

IM NAMEN DER REPUBLIK!

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Ingrid Enengel in der Beschwerdesache Bf., X-Str. 1, 0000 X., vertreten durch Gerlinde Andritsch, Völkendorferstr. 16, 9500 Villach, gegen den Bescheid des Finanzamtes Spittal Villach vom 07.08.2012, betreffend Einkommensteuer 2010 zu Recht erkannt:

Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2010 wird als unbegründet abgewiesen.

Eine Revision beim Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf.) wies in seiner Einkommensteuererklärung 2010 aus der Überlassung (Verwertung) von Lizenzrechten an die GmbH1 (in weiterer Folge "GmbH 1") einen Verlust in Höhe von € 26.689,32 aus.

Des Weiteren erzielte er - wie dem Einkommensteuerbescheid 2010 zu entnehmen - Einkünfte aus selbständiger Arbeit als Geschäftsführer der GmbH2 (in weiterer Folge "GmbH 2") mit einer Beteiligung von 97% sowie als Berater für die Firma GmbH3 (in weiterer Folge "GmbH 3") € 99.096,80. Er bezog noch Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von € 34.144,65 und Einkünfte aus der Veräußerung der Beteiligung an der GmbH 2 in Höhe von € 20.513.078,15.

Mit der **Vereinbarung vom 13. Oktober 2004** hatte der Bf. ua. das alleinige Eigentum am Patent Patent1 (in weiterer Folge "Patent 1") und andere Rechte erworben.

Der Bf. schloss sodann mit der GmbH 1 folgende Vereinbarungen:

Vereinbarung 16. November 2004, "Grundvereinbarung":

VEREINBARUNG

abgeschlossen zwischen dem Bf. und der GmbH 1

Gemäß Vereinbarung vom 13.10.2004 habe ich die Erfindung

"Patent 1"

zu 100 % erworben.

Es gilt somit bis auf Widerruf als vereinbart, dass die GmbH 1 diese Erfindung vorab nutzen darf.

Ab dem Zeitpunkt der Aufnahme eines Partners in die GmbH 1 werden entweder Lizenzgebühren in Rechnung gestellt oder das Patent zum Kauf angeboten.

Jedenfalls werden ab diesem Zeitpunkt Unterlassungsansprüche bei nicht Zustandekommen von Vereinbarungen geltend gemacht.

Z., am 16.11.2004

Zur Kenntnis genommen:

Bf. e.h.

Mag. AB (in weiterer Folge "AB" als Geschäftsführer der GmbH 1"

Am **25. Juni 2008** gab der Bf. eine **Haftungsübernahmeverklärung** ab.

Vereinbarung vom 30. Juni 2008, "Ergänzungsvereinbarung":

» "Bf.

Ergänzung zur Vereinbarung vom 16.11.2004 mit der GmbH 1

Y. (in weiterer Folge "Y."), am 30.06.08

In Ergänzung zur Vereinbarung vom 16.11.2004 wird in Anlehnung an die notariell getroffene Haftungsübernahmeverklärung vom 25.06.2008 festgehalten, dass ein Zahlungsaufschub für die Lizenzgebühren ebenfalls bis 31.12.2009 gewährt wird bzw. im Sinne eines entsprechenden Zahlungsaufschubes nach Maßgabe der wirtschaftlichen Verhältnisse der Firma GmbH 1 zum festgelegten Zeitpunkt erfolgt.

Bf. e.h.

Dr. AB e.h., GF der GmbH 1"

Vereinbarung vom 12. April 2010

„Vereinbarung Lizenzgebühren

abgeschlossen zwischen
dem Bf. und der GmbH 1
vertreten durch

Herrn Dr. AB

Nachdem das Patentverfahren und die Validierung abgeschlossen sind, wird Folgendes vorab festgehalten:

2010: Lizenzgebühren 2% vom Nettoumsatz aller Produkte für den Zeitraum 1-12/2010 gemäß Ausgangsrechnungen

Im Laufe des Jahres 2010 wird ein detaillierter Vertrag ausgearbeitet, der die bisher angeführten Punkte klären wird:

- a) Ausschließlichkeit
- b) Umfang des Benutzungsrechtes
- c) Umsatzprognosen der nächsten 5 Jahre
- d) eventuelle Stückzahlen
- e) Aufteilung bzw. Weiterverrechnung von Kosten

