

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Susanne Feichtenschlager in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch LeitnerLeitner GmbH Wirtschaftsprüfer u. Steuerberater, Ottensheimer Straße 32, 4040 Linz, über die Beschwerde vom 26. November 2020 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 14. Oktober 2020 betreffend Einkommensteuer 2016 bis 2018, Steuernummer ***BF1StNr1***, u Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

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

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit den Bescheiden vom 14. Oktober 2020 wurde die Einkommensteuer 2016 bis 2018 veranlagt. In einer zusätzlichen Begründung wurde ausgeführt, dass gemäß § 38 Abs. 1 EStG Einkünfte aus der Verwertung patentrechtlich geschützter Erfindungen durch andere Personen mit dem halben Durchschnittssteuersatz zu besteuern seien. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes seien Einkünfte aus der Verwertung von Urheberrechten jedoch nur jene, die unmittelbar als Entgelt für die Verwertung urheberrechtlich geschützter Leistungen anfallen würden. Dies treffe nicht zu, wenn der Urheber ein Entgelt erhalten würde, welches in erster Linie nicht dazu bestimmt sei, eine urheberrechtlich geschützte Leistung zu entlohnen.

Aus Punkt V. des vorgelegten Dienstvertrages gehe hervor, dass ab dem Geschäftsjahr 1995/96 neben den festen Monatsbezügen eine Erfolgsprämie in Höhe von 2 % bzw. in weiterer Höhe von 3 % zustehen würde. Weiters sei in Punkt X. des Dienstvertrages geregelt, dass im Falle der Überlassung von Dienstervfindungen an die Gesellschaft zusätzlich zum Gehalt eine angemessene besondere Vergütung gebühre.

Mit Wirkung zum 1.12.1999 sei der Beschwerdeführer zum kollektivvertretungsbefugten Geschäftsführer der Firma ***DienstgeberX***, bestellt worden. In Punkt VII. der Vereinbarung vom 16. 12.1999 werde festgehalten, dass ab 1.12.1999, also mit der Bestellung zum Geschäftsführer, der Prämienanspruch 7 % betrage. In Punkt XIV. dieser Vereinbarung werde festgehalten, dass für allfällige Dienstervfindungen gebührende Vergütungen durch die mit 1.12.1999 geltenden Erfolgsprämienenerhöhung abgegolten seien.

Da die Erhöhung der Erfolgsprämie im Zusammenhang mit der Bestellung zum kollektivvertretungsbefugten Geschäftsführer zu sehen sei und ein gesondertes Entgelt zur Abgeltung für die Verwertung der Dienstervfindung nicht vereinbart worden sei, seien die Anträge auf Besteuerung mit dem halben Durchschnittssteuersatz für einen Teil der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit abzuweisen.

Mit Schriftsatz vom 26. November 2020 wurde nach gewährter Rechtsmittelfristverlängerung gegen die Einkommensteuerbescheide 2016 bis 2018 wegen Nichtanerkennung der Halbsatzbegünstigung das Rechtmittel der Beschwerde eingebracht. Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass der Beschwerdeführer in seiner Funktion als Dienstnehmer Erfindungen getätigt habe, die patentrechtlich geschützt seien. Diese würde von der ***Dienstgeber*** GmbH & CoKG verwertet. Gesetzlich bestehe ein Anspruch auf Dienstervfindungsvergütung gemäß § 8 Abs. 1 PatG, da die Voraussetzungen gemäß § 7 Abs. 1 und Abs. 3 PatG erfüllt seien. Dieses dem Dienstnehmer zustehende Recht könne gemäß § 17 PatG durch Vereinbarung weder aufgehoben noch beschränkt werden.

Dem bestehenden gesetzlichen Anspruch auf Dienstervfindungsvergütung sei durch eine ausdrückliche Regelung (Punkt XIV Abs. 2) vom 16.12.1999 Rechnung getragen worden. Der zu § 38 EStG geforderte Kausalzusammenhang zwischen der patentrechtlich geschützten Erfindung und dem Entgelt liege eindeutig vor.

Der in der Bescheidbegründung zitierte Rechtssatz des VwGH beruhe auf Rechtsprechungen, denen kein vergleichbarer Sachverhalt zu Grunde liegen würde. Diese Entscheidungen hätten stets die damals noch und jetzt nicht mehr im EStG verankerte Verwertung von selbstgeschaffenen literarischen oder künstlerischen Urheberrechten zum Inhalt. Zudem würden die Judikate allesamt in erster Linie in Rechnung gestellte Honorare für Gutachten, Vortragstätigkeiten und Beratungsleistungen ohne Hinweis auf Verwertung von Urheberrechten und ohne vertragliche Vereinbarung betreffen, welche laut VwGH aber dann entbehrlich seien, wenn der Sachverhalt keinen Zweifel an der Verwertung iSd UrhG ließe. Aufgrund der Dienstnehmerstellung des Beschwerdeführers und der dienstvertraglichen Regelung, die eine eindeutige inhaltliche Zuordnung der Vergütung als Dienstervfindung

ermöglichen würde, seien die in den Judikaten adressierten Fälle mit dem vorliegenden Fall nicht vergleichbar. Hinzu komme, dass es sich im Fall des Beschwerdeführers um eine Verwertung patentrechtlich geschützter Erfindung handle, die auch ohne vertragliche Vereinbarung bereits einen gesetzlichen Anspruch auf Dienstfindungsvergütung begründen würde, und nicht um selbstgeschaffene literarische oder künstlerische Urheberrechte, wo ein vergleichbar eindeutiger gesetzlicher Anspruch nicht gegeben sei.

Hinsichtlich des zufälligen zeitlichen Zusammenhanges zwischen Bestellung zum kollektivvertretungsbefugten Geschäftsführer und der Regelung der Dienstnehmervergütung im Zuge der Neufassung des Dienstvertrages vom 16.12.1999 sei Folgendes festzuhalten:

