



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Dkfm. Herbert F. Maier, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, 1015 Wien, Walfischgasse 5, vom 28. Februar 2002 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 12/13/14/Purkersdorf vom 22. Jänner 2002 betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 1996 bis 1999 entschieden:

Die Berufung gegen die Bescheide betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 1996, 1998 und 1999 wird als unbegründet abgewiesen.

Der Berufung gegen den Bescheid betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für das Jahr 1997 wird teilweise stattgegeben.

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb im Jahr 1997 werden gemäß § 188 BAO einheitlich und gesondert festgestellt. Die Berechnung und Aufteilung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches. Dieser Bescheid wird geändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) ist eine Personengesellschaft (Kommanditgesellschaft), bei der als Komplementär die G, und als Kommanditisten W und die S beteiligt sind. Mit Ende des Jahres 1996 ist W als Kommanditistin ausgeschieden.

Der Betriebsgegenstand besteht in der fabriksmäßigen Bearbeitung und Verarbeitung von Bettfedern, der fabriksmäßigen Erzeugung von Bettwaren und Bettwäsche, sowie von Holz- und Metallmöbeln.

Bei der Bw. wurde für die Jahre 1996 bis 1999 eine abgabenbehördliche Prüfung durchgeführt, bei der der Betriebsprüfer (Bp.) folgende Feststellungen getroffen hat:

Tz 20: Markenrecht "X"

Die Gesellschafterin, die S veräußerte ihre Eigenmarke "X" mit Vertrag vom 29. Dezember 1995 um 3.000.000 S netto an die Bw. Diese Marke wurde bei der S für die Produktion von Taschen verwendet. Die S sicherte sich über einen Lizenzvertrag die rechtliche Möglichkeit der weiteren Verwendung der Marke auf dem Gebiet der Produktion von Taschen, Rucksäcken und Portemonnaies.

Die Anschaffungskosten wurden aktiviert und auf 10 Jahre abgeschrieben. In weiterer Folge wurde im Jahr 1999 eine außerordentliche Abschreibung von 600.000 S mit der Begründung vorgenommen, dass sich die ursprünglichen Geschäftserwartungen nicht erfüllt haben.

Gleichzeitig wurde in dem Lizenzvertrag der S das Nutzungsrecht eingeräumt, nach den Bestimmungen des Vertrages die Produkte unter Verwendung des Markenrechts herzustellen, das Lizenzprodukt zu vervielfältigen und zu verkaufen ("sale and lease back"). Eine Mindestlizenzgebühr von 220.000 S pro Jahr (1996 und 1997) bzw. 180.000 S pro Jahr (1998 und 1999) wurde vereinbart. Mit 20. November 2000 wurde die Marke an die S um 1.650.000 S rückverkauft. Der Lizenzvertrag wurde gleichfalls gekündigt. Umsätze bei der Bw. aus diesem Markenrecht (mit Ausnahme der Lizenzeinnahmen von der S) konnten nicht erzielt werden.

Diese im Markenregister eingetragene Marke wurde bei der S für die Produktion von Taschen, Rucksäcken, Portemonnaies und ähnlichen Waren verwendet. Die wirtschaftlichen Überlegungen für die Übertragung des Markenrechtes an das Tochterunternehmen waren nach Angaben des Geschäftsführers M, dass man sich Absatzmöglichkeiten auf dem Heimtextilienmarkt über die Bw. erhoffte. Es sollte durch die Übertragung des Rechtes die Möglichkeit gegeben sein, neben den zahlreichen internationalen Designermarken wie R, H, T etc. eine eigene Marke im Bereich Bettwäsche und Heimtextilien anzubieten. Voraussetzung wäre jedoch, dass bekannte internationale Hersteller in Lizenz "X" – Kollektionen entwickeln, produzieren und vertreiben sollten. Nach Angaben der Unternehmensleitung haben jedoch alle Verhandlungen zu keinem Erfolg geführt. Die einzige Dokumentation für diese Pläne sind zwei Schreiben von der Fa. Y vom 16. September 1999 und der Fa. F vom 15. September 1999, aus welchen zu entnehmen sind, dass kein Interesse an neuen Lizenzen bestehe.

Als weiterer Grund für die Übertragung des Markenrechtes wird angeführt, dass die Bw. zu diesem Zeitpunkt handelsrechtlich überschuldet gewesen sei und man geeignete Sanierungsmaßnahmen entwickeln musste.

Gemäß der ständigen Judikatur sei bei der Überprüfung zur Anerkennung von Rechtsgeschäften zwischen Gesellschafter und Gesellschaft stets eine Angemessenheitsprüfung (Fremdvergleich) anzustellen. Die Betriebsprüfung ist der Ansicht, dass der Verkauf des Markenrechtes nur aus der Gesellschafterstellung erfolgte und zwischen Dritten auf diese Weise nicht abgeschlossen worden wäre. Da die S als 100%ige Gesellschafterin weiterhin die wirtschaftliche Verfügungsmacht über die Marke hatte, erfolgte zwar eine zivilrechtliche Übertragung (mit Eintragung ins Markenregister), jedoch verblieb das wirtschaftliche Eigentum bei der Gesellschafterin. Der Rückkauf bestätigte auch diese Rechtsansicht.

Die jährliche Abschreibung von 300.000 S und die außerordentliche Abschreibung von 600.000 S wurde folglich dem steuerlichen Gewinn daher hinzugerechnet.

Erfolgsänderung:

3/95-2/96	3-12/96	1997	1998	1999
150.000 S	300.000 S	300.000 S	300.000 S	900.000 S

Unter Beachtung des dem Abgabenverfahren zugrunde liegenden Prinzips der wirtschaftlichen Betrachtungsweise wird von der Betriebsprüfung der Verkauf des Markenrechtes insoweit nicht anerkannt, als die wirtschaftliche Verfügungsmacht auf das geprüfte Unternehmen nicht übergegangen ist. Die S könne als 100%ige Eigentümerin jederzeit darüber verfügen, was durch den Rückkauf auch bestätigt wurde.

Die steuerlichen Auswirkungen – die Geltendmachung der AfA von jährlich 300.000 S und der außerordentlichen Abschreibung im Jahr 1999 von 600.000 S wurden daher außerbilanziell korrigiert.

Erfolgsänderung:

	1996	1997	1998	1999
AfA-Korrektur	450.000 S	300.000 S	300.000 S	900.000 S

Tz 15: Korrektur Vorsteuer PKW:

Bei der Verbuchung von Aufwendungen betreffend eines nicht vorsteuerabzugsberechtigten PKW's wurde im Jahr 1997 die Vorsteuer geltend gemacht, daher wurde von der Betriebsprüfung eine entsprechende Berichtigung vorgenommen:

Erfolgsänderung	1997
Vorsteuerberichtigung	6.497,40 S

Aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung wurde das Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 Bundesabgabenordnung (BAO) wiederaufgenommen und dementsprechende Bescheide erlassen.

Gegen die Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens und zur Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 1996 bis 1999, sämtliche vom 22. Jänner 2002 wurde das Rechtsmittel der **Berufung** erhoben und die Bw. führte begründend aus:

1. Vorsteuer PKW (Tz 15)

Die Reduzierung der Vorsteuer in Höhe von 6.497,40 S wurde nicht passiviert, daher beantragte die Bw. die Passivierung der Umsatzsteuerschuld für das Jahr 1997 in Höhe von 6.497,40 S und damit eine Reduzierung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb für das Jahr 1997.

2. Markenrecht "X" (Tz 20)

Mit Vertrag vom 29. Dezember 1995 hat die Bw. von der Gesellschafterin, der S, ein Markenrecht erworben. Zweck dieser Transaktion sei gewesen, dem damaligen Sanierungsfall der Bw. ein zusätzliches Geschäftsfeld, nämlich die Etablierung einer neuen Produktlinie mit Heimtextilien zu erschließen.

Nachdem die S dieses Markenrecht für ihren Produktbereich "Taschen" weiterhin nutzte, wurde ein Markenlizenzertrag geschlossen, mit dem die Bw. als Markenrechtsinhaberin von der S 4,5% der mit der Produktlinie "X" erzielten Umsätze als Lizenzentgelt erhielt. Ferner wurde ein Mindestlizenzentgelt in Höhe von 220.000 S pro Jahr (Jahre 1996 und 1997) bzw. 180.000 S (Jahre 1998 und 1999) vereinbart. Nachdem die Umsätze der S im Bereich "X" die erforderliche Mindesthöhe nicht erreichten, wurden während der Dauer des Lizenzvertrages lediglich die Mindestlizenzentgelte vorgeschrieben.

Ein Teil des Markenrechtes der Bw. wurde von der S auf der Grundlage des abgeschlossenen Markenlizenzertrages insoweit entgeltlich genutzt, als die Nutzung des Markenrechts für den Vertrieb von Taschen durch die S erforderlich war.

Verträge, mit denen Wirtschaftsgüter, die für den eigenen Betrieb benötigt werden, veräußert und unmittelbar darauf zurückgemietet werden ("sale and leasing back" – Verträge), seien im heutigen Wirtschaftsleben gebräuchliche Verträge und daher nicht unüblich (siehe EStR 2000 Rz 1227).

Es treffe zwar zu, dass derartige Verträge zumeist aus Finanzierungs- und Liquiditätsüberlegungen abgeschlossen werden, es könnten indes auch andere Gründe dafür maßgebend sein. So könne auf diese Weise der gesamte Wartungsbereich einschließlich der erforderlichen Reparaturen sowie die Gefahr des Unterganges (Verlustes) der rückgemieteten Wirtschaftsgüter auf das vermietende Unternehmen überbunden werden (VwGH vom 16.12.1998, 93/13/0257).

Im gegenständlichen Fall verfolgte die Markenrechtsübertragung zum einen den Zweck, der Bw., die vornehmlich im Bereich von Heimtextilien unter dem Namen der Marke "A" tätig war und gegenwärtig noch ist, in diesem Bereich eine zusätzliche Umsatzquelle in einem höheren Preissegment zu erschließen, und zum anderen, mittelfristig einen erwarteten Verbundeffekt für den Bereich von der S zu nutzen. Der Verbundeffekt hätte darin bestehen können, dass die Marke "X" im Hinblick auf ihr äußeres Erscheinungsbild, das dem textilen Bereich näher steht als dem Lederbereich in Verbindung mit der Marke "A", weiter pflegen und entwickeln zu lassen, wodurch sich positive Rückwirkungen auch auf den Vertrieb von Taschen unter dieser Marke hätten ergeben können.

Die andere Überlegung, nämlich gleichzeitig zur leistungswirtschaftlichen Sanierung eines Geschäftspartners beizutragen mit dem Ziel, damit auch positive Rückwirkungen für das eigene Unternehmen zu erzielen, erscheint im Wirtschaftsleben nicht fremdunüblich.

Der beabsichtigten Ausweitung des Geschäftsfeldes auf Heimtextilien mit einem "X" Design war jedoch kein Erfolg beschieden, weil kein Produzent bereit war, das Absatzrisiko aufgrund der üblichen Mindestproduktionsmengen auf sich zu nehmen. Nachdem das Scheitern dieses Planes endgültig feststand, wurde der Markenlizenzertrag gekündigt und das Markenrecht an die S rückverkauft.

