



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der X.GmbH., Adr., vertreten durch Mag. Andrea Müller-Morawetz, 1100 Wien, Jagdgasse 25, vom 5. November 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Baden Mödling vom 5. Oktober 2007 betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb und der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, jeweils gemäß § 188 BAO, für die Jahre 2001 und 2002 entschieden:

Die angefochtenen Bescheide werden gemäß § 289 Abs. 1 BAO unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

Entscheidungsgründe

A) Die Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften (Gemeinschaften) für das Jahr 2001 (OZ 14 ff./2001) langte beim Finanzamt am 20. Jänner 2003 ein. Darin wurden Einkünfte aus Gewerbebetrieb der Gesellschaft/Gemeinschaft mit € 10.303,73 erklärt, wovon jeweils € 5.151,85 (= 50%) auf jeden der beiden Gesellschafter entfielen. Als Halbsatzeinkünfte gemäß § 37 EStG 1988 wurden € 6.936,05 erklärt (50% davon sind € 3.468,02).

B) Mit Ergänzungsersuchen vom 5. März 2003 (OZ 19/2001) erging an die Berufungswerber (= Bw.) das Ersuchen, den aufrechten Patentschutz nachzuweisen. Hierauf wurden der Beschluss des Österreichischen Patentamtes vom 12. März 1999 (OZ 25/2001) und ein Schreiben des deutschen Patent- und Markenamtes (OZ 26/2001) an die A.GmbH., Eingang 1. Dezember 1999, übermittelt.

Der Beschluss des Österreichischen Patentamtes lautet: *"Aufgrund der mit dem Antrag vom 3. Dezember 1998 vorgelegten Übertragungsurkunde wird die Eintragung der Übertragung des*

Patentes Nr. XY der Firma A-GmbH, in Wien, an die Herren Ing.S., Adr.1 und Dr.K., Adr.2, bewilligt und der Vollzug dem Patentregister aufgetragen."

C) Am 25. März 2003 wurde der Bescheid über die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 188 BAO für das Jahr 2001 (OZ 28/2001) erklärungsgemäß erstellt.

D) Die Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften (Gemeinschaften) für das Jahr 2002 (OZ 9 ff./2002) langte am 30. Dezember 2003 beim Finanzamt ein. Darin wurden Einkünfte aus selbstständiger Arbeit der Gesellschaft/Gemeinschaft mit € 50.681,03 erklärt, wovon jeweils € 25.340,51 (= 50%) auf jeden der beiden Gesellschafter entfielen. Als endbesteuerungsfähige Kapitalerträge zum vollen Steuersatz wurden € 14,70 erklärt, als Kapitalertragsteuer € 3,68. Als Halbsatzeinkünfte gemäß § 37 EStG 1988 wurden € 50.670,01 erklärt (50% davon sind € 25.335,00).

E) Am 22. Jänner 2004 wurde der Bescheid über die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 188 BAO für das Jahr 2002 (OZ 13 f./2002) erklärungsgemäß erstellt.

F) Mit Schreiben vom 14. April 2004 (OZ 15/2002) wurde seitens der Bw. hinsichtlich der Feststellungsbescheide für 2001 und 2002 der Antrag auf Wiederaufnahme der Verfahren gestellt. Dies mit der Begründung, dass in den F-Erklärungen für 2001 und 2002 Einkünfte aus Lizenzeinnahmen von Patenten veranlagt worden seien. Ein Patent sei ein gewerbliches Schutzrecht, für das gemäß § 28 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 gelte, dass *"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 ..."* Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung seien.

Da aus der Veranlagung in einer anderen Einkunftsart persönliche Nachteile bei der Berechnung der Sozialversicherungsgrundlage entstünden, werde die Wiederaufnahme der Verfahren gemäß den beiliegenden Erklärungen beantragt.

G) Mit Bescheid vom 15. Dezember 2004 (OZ 42/2002) wurde der Antrag auf Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich der einheitlichen und gesonderten Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 2001 und 2002 als unbegründet abgewiesen. Dies deshalb, weil weder neue Tatsachen noch Beweismittel hervorgekommen seien. Weiters wurde darauf aufmerksam gemacht, dass die Überlassung gewerblicher Schutzrechte sowie die Gestattung ihrer Verwertung (Einräumung von Lizenzen) durch den Erfinder selbst regelmäßig zu Einkünften aus selbstständiger Arbeit, bei Verwertung im Rahmen eines Gewerbebetriebes des Erfinders jedoch zu Einkünften aus Gewerbebetrieb führe.

H) Die Gesellschafter der berufungswerbenden GesnbR, Ing.S. und Dr.K., haben im Rahmen ihres Dienstverhältnisses bei der Firma XY ein technisches Verfahren zur Überwachung von Dioxinmissionen entwickelt, das vom Dienstgeber am XXX zum Patent angemeldet wurde.