Y., 12.4.2010

Bf. e.h., Dr. AB e.h.“

Aus der Verwertung von Lizzenzen wies der Bf. unter den **Einkünften aus selbständiger Arbeit** für die Jahre **2003 bis 2010** nachfolgend angeführte Beträge aus (alle Beträge in €):

| | Einnahmen | Ausgaben | Jahresverlust |
|-----------|-----------|------------|---------------|
| 2003 | | 3.927,00 | - 3.927,00 |
| 2004 | | 4.543,00 | - 4.543,00 |
| 2005 | | 27.119,24 | - 27.119,24 |
| 2006 | 4.057,35 | 23.653,68 | - 19.596,33 |
| 2007 | | 26.643,84 | - 26.643,84 |
| 2008 | | 49.362,91 | - 49.362,91 |
| 2009 | | 27.081,52 | - 27.081,52 |
| 2010 | | 26.689,32 | - 26.689,32 |
| 2003-2010 | 4.057,35 | 189.020,51 | - 184.963,16 |

(Anm.: die Spalte "Jahresverlust" wurde vom BFG eingefügt)

Im Zuge der Betriebsprüfung über die Jahre 2008 und 2009 hatte der Bf. bekannt gegeben, dass aufgrund der oben angeführten **Vereinbarung vom 12. April 2010** Einnahmen aus Lizzenzen anfallen werden.

Am **14. April 2010** gab der Bf. folgende **Prognose für die Jahre 2010 bis 2022 (Prognose I)** ab (alle Beträge in €):

| | Einnahmen | Ausgaben | Jahresverlust |
|--|-----------|----------|---------------|
| | | | |

| | | | |
|-----------|------------|------------|-------------|
| 2010 | 14.820,00 | | 14.820,00 |
| 2011 | 15.700,00 | 25.000,00 | - 9.300,00 |
| 2012 | 16.640,00 | 25.000,00 | - 8.360,00 |
| 2013 | 17.640,00 | 25.000,00 | - 7.360,00 |
| 2014 | 18.700,00 | 25.000,00 | - 6.300,00 |
| 2015 | 19.820,00 | 25.000,00 | - 5.180,00 |
| 2016 | 20.000,00 | 25.000,00 | - 5.000,00 |
| 2017 | 20.000,00 | 25.000,00 | - 5.000,00 |
| 2018 | 20.000,00 | 25.000,00 | - 5.000,00 |
| 2019 | 20.000,00 | 25.000,00 | - 5.000,00 |
| 2020 | 20.000,00 | 25.000,00 | - 5.000,00 |
| 2021 | 20.000,00 | 25.000,00 | - 5.000,00 |
| 2022 | 20.000,00 | 25.000,00 | - 5.000,00 |
| 2010-2022 | 243.320,00 | 300.000,00 | - 56.680,00 |

In der dem Schreiben vom 21. Mai 2012 beigelegten **Rechnung vom 19. Dezember 2011** hatte der Bf. an die GmbH 1 "laut Vereinbarung vom 12. 4. 2010" Lizenzgebühren für den "Umsatz GmbH 1 Sport 1-12/2010" in Höhe von € 136.257,00 2% Lizenzgebühren in Höhe von € 2.725,14 zuzgl. 20% USt in Rechnung gestellt.

Das Finanzamt anerkannte die Verluste aus der Verwertung von Lizenzen in endgültig erlassenen Einkommensteuerbescheiden 2008 und 2009.

Im Zuge einer das Jahr 2010 umfassenden **abgabenbehördlichen Prüfung** stellte der Prüfer fest, dass der Bf. seit 2003 bis 2010 aus der Verwertung des Patents im Rahmen von Einkünften aus selbstständiger Arbeit einen Gesamtverlust von € 184.963,16 erwirtschaftet habe, Betriebseinnahmen seien lediglich 2006 in Höhe von € 4.057,35 zu verzeichnen gewesen. In der Prognose I seien für 2010 Lizenzeinnahmen in Höhe von € 14.820,00 ausgewiesen, tatsächlich seien 2010 keine Lizenzeinnahmen vereinnahmt oder verrechnet worden. Nach Ansicht des Finanzamtes habe der Bf. auf die Erzielung von Betriebseinnahmen (Lizenzgebühren) aus privaten Gründen verzichtet und demzufolge seien die damit zusammenhängenden Ausgaben von € 26.689,32 nicht zum Abzug zuzulassen.

