

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Hackl & Co Wirtschaftstreuhand- und Steuerberatungsgesellschaft, gegen die Bescheide des Finanzamtes für Körperschaften betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 1993 bis 1995 und Gewerbesteuer für das Jahr 1993 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Die Abgaben betragen:

	ATS	Euro
Körperschaftsteuer 1993	0,00	0,00
Körperschaftsteuer 1994	514.488,00	37.389,30
Körperschaftsteuer 1995	552.398,00	40.144,33
Gewerbesteuer 1993	0,00	0,00

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Die Bw. wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 17. Dezember 1993 gegründet. Gesellschafter waren zu 98 % Herr Dr. A und zu 2 % Frau B. Die Anteile wurden zum Stichtag 31. März 1994 an die Gesellschaft X abgetreten. Betriebsgegenstand ist die Schaffung neuer Marken sowie der Erwerb, die Verwaltung und die Lizenzvergabe von Marken für den Bereich der Spirituosen, Getränke und Lebensmittel im In- und Ausland.

Anlässlich einer bei der Bw. durchgeföhrten Betriebsprüfung (BP) wurden die zu den berufungsgegenständlichen Nachforderungen führenden, folgenden, im BP-Bericht vom 27. Juni 1997 bzw. in der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 24. Juni 1997 dargestellten Feststellungen getroffen:

Tz. 16: Markenrechte

Die Bw. habe am 29. Dezember 1993 von Herrn C fünf Markenrechte um ATS 25,000.000,00 (€ 1,816.820,85) gekauft. Diese Markenrechte seien vorerst im österreichischen Patentamt auf Herrn C eingetragen gewesen und im Zuge des Kaufvertrages auf die Bw. überschrieben worden. Ab dem Jahr 1994 habe die Bw. diese Markenrechte der Firma Y GmbH entgeltlich zur Verfügung gestellt. Im Jahr 1993 habe die Bw. für die Anschaffung dieser Markenrechte einen Investitionsfreibetrag (IFB) in Höhe von ATS 5,040.000,00 (€ 366.271,08) in Anspruch genommen. Eine Abschreibung für Abnutzung sei erst ab dem Jahr 1994 geltend gemacht worden, da die Verwertung der Markenrechte erst ab diesem Zeitpunkt erfolgt sei.

Gemäß § 7 EStG sei die Abschreibung für Abnutzung nur für abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens zulässig. Abnutzbar seien Wirtschaftsgüter nur dann, wenn sie wegen technischen Verschleißes, wegen einer Minderung der Gebrauchsfähigkeit oder wegen Zeitablauf nur eine bestimmte Zeit genutzt werden könnten. Da auf die von der Bw. erworbenen Markenrechte kein Merkmal der Abnutzbarkeit zutreffe, sei die geltend gemachte Abschreibung für Abnutzung ab dem Jahr 1994 nicht anzuerkennen. Ebenso sei der im Jahr 1993 in Anspruch genommene IFB nicht anzuerkennen, da ein IFB nur für abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens zulässig sei.

Die aufgrund der BP-Feststellungen im Bereich der Körperschaftsteuer getroffenen Feststellungen fanden Berücksichtigung bei der Ermittlung der Gewerbesteuer für das Jahr 1993.

In der dagegen erhobenen Berufung vom 21. August 1997 brachte die Bw. folgendes vor:

Die BP halte unter Tz. 16 des BP-Berichtes fest, dass Wirtschaftsgüter im allgemeinen nur dann abnutzbar seien, wenn sie wegen technischen Verschleißes, wegen Minderung der Gebrauchsfähigkeit oder wegen Zeitablaufes nur eine bestimmte Zeit genutzt werden könnten und meine, dass auf die konkreten Markenrechte kein Merkmal der Abnutzbarkeit zuträfe, allerdings ohne dies näher zu erläutern. Hingegen hieße es bereits im Kommentar von Schubert/Pokorny/Schuch/Quantschnigg (Tz. 26 zu § 6 EStG) zur Frage der Abnutzbarkeit von Marken konkret und ausdrücklich, dass *"nicht nur Sachen sondern auch Rechte abnutzbar sind."* Die Abnutzung bei Rechten bestehe darin, dass ein Wertverzehr entweder durch die zeitliche Begrenzung oder dadurch eintrete, dass sich zum Beispiel der wirtschaftliche Wert des Rechtes durch die Marktsituation, technische Neuerungen und dergleichen im Laufe der Zeit abnutze, was im Wirtschaftsleben den Normalfall darstelle. Als Beispiele für abnutzbare Rechte seien ausdrücklich Patentrechte, Markenrechte und das entgeltlich erworbene Recht auf Verwertung von Rezepturen genannt. Es würden keine Gründe bestehen, die Abnutzbarkeit der erworbenen Markenrechte zu versagen. Es werde daher beantragt, den IFB und die Absetzung für Abnutzung anzuerkennen.

