

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch R in der Beschwerdesache BF, über die Beschwerde vom 11.03.2017 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt FA vom 22.02.2017, StNr, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2016 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Parteienvorbringen:

Mit **Bescheid vom 22. Februar 2017** wurde die Einkommensteuer 2016 des Beschwerdeführers antragsgemäß veranlagt, wobei unter dem Punkt "Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte" der Betrag von 7.356,53 € abgezogen wurde. Dies ist jene Summe, die der Beschwerdeführer unter den Punkten Arbeitsmittel, Fachliteratur, Fortbildungs-, Ausbildungs- und Umschulungskosten sowie sonstige Werbungskosten geltend gemacht hatte. Die "Dienstfindungsvergütungen" wurden als laufender Bezug versteuert.

Mit Schreiben vom 11. März 2017 wurde gegen den Einkommensteuerbescheid 2016 das Rechtsmittel der **Beschwerde** eingebracht und begründend ausgeführt, dass die Angaben der Arbeitnehmerveranlagung leider unvollständig gewesen seien. Die diesbezügliche Information sei erst nach Absenden der Arbeitnehmererklärung zur Kenntnis des Beschwerdeführers gelangt. Daher werde in einem weiteren Schreiben die diesmal vollständige Einkommensteuererklärung 2016 übermittelt. In einem weiteren Schreiben wurde Folgendes festgehalten:

"Erläuterung Arbeits- und Weiterbildungssituation

Aktuelle Berufliche Tätigkeit: Projektleitung für Solarwechselrichter bei A GmbH. Die Tätigkeit umfasst die technische und wirtschaftliche Leitung von Entwicklungsprojekten, sowie die Schaffung von Dienstfindungen.

Weiterbildung: Mit September 2015 habe ich berufsbegleitend zwei Masterstudien begonnen:

1. FH-Steyr: Controlling, Rechnungswesen und Finanzmanagement, Nähere Infos unter

<http://www.fh-ooe.at/crf—master>

2. Johannes Kepler Universität: Recht und Wirtschaft für Techniker, Nähere Infos unter: <http://www.iku.at/content/e262/e242/e2380/e2403>

Anbei finden Sie die Inskriptionsbestätigungen sowie einen Nachweis des Studienerfolgs in den jeweiligen Studien. Der Umfang der abgelegten Prüfungen entspricht in etwa jenem von 2 Vollzeitstudierenden. Inzwischen (Stand 19.2.2017) habe ich sämtliche Lehrveranstaltungsprüfungen für beide Studien abgeschlossen sodass nur noch die Masterarbeiten offen sind. Die beiden Masterstudien sind eine perfekte Ergänzung meiner Ausbildung im Sinne sehr breiten Kompetenzpalette und damit eine perfekte Grundlage für meine weitere berufliche Karriere. Mit den gewählten Studienrichtungen erstreckt sich meine Kompetenzpalette von einer überwiegend technischen Ausbildung (Bachelor Mechatronik/Wirtschaft), über eine fundierte zahlenfokussierte Ausbildung (Controlling, Rechnungswesen und Finanzmanagement) bis hin zu einer allgemeinen wirtschaftlichen sowie rechtlichen Ausbildung (Recht und Wirtschaft für Techniker). Die beiden Masterstudien ergänzen sich also auch gegenseitig perfekt und runden meine Bandbreite an Ausbildungen perfekt ab. Als Projektleiter bin ich für technische wie wirtschaftliche Themen gleichermaßen verantwortlich. Meine weitere berufliche Karriere wird, nicht zuletzt dank meiner Studien, auch nicht bei der Position Projektleiter enden. Langfristig strebe ich Positionen im Top-Level Management an, wofür die Studien die Grundlage bilden werden. Ich stelle also fest, dass die berufliche Relevanz der Fortbildung subsummiert werden darf.

Im Zuge der Weiterbildung wurden keinerlei Förderungen oder sonstige Vergütungen vom Arbeitgeber, der Arbeiterkammer, Land, Bund, dem AMS oder sonst einer Organisation gewährt oder in Anspruch genommen."

Im beiliegenden Formular E1 wurden die Werbungskosten dem ursprünglichen Antrag entsprechend eingetragen (Summe: 7.356,53 €) und zusätzlich bei der Kennzahl 274 der Betrag von 174,96 € (Pflichtbeträge aufgrund einer geringfügigen Beschäftigung und Pflichtbeiträge für mitversicherte Angehörige sowie selbst eingezahlte SV-Beträge ausgenommen Betriebsratsumlage). Darüber hinaus wurde laut Kennzahl 423 für den Betrag von 4.505,64 € der Hälftesteuersatz beantragt.

Mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 4. Oktober 2017 wurde die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2016 als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde ausgeführt, dass Vergütungen für Dienstleistungen sonstige Bezüge im Sinne des § 67 EStG 1988 darstellen würden. Wird eine Vergütung für ein und dieselbe Erfindung innerhalb eines Jahres in mehreren Teilbeträgen gewährt, sei diese als "Gesamtvergütung" anzusehen. Die Progressionsermäßigung stehe daher insgesamt nicht zu, wenn auch nur ein Teil der Vergütung mit dem begünstigten Steuersatz des § 67 Abs. 1 EStG 1988 versteuert werden könnte.