Das Finanzamt erließ einen entsprechenden **Einkommensteuerbescheid 2010**, in dem es die vom Bf. unter den Einkünften aus selbstständiger Arbeit erfassten Ausgaben im Zusammenhang mit dem Patent nicht berücksichtigte.

Der Bf. bemängelte im **Schreiben vom 30. Juli 2012** sowie in der **Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2010** das Parteiengehör. Der Prüfer habe ihm im Zuge der Betriebsprüfung am 24. Mai 2012 Folgendes schriftlich mitgeteilt:

„Aufgrund der Umstände des Einzelfalles wurde für den vergangenen Zeitraum unter Zugrundelegung der Prognoserechnung eine Einkunftsquelle angenommen.“

Aufgrund der vorgelegten Erklärung stellen sich in diesem Fall weitere Verluste heraus, sodass die weitere Annahme einer Einkunftsquelle nicht mehr gerechtfertigt und somit ab diesem Jahr von Liebhaberei auszugehen ist (Wandel zur Liebhaberei)“.

Anlässlich einer am 31. Mai 2012 im Büro seiner Steuerberaterin durchgeführten Besprechung, die ein anderes Verfahren betroffen habe, habe man ihm die Liebhaberei betreffend 2010 mitgeteilt.

Bis zum 26. Juli 2012 habe der Bf. keinen Bescheid und auch keinen Bericht über die Außenprüfung erhalten. Er habe zu den Lizenzinkünften nicht Stellung nehmen können. Die rechtliche Ansicht - Verzicht aus privaten Gründen, Nichtanerkennung des Verlustes aus 2010 – habe er erst der Email des Prüfers vom 27. Juli 2012, einem Freitag, entnehmen können. Am Montag, 30. Juli 2012, habe er schriftlich das fehlende Parteiengehör dargelegt. Trotzdem habe er einen Bericht über die Außenprüfung und einen Steuerbescheid erhalten, in denen auf seine Argumente nicht eingegangen worden sei.

Der im Bericht genannte Schlussbesprechungstermin vom 26. Juli 2012 sei schlichtweg unrichtig. Es habe zu diesem Termin eine ursprünglich als Schlussbesprechung veranschlagte Vorbesprechung betreffend die Außenprüfung der GmbH 1 für die Jahre 2008 bis 2010, niemals aber betreffend den Bf. stattgefunden. Dem Grundsatz des § 161 Abs. 3 BAO sei mehrfach nicht entsprochen worden.

Der Bf. beantragte die Anerkennung der Ausgaben. Es sei niemals von privaten Gründen bezüglich der Nichtverrechnung von Lizenzgebühren gesprochen worden. Anlässlich einer Außenprüfung für die Jahre 2006 bis 2008 habe er eine Prognose I vorgelegt. Diesen Erwartungen habe aus wirtschaftlichen Gründen nicht entsprochen werden können, da sich die Umsatzerwartungen der GmbH 1, der Lizenznehmerin, leider noch nicht so positiv wie erwartet entwickelt hätten. Er verweise auch auf die Ausführungen im **Schreiben an den Betriebsprüfer vom 21. Mai 2012, Pkt. 11.**, in dem die nunmehr gemachten Ausführungen schon festgehalten sind. Überall im Geschäftsleben gebe es Vereinbarungen, die aus wirtschaftlichen Überlegungen eine Aussetzung der Vereinbarung zur Folge hätten.

In seiner **Stellungnahme** führte der Prüfer aus, dass der Mangel des Parteiengehörs durch die nunmehrige Möglichkeit zur Gegenäußerung saniert werde.

Die anlässlich der Betriebsprüfung für die Jahre 2008 bis 2009 erklärte Absicht, ab 2009 laufend Lizenzgebühren 2% von € 698.971,03, d. s. € 13.979,42, zu verrechnen (vgl. Mitteilung der steuerlichen Vertreterin, Prognose I und Aktenvermerk des Prüfers vom

14. 4. 2010), habe der Bf. nicht umgesetzt, dies sei auch bei sämtlichen vorhergehenden Vereinbarungen der Fall gewesen.

