



Fundstellen: RdW 2010/809, 805 = ARD 6126/15/2011 = FJ 2011, 64 = ecolex 2011/147 (Hütter) = taxlex-SRa 2011/11, 54 = JEV 2011/2 = ÖJZ 2011, 638

1. Die Erfindertätigkeit kann zu Einkünften aus Gewerbebetrieb führen, wenn eine selbstständige, nachhaltige Betätigung vorliegt, die mit Gewinnabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt. Wenn die Erfindertätigkeit zudem einer der in § 22 EStG aufgezählten Tätigkeiten entspricht, liegen Einkünfte aus selbstständiger Arbeit vor, die auch zu Veräußerungsgewinnen bei der entgeltlichen Patentübertragung führen.

2. Auch eine Zufallserfindung begründet zumeist einen Erfinderbetrieb. Zufallserfindungen führen zwar für sich nicht zu betrieblichen Einkünften, es sei denn, der Erfinder trifft umfangreiche und planmäßige Maßnahmen zur Auswertung seiner Erfindung.

3. Bedarf es nämlich nach einem spontan geborenen Gedanken einer weiteren Tätigkeit, um die Erfindung bis zur Verwertungsreife zu fördern, liegt eine planmäßige Erfindertätigkeit vor, die nicht mehr als ‚gelegentlich‘ anzusehen ist, sodass Einkommensteuerpflicht nach § 28 Abs 1 EStG begründet wird.

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

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 des Schriftführers Dr. Unger, über die Beschwerde des H in M, vertreten durch die Klagenfurter Wirtschaftstreuhand GmbH in 9020 Klagenfurt, Kempfstraße 23, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Klagenfurt, vom 20. Juni 2007, Zl. RV/0110-K/05, betreffend Einkommensteuer 2000 und 2001, zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen. Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 610,60 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Der Beschwerdeführer war nach seinem Studium (Wirtschaftsingenieurwesen für Maschinenbau) zunächst als Dienstnehmer der V-GmbH tätig. Dabei kam er erstmals mit dem Fachgebiet der Windkraftanlagen in Berührung.

Anschließend war der Beschwerdeführer von Mai 1990 bis Jänner 1992 Dienstnehmer der M-GmbH, die sich u.a. mit Messungen und Optimierungen von Windkraftanlagen beschäftigte.

Von Februar 1992 bis Juli 1993 war er als Dienstnehmer der A-AG im Rahmen der Errichtung eines Windparks tätig. Da die A-AG den Geschäftsbereich "Windkraftanlagen" aufgab, schied der Beschwerdeführer im Juli 1993 als deren Dienstnehmer aus und war sodann bis Jänner 1995 wiederum als Dienstnehmer der M-GmbH tätig. Von 1991 bis 1996 war der Beschwerdeführer nebenbei im Rahmen seiner Gewerbeberechtigung „Technisches Büro“ als Sachverständiger tätig (Bewertung von Maschinen und Maschinenschäden).

Der Beschwerdeführer entwickelte Patente u.a. für „Lasthebevorrichtung für eine Windkraftanlage“, „Planetenge triebe“ und „Rotorlager“. Die Anmeldungen zum Patent erfolgten am 26. September 1994 und 23. November 1994.

Im Jänner 1995 gründete der Beschwerdeführer (als Gesellschafter zu 76%) zusammen mit der Verbundgesellschaft die W-GmbH zur Entwicklung und Errichtung von Windkraftanlagen. Er war (bis September 2000) als deren Geschäftsführer tätig. Am 2. Juli 1998 schloss der

Beschwerdeführer mit der W-GmbH eine Vereinbarung über die entgeltliche Nutzung der Patente durch die Gesellschaft. Im September 2000 wurden alle Anteile an der W-GmbH an die Consulting-GmbH verkauft. In der Folge war der Beschwerdeführer Dienstnehmer der W-GmbH.

Die Einkünfte aus dem Patentnutzungsvertrag der Jahre 1998, 1999 und 2000 erklärte der Beschwerdeführer als solche aus Vermietung und Verpachtung.

