

Steuerliche Behandlung von Förderungen

Bearbeitet von
Roland Macho, Martin Schwaiger, Friedrich Stanzel, Martin Vock

1. Auflage 2015 2014. Taschenbuch. ca. 304 S. Paperback
ISBN 978 3 7073 2376 4
Format (B x L): 15,5 x 22,5 cm
Gewicht: 480 g

[Wirtschaft > Management > Unternehmensberatung, Unternehmensförderung](#)

Zu [Inhaltsverzeichnis](#)

schnell und portofrei erhältlich bei



Die Online-Fachbuchhandlung beck-shop.de ist spezialisiert auf Fachbücher, insbesondere Recht, Steuern und Wirtschaft. Im Sortiment finden Sie alle Medien (Bücher, Zeitschriften, CDs, eBooks, etc.) aller Verlage. Ergänzt wird das Programm durch Services wie Neuerscheinungsdienst oder Zusammenstellungen von Büchern zu Sonderpreisen. Der Shop führt mehr als 8 Millionen Produkte.

Rahmenbedingungen für ein effizientes Förderwesen

Katharina Luger

I. Die Fiskalgeltung der Grundrechte

- A. Das Schutzbedürfnis Privater
 - 1. Das verfassungsrechtlich geschützte Recht auf Gleichbehandlung
 - 2. Gleichbehandlung aus der Sicht eines Konkurrenten

II. Verfassungsrechtliche Gebarungsgrundsätze

- A. Förderungen im Sinn des BHG
- B. Haushaltsgrundsätze des BHG 2013
- C. Die wirkungsorientierte Folgenabschätzung
- D. Gliederungsvorgaben durch das BHG

III. Das Handling von EU-Kofinanzierungen

IV. Die ARR 2004 als generelle Rechtsvorschrift für die Vergabe von Förderungen

- A. Inhalte der ARR 2004
 - 1. Haushaltrechtliche Voraussetzungen für Förderungen
- B. Die ARR 2013 – eine Reform der ARR 2004 – Hintergründe
 - 1. Kosteneinsparungspotenziale

V. Kontrolle des Förderwesens

- A. Stellungnahmen des Rechnungshofes zu öffentlichen Förderungen – Kritikpunkte
- B. Die Kontrolle der Mittel der EU

VI. Zusammenfassung

I. Die Fiskalgeltung der Grundrechte

Im Rahmen der Privatwirtschaftsverwaltung kommt es zwar zu einer Gleichstellung zwischen Staat und normunterworfenen Privaten; dem Staat kommt dennoch eine gewisse Übermacht zu.

Die Förderungsverwaltung im Speziellen hat quasi-hoheitliche Effekte.¹ Um folglich verfassungsmäßigen Schutz der Privaten zu gewährleisten, ist für den Staat im Zuge der Privatwirtschaftsverwaltung auch die Wahrung der Grundrechte zu beachten, weil die Wahl der Handlungsform nicht dazu führen kann, dass sich der Staat der Grundrechtsbindung gegenüber den Privaten entzieht.² Man spricht in diesem Zusammenhang von der „Fiskalgeltung der Grundrechte“. Verwaltungsmaßnahmen, die zwar Auswirkungen auf den Einzelnen haben, aber nicht unmittelbar in jene Bereiche eingreifen, welche verfassungsgesetzlich gewährleistete Rechte betreffen, führen nicht zu entsprechenden Schutzmechanismen des Einzelnen gegenüber dem Staat.³

A. Das Schutzbedürfnis Privater

Bei der Vergabe von Förderungen bindet der Fördervertrag auf der einen Seite den Staat und auf der anderen Seite den Förderwerber. Der Förderwerber ist darauf erpicht, die Förderung zu erhalten, indem er sich entsprechend den jeweiligen Förderbedingungen verhält und die geforderten Bedingungen erfüllt. Der Staat wiederum „belohnt“ das konforme Verhalten mit der jeweiligen Leistung.⁴

