine Leistung steckt, die ein Unternehmensfremder, wie zB der Schwager des Geschäftsführers der Bw oder dessen die Rechnungen stellendes Unternehmen erbracht hätten.

Dies zunächst aus dem Grund, dass die vorliegenden Unterlagen zu den Verpackungs-entwürfen – nach der Darstellung des steuerlichen Vertreters der Bw weitestgehend Entwürfe, die umgesetzt wurden - sich nach den im Akt erliegenden Unterlagen tatsächlich nur als "Rohentwürfe" darstellen.

Berücksichtigt man weiters, dass der als Zeuge einvernommene Grafiker ausgeführt hat, dass er lediglich Bilddokumente erhalten habe, die ihm der Geschäftsführer der Bw erläutert habe, so hat die Vermutung, dass diese Rohentwürfe von der Bw selbst, respektive vom Geschäftsführer der Bw selbst, im Rahmen seiner Tätigkeit für das Unternehmen entworfen worden sind, die wohl größte Wahrscheinlichkeit für sich.

Wenn dazu – wie bereits oben bei der Beurteilung der Fremdüblichkeit dargestellt – die Höhe der á-conto Zahlungen sich nach dem Finanzbedarf der Familie des Geschäftsführers der Bw richtet und aus diesen Zahlungen keine Mittel an den "Leistungserbringer" geflossen sind, so ist die wohl wahrscheinlichste Variante, dass hinter den Zahlungen für die Verpackungsentwürfe keine Leistungen der C oder des Schwagers des Geschäftsführers der Bw stehen, sondern diese bloß die Rechnungen für Verbuchung des "Aufwandes" "geliefert" hat.

In rechtlicher Hinsicht ist zum gegenständlichen Verfahren auszuführen, dass gemäß es § 8 Abs. 2 KStG 1988 für die Ermittlung des Einkommens der Körperschaft ohne Belang ist, ob das Einkommen der Körperschaft im Wege der offenen oder verdeckten Ausschüttung verteilt wird.

Verdeckte Ausschüttungen liegen vor, wenn außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung Zuwendungen einer Körperschaft an Anteilsinhaber erfolgen, die das Einkommen der Körperschaft vermindert haben und ihre Wurzel in der Anteilsinhaberschaft haben (Renner in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger, KStG 1988 § 8, Rz 111 mwN)

Wie oben ausgeführt stellt die in Frage stehende Zahlung von ATS 50.000,00 eine solche Zuwendung der Körperschaft an Anteilsinhaber dar.

Dies führt im gegenständlichen Fall bei Anteilsinhabern zu Einkünften aus Kapitalvermögen nach § 27 Abs. 2 Z. 1 lit. a) EStG 1988, da dazu auch sonstige Bezüge aus ... Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung gehören. (Kirchmayr in Doralt/Kirchmayr/Mayer/Zorn EStG<sup>16</sup>, § 27, Tz. 39)

Gemäß § 93 Abs. 1 iVm. § 93 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 wird für Einkünfte aus Kapitalvermögen im Sinne des § 27 Abs. 2 EStG 1988 die Einkommensteuer durch Steuerabzug erhoben (Kapitelertragsteuer)

Gemäß § 95 Abs. 1 iVm § 95 Abs. 2 EStG 1988 ist Schuldner der Kapitelerträge der Empfänger der Kapitelerträge. Der Abzugsverpflichtete, im gegenständlichen Fall die Bw, haftet dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitelerträge.

Wie bereits oben dargestellt, entsteht diese Haftung im Zeitpunkt des Zufließens (der Bereicherung) beim Empfänger der Kapitelerträge, (Kirchmayr in Doralt/Kirchmayr/Mayer/Zorn EStG<sup>16</sup>, § 27, Tz. 40) weswegen im gegenständlichen Fall im Jahr 2001 die verdeckte Ausschüttung vom 11. Jänner 2001 in Höhe von ATS 50.000,00 zu erfassen und die darauf entfallende Kapitelertragsteuer von ATS 12.500,00 vorzuschreiben war.

Damit war der Berufung teilweise statzugeben.

Salzburg, am 30. Juli 2013