- Die Bestellung zum Geschäftsführer ab 1.12.1999 sei aufgrund der Pensionierung des vorherigen Geschäftsführers erfolgt.
- Bereits zuvor hätte der Beschwerdeführer eine maßgebliche Stellung im Unternehmen gehabt, seit 1.2.1996 sei er Prokurist der ***Dienstgeber*** GmbH & CoKG gewesen, weshalb sich sein Tätigkeits- und Verantwortungsbereich durch die Bestellung zum kollektivvertretungsbefugten Geschäftsführer nur unwesentlich geändert habe.
- Bereits im Prokuristen-Dienstvertrag aus 1995 sei eine Erfolgsprämienvereinbarung und ein Passus betreffend Dienstfindungen enthalten gewesen, worin klargestellt worden sei, dass etwaige Dienstfindungen dem Unternehmen gehören würden und eine angemessene besondere Vergütung zusätzlich zum Gehalt gebühre, die Einräumung von derartigen Nutzungsrechten jedoch der Zustimmung der Gesellschafterversammlung bedürfen würde.
- Bei Errichtung dieses Dienstvertrages im Jahr 1995 seien noch keine derartigen Dienstfindungen vorgelegen, weshalb es auch noch keiner diesbezüglichen besonderen Vergütung bedurft hätte.
- Eine Patentanmeldung sei mit 13.3.1998 eingebracht worden. Die Anmeldung sei mit 15.9.1999 veröffentlicht und am 7.10.1999 der Prüfungsantrag gestellt worden. Am 15.10.1999 habe es noch Änderungen durch den Anmelder gegeben und die Patentschrift sei schließlich am 19.5.2004 erteilt worden. Die Thematik des gesetzlichen Anspruchs auf eine Dienstfindungsvergütung sei aufgrund des laufenden Patent-Anmeldeverfahrens und der zunehmenden Verwertung durch das Unternehmen im Jahr 1999 virulent geworden. Eine angemessene Abgeltungsregelung müsste gefunden werden.
- Deshalb sei es im Zuge der Geschäftsführerbestellung Ende 1999 und aufgrund des Auslaufens der vorausgehenden Prämienregelung zu einer Neufassung des Dienstvertrages mit einer maßgeblichen Prämienerrhöhung zur Gewährleistung einer angemessenen Abdeckung dieses gesetzlichen Anspruches gekommen.

Zudem sei festzuhalten, dass die für die Halbsatzbesteuerung angesetzten angemessenen Dienstfindungsvergütungen abhängig von den relevanten Verwertungen in den Jahren schwankend und jedenfalls nur einen Bruchteil der gesamten Erfolgsprämie bzw. der Prämienerrhöhung ausmachen würden, wie aus den Erläuterungen zur Steuererklärung zu entnehmen sei.

Die in der Bescheidbegründung angeführte Behauptung, dass die Prämienerrhöhung

ausschließlich im Zusammenhang mit der Bestellung zum kollektivvertretungsbefugten Geschäftsführer zu sehen sei, sei somit unbegründet. Aufgrund der im Dienstvertrag explizit geregelten Abgeltung der Diensterfindung durch die erhöhte Prämie liege ein direktes und eindeutig kausales Entgelt zur Entlohnung der Verwertung patentrechtlich geschützter Erfindungen vor.

Dem Schriftsatz angeschlossen wurden die Dienstverträge 1995 und 1999 des Beschwerdeführers.

Mit den Beschwerdeverentscheidungen vom 19. Mai 2021 wurde die Beschwerde betreffend Einkommensteuer 2016 bis 2018 als unbegründet abgewiesen. Mangels Vorliegens der Voraussetzungen für die Anwendung/Berücksichtigung des Hälftesteuersatzes gemäß §§ 37 iVm 38 EStG 1988 könnte der Beschwerde nicht stattgegeben werden und werde in diesem Zusammenhang auf die Begründung des am 14.10.2020 ergangenen Einkommensteuerbescheides verwiesen.

Mit Schreiben vom 6. Juni 2021 wurde der Antrag auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das Bundesfinanzgericht eingebracht. Die Beschwerde richte sich gegen die Nichtanerkennung der Besteuerung von Einkünften aus der Verwertung patentrechtlich geschützter Erfindungen durch andere Personen mit dem halben Durchschnittssteuersatz für die Jahre 2016 bis 2018. Eine detaillierte Begründung für die Anerkennung der Besteuerung der bezeichneten Einkünfte mit dem halben Durchschnittssteuersatz sei bereits in der Bescheidbeschwerde sowie im Begleitschreiben zu den Arbeitnehmerveranlagungen 2016 bis 2018 dargelegt worden.

Entgegen dem Beschwerdebegehren sei die Anwendung des Hälftesteuersatzes für Diensterfindungsvergütungen in der Beschwerdeverentscheidung nicht anerkannt worden. Auf die in den Begleitschreiben zu den Arbeitnehmerveranlagungen 2016 bis 2018 sowie in der Bescheidbeschwerde im Detail dargelegten Begründung sei nicht eingegangen worden. Weiters werde der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung gemäß § 274 Abs. 1 Z 1 BAO gestellt.

Mit Vorlagebericht vom 8. November 2021 wurde die Beschwerdesache dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung mit folgender Stellungnahme vorgelegt: *„Mit Wirkung zum 01. Dezember 1999 wurde der Beschwerdeführer zum kollektivvertretungsbefugten Geschäftsführer der Firma ***DienstgeberX***gesellschaft m.b.H. bestellt. In Punkt VII. der Vereinbarung vom 16. Dezember 1999 wird festgehalten, dass ab 1. Dezember 1999 der Prämienanspruch von 7% besteht. In dieser Vereinbarung wird ebenso unter Punkt XIV. festgehalten, dass allfällige Diensterfindungen mit der ab 1. Dezember 1999 geltenden Erfolgsprämie abgegolten sind. Die in dieser Vereinbarung enthaltene Erfolgsprämie ist vom Ergebnis der Gesellschaft abhängig. Jedoch ist für die Höhe der Erfolgsprämie unerheblich, ob und in welcher Höhe Umsätze auf Diensterfindungen des Beschwerdeführers zurückzuführen sind. Auch wird laut dieser Vereinbarung kein Wert zur Abgeltung für die Diensterfindung*

*errechnet. Es ist nicht zutreffend, wie vom Beschwerdeführer behauptet, dass die gesamte Erfolgsprämie einzig der Abgeltung der Diensterfindungsprämie dient, sondern diese deckt im Sinn einer All-in Vergütung auch weitere Aspekte des Dienstverhältnisses ab. Der seit dem Jahre 1999 gültige Dienstvertrag wurde aufgrund der Erweiterung der Aufgaben des Beschwerdeführers geschlossen. Der Beschwerdeführer war bis zum Abschluss der Vereinbarung am 16. Dezember 1999 als Prokurist bei ***Dienstgeber*** Gesellschaft m.b.H. & Co. KG. tätig und damit wurde er zum kollektivvertretungsbefugten Geschäftsführer der ***DienstgeberX***gesellschaft m.b.H. bestellt. Die Erhöhung der Erfolgsprämie diene der Abgeltung des erhöhten Arbeitsaufwandes sowie des Risikos, das mit einer derartigen Bestellung zum Geschäftsführer einhergeht. Laut Judikatur findet die Begünstigung des § 37 Abs. 1 EStG 1988 iVm § 38 EStG 1988 nur Anwendung, wenn eine angemessene besondere Vergütung iSd § 8 Abs. 1 PatG 1970 gezahlt wird. Eine solche darf nicht bereits mit einem erhöhten Gehalt pauschal abgegolten werden, sondern muss für die jeweilige Patentverwertung gewährt werden (vgl. BFG vom 1.03.2018, RV/5101676/2017). Eine umsatzabhängige Vergütung, unabhängig davon, ob im jeweiligen Zeitraum es überhaupt zu einer Überlassung einer Diensterfindung kommt oder nicht, ist keine besondere Vergütung im oben genannten Sinne (vgl. BFG vom 14.04.2021, RV/5100579/2019). Da mangels besonderer Vergütung die Begünstigung des § 37 Abs. 1 iVm § 38 EStG 1988 nicht zur Anwendung kommen kann, beantragt das Finanzamt die Beschwerde abzuweisen.“*

