



Fundstelle: RdW 2011/176, 170

- 1. Stehen Patentlizzahlungen mit einem Dienstverhältnis im Zusammenhang führen sie idR zu Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit.**
- 2. Am Veranlassungszusammenhang mit dem Dienstverhältnis ändert es nichts, dass die die Vergütung in einem Betrag zusammengeballt („lump sum“) oder dass sie laufend gewährt wird.**

Leitsätze verfasst von Dr. Clemens Thiele, LL.M.

Im Namen der Republik!

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Höfinger und die Hofräte Dr. Zorn, Dr. Büsser, MMag. Maislinger und Mag. Novak als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Perauer, über die Beschwerde der H GmbH, vertreten durch die Fusses Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft m.b.H. in 4910 Ried im Innkreis, Bahnhofstraße 63, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Linz, vom 12. Oktober 2010, RV/0242-L/09, betreffend Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2004 und 2005 sowie Säumniszuschlag, zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Begründung

Aus der Beschwerde samt ihren Beilagen ergibt sich folgender Sachverhalt:

Im Zuge einer bei der Beschwerdeführerin für die Jahre 2004 bis 2007 durchgeführten Lohnsteuerprüfung wurde unter anderem die Feststellung getroffen, dass in den Jahren 2004 und 2005 vier Dienstnehmer, denen in den davorliegenden Jahren Lizenzzahlungen für Dienstleistungen gezahlt worden waren, Abfindungszahlungen für künftige Ansprüche aus dieser Dienstleistung erhalten hatten. Diese Abfindungszahlungen waren nicht der Lohnsteuer unterzogen worden.

Der Prüfer vertrat die Ansicht, dass die Abfindungszahlungen als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und nach der Begünstigungsbestimmung des § 67 Abs. 7 EStG 1988 zu versteuern seien.

Der Abfindungsvertrag vom 20. März 2003, mit dem die Abfindungszahlung festgelegt wurde, lautet auszugsweise:

"Präambel:

Die Abfindungsempfänger sind die Erfinder des österreichischen Patentes (...) Das europäische Patent zu dieser Erfindung wurde am 1. April 1998 unter der Nummer (...) erteilt. (Die Beschwerdeführerin) ist Dienstgeberin der Abfindungsempfänger und die Patentinhaberin des österreichischen und europäischen Patents.

§ 1. Abfindungsgegenstand

1) Gegenstand dieses Vertrages sind die sich regelmäßig wiederholenden Vergütungszahlungen, welche (die Beschwerdeführerin) im gegenwärtigen Zeitpunkt den Abfindungsempfängern aufgrund des zwischen den oben genannten Vertragsparteien am 4. April 1998 abgeschlossenen Lizenzvertrages (...) leistet.

2) Hiermit vereinbaren die Vertragsparteien die Abfindung dieser sich regelmäßig wiederholenden Vergütungszahlungen durch eine einmalige Zahlung, im Nachfolgenden Abfindungszahlung genannt.

§ 2. Rechtsverzicht

1) Die abgefundene Vertragsseite erklärt hiermit ausdrücklich, nach Zahlung der

Abfindungszahlung auf jegliche Ansprüche, welche aus den oben genannten Patentrechten bzw. dem abgeschlossenen Lizenzvertrag entstehen und entstehen können als abgegolten zu betrachten und auf deren Geltendmachung zu verzichten. Die Zahlung hat somit auch für etwaige zukünftige Ansprüche schuldbeitfreiende Wirkung.

§ 3. Abfindungszahlung

Die Höhe der Abfindung wird aus dem Durchschnittswert der Lizenzzahlungen der letzten 3 Jahre (2000 - 2002) ermittelt. Dieser Durchschnittswert wird um den Faktor 5 (fünf) erhöht:"

Das *Finanzamt* schloss sich der Ansicht des Prüfers an, zog die Beschwerdeführerin zur Haftung für Lohnsteuer heran und forderte Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag nach.

