



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. , vertreten durch die Dr. Messing Wirtschaftstreuhand – Steuerberatungsgesellschaft mbH, gegen die Bescheide des Finanzamtes Innsbruck betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO von Amts wegen betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 1996 sowie Körperschaftsteuer für das Jahr 1996 entschieden:

Die Berufung gegen den Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO von Amts wegen betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 1996 wird als unbegründet abgewiesen.

Der Berufung gegen den Bescheid betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 1996 wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 1996 wird abgeändert. Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betragen:

Gesamtbetrag der Einkünfte 1996: 175.261,08 €; Einkommen 1996: 175.261,08 €;
Körperschaftsteuer 1996 nach Berücksichtigung der einbehaltenen
Steuerabzugsbeträge: 57.406,31 €

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Die P-GmbH (frühere Firmenwortlauten: PS-GmbH bzw. PSO-GmbH) wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 18. Februar 1985 (samt Nachtrag vom 22. Februar 1985) gegründet und am 4. März 1985 im Handelsregister des Landesgerichtes I eingetragen. Gegenstand des Unternehmens ist die Herstellung von Ofenkacheln und anderen keramischen Produkten und deren Vertrieb sowie die Ausübung des Hafnergewerbes und die Herstellung von Heizungs- und Feuerungsanlagen. Sie hatte ihren Sitz zunächst in R (mit der Geschäftsanschrift R, E-Weg 9) bzw. in I (mit der Geschäftsanschrift I, A-Straße 16). Mit Generalversammlungsbeschluss vom 8. März 1999 wurde der Sitz nach H verlegt, die Geschäftsanschrift lautet H, O 24. Das Stammkapital der im Firmenbuch unter FN abc (früher: HRB xyz) eingetragenen P-GmbH beträgt 1.000.000 S. Gesellschafter sind Ing. FU mit einem Anteil von 30 % (Stammeinlage von 300.000 S), Ing. MU mit einem Anteil von 25 % (Stammeinlage von 250.000 S), Dipl.-Ing. PL mit einem Anteil von 20 % (Stammeinlage von 200.000 S) und DU mit einem Anteil von 25 % (Stammeinlage von 250.000 S). Die Stammeinlagen wurden von den Gesellschaftern zur Gänze bar eingezahlt. Mit Wirkung vom 29. Juli 1992 wurde Ing. MU zum Geschäftsführer der P-GmbH bestellt.

Die P-GmbH schloss im Jahr 1991 mit dem Gesellschafter Dipl.-Ing. PL einen auf 20 Jahre befristeten Vertrag über die in Österreich ausschließliche gewerbliche Nutzung eines patentrechtlich geschützten Verfahrens zur industriellen Herstellung unregelmäßiger Kacheln ab, wofür jährlich Lizenzzahlungen geleistet wurden. Diese Lizenzzahlungen wurden zunächst als jährlicher Aufwand abgesetzt. Nach einem Wechsel in der steuerlichen Beratung kam es im Jahr 1995 zu einer Berichtigung dahingehend, dass die Lizenz als Wirtschaftsgut angesehen und (unter Berücksichtigung der bisher bereits angefallenen Abschreibungen) als Anlagevermögen aktiviert wurde. Zu einer Änderung der Vorjahresbilanzen kam es mangels steuerlicher Auswirkungen nicht.

Anlässlich einer abgabenbehördlichen Prüfung der P-GmbH, umfassend die Jahre 1993 bis 1997, vertrat der Prüfer zu den Lizenzzahlungen zunächst folgende Ansicht, die auch bei der am 14. Oktober 1999 abgehaltenen Schlussbesprechung zum Ausdruck kam (vgl. Pkt. 5 der Niederschrift über die Schlussbesprechung, Bp abc): Im Jahr 1991 sei mit dem Gesellschafter Dipl.-Ing. PL ein Lizenzvertrag über die Verwertung des Patentes zur Herstellung von

Wabenkacheln abgeschlossen worden. Der Lizenzvertrag übertrage der P-GmbH die alleinige Nutzung der Wabenkacheltechnik in Österreich (mit Einschränkungen). Aufgrund des Vertrages sei der Lizenzgeber zB berechtigt, sein Patent in anderen Branchen zu verwerten und selbst gewerbliche Fertigungen vorzunehmen. Als Gegenleistung sei vertraglich eine fixe Lizenzgebühr von 30.000 S netto monatlich sowie eine umsatzabhängige Lizenzgebühr von 10 % aller mit der aus Wabenkacheln hergestellten bzw. abgeleiteten Produkte vereinbart worden. In den Jahren 1991 bis 1994 seien Lizenzgebühren von 30.000 S monatlich tatsächlich entrichtet und als laufende Aufwendungen in den Gewinn- und Verlustrechnungen ausgewiesen worden. Im Jahr 1998 sei mit dem Lizenzgeber im Rahmen einer Zusatzvereinbarung eine Herabsetzung der Lizenzgebühr auf 2 % des Umsatzes erfolgt.

Im Jahr 1995 sei erstmalig die Aktivierung des Patentrechtes mit einem Wert von 5.760.000 S (16 Jahresbeträge zu je 360.000 S) erfolgt und anschließend im Jahr 1996 eine Teilwertabschreibung in Höhe von 50 % (d.s. 2.172.082 S) vorgenommen worden. Die Aktivierung habe sich an den restlichen Raten orientiert. Die Teilwertabschreibung sei damit begründet worden, dass sich anlässlich der Übersiedlung des Betriebes in die neuen Produktionsstätten die eingeschränkte Verwertungsmöglichkeit der Wabentechnik herausgestellt habe.

Nach Ansicht des Prüfers seien die Lizenzgebühren in gleicher Weise wie in den Jahren 1991 bis 1994 als laufende monatliche Mietzahlungen für die Nutzung des Patentes zu behandeln, da das Patent als solches nicht in das Eigentum des Unternehmens übergegangen sei, sondern nur eine Verwertungsmöglichkeit in bestimmten Grenzen gegen laufende Zahlungen vereinbart worden sei. Darüber hinaus sei darauf hinzuweisen, dass die Nutzungsmöglichkeit des Patentes "Wabenkacheln" bald nach Abschluss des Lizenzvertrages praktisch nicht mehr gegeben gewesen sei. Es seien nämlich tatsächlich so gut wie keine Produktionen auf diesem Gebiet erfolgt. Damit verbunden sei auch die wesentliche Reduzierung der Lizenzgebühren ab dem Jahr 1998. Offensichtlich könne man sich der weiteren Zahlungen vor allem deshalb nicht entziehen, weil der Lizenzgeber Mitgesellschafter sei und die P-GmbH vertraglich dazu verpflichtet sei, sämtliche Entwicklungen des Lizenzgebers entsprechend marktgerecht zu produzieren und zu vertreiben sowie die notwendigen Entwicklungsarbeiten zu unterstützen. Hierbei stelle der Lizenzgeber sein Wissen und Image hinsichtlich der Gestaltungsfragen auf dem Gebiet des Kachelofens der Lizenznehmerin zur Verfügung (Pkt. VI und VII des Vertrages). Hierzu sei festzustellen, dass derartige Entwicklungen und daraus resultierende Nutzungen auch in künftigen Perioden anfallen und mit dem Patent "Wabenkacheln" unmittelbar nichts zu tun haben. Bemerkt werde weiters, dass schon laut Präambel zum

Lizenzvertrag das von der P-GmbH grundsätzlich hergestellte und vertriebene Poli-System seinerzeit vom Lizenzgeber Dipl.-Ing. PL zusammen mit Mag. SP entwickelt worden sei.