Der Betrag zur Pflichtversicherung bei der Sozialversicherungsanstalt der Bauern stelle keine Werbungskosten dar, sondern eine Betriebsausgabe bei der Ermittlung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft. Im Rahmen der Vollpauschalierung der Einkünfte könnten diese nicht zu einem Verlust führen.

Der **Vorlageantrag** vom 14. Oktober 2017 richtete sich gegen die Nichtgewährung der Steuerermäßigung gemäß § 38 EStG 1988 und wurde wie folgt begründet:

"Gemäß §§ 8 ff PatG 1970 gebührt dem Dienstnehmer für die Überlassung einer von ihm gemachten Erfindung an den Dienstgeber, sowie der Einräumung eines Benützungsrechtes an jener Erfindung eine angemessene besondere Vergütung (vgl dazu auch § 12 des Kollektivvertrages für Angestellte des Metallgewerbes idF 1.1.2017). In casu handelt es sich um ein aufrechtes Dienstverhältnis zwischen meiner Person und der A GmbH, dessen zugrunde liegender Dienstvertrag eine Vereinbarung zur Überlassung jedweder künftiger Diensterverfindungen an den Dienstgeber iSd § 7 PatG 1970 vorsieht. Im Zuge des besagten Dienstverhältnisses wurde am 15.09.2014 eine Erfindung gemacht und gemeldet, welche in der Patentanmeldung WO 2016/174150 vom 28.4.2016 durch den Dienstgeber mündete. Es sind daher sowohl die Dienstnehmereigenschaft, die Überlassung an den Dienstgeber, sowie die Einräumung eines Benützungsrechts gegeben, welche einen Anspruch auf angemessene besondere Vergütung begründen. Bis 31.12.2015 war es gem § 67 Abs 7 EStG 1988 möglich Diensterverfindervergütungen als sonstigen Bezug unter einem zusätzlichen um 15% erhöhten Jahressechstel abzurechnen. Diese Abrechnung erfolgte bisher direkt durch den Dienstgeber mit entsprechender Ausweisung der Diensterverfindervergütungen am Jahreslohnzettel (L16-Formular). Mit dem Außerkrafttreten des § 67 Abs 7 leg cit entfiel demnach die Möglichkeit für Unternehmen eine Diensterverfindervergütung als sonstigen Bezug abzurechnen. Folgend wurde diese Vergütung gem § 33 Abs 1 leg cit als laufender Bezug abgerechnet und nach Tarif versteuert. Dies ist u.a. aus den Summen des durch die Fa. A GmbH an das Finanzamt übermittelten Jahreslohnzettels (L16) unter den Kennzahlen 210 (Bruttobezüge) bzw 220 (Sonstige Bezüge vor Abzug d SV-Beiträge) ersichtlich (siehe dazu auch die in Summe bereits einbehaltene Lohnsteuer für die Diensterverfindervergütung). Die Diensterverfindervergütung wurde demnach nicht als sonstiger Bezug abgerechnet und der begünstigte Steuersatz nach § 67 Abs 1 EStG 1988 nicht geltend gemacht. Überdies besagt die EStR 2000 in RZ 7345, dass die Einkunftsart grundsätzlich unerheblich sei (arg: „Innerhalb welcher Einkunftsart die begünstigten Einkünfte anfallen, ist für die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes grundsätzlich unerheblich.“). Bestätigend dazu führt der VwGH aus: „Gewährt das Gesetz für bestimmte Einkommensteile eine Tarifbegünstigung, ohne sie auf Einkünfte einer bestimmten Einkunftsart zu beschränken, dann steht diese Tarifbegünstigung dem Steuerpflichtigen zu, der die Tatbestandsvoraussetzungen der Tarifbegünstigung verwirklicht.“ (VwGH 95/13/0287, 28.5.1997). Der Argumentation des gegenständlichen Vorentscheids, dass Vergütungen für Diensterverfindungen sonstige Bezüge gem § 67 EStG 1988 darstellten und daher die Progressionsermäßigung nicht zustünde, kann demnach nicht gefolgt werden. Da, wie erwähnt, auch der begünstigte Steuersatz des § 67 Abs 1 EStG 1988 nicht geltend gemacht wurde, kann die Anwendung des § 38 leg cit jedenfalls nicht ausgeschlossen werden.