Mit Patent-Kaufvertrag vom 28. Juli 2000 verkaufte der Beschwerdeführer (im Rahmen des Verkaufes seines Geschäftsanteiles an der W-GmbH an die Consulting-GmbH) die genannten Patente und ein weiteres, im Jahr 1997 angemeldetes Patent an die W-GmbH. Der Kaufpreis bestand aus einer Einmalzahlung und einem zusätzlichen variablen Kaufpreis ("pro Megawatt"), aufgrund dessen dem Beschwerdeführer auch in den Folgejahren weiterhin Einnahmen zufließen. Der Beschwerdeführer beurteilte diesen Vorgang als Verkauf einer außerbetrieblichen Einkunftsquelle und somit als nicht der Einkommensteuer unterliegend.

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung gelangte das Finanzamt zur Auffassung, es liege eine planmäßig ausgeübte Erfindertätigkeit vor, weshalb der Verkauf der Patente (Einnahmen 2000: netto 1,445.910 S; Einnahmen 2001: netto 5,434.240 S) beim Beschwerdeführer im Rahmen von Einkünften aus selbständiger Arbeit zu erfassen sei. Einkünfte, die der Erfinder erziele, seien regelmäßig solche aus selbständiger Arbeit.

Gegen die den Prüfungsfeststellungen entsprechend ergangenen Einkommensteuerbescheide 2000 und 2001 brachte der Beschwerdeführer Berufung ein und bekämpfte die Erfassung der Patentveräußerung im Rahmen betrieblicher Einkünfte. Er brachte vor, die wesentlichen Ideen für die 1994 angemeldeten Patente seien in der Zeit entstanden, als er von Februar 1992 bis Juli 1993 für die A-AG gearbeitet habe. Erst mit Gründung der W-GmbH habe sich die Notwendigkeit der Weiterentwicklung der bestehenden und der Entwicklung neuer technischer Konzepte ergeben; 1997 habe er daher ein weiteres Patent angemeldet. Es könne nicht von einer planmäßigen Erfindertätigkeit mit dem Ziel der Anmeldung von Patenten ausgegangen werden.

Die Berufung wurde mit dem angefochtenen Bescheid als unbegründet abgewiesen. Im angefochtenen Bescheid wird ausgeführt, der Beschwerdeführer habe nachstehend angeführte Patente angemeldet, von denen vier in Österreich angemeldete "Stammpatente" und die übrigen die entsprechenden Ländervalidierungen der Stammpatente gewesen seien:

Art	Land	Titel	Inhaber	Anmeldung	Erteilung
P	AT	Rotorlager	Beschwerdeführer	26.09.1994	15.08.1997
P	AT	Windkraftanlage	Beschwerdeführer	26.09.1994	15.07.1996
P	AT	Planetengetriebe	Beschwerdeführer	23.11.1994	15.09.1997
EP		Lasthebevorrichtung an einer Windkraftanlage	Beschwerdeführer	26.09.1995	29.12.1999
EP	AT	Lasthebevorrichtung an einer Windkraftanlage	Beschwerdeführer	26.09.1995	29.12.1999
EP	CH	Lasthebevorrichtung an einer Windkraftanlage	W-GmbH	26.09.1995	29.12.1999
EP	DE	Lasthebevorrichtung an einer Windkraftanlage	Beschwerdeführer	26.09.1995	29.12.1999
EP	DK	Lasthebevorrichtung an einer Windkraftanlage	Beschwerdeführer	26.09.1995	29.12.1999
EP	ES	Lasthebevorrichtung an einer Windkraftanlage	Beschwerdeführer	26.09.1995	29.12.1999
EP	NL	Lasthebevorrichtung an einer Windkraftanlage	W-GmbH	26.09.1995	29.12.1999
EP		Planetengetriebe	Beschwerdeführer	05.10.1995	28.11.2001
EP	AT	Planetengetriebe	Beschwerdeführer	05.10.1995	28.11.2001
EP	DE	Planetengetriebe	Beschwerdeführer	05.10.1995	28.11.2001
EP	ES	Planetengetriebe	Beschwerdeführer	05.10.1995	28.11.2001
EP	IT	Planetengetriebe	W-GmbH	05.10.1995	28.11.2001

