

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. W in den Beschwerdesachen des Bf., Gde X, G-Straße-xx, vertreten durch die XYZ Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung GmbH & Co KG, Ge Y, E-Straße-yy, über die Beschwerden vom 26. Juni 2015 gegen die Bescheide des Finanzamtes X, Gde X, S-Straße-zz, vom 29. Mai 2015 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2009 bis 2012 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 dem Ende der Entscheidungsgründe den als Beilagen angeschlossenen Berechnungsblätter zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

Mit Erkenntnis vom 9. März 2017, RV/1100719/2015, hat das Bundesfinanzgericht über die Beschwerden abweisend entschieden. Auf den in diesem Erkenntnis dargestellten Gang des Verwaltungsverfahrens wird verwiesen.

Aufgrund der (ordentlichen) Revision vom 20. April 2017 wurde dieses Erkenntnis vom Verwaltungsgerichtshof mit Entscheidung vom 18. Oktober 2018, Ro 2017/15/0023-3, wegen

Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben. Während das Bundesfinanzgericht für den strittigen Ort der Verwertung - eng auslegend - auf den Sitz der Lizenznehmerin

abstellte, erachtete der Verwaltungsgerichtshof die Orte der Umsätze der Lizenznehmerin als maßgeblich für die Bestimmung des Ortes der Verwertung. Das Höchstgericht stellte dabei letztlich ua. fest, dass *"im vorliegenden Fall entscheidend ist, in welchem Ausmaß die Lizenznehmerin Umsätze ("Nettofakturererlöse") in jenen Staaten erzielte, in welchen in den Streitjahren aufrechter Patentschutz bestand."*

Durch die Aufhebung des angefochtenen Erkenntnisses trat die Rechtssache in die Lage zurück, in der sie sich vor Erlassung des angefochtenen Erkenntnisses befunden hat (§ 42 Abs. 3 VwGG).

Das Bundesfinanzgericht hat daraufhin im fortgesetzten Verfahren mit Vorhalt vom 11. Jänner 2019 den Beschwerdeführer (in der Folge kurz: Bf.) bzw. seine steuerliche Vertretung ersucht, nachvollziehbar (belegt durch entsprechende Unterlagen) darzustellen, ob und in welchem Umfang die Lizenznehmerin in den Streitjahren (die Vertragsobjekte betreffend) Umsätze ("Nettofakturererlöse") in jenen Ländern erzielte, für die in diesen Jahren der Patentschutz aufrecht war, und dementsprechend eine Berechnung bzw. Aufstellung vorzulegen, in welchem Umfang Einkünfte des Bf. aus Vermietung und Verpachtung in den Streitjahren der in Rede stehenden Begünstigung unterzogen werden können.

Mit Anbringen (E-Mail) vom 15. April 2019 hat die steuerliche Vertretung des Bf. eine entsprechende (Excel-)Aufstellung betreffend "Nettofakturererlöse" in jenen Ländern, für die in den Streitjahren der Patentschutz aufrecht gewesen war, sowie (Excel-)Aufstellungen betreffend die Auswirkungen bei Ausgangslage vor Wiederaufnahme (ursprüngliche Veranlagung; Tabelle I), bei Ausgangslage nach Wiederaufnahme (Tabelle II), bei Korrekturen aufgrund VwGH vom 18.10.2018, Ro 2017/15/0023-3 (Hinzurechnung Länder mit aufrechtem Patentschutz, Tabelle III) sowie bei Hinzurechnung bei (nach Ansicht des Bf.) unionsrechtskonformer Anwendung des § 38 EStG (Tabelle IV) vorgelegt.

Dieses Anbringen samt Beilagen (Aufstellungen) wurde in der Folge dem Finanzamt zur Stellungnahme übermittelt, woraufhin die Abgabenbehörde keine Einwände dagegen erhob, dass die vom Bf. in den Beschwerde Jahren aus der Verwertung von Erfindungen erzielten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung im Umfang der vorgelegten (nachfolgend dargestellten) Tabelle III mit Anwendung des Hälftesteuersatzes versteuert werden (vgl. entsprechendes Schreiben des Finanzamtes vom 2.5.2019, welches im Übrigen der steuerlichen Vertretung des Bf. mit E-Mail vom 14.5.2019 zur Kenntnis gebracht wurde).

