

# Umsatzsteuerliche Behandlung der Übertragung von Patentanmeldungen

Eine jüngst veröffentlichte Entscheidung<sup>1)</sup> des Europäischen Höchstgerichts liegt an der Schnittstelle zwischen dem Immaterialgüterrecht und dem Umsatzsteuerregime. Sie ist schon allein deshalb für die Rechtsanwender in Österreich bemerkenswert. Darüber hinaus klärt das Luxemburger Urteil wichtige Grundsatzfragen zu missbräuchlichen Gestaltungen zur Erlangung eines Vorsteuerabzugs. Abschließend eröffnet sich ein Blick auf das Verhältnis originär innerstaatlicher Regeln zur Bekämpfung des steuerlichen Missbrauchs nach § 22 BAO und dem aus der Mehrwertsteuer-RL ableitbaren Missbrauchsverbot.

## 1. Der Ausgangsfall<sup>2)</sup>

Im aus der Slowakei stammenden Ausgangsverfahren reichten fünf Gesellschaften, darunter die *Tanoarch s.r.o.* und die *VARŠ Slováckien s.r.o.* (im Folgenden: „*Tanoarch*“ und „*VARŠ*“) beim slowakischen Amt für geistiges Eigentum ein Patent mit der Bezeichnung „Verfahren zur Zubereitung eines fetthaltigen Erzeugnisses mit hohem Reinheitsgrad“ zum Patent ein. Sämtliche Gesellschaften waren unter der gleichen slowakischen Anschrift ansässig. Zudem war dieselbe Person als Geschäftsführer dieser Gesellschaften benannt worden. Während des Patentanmeldeverfahrens schlossen *Tanoarch* und *VARŠ* im Jahr 2007 einen Vertrag über die Übertragung geistigen Miteigentums. Demzufolge trat *VARŠ* 50 % ihres Anteils an dem gemeinschaftlichen Recht an dem noch nicht eingetragenen Patent an *Tanoarch* ab.

Laut dem Vertrag wurde das Entgelt für die Übertragung des Anteils an den gemeinschaftlichen Rechten aus der Erfindung auf Grundlage eines Sachverständigengutachtens auf 258 Millionen Slowakische Kronen (nunmehr 8,539.800 €) und auf der Grundlage einer ergänzten Wertermittlung auf 774 Millionen Slowakische Kronen (nunmehr 25,619.400 €) festgesetzt. Das Entgelt für die Übertragung der Hälfte der Rechte der Mitinhaberschaft an der Patentanmeldung wurde folglich gemäß dem Vertrag auf 387 Millionen Slowakische Kronen (nunmehr 12,809.700 €) ohne Mehrwertsteuer festgesetzt. Nach dem Vertrag sollte die Übertragung der Rechte an der Erfindung gegen ein in Form von Geld- oder Sachleistung zahlbares Entgelt erfolgen, sofern die Vertragsparteien nichts anderes bestimmten. In der für 2007 eingereichten Steuererklärung wurde der Betrag von 73.530.000 Slowakische Kronen (umgerechnet 2,433.843 €) als Vorsteuerabzug entsprechend der von *VARŠ* für die Übertragung der Anteile an gemeinschaftlichen Rechten ausgestellten Rechnung ausgewiesen. *VARŠ* hatte die in dieser Höhe geschuldete Umsatzsteuer in Höhe von ca 2,43 Mio €

1) EuGH 27. 10. 2011, C-504/10, *Tanoarch*, Lexetius.com/2011, 5000 = taxlex-EU 2011/58, 126.  
2) EuGH 27. 10. 2011, C-504/10, *Tanoarch*, Lexetius.com/2011, 5000 = taxlex-EU 2011/58, 126.

aber nicht abgeführt. Sie wurde nämlich 2008 ohne Liquidation aufgelöst. Tanoarch nahm aufgrund anderer von VARS wegen Übertragung der Rechte an der Erfindung für die Besteuerungszeiträume im Jahr 2007 ausgestellten Rechnungen hingegen einen Vorsteuerabzug vor.