Art 7 B-VG normiert den Gleichheitsgrundsatz für sämtliche Staatsbürger (nach hL sind davon auch Staatsbürger aus anderen EU-Mitgliedsstaaten erfasst), welcher

offenbar zur Novellierung des § 67 EStG 1988 führte. Dies geht sinngemäß aus einem vorliegenden Schreiben des Bundesministeriums für Finanzen (BMF) vom 17.11.2015 mit der GZ. BMF-240101/3286-I/8/2015 (adressiert an Hrn. B M., Vorsitzender des Angestelltenbetriebsrates der Fa. A GmbH) hervor: „Mit dem Entfall des § 67 Abs. 7 hat der Gesetzgeber damit auch eine Maßnahme zur Vereinheitlichung der Rechtslage vorgenommen: Selbständige Erfinder konnten nämlich eine Regelung, wie sie § 67 Abs. 7 vorsah, nicht in Anspruch nehmen. Das EStG 1988 hat damit — hinsichtlich der steuerlichen Förderung von Erfindern — unterschiedliche Begünstigungen, sowohl was den Umfang, als auch was den Steuersatz betrifft, vorgesehen. Das ist nunmehr entfallen, womit die Maßnahme auch eine Regelung im Sinne der Gleichbehandlung der Steuerpflichtigen und der Konsistenz des Gesetzes darstellt.“ Eine Versagung der Anwendung des § 38 EStG 1988 würde demgemäß eine Schlechterstellung unselbständiger Erwerbstätiger und damit einen Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz nach Art 7 B-VG darstellen.

Die Anwendung der Ermäßigung § 38 EStG 1988 erfordert das Vorliegen der Verwertung einer patentrechtlich geschützten Erfindung durch einen Dritten (Abs 1), sowie einen zeitlich und räumlich aufrechten Patentschutz nach Maßgabe des Abs 2. Wie bereits eingangs ausgeführt, kam es in casu zu einer Diensterverfindung durch meine Person, welche durch die A GmbH als Anmelder patentrechtlich geschützt wurde (vgl Patent WO 2016/174150 vom 28.4.2016). Für die Abgeltung der Erfindungsleistung kam es im Jahr 2016 zur Auszahlung einer Diensterverfindervergütung in vier Teilbeträgen idHv insgesamt EUR 4505,64. Die Voraussetzungen des § 38 leg cit sind demnach auch unter Beachtung der EStR 2000 Rz 7343 ff vollständig erfüllt, weshalb der ermäßigte Steuersatz des § 38 Abs 1 leg cit anzuwenden ist.

Aus den vorangegangenen Erläuterungen folgt, dass die gegenständliche Beschwerde vor Entscheidung für das Jahr 2016 vom 04.10.2017 aufzuheben und unter Anwendung der Tarifbegünstigung gemäß § 38 EStG 1988 (Hälftesteuersatz auf Diensterverfindervergütungen) neu auszustellen ist. Dies wird hiermit mit dem Rechtsmittel der Beschwerde beantragt."

Mit **Vorlagebericht** vom 10. November 2017 legte das Finanzamt die Beschwerdesache dem Bundesfinanzgericht vor und beantragte die Abweisung der Beschwerde. Zu den Ausführungen im Vorlageantrag wurde wie folgt Stellung genommen:

"Die gegenständlichen Zahlungen einer Diensterverfindungsvergütung sind grundsätzlich als sonstige Bezüge iSd § 67 EStG einzuordnen und wurden in den Jahren vor 2016 auch als solche behandelt. 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, steht keine Progressionsermäßigung zu. Die gegenständlichen Diensterverfindungsvergütung, die quartelsweise ausbezahlt wurde, hätte hinsichtlich eines Teiles der Auszahlungen bei richtiger Zuordnung noch mit dem festen Steuersatz gemäß §

67 Abs.1 EStG besteuert werden können, da sie zu diesen Auszahlungszeitpunkten noch im Jahressechstel Platz gefunden hätten. Nach Ansicht des Finanzamtes besteht kein Wahlrecht, die Bezüge entweder als sonstige Bezüge gemäß § 67 Abs.1 EStG 1988 oder mit dem Hälftesteuersatz gemäß § 37 EStG 1988 zu versteuern. Wird daher eine Vergütung für ein und dieselbe Erfindung innerhalb eines Jahres in vier Teilbeträgen gewährt, ist diese als "Gesamtvergütung" anzusehen und die Progressionsermäßigung steht nach Ansicht des Finanzamtes insgesamt nicht zu, wenn ein Teil davon gegebenenfalls auf Grund des Auszahlungszeitpunktes noch mit 6% versteuert werden könnte. Außerdem ist noch Folgendes in die Beurteilung einzubeziehen: Laut vorgelegtem Anhang (der ebenfalls bereits mit Beginn des Dienstverhältnisses unterzeichnet wurde) zum Dienstvertrag, steht dem Arbeitnehmer jedenfalls eine umsatzorientierte Forscher/Entwickler-Prämie zu, die quartalsweise im Nachhinein zu gewähren ist. In Punkt C findet sich folgende Vereinbarung: „Für den Fall, dass der Dienstnehmer Anspruch auf Vergütung auf Grund der Überlassung von Dienstervfindungen hat, gilt als vereinbart, dass auf diese die Forscher/Entwickler-Prämie anzurechnen ist.“ Letztlich kommt es bei einer tatsächlichen Erfindung lediglich zu einer begrifflichen Umwidmung der zu gewährenden Forscher/Entwickler-Prämie in eine Dienstervfindungsvergütung, ohne dass sich dadurch das Entgelt ändert. Allerdings verliert nach § 8 Patengesetz die Vergütung dadurch den Charakter einer Dienstervfindervergütung:

„(1) Dem Dienstnehmer gebührt 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.

