

**BFG**

BUNDESFINANZGERICHT

REPUBLIK ÖSTERREICH

GZ. RV/3100332/2012

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Andreas Freisinger in der Beschwerdesache Bfin, Adr, über die Beschwerde vom 10. November 2011 gegen die Bescheide der belangten Behörde FA Landeck Reutte vom 13. Oktober 2011 betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 2007 bis 2009 sowie gegen die "Haftungs- und Zahlungsbescheide" betreffend Kapitalertragsteuer für die Jahre 2007 bis 2009 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide betreffend Körperschaftsteuer werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Körperschaftsteuer für die Jahre 2007 bis 2009 sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

Die angefochtenen Haftungs- und Zahlungsbescheide betreffend Kapitalertragsteuer werden ersatzlos aufgehoben.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

1. Geschäftsgegenstand der beschwerdeführenden GmbH ist laut Gesellschaftsvertrag die Erzeugung und der Vertrieb von Garten- und Haushaltswaren einschließlich sämtlicher Tätigkeiten vor- und nachgelagerter Produktions- und Dienstleistungsstufen. An dieser Gesellschaft ist KR X im Ausmaß von 99,98% beteiligt und ist auch alleiniger Geschäftsführer dieser. Nach den Beschwerdeausführungen tätig KR X im Rahmen seines "Einzelunternehmens" diverse Erfindungen, welche von ihm in weiterer Folge zum Patent angemeldet und der Beschwerdeführerin mit Lizenzverträgen zur Verwertung überlassen werden. Der Gesellschafter-Geschäftsführer erhält dafür von der Gesellschaft, neben einem Geschäftsführerbezug, Lizenzzahlungen. Darüberhinaus trägt die Beschwerdeführerin jährlich Kosten für Patentgebühren in unterschiedlicher Höhe (lt. einer gesonderten Beilage zum BP-Bericht: Konto 6390: 2007 83.749,90 €; 2008: 78.229,15 €; 2009: 125.660 €).

2. Anlässlich einer abgabenbehördlichen Prüfung die Jahre 2007 bis 2009 umfassend wurde unter Tz 5 des Betriebsprüfungsberichtes Nachstehendes festgehalten:

„Tz 5 Verdeckte Gewinnausschüttung

Die Übernahme der Patentgebühren für den Gesellschaftergeschäftsführer KR X durch die GmbH vermissen den Charakter der Fremdüblichkeit und stellen nach Ansicht der Betriebsprüfung eine „Verdeckte Gewinnausschüttung“ dar.“

Unter Punkt 3 der Niederschrift über die Schlussbesprechung wurde dazu ergänzend ausgeführt, dass KR X lt. Patentregister Inhaber einer großen Anzahl von Patenten sei und er die meisten dieser Patente der Beschwerdeführerin gegen Bezahlung von Lizenzgebühren zur Verfügung stelle.

In einer gesonderten Beilage zum BP-Bericht wurde weiters Nachstehendes festgehalten:

„Die Bfin stellt eine Vielzahl von technischen Produkten her. Um die Konkurrenzfähigkeit zu erhalten, hat die Forschungs- und Entwicklungsabteilung (Leiter ist KR X) im Laufe der Jahre mehrere patenfähige Entwicklungen erarbeitet.

Diese neuen technischen Errungenschaften hat sich KR X- Geschäftsführer der Bfin – auf seinen persönlichen Namen in Österreich bzw. in der EU beim Österreichischen Patentamt bzw. Europäischen Patentamt patentieren lassen. Dieser Vorgang – das Entnehmen des Wirtschaftsgutes Patent aus dem Gesellschaftsbereich wird von der Bfin damit begründet, dass der Geschäftsführer KR X sehr viel in seiner Freizeit mit dem Neuentwickeln beschäftigt ist.....

Da KR X (Lizenzgeber) alleinverfügungsberechtigter Eigentümer der Patente ist, hat er diese dann der Bfin (Lizenznehmerin) für die Produktion und Weiterentwicklung zur Verfügung gestellt. Diese Geschäftsbeziehung wurde letztmalig im Lizenzvertrag vom 5. Jänner 2006 schriftlich geregelt. In diesem Vertrag werden unter anderem die Höhe der Lizenzgebühren (Abschnitt 4 Pkt 4.2) sowie weitere Kostenübernahmen (Abschnitt 4 Pkt

4.5) geregelt. Im Punkt 4.5. verpflichtet sich die Lizenznehmerin sämtliche Kosten, welche mit der Anmeldung, der Erlangung und der Erhaltung der Patente in Zusammenhang stehen, zu übernehmen. Dazu gehören auch die Kosten der Aufrechterhaltung der Patente (laufende Gebühren) sowie die Kosten der Verteidigung gegenüber Dritten.

....

Rechtliche Würdigung:

Hat eine österreichische Gesellschaft mit ihrem Gesellschaftergeschäftsführer einen Lizenzvertrag abgeschlossen, auf Grund dessen die österreichische Gesellschaft gegen Zahlung einer Lizenzgebühr zur Nutzung der diversen Patente berechtigt werden soll, dann hängt die steuerliche Anerkennung einer solchen zivilrechtlich gewählten Gestaltung - unter anderem - davon ab, dass diese einer Fremdvergleichsprüfung standhält.