In der *Berufung* wandte sich die Beschwerdeführerin gegen die Vorschreibung von Abgaben für diese Abfindungszahlungen. Unstrittig sei, dass eine Dienstfindung im Sinn des Patentgesetzes vorgelegen habe. Für diese Erfindung sei am 1. April 1998 das europäische Patent erteilt worden. Die Beschwerdeführerin sei als Patentinhaber, die betroffenen Dienstnehmer seien als Erfinder geführt. Für die Überlassung des Patents gebühre den Dienstnehmern eine Vergütung. Es sei daher ein Lizenzvertrag abgeschlossen worden, welcher die Vergütung festlege (3% des Umsatzes von Produkten, bei denen die Erfindung Verwendung finde). Zivilrechtlich sei dieser Vertrag als Fruchtgenussvereinbarung nach den Bestimmungen der §§ 509 ff ABGB zu werten. Im März 2003 sei der Entschluss gefasst worden, die Erfinder gegen eine einmalige Abfindungszahlung auf künftige Ansprüche aus der Erfindung verzichten zu lassen. Der Verzicht habe sämtliche Ansprüche, die aus dem Patentrecht bzw. aus dem abgeschlossenen Lizenzvertrag entstehen könnten, umfasst. Die bis zum Abschluss dieser Abfindungsvereinbarung geleisteten Zahlungen seien als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (gemäß § 67 Abs. 7 EStG 1988) versteuert worden. Einkünfte aus dem Verkauf der Einkunftsquelle außerhalb der Spekulationsfrist seien nicht steuerpflichtig; die Abfindungszahlung unterliege aus diesem Grund nicht der Steuer.

Unterstelle man, dass die Erfinder nach wie vor Eigentümer des Patentes gewesen seien, hätten sie mit der Abfindungszahlung auf jegliche Ansprüche aus diesem Recht verzichtet. Es sei daher mit diesem Zeitpunkt das Patentrecht übertragen worden. Da die Spekulationsfrist bereits abgelaufen gewesen sei, sei der Veräußerungserlös nicht steuerpflichtig. Gehe man aber davon aus, dass die Beschwerdeführerin als Dienstgeber bereits bisher Eigentümer des Patentes gewesen sei, stelle die Abfindungsvereinbarung einen Vertrag über die Ablösung künftiger Lizenzvergütungen dar. Das Recht auf Lizenzvergütungen stelle ein eigenständiges übertragbares Wirtschaftsgut dar, Gewinne aus einer solchen Übertragung stellten im außerbetrieblichen Bereich keine steuerpflichtigen Einkünfte dar.

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung - soweit für das verwaltungsgerichtliche Verfahren noch von Bedeutung - keine Folge.

Zur Begründung wird ausgeführt, der Begriff der Dienstfindung sei nach den Bestimmungen des Patentgesetzes auszulegen. Danach liege eine Dienstfindung vor, wenn sie ihrem Gegenstand nach in das Arbeitsgebiet des Unternehmens, in dem der Dienstnehmer tätig sei, falle, und wenn entweder die Tätigkeit, die zu der Erfindung geführt habe, zu den dienstlichen Obliegenheiten des Dienstnehmers gehöre, oder der Dienstnehmer die Anregung zu der Erfindung durch seine Tätigkeit in dem Unternehmen erhalten habe, oder das Zustandekommen der Erfindung durch die Benützung der Erfahrungen oder der Hilfsmittel des Unternehmens wesentlich erleichtert worden sei (Hinweis auf § 7 Abs. 3 PatG 1970).

Im gegenständlichen Fall sei unbestritten, dass von den Dienstnehmern der Beschwerdeführerin eine Dienstfindung gemacht worden sei, die von der Beschwerdeführerin verwertet werde. Die Beschwerdeführerin habe in den Vorjahren die laufenden Lizenzzahlungen für die Nutzung dieser Erfindung als Bezüge nach § 67 Abs. 7 EStG 1988 der Besteuerung unterzogen. Strittig sei lediglich die Steuerpflicht der nunmehr vereinbarten Ablösezahlungen.

Nach § 8 PatG 1970 gebühre dem Dienstnehmer 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. Die Bemessung der Vergütung erfolge nach Maßgabe der in § 9 PatG 1970 angesprochenen Überlegungen. § 10 PatG 1970 sehe vor, dass die Vergütung auch nachträglich geändert werden könnte.

In diesem Sinn hätten die Beschwerdeführerin und die Dienstnehmer zunächst einen Lizenzvertrag über die Verwendung der Diensterfindung geschlossen und eine Vergütung im Ausmaß einer prozentmäßigen Beteiligung am Umsatz vereinbart. In der Folge sei mit einem neuen Vertrag anstelle dieser laufenden Vergütungszahlungen eine einmalige Abfindungszahlung vereinbart worden, deren Höhe aus dem Durchschnittswert bisheriger Lizenzzahlungen und einem Vervielfältigungsfaktor ermittelt worden sei.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (Hinweis auf das hg. Erkenntnis vom 19. Jänner 1962, 1578/59) seien Vereinbarungen über Diensterfindungen, die zwischen Arbeitnehmer und Arbeitgeber abgeschlossen werden, Bestandteile des Dienstvertrages und die für diese Erfindungen vom Arbeitgeber an den Arbeitnehmer gezahlten Vergütungen Teile des Arbeitslohnes. Dies gelte für jegliche Art von Vergütungen, die an Arbeitnehmer für ihre Diensterfindungen gezahlt würden.

