

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. über die Beschwerden des Bf., AdresseBf, vertreten durch Stb, AdresseStb, vom 22.03.2013 und vom 25.05.2013 gegen die Bescheide des FA vom 01.03.2013 und vom 26.04.2013 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2005 bis 2011 zu Recht erkannt:

Den Beschwerden wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

1. Zusammenfassende Darstellung der vor den Streitjahren liegenden Zeiträume

1.1. Im Rahmen seines früheren Dienstverhältnisses bei der Fa. A. GmbH hat der Beschwerdeführer (Bf.) gemeinsam mit Ing. B. ein technisches Verfahren zur Überwachung von Emissionen entwickelt, welches vom Dienstgeber am 15.9.1994 zum Patent angemeldet wurde.

In weiterer Folge hat der Arbeitgeber die Patentverwertung aufgegeben und den Erfindern das Patent unentgeltlich übertragen (Beschluss des Österreichischen Patentamts vom 12.3.1999).

1.2. Mit Gesellschaftsvertrag vom 27.9.1999 gründeten die Erfinder eine Gesellschaft nach bürgerlichem Recht (GesnbR) zum Zwecke der Vermarktung und Weiterentwicklung des vorgenannten Verfahrens. Die gewerblichen Einkünfte der Gesellschaft wurden gemäß § 188 BAO einheitlich und gesondert festgestellt und den Gesellschaftern je zur Hälfte zugerechnet.

1.3. Mit Vertrag vom 3.7.2001 errichteten der Bf. und Ing. B. eine GmbH, in welche das operative Geschäft der GesnbR verlagert wurde. Die GesnbR stellte ihre gewerbliche

Tätigkeit ein, sie diente nur mehr als „Zahlstelle“ im Zusammenhang mit der Verwertung von Patentrechten.

1.4. Im Rahmen eines das Feststellungsverfahren für das Streitjahr 2003 betreffenden Rechtsmittelverfahrens war die Qualifikation der von der GesnbR erzielten Einkünfte als Einkünfte aus Gewerbebetrieb (lt. Finanzamt) oder als solche aus Vermietung und Verpachtung (lt. Bw.) strittig. In der Berufungsentscheidung vom 3.4.2007, RV/2038-W/05, ging der UFS davon aus, dass die von der GesnbR erzielten Einkünfte jedenfalls ab dem Jahr 2003 als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu qualifizieren seien. Weiters wurde in der Entscheidung noch festgehalten: „...*Da die gewerbliche Tätigkeit der GesbR im Streitjahr jedenfalls bereits beendet war, hatte der UFS im gegenständlichen Verfahren nicht zu beurteilen, in welchem Veranlagungsjahr - 2001 oder 2002 - der Betrieb bzw. die gewerbliche Tätigkeit tatsächlich eingestellt wurde und welche Konsequenzen damit zu verbinden sind...*“.

1.5. Anlässlich einer daraufhin im Juli 2007 bei der GesnbR begonnenen Außenprüfung betreffend die Jahre 2001 und 2002 durch das FA ging der Prüfer infolge Umfunktionierung der GesnbR in eine Zahlstelle und dem damit verbundenen Wechsel der Einkunftsart (von Einkünften aus Gewerbebetrieb zu solchen aus Vermietung und Verpachtung) von einer Betriebsaufgabe zum Stichtag 31.12.2001 aus und ermittelte einen Veräußerungsgewinn, wobei er unter Anwendung der §§ 15 und 17 BewG das Patentrecht mit einem gemeinen Wert iHv € 289.734,00 bewertete (= 3-facher Jahreswert aus dem Durchschnitt der Lizenzgebühren der Jahre 2002 bis 2006) und diesen als AfA-Basis bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ab dem Jahr 2002 heranzog. Hinsichtlich der Abschreibungsdauer ging der Prüfer von der Laufzeit des Patentes (20 Jahre ab Anmeldung) aus und brachte die AfA im Rahmen der Vermietungseinkünfte mit € 14.486,00 (= 1/20 von € 289.734,00) zum Ansatz.