Der Prüfer vertrat daher die Ansicht, dass die Aussichtslosigkeit der Verwertungsmöglichkeit des Patentes "Wabenkacheln" bald nach Abschluss des Lizenzvertrages weitest gehend eingetreten sei und andererseits die ab dem Jahr 1995 geleisteten und in Hinkunft zu leistenden Zahlungen an den Lizenzgeber nicht aktivierungsfähige Entgelte für weitere periodenbezogene Gestaltungs- und Entwicklungsarbeiten des Dipl.-Ing. PL für die P-GmbH darstellten. Damit fehlten die Voraussetzungen für den Ansatz eines Lizenzrechtes "Wabenkacheln" zum 1.1.1995. In Pkt. 5 der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 14. Oktober 1999, Bp abc, wurde vom Prüfer noch handschriftlich ergänzt, dass auch die Frage einer verdeckten Gewinnausschüttung an Dipl.-Ing. PL besprochen worden sei.

Im Bp-Bericht vom 24. März 2000, Bp abc, vertrat der Prüfer sodann die Auffassung, dass die im Lizenzvertrag vereinbarte industrielle Fertigung nach der Wabenkacheltechnik tatsächlich nicht angewandt und lediglich in händischer Art und Weise in geringem Ausmaß umgesetzt worden sei. Der Schwerpunkt des Betriebes liege auf einem ganz anderen Gebiet, nämlich der Fertigung von individuellen Einzelkacheln auf der Grundlage von selbst gefertigten Kunststoffformen, die mit der Wabenkacheltechnik nichts gemein habe. Im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung habe der Geschäftsführer angegeben, dass die erwähnte Methode zu 99 % angewandt worden sei, bei der Schlussbesprechung sei diesbezüglich eine Einschränkung auf 5 - 10 % der Gesamtproduktion erfolgt. Eine 100%ige Umsetzung der Wabenkacheltechnik hätte Investitionen von bis zu 10 Mio. S erfordert und wäre zudem mit dem hohen Risiko der Marktakzeptanz behaftet gewesen. Man hätte zu diesem Zweck ganz besondere Anlagen benötigt. Es liege auf der Hand, dass hiezu schon vor der Übersiedelung in die neuen Betriebsräume in H entsprechende Planungen und Vorkehrungen hätten getroffen werden müssen. Diesbezüglich hätten jedoch keinerlei Unterlagen vorgelegt werden können, aus denen derartige Maßnahmen ableitbar seien (zB Planungsunterlagen und Werbematerial). Die im Zuge der Schlussbesprechung aufgestellte Behauptung, dass sich die mangelnde Umsetzung der vertraglich vereinbarten Wabenkacheltechnik erst anlässlich der Übersiedelung in die neuen Produktionsstätten herausgestellt habe, sei nicht einleuchtend. Vielmehr sei davon auszugehen, dass man schon von vornherein nicht mit der Änderung der Produktionslinie gerechnet habe und aus Kostengründen und dem großen Risiko der Marktakzeptanz die Umstellung nie ernsthaft in Erwägung gezogen habe.

Der Prüfer ging daher davon aus, dass die Wabenkacheltechnik bald nach Vertragsabschluss nicht das Verfahren gewesen sei, welches man jemals in bedeutendem Ausmaß hätte

anwenden können und wollen. Der Lizenzvertrag habe seine Wurzel im bestehenden Naheverhältnis zum Gesellschafter Dipl.-Ing. PL und stelle eine Vorteilsgewährung dar, die zu einer Minderung der Einkünfte der Körperschaft geführt habe. Jene gewinnmindernd behandelten Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Lizenzvertrag, denen keine angemessenen Gegenleistungen gegenübergestanden seien (90 % der AfA, der Teilwertabschreibung, der Lizenzgebühren und des Zinsaufwandes), müssten gemäß § 8 KStG 1988 als verdeckte Gewinnausschüttungen behandelt werden. Darüber hinaus sei auch der anteilige Vorsteuerabzug zu versagen. Die verdeckten Gewinnausschüttungen unterlägen gemäß § 95 EStG 1988 mit dem erhöhten Satz von 33,33 % bzw. 28,21 % der Kapitalertragsteuer, weil davon ausgegangen werden könne, dass Dipl.-Ing. PL diese der P-GmbH nicht vergüten werde (vgl. Tz 33 des Bp-Berichtes vom 24. März 2000, Bp abc).

Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Prüfers und erließ nach Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO von Amts wegen am 28. März 2000 neue Sachbescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1993 bis 1997, Körperschaftsteuer für die Jahre 1993 bis 1997 und Gewerbesteuer für das Jahr 1993. Für das Jahr 1998 wurden am gleichen Tag neue Erstbescheide betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer erlassen. Am 24. März 2000 erließ das Finanzamt zudem einen Bescheid betreffend Haftung und Zahlung von Kapitalertragsteuer für die Jahre 1993 bis 1998.

Am 17. April 2000 erhob die Abgabepflichtige gegen die genannten Wiederaufnahme- und Sachbescheide rechtzeitig Berufung. Im Hinblick auf die verfügte Wiederaufnahme des Verfahrens wurde ausgeführt, dass die Lizenzzahlungen an den Lizenzgeber Dipl.-Ing. PL zunächst als jährlicher Aufwand abgesetzt worden seien. Im Jahr 1995 sei es nach einem Wechsel in der steuerlichen Beratung zu einer Berichtigung dahingehend gekommen, dass die Lizenz als Wirtschaftsgut angesehen und (unter Berücksichtigung der bisher angefallenen Abschreibungen) aktiviert worden sei. Diese Vorgangsweise sei im Anhang der Bilanz zum 31. Dezember 1995 ausdrücklich dokumentiert und erläutert worden. Bei der erklärungsgemäßen Veranlagung dieses Jahres sei es zu keinerlei Rückfragen seitens des Finanzamtes gekommen.

