

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache Dipl.-Ing. Bf., X, vertreten durch Steirische Wirtschaftstreuhand GmbH & Co KG, Steuerberatung, Leonhardstraße 109, 8010 Graz, über die Beschwerde vom 26. Juli 2018 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Graz-Stadt vom 25. April 2018, betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2016, zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe:

Das Finanzamt hat im angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2016 die vom Beschwerdeführer (Bf.) in der Einkommensteuererklärung unter der Kennzahl 423 als Halbsatzeinkünfte erklärte Dienstfindungsvergütung in Höhe von € 6.510 mit folgender Begründung der Tarifsteuer gemäß § 33 Abs. 1 EStG 1988 unterworfen:

"Voraussetzung für die Zuordnung einer Zahlung zu den sonstigen Bezügen ist, dass der Arbeitnehmer laufende, dh. für regelmäßige Lohnzahlungszeiträume flüssig gemachte Bezüge erhält (VwGH 21.9.1983, 82/13/0094). Laufende Bezüge bilden somit den Gegensatz zu den sonstigen Bezügen (VwGH 27.9.2000, 2000/14/0087). Für die Beurteilung als sonstige Bezüge kommt es also darauf an, dass sich diese sowohl durch den Rechtstitel, auf den sich der Anspruch begründet, als auch durch die tatsächliche Auszahlung deutlich von den laufenden Bezügen unterscheiden (VwGH 30.4.2003, 97/13/0148).

Es liegt im Wesen eines sonstigen Bezuges, dass er neben, also zusätzlich zum laufenden Bezug bezahlt wird. Sonstige Bezüge sind gemäß § 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988 zu versteuern. Wird ein Bezug freiwillig gemäß § 67 Abs. 10 besteuert, obwohl das

Jahressechstel zu diesem Zeitpunkt noch nicht überschritten wurde ist trotzdem von einem sonstigen Bezug auszugehen, welcher grundsätzlich gemäß § 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988 zu versteuern gewesen wäre.

Wird eine Vergütung für ein und dieselbe Erfindung innerhalb eines Jahres in drei Teilbeträgen gewährt, ist diese als "Gesamtvergütung" anzusehen und die Progressionsermäßigung steht insgesamt nicht zu, wenn ein Teil davon gegebenenfalls auf Grund des Auszahlungszeitpunktes noch mit 6% versteuert werden konnte.

Aus diesem Grund war der Antrag auf Progressionsermäßigung abzuweisen."

Dagegen hat der Bf. Beschwerde erhoben und in der Begründung im Wesentlichen Nachstehendes ausgeführt:

Der Bf. sei seit 1985 bei der Z GmbH angestellt. Im Zuge des bestehenden Dienstverhältnisses sei er an Erfindungen beteiligt, für deren Überlassung an den Dienstgeber er jeweils eine Dienstfindungsvergütung erhalte, die nicht einmalig pauschal abgegolten worden sei, sondern vereinbarungsgemäß jährlich bis zum Ende des Patentschutzes zustehe. Bei dem strittigen Betrag von € 6.510 handle es sich somit um eine jährlich gebührende Dienstfindungsvergütung, basierend auf dem aufrechten Patent 0000000 (Verfahren zum aaaaaaaa). Der Bf. sei darin als Erfinder genannt und somit lägen alle gesetzlich geforderten Voraussetzungen für eine Dienstfindungsvergütung lt. §§ 8ff Patentgesetz vor: qualifizierte Dienstnehmereigenschaft, Erfindung iSd § 7 Abs. 3 Patentgesetz, Überlassung an den Dienstgeber sowie Einräumung eines Benützungsrechtes (Nachweis: beige-schlossene Patentschrift).

Bis 31. Dezember 2015 sei es auf Grund des § 67 Abs. 7 EStG 1988 möglich gewesen, Dienstfindungsvergütungen als sonstigen Bezug mit einem zusätzlichen um 15% erhöhten Jahressechstel direkt über die Lohnverrechnung abzurechnen. Durch das StRefG 2015/2016, BGBl. I Nr. 118/2015, sei die Begünstigung für Dienstfindungsprämien ab 2016 gestrichen worden. Diese seien mit dem normalen progressiven Einkommensteuersatz im Monat der Auszahlung zu versteuern. Jedoch seien Vergütungen für Dienstfindungen im Bereich der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit nach Maßgabe der §§ 37 und 38 EStG 1988 im Wege der Arbeitnehmerveranlagung der Progressionsermäßigung zugänglich, sofern eine gänzliche Versteuerung nach dem Tarif erfolgt sei.