Im Zuge einer Steuerprüfung lehnte das zuständige Finanzamt die Anerkennung des von Tanoarch in der Steuererklärung vorgenommenen Vorsteuerabzugs ab. Dagegen erhob Tanoarch Einspruch. Es kam zum Rechtsstreit mit den slowakischen Steuerbehörden, der letztlich bis zum Obersten Gerichtshof der Slowakischen Republik führte. Dieser unterbrach sein Verfahren und legte dem EuGH insgesamt drei Fragen zur Vorabentscheidung vor.

Zusammengefasst ging es um die umsatzsteuerrechtliche Behandlung nach Art 2 Abs 1 iVm Art 25, 167 Mehrwertsteuer-RL für die Übertragung eines Anteils an den mehreren Unternehmen zustehenden Rechten an einer Erfindung auf ein Unternehmen, das bereits das Recht hat, diese Erfindung insgesamt zu nutzen. Für die Luxemburger Höchststrichter stellte sich die Frage, ob die Rechte an der Patentanmeldung Gegenstand eines mehrwertsteuerpflichtigen Umsatzes sein könnten, insbesondere wie es sich auswirkte, dass für die im Ausgangsverfahren in Rede stehende Erfindung noch kein Patent eingetragen wurde?

## 2. Die Entscheidung des Gerichts

Der EuGH wies zunächst darauf hin, dass das Recht auf Vorsteuerabzug als Bestandteil des Mechanismus der Umsatzsteuer ein grundlegendes Prinzip des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems darstellte. Es könnte grundsätzlich nicht eingeschränkt werden. Demzufolge hielten die Richter fest, dass die Übertragung eines Anteils an einem gemeinschaftlichen Recht an einer Erfindung, auch wenn für diese noch kein Patent eingetragen wurde, grundsätzlich eine wirtschaftliche Tätigkeit war, die der Mehrwertsteuer unterlag. Daraus folgte, dass ein solcher Umsatz ein Recht auf Abzug der entrichteten oder geschuldeten Mehrwertsteuer entstehen lassen konnte.

Gleichwohl betonte der EuGH, dass die Bekämpfung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Missbräuchen ein Ziel war, das von der gemeinsamen Mehrwertsteuer-RL anerkannt und gefördert würde. Demgemäß waren nach dem Grundsatz des Verbots des Rechtsmissbrauchs rein künstliche, jeder wirtschaftlichen Realität bare Gestaltungen verboten, die allein zu dem Zweck erfolgten, einen Steuervorteil zu erhalten. Es war aber Sache des nationalen Gerichts, anhand sämtlicher tatsächlicher Umstände, die für die im Ausgangsverfahren in Rede stehende Dienstleistung kennzeichnend waren, festzustellen, ob hinsichtlich des Vorsteuerabzugs ein Rechtsmissbrauch vorlag oder nicht.

## 3. Eigene Stellungnahme

Die an der Schnittstelle zwischen Immaterialgüterrecht und Umsatzsteuerrecht gelegene Entscheidung des Europäischen Höchstgerichts ist auch für Österreich bemerkenswert.

### 3.1. Europarechtliche Vorgaben

Mit aller gebotenen Deutlichkeit hält der EuGH fest, dass das jeweils zuständige nationale Gericht darüber zu entscheiden hat, ob die anwendbaren nationalen Zivilrechtsvorschriften

einem Miterfinder die Übertragung seines Anteils an dem gemeinschaftlichen Recht erlauben. Dies bedeutet, dass sich die umsatzsteuerlichen Folgen des Erwerbs einer Patentanmeldung und damit deren steuerliche Anerkennung, ausschließlich danach richten, dass die Übertragung eines Anteils nach zivilen Vorschriften rechtmäßig ist. Dafür ist es zunächst irrelevant, welche Absichten die beteiligten Wirtschaftsteilnehmer verfolgt haben.<sup>3)</sup> Für die Beurteilung, ob die Übertragung von Rechten aus einer Patentanmeldung eine Dienstleistung und damit eine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne der Mehrwertsteuer-RL darstellt, kommt es nicht darauf an, ob sie ausschließlich zur Erlangung eines steuerlichen Vorteils entfaltet worden ist.<sup>4)</sup>

Im Folgenden ist daher für das österreichische Immaterialgüterrecht<sup>5)</sup> zu prüfen, ob die Übertragung eines Rechts aus der Anmeldung eines Patents zulässig ist, und bejahendenfalls welche Rechtsstellung die Beteiligten damit erworben haben?

