

# TE Vwgh Erkenntnis 2020/11/27 Ra 2019/15/0162

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 27.11.2020

## Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag

## Norm

BAO §24

BAO §24 Abs1

EStG 1988 §2 Abs1

KStG 1988 §8 Abs2

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn, die Hofrätin Dr. Büsser, die Hofräte Mag. Novak und Dr. Sutter sowie die Hofrätin Dr.in Lachmayer als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag. Engenhart, über die Revision der X KG, Rechtsnachfolgerin der S GmbH, Rechtsnachfolgerin der X GmbH in W, vertreten durch die Deloitte Tax Wirtschaftsprüfungs GmbH in 1010 Wien, Renngasse 1/Freyung, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 19. Dezember 2018, Zl. RV/5100076/2014, betreffend Körperschaftsteuer 2008 und 2009, zu Recht erkannt:

## Spruch

Die Revision wird als unbegründet abgewiesen.

## Begründung

1 Die Revisionswerberin ist - wie sich aus den (teilweise dislozierten) Feststellungen des Bundesfinanzgerichts (BFG) in Übereinstimmung mit den Revisionsausführungen zum Sachverhalt ergibt - die österreichische Handelsgesellschaft eines Konzerns. Im Zuge einer Konzernrestrukturierung wurde aus der in Österreich ansässigen Vorgängergesellschaft mit Spaltungsstichtag 31. März 2007 zunächst der Immobilienbereich vom „Handelsbetrieb/Marken“ und sodann zum Stichtag 30. September 2007 von diesem der revisionsgegenständliche Handelsbetrieb abgespalten. Die Markenrechte verblieben bei der bisherigen Gesellschaft, der nunmehrigen M GmbH.

2 Mit 25. September 2007 überführte die M GmbH sämtliche Markenrechte in eine im selben Jahr errichtete Betriebsstätte in Malta, wohin sie mit 15. Jänner 2008 auch ihren Ort der Geschäftsleitung verlegte.

3 Zwischen der Revisionswerberin und der M GmbH wurden Lizenzverträge abgeschlossen, die die Revisionswerberin dazu berechtigen, gegen eine (umsatzabhängige) Lizenzgebühr die Marken der M GmbH für Werbe- und Marketingmaßnahmen im Zusammenhang mit dem operativen Geschäft zu verwenden.

4 Nach Durchführung einer Außenprüfung setzte das Finanzamt die Körperschaftsteuer für die Jahre 2008 und 2009 (neu) fest. Die Außenprüfung habe ergeben, dass die Lizenzentgelte gesamthaft der revisionswerbenden Gesellschaft als wirtschaftlicher Eigentümerin der Marken zuzurechnen seien, womit auch die von ihr geltend gemachten Lizenzzahlungen an die M GmbH steuerlich nicht anzuerkennen seien. Die Revisionswerberin habe die Markenrechte geschaffen, die im Zuge ihrer Abspaltung mit einem Gesamtwert von 383,5 Mio € bewertet worden seien; die Entscheidungen betreffend Verwendung, Kreation, Bewerbung und Lizenzierung der Markenrechte lägen weiterhin bei den Entscheidungsträgern der operativen revisionswerbenden Gesellschaft am österreichischen Konzernstandort. Die maltesische Geschäftsführung sei zwar zu Terminen mit Werbeagenturen in Österreich anwesend, ihre Tätigkeit gehe jedoch tatsächlich über Support und Administratives nicht hinaus. Ziel der gewählten Konstruktion sei ein steuersparender Effekt gewesen, wobei die tatsächliche Ertragsbesteuerung der Lizenzeinkünfte in Malta 5% betragen habe.