Der in der Bescheidbegründung vorgebrachten Auffassung, dass eine teilweise Versteuerung mit 6% erfolgen hätte können und daher § 37 Abs. 1 dritter Teilstrich iVm § 38 EStG 1988 nicht mehr anwendbar sei, sei aber zu widersprechen. § 37 Abs. 7 zweiter Satz EStG 1988 verweise zwar generell auf § 67 EStG 1988, jedoch sei diese Bestimmung der ab 2016 geänderten Rechtslage nicht angepasst worden. Damit sei aber auch die dazu ergangene Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes vom 28. Mai 1997, 95/13/0287, weiterhin anwendbar. Damals habe der Verwaltungsgerichtshof festgestellt,

dass die Tarifiermäßigung des §§ 37f EStG nicht auf Einkünfte einer bestimmten Einkunftsart beschränkt sei. Gemäß § 37 Abs. 7 zweiter Satz steht für Einkünfte, die zum Teil mit dem festen Steuersatz des § 67 besteuert werden, keine Progressionsermäßigung zu - deshalb hätten nach der alten Rechtslage bis einschließlich 2015 Vergütungen für Dienstleistungen, die teilweise nach § 67 Abs. 7 besteuert worden seien, hinsichtlich des voll zu versteuernden Restbetrages nicht auch noch dem Hälftesteuersatz unterworfen werden können (siehe dazu BMF 25.1.2000, ÖStZ 2000, 127 und vor allem auch die Ausführungen dazu in der Regierungsvorlage zum StRefG 1993, mit dem diese Bestimmung eingeführt worden sei (siehe 1237 der Beilagen XVIII. GP).

Danach soll " ... der neu angeführte Absatz ausschließen, dass der halbe Durchschnittssteuersatz auch auf Einkünfte anzuwenden ist, die bereits teilweise mit dem festen Steuersatz von 6% versteuert worden sind. Dies wird insbesondere für Erfindervergütungen im Sinne des § 67 Abs. 7 Bedeutung haben." Gerade dieser § 67 Abs. 7 EStG 1988, der für Dienstleistungen vor dem StRefG 2015/2016 eine spezielle Begünstigung vorgesehen habe, die insoweit den §§ 37 iVm 38 EStG 1988 vorgegangen sei, sei jedoch nunmehr seit 2016 weggefallen.

Den Ausführungen des Finanzamtes, das sich offensichtlich (auf Grund wortgleicher Begründung) auf die von Seiten der Finanz zuletzt im Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht (BFG 1.3.2018, RV/5101676/2017) vorgebrachten Argumentation zum Verhältnis von § 67 zu § 37 EStG 1988 stütze, könne somit nicht gefolgt werden. Das Finanzamt führe darin aus, dass Dienstleistungsvergütungen jedenfalls als sonstige Bezüge zu werten seien und die Besteuerungsregelungen des § 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988 als zwingendes Recht vom Arbeitgeber umzusetzen seien, da dem Arbeitnehmer sonst zu viel an Lohnsteuer abgezogen werde; diese zu Unrecht einbehaltene Lohnsteuer wäre dann auf Antrag gemäß § 240 BAO rückforderbar, wenn nicht ein Ausgleich im Zuge der Veranlagung erfolge. Folge man dieser Argumentation, würde einem nichtselbständig tätigen Erfinder damit nahezu immer die begünstigte Besteuerungsmöglichkeit, die selbständigen Erfindern oder Beziehern von Lizenzgebühren offenstehe, verwehrt bzw. käme es dann rein willkürlich auf den Auszahlungszeitpunkt der Dienstleistungsvergütung an, den der Dienstnehmer einseitig ohne neue Vereinbarung jedoch nicht beeinflussen könne. Eine Auszahlung in monatlichen Raten ohne schriftliche Zusatzvereinbarung bei einer vertraglich zugesicherten jährlichen Einmalzahlung bewirke jedoch eine Besteuerung nach § 67 Abs. 10 EStG 1988 (siehe LStR Rz 1052).