In Folge einer telefonischen Urgenz seitens der RichterIn wurden mit Email vom 6. März 2022 von der beschwerdeführenden Partei der 4. Nachtrag vom 27. Juli 2012 zum Geschäftsführervertrag laut Vereinbarung vom 16. Dezember 1999 sowie eine Aufstellung der erhaltenen Prämien für die Jahre 2016 bis 2018 vorgelegt.

Diese Unterlagen wurden am 7. März 2022 zur Wahrung des Parteigehörs an das Finanzamt weitergeleitet.

Im Rahmen der mündlichen Verhandlung am 9. März 2022 wurde seitens der beschwerdeführenden Partei ergänzend Folgendes vorgebracht: Die steuerliche Vertreterin sei der Ansicht, dass die Formulierung nicht klarer sein könnte. Der Beschwerdeführer sei schon Prokurist und stellvertretender Geschäftsführer gewesen, als er zum Geschäftsführer bestellt worden sei. Gleichzeitig habe sich das Thema Diensterfindungsvergütung gestellt, die durch die Erhöhung der Prämie abgegolten werden sollte. Diese patentrechtliche Vergütung sei im Vertrag vom 16.12.1999 aufgenommen worden. Die Erfolgsprämie werde immer für einen Zeitraum von fünf Jahren abgeschlossen, sie werde nicht automatisch verlängert. Eine ausdrückliche Trennung zwischen Diensterfindungsprämie und Erfolgsprämie sei damals nicht notwendig gewesen, weil beide Teile steuerlich gleich zu behandeln gewesen wären. Nunmehr sei zu trennen, was der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer für eine Diensterfindung vergüten würde und was davon steuerlich begünstigt sei. Im Gegensatz dazu sei im Zuge der Bestellung zum Prokuristen im Punkt 10 der Vereinbarung festgehalten worden, dass für den Fall der Überlassung einer Diensterfindung eine zusätzliche Vergütung zustehen würde.

Aus dem Sachverhalt würde sich ergeben, dass es im Zeitpunkt der Vereinbarung bereits eine konkrete Dienstfindung gegeben hätte, auf die sich die Regelung in der Vereinbarung beziehen würde. Soweit es der steuerlichen Vertretung erinnerlich sei, seien die Geschäftsführerbezüge des Beschwerdeführers zwischen 400.000,00 und 1.000.000,00 € gelegen – jedenfalls für ein mittelständisches Unternehmen außergewöhnlich hoch. Damit wäre evident, dass darin auch die Dienstfindervergütungen inkludiert seien.

Die steuerliche Vertretung wies schließlich auf Punkt II der vorgelegten Ergänzung vom 27. Juli 2012 hin, wonach erfolgsunabhängig im Höchstmaß der steuerlichen Begünstigung eine Dienstfindungsvergütung zustehe. Im Unternehmen habe es intern niemals Diskussionen gegeben, ob die Dienstfindungen ausreichend hoch abgegolten würden, weil die Erfolgsprämie insgesamt stets hoch genug gewesen sei.

Die steuerliche Vertreterin des Beschwerdeführers beantragte die Stattgabe der Beschwerde und Berücksichtigung des Hälftesteuersatzes für die Dienstfindungsvergütungen.

Seitens der Amtspartei wurde im Rahmen der mündlichen Verhandlung erneut darauf hingewiesen, dass es eine besondere Vergütung für eine Dienstfindungsprämie sein müsse, um steuerlich begünstigt zu sein. Die Erfolgsprämie, welche die Dienstfindungsvergütung inkludiere, richte sich nach der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit.

Es werde die Abweisung der gegenständlichen Beschwerde beantragt.

Mit Erkenntnis vom 13. März 2022 wies das Bundesfinanzgericht die Beschwerde vom 26. November 2020 gegen die Bescheide vom 14. Oktober 2020 als unbegründet ab (BFG vom 13.03.2022, RV/5100949/2021). Begründend wurde im Wesentlichen darauf hingewiesen, dass zwar vom Beschwerdeführer unbestrittenermaßen eine Dienstfindung im Sinne des Patentgesetzes gemacht worden sei, ihm dafür vom Dienstgeber jedoch keine angemessene besondere Vergütung iSd § 8 PatG 1970 zugestanden sei. Ihm stehe eine Erfolgsprämie von sieben Prozent zu, die im Falle einer Dienstvergütung um deren Betrag vermindert werde.

Dieses Erkenntnis wurde vom Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 11. Oktober 2023, Ra 2022/15/0044, wegen Rechtswidrigkeit seines Inhalts aufgehoben. Entscheidend für die Anwendbarkeit des § 38 EStG 1988 sei, ob bzw. inwieweit in den Einkünften des Beschwerdeführers „Einkünfte aus der Verwertung patentrechtlich geschützter Erfindungen enthalten“ seien.

Dem Bundesfinanzgericht wurde der Auftrag erteilt ergänzend zu ermitteln, ob die vom Dienstgeber vorgenommene Aufteilung, inwieweit die Erfolgsprämie im jeweiligen Veranlagungsjahr der Dienstfindung vor dem Hintergrund des § 8 PatG 1970 zuzurechnen ist, zutreffend sei.

Weiters seien ergänzende Feststellungen zur Art der Anstellung des Beschwerdeführers und der Dienstfindung zu treffen, um beurteilen zu können, ob gegenständlich tatsächlich eine besondere Vergütung gemäß § 8 Abs. 1 PatG gebührt oder ob die Vergütung allenfalls durch die Art der Anstellung gemäß § 8 Abs. 2 PatG bereits als abgegolten gelte.

Des weiteren seien Feststellungen zu treffen, ob und inwieweit die Dienstfindungsprämie gemäß § 37 Abs. 7 EStG 1988 mit dem festen Steuersatz des § 67 EStG 1988 versteuert wurde.