Der Prüfer habe für 2010 weder eine Lizenzverrechnungsabsicht noch einen Zahlungsfluss feststellen können. Ein betrieblicher Grund für den Verzicht habe nicht erkannt werden können, da auf eine Verrechnung der Lizenzgebühren gänzlich verzichtet und dadurch eine unternehmerische Tätigkeit gar nicht entfaltet worden sei. Von einer nur vorübergehenden Aussetzung „wie überall im Geschäftsleben“ könne die Bp nicht ausgehen. Liebhaberei iSd § 1 Abs. 1 Liebhabereiverordnung scheide mangels unternehmerischer Betätigung aus.

Die Kostenverrechnung in Höhe von 2 % der Umsatzerlöse sei ein Indiz in Richtung Fremdunüblichkeit, weil nur ca. 55% der Eigenkosten abgedeckt werden könnten.

Es handle sich um eine steuergünstige Gestaltung, die sich aufgrund des guten Einkommens des Bf. und durch den Abzug von laufenden Verlusten massiv auswirke, jedoch bei der Lizenzempfängerin wegen der laufend erwirtschafteten Verluste keine Wirkung habe.

Im vorliegenden Fall habe der Bf. durch sein Verhalten dargelegt, dass die Lizenzverrechnungen in seinem Belieben gelegen seien. Daher sei der ausgewiesene Verlust nach Ansicht der Bp mangels Fremdüblichkeit und Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten steuerlich nicht anzuerkennen.

In seiner **Gegenäußerung** verwies der Bf. wiederum auf die Ausführungen im Schreiben vom 21. Mai 2012. Es entspreche nicht den Tatsachen, dass für 2010 keine Lizenzgebühren vereinnahmt und verrechnet worden seien. Vielmehr sei auf die außergewöhnlichen wirtschaftlichen Umstände - eine länger als die geplant dauernde Aufbauphase - Rücksicht zu nehmen gewesen. Für diese Vorgangsweise hätten ausschließlich wirtschaftliche Gründe gesprochen.

Laut Prognose wären erstmalig für 2010 Lizenzgebühren in Höhe von € 14.820,00 zu erwarten gewesen. Verrechnet worden seien € 2.725,14. Die Verrechnung für 2011 sei noch ausständig. Es handle sich nur um eine Anpassung der Berechnung. Da aber insgesamt mit einem deutlich höherem als dem prognostiziertem Umsatz zu rechnen sei, würden die Lizenzgebühren die prognostizierten Werte in Zukunft erreichen (alle Beträge in €):

| Umsatzentwicklung | Laut Prognose | Tatsächlich | |
|-------------------|---------------|--------------|-----------|
| 2010 | 741.000,00 | 827.000,00 | |
| 2011 | 785.000,00 | 1.069.000,00 | |
| 2012 | 832.000,00 | 1.360.000,00 | 1-10/2012 |

Über die Berufung wurde erwogen:

Das BFG geht von folgendem Sachverhalt aus und stützen sich die Feststellungen auf die in Klammer angeführten Beweismittel bzw. wird dort die Unstrittigkeit festgehalten:

Der Bf. hat die oa. Verträge abgeschlossen (oa. Verträge). An Lizenzzahlungen hat er 2006 € 4.057,35 erhalten, von 2003 bis 2010 sind im Zusammenhang mit den Lizzenzen Ausgaben von € 189.020,51 angefallen. Der Verlust hat in diesem Zeitraum € 184.963,16 betragen (Erklärungen, unstrittige Feststellungen des Finanzamtes).

Dem Bf. waren im Streitzeitraum 100% der Anteile an der GmbH 1 zuzurechnen (Treuhandvertrag, unwidersprochen gebliebene Feststellung des Finanzamtes).

Für 2010 hatte der Bf. Lizenzeinnahmen in Höhe von € 14.280,00 prognostiziert (Prognose I). Der Bf. sollte für 2010 an Lizenzeinnahmen 2% des Nettoumsatzes aller Produkte der GmbH 1 erhalten (Vereinbarung vom 12. April 2010). Der Bf. hat 2011 an die GmbH 1 für das Produktsegment „Sport“ € 2.725,14 verrechnet (Rechnung vom 19. Dezember 2011 als Beilage zum Schreiben vom 21. Mai 2012).

Rechtliche Beurteilung:

zum PARTEIENGEHÖR:

Vorweg darf bezüglich des Parteiengehörs festgehalten werden, dass das BFG von der Sanierung des diesbezüglich vom Bf. ins Treffen geführten Mangels ausgeht. Anderes hat auch der Bf. im weiteren Verfahren nicht behauptet.

zur VERWERTUNG von PATENTEN:

Im vorliegenden Fall ist die Frage strittig, ob das Zurverfügungstellen der Lizzenzen vom Bf. an die GmbH 1 auf einem schuldrechtlichen Vorgang basiert oder ob es Ausfluss der Gesellschafterstellung ist.