Mit Schreiben vom 26. September 1997 forderte das Finanzamt für Körperschaften die Bw. auf folgende, sich aus der Berufung ergebenden Fragen, aufzuklären:

Immaterielle Anlagewerte seien abnutzbar, wenn sich ihr Wert für das Unternehmen innerhalb eines bestimmten oder annähernd bestimmten Zeitraums erschöpfe. Nicht abnutzbar seien sie nur dann, wenn ihr Wert bei normalem Geschäftsverlauf und aufgrund objektiv erkennbarer Umstände voraussichtlich für die Dauer des Bestehens erhalten bleibe und dem Unternehmen nur bei Eintritt außergewöhnlicher Umstände verloren gehen würde. Die in der Berufung zitierte Tz. 26 des Handbuchs zum Einkommensteuergesetz 1972 nenne als Beispiele für den Wertverzehr an Rechten die zeitliche Begrenzung sowie die Wertminderung aufgrund der Marktsituation bzw. technischer Neuerungen (d.h. Nachfrageverlust). Im Gegensatz zu den Ausführungen in der Berufung, wonach diese Erscheinungen im Wirtschaftsleben einen Normalfall darstellen würden, lasse nach Ansicht des BMF ein zeitlich unbegrenztes Markenrecht eine Abnutzung i.S.d. § 7 EStG in der Regel nicht erkennen (vgl. BMF 5.10.1993, RdW 1993, 385). Die Bw. werde daher ersucht, auszuführen, weshalb gerade im konkreten

Fall die fünf Markenrechte jeweils einer Abnutzung bzw. einem Wertverzehr unterliegen sollten.

Mit Schreiben vom 5. November 1997 nahm die Bw. wie folgt Stellung:

Die Nutzung der von der Bw. erworbenen fünf Getränkemarken sei durch die Y GmbH als Lizenznehmerin gegen Gewährung eines laufenden Nutzungsentsgeltes erfolgt. Der gegenständliche Sachverhalt sei ein gänzlich anderer als der, welcher der Einzelanfrage an das BMF zugrunde gelegen sei. In der damaligen Anfrage sei es um den Firmennamen eines liquidierten Unternehmens, der aus der Liquidationsmasse erworben worden sei, gegangen. Im gegenständlichen Fall gehe es jedoch nicht um die Abnutzbarkeit eines nackten Firmennamens, sondern um Getränkemarken, die für den Erwerber von konkretem wirtschaftlichen Wert seien.

In zivilrechtlicher Hinsicht verstehe man unter einer Marke ein besonderes Kennzeichen, das dazu diene, Waren des einen Unternehmens von den Waren eines anderen Unternehmens zu unterscheiden.