Mit Schreiben vom 29. November 2023 ersuchte das Bundesfinanzgericht den Beschwerdeführer um folgende Ergänzungen:

- „1) Aus dem gesamten Verfahren und insbesondere den vorgelegten Verträgen geht zwar auch nicht ansatzweise hervor, dass Sie „ausdrücklich zur Erfindertätigkeit im Unternehmen des Dienstgebers angestellt und auch tatsächlich damit vorwiegend beschäftigt“ gewesen wären und die „Ihnen obliegende Erfindertätigkeit zu der Erfindung geführt“ hätte (§ 8 Abs. 2 PatG) und damit keine besondere Vergütung iSd § 8 Abs. 1 PatG zustünde. Dennoch verlangt der VwGH ausdrücklich eine Feststellung, dass kein Fall des § 8 Abs. 2 PatG vorliegt. Das Bundesfinanzgericht ersucht daher um nähere Beschreibung Ihrer beruflichen Tätigkeit im Unternehmen des Arbeitgebers (Maschinenbauer etc.), um ausschließen zu können, dass Sie als „Erfinder“ angestellt waren bzw. sind.*
- 2) Im gegenständlichen Verfahren wurde in der Eingabe vom 27.8.2020 in der Anlage C die Berechnung näher dargestellt, wie aus den auf die Erfindung entfallenden Umsätzen der den beiden Dienstnehmern zuzurechnende Erfindungswert ermittelt wurde. Der VwGH hat diese Berechnung zwar in seinen Entscheidungsgründen detailliert wiedergegeben, aber keine Beurteilung zur Richtigkeit derselben getroffen, sondern diese dem BFG aufgetragen, obwohl sich die ermittelten Beträge ohnehin im Rahmen der Dienstfindungsvergütungen der Vorjahre (2011 bis 2015) bewegen und daher seitens des BFG keine Bedenken gegen die Richtigkeit der Berechnung bestehen. Dennoch wird um Mitteilung ersucht, auf welche Quelle sich diese Berechnung stützt. Was bedeuten die Abkürzungen „dRL“ und „lt Collin“?*
- 3) Damit es zu keiner steuerlichen Doppelbegünstigung kommt, sind lt. VwGH Feststellungen zu treffen, ob und inwieweit die Dienstfindungsprämien gemäß § 37 Abs. 7 EStG 1988 mit dem festen Steuersatz des § 67 EStG 1988 versteuert wurden. Im Abgabensinformationssystem sind die vom Arbeitgeber ermittelten Lohnzettel für die Jahre 2016 bis 2018 enthalten. Die darin ausgewiesenen Bruttobezüge (Kz 210) lassen im Verhältnis zu den Bezügen gemäß § 67 Abs. 1 und 2 (Kz 220) nicht mit ausreichender Sicherheit den Schluss zu, dass die letztgenannten Bezüge nur den 13. und 14. Bezug, aber nicht auch (allenfalls einen Teil) der Erfolgsprämien enthalten. Um entsprechende Glaubhaftmachung, dass im Rahmen der laufenden Lohnverrechnung die Erfolgsprämien, die auch die Dienstfindungsvergütungen enthalten haben, mit dem vollen Tarif versteuert wurden, wird ersucht.“*

Mit Schreiben vom 22.12.2023 wurde seitens der beschwerdeführenden Partei bekanntgegeben, dass der Beschwerdeführer zu keinem Zeitpunkt zur Erfindertätigkeit angestellt bzw. verpflichtet gewesen sei. Er habe auch tatsächlich im Rahmen seines Dienstvertrages andere Aufgaben zu erledigen gehabt, die mit der Erfindertätigkeit nicht zusammenhängen würden. Dies ginge aus den bereits vorgelegten Dienstverträgen hervor. Im beschwerdegegenständlichen Zeitraum (seit 1999) sei der Beschwerdeführer als Geschäftsführer mit Fokus auf Mechanikplanung und –technik, Fertigung und Personal (siehe

beiliegende Geschäftsordnung vom 16.12.1999 und Zeugnis vom 22.07.2021) angestellt gewesen.

Die Berechnung der Dienstfindungsvergütungen würde auf den Ausführungen von Herrn Dr. Hans Collin (Spezialist in den Fachbereichen Elektrotechnik, Maschinenbau und Dienstfindungsrecht) in seinem Beitrag „Zur Berechnung der Vergütung von Dienstfindungen“, RdW 1985, 46, (= Abkürzung „lt Collin“) beruhen. Die Abkürzung „dRL“ stehe für deutsche Richtlinien für die Vergütung von Arbeitnehmererfindungen im privaten Dienst, auf die Dr. Collin in seinem Beitrag verweisen würde.

Die jeweiligen begünstigten Jahressechstel würden zur Gänze auf andere sonstige Bezüge fallen, sodass die Dienstfindungsvergütungen zur Gänze der Besteuerung mit dem Halftesteuersatz nach § 38 EStG zugänglich seien:

Jahr	Jahressechstel (siehe KZ 220 des jeweiligen Lohnzettels)	Betrag der anderen sonstigen Bezüge (Erfolgsprämie gesamt abzüglich der Dienstfindungsvergütung)
2016	76.668,04	361.824,65 (453.073,62 – 91.248,97)
2017	83.188,91	385.301,00 (497.301,00 – 112.435,33)
2018	109.340,33	671.917,69 (687.009,29 – 6.091,60)

Die Ergebnisse des im fortgesetzten Verfahren durchgeführten Ermittlungsverfahrens wurden dem Finanzamt mit Schreiben vom 27.12.2023 zur Stellungnahme und Wahrung des Parteienghört übermitteln.

Mit Schreiben vom 24.01.2024 führte das Finanzamt dazu aus, dass das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes klar stelle, dass dem Grunde nach Einkünfte aus der Verwertung patentrechtlich geschützter Erfindungen - und somit ein Kausalzusammenhang zwischen Erfindung und Vermögenzuwachs - vorliegen können, obwohl die Dienstfindungsprämie als mit einer pauschalen Erfolgsprämie abgegolten vereinbart würde. Die Berechnung der halbsatzfähigen Einkünfte, die Art der Anstellung des Beschwerdeführers, und die Frage, inwieweit die Dienstfindungsprämie mit dem festen Steuersatz des § 67 EStG 1988 besteuert wurden, seien nicht der Grund für die Abweichung der angefochtenen Bescheide von den eingereichten Steuererklärungen gewesen. Aufgrund der Aktenlage bestehe auch kein Grund, die diesbezüglichen Angaben des Beschwerdeführers anzuzweifeln.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Herr ***Bf1***, der Beschwerdeführer, ist seit 10.01.1983 bei der Firma ***Dienstgeber*** GmbH & CoKG angestellt und bezieht Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit. Seit 1.10.1999 fungiert er als kollektivvertretungsbefugter Geschäftsführer mit Fokus auf Mechanikplanung und –technik, Fertigung und Personal.