Im Anschluss daran<sup>6)</sup> ist zur umsatzsteuerlichen Wirksamkeit auszuschließen, dass durch einen Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts die Abgabepflicht umgangen oder gemindert wird.

### 3.2. Patentrechtliche Ausgangslage

In einem jüngst veröffentlichten Fall unterschied der für Immaterialgüterachen zuständige 17. Senat des zivilen Höchstgerichts<sup>7)</sup> sehr exakt zwischen einem bereits erteilten Patent und dem bloßen Recht an der Erfindung nach § 4 Abs 1 PatG. Letzteres verfügt über eine Doppelnatur.

#### 3.2.1. Recht aus der Patentanmeldung

Ein einmal erteiltes Patent können sich durchaus mehrere Personen als so genannte Miterfinder nach § 27 Abs 1 PatG teilen. Das Rechtsverhältnis der Teilhaber untereinander bestimmt sich gemäß § 27 Abs 2 PatG nach den bürgerlich-rechtlichen Vorschriften über die Miteigentumsgemeinschaft der §§ 825 ff ABGB.<sup>8)</sup> Nach § 27 Abs 3 PatG steht das Recht, dritten Personen die Benützung der Erfindung zu gestatten, im Zweifel nur der Gesamtheit der Teilhaber zu; jeder für sich ist aber befugt, Eingriffe in das Patent zu verfolgen. Eine ähnliche Regelung enthält § 9 MuSchG für das Geschmacksmusterrecht.

Wäre im Ausgangsfall Tanoarch und VAR bereits das beim slowakischen Amt für Geistiges Eigentum angemeldete Patent erteilt worden, und hätte im Folgenden ein Dritter die Zubereitung fetthaltiger patentgeschützter Erzeugnisse begonnen, hätte eine Patentverletzung vorgelegen, die von Tanoarch allein hätte verfolgt werden können. Selbst die allfällige Zustimmung eines Miterfinders zur Produktion hätte die Rechtswidrigkeit nämlich nicht beseitigt.

Gänzlich anders verhält sich der Fall einer bloßen Patentanmeldung. Insoweit liegt nämlich ein „unvollkommen absolut geschütztes Immaterialgüterrecht“ vor.<sup>9)</sup> Die österreichische

3) EuGH 27. 10. 2011, C-504/10, *Tanoarch*, RN 47, Lexetius.com/2011\_5000 = taxlex-EU 2011/58, 126.

4) EuGH 21. 2. 2006, C-223/03, *University of Huddersfield*, RN 51, Slg 2006 I-1751.

5) Siehe gleich Pkt 3.2.

6) Siehe unten Pkt 3.3.

7) OGH 19. 9. 2011, 17 Ob 8/11t, *Matratzen-Federelement, nv*.

8) Grundlegend dazu *Gamerith*, Sind die Rechtsgemeinschaften an Immaterialgüterrechten Gesamthandgemeinschaften? ÖBl 1996, 63; *Gassauer-Fleissner*, Die Rechte mehrerer Berechtigter an Immaterialgüterrechten, ÖBl 2009/29, 148 jeweils mwN.

9) Vgl *Melullis in Benkard*, Patentgesetz<sup>10</sup> (2006) § 6d PatG Rz 14, 14b mit Nachweisen aus der dt Rsp.

Lehre<sup>10)</sup> qualifiziert das Recht des Erfinders auf das Patent in Anlehnung an ein Reichsgerichtsurteil<sup>11)</sup> zu einem Dienst-erfindungsfall als „unvollkommen(es) absolutes Immaterialgüterrecht“. Das Recht ist zwar absolut, da es sich gegen jeden Dritten – ausgenommen einen Miterfinder – richtet, aber „unvollkommen“, da es kein ausschließliches Benützensrecht und kein Verbotensrecht gegenüber dritten Benützern gewährt. Der Erfinder – im Anlassfall also Tanoarch – könnte sich nur nach den einschlägigen Bestimmungen des UWG, insbesondere §§ 1, 2, 11, 12, 13 UWG dagegen wehren, dass seine (geheim gehaltenen) Erfindungsgedanken missbraucht werden. Er kann aber zB einem Doppelerfinder die Verwertung der Erfindung (sidee) nicht untersagen, solange die Anmeldung nicht geprüft und bekannt gemacht ist nach § 102 Abs 2 PatG.