In wirtschaftlicher Hinsicht verstehe man unter einer (Getränke-) Marke ein immaterielles Wirtschaftsgut, dessen wirtschaftlicher Gehalt über den bloßen Namen hinausgehend darin bestehe, dass der Konsument mit der Getränkemarke ein bestimmtes Genussmittel (Geschmack, Geruch, Farbe, Rezeptur, Flasche, Verpackung etc.) verbinde, und dessen wirtschaftlicher Wert darin bestehe, mit dem hinter einer bestimmten Marke stehenden Produkt aufgrund der Akzeptanz beim Konsumenten höhere Deckungsbeiträge als mit Vergleichsprodukten zu erwirtschaften. Für den Inhaber der Marke seien daher mit dem Recht, diese zu verwenden in der Regel wirtschaftliche Vorteile verbunden. In Abhängigkeit von den erhofften wirtschaftlichen Vorteilen sei ein Erwerber bereit, einen entsprechenden Kaufpreis bzw. ein Nutzungsberechtigter, ein entsprechendes Nutzungsentsgelt zu entrichten. Die Nachhaltigkeit dieser wirtschaftlichen Vorteile unterliege in der Regel einer zeitlichen Begrenzung. Die zeitliche Begrenzung würde normalerweise schon dadurch eintreten, dass Konkurrenzunternehmen die im Bereich der Marke eingenommene Marktposition (z.B. durch Imitation) beeinträchtigen oder (z.B. durch Aufbau eigener ähnlicher Marken) unterlaufen würden. Diese marktwirtschaftlichen Substitutionsprozesse würden zwangsläufig zu einer wirtschaftlichen Entwertung einer Marke unabhängig von der rein rechtlich möglichen Nutzungsdauer führen. Aufgrund erhoffter wirtschaftlicher Vorteile, die ein Erwerber quasi kapitalisiert habe, sei ein Wert und davon ausgehend ein Kaufpreis ermittelt worden. In demselben Ausmaß in dem die tatsächlich eintretenden Gewinne, insbesondere aufgrund kontinuierlicher marktwirtschaft-

licher Substitutionsprozesse, abnehmen würden, trete auch ein wirtschaftlicher Wertverzehr (Abnutzung) ein.

Die von der Bw. erworbenen Marken seien einem Produktions- und Handelsbetrieb für Markenspirituosen zur Verfügung gestellt worden. In diesem Unternehmen würden die Marken die wesentliche Grundlage für den Vertrieb von Bränden und Likören bilden. Die Umsätze der vom Lizenznehmer unter diesen Marken erzeugten und vertriebenen Produkte würden in den Jahren 1993 bis 1997 folgendes Bild zeigen:

Jahr	Menge in TSD Liter	Umsatz in TSD ATS	Abweichung in TSD ATS
1993	202,4	35.349	
1994	189,1	32.989	-2.360
1995	153,9	26.697	-6.292
1996	117,7	20.958	-5.739
1997 (voraus.)	87,0	14.580	-6.378

Demnach habe sich der Gesamtumsatz der Produktgruppen in den Jahren 1994 bis 1997 um insgesamt ATS 20,769.000,00 (€ 1,509.342,09) und somit jährlich im Durchschnitt um ca. 14 % reduziert. Insgesamt zeige sich daher eine rückläufige Entwicklung, sowohl was den Umsatz betreffe als auch die Menge und die erzielten Deckungsbeiträge. Diese Entwicklung beruhe auf den kontinuierlichen marktwirtschaftlichen Substitutionsprozessen, Veränderungen der Konkurrenzsituation durch den EU-Beitritt Österreichs und die Öffnung der ehemaligen Warschauer Pakt Staaten, Änderungen im Verbraucherverhalten und insbesondere auf dem eingetretenen Geschmackswandel. Nicht unberücksichtigt dürfe schließlich bleiben, dass in Zeiten in denen weltweit über Gesundheit, Rauchverbot und Senkung der Promillegrenzen diskutiert werde, gerade bei Marken alkoholischer Getränke ein kontinuierlicher Wertverzehr noch viel naheliegender sei, als bei alkoholfreien Getränken.

Konkret auf die einzelnen Produkte bezogen würde dies folgendes bedeuten:

- Bei den Bränden würden sich kontinuierlich die Auswirkungen des Preisvergleiches mit anderen internationalen Spirituosen wie Whisky, Rum, Tequila und Wodka zeigen. Bekanntere und billigere Marken hätten eine relativ größere Chance beim Konsumenten durch Preisvorteile zu reüssieren.
- Die Liköre würden einem Modeproblem unterliegen. Wie überall in Europa würden traditionelle Liköre immer weniger gefragt. Dagegen steige die Nachfrage nach "modernen" Produkten mit weniger Alkoholgehalt und neuen Geschmacksrichtungen (z.B. Sauerapfel, exotische Cocktails "ready to drink"). Exotischer Karibik Cocktail substituiere traditionellen Eierlikör.

- Die Marke N habe ebenfalls ein kontinuierliches Preisproblem: Der Durchschnittspreis je Flasche sei seit 1993 von ATS 120,00 (€ 8,72) auf ATS 95,00 (€ 6,90) im Jahr 1997 gefallen. Für dieses Produkt sei ursprünglich eine Exportoffensive in die Ostländer geplant gewesen. Wegen der zunehmenden marktwirtschaftlichen Substitution durch andere billigere Produkte habe diese vorläufig entfallen müssen. Außerdem hätten Varianten von N (Orange, Mandarine und Creme) aufgelassen werden müssen, weil sie mit anderen Produkten nicht mehr konkurrenzfähig gewesen seien.