1.6. Gegen die im Anschluss an die Außenprüfung für die Jahre 2001 und 2002 ergangenen Feststellungsbescheide wurde mit Schriftsatz vom 5.11.2007 Berufung erhoben. Diese richtete sich gegen die vom Prüfer vorgenommene Bewertung des Patentrechtes. Vorgebracht wurde im Wesentlichen, dass die Aktivierung der Patentrechte verabsäumt worden sei, wobei sich deren Wert aus den den Unterlagen des früheren Dienstgebers entnommenen reinen Herstellungskosten zuzüglich Eignungsprüfungen und Patentanwaltskosten mit € 1.244.277,00 ergeben würde.

1.7. Mit Berufungsentscheidung des UFS vom 12.7.2011, RV/0835-W/09, wurden die angefochtenen Feststellungsbescheide unter Zurückweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz gemäß § 289 Abs. 1 BAO (in der damals geltenden Fassung) aufgehoben. In seinen Entscheidungsgründen führte der UFS u.a. aus, dass „*im Schreiben vom 11. August 1998 (...) die bisherigen Patentkosten vom früheren Dienstgeber (und Patentinhaber) mit ATS 112.932,70 beziffert werden und der von der steuerlichen Vertreterin mit von € 1.244.722,00 angesetzte Wert schon allein unter diesem Aspekt einer Überprüfung zu unterziehen sein wird.*“

1.8. Am 15.10.2012 richtete das für die GesnbR zuständige Finanzamt im Rahmen eines Auskunftsersuchens folgende Fragen an den Bf.:

„1. Wie hoch wurden zum Zeitpunkt des unentgeltlichen Erwerbes des Patents (...) die nachhaltig erzielbaren Jahreserträge eingeschätzt?....

2. War das Patent zum Zeitpunkt des unentgeltlichen Erwerbes schon zur Marktreife entwickelt?....

3. Mit welchen Investitionen in das Patent und mit welchen Aufwendungen im Zusammenhang mit der Nutzung des Patents musste im Jahresschnitt ab dem unentgeltlichen Erwerb in Zukunft gerechnet werden?.....

4. Wie hoch war das Ertragsrisiko (in % der durchschnittlich zu erwartenden erzielbaren Jahresnettoerträge) zum Zeitpunkt des unentgeltlichen Erwerbes einzuschätzen?....“

1.9. Das vorstehende Auskunftsersuchen wurde vom Bf. mit Schreiben vom 7.11.2012 im Wesentlichen wie folgt beantwortet:

Zu Frage 1:

Zu diesem Zeitpunkt seien die nachhaltig erzielbaren Jahreserträge nicht eingeschätzt worden, da mit der Entwicklung dieser Produktschiene neues wirtschaftliches Gebiet betreten worden sei und Jahreserträge nicht einzuschätzen gewesen seien. Die Bewertung sei mit den genau bekannten Herstellkosten, welche sich als Summe der Herstellkosten der einzelnen Entwicklungsprojekte iHv insgesamt € 1.034.257 zusammengesetzt habe, erfolgt.

Die derzeit berechneten jährlichen Abschreibungen seien geringer als die jährlichen Lizenzgebühren der letzten Jahre. Die Einschätzung mit den nachhaltig erzielbaren Jahreserträgen, abzüglich aller Risiken und Kosten, sollte im Jahresschnitt zum selben Ergebnis kommen.

Zu Frage 2:

Die Patente seien angemeldet gewesen. Das daraus entwickelte Produkt sei vereinzelt angewandt worden, und demnach marktfähig aber nicht marktgängig gewesen. Die Patente seien zu diesem Zeitpunkt erteilt, die patentgegenständliche Entwicklung abgeschlossen gewesen.

Zu Frage 3:

Die Nutzung der Patente sei so gestaltet gewesen, dass Lizenzen sowie Vertreterverträge vergeben worden seien, welche prozentuell auf den Erlös aufbauten. Es würden jährliche Patentgebühren und Bearbeitungsspesen anfallen. Durch diese Vorgehensweise würden Weiterentwicklungsschritte für die Produkte von den Lizenznehmern verantwortet und durchgeführt werden.

Zu Frage 4:

Diese - Antworten mit einer breiten Spanne zulassende - Frage sollte mit der Antwort zu Frage 1 beantwortet sein.

