



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 7

GZ. RV/1679-W/05,
miterledigt RV/3219-W/08

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., Adr.Bw, vertreten durch Münzenrieder Karner & Weinhandel KEG, 7100 Neusiedl/See, Bergäckersiedlung 6, gegen die Bescheide des Finanzamtes X., betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2000 bis 2003 sowie einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 188 BAO für die Jahre 2000 bis 2002 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw) ist Eigentümerin der Weinkellerei in Adr.Bw und vermietet das gesamte Gebäude bzw die Einrichtung sowie Maschinen an die K.KEG. Der Gewinn bzw der Verlust wird seit 1.1.2000 gemäß § 4 Abs 3 EStG 1988 ermittelt.

1. Umsatzsteuer und einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb für die Jahre 2000 bis 2002:

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung betreffend die Jahre 2000 bis 2002 wurden ua nachstehende Feststellungen getroffen (s. Bp-Bericht vom 30. Mai 2005):

"Tz 2 Mieteinnahmen:

Die Bw ist Eigentümerin der Weinkellerei in Adr.Bw. Die Bw vermietet das gesamte Gebäude bzw die Einrichtung sowie Maschinen an die K.KEG.

Ein schriftlicher Mietvertrag liegt nicht vor, die Mietenverrechnung erfolgt aufgrund mündlicher Vereinbarung. In den Jahren 1997 und 1998 wurden diesbezüglich bisher jeweils S 350.000,00 jährlich von der Bw als Mieteinnahmen zu 20% USt erklärt.

Mit 1.1.2000 erfolgte bei der Bw der Übergang der Gewinnermittlung von bisher § 4 (1) EStG auf § 4 (3) EStG (Istbesteuerung).

Die Mieten ab dem Jahre 1999 wurden jährlich in Rechnung (20%) gestellt: Die Mieteinnahmen wurden mit der Begründung aber nicht erklärt, da ein diesbezüglicher Zahlungsfluss nicht erfolgt ist.

Die W.GmbH ist zu 76% an der K.KEG beteiligt.

Die Gesellschafter der W.GmbH halten aufgrund der Aktenlage 53,20% (70% von 76%) an der K.KEG .

Die Gesellschafter der W.GmbH wiederum halten 55% der Anteile an der Bw.

Daher sind die Gesellschafter der K.KEG als Leistungsempfänger (Mieter) gleichzeitig Mehrheitsgesellschafter beim leistenden Unternehmen Bw (Vermieter).

Aufgrund der vorliegenden Aktenlage ist die K.KEG im Prüfungszeitraum nicht zahlungsunfähig gewesen.

Weiters standen im Prüfungszeitraum 2000 -2002 der tatsächlichen Auszahlung der Mieten keine rechtlichen oder wirtschaftlichen Hindernisse entgegen.

Lt. VwGH Erk. v 30.11.1993,ZI 93/14/0155 erfolgt daher ein Zufluss an Einnahmen (Umsätzen), da die Gesellschafter des Leistungsempfängers (Mieter) eine beherrschende Stellung gegenüber dem leistenden Unternehmen (Vermieter) ausüben und die K.KEG im Prüfungszeitraum nicht illiquid war.

Somit gelten die bisher nicht erklärten Mietumsätze/einnahmen als zugeflossen.

	2000 (ATS)	2001 (ATS)	2002 (Euro)
Miete 1999 zu 20% USt	350.000,00		
Miete 2000 zu 20% USt	350.000,00		
Miete 2001 zu 20% USt		350.000,00	
Miete 2002 zu 20% USt			25.435,50
Summe zu 20% USt	700.000,00	350.000,00	25.435,50

Steuerliche Auswirkungen

Zeitraum	2000 (ATS)	2001 (ATS)	2002 (Euro)
Umsatzsteuer			

<i>(000) Steuerbarer Umsatz</i>	<i>700.000,00</i>	<i>350.000,00</i>	<i>25.435,50</i>
<i>(022) 205 Normalsteuersatz</i>	<i>700.000,00</i>	<i>350.000,00</i>	<i>25.435,50</i>
<i>Einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung:</i>			
<i>(339) Einkünfte aus Gewerbebetrieb</i>	<i>700.000,00</i>	<i>350.000,00</i>	<i>25.435,50</i>

Tz 4 Markenrechte 2000:

Im Jahr 2000 wurden Markenrechte KBS. in Höhe von ÖS 3.090.000,- netto zu 20% USt von der W.GmbH gekauft und auf Basis einer Nutzungsdauer von 10 Jahren linear abgeschrieben.

Diese Markenrechte sind patentrechtlich nicht geschützt.

Abnutzbar sind Wirtschaftsgüter dann, wenn sie wegen technischen Verschleißes, wegen einer Minderung der Gebrauchsfähigkeit oder wegen Zeitablaufs (insbesondere bei Rechten) nur eine beschränkte Zeit genutzt werden können (VwGH Erk. v. 27.11.1963, 790/73).