Für weitere Ausführungen verweist die Bw. auf einen dem Betriebsprüfer übergebenen Aktenvermerk vom 6. November 2001, der von M, Prokurist und Geschäftsführer der S unterzeichnet ist, der dieser Berufung als Anlage beilegt wurde:

1. Wirtschaftliche Situation der Bw. im Jahr 1995

- *Handelsrechtlich war die Bw. zum 29.2.1996 trotz Gewährung eines Schuldennachlasses in Höhe von 3.000.000 S durch die erwerbende S mit einem Betrag von ca. 400.000 S überschuldet.*
- *Buchmäßig war die Bw. demzufolge praktisch wertlos (sowohl unter Ertragswert- als auch unter Substanzwertgesichtspunkten).*
- *Das Unternehmen hatte aber ein Potential, von dem man vermuten konnte, dass es sich unter einer neuen Geschäftsleitung und durch geeignete Sanierungsmaßnahmen positiv entwickeln könnte.*
- *Diese Einschätzung beruhte insbesondere darauf, dass die Marke "A" trotz aller negativen Auswirkungen, welche von Unstimmigkeiten zwischen den Altgesellschaftern auf das Unternehmen zweifellos gehabt hatten, noch immer einen hohen Bekanntheitsgrad aufwies.*
- *DS, Gesellschafter der S und Bekannter von W, entschloss sich nach einer eingehenden Beratung mit Herrn DG, der kurz zuvor mitgeholfen hatte, die S mit Erfolg zu sanieren, zum Erwerb der Kommanditanteile an der Bw. Frau W erhielt ihrerseits einen Geschäftsanteil im Ausmaß von 4% an der S als Gegenleistung dafür.*
- *Damit war fürs erste ein finanzieller Rückhalt für die Bw. sichergestellt (vgl. § 4 Einbringungsvertrag, mit dem Frau W ihren Kommanditanteil in die S einbrachte).*
- *Diese finanzielle Sanierung allein reichte noch nicht aus. Sie erforderte vielmehr zusätzliche leistungswirtschaftliche Begleitmaßnahmen, um die Bw. in jene Gewinnzone zu führen, von der sich das Unternehmen in den vorangegangenen Jahren zunehmend entfernt hatte. Als wesentlich wurde dabei erachtet, die Umsätze bzw. Absätze mengen- und wertmäßig zu steigern, um zunächst eine Deckung der Fixkosten zu erreichen und in weiterer Folge ein ausgeglichenes Ergebnis zu erzielen.*

2. Marke "X"

- *Die Tatsache, dass es der Bw. gelungen war, den Bekanntheitsgrad der Marke "A" trotz aller widriger Umstände zu erhalten, führte unter anderem auch zu der Überlegung, die als unbedingt notwendig erkannte Steigerung der Umsätze durch den Einsatz von Marken zu erreichen, die die Bw. in die Lage versetzen sollte, die Marktposition im gehobenen bis obersten Bettwarensegment zu erhalten bzw. weiter auszubauen.*
- *Die Marke "X", über die die S damals verfügte, schien dazu durchaus geeignet, weil diese Marke von der Konzeption her im so genannten "Premium-Segment" angesiedelt war und daher eher der Produkt- und Markenwelt von der Bw. entsprach als jener von der S, die vorwiegend im Massenmarkt tätig war. Darüber hinaus gab es auch die Überlegung, bei der Bw. den hohen Anteil an ausländischen Kunden für die Marke "X" zu nutzen, da diese erfahrungsgemäß im Hinblick auf den kulturellen Hintergrund (Jugendstil, Hofmann-Design) besonders kulturrelevanten Wien-Besucher anspricht.*
- *Die Überlegungen gingen demzufolge dahin, die Bw. als "Haus der gehobenen Marken" im Bereich der Bettwäsche und Heimtextilien zu etablieren, unter dessen Dach sich weitere namhafte Marken wie R, H, T, K, etc. ansiedeln sollten.*
- *Nachdem die Bw. über keine eigene Produktion verfügt, ging man dabei hinsichtlich "X", von der Annahme aus, dass bekannte internationale Hersteller von Designerwaren wie Y, Frankreich oder a, Portugal, aufgrund von Markenlizenzerträgen "X" - Produkte produzieren und international vertreiben würden. Durch eine derartige Kooperation erschien eine Internationalisierung der Marke "X" möglich, die unter dem Dach von der S bis dahin nur sehr begrenzt gelungen war; die österreichischen Vertriebsrechte für Heimtextilien sollten weiterhin bei der Bw. bleiben.*
- *Dass diese Überlegungen letztendlich nicht umgesetzt werden konnten, hatte seinen Grund darin, dass die mit potentiellen ausländischen Geschäftspartnern geführten Gespräche ergaben, dass die erforderlichen Mindestproduktionsmengen (10.000 Laufmeter pro Design) mit einem hohen Absatzrisiko verbunden gewesen wären, das weder ein ausländischer Geschäftspartner noch die Bw. bereit waren, insbesondere in der Anlaufphase, zu tragen.*
- *Nachdem dieser Plan im letzten Jahr endgültig als gescheitert angesehen werden musste, trat die Geschäftsführung den Rückweg an, indem die ursprüngliche Markensituation durch einen Rückkauf der Marke wieder hergestellt wurde.*

Nach Ansicht der Betriebsprüfung wäre der Verkauf des Markenrechtes nicht anzuerkennen, da er zwischen Dritten so nicht abgeschlossen worden wäre. Ferner sei nach Ansicht der Betriebsprüfung aufgrund der Gesellschafterstellung das wirtschaftliche Eigentum über die Marke nicht übergegangen.

Dem sei entgegenzuhalten, dass selbst für den Fall, dass die S das Markenrecht an einen Dritten veräußert hätte, durch den gleichzeitig abgeschlossenen Markenlizenzertrag die teilweise Weiternutzung des Markenrechtes sichergestellt gewesen wäre. Auch dann, wenn die Bw. das Markenrecht an einen Dritten veräußert hätte, wäre der Erwerber weiterhin an den Markenlizenzertrag mit der S gebunden gewesen.

Die künftige Sicherung der Nutzung dieses Markenrechtes durch die S sei in jedem Fall und somit auch dann gegeben, wenn ein fremder Dritter dieses Markenrecht erwerbe. Der bloße Umstand, dass der Erwerber eine Tochtergesellschaft ist, vermag daran nichts zu ändern.

Das Argument, die S habe als 100%ige Gesellschafterin weiterhin die wirtschaftliche Verfügungsmacht über das Markenrecht behalten, unterstelle, dass diesfalls ausschließlich die S die Befugnis zur Nutzung und Verwertung des Markenrechts gehabt hätte, nicht hingegen die Bw. Tatsache sei aber, dass die Bw. nicht in der Lage war, das von ihr erworbene Markenrecht aufgrund der bereits dargestellten Gründen zu nutzen, sie also das ihr übertragene Recht nicht wirtschaftlich ausschöpfen konnte. Das Problem bestand somit nicht in einem Minus an wirtschaftlicher Verfügungsmacht über das ihr zustehende Markenrecht, sondern vielmehr darin, dass sie den Überschuss ihrer Verfügungsmacht über das erworbene Markenrecht keiner angemessenen wirtschaftlichen Nutzung zuführen konnte, was letztlich zum Rückerwerb des Markenrechtes durch die S führte, die als "Mitbenutzer" des Markenrechtes für ihr eigenes Unternehmen ein wirtschaftliches Interesse hatte, die von ihr mitbenutzte Marke vor nachhaltigem Imageschaden zu bewahren.

Die Fremdüblichkeit des Erwerbes ergebe sich auch daraus, dass die zivilrechtliche Übertragung des Markenrechtes im Markenregister eingetragen wurde.

Zusammenfassend kommt die Bw. zu dem Schluss, dass die Markenrechtsübertragung sehr wohl den Grundsätzen der Fremdüblichkeit entspreche.

Der Umstand, dass das Markenrecht im Jahr 2000 an die S zurückverkauft wurde, stehe der Fremdüblichkeit nicht entgegen, da auch ein fremder Dritter im Falle des Scheiterns eines Marken-Geschäftskonzeptes entsprechende wirtschaftliche Handlungen setzen würde, um das Markenrecht der bestmöglichen Nutzung zuzuführen und allfälligen Schaden von ihm abzuwenden.

Aus diesen Gründen beantragte die Bw. die außerbilanzielle Hinzurechnung der jährlichen Abschreibungen vom Markenrecht zurückzunehmen.

3. Zusammenfassung des Berufungsbegehrens:

	1996	1997	1998	1999
Punkt 1		6.497,40 S		
Punkt 2	450.000 S	300.000,00 S	300.000 S	900.000 S
Ergebnisverminderung	450.000 S	306.497,40 S	300.000 S	900.000 S

In einem Schreiben vom 24. April 2002 nimmt der **Betriebsprüfer zur Berufung Stellung** und begründet seine Feststellungen wie folgt:

1. Passivierung der Vorsteuerkürzung

Die nichtabzugsfähige Vorsteuer für den PKW in Höhe von 6.497,40 S gemäß Tz 15 des Betriebsprüfungsberichtes ist zu passivieren.

In diesem Punkt ist dem Berufungsbegehren statzugeben.

2. Markenrecht "X"

Als Sachverhalt wurde von der Betriebsprüfung folgendes festgestellt:

Im Jahre 1994 erwarb die S die Anteile an dem geprüften Unternehmen, welches zu diesem Zeitpunkt sanierungsbedürftig war. Mit einem undatiertem Kaufvertrag wurde die Marke "X" mit Stichtag 29. Dezember 1995 an das Tochterunternehmen, die Bw. verkauft. Dieses Unternehmen besitzt die Eigenmarke "A" und ist im Bettwarenhandel tätig.

Die Marke "X" wurde am 25. Mai 1987 (Beginn der Schutzhauer 29. Oktober 1987) ins Markenregister eingetragen und umfasst die Klasse 18: Taschen, Accessoires, Geldbörsen und ähnliche Produkte. Eine Erweiterung erfolgte mit 18. November 1988 auf Regenschirme, Sonnenschirme und Klasse 25, nämlich Bekleidungsstücke, Schuhe, Gürtel, Hals- und Schultertücher. Es handelte sich um eine Eigenmarke der S, welche bekannte Muster des Jugendstils um die Jahrhundertwende präsentierte. Die Umsätze mit diesen Produkten beliefen sich auf ca. 3 Mio. S pro Jahr.

Die Marke wurde ins Markenregister eingetragen, die Schutzhauer begann am 29. Oktober 1987 und läuft 10 Jahre. Durch die weitere Einzahlung der Lizenzgebühr wurde die Schutzhauer bis 2007 verlängert. Die Umschreibung auf die neue Eigentümerin, die Bw. erfolgte mit 5. November 1996 und auf S mit 26. Jänner 2001.

Mit 15. Dezember 1995 wurde ein Lizenzvertrag zwischen der S als Lizenznehmerin und die Bw. als Lizenzgeberin abgeschlossen, welche die S in die Lage versetzte, die Produktlinie "X" durch die eingeräumten Nutzungsrechte weiterzuführen.