Den vier Dienstnehmern sei ihre Diensterfindung sowohl mit den laufenden Lizenzzahlungen, die sie bis zum Jahr 2003 von der Beschwerdeführerin erhalten hätten, als auch mit der abschließenden Einmalzahlung, die an die Stelle dieser Lizenzzahlungen getreten sei, vergütet worden. Diese Vergütung in Form eines Einmalbetrages sei steuerlich nicht anders zu beurteilen als die zuvor erfolgten Lizenzzahlungen.

Das Finanzamt habe daher zu Recht auch diese Zahlungen den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zugerechnet.

Gegen diesen Bescheid wendet sich die Beschwerde. Die Beschwerdeführerin bringt vor, die belangte Behörde habe zu Unrecht die Steuerpflicht der Abfindungszahlung angenommen. Die Begründung der Beschwerde stimmt mit der – oben dargestellten – Berufungsbegründung überein.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit a EStG 1988 zählen "Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis" zu den Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Dass im gegenständlichen Fall ein Veranlassungszusammenhang zwischen der Diensterfindung und den für diese gewährten laufenden Vergütungszahlungen einerseits und den Dienstverhältnissen andererseits besteht, steht nicht in Streit. Bei Vorliegen des Zusammenhanges mit einem Dienstverhältnis führen Lizenzzahlungen zu Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 19. Jänner 1962, 1578/59, Slg. 2573/F, und vom 18. September 1991, 89/13/0114). In § 67 Abs 7 sieht das EStG 1988 für „Vergütungen an Arbeitnehmer für Diensterfindungen“ eine begünstigte Besteuerung als sonstige Bezüge der Dienstnehmer vor.

Dem angefochtenen Bescheid liegen nicht laufende Vergütungen an Arbeitnehmer für Diensterfindungen zugrunde; er erfasst die zur "Abfindung dieser sich regelmäßig wiederholenden Vergütungszahlung" vereinbarte und geleistete einmalige Zahlung. Entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin ändert es aber am Veranlassungszusammenhang mit dem Dienstverhältnis nichts, ob die Vergütung laufend oder in einem Betrag zusammengeballt gewährt wird. Der Tatbestand der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit nach § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 erfasst auch die Abfindung von Lizenzzahlungen aus der Diensterfindung (siehe *Doralt*, EStG14, § 67 Tz 66).

Im Hinblick auf den Veranlassungszusammenhang mit dem Dienstverhältnis kann die streitgegenständliche Zahlung schon deshalb nicht in den Anwendungsbereich des § 30 EStG 1988 (Spekulationsgeschäfte) fallen, weil § 30 Abs 3 Z 1 EStG 1988 ausdrücklich die Subsidiarität zu den Einkünften nach § 2 Abs 3 Z 1 bis 6 leg. cit. anordnet.

Da bereits der Inhalt der Beschwerde erkennen lässt, dass die von der Beschwerdeführerin behauptete Rechtsverletzung nicht vorliegt, war die Beschwerde gemäß § 35 Abs 1 VwGG ohne weiteres Verfahren in nichtöffentlicher Sitzung als unbegründet abzuweisen.

Anmerkung*

I. Das Problem

Bei der späteren Beschwerdeführerin, einer GmbH, wurde für die Jahre 2004 bis 2007 eine Lohnsteuerprüfung durchgeführt. Dabei wurde festgestellt, dass in den Jahren 2004 und 2005 vier Dienstnehmer, denen in den davorliegenden Jahren Lizenzzahlungen für Dienstleistungen gezahlt worden waren, Abfindungszahlungen für künftige Ansprüche aus dieser Dienstleistung erhalten hatten. Diese Abfindungszahlungen waren nicht der Lohnsteuer unterzogen worden. Im zugehörigen Abfindungsvertrag war u.a. festgehalten, dass Gegenstand dieses Vertrages die sich regelmäßig wiederholenden Vergütungszahlungen waren, welche (die Beschwerdeführerin) im gegenwärtigen Zeitpunkt ihren Mitarbeitern aufgrund des bestehenden Patentlizenzvertrages für zuvor gemachte Dienstleistungen leistete.