In seiner Funktion als Dienstnehmer hat er eine patentrechtlich geschützte Erfindung getätigt, die von seinem Dienstgeber im beschwerdegegenständlichen Zeitraum verwertet wurde. Die diesbezügliche Patentanmeldung wurde am 13.3.1998 eingebracht. Am 19.5.2004 wurde die Patentschrift erteilt. Der Patentschutz endete im März 2018.

Die Erfindung des Beschwerdeführers bezieht sich auf ein Kranhubwerk. Ursprünglich wurde zur Vermeidung des Pendelns der Last beim Hebevorgang ein ein Lastorgan tragender Rahmen durch zumindest drei nach oben auseinander laufende Seilstränge zur Durchführung einer Hubbewegung verwendet, wobei die Seilstränge über Umlenkrollen einer gemeinsam betriebenen Seilhaspel zugeführt werden oder jedem Seilstrang eine angetriebene Haspel zugeordnet ist. Dies ist mit hohem mechanischen Aufwand verbunden.

Aufgabe war es nun, ein Hubwerk zu schaffen, das eine verhältnismäßig aufwandsarme und doch funktionierende Laststabilisierung gegen Pendelbewegungen mit sich bringt. Diese Aufgabe wurde insofern gelöst, als sich die erforderlichen Seilablaufeinrichtungen bzw. Seiltriebeinrichtungen ohne Schwierigkeiten auf einer Laufkatze oder dgl. unterbringen lassen. Diese Laststabilisierung gewährleistet bis zu einer maximalen Beschleunigung die unmittelbare Folgebewegung der Last in Abhängigkeit von der Kran-Fahrbewegung. Dieser Beschleunigungsgrenzwert lässt sich aus den Hubwerksdaten ermitteln, sodass bei der Auslegung des Hubwerkes auf die jeweiligen Erfordernisse Rücksicht genommen werden kann. Die detaillierte Beschreibung kann der Europäischen Patentschrift EP 0 941 595 B1 entnommen werden.

Der Beschwerdeführer hat in den beschwerdegegenständlichen Jahren von seinem Dienstgeber folgende Vergütungen erhalten, für die er den halben Durchschnittssteuersatz beantragt:

	Prämie gesamt in Euro	davon Diensterfindungsvergütung in Euro
2016	453.073,62	91.248,97 €
2017	497.736,33	112.435,33 €
2018	678.009,29	6.091,60 €

Die begünstigten Jahressechstel entfallen zur Gänze auf andere sonstige Bezüge (auf jenen Teil der Erfolgsprämie, der für die Geschäftsführertätigkeit bezahlt wurde), sodass die Dienstfindungsvergütungen grundsätzlich zur Gänze der Besteuerung mit dem Halftesteuersatz nach § 38 EStG zugänglich sind.

Den Dienstfindungsvergütungen liegt folgende Berechnung zugrunde:

Jahr	auf die Erfindung entfallender Umsatz 100 %	Erfindungswert nach Lizenz-analogie 12 %	Reduktor/Anteilsfaktor (dem DN zuzurechnen) 36 %	je Dienstnehmer
2016	4,209.871,67	505.184,60	182.497,94	91.248,97
2017	5,187.328,01	622.479,36	224.870,67	112.435,33
2018	281.042,50	33.725,10	12.183,19	6.091,60

Mit Vereinbarung vom 16.12.1999, abgeschlossen zwischen dem Beschwerdeführer und seinem Dienstgeber unter Beitritt der Firma ***DienstgeberX***GmbH, wurde festgehalten, dass der Beschwerdeführer mit Wirkung vom 1.12.1999 zum kollektivvertretungsbefugten Geschäftsführer der Firma ***DienstgeberX***GmbH, bestellt wurde. Für seine gesamte Tätigkeit als Geschäftsführer und als Dienstnehmer der Gesellschaft erhält der Beschwerdeführer einen fixen Monatsbezug von brutto 53.164,00 ATS 14x jährlich. Zu diesem Zeitpunkt gab es bereits eine konkrete Dienstfindung des Beschwerdeführers. In Zusammenhang mit einer Erfolgsprämie wurde unter Punkt VII. der Vereinbarung Folgendes festgehalten:

„(1) Neben den festen Monatsbezügen gemäß Punkt VI dieses Vertrages steht Herrn Ing.

****Bf1*** eine Erfolgsprämie nach den Grundsätzen der folgenden Absätze zu:*

*(2) Ab Vertragsbeginn, also ab dem 1.12.1999, erhält Herr Ing. ***Bf1*** eine Erfolgsprämie in Höhe von 7 % (sieben Prozent), wobei diese Erfolgsprämie für die Dauer von 38 Monaten zugesagt wird.*

Die Erfolgsprämie erlischt demnach am Ende des Geschäftsjahres 2002/2003, ohne dass es einer Kündigung bedarf, sofern nicht beide Vertragsteile sechs Monate vor Ablauf des Geschäftsjahres 2002/2003 den Weiterbestand der Regelung beschließen.

*(3) Sollte eine Einigung über die Erfolgsprämie nicht erfolgen und kündigt Herr Ing. ***Bf1*** sein Dienstverhältnis aus diesem Grund, wird ihm zugesagt, daß er die gesetzliche Abfertigung erhalten würde, wobei der Abfertigungsanspruch so berechnet wird, als hätte der Dienstgeber das Dienstverhältnis aufgekündigt.*

(4) Diese Erfolgsprämie steht somit nur für den vereinbarten Zeitraum zu.

Die jeweils getätigten Auszahlungen begründen keinen wie immer gearteten Rechtsanspruch über den 31.1.2003 hinaus.

Die Auszahlung der Erfolgsprämie erfolgt immer im darauffolgenden Geschäftsjahr.

Festgehalten wird, dass dem Geschäftsführer bis zum 30.11.1999 gemäß der bisher geltenden Regelung eine Erfolgsprämie von lediglich 3 % (drei Prozent) zusteht.

Für das auslaufende Geschäftsjahr 1999/2000 ist daher der Geschäftsführer am laufenden Ergebnis, das bis zum 30.11.1999 erzielt wurde, mit 3 % (drei Prozent), und am Ergebnis, welches vom 1.12.1999 bis zum 31.1.2000 erwirtschaftet wird, aufgrund der Neuregelung mit 7 % (sieben Prozent) beteiligt.

Das Ergebnis vom 1.12.1999 bis zum 31.1.2000 ist anteilig mit zwei Zwölftel des Jahresergebnisses zu bewerten.

(5) Bemessungsgrundlage für den oben angeführten Prämienanspruch des Geschäftsführers in Höhe von 7 % (sieben Prozent) ist das Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit. Das Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit inkludiert das Finanzierungsergebnis. Somit ist die Prämie des Geschäftsführers maßgeblich davon abhängig, ob die Gesellschafter das Unternehmen mit oder ohne Fremdkapital finanzieren.