Im Lizenzvertrag wurde vereinbart, dass eine Lizenzgebühr von 4,5%, jedoch eine Mindestlizenz in Höhe von 220.000 S jährlich abzuführen ist. Das Lizenzgebiet ist international. Die Lizenzdauer (Punkt 3) ist so vereinbart worden, dass der Vertrag mit 1. Jänner 1996 begonnen hat und in beiderseitigem Einverständnis unter Einhaltung einer 6-monatigen Frist jeweils zum Monatsultimo kündbar ist. Der Lizenznehmer habe bei Ablauf der Lizenzdauer die Herstellung einzustellen. Im Punkt 6 wurde vereinbart, dass bei Beendigung des Vertrages sämtliche dem Lizenznehmer mit diesem Vertrag eingeräumten Rechte und Befugnisse automatisch an den Lizenzgeber zurückfallen. Mit 10. Oktober 1997 wurde in Form einer Ergänzung zum Lizenzvertrag vereinbart, dass die jährliche Mindestlizenz auf 180.000 S reduziert werde.

Als Motiv für dieses "sale and lease back" - Geschäft führt der Gesellschafter der S, M aus, dass man das Tochterunternehmen wirtschaftlich auch dadurch sanieren wollte, in dem man das Potential der Eigenmarke "A" und den Bekanntheitsgrad des Unternehmens nützen wollte. Der Erwerb der Marke "X" sollte dem Unternehmen die Möglichkeit eröffnen, die Marktposition in gehobenem bis oberstem Bettwarensegment auszubauen. Es sollte versucht werden, die Bw. als "Haus der gehobenen Marken" im Bereich Bettwäsche und Heimtextilien zu etablieren. Nachdem die Bw. über keine eigene Produktion verfügt, ging man dabei hinsichtlich der Marke "X" von der Annahme aus, dass bekannte internationale Hersteller von Designerware aufgrund von Markenlizenzerträgen "X" - Produkte produzieren und international vertreiben würden.

Letztendlich konnten all diese Überlegungen nicht umgesetzt werden. Als Grund wird angeführt, dass aufgrund der mit potentiellen Geschäftspartnern geführten Gespräche die erforderlichen Mindestproduktionsmengen mit einem zu hohen Absatzrisiko verbunden gewesen wären, das insbesondere in der Anlaufphase weder ein ausländischer Geschäftspartner noch die Bw. bereit waren zu tragen (siehe Aktenvermerk von M vom 6. November 2001).

Nachdem dieser Plan im Jahre 2000 als endgültig gescheitert angesehen wurde, kam es zu einem Rückkauf der Marke "X" durch die S mit 30. November 2000 um 1,650.000 S zzgl. 20% MWSt. Die (einvernehmliche) Kündigung des Lizenzvertrages erfolgte ebenfalls per 30. November 2000.

Rechtliche und wirtschaftliche Überprüfung des Sachverhaltes und der vorgetragenen Argumente durch die Betriebsprüfung:

Im Prinzip handle es sich bei den vorgenannten wirtschaftlichen Abläufen um "sale and lease back" - Geschäfte. Diese Geschäfte dienen meist dazu, durch Verkauf eines Wirtschaftsgutes liquide Mittel zu erhalten und über die vereinbarte Leasingrate die Rückfinanzierung in der Form eines Finanzierungsleasing zu gestalten. Die Bw. sei insoweit im Recht, als sie behauptet, dass solche Geschäfte an sich nicht missbrauchsverdächtig seien. Jedoch wird in den EStR 2000 Rz 147 gleichzeitig darauf hingewiesen, dass bei der Wahl einer "sale and lease back" - Konstruktion mit unüblichen Vertragsbedingungen zur Lukrierung von Steuervorteilen (etwa wegen des Aktivierungsverbotes für unkörperliche Wirtschaftsgüter) Missbrauch vorliegen könne.

Für den gegenständlichen Fall werde festgehalten, dass der Kaufpreis von 3,600.000 S brutto nicht bezahlt wurde, sondern als Darlehen gebucht. Die Darlehensentwicklung inkl. Kaufpreis für das Markenrecht stellt sich wie folgt dar:

1996	1997	1998	1999
5,000.000 S	14,500.000 S	10,800.000 S	13,163.440 S

Die Verzinsung des Darlehens stelle im Sinne des § 23 Z 2 EStG 1988 Sonderbetriebs-einnahmen des Gesellschafters dar.

Die Lizenzgebühr von 220.000 S bzw. 180.000 S ist an die Bw. bezahlt worden. Die hier gestellten Finanzierungs- bzw. Zahlungsströme weichen von den üblichen wirtschaftlichen Gegebenheiten eines "sale and lease back" - Geschäftes deutlich ab.

Weiters wird darauf hingewiesen, dass die vertragliche Gestaltung des Leasingvertrages unklar sei:

Punkt 3: Bezugnahme auf die Lizenzdauer, die jedoch im Vertrag selbst nicht geregelt ist. Eine sonst übliche Grundmiete wurde nicht vereinbart.

Punkt 6: Bei Vertragsende fallen sämtliche dem Lizenznehmer eingeräumten Rechte und Befugnisse automatisch an den Lizenznehmer zurück. Da eine Kündigung nur einvernehmlich vorgenommen werden könne, sei auch das Vertragsende ein nicht klarer Vertragsbestandteil. Offen ist für den Betriebsprüfer auch die Frage, was bei Insolvenz der Bw. mit der Marke "X" passiert wäre. Die in der Berufungsschrift angeführte Überbindung der Gefahr des Unterganges des rückgemieteten Wirtschaftsgutes auf das vermietende Unternehmen sei im gegenständlichen Fall nicht von Belang.

Die Bw. hätte aufgrund der Verträge die Marke "X" nicht rückverkaufen und auch der Reduktion des Leasingentgeltes nicht zustimmen müssen. Diese Schritte seien nur aus dem Blickwinkel des Gesellschaftsverhältnisses zu sehen.

Ein nicht gesellschaftlich verbundener Verkäufer einer Eigenmarke hätte einer solchen unklaren Gestaltung der Leasingverträge niemals zugestimmt, da die Verfügung über die Marke vollkommen aus der Hand gegeben worden wäre. Als 100%-Gesellschafter stehe jedoch einem jederzeitigen Rückkauf nichts im Wege, da das beiderseitige Einvernehmen durch die gesellschaftsrechtliche Stellung jederzeit hergestellt werden könne.

Im Hinblick auf die geplanten wirtschaftlichen Aktivitäten wäre es zweifellos risikofreier und angemessener gewesen einen einfachen Leasingvertrag (ohne "sale and lease back") abzuschließen und der Bw. die Möglichkeit zu eröffnen, die Marke "X" (eingeschränkt auf ihre Branche) zu nutzen.

Zu den ausgeführten wirtschaftlichen Motiven wird bemerkt, dass Unternehmungen erst dann solche Schritte (Erwerb einer Marke) setzen, wenn Untersuchungen über die potentiellen Verwertungschancen durch entsprechende Marktanalysen und Vorgespräche mit Geschäftspartnern stattgefunden haben. Der Betriebsprüfung wurden zur Dokumentation der in der Berufungsschrift erwähnten Verwertungsvorhaben zwei Schreiben (jeweils ein Schreiben von der Fa. Y vom 16. September 1999 und ein Schreiben von der Fa. F vom 15. September 1999) übergeben, die die wirtschaftlichen Aktivitäten der Bw. in diesem Zusammenhang dokumentieren sollen. Diese Schreiben beinhalten jedoch nur knapp gehaltene Absagen an die Bw. Weiterer Schriftverkehr oder ein ähnlicher Nachweis zur Dokumentation für die Absicht der wirtschaftlichen Verwertung der Marke wurden von der Bw. nicht vorgelegt. Die Betriebsprüfung konnte auch aus den Buchhaltungsunterlagen und Kontenbewegungen keinerlei Umsätze erkennen, die diese Absichtserklärungen untermauern würden. Nachdem die Verhandlungen mit den potentiellen Produzenten als gescheitert angesehen werden konnten, wurde das Markenrecht wieder an den ursprünglichen Eigentümer, S, rückveräußert. Dies bestätige den Verdacht, dass aufgrund der Gesellschaftsverhältnisse Rechtsverhältnisse beliebig gestaltbar sind. Aus der Sicht der Bw. stellt sich die Frage, warum diese bei dieser vertraglichen Rechtslage das Markenrecht rückveräußert hat und auf jährliche Lizenzentnahmen verzichte? Es treffe zu, dass nicht ausschließlich die S die Befugnis zur Nutzung und Verwertung des Markenrechts hatte, sondern auch die Bw. an der Ausschöpfung der Verfügungsmacht über diese Marke partizipiert habe. Dies gelte nach Ansicht der Betriebsprüfung jedoch nur für das Außenverhältnis, wobei im Innenverhältnis die S aufgrund ihrer Gesellschafterstellung letztendlich allein über das Schicksal der Marke bestimmen konnte. Die Einhaltung zivilrechtlicher Gültigkeitserfordernisse, wie die Eintragung ins Markenregister, Abschluss von Verträgen sei allein nicht maßgeblich, sondern steuerrechtlich jedenfalls auf ihren wirtschaftlichen Gehalt zu überprüfen.

Zusammenfassend wird vom Betriebsprüfer ausgeführt, dass es sich bei obigem Sachverhalt um Veräußerungs- bzw. Rechtsgeschäfte zwischen Gesellschafterin und Gesellschaft handle. Leistungsbeziehungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter seien nach ständiger Rechtssprechung nur dann mit steuerlicher Wirkung anzuerkennen, wenn sie betrieblich veranlasst und fremdüblich sind. Nach Ansicht der Betriebsprüfung ist es zu keiner Einlage eines Wirtschaftsgutes gekommen, da aufgrund der obigen Ausführungen die Verfügungsmacht beim Gesellschafter, der S, verblieb und somit ein "sale and lease back" - Geschäft nicht vorliege. Mit dieser Gestaltung wurde ein nicht aktivierungsfähiges selbst geschaffenes unkörperliches Wirtschaftsgut in das Tochterunternehmen (scheinbar) transferiert, um die entsprechenden AfA-Beträge bzw. eine außerordentliche Abschreibung steuerlich zu nutzen.

Im Zusammenhang mit den steuerlichen Auswirkungen wird hinzugefügt, dass die Veräußerung des Markenrechtes bei der S die vom Verfall bedrohten Verlustvorträge verbraucht. Weiters wurden auch jene zur Sanierung des geprüften Unternehmens gegebenen Darlehen (inkl. Kaufpreis für Markenrecht) wertberichtigt, obwohl diese gemäß § 23 Z 2 EStG 1988 Einlagen = Kapitalkonto darstellen.

Die Berufung wäre in diesem Punkt nach Ansicht der Betriebsprüfung vollinhaltlich abzuweisen.

Zu dieser Stellungnahme bringt die Bw. mit Schreiben vom 17. Juni 2002 folgende Gegenäußerung ein:

1.) Liegt Missbrauch durch ein "sale und lease back" vor?

Die Betriebsprüfung führt wie folgt aus: "Im Prinzip handle es sich um "sale und lease back" - Geschäfte. Diese Geschäfte dienen meist dazu, durch den Verkauf eines Wirtschaftsgutes liquide Mittel zu erhalten und über die vereinbarte Leasingrate die Rückfinanzierung in der Form eines Finanzierungsleasing zu gestalten. Die Bw. sei insoweit im Recht, als sie behauptet, dass solche Geschäfte an sich nicht missbrauchsverdächtig seien. Jedoch werde in den EStR 2000, Rz 2.5.2.5. gleichzeitig darauf hingewiesen, dass bei der Wahl einer sale and lease back - Konstruktion mit unüblichen Vertragsbedingungen zur Lukrierung von Steuervorteilen (etwa wegen des Aktivierungsverbotes für unkörperliche Wirtschaftsgüter) Missbrauch vorliegen könne."