Aus der Teleologie der Grundrechte ergibt sich, dass mögliche Anspruchsberechtigte gegenüber dem privatwirtschaftlich handelnden Staat als schutzbedürftig anzusehen sind.⁵ Es besteht ein grundsätzliches Diskriminierungsverbot; die Zurückweisung eines Fördervertragsabschlusses ist nur durch sachliche Argumente zu rechtfertigen.^{6,7}

Die Außenbindung der Privatwirtschaftsverwaltung und die damit einhergehenden, allgemeinen Rechtsansprüche bestehen in allen jenen Bereichen, in welchen diese auch gegenüber anderen Privatpersonen geltend gemacht werden können. Kennzeichnend dafür ist, dass diese gerichtlich durchgesetzt werden können. Der Staat hat daher in Bereichen mit wirksamer Außenbindung vor allem Rücksicht

1 Korinek/Holoubek 68 ff.

2 Berka, Die Grundrechte Grundfreiheiten und Menschenrechte in Österreich (1999) 125.

3 Grabenwarter/Holoubek 313.

4 Rüffler, Privatrechtliche Probleme der Subventionsgewährung: Der Einfluss des Gleichheitssatzes auf den Rechtsschutz im Subventionsrecht, JBl 2005, 409.

5 Berka 125.

6 Berka 549.

7 Öhlänger/Eberhard 341: Eine sachliche Rechtfertigung für die Ablehnung könnte zB ein fehlendes Interesse an weiteren Förderungen sein oder die fehlerhafte Angabe bestimmter Daten, die als Förderbedingung auftauchen.

auf verfassungsgesetzliche Rechte wie insbesondere den Gleichheitsgrundsatz gem Art 7 B-VG iVm § 2 StGG zu nehmen.⁸

1. Das verfassungsrechtlich geschützte Recht auf Gleichbehandlung

Dem Gleichheitssatz kommt beim Abschluss eines Fördervertrages maßgebliche Bedeutung zu, weil die Forderung nach Gleichbehandlung bei Gewährung von Förderungen an die Mehrheit anderer Subventionswerber in einer gleichen Situation, um etwaige Bevorzugungen zu verhindern, naheliegend erscheint.⁹ Die große Schwierigkeit liegt wohl darin, den Richtwert dafür zu finden, die Mehrheit „gleich“ zu behandeln. Der Maßstab muss „vernünftig und verhältnismäßig“ sein, damit sich die Subventionsvergabe nicht an Banalkriterien orientieren muss, die dazu führen, dass schon „fast jeder“ einen Anspruch auf eine Förderung hätte, nur weil er/sie zB Mann oder Frau ist.¹⁰

Für den Förderwerber selbst wird es aber eine Herausforderung darstellen, die Bevorzugung anderer bzw die eigene Schlechterstellung zu beweisen. In den Bereichen, in denen klare Kriterien bzw Richtlinien vorliegen, wie zB durch das KMU-Förderungsgesetz, wird es einfacher sein, zu Mitbewerbern Parallelen bzw Abweichungen zu ziehen. In jenen Bereichen, in denen keine spezifischen Gesetze, Sonderrichtlinien oder Förderrichtlinien bestehen, wird es hingegen problematisch werden.

Bei der Beurteilung generell-abstrakter Regelungen bzw bei der Auslegung von Bestimmungen, in denen wörtlich „ein Rechtsanspruch auf Förderung ausgeschlossen ist“, gilt der generelle Grundsatz, dass die Wortlautinterpretation die äußerste Grenze in Auslegungsfragen bildet.¹¹ Der OGH ist zwar die höchste Instanz in Justizsachen, kann sich jedoch auch nicht über die Grenzen des gesetzlichen Wortlauts hinwegsetzen und einen Rechtsanspruch auf eine Förderung iZm dem Gleichheitsgrundsatz durchsetzen. Die einzige Möglichkeit des OGH, Privaten zu ihrem Rechtsanspruch zu verhelfen, wäre jene, beim VfGH einen Antrag einzubringen, ein Gesetz wegen Gleichheitswidrigkeit¹² aufzuheben.