Entziehen die Gesellschafter dem Unternehmen Eigenkapital, sodass das Eigenkapital unter eine entsprechende Quote (45 %) absinkt, so soll dadurch der Prämienanspruch des Geschäftsführers nicht geschmälert werden.

Umgekehrt soll aber sichergestellt werden, dass dann, wenn die Gesellschafter das Unternehmen über Gebühr, somit über diese 45 %-Schwelle, mit Eigenkapital ausstatten, eine entsprechende Kürzung der Prämie erfolgt.

Die Umsetzung der Bemessungsgrundlagenanpassung erfolgt durch den Wirtschaftsprüfer der Gesellschaft unter Berücksichtigung der in der Aktennotiz LEITNER & LEITNER vom 2.4.1996 vorgeschlagenen Vorgangsweise, wobei jegliche Anpassung unter Berücksichtigung des in diesem Absatz festgelegten Regelungszieles zu erfolgen hat.“

In Zusammenhang mit Dienstleistungen und Einräumung von Lizenzrechten wurde unter Punkt XIV Folgendes festgehalten:

„(1) Klargestellt wird, dass Dienstleistungen der Gesellschaft gehören und von ihr verwertet werden können, wenn sie dies wünscht.

*(2) Einvernehmlich wird vereinbart, dass die Herrn Ing. ***Bf1*** für seine allfälligen Dienstleistungen gebührenden Vergütungen durch die mit 1.12.1999 geltende Erfolgsprämienenerhöhung gemäß Punkt VII. dieses Vertrages abgegolten sind.*

*Festgehalten wird, dass derzeit eine Dienstleistung von Herrn Ing. ***Bf1*** und Herrn DI ***X*** beim Patentamt angemeldet wird.*

Die Erfindung wird bereits seit längerer Zeit im Interesse des Unternehmens genutzt. Die mit diesem Vertrag zugesagte erhöhte Prämie ist insbesondere auch Entgelt für diese Dienstleistung.

(3) Die Einräumung von Lizenzrechten oder sonstigen Nutzungsrechten an derartigen Erfindungen/Patenten bedürfen der Zustimmung der Gesellschafter.“

Im 4. Nachtrag vom 27. Juli 2012 zum Geschäftsführervertrag laut Vereinbarung vom 16.12.1999 wurde zur Weitergeltung der Erfolgsprämie (Punkt VII. des

Geschäftsführervertrages) Folgendes festgehalten:

„(1) Die Vertragsparteien vereinbaren ein Weitergelden der Erfolgsprämie gemäß Punkt VII. des Geschäftsführervertrages über das Geschäftsjahr 2012/2013 hinaus, für eine Periode von weiteren 5 (fünf) Geschäftsjahren.

(2) Es wird daher die Erfolgsprämie in Höhe von 7 % (sieben Prozent) für die Dauer von 60 (sechzig) Monaten, beginnend mit 1.2.2013 und endend mit Ende des Geschäftsjahres 2017/2018 zugesagt. Die Erfolgsprämie erlischt demnach am Ende des Geschäftsjahres 2017/2018, ohne dass es einer Kündigung bedarf, sofern nicht beide Vertragsparteien 6 (sechs) Monate vor Ablauf des Geschäftsjahres 2017/2018 den Weiterbestand der Regelung vereinbaren.“

In Zusammenhang mit Höhe und Auszahlungsanspruch der Erfolgsprämie (zu Punkt VII. des Geschäftsführervertrages) wurde Folgendes festgehalten:

„(1) Der Auszahlungsanspruch für die Erfolgsprämie gemäß Punkt VII. des Geschäftsführervertrages entsteht im Kalenderjahr in dem das Geschäftsjahr der Gesellschaft endet in Teilbeträgen neben dem fix vereinbarten Entgelt nach folgendem Modus:

(2) Da zu Beginn des Kalenderjahres die Höhe der Erfolgsprämie noch nicht feststeht, wird durch die Geschäftsführung auf Basis eines geschätzten Jahresergebnisses ein gleichbleibender monatlicher Betrag als Akontozahlung mit den Gesellschaftern abgestimmt, der für die Monate Februar bis zur Feststellung der Bilanz (spätestens Juli) als laufender Bezug zur Auszahlung kommt. Derselbe Betrag wird im Mai als Sonderakontozahlung gemeinsam mit dem Urlaubsgeld ausbezahlt.

(3) Die endgültige Erfolgsprämie ergibt sich aus Punkt IIV. des Geschäftsführervertrages abzüglich der Diensterfindungsvergütung gemäß Punkt XIV. des Geschäftsführervertrages in Verbindung mit der vorstehenden Regelung zur Höhe und zum Auszahlungsanspruch (Punkt II.).“

Vor seiner Bestellung zum kollektivvertretungsbefugten Gesellschafter war der Beschwerdeführer seit 1.2.1996 als Prokurist der Firma ***Dienstgeber***

BeteiligungsGmbH&CoKG tätig. Im diesbezüglichen Dienstvertrag war ein monatlicher Bruttobezug von 50.000,00 ATS 14x jährlich zuzüglich einer Erfolgsprämie lt. Punkt V. (2 bzw. 3 % vom Ergebnis gewöhnlicher Geschäftstätigkeit) vereinbart.

In Zusammenhang mit Diensterfindungen und Einräumung von Lizenzrechten wurde unter Punkt X. Folgendes festgehalten:

„(1) Klargestellt wird, daß Diensterfindungen der Gesellschaft gehören und von ihr verwertet werden können, wenn sie dies wünscht.

*(2) Herrn Hubert ***Bf1*** gebührt im Falle der Überlassung der von ihm gemachten Diensterfindung zusätzlich zum Gehalt eine angemessene besondere Vergütung.*

*(3) Die Einräumung von Lizenzrechten oder sonstigen Nutzungsrechten an derartigen Erfindungen/Patenten bedürfen der Zustimmung der Gesellschafterversammlung der Firma ***Dienstgeber*** Gesellschaft m.b.H. Co. KG.“*

2. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ergibt sich unbestritten aus den vorgelegten Akten, den Parteivorbringen und insbesondere aus den den Schriftsätzen angeschlossenen Verträgen (Vereinbarung vom 16.12.1999, 4. Nachtrag vom 27.7.2012).

Insbesondere ist unbestritten, dass der Beschwerdeführer eine patentrechtlich geschützte Erfindung getätigt hat (vgl. Auszug aus dem europäischen Patentregister EP 0 941 959 B1 mit der detaillierten Beschreibung der Erfindung), die von seinem Dienstgeber im beschwerdegegenständlichen Zeitraum verwertet wurde.

