



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Hofrätin Mag. Eva Woracsek und die weiteren Mitglieder Mag. Andreas Stanek, Stefanie Toifl und Michael Fiala im Beisein der Schriftführerin Christina Seper über die Berufungen des Bw., Zimmereiunternehmen, OrtBw., AdrBw., vertreten durch VertreterBw., Wirtschaftsprüfer, VertreterAdr., gegen die Bescheide des Finanzamtes 666, vertreten durch VertreterAmtspartei, betreffend Einkommensteuer 2003 und 2004, nach der am 28. Juni 2006 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber betreibt das Zimmereigewerbe in der Rechtsform eines Einzelunternehmens. Den Gewinn ermittelt der Bw. gemäß § 4 Abs. 3 EStG.

Mit Abgabe der Einkommensteuererklärung 2003 (auf elektronischem Weg) am 20. Oktober 2004 beantragte der Bw. € 72.709,87 als sonstige Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung bei der Einkommensermittlung zu berücksichtigen und auf diese Einkünfte den ermäßigten Steuersatz des § 38 EStG 1988 anzuwenden.

Anlässlich einer für die Jahre 2001 – 2003 gemäß § 147 Abs. 1 BAO vorgenommenen Betriebsprüfung wurde im Wesentlichen nachstehende Feststellung (Prüfungsbeginn 4. Juli 2005, Schlussbesprechung 18. November 2005) getroffen:

Tz 2 Lizenzgebühren

Der Bw. habe eine Tragkonstruktion für gekoppelte bzw. doppelreihig gekoppelte Pkw-Abstellplatzüberdachung entwickelt. Diese beschriebene Erfindung sei beim

österreichischen Patentamt im Gebrauchsmusterregister eingetragen.

Seit 2003 erzeuge und vertreibe die C-GesmbH – Alleineigentümer ist der Bw. – auf Grund eines Lizenzvertrages die oben genannten Tragekonstruktionen.

Da im § 38 EStG 1988 keinerlei Hinweise auf die Verwertung von Erfindungen nach dem Gebrauchsmustergesetz ersichtlich seien, gelange die Betriebsprüfung zu Ansicht, dass für die gegenständlichen Lizenzgebühren die Anwendung des Hälftesteuersatzes nicht zulässig sei.

Mit Bescheid vom 30. November 2005 setzte das Finanzamt die Einkommensteuer 2003 – der Rechtsansicht der Betriebsprüfung folgend – fest und verwies begründend auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung.

Mit Schreiben vom 21. Dezember 2005 erhob der steuerliche Vertreter des Bw. Berufung und hielt begründend fest:

Ende der 90-er Jahre habe der Bw. eine Tragkonstruktion für gekoppelte Pkw-Stellplatzüberdachungen entwickelt. Diese Tragkonstruktion habe der Bw. am 2. Dezember 1999 beim Patentamt der Republik Österreich für den patentrechtlichen Schutz angemeldet (vgl. ESt-Akt 2003, AS 51). Bereits während des Prüfungsverfahrens durch das Patentamt habe der Bw. mit der Vermarktung der Tragkonstruktion begonnen. Bereits 2001 sei ersichtlich gewesen, dass die Tragkonstruktion sich mit wirtschaftlichem Erfolg vermarkten ließ, ein patentrechtlicher Schutz sei zu diesem Zeitpunkt allerdings noch nicht erteilt gewesen. Auf Empfehlung des Patentamtes habe der Bw. seinen (ursprünglichen) Antrag auf Erteilung eines Patentes auf einen Antrag auf Gebrauchsmusterschutz abgeändert. Die wesentlichen Unterschiede zwischen einem Patent und dem Gebrauchsmuster seien

- die nur 10 jährige Schutzdauer des Gebrauchsmusters gegenüber dem 20 jährigen Schutz des Patentes,
- ein vereinfachtes Prüfungsverfahren,
- der inhaltliche Bereich von Gebrauchsmustern ist weiter gefasst als der für Patente.

Seitens des Patentamtes wurde daher unter der Nummer AT### am 15. Juni 2001 der Gebrauchsmusterschutz für die Tragkonstruktion für gekoppelte Pkw-Stellplatzüberdachungen gewährt (Gebrauchsmusterurkunde des Österreichischen Patentamtes, Gebrauchsmusterregister, ESt-Akt 2003, AS 52).

