

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht (BFG) hat durch den/die Richter(in) ***Ri*** in der Beschwerdesache des ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Grazer Treuhand Steuerberatung GmbH & Partner KG, Petersgasse 128a, 8010 Graz, über die Beschwerde vom 27. November 2020, eingebracht am 30. November 2020, gegen die zur Steuernummer ***BF1StNr1*** ergangenen Bescheide des Finanzamtes X (nun Dienststelle des ***FA***) vom 30. Oktober 2020 über die Wiederaufnahme (§ 303 BAO) der Einkommensteuerbescheide 2015 und 2016 vom 5. Oktober 2016 bzw. 3. März 2018 zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

Dem anhängigen Verfahren liegt ein Streit der Verfahrensparteien über die aus einem Markenrecht resultierenden steuerlichen Auswirkungen in den Einkommensteuer (ESt)-Bescheiden 2015 und 2016 des Beschwerdeführers (Bf) zugrunde.

Die Abgabenbehörde (nachfolgend FA) ordnet das Markenrecht nach einer Außenprüfung (AP) dem „*Geschäftsführerbetrieb*“ des Bf als notwendiges Betriebsvermögen (BV) zu und erfasst die damit erzielten Nutzungsentgelte und den Veräußerungsgewinn bei dessen selbständigen Einkünften.

Der Bf geht davon aus, dass das Markenrecht seinem Privatvermögen (PV) zuzurechnen ist und die Erträge aus dessen laufender Nutzungsüberlassung zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung führten. Die Veräußerung des privaten Markenrechtsanteiles im Jahr 2016 unterlag aus seiner Sicht nicht der Einkommensteuerpflicht.

Das FA begründet seinen Standpunkt im AP-Bericht zunächst mit der Historie bzw. dem zeitlichen Ablauf der Entwicklung und Registrierung der strittigen Wort-/Bildmarke durch die und zugunsten der beiden geschäftsführenden Gründungsgesellschafter der XY GmbH während

des Gründungsprozesses der Gesellschaft. Die geschützte Markenbezeichnung umfasse zudem den Firmenwortlaut der XY GmbH, welche die Marke seit ihrer Gründung - zunächst unentgeltlich und später gegen Bezahlung einer Lizenzgebühr an die Markenrechtsinhaber - auch tatsächlich genutzt habe. Auf eine zielgerichtet auf die XY GmbH durchgeführte Entwicklung der Marke weise neben dem Firmenwortlaut der Gesellschaft auch deren untrennbare Verbindung mit der Tätigkeit der XY GmbH hin bzw. leite sich der Wert der Marke allein aus der Tätigkeit der XY GmbH ab, die wiederum auf das Wirken der beiden Geschäftsführer zurückzuführen sei. Losgelöst von den Betätigungsfeldern und Produkten der XY GmbH wäre die Wort-/Bildmarke dagegen wertlos.

Da das Markenrecht ursächlich mit der Tätigkeit der Gesellschafter-Geschäftsführer (GesGf) zusammenhänge, sei es dem Betriebsvermögen ihrer Geschäftsführerbetriebe zuzurechnen. Nachdem es den Wert erst durch die Tätigkeit der Geschäftsführer erlange, die in dieser Funktion auch die Weiterentwicklung der Produktpalette und die Eröffnung neuer Geschäftsmöglichkeiten zu verantworten hätten, stehe der Wert des Markenrechts untrennbar mit den Geschäftsführerbetrieben in Zusammenhang. Das Markenrecht stelle daher notwendiges Betriebsvermögen der Geschäftsführerbetriebe dar.

Zufolge der in § 28 (1) EStG für Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung normierten Subsidiarität gegenüber betrieblichen Einkunftsarten, seien die von den Urhebern (Erfindern) selbst erzielten laufenden Nutzungsentgelte (Lizenzzahlungen der XY GmbH) der Spezialbestimmung des § 22 Z 2 TS 2 EStG zuzuordnen und als Teil der selbständigen Geschäftsführereinkünfte zu besteuern bzw. unterliege der Veräußerungsgewinn aus dem im Jahr 2016 erfolgten Verkauf des Markenrechts durch den Bf der Einkommensteuer.

Der Bf hält dem abgabenbehördlichen Standpunkt entgegen, dass das Markenrecht zu seinem notwendigen Privatvermögen gehört habe und die Veräußerung im Jahr 2016 daher zurecht nicht in die ESt-Erklärung 2016 aufgenommen worden sei.

Er sei vor Gründung der XY GmbH unselbständig tätig gewesen und in keiner Geschäftsbeziehung zu GesGf-2, dem späteren zweiten Markenrechtsinhaber und GesGf der XY GmbH gestanden. Weder er noch sein Geschäftspartner hätten ein Unternehmen betrieben, das in der Folge von der XY GmbH fortgeführt worden wäre.

Unstrittig hätten der Bf und GesGf-2 in der Gründungsphase der XY GmbH zugleich an der Schaffung und Registrierung der strittigen Marke gearbeitet. Die Beteiligung eines strategischen Partners aus der Holzbranche als drittem Gesellschafter zur Unterstützung der von den beiden „Markenerfindern“ für das neue Unternehmen entwickelten Geschäftsmodells habe zu einem zeit- und verhandlungsintensiven Gründungsprozess bei der XY GmbH geführt. Dies habe sich auch auf die Entwicklung der Marke ausgewirkt, da das Einverständnis des strategischen Partners für die fortan von der Gesellschaft zu führenden Marke erforderlich gewesen sei.

Kurz nach der Unterfertigung des Vertrages über die Gründung der XY GmbH und noch vor deren FB-Eintragung hätten die „Markenerfinder“ Mitte Dezember 2009 das Markenrecht als

Ausdruck ihres geistigen Eigentums an der Wort-/Bildmarke beim Patentamt Österreich (PAÖ) zum Markenschutz angemeldet.

Die Nutzung durch die XY GmbH sei von Beginn an erfolgt, doch sei der strategische Partner erst mit dem sich abzeichnenden Erfolg des Geschäftsmodells der XY GmbH zur Bezahlung eines Nutzungsentgelts bereit gewesen. So wie die Registrierung der Marke sei auch der Lizenznutzungsvertrag vom Febr 2013 mit der XY GmbH von den beiden Markenrechtsinhabern als Privatpersonen abgeschlossen worden. Mangels betrieblicher Tätigkeit zum Zeitpunkt der Entwicklung der Marke stehe außer Zweifel, dass das geistige Eigentum an der Marke nur im Privatvermögen der Markenrechtsinhaber entstehen konnte.

