



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der I. GmbH, Adresse, vertreten durch StB, vom 24. September 2002 gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 6., 7. und 15. Bezirk vom 3. Juli 2002 betreffend Körperschaftsteuer 2000 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw) I. GmbH bietet Softwarelösungen im Bereich der digitalen Signatur an. Der Geschäftsführer G.S. hat der I. GmbH mit Vertrag vom 29.12.2000 für ein einmaliges „Dauerlizenzentgelt“ von 5,6 Mio ATS das Recht, eine von ihm im Zeitraum von November 1993 bis Dezember 2000 entwickelte Softwaretechnologie exklusiv, zeitlich und umfänglich uneingeschränkt zu nutzen und insbesondere international zu vermarkten, übertragen. Zu diesem Zeitpunkt war G.S. Alleingesellschafter-Geschäftsführer der Bw. Laut Vertrag verpflichtete sich der Verkäufer, seine Bemühungen zur Erlangung eines Gebrauchsmusters fortzusetzen, und es gebührte ihm ein weiteres Entgelt von 2 Mio ATS bei Eintragung eines solchen Gebrauchsmusters zu Gunsten der I. GmbH beim österreichischen

Patentamt bis 31.12.2001 (dieses wurde am 27.8.2001 erlangt) sowie nochmals 2 Mio ATS bei Eintragung beim Europäischen Patentamt bis 31.12.2002. Von der I. GmbH wurde das Nutzungsrecht im Anlagevermögen aktiviert und auf eine Dauer von fünf Jahren gleichmäßig abgeschrieben, womit im Jahr 2000 die Halbjahres-AfA in Höhe von 560.000 ATS angesetzt worden ist. Außerdem wurde dafür ein IFB in Höhe von 336.000 ATS geltend gemacht.

Das Entgelt wurde basierend auf den „Entstehungskosten“ berechnet und im Rahmen der **Betriebsprüfung** (Prüfungszeitraum 1998-1999, Nachschauzeitraum 1.1.2000-31.12.2001) nicht weiter hinterfragt (Stellungnahme der Systemprüfung der GBP Wien Körperschaften vom 27.5.2002). Die Betriebsprüfung sah jedoch in dem unbefristet eingeräumten Nutzungsrecht ein nicht abnutzbares Wirtschaftsgut, weshalb die AfA nicht anerkannt wurde und mangels Abnutzbarkeit der IFB gestrichen wurde. Nach Ansicht der Bp seien keine Gründe bekannt gewesen, die einen Wertverzehr der Rechte nach Ablauf der geltend gemachten Nutzungsdauer als vorhersehbar erscheinen ließen. Diesen Feststellungen folgte das Finanzamt im Körperschaftsteuerbescheid 2000 vom 3.7.2002.

In der durch Fristverlängerung am 24.9.2002 rechtzeitig eingebrachten **Berufung** begründet die Bw die Abnutzbarkeit demgegenüber wie folgt: Die Anwendbarkeit der Signatursoftware in Zusammenhang mit handelsüblichen Programmen (zB MS Office) führe bei Updates dieser Programme zu Kompatibilitätsproblemen und damit zur Wertlosigkeit von alten Programmteilen der Signatursoftware. Die Software sei laufend den Entwicklungen im Bereich der Hardware (Karten, Lesegeräte) anzupassen. Jede Änderung des Signaturgesetzes könne ganze Programmteile hinfällig machen. Aufgrund der kurzen Lebensdauer von Signatursoftware erhielte diese maximal für zwei Jahre eine staatliche Bescheinigung gemäß Signaturgesetz. Ohne laufende Update- und Überholungsarbeiten sowie Ersatz alter Programmteile und Erweiterung um zusätzlich notwendige Programmteile sei die Software in weniger als einem Jahr nicht mehr vernünftig verwendbar. Es könne zwei Jahre nach Rechtserwerb nachgewiesen werden, dass die Abschreibungsdauer von fünf Jahren erheblich länger angesetzt sei, als die tatsächliche wirtschaftliche Nutzungsdauer.