P	AT	Antrieb für Rotorblätter von Windkraftanlagen	von Beschwerdeführer	04.11.1997	
EP		Antrieb für Rotorblätter von Windkraftanlagen	von W-GmbH	03.11.1998	03.03.2004
EP	AT	Antrieb für Rotorblätter von Windkraftanlagen	von Beschwerdeführer	03.11.1998	03.03.2004
EP	DE	Antrieb für Rotorblätter von Windkraftanlagen	von Beschwerdeführer	03.11.1998	03.03.2004
EP	DK	Antrieb für Rotorblätter von Windkraftanlagen	von W-GmbH	03.11.1998	03.03.2004
EP	ES	Antrieb für Rotorblätter von Windkraftanlagen	von Beschwerdeführer	03.11.1998	03.03.2004
EP	FR	Antrieb für Rotorblätter von Windkraftanlagen	von W-GmbH	03.11.1998	03.03.2004
EP	GB	Antrieb für Rotorblätter von Windkraftanlagen	von W-GmbH	03.11.1998	03.03.2004
EP	IT	Antrieb für Rotorblätter von Windkraftanlagen	von W-GmbH	03.11.1998	03.03.2004
P	US	Antrieb für Rotorblätter von Windkraftanlagen	von W-GmbH	03.11.1998	08.06.2002

Streit bestehe im gegenständlichen Fall, ob die Einkünfte des Beschwerdeführers aus der Patentverwertung außerbetriebliche oder solche aus selbständiger Arbeit seien, bei denen auch die Veräußerung zu erfassen sei. Weder das Finanzamt noch der Beschwerdeführer hätten die aus den Patenten resultierenden Einkünfte dem technischen Büro des Beschwerdeführers zugerechnet, weshalb sich ein Eingehen auf die diesbezüglichen Berufungsausführungen erübrige. Ebenso unstrittig sei die Anwendung des begünstigten Steuersatzes auf die Einkünfte aus der Patentverwertung.

Im Zeitpunkt der Anmeldung der ersten drei Patente ("Windkraftanlage", "Planetengetriebe" und "Rotorlager") im September und November 1994 sei der Beschwerdeführer bei der bei M-GmbH angestellt gewesen. Er habe vorgebracht, aufgrund der Basiskenntnisse aus seiner Zeit bei der A-AG (Februar 1992 bis Juli 1993) und bei der M-GmbH (ab Mitte 1993 bis Jänner 1995) seien Ideen für Patente entstanden. Diese Patente seien dann letztlich im Juli 1996 bzw. August und September 1997 genehmigt worden, also als der Beschwerdeführer bereits wesentlich beteiligter Gesellschafter-Geschäftsführer bei der W-GmbH gewesen sei.

Der Beschwerdeführer habe die maßgeblichen Ideen sohin während der Zeit seiner nichtselbständigen Tätigkeit entwickelt. Nach Ansicht der belangten Behörde seien sie jedoch nicht in seinem außerbetrieblichen Bereich angesiedelt.

Schon allein das "inhaltliche Verwobensein" seiner tatsächlichen Arbeit mit den Patenten lasse die Patente nicht in die Sphäre "außerhalb" seines Berufes gelangen, zumal ihm seine - wenn auch nichtselbständige, so jedoch "einschlägige" - Tätigkeit die Ideen geliefert habe, die in Form einer Handskizze und einer "breit gehaltenen" Beschreibung zum Patent angemeldet worden seien. Wie der Beschwerdeführer in der mündlichen Berufungsverhandlung geschildert habe, seien diese Ideen erst in der Folge bei der W-GmbH durch Planungen, Belastungsberechnungen, Besprechungen mit den Komponentenlieferanten und Tests umgesetzt bzw. adaptiert worden.