Für die unter den erworbenen Marken verkauften Produkte treffe insgesamt zu, dass auch die Akzeptanz der markenkonformen Ausstattung ("Packaging"-Verpackung) kontinuierlich zurückgehe ("abnutzt"). Das gleiche gelte für die markenkonforme Ausstattung der Flaschen, die auf den Konsumenten möglicherweise zu wenig modern wirke. Sie seien in den letzten 20 Jahren nicht geändert worden. Eine Änderung der Ausstattung sei aber nicht unbedenklich, weil die Bekanntheit der Marken zu einem großen Teil auch auf ihrer traditionellen Ausstattung beruhe. Die sinkende Ertragsfähigkeit bei den Markenprodukten des Lizenznehmers spiegle sich auch in sinkenden Lizenzentnahmen der Bw. wieder.

Die Ermittlung der wirtschaftlichen Nutzungsdauer sei aufgrund von branchenspezifischen Erfahrungswerten im Schätzungswege erfolgt. Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer sei mit 15 Jahren angenommen worden, wovon im Zeitpunkt des Erwerbes der Getränkemarken und bei der Kalkulation des Kaufpreises ausgegangen worden sei. Diese Nutzungsdauer entspreche einem Abschreibungssatz von 6,67 % p.a. Der in den Jahren 1994 bis 1997 erlittene Umsatzrückgang des Lizenznehmers mit den entsprechenden Produkten habe jedoch durchschnittlich 14 % betragen. Dies sei jedoch keineswegs ein Hinweis auf eine kürzere Nutzungsdauer, da der Umsatz- und Gewinnrückgang nur etwa zur Hälfte auf einen kontinuierlichen Wertverzehr zurückzuführen sei. Die Bw. schätze, dass in den Jahren 1994 bis 1997 ein etwa gleich hoher Wertverzehr durch nicht vorhersehbare Umstände eingetreten sei, welcher jedoch bekanntlich nicht in einer Normalabschreibung zum Ausdruck kommen könne.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988, BGBl. Nr. 400/1988 darf für unkörperliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens ein Aktivposten nur angesetzt werden, wenn sie entgeltlich erworben worden sind.

Abnutzbares Anlagevermögen ist gemäß § 6 Z 1 EStG 1988 mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um die Absetzung für Abnutzung nach den §§ 7 und 8, anzu setzen. Ist der Teilwert niedriger, so kann dieser angesetzt werden.

Gemäß § 6 Abs. 2 lit. a EStG 1988 sind nicht abnutzbares Anlagevermögen und Umlaufvermögen mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen. Ist der Teilwert niedriger, so kann dieser angesetzt werden.

Gemäß § 6 Z 1 EStG 1988 ist der Teilwert der Betrag, den der Erwerber des ganzen Betriebes im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde; dabei ist davon auszugehen, dass der Erwerber den Betrieb fortführt.

Bei Wirtschaftsgütern, deren Verwendung oder Nutzung durch den Steuerpflichtigen zur Erzielung von Einkünften sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt (abnutzbares Anlagevermögen), sind gemäß § 7 Abs. 1 EStG 1988 die Anschaffungs- oder Herstellungskosten gleichmäßig verteilt auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzusetzen (Absetzung für Abnutzung). Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer bemisst sich nach der Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung.

Bei der Anschaffung oder Herstellung von abnutzbaren Anlagegütern kann der Steuerpflichtige gemäß § 10 Abs. 1 EStG 1988 einen Investitionsfreibetrag von höchstens 20% der Anschaffungs- oder Herstellungskosten gewinnmindernd geltend machen.

Gemäß § 1 Markenschutzgesetz 1970, BGBl. Nr. 260/1970, können Marken alle Zeichen sein, die sich graphisch darstellen lassen, insbesondere Wörter einschließlich Personennamen, Abbildungen, Buchstaben, Zahlen und die Form oder Aufmachung der Ware, soweit solche Zeichen geeignet sind, Waren oder Dienstleistungen eines Unternehmens von denjenigen anderer Unternehmen zu unterscheiden.

