



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., Adr., vertreten durch S., gegen den Bescheid des Finanzamtes Baden, vertreten durch Mag. Chvatal, betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2003 nach der am 29. März 2007 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die getroffene Feststellung ist dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bildet einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die Bw. ist eine Gesellschaft nach bürgerlichem Recht. In der Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften für das Jahr 2003, wurden u. a. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung ausgewiesen und in einer Beilage auf die auch im Gesellschaftsvertrag festgehaltene Veränderung der Gesellschaft mit August 2001 hingewiesen.

Im Feststellungsbescheid vom 11. Mai 2005 ordnete das FA die genannten Einkünfte den Einkünften aus Gewerbebetrieb zu und wies in der Begründung darauf hin, dass die Überlassung gewerblicher Schutzrechte (Einräumung von Lizenzen) durch den Erfinder selbst idR zu Einkünften aus selbständiger Arbeit, bei Verwertung im Rahmen eines Gewerbebetriebes des Erfinders jedoch zu Einkünften aus Gewerbebetrieb führe. Der bereits im Vorjahr von der Bw. zitierte § 28 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 komme nur in Ausnahmefällen zur

Anwendung z. B. wenn etwa ein Patentrecht zum Privatvermögen eines Erben des Erfinders gehöre oder der Erbe das gewerbliche Schutzrecht in Lizenz vergeben habe.

Dagegen wurde Berufung erhoben. Die Bw. verwalte für die Gesellschafter die Zahlungseingänge für die Patentnutzung. Sie habe nur erweiterte Zahlstellenfunktion und die Einkünfte seien daher § 28 Abs. 1 Z 3 EStG zuzuordnen. Gemäß § 28 Abs. 1 Z 3 EStG seien die Einkünfte aus Patentverwertung unter Vermietung und Verpachtung einzuordnen, wenn es sich um die Überlassung von gewerblichen Schutzrechten handle.

Dies sei in diesem Fall gegeben. Die Gesellschafter der GesbR haben das gegenständliche Patent im Rahmen ihrer beruflichen Tätigkeit für ihren damaligen Arbeitgeber (A.) zufällig entwickelt. Gemäß Doralt Einkommensteuerkommentar § 22 EStG Rz 94/1 seien Zufallserfindungen nicht den Einkünften aus selbständiger Arbeit bzw. Gewerbebetrieb zuzuordnen, wenn sie als Nebenprodukt einer anderen Tätigkeit anfallen und wenn für sie keine weiteren umfangreichen und planmäßigen Maßnahmen zur Auswertung getroffen werden müssen (ähnlich Doralt § 23 Rz 57 Nachhaltigkeit). Das Patent sei das Abfallprodukt für eine andere Erfindung gewesen. Der Arbeitgeber habe aufgrund von Umstrukturierungsmaßnahmen die Patentverwertung aufgegeben und an die Gesellschafter der GesbR unentgeltlich weitergegeben. Die Gesellschafter seien Einzelrechtsnachfolger. Das Patentgesetz verpflichte den Patentinhaber – wohl aus volkswirtschaftlichen Gründen –, bei Nichtfortführung den Erfindern eine unentgeltliche Überlassung des Patents einzuräumen.

Die Gesellschafter der GesbR hätten dieses Patent unentgeltlich übernommen und die Verwertung übernommen. Die GesbR sei ursprünglich zur Bündelung von gewerblichen Tätigkeiten (Planungsleistungen) gegründet worden. Da sich jedoch die Rechtsform für diese Tätigkeiten als nicht geeignet erwiesen habe, sei die GesbR zur Zahlstelle für die Patentverwertung umfunktioniert worden und tätige seit 2002 keine anderen Einkünfte mehr als die aus der Patentverwaltung und Zahlstellenfunktion. Der Erlass des BMF sei in der Formulierung zwischen Urheber und Erfinder unscharf, denn das Patent könne von jemanden anderen „ausgebeutet“ werden somit Inhaber sein, der jedoch nicht der Erfinder sei. Der Erlass spreche von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dann, wenn die Einzelrechtsnachfolge des Urhebers angetreten werde. Das sei hier der Fall. Die GesbR erziele daher seit 2002 nur mehr Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Das FA wies die Berufung als unbegründet ab. Bei der gegenständlichen GesbR handle es sich laut Gesellschaftsvertrag eindeutig um einen Gewerbebetrieb. Laut Gesellschaftsvertrag habe jeder der Vertragspartner bei der Gewerbebehörde eine Gewerbeausübung aufgrund der Verwertung der bestehenden Patente angemeldet und jeder der Vertragspartner bringe die Berechtigung zur Gewerbeausübung in das gemeinsame Unternehmen ein. Weiters bringe