Die bisher jährlich geltend gemachte AfA ist daher nicht zulässig.

	<i>2000 (ATS)</i>	<i>2001 (ATS)</i>	<i>2002 (Euro)</i>
<i>AfA Ber. Markenrechte</i>	<i>309.000,00</i>	<i>309.000,00</i>	<i>22.455,90</i>

Steuerliche Auswirkungen

<i>Zeitraum</i>	<i>2000 (ATS)</i>	<i>2001 (ATS)</i>	<i>2002 (Euro)</i>
<i>Einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung</i>			
<i>(330) Einkünfte aus Gewerbebetrieb</i>	<i>309.000,00</i>	<i>309.000,00</i>	<i>22.455,90</i>

Mit Bescheiden jeweils datiert vom 30. Mai 2005 betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2000 bis 2002 sowie betreffend einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung hinsichtlich Einkünfte (Verluste) aus Gewerbebetrieb gem. § 188 BAO für die Jahre 2000 bis 2002 schloss sich das Finanzamt den oa Feststellungen der Betriebsprüfung an.

Mit Eingabe vom 26. Juli 2005 (eingelangt beim Finanzamt am 29. Juli 2005) erhob der steuerliche Vertreter der Bw fristgerecht gegen die oa Bescheide Berufung.

Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt:

....ad Tz 2 Mieteinnahmen:

Die oben angeführten Mieteinnahmen seien mit folgender Begründung als zugeflossen erklärt worden:

"... Die W.GmbH ist zu 76% an der K.KEG beteiligt.

Die Gesellschafter der W.GmbH halten aufgrund der Aktenlage 53,20% (70% von 76%) an der K.KEG .

Die Gesellschafter der W.GmbH wiederum halten 55% der Anteile an der Bw.

Daher sind die Gesellschafter der K.KEG als Leistungsempfänger (Mieter) gleichzeitig Mehrheitsgesellschafter beim leistenden Unternehmen Bw (Vermieter).... "

Dies sei insofern nicht richtig, als die Gesellschafter der W.GmbH nicht wie behauptet 55% der Anteile an der Bw halten würden, sondern nur 35%. Daher seien die Gesellschafter der W.GmbH nicht in der Lage eine beherrschende Stellung gegenüber dem leistenden Unternehmen auszuüben.

Tz 4 Markenrechte 2000:

Entsprechend den Einkommensteuerrichtlinien (Rz 2292) können Markenrechte sowohl zu den abnutzbaren als auch zu nicht abnutzbaren Anlagegütern gehören.

Gemäß VwGH (92/13/0297) seien Schutzrechte eher nicht abnutzbar, wenn das Schutzrecht für sich wesentliche wertstiftende Komponente ist:

Rechtssatz: "Ist der Firmenwert im gegenständlichen Fall überwiegend durch die auf Grund des Apothekengesetzes geschützte Stellung bedingt, so ist auf Grund der durch das Apothekengesetz normierten Bedarfsprüfung und des daraus resultierenden Konkurrenzschutzes die Nichtabsetzbarkeit des Firmenwertes anzunehmen. Auf Grund dieser Bedarfsprüfung besteht die geschützte Stellung auch dann, wenn im städtischen Bereich dem Kunden mehrere Apotheken zur Verfügung stehen."

Im gegenständlichen Fall (Verkauf von Weinflaschen an den Lebensmittelhandel) ist der Wert des übertragenden Wirtschaftsgutes ("Markenrecht") aber eben nicht durch den Schutzcharakter bedingt.

Aus betriebswirtschaftlicher Sicht sind die vorhandenen Leistungen im Lebensmittelhandel wesentlich bedeutender (wertvoller) als der Markenschutz.

Nach Meinung der steuerlichen Vertretung wäre der Schutzcharakter eines Markenrechtes erst dann als überwiegend wertstiftend zu bezeichnen, wenn ein Bedarf nach dem Produkt (zB aufgrund der Bekanntheit)) grundsätzlich gegeben wäre, und die Übertragung des Wertpotentials bloß durch die Übertragung des Schutzrechtes erfolgen würde. Dies sei aufgrund der geringen betriebswirtschaftlichen Markenstärke der KM. allerdings nicht gegeben.

Aus diesen Überlegungen heraus sei die steuerliche Vertretung der Bw der Meinung, dass das gegenständliche Markenrecht abschreibungsfähig sei und dem oa angeführten Begehren sei daher stattzugeben.

Die Berufung wurde ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

2. Umsatzsteuer für das Jahr 2003:

Mit Bescheiden jeweils datiert vom 18. Jänner 2008 wurde das Verfahren gemäß § 303 Abs 4 BAO wieder aufgenommen und mit gleichem Datum ein neuer Sachbescheid betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2003 erlassen. Begründend wurde ausgeführt, dass betreffend des Zuflusses der Mieteinnahmen und der Nichtanerkennung der Abschreibung der Markenrechte auf die Begründung zu den Vorjahresbescheiden (BP-Bericht für die Jahre 2000 bis 2003) und die Vorhalteverfahren für die Jahre 2003 -2005 verwiesen werde. Der Übergangsverlust sei in Höhe von € 8.062,03 berücksichtigt worden.