5 Dagegen erhob die Revisionswerberin Beschwerde. Die Markenrechte und Lizenzeinkünfte seien nicht ihr, sondern der M GmbH zuzurechnen. Alleingesellschafterin der M GmbH sei eine Gesellschaft, deren Alleingesellschafterin eine andere Gesellschaft sei, an der die Revisionswerberin 99,5% halte. Die M GmbH habe die revisionsgegenständlichen Marken selbst geschaffen, da zunächst der Immobilien- und sodann der Handelsbereich zur funktionellen Trennung und Haftungsbegrenzung von der bisherigen gemeinsamen Gesellschaft abgespalten worden, die Markenrechte aber in der Gesellschaft verblieben seien. Die M GmbH trage auch insofern die Kosten der Markenpflege, als in den Lizenzvereinbarungen eine Bewerbungspflicht für die Lizenznehmer enthalten sei und sie dafür niedrigere Lizenzgebühren verrechne. Die Marken seien auf den Namen der M GmbH registriert und eingetragen, die auch deren Schutz auf internationaler Ebene betreibe, die Eigentümerfunktion ausübe und das Eigentümerrisiko trage.

6 Mit dem angefochtenen Erkenntnis wies das BFG nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung die Beschwerde ab. Begründend führte es aus, im Prüfungszeitraum sei ausschließlich eine Mitarbeiterin der M GmbH mit Markenverwaltung, Registrierung und Markenführung sowie mit der Überwachung von Markenaktivitäten und dem Entwurf von Lizenzverträgen und ein Mitarbeiter der M GmbH mit der Rechtsberatung beschäftigt gewesen. Alle anderen Angestellten - bis auf eine Mitarbeiterin mit 40 Wochenstunden für Buchhaltung und Finanzen - seien Teilzeitkräfte gewesen. Nach den Meldungen der M GmbH an die Behörden in Malta sollten sich ihre Tätigkeiten auf Unterstützungsdiensleistungen und Market-Research beschränken. Die Lohn- und Gehaltszahlungen hätten 2008 insgesamt 91.791,0 € und 2009 insgesamt 77.008,10 € betragen und sich auf acht Personen verteilt. Die Werbelinie werde durch ein Zweijahresbriefing des Konzerns vorgegeben und beruhe auf den Anforderungen der Lizenznehmer. Die Brand Manager der M GmbH nähmen am Prozess teil, die Entscheidungen würden jedoch von den Organen der Revisionswerberin getroffen.

7 Der Gehaltsaufwand für ein Unternehmen, das ein Unternehmensvermögen von fast 400 Millionen € an Markenrechten verwalten und als (auch wirtschaftlicher) Eigentümer dieser Wirtschaftsgüter fungieren solle, stehe in keinem Verhältnis zu den damit verbundenen Aufgabenstellungen. Der geringfügige Gehaltsaufwand, der sich größtenteils auf Teilzeitkräfte verteile, lasse sich nur damit erklären, dass alle maßgebenden Markenverwaltungs-, -erhaltungs- und -bewirtschaftungsaufgaben wie schon bisher entweder von Konzerngesellschaften (im Wege der konzerninternen Marketingaktivitäten) oder von vom Konzern beauftragten Spezialisten (Markenrechtsanwalt, Werbeagentur) besorgt würden. Es erscheine daher plausibel, dass die M GmbH mit ihren Angestellten nur in derselben Weise unterstützend tätig werde, wie vor den Umgründungen die Angestellten der konzerninternen Rechts- und Werbeabteilung, die keine strategischen Einflussnahmemöglichkeiten gehabt hätten.

8 Zudem seien die Marken nicht von der M GmbH nach den erfolgten Umgründungen neu geschaffen worden. Tatsächlich beruhten die Markenrechte auf der Tätigkeit der gemeinsamen Vorgängergesellschaft, von der sodann Immobilien- und Handelsbereich abgespalten worden seien. Neue Marken seien im Prüfungszeitraum nicht registriert worden. Die eigentliche Leistung der „Markenrechtsschöpfung“ sei somit - vor der Abspaltung der revisionswerbenden Gesellschaft - von der (ursprünglichen) Gesellschaft und nicht von der M GmbH erbracht worden, die nunmehr als Markenrechtsinhaberin auftrete. Auch die wesentliche Gestaltung der Lizenzvereinbarungen für die Verwendung der Markenrechte und der Wert der Konzernmarken seien bereits 2007 (vor der Trennung der Gesellschaften) festgelegt worden.