Die W-GmbH sei die zentrale Einnahmequelle des Beschwerdeführers gewesen. Ihr "Kerngegenstand" habe in der Planung, Entwicklung, Errichtung sowie im Betrieb von Elektrizitätserzeugungsanlagen in Form von Windkraftanlagen bestanden. Der Beschwerdeführer habe in den Folgejahren auch den "Wert" seiner Patente in Form der umgesetzten Produkte und ihres wirtschaftlichen Erfolgs erfahren können.

Eine Erfindertätigkeit sei grundsätzlich nachhaltig und daher betrieblich. Allein schon der Umstand, dass im Laufe von mehr als zwei Jahren vier Patente nach Erprobung und Ausarbeitung der Erfindungen durch die W-GmbH auf den Namen des Beschwerdeführers angemeldet worden seien, habe zur Nachhaltigkeit geführt.

Die belangte Behörde vertrete bei der gegebenen Sachlage die Auffassung, dass die Erfindungen

bzw. (Anmeldungen der) Patente nicht im "Privatbereich" gelegen gewesen seien. Ein Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit sei unzweifelhaft zu bejahen, drehe sich doch sämtliches Tätigwerden des Beschwerdeführers um die Windkraftanlagen.

Der Beschwerdeführer habe in der mündlichen Verhandlung darauf hingewiesen, dass die Patente im Vorfeld der Gründung der W-GmbH angemeldet worden seien. Dies sei vor dem Hintergrund erfolgt, der W-GmbH EU-Fördergelder von 100 Mio. S verschaffen zu können. Somit sei ein Zusammenhang des Patentverkaufes mit den im Jahr 1994 angemeldeten Patenten unzweifelhaft gegeben gewesen, selbst wenn die GmbH 1994 nicht formell existiert habe. Der Beschwerdeführer habe mit der W-GmbH die Nutzungsvereinbarung abgeschlossen, als er an dieser wesentlich beteiligt und ihr (gewerberechtlicher) Geschäftsführer gewesen sei. Partner sowohl der Nutzungsvereinbarung, als auch des Patent-Kaufvertrages sei sohin "auf beiden Seiten" immer der Beschwerdeführer gewesen.

Der Beschwerdeführer habe 1994 drei Patente und 1997 ein weiteres Patent angemeldet, die dann in weiterer Folge auch in einer Vielzahl von europäischen Ländern validiert worden seien. Dies spreche für ein "planmäßiges Vorgehen". Nach dem Verkauf dieser Patente im September 2000 an die W-GmbH (bzw. nach dem Weiterverkauf durch die W-GmbH) habe der Beschwerdeführer bzw. die H. Privatstiftung im März 2004 die vier "Stammpatente", die für die Vergabe von Lizenzen an Herstellerfirmen genutzt würden, wiederum zurückgekauft. Weiters habe der Beschwerdeführer Ende 2005 weitere zwei - wenn auch eher im elektronischen Bereich angesiedelte, jedoch die Windkraftanlagen betreffende - Patente angemeldet.

Das Erfinden und Konstruieren sei eine freiberufliche Tätigkeit. Wenn auch die vier "Stammpatente" letztendlich erst in der W-GmbH umgesetzt und getestet worden seien, weil ein Prototyp für die Patentanmeldung noch nicht gefertigt gewesen sei, so sei der Prototyp bzw. dann das Serienprodukt Ausfluss dieser Patente gewesen. Der Beschwerdeführer habe nicht die Wissenschaftlichkeit bestritten, die allenfalls erst mit der Umsetzung in der W-GmbH "sichtbar" gemacht worden sei. In der mündlichen Verhandlung habe er selbst angegeben, mit der "ganzen Ausarbeitung und wirklichen Wissenschaft" in der W-GmbH begonnen zu haben.

Nach Ansicht der belangten Behörde sei sohin nicht von einer außerbetrieblichen Tätigkeit des Beschwerdeführers auszugehen, seine Erfindertätigkeit sei vielmehr eine "eigenständige" freiberufliche iSd § 22 Abs. 1 lit. a EStG 1988.