jeder der Vertragspartner sämtliche Schutzrechte, die im Zusammenhang mit dem D. bestehen, vollständig in das Unternehmen ein. Es erscheine nicht glaubhaft, dass es sich bei der Erfindung um ein Zufallsprodukt handle, da laut Gesellschaftsvertrag umfangreiche Arbeiten im Zusammenhang mit der Entwicklung, Konstruktion und Vermarktung des o. a. Systems durchgeführt worden seien und die GesbR gegründet worden sei, um das Produkt möglichst vollständig in das Eigentum der Vertragspartner zu bringen und anschließend zu vermarkten. Einkünfte aus der Überlassung der im § 28 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 angeführten Rechte stellen nur dann Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung dar, wenn sie vom Einzel- oder Gesamtrechtsnachfolger des Urhebers erzielt werden und nicht zu den Einkünften iSd § 2 Abs. 3 Z 2 bis 3 EStG 1988 gehören. Die Urheber (Erfinder) des o. a. Systems seien die Gesellschafter der GesbR. Einkünfte die die Erfinder selbst erzielen, stellen regelmäßig Einkünfte aus selbständiger Arbeit dar, sofern die Nutzung nicht im Rahmen eines Gewerbebetriebes erfolge. Da es sich bei der GesbR um einen Gewerbebetrieb handle, seien die erzielten Lizenzeinkünfte Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

Im dagegen eingebrachten Vorlageantrag wurde eingewendet, dass die Berufungsvorentscheidung auf einen Gesellschaftsvertrag verweise, der für die berufungsgegenständlichen Jahre nicht mehr aktuell sei. Aus diesem Grund werde der letztgültige Vertrag beigelegt.

Der Ansicht des FA, dass es sich nicht um ein Zufallsprodukt handle, werde entgegengehalten, dass das Produkt schon vom damaligen Urheber so weit zur Marktreife gebracht worden sei, dass es ohne weitere Arbeiten vermarktet werden konnte. Der Urheber habe es aber aufgrund von Umstrukturierungsmaßnahmen nicht mehr weiter verfolgen wollen. Allfällige durchzuführende Arbeiten hätten die Vermarktung betroffen. Die GesbR habe nur mehr Zahlstellenfunktion, da die Vermarktungsagenden von einer anderen, weil besser geeigneten, Gesellschaft durchgeführt werden.

Darüber hinaus sei entgegen zu halten, dass allgemeines Rechtswissen sei, dass Gesellschaftsverträge möglichst alle Eventualitäten im Geschäftsleben abdecken sollen, wobei einzelne Punkte eines Gesellschaftsvertrages nicht gelebt werden müssten; dass in einem Gesellschaftsvertrag weit gefasste Klauseln enthalten seien, sei nichts Ungewöhnliches. Im vorliegenden Fall musste das Produkt ursprünglich nicht weiter entwickelt werden, es sei marktreif gewesen. Die Klausel habe nur die Möglichkeit einräumen und alle Eventualitäten abdecken sollen.

Weiters werde darauf hingewiesen, dass Urheber und Erfinder nicht ein und dieselbe Person sein müssten. Wie schon in der Berufung ausgeführt, könne es Personenidentität geben, es müsse nicht zwangsläufig so sein. In dieser Hinsicht führe der Erlass des BMF eine unscharfe Argumentation. Aus dem Gesetz sei diese Argumentation nicht ersichtlich. Im vorliegenden

Fall sei der Urheber die Firma A. gewesen, welche das Patent kostenlos an die Erfinder weitergeleitet habe. Somit seien die Herren Ing.S. und Dr. K. Einzelrechtsnachfolger nach dem Urheber, die die Abrechnungsinteressen in einer GesbR gebündelt hätten und seien deshalb die Lizezeinnahmen in den Einkünften aus § 28 Abs. 1 Z 3 EStG zu erfassen.