9 Die Steigerung des Markenwertes im Inland erfolge im Wesentlichen durch die Revisionswerberin mittels deren

Marktentwicklungskosten, wobei ein Markenwert vornehmlich von den Werbe- und Marketingmaßnahmen abhänge. Diese würden zum weitaus überwiegenden Teil von der Revisionswerberin getragen (2008: 56,38 Mio €; 2009: 67,94 Mio €). Im Hinblick auf die geringfügigen Werbe- und Marketingtätigkeiten der M GmbH (2008: 96.000 €; 2009: 432.408,41 €) könnte das BFG nicht von einem wesentlichen Beitrag der M GmbH zur Werterhaltung bzw. Wertschöpfung ausgehen, zumal schon der ursprüngliche Markenwert von ca. 400 Millionen vor der Abspaltung der Revisionswerberin und Lizenznehmerin geschaffen worden sei und auch die Wertschöpfung ab 2007 weiterhin im Wesentlichen durch sie geleistet werde.

10 Das wirtschaftliche Eigentum der Revisionswerberin an den Markenrechten ergebe sich für das BFG sohin daraus, dass die Markenrechte einerseits bereits vor der Trennung der Revisionswerberin und der M GmbH geschaffen worden seien und andererseits daraus, dass der formellen Übertragung der Markenrechte (Gesellschafterbeschluss vom 25. September 2007) zwar die Einrichtung eines Büros und die Aufnahme von Personal in Malta gefolgt sei, aber im Zeitraum 2008 bis 2009 für die M GmbH nur unzureichende Kompetenzen zur Ausübung des wirtschaftlichen Eigentums damit verbunden gewesen seien. Dagegen habe die Revisionswerberin noch die Lizenzprozentsätze (trotz der schon bestehenden M GmbH) vorweg bestimmt und auch nach dem Beschluss auf Übertragung der Markenrechte alle wesentlichen Funktionen in der Folge dominiert. Die geschäftlichen Hauptaktivitäten in Bezug auf die Markenrechte seien weiterhin im Inland verblieben, insbesondere die von ihr durchgeführten Marketingaktivitäten, aber auch die Besprechung der wesentlichen Entscheidungen zu den Marketingaktivitäten, zur Werbung und zur weiteren strategischen Ausrichtung (die nicht Sache des Geschäftsführers der M GmbH sei).

11 Damit seien für das Büro in Malta Vorbereitungen zu Aktivitäten betreffend Markenrechtsverletzungen und -registrierungen, die - wie schon vor der Umgründung - vom Markenanwalt ausgeführt würden, und Bürotätigkeiten wie Kundenkartenscontrolling, Buchhaltung und Kalkulationen verblieben. Auch der Geschäftsführer der M GmbH habe in seiner Befragung angegeben, das Kreieren einer neuen Marke sei nicht allein seine Entscheidung. Wertschöpfende Tätigkeiten seien im maltesischen Büro nicht erfolgt. Dem Beschluss zur Markenübertragung sei somit keine Übertragung maßgeblicher geschäftlicher Aktivitäten nachgefolgt. Das BFG gehe daher davon aus, dass das wirtschaftliche Eigentum an den Marken mit der Abspaltung von der bisherigen Gesellschaft auf die Revisionswerberin übergegangen sei.

12 Darüber hinaus liege auch ein Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten vor, da die Umgründungsschritte zu keiner fremdüblichen eigenwirtschaftlichen Tätigkeit im Niedrigsteuerland Malta geführt hätten. Die erhaltenen Lizenzentnahmen würden entweder als Darlehen an Konzernfirmen vergeben oder ausgeschüttet werden.

13 In wirtschaftlicher Betrachtungsweise sei sohin eine Aufteilung der Leistungen zwischen der Revisionswerberin als wirtschaftlicher Eigentümerin der Markenrechte und der M GmbH dergestalt vorzunehmen, dass der M GmbH für ihre als „Dienstleistungstätigkeiten“ anzusehenden Betätigungen eine entsprechende Vergütung verbleibe (Schätzung Ersatz Aufwand Markensupport nach § 184 BAO durch die Außenprüfung) und die Lizenzzahlungen der Revisionswerberin zu stornieren bzw. der Revisionswerberin die diesbezüglichen Erlöse der M GmbH zuzurechnen seien.