Aus dem im Arbeitsbogen der Betriebsprüfung (AB Bl. 140) einliegenden Schreiben der XY vom 11. August 1998 ergibt sich, dass die XY in weiterer Folge kein Interesse an der Weiterverfolgung des Patentbesitzes hatte und dieses den Erfindern kostenlos zur Verfügung gestellt hat (s. auch AB Bl. 139, Beschluss des Österreichischen Patentamts vom Xxx).

Im Vertrag vom 27. September 1999 (AB Bl. 50ff), mit welchem von den Erfindern eine Gesellschaft nach bürgerlichem Recht zum Zwecke der Vermarktung und Weiterentwicklung des Patentbesitzes gegründet wurde, wurden u.a. folgende Vereinbarungen getroffen:

„Präambel

In den Jahren der gemeinsamen Tätigkeit beim Arbeitgeber XY respektive seinen Vorgängerunternehmen, .. wurden umfangreiche Arbeiten im Zusammenhang mit der Entwicklung, Konstruktion und Vermarktung eines durchgeführt. Nach der Auflösung der ursprünglich gemeinsamen Abteilung und Entscheidung der XY, das Produkt nicht weiterzuführen, da AE 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 ... 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 Arbeitsbogen (AB Bl. 57) befindet sich weiters ein Schriftstück "Änderung des Gesellschaftsvertrages" vom 1. August 2001. Darin wird festgehalten, dass der ursprüngliche Zweck der Ges.nbR. durch Verlagerung des operativen Zweckes in eine andere Gesellschaft obsolet geworden sei. Der Gesellschaftsvertrag vom 27. September 1999 sei daher gegenstandslos und werde dem neuen Gesellschaftszweck angepasst. Die Ges.nbR. diene als

Zahlstelle für Erhaltung von gemeinsamen, zugewachsenen Nutzungsrechten von Patenten und die Überlassung derselben an Dritte.....Die ehemals gewerbliche Tätigkeit werde eingestellt. Noch laufende Aufträge würden binnen einer Woche abgerechnet und abgeschlossen. ...

I) Laut Prüfungs- und Nachschauauftrag (AB 2) begann bei den Bw. am 11. Juli 2007 eine Betriebsprüfung über die der **BP-Bericht vom 2. Oktober 2007** (OZ 43 ff./2002) ausgearbeitet wurde. Dabei wurden folgende Prüfungsfeststellungen getroffen:

Tz 1: Veräußerungsgewinn - Betriebsaufgabe:

Mit Gesellschaftsvertrag vom 27. September 1999 sei die Gesellschaft nach bürgerlichem Recht mit der vollständigen Bezeichnung "X.GmbH." gegründet worden. In der Präambel des gegenständlichen Vertrages sei die Vermarktung und gegebenenfalls Weiterentwicklung eines Monitoringsystems zur Überwachung von Dioxinemissionen angeführt. In weiterer Folge sei mit dem Gesellschaftsvertrag vom 3. Juli 2001 die Firma "Y-GmbH." gegründet worden. In der Änderung des Gesellschaftsvertrages betreffend die vorangeführte Gesellschaft nach bürgerlichem Recht vom 1. August 2001 sei in der Präambel festgehalten, dass der ursprüngliche Zweck der Ges.nbR. nach Verlagerung des operativen Geschäftes in eine andere Gesellschaft, nämlich in die neu gegründete "Y-GmbH." obsolet geworden sei. Die Ges.nbR. sei als "Zahlstelle" hinsichtlich der Verwertung der Patentrechte umfunktioniert und infolgedessen eine Aufspaltung der bisherigen unternehmerischen Tätigkeit (einerseits Zahlstelle, andererseits operative Tätigkeit) herbeigeführt worden. Die Aufspaltung ziehe einen Wechsel der Einkunftsart dahingehend nach sich, dass aus der betrieblichen Tätigkeit eine außerbetriebliche werde und der Bestand des betrieblichen Organismus in der Ges.nbR. ende. Mit Stichtag 31. Dezember 2001 sei daher eine Betriebsaufgabe zu unterstellen. Unter Anwendung der gesetzlichen Bestimmungen (§§ 15 und 17 BewG) sei eine Wertermittlung der Patentrechte vorgenommen worden.