Ab dem 2. Quartal 2003 habe die vom Bw. gegründete C-GesmbH im Lizenzwege die Vermarktung der Tragkonstruktion für gekoppelte Pkw-Stellplatzüberdachungen übernommen. Aufgrund des Lizenzvertrages erhalte der Bw. ab dem Jahr 2003 Lizenzgebühren. Für diese Lizenzgebühren werde die Begünstigung des § 38 EStG beantragt.

Das Patentgesetz, BGBl. 295/1970, sei lange vor dem § 38 EStG, BGBl. 400/1988, erlassen worden, sodass das Patentgesetz die einzige wesentliche inländische Rechtsgrundlage für den Anwendungsbereich des § 38 EStG darstellte. Im Zuge des EU-Beitritts 1994 habe der Gesetzgeber das Bundesgesetz über den Schutz von Gebrauchsmustern, BGBl. 211/1994, erlassen.

Auf das Gebrauchsmustergesetz habe der Steuergesetzgeber nicht reagiert.

Für die Anwendbarkeit des § 38 EStG sei daher zu prüfen, ob der Begriff *patentrechtlich* auch nach anderen Gesetzen vorgesehene Schutzmechanismen für Erfindungen begünstige.

Bewusst habe der Steuergesetzgeber im § 38 EStG den Begriff *patentrechtlich geschützte Erfindungen* gewählt. Damit sollte ein weiterer Anwendungsbereich grundsätzlich ermöglicht werden. Im Jahr 1988 existierte nämlich nur das Patentgesetz als einzige inländische patentrechtliche Schutzmöglichkeit. Somit seien nach dem Patentgesetz geschützte Erfindungen im Inland einkommensteuerlich begünstigt gewesen.

"Die Erweiterung patentrechtlicher Bestimmungen durch das Gebrauchsmustergesetz 1994 lässt es logisch erscheinen, dass die Begünstigung des § 38 EStG für 'patentrechtlich geschützte Erfindungen' auf das Gebrauchsmustergesetz anzuwenden ist."

Es sei darauf zu verweisen, dass die Bestimmungen der §§ 1 bis 3 des Gebrauchsmustergesetzes bzw. des Patentgesetzes sich im Wesentlichen als deckungsgleich darstellen. Der einzige wesentliche Unterschied bestehe im Abs. 2 des Gebrauchsmustergesetzes, welcher Programme für Datenverarbeitungsanlagen als schützensmöglich ansehe.

Im § 2 statuieren beide Gesetze fast idente Ausnahmen von der Schutzmöglichkeit, auch stelle sich der § 3 beider Gesetze wieder als fast ident dar.

Wichtig erscheine in diesem Zusammenhang auch, dass die gleiche Behörde, nämlich das Patentamt, sowohl für Gebrauchsmuster als auch für Patente zuständig sei, so verweise der § 33 des Gebrauchsmustergesetzes (Regelung von Verfahrens- und Zuständigkeitsfragen) auf wesentliche Teile des Patentgesetzes.

Da im Verfahren und auch bei der abwickelnden Behörde weitgehende Identität zwischen dem Gebrauchsmustergesetz und Patentgesetz vorhanden sei, das Gebrauchsmustergesetz als Teil der patentrechtlichen Bestimmungen in der österreichischen Rechtsordnung zu sehen sei und der Begriff *patentrechtlich geschützte Erfindung* im Einkommensteuergesetz bewusst als weite Definition vom Gesetzgeber gewählt wurde, lasse sich die Begünstigungsbestimmung des § 38 EStG auch auf gebrauchsmustergesetzmäßige Erfindungen anwenden.

Der Bw. beantrage, der Berufung stattzugeben und eine mündliche Berufungsverhandlung vor dem gesamten Berufungssenat anzuberaumen.

Am 11. Jänner 2006 reichte der Bw. die Einkommensteuererklärung 2004 beim Finanzamt ein und beantragte wie im Vorjahr die Lizenzzahlungen (€ 129.103,93) für seine nach dem Gebrauchsmustergesetz geschützte Erfindung mit dem begünstigten Steuersatz des § 38 EStG (Hälftesteuersatz) zu versteuern.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 16. Jänner 2006 wies das Finanzamt die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2003 als unbegründet ab und beantragte der Bw. am 3. Februar 2006 die Berufung dem unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorzulegen. Seine Entscheidung begründend hielt das Finanzamt fest, dass das Gebrauchsmuster zwar eine Erfindung, aber keine patentrechtlich geschützte im Sinne des § 38 EStG 1988 sei.