14 Die Revisionswerberin er hob gegen dieses Erkenntnis zunächst Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof. Mit Beschluss vom 11. Juni 2019, E 422/2019-16, hat der Verfassungsgerichtshof die Behandlung der Beschwerde abgelehnt und sie - über nachträglichen Antrag der Revisionswerberin - mit Beschluss vom 19. Juli 2019 zur Entscheidung dem Verwaltungsgerichtshof gemäß Art. 144 Abs. 3 B-VG abgetreten.

15 Die sodann erhobene außerordentliche Revision legte das BFG unter Anschluss der Akten des Verfahrens dem Verwaltungsgerichtshof vor.

16 Zu deren Zulässigkeit bringt die revisionswerbende Gesellschaft vor, es liege insofern eine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung vor, als keine Rechtsprechung des VwGH zur Frage vorliege, durch welche spezifischen Befugnisse wirtschaftliches Eigentum an Marken begründet werde. Zudem stehe die Auslegung und Anwendung des § 24 Abs. 1 lit. d BAO durch das BFG in diametralem Widerspruch zur bestehenden Rechtsprechung des VwGH. Darüber hinaus habe sich das BFG bei der Annahme von Missbrauch nicht an der Rechtsprechung des EuGH orientiert und bei der Unterstellung von wirtschaftlichem Eigentum verkannt, dass diese Zurechnung eine rechtfertigungsbedürftige Verletzung der EU-Grundfreiheiten sei, ohne eine solche Rechtfertigung vorzutragen.

Schließlich dürfe der VwGH als vorlagepflichtige letzte Instanz im Revisionsfall nicht zum Nachteil der Revisionswerberin entscheiden, ohne zuvor den EuGH im Vorabentscheidungswege anzurufen. Zudem widerspreche die Beweiswürdigung des BFG den logischen Denkgesetzen und sei die Erkenntnisbegründung mangelhaft.

17 Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

18 Die Revision ist zulässig; sie ist jedoch nicht begründet.

19 Wirtschaftlicher Eigentümer (§ 24 BAO) ist in der Regel der zivilrechtliche Eigentümer. Ein Auseinanderfallen von zivilrechtlichem und wirtschaftlichem Eigentum ist dann anzunehmen, wenn ein anderer als der zivilrechtliche Eigentümer die positiven Befugnisse, die Ausdruck des zivilrechtlichen Eigentums sind (Gebrauch, Verbrauch, Veränderung, Belastung, Veräußerung), auszuüben in der Lage ist und wenn er zugleich den negativen Inhalt des Eigentumsrechtes, nämlich den Ausschluss Dritter von der Einwirkung auf die Sache, auch gegenüber dem zivilrechtlichen Eigentümer auf Dauer, d.h. auf die Zeit der möglichen Nutzung, geltend machen kann. Für die Frage des wirtschaftlichen Eigentums ist insbesondere von Bedeutung, wer die Chance von Wertsteigerungen und das Risiko von Wertminderungen trägt (vgl. VwGH 13.9.2018, Ra 2018/15/0055, mwN).

20 Wirtschaftliches Eigentum in Form von Treuhand ist (beim Treugeber) gegeben, wenn jemand als Treuhänder Rechte übertragen erhält, die er im eigenen Namen, aber aufgrund einer besonderen obligatorischen Bindung zu einer anderen Person (dem Treugeber) nur in einer bestimmten Weise ausüben soll. Auch das Institut der Vereinbarungstreuhand ist zivilrechtlich anerkannt; in diesem Fall soll erst durch die Treuhandvereinbarung die Verschiebung der wirtschaftlichen Zugehörigkeit bewirkt werden, also die bisher auf eigene Rechnung gehaltenen Rechte in Hinkunft auf Rechnung des Treugebers gehalten werden (vgl. VwGH 13.9.2018, Ra 2018/15/0055, mwN).