Dies vor allem auch im Hinblick darauf, dass die Lizenzgebühren dann beim Empfänger der Lizenzgebühren gem. § 38 EStG mit dem halben Steuersatz besteuert werden und dies daher für den Gesellschafter einen potentiellen Anreiz darstellt, durch die gewählte Konstruktion Gewinne im Wege von angesetzten Lizenzgebühren in den Gesellschafterbereich abfließen lassen zu können.

In diesem Zusammenhang wird auch zu beachten sein, dass im Allgemeinen ein Produktionsbetrieb, der in der Forschungs- und Entwicklungsabteilung neue technische Erungenschaften erarbeitet, nicht neben der – äußerst wertvollen – Patentüberlassung an den Gesellschaftergeschäftsführer und diversen Lizenzzahlungen, noch zusätzliche Zahlungen dafür leisten wird, dass die Patente angemeldet, erlangt und aufrecht erhalten bleiben.

Von der Betriebsprüfung wird diese Patentgebührenübernahme nur als im bestehenden Gesellschafterverhältnis begründet gesehen. Eine Gesellschaft würde im normalen Wirtschaftsleben niemals einem nichtbeteiligten (im vorliegenden Fall ist KR X zu 99,98% fast alleiniger Gesellschafter) Geschäftsführer neben der Überlassung entwickelter Patente, der Zahlung von Lizenzgebühren, dann auch noch für die Patentanmeldung, Patenterlangung und Patentaufrechterhaltung die Kosten übernehmen. Ein unabhängiger Lizenznehmer würde jedenfalls die von ihm zu tragenden Patentgebühren von den vorgeschriebenen Lizenzgebühren in Abzug bringen.

Von der Betriebsprüfung wird daher die Zahlung der Patentgebühren des Gesellschafters KR X durch die Bfin als fremdunüblich gewertet und als „Verdeckte Ausschüttung“ an den (fast 100%) Gesellschafter beurteilt.

Die dafür anfallende Kapitalertragsteuer wird mittels eines Haftungs- und Zahlungsbescheides der Bfin vorgeschrieben. „

3. Das Finanzamt schloss sich den Feststellungen der Betriebsprüfung an und erließ jeweils für die Jahre 2007 bis 2009 entsprechende Bescheide betreffend Körperschaftsteuer sowie Zahlungs- und Haftungsbescheide betreffend

Kapitalertragsteuer, mit welchen die von der Beschwerdeführerin als Aufwand verbuchten Patentgebühren als verdeckte Gewinnausschüttung gewertet wurden.

4. Gegen diese Bescheide wurde mit Schreiben der steuerlichen Vertretung Beschwerde erhoben und der Antrag gestellt, die von der Beschwerdeführerin übernommenen Patentgebühren als Betriebsausgaben anzuerkennen und nicht als verdeckte Gewinnausschüttung an den geschäftsführenden Gesellschafter KR X zu behandeln und die Körperschaftsteuerbescheide entsprechend abzuändern bzw. die Haftungs- und Zahlungsbescheide betreffend Kapitalertragsteuer ersatzlos aufzuheben.

5. In weiterer Folge wurde die Berufung von der Abgabenbehörde dem Unabhängigen Finanzsenat direkt zur Entscheidung vorgelegt, mit dem Antrag im Vorlagebericht, die „Rechtsfrage“ möge durch den Unabhängigen Finanzsenat geklärt werden.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gemäß Art. 151 Abs. 51 Z 8 B-VG wurde mit 1. Jänner 2014 der Unabhängige Finanzsenat aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren ging auf das Bundesfinanzgericht über.

Die streitgegenständlichen beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz am 31. Dezember 2013 bereits anhängigen Berufungen sind daher gemäß § 323 Abs. 38 BAO vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130. Abs 1 B-VG zu erledigen. Im folgenden Text wird bereits die der neuen Rechtslage entsprechende Terminologie verwendet.

Im vorliegenden Beschwerdeverfahren ist strittig, ob die den Patenten zugrundeliegenden Erfindungen von der „Forschungs- und Entwicklungsabteilung der Beschwerdeführerin oder aber von KR X als Privatperson getätigt wurden und, sollten die Erfindungen von KR X als Privatperson getätigt worden sein, ob es als fremdüblich zu beurteilen ist, dass die Beschwerdeführerin als Lizenznehmerin neben der Bezahlung der laufenden Lizenzgebühren auch Kosten für „Patentgebühren“ trägt.

1. Zurechnung der Patente:

Zur Streitfrage, von wem die maßgeblichen Leistungen bis zum Zeitpunkt zur Anmeldung der Patente erbracht worden sind, wurde den voranstehend dargestellten

Feststellungen des Betriebsprüfers in der gesonderten Beilage zum BP-Bericht von der steuerlichen Vertretung der Beschwerdeführerin in der Beschwerde entgegnet, dass die Feststellung des Betriebsprüfers völlig falsch sei und die Sachlage verkenne, in der Schlussbesprechung die zeitliche Abfolge mehrfach insoweit erklärt worden sei, dass KR X eine Erfindung tätige, diese in der Folge beim österreichischen und internationalen Patentamt anmelde, bis zu diesem Zeitpunkt von der Beschwerdeführerin weder Forschungs- noch Entwicklungsarbeiten für die jeweils zum Patent angemeldete Erfindung getätigt worden seien und erst in weiterer Folge auf Grundlage des angemeldeten Patents von der Forschungs- und Entwicklungsabteilung der Beschwerdeführerin dessen Anwendung bei einem Produkt erarbeitet werde.

