

# TE Vwgh Erkenntnis 2000/8/3 97/15/0190

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 03.08.2000

## Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

## Norm

BAO §285 Abs2;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Mag. Meinel und die Hofräte Dr. Karger, Dr. Sulyok, Dr. Fuchs und Dr. Zorn als Richter, im Beisein der Schriftführerin Dr. Doralt, über die Beschwerde der L Gesellschaft m.b.H. in S, vertreten durch Dr. Wolfgang Lirk, Dr. Dietmar Lirk und Dr. Claudia Csaky, Rechtsanwälte in 5020 Salzburg, Franz-Josef-Straße 4, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Salzburg (Berufungssenat II) vom 28. Mai 1997, Zl. 92-GA4BK-02/93, 20-GA8BK-02/95 und 124-GA8BK-02/96, betreffend u. a. Körperschaft- und Gewerbesteuer 1984 bis 1992, sowie Körperschaftsteuer 1994, zu Recht erkannt:

## Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von S 4.565,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## Begründung

Anlässlich einer den Zeitraum 1984 bis 1990 umfassenden Buch- und Betriebsprüfung bei der beschwerdeführenden GmbH traf der Prüfer u. a. folgende, für von der Beschwerdeführerin als Betriebsausgaben geltend gemachte Lizenzgebühren relevante Feststellungen (Tz 22 des BP-Berichtes vom 1. Februar 1993): Die Beschwerdeführerin befasse sich mit der Produktion von Zu- und Abluftsystemen zum Abscheiden von Dunst-, Fett- und Staubpartikeln aus einem Luftstrom. Dabei bediene sie sich (in den Streitjahren) der österreichischen Erfindung, die unter der Zahl A 4110/83 zum Patent angemeldet worden sei, und leiste hierfür Lizenzzahlungen. Die Lizenzrechte seien der Beschwerdeführerin von einer Gesellschaft in Liechtenstein, der T-Establishment, eingeräumt worden. Die Beschwerdeführerin habe sich im Lizenzvertrag zu einem "Down-Payment" von S 1.000.000,-- (fällig S 500.000,-- im Dezember 1994 und S 500.000,-- im Dezember 1995) davon und einer laufenden Lizenzgebühr von 12 % des Nettofakturenwertes der erzeugten Produkte verpflichtet. Im Zeitraum 1984 bis 1990 hätten die Lizenzzahlungen S 7.923.636,-- (davon 1984: S 1.341.724,--, 1985: S 1.005.656,--) betragen. In Anbetracht der überhöhten Lizenzzahlungen und der Vertragsgestaltung mit einer liechtensteinischen Gesellschaft müsse die Abgabenbehörde prüfen, ob derartige Lizenzzahlungen auch an Dritte, der Beschwerdeführerin fremd gegenüber stehende Personen gewährt worden wären. Im Zuge dieser Überprüfung habe sich herausgestellt, dass die Beschwerdeführerin ursprünglich mit dem vom

österreichischen Lizenzgeber Ing. S überlassenen so genannten S-System gearbeitet habe; dabei habe sie wesentlich niedrigere Lizenzgebühren bezahlt, nämlich für die ersten drei Millionen Schilling des Jahresumsatzes 7 %, für die folgenden drei Millionen Schilling 5 % und für jede weitere Million 3,5 %. Den Vertrag über das S-System habe die Beschwerdeführerin 1986 gekündigt. Das Finanzamt habe den Geschäftsführer der Beschwerdeführerin, Ing. W, am 4. November 1991 befragt, ob er hinsichtlich der Patentanmeldung A 4110/83 Erfinder sei. Ing. W habe dies in der Einvernahme vom 4. November 1991 verneint. In der Folge hätten Ermittlungen beim österreichischen Patentamt ergeben, dass Dipl. Ing. R der Erfinder sei. Dipl. Ing. R sei sodann als Zeuge befragt worden und habe dabei angegeben, dass er die Erfindung treuhändig für Ing. W am 23. November 1983 beim Patentamt angemeldet habe, dass anschließend die liechtensteinische T-Establishment in Kaufabsicht an ihn herangetreten sei und er nach Rücksprache mit Ing. W das Recht an der Erfindung am 18. Dezember 1984 dieser liechtensteinischen Gesellschaft übertragen habe. Im Hinblick auf diese Zeugenaussage vom 27. August 1992 habe Ing. W am 1. September 1992 eine Selbstanzeige über unversteuerte Provisionen in Höhe von S 425.000,-- aus dem Verkauf des Rechts an der Erfindung erstattet. Ing. W sei in der Folge aufgefordert worden, den Zahlungsfluss zu belegen. Das sei ihm nicht gelungen, zumal er den Betrag von S 425.000,-- von der T-Establishment in bar erhalten haben wolle.