21 Auch bei einer (verdeckten) Treuhandschaft ist das wirtschaftliche Eigentum am Treuhandvermögen dem Treugeber zuzurechnen (VwGH 16.3.1989, 89/14/0024; 20.9.1988, 87/14/0167). Dem Treugeber kommt die Berechtigung zur Nutzung des Treugutes kraft seiner Stellung als wirtschaftlicher Eigentümer von vornherein zu. Überlässt der Treuhänder dem Treugeber die Nutzung des Treugutes, liegt somit in der Nutzungsüberlassung keine wirtschaftliche Leistung des Treuhänders, die ein vom Treugeber zu entrichtendes Nutzungsentgelt rechtfertigen könnte.

22 Die revisionsgegenständliche Abspaltung des bisherigen operativen Handelsbetriebs bei konzerninterner Entkleidung der abgespaltenen Handelsgesellschaft von ihren bisherigen Markenrechten und einer nachfolgenden (exklusiven) Überlassung dieser Markenrechte im Konzern erfordert eine genaue Prüfung nach den beschriebenen Grundsätzen des wirtschaftlichen Eigentums, weil die Zurückbehaltung eines nudum ius wie des gegenständlichen Markenrechts in der bisherigen Gesellschaft und die Fortführung des operativen Handelsbetriebs ohne Aufrechterhaltung der Rechte an den von ihm genutzten Markenrechten in einer neuen Gesellschaft bei weitgehend unverändertem Ablauf der bisherigen Marketingaktivitäten eine Treuhandschaft und das Auseinanderfallen von juristischem und wirtschaftlichem Eigentum durchaus nahe legen kann.

23 Entscheidend für die steuerliche Beurteilung im Revisionsfall ist somit - wie das BFG richtig erkannt hat - die Frage des wirtschaftlichen Eigentums an den revisionsgegenständlichen Markenrechten (vgl. auch VwGH 25.4.2018, Ro 2017/13/0004).

24 Im Revisionsfall hat das BFG dazu festgestellt, dass die Markenrechte noch vor der Trennung der Gesellschaften geschaffen worden seien. Neue Marken seien im Prüfungszeitraum nicht registriert worden. Die Werbelinie werde durch ein Zweijahresbriefing des Konzerns vorgegeben und beruhe auf den Anforderungen der Lizenznehmer. Die Brand Manager der M GmbH nähmen zwar am Prozess teil, die Entscheidungen würden jedoch von den Organen der Revisionswerberin getroffen, die 2008 über 56 Mio € und 2009 nahezu 68 Mio € an Werbe- und Marketingkosten getragen habe. Demgegenüber habe die M GmbH kaum Werbeaufwendungen getragen, und stehe auch deren Gehaltsaufwand in keinem Verhältnis zu den Aufgabenstellungen eines Unternehmens, das ein Unternehmensvermögen von fast 400 Millionen € an Markenrechten verwälten und als (auch wirtschaftlicher) Eigentümer dieser Wirtschaftsgüter fungieren solle. Der geringfügige Gehaltsaufwand, der 2008 insgesamt 91.791,0 € und 2009 insgesamt 77.008,10 € betragen habe und sich auf acht Personen (davon größtenteils Teilzeitkräfte) verteile, lasse sich nur damit erklären, dass alle maßgebenden Markenverwaltungs-, -erhaltungs- und -bewirtschaftungsaufgaben wie schon bisher entweder von Konzern-gesellschaften (im Wege der konzerninternen Marketingaktivitäten) oder von vom Konzern beauftragten Spezialisten (Markenrechtsanwalt, Werbeagentur) besorgt

würden und die M GmbH nur unterstützend tätig geworden sei.

25 Wenn das BFG vor diesem Hintergrund trotz der formalen Zurückbehaltung des juristischen Eigentums an den Markenrechten von einem bei der Abspaltung der Revisionswerberin mitübertragenen wirtschaftlichen Eigentum der Revisionswerberin an den zu diesem Zeitpunkt bereits geschaffenen Markenrechten ausgeht, kann darin keine vom Verwaltungsgerichtshof aufzugreifende Rechtswidrigkeit erblickt werden.