Die Berechnung der Höhe der Dienstvergütung beruht auf den Ausführungen von Dr. Hans Collin, Spezialist in den Fachbereichen Elektrotechnik, Maschinenbau und Dienstfindungsrecht. Der Erfindungswert wurde nach der Lizenzanalogie festgestellt. Dabei wird der Lizenzsatz, der für vergleichbare Fälle bei freien Erfindungen in der Praxis üblich ist, der Ermittlung des Erfindungswertes zugrunde gelegt. Dieser Wert (für die Maschinen- und Werkzeugindustrie 1/3 bis 10 %; gegenständlich 12 %) wird auf eine Bezugsgröße (gegenständlich auf den Umsatz) bezogen. Je nach Einfluss des Unternehmens bei der Entstehung einer Dienstfindung muss ein Subtrahend oder reduzierender Multiplikator angewendet werden. Der Wert beträgt 0 bzw. 0 % bei zum Erfinden angestellten und dabei tätigen sowie von vornherein entsprechend hoch honorierten Mitarbeiter. Bei freien bzw. freigewordenen Erfindungen wächst der Wert auf 1 bzw. 100 %. Der gegenständliche Wert von 36 % liegt knapp über einem Drittel und entspricht der Tätigkeitsbeschreibung des Beschwerdeführers. Schließlich erfolgte eine Aufteilung zwischen den Beschwerdeführer und dem zweiten an der Erfindung beteiligten Geschäftsführer im Verhältnis 1:1. Zusammengefasst bedeutet das, dass keine Anhaltspunkte vorliegen - und von den Parteien auch nicht vorgebracht wurden -, die gegen die Richtigkeit dieser Berechnung sprechen würden. Die vorgenommene Aufteilung ist zutreffend. Aus den vorgelegten Berechnungen geht zweifelsfrei hervor, dass die Dienstfindungsvergütungen bislang nicht begünstigt iSd § 67 EStG sondern mit den vollen Steuersatz versteuert worden sind.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I.

Strittig ist gegenständlich, ob für die Vergütungen in Höhe von 91.248,97 € im Jahr 2016, 112.435,33 € im Jahr 2017 und 6.091,60 € im Jahr 2018 der halbe Durchschnittssteuersatz für Einkünfte aus der Verwertung patentrechtlich geschützter Erfindungen durch andere Personen zusteht.

§ 38 EStG 1988 regelt:

(1) Sind im Einkommen Einkünfte aus der Verwertung patentrechtlich geschützter Erfindungen

durch andere Personen enthalten, so ermäßigt sich der Steuersatz auf die Hälfte des auf das gesamte Einkommen entfallenden Durchschnittssteuersatzes. Diese Begünstigung steht nur dem Erfinder selbst zu.

(2) Der patentrechtliche Schutz muss für jenen Zeitraum gegeben sein, für den Lizenzzahlungen erfolgen oder in dem die Erfindung veräußert wird. Die Erfindung muss in jenem Gebiet patentrechtlich geschützt sein, in dem sie im Sinne des Abs. 1 verwertet wird; erfolgt diese Verwertung im Ausland, so genügt es, wenn die Erfindung in Österreich patentrechtlich geschützt ist.

(3) Der ermäßigte Steuersatz steht nur für Veranlagungszeiträume zu, für die der Patentschutz nach Abs. 2 aufrecht ist. Der aufrechte Patentschutz ist auf Verlangen der Abgabenbehörde vom Steuerpflichtigen nachzuweisen.

Gemäß § 38 Abs. 1 EStG 1988 ermäßigt sich der Steuersatz auf die Hälfte des auf das gesamte Einkommen entfallenden Durchschnittssteuersatzes, wenn im Einkommen Einkünfte aus der Verwertung patentrechtlich geschützter Erfindungen durch andere Personen enthalten sind, wobei diese Begünstigung nur dem Erfinder selbst zusteht.

Der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom VwGH 11.10.2023, Ra 2022/15/0044, Folgendes ausgeführt:

„Betreffend Vergütungen für Dienstleistungen bestand daneben bis zum Steuerreformgesetz 2015/2016 (StRefG 2015/2016), BGBl. I Nr. 118/2015, eine besondere lohnsteuerliche Steuerermäßigung, die bereits im Wege der Lohnverrechnung berücksichtigt werden konnte. Gemäß § 67 Abs. 7 EStG 1988 waren Vergütungen an Arbeitnehmer für Dienstleistungen im Ausmaß eines um 15 % erhöhten Sechstels mit dem ermäßigten Steuersatz von 6 % zu versteuern (zusätzliches Sechstel). Als spezifisch lohnsteuerliche Vorschrift stand diese Begünstigung nur Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit offen (Bramerdorfer/Kovacevic, SWK 2018, 969 ff, mwN). Die erfassten Vergütungen für Dienstleistungen konnten auf verschiedene Art und Weise gewährt werden, etwa als Umsatzprovision, Gewinnbeteiligung oder Tantieme (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch § 67 Rz 58). Mit dem StRefG 2015/2016 ist § 67 Abs. 7 EStG 1988 - im Interesse einer „Harmonisierung von Sozialversicherung und Lohnsteuer“ - ersatzlos entfallen, womit Dienstleistungsprämien grundsätzlich in beiden Bereichen abgabenpflichtig wurden (ErlRV 684 Blg 25. GP 6). Die Steuerermäßigung des § 67 Abs. 7 EStG 1988 war demnach letztmalig für das Veranlagungsjahr 2015 anzuwenden (§ 124b Z 292 lit. c EStG 1988).

Unberührt von diesen legislativen Streichungen blieb die Halbsatzbegünstigung des § 38 EStG 1988, die grundsätzlich auch auf Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit anwendbar ist (vgl. im Detail VwGH 7.12.2020, Ro 2019/15/0014, Rz 13 ff mwN).

Allerdings ist eine Anwendung des § 38 EStG 1988 auf Einkünfte „aus der Verwertung patentrechtlich geschützter Erfindungen“ gemäß § 37 Abs. 7 EStG 1988 zur Vermeidung einer Mehrfachbegünstigung ausgeschlossen, wenn diese Einkünfte „zum Teil mit dem festen Steuersatz des § 67 versteuert werden“. Dienstleistungsprämien sind daher dann von der

Halbsatzbegünstigung ausgeschlossen, wenn sie - über das Kalenderjahr betrachtet - auch tatsächlich im begünstigten Jahressechstel zumindest teilweise Deckung finden (dieses also nicht durch andere sonstige Bezüge bereits ausgeschöpft worden ist; vgl. im Detail VwGH 7.12.2020, Ro 2019/15/0014).“

Entscheidend für eine Anwendbarkeit des § 38 EStG 1988 (Einkünfte aus der Verwertung von Patentrechten) ist zunächst ein Kausalzusammenhang zwischen der Erfindung und dem Vermögenszuwachs. Der Vermögenszuwachs muss eine Gegenleistung für die Einräumung der Verwertungsmöglichkeit darstellen.