Diesen Ausführungen wurde vom Prüfer in einer Stellungnahme zur Beschwerde entgegnet, dass keine Aufzeichnungen vorliegen würden, wann der Geschäftsführer der Beschwerdeführerin die Erfindungen tätige „(Freizeit oder in seiner nicht (!) geregelten Arbeitszeit)“ und es für die Betriebsprüfung nicht nachvollziehbar sei, dass er seine Erfindungen nur in der „Freizeit macht“.

Da die Beschwerde in weiterer Folge ohne Durchführung ergänzender Ermittlungen vom Finanzamt der Rechtsmittelbehörde direkt zur Entscheidung vorgelegt wurde, wurde dem Prüfer vom Bundesfinanzgericht vorgehalten, dass im gegenständlichen Verfahren offenbar auch in Streit stehe, ob die Erfindungen bzw. die diesbezüglichen Patente der Beschwerdeführerin oder dem Gesellschafter zuzurechnen seien (Feststellungen im BP-Bericht contra Ausführungen in der Stellungnahme zur Betriebsprüfung) und darauf hingewiesen, dass, sollte sich sachverhaltsbezogen aufgrund weiterer Ermittlungen ergeben, dass die Erfindungen unter Zuhilfenahme der Infrastruktur und Mitarbeiter der Beschwerdeführerin entwickelt worden und deshalb unter Umständen der Beschwerdeführerin zuzurechnen wären, zu berücksichtigen sei, dass in diesem Fall spätestens im Zeitpunkt der Anmeldung zum Patent durch den Gesellschafter eine verdeckte Gewinnausschüttung in Höhe des Wertes der Patente stattgefunden hätte, da zivilrechtlich der Gesellschaftergeschäftsführer jedenfalls durch Anmeldung der Patente auf seinen Namen als Eigentümer der Patente anzusehen sei und sohin aktenkundig (Befragung des Gesellschafters, Beibringung von Unterlagen bezüglich der angemeldeten Patente) zu erheben sei, wann und unter Hilfenahme welcher Hilfsmittel die Erfindungen entwickelt wurden und wann diese jeweils zum Patent angemeldet wurden.

Dieser Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes wurde vom Betriebsprüfer dahingehend beantwortet, dass es ihm „zum heutigen Zeitpunkt nicht mehr möglich“ sei, eine Überprüfung der Vorgänge rund um die „Patententwicklung“ vor und im Jahre 2002 durchzuführen und sämtliche Vorgänge von damals „wahrscheinlich“ auch schon im Zuge von Betriebsprüfungen kontrolliert worden seien und er weiters der Auffassung des Gerichtes, wonach allenfalls im Zeitpunkt der Anmeldung der Patente eine verdeckte Gewinnausschüttung zum Ansatz zu bringen gewesen wäre, beitrete.

Nachdem der Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes und die Vorhaltsbeantwortung des Prüfers dem Finanzamt im Rahmen des Parteienghörs vom Bundesfinanzgericht zur Kenntnis gebracht wurden, wurde dem Prüfer durch das Finanzamt vorgehalten, dass die Patente vom Prüfer offenbar dem Privatvermögen des Geschäftsführers der Beschwerdeführerin zugerechnet wurden, da ja die Lizenzgebühren als Betriebsausgabe der Beschwerdeführerin berücksichtigt worden seien und der Prüfer deshalb ersucht, mitzuteilen, aufgrund welcher Sachverhaltselemente die Zurechnung abgeleitet worden sei.

In Beantwortung dieses Vorhaltes beschränkte sich der Prüfer auf die Ausführungen, dass er die Angaben des steuerlichen Vertreters, wonach die Patente erst durch die Forschungsarbeit der Beschwerdeführerin „auf die Anwendbarkeit am Produkt überprüft“ würden, nicht nachvollziehen könne. „Zuerst wird die Forschungsarbeit kommen, damit wird ein Produkt entwickelt (=Erfindung) und dann wird das Patent angemeldet“.

Da dem Ermittlungsauftrag des Bundesfinanzgerichtes, durch weitere Ermittlungen festzustellen, ob die Erfindungen unter Zuhilfenahme der Infrastruktur und Mitarbeiter der Beschwerdeführerin entwickelt worden und deshalb unter Umständen der Beschwerdeführerin zuzurechnen seien, nicht nachgekommen wurde, wurde die Beschwerdeführerin sohin über Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes u.a. um ausführliche und konkrete Darstellung hinsichtlich jedes einzelnen Patentes ersucht, von wem (Geschäftsführer oder Beschwerdeführerin), in welchem Umfang (zeitlich und finanziell) und auf welche Art und Weise entsprechende Leistungen bis zur Patentanmeldung erbracht worden seien.