Dieser Schluss lässt die Frage auftauchen, welche Rechtsschutzmöglichkeiten ein Förderwerber folglich ausschöpfen kann.

Verwaltungsrechtlich gibt es jedenfalls keine Möglichkeit, gegen Entscheidungen vorzugehen. Da sich die Verwaltung bei der Vergabe von Förderungen auch kei-

8 Binder, Der Staat als Träger von Privatrechten (1980) 250.

9 Berka 549.

10 Rüffler, JBL 2005, 409.

11 Schwimann, ABGB Taschenkommentar² (2012) § 6 ABGB Rz 2 ff (Stand Februar 2014).

12 VfGH, Die Kompetenzen, <http://www.vfgh.gv.at/cms/vfgh-site/vfgh/kompetenzen.html#2> (Stand Februar 2014).

ner hoheitlichen Rechtsmittel bedient, fällt die Bekämpfung einer Entscheidung im Verwaltungsweg oder bei Gerichten des öffentlichen Rechts weg.

Laut *Rüffler* kann der Rechtsschutz nur gewährleistet werden, indem der VfGH die anspruchshindernden Normen wegen Verfassungswidrigkeit beseitigt.

2. Gleichbehandlung aus der Sicht eines Konkurrenten

Ein möglicher anderer Aspekt, der betrachtet werden sollte, bezieht sich auf die Stellung als Konkurrent. Der VfGH vertritt den Standpunkt, dass sich der Grundsatz der Wettbewerbsneutralität aus dem Gleichheitsgrundsatz ableiten lässt – liegt keine Verzerrung des Wettbewerbs vor, so kann angenommen werden, dass eine Gleichbehandlung gleicher Sachverhalte vorliegt. Aus der Fiskalgeltung der Grundrechte iZm dem Gleichheitsgrundsatz ist es daher konkurrierenden Mitbewerbern gestützt auf § 1 UWG möglich, sich gegen unsachliche Bevorzugung eines Konkurrenten zu schützen.¹³ § 1 Abs 1 UWG erfordert zum einen, dass Handeln im geschäftlichen Verkehr vorliegt, und zum anderen, dass der Wettbewerb durch dieses nachteilig beeinflusst wird. Bei der Vergabe von Förderungen kann jedenfalls bei Unternehmen von einem Wettbewerbsverhältnis ausgegangen werden, das durch staatliche Hilfen tatsächlich verzerrt werden könnte. Die Fördervergabe ist laut *Rüffler* eine objektiv typische Wettbewerbshandlung, da der eigentliche Zweck der Förderung in der Stärkung der jeweiligen wirtschaftlichen Position eines Unternehmens liegt. Ziel der Förderungen ist es, bestehende wirtschaftliche Nachteile auszugleichen und die wirtschaftliche Position im Hinblick auf Unternehmen zu stärken, um einen rückwirkenden Effekt auf den Staat zu erzielen. Ich stimme dieser Ansicht zu, da der Zweck von Förderungen aus staatlicher Sicht gesehen allein auf den zu lukrierenden Output gerichtet sein wird.