Zum Zeitpunkt des Erwerbes des Patents habe es in Deutschland und Österreich die Hoffnung einer gesetzlichen Vorschreibung dieses Messverfahrens gegeben. Die gesetzliche Vorschreibung gäbe es nur in Frankreich, Belgien und Italien. Gesetzliche Vorschreibungen seien bei diesem Produkt aber die Basis des Marktvolumens. Niemand installiere eine kontinuierliche Überwachung freiwillig ohne behördlichen Zwang oder Druck der unmittelbaren Anrainer.

Aufbauend auf das Marktvolumen sei für die Verwertung des Patents natürlich auch relevant, ob das Marktvolumen zugänglich sei, d.h., es müsse eine funktionierende Vertriebsstruktur aufgebaut werden. Aus einer Vielzahl von politischen Entscheidungen in verschiedenen Ländern in Verbindung mit einer noch unbekannten Vertriebsstruktur für diese Länder ein Ertragsrisiko in % abzuleiten, sei unmöglich.

1.10. Nach Aufhebung gemäß § 299 BAO (der für die Jahre 2005 und 2006 ergangenen Feststellungsbescheide) bzw. nach Wiederaufnahme der Feststellungsverfahren (betrifft die Zeiträume 2007 bis 2011) erließ das für die GesnbR zuständige Finanzamt ab dem Jahr 2005 im Hinblick darauf, dass § 188 Abs. 1 lit. d BAO ein Feststellungsverfahren nur bei unbeweglichem Vermögen vorsieht, Nichtfeststellungsbescheide. Die von der GesnbR erzielten Vermietungseinkünfte wurden in weiterer Folge ab dem Jahr 2005 im jeweiligen Einkommensteuerverfahren der beiden Gesellschafter je zur Hälfte erfasst.

1.11. Mit Erkenntnis vom 19.4.2016, RV/7100757/2013 hat das BFG die gegen die Bescheide betreffend die Verfügung der Wiederaufnahme der Verfahren zur einheitlichen und gesonderten Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 2007 bis 2010 sowie die Bescheide, mit denen ausgesprochen wurde, dass gemäß § 190 Abs. 1 zweiter Satz BAO eine einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte für die Jahre 2007 bis 2010 zu unterbleiben hat, als unbegründet abgewiesen.

2. Einkommensteuerverfahren betreffend die Streitjahre 2005 bis 2011

2.1. Mit Bescheiden vom 1.3.2013 setzte das Wohnsitzfinanzamt des Bf. die Einkommensteuer für die Jahre 2005 bis 2010 in weiterer Folge neu fest und führte in der gesondert ergangenen Bescheidbegründung vom 27.2.2013 zu den Abweichungen wie folgt aus:

„In der Berufungsentscheidung v. 03.04.2007 (GZ. RV/2038-W/05) betreffend den Feststellungsbescheid 2003 hat der UFS festgestellt, dass davon auszugehen ist, dass die aus der Tätigkeit der NameGes.nbR (im Folgenden: Ges.nbR) erzielten Einkünfte jedenfalls ab dem Jahr 2003 als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu qualifizieren sind (Zurverfügungstellung von Lizenzrechten an unentgeltlich erworbenen Rechten).

Aus der Aktenlage ist ersichtlich, dass es im Jahr 2001 zu einer Änderung des Gesellschaftsvertrages gekommen war. Die Ges.nbR dient nur mehr als Zahlstelle für

die Patentverwertung. Die operative Tätigkeit und Vermarktung wurde in die gleichzeitig gegründete NameGmbH verlagert.

Da eine Feststellung der Einkünfte gem. § 188 BAO bei der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung nur bei unbeweglichem Vermögen vorsieht, Lizenzrechte aber bewegliches Vermögen darstellen, hat keine Feststellung gem. § 188 BAO zu erfolgen.

Die erzielten Einkünfte der Ges.nbR aus der Verwertung der Patente sind somit bei beiden Miteigentümern direkt im Einkommensteuerverfahren entsprechend ihrer Anteile an der Ges.nbR zu erfassen (50:50).

