



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 16

GZ. RV/2855-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vertreten durch Dr. Amandus Felix Wagner, Steuerberater, 2340 Mödling, Franz Keim-Gasse 6, gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 21/22 vom 14. Dezember 2000 betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 1995 bis 1998 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Strittig ist die Nichtanerkennung eines Know-How-Kaufes.

Die Firma W ist die Rechtsnachfolgerin der Firma A, die wiederum als Rechtsnachfolgerin der Firma WeG Berufung gegen die Bescheide betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 1995 bis 1998 erhob.

Die Firma WeG veräußerte mit Vertrag vom 18. Dezember 1995 Know-How für die Produktgruppen Türmotorregler, Steuerungen und Türsensoren iHv 27,6 Mio S brutto (inkl 20 % USt) an die Schwestergesellschaft S, die das Know-How aktivierte und ab 1996 mit jährlich 1,25 Mio S abschrieb.

Mit Verschmelzungsvertrag vom 18. Februar 1999 wurden die Firmen S und F als übertragende Gesellschaften mit der Firma WeG als übernehmender Gesellschaft verschmolzen, wodurch die Aktiva und Passiva der Firmen S und F und somit auch das Know-How iHv nunmehr 19,25 Mio S auf die Firma WeG übergingen.

Bei der Firma S fand für den Zeitraum 1. Jänner 1995 bis 31. Dezember 1998 eine Buch- und Betriebsprüfung (Bp) gemäß § 147 BAO statt, wobei diese zur Ansicht gelangte, dass es sich unter Berücksichtigung des wahren wirtschaftlichen Gehaltes obgenannter Transaktionen bei dem Know-How-Kauf um ein Geschäft handle, welches dem Fremdvergleich nicht standhalte, zumal nach Veräußerung des Know-Hows an das geprüfte Unternehmen die Firma WeG weiterhin das Know-How für den eigenen Geschäftsbereich nutzte und die Käuferin des Patentes (S) das erworbene Know-How trotz Bezahlung eines hohen Kaufpreises in keiner Weise einer betrieblichen Verwertung zuführte. Die Bp stellte weiters fest, dass die Firma S weder vor dem Know-How-Erwerb noch danach operative Tätigkeiten verrichtete und es sich somit für diesen angesprochenen Zeitraum um ein nicht operatives Unternehmen handle. Der Kaufpreis des Know-Hows iHv 27,6 Mio S habe von der Bp nicht nachvollzogen werden können und erscheine nicht fremdüblich, da der Bp keine Verkaufs- bzw Verwertungskonzepte vorgelegt worden seien, die den Kauf eines 27,6 Mio S teuren Patentes bzw Know-Hows rechtfertigten könnten. Das obgenannte Geschäft wurde von der Bp nicht anerkannt.

Die Bp stellte weiters fest, dass die Firma L ihrer Tochtergesellschaft, der Firma S, im Jahr 1997 ein Gesellschafterdarlehen bzw einen Gesellschafterzuschuss iHv 1,5 Mio S und im Jahr 1998 iHv 4,15 Mio S gewährt habe. Mit diesem Kapital habe die Firma S im Jahr 1997 einen Betrag von 1.495.380,60 S bzw im Jahr 1998 einen Betrag von 4.388.840 S an die Firma WeG bezahlt, womit sich die Forderung aus dem Verkauf des Know-Hows um die entsprechenden Beträge verminderte.

Die Bp kürzte in der Folge die auf dem "Verrechnungskonto WeG " gebuchte Verbindlichkeit iHv 23 Mio S netto im Jahr 1995, die Aktivpost "Know-How" iHv 23 Mio S und die

vorgenommene Abschreibung in den Jahren 1996, 1997 und 1998 um jeweils 1,25 Mio S und stellte in den Jahren 1997 und 1998 Forderungen an die Firma WeG iHv 1.495.380,60 S bzw 4.388.840 S ein. Das Finanzamt erlies daraufhin Bescheide, in denen die Feststellungen der Bp Berücksichtigung fanden.