Als zivilrechtliches Zwischenergebnis ist zusammenzufassen: Die Patentanmeldung selbst verleiht im Übrigen keine Ausschließlichkeitsrechte, insbesondere nicht das Recht, Dritten die Benützung der angemeldeten Erfindung zu versagen, wenn diese auf andere als durch sittenwidrige Weise faktische Kenntnis von der Erfindung erlangt haben.

### 3.2.2. Rechtsnatur der Patentanmeldung

Durch die Patentanmeldung erlangt jeder (Mit-)Anmelder – im Anlassfall jede der fünf Gesellschaften – oder sein Rechtsnachfolger den Anspruch, die Erteilung des Patents nach § 4 Abs 1 PatG zu verlangen. Darüber hinaus hat jeder Miterfinder das nach § 20 Abs 1 und 2 PatG nicht übertragbare und nicht auf die Erben übergehende Recht als Erfinder genannt zu werden. Die Doppelnatur der Patentanmeldung besteht einerseits darin, Vermögensrecht zu sein, andererseits einen persönlichkeitsrechtlichen Charakter aufzuweisen. Es ist durchaus überlegenswert auch juristischen Personen die „Erfinderehre“ zuzubilligen, wie dies bei den besonderen Persönlichkeitsrechten des Namens<sup>12)</sup> nach § 43 ABGB und des wirtschaftlichen Rufs<sup>13)</sup> nach § 1330 ABGB bereits getan wird. Zu beachten ist auch, dass das Recht auf Erfindernennung ein Anspruch gegenüber einer Behörde, dh ein öffentlich-rechtlicher Anspruch, kein im Zivilrecht begründeter Anspruch ist.<sup>14)</sup>

Im Verhältnis der Miterfinder im Stadium der Patentanmeldung bestehen wechselseitige Ansprüche auf Übertragung der Anmeldung, dh Abtretung,<sup>15)</sup> wenn ein Dritter in den Besitz der Erfindung gelangt ist und das Patent angemeldet hat. Nur in diesem Umfang ist das Recht an der Erfindung absolut geschützt.

Das Recht an der Erfindung entsteht mit dem Finden der Regel zum technischen Handeln, also der Lösung eines technischen Problems iS des Aufgabe-Lösungs-Ansatzes.<sup>16)</sup> Das Recht an der Erfindung endet mit ihrem Offenkundigwerden, sofern die

Erfindung nicht vorher zum Patent angemeldet worden ist.<sup>17)</sup> Patentrechte entstehen einstweilen mit der Bekanntmachung der Anmeldung nach § 101 Abs 2 PatG und endgültig mit der Patenterteilung, dh ihrer Eintragung ins Patentregister nach § 107 PatG. Vor Bekanntmachung der Anmeldung besteht keinerlei Patentschutz; für jedwede vor dem Bekanntmachungstag liegende Erfindungsbenützung kommt es nach der Rsp<sup>18)</sup> auf die Frage der Redlichkeit des Erfindungsbenützers überhaupt nicht an. Selbst eine wissentliche Benützung der Erfindung, dh in Kenntnis der Erfindung, bedeutet zu diesem Zeitpunkt – mangels Patentrecht – keine Patentverletzung. Eine derartige Kenntnis der beklagten GmbH lag im vom OGH entschiedenen Fall<sup>19)</sup> nicht vor. Das Recht der Erfindung ist lediglich im Fall sittenwidriger vorsätzlicher Schädigung oder wegen Verstoßes gegen lauterkeitsrechtliche Vorschriften gegenüber einem potenziellen Verletzer geschützt.

Nach der früheren Fassung des § 4 Abs 1 PatG<sup>20)</sup> wurde der Erfinder als Urheber einer Erfindung bezeichnet, der (oder sein Rechtsnachfolger) einen Anspruch auf die Erteilung des Patents hatten. Der Anspruch auf Patenterteilung<sup>21)</sup> stellt nach hM<sup>22)</sup> einen an das Patentamt gerichteten, dem öffentlichen Recht zugehörigen verfahrensrechtlichen Anspruch dar, keinen im Zivilrecht begründeten Anspruch. Im Innenverhältnis zum Miterfinder könnten lediglich neben lauterkeitsrechtlichen Ansprüchen solche aus dem Gesellschaftsverhältnis nach §§ 1175 ff ABGB bestehen.