Mit Bescheid vom 24. Jänner 2008 ist der Bescheid vom 18. Jänner 2008 gemäß § 293 BAO berichtigt worden. Begründend wurde ausgeführt, dass die Vorsteuer irrtümlich nicht berücksichtigt worden sei.

Mit Eingabe vom 22. Februar 2008 erhob der steuerliche Vertreter der Bw gegen den Bescheid betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2003 (datiert vom 24. Jänner 2008) Berufung. Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass die Umsatzsteuernachforderung in Höhe von € 5.087,10 aus der Unterstellung des Zuflusses von Mieteinnahmen in Höhe von € 25.435,50 resultieren würde. Die Feststellung der BP sei insofern nicht richtig, als die Gesellschafter der K.KEG nicht wie behauptet 55 % der Anteile an der Bw halten würden, sondern nur 35%.

Daher sei die Behauptung, dass die Gesellschafter der K.KEG als Leistungsempfänger (Mieter) gleichzeitig Mehrheitsgesellschafter beim leistenden Unternehmen der Bw (Vermieterin) seien, unrichtig. Eine behauptete beherrschende Stellung würde nicht vorliegen.

Es sei daher aus den dargelegten Gründen der Berufung stattzugeben.

Die Berufung wurde ebenfalls ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem UFS direkt zur Entscheidung vorgelegt.

In dem am 23. Juni 2009 im Zuge des Verfahrens vor dem UFS abgehaltenen Erörterungsgespräch an dem sowohl der steuerliche Vertreter der Bw sowie die Amtspartei teilgenommen haben wurde niederschriftlich Nachstehendes festgehalten:

"Die Bw. wurde 1997 gegründet und die Gesellschafterverhältnisse stellen sich wie folgt dar:

M.K.	<i>Ehefrau von Mag.K.</i>
W.F.	<i>im internationalen Bereich tätig, sollte Kunden bringen; wer Kontakt hergestellt hat, ist Herrn Mag.K. nicht mehr in Erinnerung</i>
J.W.	<i>Beruf Autobuschauffeur</i>
E.W.	<i>Ehefrau von J.W.</i>
R.W.	<i>Bruder von J.W.</i>
P.M. D.M.	<i>Cousine und Cousin</i>
J.M.	<i>Vater von D.M. und Bruder von E.W.</i>
P.M. und C.M.	<i>sind Geschwister und deren Vater ist der Bruder von J.M.</i>

Mag.K. führt aus, dass Herrn W.F. deswegen (abweichend vom Gesellschaftsvertrag) kein Gewinnanteil zugewiesen wurde, weil er sich nicht genügend in das Firmengeschehen eingebunden hat und sich auch geschäftlich anderweitig orientiert hat. Die anderen Gesellschafter haben das zur Kenntnis genommen, weil es nicht störend war. Zudem wäre eine rechtliche Verfolgung wegen geschäftsschädigender Handlungen des Gesellschafters nur ein langwieriger und schwieriger Prozess gewesen.

Mag.K. führt weiter aus, dass die Immobilie (Mitgegenstand) Mitte der 80er Jahre (vor dem Weinskandal) überdimensioniert errichtet worden ist und für die Struktur des Nordburgenlandes einfach zu groß war. Die Kellerei wurde 1997 von der Bank Burgenland und WIBAG um ca. 6 Mill. (davon Grund und Boden 1,25) gekauft.

Vertreter der Amtspartei bringt vor, dass es eben keinen schriftlichen Mietvertrag gegeben hat, in welchem die wesentlichsten Vertragspunkte wie Dauer und Pflichten festgehalten worden wären, um eben im Fall der Fälle auch rechtliche Schritte durchsetzen hätte können.

Mag.K. hält dem entgegen, dass die Bw. die Angst gehabt hätte, dass die Immobilie ohne operativem Geschäft erheblich an Wert verloren hätte und man hat gehofft, dass es trotz der Probleme zu den Mitzahlungen kommen wird. Die Mieterin (K.KEG) war insofern nur liquid, als dass die Liquidität durch Gesellschafterzuschüsse laufend hergestellt worden ist. Die laufenden Ausgaben wie Mitarbeiter, Lieferanten usw. wurden getätigt. Sie war zum Zeitpunkt der Prüfung nicht zahlungsunfähig. Aus der Sicht der Bw. war es sinnvoll, zuzuwarten und keine rechtlichen Schritte gegen die Mieterin zu unternehmen.