Da das Patent von der A. GmbH am 11.08.1998 unentgeltlich auf Herrn Ing. B. und Herrn NameBf übertragen wurde, wurden gem. § 16 Abs. 1 Z 8 lit c EStG 1988 die fiktiven Anschaffungskosten zum Zeitpunkt des unentgeltlichen Erwerbes für die Bemessung der Absetzung für Abnutzung angesetzt.

Die fiktiven Anschaffungskosten können nur im Schätzungswege ermittelt werden.

Die Beantwortung v. 07.11.2012 des diesbezüglichen Auskunftsersuchens v. 15.10.2012 an Herrn NameBf enthält keine Angaben zur Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten. Die fiktiven Anschaffungskosten des unentgeltlich erworbenen Patents wurden durch das Finanzamt in Anlehnung an § 15 Abs. 3 Bewertungsgesetz (BewG) wie folgt im Schätzungswege ermittelt:

Beruhen wiederkehrende Nutzungen oder Leistungen u.a. auf der Überlassung von Rechten iSd § 69 Abs. 1 Z 4 BewG (Erfindungen iSd. Patentgesetzes 1979, BGBl. Nr. 259) oder auf der Gestattung der Verwertung solcher Rechte, so gilt gem. § 15 Abs. 3 BewG als gemeiner Wert der gesamten Nutzungen und Leistungen das Dreifache des Jahreswertes.

Im Zeitraum 01.08.2001 bis 31.12.2001 wurden von der Ges.nbR Einnahmen aus Patentlizenzen in Höhe von rd. € 12.000 (11.729,35) erzielt. Auf das Jahr hochgerechnet ergibt sich ein Wert von rd. € 28.800. Das Dreifache des Jahreswertes ergibt rd. € 86.400. Es ist nach Ansicht des ho. Finanzamtes davon auszugehen, dass die Erwartungen in zukünftige nachhaltig erzielbare Erträge sich an diesem maximal zu erwartenden Jahreswert orientiert hätten.

Die fiktiven Anschaffungskosten der Lizenzrechte wurden daher im Schätzungswege mit € 86.400 festgesetzt.

Der Patentschutz läuft von 15.09.1994 bis 15.09.2014, also 20 Jahre.

Patentschutz 15.09.1994 bis 15.09.2014	20 Jahre	
15.09.1994-11.08.1998	4,5 Jahre	Unentgeltlicher Erwerb
01.01.1999-27.09.1999	1 Jahr	Gründung Ges.nbR
01.01.2000-31.12.2000	1 Jahr	Ges.nbR operativ tätig
Restnutzungsdauer per 1.1.2001	13,5 Jahre	

Die jährliche AfA beträgt daher € 6.400.

Die Einkünfte wurden jährlich wie folgt ermittelt:

<i>Jahr</i>	<i>2005</i>	<i>2006</i>	<i>2007</i>	<i>2008</i>	<i>2009</i>	<i>2010</i>
<i>Lizenzeinnahmen</i>	<i>177.772,44</i>	<i>123.130,48</i>	<i>105.159,09</i>	<i>216.256,88</i>	<i>129.305,16</i>	<i>142.134,18</i>
<i>Afa lt. Bescheid</i>	<i>6.400,00</i>	<i>6.400,00</i>	<i>6.400,00</i>	<i>6.400,00</i>	<i>6.400,00</i>	<i>6.400,00</i>
<i>Übrige Werbungs kosten</i>	<i>8.212,93</i>	<i>1.317,16</i>	<i>2.638,96</i>	<i>2.319,23</i>	<i>3.928,84</i>	<i>1.618,66</i>
<i>Sonstige Eink. aus V+V</i>	<i>163.159,51</i>	<i>115.413,32</i>	<i>96.120,13</i>	<i>207.537,65</i>	<i>118.976,32</i>	<i>134.115,52</i>
<i>50% sonst. Eink. aus V +V lt. Bescheid</i>	<i>81.579,76</i>	<i>57.706,66</i>	<i>48.060,07</i>	<i>103.768,83</i>	<i>59.488,16</i>	<i>67.057,76</i>