Gehe man von den Ausführungen des Ing. W aus, so hätte dieser die Beschwerdeführerin als ihr Gesellschafter-Geschäftsführer insofern geschädigt, als er ihr seine Erfindung nicht angeboten, sondern das Recht an der Erfindung im Jahr 1984 um S 425.000,-- und verschleiert durch eine falsche Erfinderbenennung an eine liechtensteinische Gesellschaft verkauft habe, wodurch der Beschwerdeführerin bereits im Jahr 1984 Zahlungsverpflichtungen von ca. 1,3 Mio. S erwachsen seien. Die ca. 3 Monate nach Prüfungsbeginn, nämlich am 7. September 1992 abgehaltene außerordentliche Generalversammlung, welche den Missbrauch der Organstellung des Ing. W zum Gegenstand gehabt habe, habe lediglich zu dessen Entlassung aus der Geschäftsführung, nicht aber zu weiteren Sanktionen geführt, obwohl schuldhaft Verletzungen des Wettbewerbsverbotes und der Treuepflicht vorgelegen seien. Ing. W habe dem Prüfer mitgeteilt, dass die T-Establishment der Beschwerdeführerin im August 1984 ein Schutzrecht für ein Abluftsystem angeboten habe und dass am 14. September 1984 zwischen der T-Establishment und der Beschwerdeführerin ein Lizenzvertrag betreffend die Erfindung A 4110/83 abgeschlossen worden sei, welchen er selbst mitunterzeichnet habe, und welcher den Zweck gehabt habe, den technischen Vorsprung dieses Patentes gegenüber den Mitbewerbern zu nutzen. Nach Ansicht der Prüfer habe sich die Beschwerdeführerin in eine Vertragsgestaltung eingelassen, durch die ihr ein weit überhöhter Aufwand angefallen sei. Es sei unverständlich, dass ein Geschäftsführer nicht die erste Möglichkeit zur Kündigung eines solchen Vertrages wahrgenommen habe bzw. diesen Vertrag zumindest im Jahr 1987 "anlässlich der Lizenzübertragung der T-Establishment an die T-Gesellschaft in den Niederlanden" gekündigt habe. Die Umstände ließen darauf schließen, dass hinter der T-Establishment in Wahrheit der Gesellschafter-Geschäftsführer Ing. W stehe, dem daher das Ergebnis aus den Lizenzzahlungen zuzurechnen sei. Im Ermittlungsverfahren sei auch festgestellt worden, dass am Briefkopf des Patentbüros Dr. B einerseits und der T-Establishment andererseits zwei verschiedene Adressen aufscheinen würden, die Telefon-, Telex- und Telecopy Nummern der beiden Unternehmen aber ident seien, sodass der Schluss nahe liege, dass die T-Establishment in den Räumen des Patentbüros Dr. B betrieben werde, der auch Verwaltungsrat der T-Establishment sei. Die einzige Leistung, welche die T-Establishment erbracht habe, sei der formale Abschluss des Vertrages sowie das Inkasso der Lizenzgebühren gewesen. Gleich gelagert sei das Schicksal der T-Gesellschaft in den Niederlanden. Diese Gesellschaft habe 1987 infolge Übertragung der Nutzungsrechte durch die T-Establishment Liechtenstein den Aufgabenbereich der liechtensteinischen Gesellschaft, nämlich als Inkassant der aus Österreich gezahlten Lizenzzahlungen aufzutreten, übernommen.

Die Prüfer gelangten daher zu der Auffassung, dass die E-Establishment in Liechtenstein und die E-Gesellschaft in den Niederlanden Briefkastenfirmen seien, hinter denen der Gesellschafter-Geschäftsführer Ing. W bzw. die von ihm vertretene Beschwerdeführerin stehe. Die Lizenzzahlungen dürften daher nicht gewinnmindernd geltend gemacht werden, sondern stellten verdeckte Gewinnausschüttungen an Ing. W dar.

Den Prüfungsfeststellungen folgend erließ das Finanzamt Bescheide betreffend Körperschaft- und Gewerbesteuer 1984 bis 1990, mit welchen die Lizenzzahlungen nicht als Betriebsausgaben anerkannt wurden. Auch bei Erlassung der Bescheide für die Jahre 1991, 1992 und 1994 anerkannte das Finanzamt die Lizenzzahlungen nicht als Betriebsausgaben.

Die Beschwerdeführerin berief gegen die vorgenannten Bescheide. Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte

Behörde der Berufung hinsichtlich der nach Liechtenstein bzw. in die Niederlande gezahlten Lizenzgebühr nur insoweit Folge, als sie als Entgelt für die Nutzung des Patentes einen im Jahre 1984 gezahlten Betrag von S 500.000,-- anerkannte. Von den als Betriebsausgaben geltend gemachten Lizenzgebühren anerkannte sie zudem für das Jahr 1984 den Betrag von S 501.180,-- und für das Jahr 1985 den Betrag von S 75.103,--, weil diese beiden Beträge noch mit der Abtretung des österreichischen S-Systems im Zusammenhang gestanden seien. In der Bescheidbegründung wird ausgeführt, die Beschwerdeführerin wende sich im Wesentlichen gegen die auf der Chronologie der Ereignisse aufgebaute Beweiswürdigung und den sich daraus ergebenden Schluss, dass hinter der liechtensteinischen und der holländischen Gesellschaft der Gesellschafter-Geschäftsführer Ing. W stehe. Nach den Feststellungen der belangten Behörde sei allerdings Ing. W der Erfinder. Zum Zeitpunkt der Patentanmeldung durch den Strohmann Dipl. Ing. R am 23. November 1983 sei die Beschwerdeführerin mit einem anderen Patent, nämlich mit dem S-System, "versorgt" gewesen. Während die Lizenz für das S-System zwischen 7,5 % und 3,5 % des Umsatzes betragen hätten, habe die Beschwerdeführerin für das Patent des Ing. W 12 % und eine einmalige Zahlung von S 1.000.000,-- leisten müssen. Der Lizenzvertrag zwischen der Beschwerdeführerin und der T-Establishment sei bereits am 14. September 1984 abgeschlossen worden, das Recht an der Erfindung A 4110/83 sei allerdings erst mit Übertragungsurkunde vom 18. Dezember 1984 bzw. 7. Jänner 1985 vom Treuhänder Dipl. Ing. R an die T-Establishment übertragen worden, und zwar um einen offiziellen Kaufpreis von lediglich S 4.000,--. Tatsächlich sei in diesem Zusammenhang der Betrag von S 75.000,-- an Dipl. Ing. R gezahlt worden. Für die behauptete Zahlung eines (weiteren) Entgeltes von S 425.000,-- durch die T-Establishment an Ing. W habe kein Zahlungsbeleg vorgelegt werden können. Es bestehe ein Missverhältnis zwischen dem Kaufpreis für das Recht an der Erfindung A 4110/83 (Kaufpreis an Dipl. Ing. R S 4.000,-- bzw. S 75.000,-- im Dezember 1984, behauptetes weiteres Entgelt an Ing. E von S 425.000,--) und dem im Lizenzvertrag vom 14. September 1984 zwischen der T-Establishment und der Beschwerdeführerin abgeschlossenen Lizenzvertrag festgelegten Entgelt (1 Mio. S plus 12 % des Umsatzes). Würden die Lizenzgebührensätze, die sich aus dem Vertrag über das S-System ergeben, auf die Umsätze der Streitjahre angewandt, ergäben sich wesentlich geringere Lizenzzahlungen als die von der Beschwerdeführerin an die in den Steueroasen ansässigen Gesellschaften geleisteten Beträge. Die von der Beschwerdeführerin abgegebenen Erklärungsversuche für die ungewöhnliche Vorgangsweise des Ing. W und damit für die geleisteten Lizenzzahlungen seien logisch nicht nachvollziehbar, zum Teil widersprüchlich und in den überprüfbaren Unterlagen nicht gedeckt. Es sei viel wahrscheinlicher und plausibler, dass, wie dies das Finanzamt im Sachverhaltsbereich angenommen habe, hinter der liechtensteinischen bzw. später der holländischen Gesellschaft ein Gesellschafter der Beschwerdeführerin stehe. Die Beschwerdeführerin habe vorgebracht, Ing. W habe seine Erfindung im Sommer 1984 verkauft, weil er sie für nicht verwertbar gehalten habe. Dass der Verkauf im Sommer 1984 stattgefunden habe, habe nicht belegt werden können. Nach den Feststellungen der Betriebsprüfung sei die Übertragung des Rechts an der Erfindung vom Treuhänder Dipl. Ing. R an die T-Establishment erst am 18. Dezember 1984 (um den Kaufpreis von S 4.000,-- erfolgt). Als Bestätigung für die Behauptung eines früheren Verkaufes habe die Beschwerdeführerin das Schreiben des Dr. B vom 14. September 1992 vorgelegt, nach welchem ein Kaufpreis von S 500.000,-- festgelegt und mit S 75.000,-- an Dipl. Ing. R und S 425.000,-- an Ing. W gezahlt worden sei. Tatsächlich habe Ing. W aber weder einen Bankeinzahlungsbeleg noch ein Sparbuch über diese Summe vorlegen können. Zur Glaubwürdigkeit des Dr. B sei festzustellen, dass dieser nachweislich zumindest beim offiziellen Kaufpreis für die Übertragung des Rechts an der Erfindung A 4110/83 von Dipl. R an die T-Establishment, der mit S 4.000,-- angegeben worden sei, falsche Angaben unterschrieben habe. Aus einem Schreiben des Dipl. Ing. R ergebe sich - wie aus der oben angeführten Vertragsurkunde - dass die Einräumung des Rechts an der Erfindung an die T-Establishment nicht vor Dezember 1984 erfolgt sei. Wie sich aus dem Berufungsvorbringen ergibt, sei der Beschwerdeführerin im Dezember 1984 schon länger bewusst gewesen, dass auf Grund der befürchteten mangelnden Patentierbarkeit des S-Systems ein Bedarf an einem anderen Patent bestehe. Gerade im Hinblick auf dieses Bewusstsein erscheine es als nicht nachvollziehbar, wenn der Gesellschafter-Geschäftsführer Ing. W der Beschwerdeführerin seine eigene Erfindung vorenthalte, obwohl er sein System für das technisch bessere und zukunftssträchtigere halte, und wenn er die Beschwerdeführerin nicht einmal von seiner Erfindung informiere. Zu beachten sei auch, dass die T-Establishment im Lizenzvertrag mit der Beschwerdeführerin vom 14. September 1984 erkläre, dass sie über das österreichische Patent A 4110/83 verfüge. Die Beschwerdeführerin habe keinen Schriftverkehr betreffend die Vorbereitung dieses Vertrages oder die Einholung von Erkundigungen vorlegen können. Dabei sei nicht außer Acht zu lassen, dass nach Auskunft des österreichischen Patentamtes zu jenem Zeitpunkt Dipl. Ing. R offizieller und nach außen hin für jedermann überprüfbarer Erfinder gewesen sei. Nach Ansicht der belangten Behörde sei es nicht fremdüblich, dass sich eine