Die Berufungswerberin (Bw) begründete ihre Berufung ua damit, dass derartige Transaktionen unter verbundenen Unternehmen nicht unüblich und wirksam seien, wie ja auch aus § 238 Z 1 HGB hervorgehe, wonach "im Anhang in der Bilanz ausgewiesene immaterielle Vermögensgegenstände, die von einem verbundenen Unternehmen . . . , erworben wurden", anzugeben seien. Zu dem Umstand, dass die Verkäuferin des Know-Hows dieses auch nach der Veräußerung weiter im Exportgeschäft verwertete, verwies die Bw auf Punkt 9 der Vereinbarung vom 18. Dezember 1995, wonach dieses Recht der Firma WeG solange zustehe, bis die Firma S eine rege Geschäftstätigkeit auf dem Exportmarkt nachweisen könne, weil eine kurzfristige und rasche Verwertung durch die Käuferin im internationalen Raum realistischerweise nicht habe angenommen werden können.

Die Bw führte weiters aus, dass bereits vor dem Kauf des Know-Hows Kontakte mit Interessenten für eine internationale Know-How-Verwertung bestanden hätten und nach dem Kauf weiter intensiviert worden seien. Insbesondere seien sehr konkrete Gespräche und Verhandlungen mit Herrn EE, dem Eigentümer der Firma D, geführt worden. Aus den vorgelegten Unterlagen gehe hervor, dass im Namen der Firma S bzw zur Know-How-Verwertung sowohl der Geschäftsführer der Firma S als auch die Konzernleitung intensiv operativ tätig gewesen seien. Nach Scheitern der Geschäftsverhandlungen mit Herrn EE sei von der Konzernleitung entschieden worden, die Gesellschaften zu verschmelzen und die S in die WeG einzubringen.

Bezüglich Wert und Höhe des Verkaufspreises des Know-How-Paketes verwies die Bw auf ein technisches Gutachten, in dem nach Monatsmannstunden (MM) die Entwicklungskosten angegeben seien, die der Wertigkeit des Know-How-Paketes zugrunde gelegt worden seien.

In einer Stellungnahme vom 12. Februar 2001 zum von der Bp festgestellten Sachverhalt wird ausgeführt, dass das Know-How aus der Firma WeG deshalb ausgegliedert werden sollte, da sich die Firma WeG noch immer in einer Verlustsituation befunden habe. Hiezu habe sich die Firma S angeboten, seit 28. April 1993 eine 100 %ige Tochtergesellschaft der Firma WeG, die zu diesem Zeitpunkt selbst nicht tätig gewesen sei. Als Grund für die mit Notariatsakt vom 18. Februar 1999 vorgenommene Verschmelzung der Firmen S und F mit der Firma WeG wurde angegeben, dass die ursprünglich angedachten Vorhaben mit Herrn EE endgültig gescheitert seien und an den beiden Gesellschaften S und F somit kein Bedarf mehr bestanden habe. Die Ausgliederung bzw der Verkauf des Know-Hows von der Firma WeG an die Firma S habe durchaus einen wirtschaftlichen Hintergrund gehabt und sei nicht - wie von der Bp behauptet - dazu vorgesehen gewesen, Verlustvorträge "zu retten".

In einer Stellungnahme vom 23. Juli 2001 führt die Bp aus, dass der Hinweis der Bw in der Berufung auf § 238 HGB ihrer Ansicht nach lediglich die Klarstellung über die bilanzmäßige Darstellung immaterieller Güter nach HGB bzw RLG behandle und auf die steuerliche Beurteilung des vorliegenden Rechtsgeschäftes keinen Einfluss zu scheinen habe.

Von der Bp werde nicht die Tatsache bestritten, dass derartige Geschäfte zwischen verbundenen Unternehmen möglich seien und auch durchgeführt würden. Vielmehr werde die ungewöhnliche Verwertung, nämlich die Weiterverwertung des bereits veräußerten Know-Hows durch die Veräußerin und die Nichtverwertung dieses Know-Hows durch die Erwerberin aufgezeigt. Die Bp verwies auf die Ausführungen der Bw, wonach eine kurzfristige und rasche Verwertung des erworbenen Know-Hows durch die Erwerberin nicht angenommen haben werden können. Unter Hinweis auf den Fremdvergleich, stellte die Bp die Frage, ob es Sinn mache, mangels Verwertbarkeit Know-How iHv 27,6 Mio S zu erwerben. Die Bp wies auch darauf hin, dass die Erwerberin des Know-Hows mangels ausreichendem Kapitals (weder Eigen- noch Fremdkapital) nicht in der Lage gewesen sei, den Kaufpreis aufzubringen, weshalb die Transaktion über ein Verrechnungskonto gebucht worden sei.