Wird daher ein Verstoß gem § 1 UWG festgestellt, erfolgt daraus ein Unterlassungsanspruch, der von Berechtigten gem § 14 UWG beansprucht werden kann, sowie ein Schadenersatzanspruch gem § 1295 Abs 1 ABGB,¹⁴ allerdings nur unter der Voraussetzung, dass der zuvor geschlossene Fördervertrag als nichtig aufgrund einer Gesetzwidrigkeit oder Grundrechtswidrigkeit beurteilt werden kann.¹⁵

II. Verfassungsrechtliche Gebarungsgrundsätze

Jegliches Staatshandeln („Gebarung“)¹⁶, darunter auch die Verwaltungsausübung bzw als „Unterart“ die Privatwirtschaftsverwaltung, unterliegt den verfassungs-

13 Mamut, Konkurrentenschutz im Abgabenrecht (2009) 5 (Stand Februar 2014).

14 Heid/Preslmayr, Vergaberecht³ (2010) 236.

15 Korinek/Holoubek 171.

16 Korinek/Holoubek 172.

rechtlichen Gebarungsgrundsätzen. Konkret bedeutet dies, dass die zur Verfügung stehenden öffentlichen Mittel sparsam, wirtschaftlich und zweckmäßig verwendet werden müssen. Die genannten Prinzipien stellen ein maximales Effizienzgebot des Vollzugshandelns dar¹⁷ und dienen als Verhaltensgrundlage.¹⁸

Diese Grundsätze sind in § 51a Abs 1 B-VG iVm §§ 126b Abs 5, 127 Abs 1 sowie 127a Abs 1 B-VG festgehalten.

Die Sparsamkeit bemisst sich an der Höhe der Ausgaben, die Wirtschaftlichkeit spiegelt das Verhältnis von Aufwand und Erfolg wider; unter Zweckmäßigkeit wird die Wahl adäquater Mittel zur Erreichung von Zielen genannt. Zusammenfassend können die Begriffe als „Verwaltungsökonomie“ bezeichnet werden. Auf die Verwaltungsökonomie ist insbesondere dann Bedacht zu nehmen, wenn die Verwaltung Ermessensentscheidungen zu treffen hat.¹⁹ Die Begriffe sind nicht gesondert voneinander, sondern als Einheit und in Bezug zueinander zu verstehen mit dem Ziel, den höchstmöglichen Nutzen mit dem geringsten Aufwand zu erzielen.²⁰

A. Förderungen im Sinn des BHG

Jedes Jahr wird gem § 54 Abs 3 BHG ein Förderungsbericht erstellt, der anschließend dem Ministerrat zum Beschluss und dem Nationalrat zur Debatte vorgelegt wird. Der Förderungsbericht ist eine Dokumentation über die vergebenen Förderungen; er analysiert jedoch nicht, sondern trägt lediglich Daten zusammen.

Der Förderungsbericht 2012 spricht von 4,64 Mrd € an direkten Förderungen bzw 9,57 Mrd € an indirekten Förderungen (davon entfallen alleine 6,35 Mrd € auf den Bund).

Im europäischen Vergleich unter den EU-Mitgliedsstaaten liegt Österreich bei der Vergabe von Förderungen mit 25,7% des BIP über dem durchschnittlichen Wert für den Euroraum iHv 20,4% am BIP bzw im direkten Vergleich mit Deutschland iHv 18,3% Anteil am BIP. Der Hauptteil der Förderungen kommt dabei Privatpersonen zugute (19,9% des BIP); Spitzenreiter der Empfänger von direkten Bundesförderungen bildet in Österreich die Land-, Forst- und Wasserwirtschaft mit über 36%.²¹ In Anlehnung an die Bestimmungen des BHG 2013 wird künftig bei der Vergabe von Förderungen der sog „Grundsatz der Wirkungsorientierung“ eine zentrale Rolle einnehmen.

17 Adamovich/Funk 237.

18 Holzinger/Oberndorfer/Raschauer, Österreichische Verwaltungslehre (2001) 216.

19 Ritz, Verwaltungsökonomie als Ermessenskriterium, ÖStZ 1996, 70.

20 Korinek/Holoubek 175.

21 BMF, Förderungsbericht 2012, 265 ff, https://www.bmf.gv.at/budget/das-budget/Foerderungsbericht_2012.pdf?4a9cu2 (Stand 27.4.2014).