Diese Frage wurde von der steuerlichen Vertreterin der Beschwerdeführerin in einer umfangreichen Vorhaltsbeantwortung wie folgt beantwortet:

„Dazu mögen zum Verständnis der konkreten Situation die folgenden Ausführungen dienen: Eingangs ist zunächst festzuhalten, dass die Beschwerdeführerin keine „Entwicklungs- und Forschungsabteilung“ im klassischen Sinn unterhält. Dazu wäre sie als KMU weder strukturell noch finanziell in der Lage. Vor allem wenn man bedenkt, dass empirischen Studien zufolge nur rund 10 % aller F&E-Projekte wirtschaftlich erfolgreich sind. Vielmehr werden die Bereiche Forschung und Entwicklung ausschließlich von KR X wahrgenommen.

Der Ablauf passiert grundsätzlich nach dem Schema:

- Produktidee,
- Patentierung,
- nachgelagerte Prozesse.

Die Produktidee

Anregungen und Ideen zu neuen Produkten werden einerseits aus intensivem Studium von Fachzeitschriften, Unterlagen von Mitbewerbern, eingehender Beobachtung der internationalen, vorwiegend englischsprachigen Patentreiteratur, andererseits aus Geschäftsleitungsbesprechungen mit wichtigen Kunden gewonnen. Daraus lassen sich Produktrends ableiten, die im Zusammenhang mit dem betrieblichen Know-how in der Verarbeitung von Aluminium und Kunststoff Möglichkeiten für neue Produkte aufzeigen.

Der Weg von der Produktidee zum Patent

Wenn sich eine mögliche Produktidee ergibt, wird vorab von KR X eine Handskizze samt technischer Beschreibung erstellt. Dies wird an den Patentanwalt weitergeleitet, der die so zu Papier gebrachte Produktidee auf eventuelle Patentverletzungen sowie die Patentwürdigkeit im Sinne von Neuheitsgehalt prüft. Fällt diese Prüfung negativ aus, wird das Produkt nicht weiter verfolgt. Ist das Ergebnis der Prüfung positiv, werden aufgrund der Handskizzen vom Patentanwalt entsprechende Zeichnungen und eine Patentbeschreibung erstellt, aufgrund derer der Patentanwalt mit der Anmeldung zum Patent beauftragt wird. Dem Gericht wird ein Schreiben der Patentanwälte A vom 27. Juni 2017 vorgelegt, aus welchem die Vorgangsweise eindeutig hervorgeht. Es wird der Antrag gestellt, den Patentanwalt Herrn Dr. B als Zeugen einzuvernehmen.

Nachgelagerte Prozesse

Nach Patentanmeldung und damit vorläufigen Schutz werden in der nächsten Stufe erstmals im Unternehmen die technische Machbarkeit sowie die Marktchancen geprüft. Bis zu diesem Stadium sind mit Ausnahme der Patentanwaltskosten praktisch kaum Aufwendungen entstanden, sodass bei negativer Beurteilung der Marktchancen jederzeit eine Einstellung möglich ist. Ist auch diese Stufe erfolgreich abgeschlossen, werden von der Fertigungsabteilung Anforderungsprofile für neue Maschinen, Werkzeuge und Fertigungsvorrichtungen erstellt. Schritt um Schritt wird dann das Kostengerüst vervollständigt, um nochmals vor endgültigem Start die Kosten mit dem möglichen Verkaufspreis abzustimmen. Parallel erfolgen Tests in Bezug auf Materialqualitäten und Verarbeitungsbedingungen, wie auch erste Marketingüberlegungen zur späteren Produkteinführung. Wenn alle Voraussetzungen geklärt sind, wird ein Prototyp gefertigt und nochmals eingehend auf Produktvorteile und mögliche Schwierigkeiten geprüft. Erst in der Folge werden alle Maßnahmen zur Fertigungsüberleitung und Materialbeschaffung eingeleitet.

Zusammenfassend ist festzustellen, dass bis zum Zeitpunkt der Beauftragung des Patentanwaltes mit Ausnahme von mehr oder minder geringen Aufwendungen für die Beschaffung von Recherchematerial keinerlei nennenswerte Kosten weder bei KR X noch bei der Beschwerdeführerin anfallen. Die ab Beauftragung des Patentanwaltes anfallenden Aufwendungen hat gemäß dem zwischen KR X und der Beschwerdeführerin abgeschlossenen Lizenzvertrag vom 5. Jänner 2006, Punkt 7, die Beschwerdeführerin zu tragen. Angaben zum zeitlichen Umfang können verständlicherweise nicht gemacht werden, können doch von der ersten Idee bis zur Beauftragung des Patentanwaltes

mitunter Monate bis Jahre vergehen. Zeitaufzeichnungen seitens des Erfinders liegen nicht vor, zumal es sich – wie in der Beschwerde ausführlich dargestellt – nicht um eine Dienstleistung handelt. Der finanzielle Umfang während der Phase Produktidee bis Patentanmeldung ist seitens KR X ein äußerst geringer, die Beschwerdeführerin ist mit Ausnahme der Kosten des Paten-anwaltes mit keinen sonstigen Aufwand belastet. Auch sind keine Dienstnehmer der Bfin in dieser Phase involviert und fallen auch diesbezüglich keine Kosten an.“

Vorweg ist zu berücksichtigen, dass nach dem Gesellschaftsvertrag Unternehmensgegenstand der Beschwerdeführerin die Erzeugung und der Vertrieb von Garten- und Haushaltswaren einschließlich sämtlicher Tätigkeiten vor- und nachgelagerter Produktions- und Dienstleistungsstufen ist, nicht hingegen, die Entwicklung von patentfähigen Erfindungen.