Das Lizenzverfahren sei bis zu dem im Jahr 1996 erfolgten Umzug in ein neues Produktionsgebäude schon rein aus Platzgründen nicht in der eigentlichen (industriellen) Form, sondern auf manuellem Weg genutzt worden. Es sei jedoch stets beabsichtigt gewesen, die industrielle Fertigung unmittelbar nach Vorliegen der räumlichen Voraussetzungen anzugehen. Dies sei im Jahr 1996 gegeben gewesen, wobei sich jedoch – nicht zuletzt aufgrund inzwischen veränderter Markterfordernisse - herausgestellt habe, dass die notwendigen Investitionen zur Fertigung mit ca. 10 Mio. S sowie zu erwartenden Anlaufkosten

deutlich höher gewesen seien, als ursprünglich gedacht. Aufgrund der durch den Umzug gegebenen Kostenbelastung, des unerwartet hohen Investitionsbedarfs sowie der generell schwierigen Lage der Branche habe schließlich die Bank die Finanzierung versagt. Auch haben sich aufgrund geführter Gespräche mit Ofensetzern Bedenken ergeben, ob diese das Produkt wie von der Abgabepflichtigen gedacht annehmen würden. Da die Undurchführbarkeit des Projektes zu diesem Zeitpunkt festgestanden sei, sei in der Bilanz zum 31. Dezember 1996 eine Abwertung des Wirtschaftsgutes "Lizenzrecht" auf den Teilwert (geschätzt mit 50 % des Buchwertes) erfolgt. Dieser Vorgang sei im Anhang zur Bilanz ebenfalls so dokumentiert und erläutert worden, wobei sich wiederum keine Rückfragen seitens des Finanzamtes ergeben hätten.

Die Aktivierung des "Lizenzrechtes" im Jahr 1995 wie auch die vorgenommene Teilwertabschreibung im Jahr 1996 seien sachlich begründet und anlässlich der Erstellung der Jahresabschlüsse ausdrücklich offen gelegt worden (getrennter Ausweis in den Gewinn- und Verlustrechnungen bzw. Bilanzen sowie ausführliche Erläuterung im Anhang). Die Abgabepflichtige beantragte daher die ersatzlose Aufhebung der erlassenen Wiederaufnahmebescheide. Im Übrigen bekämpfte sie das Vorliegen verdeckter Gewinnausschüttungen. Sie beantragte, die Lizenzzahlungen nicht als verdeckte Gewinnausschüttungen zu werten, vielmehr die Aktivierungsfähigkeit des "Lizenzrechtes" zu bejahen und die im Jahr 1996 vorgenommene Teilwert-abschreibung anzuerkennen.

Im Rechtsmittelverfahren nahm das Finanzamt sodann vom Vorwurf verdeckter Gewinnausschüttungen Abstand. Die Lizenzzahlungen seien jedoch – den Ausführungen in der Niederschrift über die Schlussbesprechung folgend – als laufender Aufwand zu behandeln, die Aktivierung eines Lizenzrechtes "Wabenkacheln" und damit eine Teilwertabschreibung im Jahr 1996 seien nicht zulässig. Mit Berufungsvorentscheidung vom 11. Juni 2002 wurde der Berufung gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO von Amts wegen betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1993 bis 1997, Körperschaftsteuer für die Jahre 1993 bis 1995 und Gewerbesteuer für das Jahr 1993, weiters betreffend Haftung und Zahlung von Kapitalertragsteuer für die Jahre 1993 bis 1998 Folge gegeben und die angefochtenen Bescheide ersatzlos aufgehoben. Mit Berufungsvorentscheidung vom 11. Juni 2002 wurde die Berufung gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO von Amts wegen betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 1996 und 1997 als unbegründet abgewiesen. Mit Berufungsvorentscheidungen vom 11. Juni 2002 schließlich wurde der Berufung gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 1998 sowie Körperschaftsteuer für die Jahre

1996 bis 1998 „stattgegeben“. Die Umsatzsteuer für das Jahr 1998 wurde dabei erklärungsgemäß, die Körperschaftsteuer für die Jahre 1996 bis 1998 im Hinblick auf die Behandlung der Lizenzzahlungen als laufender Aufwand abweichend von den eingereichten Erklärungen festgesetzt.

Begründend wurde ausgeführt, dass im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung bekannt geworden sei, dass die Abgabepflichtige im Jahr 1991 mit Dipl.-Ing. PL einen Lizenzvertrag über die alleinige Nutzung des Patentes „Wabenkacheltechnik“ gegen eine monatliche Lizenzgebühr von 30.000 S und eine umsatzabhängige Lizenzgebühr von 10 % aller mit dieser Technik hergestellten bzw. abgeleiteten Produkte abgeschlossen habe. In der Bilanz zum 31. Dezember 1995 sei erstmalig eine Aktivierung dieses Patentrechtes mit 5.760.000 S und im Jahr 1996 eine Teilwertabschreibung mit 50 % vorgenommen worden. Die im – bisher nicht aktenkundigen – Vertrag des Jahres 1991 getroffenen Vereinbarungen hätten seit dem Vertragsabschluss keine Veränderungen erfahren, die zu einer Aktivierung und Abschreibung des Patentrechtes anstelle der bisherigen Behandlung der Lizenzzahlungen als laufende Aufwendungen geboten hätten. Das Patent als solches sei nicht in das Eigentum der P-GmbH übergegangen. Es werde auch nicht gegen einen festen Betrag, sondern lediglich in bestimmten Grenzen gegen laufende Zahlungen verwertet. Somit liege ein schwebendes Rechtsgeschäft vor, das nicht zu bilanzieren sei. Die Aktivierung des Patentrechtes und anschließende Teilwertabschreibung seien somit nicht möglich. Es könnten – wie auch in den Jahren bis 1995 – nur die laufenden Lizenzzahlungen von jährlich 360.000 S aufwandswirksam anerkannt werden.

Am 11. Juli 2002 stellte die Abgabepflichtige den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Der Vorlageantrag bezog sich nur mehr auf den Wiederaufnahme- und Sachbescheid betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 1996. Ergänzend wurde festgehalten, dass die steuerliche Behandlung des Lizenzvertrages in der Bilanz zum 31. Dezember 1995 geändert worden sei. Dies sei auf Seite vier der Bilanz unter Bekanntgabe des wesentlichen Vertragsinhaltes und Anführung des Vertrages vom 9. September 1991 ausführlich erläutert worden. Die Argumentation der Abgabenbehörde, der Vertrag wäre nicht aktenkundig gewesen, stimme insofern nicht. Bei Bedenken an der Richtigkeit des Bilanzansatzes 1995 aufgrund der konkreten Vertragsgestaltung wäre dies von der Behörde zu hinterfragen gewesen. Hinsichtlich der Wertung des Vertrages an sich wurde festgehalten, dass die ursprünglich gewählte Behandlung der Lizenzzahlungen als laufender Aufwand wegen der grundsätzlichen Unkündbarkeit des Vertrages durch beide Vertragsparteien und des Abschlusses genau auf die Dauer des Patentschutzes falsch

gewesen sei. Am Sachverhalt selbst habe sich seit dem Vertragsabschluss – wie dies auch das Finanzamt festgestellt habe – nichts geändert.