Betriebsausgaben sind gemäß **§ 4 Abs. 4 erster Satz EStG 1988** die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Das Finanzamt vertritt die Ansicht, dass fremdübliche Vereinbarungen zwischen dem Bf. und der GmbH 1 nicht vorgelegen seien und der Bf. aus privaten Gründen auf die Lizenzzahlungen verzichtet habe. Nach Ansicht des Bf. seien ausschließlich wirtschaftliche Gründe der GmbH 1 für die Nichtzahlung der vereinbarten Lizenzgebühren ausschlaggebend gewesen.

Mildtätigkeit ist als Beweggrund des Handelns nach allgemeiner Erfahrung im Regelfall auszuschließen (z. B. VwGH 20.12.06, 2002/13/0130). Somit kann davon ausgegangen werden, dass Rechtsbeziehungen zwischen Fremden so gestaltet werden, dass sie das tatsächliche Geschehen im Wirtschaftsleben widerspiegeln, sich also die Geschäftspartner „nichts schenken wollen“. Dieser Interessengegensatz fehlt vielfach bei Leistungsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen und sonst einander Nahestehenden, wodurch allenfalls Zuwendungen nach § 20 Abs. 1 Z 4 (§ 8 Abs. 2 KStG) in steuerlich abzugsfähige Aufwendungen unter welchem Titel immer gekleidet werden sollen

und damit idR ein Splitting-Effekt bewirkt wird. Hier wird das subjektive Element des „Bereichernwollens“ vermutet (siehe VwGH 24.6.09, 2007/15/0113, mH auf *Marschner* SWK 08, S 736). Es ist dabei erforderlich, die Sphären von Einkommenserzielung und -verwendung sauber zu trennen. Ein Interessengegensatz, wie er unter Fremden besteht, kann insbesondere bei Personen, die zueinander in einem *besonderen persönlichen Naheverhältnis* stehen, fehlen, also z. B. bei Angehörigen iSd § 25 BAO wie Ehegatte, Lebensgefährte und dessen Kinder (der ehemalige Lebensgefährte aber nur dann, wenn noch eine faktische Nahebeziehung besteht; s VwGH 28.6.12, 2010/15/0016), nahe Verwandte, Verschwägerte sowie Wahl- oder Pflegeeltern und -kinder, aber auch etwa bei Verlobten und eng Befreundeten.

Gleiches gilt für Rechtsbeziehungen zwischen einer Personen- oder Kapitalgesellschaft und deren (beherrschenden) Gesellschaftern (sowie den wiederum diesen Gesellschaftern nahe stehenden Personen; die Nichtanerkennung führt bei einer Kapitalgesellschaft regelmäßig zu einer vA), Privatstiftung und Stifter bzw. Begünstigter, Verein und Vereinsmitglied bzw. Vereinsfunktionär und verflochtenen Unternehmen (s auch EStR 1129; VwGH 29.4.10, 2005/15/0057, bezüglich Verträgen, die zwischen Gesellschaften abgeschlossen werden, die von der gleichen Person vertreten oder wirtschaftlich dominiert werden).

Eine Überprüfung derartiger Vereinbarungen ist in allen Fällen erforderlich, in denen Aufwendungen an Nahestehende steuerlich geltend gemacht werden sollen, also z. B. bei Betriebsausgaben und Werbungskosten, aber auch allenfalls bei Sonderausgaben oder außergewöhnlichen Belastungen.

Vor einer Prüfung von erklärten (negativen) Einkünften nach den Gesichtspunkten der Liebhaberei hat zunächst die Beurteilung der Frage zu treten, ob der Steuerpflichtige die zu prüfenden Ergebnisse überhaupt auf Grund einer Betätigung in einer der gesetzlich aufgezählten Einkunftsarten erwirtschaftet hat (VwGH 26.7.07, 2005/15/0013).

