



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vertreten durch die Stb, vom 27. Mai 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 25. April 2008 betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 2003 bis 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die berufungswerbende GmbH & Co KG (Bw.) erzeugt Metallmöbel, Öfen und sonstige Schlosserwaren.

Im Zuge einer die Jahre 2003 bis 2005 betreffenden Außenprüfung gem. [§ 147 Abs. 1 BAO](#) wurden u.a. nachstehende, berufungsgegenständliche Feststellungen getroffen:

Tz 11 Forschungsfreibetrag

Herr P war bis zum 31. Dezember 2003 im geprüften Unternehmen beschäftigt. Während seiner Dienstzeit im Unternehmen hat P die Diensterfindungen 3 KS gemacht, welche vom geprüften Unternehmen zum Patent angemeldet wurde und auch genutzt wird. Für die Nutzung der Erfindung erhält P eine jährliche Umsatzbeteiligung bis zum 31. Dezember 2013 (Patentschutz bis 2013). Diese Umsatzbeteiligung wird vom geprüften Unternehmen als Gehaltsaufwand verbucht und fließt als Gehaltsaufwand für Forschung und Entwicklung in die

Bemessungsgrundlage für den FFB I ein. Folgende Beträge wurden aus diesem Titel in der Bemessungsgrundlage für den FFB I berücksichtigt:

2003: € 117.101,59

2004: € 100.797,99

2005: € 109.747,58

Nach Ansicht der BP stellt der an den Dienstnehmer bzw. ehemaligen Dienstnehmer bezahlte Betrag in Form einer Umsatzbeteiligung aus der Patentverwertung keinen Aufwand dar, der beim FFB I zu berücksichtigen ist, weil dieser Betrag für die Abtretung an Rechten (Nutzungsrecht) der bereits fertig gestellten Erfindung bezahlt wird. Die BP kürzt daher im Prüfungszeitraum die Bemessungsgrundlage für den FFB I um o.a. Beträge.

In der **Berufung** gegen die Feststellungsbescheide für die Jahre 2003-2005 wird zunächst darauf verwiesen, dass es sich bei P nicht – wie in Tz 11 des Prüfberichtes angeführt – um einen ehemaligen Dienstnehmer handle, da dieser erst am 30.4.2006 durch Antritt der Alterspension als Dienstnehmer ausgeschieden sei.

Die Behörde habe daher für einen zu 100% im Bereich der Forschung und Entwicklung tätigen Dienstnehmer die Diensterfindungsvergütung nicht als Forschungsaufwand, sondern als Entgelt für die Abtretung des Verwertungsrechtes an einer Erfindung eingestuft.

Bei dieser Beurteilung sei die Behörde offenbar davon ausgegangen, dass das Verwertungsrecht an einer Dienstnehmererfindung primär dem Dienstnehmer zustehe und somit der Dienstgeber für die Verwertung der Erfindung ein Abtretungsentgelt für die Übertragung des Nutzungsrechtes zu leisten habe.

Zivilrechtlich schulde bei Dienstverhältnissen (= Dauerschuldverhältnissen) der Arbeitnehmer seine Arbeitsleistung und nicht einen Erfolg. Demgegenüber gebühre das Ergebnis seiner Tätigkeit bzw. der Erfolg grundsätzlich dem Arbeitgeber ([§ 401 ABGB](#)). Der Arbeitnehmer habe also kein Eigentumsrecht am Arbeitsergebnis und keinen (Miteigentums-)Anteil am Produkt seiner Arbeit.

Gem. [§ 40b UrhG](#) stehe dem Dienstgeber ex lege ein unbeschränktes Verwertungsrecht an einem von seinem Dienstnehmer geschaffenen Werk zu, wenn der Dienstnehmer das Werk in Erfüllung seiner Dienstpflicht geschaffen habe. Der in [§ 40b UrhG](#) gesetzlich normierte Übergang der wirtschaftlichen Verwertungsrechte werde nicht von einer gesonderten Gegenleistung des Arbeitgebers abhängig gemacht, sondern sei mit dem Arbeitslohn abgegolten, wenn die Erstellung solcher Werke zu den arbeitsvertraglichen Pflichten gehöre.