Weiters werden die voranstehenden Ausführungen in der Vorhaltsbeantwortung der steuerlichen Vertretung in Bezug auf die patentfähigen Erfindungen durch das vorgelegte Schreiben der Patentanwälte bestätigt, wonach die Erfindungsmeldungen stets nur ausgesprochen rudimentäre Unterlagen beinhaltet hätten, die erst durch die Patentanwälte geprüft und in formal korrekte Patentanmeldungsunterlagen überführt werden hätten müssen und dabei durch die Patentanwälte und Sachbearbeiter regelmäßig wichtige technische Details der Erfindung ausgearbeitet und in der Paten-anmeldung beschrieben worden seien, was die Anfertigung formalgerechter Konstruktionszeichnungen zur Stützung der Beschreibung umfassen würde. Dies entspreche auch der üblichen Vorgehensweise, weil ein Paten-anmelder üblicherweise nicht in der Lage sei, die eigene Erfindung in formal korrekten Patentanmeldungs-texten und Patentzeichnungen zu beschreiben. Die vorgelegten Erfindungsmeldungen seien stets funktionsfähige Ideen, die weit entfernt von einem produktionsfertigen Produkt gewesen seien und seien auch nie Prototypen übermittelt worden.

Auch das Finanzamt ist diesen Ausführungen der steuerlichen Vertretung, welche dem Finanzamt zur Wahrung des Parteiengenhörs vom Bundesfinanzgericht zur Stellungnahme übermittelt wurden, grundsätzlich nicht entgegen getreten.

Diese Ausführungen bzw. Darstellung der faktischen Abläufe erscheinen auch dem Bundesfinanzgericht im Rahmen der freien Beweiswürdigung als durchaus schlüssig. Daraus ist aber in weiterer Folge abzuleiten, dass es sich bei diesen zum Patent angemeldeten Erfindungen zweifelsfrei um solche handelt, die von KR X als Privatperson getätigt wurden.

Daran vermögen auch die Ausführungen des Betriebsprüfers „zuerst wird die Forschungsarbeit kommen, damit wird ein Produkt entwickelt (=Erfindung) und dann wird das Patent angemeldet“ nichts zu ändern. Insbesondere verbleibt auch im Dunklen, warum für den Prüfer „nicht nachvollziehbar“ ist, dass KR X seine Erfindungen in der „Freizeit macht“. Diesbezüglich wurde doch bereits in der Beschwerde von der steuerlichen Vertretung der Ablauf dargelegt, wonach KR X eine Erfindung tätige, diese in

der Folge beim österreichischen und internationalen Patentamt anmelde, bis zu diesem Zeitpunkt von der GmbH weder Forschungs- noch Entwicklungsarbeiten für die jeweils zum Patent angemeldete Erfindung getätigt worden seien und erst in weiterer Folge auf Grundlage des angemeldeten Patents von der Forschungs- und Entwicklungsabteilung der GmbH dessen Anwendung bei einem Produkt erarbeitet werde. Zudem wurde in der Beschwerde darauf hingewiesen, dass bereits in der Schlussbesprechung die zeitliche Abfolge mehrfach erklärt worden sei.

Zu den Ausführungen des Finanzamtes in der Stellungnahme zur Vorhaltsbeantwortung der steuerlichen Vertretung, wonach die Beschwerdeführerin die von KR X überlassenen Patente erstmals auf die technische Machbarkeit sowie auf die Marktchancen hin überprüft würden und in diesem Zusammenhang zu beachten wäre, dass sämtliche Aufwendungen für die Entwicklung des Produktes von der Beschwerdeführerin getragen würden, vermögen an dem Umstand, dass die Idee und die Entwicklung der Erfindung bis zur Anmeldung zum Patent, von KR X stammt und er damit als Eigentümer der Patente anzusehen ist, nichts zu ändern.

Wenn in weiterer Folge - worauf das Finanzamt weiters in der Stellungnahme zur Vorhaltsbeantwortung der steuerlichen Vertretung verweist - von Mitarbeitern der Beschwerdeführerin "Aufgaben im Zusammenhang mit der Entwicklung der Patente im Sinne einer technischen Forschung" übernommen würden und dafür von der Beschwerdeführerin auch eine Forschungsprämie beantragt worden sei, ist darauf hinzuweisen, dass nach den Ausführungen in der Vorhaltsbeantwortung der steuerlichen Vertretung nach Patentanmeldung in der nächsten Stufe erstmals im Unternehmen der Beschwerdeführerin die technische Machbarkeit sowie die Marktchancen geprüft würden und nach erfolgreichem Abschluss von der Fertigungsabteilung der Beschwerdeführerin Anforderungsprofile für neue Maschinen, Werkzeuge und Fertigungsvorrichtungen erstellt würden und parallel Tests in Bezug auf Materialqualitäten und Verarbeitungsbedingungen vorgenommen würden und wenn alle Voraussetzungen geklärt seien, ein Prototyp gefertigt und nochmals eingehend auf Produktvorteile und mögliche Schwierigkeiten geprüft werde und erst in der Folge alle Maßnahmen zur Fertigungsüberleitung und Materialbeschaffung eingeleitet würden. Damit ist aber klar gestellt, dass die Mitarbeiter der Beschwerdeführerin nicht "Aufgaben im Zusammenhang mit der Entwicklung der Patente" sondern Leistungen in Zusammenhang mit der Entwicklung eines fertigen, marktfähigen Produktes erbracht haben.