Daneben rügt die Bw, dass die Nichtabnutzbarkeit nur kurz im Bp-Bericht erwähnt worden sei, der Bw jedoch vor Erlassung des KöSt-Bescheides für 2000 nicht hinreichend Gehör verschafft worden sei.

In der **Stellungnahme** vom 4.3.2003 zur Berufung wiederholt die Bp ihre Argumente aus dem Bp-Bericht. Weiters führt sie aus, dass es nicht um einen möglichen Wertverzehr der Software gehe, sondern darum, ob das Recht, die Software zu nutzen, einem technischen Verschleiß wegen Minderung der Gebrauchsfähigkeit oder Zeitablaufs unterliege. Das Knowhow um die Software sei bei der Berufungswerberin bereits vorhanden gewesen, da sie

an der Softwareentwicklung wesentlich mitgewirkt habe. Gegenstand der Lizenzvereinbarung seien die Rechte an der vom Alleingesellschafter-Geschäftsführer entwickelten Softwaretechnologie gewesen.

Dass eine Bescheinigung nach Signaturgesetz nur für zwei Jahre vergeben werde, sei für die Beurteilung der Rechte nicht relevant, da es der Berufungswerberin obliege, für die Erfüllung der Sicherheitsanforderungen nach dem Signaturgesetz zu sorgen. Die Werthaltigkeit der Rechte an der Signatursoftware sei schlüssig daraus erkennbar, dass gerade auf diesen Rechten und dieser Software die Basis der Geschäftstätigkeit der Berufungswerberin beruhe. Laut Angaben der Berufungswerberin im Bp-Verfahren betrage die Höhe des Lizenzentgeltes nur einen Bruchteil der am Markt mit der Software erzielbaren Erlöse. Unter Berücksichtigung der zusätzlichen Aufwendungen für Wartung und Anpassungen könne daher nicht ernsthaft behauptet werden, dass die gegenständliche Software und damit die Rechte zur Nutzung nach fünf Jahren wertlos seien.

Sollte dies von der Berufungswerberin weiterhin vorgebracht werden, wäre im weiteren Verfahren die Anschaffung unter dem Gesichtspunkt der Fremdüblichkeit kritisch zu überprüfen.

In der **Gegendarstellung** vom 9.4.2003 wendet die Bw ein, es sei unrichtig, dass das Knowhow in der I. GmbH vorhanden gewesen sei. Vielmehr stamme das Knowhow von G.S. und von Softwareentwicklern, deren Leistung größtenteils von der Bw zugekauft gewesen sei. Der Wert der Software hänge jedoch vor allem vom technologischen Vorsprung und der Verwertbarkeit am Markt ab. Der technologische Vorsprung habe auch Einfluss auf die Abschreibbarkeit, da sich die wirtschaftliche Nutzungsmöglichkeit auch danach richte, inwieweit ein Wirtschaftsgut unmodern sei oder durch bessere Anlagen überholt sei (Verweis auf EStR 2000 Rz 3113).

Der zehnjährige Gebrauchsmusterschutz sei schwach und entspreche nicht der wirtschaftlichen Nutzungsmöglichkeit. Die EStR 2000 Rz 613 lieferten weitere Hinweise auf die Abschreibbarkeit, da sie Rechte und immaterielle Wirtschaftsgüter wie Patente als abnutzbar behandelten. Die Einschätzung der Geschäftsführung basiere auf den bisherigen Erfahrungswerten, die sich an den Produktlebenszyklen der EDV- und Softwarebranche orientiere.