(2) 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 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.“

Die Tätigkeit im Kostenstellenbereich „Research und Development“ (vgl. Anhang zum Dienstvertrag) lässt vermuten, dass der Arbeitnehmer zur Erfindertätigkeit im Unternehmen des Dienstgebers angestellt und auch tatsächlich damit vorwiegend beschäftigt ist (Gewährung einer Forscher/Entwickler-Prämie). Damit mangelt es den Vergütungen einerseits an der Eigenschaft als Dienstervfindungsvergütung iSd § 8 Abs. 2 Patengesetz und in weiterer Folge sind die §§ 37 und 38 EStG 1988 nicht anwendbar, denn diese Regelungen stellen im Wortlaut („Patentschutz“, „patentrechtlich geschützte Erfindungen“, „Lizenzzahlungen“) eindeutig auf einen unmittelbaren Konnex zwischen Erfindung und dafür gewährter Vergütung ab.

Das Finanzamt beantragt daher die Abweisung der Beschwerde."

In Beantwortung des Ergänzungsersuchens vom 4. Jänner 2018 teilte das Finanzamt mit
Schreiben vom 21. Februar 2018 Folgendes mit:

"1.) Zum Verhältnis von § 37 Abs.7 Z.2 und § 67 EStG 1988:

Die Besteuerungsregeln von sonstigen Bezügen laut § 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988 sind nach Ansicht des Finanzamtes zwingendes Recht. Wenn ein Arbeitgeber diese Begünstigung nicht bzw. nicht im gesetzlich möglichen Umfang anwendet, behält er vom Arbeitnehmer zu Unrecht zu viel Lohnsteuer ein. Zu Unrecht einbehaltene Lohnsteuer kann der Arbeitnehmer nach Maßgabe des § 240 BAO zurückfordern. Nach § 240 Abs. 3 BAO hat die Rückzahlung des zu Unrecht einbehaltenen Betrages auf Antrag des Abgabepflichtigen insoweit zu erfolgen, als nicht ein Ausgleich im Wege der Veranlagung zu erfolgen hat oder im Fall eines Antrages auf Veranlagung zu erfolgen hätte. Laut BAO-Kommentar Ritz (Linde, 6. Auflage, Tz 3 zu § 240) soll § 240 Abs. 3 (bezüglich Lohnsteuer) dem Arbeitnehmer nur jenen ergänzenden Rechtsschutz gewähren, der wegen des zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer bestehenden besonderen Verhältnisses beim Lohnsteuerabzug notwendig ist, um ein Fehlverhalten des Arbeitgebers dem Arbeitnehmer gegenüber zu korrigieren. Nach Tz 6 ist von dieser Gesetzesbestimmung auch beispielsweise die auf die sonstigen Bezüge (§ 67 EStG 1988) entfallende Lohnsteuer umfasst.

Ritz führt in Tz 15 ferner Folgendes aus: „Ein Verzicht auf Anträge gem § 240 Abs 3 ist unzulässig (unwirksam, so zB RAE, Rz 1938b; vgl Knörzer in Althuber/ Toifl, Rückforderung, 202). Daher hat die im Erlass (AÖF 1998/157; ebenso EAS 2449, SWI 2004, 554) als Voraussetzung für eine Anrechnung von Kapitalertragsteuer im Veranlagungsverfahren geforderte schriftliche Erklärung des Abgabepflichtigen, dass kein solcher Rückzahlungsantrag gestellt werden wird, keine rechtlichen Wirkungen.“ Auf den konkreten Sachverhalt umgelegt bedeutet dies, dass - sofern die Behörde Kenntnis von der zu Unrecht einbehaltenen Lohnsteuer hat - die Steuerkorrektur bei Beantragung einer Steuerveranlagung zwingend vorzunehmen ist und die Richtigstellung der Steuerberechnung bei der Veranlagung - angesichts der latenten „Erstattungsmöglichkeit“ - nicht im Belieben des Steuerpflichtigen steht. Letztlich sieht auch § 67 Abs. 11 EStG 1988 vor, „Die Abs. 1, 2, 6 und 8 sind auch bei der Veranlagung von Arbeitnehmern anzuwenden.“ Wenn nun bei der Veranlagung eine Vergütung aus der Verwertung von Patentrechten noch zum Teil mit dem festen Satz des § 67 Abs. 1 EStG 1988 zu versteuern ist, kann in weiterer Folge § 38 EStG 1988 nicht mehr zur Anwendung kommen.