Anzumerken ist, dass im Jahr 2010 die geltend gemachten Aufwendungen iHv. € 6.000 für ein Gutachten bzw. eine Rechtsexpertise betreffend Einlage- und Entnahmewert immaterieller Güter mangels Nachweis nicht anerkannt wurde (Rechnung v. 22.12.2010)“

2.2. Für das Jahr 2011 brachte das Finanzamt im Einkommensteuerbescheid vom 26.4.2013 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung iHv € 108.382,82 in Ansatz und hielt dazu fest: „.....In Anlehnung an die Vorjahre wurde die AfA mit € 6.400,- berücksichtigt. Auf die Bescheidbegründung v. 27.02.2013 betreffend Einkommensteuer 2005-2010 wird hingewiesen.“

2.3. Als Beschwerde weitergeltende Berufung vom 22.3.2013 (betreffend Einkommensteuer 2005 bis 2010):

In der gegen die Einkommensteuerbescheide vom 1.3.2013 (betreffend die Jahre 2005-2010) eingebrochenen Berufung wurde beantragt, den Wert des gegenständlichen Patents auf Basis rekonstruierbarer und ableitbarer, jedoch zum Teil nicht im Detail belegbarer Tatsachen, zum Zeitpunkt der unentgeltlichen Übertragung mit € 1.553.094,00 und die jährliche Abschreibung über einen Zeitraum von 14,5 Jahren, somit mit € 107.109,93 festzusetzen.

Nach zusammenfassender Darstellung der bisherigen abgabenbehördlichen Verfahren wurden weiters 3 verschiedene Bewertungsmethoden aufgezeigt, wobei der vorangeführte Wert von € 1.553.094,00 gemäß DIN 77100 den Berufungsausführungen zufolge der Realität am ehesten entspräche. Ausgehend von den belegten Selbstkosten der Entwicklungsteilprojekte im Umfang von € 1.269.789, der Unterstellung linearer Entwicklungskosten innerhalb eines Zeitraumes von 4 Jahren und einer jährlichen Verzinsung von 3,5% errechne sich unter Berücksichtigung einer konstanten Kapitalverzinsung bis zum 9. Jahr ein fiktiver Wert des Patents mit € 1.553.094,00 (Pkt 1 der Berufung/Beschwerde).

Alternativ ermittelte der Bf. lt. Pkt 2) der Berufung/Beschwerde den Einlagewert auf Basis der reinen Herstellkosten mit € 1.034.257,00. Die Herstellkosten seien genau bekannt

und würden sich als Summe der Herstellkosten der einzelnen Entwicklungsprojekte zusammensetzen. Die diesbezüglichen Projektberichte, welche die Herstellkosten im Detail auswiesen, seien der Finanzbehörde bereits vorgelegt worden. Nach diesem Wertermittlungsverfahren betrage der Einlagewert € 1.034.257,00, die auf 14,5 Jahre verteilten Abschreibungen würden demnach € 71.328,00 ausmachen.

Abschließend wurde vom Bf. in Pkt 3 der Berufung/Beschwerde noch eine weitere alternative Wertermittlung aus dem Geschäftserfolg dargestellt. Im Falle dieser im Nachhinein erfolgten Bewertung des Patentes auf Basis der kumulierten Erfolge der GesbR und der GmbH in den Jahren 2002 bis 2009 ergebe sich ein – die Investitionskosten übersteigender – Betrag von € 1.908.270,00.

2.4. Als Beschwerde weitergeltende Berufung vom 25.5.2013 (betreffend Einkommensteuer 2011)

In der gegen den Einkommensteuerbescheid 2011 gerichteten Berufung/Beschwerde beantragte der Bf., die Wertermittlung des Patentes nach der für Österreich gültigen ÖNORM A 6801:2011 durchzuführen. Anwendungsbereich dieser Norm sei die qualitative und monetäre Bewertung von Patenten, Gebrauchsmustern und Marken. Die Methoden der ÖNORM A 6801 seien ähnlich den bereits im Einspruch für die Jahre 2005 bis 2010 beschriebenen, unterteilt in Ertragswertverfahren, Marktvergleichsverfahren und Kostenverfahren. Da das Produkt „System“ ein neues Geschäftsfeld dargestellt habe und keine Marktvergleichsdaten vorgelegen hätten, scheide das Marktvergleichsverfahren aus. Das Kostenverfahren diene ausschließlich zur Plausibilisierung der monetären Bewertung, während das Ertragswertverfahren in der ÖNORM als bevorzugtes Verfahren genannt werde. Nach Darstellung der hierfür maßgeblichen Formel ermittelte der Bf. den Patentwert mit € 1.950.139,00 und beantragte, die Abschreibung für das Patent als 50%igen Anteil mit € 72.227,00 für das Jahr 2011 festzusetzen.