Zum Verhältnis § 37 versus § 67 EStG habe der Verwaltungsgerichtshof anlässlich der Steuerbegünstigung für Pensionsabfindungen bereits Bezug genommen (VwGH 25.4.2013, 2010/15/0158). Er habe ausgeführt, dass "... nach § 37 Abs. 7 zweiter Satz EStG ... für Einkünfte, die zum Teil mit dem festen Steuersatz des § 67 EStG versteuert werden, keine Progressionsermäßigung zustehe. Bereits aus dem klaren Wortlaut dieser Bestimmung folgt, dass Einkünfte, die dem Lohnsteuerabzug unterliegen, nicht generell, sondern nur im Fall der Besteuerung mit dem festen Steuersatz von

der Dreijahresverteilung des § 37 Abs. 2 EStG ausgeschlossen sind. ...". Dass der Gesetzgeber Einkünfte gemäß § 67 EStG 1988 nicht schlechthin von der allgemeinen Veranlagungsregelung habe ausschließen wollen, ergebe sich lt. Verwaltungsgerichtshof aber auch aus dem historischen Kontext: Die aktuelle Formulierung des § 37 Abs. 7 zweiter Satz EStG 1988 resultiere inhaltlich aus dem Jahr 1987; damals habe die Bestimmung § 37 EStG 1972 neu gefasst werden müssen, nachdem der alte § 37 Abs. 2 EStG vom Verfassungsgerichtshof (VfGH 19.3.1987, G 269/86) als verfassungswidrig aufgehoben worden sei. Laut Verfassungsgerichtshof sei es dem Gesetzgeber zwar nicht verwehrt Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit anders zu behandeln als Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit, jedoch nur insoweit, als eine verschiedenartige Besteuerung aus den tatsächlichen Unterschieden zwischen den Tätigkeiten abgeleitet werden könne. Mit der Einschränkung der Ausschlussbestimmung auf jene Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, die auch tatsächlich begünstigt mit einem festen Steuersatz besteuert werden, sei in der Neufassung den Bedenken des Verfassungsgerichtshofes Rechnung getragen worden. Diese Neufassung entspreche im Wesentlichen unverändert § 37 Abs. 7 zweiter Satz EStG 1988 gF.

Bei entsprechender Interpretation könne § 37 Abs. 7 zweiter Satz somit nur dahingehend verstanden werden, dass nur dann, wenn § 67 Abs. 7 EStG 1988 zur Anwendung gekommen sei, eben nicht auch noch die Begünstigung des § 37 iVm § 38 EStG 1988 in Anspruch genommen werden hätte können (wie vom Verwaltungsgerichtshof bereits 1997 festgestellt, 95/13/0287).

Seien die Vergütungen aber zur Gänze zum vollen Tarif zu versteuern, weil dem Arbeitnehmer zum Zeitpunkt der Auszahlung keine laufenden Bezüge aus dem früheren Dienstverhältnis mehr zugeflossen seien bzw. weil § 67 Abs. 7 EStG 1988 seit 2016 entfallen sei, habe bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 38 EStG 1988 im Rahmen der Veranlagung der ermäßigte Steuersatz zur Anwendung zu kommen [siehe Schrifttum Jakom, EStG, 11. Auflage 2018, § 38s; siehe Judikatur ua. UFS 11.4.2012, RV/3815-W/10; UFS 18.4.2003, RV/0460-G/02; LStR Rz 1099; insoweit auch die mit 15.6.2018 veröffentlichte aktuelle Information des aws zur Besteuerung von Erfindungen in Österreich (https://www.aws.at/fileadmin/user_upload/Events/Patent/20180615_Besteuerung_von_Erfindungen_in_Oesterreich_Philipp_Haas.pdf).

Somit widerspreche die vom Finanzamt vertretene Ansicht nicht nur dem Gesetzeswortlaut, sondern wie dargelegt, auch dem Willen des historischen Gesetzgebers.

Daher stelle er den Antrag, dass die Besteuerung der Diensterfindungsvergütung zum begünstigten Halbesteuersatz nach §§ 37 iVm 38 EStG 1988 vorgenommen werde.