Grund dieser Markenrechtsübertragung war die Übertragung einer potentiellen Einkunftsquelle an die damals überschuldete Bw. um deren Sortiment mit hochpreisigen und deckungsbeitragstarken Artikeln des gehobenen Bedarfes zu erweitern und eine leistungswirtschaftliche Sanierung zu ermöglichen. Diese Übertragung war Teil einer Fülle von Sanierungsmaßnahmen, wofür der anerkannte Sanierungsfachmann und Unternehmensberater DG beauftragt wurde.

Beispielsweise wurden folgende Sanierungsmaßnahmen gesetzt:

- Schließung von 3 unrentablen Filialen
- Neugestaltung und Umbau der Filialen in W-W und vor allem in W-I
- Personalreduktion in Verkauf und Verwaltung

Die Übertragung einer potentiellen Einkunftsquelle an eine Gesellschaft ist angemessen und könnte keinen Missbrauch darstellen, und zwar auch dann nicht, wenn sich 4 Jahre später herausstelle, dass diese Maßnahme nicht geeignet war, nachhaltige Erträge zu erwirtschaften.

Überdies führte der Verkauf bei der veräußernden S zu einer Verbesserung des Bilanzbildes.

Ein wesentlicher Unterschied zwischen dem zu untersuchenden Sachverhalt und einem "klassischen" sale and lease back - Vertrag liege darin, dass die Bw. nur einen Teil des erworbenen Rechtes durch Lizenzierung an die S verwertet habe und das verbleibende Recht

im Bettwarenbereich selbst nutzte bzw. zum Zeitpunkt des Abschlusses der Verträge die Absicht hatte, dieses Recht selbst zu nutzen.

Nachdem das Scheitern dieses Geschäftskonzeptes feststand, also die weitere Verwertung für eigene Geschäftszwecke nicht mehr möglich war, wurde das Recht an die Leasingnehmerin verkauft. Es bestand daher zu keinem Zeitpunkt ein Leasingvertrag, bei dem das Leasinggut bloß für Vermietungszwecke und nicht auch für den eigenen Geschäftsbetrieb gehalten wurde.

Auch der Hinweis auf Abschnitt 2.5.2.5. (Rz 147) der EStR 2000 gehe ins Leere, da durch den "sale and lease back" - Vertrag das Aktivierungsverbot gemäß § 4 Abs. 1 vorletzter Satz EStG 1988 ohnehin nicht umgangen wurde. Es wurde vielmehr ein Teilbereich des Markenrechtes von der Bw. selbst genutzt und demnach konnten von der Bw. nicht sämtliche Teilbereiche des Markenrechtes "vermietet" werden. Ein "sale and lease back" - Vertragsverhältnis könne es daher nur für den an die S verleasten Teilbereich und nicht hinsichtlich des von der Bw. selbst genutzten Bereiches geben.

Die Bw. vertritt die Meinung, dass gewichtige außersteuerliche Gründe für diese Vorgangsweise vorliegen. Demnach sei nicht von einem Missbrauch im Sinne des § 22 BAO auszugehen.

"Für den gegenständlichen Fall wird festgehalten, dass der Kaufpreis von 3.600.000 S brutto nicht bezahlt wurde."

Dem sei entgegenzuhalten, dass die Stundung des Kaufpreises einzig und allein an der schlechten finanziellen Situation der Bw. lag und die S aufgrund der Einschätzung der mangelnden Kreditwürdigkeiten durch die Banken die Finanzierung von der Bw. übernehmen musste. Eine solche Finanzierungssituation schließe die sofortige Zahlung des Kaufpreises für das Markenrecht geradezu aus. Hätte die Bw. das Markenrecht bezahlt, wäre der Liquiditätsbedarf von der Bw., welcher von der S abgedeckt werden musste, entsprechend höher. Die Kaufpreisschuld wurde mit 5% p.a. verzinst, die Zinsen sind bezahlt worden.

Hinsichtlich der Zahlungsströme führt die Betriebsprüfung folgendes aus: "Die Lizenzgebühr von 220.000 S bzw. 180.000 S wurden von der Bw. bezahlt. Die hier dargestellten Finanzierungsströme weichen von den üblichen wirtschaftlichen Gegebenheiten eines "sale and lease back" - Geschäfts deutlich ab."

Die Nichtbezahlung des Kaufpreises des Markenrechtes habe seine Ursache in der schlechten finanziellen Situation. Die Lizenzgebühr samt den aufgelaufenen Zinsen für die Kaufpreistundung ist bezahlt worden. Die Ausführungen der Betriebsprüfung hinsichtlich der Finanzierungsströme können demnach nicht geteilt werden.

2. Unklarheit über den Inhalt des Lizenzvertrages

Die Betriebsprüfung führt wie folgt aus: "Weiters wird darauf hingewiesen, dass die vertragliche Gestaltung des Leasingvertrages unklar ist:

Punkt 3: Bezugnahme auf die Lizenzdauer, die jedoch im Vertrag selbst nicht geregelt ist. Eine sonst übliche Grundmietzeit wurde nicht vereinbart.

Punkt 6: Bei Vertragsende fallen sämtliche dem Lizenznehmer eingeräumten Rechte und Befugnisse automatisch an den Lizenzgeber zurück. Da eine Kündigung nur einvernehmlich vorgenommen werden können, sei auch das Vertragsende ein nicht klarer Vertragsbestandteil.

Punkt 3 der "Allgemeinen Vertragsbedingungen" des Lizenzvertrages vom 15. Dezember 1995 lautet:

"Der Vertrag beginnt mit 1. Januar 1996 und ist in beiderseitigem Einverständnis unter Einhaltung einer 6-monatigen Frist jeweils zum Monatsultimo kündbar.

Der Lizenznehmer hat bei Ablauf der Lizenzdauer die Herstellung und Vervielfältigung des Lizenzproduktes umgehend einzustellen."

Gemäß Ergänzung zum Lizenzvertrag vom 10. Oktober 1997 wurde dem Lizenznehmer die Möglichkeit eingeräumt, diesen Vertrag auch einseitig zu lösen."

Unter "Lizenzdauer" sei somit jener Zeitraum ab dem 1. Jänner 1996 bis zur Beendigung des Lizenzvertrages, somit die Vertragslaufzeit, zu verstehen. Diese Vertragslaufzeit ende unter Einhaltung einer 6-monatigen Kündigungsfrist jeweils zum Monatsende. Die Lizenzdauer, deren Ende unbestimmt ist, ist abschließend im Vertrag geregelt. Warum die Unbestimmtheit des Endes eines Zeitraumes durch eine Kündigungsclause einen "nicht klaren" Vertragsbestandteil darstellen soll, ist für die Bw. nicht ersichtlich.

Eine "sonst übliche Grundmietzeit" sei deshalb nicht vereinbart worden, weil dieser Vertrag ohnehin nur im Einvernehmen mit der Lizenznehmerin zu lösen gewesen wäre.

3. Verfügungsmacht über die Marke

Offen ist für den Betriebsprüfung auch die Frage, was bei der Insolvenz der Bw. mit der Marke "X" passiert wäre. Die in der Berufungsschrift angeführte Überbindung der Gefahr des Unterganges des rückgemieteten Wirtschaftsgutes auf das vermietete Unternehmen sei im gegenständlichen Fall nicht von Belang."

In der Berufung wurde hinsichtlich des Insolvenzrisikos dazu folgendes dargelegt:

"Auch dann, wenn die geprüfte Gesellschaft das Markenrecht an einen Dritten veräußert hätte, wäre der Erwerb weiterhin an den Markenlizenzvertrag mit der S gebunden gewesen.

Die künftige Sicherung der Nutzung dieses Markenrechtes durch die S sei in jedem Fall und somit auch dann gegeben, wenn ein fremder Dritter dieses Markenrecht erworben hätte. Der bloße Umstand, dass der Erwerber eine Tochtergesellschaft ist, vermag daran nichts zu ändern."

Auch im Insolvenzfall wäre ein fiktiver Käufer, welcher das Markenrecht aus der Konkursmasse erworben hätte, an den Vertrag zwischen der S und der Bw. gebunden gewesen. Das Lizenzentgelt würde in einem solchen Fall jedoch an diesen Erwerber fließen. Für die S als Lizenzberechtigte hätte eine solche Übertragung keine Auswirkung auf die Nutzung des Markenrechtes. Im übrigen konnte der Lizenzvertrag nur im Einvernehmen mit dem Lizenznehmer, also der S, beendet werden.

Der Hinweis auf die Überbindung der Gefahr des Unterganges des rückgemieteten Wirtschaftsgutes auf das vermietende Unternehmen samt Hinweis auf VwGH vom 16.12.1998, 93/13/0257 wurde gewählt, um ein Beispiel für die prinzipielle Zulässigkeit von "sale and lease back" - Geschäften, anhand eines Beispiels zu erläutern.

"Die Bw. hätte aufgrund der Verträge die Marke "X" nicht rückverkaufen und auch der Reduktion des Leasingentgeltes nicht zustimmen müssen. Diese Schritte seien nur aus dem Blickwinkel des Gesellschaftsverhältnisses zu sehen."

Die Bw. hätte tatsächlich die Marke nicht rückverkaufen müssen. Jedoch sei es im Geschäftsleben durchaus üblich, weder ertragbringende noch betriebsnotwendige Vermögensgegenstände zu veräußern. Das Mindestlizenzentgelt in Höhe von 180.000 S deckte gerade die planmäßige Abschreibung des Markenrechtes. Der Rückverkauf erfolgte erst nachdem das endgültige Scheitern des Geschäftskonzeptes "X" bei der Bw. feststand, also endgültig keine weiteren, über das Mindestlizenzentgelt hinausgehenden Erträge bei der Bw. zu erwarten waren. Auch aus der Sicht der S machte der Rückkauf Sinn. Dieser Rückkauf ermöglichte der S, zur Gänze über die Marke zu verfügen und das Potential der Marke selbst oder im Wege von Sublizenzierungen zu verwerten.

Im Zuge der Ergänzung zum Lizenzvertrag vom 10. Oktober 1997 wurde neben der Reduktion des Lizenzentgeltes von 220.000 S auf 180.000 S auch die Möglichkeit der einseitigen Auflösung des Vertrages durch die S innerhalb der Kündigungsfrist festgelegt. Ein entsprechendes, einem Vertragspartner eingeräumtes Entgegenkommen sei ein auch bei Geschäften mit Dritten üblicher Vorgang. Die Bw. verweist, dass die Umsätze der Produktlinie "X" bei der S von rund 4,400.000 S im Jahr 1997 auf 2,500.000 S im Jahr 1998 verfielen, und daher die Diskrepanz zwischen variablem und Mindestlizenzentgelt besonders deutlich hervortrat, sodass Verhandlungen hinsichtlich einer Reduktion des Mindestlizenzentgeltes durch die S verständlich seien.

"Ein nicht gesellschaftsrechtlich verbundener Verkäufer einer Eigenmarke hätte einer solchen unklaren Gestaltung der Leasingverträge niemals zugestimmt, da die Verfügung über die Marke vollkommen aus der Hand gegeben worden wäre. Als 100%-Gesellschafter stehe jedoch einem jederzeitigen Rückkauf nichts im Wege, da das beiderseitige Einvernehmen durch die gesellschaftsrechtliche Stellung jederzeit hergestellt werden könne."