Über die Beschwerden wurde erwogen:

Vorweg ist festzuhalten, dass die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen gemäß § 323 Abs. 38 BAO vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen sind.

Zwischen den Verfahrensparteien besteht seit Jahren Streit über den Bewertungsmaßstab bzw. die Abschreibungsbasis für ein zu aktivierendes Patent betreffend eine Diensterfindung, welches den „Erfindern“ des Verfahrens im Jahr 1999 vom Patentinhaber unentgeltlich überlassen wurde.

Betreffend die Abschreibungsbasis eines unentgeltlich erworbenen sonstigen Wirtschaftsgutes normiert der im Streitzeitraum Anwendung findende § 16 Abs. 1 Z 8

lit. c EStG 1988, dass die fiktiven Anschaffungskosten im Zeitpunkt des unentgeltlichen Erwerbes (§ 6 Z 9) anzusetzen sind.

Nach der Bestimmung des § 6 Z 9 lit. b EStG 1988 stellen fiktive Anschaffungskosten jenen für den Empfänger als Anschaffungskosten geltenden Betrag dar, den er für das einzelne Wirtschaftsgut im Zeitpunkt des Empfanges hätte aufwenden müssen.

Die Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten ist grundsätzlich durch einen Akt der Schätzung für den Erwerbszeitpunkt vorzunehmen, wobei die Grundsätze des § 184 BAO zu beachten sind.

Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese gemäß § 184 Abs. 1 BAO zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

Sinn der Schätzung im Abgabenverfahren ist es, der Wahrheit möglichst nahe zu kommen, somit ein Ergebnis zu erreichen, von dem anzunehmen ist, dass es die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich hat.

Welche Schätzungsmethode bei Vorliegen eines Schätzungsgrundes angewendet wird, bleibt der Abgabenbehörde/dem Verwaltungsgericht überlassen. Dabei muss nach der Rechtsprechung das Schätzungsverfahren einwandfrei abgeführt werden, müssen die zum Schätzungsergebnis führenden Gedankengänge schlüssig und folgerichtig sein, und muss das Ergebnis, das in der Feststellung der Besteuerungsgrundlagen besteht, mit der Lebenserfahrung in Einklang stehen. Das gewählte Verfahren muss stets auf das Ziel gerichtet sein, diejenigen Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln, die die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben (VwGH 2.10.2014, 2012/15/0123).

Zu den bisher Anwendung findenden Schätzungsmethoden vertritt das BFG folgende Auffassung:

Die Finanzbehörde hat die von ihr vorgenommene Bewertung auf Basis des § 15 Abs. 3 BewG vorgenommen. Im Zuge der Außenprüfung betreffend die Feststellungszeiträume 2001 und 2002 der GesnbR ermittelte der Prüfer im Zusammenhang mit der Betriebsaufgabe unter Anwendung der §§ 15 und 17 BewG für das Patentrecht einen gemeinen Wert iHv € 289.734,00 und zog diesen dann als AfA-Basis bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ab dem Jahr 2002 heran (jährliche AfA € 14.486,00 = 1/20 von € 289.734,00).

Die fiktiven Anschaffungskosten, welche das Finanzamt in weiterer Folge für die Einkommensteuerverfahren 2005 bis 2011 ermittelt hat, wurden gleichfalls auf § 15 Abs. 3 BewG gestützt, mit € 86.400,00 berechnet und auf eine Nutzungsdauer von 13,5 Jahren abgeschrieben. Die jährliche AfA wurde demnach mit € 6.400,00 berücksichtigt.