Der Grundsatz von Treu und Glauben schütze nicht ganz allgemein das Vertrauen eines Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer allenfalls auch unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung für die Vergangenheit. Der Umstand, dass eine in der Vergangenheit erfolgte Überprüfung durch die Behörde eine bestimmte Vorgangsweise eines Abgabepflichtigen unbeanstandet gelassen habe, hindere die Behörde nicht, diese Vorgangsweise auch anlässlich einer Wiederaufnahme als rechtswidrig zu beurteilen. Solcherart sei es in Bezug auf Einkommensteuer 2000 und 2001 ohne Belang, dass die Einkünfte in den Einkommensteuerbescheiden 1998 und 1999 unter der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung erfasst worden seien.

Über die gegen diesen Bescheid erhobene Beschwerde hat der *Verwaltungsgerichtshof erwogen*:

Nach § 23 Z 1 EStG 1988 zählen Einkünfte aus einer selbständigen, nachhaltigen Betätigung, die mit Gewinnabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, wenn die Betätigung weder als Ausübung der Land- und Forstwirtschaft noch als selbständige Arbeit anzusehen ist, zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb.

Gemäß § 22 Z 1 EStG 1988 zählen Einkünfte aus einer freiberuflichen Tätigkeit zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit.

§ 28 Abs. 1 EStG 1988 lautet auszugsweise:

"Folgende Einkünfte sind, soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 5 gehören, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung:

1. ...
2. ...

3. Einkünfte aus der Überlassung von Rechten auf bestimmte oder unbestimmte Zeit oder aus der Gestattung der Verwertung von Rechten, insbesondere aus
- der Einräumung der Werknutzung (Werknutzungsbewilligung, Werknutzungsrecht) im Sinne des Urheberrechtsgesetzes
 - der Überlassung von gewerblichen Schutzrechten, von gewerblichen Erfahrungen und von Berechtigungen.

4. ..."

Der Beschwerdeführer bringt in der Beschwerde im Wesentlichen vor, im außerbetrieblichen Bereich unterliege die Veräußerung eines Rechts, wenn kein Spekulationsgeschäft vorliege, nicht der Einkommensteuer. Im gegenständlichen Fall habe weder die belangte Behörde noch das Finanzamt die Ansicht vertreten, dass Betriebsvermögen vorliege, zu welchem die veräußerten Patentrechte gehörten. Es werde ohne nachvollziehbare Begründung behauptet, dass von vornherein eine betriebliche Tätigkeit vorliege. Nach Ansicht des Beschwerdeführers sei nicht die spätere Entwicklung des Patents entscheidend; wesentlich seien die zum Zeitpunkt der tatsächlichen Erfindung bzw. Patentanmeldung bestehenden Verhältnisse. Die Begründung des angefochtenen Bescheides vermische die Schaffung einer Einkunftsquelle selbst und die spätere Weiterentwicklung und rechne die Weiterentwicklungsaktivitäten der W-GmbH dem Beschwerdeführer zu. Der Beschwerdeführer habe bloß Patentideen skizziert und beim Patentamt eingereicht. Die weitere Entwicklung der Patentideen sei durch die W-GmbH erfolgt.

Im Übrigen verweise die belangte Behörde bei der Beurteilung der Erfindertätigkeit des Beschwerdeführers als eigenständige freiberufliche Tätigkeit auf die umfangreiche Tätigkeit des Beschwerdeführers als Geschäftsführer. Dabei werde übersehen, dass bei Entstehung der Einkunftsquelle bzw. Patentanmeldung die W-GmbH noch nicht gegründet gewesen sei. Die belangte Behörde habe konkrete Sachverhaltsfeststellungen über den Zeitpunkt der Entstehung der Einkunftsquelle nicht getroffen.