Gesellschaft, ohne Erkundigungen über die Rechte an einem Patent einzuholen, zu Zahlungen in Millionenhöhe verpflichtet. Die belangte Behörde verweise auch darauf, dass nach der Anmeldung des Patentes A 4110/83 zwei Vorbescheide ergangen seien und die tatsächliche Patentveröffentlichung erst am 15. April 1993 erfolgt sei. Im Gegensatz hiezu sei die Patentveröffentlichung bezüglich des S-Systems bereits am 15. November 1987 erfolgt; diese sei aber von einem Gesellschafter der Beschwerdeführerin mehrmals (erfolglos) beansprucht worden, sodass es letztlich erst am 26. Mai 1993 zur Patenterteilung im vollen Umfang gekommen sei. Im Juni 1995 habe die Beschwerdeführerin das Recht am Patent betreffend das S-System um 2,4 Mio S erworben.

Nach Ansicht der belangten Behörde sei die Vorgangsweise des Ing. W, insbesondere die Verschleierung der tatsächlichen Erfinderverhältnisse, nur vor dem Hintergrund verständlich, dass Ing. W überwiegend an den Zahlungen der Lizenzgebühren partizipiert habe, und die Beschwerdeführerin durch die Zahlungen Gewinnverlagerungen in Steueroasenländer habe vornehmen wollen.

Dem Vorbringen, Ing. W habe zum Zeitpunkt der Veräußerung an die T-Establishment geglaubt, seine Erfindung sei im Geschäftsbereich der Beschwerdeführerin nicht weiter verwertbar, da diese mit dem S-System arbeite, sei das Vorbringen der Beschwerdeführerin entgegenzuhalten, wonach sie die Erfindung A 4110/83 bereits zum damaligen Zeitpunkt als das im Vergleich zum S-System bessere und zukunftssträchtigere angesehen habe.

Das Berufungsvorbringen, Ing. W habe die Erfindung nicht der Beschwerdeführerin überlassen können, weil er geglaubt habe, es handle sich um eine Verbesserung des S-Systems, die er auf Grund des über das S-System bestehenden Vertrages dem über dieses System Berechtigten überlassen müsse, halte die belangte Behörde entgegen, dass sich aus dem Vertrag betreffend das S-System keine Anhaltspunkte dafür ergäben, dass Erfindungen oder Weiterentwicklungen eines Gesellschafters unentgeltlich an Ing. S zu überlassen seien. Ing. W hätte daher den Betrag von S 425.000,- sicher auch von der Beschwerdeführerin erhalten, die sich in weiterer Folge jährliche Lizenzgebühren von 1 bis 1,6 Mio. S erspart hätte. Die gewählte Gestaltung sei daher nur dadurch erklärbar, dass Ing. W hinter der liechtensteinischen Gesellschaft stehe.

Nach dem Berufungsvorbringen habe die T-Establishment Liechtenstein im Jahre 1987 im Zuge der Internationalisierung ihres Unternehmens die Rechte und Pflichten aus dem Vertrag mit der Beschwerdeführerin an die T-Gesellschaft in den Niederlanden übertragen. In diesem Zusammenhang weise die belangte Behörde darauf hin, dass die niederländische Gesellschaft die von der Beschwerdeführerin durchgeführten Abrechnungen der Lizenzgebühren noch nie kontrolliert habe. Worin die Internationalisierung zu erblicken sei, vermöge die belangte Behörde nicht zu erkennen, zumal die niederländische Gesellschaft über keine anderen Lizenznehmer verfüge als die Beschwerdeführerin. Die Rechte betreffend die Erfindung des Ing. W seien weder von der T-Establishment in Liechtenstein noch von der T-Gesellschaft in den Niederlanden anderen Lizenznehmern überlassen worden. Verständlich sei die Verlagerung des Inkassos der Lizenzgebühren von Liechtenstein nach Holland allerdings im Lichte der Doppelbesteuerungsabkommen, zumal Lizenzzahlungen nach Liechtenstein im Gegensatz zu jenen in die Niederlande einer (geringen) Abzugssteuer unterlägen.