B. Haushaltsgrundsätze des BHG 2013^{22, 23, 24}

Der Bundeshaushalt wird durch folgende drei Grundsätze im BHG 2013 geprägt:

- Der Grundsatz der Wirkungsorientierung verfolgt das Ziel der Outputorientierung eingesetzter Mittel.²⁵ Bei der Vergabe von Förderungen geht es darum, dass bestimmte Zwecke unterstützt werden sollen, um im Umkehrschluss einen Mehrwert für die beteiligten Personen bzw Unternehmen, nicht zuletzt aber auch für den Staat, zu generieren. Die Umsetzung dieses Grundsatzes stellt ein gewisses Steuerungsproblem dar. Auf der einen Seite steht der politische Wille, eine Theorie, wie die Handhabung erfolgen soll. Auf der anderen Seite geht es um die praktische Umsetzung dieses Willens. Ob ein Transfer erfolgreich war bzw entgegengesetzte Wirkungsfolgen vermieden werden, lässt sich nur durch uneingeschränkte Transparenz des Vollzuges und durchgängige Kommunikation der Förderstrategien zwischen dem Bund bzw den Ländern und Gemeinden sowie den ausgegliederten Rechtsträgern gewährleisten.²⁶ Die erforderliche Transparenz leitet über zum gesondert verankerten Grundsatz der Transparenz.
- Der Grundsatz der Transparenz enthält, abgeleitet aus den ErläutRV zum BHG 2013, auch den Vollständigkeitsgrundsatz. Transparenz gewährleistet Nachvollziehbarkeit, diese steht wiederum für Rechtsrichtigkeit und Kontrollfähigkeit.
- Der Grundsatz der Transparenz erfährt jedoch insoweit eine Einschränkung, als auch wesentliche Gebarungen außerhalb des Bundeshaushaltes stattfinden dürfen und dafür gem § 34 BHG erleichterte Verfahrensvorschriften gelten. Dies betrifft zB Ein- und Auszahlungen mit in Verwahrung genommenen Zahlungsmitteln oder bezüglich Rechtsträgern, die von Organen des Bundes verwaltet werden, sowie Gehalts-/Lohn- und Pensionsabzugsgebarungen bzw die Auszahlungen zum Zweck des Anlegens von Geldmitteln des Bundes etc. Bei ausgegliederten Rechtsträgern werden bloß die unmittelbaren Beziehungen zwischen dem Bund und dem jeweiligen Unternehmen dargestellt; die Gebarung mit Dritten wird nicht abgebildet. Um einer etwaigen Umgehung vorzubeugen, bestimmt die RL 2011/85/EU in Art 3 iVm Art 13 jedoch, dass die Führung nationaler Systeme des öffentlichen Rechnungswesens für alle Teilbereiche des Staates gelten soll und diesbezügliche Kontrollinstrumente vorzusehen sind.²⁷

22 ErläutRV 480 BlgNR 24. GP 7 ff.

23 BMF, Haushaltsrechtsreform https://www.bmf.gv.at/services/publikationen/BMF-BR-BU_Haus-haltsrechtsreform.pdf?3vtm20 (Stand 1.4.2014).

24 ErläutRV 203 BlgNR 23. GP 5 ff.

25 Lödl/Antl/Petridis-Pierre/Pfau/Seiwald, BHG 2013 Bundeshaushaltrecht³ (2012) 12.

26 Dearing, Wirkungsorientierung am Beispiel der Wirtschaftsförderung, in Bauer/Biwald/Pitlik, Zur Effizienz der Förderpolitik im Bundesstaat – Effizienz und Koordinierungsaspekte 43.