Zum Zeitpunkt des Verkaufes des Markenrechtes war gemäß Punkt 3 des Vertrages vom 15. Dezember 1995 eine Vertragsauflösung nur einvernehmlich möglich. Die Verfügung über die Marke konnte daher nicht "aus der Hand" gegeben werden. Durch den Zusatz zum Lizenzvertrag vom 10. Oktober 1997 sei nur die einseitige Auflösung innerhalb von 6 Monaten durch die S möglich gewesen.

"In Hinblick auf die geplanten wirtschaftlichen Aktivitäten wäre es zweifellos risikofreier und angemessener gewesen, einen einfachen Leasingvertrag (ohne SALB) abzuschließen und der Bw. die Möglichkeit zu eröffnen, die Marke "X" (eingeschränkt auf ihre Branche) zu nutzen."

Die optimistische Einschätzung des Marktpotentials von "X" bei der Bw. durch die Geschäftsführung des Jahres 1995 (Erwerb und Beginn der Sanierungsphase) führte zum Entschluss, die bekannte Vorgangsweise zu wählen. Die Bw. wollte, dass das Markenrecht für diese neue Produktlinie jener Gesellschaft zur Verfügung stehe, die das konkrete Produkt erzeugt und vertreibt.

"Zu den ausgeführten wirtschaftlichen Motiven werde bemerkt, dass Unternehmungen erst dann solche Schritte (Erwerb einer Marke) setzen, wenn Untersuchungen über die potentiellen Verwertungschancen durch entsprechende Marktanalysen und Vorgespräche mit Geschäftspartnern stattgefunden haben. Der Betriebsprüfung wurde zur Dokumentation der in der Berufungsschrift erwähnten Verwertungsvorhaben zwei Schreiben übergeben, die die wirtschaftlichen Aktivitäten des geprüften Unternehmens in diesem Zusammenhang dokumentieren sollen. Diese Schreiben beinhalten jedoch nur knapp gehaltene Absagen an die Bw. Weiterer Schriftverkehr oder ein ähnlicher Nachweis zur Dokumentation für die Absicht der wirtschaftlichen Verwertung der Marke konnte nicht zur Verfügung gestellt werden. Die Betriebsprüfung konnte auch aus den Buchhaltungsunterlagen und Kontenbewegungen keinerlei Umsätze erkennen, die diese Absichtserklärung untermauern würden."

Die schriftliche Dokumentation solcher Gespräche sei deshalb eher knapp, da solche Kontaktaufnahmen einerseits im Zuge von Messen und Produktpräsentationen und andererseits in informellem Umfang stattfänden. Solche Kontaktlaufnahmen seien demnach auch nicht im Rechnungswesen ersichtlich.

"Nachdem die Verhandlungen mit den potentiellen Produzenten als gescheitert angesehen werden konnten, wurde das Markenrecht wieder an den ursprünglichen Eigentümer, S, rückveräußert. Dies bestätige den Verdacht, dass aufgrund der Gesellschaftsverhältnisse Rechtsverhältnisse beliebig gestaltbar sind. Aus der Sicht der Bw. stelle sich die Frage, warum diese bei dieser vertraglichen Rechtslage das Markenrecht rückveräußert habe und auf jährliche Lizenzzeinnahmen verzichte?"

Das Markenrecht wurde deshalb an den vormaligen Eigentümer zurückveräußert, da es nun keine eigene Verwertung des Rechtes mehr gab und die S den Lizenzvertrag mit Schreiben vom 28. April 2000 kündigte. Die Bw. hätte daher nur die Wahl gehabt, das Markenrecht zu veräußern bzw. einen anderen Lizenznehmer zu finden. Die Bw. entschied sich für letzteres.

Die Bw. habe auch nicht auf die jährlichen Lizenzzeinnahmen verzichtet, da diese durch die Kündigung des Vertrages ohnehin wegfielen.

"Es treffe zu, dass nicht ausschließlich die S die Befugnis zur Nutzung und Verwertung des Markenrechtes hatte, sondern auch die Bw. an der Ausschöpfung der Verfügungsmacht über diese Marke partizipiert habe. Dies gelte nach Ansicht der Betriebsprüfung jedoch nur für das Außenverhältnis, wobei im Innenverhältnis die S aufgrund ihrer Gesellschafterstellung letztendlich allein über das Schicksal der Marke bestimmen konnte."

Die S hatte das einseitige Recht, den Lizenzvertrag unter Beachtung einer Kündigungsfrist von 6 Monaten zu kündigen. Jedoch sei mit dieser Kündigung nicht die Rückübertragung des Rechtes verbunden. Im Gegenteil, die S verliere 6 Monate nach der Kündigung das Recht die Marke "X" zu benutzen. Die Bw. habe nach Ablauf der Kündigungsfrist das Recht, die Marke an jeden Interessenten zu verkaufen bzw. einem anderen Lizenznehmer das Lizenzrecht

einzuräumen. Von der Möglichkeit "letztendlich allein über das Schicksal der Marke bestimmen" zu können, könne daher nicht die Rede sein.

Aufgrund der vorliegenden Personenidentität auf der Ebene der Geschäftsführung seien keine Maßnahmen zu erwarten, die eine der beiden Gesellschaften schädigen. Allein deshalb könne nicht jede Vertragsbeziehung zwischen verbundenen Unternehmen bzw. zwischen Unternehmen, in denen auf Geschäftsführerebene Personenidentität herrscht, mit dem Hinweis auf mangelnden Übergang der Verfügungsmacht nicht anerkannt werden.

4. Liegt eine Einlage vor?

"Nach Ansicht der Betriebsprüfung kam es zu keiner Einlage eines Wirtschaftsgutes, da aufgrund der obigen Ausführungen die Verfügungsmacht beim Gesellschafter, der S, verblieb und somit ein "sale and lease back" - Geschäfts nicht vorliege."

Wesen einer Einlage ist die Zuführung von Wirtschaftsgütern aus dem außerbetrieblichen Bereich (vgl. § 4 Abs. 1 vierter Satz EStG 1988) in das Betriebsvermögen bzw. die Überfuhr vom Betriebsvermögen eines Betriebes in jenes des empfangenden Betriebes. Auf die Änderung der Verfügungsmacht komme es nicht an. Jeder Einlegende habe auch nach der Einlage jederzeit die Möglichkeit, durch entsprechende Entnahmen, dokumentiert durch das Rechnungswesen oder durch bloße Nutzungsänderung, eine Entnahme vorzunehmen. Gegebenenfalls sind handelrechtliche Restriktionen zu beachten. Ein von der Betriebsprüfung in Abrede gestellter Übergang der Verfügungsmacht über das Markenrecht schließe noch keine Einlage dieses Rechtes in die Bw. aus.

Eine Einlage von selbsterstellten, unkörperlichen Wirtschaftsgütern sei gemäß GewinnRL Abschnitt A Punkt 1.4. (ebenso EStR 2000 Rz 632) zulässig, weil § 6 Z 5 EStG 1988 § 4 Abs. 1 vorletzter Satz EStG 1988 verdränge. Ruppe (GesRZ 1988,189, zitiert in Doralt, EStG 1988, Rz 109 zu § 4 EStG 1988) gehe noch einen Schritt weiter, indem das eingelegte immaterielle Wirtschaftsgut aus dem Blickwinkel des Vorsichtsprinzips einer Vollabschreibung im Jahr der Einlage zugänglich sein solle.

Dieses eingelegte Wirtschaftsgut sei mit dem Teilwert zum Zeitpunkt der Einlage in das Anlageverzeichnis aufzunehmen und gleich einem angeschafften Wirtschaftsgut des Anlagevermögens planmäßig abzuschreiben.

Selbst wenn, was entschieden zurückgewiesen wird, keine Änderung der Verfügungsmacht vorläge, kann alternativ von einer Einlage ausgegangen werden, wobei die bilanziellen Auswirkungen mit Ausnahme des Lizenzentgeltes dem eines von der Betriebsprüfung in Abrede gestellten "sale and lease back" - Vertragsverhältnisses entsprechen.

5. Zusammenfassung

- Es wurde ein Markenrecht an die Tochterpersonengesellschaft verkauft. Ein Teilbereich dieses Markenrechtes wurde anschließend der vormaligen Eigentümerin entgeltlich zur Verfügung gestellt.
- Für den nicht "vermieteten" Teilbereich wurde eine Verwertung im eigenen Haus geplant. Diese Verwertung im hochpreisigen und hochrentablen Preissegment war Teil eines umfangreichen Sanierungskonzeptes der geprüften Gesellschaft. Es sei zweifelsohne sinnvoll, Markenrechte für die neue Produktlinie bei jener Gesellschaft im Betriebsvermögen zu halten, welche diese Rechte für ihre Geschäftstätigkeit vorwiegend nutze.
- Die Stundung des Kaufpreises für das Markenrecht habe ihre Ursache in der schlechten Liquiditätslage, einer Gesellschaft, die am Beginn einer Sanierungsphase steht und vermag nicht, die Fremdüblichkeit der Markenrechtsübertragung zu gefährden. Auch ein fremder Dritter hätte, gegebenenfalls unter Einräumung ausbedungener Sicherheiten, einer solchen Stundung zugestimmt.
- Die Verfügungsmacht über die Marke lag bei der Bw. Eine Beendigung des Lizenzvertragsverhältnisses konnte einseitig nur mit Zustimmung der Lizenznehmerin erfolgen. Das gelte auch für eine etwaige Insolvenz der Bw.
- Es sei nicht sachgerecht, einzig aufgrund eines Gesellschaftsverhältnis bzw. aufgrund Personenidentität auf Geschäftsführerebene Geschäfte unter Hinweis auf eine nicht übergegangene Verfügungsmacht nicht anzuerkennen. Widrigenfalls müssten solche Geschäftsbeziehungen als Einlage bzw. Entnahme bei der Tochtergesellschaft gesehen werden. Der Verkauf des Markenrechtes wäre daher konsequenterweise als Einlage zu sehen und ist bei der Bw. einer planmäßigen Abschreibung zugänglich. Ruppe, a.a.O, fordert sogar eine Vollabschreibung im Jahr der Einlage. Die steuerlichen Konsequenzen einer Einlage mit Gewinnrealisierung beim Gesellschafter entspreche im vorliegenden Fall im wesentlichen der eines Verkaufes des Markenrechtes.
- Die entgeltliche Übertragung einer potentiellen Einkunftsquelle an eine Gesellschaft stelle eine in der Praxis häufig leistungswirtschaftliche Sanierungsmaßnahme dar. Diese Maßnahme sei angemessen und könne nicht Missbrauch sein und zwar auch dann nicht, wenn sich 4 Jahre später herausstelle, dass diese Maßnahme nicht geeignet sei, nachhaltige Erträge zu erwirtschaften.
- Ein Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes im Sinne des § 22 BAO liege daher nicht vor.

Diese Berufung wurde dem unabhängigen Finanzsenat direkt vorgelegt.

In einem Schreiben vom 15. April 2004 zieht die Bw. die Berufung insoweit zurück, als sich diese gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens richtet.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Sachverhalt stellt sich unstrittig wie folgt dar:

Die **Bw. ist eine Kommanditgesellschaft**, beteiligt sind im Jahr 1995 als Komplementär die G und als Kommanditisten W und die S.