Die rechtliche Beurteilung des Markenrechtes durch das FA als notwendiges Betriebsvermögen der Geschäftsführerbetriebe der Markeninhaber widerspreche in jeder Hinsicht den Grundsätzen des österreichischen Steuerrechts. Die Tätigkeit als gesetzlicher Vertreter/ Geschäftsführer beeinflusse zwar den Wert des Markenrechtes, habe jedoch mit dessen Verwaltung (Schutz des geistigen Eigentums, Nutzungsüberlassung an Dritte) nichts zu tun. Bei der Überlassung eines Markenrechtes handle es sich auch nicht um eine operative Tätigkeit iSd § 22 (2) EStG, sondern um eine Maßnahme der Vermögensverwaltung. Die vom FA vorgenommene Gesamtsicht führe zu einer unzulässigen Vermischung der beiden Bereiche. Markenrechte könnten grundsätzlich auch im Privatvermögen entstehen, etwa bei ideengebenden Gesellschaftern ohne Gf-Funktion.

Im Eigentum von geschäftsführenden Gesellschaftern stehende Wirtschaftsgüter würden durch eine Nutzungsüberlassung an die Gesellschaft generell nicht in den Gf-Betrieb eingelegt (z.B. eine vermietete Liegenschaft). So wie eine Liegenschaft bestehe auch ein Markenrecht unabhängig von der nutzenden Gesellschaft und habe einen von der Tätigkeit der Gesellschaft unabhängigen Wert. Im konkreten Fall sei es durchaus realistisch, das Geschäftsmodell der XY GmbH auch in anderen Ländern – mit lokalen Rechtsträgern und anderen Gesellschaftern bzw. Geschäftsführern – umzusetzen.

Eine Konsequenz aus der Rechtsansicht des FA wäre, dass auch der – zweifellos mit der GmbH-Gründung entstandene und von deren Wertentwicklung abhängige – Geschäftsanteil eines GesGf dem notwendigen Betriebsvermögen des Gf-Betriebes zuzuordnen wäre. Dennoch handle es sich insofern selbst bei Ein-Personen-Gesellschaften um notwendiges Privatvermögen.

Der Antrag auf eine Entscheidung durch einen Senat nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung (§ 272 (2)/§ 274 (1) BAO) wurde im finanzgerichtlichen Verfahren zurückgezogen.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

I. Der gegenständlichen Entscheidung liegt folgender Sachverhalt zugrunde, den das BFG aufgrund des Ergebnisses des durchgeführten Ermittlungsverfahrens als erwiesen erachtet: Der – steuerlich vertretene - Bf betrieb ab Dez 2001 als „Vermittler von Z-Fertigteilhäusern“ ein Einzelunternehmen in Region-1. Ab Jänner 2005 war er zudem als Gründungsgesellschafter

ohne Gf-Funktion an der Z-Haus Vertriebsges.m.b.H., FN 999999x in Ort-1 beteiligt (GmbH-Geschäftszweck: Vermittlung, Verkauf und Errichtung von Fertigteilhäusern). Markenrechtsinhaber der registrierten Marke dieses Unternehmens war der Bf nicht. Mitte Nov 2009 schied der Bf aus dieser GmbH aus. Ende 2009 beendete er auch sein Einzelunternehmen durch „*formlose Einstellung*“, um ab Jänner 2010 als GesGf der neu gegründeten XY GmbH, FN 888888y (nachfolgend XY GmbH) tätig zu sein. Aus der Betriebsaufgabe des Einzelunternehmens erzielte der Bf keinen Aufgabegewinn (u.a. mangels stiller Reserven im „*minimalen Betriebsvermögen*“). Der Geschäftsführerbezug der XY GmbH war ab 2010 vorerst seine „*einzige Einnahmequelle*“ (Quellen: FA-Datenbanken GDV/DB2; Bf-Fragebogen/Betriebseröffnung 27.Feb.2002; AP-Arbeitsbogen, BFG-Akt OZ 28 u. OZ 29, S 142f; FB-Daten).

Die mit Gesellschaftsvertrag vom 27.Nov 2009 gegründete XY GmbH wurde am 19.Jän 2010 im Firmenbuch (FB) eingetragen. An dem zur Gänze im Wege von Barzahlungen aufgebrauchten Stammkapital von 35.000,- € waren als Gründungsgesellschafter und zugleich einzelvertretungsbefugte Geschäftsführer der Bf und GesGf-2 zu je 35% beteiligt. Dritte Gründungsgesellschafterin mit einem Anteil von 30% war die Gesellschafter-3 GesmbH, lt. Lagebericht des Unternehmens Tochtergesellschaft eines weltweit führenden Konzerns der Holzindustrie (nachfolgend Gesellschafter-3 GmbH).

Lt. Firmenbuch gehören zum Betätigungsfeld der XY GmbH, neben dem Gewerbe eines „technischen Büros“ und dem Bautränergewerbe, eine breite Palette des Bereiches Bau- und Baunebengewerbe, darunter etwa das Gewerbe der Zimmermeisterei und das Tischlergewerbe.

Der AP-Bericht beschreibt die XY GmbH als kundennah tätiges Dienstleistungsunternehmen, das für Holzbaubetriebe Service, Unterstützung und Planung übernehme, wobei sich die Tätigkeit zu Beginn auf ein Brettsperrholzprodukt der Gesellschafter-3 GmbH (Holzbauelement xxxxx) beschränkt habe und erst später um Produkte anderer Produzenten, insbesondere um ein Holzbauelement eines steirischen Produktionsbetriebes, erweitert worden sei. Die Dienstleistung der XY GmbH hätten sich in der ersten Phase v.a. auf die vereinfachte Planung und den Bau von Objekten aus Brettsperrholz für Zimmereibetriebe konzentriert. Später habe die XY GmbH ihr Leistungsangebot erweitert und mit der Erbringung von Statikleistungen durch eine eigene Abteilung für Tragwerksplanung begonnen.

Die Darstellung des AP-Berichtes findet in den FB-Daten und der Homepage der XY GmbH Deckung. Aufgrund der Zugehörigkeit der Gesellschafter-3 GmbH zu einem weltweit etablierten Konzern der Holzindustrie, steht deren strategische Bedeutung für die neu gegründete XY GmbH für das BFG außer Zweifel.