Hinsichtlich des dem Veräußerungserlös gegenüber zu stellenden zu Buchwerten bewerteten Betriebsvermögens sei festzuhalten, dass als Wert des Betriebsvermögens im Sinne des § 24 Abs. 2 EStG 1988 bei nichtbuchführenden Steuerpflichtigen, die den Gewinn gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 ermittelten, das Vermögen anzusehen sei, das sich bei Anwendung eines ständigen Vermögensvergleiches nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 als Abschlussvermögen ergäbe. Dabei dürften nur die Anschaffungs- oder Herstellungskosten unter Berücksichtigung der Abschreibungen – nicht aber die Tageswerte – zu Grunde gelegt werden. Bei (abnutzbaren wie nicht abnutzbaren) Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens seien auch bei einer Einnahmen-Ausgabenrechnung Anschaffungskosten oder Herstellungskosten nicht schon im Jahre der Bezahlung als Betriebsausgaben abzusetzen, sondern zu aktivieren und (allenfalls

vermindert um eine AfA) erst dem beim Ausscheiden des Wirtschaftsgutes aus dem Betriebsvermögen anzusetzenden Wert gegenüberzustellen. Im konkreten Fall sei keine Aktivierung erfolgt, sondern hätten die betreffenden Kosten ihren Niederschlag unmittelbar im Rechenwerk gefunden.

Ermittlung Jahreswert der Lizenzgebühren nach § 15 und § 17 BewG. (Beträge in €):

2002	56.040,00
2003	69.919,00
2004	81.520,00
2005	166.435,00
2006	108.976,00
Summe	482.890,00
Durchschnitt der Jahre (= Jahreswert)	96.578,00
Gemeiner Wert gem. § 15 BewG (= 3-facher Jahreswert)	289.734,00

Die Lizenzeinkünfte im Jahr 2001 betrugen nach der Betriebsprüfung ATS 3,986.826,76 = € 289.734,00, d.i. die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung für 2001 mit Halfteuersatz.

Tz 2: Absetzung für Abnutzung für Patente:

Zufolge Unterstellung der Betriebsaufgabe mit Stichtag 31. Dezember 2001 seien die Lizenzeinkünfte bereits ab dem Jahr 2002 den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zuzuordnen. Als Basis für die Absetzung für Abnutzung diene der mit Stichtag 31. Dezember 2001 ermittelte gemeine Wert von € 289.734,00. Die Abschreibungsdauer sei an die Laufzeit des Patentbesitzes gekoppelt, wobei diese auf jeden Fall bei inländischen und europäischen Patenten mit 20 Jahren ab dem Anmeldetag limitiert sei. Unabhängig davon sei für jeden Veranlagungszeitraum der Nachweis zu erbringen, dass der patentrechtliche Schutz im betreffenden Zeitraum bestanden habe.

Jahres-AfA ab 2002: € 14.486,00 (=1/20 von € 289.734,00).

Lizenzeinkünfte	2001 (in ATS)	2002 (in €)
vor BP	141.782,00	50.681,03
Tz 1 Veräußerungsgewinn	3,986,826,76	0,00
Tz 2 Absetzung für Abnutzung	0,00	- 14.486,00
nach BP		
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	4,128.608,76	----
Einkünfte aus Vermietung u. Verpachtung	----	36.195,03

Davon entfallen auf die KZ 422 (Halbsatzeinkünfte nach § 37 Abs.1 EStG 1988) folgende Beträge:

	2001 (in ATS)	2002 (in €)
vor BP	95.415,02	50.670,01

Tz 1 Veräußerungsgewinn	3,986.826,76	0,00
Tz 2 Absetzung für Abnutzung	0,00	- 14.486,00
nach BP	4,082.241,78	36.184,01

J) Den Feststellungen der Betriebsprüfung folgend wurden am 5. Oktober 2007 die Verfahren hinsichtlich der Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO wiederaufgenommen und mit gleichem Datum die korrespondierenden Sachbescheide erstellt.

K) Mit Schreiben vom 5. November 2007 (OZ 52/2002) wurde gegen die Feststellungsbescheide für die Jahre 2001 und 2002 **Berufung** erhoben und der Antrag gestellt, diese entsprechend der nachfolgenden Begründung abzuändern. Eine ausführliche Begründung werde nachgereicht.

L) Mit Bescheid vom 21. November 2007 (OZ 58/2002) erging an die Bw. das Ersuchen, die nachfolgend genannten Mängel der Berufung bis zum 11. Jänner 2008 zu beheben:

- Erklärung, in welchen Punkten die Bescheide angefochten würden;
- Erklärung, welche Änderungen beantragt würden;
- Begründung.

Auf die Rechtsfolgen des § 275 BAO wurde hingewiesen.