Im technischen Bereich habe der Gesetzgeber in den §§ 7 bis 17 PatentG Vorsorge getroffen und eine differenzierte Regelung geschaffen. Bei den patentierten Erfindungen (insbes. 3KS), die unter der Leitung und dem wesentlichen Einfluss des P entstanden seien, handle es sich unzweifelhaft um Diensterverfindungen im Sinne des Patentgesetzes.

Auf Grund der ausdrücklichen Regelung in § 14 des für die Bw. maßgeblichen Kollektivvertrages für Industrieangestellte sei jedoch im Falle von Diensterverfindungen eine Andienungspflicht durch den Dienstnehmer an den Dienstgeber vorgesehen. Der Dienstnehmer habe demnach die Pflicht, jede Erfindung, die er mache, dem Dienstgeber mitzuteilen. Diese Mitteilung habe unverzüglich zu erfolgen und sämtliche Details zu enthalten, welche eine patentfähige Erfindung ausmachten. Der Dienstgeber habe danach die Möglichkeit, innerhalb einer Frist von drei Monaten eine Erklärung dahingehend abzugeben, ob er die Diensterverfindung für sich in Anspruch nimmt. Nur wenn der Dienstgeber diese Frist ohne Erklärung verstreichen lasse, sei die Diensterverfindung für den Dienstnehmer zur Patentierung frei. Nimmt der Dienstgeber die Diensterverfindung hingegen in Anspruch, werde diese unmittelbar für ihn (originär) patentrechtlich geschützt, ohne dass es irgend eines rechtlichen Übertragungsaktes bedürfe. Komme der Dienstnehmer der Verpflichtung der Anbietung der Diensterverfindung nicht nach, so habe der Dienstgeber sogar Anspruch auf Schadenersatz, der bei Verschulden des Dienstnehmers nicht nur den positiven Schaden, sondern auch den entgangenen Gewinn umfasse.

Auf Grund der im Kollektivvertrag vorgesehenen Andienungspflicht stehe daher das primäre Recht auf patentrechtlichen Schutz von Diensterverfindungen iS von § 7 Abs. 3 PatentG dem Dienstgeber zu und könne demnach die von der Behörde in der Begründung angeführte Abtretung des Nutzungsrechtes vom Dienstnehmer an den Dienstgeber zivilrechtlich gar nicht vorliegen.

Werde die Diensterverfindung auf Grund der kollektivvertraglichen Andienungsregelung vom Dienstgeber in Anspruch genommen, habe der Dienstnehmer lediglich Anspruch auf eine angemessene besondere Vergütung für seine Arbeitsleistung. Wenn der Dienstnehmer jedoch ausdrücklich zur Entwicklungs- und Erfindertätigkeit im Unternehmen angestellt und tatsächlich auch vorwiegend damit beschäftigt sei und wenn ihm die ihm obliegende Entwicklungstätigkeit zu einer Erfindung geführt habe, dann gebühre dem Dienstnehmer 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 sei (§ 8 PatentG). Die Höhe einer allenfalls zustehenden besonderen Vergütung sei nach den Umständen des Einzelfalles zu beurteilen.

Der damalige Geschäftsführer B habe in dem unter Federführung von P entwickelten 3KS Zylindersystem eine Dienstnehmererfindung gesehen, die einen erheblichen Vorsprung gegenüber der Konkurrenz auf den in- und ausländischen Märkten gebracht habe und daher P gem. § 8 Abs. 2 PatentG eine besondere Erfindungsvergütung zugestanden. Mit Rücksicht auf die internationale Entwicklung habe man die Vergütung erfolgsabhängig gestaltet und damit die betriebswirtschaftlich sinnvollste und für beide Seiten fairste aller denkbaren Lösungen gewählt. Im Grunde handle es sich bei dieser Zahlung um einen 15. Bezug, der jedoch hinsichtlich der Forschungsförderung in Österreich das Schicksal der übrigen Bezugsbestandteile teile.