Vertrete man die Auffassung, dass irgendwann später der Umfang der Vermögensverwaltung überschritten worden sei, wäre "im Sinne einer Bilanzberichtigung z.B. zum Beginn des Betriebsprüfungszeitraumes 1.01.2000" eine Einlage des bisherigen außerbetrieblichen Patentrechts mit dem Zeitwert in den Erfinderbetrieb vorzunehmen gewesen. Hinsichtlich der Patentanmeldung 1997 fehlten Feststellungen, ob allenfalls ab 1997 eine freiberufliche Tätigkeit entstanden sei. Der Beschwerdeführer habe in der mündlichen Berufungsverhandlung den Eventualantrag gestellt, ausschließlich die Einkünfte aus dem 1997 angemeldeten Patent als solche aus selbständiger Arbeit zu behandeln und die anderen Patente als außerbetriebliche Einkunftsquelle anzuerkennen. Diesen Eventualantrag habe die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid ohne weitere Begründung abgelehnt.

Diesem Vorbringen ist entgegen zu halten:

Die Erfindertätigkeit kann zu Einkünften aus Gewerbebetrieb führen, wenn eine selbständige, nachhaltige Betätigung vorliegt, die mit Gewinnabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt. Wenn die Erfindertätigkeit zudem einer der in § 22 EStG 1988 aufgezählten Tätigkeiten entspricht, liegen Einkünfte aus selbständiger Arbeit vor.

Zufallserfindungen führen für sich nicht zu betrieblichen Einkünften, es sei denn, der Erfinder trifft umfangreiche und planmäßige Maßnahmen zur Auswertung seiner Erfindung (vgl. Doralt, EStG8, § 22 Tz 94f, und Hofstätter/Reichel, § 22 Tz 17 und die dort zitierte Rechtsprechung).

Der deutsche Bundesfinanzhof hat in seinem Urteil vom 18. Juni 1998, BStBl 1998 II 567, RdW 1999, 565, u.a. ausgeführt:

"Nicht jede 'Blitzidee' führt zu einer Zufallserfindung im Sinne der eingangs zitierten Rechtsprechung. Bedarf es nämlich nach einem spontan geborenen Gedanken einer weiteren Tätigkeit, um die Erfindung bis zur Verwertungsreife zu fördern, liegt eine planmäßige Erfindertätigkeit vor, die nicht mehr als 'gelegentlich' anzusehen ist (...). Eine Tätigkeit, die nicht nur gelegentlich ausgeübt wird, ist als nachhaltig anzusehen. Nach allgemeiner Auffassung kommt die Zufallserfindung deshalb in der Praxis kaum vor."

Der Verwaltungsgerichtshof hält diese Ausführungen des deutschen Bundesfinanzhofes zur

Zufallserfindung auch für die österreichische Rechtslage für zutreffend.

Nach dem Vorbringen des Beschwerdeführers im Verwaltungsverfahren, insbesondere in der mündlichen Verhandlung, habe der Beschwerdeführer zunächst aufgrund von Erfahrungen im technischen Bereich, die aus seiner früheren beruflichen Tätigkeit resultierten, Ideen entwickelt und (im Jahr 1994) innerhalb von "ein paar Wochen" zusammengeschrieben, diese Entwicklungen zum Patent angemeldet und sodann über Jahre die Patentverfahren im Inland und im Ausland betrieben.

Bei dieser Sachlage kann der belangten Behörde nicht mit Erfolg entgegengetreten werden, wenn sie die vom Beschwerdeführer erzielten Erlöse aus der Veräußerung der Patente als Gewinn aus der Veräußerung von Betriebsvermögen und somit als der Einkommensteuer unterliegend behandelt hat. Entgegen dem Beschwerdevorbringen ist die belangte Behörde - im Hinblick auf die betriebliche Tätigkeit - sehr wohl vom Vorliegen von Betriebsvermögen ausgegangen. Entgegen der Auffassung des Beschwerdeführers trifft es auch nicht zu, dass die Betätigung der Entwicklung und des schriftlichen Festhaltens der Patentidee losgelöst von der planmäßigen Betreuung der Patentverfahren im In- und Ausland zu sehen ist, ist doch das Erfassen der Entwicklung in Form von Zeichnungen und schriftlichen Beschreibungen gerade im Hinblick auf die Patentverfahren erfolgt. Diese - ab 1994 entfaltete - die Patente betreffende Gesamtbetätigung des Beschwerdeführers erfüllt aber ohne Zweifel das Tatbestandsmerkmal der Nachhaltigkeit. Auf die Geschäftsführungstätigkeit des Beschwerdeführers kommt es in diesem Zusammenhang nicht an; darauf hat auch die belangte Behörde – entgegen dem Beschwerdevorbringen – nicht entscheidend abgestellt.