Das Finanzamt hat die abweisende Beschwerdevorentscheidung wie folgt begründet:

"Sachverhalt und bisheriger Verfahrensablauf:

Der Beschwerdeführer ist bei der Z GmbH in Graz tätig. Er ist einer der Erfinder des Patents 0000. Das Patent wurde am 00.00.2009 angemeldet, die Patentschrift am 11.11.2011 veröffentlicht. Patentinhaber ist die Z GmbH. Bei dem Patent handelt es sich um ein Verfahren zum aaaaaaaa.

Neben den laufenden Bezügen erhielt der Beschwerdeführer im Streitjahr 2016 zur Abgeltung der Dienstfindung eine Vergütung iHv EUR 6.510,--, dies aufgeteilt in drei Tranchen iHv je EUR 2.170,--, die jeweils im Juli, August und September ausbezahlt wurden. Die Zahlungen werden im Lohnkonto mit "Prämien" betitelt. Diese wurden vom Dienstgeber als laufender Bezug qualifiziert und dementsprechend zum vollen Tarif versteuert. Der begünstigte Steuersatz für sonstige Bezüge nach § 67 Abs. 1 EStG 1988 kam auch nicht teilweise zur Anwendung.

Der Beschwerdeführer ist der Ansicht, Dienstfindungsprämien seien mit dem "normalen" progressiven Einkommensteuersatz im Monat der Auszahlung zu versteuern. Jedoch seien Vergütungen für Dienstfindungen im Bereich der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit nach Maßgabe der §§ 37 und 38 EStG 1988 im Wege der Arbeitnehmerveranlagung der Progressionsermäßigung zugänglich, sofern eine gänzliche Versteuerung nach dem Tarif erfolgte. Der Beschwerdeführer begehrt die Anwendung des halben Steuersatzes.

Strittig ist nunmehr, mit welchem Steuersatz - Tarifsteuer iSd § 33 Abs. 1 EStG 1988, fester Steuersatz iSd § 67 EStG 1988 oder Hälftesteuersatz iSd § 38 EStG 1988 - der Betrag iHv EUR 6.510,-- zu versteuern ist.

Rechtliche Beurteilung:

Unstrittig ist, dass es sich gegenständlich um eine Erfindung iSd § 7 Abs. 3 Patentgesetz 1970 handelt.

Vergütungen für Dienstfindungen sind grundsätzlich als sonstige Bezüge iSd § 67 EStG 1988 unter der Berücksichtigung des Jahressechstels zu versteuern. Sie unterliegen bis zur Ausschöpfung desselben einem festen Steuersatz. Die Bestimmung des § 37 Abs. 1 dritter Teilstrich EStG 1988 ["Einkünfte aus der Verwertung patentrechtlich geschützter Erfindungen (§ 38)"] und die Ausführungen in Abs. 7 leg. cit. sind so zu interpretieren, dass hinsichtlich der Vergütung grundsätzlich auf die einzelne Erfindung abzustellen ist. Gemäß § 37 Abs. 7 EStG 1988 steht für Einkünfte, die zum Teil mit dem festen Steuersatz des § 67 versteuert werden, keine Progressionsermäßigung zu.

Sonstige Bezüge iSd § 67 EStG 1988 liegen dann vor, wenn der Arbeitnehmer neben dem laufenden Arbeitslohn vom selben Dienstgeber Zahlungen erhält, die sich sowohl durch den Rechtstitel als auch durch die tatsächliche Auszahlung deutlich von den laufenden Bezügen unterscheiden (VwGH 25.10.1994, 90/14/0184; siehe auch VwGH 27.09.2000, 2000/14/0087). Das Wort "neben" dem laufenden Arbeitslohn ist nicht zeitlich, sondern kausal zu verstehen (VwGH 2.7.1985, 84/14/0150).

Der Rechtstitel der Dienstfindungsvergütung ergibt sich aus § 12 des Kollektivvertrags für Angestellte im Metallgewerbe iVm § 8 Abs. 1 Patentgesetz, wonach 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. Der Beschwerdeführer ist beim Dienstgeber nicht als Erfinder angestellt und geht die gegenständliche Dienstfindung über seine Dienstpflicht hinaus. Die Teilauszahlungen der Dienstfindungsvergütungen sind im Lohnkonto separat als "Prämie" ausgewiesen; die gemeinsame zeitliche Auszahlung mit dem laufenden Arbeitslohn schadet nicht.