Der Beschwerdeführer hat eine patentrechtlich geschützte Erfindung, ein Kranhubwerk lt. Europäischer Patentschrift EP 0 941 959 B 1, gemacht, die von seinem Dienstgeber im beschwerdegegenständlichen Zeitraum genutzt wurde. Auf diese Erfindung fällt im Jahr 2016 ein Umsatz iHv 4,209.871,67 €, 2017 iHv 5,187.328,01 und im Jahr 2018 ein Umsatz iHv 281.042,50 €.

§ 8 PatG 1970 normiert in Absatz 1, dass dem Dienstnehmer in jedem Falle für die Überlassung einer von ihm gemachten Erfindung an den Dienstgeber sowie für die Einräumung eines Benützungsrechtes hinsichtlich einer solchen Erfindung eine angemessene besondere Vergütung gebührt. Wenn der Dienstnehmer jedoch ausdrücklich zur Erfindertätigkeit im Unternehmen des Dienstgebers angestellt und auch tatsächlich damit vorwiegend beschäftigt ist und wenn die ihm obliegende Erfindertätigkeit zu der Erfindung geführt hat, so gebührt ihm gemäß Abs. 2 leg.cit. eine besondere Vergütung nur insoweit, als nicht schon in dem ihm auf Grund des Dienstverhältnisses im Hinblick auf seine Erfindertätigkeit zukommenden höheren Entgelt eine angemessene Vergütung für die Erfindung gelegen ist.

Der Beschwerdeführer beschreibt seine berufliche Tätigkeit als kollektivvertretungsbefugter Geschäftsführer mit Fokus auf Mechanikplanung und –technik, Fertigung und Personal. Daraus geht hervor, dass er nicht ausdrücklich zur Erfindertätigkeit im Unternehmen des Dienstgebers angestellt war und auch nicht tatsächlich damit vorwiegend beschäftigt gewesen ist, sondern viel mehr mit der mechanischen Konstruktion und Fertigung von Krananlagen sowie der Leitung der Personal- und Serviceabteilung und des technischen Vertriebs.

Es liegt also kein Anwendungsfall des § 8 Abs. 2 PatG vor, der Beschwerdeführer war nicht als „Erfinder“ angestellt.

Gemäß Punkt VII. der Vereinbarung vom 16. Dezember 1999 stand dem Beschwerdeführer ab 1. Dezember 1999 eine Erfolgsprämie vom 7 % zu. Diese Regelung wurde mehrmals verlängert und neu formuliert. Für die beschwerdegegenständlichen Jahre galt jedenfalls, dass dem Beschwerdeführer eine Erfolgsprämie in Höhe von sieben Prozent zustand. Bemessungsgrundlage war das Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit.

In dem für die beschwerdegegenständlichen Jahre relevanten Geschäftsführervertrag wurde keine gesonderte Diensterfindungsvergütung vereinbart, sondern wurde diese als mit der

erhöhten Erfolgsprämie von 7 % als abgegolten vereinbart (vgl. Punkt XIV der Vereinbarung vom 16.12.1999).

Im Rechtssatz zum Erkenntnis vom 11.10.2023, Ra 2022/15/0044, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass es für den Charakter einer Dienstfindung nicht schädlich ist, wenn sie in Form einer Gewinnbeteiligung erfolgt, womit deren Höhe erfolgsabhängig gedeckelt und eine Belastung des Dienstgebers aus dem Vergütungsanspruch in Verlustjahren ausgeschlossen wird.

Außerdem hat der Verwaltungsgerichtshof in dem zitierten Erkenntnis für den Fall, dass die Dienstfindungsprämie Teil einer allgemeinen Erfolgsprämie ist, ausgesprochen, dass dann für die Anwendung der Halbsatzbegünstigung eine Begleitrechnung angestellt werden muss, inwieweit die Erfolgsprämie im jeweiligen Veranlagungsjahr der Dienstfindung vor dem Hintergrund des § 8 PatG 1970 zuzurechnen ist. In diesem Ausmaß ist von einem Kausalzusammenhang zwischen der Erfindung und der Prämie auszugehen.

Eine derartige Berechnung wurde mit der Eingabe vom 27.8.2020 vorgelegt. Daraus ist ersichtlich, wie aus den auf die Erfindung entfallenden Umsätzen der dem Beschwerdeführer zuzurechnende Erfindungswert ermittelt wurde. Die ermittelten Beträge bewegen sich im Rahmen der Dienstfindungsvergütungen der Vorjahre (2011 bis 2015). Wie bereits im Rahmen der Beweiswürdigung ausführlich dargelegt wurde, bestehen seitens des Bundesfinanzgerichtes keine Bedenken gegen die Richtigkeit der Berechnung.

Schließlich weist der Verwaltungsgerichtshof darauf hin, dass eine Anwendung des § 38 EStG 1988 auf Einkünfte aus der Verwertung patentrechtlich geschützter Erfindungen gemäß § 37 Abs. 7 EStG 1988 zur Vermeidung einer Mehrfachbegünstigung ausgeschlossen ist, wenn diese Einkünfte zum Teil mit dem festen Steuersatz des § 67 EStG 1988 versteuert werden. Dienstfindungsprämien sind daher dann von der Halbsatzbegünstigung ausgeschlossen, wenn sie – über das Kalenderjahr berücksichtigt – auch tatsächlich im begünstigten Jahressechstel zumindest teilweise Deckung finden (vgl. auch VwGH 7.12.2020, Ro 2019/15/0014). Im Rahmen der Vorhaltsbeantwortung vom 22.12.2023 wurde dargelegt, dass die jeweiligen begünstigten Jahressechstel zur Gänze auf andere sonstige Bezüge (Erfolgsprämie abzüglich Dienstfindungsvergütung) entfallen, sodass die gegenständlichen Dienstfindungsvergütungen der Besteuerung mit dem Hälftesteuersatz nach § 38 EStG zur Gänze zugänglich sind.

Aufgrund dieser Erwägungen gelangte das Bundesfinanzgericht zur Ansicht, dass die beschwerdegegenständlichen Vergütungen für Dienstnehmererfindungen den Tatbestand des § 38 EStG 1988 erfüllen und daher dem Halbsteuersatz zu unterziehen sind.

3.2. Zu Spruchpunkt II.

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.

Die gegenständliche Entscheidung folgt der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, insbesondere der Entscheidung vom 11.10.2023, Ra 2022/15/0044, sodass eine ordentliche Revision nicht zulässig ist.

Somit war spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 25. Jänner 2024