Noch vor der Anmeldung des Gründungsvertrages der XY GmbH zur Firmenbucheintragung, meldeten der Bf und GesGf-2 am 17. Dez. 2009 die verfahrensgegenständliche

Wort-/Bildmarke „XY®Markenprodukt“ als gemeinsame Markeninhaber beim PAÖ zur Eintragung an (Klasse 19: Bauholz, Holz; Klasse 37: Bauleitung, Bauwesen; Klasse 42: Technische Konstruktionsplanung).

Am 16.Febr.2010 wurde die Marke nach den Bestimmungen des MarkenschutzG 1970 mit einer Schutzdauer bis 17.Dez 2019 zu Gunsten der beiden anmeldenden Personen, mit jeweils 10jähriger Verlängerungsmöglichkeit registriert (PAÖ-Nummer 123456).

Bei Ergehen der verfahrensgegenständlichen Bescheide war der Markenschutz bereits verlängert worden und ist aktuell bis 17.Dez.2029 aufrecht, seit 21.Dez.2016 allerdings zugunsten der XY GmbH und des GesGf-2 als Markenrechtsinhaber.

Eine der Erstanmeldung/-eintragung des Markenschutzes zugrundeliegende Vereinbarung zwischen dem Bf und GesGf-2 liegt dem BFG, trotz Anforderung beim FA nach § 266 (4) BAO, nicht vor. Als einziges schriftliches Vertragsdokument zum Markenrecht aus dem AP-Verfahren übermittelte das FA einen notariellen „*Markenlizenzvertrag*“ vom 19.Febr 2013 zwischen dem Bf und GesGf-2 als Markenrechtsinhaber einerseits und der XY GmbH (vertreten durch den Bf als Gf) andererseits, unter Beitritt der Gesellschafter-3 GmbH, nach welchem die beiden Markenrechtsinhaber ihre seit Febr. 2010 geschützte Wort-/Bildmarke der XY GmbH rückwirkend ab 1.Febr 2012 gegen eine jährliche Lizenzgebühr von „*jeweils einem jährlichen Betrag von 0,45% vom Umsatz des jeweiligen Jahres*“ zur weiteren Nutzung überlassen. Die binnen sieben Tagen nach Feststellung des Jahresabschlusses zur Zahlung fällige Lizenzgebühr gebührt „*solange diese Markeninhaber sind.*“ Im Gegensatz zu den Markenrechtsinhabern ist der XY GmbH eine direkte oder indirekte Überlassung der Marke an Dritte vertraglich explizit untersagt. Die – auch Rechtsnachfolger der Vertragsparteien bindende – Lizenzvereinbarung wurde mit 10jähriger, bei Nichtkündigung automatisch um weitere 10 Jahre verlängerter Laufzeit und einer halbjährigen Kündigungsfrist jeweils zum Jahresende vereinbart. Bis 31.Dez.2020 kam ein Kündigungsverzicht zum Tragen.

Auf Basis der Vereinbarung vom 19.Febr 2013 bezahlte die XY GmbH in der Folge Lizenznutzungsentgelte an die beiden Markenrechtsinhaber, die diese in den Abgabenerklärungen ab 2013 neben Gf-Einkünften als „*sonstige Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung*“ (ESt-Erklärung Kz 373) bzw. als Umsätze mit 20% USt erfassten. Weitere Umsätze wiesen die USt-Erklärungen des Bf nicht aus.

Im Jahr 2016 kam es bei der XY GmbH zu einer umfassenden Änderung der Unternehmensstruktur, in deren Verlauf der Bf seinen Markenrechtsanteil verkaufte und aus der XY GmbH ausschied.

Zunächst gründete GesGf-2 als geschäftsführender Alleingesellschafter mit notariellem Gesellschaftsvertrag vom 30.August 2016 die GesGf-2 GmbH, FN 777777z (nachfolgend GesGf-2 GmbH). Der Unternehmensgegenstand der neuen Gesellschaft deckte sich im Kern mit jenem der XY GmbH.

In der Folge brachte GesGf-2 mit „*Einbringungs- zugleich Abtretungsvertrag*“ vom 29.Sept 2016 seinen 35%Anteil an der XY GmbH unter Inanspruchnahme des Art III UmgrStG rückwirkend zum 31.Aug.2016 als Sacheinlage in die neu gegründete GesGf-2 GmbH ein bzw. trat diesen ab. Parallel zu den Umstrukturierungen betreffend GesGf-2 veräußerte der Bf einerseits seinen Markenrechtsanteil an der unter der Nr 123456 beim ÖPA registrierten Wort-/Bildmarke an die XY GmbH und anderseits seinen Geschäftsanteil an der XY GmbH (35% Beteiligung) an die GesGf-2 GmbH. Zugleich schied er als Geschäftsführer der XY GmbH aus. Die GesGf-2 GmbH verfügt seither über einen 70%Geschäftsanteil an der XY GmbH. GesGf-2 ist in beiden Gesellschaften alleiniger Geschäftsführer. Den restlichen Anteil an der XY GmbH (30%) hält bis heute die Gesellschafter-3 GmbH.

Vertragsunterlagen zu den Veräußerungen des Bf liegen dem BFG nicht vor.

Trotz finanzgerichtlicher Aufforderung nach § 266 (4) BAO blieb das FA sowohl die Vorlage des notariellen Abtretungsvertrages vom 29.Sept. 2016 zum Verkauf der GmbH-Beteiligung des Bf an die GesGf-2 GmbH, als auch des Vertrages zwischen dem Bf und der XY GmbH über die Veräußerung des Markenrechtsanteiles (samt Berechnungsgrundlagen zur Wertermittlung) schuldig.

In den vorgelegten AP-Unterlagen befindet sich lediglich die Durchschrift einer zum Verkauf des „*Markenanteils*“ gelegten „*Rechnung RE 002*“ des Bf vom 6.Okt 2016 (303.500,- € brutto).

Die am 21.Dez 2016 aufgrund eines Beschlusses des ÖPA erfolgte Umschreibung der Markenregistrierung zur PAÖ-Nr. 123456 im Markenregister auf GesGf-2 und die XY GmbH bzw. deren Abgabenerklärungen dokumentieren, dass die XY GmbH das Markenrecht in den folgenden Jahren weiterhin auf Basis des Markenlizenzvertrages vom 19.Febr 2013 nutzte. Erst die FB-Jahresabschlüsse 2022/ 2023 der XY GmbH (Teilwertabschreibung, geänderte Wort-/Bildmarke) lassen auf die Beendigung des Lizenzvertrages aus dem Jahr 2013 und das Ende der Verwendung der bis heute unverändert zur PAÖ-Nummer 123456 aufrecht geschützten Marke durch die XY GmbH schließen.