Die Dienstfindungsvergütung ist daher zweifelsohne den sonstigen Bezügen zuzuordnen. Da es sich beim § 67 Abs. 1 EStG 1988 um zwingendes Recht handelt, steht dem Beschwerdeführer kein Wahlrecht zu, die Vergütung entweder als sonstige Bezüge gemäß § 67 Abs. 1 EStG 1988 oder mit dem Hälftesteuersatz gemäß § 37 EStG 1988 zu versteuern.

Für die Besteuerung sonstiger Bezüge ist das Jahressechstel, das einem Sechstel der bereits zugeflossenen, auf das Kalenderjahr umgerechneten laufenden Bezüge entspricht, von wesentlicher Bedeutung. Nur soweit das Jahressechstel nicht überschritten wird, kann es zu einer begünstigten Besteuerung nach § 67 EStG 1988 kommen (Knechtel in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 67).

Wurde die Vergütung für dieselbe Erfindung in mehreren Teilbeträgen in unterschiedlichen Lohnzahlungszeiträumen eines Kalenderjahres gewährt und erfolgte eine Versteuerung aller Teilbeträge rechtmäßig zur Gänze nach dem Tarif, steht grundsätzlich die Progressionsermäßigung zu.

Im gegenständlichen Fall hätte die für die Dienstfindung gewährte Zuwendung, die in den Monaten Juli, August und September 2016 ausbezahlt wurde, bei richtiger Zuordnung im Rahmen der Lohnverrechnung des Arbeitgebers zum Teil mit dem begünstigten festen Steuersatz des § 67 Abs. 1 EStG 1988 berücksichtigt werden können. Das Jahressechstel wurde durch andere sonstige Bezüge (zB Urlaubszuschuss, Weihnachtsremuneration) zu genannten Auszahlungszeitpunkten noch nicht ausgeschöpft.

Wird eine Vergütung wie im vorliegenden Fall für ein und dieselbe Erfindung innerhalb eines Jahres in drei Teilbeträgen gewährt, ist diese als "Gesamtvergütung" anzusehen. Die Progressionsermäßigung steht daher insgesamt nicht zu, wenn auch nur ein Teil der Vergütung gegebenenfalls auf Grund des Auszahlungszeitpunktes mit dem begünstigten Steuersatz des § 67 Abs. 1 EStG versteuert werden könnte.

Zusammengefasst hätte die gegenständliche Dienstfindungsvergütung hinsichtlich eines Teiles der Auszahlung bei richtiger Zuordnung als sonstige Bezüge noch mit dem festen Steuersatz des § 67 Abs. 1 EStG 1988 besteuert werden können, zumal dieser zu den Auszahlungszeitpunkten noch im Jahressechstel Platz gefunden hätte.

Die Beschwerde war aus genannten Gründen abzuweisen."

Im Vorlageantrag hat der Bf. im Wesentlichen Folgendes ausgeführt:

Unstrittig sei, dass es sich gegenständlich um eine Erfindung iSd § 7 Abs. 3 Patentgesetz handle.

Das Finanzamt halte jedoch auch in der Beschwerdeentscheidung an seiner Auffassung fest, dass allein der Zeitpunkt der Auszahlung über die Möglichkeit der Anwendung des Hälftesteuersatzes nach § 38 EStG 1988 bei Diensterverfindungen ausschlaggebend sein solle - soweit zumindest die Auslegung des § 37 Abs. 7 EStG 1988 in der Beschwerdeentscheidung. Folge man der wörtlichen Interpretation des § 37 Abs. 7 EStG 1988, dass ... "für Einkünfte, die zum Teil mit dem festen Steuersatz des § 67 versteuert werden, keine Progressionsermäßigung zusteht", so führe selbst diese - wie in der Bescheidbeschwerde dargelegt aus seiner Sicht nicht sachgerechte Auslegung - bei einer Jahresbetrachtung (und nur eine solche könne überhaupt zur Anwendung kommen, wenn nicht völlig willkürliche Ergebnisse erzielt werden sollten, siehe dazu auch SWK 22/2018, 969f) dazu, dass auch bei Anwendung des § 37 Abs. 7 iVm § 67 EStG 1988 es zu keinem Ausschluss der Anwendbarkeit des § 38 EStG 1988 komme. Denn: bei einer laufenden Jahresvergütung von € 79.035,54 ergebe sich ein Jahressechstel von € 13.172,59. Dem stünden als sonstiger Bezug (13. und 14. Gehalt) € 13.238,29 gegenüber, somit verbleibe schon rein rechnerisch kein Raum für eine Versteuerung der Diensterverfindung von € 6.510 noch mit dem festen Steuersatz des § 67 EStG 1988 (siehe vorgelegtes Jahreslohnkonto 2016).