Angesichts des hier bestehenden Naheverhältnisses des Bf. zur GmbH 1 bedarf es daher vorerst der Prüfung der zwischen dem Bf. und der GmbH 1 getroffenen Vereinbarungen und ihrer Abwicklung, ob sie den an Rechtsverhältnisse zwischen nahen Angehörigen gestellten Erfordernissen gerecht werden (siehe Jakom 2013, Rz. 321 zu § 4 EStG 1988, Beziehungen zu Nahestehenden).

Demnach werden **Verträge zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern** an jenen Kriterien gemessen, die für die Anerkennung von **Verträgen zwischen nahen Angehörigen** entwickelt wurden. Die Vereinbarung muss demnach nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen klaren und eindeutigen Inhalt haben und auch zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden (siehe VwGH vom 24.10.2013, 2012/15/0019).

Betrachtet man die vorliegenden Vereinbarungen, ergibt sich folgendes Bild:

Es lässt sich nicht im Einzelnen sagen, wann konkret die oben angeführten **Verträge „nach außen ausreichend zum Ausdruck gekommen“** sind. Sie sind jedenfalls im

Laufe des Abgabenverfahrens (im Zuge von Vorbetriebsprüfungen) hervorgekommen.

Die Vereinbarung vom 12. April 2010 ist dem Prüfer im Zuge der am 25. März 2010 begonnenen Betriebsprüfung über die Jahre 2006 bis 2008 im April 2010 übergeben worden. Dass das Finanzamt diese sowie die „Grundvereinbarung“ und die „Ergänzungsvereinbarung“ unmittelbar nach ihrem Abschluss übermittelt bekommen hätte, kann das BFG nicht erkennen.

Zum Erfordernis des „**eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalts**“ ist auszuführen, dass der Inhalt der "Grundvereinbarung" vom Wortlaut her "klar" im Sinne von verständlich ist. In dieser haben die Parteien Verrechnung von Lizenzzahlungen bzw. die Geltendmachung von Unterlassungsansprüchen von der Bedingung der Aufnahme eines Partners in die GmbH 1 festgelegt.

Die "Ergänzungsvereinbarung" hat nach Ansicht des BFG keinen klaren, eindeutigen und jeden Zweifel ausschließenden Wortlaut, weil man letztendlich nicht mit Bestimmtheit sagen kann, ob es sich um die Festlegung von bereits fälligen oder aber bis zum 31. Dezember 2009 anfallenden Lizenzzahlungen handelt, über die hier eine Vereinbarung getroffen werden sollte.

Vom Wortlaut und der Höhe der Lizenzzahlung her ist die Vereinbarung vom 12. April 2010 als „klar“ und „eindeutig“ anzusehen.

Hinsichtlich der **Fremdüblichkeit** gelangt das BFG zu folgender Beurteilung:

Eine im Geschäftsleben fremdübliche Beziehung zwischen einem Patentinhaber und einem Nutzungsberichtigten vor Augen, wird ein Inhaber interessiert sein, seine Aufwendungen für ein Patent ersetzt und auch einen Gewinn zu bekommen. Er wird sein Patent jedenfalls idR nicht unter dem Betrag der für ihn anfallenden Kosten jemand anderem überlassen. Ein „fremder“ Patentinhaber wird seine ihm zustehenden Beträge einfordern und Konsequenzen für den Fall der Zahlungsunfähigkeit vorsehen. Selbst wenn ein "fremder" Patentinhaber dem Nutzungsberichtigten aufgrund einer allenfalls vorübergehend schlechten wirtschaftlichen Lage einen Zahlungsaufschub im Einzelfall gewähren mag, werden auch diesbezüglich im Interesse des Patentinhabers entsprechend klare Vereinbarungen getroffen werden.

Gemessen an im Geschäftsleben üblichen Vorgängen hat hier vorerst der Bf. "seiner" GmbH 1 mit der „Grundvereinbarung“ das Patent 1 unentgeltlich zur Nutzung überlassen, weil die Vereinbarung von Lizenzgebühren bzw. Geltendmachung von Unterlassungsansprüchen an die Bedingung der Aufnahme eines Partners in die GmbH 1 geknüpft war. Warum – trotz "Grundvereinbarung" – dann einzig und allein 2006 eine Lizenzgebühr an den Bf. geflossen sein soll, ist für das BFG nicht nachvollziehbar.