Die Konstellation im Ausgangsfall steht mE auch mit jener lauterkeits- und kennzeichenrechtlichen Judikatur im Einklang, die eine Verwendung eines Bildteils der sittenwidrig erworbenen Marke ebenso untersagt.<sup>23)</sup> Darüber hinaus liegt ein bösgläubiger Markenerwerb durch eine Anmeldung des zum Gesellschaftsvermögen gehörenden Namens einer als Gesellschaft bürgerlichen Rechts betriebenen Musikgruppe durch bloß einen Gesellschafter vor.<sup>24)</sup> Auch diese Schutzinstrumentarien greifen erst ab Eintragung der Marke bzw des Musters ein.

Für die immaterialgüterrechtliche Beratungspraxis macht der Ausgangsfall eine empfindliche Regelungslücke für die Dauer der Patentanmeldung deutlich. Da diese Registrierungsphase gerade bei Patenten mitunter Jahre dauern kann, empfiehlt sich entweder ein flankierender Gebrauchsmusterschutz, jedenfalls aber eine umfassende vertragliche Vereinbarung zwischen den Miterfindern, ua über die Anmeldung Stillschweigen zu bewahren und Dritten die Benützung der Erfindung ohne vorherige schriftliche Zustimmung durch den anderen Miterfinder keineswegs zu gestatten. Eine Absicherung durch Vereinbarung einer Pönale ist ebenfalls anzuraten.

10) Schönherr, Zur Begriffsbildung im Immaterialgüterrecht, in Brügger (Hrsg), FS Troller (1976) 57, 66 mwN.

11) RG 7. 12. 1932, I 189/32, Kupferseidenfaden, RGZ 139, 87, 92: „Ein Persönlichkeitsrecht steht dem Erfinder nur zu hinsichtlich der – [...] – Berechtigung als solcher bei Patenterteilung genannt zu werden. Im Übrigen ist das Recht an der Erfindung nur als unvollkommen absolutes Immaterialgüterrecht anerkannt und kann jedenfalls nicht allgemein als Persönlichkeitsrecht bezeichnet werden.“

12) OGH 22. 10. 1986, 1 Ob 36/86, Krevag, MR 1986/6, 15 = SZ 59/182 = ÖBl 1987, 26 = JBl 1987, 37.

13) OGH 18. 12. 1991, 1 Ob 41/91, Opernball-Demo II, ecotex 1992, 233 = JBl 1992, 326 = EvBl 1992/65 = SZ 64/182; 9. 1. 1990, 4 Ob 9/90, Arbeitsunfall, MR 1990, 57 = EvBl 1990/110 = JBl 1990, 660 = ÖBl 1990, 258 = SZ 63/1 = ecotex 1990, 215.

14) VfGH 28. 11. 1984, B 489/80, VfSlg 10.268.

15) Der Begriff der Zession nach § 1393 ABGB ist insoweit zwar üblich, aber unrichtig, weil lediglich Forderungsrechte abgetreten werden können.

16) Vgl OPM 12. 12. 2007, Op 5/07, Saugflasche, PBl 2008, 146 = ÖBl-LS 2009/44, 19.

17) So bereits Schönherr, Gewerblicher Rechtsschutz und Urheberrecht – Grundriss Allgemeiner Teil (1982) Rz 332.

18) OGH 15. 5. 1985, 4 Ob 317/85, 318/85, UNO-City I, ÖBl 1985, 129 = GRURInt 1986, 561 = SZ 58/86; 25. 3. 1986, 4 Ob 312/86, UNO-City II, nv.

19) OGH 19. 9. 2011, 17 Ob 8/111, Matratzen-Federelement, nv.

20) BGBl 1970/259.

21) Als Teil des Rechts an der Erfindung.

22) StRsp VfGH 28. 11. 1984, B 489/80, Stranggußanlagen, VfSlg 10.268; OGH 20. 10. 1992, 4 Ob 73/92, Holzlamellen, ÖBl 1993, 8 = PBl 1993, 154; Schönherr, Grundriß Rz 650.1.