26 Hat im gegenständlichen Fall die Revisionswerberin dennoch Lizenzverträge mit der M GmbH abgeschlossen, kann der Grund dafür nicht im Erwerb der ihr als wirtschaftliche Eigentümerin ohnedies von vornherein zustehenden Nutzungsberechtigung gelegen gewesen sein. Das BFG hat somit zu Recht die Betriebsausgabeneigenschaft der von der Revisionswerberin unter dem Titel „Lizenzzahlungen“ geleisteten Beträge verneint.

27 Sofern die Revision dem entgegen hält, dass (nicht nur die österreichische Revisionswerberin, sondern) etwa auch deutsche Konzerngesellschaften an die maltesische Gesellschaft Lizenzgebühren zahlen und gleichzeitig selbst Werbeaufwendungen tätigen, so zeigt sie damit keine Unschlüssigkeit der Argumentation des BFG auf. Es liegt nämlich in der Natur eines Treuhandverhältnisses, dass nach außen nur der Treuhänder (hier die maltesische Gesellschaft) auftritt; da aber die Dispositionsbefugnis über das Treugut dem Treugeber zukommt, wird der Einkunftstatbestand aus der Nutzungsüberlassung bei dem diese Befugnis wahrnehmenden Treugeber verwirklicht sein. Für die von der Revision ins Treffen geführten Rechte der M GmbH als zivilrechtliche Eigentümerin der Marken sowie für die Chance auf Wertsteigerungen bzw. das Eigentümerrisiko gilt: Auch sie hat zunächst der Treuhänder, getragen werden sie aber vom Treugeber.

28 Mit ihren weiteren Verfahrensrügen, die sich im Wesentlichen gegen einzelne Gesichtspunkte der Beweiswürdigung des BFG und Begründungsmängel richten, vermag die Revision ebensowenig eine vom Verwaltungsgerichtshof aufzugreifende relevante Unschlüssigkeit der beweiswürdigenden Überlegungen des BFG aufzuzeigen.

29 Im Übrigen erinnert der Verwaltungsgerichtshof an seine Rechtsprechung, wonach es zur Beurteilung der Fremdüblichkeit von Leistungsbeziehungen zwischen nahestehenden Gesellschaften einer besonders exakten Leistungsbeschreibung insbesondere dann bedarf, wenn der Vertragsgegenstand in der Erbringung schwer fassbarer Leistungen (z.B. „Bemühungen“, Beratungen, Kontaktvermittlung, Know-how-Überlassung) besteht (vgl. VwGH 19.4.2018, Ra 2017/15/0041, mwN).

30 Dass im Revisionsfall eine solche detaillierte Leistungsbeschreibung vorgelegen wäre, die die Fremdüblichkeit der Überlassung von Markenrechten untermauert hätte, bringt die Revision nicht vor.

31 Spezifische unionsrechtliche Fragen stellen sich im Revisionsfall schließlich nicht, hat der Verwaltungsgerichtshof doch bereits mehrfach ausgesprochen, dass für Zwecke der Zurechnung von wirtschaftlichem Eigentum (wie auch für Zwecke der Einkünftezurechnung) nicht zwischen In- und Auslandssachverhalten zu unterscheiden ist, sondern in beiden Fällen die gleichen Grundsätze heranzuziehen sind (vgl. VwGH 25.4.2018, Ro 2017/13/0004; 25.2.2015, 2011/13/0003).

32 Auf die Einwendungen der Revisionswerberin, die sich gegen das Vorliegen einer rechtsmissbräuchlichen Gestaltung richten, braucht bei diesem Ergebnis nicht weiter eingegangen werden, weil die diesbezüglichen Ausführungen des BFG lediglich eine Alternativbegründung des angefochtenen Erkenntnisses darstellen und bereits die Ausführungen des BFG zum wirtschaftlichen Eigentum die Entscheidung tragen.

33 Da somit der Inhalt der Revision bereits erkennen lässt, dass die behaupteten Rechtsverletzungen nicht vorliegen, war die Revision gemäß § 35 Abs. 1 VwGG ohne weiteres Verfahren in nichtöffentlicher Sitzung als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 27. November 2020

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2020:RA2019150162.L00

**Im RIS seit**

28.01.2022

**Zuletzt aktualisiert am**

28.01.2022

**Quelle:** Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.  
[www.jusline.at](http://www.jusline.at)