Analog zur VwGH-Judikatur zu Filmrechten (VwGH 18.6.1954, [2062/51](#)) könne davon ausgegangen werden, dass die Nutzungsdauer dann ende, wenn damit gerechnet werden könne, dass für sie keine Nachfrage mehr bestehe. Derzeitiger Verschlüsselungsstandard seien RSA-Algorithmen mit 1024 Bit, der nächste Schritt 2048 Bit und der übernächste

elliptische Kurvenalgorithmen. Mit den einzelnen Technologiesprüngen sei alle zwei bis drei Jahre zu rechnen. Die 2048 Bit-Verschlüsselung sei noch durch Programmadaptionen machbar, beim darauffolgenden Technologiesprung sei jedoch eine komplette Neuprogrammierung erforderlich.

Hinsichtlich der in der Stellungnahme der Bp angesprochenen Fremdüblichkeit betont die Berufungswerberin die wirtschaftliche Sinnhaftigkeit der Anschaffung und die Rentabilität des Investments bei der von ihr veranschlagten Nutzungsdauer. Die I. GmbH habe mit dem Erwerb und der Integration der gegenständlichen Software am Markt eine innovative und strategische Positionierung als österreichischer Technologieführer erreichen können. Das Produkt „X“ von I. GmbH sei das einzige zertifizierte Produkt in diesem Geschäftssegment und verwende die gegenständliche Software als Signaturkomponente.

Die Betriebsprüfung merkt in einem **Aktenvermerk** vom 14.4.2003 zur Gegendarstellung vom 9.4.2003 folgende Punkte an: Gegen die pauschale Annahme eines fünfjährigen Produktzyklusses spreche der Marktanteil von Windows98 (35 % am Weltmarkt nach vier Jahren), der sich nicht kurzfristig erdrutschartig ändern werde. Weiters sei das Betriebssystem Windows95 am Markt de facto nicht mehr vertreten, doch ohne die diesem System zugrunde liegenden Rechte erschienen alle nachfolgenden Windows-Betriebssysteme undenkbar.

Hinsichtlich der Technologiesprünge betont die Betriebsprüfung nochmals, dass bei der Einschätzung der Nutzungsdauer zukünftige Verhältnisse sich nur insoweit berücksichtigen ließen, als diese in der Gegenwart bereits verlässlich vorausgesagt werden könnten (Verweis auf VwGH 17.11.1992, [92/14/0141](#)). Es käme lediglich eine spätere Teilwertabschreibung in Betracht.

Das Verfahren vor dem UFS brachte noch folgende Sachverhaltselemente hervor:

Für das Produkt „X“ der Bw, welches auf der besagten Softwaretechnologie beruht, konnten Bescheinigungen nach § 18 Abs 5 Signaturgesetz der Firma A. vom 23.1.2003 und vom 27.12.2007 im Internet (auf [www.internetseite.at](#)) gefunden werden.

Die Beantwortung eines Vorhaltes vom 2.9.2011, welche vom derzeitigen Geschäftsführer der Bw, H.S. persönlich samt Businessplan vom 31.5.2000 und Marktsegmentierung am 15.11.2011 eingebracht und dem Referenten erläutert worden ist, brachte folgende zusätzlichen Erkenntnisse:

Um die Jahrtausendwende sei geplant gewesen, die Anteile an der I. GmbH zu verkaufen. Der potentielle Käufer habe gefordert, dass die für Erfüllung des Unternehmenszweckes erforderliche Software zur Gänze in Händen der I. GmbH liege, weshalb G.S. seine Rechte an

die I. GmbH abgetreten habe. Die Käuferseite habe die Höhe des Lizenzentgeltes akzeptiert. Da der Verkauf in letzter Sekunde geplatzt sei, habe die Bw die Lizenzrechnung erst Ende 2010 vollständig begleichen können.

Die von G.S. erworbenen Softwarekomponenten seien bis 2004 ständig weiterentwickelt worden und danach sukzessive durch Neuentwicklungen ersetzt worden. Basierend auf der von G.S. erworbenen Technologie sei im wesentlichen das Formularsystem „Y“ entstanden. Bis 2009 sei das alte System noch für bestehende Kunden gewartet worden. Sämtliche Anwendungen und Softwarekomponenten ab 2006 seien auf Basis anderer Softwaretechnologien entstanden, insbesondere „Z“.