2.) Zu den Voraussetzungen für die begünstigte Besteuerung gemäß § 38 EStG 1988: Einkünfte aus der Verwertung von Urheberrechten sind nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nur gegeben, wenn in einem bestimmten Fall überhaupt eigenständige bzw. abgrenzbare Einkünfte aus einer Verwertung von Urheberrechten anzunehmen sind. Dies ist nur zu bejahen, wenn es sich um solche Einkünfte handelt, die nach dem zwischen dem Urheber und seinen Vertragspartner bestehenden Rechtsverhältnis (unmittelbar) als Entgelt für die Verwertung urheberrechtlich geschützter Leistungen anfallen; dies trifft nicht zu, wenn der Urheber ein Entgelt erhält, welches in erster Linie gar nicht dazu bestimmt ist, eine urheberrechtlich geschützte Leistung zu entlohnen (vgl. VwGH 29.5.1996, 92/13/0301; 10.11.1993, 91/13/0180; 9.10.1991, 89/13/0133; 24.10.1990, 90/13/0085).

Nach dem gegenständlich bereits vorgelegten Anhang zum Dienstvertrag wird für Bedienstete im Bereich „Research & Development“, zu denen auch der Beschwerdeführer gehört, eine Vergütung für Dienstleistungen zur Auszahlung gebracht.

Wie die Arbeitgeberin dem Finanzamt in Beantwortung eines Auskunftersuchens (siehe Beilage) mitgeteilt hat, bilden die Grundlage für die Berechnung der Dienstleistungsvergütung bilden die Quartals-Netto-Umsätze aus jeweils festgelegten Statistik- bzw. Sortimentsgruppen der A GmbH sowie die Quartals-Netto-Umsätze von Fertigungsteilen aus definierten Tochtergesellschaften, mit allen Produkten, welche jünger als 36 Monate sind. Diese Berechnungsgrundlagen werden entsprechend nach drei definierten Vergütungsgruppen mit den jeweils festgelegten Staffeln und Prozentsätzen berechnet.

Der Beschwerdeführer dürfte im Jahre 2016 nach der in der Beantwortung dargestellten Berechnung in der in der Vergütungsgruppe 2 eingestuft gewesen sein und hat - aufgeteilt auf 4 Zahlungen - einen Betrag von 4.505,64 Euro erhalten. Damit kann angenommen werden, dass die Dienstleistungsvergütungen grundsätzlich ohne Bezug auf eine konkrete Dienstleistung berechnet und ausbezahlt werden.

Dies findet seine Bestätigung auch darin, dass bei den 83 beim Finanzamt FA geführten Arbeitnehmern der Fa. A GmbH, denen

Dienstleistungsvergütungen bezahlt werden, diesbezüglich folgende Beträge ausgewiesen wurden:

Dienstleistungsvergütung in Höhe von exakt 4.505,64 Euro: 34 Arbeitnehmer

Dienstleistungsvergütung in Höhe von 7.891,28 Euro: 16 Arbeitnehmer, oder

Dienstleistungsvergütung in Höhe von 2.252,81 Euro: 11 Arbeitnehmer.

Dass der Arbeitnehmer tatsächlich selber eine Dienstleistung getätigt hat, war nach dem Anhang zum Dienstvertrag (letzter Absatz) „nur“ insofern von Bedeutung, als dadurch bis 2015 die begünstigte Besteuerung nach § 67 Abs.7 EStG 1988 ausgelöst wurde.

Zusammengefasst bedeutet, dass der Beschwerdeführer den Betrag, für den die begünstigte Besteuerung gemäß § 38 EStG 1988 begehrt, auch ohne Dienstleistung bekommen hätte. Die ausbezahlte Vergütung ist daher primär von der Beschäftigung im Bereich „Research & Development“ abhängig und steht unabhängig davon zu, ob tatsächlich eine patentrechtliche geschützte Erfindung gemacht wurde.

In der Vorhaltsbeantwortung des Beschwerdeführers wird die patentrechtliche geschützte Erfindung dokumentiert (Ab Seite 2 der Beilage zur Vorhaltsbeantwortung) und es werden nochmals die Berechnungsmodalitäten (ab Seite 36 der Beilage zur Vorhaltsbeantwortung) dargestellt. Diese Unterlagen beeinflussen aber nicht rechtliche Beurteilung des Sachverhalts.

Das Finanzamt beantragt unter Hinweis auf obige Darstellung weiterhin die Abweisung der Beschwerde.“

Dem Schriftsatz beigelegt wurde das schriftliche Auskunftersuchen an die A GmbH samt Antwortschreiben sowie das Ergänzungersuchen an den Beschwerdeführer samt Antwortschreiben.

Mit **Schreiben vom 23. Februar 2018** übermittelte die Richterin der Firma A GmbH folgende Zusammenfassung des Sachverhaltes mit dem Ersuchen um Bestätigung der Richtigkeit bzw. Richtigstellung:

"Mitarbeiter der Abteilung "Research & Development" haben in der Regel - dh bei entsprechender Vereinbarung im Dienstvertrag - Anspruch auf eine Dienstfindungsvergütung oder auf eine Vergütung aufgrund der Überlassung von Dienstfindungen.