23) OGH 13. 11. 2001, 4 Ob 244/01p, Alpentrio I, ÖBl-LS 2002/48, 65 = ÖBl-LS 2002/49, 65 = ÖBl-LS 2002/50, 65 = JUS Z/3332 = ÖBl 2002/71, 302.

24) OGH 7. 3. 1995, 4 Ob 21/95, Mooskirchner, wbl 1995, 297 = ecotex 1995, 567 = RdW 1995, 385 = ÖBl 1996, 32 = PBl 1996, 185; dazu Thiele/Laimer, Die Band ohne Namen – Künstlergruppen und Kennzeichenrecht, MR 2008, 191; vgl auch Woller, Der Schutz von Bandnamen, ipCompetence 2011/5, 12.

### 3.3. Übertragung von Patentanmeldungen

Nach der ausdrücklichen Anordnung des § 33 Abs 1 PatG gelten die (rechtsgeschäftlichen) Übertragungsregeln auch für „das Recht aus der Anmeldung eines Patents“. Demzufolge ordnet § 33 Abs 3 PatG für die Übertragung von Patenten dieselben Formvorschriften des § 43 Abs 5 bis 7 PatG wie für erteilte Patente an.<sup>25)</sup>

Der Erwerb eines erst angemeldeten, noch nicht erteilten Patents trägt spekulative Züge, da weder die Erlangung noch der zukünftige Bestand des Schutzrechts mit Sicherheit abgeschätzt werden könnte. Es handelt sich zwar nicht um einen Glücksvertrag iSd § 1267 ABGB, da ein jedenfalls existentes Vermögensrecht und nicht die „Hoffnung eines noch nicht gewissen Vorteils“ übertragen wird,<sup>26)</sup> aber dennoch bestehen bei der entgeltlichen Veräußerung von Schutzrechtsanmeldungen erhöhte Aufklärungs- und Offenbarungspflichten des Veräußerers gegenüber dem Erwerber.<sup>27)</sup>

Der Vorteil einer Übertragung von erst angemeldeten Patenten besteht in der in diesem Stadium noch zulässigen Ausschließung bestimmter Patentansprüche, also gewissermaßen in einer indirekten Übertragung realer Teile des Anmeldegegenstands.<sup>28)</sup> Es ist aber nicht unsachlich, die Übertragung eines (bereits erteilten) Patents an strengere formale Voraussetzungen zu knüpfen als die Übertragung einer bloßen Patentanmeldung.<sup>29)</sup> Allerdings muss die Übertragungsurkunde<sup>30)</sup> die ausdrückliche Erklärung des Veräußerers enthalten, dass er der Erteilung des angemeldeten Patents an den Erwerber (und dessen Rechtsnachfolger) zustimmt. Die Bestimmungen über die Rangordnung gelten sinngemäß auch für die Übertragung von Patentanmeldungen.<sup>31)</sup>

## 4. Missbrauch im Umsatzsteuerrecht

### 4.1. Europarechtliche Vorgaben

Zum umsatzsteuerlichen Rechtsmissbrauchskorrektiv machen die Luxemburger Richter im konkreten Anlassfall verbindliche Vorgaben. Die Feststellung einer missbräuchlichen Praxis auf dem Gebiet der Umsatzsteuer hat nämlich zwei wesentliche Voraussetzungen:

- Zum einen, dass die fraglichen Umsätze trotz formaler Anwendung der Bedingungen der einschlägigen Bestimmungen der Mehrwertsteuer-RL und des zu ihrer Umsetzung erlassenen nationalen Rechts einen Steuervorteil zum Ergebnis haben, dessen Gewährung dem mit diesen Bestimmungen verfolgten Ziel zuwiderläuft.<sup>32)</sup>

- Zum anderen, dass aus einer Reihe objektiver Anhaltspunkte ersichtlich ist, dass mit den fraglichen Umsätzen im Wesentlichen lediglich ein Steuervorteil bezweckt wird.<sup>33)</sup>

Diese beiden Voraussetzungen sind wiederum unter der oben geschilderten Prämisse zu bewerten, dass die grundsätzliche zivilrechtliche Gültigkeit maßgeblich ist. Dabei soll das nationale Recht nach Auffassung des Gerichtshofs folgende Umstände berücksichtigen, nämlich dass

- für die fragliche Erfindung noch kein Patent eingetragen wurde,
- das Recht an der Erfindung mehreren Personen zustand, von denen fast alle unter derselben Anschrift ansässig waren und von ein und derselben natürlichen Person vertreten wurden,
- die Vorsteuer nicht entrichtet wurde, und
- die Gesellschaft, die den Anteil an dem gemeinschaftlichen Recht übertragen hatte, ohne Liquidation aufgelöst worden war.