Überdies weise er nochmals darauf hin, dass die vom Finanzamt vertretene Ansicht den Absichten sowohl des historischen Gesetzgebers als auch des Gesetzgebers des StRefG 2015/2016 zuwiderlaufe. Dem historischen Gesetzgeber sei es - wie bereits aufgezeigt (siehe auch VwGH 25.5.1997, 95/13/0287) - nur darum gegangen, eine doppelte Inanspruchnahme zweier Begünstigungsnormen auszuschließen, die speziell auf Erfindervergütungen zugeschnitten gewesen seien. Die Änderung durch das StRefG 2015/2016 hätte eine Gleichbehandlung bei der steuerlichen Förderung von selbständigen und nichtselbständigen Erfindern herbeiführen sollen - diese Absicht werde durch die Auslegung des § 37 Abs. 7 EStG 1988 durch das Finanzamt aber gerade vereitelt.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gemäß § 37 Abs. 1 dritter Teilstrich EStG 1988 ermäßigt sich der Steuersatz für Einkünfte aus der Verwertung patentrechtlich geschützter Erfindungen (§ 38) auf die Hälfte des auf das gesamte Einkommen entfallenden Durchschnittssteuersatzes.

Gemäß § 37 Abs. 7 zweiter Satz EStG 1988, in der ab 15. Februar 1996 geltenden Fassung BGBl. Nr. 201/1996, steht für Einkünfte, die zum Teil mit dem festen Steuersatz des § 67 versteuert werden, keine Progressionsermäßigung zu.

§ 38 EStG 1988 - Verwertung von Patentrechten - lautet:

"(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 § 67 Abs. 7 EStG 1988 in der bis 31. Dezember 2015 geltenden Fassung des 1. StabG 2012, BGBl. I Nr. 22/2012 sind auf Grund lohngestaltender Vorschriften im Sinne des § 68 Abs. 5 Z 1 bis 7 gewährte Prämien für Verbesserungsvorschläge im Betrieb sowie Vergütungen an Arbeitnehmer für Dienstervfindungen im Ausmaß eines um 15% erhöhten Sechstels der bereits zugeflossenen, auf das Kalenderjahr umgerechneten laufenden Bezüge mit dem Steuersatz von 6% zu versteuern (zusätzliches Sechstel); Abs. 2 dritter und vierter Satz ist anzuwenden.

§ 67 Abs. 7 wurde durch das StRefG 2015/2016, BGBl. I Nr. 118/2015 ab 2016, zur Gänze aufgehoben (letztmalig anzuwenden auf Veranlagungen für das Jahr 2015, § 124b Z 292c). Prämien für Dienstervfindungen und Verbesserungsvorschläge sind daher ab 2016 nach § 67 Abs. 1 und 2 zu versteuern (sonstiger Bezug unter Anrechnung auf das Jahressechstel, vgl. Hofbauer/Krammer, Lohnsteuer 2016 Rz 1191 ff; anders Fellner in Hofstätter/Reichel § 67 Abs. 10 Rz 4, der offenbar eine Versteuerung nach Abs. 10 annimmt; das kann allerdings nur bei Sechstelüberschreitung rechtskonform sein) [Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Band III, § 67, Tz 93 (19. Lieferung - 1.2.2017)].

Zufolge § 67 Abs. 10 EStG 1988 in der ab 2001 geltenden Fassung BGBl. I Nr. 142/2000, sind sonstige Bezüge, die nicht unter Abs. 1 bis 8 fallen, wie ein laufender Bezug im Zeitpunkt des Zufließens nach dem Lohnsteuertarif des jeweiligen Kalendermonats der Besteuerung zu unterziehen. Diese Bezüge erhöhen nicht das Jahressechstel gemäß Abs. 2.