Ob hinsichtlich dieser Leistungen der Mitarbeiter zu Recht oder zu Unrecht eine Forschungsprämie beantragt bzw. vom Finanzamt gewährt wurde, ist nicht Gegenstand dieses Beschwerdeverfahrens.

Ergänzend wird angemerkt, dass dem Vorbringen der steuerlichen Vertreterin bezüglich der Abfolge auch vom Finanzamt konkret nicht entgegengetreten wurde und das Finanzamt im übrigen sich darauf beschränkt, anzumerken, dass die zusätzliche Übernahme der Patentgebühren durch die Beschwerdeführerin bei der vorliegenden Sachlage (KR X stelle lediglich die Idee zur Verfügung und würden danach sämtliche

Aufwendungen sowie die Entwicklung des Produktes von der GmbH übernommen, wodurch das wirtschaftliche Risiko ausschließlich bei der Beschwerdeführerin liegen würde) als fremdunüblich erscheine und lediglich im Gesellschaftsverhältnis begründet sei (zuletzt Vorhaltsbeantwortung des Finanzamtes vom 9.11.2017).

Darüberhinaus wird darauf hingewiesen, dass offenkundig auch der Prüfer - indem er die Lizenzgebühren als Betriebsausgaben der Beschwerdeführerin anerkannte- die Patente KR X zugerechnet hat und darüberhinaus auch die Ansicht des Bundesfinanzgerichtes teilt, dass die Patente jedenfalls aufgrund der Anmeldung der Patente auf den Namen des Gesellschafter Geschäftsführers der Beschwerdeführerin diesem zuzurechnen sind (vgl. Ausführungen in der gesonderten Beilage zum BP-Bericht:...da KR X als alleinverfügungsberechtigter Eigentümer der Patente...).

Wenn der Betriebsprüfer in der gesonderten Beilagen zum Betriebsprüfungsbericht weiters ausführt, dass die Erfindungen von der Forschungs- und Entwicklungsabteilung der Beschwerdeführerin getätigt worden seien und in weiterer Folge das "Wirtschaftsgutes Patent aus dem Gesellschaftsbereich" der Beschwerdeführerin jeweils entnommen worden sei, ist darauf hinzuweisen, dass diesfalls allenfalls eine verdeckte Gewinnausschüttung zum Zeitpunkt der Anmeldung der jeweiligen Patente auf den Namen von KR X in Höhe des jeweiligen Wertes des Patentes zum Ansatz zu bringen gewesen wäre.

2. Fremdüblichkeit der Übernahme der Patentgebühren durch die Beschwerdeführerin

Hiezu werden vorweg die Punkte 4 und 7 der in den Akten der Abgabenbehörde befindlichen maßgeblichen, zwischen KR X und der Beschwerdeführerin geschlossenen Lizenzverträge wiedergegeben:

„4. LIZENZGEBÜHR

4.1. Für die Einräumung der Lizenzen sowie die Zurverfügungstellung des Know-hows bezahlt die Lizenznehmerin an den Lizenzgeber die nachstehende Lizenzgebühr:

4.2. Die laufende Lizenzgebühr bemisst sich nach der Anzahl der jeweils verkauften Artikel, bei deren Produktion die unter Punkt 1.1. sowie 1.2. genannten Schutzrechte zur Anwendung gelangen. Einvernehmlich wird eine Lizenzgebühr in der Höhe von 4 (vier) Prozent des Nettoverkaufserlöses zuzüglich der gesetzlichen Umsatzsteuer vereinbart.

4.3. Die Abrechnung der Lizenzgebühr erfolgt einmal jährlich unter Zugrundelegung der Zahlen der Verkaufsstatistik der Lizenznehmerin.

4.4 . Nach Ablauf der unter Punkt 1. 1. und 1.2. genannten Patente erlischt die Verpflichtung zur Bezahlung der laufenden Lizenzgebühr. Der Lizenzgeber verpflichtet sich, die Lizenznehmerin hiervon unverzüglich zu benachrichtigen.

4.5. Weiters verpflichtet sich die Lizenznehmerin sämtliche Kosten, welche mit der Anmeldung, der Erlangung und der Erhaltung der Patente in Zusammenhang stehen, zu übernehmen. Dazu gehören auch die Kosten der Aufrechterhaltung der Patente (laufende Gebühren) sowie die Kosten der Verteidigung gegenüber Dritten.

.....

7. Aufrechterhaltung der Schutzrechte

7.1. Der Lizenzgeber ist verpflichtet, das Patent während der gesamten Dauer des Vertragsverhältnisses aufrecht zu erhalten und sämtliche hierfür notwendigen Maßnahmen von sich aus zu treffen.