"III. Korrekturen aufgrund VwGH vom 18.10.2018, Ro 2017/15/0023-3 (Hinzurechnung Länder mit aufrechtem Patentschutz):

Umsätze Patent abcd:	2008	2009	2010	2011
Schweiz: 30.9.2008 - 31.12.2012	10.329,00	22.644,00	10.329,00	16.742,00
Korea: 30.9.2008 - 28.10.2012	11.544,00	5.772,00	97.420,00	54.213,00
Taiwan: 30.9.2008 - 31.12.2012		11.544,00	9.831,00	
Deutschland: 30.9.2008 - 30.9.2009	127.530,00	151.367,00		
Italien: 30.9.2008 - 30.9.2009		11.268,00		
GB (UK): 30.9.2008 - 30.9.2009	87.009,00	73.259,00		

Umsätze Patent efgh:

Taiwan: 30.9.2008 - 31.12.2012			11.544,00	
Schweiz: 30.9.2008 - 31.12.2012	16.938,73	12.826,00	10.271,32	16.742,00

BMGL Umsätze mit aufrechtem ausländ. Patentschutz	253.350,73	288.680,00	139.395,32	89.708,00
--	-------------------	-------------------	-------------------	------------------

davon 5% Lizenzgebühren	12.667,54	14.434,00	6.969,77	4.485,40
--------------------------------	------------------	------------------	-----------------	-----------------

Zufluss Bf.	2009	2010	2011	2012
ESt-Bescheide vom 29.5.2015	128.583,00	0,00	0,00	0,00
Korrektur VwGH vom 18.10.2018	12.667,54	14.434,00	6.969,77	4.485,40
Einkünfte V+V gem. § 38 EStG	141.250,54	14.434,00	6.969,77	4.485,40"

Die erstmals in der (ordentlichen) Revision geltend gemachten - nur die Streitjahre 2009 und 2010 betreffenden - unionsrechtlichen Bedenken des Bf. teilt das Finanzamt nicht; die diesbezüglichen Überlegungen der Abgabenbehörde werden unten im Rahmen der Beweiswürdigung in Gegenüberstellung mit den unionsrechtlichen Bedenken des Bf. (Ordentliche Revision, Seiten 16 f) dargestellt.

Das Bundesfinanzgericht (BFG) hat über die Beschwerden erwogen:

Zum Sachverhalt wird wiederum auf das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 9. März 2017, RV/1100719/2015, verwiesen. Der im Vorverfahren festgestellte und unstrittige Sachverhalt ist auch diesem Verfahren zu Grunde zu legen.

Wie im Verfahrensgang dargestellt, hat die Abgabenbehörde zugestimmt, dass die vom Bf. in den Beschwerdejahren aus der Verwertung von Erfindungen erzielten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (2009: 171.444,00 €; 2010: 149.238,00 €; 2011: 176.448,83 €; 2012: 167.095,83 €) im Umfang der oben dargestellten Tabelle III des Bf. [Korrekturen aufgrund VwGH von 18.10.2018, Ro 2017/15/0023-3 (Hinzurechnung Länder mit aufrechtem Patentschutz)] unter Anwendung des Hälftesteuersatzes begünstigt

besteuert werden (d.h.: 2009: 141.250,54 €; 2010: 14.434,00 €; 2011: 6.969,77 €; 2012: 4.485,40 €). Der erkennende Richter schließt sich, zumal damit der obgenannten hg. Entscheidung vom 18. Oktober 2018, Ro 2017/15/0023-3, Rechnung getragen wurde, der diesbezüglichen Beurteilung der Abgabenbehörde an.