Der Bf erfasste die laufenden Nutzungsentgelte aus der Überlassung des Markenrechts in den Abgabenerklärungen 2013 - 2016 ohne Ansatz von Werbungskosten als *Sonstige Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung*. Den Verkauf seines Markenrechtsanteiles behandelte er als steuerfreie Veräußerung eines privaten Wirtschaftsgutes, die er weder 2016 noch später in seinen ESt-Erklärungen auswies. Der Umsatz aus der „*Rechnung RE 002*“ vom 6.Okt 2016 zum Verkauf des Markenrechtsanteils fand in seine Umsatzsteuererklärung 2017 Eingang. In der zugleich mit dieser USt-Erklärung eingereichten ESt-Erklärung 2017 gab er die Beendigung seines „Geschäftsführerbetriebes“ bekannt (Betriebsaufgabeergebnis 0,00 €).

Den (endbesteuerten) Verkauf seines Anteiles an der XY GmbH an die GesGf-2 GmbH deklarierte der Bf bereits in der ESt-Erklärung 2016 (KZ 981/KZ 899: 332.750,- €/91.506,25 €). Im Zuge der ESt-Veranlagung 2016 wurde der Vorgang als steuerfrei behandelt und die am

29.Sept 2017 zur Abgeltung der KeSt geleistete Zahlung von 95.000,- € im ESt-Bescheid 2016 vom 2.März 2018 wieder gutgeschrieben.

Die Steuerfreiheit des Beteiligungsverkaufes blieb bei der verfahrensgegenständlichen AP unbeanstandet. Den Markenrechtsanteil ordnete das FA dem Betriebsvermögen des Gf-Betriebes zu und behandelte in den angefochtenen Bescheiden sowohl die daraus resultierenden Lizenzeinkünfte als auch den Verkauf des Markenrechtsanteiles als einkommensteuerpflichtige selbständige Einkünfte des Bf, wobei es die Höhe der Bemessungsgrundlagen jeweils aus dessen Unterlagen übernahm (Quellen: Dokumente zur Wort-/Bildmarke FA-Vorlageunterlagen BFG-Akt OZ 13-19; Erklärungsdaten/AP-Arbeitsbogen, BFG-Akt OZ 29 u. FA-Datenbank/DB2; FB-Datenbestand/Urkunden).

Zusammengefasst wird zum verfahrensgegenständlichen Streitpunkt festgestellt:
Der Bf war bis Ende 2009 als Einzelunternehmer im Bereich der Vermittlung von Fertigteilhäusern tätig. Die Betriebsaufgabe erfolgte zum Jahresende 2009. Bezüge dieser Tätigkeit zum strittigen Markenrecht ergaben sich im durchgeführten Ermittlungsverfahren ebenso wenig, wie Hinweise auf weitere Markenentwicklungen des Bf.

Die in der Gründungsphase der XY GmbH mit dem Ziel einer Nutzung durch das neue Unternehmen vom Bf gemeinsam mit GesGf-2 entwickelte Wort-/Bildmarke „XY®Markenprodukt“ enthält als Namensteil den Firmenwortlaut der in Gründung befindlichen Gesellschaft.

Die mit Gesellschaftsvertrag vom 27.Nov 2009 gegründete XY GmbH wurde im Jänner 2010 zur Eintragung in das Firmenbuch angemeldet und eingetragen. Das Stammkapital der Gesellschaft wurde zur Gänze im Wege von Bargeldleistungen aufgebracht. Eine Sacheinlage der Marke war weder Gegenstand des Gründungsvorganges, noch ist eine spätere Einlage in die XY GmbH dokumentiert. Im Herbst 2016 erwarb die XY GmbH den Markenrechtsanteil des Bf um 252.916,66 € + USt.

Noch vor der Anmeldung der XY GmbH zur FB-Eintragung hatten die beiden Markenentwickler im Dez.2009 die kombinierte Wort-/Bildmarke als Markeninhaber beim PAÖ zur Registrierung im Markenregister angemeldet. Die Registereintragung als österreichische Marke erfolgte im Febr.2010. Der Markenschutz war bis über den Verkauf des Markenrechts durch den Bf im Jahr 2016 hinaus aufrecht, ab Dez 2016 mit der XY GmbH und GesGf-2 als Markeninhaber.

Die Nutzungsüberlassung der Marke an die XY GmbH erfolgte auf Wunsch der als dritte Gesellschafterin und strategische Partnerin beteiligten Gesellschafter-3 GmbH in der Anlaufphase unentgeltlich. Nach der Marktetablierung des Unternehmens wurde im Febr. 2013 mit notariellem Markenlizenzvertrag zwischen den beiden Markenrechtsinhabern und der XY GmbH eine Nutzung der Marke durch die Gesellschaft gegen ein umsatzabhängiges Nutzungsentgelt vereinbart. Ein Verbot der Markenweitergabe/-überlassung an Dritte sieht der

Vertrag nur für die Lizenznehmerin vor. In der Folge wurde die Nutzungsüberlassung – über das Ausscheiden des Bf aus der XY GmbH hinaus - vertragskonform im Sinne der Lizenzvereinbarung vom Febr 2013 umgesetzt.

Beide Markenentwickler behandelten ihre Markenrechtsanteile als Wirtschaftsgüter des Privatvermögens und versteuerten die von der XY-GmbH ausbezahlten Lizenzgebühren ab 2013 – ohne Werbungskostenabzug - als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Der Markenrechtsverkauf durch den Bf im Jahr 2016 wurde als ertragsteuerlich unbeachtliche Veräußerung eines privaten Wirtschaftsgutes behandelt. Die zunächst als endbesteuert erklärte Veräußerung der Beteiligung an der XY GmbH vom 29.Sept 2016 wurde im ESt-Veranlagungsverfahren 2016 ebenfalls steuerfrei gestellt.

In den aufgrund der AP ergangenen ESt-Bescheiden blieb der Beteiligungsverkauf unverändert, die laufenden Nutzungsentgelte und der Verkauf des Markenrechtsanteiles wurden als Teil seines Gf-Betriebes behandelt und als Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit nach § 22 Z 2 EStG besteuert, mit dem Verkauf des Markenrechtsanteiles im Rahmen einer Betriebsaufgabe im Jahr 2016 (Freibetrag nach § 24 (4) EStG).