2. Markenrechte und Abschreibung:

Mag.K. wiederholt die in der Berufung vorgebrachte Argumentation, dass der Schutzcharakter eines Markenrechts erst dann als überwiegend wertstiftend zu bezeichnen ist, wenn ein Bedarf nach dem Produkt (z.B. aufgrund der Bekanntheit) grundsätzlich gegeben wäre, und die Übertragung des Wertpotentials bloß durch die Übertragung des Schutzrechts erfolgt. Dies ist aufgrund der geringen betriebswirtschaftlichen Markenstärke der Kaisergarten-Marke allerdings nicht gegeben.

Ergänzend wird von Mag.K. vorgebracht, dass der Schutzcharakter darin besteht, dass kein anderer auf dem Markt mit der Marke KM. agieren kann. Das wird auch von den Supermärkten und internationalen Abnehmer (mit Exklusivrechten), in welchen die Marke Kaisergarten überwiegend verkauft wurde, auch erwartet. Das wertstiftende Element ist, dass ich entsprechende Listungen (Supermärkte) oder Geschäftsbeziehungen (internationale Abnehmer) habe.

Vertreter der Amtspartei *bringt vor, dass, wenn man sich auf die Definition der abnutzbaren Wirtschaftsgüter zurückbesinnt, dann geht es um den Verbrauch durch die betriebsgewöhnliche Abnutzung. Alle anderen Umstände (wie z.B. Absatzeinbruch in Deutschland) wären in Form einer außergewöhnlichen Abnutzung zu berücksichtigen.*

Mag.K. *bringt dagegen vor, dass das wertstiftende Element vorwiegend in den Geschäftsbeziehungen liegt und die nützen sich ab (nicht länger als 10 Jahre). "*

Über die Berufung wurde erwogen:

1.) Einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem. § 188 BAO hinsichtlich der Jahre 2000 bis 2002:

Der UFS geht von nachstehendem Sachverhalt aus:

Die Bw ist Eigentümerin der Weinkellerei und vermietet das gesamte Gebäude bzw die Einrichtung sowie die Maschinen an die K.KEG. Es liegt kein schriftlicher Mietvertrag vor und die Verrechnung der Mieten erfolgt auf Grund einer mündlichen Vereinbarung. Ab dem Jahr 1999 wurden die Mieten jährlich in Rechnung (20% USt) gestellt. Mieteinnahmen wurden nicht erklärt, da ein diesbezüglicher Zahlungsfluss nicht erfolgt ist.

▪ Gesellschafter der Bw. sind:

Namen	lt Gesellschaftsvertrag	lt. Erkl. ab 1997
M.K.	25%	25%
W.F.	25%	0%
J.W.	5%	10%
E.W.	5%	10%
R.W.	5%	10%
D.M.	10%	10%
P.M.	25%	12,5%
J.M.	0%	10%
C.M.	0%	12,5%

▪ Gesellschafter der K.KEG sind:

W.GmbH	unbeschränkt haftender Gesellschafter 76%
I.G.	24%

▪ Gesellschafter der W.GmbH sind lt. Firmenbuch:

Gesellschafter	Stammeinlage	hierauf geleistet
K.OEG	ATS 300.000	ATS 300.000
J.M.	ATS 100.000	ATS 100.000
J.W.	ATS 50.000	ATS 50.000
R.W.	ATS 50.000	ATS 50.000

- Persönlich haftende Gesellschafter der K.OEG sind lt. Firmenbuch:

M.K. und
A.M.

Rechtliche Würdigung:

Gemäß § 19 Abs 1 erster Satz EStG 1988 sind Einnahmen in jenem Kalenderjahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind.

Zugeflossen ist eine Einnahme dann, wenn der Empfänger über sie rechtlich und wirtschaftlich verfügen kann, sobald er also die volle Verfügungsmacht über sie erhält (vgl. *Doralt*, EStG ⁴, § 19 Tz 8).

Damit sind die Tatbestandsmerkmale offengelegt:

Ein Zufluss im Sinne der steuerlichen Vorschriften liegt immer dann vor, wenn Geld oder geldwerte Vorteile so in die Steuersubjektsphäre gelangen, dass ein Stpfl darüber tatsächlich (wirtschaftlich) frei verfügen kann und dadurch wirtschaftlich bei ihm ein Vermögenszuwachs eintritt.

- Objektivität: Um diesem Tatbestandsmerkmal zu entsprechen – denen subjektive Elemente fehlen – muss ein Stpfl durch objektive Umstände in die Lage versetzt werden, über Geld oder geldwerte Vorteile frei zu verfügen. Die subjektive Kenntnis des Stpfl von einer eingeräumten Verfügungsmacht ist nicht maßgebend, "andernfalls hinge nämlich die zeitliche Zuordnung von Einnahmen bei einem vorübergehend abwesenden Stpfl vom Zufall ab, wann er von den erzielten Einnahmen erfährt".