"Einkünfte, die mit dem festen Steuersatz gemäß § 67 EStG 1988 versteuert werden, sind keiner Progressionsermäßigung zugänglich. Die Bestimmung war vor 2016 insbesondere für Vergütungen für Dienstleistungen relevant. Wurden diese teilweise nach § 67 Abs. 7 EStG 1988 besteuert, war die Anwendung des Halftesteuersatzes (§ 38) hinsichtlich des voll zu versteuernden Teils nicht möglich (siehe BMF 25.1.2000, ÖStZ 2000, 127). Sind Vergütungen für Dienstleistungen aber zur Gänze zum vollen Tarif zu versteuern, weil dem Arbeitnehmer zum Zeitpunkt der Auszahlung keine laufenden Bezüge aus dem früheren Dienstverhältnis mehr zugeflossen sind bzw. weil § 67 Abs. 7 EStG 1988 ab 2016 entfallen ist, kann bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 38 EStG 1988 im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung der ermäßigte Steuersatz zur Anwendung kommen (siehe ua. UFS 18.4.2003, RV/0460-G/02; siehe § 38 Rz 14)" [Jakom, Einkommensteuergesetz, Kommentar, 11. Auflage 2018, § 37, Rz 87].

"Nach § 38 begünstigte Einkünfte müssen keiner spezifischen Einkunftsart entstammen, denn als Tarifbegünstigung ist § 38 nicht auf eine bestimmte Einkunftsart beschränkt (siehe VwGH 28.5.1997, 95/13/0287). Begünstigte Einkünfte können innerhalb einer betrieblichen Einkunftsart, innerhalb der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung oder gegebenenfalls als sonstige Einkünfte anfallen (siehe dazu Blazina SWK 02, S 498; Pinter SWK 04, S 794). Für Dienstleistungen sah § 67 Abs. 7 EStG 1988 idF vor StRefG 2015/2016 eine spezielle Begünstigung vor, die § 38 EStG 1988 vorging. Gemäß § 37 Abs. 7 EStG 1988 steht für Einkünfte, die zum Teil mit dem festen Steuersatz des § 67 EStG 1988 besteuert werden, keine Progressionsermäßigung zu. Vergütungen für Dienstleistungen, die teilweise nach § 37 Abs. 7 besteuert wurden, konnten hinsichtlich des voll zu versteuernden Teils nicht dem Halftesteuersatz unterworfen werden (siehe BMF 25.1.2000, ÖStZ 2000, 127). Sind Vergütungen für Dienstleistungen aber zur Gänze zum vollen Tarif zu versteuern, weil dem Arbeitnehmer zum Zeitpunkt der Auszahlung keine laufenden Bezüge aus dem früheren Dienstverhältnis mehr zugeflossen sind bzw. weil § 67 Abs. 7 EStG 1988 ab 2016 entfallen ist, kann bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 38 EStG 1988 im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung der ermäßigte Steuersatz zur Anwendung kommen (siehe ua. UFS 11.4.2012, RV/3815-W/10; UFS 10.10.2011, RV/3080-W/10; UFS 18.4.2003, RV/0460-G/02)" [Jakom, Einkommensteuergesetz, Kommentar, 11. Auflage 2018, § 38, Rz 14].

Die wörtliche Interpretation des nach wie vor in Geltung befindlichen § 37 Abs. 7 zweiter Satz EStG 1988 würde dazu führen, dass eine Begünstigung für Dienstleistungsvergütungen nach § 37 EStG 1988 auch dann ausgeschlossen ist, wenn nur der kleinste Teil dieser Vergütung von der begünstigten Besteuerung des "normalen" Jahressechstels des § 67 Abs. 1 EStG 1988 erfasst wird. Und dies, obwohl sonstige Bezüge, die das Jahressechstel übersteigen (sogenannter Jahressechstelüberhang), wie ein laufender Bezug zum regulären Einkommensteuertarif besteuert werden

(§ 67 Abs. 10 EStG 1988) [vgl. Bramerndorfer/Kovacevic, Steuerliche Behandlung von Dienstfindungsvergütungen, SWK 22/2018, 969].