Nach § 2 Abs. 1 Markenschutzgesetz 1970 ist eine Marke ein Kennzeichen, das durch den Formalakt der Registrierung entsteht.

Das Markenrecht gibt dem Inhaber das Recht, andere davon auszuschließen, gleiche oder ähnliche Zeichen für gleiche oder ähnliche Waren oder Dienstleistungen, für welche die Marke geschützt ist, kennzeichnmäßig zu verwenden. Markenrechte sind selbständig übertragbar. Die Erlangung von Markenrechten ist üblicherweise an ein wirtschaftlich entsprechendes Entgelt gebunden. Markenrechte sind daher nach der Verkehrsauffassung auch selbständig bewertbar.

Das Markenrecht entsteht mit dem Tag der Eintragung in das Markenregister (Registrierung). Die Schutzdauer endet zehn Jahre nach dem Ende des Monates, in dem die Marke registriert worden ist. Sie kann durch rechtzeitige Erneuerung der Registrierung immer wieder um zehn Jahre verlängert werden (§ 19 Abs. 1 Markenschutzgesetz 1970, idF BGBl.Nr. 350/1977).

Die mit Notariatsakt vom 23. Dezember 1993 an die Bw. abgetretenen Marken stellen als gewerbliche Schutzrechte unkörperliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens dar. Da sie entgeltlich erworben wurden sind sie als solche gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988 aktivierungspflichtig.

Nur abnutzbares Anlagevermögen ist Gegenstand der Bewertung nach § 6 Z 1 EStG 1988. Die Absetzung für Abnutzung kommt, wie sich aus der in § 7 Abs. 1 EStG 1988 normierten Verteilung auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer ergibt, nur für abnutzbare Wirtschaftsgüter in Betracht. Nicht abnutzbares Anlagevermögen kann lediglich außerplanmäßig, etwa in Folge wirtschaftlicher Entwertung, auf den niedrigeren Teilwert abgeschrieben werden.

Der Abnutzung unterliegen nach herrschender Lehre und Rechtsprechung solche Wirtschaftsgüter, "deren Wert durch die Benutzung bzw. den Zeitablauf allmählich aufgezehrt wird, sei es, dass sie durch den Verbrauch in ihrer Substanz immer mehr vermindert und schließlich gänzlich aufgebraucht werden oder dass sie durch ihre Verwendung und Nutzung bzw. den Zeitablauf in ihrer Gebrauchsfähigkeit immer mehr herabgesetzt werden, bis sie schließlich die Fähigkeit, nutzbringend verwendet zu werden, in einem so hohen Maße eingebüßt haben, dass ihre weitere betriebliche Verwendung nicht mehr zweckmäßig erscheint. Es sind dies Wirtschaftsgüter, die durch die bestimmungsgemäße Benutzung technisch oder wirtschaftlich verschleissen oder durch Zeitablauf wertlos werden" (VwGH 5.7.1994, 91/14/0110). Zeitlich bedingt kann der Wertverzehr bei bestimmten Rechten sein. Dieser zeitliche (rechtliche Wertverzehr) kann langsamer oder auch rascher als der wirtschaftliche sein. Unbefristete Rechte gehören in der Regel zum nicht abnutzbaren Anlagevermögen (vgl. Doralt, Kommentar Einkommensteuergesetz, 4. erweiterte Auflage, § 6 Tz. 158, 159, 228, WUV-Universitätsverlag).

Zweifelsohne ist ein technischer Verschleiß bei Markenrechten nicht möglich. Da die Schutzdauer der Markenrechte immer wieder verlängert werden kann, liegt ein formaler befristeter Rechtsschutz nicht vor. Ein kontinuierliches Abnehmen des Nutzenpotentials durch eine zeitliche Begrenzung der Nutzungsmöglichkeit ist somit nicht gegeben.

Ein wirtschaftlicher Wertverlust eines Markenrechtes kann grundsätzlich nicht ausgeschlossen werden. Eine kontinuierliche Wertminderung und somit ein typisches Merkmal für die Abnutzbarkeit des Wirtschaftsgutes ist jedoch bei Markenrechten nicht gegeben. Wenn das Markenrecht tatsächlich an Wert verloren hat, so ist diesem Wertverlust allenfalls im Wege der Herabsetzung auf den niedrigeren Teilwert bzw. durch Absetzung für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung Rechnung zu tragen. Eine derartige außergewöhnliche

wirtschaftliche Abnutzung liegt dann vor, wenn in Folge außergewöhnlicher Umstände die wirtschaftliche Nutzbarkeit des Markenrechtes gesunken ist.