7.2. Die Kosten für die Anmeldung und Aufrechterhaltung der vertragsgegenständlichen Patente und sonstigen Schutzrechte werden von der Lizenznehmerin getragen.“

Grundsätzlich ist vorweg anzumerken, dass Leistungsbeziehungen zwischen der Gesellschaft und ihrem Gesellschafter zulässig sind. Wenn diese in fremdunüblicher Weise ausgestaltet, kann allerdings eine verdeckte Gewinnausschüttung vorliegen.

Gemäß § 8 Abs. 2 KStG 1988 ist für die Ermittlung des Einkommens ohne Bedeutung, ob das Einkommen im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt oder entnommen oder in anderer Weise verwendet wird.

Unter verdeckten Ausschüttungen im Sinn des § 8 Abs. 2 KStG 1988 sind alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Zuwendungen einer Körperschaft an Anteilsinhaber zu verstehen, die das Einkommen der Körperschaft mindern und ihre Wurzeln in der Anteilsinhaberschaft haben. Verdeckte Ausschüttungen können das Einkommen der Körperschaft in zwei Formen mindern: entweder liegen überhöhte Aufwendungen oder zu geringe Einnahmen vor (VwGH 1. März 2007, 2004/15/0096).

Das entscheidende Merkmal einer verdeckten Ausschüttung ist damit die Zuwendung von Vermögensvorteilen, die ihrer äußeren Erscheinungsform nach nicht unmittelbar als Einkommensverteilung erkennbar sind und ihre Ursache in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen haben. Diese Ursache ist an Hand eines Fremdvergleiches zu ermitteln.

In einem solchen Zweifelsfall ist zu prüfen, ob das Rechtsgeschäft mit dem Gesellschafter von der Gesellschaft in der vereinbarten Art und Weise auch mit einem Dritten geschlossen worden wäre.

Bei der Beantwortung dieser Frage handelt es entgegen der Auffassung des Finanzamtes nicht um eine Rechtsfrage (vgl. Anmerkung im Vorlage-Bericht), sondern um eine Sachverhaltsfrage. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes

ist nämlich die Frage, ob unter steuerlichen Aspekten eine Rechtsbeziehung unter Fremden in gleicher Weise zustande gekommen und abgewickelt worden wäre wie unter Angehörigen, eine Tatfrage und daher aufgrund entsprechender Erhebungen in freier Beweiswürdigung zu lösen (VwGH 5. 4. 2011, 2010/16/0168 unter Verweis auf VwGH 4.3.2009, 2004/15/0135).

Die belangte Behörde hat das Vorliegen von verdeckten Ausschüttungen in den angefochtenen Bescheiden im wesentlichen darauf gestützt, dass „die Übernahme der Patengebühren für den Gesellschaftergeschäftsführer“ durch die Beschwerdeführerin den Charakter der Fremdüblichkeit „vermissen“ lasse (vgl. Tz 5 des BP-Berichtes).

In der Beschwerde wurde dazu begründend vorgebracht, dass der Gesellschafter Inhaber einer Vielzahl von Patenten sei und dieser auf Grundlage des zwischen ihm und der Beschwerdeführerin am 5. Jänner 2006 geschlossenen Lizenzvertrages sämtlichen Patente der Gesellschaft zur weiteren Verwertung gegen Bezahlung einer Lizenzgebühr, die sich in einem Prozentsatz des jeweiligen Umsatzes errechne, zur Nutzung überlassen habe. Weiters habe die Beschwerdeführerin gemäß Punkt 7.2. die Kosten für die Anmeldung und Aufrechterhaltung der vertragsgegenständlichen Patente und sonstigen Schutzrechte als Lizenznehmerin zu tragen, wobei die Übernahme der Patentanmeldegebühren und der Kosten für die Aufrechterhaltung der Patente durch die Beschwerdeführerin als Lizenznehmerin durchaus fremdüblich sei. Insbesondere handle es sich speziell bei den Kosten für die Aufrechterhaltung eines Patentbesitzes um nahezu typische Aufwendungen des Lizenznehmers und würden diese im Schrifttum in Musterverträgen angeführt (Pagenberg/Geissler, Lizenzverträge (License Agreements), 5. Auflage, Köln 2002, Seite 50).

Darüberhinaus wurde darauf verwiesen, dass der Vergleich der Summe aus den vertraglich vereinbarten Lizenzvergütungen in Höhe von 4% und aus den von der Lizenznehmerin ebenfalls zu tragenden Patentanmeldekosten mit den von der Beschwerdeführerin erzielten Umsätzen aufzeige, dass die Lizenzgebühr 4,39 % für das Jahr 2007, 4,27 % für das Jahr 2008 und 5 % für das Jahr 2009 betragen habe und insoweit für die Beurteilung der Angemessenheit zu prüfen sei, ob diese Prozentsätze dem Kriterium der Angemessenheit entsprechen würden. Weiters sei die Tatsache, dass es sich bei den Patenten mehrfach um solche handle, die für das einzelne Produkt von ausschlaggebender Bedeutung seien, bei der Bemessung der Lizenzhöhe zu berücksichtigen. Zur Höhe von Lizenzvereinbarungen bestünden zudem keine allgemein verbindlichen Richtlinien, da diese jeweils von einer Vielzahl von Faktoren abhängen würde und die Bandbreite zwischen 1 und 8 Prozentpunkten der Umsätze liege. Aus all dem sei ersichtlich, dass selbst unter Einrechnung der Patentanmeldegebühren sich die Vergütungen in der Bandbreite fremdüblicher Lizenzgebühren bewegen würden.