Die Beschwerdeführerin vertrat die Ansicht, es handelte sich um steuerfreie Veräußerungsgewinne, da der Verkauf der Einkunftsquelle „Patentlizenzen“ außerhalb der Spekulationsfrist erfolgte. Die Abfindungsvereinbarung stellte einen Vertrag über die Ablösung künftiger Lizenzvergütungen dar. Das Recht auf Lizenzvergütungen wäre ein eigenständiges übertragbares Wirtschaftsgut, dessen Übertragung im außerbetrieblichen Bereich keine steuerpflichtigen Einkünfte auslösen könnte.

Mit dem angefochtenen Bescheid hielt der UFS dagegen, dass der Abfindungsvertrag Bestandteil des Dienstvertrages und demnach die für die Erfindungen vom Arbeitgeber an den Arbeitnehmer gezahlten Vergütungen Teile des Arbeitslohnes wären. Dies gälte für jegliche Art von Vergütungen, die an Arbeitnehmer für ihre Dienstleistungen gezahlt würden.

Der VwGH hatte daher letztlich zu prüfen, ob die Abfindungszahlungen als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und damit gegebenenfalls nach der Begünstigungsbestimmung des § 67 Abs. 7 EStG 1988 zu versteuern wären oder nicht?

II. Die Entscheidung des Gerichts

Der VwGH bestätigte die Rechtsauffassung der Finanzbehörden. Der Tatbestand der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit nach § 25 Abs 1 Z 1 lit a EStG 1988 erfasste auch die Abfindung von Lizenzzahlungen aus der Dienstleistung. Im Hinblick auf den Veranlassungszusammenhang mit dem Dienstverhältnis konnte die streitgegenständliche Zahlung schon deshalb nicht in den Anwendungsbereich des § 30 EStG 1988 (Spekulationsgeschäfte) fallen, weil § 30 Abs. 3 Z 1 EStG 1988 ausdrücklich die Subsidiarität zu den Einkünften nach § 2 Abs 3 Z 1 bis 6 leg cit. anordnete.

III. Kritische Würdigung und Ausblick

Nach § 25 Abs 1 Z 1 lit a EStG 1988 zählen „Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis“ zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit. Im gegenständlichen Fall besteht ein sog. Veranlassungszusammenhang zwischen der Dienstleistung und den für diese gewährten laufenden Vergütungszahlungen einerseits und den Dienstverhältnissen andererseits. Dieser Zusammenhang führt dazu, dass nach st Rsp¹ zunächst die laufend gewährten Lizenzzahlungen zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gezahlt werden. Dabei macht es zu Recht keinen Unterschied, ob die Lizenzzahlungen wiederkehrend oder in einem „Abfindungsbetrag“ geleistet werden, der im Wesentlichen den abgezinsten Lizenzzahlungen entspricht.²

§ 67 Abs 7 EStG 1988 bestimmt allerdings für „Vergütungen an Arbeitnehmer für

* RA Dr. Clemens Thiele, LL.M. Tax (GGU), Anwalt.Thiele@eurolawyer.at; Näheres unter <http://www.cybertax.at>.

¹ VwGH 19.1.1962, 1578/59, VwSlgF 2.573; 18.9.1991, 89/13/0114, ÖStZB 1992, 248.

² Ebenso bereits Doralt, EStG¹⁴ § 67 Tz 66.

Diensterfindungen“ eine begünstigte Besteuerung als sonstige Bezüge der Dienstnehmer. Zurechnungssubjekt von Einkünften ist derjenige, der die Möglichkeit hat, über die **Einkunftsquelle zu disponieren**, also: Marktchancen auszunützen, Aufträge abzulehnen oder anzunehmen. Dies trifft nach der Rsp³ auf Einkünfte eines selbstständig erwerbstätigen **Erfinders** zu, wobei bereits eine Zufallserfindung einen Erfinderbetrieb begründet, nicht aber nach dem vorliegenden Erkenntnis bei Diensterfindungen.

IV. Zusammenfassung

Findet der Arbeitgeber eine Diensterfindung mit einer Einmalzahlung ab, liegt darin nach Ansicht des VwGH kein (d.h. nicht steuerbarer) Verkauf der Diensterfindung, sondern liegen – aufgrund des Veranlassungszusammenhangs mit dem Dienstverhältnis – Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit vor, die nach § 67 Abs 7 EStG 1988 zu versteuern sind.

³ VwGH 28.10.2010, 2007/15/0191, FJ 2011, 64 = RdW 2010/809, 805.