Auch ist es gleichgültig, ob ein Stpfl, dem über Geldwerte Verfügungsmacht eingeräumt wurde, auch tatsächlich davon Gebrauch macht, weshalb es auch nicht möglich ist, den Zeitpunkt des Zufließens dadurch hinauszuschieben, dass keine Verfügungsmaßnahmen gesetzt werden (vgl. *Taucher*, Das Zufluß-Abfluß-Prinzip im Einkommensteuerrecht, S 20).

- Tatsächlichkeit: Die tatbestandsmäßige Anknüpfung an die "Tatsächlichkeit" hat zur Folge, dass dem rechtlichen Moment der Fälligkeit keine rechtserhebliche Bedeutung zukommt. Sie ist für die Frage, wann Geld oder geldwerte Vorteile steuerlich zugeflossen sind, ohne Belang.

Geldmittel und Geldwerte können somit sowohl vor als auch nach der Fälligkeit eines zivilrechtlichen Anspruches zufließen. Erhaltene Vorschüsse, Vorauszahlungen bzw Nachzahlungen, auch wenn damit (erst zu erbringende bzw schon erbrachte) Leistungen mehrerer Jahre abgegolten werden, sind demnach dem Kalenderjahr zeitlich zuzuordnen, in dem sie zugeflossen sind. Damit erweisen sich auch Überlegungen hinsichtlich einer wirtschaftlichen Zugehörigkeit als überflüssig. Schließlich wird durch die "Tatsächlichkeit" als rechtserhebliches Moment ausgeschlossen, dass ein "Zufließen" fingiert werden kann. Die Erlangung der (wirtschaftlichen) Verfügungsmöglichkeit ist nämlich nur nach tatsächlichen Gegebenheiten zu beurteilen, sofern nicht der Gesetzgeber selbst aus gewinnermittlungsrechtlichen Überlegungen abweichende Anordnungen getroffen hat. Folgt man dieser Auffassung, so können fiktive, tatsächlich nicht erzielte, jedoch durch Ausnutzung vorgefundener Chancen bzw Vermögensnutzung erzielbar gewesenen "Geldvorteile" nie als Einnahmen iSd § 19 eingestuft werden und somit nie bei der Einkunftsermittlung zum Ansatz gelangen (vgl. *Taucher*, Das Zufluß-Abflußprinzip im Einkommensteuerrecht, S 21).

- Erlangung wirtschaftlicher Verfügungsmacht: Die freie Verfügungsmöglichkeit über "Geldwerte" tatsächlich (wirtschaftlich) erlangt zu haben als tatbestandsmäßige Voraussetzung erfordert die Einräumung der tatsächlichen Dispositionsbefugnis über Geld oder geldwerte Vorteile. Diese liegt vor, wenn ein Stpfl über "Geldwerte" tatsächlich im eigenen Namen und für eigene Rechnung verfügen kann. Insbesondere bei Sach(güter)übertragungen mit der Erlangung des wirtschaftlichen Eigentums iSd § 24 BAO begründet. Dies bedeutet, dass durchlaufende Gelder (Fremdgelder eines Rechtsanwaltes)- das sind jene Beträge, die ein Stpfl von einem Auftraggeber erhält, um sie künftig für ihn auszugeben – ebenso wie die von einem Verwahrer iS § 957ff ABGB in "Obsorge" übernommenen "Geldwerte" nie den Empfängern als zugeflossen zugerechnet werden können.

Geld oder geldwerte Vorteile sind demnach einem Stpfl ab dem Zeitpunkt zugeflossen, ab dem sie so in seine Steuersubjektsphäre gelangen, dass er über die Geldwerte tatsächlich frei verfügen kann – insbesondere wirtschaftliches Eigentum, Rechtsbesitz oder wirtschaftliche Innehabung erlangte – und dadurch ein wirtschaftlicher Vermögenszugang durch unmittelbare Vermögensvermehrung oder Ersparnis von Ausgaben eingetreten ist, somit ab dem Zeitpunkt der Erlangung des wirtschaftlichen Eigentums oder der Einsparung von Ausgaben (Fälligkeit der Nutzungsentgelte oder Inanspruchnahme (Konsumation) der übertragenen Rechte). Diesem Zeitpunkt entspricht in der Regel der Zeitpunkt des Eintritts des aus der einkunftsbezogenen Leistungsbeziehung resultierenden Leistungserfolges (vgl. *Taucher*, Das Zufluß-Abflußprinzip im Einkommensteuerrecht, S 22f).