Die am 3. Dezember 2001 eingebrachte Gegenäußerung enthält keine bisher nicht wiedergegebenen Argumente.

Die Berufung wurde – ohne Erlassen einer Berufungsvorentscheidung – der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Folgender Sachverhalt wurde als erwiesen angenommen und der Entscheidung zugrunde gelegt:

- Vertragspartner des Know-How-Kaufvertrages vom 18. Dezember 1995 waren die Firma WeG als Verkäuferin und die Firma S als Käuferin.
- Bis 20. Dezember 1995 (laut Firmenbuch: Antrag auf Änderung eingelangt am 24. Jänner 1996) war die Firma WeG ,
ab 20. Dezember 1995 die Firma L 100 % Gesellschafterin der Firma S.
- Die Firma W ist die Rechtsnachfolgerin der Firma A , diese die Rechtsnachfolgerin der Firma WeG und letztgenannte die Rechtsnachfolgerin der Firma S.
- Laut Punkt 4 der Vereinbarung vom 18. Dezember 1995 betrug der Kaufpreis des Know-Hows für die Produktgruppen Türmotorregler, Steuerung und Türsensoren 27,6 Mio S brutto (inkl 20 % USt), wobei die Zahlung des Gesamtbetrages in Raten erfolgen und hierüber noch eine separate Vereinbarung abgeschlossen werden sollte.

- Laut Punkt 9 der Vereinbarung vom 18. Dezember 1995 gilt die Exportenthaltungspflicht der Firma WeG nur so lange, als die Firma S eine rege Geschäftstätigkeit . . . nachweisen kann.
- Die Firma S verrichtete weder vor dem Know-How-Kauf noch danach operative Tätigkeiten. Es erfolgte keine wirtschaftliche Nutzung des erworbenen Know-Hows durch die Käuferin.
- Die Firma L (Muttergesellschaft) gewährte der Firma S (Tochtergesellschaft) im Jahr 1997 ein Gesellschafterdarlehen bzw einen Gesellschafterzuschuss iHv 1,5 Mio S und im Jahr 1998 iHv 4,15 Mio S. Mit diesem Kapital hat die Firma S im Jahr 1997 einen Betrag von 1.495.380,60 S bzw im Jahr 1998 einen Betrag von 4.388.840 S an die Firma WeG bezahlt, womit sich die Forderung aus dem Verkauf des Know-Hows um die entsprechenden Beträge verminderte.
- Mit Verschmelzungsvertrag vom 18. Februar 1999 wurden die Firmen S und F als übertragende Gesellschaften mit der Firma WeG als übernehmender Gesellschaft verschmolzen.

Diese Feststellungen ergeben sich aus dem Bp-Bericht, der Berufung vom 20. April 2001, der Stellungnahme zum Sachverhalt vom 12. Februar 2001, dem "letter of intent" vom 20. Juni 1996, der Vereinbarung vom 18. Dezember 1995, der Stellungnahme der Bp zur Berufung vom 23. Juli 2001, der Gegenäußerung der Bw vom 3. Dezember 2001 und den Firmenbuchauszügen der beteiligten Firmen.

Der festgestellte Sachverhalt war in folgender Weise zu würdigen:

Gemäß § 167 Abs 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes genügt es hierbei, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit weniger Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (vgl. z.B. VwGH 18.12.1990, 87/14/0155).

Gemäß § 119 Abs. 1 BAO sind die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offen zu legen, wobei die Offenlegung vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen muss.

Der Verwaltungsgerichtshof hat Kriterien entwickelt, unter welchen Voraussetzungen Verträge zwischen nahen Angehörigen steuerlich berücksichtigt werden können. Nach ständiger Recht-

sprechung des Verwaltungsgerichtshofes können vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechts nur als erwiesen angenommen werden und damit Anerkennung finden, wenn sie

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen,
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
- auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Der Verwaltungsgerichtshof hat auch in Fällen, in denen keinerlei familiäre Verflechtungen, sondern nur entsprechende gesellschaftsrechtliche Verflechtungen bestanden, wegen der gegebenen, besonderen Einflussmöglichkeiten auf die Vertragsgestaltung die Anwendung der Angehörigenjudikatur für geboten gehalten. Es entspricht der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, dass 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 Interessengegensatzes die Annahme nahe liegt, für eine nach außen vorgegebene Leistungsbeziehung bestehe in Wahrheit eine familienhafte Veranlassung.