In der am 29.März 2007 abgehaltenen Berufungsverhandlung wiederholte Ing.S. das Berufungsvorbringen und wies ergänzend darauf hin, dass sich die GesbR nach Gründung der GmbH komplett aus dem operativen Geschäft zurück gezogen habe und auf die Funktion einer Zahlstelle (für die beiden Patentinhaber) reduziert worden sei. Es sei lediglich noch ein von der GesbR initiiertes Rechtsstreit, der etwa drei Jahre gedauert habe, abgewickelt worden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist, ob die im Rahmen einer Gesellschaft nach bürgerlichem Recht erzielten Einkünfte aus der Einräumung von Lizenzrechten, als Einkünfte aus Gewerbebetrieb oder aus Vermietung und Verpachtung zu qualifizieren sind.

Die Gesellschafter der berufungswerbenden GesbR haben im Rahmen ihres Dienstverhältnisses bei der Firma A. ein technisches Verfahren (M.) entwickelt, das vom Dienstgeber zum Patent angemeldet und vermarktet wurde. In weiterer Folge hat der ehemalige Arbeitgeber die Patentverwertung aufgegeben und den Erfindern das Patent unentgeltlich übertragen (Beschluss des Österreichischen Patentamts vom 12. März 1999). Mit Gesellschaftsvertrag vom 27. September 1999 wurde eine Gesellschaft nach bürgerlichem Recht zum Zwecke der Vermarktung und Weiterentwicklung des D. gegründet:

Präambel

In den Jahren der gemeinsamen Tätigkeit beim Arbeitgeber A. respektive seinen Vorgängerunternehmen, .. wurden umfangreiche Arbeiten im Zusammenhang mit der Entwicklung, Konstruktion und Vermarktung eines M. durchgeführt. Nach der Auflösung der ursprünglich gemeinsamen Abteilung und Entscheidung der A., das Produkt nicht weiterzuführen, da A. für die Vermarktung eines entsprechenden Systems nicht strukturiert ist, soll das Produkt nun möglichst vollständig in das Eigentum der Vertragspartner gebracht, anschließend vermarktet und gegebenenfalls weiterentwickelt werden.

Der Start und Aufbau der ersten Aktivitäten soll in einer sehr kostenschonenden und risikoarmen Variante erfolgen, weshalb als Gesellschaftsform die Gesellschaft bürgerlichen Rechts gewählt wurde. Diese Gesellschaftsform ist jedoch nicht bindend, sie kann jederzeit im Einvernehmen zwischen den Vertragspartnern geändert werden.

1. Gewerbeberechtigung

Jeder der Vertragspartner hat bei der entsprechenden Gewerbebehörde eine Gewerbeausübung auf Grund der Verwertung der bestehenden Patente angemeldet. Jeder der Vertragspartner bringt hiermit die Berechtigung zur Gewerbeausübung in das gemeinsame Unternehmen ... ein.....

6. Betriebsausgabenaufteilung

Betriebsausgaben, die im direkten Zusammenhang mit dem Aufbau des Unternehmens stehen sowie solche im direkten Zusammenhang mit Projektierungs- und Vermarktungstätigkeiten werden zu gleichen Teilen aufgeteilt.....

8. Patente und andere Schutzrechte

Jeder der Vertragspartner bringt sämtliche Schutzrechte, die im Zusammenhang mit dem D. bestehen, vollständig in das Unternehmen ein. Folglich werden Patente und andere Schutzrechte sowohl von der Kostenseite als auch von der Anspruchsseite zu gleichen Teilen geteilt.....

11. Gesellschaftsform

Die Gesellschaftsform kann im Einvernehmen der Vertragspartner jederzeit geändert werden, insbesondere wenn besondere Vorteile für die Vertragspartner durch rechtliche oder steuerliche Gründe in einer anderen Gesellschaftsform überwiegen...