Mit Bescheid vom 6. Februar 2006 setzte das Finanzamt die Einkommensteuer 2004 – wie im Vorjahr – ohne Berücksichtigung des Hälftesteuersatzes für die vom Bw. erzielten Lizenzzahlungen für seine nach dem Gebrauchsmustergesetz geschützte Erfindung fest.

Die Berufung vom 23. Februar 2006 gegen den Einkommensteuerbescheid 2004 – gleich lautend wie die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2003 vom 21. Dezember 2005 – legte das Finanzamt ohne Erlassung einer weiteren Berufungsvorentscheidung dem unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

In der am 28. Juni 2006 abgehaltenen mündlichen Senatsverhandlung verweist der Bw. auf die bisherigen Ausführungen und brachte ergänzend vor, dass es sich bei der gegenständlichen Erfindung um eine handle, die grundsätzlich auch durch das Patentgesetz geschützt hätte werden können. Vom Patentamt sei dem Bw. geraten worden, den "schnelleren" Schutz nach dem Gebrauchsmustergesetz in Anspruch zu nehmen, wollte er diese Erfindung wirtschaftlich sofort verwerten.

Nach Dafürhalten des Bw. sollte eine Begünstigungsbestimmung, wie dies beim § 38 EStG der Fall ist, nicht zu restriktiv ausgelegt werden, da – über Befragen des Senates – ein Wechsel des Schutzes vom Gebrauchsmustergesetz zum Schutz durch das Patentgesetz nicht mehr möglich sei. Die Begünstigung sei für den erfolgreichen Erfinder geschaffen worden und solle auch diesen fördern. Daher sollte die Begünstigung auch für das Gebrauchsmustergesetz Anwendung finden.

Hätte der Gesetzgeber etwas anderes gewollt, wäre nach Ansicht des Bw. die Formulierung "*Erfindungen die nach dem Patentgesetz geschützt sind ...*" und nicht "*patentrechtlich geschützte Erfindungen*" gewählt worden. Sowohl der Kommentar von Doralt als auch die

Einkommensteuer-Richtlinien sind zu diesem Thema sehr undifferenziert. Der Begriff "*patentrechtlich geschützt*" sei daher aufgrund der historischen Entwicklung auszulegen.

Abschließend ersucht der Bw. um Stattgabe der Berufung, während der Vertreter der Amtspartei beantragt, die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Als unstrittig ist im gegenständlichen Rechtsmittelverfahren der der Rechtsfrage zugrunde liegende Sachverhalt festzuhalten, wonach der Bw. für seine nach dem Gebrauchsmustergesetz registrierten Erfindungen (Registernummer 1234 vom 25. Juli 2001 und Registernummer 5678 vom 25. Oktober 2002) im Jahr 2003 € 72.709,87 und 2004 € 129.103,93 als Lizenzzahlungen von der C-GesmbH erhielt. Der Grund für die Abänderung des Patentantrages vom 3. Dezember 1999 auf einen Antrag nach dem Gebrauchsmustergesetz liegt – nach eigenen Angaben des Bw. in der Berufungsschrift – im sofortigen Schutz seiner Erfindung begründet.

Als ausschließlich strittig stellt sich nunmehr die Rechtsfrage dar, ob Lizenzzahlungen für Erfindungen, die nach dem Gebrauchsmustergesetz 1994 registriert und geschützt wurden, unter das Tatbestandsmerkmal der *Einkünfte aus der Verwertung patentrechtlich geschützter Erfindungen* des § 38 Abs.1 EStG 1988 zu subsumieren sind.

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 (§ 38 Abs. 1 EStG 1988).

Gemäß Abs. 2 leg. cit. muss der patentrechtliche Schutz 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.

§ 38 Abs. 3 EStG normiert, dass der ermäßigte Steuersatz nur dann zusteht, wenn der aufrechte Patentschutz nachgewiesen wird. Dieser Nachweis ist für jeden Veranlagungszeitraum der Einkommensteuererklärung anzuschließen.