Diese in der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen aufgestellten Kriterien beruhen auf der in § 21 BAO normierten wirtschaftlichen Betrachtungsweise und haben ihre Bedeutung im Rahmen der - vom Verwaltungsgerichtshof nur auf seine Schlüssigkeit zu prüfenden – Beweiswürdigung (vgl. für viele VwGH vom 29.11.2000, 95/13/0004; 28.11.2002, 2001/13/0032). Dies gilt vor allem deshalb, weil der in der Regel zwischen fremden Geschäftspartnern bestehende Interessengegensatz bei nahen Angehörigen auszuschließen ist und durch die rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten abweichend von den tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten steuerliche Folgen entsprechend beeinflusst werden könnten (vgl. aus jüngster Zeit VwGH 31.3.2003, 98/14/0164).

Im gegenständlichen Berufungsfall verkaufte die Rechtsvorgängerin der Bw (WeG) Know-How um 27,6 Mio S brutto an eine andere GmbH (S), an der sie zum Zeitpunkt des besagten Verkaufes (18. Dezember 1995) zu 100 % beteiligt war, behielt aber laut Punkt 9 einer Vereinbarung das Recht auf Verwertung des Know-Hows im Exportgeschäft, bis die Erwerberin S) eine rege Geschäftstätigkeit auf dem Exportmarkt nachweisen könne.

Wenn die Bw vorbringt, dass "derartige Transaktionen unter verbundenen Unternehmen nicht unüblich und wirksam seien, wie ja auch aus § 238 Z 1 HGB hervorgehe, wonach im Anhang in der Bilanz ausgewiesene immaterielle Vermögensgegenständen, die von einem verbundenen Unternehmen . . . erworben worden seien, anzugeben seien", so ist dem zu

entgegen, dass Verträge zwischen nahen Angehörigen, selbst wenn sie den Gültigkeitserfordernissen des Zivilrechtes entsprechen, für den Bereich des Steuerrechtes nur Anerkennung finden können, wenn sie – wie bereits oben ausgeführt – unter anderem auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären, also wenn Angehörigen-Vereinbarungen einem Fremdvergleich standzuhalten vermögen.

Es widerspricht den Erfahrungen des Geschäftslebens, wenn ein Unternehmen Know-How iHv 27,6 Mio S brutto erwirbt und dieses zum einen nicht selbst verwendet und zum anderen es der Verkäuferin bis auf weiteres zur unentgeltlichen Nutzung überläßt. Die Formulierung in Punkt 9 der Vereinbarung vom 18. Dezember 1995, wonach "dieses Recht der Firma WeG solange zustehe, bis die Firma S eine rege Geschäftstätigkeit auf dem Exportmarkt nachweisen könne" ist ungenau und nicht dazu geeignet, den Übergang des Rechts der Nutzung des Know-Hows von der Verkäuferin auf die Käuferin eindeutig und präzise zu regeln. Zwischen einander fremd gegenüberstehenden Personen ist es vielmehr üblich, Begriffe wie "rege Geschäftstätigkeit" durch eindeutig und klare, jeden Zweifel ausschließende, zB betriebswirtschaftliche Kennzahlen zu ersetzen, um etwaige künftige Auslegungsprobleme zu vermeiden. Allein daraus läßt sich erkennen, dass es den Vertragsparteien nicht wirklich daran gelegen war, den Zeitpunkt des Überganges des wirtschaftlichen Eigentums eindeutig zu fixieren, zumal die Vereinbarung vom 18. Dezember 1995 auch keine konkreten Regelungen hinsichtlich der Kaufpreiszahlung (zB Anzahl der Raten, Zeitpunkt der Ratenzahlungen, rechtliche Konsequenzen bei nicht Einhaltung der Ratenvereinbarung) enthält und die in Punkt 4 erwähnte "separate Vereinbarung" nie vorgelegt wurde.