Über die Berufung wurde erwogen:

1) Wiederaufnahme des Verfahrens:

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im abgeschlossenen Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Die P-GmbH schloss am 9. September 1991 mit dem Gesellschafter Dipl. -Ing. PL einen auf 20 Jahre befristeten Lizenzvertrag über die in Österreich ausschließliche gewerbliche Nutzung eines patentrechtlich geschützten Verfahrens zur industriellen Herstellung unregelmäßiger Kacheln ab, wofür jährlich Lizenzzahlungen geleistet wurden. Diese Lizenzzahlungen wurden zunächst als jährlicher Aufwand abgesetzt. In der Gewinn- und Verlustrechnung des Jahres 1991 wurde unter dem Titel "*Lizenzgebühren*" ein Betrag von 90.000 S als Betriebsausgabe geltend gemacht, im darauf folgenden Jahr ein solcher von 360.000 S. Nähere Ausführungen zur Rechtsnatur dieser "*Lizenzgebühren*" wurden dem Finanzamt gegenüber nicht gemacht. In der Gewinn- und Verlustrechnung des Jahres 1993 wurden "*Lizenzgebühren*" von 400.000 S als Betriebsausgabe geltend gemacht. Unter Pkt. 1.4 des Jahresabschlusses zum 31. Dezember 1993 ("*Wesentliche langfristige Verträge und Verpflichtungen*") findet sich folgende Erklärung:

"Mit Dipl. -Ing. PL wurde am 9. September 1991 ein Lizenzvertrag zur Nutzung des Patentes 'Wabenkachel' inklusive Designkomponente (Patent-Nr. 123) abgeschlossen. Die Laufzeit beträgt 20 Jahre, der jährliche Lizenzaufwand beläuft sich auf TS 360."

Dieselbe Erklärung enthält auch der Jahresabschluss zum 31. Dezember 1994, in diesem Jahr wurden "*Lizenzgebühren*" von 360.000 S als laufender Aufwand geltend gemacht. Im Jahresabschluss zum 31. Dezember 1995 wurden "*Lizenzgebühren*" von 410.000 S als Betriebsaufwand abgesetzt. Nach einem Wechsel in der steuerlichen Beratung kam es im Jahresabschluss zum 31. Dezember 1995 überdies zu einer Berichtigung dahingehend, dass die Lizenz als immaterielles Wirtschaftsgut angesehen wurde. Zum 31. Dezember 1995 wurde unter dem Titel "*Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschaftern*" ein Betrag von 5.760.000 S eingebucht, der dem in der Restlaufzeit des Lizenzvertrages von 16 Jahren jährlich anfallenden Lizenzaufwand von 360.000 S entsprach. Demgegenüber wurden das "*Patent*

Wabenkachel' mit dem (abgezinsten) Restbuchwert von 4,570.150 S als immaterieller Vermögensgegenstand und die *"Differenz Abzinsung Zahlungsverpflichtung Wabenkachel'* mit dem Betrag von 1,189.850 S als aktiver Rechnungsabgrenzungsposten auf der Aktivseite der Bilanz eingebucht. Unter Pkt. 1.4 des Jahresabschlusses zum 31. Dezember 1995 („Wesentliche langfristige Verträge und Verpflichtungen“) wurde dazu wie folgt ausgeführt:

„Mit Dipl. -Ing. PL wurde am 9. September 1991 ein Lizenzvertrag zur Nutzung des Patentes „Wabenkachel“ inklusive Designkomponente (Patent-Nr. 123) abgeschlossen. Die Laufzeit beträgt 20 Jahre, der jährliche Lizenzaufwand beläuft sich auf TS 360. Eine vorzeitige Kündbarkeit der Vereinbarung ist nicht möglich.“

In der Vergangenheit wurde eine Aktivierung dieser Position irrtümlich unterlassen; dies wird nunmehr nachgeholt und der bilanzielle Ausgleich durch Einstellung einer entsprechenden Gegenposition auf der Passivseite geschaffen.

Die damit zusammenhängenden Bilanzberichtigungen betragen infolge der mit 3 % vorgenommenen Abzinsung:

<i>Immaterialgüter</i>	<i>plus 4,570.150</i>
<i>Rechnungsabgrenzung (durch Abzinsung mit 3 %)</i>	<i>plus 1,189.850</i>
<i>Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschaftern</i>	<i>plus 5,760.000</i>

Der Wert des Patentes entspricht nach Auffassung der Geschäftsleitung im Jahr 1995 dem aktivierte Betrag, sodass sich kein Abwertungsbedarf ergibt. Eine der Zahlungsverpflichtung entsprechende Nutzung kann jedoch erst mit Inbetriebnahme einer neuen Produktionsanlage erfolgen; dies ist für Mitte 1997 geplant.“

Im Jahresabschluss zum 31. Dezember 1996 wurde für das immaterielle Wirtschaftsgut *“Patent Wabenkachel“* zunächst eine Normal-AfA von 225.986 S berechnet, der verbleibende Restbuchwert von 4,344.164 S wurde sodann zu 50 % wertberichtigt (Teilwertabschreibung von 2,172.082 S). Unter Pkt. 2.4.1 des Jahresabschlusses zum 31. Dezember 1996 (*“Patent Wabenkachel“*) wurde dazu Folgendes festgehalten:

„Mit Dipl. -Ing. PL wurde am 9. September 1991 ein Lizenzvertrag zur Nutzung des Patentes „Wabenkachel“ inklusive Designkomponente (Patent-Nr. 123) abgeschlossen. Die Laufzeit beträgt 20 Jahre, der jährliche Lizenzaufwand beläuft sich auf zumindest 360.000 S (Fixkomponente und umsatzabhängige Komponente). Eine vorzeitige Kündigung der Vereinbarung ist nicht möglich.“

Der sich aufgrund der Fixkomponente ergebende Betrag wurde gemäß den handelsrechtlichen Bestimmungen mit 3 % abgezinst und so aktiviert.

Bis 1996 wurde das Patent nicht in seinem eigentlichen Sinne, nämlich der industriellen Zerteilung schrühgebrannter Kacheln, welches mittels einer Sonderfertigungsanlage möglich ist, verwendet, da hiefür eine eigene Produktionsstraße notwendig ist und in den bisherigen Räumen kein Platz war; es wurde vielmehr analog zu Teilerkenntnissen des Patents eine handwerkliche Fertigung vorgenommen.

Ein wesentlicher Grund für die Übersiedlung in die neue Betriebsstätte war daher auch die dadurch gesehene Möglichkeit, das Patent zur Gänze auszuschöpfen.

Aufgrund der nunmehr durchgeföhrten praktischen Tests und des Versuchs der Einrichtung eben einer solchen eigenen Produktionsstraße ergab sich jedoch, dass das Patent in der angestrebten Form nicht genutzt werden kann, da für die aufgrund der industriellen Zerteilung erforderlichen Stege auf der Kachelrückseite eine wesentliche Voraussetzung – die entsprechend breite Marktakzeptanz – aufgrund der damit verbundenen Verlegungsschwierigkeit fehlt. Des Weiteren hat sich die notwendige Fertigungsstraße als wesentlich teurer als prognostiziert herausgestellt. Derzeit können daher nur Teile des Patentes verwertet werden.

Analog zum Fortlauf der Vertragsdauer sowie der aktuellen Einschätzung des Patentes erfolgte daher 1996 eine Neubewertung dieser Position, indem die laut Lizenzvertrag unabhängig von der tatsächlichen Verwendung zu zahlende Grundlizenzgebühr nur im Ausmaß von 50 % der tatsächlichen Zahlungsverpflichtung als gerechtfertigt angesehen wird. Entsprechende Verhandlungen mit dem Lizenzgeber über eine Reduktion dieser Grundlizenz wegen mangelnder Verwendbarkeit des Patentes sind im Gange.