Mit Mail vom selben Tag erläutert die Bw nochmals den Lizenzvertrag dahingehend, dass es sich bei der „erworbenen Softwaretechnologie“ um „gewöhnlichen Source Code“ mit exklusiven Nutzungsrechten handle.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Berufungsbehörde geht von folgendem entscheidungswesentlichen **Sachverhalt** aus: Gegen das „Dauerlizenzentgelt“ erhielt die Bw ein exklusives und zeitlich wie umfänglich uneingeschränktes Nutzungsrecht an der vertragsgegenständlichen Softwaretechnologie. Des Weiteren wurde der Bw das Recht eingeräumt, ein Gebrauchsmuster für die Technologie auf ihre Firma registrieren zu lassen. Befristungen oder Kündigungsmöglichkeiten enthielt die Lizenzvereinbarung nicht. Aus den branchentypischen Produktzyklen und der damit einhergehenden Umstellung von RSA-Verfahren zu Kurvenalgorithmen folgt eine Entwertung der erworbenen Technologie. Diese hat ihren Niederschlag darin gefunden, dass sie ab 2004 nicht mehr weiterentwickelt wurde und ab 2006 keine Basis für Softwareproduktentwicklungen mehr gewesen ist.

Der Bw kommt durch die völlig unbeschränkte und unwiderrufliche Nutzungsüberlassung die Stellung eines wirtschaftlichen Eigentümers hinsichtlich der Softwaretechnologie zu, wie auch seine Ausführungen darüber zeigen, dass ein potentieller Käufer sämtliche Komponenten in der Hand der I. GmbH wissen wollte. Auch eine Trennung in das Recht, über die Software zu verfügen und in das Recht, diese zu nutzen, würde zu keinem anderen Ergebnis führen. Unterstellte man eine Nichtabnutzbarkeit der Technologie, ist ein zeitlich unbegrenztes Recht daran ebenfalls nicht abnutzbar. Unterstellte man die Abnutzbarkeit der Technologie, so unterliegt auch das an ihr eingeräumte Nutzungsrecht der selben Abnutzung, selbst wenn es unbefristet eingeräumt worden ist (*Doralt*, EStG 1988¹³ [2009], § 7 Tz 65, Rechte).

Software ist in zwei Komponenten zu trennen: Das vom Anwender erworbene Wirtschaftsgut besteht nur in der Verfügbarkeit der Anwendung des vom Softwareproduzenten entwickelten Verfahrens für eigene Zwecke. Das beim Softwareproduzenten verbleibende Wirtschaftsgut besteht in der Möglichkeit, entwickelte Verfahren durch Lizenzvergabe an interessierte Anwender zu vermarkten (VwGH 22.1.1992, [90/13/0242](#)). Im berufungsgegenständlichen Fall sind angesichts der Argumentation der Streitparteien mehrere Komponenten zueinander abzugrenzen: Die Bw hat eine Softwaretechnologie erworben, die es ihr ermöglicht, Programme zu entwickeln. Diese Programme stellt sie sodann ihren Kunden zur Nutzung gegen Entgelt zur Verfügung. Streitgegenständlich ist hier lediglich die Softwaretechnologie, auf der die Programmentwicklungen der Bw basieren. Unstrittig ist, dass es sich bei der Softwaretechnologie um entgeltlich erworbene unkörperliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens handelt. Strittig ist bloß die Frage der Abnutzbarkeit.