Im Steuerakt befindet sich weiters ein Schriftstück „Änderung des Gesellschaftsvertrages“ vom 1. August 2001. Darin wird festgehalten, dass der ursprüngliche Zweck der GesbR durch Verlagerung des operativen Zweckes in eine andere Gesellschaft obsolet geworden sei. Der Gesellschaftsvertrag vom 27. 9. 1999 sei daher gegenstandslos und werde dem neuen Gesellschaftszweck angepasst: *Die GesbR dient als Zahlstelle für Erhaltung von gemeinsamen, zugewachsenen Nutzungsrechten von Patenten und die Überlassung derselben an Dritte.....Die ehemals gewerbliche Tätigkeit wird eingestellt. Noch laufende Aufträge werden binnen einer Woche abgerechnet und abgeschlossen.....*

Das FA vertritt die Ansicht, dass Einkünfte die die Erfinder selbst erzielen regelmäßig Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit darstellen, sofern die Nutzung nicht im Rahmen eines Gewerbebetriebes erfolge. Da es sich bei der GesbR laut Gesellschaftsvertrag eindeutig um einen Gewerbebetrieb handle, stellen die erzielten Lizenzeinkünfte Einkünfte aus Gewerbebetrieb dar.

In der Berufung wird unter Bezugnahme auf den geänderten Gesellschaftsvertrag darauf hingewiesen, dass die Vermarktungsagenden von einer anderen – besser geeigneten – Gesellschaft übernommen worden seien und die GesbR nur mehr Zahlstellenfunktion im Hinblick auf die Patentverwaltung habe. Die GesbR erziele daher seit 2002 nur noch Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. In der mündlichen Verhandlung wurde darauf hingewiesen, dass im Jahr 2003 noch ein Rechtsstreit bezüglich Vergaberecht, den die GesbR initiiert habe, abgewickelt worden sei.

Auch werde die Ansicht vertreten, es handle sich um eine Zufallserfindung, weil das Produkt schon vom damaligen Urheber zur Marktreife gebracht worden sei. Da der Urheber das Patent kostenlos an die Erfinder weitergeleitet habe, seien die Erfinder als Einzelrechtsnachfolger nach dem Urheber anzusehen und auch aus diesem Grund die Lizenzeinnahmen als Einkünfte gemäß § 28 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 zu erfassen

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sind auch „*Einkünfte aus der Überlassung von Rechten auf bestimmte oder unbestimmte Zeit oder aus der Gestattung der Verwertung von Rechten, insbesondere aus*

- der Einräumung der Werknutzung ...

- der Überlassung von gewerblichen Schutzrechten, von gewerblichen Erfahrungen und von Berechtigungen" (§ 28 Abs. 1 Z 3 EStG 1988).

Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind nach § 23 EStG 1988 Einkünfte aus einer selbständigen, nachhaltigen Betätigung, die mit Gewinnabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, wenn die Betätigung weder als Ausübung der Land- und Forstwirtschaft noch als selbständige Arbeit anzusehen ist. Gemäß § 23 Z. 2 EStG 1988 sind Einkünfte aus Gewerbebetrieb auch Gewinnanteile der Gesellschafter von Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind. Als Mitunternehmerschaften gelten neben der im Gesetz ausdrücklich erwähnten OHG sowie der KG auch die GesbR, sofern sie einen Gewerbebetrieb unterhält.

Vermögensverwaltung im Sinne der Abgabenvorschriften liegt nach der Definition des § 32 BAO insbesondere vor, wenn Vermögen genutzt (Kapitalvermögen verzinslich angelegt oder unbewegliche Vermögen vermietet oder verpachtet) wird. Die Nutzung des Vermögens kann sich aber auch als Gewerbebetrieb oder als land- und forstwirtschaftlicher Betrieb darstellen, wenn die gesetzlichen Merkmale solcher Betriebe gegeben sind.

Nach der Rechtsprechung des VwGH ist eine Tätigkeit, die selbständig, nachhaltig, mit Gewinnerzielungsabsicht und Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr unternommen wird erst dann gewerblich, wenn sie den Rahmen der Vermögensverwaltung überschreitet. Dies ist dann der Fall, wenn das Tätigwerden des Steuerpflichtigen nach Art und Umfang deutlich jenes Ausmaß übersteigt, das üblicherweise mit der Verwaltung eigenen Vermögens verbunden ist (VwGH 26.7.2005, 2003/14/0050).