Der nunmehrige Bilanzansatz entspricht nach Auffassung der Geschäftsleitung in seiner aktuellen Höhe dem Wert des Patentes."

Der Jahresabschluss zum 31. Dezember 1996 wurde im April 1998 erstellt und gemeinsam mit den Steuererklärungen für das Jahr 1996 am 17. April 1998 beim Finanzamt eingereicht. Am 9. September 1998 erließ das Finanzamt den Erstbescheid betreffend Körperschaftsteuer für das Streitjahr 1996, mit dem eine erklärungsgemäße Veranlagung vorgenommen wurde.

Diesem Bescheid konnte im Hinblick auf den abgeschlossenen Lizenzvertrag (lediglich) jener – vorhin dargelegte - Informations- und Wissensstand zugrunde gelegt werden, wie er sich aus den bis dahin eingereichten Jahresabschlüssen ergab.

Maßgebend für eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO von Amts wegen ist, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufzunehmenden Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können (VwGH 9.7.1997, 96/13/0185; VwGH 28.1.1998, 95/13/0141; VwGH 21.7.1998, 93/14/0187, 0188). Für den Streitfall ist daher maßgebend, ob die Abgabenbehörde bereits zum Zeitpunkt der Erlassung des Erstbescheides betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 1996 am 9. September 1998 aufgrund der vorliegenden Jahresabschlüsse die Rechtsnatur der "Lizenzgebühren" erkennen hätte können, insbesondere, ob diesen "Lizenzgebühren" die Anschaffung eines immateriellen Wirtschaftsgutes oder lediglich der Abschluss eines Dauerschuldverhältnisses zugrunde gelegen ist.

Die steuerliche Beurteilung der "Lizenzgebühren" hängt – wie noch darzulegen sein wird (vgl. Pkt. 2 dieser Berufungsentscheidung) - maßgeblich von der vertraglichen Vereinbarung ab. So ist es möglich, dass durch den Abschluss eines Lizenzvertrages ein immaterielles Wirtschaftsgut erworben wird, das zu aktivieren und entsprechend der Nutzungsdauer

abzuschreiben ist. Es ist aber auch möglich, dass lediglich laufende Zahlungen für eine Nutzung zu leisten sind, ohne dass gleichzeitig auch das Eigentum an einem Wirtschaftsgut erworben worden wäre. Aufgrund der vorliegenden Jahresabschlüsse war es der Abgabenbehörde nicht möglich zu beurteilen, auf welche Art und Weise Dipl.-Ing. PL seine patentierte Erfindung wirtschaftlich verwertet hat, sei es durch Abschluss eines Dauerschuldverhältnisses (Gewährung einer Lizenz gegen laufende Zahlungen) oder durch den Verkauf des Patentrechtes (entgeltliche Übertragung eines immateriellen Wirtschaftsgutes). Dies umso mehr, als die Berufungswerberin in ihren Jahresabschlüssen selbst gegensätzliche Standpunkte eingenommen hat und die "*Lizenzgebühren*" zunächst als laufenden Aufwand abgesetzt und sodann die Aktivierung einer Lizenz als immaterielles Wirtschaftsgut vorgenommen hat.

Die abgabenbehördliche Prüfung wurde vom 23. August bis 14. Oktober 1999 – somit nach Erlassung des Erstbescheides betreffend Körperschaftsteuer für das Streitjahr 1996 – durchgeführt. Erst anlässlich dieser Prüfung wurde der schriftliche "*Lizenzvertrag*" vom 9. September 1991 in seinem vollen Wortlaut vorgelegt, wodurch eine Einstufung dieses Vertrages in steuerlicher Hinsicht erst ermöglicht wurde. Durch die anlässlich der abgabenbehördlichen Prüfung vorgelegten Unterlagen wurde erstmals offenkundig, dass zwischen der Berufungswerberin und Dipl.-Ing. PL nicht der Kauf eines Patentrechtes, sondern ein auf die Dauer des Patentschutzes befristetes Dauerschuldverhältnis abgeschlossen wurde, das die Gewährung einer Lizenz gegen laufende Zahlungen zum Inhalt hatte. Beim Lizenznehmer sind die laufenden Lizenzgebühren daher sofort als Betriebsausgaben gewinnmindernd abzuziehen (vgl. Pkt. 2 dieser Berufungsentscheidung). Die Kenntnis der neu hervorgekommenen Tatsachen und Beweismittel muss einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeiführen. Ein im Spruch anders lautender Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 1996 ergibt sich aus der Nichtanerkennung der vorgenommenen Aktivierung des Wirtschaftsgutes "*Patent Wabenkachel*".

Im Hinblick auf die für die Ermessensübung maßgebenden Überlegungen genügt es, auf die Nichtanerkennung der vorgenommenen Aktivierung des Wirtschaftsgutes "*Patent Wabenkachel*" zu verweisen, als deren Folge im Streitjahr 1996 auch die Teilwertabschreibung im Ausmaß von 2.172.082 S zu versagen ist.

In der Berufung vom 17. April 2000 wurde auch eingewendet, dass es bei den erklärungsgemäßen Veranlagungen für die Jahre 1995 und 1996 zu keinerlei Rückfragen seitens des Finanzamtes hinsichtlich der Aktivierung der Lizenz als immaterielles Wirtschaftsgut gekommen sei. Dazu ist festzuhalten, dass ein allfälliges Verschulden der

Behörde an der Nichtausforschung von Sachverhaltselementen die amtsweigige Wiederaufnahme nicht ausschließt (zB VwGH 8.3.1994, 90/14/0192).

2) Steuerliche Behandlung des Lizenzvertrages:

Im Hinblick auf den angefochtenen Sachbescheid betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 1996 argumentierte die Berufungswerberin damit, dass die ursprünglich gewählte Behandlung der Lizenzzahlungen als laufender Aufwand wegen der grundsätzlichen Unkündbarkeit des Vertrages durch beide Vertragsparteien und des Abschlusses genau auf die Dauer des Patentschutzes falsch gewesen sei. Die Aktivierung des "Lizenzrechtes" im Jahr 1995 wie auch die vorgenommene Teilwertabschreibung im Jahr 1996 seien sachlich begründet. Sie beantrage daher, die Aktivierungsfähigkeit des "Lizenzrechtes" zu bejahen und die im Jahr 1996 vorgenommene Teilwertabschreibung anzuerkennen.