Unter Bezugnahme auf dieses Beschwerdevorbringen wurde dem Betriebsprüfer durch das Bundesfinanzgericht vorgehalten, dass bisher keinerlei konkreten Feststellungen

getroffen worden seien, die belegen würden, dass die Übernahme der bezughabenden „Patentgebühren“ neben der Bezahlung von Lizenzgebühren zu einem fremdüblichen Nutzungsentgelt führen würde und dazu weiters unter Bezugnahme auf konkrete Fundstellen in der Literatur darauf hingewiesen, dass es nicht unüblich sei, dass - jedenfalls bei exklusivem Nutzungsrecht - auch die Kosten für die Anmeldung und Aufrechterhaltung vom Nutzungsberechtigten getragen würden und dazu - wiederum unter Bezugnahme auf konkrete Fundstellen in der Literatur – angemerkt, dass auch die Höhe der Lizenzgebühr mit einer Bandbreite von 4 % (lt. Vertrag) bis 5 % (lt. Beschwerdevorbringen unter Einbeziehung der übernommenen Patentanmeldegebühren) noch als durchaus fremdüblich zu beurteilen wäre.

Weiters wurde in diesem Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes darauf hingewiesen, dass auch zu berücksichtigen sei, dass nach dem Beschwerdevorbringen ein Rechtsstreit der Beschwerdeführerin mit der Firma L. aufgrund von Patentverletzungen dahingehend entschieden worden sei, dass die Firma L. 5 % des Umsatzes als Lizenzgebühren zu entrichten habe und dies obwohl die Firma L. - anders wie im streitgegenständlichen Fall die Beschwerdeführerin - nicht das exklusive Nutzungsrecht habe.

Dazu äußerte sich der Betriebsprüfer in einer Vorhaltsbeantwortung in weiterer Folge dahingehend, dass zur Fremdüblichkeit der Zahlungen der Beschwerdeführerin für die Nutzung der Patente keine Stellungnahme abgegeben werde bzw. man sich der vom Bundesfinanzgericht geäußerten Auffassung, wonach die Übernahme der Patentgebühren neben der Bezahlung der Lizenzgebühren als fremdüblich zu beurteilen sei, anschließe.

In einer weiteren Vorhaltsbeantwortung an das Finanzamt äußerte sich der Betriebsprüfer dahingehend, dass aus zwei ähnlich gelagerten Fällen abzuleiten sei, dass die Fremdüblichkeit des Nutzungsentgeltes der Höhe nach nicht unüblich sei und die Lizenzgebühren allgemein zwischen 3 % und 6 % liegen würden.

Weiters wurde dem Finanzamt mit Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes vom 23.10.2017 ein von der Beschwerdeführerin vorgelegtes Schreiben von Patentanwälten zur Stellungnahme übermittelt, in welchem die Patentanwälte mitteilen, dass es üblich sei, dass der Lizenznehmer einer ausschließlichen Lizenz die Kosten der Aufrechterhaltung des Patents trage, dies deshalb weil der Lizenznehmer durch den ausschließlichen Lizenzvertrag praktisch Patentinhaber werde und wenn ein ausschließlicher Lizenzvertrag eine noch im Prüfungsverfahren befindliche Patentanmeldung betreffe, der Lizenznehmer üblicherweise die Kosten des Prüfverfahrens trage.

Auch diesen Ausführungen ist das Finanzamt nicht entgegengetreten.

Wenn man nun im Streitfall die Ausführungen der Patentanwälte berücksichtigt und darüberhinaus auf den Umstand Bedacht nimmt, dass selbst wenn man die von der Betriebsprüfung unter Punkt 3 des BP-Berichtes angeführten Patentgebühren (Patentanmeldegebühren sowie laufende Patentgebühren 2007: 83.750 €; 2008: 78.229 €; 2009: 125.660 €) zu den Lizenzgebühren der einzelnen Jahre addiert und diese

Summen zu den jeweiligen „berechtigenden“ Umsätzen der einzelnen Jahre in Relation setzt, daraus ein Prozentsatz von maximal 6% resultiert und dieser Prozentsatz noch innerhalb einer fremdüblichen Bandbreite liegt, ist dem Beschwerdebegehren insgesamt Folge zu geben, weil vom Finanzamt keinerlei Umstände aufgezeigt wurden, die belegen würden, dass die Übernahme der strittigen Kosten sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach fremdunüblich wäre. Die angefochtenen Körperschaftsteuerbescheide sind sohin entsprechend abzuändern sowie die angefochtenen „Haftungs- und Zahlungsbescheide“ ersatzlos zu beheben.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Da es sich bei der Streitfrage (Fremdüblichkeit der Übernahme der Patentgebühren durch die Beschwerdeführerin) um eine Tatfrage handelt und daher in freier Beweiswürdigung zu lösen ist (vgl. VwGH 5. 4. 2011, 2010/16/0168 unter Verweis auf VwGH 4.3.2009, 2004/15/0135), ist eine Revision nicht zuzulassen.

Innsbruck, am 19. Februar 2018