Die Beschwerde erweist sich sohin als unbegründet und war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der Verordnung BGBl II Nr. 455/2008.

Anmerkung*

I. Das Problem

Der spätere Beschwerdeführer war nach seinem Studium zum Wirtschaftsingenieur für Maschinenbau als Dienstnehmer der M-GmbH von 1993 bis 1995 tätig. Er entwickelte im Jahr 1994 einige Patente für „Lasthebevorrichtungen für eine Windkraftanlage“, „Planetengetriebe“ und „Rotorlager“, meldete diese an und schloss auch mit der W-GmbH einen Vertrag über die entgeltliche Nutzung der Patente ab. Die Einkünfte aus dem Patentnutzungsvertrag der Jahre 1998, 1999 und 2000 erklärte der Beschwerdeführer als solche aus Vermietung und Verpachtung.

Im Jahr 2000 veräußerte er diese Patente gegen Einmalzahlung und einem zusätzlichen variablen Kaufpreis („pro Megawatt“), aufgrund dessen ihm auch in den Folgejahren weiterhin Einnahmen zuflossen. In den Steuererklärungen wurden die Erlöse aus der Veräußerung nicht erklärt, da es sich nach Ansicht des Steuerpflichtigen um den Verkauf einer außerbetrieblichen Einkunftsquelle handelte. Im Zuge einer Betriebsprüfung gelangte das Finanzamt jedoch zu der Ansicht, dass diese Einkünfte in Höhe von gesamt ca. 6,8 Mio ATS (umgerechnet: EUR 500.000,-) als betriebliche Einkünfte zu behandeln sind, und damit die Veräußerungsgewinne zu versteuern wären.

In seiner Beschwerde brachte der Wirtschaftsingenieur im Wesentlichen vor, im außerbetrieblichen Bereich unterläge die Veräußerung eines Rechts, wenn kein Spekulationsgeschäft vorlag, nicht der Einkommensteuer.

Letztlich hatte sich das fiskale Höchstgericht mit der Frage zu befassen, ob die Einkünfte des Beschwerdeführers aus der Patentverwertung außerbetriebliche oder solche aus selbständiger Arbeit wären, bei denen auch die Veräußerung zu erfassen wäre.

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

II. Die Entscheidung des Gerichts

Der VwGH gab der Beschwerde keine Folge und führte aus, dass der Beschwerdeführer zunächst aufgrund von Erfahrungen im technischen Bereich, die aus seiner früheren beruflichen Tätigkeit resultierten, Ideen entwickelt und (im Jahr 1994) innerhalb von „ein paar Wochen“ zusammengeschrieben, diese Entwicklungen zum Patent angemeldet und sodann über Jahre die Patentverfahren im Inland und im Ausland betrieben hatte.

Bei dieser Sachlage konnten die vom Beschwerdeführer erzielten Erlöse aus der Veräußerung der Patente lediglich als Gewinn aus der Veräußerung von Betriebsvermögen und somit als der Einkommensteuer unterliegend behandelt werden. Schon im Hinblick auf die betriebliche Tätigkeit war vom Vorliegen von Betriebsvermögen auszugehen. Entgegen der Auffassung des Beschwerdeführers traf es auch nicht zu, dass die Betätigung der Entwicklung und des schriftlichen Festhaltens der Patentidee losgelöst von der planmäßigen Betreuung der Patentverfahren im In- und Ausland zu sehen wäre, war doch das Erfassen der Entwicklung in Form von Zeichnungen und schriftlichen Beschreibungen gerade im Hinblick auf die Patentverfahren erfolgt. Diese – ab 1994 entfaltete – die Patente betreffende Gesamtbetätigung des Beschwerdeführers erfüllte aber „ohne Zweifel“ das Tatbestandsmerkmal der Nachhaltigkeit.