Es sei mehr als unverständlich, etwa Abfertigungszahlungen, das Urlaubs- und Weihnachtsgeld und alle sonstigen Nichtleistungslöhne zu begünstigen und erfolgsabhängig gestaltete Dienstleistungserfindungsvergütungen, die ursächlich mit der Forschung zusammenhängen, von der Begünstigung auszunehmen. Lediglich für den Fall, dass Dienstnehmer nur zum Teil in der Forschung und Entwicklung tätig sind, könne der Gehaltsaufwand nur aliquot in die Bemessungsgrundlage für den Forschungsfreibetrag einbezogen werden. Das sei jedoch bei P nicht der Fall. Die 100% Zuordnung der Arbeitsleistungen des P zum Bereich Forschung und Entwicklung sei daher auch von den Prüfern anstandslos anerkannt worden. Da für sämtliche, noch nicht patentrechtlich geschützte Erfindungen im Prüfungszeitraum 2003 bis 2005 der volkswirtschaftliche Wert durch eine Bescheinigung des Bundesministeriums für Wirtschaft und Arbeit belegt sei, seien die gesetzlichen Voraussetzungen für den Freibetrag für volkswirtschaftlich wertvolle Erfindungen iS von § 4 Abs: 4a EStG (bis 2003: § 4 Abs. 4 Z 4 EStG) gegeben.

In einer zur Berufung abgegebenen **Stellungnahme** führte das Finanzamt aus

P sei im geprüften Unternehmen als Leiter der Forschungsabteilung tätig gewesen (kein schriftlicher Dienstvertrag vorhanden), sei mit 31.12.2003 als Dienstnehmer abgemeldet worden und habe die Abfertigungsansprüche ausbezahlt bekommen. Mit 1.1.2004 bis zum 30.4.2006 wäre P in Teilzeit als Leiter der mechanischen Forschungsabteilung beschäftigt gewesen.

Während seiner Dienstzeit im Unternehmen habe P u.a. die Dienstleistungserfindung 3 KS gemacht, welche vom geprüften Unternehmen zum Patent angemeldet worden sei und auch genutzt werde. Der Patentschutz erstreckte sich bis zum Jahr 2013.

Auf Grund einer Vereinbarung vom 22.12.1993 zwischen der Bw. und P erhalte dieser eine Vergütung für die Dienstleistungserfindung 3 KS und 3 KS Derivate von 0,4% des Umsatzes auf 20 Jahren. Mit Vertrag vom 27.9.1995 sei der Vergütungsanspruch mit 2% des Jahresumsatzes

geregelt worden, mit Vertrag vom 15.1.1998 sei die Vereinbarung rückwirkend auf den 1.1.1997 umsatzabhängig zwischen 0,5% und 2% festgelegt worden und mit Vertrag vom 18.12.2003 sei festgehalten worden, dass die Regelung bis zum 1.7.2008 unverändert weiterlaufe und vom 1.7.2008 bis zum 31.12.2013 der Lizenzsatz von 2% auf 0,5% herabgesetzt werde. Die Ansprüche aus diesen Verträgen seien nach dem Tod von P auf seinen Sohn und in weiterer Folge an die Ehefrau übertragbar.

Im Prüfungszeitraum seien die an P ausbezahlten Diensterfindungsvergütungen gem. § 67 Abs. 7 EStG versteuert worden.

Die an P jährlich bezahlten Vergütungen für Diensterfindungen seien ein sonstiger Bezug im jeweiligen Auszahlungsjahr, würden jedoch wirtschaftlich keine Abgeltung für die Forschungsleistung des Auszahlungsjahres darstellen. Wie aus dem dargestellten Sachverhalt ersichtlich, sei die Erfindung 3 KS bereits im Jahr 1993 vom geprüften Unternehmen zum Patent angemeldet worden. Die Erfindung sei daher bereits im Jahr 1993 abgeschlossen gewesen. Daher würden die im Prüfungszeitraum bezahlten Diensterfindungsvergütungen nach Ansicht der BP keinen Gehaltsaufwand darstellen, der zu den Herstellungskosten der Erfindung zähle, sondern handle es sich hierbei um Kosten beim geprüften Unternehmen, die mit der Verwertung der Erfindung im Zusammenhang stünden.