Bei entsprechender Vereinbarung im Dienstvertrag erfolgt eine Auszahlung der Dienstfindungsvergütung immer, die Vergütung aufgrund der Überlassung von Dienstfindungen nur, wenn im entsprechenden Zeitraum eine Patentanmeldung erfolgt. Meist ergibt sich eine Mischform.

Beide Vergütungen werden gleich berechnet (entsprechend der Beantwortung des schriftlichen Auskunftersuchens vom 06.02.2018).

Die Dienstfindungsvergütung wird auf die Vergütung aufgrund der Überlassung von Dienstfindungen angerechnet.

Im Jahr 2016 erhielt jeder Dienstnehmer der Abteilung Research & Development bei Vereinbarung der Vergütungsgruppe 2 insgesamt einen Betrag von 4.505,64 € - unabhängig davon, ob bzw. wie viele Patentanmeldungen erfolgt sind."

Mit **Schreiben vom 27. Februar 2018** wurde der Sachverhalt seitens der Firma A GmbH folgendermaßen bestätigt, ergänzt bzw. richtig gestellt:

Mitarbeiter der Abteilung "Research & Development" würden in der Regel - d.h. bei entsprechender Vereinbarung im Dienstvertrag - Anspruch auf eine Dienstfindungsvergütung haben. Dabei handle es sich um ein internes Konzept, welches auch die Absicht beinhalte, Ansprüche aufgrund der Überlassung von Dienstfindungen nach §§ 8 Patentgesetz 1970 abzudecken. Dieser Anspruch würde sich nicht aus einer Vereinbarung im Dienstvertrag, sondern nach den Bestimmungen des Patentgesetzes ergeben.

Bei entsprechender Vereinbarung im Dienstvertrag erfolge eine Auszahlung der Dienstfindungsvergütung (es komme jedenfalls die nach dem definierten Berechnungsschema ermittelte Dienstfindungsvergütung zur Auszahlung. Bis 2015 sei für soche Auszahlungen nach Vorliegen der Voraussetzungen die Anwendung des § 67 Abs. 7 EStG erfolgt. Eine "Mischform" würde sich lediglich in zeitlicher Betrachtung hinsichtlich Anspruchsvoraussetzungen ergeben, nicht jedoch im Betrag oder in der Berechnungsmethode). Die Dienstfindungsvergütung werde nach dem dargestellten Berechnungsschema berechnet. Die Dienstfindungsvergütung werde auf die Vergütung aufgrund der Überlassung von Dienstfindungen angerechnet. Im Jahr 2016 habe jeder Dienstnehmer der Abteilung Research & Development bei Vereinbarung der Vergütungsgruppe 2 insgesamt einen Betrag von 4.505,64 € erhalten, unabhängig davon, ob bzw. wie viele Patentanmeldungen erfolgt seien. Der Betrag von 4.505,64 € würde sich dann errechnen, wenn ganzjährig durchgängig ein Beschäftigungsausmaß von 38,5 Wochenstunden und ebenfalls ganzjährig durchgängig die Zuordnung in Vergütungsgruppe 2 vorgelegen sei.

Sachverhalt:

Der Beschwerdeführer, Herr Bf, bezieht Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Entsprechend dem Anhang zum Dienstvertrag - Research & Development - erhält er von seinem Arbeitgeber, der Firma A GmbH, neben den laufenden Bezügen als leistungsabhängigen Anteil der Entlohnung für den Bereich Research & Development eine Dienstfindungsvergütung, die quartalsweise (Jänner, April, Juli und Oktober) ausbezahlt und als laufender Bezug versteuert wird.

Mitarbeiter der Abteilung "Research & Development" haben in der Regel - dh bei entsprechender Vereinbarung im Dienstvertrag - Anspruch auf eine Dienstfindungsvergütung.

Bei entsprechender Vereinbarung im Dienstvertrag erfolgt eine Auszahlung der Dienstfindungsvergütung.

Die Dienstfindungsvergütung wird auf die Vergütung aufgrund der Überlassung von Dienstfindungen angerechnet. Die Grundlage für die Berechnung bilden die Quartals-Netto-Umsätze aus jeweils festgelegten Statistik- bzw. Sortimentsgruppen des Arbeitgebers sowie die Quartals-Netto-Umsätze von Fertigungsteilen aus definierten Tochtergesellschaften mit allen Produkten, welche jünger als 36 Monate sind. Diese Berechnungsgrundlagen werden entsprechend nach drei definierten Vergütungsgruppen mit den jeweils festgelegten Staffeln und Prozentsätzen berechnet. Der Beschwerdeführer gehört der Vergütungsgruppe 2 an, für die sich im Jahr 2016 folgende Quartalsbeträge ergaben: 1.139,52 €, 1.144,07 €, 1.123,14 € und 1.098,91 €, in Summe somit 4.505,64 €. Im Jahr 2016 betrugen die Dienstfindungsvergütungen und die Vergütungen aufgrund der Überlassung von Dienstfindungen des Beschwerdeführers somit insgesamt 4.505,64 €.