Ob ein Wirtschaftsgut **abnutzbar oder nichtabnutzbar** ist, richtet sich danach, ob es einem technischen, wirtschaftlichen oder rechtlichen Wertverzehr unterlegen ist, oder nicht. Charakteristisch für die übertragene Softwaretechnologie ist, dass sie der Bw die Entwicklung von Anwendersoftware ermöglicht. Damit ist sie einer Rezeptur vergleichbar, die es dem Inhaber ermöglicht, darauf basierende Produkte zu erstellen. Rezepturen zählen in der Regel zum abnutzbaren Anlagevermögen (VwGH 2.10.1964, [1390/63](#); 20.11.1996, [94/15/0143](#)). Die erworbene Softwaretechnologie unterliegt einem Wertverzehr durch den laufenden technologischen Fortschritt. Sie ist nur zur Programmierung von Software geeignet, die mit RSA-Algorithmen verschlüsselt wird, nicht jedoch für die Programmierung von Software, die mit elliptischen Kurvenalgorithmen verschlüsselt wird. Da die mathematische Herangehensweise (RSA Multiplikation/Division, Kurvenalgorithmus Polynomrechnung) eine völlig andere ist, liegt die Begrenzung der Nutzbarkeit auf der Hand. Die an den Produktzyklen der Branche und der Geschwindigkeit des technischen Fortschrittes orientierte Einschätzung der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer basiert auf nachvollziehbaren Zukunftsprognosen und nicht auf bloßer Spekulation. Daher lässt sich dem Verweis der Bp auf das Erkenntnis des VwGH vom 17.11.1992, [92/14/0141](#), dessen Sachverhalt dem entscheidungsgegenständlichen nicht vergleichbar ist, nichts abgewinnen. Die Einschätzung der Bw hat vielmehr in der Realität der Folgejahre Deckung gefunden, zumal die Weiterentwicklung der erworbenen Softwaretechnologie 2004 eingestellt worden ist. Die erworbene Softwaretechnologie stellt somit abnutzbares Anlagevermögen dar, die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer beträgt fünf Jahre. Die von der Betriebsprüfung vorgenommene AfA-Kürzung in Höhe von 560.000 ATS war rechtswidrig.

Im Streitzeitraum lauten die Bestimmungen über den **Investitionsfreibetrag** (IFB, [§ 10 EStG 1988](#) idF BGBl 1996/201) auszugsweise wie folgt:

§ 10. (1) Bei der Anschaffung oder Herstellung von abnutzbaren Anlagegütern kann der Steuerpflichtige einen Investitionsfreibetrag von höchstens 20% der Anschaffungs- oder Herstellungskosten gewinnmindernd geltend machen. Der Investitionsfreibetrag beträgt von den nach dem 31. März 1994 anfallenden Anschaffungs- oder Herstellungskosten höchstens 15%, von den nach dem 30. April 1995 anfallenden Anschaffungs- oder Herstellungskosten höchstens 9%. Die Absetzung für Abnutzung (§§ 7 und 8) wird dadurch nicht berührt. Bilanzierende Steuerpflichtige müssen die Investitionsfreibeträge eines jeden Wirtschaftsjahres in einer Summe gesondert bezeichnet ausweisen. Mit Ablauf des vierten auf das Jahr der Anschaffung oder Herstellung folgenden Wirtschaftsjahres sind die Investitionsfreibeträge auf Kapitalkonto oder auf eine als versteuert geltende Rücklage steuerfrei zu übertragen.

(5) In folgenden Fällen darf ein Investitionsfreibetrag weder gewinnmindernd noch durch bestimmungsgemäße Verwendung einer Investitionsrücklage (eines steuerfreien Betrages) geltend gemacht werden: [...]

Teilstrich 7. Für unkörperliche Wirtschaftsgüter, die zur entgeltlichen Überlassung bestimmt sind, sowie für unkörperliche Wirtschaftsgüter, die von einem Konzernunternehmen innerhalb eines Konzerns im Sinne des § 15 des Aktiengesetzes erworben werden.