III. Kritische Würdigung und Ausblick

Eine Erfindertätigkeit kann nach § 23 Abs 1 Z 1 EStG 1988 zu Einkünften aus Gewerbebetrieb führen, wenn

- eine „selbständige, nachhaltige Betätigung“ vorliegt,
- die „mit Gewinnabsicht unternommen wird und
- sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt“.

Wenn die Erfindertätigkeit zudem einer der in § 22 EStG 1988 aufgezählten Tätigkeiten entspricht, liegen dann Einkünfte aus selbständiger Arbeit vor. Nach hM¹ führen Zufallserfindungen für sich nicht zu betrieblichen Einkünften, es sei denn, der Erfinder trifft umfangreiche und planmäßige Maßnahmen zur Auswertung seiner Erfindung. Die österreichischen Verwaltungsrichter halten die Ausführungen des deutschen Bundesfinanzhofes zur Zufallserfindung auch für die österreichische Rechtslage für zutreffend: *„Nicht jede 'Blitzidee' führt zu einer Zufallserfindung im Sinne der eingangs zitierten Rechtsprechung. Bedarf es nämlich nach einem spontan geborenen Gedanken einer weiteren Tätigkeit, um die Erfindung bis zur Verwertungsreife zu fördern, liegt eine planmäßige Erfindertätigkeit vor, die nicht mehr als 'gelegentlich' anzusehen ist (...). Eine Tätigkeit, die nicht nur gelegentlich ausgeübt wird, ist als nachhaltig anzusehen. Nach allgemeiner Auffassung kommt die Zufallserfindung deshalb in der Praxis kaum vor.“*

Erst kürzlich sind die fiskalen Höchststrichter² für Dienstserfindungen eine andere Beurteilung gelangt: Demzufolge führen Lizenzzahlungen zu Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, wenn sie im Zusammenhang mit einem Dienstverhältnis stehen. Es ändert 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 Dienstserfindung. Schon mangels Vorbringen musste sich der VwGH nicht mit dieser Vorjudikatur auseinandersetzen.

Ausblick: Sobald der Erfinder umfangreiche und planmäßige Maßnahmen zur Verwertung seiner Erfindung trifft, liegen nach Ansicht der Finanzverwaltungsrichter bereits betriebliche Einkünfte vor. Sogenannte Zufallserfindungen kommen sowohl nach Ansicht des VwGH als auch des BFH in der Praxis kaum vor. Werden daher Patente veräußert, so sind die Veräußerungsgewinne in der Einkommensteuererklärung grundsätzlich zu versteuern. Der Steuersatz beträgt bis zu 50%. Die aus einer bloßen Überlassung von Patentrechten, aber auch anderen gewerblichen Schutzrechten im

¹ Vgl. Doralt, EStG⁸, § 22 Rz 94 f, und Hofstätter/Reichel, EStG § 22 Tz 17 und die dort zitierte Rsp; sowie bereits BFH 18.6.1998, IV R 29/97 – Zufallserfindung, RdW 1999, 565 = dBStBl 1998 II, 567.

² VwGH 27.1.2011, 2010/15/0198, ARD 6131/15/2011 = RdW 2011/176, 170 = taxlex-SRa 2011/45, 179.

Wege der Lizenzierung erzielten Erträge unterliegen ebenfalls der Einkommensteuer aus Vermietung und Verpachtung nach § 28 Abs 1 Z 4 EStG.

IV. Zusammenfassung

Nach Ansicht des VwGH (und des dt BFH) führen Zufallserfindungen für sich nicht zu betrieblichen Einkünften, es sei denn, der Erfinder trifft umfangreiche und planmäßige Maßnahmen zur Auswertung seiner Erfindung.