Die Ermittlungsergebnisse ließen den Schluss zu, dass die T-Establishment, vertreten durch ihren Repräsentanten Dr. B, die Patentrechte treuhändig für Ing. W halte. Die Informationszentrale Ausland beim Bundesamt für Finanzen in Bonn (IZA) bezeichnet Dr. B im Übrigen als amtsbekannten Treuhänder. Nach Ansicht der belangten Behörde sei im Jahr 1987 ausschließlich das Inkasso auf die holländische Gesellschaft verlagert worden, alle übrigen Umstände seien aber nach wie vor bei der Treuhänderin in Liechtenstein gelegen gewesen.

Zusammenfassend lasse sich feststellen, dass die Beschwerdeführerin ihrer erhöhten Mitwirkungspflicht zur Aufklärung des Sachverhaltes nicht nachgekommen sei. Die Abgabenbehörde sei auf Grund ihrer amtswegigen Feststellungen zum Ergebnis gelangt, dass die Gesellschaften in Liechtenstein und in den Niederlanden nicht die endgültigen Empfänger der Lizenzzahlungen gewesen seien. Der Lizenzvertrag zwischen der T-Establishment in Liechtenstein und der Beschwerdeführerin sei nur vorgetäuscht worden. Mit hoher Wahrscheinlichkeit sei der Gesellschafter-Geschäftsführer Ing. W der Berechtigte aus der Erfindung A 4110/83. Die T-Establishment in Liechtenstein, vertreten durch ihren Repräsentanten Dr. B, sei die von Ing. W beauftragte Treuhänderin. Sie diene der Vortäuschung eines ausländischen Lizenzgebers und eines in Wahrheit nicht bestehenden Leistungsaustausches zwischen den ausländischen Gesellschaftern und der Beschwerdeführerin. Lizenzgeber und Empfänger der Lizenzzahlungen sei mit sehr hoher Wahrscheinlichkeit Ing. W. Somit gehe die belangte Behörde davon aus, dass hinter

den lizenzempfangenden Gesellschaften in Wahrheit der bis 1992 mit der Geschäftsführung betraute Gesellschafter der Beschwerdeführerin Ing. W stehe. Die Vorteilsgewährung an Ing. W ergebe sich aus dem Umstand, dass dieser seine Patentanmeldung anlässlich des Verkaufes an die T-Establishment mit S 500.000,-- (S 425.000,-- für ihn, S 75.000,- für Dipl. Ing. R) bewertet habe, während die Beschwerdeführerin kurze Zeit darauf für die Zurverfügungstellung der Patentanmeldung 1 Mio. S und jährliche Lizenzgebühren aufgewendet habe. Das Eingehen dieses Lizenzvertrages durch den Gesellschafter-Geschäftsführer Ing. W sei nicht fremdüblich gewesen, zumal es mit dem Bewusstsein geschehen sei, dass Ing. W das Recht an der Erfindung kurze Zeit vorher wesentlich billiger der liechtensteinischen Domizilgesellschaft zum Schein verkauft habe. Die Vertragsgestaltung lasse den Schluss zu, dass die Beschwerdeführerin einem ihrer Eigentümer einen nur aus der Eigentümerstellung erklärbaren Vorteil habe verschaffen wollen. Die belangte Behörde erachte den vom Geschäftsführer Ing. W anlässlich der Veräußerung der Rechte an die T-Establishment angegebenen Kaufpreis von S 500.000,-- als objektiv fremdüblichen Wert. Sämtliche den einmaligen Betrag von S 500.000,-- übersteigenden Lizenzzahlungen stellten daher verdeckte Ausschüttungen dar.

Gegen diesen Bescheid - mit ihm wurde auch eine Berufung betreffend Einheitswert des Betriebsvermögens, Vermögenssteuer und Erbschaftssteueräquivalent abgewiesen - wendet sich die vorliegende Beschwerde. Aus dem Inhalt der Beschwerde ergibt sich allerdings, dass sie sich nur insoweit gegen den angefochtenen Bescheid richtet, als er Körperschaft- und Gewerbesteuer betrifft.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Die Beschwerdeführerin bringt zunächst vor, die gemäß § 285 Abs. 3 BAO über den Verlauf der mündlichen Verhandlung vor der belangten Behörde vom 28. Mai 1997 aufgenommenen Niederschrift bringe nicht zum Ausdruck, wie der Berufungssenat im Einzelnen über die Berufung entschieden habe.

Mit diesem Vorbringen zeigt die Beschwerdeführerin die Wesentlichkeit einer Verletzung von Verfahrensvorschriften nicht auf. Es wird nicht behauptet und ergibt sich auch aus den Verwaltungsakten nicht, dass der Spruch des mündlich verkündeten angefochtenen Bescheides - wie dies etwa in den dem hg. Erkenntnis vom 24. Februar 1993, 91/13/0149, der Fall war - von dem der schriftlichen Ausfertigung abweichen würde.