Unter Bedachtnahme auf die dargestellte Rechtslage war der Beschwerde aus nachstehenden Erwägungen ein Erfolg beschieden:

Es ist unbestritten, dass die patentrechtlichen Voraussetzungen (§§ 7 und 8 Patentgesetz 1970, BGBl. Nr. 259/1970 idF BGBl. I Nr. 149/2004) für die im Streitjahr von der Arbeitgeberin Z GmbH neben den laufenden Bezügen im Juli, August und September in drei Teilbeträgen von jeweils € 2.170, somit insgesamt € 6.510 ausbezahlte Vergütung für Dienstfindungen, vorliegen.

Für die Lösung der Streitfrage, ob dieser Betrag dem ermäßigten Steuersatz nach § 37 EStG 1988 unterliegt, kann es aber nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes, entgegen der Rechtsauffassung des Finanzamtes, jedoch nicht darauf ankommen, ob ein Teil der Vergütung bei richtiger Zuordnung als sonstige Bezüge noch mit dem begünstigten festen Steuersatz des § 67 Abs. 1 EStG 1988 besteuert werden hätte können, zumal dieser zu den vorliegenden Auszahlungszeitpunkten noch im Jahressechstel Deckung gefunden hätte.

Eine derartige Interpretation, nach der die Inanspruchnahme des ermäßigten Steuersatzes letztlich vom Auszahlungszeitpunkt und damit von einer Zufälligkeit abhängig ist, erscheint dem Bundesfinanzgericht keinesfalls sachgerecht.

Vielmehr ist für die Beurteilung, ob die vom Arbeitgeber neben dem laufenden Bezug ausbezahlte Dienstfindungsvergütung dem ermäßigten Steuersatz nach § 37 Abs. 1 dritter Teilstrich EStG 1988 unterliegt, eine kalenderjahresbezogene Gesamtbetrachtung anzustellen. Demnach ist im vorliegenden Fall unabhängig vom Auszahlungszeitpunkt der Vergütung einzig und allein entscheidend, dass die strittige Dienstfindungsvergütung von € 6.510 im Jahressechstel in Höhe von € 13.172,59, das zur Gänze durch das 13. und 14. Gehalt in Höhe von insgesamt € 13.238,29 verbraucht ist, überhaupt keine Deckung findet (vgl. diesbezüglich unbestrittene Ausführungen im Vorlageantrag). Da demnach der strittige Betrag nicht einmal teilweise mit dem festen Steuersatz des § 67 EStG 1988 versteuert wird, gelangt der Ausschluss der Progressionsermäßigung nach § 37 Abs. 7 zweiter Satz EStG 1988 mangels Tatbestandserfüllung keinesfalls zur Anwendung.

Somit ist dieser Betrag, der im Übrigen vom Arbeitgeber im Zuge der Auszahlung der Teilbeträge von jeweils € 2.170 der Tarifsteuer unterworfen worden ist, im Wege der Veranlagung nach § 41 Abs. 2 EStG 1988 nach § 37 EStG 1988 mit dem Hälftesteuersatz zu versteuern.

Das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 1. März 2018, RV/5101676/2017, erweist sich deshalb als nicht einschlägig, da dort keine Dienstfindungsvergütung im Sinne des § 8 Abs. 1 Patentgesetz 1970 - dem Beschwerdeführer wurde schon bei Eintritt in

das Unternehmen ein leistungsabhängiger Anteil der Entlohnung, unabhängig davon, ob es zur Überlassung einer Dienstleistung kommt oder nicht, garantiert - vorlag; somit stellte sich in weiterer Folge die Frage, ob § 67 EStG 1988 zwingend anzuwenden ist oder ein Wahlrecht hinsichtlich § 38 EStG 1988 besteht, nicht (vgl. Angerer, Keine Steuerbegünstigung, wenn keine Dienstleistungsvergütung im Sinne des Patentgesetzes vorliegt, in BFGjournal, 9/2018, 338ff).

Zulässigkeit einer Revision

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. Da für die Lösung der Streitfrage, ob für eine Dienstleistungsvergütung im Sinne des Patentgesetzes 1970 ab dem Jahr 2016 für den Fall, dass der gesamte Vergütungsbetrag im Rahmen einer kalenderjahresbezogenen Betrachtung außerhalb des Jahressechstels liegt, im Wege der Veranlagung nach § 41 Abs. 2 EStG 1988 die Bestimmung des § 37 Abs. 1 dritter Teilstich EStG 1988 anwendbar ist, eine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes fehlt, ist die Revision zulässig.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Graz, am 5. Februar 2019