Als maßgebend für die Qualifikation der aus der Überlassung der Lizenzen im Rahmen der GesbR erzielten Einkünfte als solcher aus Gewerbebetrieb ist deshalb die Frage anzusehen, ob die Gesellschaft bzw. die Gesellschafter neben der bloßen Gebrauchsüberlassung der Lizenzen bzw. Verwaltung der Patente noch zusätzliche darüber hinaus gehende Leistungen erbracht haben (VwGH 28.11.2002, 98/13/0046). Dass aber im Streitjahr derartige Leistungen erbracht wurden, lässt sich dem im angefochtenen Bescheid als festgestellt erkennbaren Sachverhalt nicht entnehmen. Neben Rechtsanwaltskosten, die die Abwicklung eines Rechtsstreits aus der früheren betrieblichen Tätigkeit betreffen und als solche nachträgliche Betriebsausgaben darstellen, werden in der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung Einnahmen lediglich aus

Lizenzgebühren ausgewiesen; bei den Aufwendungen handelt es sich um Bankspesen und Patentgebühren.

Wenn das FA davon ausgeht, dass es sich bei der GesbR allein „aufgrund des Gesellschaftsvertrages“ um einen Gewerbebetrieb handle, berücksichtigt es nicht, dass der Gesellschaftsvertrag geändert und die Vermarktung der Erfindung seit 2001 von einer anderen Gesellschaft übernommen wurde. Feststellungen dass in der Auslagerung der Vermarktungsagenden in die im Jahr 2001 neu gegründete X. GmbH unter Zurückbehaltung der Patentrechte in der GesbR eine unübliche Gestaltung zu erblicken wäre, hat das FA nicht getroffen und ergibt sich dies auch nicht aus der Aktenlage. Da die gewerbliche Tätigkeit der GesbR im Streitjahr jedenfalls bereits beendet war, hatte der UFS im gegenständlichen Verfahren nicht zu beurteilen, in welchem Veranlagungsjahr – 2001 oder 2002 – der Betrieb bzw. die gewerbliche Tätigkeit tatsächlich eingestellt wurde und welche Konsequenzen damit zu verbinden sind.

Insoweit die Ansicht vertreten wird, es handle sich um eine Zufallserfindung, ist darauf hinzuweisen, dass darunter Ideen verstanden werden, die ohne weitere Ausarbeitung verwertungsreif sind. Der Umstand, dass der damalige Dienstgeber die Erfindung bereits zur Marktreife entwickelt hat und diese nunmehr ohne weitere Arbeiten vermarktet werden könne, macht die Erfindung nicht nachträglich zur Zufallserfindung. Abgesehen davon, kommt nach Ansicht des UFS aber auch eine Einordnung der strittigen Einkünfte als solche aus selbständiger Arbeit im Sinne des § 22 EStG 1988 mangels Feststellungen über eine Wissenschaftlichkeit (oder Ziviltechnikerähnlichkeit) der Tätigkeit der GesbR bzw. deren Gesellschafter im Streitjahr, nicht in Betracht.

Es ist daher davon auszugehen, dass die im Jahr 2003 im Rahmen der Gesellschaft nach bürgerlichem Recht erzielten Einkünfte aus der Überlassung der Lizenzen, als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu qualifizieren sind.

Wien, am 3. April 2007

1. Die im Kalenderjahr 2003
erzielten Einkünfte werden gem. § 188 BAO festgestellt.

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.....	63.236,61 €
---	-------------

Von den Einkünften wurde einbehalten:

Kapitalertragsteuer von endbesteuerungsfähigen

Kapitalerträgen.....	7,62 €
----------------------	--------

In den Einkünften sind enthalten:

Halbsatzeinkünfte (§ 37 (1) EStG 1988).....	63.236,61 €
---	-------------

endbesteuerungsfähige Kapitalerträge zum vollen

Steuersatz.....	29,61 €
-----------------	---------