Im gegenständlichen Fall ist die mündliche Verhandlung am 28. November 1996 vertagt und am 28. Mai 1997 fortgesetzt worden. Die Beschwerdeführerin bringt vor, bei Fortsetzung der Verhandlung habe sich der Senat zum Teil aus neuen Mitgliedern zusammengesetzt, denen sei allerdings die Niederschrift über die erste Verhandlung nicht vorgelegen.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes darf die mündliche Verhandlung ohne Wiederholung der Beweisaufnahmen vom Senat in anderer Zusammensetzung fortgesetzt werden, wenn das Ergebnis des bisherigen Verfahrens aktenkundig gewesen ist und der Berichterstatter dem Senat ein klares Bild von den bisherigen Ergebnissen verschafft (vgl. das hg. Erkenntnis vom 11. September 1997, 95/15/0132). Wie sich aus der Niederschrift über den Verlauf der Verhandlung vom 28. Mai 1997 ergibt, hat der Berichterstatter zu Beginn der Fortsetzung der mündlichen Verhandlung dem Senat über die Ergebnisse der durchgeführten Beweisaufnahmen berichtet und die Niederschrift der mündlichen Verhandlung vom 28. November 1996 zur Gänze vorgelesen. Eine Verletzung von Verfahrensvorschriften ist daher nicht erkennbar. Im Übrigen zeigt die Beschwerdeführerin auch gar nicht auf, welche Umstände den Senatsmitgliedern nicht bekannt geworden seien.

Die belangte Behörde ist im angefochtenen Bescheid in sachverhältnismäßiger Hinsicht davon ausgegangen, dass die Rechte an der Erfindung (Patentanmeldung A 4110/80) Ing. W zugestanden seien, dass für ihn treuhändig zunächst Dipl. Ing. R und in der Folge (nach dem behaupteten, von der Behörde aber als nicht erwiesen angenommenen Verkauf des Rechts an die T-Establishment um den Preis von S 500.000,--) die T-Establishment in Liechtenstein bzw. die T-Gesellschaft in den Niederlanden aufgetreten seien. Der Treugeber Ing. W habe die Nutzung der Erfindung der Beschwerdeführerin überlassen. Ein angemessenes Nutzungsentgelt betrage etwa S 500.000,--. In rechtlicher Hinsicht hat die belangte Behörde angenommen, die über den Betrag von S 500.000,-- hinaus gezahlten Lizenzgebühren seien nicht Betriebsausgaben der Beschwerdeführerin, sondern verdeckte Ausschüttungen.

Die Beschwerde wendet sich dagegen, dass die Rechte an der in Rede stehenden Erfindung Ing. W und nicht der liechtensteiner bzw. der niederländischen Gesellschaft zugerechnet worden sind. Hinsichtlich der Feststellungen der belangten Behörde betreffend die Höhe des als angemessen angenommenen Nutzungsentgeltes erstattet die Beschwerdeführerin kein konkretes Vorbringen, aus welchem sich eine andere Entgeltshöhe als fremdüblich ergäbe als

jene, welche nach der Behauptung der Beschwerdeführerin von der liechtensteinischen Gesellschaft für den Erwerb des Rechtes gezahlt worden sei.

Die Beweiswürdigung unterliegt insofern der verwaltungsgerichtlichen Kontrolle, als es sich um die Beurteilung handelt, ob der Sachverhalt genügend erhoben ist und ob die bei der Beweiswürdigung vorgenommenen Erwägungen schlüssig sind (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 19. März 1998, 96/15/0005). Im gegenständlichen Fall hält die Beweiswürdigung - unabhängig von der Bezugnahme auf eine im Hinblick auf den Auslandssachverhalt erhöhte Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen - der verwaltungsgerichtlichen Kontrolle stand. Aus den Ergebnissen des Abgabensverfahrens konnte die belangte Behörde schlüssig ableiten, dass die Erfindung während des gesamten Streitzeitraumes dem Gesellschafter-Geschäftsführer der Beschwerdeführerin Ing. W zuzurechnen war. Sie konnte dabei insbesondere berücksichtigen, dass Ing. W zunächst seine Treuhänderstellung bestritt, diese dann aber nach der entsprechenden Aussage des Dipl. Ing. R eingestand, dass der Lizenzvertrag, mit welchem die T-Establishment der Beschwerdeführerin Nutzungsrechte eingeräumt hat, bereits am 14. September 1984 abgeschlossen wurde und bereits bis Dezember 1984 eine Zahlung von S 500.000,- zur Folge hatte, während die Urkunde, mit welcher das Recht an der Erfindung vom Treuhänder Dipl. Ing. R an die T-Establishment übertragen wurde (und zwar nach dem Vorbringen der Beschwerdeführerin um einen Gesamtkaufpreis von nicht mehr als S 500.000,-) erst am 18. Dezember 1984 bzw. 7. Jänner 1985 unterzeichnet wurde. Ungewöhnlich ist auch, dass die Lizenzgeberin in keiner Weise geprüft habe, ob die Beschwerdeführerin die Höhe der Lizenzgebühren richtig berechnet habe. Dazu kommt, dass nach den Behauptungen der Beschwerdeführerin ein Bedarf an der Nutzung der Erfindung des Ing. W deshalb bestanden habe, weil für das S-System kein Patent erteilt gewesen sei und die Patentierbarkeit nicht festgestanden sei, tatsächlich aber das Patent für das S-System im Juli 1993 und damit ungefähr zugleich mit der Patentveröffentlichung betreffend des Erfindung des Ing. W erteilt worden ist.