Ein Erfinder hat die Möglichkeit, seine patentierte Erfindung sowohl durch den Abschluss eines Lizenzvertrages als auch durch den Verkauf des Patentrechtes wirtschaftlich zu verwerten. Als Lizenzgeber erhält er für die Lizenzvergabe Nutzungsentgelte in Form von Lizenzgebühren. Die steuerliche Behandlung hängt wesentlich von der Art und Weise der Patentverwertung ab. Die Gewährung einer Lizenz gegen laufende Zahlungen wirkt sich als Dauerschuldverhältnis nach den Grundsätzen über die Behandlung schwebender Geschäfte bilanzmäßig nicht aus. Laufende Lizenzgebühren sind deshalb beim Lizenzgeber sofort erfolgswirksam zu erfassen. Beim Lizenznehmer sind die laufenden Lizenzgebühren sofort als Betriebsausgaben gewinnmindernd abzuziehen. Etwaige – im Streitfall nicht gegebene – Vorauszahlungen müssten aktiv abgegrenzt werden. Im Übrigen erfolgt bei der Lizenzvergabe, da es sich um ein Dauerschuldverhältnis handelt, auch auf Seiten des Lizenznehmers keine Bilanzierung. Mit dem Kauf eines Patentrechtes wird demgegenüber ein unkörperliches Wirtschaftsgut entgeltlich erworben, sodass alle Aufwendungen für die Anschaffung zu aktivieren und auf die voraussichtliche Nutzungsdauer abzuschreiben sind (vgl. Tumpel/Rief, Patentverwertung und Ertragsbesteuerung, ecolex 1991, 199, mit weiteren Hinweisen). Für die weitere Betrachtung ist somit entscheidend, ob mit dem "*Lizenzvertrag*" vom 9. September 1991 die Gewährung einer Lizenz gegen laufende Zahlungen (Nutzungsüberlassung) oder der Verkauf eines Patentes vereinbart wurde.

Gemäß § 197 Abs. 2 HGB darf für immaterielle Gegenstände des Anlagevermögens, die nicht entgeltlich erworben wurden, ein Aktivposten nicht angesetzt werden. Diese Bestimmung wird für den Bereich des Steuerrechts ergänzt durch § 4 Abs. 1 5. Satz EStG 1988, wonach für unkörperliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens ein Aktivposten nur angesetzt werden darf, wenn sie entgeltlich erworben worden sind. Bei Beurteilung des konkreten

Ansatzfordernisses „*entgeltlicher Erwerb*“ ist nach herrschender Meinung davon auszugehen, dass darunter nur ein Entgelt an einen Dritten verstanden wird, das im Rahmen eines Erwerbsvorganges, der einen immateriellen Gegenstand zum Ziel hat, anfällt. Der Erwerb von Dritten kann in Form eines Kaufes, mittels eines Tauschvorganges oder durch gesellschaftsrechtliche Sachverhalte zu aktivierungsfähigen Immaterialgütern des Anlagevermögens führen. Voraussetzung ist, dass die Gegenleistungen unmittelbar für den Erwerb eines immateriellen Wertes, der die Merkmale eines Vermögensgegenstandes erfüllt, erbracht wird. Grundsätzlich unerheblich ist die Form der Entgeltzahlungen, wird sie aber laufend erbracht, so stellt sich wie bei materiellen Gütern die Frage, ob ein Anschaffungsvorgang mit Ratenzahlung anzunehmen ist, oder ob die laufende Zahlung als Gegenleistung für eine laufend in Anspruch genommene Nutzung oder sonstige Leistung zu qualifizieren ist (vgl. Hofians, Immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, ÖStZ 1991, 11).

Die Veräußerung von Wirtschaftsgütern unterscheidet sich von der Überlassung von Nutzungsrechten nach höchstgerichtlicher Judikatur dadurch, dass bei Veräußerung

- a) der Veräußerer nach Erhalt eines kaufpreisähnlichen Entgelts keine weitere Nutzungsmöglichkeit hat und kein weiteres nutzungsabhängiges Entgelt erhält;
- b) der Veräußerer auf Art und Umfang der Nutzung durch den Erwerber nicht mehr einwirken darf, selbst kein weiteres Verwertungs- und Verfügungsrecht hat und die gewerblichen Erfahrungen auch keinem Dritten mehr überlassen darf;
- c) das Wirtschaftsgut aus der Vermögenssphäre des Veräußerers ausscheidet und künftig wirtschaftlich dem Erwerber zuzurechnen ist (vgl. Bendlinger, Die Besteuerung von Einkünften aus der Überlassung von Technologie, SWI 1997, 451).

Am 9. September 1991 schlossen die PS-GmbH und der Gesellschafter Dipl.-Ing. PL folgenden schriftlichen „*Lizenzvertrag*“ (auszugsweise) ab:

„Präambel“

Vorausgeschickt sei, dass Herr Architekt Dipl. -Ing. PL, im Folgenden kurz Lizenzgeber genannt, sich seit vielen Jahren mit dem Entwurf und der Entwicklung von Ofenkacheln beschäftigt und er auf diesem Gebiet das von der Firma PS-GmbH, im Folgenden kurz Lizenznehmerin genannt, hergestellte und vertriebene Poli-System gemeinsam mit Herrn P entwickelt hat. Nunmehr hat der Lizenzgeber allein eine neue Erfindung, die so genannte „Wabenkachel“ entwickelt und zum Patent eingereicht.

Dieses Patent wurde bereits bekannt gemacht, und es ist in Kürze mit der Patentzuteilung zu rechnen. Diesbezüglich wird vorausgeschickt, dass die entsprechenden Patentanmeldungen und der Bekanntmachungsbeschluss den Vertragsparteien bekannt ist und eine wesentliche Vertragsgrundlage bildet.

Die Erfindung des Lizenzgebers beruht grundsätzlich darauf, dass das bestehende Vorurteil der Fachwelt gegen das Zerteilen von schrühgebrannten Platten zwecks Gewinnung von Ofenkacheln durch den eigentlichen Schneidvorgang nicht wirklich begründet ist. Wie der Lizenzgeber in zahlreichen Versuchen festgestellt und nachgewiesen hat, führt nämlich der Schneidvorgang als solcher nicht zum Zerbrechen der Kacheln, wenn erfindungsgemäß sichergestellt ist, dass die Platten entlang einer Schnittlinie zerteilt werden, welcher zu beiden Seiten entsprechende Stege benachbart sind. Im Detail wird auf die Europäische Patentanmeldung mit der Veröffentlichungsnummer 123 verwiesen.

Wenn auch die Erfindung bei der Herstellung von Ofenkacheln sicher vorteilhaft ist, so liegt der eigentliche dadurch erzielte Fortschritt darin, dass es nunmehr möglich ist, Ofenkacheln mit fast beliebiger Umfangsgestalt herzustellen, ohne dass die Entscheidung über das endgültige Aussehen der Kachel bereits mit den Formen erfolgt. Voraussetzung hierfür ist lediglich, dass die Stege über die ganze Rückseite der Platte, insbesondere in Form eines Wabengitters, gleichmäßig verteilt sind. Durch diese Maßnahme wird sichergestellt, dass bei beliebiger Schnittführung der Randbereich der Platte durch einen Steg verstieft ist.

Aufgrund dieser Entwicklungen und Erfindungen des Lizenzgebers wurde das Patent am 21.12.1990 mit Priorität vom 15.1.1990 eingereicht und am 24.7.1991, Patentblatt abc, Veröffentlichungsnummer 123, Europäische Patentanmeldung, bekannt gemacht.

Vertragsstaaten: AT, CH, DE, FR, IT, LI.

I.

Gegenstand des Lizenzvertrages:

Obiges vorausgeschickt, ist Gegenstand des Lizenzvertrages die Erteilung einer exklusiven Lizenz zur Verwertung des oben angeführten zu erteilenden Patentes inkl. der Designkomponente, im Folgenden kurz ‚Wabenkachel‘ genannt, allerdings mit den unten angeführten Bedingungen und Einschränkungen.