Die auf § 15 Abs. 3 BewG gegründete Schätzungsmethoden vermag nicht zu überzeugen. § 15 BewG behandelt den Kapitalwert von wiederkehrenden Nutzungen und Leistungen, Abs. 3 leg. cit. lautet: „*Beruhen die wiederkehrenden Nutzungen oder Leistungen auf der Überlassung von Rechten im Sinne des § 69 Abs. 1 Z 4 oder auf der Überlassung*

von gewerblichen Erfahrungen und von Berechtigungen oder auf der Gestattung der Verwertung solcher Rechte, so gilt als gemeiner Wert der gesamten Nutzungen und Leistungen das Dreifache des Jahreswertes.“

Zunächst ist davon auszugehen, dass die möglicherweise künftig erzielbaren Jahreserträge zum Zeitpunkt des unentgeltlichen Erwerbes nicht einschätzbar waren. Der Bf. hat in seiner Vorhaltsbeantwortung vom 7.11.2012 nachvollziehbar darauf hingewiesen, dass mit der Entwicklung der Produktschiene ein neues wirtschaftliches Gebiet betreten wurde, wobei die Unsicherheiten des Marktes und des Marktzuganges eine breite Spanne von Verlust bis Gewinn aufgezeigt hätten. Die Schätzungsmethode durch Vervielfachung der Lizenzzeinnahmen des Jahres 2001 erweist sich daher als zu ungenau, überzeugt aber auch deshalb nicht, weil es nicht darum geht, den gemeinen Wert bzw. Kapitalwert von wiederkehrenden Nutzungen und Leistungen zu bestimmen, sondern das Patent als Anlagegut mit den fiktiven Anschaffungskosten nach § 16 Abs. 1 Z 8 lit c. EStG zu bewerten war.

Das BFG erachtet daher die vom Finanzamt auf § 15 Abs. 3 BewG gestützte Schätzungsmethode als nicht geeignet, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Ergebnis zu gewährleisten, zumal eine Verdreifachung der auf einen Jahresbetrag hochgerechneten Lizenzzeinnahmen des Jahres 2001 und dessen Rückbeziehung auf den Erwerbszeitpunkt zum 11.8.1998 sich als nicht schlüssig erweist.

Aber auch die vom Bf. dargestellten Wertansätze sind nur partiell geeignet, einen realistischen Einlagewert zu gewährleisten.

Im Feststellungsverfahren der GesnbR sowie im Einkommensteuerverfahren des Bf. wurden unterschiedliche Schätzungsmethoden aufgezeigt, die im Ergebnis stark voneinander abweichen, zumal die Bandbreite der seitens des Bf. vorgenommenen Bewertungen des Patentes zwischen € 1.034.257,00 und € 1.950.139,00 liegt.

So führte die im vor dem UFS geführten Berufungsverfahren RV/0835-W/09 vorgenommene Bewertung zu einem Einlagewert iHv € 1.244.277,00.

Die vom Bf. im Berufungs(Beschwerde)verfahren betreffend Einkommensteuer 2005 bis 2010 - zunächst – präferierte Wertermittlung nach DIN 77100 ergab einen Einlagewert von € 1.553.094,00, die weiters von ihm in der Berufungs(Beschwerde)schrift aufgezeigte alternative Einlagewertermittlung auf Basis der reinen Herstellungskosten führte zu einem Einlagewert von € 1.034.257,00. Als weitere alternative Wertermittlung aus dem Geschäftserfolg errechnete der Bf. einen Betriebserfolg der ersten 8 Jahre mit € 1.908.270,00, wobei er den Schluss zieht, dass die Grundlagen der von ihm dargestellten Wertermittlung aus der Gewinnerwartung insofern erfüllt sind, als dass sich die Gesamtentwicklung gerechnet hat, da der Gesamterfolg die Investitionskosten übersteigt. In der gegen den Einkommensteuerbescheid 2011 erhobenen Berufung/Beschwerde wurde die Bewertungsmethode bzw. Abschreibungsbasis abermals geändert und diesmal der Bewertung die ÖNORM A 6801 zugrunde gelegt, was einen Patentwert von € 1.950.139,00 ergab.