Mit Ende des Jahres 1996 ist die Kommanditistin W ausgeschieden.

Die Kommanditistin ST hat zufolge der Eintragung im Firmenbuch von 29. Dezember 1995 ihren Firmenwortlaut in S geändert (FN xxx).

W hat ihren Mitunternehmeranteil als Kommanditistin mit Einbringungsvertrag vom 28. November 1996 zum Stichtag 29. Februar 1996 in die S. gebracht.

Die S ist ab 1. März 1996 mit 200.000 S beteiligt (bisher 180.000 S), Frau W ist ausgeschieden.

Die G besteht aus dem Geschäftsführer M und W, und den Gesellschaftern S und DS.

Die S besteht aus dem Geschäftsführer DG, M und DS und den Gesellschaftern DG, DS, FS, KD und der EGT-GmbH. Prokurist ist M.

Mit einem **Kaufvertrag** verkaufte die ST die Marke (X) an die Bw. Die Verkäuferin verkauft und übergibt die Marke mit 29. Dezember 1995 an die Bw. und diese kauft und übernimmt die Marke mit Wirkung zum 29. Dezember 1995 von der Verkäuferin. Laut Vertrag beträgt der Kaufpreis inklusive Umsatzsteuer 3,600.000 S und ist bis spätestens 31. März 1996 an die Verkäuferin zu entrichten.

Der Kaufpreis wurde als **Darlehen** gebucht. Laut Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 30. August 2001 wurde über den Darlehensvertrag keine schriftliche Vereinbarung geschlossen. Die wesentlichen Rückzahlungsmodalitäten dieser Verbindlichkeit gegenüber der S lauten, unbestimmte Laufzeit, Verzinsung: 5,5% bzw. 6% und die Zinsbelastung monatlich im nachhinein. Die Zinsen wurden quartalsweise verrechnet und wurden zum Bilanzstichtag bezahlt.

Die Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen sind langfristig (siehe Anhang zum Jahresabschluss). Die Kommanditistin S hat jährlich mit einem Schreiben eine Rückstellungs- und Patronatserklärung abgegeben, in der erklärt wurde, dass sie in Höhe des negativen Eigenkapitals mit der Befriedigung ihrer offenen Forderungen hinter allen anderen

Gläubigern zurücktritt, daher ist es auf Seiten der Bw. zu keiner Überschuldung im Sinne des Insolvenzrechtes gekommen.

Am 15. Dezember 1995 wurde ein **Lizenzvertrag zwischen der Bw. und der S** geschlossen. Die Bw. räumt dem Lizenznehmer eine Lizenz zur Nutzung des Markenrechts (X) mit bestimmten Produkten ein.

Diese Produkte beinhalten Behältnisse aller Art, insbesondere Handtaschen, Reisetaschen, Reisekoffer, Toilettetaschen, Kalenderhüllen, Kleinlederware, Aktenmappen, Bekleidungsstücke, Schuhe, Gürtel, Hals- und Schultertücher und Schirme.

Das Lizenzgebiet ist international, und die Lizenzgebühr beträgt 4,5% der Umsätze, jedoch mindestens 220.000 S. Als Preisbasis wurde der Abgabepreis an den Handel vereinbart.

Der Vertrag beginnt mit 1. Jänner 1996 und ist in beiderseitigem Einverständnis unter Einhaltung einer 6-monatigen Frist jeweils zum Monatsultimo kündbar.

Als Vorauszahlung auf die Lizenzgebühr zahlt der Lizenznehmer an den Lizenzgeber die in den besonderen Vertragsbedingungen vereinbarte und nicht rückzahlbare jährliche Garantiesumme zuzüglich der gesetzlich vorgesehenen Mehrwertsteuer.

Endet dieser Vertrag, so fallen sämtliche den Lizenznehmer mit diesem Vertrag eingeräumten Rechte und Befugnisse automatisch an den Lizenzgeber zurück.

Die Lizenzgebühr wurde vertragsgemäß bezahlt.

Am **10. Oktober 1997 wurde eine Ergänzung zum Lizenzvertrag "X"** geschlossen, nämlich dass ab dem Jahr 1998 die jährliche Mindestlizenzgebühr lediglich 180.000 S zuzüglich Umsatzsteuer beträgt.

Ab diesem Zeitpunkt kann der Vertrag auch einseitig vom Lizenznehmer (S) unter Einhaltung der im Vertrag vorgesehenen Kündigungsfrist aufgelöst werden.

Am **28. April 2000 wurde der Lizenzvertrag "X"** unter Einhaltung der vorgesehenen Frist zum 30. November 2000 gekündigt.

Mit **Kaufvertrag vom 30. November 2000** verkauft und übergibt die Bw. das Recht an der Verwertung der Marke an die S mit Wirkung zum 30. November 2000.

Der Kaufpreis exklusive 20% Mehrwertsteuer beträgt 1.650.000 S. Der Kaufpreis ist laut Kaufvertrag bis spätestens 15. Dezember 2000 an die Bw. zu entrichten.

Dieser Kaufpreis wurde von der S an die Bw. bezahlt.

Am **2. Jänner 2001 wurde ein Abtretungsvertrag** über die Kommanditanteile der Bw. zwischen der abtretenden S und den erwerbenden Personen, Frau W, Herrn DS und Herrn M abgeschlossen.

Laut Firmenbuchauszug vom 17. August 2005 ist die Bw. aufgelöst und im Firmenbuch gelöscht (Einbringungsvertrag vom 19. März 2002). Das Vermögen wurde gemäß § 142 HGB von der Fa. A GmbH als Gesamtrechtsnachfolger übernommen.

Dieser Sachverhalt ist rechtlich wie folgt zu würdigen:

1) Vorsteuer Pkw

Betreffend das Jahr 1997 wurde die nichtabzugsfähige Vorsteuer für den Pkw in Höhe von 6.497,40 S nicht berücksichtigt, daher wird dieser Betrag antragsgemäß als Aufwand anerkannt.

In diesem Punkt ist der Berufung statzugeben.

2) Markenrecht "X"

Bei der im gegenständlichen Verfahren zu beurteilenden Konstruktion handelt es sich um eine so genannte "sale and lease back" - Konstruktion, bestehend aus einem Kaufvertrag und einem Lizenzvertrag betreffend die Nutzung eines Markenrechtes zwischen einer Kommanditgesellschaft und einer ihrer Kommanditisten.

Zunächst ist der Ansicht der Bw. zuzustimmen, dass "sale and lease back" - Vereinbarungen im Wirtschaftsleben häufig benutzte Konstruktionen und grundsätzlich steuerlich anzuerkennen sind. Allerdings müssen in einem konkreten Fall die Verträge dahingehend geprüft werden, ob die Verträge auch zwischen Familienfremden zu den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (VwGH 27.8.2002, 98/14/0194).

Nach ständiger Rechtsprechung ist bei der Überprüfung zur Anerkennung von Rechtsgeschäften zwischen Gesellschaft und Gesellschafter stets eine Angemessenheitsprüfung (Fremdvergleich) vorzunehmen, wobei die Kriterien für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen auch für Verträge mit juristischen Personen gelten, an denen ein Vertragspartner und/oder seine Angehörigen in einer Weise als Gesellschafter beteiligt sind, dass mangels eines Interessensgegensatzes die Annahme nahe liegt, für eine nach außen vorgegebene Leistungsbeziehung bestehe in Wahrheit eine familienhafte Veranlassung. Die Leistungsbeziehungen müssen unter auch gegenüber gesellschaftsfremden Personen üblichen Bedingungen erfolgen. Andernfalls liegen Ausschüttungs- bzw. Einlage-Vorgänge vor, auch wenn die Vorgänge in zivilrechtliche Geschäfte gekleidet werden.

Verträge zwischen nahen Angehörigen finden nur dann steuerliche Anerkennung,

- wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen,
- einen klaren und eindeutigen Inhalt haben und
- auch zwischen Fremden unter gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Die von der Judikatur entwickelten Grundsätze betreffend Verträge zwischen nahen Angehörigen sind auch auf "sale and lease back" – Konstruktionen anzuwenden (Doralt, § 2, Tz 139/5). Die steuerrechtliche Nichtanerkennung führt zur Qualifikation als Darlehensvertrag.

Beim "sale and lease back" veräußert der Leasingnehmer ein in seinem Eigentum befindliches Wirtschaftsgut, um es vom Käufer zurückzumieten. Dies allein führt nicht zu einer Zurechnung des Wirtschaftsgutes beim Mieter; die Zurechnung richtet sich vielmehr nach den allgemeinen Grundsätzen. Aufgrund der Nähe zur Sicherungsübereignung (Zurechnung an den Sicherungsgeber, § 24 Abs. 1 lit. a BAO) ist jedoch die Abgrenzung zum Darlehensvertrag mit Übereignung des Wirtschaftsgutes zu Sicherungszwecken besonders zu beachten.

Das Wirtschaftsgut ist insbesondere dann dem Verkäufer und Leasingnehmer zuzurechnen, wenn z.B. der Kaufpreis erheblich vom gemeinen Wert des Wirtschaftsgutes abweicht oder Missbrauch im Sinne des § 22 BAO vorliegt.

Nicht jeder "sale and lease back" - Vertrag ist missbrauchsverdächtig; es handelt sich grundsätzlich um eine übliche Vertragsgestaltung im Wirtschaftsleben.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu § 22 BAO ist ein Steuerpflichtiger grundsätzlich nicht gehindert, Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts so einzusetzen, dass sie die geringste Steuerbelastung erzielt. Das gilt auch, wenn bestimmte rechtliche Wege ausschließlich zum Zweck der Steuerersparnis eingeschlagen werden. Zum Missbrauch bedarf es einer rechtlichen Gestaltung, die im Hinblick auf den angestrebten wirtschaftlichen Erfolg ungewöhnlich und unangemessen ist und ihre Erklärung nur darin findet, Steuer zu vermeiden.

Bei Konstruktionen mit unüblichen Vertragsbedingungen zur Lukrierung von Steuervorteilen (etwa wegen des Aktivierungsverbotes für unkörperliche Wirtschaftsgüter) könne jedoch Missbrauch vorliegen.

Die Bw. bringt vor, "sale and lease back - Vereinbarungen" seien im Wirtschaftsleben häufig benutzte Konstruktionen, von einer "Unüblichkeit" derartiger Verträge könne daher keine Rede sein. Der wirtschaftliche Zweck solcher Vereinbarungen liege darin, für den Käufer eine Kapitalanlage und für den Verkäufer (Rückmieter) eine günstige Finanzierungsmöglichkeit zu schaffen.

Bei der vorliegenden Konstruktion des "sale and lease back" ist auszuführen, dass es sich hier nicht um eine klassische "sale and lease back" - Konstruktion handelt, da keine Grundmietzeit und Kaufoption vereinbart wurde. Es wurden im Rahmen des Lizenzvertrages lediglich Vereinbarungen über die Nutzung der Marke von der S und die Dauer der Nutzung geregelt.

Der Argumentation der Bw., die Fremdüblichkeit dieser Konstruktion bestehe in der zivilrechtlichen Übertragung des Markenrechtes in das Markenregister, ist entgegenzuhalten, dass damit lediglich dieser Vertrag mit dieser Übertragung nach außen in Erscheinung getreten ist. Über eine Fremdüblichkeit gibt es damit keine Aussage.