In der **Gegenäußerung** zur Stellungnahme des Finanzamtes wird im Wesentlichen ausgeführt, dass im bisherigen Verfahren die Diensterfindungsvergütung mit der Begründung, es handle sich bei diesem Gehaltsbestandteil um ein Entgelt für die Abtretung an Rechten für eine bereits fertig gestellte Erfindung nicht als Forschungsaufwand anerkannt worden sei.

Nunmehr werde in der Stellungnahme zur Berufung die Ansicht vertreten, dass es sich hierbei um Kosten handle, die mit der Verwertung der Erfindung im Zusammenhang stünden.

Tatsächlich würden kollektivvertraglich verpflichtend auszahlende Gehaltsbestandteile vorliegen.

Die Prüfer hätten im Zuge der Besprechung wiederholt betont, dass ein hoher Grundbezug des Leiters der Entwicklungsabteilung, der auch die in § 14 des maßgeblichen Kollektivvertrages vorgesehene besondere Vergütung einschließe, zweifelsohne in die Bemessungsgrundlage für den Forschungsfreibetrag einzurechnen sei und daher gegebenenfalls auch anstandslos akzeptiert worden wäre. Ein geringerer Grundbezug verbunden mit einer erfolgsabhängigen Bemessung der in § 14 des maßgeblichen Kollektivvertrages vorgesehenen besonderen Vergütung sei hingegen insofern anders zu beurteilen, als der erfolgsabhängige Teil – offenbar weil umsatzbezogen bemessen – mit einem Rechtserwerb bzw. der Verwertung des Rechtes im Zusammenhang stünde. Diese

differenzierte Betrachtungsweise sei bereits in sich widersprüchlich, da die Art der Bemessung eines rechtlich zustehenden Gehaltsbestandteiles nichts an seinem Charakter ändern könne. In beiden Fällen handle es sich um einen Gehaltsaufwand für einen zu 100% in der Forschung und Entwicklung tätigen Mitarbeiters, der nach § 4 Abs. 4 Z 4a EStG begünstigt sei. Beide Arten der Vergütung seien durch die Forschungs- und Entwicklungstätigkeit des Mitarbeiters grundgelegt, die Form der Bemessung bzw. Auszahlung könne daher am Charakter der Vergütung nichts ändern und würde wohl auch dem verfassungsrechtlich verankerten Gleichheitsgrundsatz widersprechen.

Aus unternehmerischer Sicht sei die gewählte Vorgangsweise absolut biniert im Sinne einer Leistungsorientierung bei der Entgeltung einer Erfindung. Die Erfindung beweise die wirtschaftliche Nützlichkeit erst zum Zeitpunkt der Umsatzgenerierung. Dadurch stehe das Entgelt, gemessen am Umsatz, in ursächlicher Kausalität mit der Erfindung. Würde man einen „Businessplan“ erstellen, würden zukünftige Umsätze und Kosten in Bezug auf ein neues System angesetzt und dadurch die „geplante Nützlichkeit“ dargestellt werden. Man würde hier das Szenario des Entgeltes der Erfindungsleistung anführen und jeder betriebswirtschaftlich geschulte Manager würde das gewählte Prinzip aus Unternehmenssicht vertreten, nämlich dem Erfinder Leistungsentgeltung nur in Zusammenhang mit der Wirkung seiner Leistung am Markt zuzugestehen.