Darüberhinausgehende Änderungen der ESt-Bescheide 2015 und 2016 ergaben sich aus dem AP-Verfahren nicht.

II. Nach der im Verfahrenszeitraum geltenden Rechtslage gehören zu den Einkünften aus sonstiger selbständiger Tätigkeit u.a. *„Die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2) aufweisende Beschäftigung gewährt werden. Eine Person ist dann wesentlich beteiligt, wenn ihr Anteil am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25% beträgt“* (§ 22 Z 2 TS 2 EStG 1988).

§ 28 Abs. 1 Z 3 TS 2 EStG 1988 ordnet den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung *„Einkünfte aus der Überlassung von Rechten auf bestimmte oder unbestimmte Zeit oder aus der Gestattung der Verwertung von Rechten, insbesondere aus der Überlassung von gewerblichen Schutzrechten, von gewerblichen Erfahrungen und von Berechtigungen“* zu, soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 5 EStG gehören.

§ 31 Abs. 1 EStG 1988 normiert als steuerpflichtige Spekulationsgeschäfte *„Veräußerungsgeschäfte von Wirtschaftsgütern des Privatvermögens, wenn die Einkünfte nicht gemäß § 27 oder § 30 steuerlich zu erfassen sind und der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als ein Jahr beträgt.“*

Nach § 303 Abs. 1 BAO idF seit 2014 kann *„ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren (...) auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn*

a) der Bescheid durch eine gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist, oder

b) Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, oder

c) der Bescheid von Vorfragen (§ 116) abhängig war und nachträglich über die Vorfrage von der Verwaltungsbehörde bzw. dem Gericht in wesentlichen Punkten anders entschieden worden ist, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.“

Nach der höchstgerichtlichen Judikatur sind Gründe für eine Wiederaufnahme nach § 303 BAO nur Umstände, die den Spruch des neu zu erlassenden Sachbescheides beeinflussen. Eine Wiederaufnahme nach § 303 Abs. 1 lit b BAO setzt demnach das erstmalige Hervorkommen entscheidungswesentlicher Tatsachen oder Beweismittel voraus. Der Nachweis über das Vorliegen der Voraussetzungen für eine amtswegige Wiederaufnahme obliegt der Abgabenbehörde (VwGH 26.6.2000, 96/14/0176; VwGH 30.9.1987, 87/13/0006).

Zu den gemeinsamen Merkmalen der betrieblichen Einkunftsarten gehört eine selbständige, nachhaltige Betätigung, die mit Gewinnabsicht unter Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr unternommen wird.

Mangels Nachhaltigkeit nicht zu betrieblichen Einkünften führen grundsätzlich Zufallserfindungen, es sei denn der Erfinder trifft umfangreiche und planmäßige Maßnahmen zur Auswertung seiner Erfindung nach Art einer nachhaltigen Tätigkeit.

Eine Zuordnung von Erträgen aus einer selbständigen Erfindertätigkeit zu gewerblichen Einkünften setzt neben einem „engsten sachlichen und wirtschaftlichen Zusammenhang“ mit einem derartigen Betrieb auch die Identität des Steuersubjekts voraus.

Nach der lt. VwGH auch für die österreichische Rechtslage zutreffenden BFH-Judikatur liegt eine planmäßige, nachhaltig ausgeübte Erfindertätigkeit vor, wenn es nach einem spontan geborenen Gedanken noch einer weiteren Tätigkeit bedarf, um die Erfindung bis zur Verwertungsreife zu fördern. Eine nur in Form einer Skizze niedergelegte Idee stellt demnach keine nachhaltige erfinderische Tätigkeit dar.

Die Patentanmeldung als solche sieht der BFH nicht als Ausdruck einer nachhaltigen Tätigkeit. Die Eintragung im Patentregister diene dem Schutz des Rechtes auf ausschließliche Verwertung durch den Erfinder und der Bekanntmachung der Erfindung. Beide Aspekte qualifizierte der BFH in der Vergangenheit nicht als Zeichen einer auf Wiederholung angelegten erfinderischen Tätigkeit. Nach Ansicht des deutschen Höchstgerichtes dienten sie auch nicht der Förderung der Verwertungsreife einer Erfindung.

Das Finanzgericht Münster beurteilte die Veräußerung geschützter Gebrauchsschutzmuster als nicht nachhaltige Tätigkeit im Zusammenhang mit Zufallserfindungen, die nicht zu betrieblichen Einkünften führte. Das Gericht verwies auf die bei Gebrauchsmustern im Gegensatz zu Patenten geringeren Anforderungen an den Schutz. Die Erfindertätigkeit war erkennbar nur einmal ausgeübt worden. Umfangreiche zusätzliche verkaufsreifefördernde Maßnahmen als Zeichen einer für eine Nachhaltigkeit erforderlichen Planmäßigkeit hatten gefehlt. Die Eintragung als Gebrauchsmuster war offensichtlich mit dem Ziel erfolgt, bei sich bietender Gelegenheit einen Preis für den Verzicht auf die Gebrauchsmuster erzielen zu können. Dieses Ziel ersetze aber die für die Nachhaltigkeit erforderliche Förderung der

Verwertungsreife nicht. Das Stadium einer Zufallserfindung sei nicht überschritten worden (VwGH 27.5.2015, Ro 2015/13/0006 mit Verweis auf BFH 18.6.1998, BStBl. II 1998, 567 u.a., BFH 10.9.2003 (IX R 26/02), BStBl. 2004 II S. 218 und FG Münster 3.5.2011, 1 K 2214/08f; VwGH 28.10.2010, 2007/15/0191; VwGH 8.6.1994, 91/13/0244).

Was als Betriebsvermögen anzusehen ist bzw. nach welchen Grundsätzen Wirtschaftsgüter dem Betriebsvermögen zuzurechnen sind, normiert das EStG nicht.

Nach der VwGH-Judikatur ist für die Zuordnung eines Wirtschaftsgutes zum Betriebsvermögen oder Privatvermögen die Art der Nutzung (der tatsächliche Einsatz) ausschlaggebend.

Wirtschaftsgüter, die der Erzielung von selbständigen Einkünften (§ 22 EStG) dienen, gehören daher zum Betriebsvermögen. Wirtschaftsgüter, die zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (§ 28 EStG) dienen, sind dem Privatvermögen zugeordnet.