Im Jahr 2016 erhielt jeder Dienstnehmer der Abteilung Research & Development bei Vereinbarung der Vergütungsgruppe 2 insgesamt einen Betrag von 4.505,64 € - unabhängig davon, ob bzw. wie viele Patentanmeldungen erfolgt sind, sofern ganzjährig ein Beschäftigungsmaß von 38,5 Wochenstunden und ebenfalls ganzjährig die Zuordnung in Vergütungsgruppe 2 vorlag.

Der Beschwerdeführer ist einer der vier Erfinder eines Verfahrens zum Prüfen der Stränge an Solarmodulen einer Photovoltaikanlage und Photovoltaik-Wechselrichter zur Durchführung des Verfahrens. Im Jahr 2016 bestand für das diesbezügliche Patens ein aufrechter Schutz.

Dieser Sachverhalt ergibt sich unstrittig aus den vorgelegten Unterlagen sowie aus den Stellungnahmen des Dienstgebers des Beschwerdeführers.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

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 von 4.505,64 € zu versteuern ist.

Der Beschwerdeführer begehrt die Anwendung des § 38 EStG 1988, also die Anwendung des halben Steuersatzes.

Das Finanzamt vertritt die Ansicht, § 67 EStG 1988 sei zwingend anzuwenden. Damit würde die Anwendung des halben Steuersatzes ausgeschlossen werden.

In diesem Zusammenhang ist zunächst zu klären, ob der Betrag iHv 4.505,64 € eine Vergütung des Arbeitgebers an den Arbeitnehmer für eine Dienstleistung im rechtlichen Sinn darstellt. Diese Beurteilung ist sowohl für die Anwendung des § 67 EStG 1988 als auch für die Anwendung des § 38 EStG 1988 relevant.

Da das Einkommensteuergesetz keine eigenständige Definition für den Begriff der Dienstleistung enthält, ist diese nach den Bestimmungen des Patentgesetzes 1970 auszulegen.

§ 7 PatG 1970 normiert:

(1) Vereinbarungen zwischen Dienstgebern und Dienstnehmern, nach denen künftige Erfindungen des Dienstnehmers dem Dienstgeber gehören sollen oder dem Dienstgeber ein Benützungsrecht an solchen Erfindungen eingeräumt werden soll, haben nur dann rechtliche Wirkung, wenn die Erfindung eine Dienstleistung (Abs. 3) ist. Die Vereinbarung bedarf zu ihrer Gültigkeit der schriftlichen Form, der auch Genüge geleistet ist, wenn darüber ein Kollektivvertrag (§ 2 Abs. 1 des Arbeitsverfassungsgesetzes, BGBl. Nr. 22/1974) vorliegt.

(2) Ist das Dienstverhältnis ein öffentlich-rechtliches, so kann der Dienstgeber, ohne daß es einer Vereinbarung mit dem Dienstnehmer bedarf, dessen Dienstleistungen zur Gänze oder ein Benützungsrecht an solchen Erfindungen für sich in Anspruch nehmen; das Benützungsrecht ist auch gegen Dritte wirksam. In diesen Fällen finden die Bestimmungen des folgenden Absatzes und der §§ 8 bis 17 und des § 19 sinngemäß Anwendung.

(3) Eine Dienstleistung ist die Erfindung eines Dienstnehmers, wenn sie ihrem Gegenstand nach in das Arbeitsgebiet des Unternehmens, in dem der Dienstnehmer tätig ist, fällt und wenn

- a) entweder die Tätigkeit, die zu der Erfindung geführt hat, zu den dienstlichen Obliegenheiten des Dienstnehmers gehört oder
- b) wenn der Dienstnehmer die Anregung zu der Erfindung durch seine Tätigkeit in dem Unternehmen erhalten hat oder
- c) das Zustandekommen der Erfindung durch die Benützung der Erfahrungen oder der Hilfsmittel des Unternehmers wesentlich erleichtert worden ist.

Danach liegt also eine Dienstleistung vor, wenn sie ihrem Gegenstand nach in das Arbeitsgebiet des Unternehmens, in dem der Dienstnehmer tätig ist, fällt, und wenn entweder die Tätigkeit, die zu der Erfindung geführt hat, zu den dienstlichen Obliegenheiten des Dienstnehmers gehört, oder wenn der Dienstnehmer die Anregung zu der Erfindung durch seine Tätigkeit in dem Unternehmen erhalten hat, oder das Zustandekommen der Erfindung durch die Benützung der Erfahrungen oder der Hilfsmittel des Unternehmers wesentlich erleichtert wurde.