Von Seiten des Bf. wurden - wie bereits oben ausgeführt - in der (ordentlichen) Revision (Seiten 16 f) vom 20. April 2017 erstmals - nur die Streitjahre 2009 und 2010 betreffende - unionsrechtliche Bedenken geltend gemacht; die steuerliche Vertretung des Bf. brachte dabei Folgendes (wörtlich) vor:

""§ 38 Abs. 2 letzter Teilsatz EStG 1988 lautet:

*".....; erfolgt diese Verwertung im Ausland, **so genügt es**, wenn die Erfindung **in Österreich** patentrechtlich geschützt ist."*

Gem. unstrittigem Sachverhalt bestand bis zum 30.09.2008 ein aufrechter Patentschutz in Österreich. Für Lizenzzahlungen, welche Zeiträume bis zum 30.09.2008 betrafen, wurde die Steuerbegünstigung seitens der Finanzverwaltung anerkannt, danach nicht mehr.

Ein aufrechter Patentschutz bestand bis zum 30.9.2009 auch für die Länder Deutschland und Italien, welche Mitgliedstaaten der Europäischen Gemeinschaft sind.

Die Privilegierung des österreichischen Patentschutzes erscheint uE im Widerspruch zu den europarechtlich gewährleisteten Grundfreiheiten insbesondere zu den Bestimmungen der Art. 110 ff AEUV und der Dienstleistungsfreiheit nach Art. 56 AEUV. Die Bevorzugung einer Patentierung in Österreich gegenüber einer Patentierung in einem anderen EU-Staat erscheint auch der hL EU-rechtlich problematisch (Verweis auf Doralt, EStG¹¹, § 38 Rz 33).

Nach Art. 110 AEUV darf ein Mitgliedstaat auf Waren aus anderen Mitgliedstaaten weder unmittelbar noch mittelbar höhere inländische Abgaben erheben als gleichartige inländische Waren zu tragen haben. Da auch bloß mittelbare Abgaben auf Waren erfasst sind, fallen unter diese Bestimmung nicht nur Abgaben, die auf eine Ware als solche erhoben werden. Vielmehr ist Art. 110 AEUV auch bei Abgaben zu beachten, die auf eine im Zusammenhang mit Waren erforderliche Tätigkeit erhoben werden, soweit sie sich unmittelbar auf den Preis der Waren auswirken.

Der Patentschutz ist eine Tätigkeit, welche im Zusammenhang mit Waren erfolgt. Die Einkünfte, welche mit dem Patent und dessen Schutz in Verbindung stehen, nämlich die Lizenzinnahmen, werden je nach dem, in welchem Mitgliedstaat der Patentschutz besteht, unterschiedlich besteuert. Die steuerliche Privilegierung des österreichischen Patentschutzes wirkt sich dabei unmittelbar auf den Preis der Waren aus, da für Waren der übrigen Mitgliedstaaten es mitunter nicht ausreichend ist, dass der Patentschutz im jeweiligen Mitgliedstaat vorhanden ist, sondern ein zusätzlicher Patentschutz am Ort der Verwertung oder in Österreich jedenfalls erforderlich ist. Durch den zusätzlichen Patentschutz in Österreich oder im Gebiet der Verwertung fallen Kosten an, welche auf den Preis der Ware aufgeschlagen werden müssen. Folglich kommt es zu einer Benachteiligung von Waren, für welche kein Patentschutz in Österreich besteht.

Durch die Privilegierung des österreichischen Patentschutzes kommt es bei Herrn Bf, welcher über einen aufrechten Patentschutz bis 30.09.2009 in Deutschland und Italien verfügte, zu einer massiv höheren Besteuerung und somit zu einer unionsrechtswidrigen Benachteiligung.

*Im Sinne des *effe utile* und dem Anwendungsvorrang des Unionsrecht gegenüber nationalem Recht hätte die Finanzverwaltung die Bestimmung des § 38 EStG so anwenden müssen, dass - entgegen dem Gesetzeswortlaut, wonach es genügt, "wenn die Erfindung in Österreich patentrechtlich geschützt ist." - ein Schutz des Patents in einem Mitgliedstaat der Union jedenfalls ausreichend ist. Folglich hätte die Finanzverwaltung - selbst bei Annahme der Verwertung in Österreich - den Patentschutz in Deutschland und Italien als jedenfalls ausreichend ansehen müssen und die Lizenzgebühren, welche für den Zeitraum bis 30.09.2009 angefallen sind, in die Begünstigungsregelung des § 38 EStG 1988 einbeziehen müssen.*

Folglich sind sämtliche Einkünfte aus Lizenzgebühren des Jahres 2008, welche Herrn Bf im Jahr 2009, und die Lizenzgebühren des Jahres 2009, welche im Jahr 2010 zu $\frac{3}{4}$ (Aliquotierung bis zum 30.09.2009) zugeflossen sind, gem. § 38 EStG mit dem halben Durchschnittssteuersatz zu besteuern.