Im Erkenntnis vom 30.11.1993, ZI 93/14/0155 führt der Verwaltungsgerichtshof aus:

"Ein Betrag ist dem Abgabepflichtigen dann als gemäß § 19 Abs 1 EStG 1988 zugeflossen anzusehen, wenn er über den Betrag rechtlich und wirtschaftlich verfügen kann, mag er ihm vom Schuldner auch nur gutgeschrieben worden sein. Ist der Abgabepflichtige gleichzeitig Mehrheitsgesellschafter jener GmbH, die sein Schuldner ist, ist der Zufluss grundsätzlich anzunehmen, sobald die Forderung fällig ist, vorausgesetzt, dass die GmbH nicht zahlungsunfähig ist. Diese Sicht gebietet der beherrschende Einfluss des Mehrheitsgesellschafters der GmbH, weil die Gesellschafterversammlung dem Geschäftsführer gegenüber weisungsbefugt ist (vgl Reich-Rohrwig, Das österreichische GmbH Recht, 125); andernfalls hätte es der Mehrheitsgesellschafter, der auch Gläubiger der Gesellschaft ist, in der Hand, den Gewinn der Gesellschaft zu kürzen, ohne die entsprechenden Beträge selbst versteuern zu müssen (vgl. in diesem Sinn die Ausführungen in Herrmann/Heuer/Raupach, Einkommen- und Körperschaftsteuergesetz Kommentar 20, Rz 62 zu § 11 dEStG). Zu diesem Ergebnis führt auch die notwendige Gleichbehandlung mit Verhältnissen eines Steuerpflichtigen, dem ein für ihn fremder Gläubiger gegenübersteht. Einem solchen gegenüber wird der Abgabepflichtige in der Regel auf der Einräumung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht über die ihm zustehenden Beträge bestehen. Im Übrigen fließen etwa einem Alleingesellschafter bzw einem beherrschenden Gesellschafter auch Gewinnansprüche bereits mit der Beschlussfassung über die Gewinnverteilung zu (vgl Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar 2, Tz 30 zu § 19 unter "Gewinnanteile", mit weiterem Nachweis)."

Nach Ansicht der Betriebsprüfung sind die Gesellschafter der K.KEG als Leistungsempfänger (Mieter) gleichzeitig Mehrheitsgesellschafter der Bw (Vermieter). Die Gesellschafter der W.GmbH, (unbeschränkt haftender Gesellschafter der K.KEG) halten laut Feststellungen der Betriebsprüfung lt. Beilage zur Erklärung der Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem. § 188 BAO 55 % der Anteile an der Bw.

In der Berufung bringt der steuerliche Vertreter der Bw dagegen vor, dass die Gesellschafter der W.GmbH nicht wie von der Betriebsprüfung behauptet 55% der Anteile an der Bw halten würden, sondern nur 35%. Daher seien die Gesellschafter der W.GmbH nicht in der Lage eine beherrschende Stellung gegenüber dem leistenden Unternehmen auszuüben.

Maßgebend für die Verteilung des Gesellschaftsgewinnes sind grundsätzlich die Vereinbarungen zwischen den Gesellschaftern, insbesondere jene des Gesellschaftsvertrages (VwGH 27.4.00,96/15/0185; 29.5.1990,90/14/0002; 7.2.89,86/14/0162; 7.2.89, 86/14/0121; EStR 5883 mwN), allenfalls auch die tatsächliche Gewinnaufteilung (VwGH 29.5.90,90/14/002 zum Veräußerungsgewinn einer Liegenschaft im bürgerlichen Eigentum eines Gesellschafters; EStR 5945). Bei nicht durch eine Nahebeziehung verbundenen Vertragspartnern kann üblicherweise davon ausgegangen werden, dass eine Vereinbarung über die Gewinnverteilung dem Beitrag der Gesellschafter zur Erreichung des Gesellschaftszweckes entspricht (VwGH 26.4.06, 2001/14/0196; EStR 5888)....(s. *Jakom/Baldauf* EStG § 23 Rz 211).

Bw	Gewinnverteilung der Bw lt. Erklärung	W.GmbH	Gewinnverteilung
----	---------------------------------------	--------	------------------

M.K.	25%	M.K.	30%
J.W.	10%	J.W.	20%
R.W.	10%	R.W.	10%
J.M.	10%	J.M.	10%
Summe	55%		70%

Der UFS vertritt daher aufgrund der oa Darstellung die Meinung, dass im konkreten Fall die Gesellschafter der K.KEG als Leistungsempfänger (Mieter) gleichzeitig Mehrheitsgesellschafter beim leistenden Unternehmen (= Bw, Vermieterin) sind und damit in der Lage eine beherrschende Stellung gegenüber dem leistenden Unternehmen auszuüben und die Mieterin zum gegenständlichen Zeitpunkt nicht zahlungsunfähig gewesen ist.

Diese Ansicht wird auch durch die Aussage des steuerlichen Vertreters im Zuge des Erörterungsgesprächs, dass die Mieterin (K.KEG) die laufenden Ausgaben für Mitarbeiter und Lieferanten getätigt hat, demgegenüber aber die Mietzahlungen an die Bw nicht geflossen sind, unterstützt.

Darüberhinausgehend wird nach Ansicht des UFS der herrschende Einfluss auch noch durch die im Zuge des Erörterungsgesprächs dargelegten verwandtschaftlichen Verflechtungen der Familien W. und M. (s. UFS-Akt, NS vom 23. Juni 2009) unterstrichen.