M) In dem die Berufung ergänzenden Schriftsatz vom 11. Jänner 2008 (OZ 62 ff./2002) wurde ein Antrag auf mündliche Verhandlung gestellt und unter Hinweis auf eine Beilage zu den in TZ 1 des BP-Berichtes getroffenen Feststellungen im Wesentlichen vorgebracht, dass die Aktivierung des mit € 1,244.722,22 bezifferten Einlagewertes der Patentrechte übersehen worden sei und nunmehr nachgeholt werde. Die Marktchancen für die Patente seien durch die lahme Gesetzgebung von Umweltauflagen sowohl in Europa als auch in der restlichen Welt gleich Null. Ing.S. habe u.a. seine Gewerbeberechtigung ruhend gelegt und sich arbeitslos gemeldet. Dr.K. sei weiterhin seinem Arbeitsverhältnis bei XY nachgegangen. Der gemeine Wert der verfahrensgegenständlichen, im Privatvermögen gehaltenen Patente habe somit ATS 0,00 bzw. € 0,00 betragen. Im August 2001 sei ein Neubeginn durch die Verpachtung der Patente an die gleichzeitig gegründete Y-GmbH. versucht worden. Dieser Versuch sei in der Folge erfolgreich gewesen. Zu diesem Zweck sei die bereits faktisch aufgelöste Ges.nbR. endgültig auch vertraglich aufgelöst und zur Bündelung der Interessen und Abrechnungsmodalitäten als Zahlstelle eine neue Ges.nbR. gegründet worden. Es sei eine Einbringung der Patente erfolgt, welche den zwingenden Gesetzesbestimmungen entsprechend zu den Gestehungskosten von € 1.244.722,22 anzusetzen seien.

Zu Tz 2 (Absetzung für Abnutzung wurde Folgendes ausgeführt:

Der Betriebsprüfer führe im BP-Bericht aus, dass "die Abschreibungsdauer an die Laufzeit des Patentbesitzes gekoppelt sei, wobei diese auf jeden Fall bei inländischen und europäischen

Patenten mit 20 Jahren ab Anmeldetag limitiert ist". Der Prüfer habe die Nutzungsdauer ab Entnahme mit 20 Jahren festgestellt.

Beiliegend fänden sich nochmals die Unterlagen, die dem Prüfer per E-Mail übermittelt und auch bei der Besprechung ausgehändigt worden seien. Die Anmeldung des Patent es sei bereits im Jahre 1993 (17. September 1993) gewesen. Die Patentlaufzeit sei 20 Jahre und gemäß Patentgesetz nicht verlängerbar. Das Patent laufe im Jahr 2013 aus. Die Festlegung der Nutzungsdauer auf 20 Jahre ab Entnahmezeitpunkt sei widersinnig. § 7 Abs. 1 zweiter Satz EStG 1988 (§ 16 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 verweise auf vorstehende Paragraphen) bemesse die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer nach der Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung. Die Mandatschaft habe das Patent im Jahre 1998 übernommen (Übertragung = Antrag am 3. Dezember 1998, Eintragung am 12. März 1999). Die Übertragung ändere jedoch nichts an der Patentlaufzeit (vgl. Patentgesetz). Eine Nutzungsdauerbemessung zum Entnahmezeitpunkt könne somit nur eine Restnutzungsdauerbemessung sein, da die Mandatschaft im Jahr 2013 keine Verlängerungsmöglichkeit habe. (Das Patent sei nach Ablauf der Schutzfrist wertlos). Die Absetzung für Abnutzung habe gemäß § 7 Abs. 1 erster Satz EStG 1988 gleichmäßig verteilt auf die gewöhnliche Nutzungsdauer zu erfolgen. Es werde daher beantragt, das Patent auf die Restnutzungsdauer abzuschreiben.

Zusammenfassung:

- Es werde beantragt, den Einlagewert zum 1. August 2001 mit € 1,244.722,22 festzusetzen.
- Es werde beantragt, die Nutzungsdauer per 1. August 2001 mit 12 Jahren festzusetzen.
- Es werde beantragt, das Ges.nbR.-Ergebnis für 2001 mit € - 41.559,71 festzusetzen (vgl. Beilage).
- Es werde beantragt, das Ges.nbR.-Ergebnis für 2002 mit € - 67.531,82 festzusetzen (vgl. Beilage).

Diesem Schreiben wurden folgende Blätter mit nachstehenden Berechnungen angeschlossen (OZ 65 bis 67/2002):

a) Ermittlung des Einlagewertes der Patente (Herstellungskosten entnommen von Unterlagen der A.GmbH.).