Gerade die Sorge um ein patentrechtlich geschütztes System - nur bei einem solchen sei die Verwendung durch einen Konkurrenten ausgeschlossen - lässt es als unerklärbar erscheinen, dass die Beschwerdeführerin ohne weitere Erhebungen einen Vertrag über eine nicht patentierte Erfindung geschlossen hat, wobei es an der Unsicherheit der Patentierbarkeit nichts ändert, dass Ing. W als Vertreter der Beschwerdeführerin wusste, wem die Erfindung der Technik zuzurechnen ist.

Der Schlüssigkeit der Beweiswürdigung stellt die Behauptung der Beschwerdeführerin, die Verfügungsmacht über die Erfindung sei, weil mündliche Verhandlungen geführt worden seien, bereits zwischen dem 15. Juni und dem 14. September 1984 auf die T-Establishment übergegangen, nicht entgegen, zumal kein Beweis erbracht worden ist, dass in jenem Zeitraum, also vor Unterfertigung der Lizenzurkunde, ein Vertragsabschluss zustande gekommen sei.

Dem Hinweis der belangten Behörde, die T-Establishment habe das Recht an der Erfindung um S 500.000,- erworben, ein Vielfaches davon aber an Lizenzgebühren eingenommen, hält die Beschwerde entgegen, dass im Zeitpunkt der Übertragung der Erfindung auf die T-Establishment die Verwertbarkeit nicht absehbar gewesen sei. Diesem Vorbringen ist zu erwidern, dass die Übertragung des Rechts an der Erfindung auf die T-Establishment und der Abschluss des Lizenzvertrages mit der Beschwerdeführerin in unmittelbarem zeitlichen Zusammenhang erfolgt sind.

Dem Beschwerdevorbringen, die Erfindung des Ing. W sei dem S-System überlegen gewesen, steht das Vorbringen der Beschwerdeführerin entgegen, wonach die Erfindung um ca. S 500.000,- an die T-Establishment verkauft worden sei. Daran ändert der Umstand nichts, dass die belangte Behörde nicht von einem solchen Kauf ausgegangen ist, weil sie zwar einen Wechsel des Treuhänders (von Dipl. Ing. R auf T-Establishment), nicht aber einen Wechsel des Treugebers angenommen hat. In diesem Zusammenhang sei darauf verwiesen, dass die belangte Behörde der behaupteten Zahlung eines Kaufpreises nicht nur - wie dies die Beschwerde vermeint - entgegenhielt, dass kein Überweisungsbeleg vorliegt (solches liegt bei Barzahlungen in der Natur der Sache), sondern auch, dass Ing. W über die weitere bankmäßige Verwendung des Betrages (etwa Einzahlung auf ein Sparbuch) nichts darzutun vermochte.

Die Beschwerdeführerin bringt weiters vor, sie habe im Verwaltungsverfahren durch eine Reihe von Urkunden nachgewiesen, dass die T-GmbH eine tätige Gesellschaft gewesen sei. Wie die belangte Behörde in ihrer Gegenschrift zutreffend aufzeigt, ist in keiner Weise zu erkennen, aus welchen vorgelegten Urkunden ein Indiz für die Tätigkeit der T-GmbH abgeleitet werden könnte. Allerdings ist im Beschwerdefall nicht die Tätigkeit der T-GmbH oder das Unterbleiben einer solchen Tätigkeit von Bedeutung, sondern ausschließlich die Treuhänderstellung der Gesellschaft.

Die belangte Behörde ist nicht davon ausgegangen, dass Dr. B, dem Verwaltungsrat der T-Establishment, die Stellung eines Treuhänders zugekommen ist. Auf die Beschwerdeausführungen betreffend eine allfällige Treuhänderstellung des Dr. B braucht daher nicht eingegangen zu werden.

Aus dem Beschwerdevorbringen, das Finanzamt sei in der Berufungsvorentscheidung, anders als noch in den Veranlagungsbescheiden oder anders als die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid, nicht von der Treuhänderstellung der T-Establishment ausgegangen, ist für die Beschwerdeführerin nichts zu gewinnen, weil die belangte Behörde nicht durch die in der Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes vorgenommene Beweiswürdigung gebunden sein kann.