Der vom Bf. und der GmbH 1 im Juni 2008 abgeschlossene Zahlungsaufschub bis zum 31. 12.2009 bzw. das für diesen Zeitpunkt vereinbarte Festlegen des weiteren Vorgehen ist – wie ausgeführt – unklar formuliert. Für das BFG ist nicht nachvollziehbar, wie viel dem Bf. bereits 2008 zugestanden sein soll und die Bezahlung welchen Betrages er "aufgeschoben" hat.

Jedenfalls aber für 2010 sollte der Bf. laut der Vereinbarung vom 12. April 2010 eine Lizenzgebühr in Höhe von 2% des Umsatzes der GmbH 1 laut Ausgangsrechnungen bekommen. Eine Einschränkung hinsichtlich Umsätze bestimmter Segmente der Produktpalette der GmbH 1 bestand laut Vereinbarung nicht. Ebenso wenig war ein Zahlungsaufschub oder eine Abhängigkeit von einem wirtschaftlichen Erfolg der GmbH 1 vereinbart. Tatsächlich hat der Bf. 2010 keine Lizenzgebühren verrechnet, sondern erst im Jahr 2011 für das Jahr 2010 2% des Umsatzes - und da nur ausschließlich des Segments "Sport" - der GmbH 1 in Rechnung gestellt.

Was das Kriterium der "**wirtschaftlichen Lage**" der **GmbH 1** anlangt, so sind in der "Grundvereinbarung" keine entsprechenden Parameter festgehalten. In der "Ergänzungsvereinbarung" findet sich ein Hinweis "... *Zahlungsaufschub bzw. nach Maßgabe der wirtschaftlichen Verhältnisse der Firma GmbH 1 zum festgelegten Zeitpunkt erfolgt.*" Aus diesen Ausführungen ist nicht nachvollziehbar, ab welchen wirtschaftlichen Ergebnissen der GmbH 1 tatsächlich Zahlungen verrechnet und bezahlt werden sollten.

Die vom Bf. für seinen (teilweisen) Einnahmenverzicht des Jahres 2010 als Grund ins Treffen geführte „länger als der geplant dauernden Aufbauphase“ ist in keinem der drei oben angeführten Verträge als Entscheidungskriterium für eine Verminderung des Einnahmenanspruchs festgehalten. Es gibt in den Vereinbarungen für das BFG keinen Hinweis, dass grundsätzlich das Anfallen und die jeweilige Höhe der Lizenzzahlungen von der Dauer einer - zweifellos auch noch näher zu definierenden - geplanten Aufbauphase der GmbH 1 abhängig sein sollten.

Es mag dahingestellt bleiben, ob "Fremde" das Anfallen von Lizenzgebühren dem Grunde und der Höhe nach von wirtschaftlichen Faktoren der nutzungsberechtigten GmbH 1 abhängig gemacht hätten, doch hätten sie es zumindest entsprechend klar festgehalten, um nachfolgende Konflikte zu vermeiden.

Das BFG konnte die vom Bf. behaupteten "wirtschaftlichen Gründe" für den teilweisen Einnahmenverzicht nicht erkennen und konnte es dem diesbezüglichen Vorbringen des Bf. nicht folgen.

Der Bf. erwartete für 2010 bei Einnahmen von € 741.000,00 Lizenzeinnahmen von € 14.820,00. Wenn nun die GmbH 1 Entgelte von € 827.000,00 - immerhin um 11,6% über den prognostizierten gelegen - erzielt haben soll, ist für das BFG nicht erklärbar, warum er nicht die gesamten prognostizierten Lizenzeinnahmen von € 14.820,00 verrechnet hat, sondern ohne ein für das BFG ersichtliches und nachvollziehbares "Hindernis" erst im Jahr 2011 nur € 2.725,14.

Die hier vorliegenden Verträge und ihre Abwicklung sowie die „Kalkulation“ des Bf. sprechen nicht für fremdüblich gestaltete und abgewickelte Beziehungen zwischen einem auf Gewinn ausgerichteten Patentinhaber und seine Nutzungsberechtigte. Der Bf. sorgte nicht einmal für die Kostendeckung.