	Beträge in ATS	Beträge in €
EBS 1	4,136.738,00	300.628,47
Egger Brillon	2,433.206,00	176.827,98
EBS 2	9,092.505,00	660.778,11
DMA Demogerät/Eignungsprüfung	816.889,00	59.365,64
Steuerschrank/Eignungsprüfung	115.000,00	8.357,38

Patentanwaltskosten	40.000,00	2.906,91
Zwischensumme	16.634.338,00	1,208.864,49
RWTÜV DM	70.131,60	35.857,72
Einlagewert zum 1.9.1999 und zum 1.8.2001		1,244.722,20

b) Ermittlung des Aufgabeergebnisses per 31. Dezember 2000 (Beträge in €):

Gemeiner Wert des Patentess	0,00
Buchwert abgegangener Anlagen	1,115.957,84
Aufgabeverlust	1,115.957,84

c) Ermittlung des Buchwertes per 31. Dezember 2000 (Beträge in €):

Anschaffungskosten	1,244.722,20
Nutzungsdauer in Jahren	14,5
Abschreibung p.a.	85.842,91
Halbjahresabschreibung	42.921,46
1,5 Jahre abgeschrieben	128.764,37
Buchwert zum 31. Dezember 2000	1,115.957,84

d) Ermittlung der Restnutzungsdauer (Anmeldung Patent am 17. 9. 1993, Laufzeit 20 Jahre):

Übernahme des Patentess	3. Dezember 1998
bereits abgelaufen	5,5 Jahre
Restlaufzeit	14,5 Jahre
im Betriebsvermögen bis 31. Dezember 2000	1,5 Jahre
Restlaufzeit zum 31. Dezember 2000	13 Jahre
im Privatvermögen bis 1. August 2001	1 Jahr
Restlaufzeit	12 Jahre

e) Ergebnis für 2001 (Beträge in €):

lt. berichtiger Erklärung	300.037,72
abzüglich Ergebnis lt. BP (Veräußerungsgewinn)	- 289.734,00
Zwischenergebnis	10.303,72
Abschreibung (1,244.722,20 : 12 Jahre : 2)	- 51.863,43
Ergebnis für 2001	- 41.559,71
davon 50% Dr. K.r	- 20.779,86
davon 50% Ing. S.	- 20.779,85

f) Ergebnis für 2002 (Beträge in €):

lt. berichtiger Erklärung	36.195,03
Abschreibung	- 103.726,85
Ergebnis für 2002	- 67.531,82
davon 50% Dr. K.	- 33.765,91
davon 50% Ing. S.	- 33.765,91

N) In der **Stellungnahme des Betriebsprüfers** vom 7. Dezember 2010 wurde u.a. Folgendes ausgeführt:

1) Einlagewert:

Der im Ergänzungsschreiben vom 11. Jänner 2008 dargestellte Einlagewert sei nicht nachvollziehbar. Im Arbeitsbogen (OZ 140) sei auch ein Schriftstück abgelegt, welches die kostenlose Verfügung des Patentbesitzes definiere. Subjektiv betrachtet sei es mehr als verwunderlich, dass eine international tätige Unternehmensgruppe wie B. ein Patent mit Herstellungskosten von € 1,244.722,20 salopp "verschenke". Dies widerspreche eindeutig den Usancen im gewöhnlichen Geschäftsverkehr.

2) § 24 Abs. 3 EStG 1988:

Bei der gegenständlichen Ges.nbr. seien die Einkünfte gemäß § 188 BAO einheitlich und gesondert festzustellen. Die Eigentums- und Beteiligungsverhältnisse seien auch in der Niederschrift über die Schlussbesprechung und Bericht über das Ergebnis der "Außenprüfung" vom 2. Oktober 2007 angeführt. Der in § 24 Abs. 3 letzter Satz EStG 1988 angeführte Passus zielt auf die hier zum Tragen kommenden Rechtsverhältnisse ab.

O) Die schriftliche Gegenäußerung zur Stellungnahme des Betriebsprüfers wurde seitens der Bw. am 7. April 2011 erstattet und Nachstehendes ausgeführt:

Die Unternehmensgruppe sei X/Z gewesen. Das Unternehmen, welches das Patent übertragen habe, sei A. und nicht wie angeführt B. gewesen. Bei A. sei seinerzeit im Zuge der Übernahme durch C. eine Konzentration auf das Kerngeschäft vorgenommen und zahlreiche Geschäftszweige geschlossen worden, darunter die Kompostierung, die Versuchsanstalt, die Wirbelschicht, das Drehrohr und eben auch die Emissionsmessungen.

Wenn der Betriebsprüfer meine, dass man im allgemeinen Geschäftsverkehr nichts "verschenke", so sei dem entgegenzuhalten, dass Großkonzerne bei Übernahmen und bei Restrukturierungen sehr oft "Entwicklungsmillionen" verpuffen ließen und somit "verschenkten", nur weil es nicht mehr ins Unternehmenskonzept passe. A. habe wenigstens den Erfindern das gesetzliche Aufgriffsrecht eingeräumt; sie hätten die Erfindung auch "schubladisieren" können.