Vorauszuschicken ist zunächst, dass ein Sachverständigengutachten zur Untermauerung der diversen von ihm angestellten Wertermittlungen vom Bf. nicht vorgelegt wurde.

Ausgenommen das auf Grundlage der reinen Herstellkosten basierende Wertermittlungsverfahren, ist allen anderen vom Bf. ins Treffen geführten Verfahren gemeinsam, dass sie entweder auf künftigen Gewinnerwartungen basieren oder die aus späteren Jahren bekannten Ergebnisse zurückprojizieren, jedoch die im Einlagezeitpunkt maßgeblichen Verhältnisse unberücksichtigt lassen.

Die Heranziehung der (nachgewiesenen) Herstellungskosten erweist sich somit als die fundierteste und damit tauglichste der vom Bf. angeführten Schätzungsmethoden, dies vor allem deshalb, weil sie nachvollziehbar den wirtschaftlichen Rahmenbedingungen und dem Kenntnisstand zum 11.8.1998 Rechnung trägt und demzufolge dieser Wert – nicht zuletzt in Ermangelung des Vorhandenseins eines Marktes für Patente - gegenüber allen anderen Werten den höchsten Grad der Wahrscheinlichkeit für sich hat.

Ausgehend von fiktiven Anschaffungskosten iHv € 1.034.257,00 errechnet sich unter Zugrundelegung einer Restnutzungsdauer von 13,5 Jahren daher ein jährlicher Gesamtabschreibungsbetrag iHv € 76.612,00. Im Rahmen der Neuberechnung der Vermietungseinkünfte für die Jahre 2005 bis 2011 entfällt auf den Bf. sohin eine AfA von insgesamt € 38.306,00 jährlich. Für das Jahr 2011 ist festzuhalten, dass das FA im Rahmen der Ermittlung der Einkünfte aus VuV unzutreffend die AfA mit € 6.400,00 (statt mit 50% = € 3.200,00) in Ansatz gebracht hat und daher - ausgehend von den Einkünften laut Bescheid - bei der Neuberechnung (siehe Tabelle unten) die "zusätzliche" AfA mit € 31.906,00 zu berücksichtigen war.

Der Bescheidbegründung vom 27.2.2013 ist zu entnehmen, dass das Finanzamt die Aufwendungen (betreffend die an die GesnbR gerichtete Rechnung der X GmbH vom 22.12.2010) iHv. € 5.000,00 (netto) nicht anerkannt hat. Für das BFG bestehen keine Zweifel daran, dass die in der Rechnung angeführten Leistungen erbracht wurden und diese Ausgaben folglich direkt im Zusammenhang mit der Bewirtschaftung des Patentes stehen. Werbungskosten sind wie Betriebsausgaben von Amts wegen zu berücksichtigen, im Rahmen der Neuberechnung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung waren diese daher für das Jahr 2010 beim Bf. zur Hälfte – sohin mit € 2.500,00 - einkünftemindernd zu erfassen.

Den Beschwerden war daher teilweise statzugeben.

Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung waren wie folgt in Ansatz zu bringen:

Zeitraum	2005	2006	2007	2008
Einkünfte aus VuV laut Bescheid	81.579,76	57.706,66	48.060,07	103.768,83
Zusätzliche AfA	- 35.106,00	-35.106,00	-35.106,00	-35.106,00

zusätzliche Werbungskosten				
Einkünfte aus VuV laut BFG	46.473,76	22.600,66	12.954,07	68.662,83

Zeitraum	2009	2010	2011
Einkünfte aus VuV laut Bescheid	59.488,16	67.057,76	108.382,82
Zusätzliche AfA	-35.106,00	-35.106,00	-31.906,00
zusätzliche Werbungskosten		-2.500,00	
Einkünfte aus VuV laut BFG	24.382,16	29.451,76	76.476,82

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist 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 Tatsache, dass die Bewertung eines Patentes durch Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten - soweit ersichtlich - noch nicht den Gegenstand eines Verfahrens vor dem Verwaltungsgerichtshof gebildet hat, war die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG i.V.m. § 25a VwGG für zulässig zu erklären.

Beilagen:

7 Berechnungsblätter (betreffend Einkommensteuer 2005 - 2011)

Wien, am 27. August 2018