II.

Örtliches Vertragsgebiet:

Die gegenständliche Lizenz wird zur Produktion in Österreich und zum Vertrieb uneingeschränkt auf der ganzen Welt eingeräumt.

III.

Art der Lizenz:

Nach dem Willen der Vertragspartner handelt es sich hier um eine Exklusivlizenz, die allerdings auf das Gebiet der Republik Österreich – was die Produktion betrifft – beschränkt ist. Auch ist die Lizenznehmerin nicht berechtigt, ohne ausdrückliche Mitwirkung und Zustimmung des Lizenzgebers Unterlizenzen zu vergeben.

In diesem Zusammenhang sei klargestellt, dass die Lizenznehmerin eine unabdingbare Verwertungspflicht und sohin ein ständiger Handlungsbedarf im Sinne dieses Lizenzvertrages trifft.

Dies bedeutet, dass dann, wenn die Lizenznehmerin – aus welchen Gründen immer – nachweislich über einen Zeitraum von 6 Monaten hinaus die gegenständliche Lizenz tatsächlich nicht ausübt und sohin in den ihr eingeräumten Rechten nicht tätig wird, diese Lizenzvereinbarung nach Ablauf von 6 Monaten und die wie immer gearteten Rechte aus diesem Vertrag ausschließlich dem Lizenzgeber zugehen, der dann auch uneingeschränkt berechtigt ist, seinerseits mit anderen Vertragspartnern entsprechende Vereinbarungen abzuschließen. Entsprechende Friststellungen bedürfen der Schriftform.

Darüber hinaus sind bei Errichtung von weiteren Produktionsstätten außerhalb von Österreich unabdingbar das Einverständnis und die Zustimmung des Lizenzgebers einzuholen.

IV.

Praktische Anwendung:

Die vom Lizenzgeber entwickelte Produktionsweise der Wabenkachel erlaubt, sowohl bestehendes als auch neues Design vielseitiger und kostengünstiger zu erzeugen.

Die Lizenznehmerin ist industrieller Hersteller und setzt die Wabenkacheltechnik nach Möglichkeit und Wirtschaftlichkeit auch zur Produktion eines Großteils des Grundbausteines des Poli-Systems ein.

Ohne ausdrückliche Zustimmung des Lizenzgebers ist die Lizenznehmerin nicht berechtigt, andere Produkte als Ofenkacheln und Baukeramik mit der Wabenkachel zu fertigen bzw. zu vertreiben. Im Zusammenhang mit diesen Entwicklungen des Lizenzgebers ist der Lizenznehmerin eine absolute Geheimhaltungspflicht auferlegt.

Der Lizenzgeber ist berechtigt, sein Patent in anderen Branchen, soweit es dort anwendungsfähig ist, selbständig und unabhängig von der Lizenznehmerin zu verwerten. Er hat allerdings – soweit auch nur Zweifel darüber bestehen können, ob die Anwendungsfähigkeit nicht im Bereich der Lizenznehmerin möglich ist – das vorherige Einvernehmen mit der Lizenznehmerin zu pflegen.

V.

Lizenzgebühr:

Hierzu werden nachfolgende, grundsätzliche Überlegungen vorangestellt:

Da es sich beim vorliegenden Lizenzvertrag um einen Exklusivvertrag handelt, der der Lizenznehmerin die alleinige Nutzung der Wabenkacheltechnik und der damit verbundenen Entwürfe ermöglicht – mit obigen Einschränkungen – ist unter anderem auch zu berücksichtigen, dass der Lizenzgeber jahrelange Entwicklungsarbeit und entsprechende Vorlaufkosten in die Entwicklung des Patentes investiert hat, sodass also die entsprechenden Lizenzgebühren auch diese umfassende Entwicklungstätigkeit mitberücksichtigen müssen.

In diesem Zusammenhang sei auch klargestellt, dass der Lizenzgeber sich das Recht vorbehält, selbst im Rahmen des Ausmaßes einer gewerblichen Fertigung (Experimental und Prototypenwerkstatt) Kachelofendesign zu entwickeln und für den Eigenbedarf (direkte Auftraggeber) zu fertigen. Dies geschieht im Ausmaß eines Gewerbebetriebes, nicht jedoch im Rahmen einer industriellen Fertigung, so wie dies von der Lizenznehmerin beabsichtigt ist. Der Lizenzgeber übt das Gewerbe im Rahmen seines Patentes aus.

Diese Tätigkeiten des Lizenzgebers werden ausdrücklich von dieser Vereinbarung ausgenommen und dem Lizenzgeber hiermit gestattet. Selbstverständlich fallen im Rahmen dieser Tätigkeiten des Lizenzgebers auch keine Lizenzforderungen gegenüber der Lizenznehmerin an.

VI.

Die Lizenzgebühr gliedert sich

- a) in eine Grundgebühr als Mindestlizenz, welche als jährliche Pauschale von 360.000 S in monatlichen Raten von 30.000 S netto ohne MwSt ab September 1991 zu entrichten ist.
- b) in eine umsatzabhängige Lizenz zuzüglich zur Mindestlizenz von 10 % aller mit der Wabenkachel hergestellten oder aus dieser Technik abgeleiteten Produkte. Hierbei werden jedoch 50 % der jährlichen Grundlizenz als Akontierung auf die Umsatzlizenz pro Kalenderjahr

anerkannt. Die Verrechnung erfolgt jährlich. Es wird nur das jeweilige Kalenderjahr in Gegenrechnung gestellt.

Dieser Lizenzprozentsatz bezieht sich auf den Gesamtnettoumsatz ohne Mehrwertsteuer, er ist unabhängig von Umsatzhöhe und Ertragslage der Lizenznehmerin. Die Bezahlung erfolgt vereinbarungsgemäß vierteljährlich im Nachhinein unter Übermittlung aller detaillierten Verkaufsunterlagen durch die Lizenznehmerin.

Bei Nichtvorlegung der Unterlagen hat der Lizenzgeber das Recht, bei Setzung einer achttägigen schriftlichen Nachfrist und nach Ablauf dieser Nachfrist ohne weitere Zustimmung der Lizenznehmerin in sämtliche Buchhaltungsunterlagen der Lizenznehmerin selbst Einsicht zu nehmen oder über einen beeideten Buchprüfer Einsicht nehmen zu lassen.

Die Lizenznehmerin ist – wie bereits oben ausgeführt – ausdrücklich dazu verpflichtet, sämtliche Entwicklungen des Lizenzgebers im Rahmen dieses Vertrages entsprechend marktgerecht zu produzieren und zu vertreiben. Kommt sie dieser ihrer Verpflichtung nicht nach, so ist nach Setzung einer eingeschriebenen, schriftlichen Nachfrist von 6 Monaten diese Vereinbarung mit sofortiger Wirkung als aufgelöst zu betrachten bzw. fallen jene Produkte, die bei einvernehmlicher Weiterbeibehaltung des Lizenzvertrages von der Lizenznehmerin nicht übernommen werden, aus der generellen Lizenzvereinbarung heraus.