Herstellungskosten eines Patentbesitzes seien für A. von untergeordneter Bedeutung, zumal die Technologie damals als nicht ausgereift, aber als marktfähig gegolten habe. Aus diesem Grund sei keine Abgeltung erfolgt. Das Patentgesetz verpflichte den Patentinhaber – wohl aus volkswirtschaftlichen Gründen – bei Nichtfortführung den Erfindern eine unentgeltliche Überlassung des Patentbesitzes einzuräumen. Die Erfinder hätten somit unentgeltlich das Recht bekommen, das Patent zu verwerten.

Gemäß § 16 (Abs.1) Z 8 lit. c EStG 1988 sei ein sonstiges Wirtschaftsgut, welches unentgeltlich erworben worden sei, mit den fiktiven Anschaffungskosten im Zeitpunkt des Erwerbes

(§ 6 Z 9 EStG 1988) anzusetzen. Aus diesem Grund errechne sich der in der Beilage angeführte Einlagewert für das Jahr 2001, wie im Schreiben vom 11. Jänner 2008 angeführt. Der Betriebsprüfer habe sich mit der Problematik des Einlagewertes und des Zeitpunktes der Aufgabe bzw. Entnahme überhaupt nicht auseinandergesetzt. Die vorgebrachten Argumente seitens der Bw. seien von der Betriebsprüfung nicht berücksichtigt worden.

§ 24 Abs. 3 zweiter Satz EStG 1988 stelle auf den gemeinen Wert im Zeitpunkt der Überführung in das Privatvermögen ab. Bei der Aufgabe eines Betriebes (welche mit der zweiten Jahreshälfte 2000 anzunehmen sei), an dem mehrere Personen beteiligt gewesen seien, sei für jeden einzelnen Beteiligten der gemeine Wert jener Wirtschaftsgüter anzusetzen, die er bei der Auseinandersetzung erhalten habe. Aufgrund der im Schreiben der steuerlichen Vertreterin vom 11. Jänner 2008 geschilderten Sachverhalte sei der gemeine Wert zum Zeitpunkt der Entnahme im Jahre 2000 Null gewesen. Beide Erfinder haben nichts erhalten, denn das Patent sei zu diesem Zeitpunkt nichts wert gewesen (vgl. Ermittlung des Aufgabergebnisses laut Schreiben vom 11. Jänner 2008). Der Ermittlung des Entnahmewertes unter Heranziehung der zukünftigen Erträge könne nicht gefolgt werden, da zum Zeitpunkt der Entnahme definitiv nicht klar gewesen sei, ob das Patent ein Erfolg sein werde. Bekanntlich sei man im Nachhinein (in diesem Fall 6,5 Jahre) immer schlauer. § 24 Abs. 3 EStG 1988 stelle schließlich auf den gemeinen Wert zum Zeitpunkt der Überführung in das Privatvermögen ab, das sei damals im Jahr 2000 gewesen.

Die Entnahme in das Privatvermögen habe bereits in der zweiten Jahreshälfte 2000 und nicht wie vom Prüfer angenommen mit 31. Dezember 2001 stattgefunden. Neue nicht vorhersehbare Erkenntnisse dürften nicht rückbezogen werden, denn der Wissensstand sei, wie bereits erwähnt, in der Zukunft ein anderer. Beide Erfinder hätten sich mit anderen Tätigkeiten und mit Arbeitslosenbezug über Wasser gehalten. Ing. S. habe seine Gewerbeberechtigung Ende 2000 (28. Dezember 2000) zurückgelegt. Die Zukunftsaussichten Ende 2000 seien äußerst düster gewesen. Zu diesem Zeitpunkt sei die Vermarktungsmöglichkeit des Patentbesitzes gleich Null gewesen. In einer Ges.nbR. müssten für die gewerbliche Ausübung alle Teilhaber die entsprechende gewerbliche Berechtigung besitzen. Ing. S. habe seine Gewerbeberechtigung mit 28. Dezember 2000 zurückgelegt. Aus diesem Grund sei das Aufgabedatum mit 31. Dezember 2000 angesetzt worden.

Erst durch Einholung von fachmännischem Rat mit neuem Konzept sei ein Neuanfang mit 1. August 2001 gewagt worden.

Es wurde erwogen:

Sachverhaltsmäßig ist davon auszugehen, dass den Erfindern - Dr.K. und Ing.S. - die Patentrechte für ihre Dienstleistungen von ihrem Dienstgeber kostenlos übertragen wurden

und diese zur Verwaltung und Weiterentwicklung in eine mit Vertrag vom 27. September 1999 neu gegründete Ges.nbR. eingelegt wurden. Mit Vertrag vom 1. August 2001 erfolgte eine Änderung des Gesellschaftsvertrages dahingehend, als die Ges.nbR. das operative Geschäft in eine mit Vertrag vom 3. Juli 2001 neu gegründete Ges.mbH. (Gesellschafter sind je zur Hälfte Dr.K. und Ing.S.) verlagert hat und die GesnbR nur mehr als „Zahlstelle für die Erhaltung von gemeinsamen, zugewachsenen Nutzungsrechten von Patenten und die Überlassung derselben an Dritte" dienen sollte.