27 Lödl/Antl/Petridis-Pierre/Pfau/Seiwald, BHG 2013, 6.

Verkauf von Forschung – Begünstigte Verwertung von patentrechtlich geschützten Erfindungen

Robert Gebetsroither

I. Verkauf von Forschung

- A. Einleitung
- B. Begünstigte Verwertung von patentrechtlich geschützten Erfindungen
 - 1. Erfinder
 - 2. Einkünfte aus der Verwertung von Erfindungen
 - 3. Patentschutz
 - a) Zeitlicher Patentschutz
 - b) Örtlicher Patentschutz
 - 4. Verwertung durch andere Personen
 - a) Verwertung in einer Kapitalgesellschaft
 - b) Zusammenfassung
 - 5. Einkunftsart
 - a) Ausschlussmethode
 - b) Nachrangigkeit
 - c) Regelfall der Einkunftsart
 - 6. Doppelbegünstigung?
 - a) Ausgangslage
 - b) Problem Aktivierungsverbot und Periodisierung
 - c) Nettobegünstigung durch Ausgabenzuordnung
 - 7. Verlustausgleich und Verrechnungsreihenfolge
 - 8. Vergleich Rechtslage Deutschland
 - a) Erfinder – Einkunftsart
 - b) Begünstigung
 - c) Rechtsprechung
 - 9. Argumente Erfinderbegünstigung
 - a) Argumente für die Erfinderbegünstigung
 - b) Argumente gegen die Erfinderbegünstigung

II. Zusammenfassung und Schlussfolgerung

I. Verkauf von Forschung

A. Einleitung

Dieser Beitrag beschäftigt sich mit Besonderheiten, die beim Verkauf von Forschungsergebnissen national und international auftreten. Eine zentrale Frage betrifft die Anspruchsvoraussetzungen für die steuerbegünstigte Verwertung von Patentrechten iSd § 38 EStG und deren Auslegung. Abschließend erfolgt eine Diskussion von Argumenten zur Erfinderbegünstigung. Das Ergebnis bilden Denkanstöße zu folgenden Punkten:

- Regelung zur Steuerpflicht der Abfindung/Veräußerung einer Erfindung im außerbetrieblichen Bereich
- Auslaufenlassen der Erfinderbegünstigung insbesondere zur Vermeidung der Doppelförderung in Verbindung mit der Forschungsprämie
- Zusammenballung von Einkünften in einem Veranlagungsjahr als Voraussetzung für die Progressionermäßigung bei der Erfinderbegünstigung.

B. Begünstigte Verwertung von patentrechtlich geschützten Erfindungen

1. Erfinder

Aufgrund § 38 Abs 1 EStG steht die Begünstigung nur dem Erfinder selbst zu. Die Steuerermäßigung ist daher ein höchstpersönliches Recht des Erfinders. Wenn der Steuerpflichtige zwar Patentinhaber, aber nicht der Erfinder ist, fehlt die Voraussetzung der Erfindereigenschaft und ist die Begünstigung für ihn nicht anwendbar. Ein Steuerpflichtiger, der an der Entwicklung einer Erfindung nur mitgewirkt hat, aber nicht als Erfinder genannt ist, erfüllt nicht die Voraussetzung für die Begünstigung.¹ Ein Gesamtrechtsnachfolger zB Erbe des Erfinders kann die Begünstigung ebenfalls nicht geltend machen.²

Als Erfinder gilt der Urheber der Erfindung.³ Der Urheber oder Schöpfer der Erfindung muss wissen, auf welchem Weg er zu der Lösung gekommen ist, und die Erfindung muss wiederholbar und ausführbar sein und eine besondere Erfindungshöhe haben.⁴ Die Erfindungshöhe ist die Schwelle, bei deren Überschreitung eine erforderliche Tätigkeit als Voraussetzung für eine patentfähige Erfindung vorliegt. Eine Erfindung hat die erforderliche Erfindungshöhe für den Patentschutz, wenn sie sich für den Fachmann nicht in naheliegender Weise aus dem Stand der Technik ergibt.⁵ Dieses Erfordernis gehört zu den Voraussetzungen einer Erfindung iSd § 1 PatentG bzw einer erforderlichen Tätigkeit iSd Art 56