Vereinbarungsgemäß hat der Lizenzgeber das Recht, der Lizenznehmerin die Verwertung seines Patentes und aller Folgeentwicklungen mit sofortiger Wirkung zu entziehen, wenn

- a) die Lizenznehmerin mit fälligen Zahlungen von Lizenzgebühren nach Setzung einer eingeschriebenen Nachfrist mehr als ein Monat im Rückstand ist;
- b) im Falle eines gerichtlichen Konkurs- oder Ausgleichsantrages gegenüber der Lizenznehmerin;
- c) bei Auflösung der Firma.

VII.

Ausdrücklich festgehalten wird, dass die Lizenznehmerin verpflichtet ist, im eigenen Interesse alle notwendigen Entwicklungsarbeiten des Lizenzgebers voll und ganz sowohl durch eigene organisatorische Maßnahmen, aber auch durch entsprechende Entwicklungsarbeiten zu unterstützen.

Andererseits stellt der Lizenzgeber sein Wissen und sein Image auf dem Gebiet des Kachelofens hinsichtlich der Gestaltungsfragen der Lizenznehmerin zur Verfügung. Dies geschieht in der bisher bewährten Weise. Dasselbe gilt für Vorträge, Seminare, Veranstaltungen, Messen usw. Hier hat eine gesonderte Vergütung gegenüber dem Lizenzgeber nach jeweiliger vorheriger Absprache zu erfolgen.

IX.

Vereinbarungsgemäß soll der Vertrag auf die Dauer des Patentschutzes abgeschlossen werden. Lediglich im Falle der Nichteinhaltung von wesentlichen Vertragsbedingungen – wie oben angeführt – ist der Lizenzgeber zu einer sofortigen Auflösung berechtigt. Sollte die Lizenznehmerin ihrerseits die oben angeführten Aktivitäten vermissen lassen, so ist nach Setzung der Nachfrist – wie oben beschrieben – der Lizenzgeber ebenfalls zur Auflösung dieses Vertrages berechtigt.

Im Falle eines Ausfalls des Patentschutzes bzw. bei Umwandlung in einen Musterschutz oder im Rahmen einer bloßen Designkomponente werden die Lizenzen um 50 % reduziert. Dies gilt auch für die Zeit nach Ablauf des Patentschutzes.

XI.

Gesellschaftervertrag:

Die Anteile werden neu vergeben. Der Lizenzgeber erhält 20 % statt bisher 10 % der Geschäftsanteile für das Einbringen der Exklusivrechte unentgeltlich übertragen, da der Wert der Firma durch die Möglichkeit der exklusiven Verwertung des Patents entsprechend steigt."

In Kenntnis des erst anlässlich der abgabenbehördlichen Prüfung vorgelegten "Lizenzvertrages" vom 9. September 1991 ist unzweifelhaft davon auszugehen, dass dieser Vertrag keinen Kauf des Patentrechtes "Wabenkachel" und damit keine aktivierungspflichtige Anschaffung eines immateriellen Wirtschaftsgutes zum Inhalt hatte. Gegenstand des "Lizenzvertrages" war vielmehr die Erteilung einer (exklusiven) Lizenz zur Verwertung des Patentes "Wabenkachel" inklusive der Designkomponente (vgl. Pkt. I des "Lizenzvertrages"). Eine Eigentumsübertragung im Hinblick auf das Patentrecht "Wabenkachel" war damit nicht verbunden, das Wirtschaftsgut ist nicht aus der Vermögensphäre des Lizenzgebers ausgeschieden. Der "Lizenzvertrag" verschaffte der PS-GmbH als Lizenznehmerin vielmehr "die alleinige Nutzung der Wabenkacheltechnik und der damit verbundenen Entwürfe", wofür monatlich laufende Lizenzzahlungen (und nicht Kaufpreisraten) zu entrichten waren (vgl. Pkt. V und VI des "Lizenzvertrages"). Mit dem "Lizenzvertrag" wurde somit ein Dauerschuldverhältnis begründet, das mit der Dauer des Patentschutzes befristet war. Doch auch für die Zeit nach Ablauf des Patentschutzes wurde eine Nutzungsmöglichkeit bei reduzierten Lizenzzahlungen vereinbart (vgl. Pkt. IX des "Lizenzvertrages").

Es ist insbesondere auch festzuhalten, dass Dipl.-Ing. PL aufgrund des Vertrages weiterhin berechtigt war, sein Patent - nach Herstellung des Einvernehmens mit der Lizenznehmerin - in anderen Branchen selbstständig und unabhängig von der Lizenznehmerin zu verwerten (vgl. Pkt. IV des "Lizenzvertrages"). Eine solche Vertragsbestimmung ist einem Kaufvertrag, bei dem der Verkäufer nach Erhalt eines kaufpreisähnlichen Entgelts keine weitere Nutzungsmöglichkeit mehr hat und kein weiteres nutzungsabhängiges Entgelt erhält, fremd. Es ist auch bezeichnend, dass Dipl.-Ing. PL auf Art und Umfang der Nutzung durch die Berufungswerberin auch weiterhin einwirken konnte. Aufgrund des bezeichnenderweise als "Lizenzvertrag" (und nicht "Kaufvertrag") titulierten Vertrages durfte die Lizenznehmerin zudem Unterlizenzen nur mit ausdrücklicher Mitwirkung und Zustimmung des Lizenzgebers vergeben und weitere Produktionsstätten außerhalb Österreichs nur mit Einverständnis und Zustimmung des Lizenzgebers errichten (vgl. Pkt. III des "Lizenzvertrages").

Nach dem Gesamtbild des "Lizenzvertrages" ist eindeutig von der Gewährung einer Lizenz zur Verwertung einer patentierten Erfindung gegen laufende Zahlungen (Nutzungsüberlassung) auszugehen. Die monatlichen "Lizenzgebühren" sind – wie in den Vorjahren – auch im Streitjahr 1996 als laufender Aufwand zu behandeln, die Aktivierung eines immateriellen

Wirtschaftsgutes samt Teilwertabschreibung ist nicht zulässig. Der erklärte Bilanzverlust von –304.729 S ist um die gewinnmindernd geltend gemachte Teilwertabschreibung von 2,172.082 S und Wertsicherung Zinsen von 527.918 S zu vermindern (auf die weitere Berichtigung lt. Tz 22 des Bp-Berichtes vom 24. März 2000, Bp abc, wird verwiesen). Der Berufung gegen den Bescheid betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 1996 ist insoweit teilweise statzugeben, als – der Ansicht des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung vom 11. Juni 2002 folgend – vom Vorwurf des Vorliegens einer verdeckten Gewinnausschüttung abgegangen wird.

Die Berechnung der Körperschaftsteuer für das Jahr 1996 (in Schilling) ist der Berufungsvorentscheidung vom 11. Juni 2002 zu entnehmen, die insoweit Bestandteil dieser Berufungsentscheidung ist. Die Umrechnung in Euro erfolgte mit dem in der EG-Verordnung 2866/98, ABI. L 359, festgelegten Kurs von 1 € = 13,7603 S.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, 11. Juni 2003