Daraus ergibt sich zunächst, dass ein Verbot missbräuchlicher Praktiken gleichsam unionsrechtlich auf dem Gebiet des Mehrwertsteuersystems gilt, unabhängig ob die Mehrwertsteuer-RL den Missbrauch ausdrücklich anspricht. Demgegenüber muss aber der Grundsatz der Rechtssicherheit gewahrt bleiben.<sup>34)</sup> Dem Abgabepflichtigen müssen die Grenzen des Erlaubten klar erkennbar bleiben. Er darf lediglich solche Steuervorteile lukrieren, die mit dem Sinn und Zweck der Mehrwertsteuer-RL vereinbar sind. Ein beachtlicher außersteuerlicher Grund steht der Annahme eines Missbrauchs zivilrechtlicher Gestaltungsformen jedenfalls entgegen. Art 25 lit a Mehrwertsteuer-RL sieht die Übertragung eines nicht körperlichen Gegenstands, gleichgültig, ob in einer Urkunde verbrieft oder nicht ausdrücklich als umsatzbegründende Dienstleistung iSd Art 24 Abs 1 Mehrwertsteuer-RL vor. Die Kehrseite des daraus resultierenden Vorsteuerabzugs garantiert Art 168 lit a Mehrwertsteuer-RL systemkonform.

Die Beurteilung des außersteuerlichen Grunds richtet sich im Ausgangsfall nach den patentrechtlichen Besonderheiten. Diese liegen nach österreichischem Recht darin, wirksam zu verhindern, dass „Verfahren zur Zubereitung fetthaltiger Erzeugnisse mit hohem Reinheitsgrad“, die in die Patentrechte von Tanoarch eingreifen, nach dem Ausscheiden von VARS von Dritten hergestellt, vertrieben oder sonst wie benützt würden.

### 4.2. Verhältnis des Ergebnisses zur nationalen Missbrauchsregelung

Ausgehend von dem durch Zorn erschöpfend dargelegten Meinungsstand in Österreich<sup>35)</sup> ist auf die Rsp<sup>36)</sup> zu verweisen, wonach Abgabepflichtige nicht gehindert sind, bestimmte rechtliche Wege ausschließlich zum Zweck der Steuerersparnis zu beschreiten. Der EuGH betont gleichfalls diese Grundposition.<sup>37)</sup> Der wohl hA<sup>38)</sup> ist beizupflichten, dass § 22 BAO auch

25) Dies gilt auch für Firmenwortlautänderungen: BA 23. 3. 1988, B 29/87, ÖBl 1989, 98 = PBl 1989, 141.

26) Zutreffend deutlich Friebel/Pulitzer, Patentrecht<sup>2</sup> (1972) 281.

27) Vgl OGH 5. 12. 1989, 4 Ob 145/89, Kraftstoffeinspritzung, nv.

28) Vgl OPM 27. 2. 2008, Op 2/07, Heizeinsatz, PBl 2008, 97 = ÖBl-LS 2008/188; Friebel/Pulitzer, Patentrecht<sup>2</sup>, 279 mwN.

29) VfGH 26. 9. 1988, B 1126/87, ÖBl 1989, 73 = PBl 1989, 51 = ZfV 1989/1057/1067.

30) Zu deren inhaltlichen und formalen Erfordernissen vgl Thiele, Rechtsgeschäftliche Übertragung von Patenten, RdW 2012, 10, 12 f mwN.

31) BA 21. 11. 1978, B 50/76, Rohrverlegungsverfahren, PBl 1979, 70.