Das Patentgesetz bestimmt weiters, in welcher Weise das Recht des Schöpfers einer derartigen Dienstleistung geschützt wird. So bedürfen nach § 7 Abs. 1 PatG 1970 Vereinbarungen zwischen Dienstgeber und Dienstnehmer, nach denen künftige Erfindungen des Dienstnehmers dem Dienstgeber gehören sollen oder dem Dienstgeber ein Benützungsrecht an solchen Erfindungen eingeräumt werden soll, zu ihrer Gültigkeit der schriftlichen Form. Dieses Erfordernis ist gegenständlich in Form eines Anhangs zum Dienstvertrag erfüllt.

§ 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.

Gemäß § 9 PatG 1970 ist bei der Bemessung der Vergütung (§ 8) nach den Umständen des Falles insbesondere Bedacht zu nehmen

- a) auf die wirtschaftliche Bedeutung der Erfindung für das Unternehmen;
- b) auf eine sonst etwa erfolgte Verwertung der Erfindung im Inland oder Ausland;
- c) auf den Anteil, den Anregungen, Erfahrungen, Vorarbeiten oder Hilfsmittel des Unternehmens des Dienstgebers oder dienstliche Weisungen an dem Zustandekommen der Erfindung gehabt habe.

Nun wurde im vorliegenden Fall vom Beschwerdeführer unbestrittenermaßen eine Dienstleistung im Sinn des Patentgesetzes gemacht, auch sind die sonstigen formellen Erfordernisse wie etwa die schriftliche Regelung der Vereinbarung - hier in Form eines Anhangs zum Dienstvertrag - gegeben. Fraglich ist nunmehr, ob er hierfür tatsächlich auch die besondere angemessene Vergütung erhalten hat, die steuerbegünstigt ist, oder ob die Umsatzbeteiligung, die als Vergütung für diese Erfindung erklärt wurde, in Wahrheit nicht in Zusammenhang mit dieser konkreten Erfindung stand, da sie jenen Dienstnehmern, mit denen eine Vereinbarung im Sinne des vorliegenden Anhangs zum Dienstvertrag geschlossen worden war, jedenfalls zu gewähren war.

Wie auch etliche andere Dienstnehmer erhielt der Beschwerdeführer seit Eintritt in das Unternehmen eine Gewinnbeteiligung zunächst der Vergütungsgruppe 3, seit 2015 der Vergütungsgruppe 2. Die Grundlage für die Berechnung bilden die Quartals-Netto-Umsätze aus jeweils festgelegten Statistik- bzw. Sortimentsgruppen des Arbeitgebers sowie die Quartals-Netto-Umsätze von Fertigungsteilen aus definierten Tochtergesellschaften mit allen Produkten, welche jünger als 36 Monate sind.

Der Beschwerdeführer hatte - ebenso wie andere Dienstnehmer - demnach seit Eintritt in die Firma A GmbH aufgrund der entsprechenden Vereinbarung Anspruch auf einen bestimmten Prozentsatz des Umsatzsatzes einer definierten Warengruppe. Dieser Anspruch bestand unabhängig davon, ob bzw. wie viele Patentanmeldungen erfolgt sind.

§ 8 PatG 1970 sieht vor, dass dem Dienstnehmer für die Überlassung einer Dienstfindung eine angemessene besondere Vergütung gebührt. Nur wenn diese Voraussetzung erfüllt ist, liegt ein steuerrechtlich begünstigter Tatbestand vor.

Dem Beschwerdeführer wurde schon bei Eintritt in das Unternehmen A GmbH ein leistungsabhängiger Anteil der Entlohnung garantiert - und zwar unabhängig davon, ob es zur Überlassung einer Dienstfindung kommt oder nicht. Daher kann schon begrifflich nicht von einer besonderen Vergütung die Rede sein. Da eine Vielzahl von Arbeitnehmern der A GmbH eine Dienstfindungsvergütung in exakt der gleichen Höhe erhalten hat, wurde seitens des Dienstgebers die Angemessenheit für jeden einzelnen Fall offensichtlich nicht geprüft.

Aufgrund dieser Erwägungen gelangte das Bundesfinanzgericht zur Ansicht, dass kein steuerbegünstigender Tatbestand vorliegt, sodass sich die Frage, der zwingenden Anwendung des § 67 EStG 1988 oder eines Wahlrechtes hinsichtlich § 38 EStG 1988 gar nicht stellt. Bei dem vorliegendem Sachverhalt ist der Anwendung beider steuergünstigenden Regelungen der Boden entzogen. Eine Auseinandersetzung mit der Rechtsfrage, welche zur Anwendung gelangen sollte, ist somit gegenständlich entbehrlich.

Was der Beschwerdepunkt in Zusammenhang mit den geltend gemachten Werbungskosten anlangt, ist darauf hinzuweisen, dass die beantragten Werbungskosten dem Beschwerdeführer unbestritten zustehen und bereits im Erstbescheid entsprechend berücksichtigt wurden.

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.

Gegen diese Entscheidung ist eine Revision nicht zulässig, zumal keine Rechtsfrage im Sinne des Art. 133 Abs. 4 Bundesverfassungsgesetz zu beurteilen war, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Vielmehr ergibt sich die Rechtsfolge für den festgestellten Sachverhalt direkt aus dem Gesetz.