Die Übertragung des Markenrechtes an und für sich stellt keinen Missbrauch dar, es ist jedoch zu prüfen, ob in Betrachtung der Gesamtverhältnisse eine fremdübliche Gestaltung vorliegt. Die Bw. hat lediglich ein Produkt erworben, von dem sie nicht wusste, ob sie es jemals wird verwerten können und hat auch keine Analysen durchgeführt bzw. Konzepte erstellt, woraus ersichtlich ist, dass dieses Vorhaben realistische wirtschaftliche Möglichkeiten offenbart.

Gegenstand der Überprüfung hinsichtlich der Fremdüblichkeit muss sein, ob die Konstruktion des "sale and lease back" nach ihrem inneren Gehalt ihre Ursache in einer schuldrechtlichen Beziehung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter oder im Gesellschaftsverhältnis hat. Im letzteren Fall ist die Leistung – ungeachtet einer allfälligen anderen Bezeichnung – als verdeckte Einlage anzusehen (VwGH vom 14.12.2000, 95/15/0127).

Vertragspartnerin der Bw. bei den Rechtsgeschäften ist die S, die als Kommanditistin an der Bw. beteiligt ist. Diese hat der Bw. die Nutzungsrechte an der von ihr selbst hergestellten Marke "X" mit einem undatiertem Kaufvertrag mit Wirkung zum 29. Dezember 1995 um 3,600.000 S verkauft. Der Kaufpreis war laut Punkt 3 des Kaufvertrages bis spätestens 31. März 1996 an die Verkäufern zu entrichten.

Zeitgleich wurde mit einem Lizenzvertrag datiert vom 15. Dezember 1995 (14 Tage vor Abschluss des Kaufvertrages) seitens des Erwerbers des Markenrechtes (= Bw.) ein Teil des Lizenzrechtes an der Marke zurückvermietet. Zu dem Zeitpunkt des Vertragsabschlusses (Lizenzvertrag) konnte der Vermieter (= Bw.) jedoch noch gar nicht über diesen Mietgegenstand verfügen.

Eine "sale and lease back" - Konstruktion enthält Elemente eines Kauf- und eines Mietvertrages, wobei das Eigentum an einem Gegenstand aufgrund eines Kaufvertrages auf einen Leasinggeber übertragen wird. Dieser vermietet den Gegenstand an den Verkäufer (Leasingnehmer) und ist sich zugleich einig, dass das Eigentum an dem Gegenstand nach Ablauf der Mietzeit an den Verkäufer (Leasingnehmer) zurückfällt.

Nach den Bestimmungen des ABGB ist ein Kauf als synallagmatischer Vertrag der Austausch von Ware und Geld. Synallagmatische Verträge sind vollkommen zweiseitig verpflichtende und entgeltliche Rechtsgeschäfte. Beide Forderungen bzw. Verbindlichkeiten hängen miteinander zusammen, das Bestehen eines Anspruchs ist grundsätzlich vom Bestand des anderen Anspruchs abhängig. Als Hauptpflichten entspringen dem Kaufvertrag die Pflicht des Verkäufers, dem Käufer das Eigentum an der Ware zu verschaffen, sowie die Pflicht des Käufers zur Kaufpreiszahlung.

Im gegenständlichen Verfahren wurde per 29. Dezember 1995 ein zivilrechtlicher formgültiger Kaufvertrag abgeschlossen, der Verkäufer hat der Bw. das Eigentum am Markenrecht übertragen, aber die Käuferin (= Bw.) hat den Kaufpreis nicht bezahlt.

Da einerseits der Käufer des Markenrechtes seiner Verpflichtung auf Bezahlung des Kaufpreises nicht nachgekommen ist, und andererseits der Verkäufer weder auf tatsächliche Erfüllung (Bezahlung des Kaufpreises, da auch der gestundete Betrag nie bezahlt wurde) bestand noch vom Vertrag zurückgetreten ist, ist zu hinterfragen, ob die beiden Vertragspartner überhaupt den Abschluss eines Kaufvertrages ernsthaft beabsichtigt haben.

Ein weiteres Indiz, dass der Verkäufer keine Absicht hatte, das Markenrecht tatsächlich zu verkaufen und in der Folge den Kaufpreis einzufordern, ist in den Ausführungen der Bw. in der Berufung zu erblicken, nämlich dass "*der Kaufpreis deshalb nicht eingefordert (wurde), da sie (die Verkäuferin) ansonsten noch mehr Kapital (an die Bw.) zuschießen müsste, da diese sanierungsbedürftig war*", bzw. weiters "*die Stundung des Kaufpreises lag an der schlechten finanziellen Situation der Bw.; eine solche Finanzierungssituation schließe die sofortige Zahlung des Kaufpreises geradezu aus*".

Aus diesen Überlegungen kann nur gefolgert werden, dass die Vertragspartner ein nicht ernsthaft gewolltes Rechtsgeschäft (Kaufvertrag, Lizenzvertrag, "sale and lease back") vorgeschoben haben, um einen anderen Zweck zu erreichen, nämlich der Bw. Kapital zuzuschließen.

Im Gegenzug haben die Vertragspartner des Lizenzvertrages den Vertrag sehr wohl erfüllt. Die Vermieterin hat das Markenrecht zur Verwertung übergeben und die Lizenznehmerin ist ihrer Verpflichtung zur Bezahlung des Lizenzgebühren nachgekommen.

Dazu ist auszuführen, dass es zwischen Fremden üblich ist, eine Gegenverrechnung der wechselseitigen Forderungen – Kaufpreisforderung gegen Forderungen Mietzahlungen aus Lizenzvertrag – vorzunehmen. Dass eine solche Gegenverrechnung unterblieb, ist ein weiteres Indiz für die mangelnde Fremdüblichkeit, denn einerseits verzichtet die S auf eine Einnahme (in Höhe von 3.600.000 S), andererseits zahlt sie der Bw. die Lizenzgebühren in Höhe von 4,5% der getätigten Umsätze, jedoch mindestens 220.000 S bzw. 180.000 S pro Jahr für die Nutzung einer Marke, die ihr ursprünglich selbst gehörte, und die faktisch ausschließlich sie allein nutzt.

Aus dem Verkauf des Markenrechtes und aus dem Lizenzvertrag ergibt sich für die S in keiner Weise eine Einschränkung hinsichtlich ihrer Rechte und Verfügbarkeit der Marke. Sie konnte die Marke im gleichen Ausmaß wie vor dem Verkauf nutzen und verwerten. Auch dass der Lizenzvertrag bereits 14 Tage vor Abschluss des Kaufvertrages (zwar mit Wirkung per 1.1.1996) abgeschlossen wurde, ist ein Hinweis darauf, dass S an ihren Rechten an der Marke weiterhin interessiert war und diese auf jeden Fall erhalten und nicht in vollem Umfang an die Bw. übertragen wollte.

Die Vertragsbedingungen sind derart gestaltet, dass eine weitere Nutzung der Marke durch die Verkäuferin nicht ausdrücklich ausbedungen musste und im Ergebnis weiterhin jederzeit möglich war ohne dass eine potentielle Erwerberin des Markenrechtes dagegen wirksam vorgehen konnte. Im Falle eines Weiterverkaufes der Marke durch die Bw. wäre eine weitere Nutzung des Markenrechtes durch die ursprüngliche Verkäuferin nicht gefährdet, da der Lizenzvertrag nur in beiderseitigem Einverständnis kündbar ist, womit der potentiellen Erwerberin keine Möglichkeit zur Verfügung stand, das alleinige Nutzungsrecht an der Verwertung

der Marke zu erhalten (Punkt 3 des Vertrages: "*Der Vertrag ist ... in beiderseitigem Einverständnis ... kündbar*").

Das Kündigungsrecht wurde in einer Ergänzung zum Lizenzvertrag dahingehend für die Lizenznehmerin (= Verkäuferin des Markenrechtes und ursprüngliche Eigentümerin) ausgeweitet, dass ihr das einseitige Kündigungsrecht eingeräumt wurde.

Dieser Umstand, dass nur der Lizenznehmer den Lizenzvertrag einseitig auflösen kann, spricht wiederum dafür, dass die wirtschaftliche Verfügungsmacht beim Lizenznehmer bleiben bzw. sogar gestärkt werden soll.

Zeitgleich mit dem Rückkauf des Markenrechtes wurde der Lizenzvertrag aufgelöst. Dieser Kaufvertrag wurde erfüllt, da die Bw. den Kaufpreis von 1,650.000 S an die Bw. bezahlt hat.

Die Bw. hatte zwar die rechtliche Möglichkeit besessen, die Marke zu nutzen, dies jedoch nie getan.

Wie die Bw. in ihrer Berufung selbst ausführt, ist der **Kaufvertrag** zur Sanierung der Bw. geschlossen worden, um der Bw. "*ein neues Betätigungsfeld, nämlich die Verschaffung einer weiteren Umsatzquelle*", zu erschließen. Ein weiterer Beweggrund für diesen Vertrag lag in der Überlegung, zur Sanierung beizutragen.

Es ist zwar so, dass auch das Steuerrecht bei Gesellschaften das Trennungsprinzip und damit Leistungsbeziehungen zwischen einer Gesellschaft und einem Gesellschafter akzeptiert, aber diese Vorgänge müssen jedoch aufgrund des bestehenden Nahebezug (kapitalmäßige Verflechtung, Einflussnahme, eingeschränkte Willensbildung u.ä.) jeweils einem Fremdvergleich standhalten.

Der Verkäuferin und Lizenznehmerin war - wie die Bw. in ihrer Begründung selbst ausführt - deren schlechte finanzielle Situation und Sanierungsbedürftigkeit bekannt und die Verkäuferin musste deshalb davon ausgehen, dass die Käuferin des Markenrechtes (eine überschuldete Kommanditgesellschaft) nicht in der Lage sein wird, den Kaufpreis zu zahlen. Angesichts dieser Sachverhaltslage ist es völlig fremdunüblich, dass der Kaufpreis gestundet und die Stundung zu dem nicht schriftlich vereinbart wird, also nach außen hin überhaupt nicht erkennbar abgeschlossen wurde.

Schon im Zeitpunkt des Abschlusses des Kaufvertrages war für beide Vertragspartner gewiss, dass der Kaufpreis nicht gezahlt werden soll, da die Bw. (= Käuferin) im damaligen Zeitpunkt dazu finanziell nicht in der Lage war.

In der Stellungnahme vom 14. Juni 2002 führte die Bw. selbst als Argument an, dass der Kaufpreis gestundet und diese Verbindlichkeit ursprünglich schon als Darlehen gebucht wurde. Schon aus dieser Vorgehensweise ist ersichtlich, dass nicht ernsthaft ein Kauf beabsichtigt

wurde, sondern die Kommanditistin aufgrund der mangelnden Kreditwürdigkeiten bei den Banken selbst die Finanzierung der Bw. übernahm und hiefür bloß eine andere Rechtskonstruktion vorschob.