32) EuGH 21. 2. 2006, C-255/02, Halifax plc, RN 74, taxlex-EC 2006/39, 220 = FJ 2006, 200 = JSt 2006/35, 129 (Brandl) = ecolx 2006, 717 = ÖStZB 2006/544, 658 = ZER 2007/66, 21; dazu Hahn, Gestaltungsmissbrauch und europäisches Steuerrecht – zugleich ein Kommentar zu EuGH 21. 2. 2006, Rs C-255/02, Halifax plc ua/Commissioners of Customs and Excise, ÖStZ 2006, 399; Lang, Rechtsmissbrauch und Gemeinschaftsrecht im Lichte von Halifax und Cadbury Schweppes, SWI 2006, 273.

33) EuGH 21. 2. 2006, C-255/02, Halifax plc, RN 75, taxlex-EC 2006/39, 220 = FJ 2006, 200 = JSt 2006/35, 129 (Brandl) = ecolx 2006, 717 = ÖStZB 2006/544, 658 = ZER 2007/66, 21.

34) Völlig zutreffend Zorn, Umsatzsteuer und Missbrauch, in FS Pircher (2007) 217, 227.

35) Zorn in FS Pircher, 217, 228 ff mwN.

36) VfGH 22. 6. 1993, 91/14/0017, ÖStZB 1994, 82.

37) EuGH 27. 10. 2011, C-504/10, Tanoarch, RN 47, Lexetius.com/2011, 5000 = taxlex-EU 2011/58, 126.

38) Zorn in FS Pircher, 217, 232 f; Beiser, Missbrauch in der Umsatzsteuer, ÖStZ 2006, 322, 325; ebenso zum inhaltsgleichen § 42 dAO: Widmann, Das Mehrwertsteuersystem ist kein Selbstbedienungsladen, DStR 2006, 736, 738.

für den Bereich der Umsatzsteuer nicht gegen das Gemeinschaftsrecht verstößt, sondern zu beachten ist.

Die Regelungen über den Vorsteuerabzug bezwecken, den Unternehmer vollständig von der Umsatzsteuer zu entlasten. Dadurch gewährleistet das System Neutralität für die steuerliche Belastung aller wirtschaftlichen Tätigkeiten unter der Voraussetzung, dass diese Tätigkeiten selbst der Umsatzsteuer unterliegen.<sup>39)</sup> Gleichfalls entspricht die Beurteilung nach dem vorhandenen außersteuerlichen Anlass dem nationalen Missbrauchsregime. Aufgrund der Deckungsgleichheit mit den Missbrauchsüberlegungen des EuGH<sup>40)</sup> ergibt sich aus § 22 BAO kein zusätzliches Erfordernis nach Anwendung des unionsrechtlichen Missbrauchsverbots. Nach österreichischer Rechtslage wäre also Tanoarch unter Darlegung außersteuerlicher Gründe zur Geltendmachung des Vorsteuerabzugs berechtigt.

## 5. Zusammenfassung

Nach Ansicht des EuGH kann ein Steuerpflichtiger grundsätzlich ein Recht auf Vorsteuerabzug geltend machen, die für

eine gegen Entgelt erbrachte Dienstleistung iS von Art 2 Abs 1 Mehrwertsteuer-RL entrichtet worden ist oder geschuldet wird, wenn das anwendbare nationale Recht die Übertragung eines Anteils an einem gemeinschaftlichen Recht an einer Erfindung, mit dem ein Patent angestrebt wird, zulässt.

Es ist Sache des nationalen Gerichts, anhand sämtlicher tatsächlicher Umstände, die für die im Ausgangsverfahren maßgebende Dienstleistung kennzeichnend sind, festzustellen, ob für den Vorsteuerabzug ein Missbrauch rechtlicher Gestaltungsformen vorliegt oder nicht. Dem nationalen Immaterialgüterrecht kommt dabei eine maßgebende Rolle für die steuerliche Beurteilung zu.

39) Statt vieler *Lange*, Rechtsmissbrauch im Mehrwertsteuerrecht, DB 2006, 520 unter Hinweis auf die Rsp des EuGH.

40) So treffend *Zorn* in FS Pircher, 217, 233 unter Berufung auf *Wäger*, Entscheidungsanmerkung, UR 2006, 240.

Foto D. Wild



### Der Autor:

RA Dr. Clemens Thiele, LL.M. Tax (GGU),  
Anwalt.Thiele@cybertax.at; Näheres unter  
<http://www.eurolawyer.at>.