Die Verfahrensparteien stimmen dahingehend überein, dass die Ges.nbR. ihre betriebliche (gewerbliche) Tätigkeit aufgegeben hat, Streit besteht allerdings darüber,

- welche Werte im Zuge der Betriebsaufgabe zum Ansatz kommen,
- wie die Abschreibungsdauer zu bemessen ist sowie
- zu welchem Zeitpunkt die Betriebsaufgabe erfolgt ist (lt. Bw. zum 31. Dezember 2000, lt. Finanzamt zum 31. Dezember 2001).

Gemäß § 4 Abs. 1 vorletzter Satz EStG 1988 darf für unkörperliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens ein Aktivposten nur angesetzt werden, wenn sie entgeltlich erworben worden sind.

§ 6 Z 5 leg. cit.in der in den Streitjahren 2001 und 2002 geltenden Fassung lautet:

Einlagen sind mit dem Teilwert im Zeitpunkt der Zuführung anzusetzen; sie sind höchstens mit den um Absetzungen für Abnutzung nicht gekürzten tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen, wenn Gegenstand der Einlage

- Grundstücke (grundstücksgleiche Rechte) sind, die innerhalb der letzten zehn Jahre,
- sonstige Wirtschaftsgüter sind, die innerhalb eines Jahres vor dem Zeitpunkt der Zuführung angeschafft oder hergestellt und nicht außerhalb einer betrieblichen Tätigkeit zur Erzielung von Einkünften verwendet worden sind. Wurden sie zur Erzielung nichtbetrieblicher Einkünfte verwendet, dann sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten um die berücksichtigten Beträge an Absetzung für Abnutzung oder an begünstigten Abschreibungen von Herstellungsaufwand zu vermindern. Beteiligungen, deren Veräußerung nach § 31 zu erfassen wäre, sind jedoch stets mit den Anschaffungskosten anzusetzen.

Aktivierungspflicht besteht somit für den Fall des entgeltlichen Erwerbes, während selbst hergestellte oder unentgeltlich erworbene immaterielle Wirtschaftsgüter nicht aktiviert werden dürfen.

Werden unkörperliche Wirtschaftsgüter in das Betriebsvermögen eines Einzelunternehmens oder einer Mitunternehmerschaft eingelegt, so sind sie unabhängig davon, ob sie vor der Einlage entgeltlich erworben wurden oder nicht, stets nach den allgemein für Einlagen geltenden Bewertungsgrundsätzen zu aktivieren. Das Aktivierungsverbot des § 4 Abs. 1 vorletzter Satz findet keine Anwendung, § 6 Z 5 EStG geht diesfalls vor (vgl. Quantschnigg/Schuch, ESt-Handbuch, § 6 Tz 210, und Wiesner/Grabner/Wanke § 4 Anm 26, § 6 Anm 75). Dies steht auch im Einklang mit der Verwaltungspraxis (siehe EStRI Rz 2500)

Wie bereits eingangs erwähnt, ist im gegenständlichen Fall davon auszugehen, dass die beiden genannten Erfinder die von ihrem Dienstgeber unentgeltlich überlassenen Patente in die gemeinsam gegründete Ges.nbR. eingelegt haben. Diese Einlage wäre daher nach dem Vorgesagten im Jahr 1999 (Gründung der Ges.nbR. zur Vermarktung und Weiterentwicklung der Patente und Schutzrechte) nach den allgemeinen für Einlagen geltenden Bewertungsgrundsätzen zu aktivieren und abzuschreiben gewesen. Hingegen hat die Vorgangsweise des Prüfers lt. Tz. 1 des Bp-Berichtes zur Folge, dass infolge der für das Jahr 2001 angenommenen Betriebsaufgabe der gesamte mit dem gemeinen Wert zu ermittelnde Aufgabeeerlös zu versteuern wäre, ohne dass dem durch Abgang eines Buchwertes ein entsprechender Aufwand gegenüber steht.

Eine nach § 6 Z 5 vorzunehmende Bewertung im Zeitpunkt der Einlage mit dem Teilwert ist weder aus den Steuererklärungen ersichtlich noch hat das Finanzamt diesbezüglich verwertbare Feststellungen getroffen. Auch der Betriebsprüfungsbericht und Arbeitsbogen enthalten keine Ausführungen in Bezug auf eine Einlagenbewertung. Erstmals in der Berufungsergänzung vom 11. Jänner 2008 holt die steuerliche Vertreterin die Aktivierung eines mit € 1.244.722,00 (zum 1. September 1999 und zum 1. August 2001) ermittelten Einlagewertes nach.