Die von der Bw. als Begründung für den wirtschaftlichen Wertverlust angeführten Veränderungen der Konkurrenzsituation durch den Beitritt Österreichs zur europäischen Union und der Öffnung der ehemaligen Warschauer Pakt Staaten kommen grundsätzlich als Ursachen für solche außerplanmäßige Abschreibungen in Betracht. Ein linearer, über die Nutzungsdauer verteilter planmäßiger Wertverlust liegt dadurch jedoch nicht vor.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates kann der von der Bw. dargelegte marktwirtschaftliche Substitutionsprozeß, die Änderungen im Verbraucherverhalten und ein sich wandelnder Zeitgeschmack die Abnutzbarkeit der Markenrechte nicht begründen, weil diese möglicherweise künftig eintretenden Änderungen im Zeitpunkt des Erwerbes der Markenrechte nicht bestimmbar sind. Eine kontinuierliche Wertminderung der Markenrechte kann damit nicht aufgezeigt werden. Tritt ein derartiger Wandel ein, so kann dies zweifelsohne zu einer auch möglicherweise abrupten Wertminderung (Wertsteigerung) der Markenrechte führen, welche gegebenenfalls durch eine Teilwertabschreibung oder durch Absetzung für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung Rechnung zu tragen ist.

Zwischen dem Veräußerer der Markenrechte und der Bw. bestand keine gesellschaftsrechtliche Verflechtung. Es ist daher davon auszugehen, dass der Kaufpreis der in Rede stehenden Markenrechte auch dem tatsächlichen und objektiven Wert dieser Markenrechte zum Zeitpunkt des Erwerbes entsprochen hat. Zwar kann der Eintritt eines wirtschaftlichen Wertverlustes einer Marke nicht ausgeschlossen werden, dieses Faktum wird aber im Regel bei Ermittlung des Kaufpreises unter Fremden entsprechend berücksichtigt. Objektive Umstände, das sich der Kaufpreis der Markenrechte im Betriebsprüfungszeitraum 1993 bis 1995 nachträglich als überhöht herausgestellt habe und sich die Anschaffung der Markenrechte somit als Fehlmaßnahme gezeigt hätte, wurden von der Bw. durch die bloß allgemeinen Ausführungen zu einem möglichen zukünftigen wirtschaftlichen Wertverlust der Getränkemarken nicht aufgezeigt.

Entgegen den Angaben der Bw. sind die Lizenzentnahmen im Betriebsprüfungszeitraum nicht gesunken, sondern von ATS 3,200.000,00 (€ 232.553,07) im Jahr 1994 auf ATS 3,500.000,00 (€ 254.354,92) im Jahr 1995 gestiegen. Auch diese Entwicklung der Lizenzenträge zeigt auf, dass ein außergewöhnlicher Wertverzehr in dem zu beurteilenden Zeitraum nicht gegeben war.

Auch kann durch die dargestellten Umsatzrückgänge beim Lizenznehmer ein objektiver Verlust des Wertes der Markenrechte der Bw. nicht aufgezeigt werden. Dieser Umsatzrückgang beim Lizenznehmer kann abhängig von der vertraglichen Gestaltung in Hinkunft zu verminderten Lizenzinnahmen beim Lizenzgeber führen. Die Bw. hat jedoch nicht dargetan, dass und in welcher Höhe im zu beurteilenden Zeitraum 1993 bis 1995 der Wert der erworbenen Markenrechte gesunken ist.

Da die von der Bw. im Jahr 1993 erworbenen Markenrechte nicht abnutzbar sind erfolgte die Nichtanerkennung der in den Jahren 1994 und 1995 geltend gemachten Absetzung für Abnutzung in Höhe von jeweils ATS 1,680.840,00 (€ 122.151,41) und die Nichtanerkennung des für die Anschaffung dieser Markenrechte in Anspruch genommenen Investitionsfreibetrages in Höhe von ATS 5.040.000,00 (€ 366.271,08) zu Recht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 29. Juni 2004