Wenn die Bw in ihrer Gegenäußerung vom 3. Dezember 2001 ausführt, "die Vertragspartner waren unzweifelhaft eigenständige Firmen, zum einen Herr EE von der Firma D und zum anderen Herr HW von der L, beide Unternehmen waren und sind heute noch fremde, völlig unabhängige Unternehmen" ist darauf hinzuweisen, dass im gegenständlichen Berufungsfall die Fremdüblichkeit des Kaufvertrages bezüglich eines immateriellen Wirtschaftsgutes (Know-How) zwischen der Firma WeG als Verkäuferin und der Firma S als Käuferin zu beurteilen ist und nicht, ob die Unternehmen der Herren EE und HW fremde, völlig unabhängige Unternehmen sind.

Die Feststellung der Bp, wonach die Firma S weder vor dem Know-How-Erwerb noch danach operative Tätigkeiten verrichtet hat, und es sich somit für diesen angesprochenen Zeitraum um ein nicht operatives Unternehmen handelt, wird durch die Stellungnahme der Bw vom 12. Februar 2001 (Seite 3 letzter Satz) zum von der Bp festgestellten Sachverhalt von der Bw selbst bestätigt, wo diese ausdrücklich hinweist, dass sich für die Ausgliederung des Know-

How's aus der Firma WeG die Firma S angeboten habe, eine Tochtergesellschaft der Firma WeG, die zu diesem Zeitpunkt selbst nicht tätig gewesen sei.

Zu den Ausführungen der Bw betreffend Ausgliederung bzw Verkauf des Know-How's von der Firma WeG an die Firma S , wonach diese durchaus einen wirtschaftlichen Hintergrund gehabt habe und nicht wie von der Bp behauptet, dazu vorgesehen war, Verlustvorträge "zu retten", ist festzuhalten, dass ein wirtschaftlicher Hintergrund wie von der Bw behauptet wohl unbestritten vorhanden gewesen sein mag, doch ändert dies nichts an dem Umstand, dass der vorliegende Know-How-Kauf bzw Verkauf zwischen einander fremd gegenüberstehenden Personen nicht stattgefunden hätte, zumal von Seiten der Erwerberin weder die erforderlichen finanziellen Geldmittel für den Kauf des Know-How's noch ein umsetzbares Verwertungskonzept vorhanden waren.

Zu der Feststellung der Bp, wonach die Bw mangels ausreichendem Kapitals nicht in der Lage war, den Kaufpreis für das Know-How aufzutreiben, und es die Firma L war - die laut Firmenbuch ab 2. Februar 1996 100 % der Anteile der Firma S inne hatte - die dieser im Jahr 1997 einen Betrag von 1,5 Mio S und im Jahr 1998 einen Betrag von 4,15 Mio S als Gesellschafterdarlehen bzw Gesellschafterzuschuss gewährte, die in der Folge als Kaufpreistraten über ein Verrechnungskonto an die Firma WeG flossen, führt die Bw in ihrer Gegenäußerung vom 3. Dezember 2001 lediglich aus, dass es durchaus üblich sei und der Praxis entspreche, dass ein Kaufpreis über ein Verrechnungskonto gebucht werde, wenn es sich bei den Vertragspartnern um Schwestergesellschaften ein- und desselben Konzerns handle. Überdies werde erwähnt, dass sehr wohl Teilzahlungen über diese Verrechnungskonten an die Firma WeG gezahlt wurden und zwar 1997 1.495.380,60 S und im Jahr 1998 4.388.840 S, sodass die Forderung aus dem Know-How-Verkauf um diese Beträge bei der Firma WeG gemindert worden seien. Damit bestätigt die Bw die Feststellungen der Bp, wonach die Firma S mittellos war und erst durch ein Gesellschafterdarlehen bzw einen Gesellschafterzuschuss von Seiten ihrer Muttergesellschaft in die Lage versetzt wurde, das in Rede stehend Know-How zu erwerben.

Zusammenfassend gelangt der Berufungssenat zu der Auffassung, dass der in Rede stehende Verkauf von Know-How um 27,6 Mio S brutto mit dem Recht auf Weiterverwertung des Know-How's im Exportgeschäft, bis die Erwerberin eine rege Geschäftstätigkeit auf dem Exportmarkt nachweisen könne, an eine mittellose, operativ nicht tätige GmbH (S) an der die Verkäuferin (WeG) zum Zeitpunkt des Verkaufes laut Firmenbuch zu 100 % beteiligt war, von einander fremd gegenüber stehenden Personen nicht unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wäre und einem Fremdvergleich somit nicht standzuhalten vermag.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 27. Oktober 2005