Nach dem eindeutigen Gesetzeswortlaut stellt das Erfordernis des aufrechten Patentschutzes der Erfindung eine tatbestandsmäßige Voraussetzung für eine begünstigte Besteuerung der Verwertungseinkünfte nach § 38 EStG 1988 dar, erst das Patent begründet die Steuerbegünstigung (vgl. auch Doralt, EStG4, § 38 Tz. 5, 37; Hofstätter/Reichel, Kommentar zur ESt, § 38 Tz 2, 5; Quantschnigg/Schuch, ESt-Handbuch EStG 1988, § 38 Tz 1.2, 5).

Der Regelungsinhalt des § 38 EStG 1988 nimmt keine Rücksicht darauf, aus welchen Gründen eine Patentierung unterblieb, und sieht keine Ausnahmen vom allgemeinen Erfordernis des aufrechten Patentschutzes für bestimmte Gruppen von Erfindungen vor. Wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 19.3.1998, 96/15/0067, **ausdrücklich** festgehalten hat, liegt vielmehr ein vom Gesetzgeber beabsichtigtes Besteuerungsergebnis vor, wenn der begünstigte Steuersatz deshalb und von den Gründen der Nichtpatentierung unabhängig versagt bleibt, weil der patentrechtliche Schutz nicht bestanden hat.

Nach der ständigen Rechtsprechung der Höchstgerichte (VwGH 22.1.1997, 93/15/0044, 12.1.1993, 91/14/0157, 27.7.1994, 92/13/0146, VfGH 1.12.1992, B 309/92) reichte schon im Geltungsbereich des EStG 1972, in dem für die Erlangung des ermäßigten Steuersatzes für Einkünfte aus der Verwertung von Erfindungen neben dem Erfordernis eines aufrechten Patentschutzes nach § 38 EStG 1972 noch die Vorlage einer Bescheinigung über den volkswirtschaftlichen Wert der Erfindung verlangt wurde, die Beibringung einer derartigen Bestätigung allein nicht aus. Ob eine volkswirtschaftlich wertvolle Erfindung vorliegt, war nicht allein entscheidend, sondern es musste bereits im Anwendungsbereich des § 38 EStG 1972 die Erfindung patentrechtlich geschützt sein und konnte eine Bestätigung über den volkswirtschaftlichen Wert der Erfindung den aufrechten Patentschutz nicht ersetzen.

Diese Rechtsansicht muss im gegenständlichen Berufungsfall umso mehr zum Tragen kommen, als die Bestimmung des § 38 EStG 1988 an den volkswirtschaftlichen Wert der Erfindung überhaupt nicht mehr anknüpft und andererseits die Voraussetzung des Patentschutzes noch eingehender regelt und hinsichtlich der Nachweisführung diese auf den Umstand des aufrechten Patentschutzes für jenen Zeitraum, für den Lizenzeinkünfte erzielt wurden oder in dem die Erfindung veräußert wurde, ausdehnt (Hofstätter/Reichel, Kommentar zur Einkommensteuer, § 38 Tz 1).

Angesichts der in Literatur und Judikatur einhellig vertretenen Auffassung, wonach allein entscheidend ist, ob die betreffende Erfindung im maßgeblichen Gebiet und Zeitraum tatsächlich patentrechtlich geschützt ist, konnte auch die in der Berufungsbegründung vorgebrachte weitgehende Identität von Patentgesetz und Gebrauchsmustergesetz dem Rechtsmittel zu keinem Erfolg verhelfen.

Wie der Bw. in seiner Berufungsbegründung treffend ausführt, hat der Steuergesetzgeber auf das Gebrauchsmustergesetz bisher nicht reagiert, indem er § 38 EStG einer Novellierung unterzogen und (auch) nach dem Gebrauchsmustergesetz registrierte Erfindungen dem Geltungsbereich des § 38 EStG unterstellt hätte. Der unabhängige Finanzsenat geht daher davon aus, dass die steuerliche Begünstigung des Patentbesitzes vom Steuergesetzgeber durchaus

beabsichtigt ist, zumal der Gesetzgeber seit Inkrafttreten des Gebrauchsmustergesetzes zwölf Jahre Zeit gehabt hätte, diese Begünstigung auch auf des Gebrauchsmuster auszudehnen.

Die ausschließliche Anknüpfung der Begünstigung an den aufrechten und nachgewiesenen patentrechtlichen Schutz der Erfindung bietet dabei weder Raum für die Berücksichtigung der Gründe, aus denen eine Patentierung unterblieb, noch für die ersatzweise Anerkennung anderer Kriterien derselben.

Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 24. Juli 2006