Seitens der Betriebsprüfung ist der IFB mangels Abnutzbarkeit nicht anerkannt worden. Diese ist jedoch gegeben. Der IFB ist allerdings aus einem anderen Grund zu versagen: Nach § 10 Abs 5 TS 7 EStG 1988 ist der Erwerb unkörperlicher Wirtschaftsgüter im Konzern nicht begünstigt. Dieser Ausschluss dient nach dem Willen des Gesetzgebers der Vermeidung von Missbräuchen (1301 BlgNR XVIII. GP zum Steuerreformgesetz 1993, BGBl 1993/818).

Ein Konzern ist die Zusammenfassung rechtlich selbständiger Unternehmen zu wirtschaftlichen Zwecken unter einheitlicher Leitung ([§ 15 Abs 1 AktG](#)). Als Konzern gilt es auch, wenn ein Unternehmen unter dem beherrschenden Einfluss eines anderen Unternehmens steht ([§ 15 Abs 2 AktG](#)). Obwohl beide Tatbestände an den Unternehmensbegriff anknüpfen, ist auf die Bindungen abzustellen, denen die Organe unterworfen sind. Es kommt vielmehr auf die Art der Herrschaftsausübung an. Das Unternehmenserfordernis ist teleologisch zu reduzieren, wenn dies der Normzweck zwingend nahe legt (vgl. Jabornegg in *Jabornegg/Strasser*, AktG I⁵ § 15 Rz 9 f mwN). [§ 15 AktG](#) stellt auf den Rechtsträger des Unternehmens ab, dieser ist nicht an eine bestimmte Rechtsform gebunden (VwGH 18.12.1996, [94/15/0162](#)). Auch natürliche Personen können die Spitze eines Konzerns im Sinne des [§ 10 Abs 5 EStG 1988](#) bilden (VwGH 28.10.2009, [2008/15/0049](#), RdW 2009, 867).

Der Alleingesellschafter der Bw hat in seinem Einzelunternehmen eine Softwaretechnologie entwickelt und diese sodann an das Unternehmen der Bw verkauft, die durch die 100%-Beteiligung unter seinem beherrschenden Einfluss gestanden hat. Ein IFB kann nicht geltend gemacht werden auf selbst hergestellte unkörperliche Wirtschaftsgüter, da diese Wirtschaftsgüter einem Aktivierungsverbot unterliegen ([§ 197 Abs 2 HGB](#), [§ 4 Abs 1 EStG 1988](#)). Um diese Ausnahme von der Inanspruchnahme des IFB nicht durch Veräußerung im Unternehmensverbund zu umgehen, wurde § 10 Abs 5 TS 7 EStG 1988 geschaffen. Dabei

macht es wirtschaftlich keinen Unterschied, ob eine Konzerngesellschaft von ihrer Schwestergesellschaft oder von ihrer Muttergesellschaft erwirbt, und es macht wirtschaftlich auch keinen Unterschied, ob Rechtsträger des Unternehmens, aus dem erworben wurde, eine natürliche oder juristische Person ist, der beherrschende Stellung bezüglich des erwerbenden Unternehmens zukommt.

Erwirbt eine Gesellschaft vom Unternehmen ihres Alleingeschäftlers Softwaretechnologie, handelt es sich um den Erwerb unkörperlicher Wirtschaftsgüter von einem Konzernunternehmen, wofür ein IFB nicht geltend gemacht werden kann. Der IFB in Höhe von 336.000 ATS war daher zu versagen.

Von der im Berufungsverfahren von der Bp erstmals angezweifelten **Fremdüblichkeit** des Entgeltes konnte sich die Rechtsmittelbehörde anhand des umfangreiche Kalkulationen enthaltenden Businessplanes samt Marktsegmentierung sowie durch die Ausführungen über den potentiellen Anteilskäufer überzeugen. Ein diesbezüglicher Anpassungsbedarf, der zu einer verdeckten Einlage oder Ausschüttung (§ 8 Abs 1 und 2 KStG) führen könnte, liegt somit nicht vor.

Somit war spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 22. Dezember 2011