Den Ausführungen des steuerlichen Vertreters der Bw, dass die Mieterin nur insofern liquid gewesen ist, als die Liquidität durch Gesellschafterzuschüsse laufend hergestellt worden ist und die laufenden Ausgaben für Mitarbeiter und Lieferanten getätigt worden sind, steht den oa Ausführungen nicht entgegen. Denn eine bloße Zahlungsstockung, dh. vorübergehender und kurzzeitiger Mangel an Zahlungsmittel, der durch alsbaldige Mittelbeschaffung – wie etwa durch kurzfristig mögliche Verwertung vorhandener Aktiva oder Aufnahme eines Überbrückungskredites – wieder behebbar ist, stellt keine Zahlungsunfähigkeit dar (vgl. VwGH 29.7.1997, 95/14/0014). Zahlungsunfähigkeit setzt dauerndes Nichtzahlenkönnen voraus. Zahlungsunfähigkeit wurde vom steuerlichen Vertreter der Bw auch nicht vorgebracht.

Nach Meinung des UFS ist daher aufgrund der oa Ausführungen davon auszugehen, dass die an die K.KEG jährlich in Rechnung gestellten Mieten der Bw zugeflossen und die Mieteinnahmen den Jahren der Rechnungsausstellung und Fälligkeit zuzuordnen sind. Den Feststellungen der Betriebsprüfung und den hieraus gezogenen rechtlichen Schlussfolgerungen wird daher gefolgt.

Darüberhinaus würde nach Meinung des UFS eine Vereinbarung in der die Mieten zwar in Rechnung gestellt wurden, jedoch die Einnahmen in Höhe von jährlich ATS 350.000,00 bzw

€ 25.435,50 über einige Jahre nicht geflossen sind, zwischen fremden Dritten ohne rechtliche Schritte zur Geltendmachung der ausstehenden Forderungen nicht standhalten.

Mildtätigkeit ist als Beweggrund kaufmännischen Handelns nach allgemeiner Erfahrung im Regelfall auszuschließen (zB VwGH 20.12.2006, 2002/13/0130). Somit kann davon ausgegangen werden, dass Rechtsbeziehungen zwischen Fremden so gestaltet werden, dass sie das tatsächliche Geschehen im Wirtschaftsleben widerspiegeln, sich also die Geschäftspartner "nichts schenken wollen". Dieser Interessensgegensatz fehlt vielfach bei Leistungsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen und sonst einander Nahestehenden (s. *Jakom/Lenneis* EStG, 2009, § 4 Rz 331).

Ein Interessensgegensatz, wie er unter Fremden besteht, kann insbesondere bei Personen, die zueinander in einem besonderen persönlichen Naheverhältnis stehen, fehlen, also zB bei Angehörigen iSd § 25 BAO wie Ehegatten, Lebensgefährte und dessen Kinder, nahe Verwandte, Verschwägerter sowie Wahl- oder Pflegeeltern und –kinder, aber auch etwa bei Verlobten und eng Befreundeten. (s. *Jakom/Lenneis* EStG, 2009, § 4 Rz 331)

Die vom steuerlichen Vertreter im Erörterungsgespräch getätigte Aussage, dass *"es aus Sicht der Bw sonnvoll war, zuzuwarten und keine rechtlichen Schritte gegen die Mieterin zu unternehmen"*, macht deutlich, dass es durch die familiären Verflechtungen der Gesellschafter der Mieterin und der Gesellschafter der Vermieterin eine enge Verknüpfung der beiderseitigen Interessen gegeben hat. Eine Verknüpfung, die es nur bei Personen gibt, die zueinander in einem besonderen Naheverhältnis stehen (wie im vorliegenden Fall Ehefrau, Bruder, Söhne, Cousin und Cousine usw.)

2 Umsatzsteuer für die Jahre 2000 bis 2003:

Gemäß § 17 UStG 1994 entsteht bei der Ist-Besteuerung die Steuerschuld (für Leistungen) mit Ablauf des Kalendermonats, in dem die Entgelte vereinnahmt worden sind.

Die Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten entspricht dem einkommensteuerlichen Prinzip der Besteuerung nach Maßgabe des Zuflusses. Judikatur und Lehre zum einkommensteuerlichen Zuflussprinzip sind daher auf die Umsatzsteuer übertragbar.

Vereinnahmung liegt danach in dem Zeitpunkt vor, in dem der Unternehmer über den Wert der Gegenleistung rechtlich und wirtschaftlich verfügen kann (s. *Ruppe*, UStG ³, 3 17 tz 27, Tz 32 ff).

Es sind daher – wie von der Betriebsprüfung festgestellt – die oa Einnahmen den Jahren der Rechungsausstellung zuzuordnen.

Die Berufung war daher aus den zu 1.1. angeführten Punkten abzuweisen.