In diesem Zusammenhang werde auf das Urteil des ASG Wien vom 8.10.2007, Cga 265/93z, verwiesen, das sich mit der Ermittlung von Dienstleistungserfindungsvergütungen iS von § 8 bzw. § 9 PatentG befasst hat. Das ASG Wien habe ausgesprochen, dass hierbei der Methode der „Lizenzanalogie“ der Vorrang zu geben sei und daher der Erfindungswert – als Ausgangsbasis für die Angemessenheit der Vergütung – im Wege eines „Fremdvergleichs“ zu ermitteln sei. Die Bw. habe daher bereits seinerzeit bei Bemessung der Erfindungsvergütung für das 3 KS System die damals im europäischen Umfeld absehbare Entwicklung der Rechtsprechung vorweggenommen. Die korrekte Umsetzung dieser Rechtsentwicklung verbunden mit der Auslegung der Betriebsprüfer würde daher die vom Gesetzgeber bewusst herbeigeführte Förderung der Forschung und Entwicklung in Österreich erheblich einschränken und könne somit auch nicht ernsthaft im volkswirtschaftlichen Interesse liegen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Folgender Sachverhalt wird als erwiesen angenommen und der gg. Entscheidung zu Grunde gelegt:

Unter der Leitung von P wurden im Unternehmen der Bw. Dienstleistungen iSd § 1 PatentG (insbes. das 3KS Zylindersystem) entwickelt und im Jahr 1993 zum Patent angemeldet. Für die Überlassung dieser Dienstleistungen erhält P von der Bw. eine umsatzabhängige Vergütung iSd § 8 PatentG auf 20 Jahre (Dienstleistungsvergütung), wobei die Ansprüche daraus nach seinem Tod auf seinen Sohn und auf seine Ehefrau übergehen (siehe Vereinbarungen vom 22.12.1993, 27.9.1995, 15.1.1998 und vom 18.12.2003 (Arbeitsbogen S. 271 ff.)).

P befindet sich seit dem 30. April 2006 im Ruhestand .

Strittig ist, ob die an den (ehemaligen) Dienstnehmer der Bw. ausbezahlte, umsatzabhängige Dienstnehmererfindungsvergütung in die Bemessungsgrundlage für den Forschungsfreibetrag gem. § 4 Abs. 4 Z 4 (bis 2003) bzw. [§ 4 Abs. 4 Z 4 lit. a EStG 1988](#) einzubeziehen ist.

Nach [§ 4 Abs. 4 EStG 1988](#) sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Gemäß § 4 Abs. 4 Z 4 EStG 1988 (idF vor dem WaStoG) bzw. Z 4a EStG 1988 idF BGBl I Nr. 133/2003 (ab der Veranlagung 2004) sind Betriebsausgaben jedenfalls:

Ein Forschungsfreibetrag für Aufwendungen zur Entwicklung oder Verbesserung volkswirtschaftlich wertvoller Erfindungen, ausgenommen Verwaltungs- oder Vertriebskosten sowie Aufwendungen für Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens (Forschungsaufwendungen).

Hinsichtlich der Bemessungsgrundlage spricht das Gesetz von "Aufwendungen für die Entwicklung oder Verbesserung volkswirtschaftlich wertvoller Erfindungen".

Unter Entwicklung und Verbesserung einer Erfindung sind die entsprechenden Forschungs- und Entwicklungsarbeiten bis zum Produktionsreifmachen im eigenen Betrieb zu verstehen (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, EStG 1988, Tz 44.3 zu § 4).

Zu den begünstigten Aufwendungen zählen im Wesentlichen Kosten, die – gäbe es nicht das Aktivierungsverbot für unkörperliche Wirtschaftsgüter in § 4 Abs. 1 vorletzter Satz – als **Herstellungskosten** der Erfindung zu aktivieren wären, also die Herstellungskosten der Erfindung. Dazu gehören Fertigungslöhne, Material- sowie Gemeinkosten, etwa Hilfs- und Betriebsstoffe, Energiekosten und zuordenbare Fremdmittelkosten.

Zu den Aufwendungen für die Entwicklung und Verbesserung von Erfindungen gehören auch solche, die dazu dienen, die Erfindung produktionsreif zu machen (vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, Tz 10 zu § 4 Abs. 4 Z 4 und Z 4a und Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG, Anm. 116 zu § 4).