Die Beschwerdeführerin bringt auch vor, es sei evident, dass ein ausländisches Unternehmen seine Bücher nicht im Rahmen des Finanzverfahrens eines Kunden vorlege. Sie sei daher nicht im Stande gewesen, die Vorlage der Buchhaltung der T-Establishment an die belangte Behörde zu erreichen. Alle anderen von der belangten Behörde geforderten Nachweise, etwa die eidesstättigen Erklärungen im Zusammenhang mit Beteiligungen und Zahlungen habe sie erbracht. Die belangte Behörde habe nach der ersten mündlichen Verhandlung vom 28. November 1986 verlangt, dass eidesstättige Erklärungen der Gesellschafter und des Verwaltungsrates der T-Establishment beigebracht würden, aus denen sich ergebe, dass weder die Gesellschafter noch die Beschwerdeführerin in irgendeiner gesellschaftsrechtlichen Verflechtung zur T-Establishment stünden. Da die Beschwerdeführerin solche Bestätigungen beigebracht habe, habe sie nach dem Grundsatz von Treu und Glauben annehmen dürfen, dass die belangte Behörde diese Umstände entsprechend würdige. Die belangte Behörde habe aber die eidesstättige Erklärung des Dr. B für unglaubwürdig erachtet, weil dieser zumindest im Kaufvertrag betreffend die Übertragung der Rechte an der Erfindung A 4110/83 den Kaufpreis von S 4.000,- angegeben und somit unrichtige Angaben gemacht habe. Da der belangten Behörde dieser Kaufvertrag bereits früher bekannt gewesen sei, wäre es nicht notwendig gewesen, eidesstättige Erklärungen des Dr. B zu verlangen, wenn sie diesen für unglaubwürdig halte. Zudem sei der im Kaufvertrag angegebene - unrichtige - Betrag von S 4.000,- nur ein symbolischer Wert gewesen.

Diesem Vorbringen ist zunächst zu entgegnen, dass die belangte Behörde ihre Beweiswürdigung auf eine Reihe von Umständen gestützt hat und der Nichtvorlage von Büchern der T-Establishment in diesem Zusammenhang keine entscheidende Bedeutung zugekommen ist.

Abgesehen davon, dass die Beschwerdeführerin nicht aufzeigt, worin sich "eidesstättige" Erklärungen von anderen Erklärungen unterscheiden, und abgesehen davon, dass es wohl zu den im Zusammenhang mit der Gründung von Sitzgesellschaften den Gründern regelmäßig angebotenen Nebenleistungen gehört, dass Erklärungen über das Fehlen einer gesellschaftsrechtlichen Nahebeziehung abgegeben werden, ist dem Beschwerdevorbringen im Übrigen zu entgegnen, dass die BAO keine festen Beweisregeln kennt, sodass es nicht zutrifft, dass bestimmte Beweismittel zwangsläufig zu bestimmten Sachverhaltsannahmen führen. Selbst wenn es der Fall gewesen wäre, dass die belangte Behörde die Vorlage eidesstättiger Erklärungen verlangt habe - Derartiges ergibt sich aus der Aktenlage nicht und wird von der belangten Behörde in ihrer Gegenschrift bestritten -, könnte dies daher nichts daran ändern, dass diese Erklärungen nur im Zusammenhang mit allen anderen Ergebnissen des Abgabenverfahrens im Rahmen der freien Beweiswürdigung Berücksichtigung finden durften.

Die Beschwerdeführerin bringt auch vor, Ing. W habe ihr seine Erfindung nicht anbieten können, weil er Gefahr gelaufen wäre, dass Ing. S die Erfindung als bloße Weiterentwicklung seines S-Systems angesehen und die Rechte für diese Weiterentwicklung geltend gemacht hätte. Dem ist zu entgegnen, dass Ing. W die Anmeldung der Erfindung über den Treuhänder Dipl. Ing. R vorgenommen hat (und auch der Abgabenbehörde gegenüber die Treuhandschaft erst im Jahr 1992 im Rahmen einer Selbstanzeige offen gelegt hat). Für die Gefahr, dass Ing. S Rechte auf die Erfindung geltend machen könnte, macht es aber keinen Unterschied, ob die Erfindung in den Jahren ab 1984 von Dipl. Ing. R oder von der T-Establishment der Beschwerdeführerin zur Nutzung überlassen wird. Weiters macht es keinen Unterschied, ob die T-Establishment die Erfindung als Eigentümer oder als Treuhänder der Beschwerdeführerin zur Nutzung überlässt. Das Beschwerdevorbringen spricht daher nicht gegen die Sachverhaltsannahme der belangten Behörde betreffend die Treuhänderstellung der T-Establishment.

Aus dem Vorstehenden ergibt sich, dass die Beschwerdeführerin durch den angefochtenen Bescheid nicht in ihren Rechten verletzt worden ist. Die Beschwerde war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen. Von der Durchführung einer Verhandlung konnte aus den Gründen des § 39 Abs. 2 Z 6 VwGG abgesehen werden.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. Nr. 416/1994.

Wien, am 3. August 2000

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2000:1997150190.X00

**Im RIS seit**

15.01.2001

**Zuletzt aktualisiert am**

15.10.2008

**Quelle:** Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2025 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

[www.jusline.at](http://www.jusline.at)