3. Markenrechte:

Im Jahr 2000 (Rechnung datiert vom 1.11.2000 s. Vlg.Akt 1999/ Bl.1) erwarb die Bw die patentrechtlich nicht geschützten Markenrechte KBS. um ATS 3.090.000,00 + 20% USt von der W.GmbH.

Strittig ist daher, ob für die Markenrechte eine Abschreibung für Abnutzung zulässig ist.

Rechtliche Würdigung:

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

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

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

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

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

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

Die Absetzung für Abnutzung kommt, wie sich aus der in § 7 Abs. 1 EStG 1988 normierten Verteilung auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer ergibt, nur für abnutzbare Wirtschaftsgüter in Betracht, nicht abnutzbares Anlagevermögen kann lediglich

außerplanmäßig, etwa in Folge wirtschaftlicher Entwertung, auf den niedrigeren Teilwert abgeschrieben werden.

Der Abnutzung unterliegen nach herrschender Lehre und Rechtsprechung solche Wirtschaftsgüter, "deren Wert durch die Benutzung bzw den Zeitablauf allmählich aufgezehrt wird, sei es, dass sie durch den Verbrauch in ihrer Substanz immer mehr vermindert und schließlich gänzlich aufgebraucht werden oder dass sie durch ihre Verwendung und Nutzung bzw den Zeitablauf in ihrer Gebrauchsfähigkeit immer mehr herabgesetzt werden, bis sie schließlich die Fähigkeit, nutzbringend verwendet zu werden, in einem so hohen Maße eingebüßt haben, dass ihre weitere betriebliche Verwendung nicht mehr zweckmäßig erscheint. Es sind dies Wirtschaftsgüter, die durch die bestimmungsgemäße Benutzung technisch oder wirtschaftlich verschleßen oder durch Zeitablauf wertlos werden" (VwGH 5.7.1994, 91/14/0110). Zeitlich bedingt kann der Wertverzehr bei bestimmten Rechten sein. Dieser zeitliche (rechtliche) Wertverzehr kann langsamer oder auch rascher als der wirtschaftliche sein. Unbefristete Rechte gehören in der Regel zum nicht abnutzbaren Anlagevermögen (vgl. *Doralt/Mayr*, EStG⁶ (1.9.2001), § 6 Tz 158,159,228).

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

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

In wirtschaftlicher Hinsicht versteht man unter einer (Getränke bzw Wein-) Marke ein immaterielles Wirtschaftsgut, dessen wirtschaftlicher Gehalt über den bloßen Namen hinausgehend darin besteht, dass der Konsument mit der Getränkemarke ein bestimmtes Genussmittel (Geschmack, Geruch, Farbe, Flasche, Verpackung etc.) verbindet, und dessen wirtschaftlicher Wert darin besteht, mit dem hinter einer bestimmten Marke stehenden Produkt aufgrund der Akzeptanz beim Konsumenten höhere Deckungsbeiträge als mit Vergleichsprodukten zu erwirtschaften.

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

technische oder wirtschaftliche Abnutzung Rechnung zu tragen. Eine derartige außergewöhnliche wirtschaftliche Abnutzung liegt dann vor, wenn in Folge außergewöhnlicher Umstände die wirtschaftliche Nutzbarkeit des Markenrechtes gesunken ist.

Wenn der steuerliche Vertreter der Bw in der Berufung und auch im Zuge des Erörterungsgespräches vorbringt, dass der Schutzcharakter eines Markenrechts erst dann als überwiegend wertstiftend zu bezeichnen wäre, wenn ein Bedarf nach dem Produkt (zB aufgrund der Bekanntheit) grundsätzlich gegeben wäre, und die Übertragung des Wertpotentials bloß durch die Übertragung des Schutzrechtes erfolgen würde und dies aufgrund der geringen betriebswirtschaftlichen Markenstärke der KM. nicht gegeben sei, dann muss dem nach Ansicht des UFS entgegengehalten werden, dass damit eine kontinuierliche Wertminderung der Markenrechte nicht aufgezeigt werden kann, denn für den Fall, dass in Folge außergewöhnlicher Umstände zB ein Absatzeinbruch die wirtschaftliche Nutzbarkeit des Markenrechts sinkt, könnte diesem Umstand gegebenenfalls durch eine Teilwertabschreibung oder durch Absetzung für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung Rechnung getragen werden.

Außergewöhnliche Umstände die eine Teilwertabschreibung bzw eine Absetzung für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung rechtfertigen würden, wurden konkret seitens der steuerlichen Vertretung nicht geltend gemacht bzw finden sich im Akt auch keine Anhaltspunkte dafür.

Aus den oa Gründen ist daher eine Abschreibung für Abnutzung nicht zulässig.

Es war daher aus oa Gründen spruchgemäß zu entscheiden.

Ergeht auch an Finanzamt

Wien, am 14. Juli 2009