Daraus ergeben sich im Vergleich zu den am 29.05.2015 ergangenen Einkommensteuerbescheiden 2009 und 2010 folgende Einkünfte, welche der Begünstigung des § 38 EStG zugänglich sind:

**Besteuerung gem. § 38
Unionskonform**

	2009	2010
Einkünfte aus V+V gem. § 38	171.444,00	111.928,50

*Aufgrund des Anwendungsvorranges des primären Gemeinschaftsrechts gegenüber dem nationalen Recht ersuchen wir das Gericht, es möge die Regelung des § 38 EStG auf die Vereinbarkeit mit dem Gemeinschaftsrecht prüfen und im Falle eines *acte clair* die Bestimmung des § 38 EStG EU-rechtskonform anwenden bzw. der Verwaltungsgerichtshof*

möge im Zweifelsfalle einen Antrag zur Vorabentscheidung gem. Art. 267 AEUV und § 38b VwGG zur Auslegung und Gültigkeit an den Gerichtshof der Europäischen Union stellen."

Diesen unionsrechtlichen Bedenken des Bf. ist die Abgabenbehörde mit Schriftsatz vom 2. Mai 2019 entgegengetreten und stützt sich dabei im Wesentlichen darauf, dass es sich bei der Bestimmung des § 38 EStG 1988 um eine Steuerbegünstigung handle, deren Anwendungsbereich eng auszulegen sei, und die Mitgliedstaaten im Bereich der Ertragssteuern einen größeren Handlungsspielraum für nationale Regelungen hätten. Zudem gab sie zu bedenken, dass auf der Grundlage des Art. 18 B-VG (Legalitätsprinzip) die ganze staatliche Verwaltung auf Basis der (sich in Kraft befindlichen) Gesetze zu erfolgen habe.

Dazu ist Folgendes zu sagen:

Grundsätzlich verfügen die Mitgliedstaaten über die ausschließliche Kompetenz zur

Regelung direkter Steuern (direkte Steuern umfassen die Einkommensteuer und die Vermögensbesteuerung von natürlichen Personen und Unternehmen). Während für indirekte Steuern (indirekte Steuern sind Steuern, die weder auf das Einkommen noch auf das Vermögen erhoben werden; zu ihnen zählen die Mehrwertsteuer, Verbrauchsteuern, Einfuhrzölle, Steuern auf Energie und andere umweltbezogene Steuern) das spezielle steuerrechtliche Diskriminierungsverbot des Art. 110 AEUV, wonach ausländische Waren nicht höher als gleichartige inländische besteuert werden dürfen, gilt, gibt es für die direkten Steuern keine speziellen Vorschriften. Die Einkommensteuer als solche fällt nicht unmittelbar unter die Bestimmungen der Europäischen Union. Art. 110 AEUV ist folgedessen im konkreten Fall nicht anwendbar.

Allerdings verbieten die Grundfreiheiten für alle Fälle mit grenzüberschreitendem Bezug mitgliedstaatliche Regelungen, die den freien Verkehr von Waren, Personen, Dienstleistungen und Kapital aufgrund der Staatsangehörigkeit bzw. des Unternehmenssitzes unmittelbar oder mittelbar diskriminieren oder auf sonstige Weise in ihrer Ausübung beschränken.

Den Mitgliedstaaten ist damit auf Grundlage ihrer Steuerhoheit die Erhebung von Steuern, die sich als Teil eines allgemeinen inländischen Abgabensystems darstellen, an objektive, nicht diskriminierende Kriterien anknüpfen und sich auch nicht unterschiedlich auf innerstaatliche und grenzüberschreitende Tätigkeiten auswirken, jedenfalls unionsrechtlich erlaubt.