Zum notwendigen Betriebsvermögen gehören nach der höchstgerichtlichen Rechtsprechung alle Wirtschaftsgüter, die objektiv dem Betrieb zu dienen bestimmt sind und diesem auch tatsächlich dienen. Auf die buchhalterische Erfassung durch den Abgabepflichtigen kommt es nicht an. Für die Zuordnung maßgeblich sind vielmehr die Zweckbestimmung des

Wirtschaftsgutes, die Besonderheiten des Betriebes und des Berufszweiges des Abgabepflichtigen sowie die Verkehrsauffassung. Ein in der Privatsphäre hergestelltes

Wirtschaftsgut kann im Wege einer nachträglichen Einlage zu Betriebsvermögen werden.

Notwendiges Betriebsvermögen eines „Geschäftsführerbetriebes“ bilden Wirtschaftsgüter, die für das Erzielen fremdüblicher Gf-Bezüge erforderlich sind. Bei einem in der Privatsphäre des Gf hergestellten Wirtschaftsgut kommt es darauf an, ob dessen betriebliche Nutzung durch die Gesellschaft zu den Voraussetzungen für die Erzielung oder den Erhalt seines fremdüblich (im Sinne eines echten Leistungsentgelts) ausgestalteten Gf-Bezuges gehört (VwGH 17.10.2017, Ro 2015/15/0040; VwGH 26.7.2017, Ra 2016/13/0020; VwGH 26.2.2015, 2012/15/0005; VwGH 25.10.1994, 94/14/0071).

Markenrechte sind Zeichen aller Art, die geeignet sind, Waren oder Dienstleistungen eines Unternehmens von denjenigen anderer Unternehmungen zu unterscheiden. Die Hauptfunktion einer Marke besteht darin, dem Verbraucher oder Endabnehmer die Ursprungsidentität der mit der Marke gekennzeichneten Ware oder Dienstleistung ohne Verwechslungsgefahr zu garantieren.

Das Markenrecht entsteht mit der Eintragung der Marke in das Markenregister. Aufgrund des im Markenrecht geltenden Prioritätsprinzips entfaltet das Markenrecht seine Schutzwirkung bereits ab der Anmeldung zur Registrierung. Beim PAÖ registrierte Markenrechte gelten örtlich für das österreichische Bundesgebiet.

Soweit nicht anderes vereinbart ist, kann eine Marke, unabhängig von einem Eigentumswechsel am Unternehmen, für alle oder einen Teil der Waren/Dienstleistungen, für die sie eingetragen ist, übertragen werden. Im Falle eines Eigentumswechsels am gesamten Unternehmen geht ein zum Unternehmen gehörendes Markenrecht samt zugehöriger

Lizenzrechte auf den/die neuen Eigentümer über. Für die Rechtsgültigkeit eines Markenverkaufes oder einer Lizenzeinräumung bedarf es keiner Eintragung/Ersichtlichmachung im Markenregister. Die Erfassung im Markenregister dient v.a. der Rechtssicherheit durch Öffentlichkeitswirkung.

Eine registrierte Marke ist insofern Gegenstand eines absoluten Rechtes, als niemand ohne Zustimmung des Berechtigten den Namen, die Firma oder die besondere Bezeichnung des Unternehmens eines anderen zur Kennzeichnung von Waren oder Dienstleistungen benutzen darf.

Eine Lizenzvereinbarung zu einer Marke beinhaltet weder eine Übertragung des Markenrechtes, noch die Einräumung einer echten Nutzungsüberlassung. Sie begründet lediglich eine schuldrechtliche Verpflichtung des Markenrechtsinhabers gegenüber dem Nutzungsberechtigten auf Unterlassung der Nutzung. Wie weit der Unterlassungsanspruch inhaltlich, zeitlich und räumlich reicht, richtet sich nach den Umständen des Einzelfalles (vgl. z.B. zulässige Parallelnutzung der Marke im Rahmen von Franchisesystemen). Doch wirkt ein Nutzungsvertrag nicht nur zwischen den Vertragspartnern, sondern „dinglich“ gegen Dritte in dem Sinn, dass diese auch kraft eigener Namensrechte den Gebrauch nicht untersagen können. (vgl. § 1 (1), § 2, § 11 (1) und § 12 Markenschutzgesetz 1970; VwGH 15.12.2011, 2008/03/0013; OGH 24.1.2017 4 Ob 263/16d; OGH 15.6.2000, 4 Ob 85/00d; OGH 10.8.1995 4 Ob 1056/95; OGH 18.10.1994, 4 Ob 115/94 und Infoblatt MA501 zur nationalen Markenmeldung, PAÖ-Homepage).

III. rechtliche Würdigung:

Im anhängigen Verfahren ist die Entwicklung und Registrierung der strittigen Marke durch den Bf und GesGf-2 ebenso unstrittig, wie deren von vorne herein beabsichtigte Verwendung im Rahmen eines neuen Unternehmens, für dessen Zwecke die XY GmbH gegründet wurde. Für eine Zuordnung der Marke zu einer bereits davor ausgeübten betrieblichen Betätigung des Bf bietet das Ermittlungsverfahren keine Anhaltspunkte.

Zudem war die zu beurteilende Marke nach dem Verfahrensergebnis bis zum Ausscheiden des Bf aus der XY GmbH dessen einzige Markenentwicklung. Die Registrierung der Marke als solche weist im Sinne der unter Pkt II. angeführten BFH-Judikatur nicht auf eine auf Wiederholung ausgerichtete Tätigkeit hin. Die weiteren Maßnahmen zur Etablierung der Marke erfolgten durch die XY GmbH. Mangels Nachhaltigkeit lag beim Bf daher kein Betrieb mit dem Gegenstand „Markenentwicklung“ vor.

Eine Übertragung des Markenrechts von den Markenrechtsinhabern auf die XY GmbH im Zuge deren Gründung oder in der Zeit der unentgeltlichen Nutzungsüberlassung war im Ermittlungsverfahren nicht feststellbar.

Im Verfahrenszeitraum erfolgte die Nutzung der Marke zunächst auf Grundlage und gemäß den Regelungen der Markenlizenzvereinbarung vom 19.Febr 2013, gegen deren fremdübliche Ausgestaltung im Verfahren keine Bedenken aufkamen. Erst im Herbst 2016 erwarb die

XY GmbH den Markenrechtsanteil des Bf im Zuge dessen Ausscheidens als Gesellschafter und Geschäftsführer der Gesellschaft.