Die Ausführungen der Bw. in ihrer Stellungnahme, dass "*die Finanzierungssituation die sofortige Zahlung des Kaufpreises für das Markenrecht geradezu ausgeschlossen war. Hätte die Bw. das Markenrecht bezahlt, wäre der Liquiditätsbedarf von der Bw., welcher von der S abgedeckt werden musste, entsprechend höher...*", bringen zum Ausdruck, dass das Ergebnis beabsichtigt war, nämlich der Bw. dringend benötigtes Kapital zuzuführen, und zwar in Form der Lizenzentnahmen (bei der Bw. Betriebseinnahmen, bei der Kommanditistin Betriebsausgaben).

Bezüglich der Vertragsgestaltung des mündlichen **Darlehensvertrag** ist hinzuzufügen, dass die Schriftlichkeit und zivilrechtliche Wirksamkeit keine unabdingbaren Voraussetzungen für deren steuerliche Anerkennung sind, ein bloßer bilanzmäßiger Ausweis als Schuldpost, wie ihn die Bw. vorgenommen hat, ist jedoch nicht ausreichend (VwGH vom 14.9.1977, 0027, 0162/77).

Unbeschadet des Umstandes, dass die tatsächlichen Bedingungen des Darlehensvertrages somit überhaupt nicht nach außen erkennbar sind, sind die behaupteten Gestaltungen in mehrfacher Hinsicht fremdunüblich.

Schon angesichts des hohen Darlehensbetrages würde üblicherweise nicht auf eine schriftliche Vereinbarung (Beweisfrage in einem eventuellen Gerichtsverfahren) verzichtet werden. In Anbetracht der angespannten finanziellen Situation der Darlehensnehmerin erscheint es ausgeschlossen, dass keine bestimmte Laufzeit, keine klaren Vereinbarungen über die Rückzahlung, keine Sicherheiten und bei Nichtvorhandensein von Sicherheiten ein höherer Zinssatz vereinbart wird.

Insgesamt kann davon ausgegangen werden, dass ein derartiger mündlicher Darlehensvertrag zwischen Fremden nie vereinbart worden wäre. Schon aus Gründen der Beweissicherung ist für den Darlehensgeber ein bloß mündlich geschlossener Darlehensvertrag unüblich.

Dieser Darlehensvertrag ist somit nicht ausreichend nach außen zum Ausdruck gekommen und hat keinen klaren und eindeutigen Inhalt. Grund für den Abschluss dieses Darlehensvertrags kann nur in einer persönlichen Nahebeziehung der beiden Vertragspartner liegen.

Die Erklärung, wonach die S mit der Bezahlung des aushaftenden Kaufpreises aufgrund der Liquiditätslage der Bw. nicht rechne, macht diesen Kaufvertrag zusätzlich fremdunüblich. Schließen zwei Fremde einen Kaufvertrag ab, hat der Verkäufer die Pflicht Eigentum zu übertragen, und der Käufer den Kaufpreis zu zahlen. Im Wirtschaftsleben ist es üblich, dass

bei Zahlungsverzug der Verkäufer seine Rechte aus diesem Vertrag geltend macht (z.B. Mahnung, Klage auf Zahlung des Kaufpreises, Rücktritt vom Vertrag bzw. Rückübertragung des Eigentums). Zusätzlich werden für den Fall der Nichtentrichtung des Kaufpreises seitens des Verkäufers Sicherheiten (z.B. Kauf unter Eigentumsvorbehalt) gefordert.

Lediglich der Umstand, dass die für das Darlehen mündlich vereinbarten Zinsen tatsächlich bezahlt wurden, vermag für sich allein betrachtet nicht dessen Fremdüblichkeit rechtfertigen.

Auch die Tatsache, dass das Markenrecht rückgekauft wurde, ist grundsätzlich nicht ungewöhnlich.

Der Leasingnehmer (Kommanditistin der Bw.) hat schließlich – obwohl kein Rückkaufsrecht vertraglich vereinbart worden ist - im Jahr 2000 die Marke um 1,650.000 S zurückgekauft.

Als jährliche Lizenzgebühren fielen in den Jahren 1996 bis 2000 insgesamt 965.000 S an, die die S tatsächlich bezahlt hat. Zusätzlich entrichtete sie den Kaufpreis in Höhe von 1,650.000 S. Die Verkäuferin und gleichzeitig Lizenznehmerin wendete folglich einen Betrag von 2,615.000 S auf für ein Produkt, dass von ihr geschaffen wurde und in ihrem Eigentum stand. Vom Kaufpreis von 3,600.000 S erhielt sie lediglich die Zinsen für das hingegebene Darlehen.

Bezüglich der wirtschaftlichen Motiven bei der Bw. hinsichtlich dieser "sale and lease back" – Konstruktion ist der Ansicht des Finanzamtes zu folgen, dass bei einem Erwerb einer Marke Untersuchungen über die potentiellen Verwertungschancen durch entsprechende Marktanalysen und Vorgespräche mit Geschäftspartnern bereits im Vorfeld stattfinden. Es entspricht nicht wirtschaftlichem Handeln, dass eine bereits sanierungsbedürftige Firma derart große Ausgaben für ein Produkt tätigt, ohne konkrete Vorstellungen und Konzepte, wie dieses Produkt in Zukunft verwertet werden soll.

Gerade diesem Argument der Bw., nämlich mit dieser Marke ein weiteres Betätigungsfeld zu öffnen für eine neue Produktlinie bzw. einen neuen Kundenkreis, wird mit dieser Vorgangsweise nicht entsprochen. Gleiches gilt, für die Erwartung der Vertragspartner, dass mittelfristig ein Verbundeffekt mit ihrem Gesellschafter zu erwarten gewesen wäre.

Grundsätzlich entspricht es wirtschaftlichem Denken, dass gleichzeitig mit einer Sanierung eines Geschäftspartners positive Rückwirkungen für das eigene Unternehmen zu erzielen sind.

Diese angebliche Motivation – positive Rückwirkungen für das eigene Unternehmen zu erzielen - setzt jedoch voraus, dass sich der Geschäftspartner konkrete Gedanken über die Verwertung macht und schon Vorgespräche mit potentiellen Geschäftspartner geführt hat. Die Reihenfolge der Abläufe erscheint nicht sinnvoll: Zuerst wird ein Produkt trotz schlechter Liquiditätslage gekauft, dann wird erst der Versuch gestartet das Produkt zu verwerten, indem

bei Messen potentielle Partner (hinzuzufügen ist in diesem Punkt, dass diese dem Finanzamt vorgelegten Schreiben, die den Versuch der Bw., Kontakte bzw. Verbindungen zur Verwertung des Markenrechtes zu schaffen, untermauern sollen, aus dem Jahr 1999 stammen, also drei Jahre nach Abschluss des Kaufvertrages bzw. ein Jahr vor dem Rückkauf der Marke an die Verkäuferin und Lizenznehmerin) angesprochen werden. Andere Versuche, die Marke zu verwerten wurde seitens der Bw. weder behauptet noch dargelegt. Selbst im Lizenzvertrag wurde kein Rückkauf seitens des Leasingnehmers vereinbart, womit die Bw. das wirtschaftliche Risiko eines Verkaufes der Marke hatte. Im Falle der Nichtverwertung und des Nichtrückkaufes des Leasingnehmers müsste die Bw. das wirtschaftliche Risiko und die rechtlichen Folgen tragen (Bezahlung des Kaufpreises). Die Bw. müsste unter Auflage eines gültigen Lizenzvertrages mit einem Dritten (S) einen Käufer für die Marke finden.

In Gesamtbetrachtung der Verhältnisse erscheint es unüblich, dass ein Vertragspartner, bei dem eine Firma Schulden hat, diese nicht einfordert, seine Gegenforderungen jedoch bezahlt und nicht kompensiert. Darin kann nur das gesellschaftsrechtliches Naheverhältnis als Grund gesehen werden. Da der Lizenznehmerin den Kaufpreis deshalb nicht einklagte bzw. einforderte, da sonst die finanziellen Zuschüsse an den Leasinggeber noch höher sein würden, liegt eine persönlich motivierte Vorgehensweise vor, die die Zuschussgewährung von Kapital an die Bw. in einer anderen zivilrechtlichen Konstruktion darstellen sollte.

Zusammenfassend ergibt sich aus den Ausführungen der Bw., dass es sich bei dieser Transaktion, nämlich der Kaufvertrag ausgewiesen als Darlehensvertrag, und dem Lizenzvertrag im eigentlichen Sinne um eine Sanierung bzw. um eine Kapitalzuführung handelt, die die Bw. laut Angaben ihrer Kommanditistin (bzw. des Geschäftsführers ihres Kommanditisten, der S) dringend benötigte.

Einlagen im Sinne des § 8 Abs. 1 KStG 1988 liegen dann vor, wenn der Körperschaft vom Anteilsinhaber liquide Mittel oder Wirtschaftsgüter aus gesellschaftsrechtlichen Erwägungen zugewendet werden oder wenn ihr aus Anlass einer rechtsgeschäftlichen Transaktion ein geldwerter Vorteil zukommt, der nur aus der Anteilsinhaberstellung seine Erklärung findet, d.h. dass dem Fremdvergleich nicht standhält.

Die Steuerneutralität der Einlagen ergibt sich aus dem Umstand, dass der damit verbundene Vermögenszugang durch das Interesse des Anteilsinhabers an einer entsprechenden Kapitalausstattung.

Der Ansicht des Finanzamtes ist beizupflichten, wenn sie eine Einlage der Marke als Wirtschaftsgut in Abrede stellt, da die Zurechnung der Marke wegen fremdunüblicher Gestaltung der Verträge beim Leasingnehmer zu erfolgen hat.

Bei Gesamtbetrachtung der Verhältnisse kommt der unabhängige Finanzsenat zu folgendem Ergebnis:

Dem zwischen der Bw. und ihrer Kommanditistin S abgeschlossenen "sale and lease back" – Vertrag liegt kein ernsthafter Vertragswillen zugrunde, ebenso wenig wie dem – fremdunüblich gestalteten – Darlehensvertrag, da der Darlehensgeber wie in den Ausführungen in der Berufung dargestellt, die Rückzahlung der Darlehenssumme schon im Zeitpunkt der Darlehenshingabe nicht ernsthaft in Erwägung gezogen hat.

Da diese Zuwendung der S an die Bw. nach ihrem inneren Gehalt ihre Ursache nicht in einer schuldrechtlichen Beziehung zwischen Körperschaft und Anteilsinhaber hat, sondern im Gesellschaftsverhältnis, ist die Leistung ungeachtet allfälliger Bezeichnungen als verdeckte Einlage anzusehen. Es liegt eine eigenkapitalersetzende Zuwendung vor.

Insgesamt war eine Mittelzufuhr an die sanierungsbedürftige Bw. beabsichtigt, die nicht als ertrags- und aufwandsneutrale Einlage, sondern als aufwands- und ertragswirksames Geschäft dargestellt wurde.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Die im Jahr 1997 erzielten **Einkünfte aus Gewerbebetrieb** werden wie folgt festgestellt:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	- 232.901,46 €	- 3.204.794,00 S
Ergebnisänderung laut Berufungsentscheidung	- 472,18 €	- 6.497,40 S
Gewinn laut Berufungsentcheidung	- 233.373,64 €	- 3.211.291,40 S

Auf die G entfällt ein unveränderter Gewinnanteil in Höhe von 10.000 S (726,73 €), auf die S entfällt ein Verlustanteil in Höhe von 3.321.291,40 S (241.367,65 €). Sämtliche anderen Beträge bleiben unverändert.

Wien, am 18. August 2005