Das Finanzamt hat sich mit dem Berufungsvorbringen, insbesondere mit der von der steuerlichen Vertreterin vorgenommenen Berechnung eines Einlagewertes bisher nicht auseinander gesetzt. Vielmehr beschränken sich die Einwendungen des Prüfers in seiner Stellungnahme (vom 7. Dezember 2010) zur Berufung lediglich darauf, diese Berechnung „*als nicht nachvollziehbar*“ zu bezeichnen. Im Rahmen der amtswegigen Ermittlungspflicht ist das Finanzamt allerdings verpflichtet, auf die Einwendungen im Berufungsverfahren einzugehen bzw. allenfalls – unter Wahrung des Parteiengehörs – eine eigenständige Wertermittlung vorzunehmen. Dabei wird vor allem auch darauf Bedacht zu nehmen sein, dass im Schreiben vom 11. August 1998 (AB Bl. 140) die bisherigen Patentkosten vom früheren Dienstgeber (und Patentinhaber) mit ATS 112.932,70 beziffert werden und der von der steuerlichen

Vertreterin mit € 1.244.722,00 angesetzte Wert schon allein unter diesem Aspekt einer Überprüfung zu unterziehen sein wird.

Darüberhinaus hat sich das Finanzamt weder mit dem in der Berufung mit 31. Dezember 2000 angegebenen Zeitpunkt der Betriebsaufgabe noch mit der dort vorgenommenen Ermittlung der Abschreibungsdauer auseinandergesetzt.

Damit hat das Finanzamt jedoch Ermittlungen unterlassen, deren Durchführung zu einem anders lautenden Bescheid hätten führen können.

Gemäß § 289 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO) kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz, wenn eine Berufung weder zurückzuweisen (§ 273) noch als zurückgenommen (§ 85 Abs. 2, § 86a Abs. 1, § 275) oder als gegenstandslos (§ 256 Abs. 3, § 274) zu erklären ist, die Berufung durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Berufungsvorentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können. Im weiteren Verfahren sind die Behörden an die für die Aufhebung maßgebliche, im Aufhebungsbescheid dargelegte Rechtsanschauung gebunden. Durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieses Bescheides befunden hat.

Ob die Abgabenbehörde zweiter Instanz von der Möglichkeit einer kassatorischen Berufungserledigung Gebrauch macht, liegt in ihrem Ermessen. Die Berufungsbehörde hat ihrer Entscheidung, die gegenständliche Berufung einer kassatorischen Erledigung zuzuführen, folgende Überlegung zu Grunde gelegt:

Feststeht, dass der Sachverhalt in wesentlichen Punkten ergänzungsbedürftig ist und zwecks Entscheidungsreife nicht nur geringfügige zusätzliche Erhebungen zu tätigen gewesen wären. Würde der UFS im gegenständlichen Fall diese Ermittlungen erstmals durchführen, käme es überdies zu erheblichen Verfahrensverzögerungen, weil alle Ermittlungsergebnisse und Stellungnahmen wechselweise den Parteien des Verfahrens zwecks Wahrung des Parteiengehörs zur Kenntnis zu bringen wären. Der Anordnung des Gesetzgebers über ein zweitinstanzliches Verfahren in Abgabensachen würde es außerdem unterlaufen, wenn es mangels Feststellung des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes durch die Abgabenbehörde erster Instanz zu einer Verlagerung nahezu des gesamten Verfahrens vor die Berufungsbehörde käme und die Einrichtung von zwei Entscheidungsinstanzen damit zur bloßen Formsache würde. Es ist nicht im Sinn des Gesetzes, wenn die Berufungsbehörde, statt ihre (umfassende) Kontrollbefugnis wahrnehmen zu können, jene Behörde ist, die

erstmals den entscheidungsrelevanten Sachverhalt ermittelt und einer Beurteilung unterzieht (so auch: Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar³, Tz 5 zu § 289, und die dort angeführte Judikatur).

Der Vollständigkeit halber sei erwähnt, dass die Behörde im Rahmen des weiteren Verfahrens auf alle von der Bw. substantiiert vorgetragenen, für die rechtliche Beurteilung relevanten Behauptungen einzugehen hat, auch wenn ihre Richtigkeit erst durch weitere Erhebungen geklärt werden muss.

Von der Abhaltung der beantragten mündlichen Verhandlung kann im Hinblick auf die Formalerledigung der Berufung gemäß § 284 Abs. 5 iVm Abs. 3 BAO abgesehen werden. Darüberhinaus begründet der erstmals im Ergänzungsschreiben vom 11. Jänner 2008 gestellte Antrag keinen Anspruch auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung (vgl. Ritz, BAO³, Kommentar, Tz 2 zu § 284).

Damit war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 12. Juli 2011