Daraus folgt, dass die an P bezahlte Dienstfindungsvergütung nicht als Aufwand (Entgelt) für eine Entwicklungs- und Verbesserungstätigkeit im iSd § 4 Abs 4 Z 4 und Z 4a angesehen werden kann, weil es sich um Aufwendungen handelt, die weder mit den Forschungs- und Entwicklungsarbeiten noch mit Arbeiten zur Produktionsreifemachung der Erfindungen zusammenhängen (lt. Vereinbarungen vom 22.12.1993, 27.9.1995, 15.1.1998 und vom 18.12.2003 handelt es sich um eine „Vergütung für die Erfindung“). Dem eindeutigen Wortlaut des Gesetzes ist zu entnehmen, dass nur die Aufwendungen für die Entwicklung und Verbesserung, also Kosten im Zusammenhang mit der (produktionsreifen) „Herstellung“ der Erfindung gefördert werden. Dies ergibt sich auch daraus, dass vom Gesetz die Verwaltungs- und Vertriebskosten sowie Aufwendungen für Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens von der Förderung ausdrücklich ausgeschlossen werden. Zudem handelt es sich beim Forschungsfreibetrag seiner Zweckbestimmung nach um eine Betriebsausgabe im Interesse der Forschungsförderung.

Dem Einwand der Bw., dass es sich bei der gegenständlichen, umsatzabhängigen Vergütung um einen Gehaltsaufwand für einen in der Forschung und Entwicklung tätigen Mitarbeiter handle, der durch die Forschungs- und Entwicklungstätigkeit des Mitarbeiters grundgelegt und nach § 4 Abs. 4 Z 4a EStG begünstigt sei, ist entgegenzuhalten, dass die Erfindungen bereits im Jahr 1993 zum Patent angemeldet wurden und daher bereits zu diesem Zeitpunkt abgeschlossen waren. Die in den Streitjahren bezahlten Dienstfindungsvergütungen stellen daher keine „Herstellungskosten“ an sich und damit keinen Aufwand iSd § 4 Abs 4 Z 4 und Z 4a dar.

Auch wenn – wie in der Gegenäußerung argumentiert wird – tatsächlich eine kollektivvertraglich verpflichtend auszuzahlende Vergütung vorliegen mag, kann eine solche aus den vorangeführten Erwägungen ab der Produktionsreife der Erfindung nicht mehr in die Bemessungsgrundlage für den Forschungsfreibetrag einbezogen werden, und zwar unabhängig davon, ob die Vergütung umsatzabhängig oder mit einem fixen Betrag ausbezahlt wird.

Gem. § 1 Abs. 1 PatentG 1970 werden für Erfindungen auf allen Gebieten der Technik, sofern sie neu sind (§ 3), sich für den Fachmann nicht in nahe liegender Weise aus dem Stand der Technik ergeben und gewerblich anwendbar sind, auf Antrag Patente erteilt.

Die Erteilung eines Patentbescheides setzt demnach die gewerbliche Anwendbarkeit, und damit die Produktionsreife, voraus. Somit können Aufwendungen, die nach bereits erfolgter Patentierung anfallen, nicht in die Bemessungsgrundlage einbezogen werden.

Mag es auch zutreffen, dass die strittigen Aufwendungen in einem ursächlichen Zusammenhang mit den Erfindungen stehen mögen, so sind sie dennoch aus den angeführten Gründen aus der Bemessungsgrundlage für den Forschungsfreibetrag auszuscheiden.

Ebenso vermag weder eine lt. Kollektivvertrag bestehende „Andienungspflicht“ noch der Hinweis auf das Urteil des ASG Wien vom 8.10.2007, Cga 265/93, zu einer anders lautenden Beurteilung führen.

Insoweit vom Bw. die Gleichheitswidrigkeit der angewandten Bestimmung eingewendet wird, ist darauf hinzuweisen, dass der Unabhängige Finanzsenat als Verwaltungsbehörde gem. Art. 18 B-VG an die Gesetze gebunden ist und die Beurteilung der Verfassungsmäßigkeit einer gesetzlichen Bestimmung dem Verfassungsgerichtshof im Rahmen eines Gesetzesprüfungsverfahrens vorbehalten ist.

Aus den angeführten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 26. Mai 2010