Abgesehen davon, dass § 38 EStG 1988 eine Schlechterstellung grenzüberschreitender Betätigungen bzw. eines zu beurteilenden Sachverhaltes mit Gemeinschaftsbezug gegenüber einem reinen Inlandssachverhalt, die aus Differenzierungen anhand der ausländischen Staatsangehörigkeit oder Ansässigkeit bzw. des ausländischen Investitions- oder Tätigkeitsortes resultiert, nicht enthält, sich sohin nicht unterschiedlich auf innerstaatliche

und grenzüberschreitende Tätigkeiten auswirkt (keine benachteiligende Behandlung des grenzüberschreitenden Wirtschaftsverkehrs gegenüber dem vergleichbaren innerstaatlichen Vorgangs), begründet die strittige Bestimmung nach Ansicht des erkennenden Richters auch sonst keine - über das allgemeine Diskriminierungsverbot hinausgehende - Beschränkung von durch den Vertrag garantierten Freiheiten, weil durch die strittige in § 38 Abs. 2 Satz 2 EStG 1988 normierte Bedingung, dass der Patentschutz an dem Ort der Verwertung oder in Österreich bestehen muss, auch der Marktzugang keineswegs erschwert oder weniger attraktiv gemacht wird.

Gerade vor dem Hintergrund, dass durch die Steuerbegünstigung des halben Durchschnittssteuersatzes gemäß § 38 EStG 1988 dem in Österreich unbeschränkt einkommensteuerpflichtigen Erfinder (EU/EWR-Bürger können sich unter bestimmten Voraussetzungen gemäß § 1 Abs. 4 EStG 1988 als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig behandeln lassen) die Mittel für die Weiterführung seiner Erfindertätigkeit belassen werden sollen - setzt § 38 EStG 1988 auch nicht voraus, dass

es darauf ankäme, ob der wirtschaftliche Erfolg unmittelbar der Volkswirtschaft eines bestimmten Staates zu dienen bestimmt ist oder ob eine Verwertung in einer inländischen Betriebsstätte erfolgt. In § 38 Abs. 2 EStG 1988 hat der Gesetzgeber damit klargestellt, dass die in Rede stehende Begünstigung gerade auch dann zum Zuge kommt, wenn eine Erfindung im Ausland verwertet wird und diese Erfindung entweder im betreffenden Staat oder in Österreich patentrechtlich geschützt ist. In diesem Zusammenhang ist auch zu berücksichtigen, dass der Patentberechtigte frei wählen kann, in welchen Ländern Patente geschaffen werden (zentrale Kriterien bei der Länderwahl sind dabei jedenfalls die Produktionsstandorte und die Märkte des Unternehmers wie auch des Wettbewerbers). Gleich einem inländischen genügt zur Erlangung der Steuerbegünstigung auch bei einem grenzüberschreitenden Sachverhalt die Patentierung am Ort der Verwertung bzw. in Österreich.

Nach Ansicht des erkennenden Richters bestehen keine Zweifel an der Unionskonformität der in Rede stehenden Bestimmung und sieht sich das Bundesfinanzgericht daher auch nicht veranlasst (§ 290 BAO), den Gerichtshof der Europäischen Union diesbezüglich mit einem Vorabentscheidungsverfahren im Sinne des Art. 267 AEUV zu befassen.

Zulässigkeit der Revision:

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichts 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 uneinheitlich beantwortet wird.

Im vorliegenden Fall war über die Beschwerden im fortgesetzten Verfahren nach Aufhebung des Vorerkenntnisses durch den Verwaltungsgerichtshof zu entscheiden und damit die vom Verwaltungsgerichtshof vorgegebene Rechtslage herzustellen. Im Hinblick auf die im fortgesetzten Verfahren zu lösende Rechtsfrage nach der unionsrechtlichen Vereinbarkeit der in § 38 Abs. 2 Satz 2 EStG 1988 normierten Bedingung, wonach der Patentschutz an dem Ort der Verwertung oder in Österreich bestehen muss, besteht keine höchstgerichtliche Rechtsprechung und lag sohin eine Rechtsfrage vor, welcher grundsätzliche Bedeutung zukam. Gegen diese Entscheidung ist daher eine (ordentliche) Revision zulässig.

Gesamthaft war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 20. Mai 2019