Der Bf. hat nicht dargetan, dass er die ihm zustehenden Beträge zur Gänze eingefordert und er aufgrund begründeter Umstände einen Zahlungsaufschub für die ihm aus 2010

zustehenden Lizenzzahlungen gewährt hätte. D. h., dass der Bf. von sich aus gegenüber der GmbH 1 2011 nur den Anspruch für das Segment "Sport" geltend machte. Diese Vorgehensweise ist auch ein Indiz in Richtung Fremdunüblichkeit. Wäre tatsächlich der Fall einer "auch sonst üblichen Aussetzung" von Verträgen eingetreten, so wäre dieser wohl anlassbezogen gewesen und hätten diesbezüglich Fremde zur Sicherung ihrer Ansprüche eine entsprechend formulierte Vereinbarung getroffen. Der Bf. hat weder nachgewiesen, dass es einen begründeten, auf den Einzelfall bezogenen Anlass für eine Aussetzung gegeben hätte, noch hat er das Vorliegen einer Vereinbarung über eine Einzelfall bezogene Aussetzung behauptet.

Das BFG vertritt die Ansicht, dass der Bf. mit der Verwertung des Patents 1 keine "Betätigung in einer der gesetzlich angeführten Einkunftsarten" ausübte, sondern die GmbH 1 aufgrund seiner Nahebeziehung das Patent unentgeltlich bzw. zu einem die Kosten nicht deckenden Preis nutzen ließ.

Das unentgeltliche bzw. nicht kostendeckende Zurverfügungstellen des Patents und der (wiederholte) Verzicht auf Einnahmen spricht für eine private, in der Gesellschafterfunktion des Bf. begründete Beziehung. Bei der vorliegenden Konstellation ist die Ansicht des Finanzamtes nicht abwegig, zur Fremdunüblichkeit der Verträge und ihrer Abwicklung zu gelangen bzw. den Verzicht auf die aus den Verträgen zustehenden Einnahmen als privat veranlasst anzusehen. Wenn sich – wie das Finanzamt seitens des Bf. unwidersprochen festhält – bei der GmbH Lizenzzahlungen aufgrund der Verlustsituation nicht ausgewirkt haben, während dem Bf. wegen des „Einnahmenverzichts“ durch die Verrechenbarkeit der Verluste mit anderen positiven Einkünften ein nicht unbedeutlicher Steuervorteil erwachsen ist, und die vom Bf. behaupteten wirtschaftlichen Gründe sich nicht verifizieren ließen, ist der Verzicht auf die Einnahmen ein durch das Naheverhältnis bedingter, eben nur durch die Personenidentität zu "steuernder" Vorteil.

Angemerkt wird noch, dass der Bf. im Berufungsverfahren nicht dargetan hat, ob im Jahr 2010 noch die in der Vereinbarung genannte „detaillierte Vereinbarung“ abgeschlossen wurde oder nicht.

Im gegenständlichen Fall waren daher die mit der Nutzung des Patents im Zusammenhang stehenden Ausgaben für 2010 nicht "durch den Betrieb veranlasst", sondern fußten sie in einem privat motivierten Vorgehen.

Selbst wenn man sämtliche Erfordernisse an die Vereinbarungen als erfüllt ansehen und von "fremdüblichen Vereinbarungen" ausgehen wollte, wäre für das gegenständliche Verfahren nichts gewonnen. Denn der Bf. hat der Feststellung des Finanzamtes nicht widersprochen, dass selbst die von ihm prognostizierten Einnahmen nur rd. 55% seiner Ausgaben decken könnten. Selbst unter den von ihm für die Zukunft erwarteten tatsächlichen Zahlen wäre dem Bf. jedes Jahr ausschließlich ein Verlust verblieben. Diesfalls wäre aufgrund der Aussichtslosigkeit, je einen Gewinn zu erzielen und der damit verbundenen, nicht unrealistischen Aufgabe der Tätigkeit vor Erzielung eines

Gesamtüberschusses der Einnahmen die Einkunftsquelleneigenschaft zu verneinen gewesen.

Nach all dem Gesagten konnte der Beschwerde des Bf. kein Erfolg beschieden sein, weshalb sie als unbegründet abzuweisen war.

zur UN/ZULÄSSIGKEIT DER REVISION:

Ausfertigungen von Erkenntnissen und Beschlüssen der Verwaltungsgerichte haben gemäß § 280 Abs. 1 lit. d BAO den Spruch, einschließlich der Entscheidung, ob eine Revision beim Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist, zu enthalten.

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

In Anbetracht der ständigen Rechtsprechung des VwGH zu Rechtsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen kann das BFG nicht zur Auffassung gelangen, dass die für eine zu lösende Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung aufgezählten Voraussetzungen vorliegen.

Demzufolge ist eine Revision an den VwGH nicht zulässig.