Das zur Gänze im Wege einer Bargründung aufgebrachte Gesellschaftskapital der XY GmbH und die Markenmeldung beim PAÖ durch die Markenentwickler nach Abschluss des Gesellschaftsvertrages weisen auf ein fehlendes Interesse der Gesellschafter an einer Einlage des Markenrechtes in die neu gegründete Gesellschaft hin. Dies erscheint sowohl aus Sicht der Markenrechtsinhaber nachvollziehbar, als auch aus der Position des strategischen Partners. Die essentielle Bedeutung der Gesellschafter-3 GmbH für die XY GmbH, deren Geschäftsmodell in der Startphase allein auf ein Produkt der Gesellschafter-3 GmbH ausgerichtet war, ist evident. Ein Erfolg der Geschäftsidee war ungewiss. Den wirtschaftlichen Nachteilen einer unentgeltlichen Nutzungsüberlassung der Marke in der Anfangsphase als Konzession an den weltweit etablierten, strategischen Partner, stand die Aussicht der Markenrechtsinhaber auf ein Nutzungsentgelt bei Eintritt eines entsprechenden Geschäftserfolges gegenüber. Dazu kommt, dass die Markenrechtsinhaber weitere Nutzungsüberlassungen der registrierten Marke nach einer Marktetablierung in der Hand hatten. Für eine Expansion der Geschäftsidee ins Ausland bot die Marke aufgrund der Begrenzung ihres Schutzbereiches auf Österreich allerdings keine Grundlage.

Unter Berücksichtigung der angeführten Umstände war das Zurückbehalten des Markenrechtes im Privatvermögen (wie im Übrigen auch der Beteiligung an der XY GmbH) Ausdruck einer wirtschaftlich begründeten Entscheidung der Markenrechtsinhaber zu Beginn der Umsetzung ihres Geschäftsmodells, die eine Flexibilität bei der künftigen Nutzung der Marke eröffnete. Der Mutterkonzern der Gesellschafter-3 GmbH sicherte sich im Übrigen im zeitlichen Umfeld der Gründung der XY GmbH seinerseits eine Unionsmarke für das von der XY GmbH verwendete Spannholzprodukt xxxxx, ebenfalls ohne deren Einlage in die XY GmbH (RegNr 99999999, Anmeldung 8/2010 – Registrierung 8/2011, Quelle: Homepage PAÖ).

Die im AP-Bericht dargestellte Abhängigkeit zwischen dem Markenrecht und der Gf-Funktion des Bf wurde im Verfahren nicht dargetan und ist für das BFG auch nicht ersichtlich. Dass die Markenentwickler das Markenrecht registrieren ließen, um Geschäftsführer der XY GmbH zu werden, ergibt sich weder aus dem Parteivorbringen noch aus dem Ermittlungsergebnis.

Nachdem das FA die Vorlage des im finanzgerichtlichen Verfahren nach § 266 (4) BAO angeforderten Gf-Vertrages des Bf schuldig blieb, fehlt ein belastbares Beweismittel für eine Verknüpfung zwischen der Zurverfügungstellung des Markenrechtes und dessen Gf-Funktion. Mit Blick auf das bewusste Zurückbehalten des Markenrechtes im Privatvermögen sprechen zugleich die Mehrheitsverhältnisse in der Gesellschaft (70% Beteiligung in Händen der Markenrechtsinhaber) gegen eine Verknüpfung mit der Gf-Funktion.

Nicht zuletzt unterstreicht die Formulierung des notariellen Markenlizenzvertrages vom 19. Febr. 2013, dass die Nutzungsüberlassung aus dem Blickwinkel der Lizenzgeber keine

Maßnahme der Geschäftsführung darstellte. Wenn im Lizenzvertrag die Gf-Funktion des Bf auf Seiten der Lizenznehmerin explizit angeführt, die beiden Markenrechtsinhaber als Lizenzgeber jedoch ohne Bezug zu deren Gf-Funktion genannt werden, kommt deutlich zum Ausdruck, dass Letztere - bewusst und im Einvernehmen mit der beigetretenen Gesellschafter-3 GmbH – beim Abschluss des Lizenzvertrages als Privatpersonen auftraten.

Schließlich dokumentiert der Lizenzvertrag vom Febr 2013, dass nach dem Willen der Vertragspartner eine Übertragung des Markenrechts auf die XY GmbH bis dahin nicht erfolgt und auch bis auf weiteres nicht beabsichtigt war.

Vor diesem Hintergrund sowie unter Verweis auf § 266 (4) BAO bzw. die VwGH-Judikatur zur Beweislast der Abgabenbehörde bei der amtswegigen Wiederaufnahme, folgt das BFG der Beschwerdedarstellung und hält die Zuordnung des strittigen Markenrechtsanteiles zum (notwendigen) Betriebsvermögen eines „Geschäftsführerbetriebes“ des Bf für verfehlt. Der verfahrensgegenständliche Markenrechtsanteil gehörte vielmehr bis zum Verkauf zu seinem Privatvermögen.

Der im anhängigen Verfahren von der Abgabenbehörde vertretene Ansatz lässt den Unterschied zwischen dem Markenrecht als solchem und dessen Wert unberücksichtigt. Dabei bleibt unbeachtet, dass das strittige Markenrecht bereits mit der Registrierung beim PAÖ entstanden war und die spätere wertbildende Nutzung durch die XY GmbH erfolgte.

Anders als eine operative Forschungs- und Entwicklungstätigkeit, die auf eine patentrechtlich geschützte Erfindung abzielt, beschränkte sich die für eine Registrierung des Markenrechtes beim PAÖ erforderliche geistige Leistung der beiden Markenentwickler auf die Gestaltung des Markendesigns und war mit der Registrierung abgeschlossen. Auf den Bezug zu einer betrieblichen Tätigkeit oder die nachfolgende „Etablierung“ der Marke im Rahmen einer betrieblichen Nutzung kam es für das Entstehen des Markenrechtes nicht an.

Die Konzeption der Marke durch die späteren Markenrechtsinhaber fand zwar zeitlich parallel zur Gründung der XY GmbH, aber nicht im Rahmen der Gesellschaft statt. Die Entwickler des Markendesigns erbrachten diese Leistung weder als Gesellschafter (keine Erfassung als Sacheinlage im Gesellschaftsvertrag vom 27. Nov 2009), noch in ihrer Funktion als Geschäftsführer der XY GmbH (Anmeldung/Registrierung der fertig „entwickelten“ Marke zu Gunsten der beiden Markenentwickler ohne Bezug zur Gf-Bestellung). Eine spätere Einlage der Marke in das Betriebsvermögen der XY GmbH wurde nicht festgestellt.

Das durch die Registrierung am 17. Febr 2010 entstandene Markenrecht war für die beiden Markenrechtsinhaber, unabhängig von der XY GmbH, sowohl im Wege einer Gebrauchsüberlassung nutzbar als auch selbständig veräußerbar.

Der XY GmbH stand eine Verfügung über das Markenrecht bis zum Erwerb des Markenrechtsanteiles vom Bf im Sept 2016 nicht zu. Bis dahin konnte die Gesellschaft die Marke allein aufgrund der vereinbarten Gebrauchsüberlassung mit den Markenrechtsinhabern

nutzen. Diese Nutzung wirkte sich auf den Wert der Marke aus. Die dafür erforderlichen geistigen Leistungen wurden von den Mitarbeitern der XY GmbH (inclusive der beiden Geschäftsführer) erbracht bzw. veranlasst. Die Wertsteigerung als Ergebnis dieser Leistungen kam in erster Linie der XY GmbH als Lizenznehmerin zugute.

Eine Gebrauchsüberlassung stellt eine Maßnahme der Vermögensverwaltung dar. Das nach Art einer Unternehmenspacht als Prozentsatz des Jahresumsatzes der XY GmbH vereinbarte Nutzungsentgelt, durch welches die Markenrechtsinhaber bereits vor einem Verkauf des Markenrechtes vom Unternehmenserfolg und damit von einer Wertsteigerung der Marke profitierten, ändert daran nichts. Insbesondere wurde die Gebrauchsüberlassung des Bf dadurch nicht zu einer „*Tätigkeit im operativen Bereich der GmbH*“.

Auch bei einem bloßen Ausscheiden des Bf als Geschäftsführer ohne Veräußerung seines Markenrechts- und GmbH-Anteiles hätte er *ohne weiteres Zutun* auf Basis des bis Ende 2020 unkündbaren Lizenzvertrages vom Febr. 2013 im Wege höherer Nutzungsentgelte weiter von einem steigenden Markenwert profitiert. Die Position des Bf unterschied sich insofern nicht von jener eines Unternehmensverpächters gegen Umsatzbeteiligung und war Ausfluss einer vermögensverwaltenden Tätigkeit. Ein Indiz für Letztere ist im Übrigen der fehlende Werbungskostenabzug in den Abgabenerklärungen.

Eine Weiterentwicklung der Marke bis zu einer „*Verwertungsreife*“, wie dies etwa dem VwGH-Erkenntnis vom 27.5.2015, Ro 2015/13/0006 betreffend eine patentrechtlich geschützte Erfindung zugrunde lag, fand im hier zu beurteilenden Fall nicht statt.

Die bis heute aufrecht registrierte Marke erfüllte ihre gesetzlich zugeordnete Schutzfunktion ab dem Tag der Anmeldung zur Registrierung vollumfänglich und war in der bei der PAÖ-Anmeldung vorliegenden Form bis lange nach dem Verkauf des Markenrechtsanteils durch den Bf unverändert im Geschäftsverkehr der XY GmbH in Verwendung.

Einer Entwicklung unterlag lediglich der Wert der Marke.

Weil die im anhängigen Verfahren zu beurteilende Nutzungsüberlassung eine Maßnahme der außerbetrieblichen Vermögensverwaltung darstellte, erweist sich auch das im AP-Bericht zitierte VwGH-Erkenntnis vom 15.9.2011, 2011/15/0083 als nicht einschlägig.

Da der Markenrechtsanteil des Bf keinem Betriebsvermögen zugehörte, führten die Vergütungen aus dem Lizenzvertrag vom 19. Febr. 2013 bei ihm zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nach § 28 Abs. 1 Z 3 EStG.

Die Ende Sept 2016 getrennt vom Verkauf des Gesellschaftsanteiles an der XY GmbH erfolgte Veräußerung des Markenrechtsanteils unterstreicht dessen eigenständigen Wirtschaftsgutcharakter.

Der Lizenzvertrag vom 19. Febr. 2013 hinderte den Bf nicht an einem Verkauf. Er war dadurch auch nicht zu einem Verkauf an die XY GmbH verpflichtet (keine Vereinbarung einer Kaufoption bzw. eines Vorkaufsrechtes). Auch der kurz vor seinem Ausstieg erfolgte

Gesellschafterwechsel in der XY GmbH (Ausscheiden des GesGf-2) hatte auf seinen Markenrechtsanteil keinen Einfluss.

Infolge Ablaufes der Jahresfrist des § 31 EStG resultiert aus der Qualifikation des verfahrensgegenständlichen Markenrechtsanteiles als Privatvermögen des Bf die Steuerfreiheit seines Verkaufes im Jahr 2016.

In Bezug auf den Beteiligungsverkauf des Bf sieht das BFG mit Blick auf § 27 (3) iVm § 124b Z 185 EStG keine Veranlassung, die zwischen den Verfahrensparteien unstrittige Steuerfreiheit in Frage zu stellen.

Wie unter Pkt II. dargestellt, setzt eine amtswegige Wiederaufnahme nach § 303 (1) lit b BAO das – vom FA nachzuweisende - Hervorkommen von neuen Tatsachen/Beweismitteln voraus, die zu einem im Spruch anderslautenden Sachbescheid führen.

Da die verfahrensgegenständliche AP keine weiteren Abweichungen von den bereits davor erklärungsgemäß rechtskräftig veranlagten Einkommensteuerbescheiden 2015 und 2016 zur Folge hatte und nach dem Ergebnis des finanzgerichtlichen Ermittlungsverfahrens die erstmals im AP-Verfahren hervorgekommenen Tatsachen/Beweismittel betreffend die Besteuerung des strittigen Markenrechtsanteiles keine Spruchabweichung von den bisherigen ESt-Bescheiden 2015/2016 auslösen, fehlten die rechtlichen Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme der rechtskräftigen ESt-Bescheide 2015 und 2016 nach § 303 (1) lit b BAO.

Die angefochtenen Wiederaufnahmebescheide vom 30.Okt 2016 waren daher aus dem Rechtbestand zu entfernen.

1.1. Zu Spruchpunkt II. (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.

Die gegenständliche Entscheidung folgt, soweit nicht Sachverhaltsfragen maßgeblich waren, den verwendeten gesetzlichen Bestimmungen und der angeführten VwGH-Judikatur. Die Voraussetzungen für eine Revision lagen daher nicht vor.

Graz, am 25. Juni 2025