1 Vgl UFS 18.4.2003, RV/0460-G/02.

2 Vgl VwGH 1.10.2008, 2006/13/0123.

3 Vgl Jakom/Kanduth-Kristen, EStG, 2013, § 38 Rz 1.

4 Vgl Fehringer, Verträge über Immaterialgüterrechte (2010) 54.

EPÜ. Die Prüfung der Erfindungshöhe erfolgt durch eine Betrachtung des bekannten Standes der Technik in seiner Gesamtheit. Die Neuheit einer Erfindung wird hingegen durch einen Einzelvergleich der angemeldeten Erfindung mit bekannten Gegenständen, die zum Stand der Technik gehören, geprüft.⁶

Aus der erforderlichen Wiederholbarkeit der Erfindung ergibt sich ein Dokumentationsbedarf für Forscher und Erfinder. Andernfalls könnte es passieren, dass einer von vielen ähnlichen Versuchen zu einer erfolgreichen Lösung führt, aber der Weg oder das Rezept zu dieser Lösung nicht mehr nachvollziehbar und somit nicht mehr wiederholbar ist. Der Urheber der Erfindung hat aufgrund seiner Erfindereigenschaft besondere Rechte. Er hat unter der Voraussetzung der Patentierbarkeit einen Anspruch auf die Erteilung eines Patentes. Aufgrund einer gesetzlichen Vermutung gilt nach § 4 Abs 1 PatentG der erste Anmelder als Erfinder so lange, bis das Gegenteil bewiesen wird. Der Erfinder hat nach § 20 Abs 1 PatentG Anspruch auf die Nennung als Erfinder.

Die begünstigungsfähigen Einkünfte müssen aus der Verwertung von patentrechtlich geschützten Erfindungen stammen.

Was ist eine Erfindung?

Da der Begriff Erfindung im Einkommensteuergesetz nicht geregelt ist, erfolgt die Auslegung aufgrund der Anknüpfung an den patentrechtlichen Schutz unter Heranziehung des Patentgesetzes.⁷ Nach § 1 Abs 1 PatentG werden auf Antrag Patente erteilt für Erfindungen auf allen Gebieten der Technik, die neu und gewerblich anwendbar sind und sich für den Fachmann nicht naheliegend aus dem Stand der Technik ergeben.

2. Einkünfte aus der Verwertung von Erfindungen

Damit begünstigungsfähige Einkünfte aus der Verwertung von Patentrechten vorliegen, müssen diese Einkünfte aus der Verwertung von Erfindungen stammen. Dieser Tatbestand ergibt sich aus § 38 Abs 1 EStG und muss nicht nur dem Grunde, sondern auch der Höhe nach erfüllt sein. Der Kausalzusammenhang zwischen der Nutzungsüberlassung von Patentrechten und der Vergütung ist dann erfüllt, wenn die Vergütung an den Erfinder eine Gegenleistung für die Überlassung der Verwertungsmöglichkeit ist.⁸

Wenn ein Erfinder seine Erfindung einem Vertragspartner, zB einer GmbH, überlässt und zusätzlich andere Leistungen an den Vertragspartner erbringt, zB

5 Vgl Meckel, Erfindungshöhe, Gabler Wirtschaftslexikon⁷, <http://wirtschaftslexikon.gabler.de/Archiv/3530/erfindungshoehe-v7.html>, (11.12.2013).

6 Vgl Meckel, Erfindungshöhe, Gabler Wirtschaftslexikon⁷, <http://wirtschaftslexikon.gabler.de/Archiv/3530/erfindungshoehe-v7.html>, (abgefragt 11.12.2013).

7 Vgl Rauscher in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 38 Anm 4.

8 Vgl Rauscher in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 38 Anm 2.

Beratung, Planung, Weiterentwicklung der Erfindung oder Geschäftsführung, dann sind nur die Einkünfte aus der Überlassung der Erfindung nach § 38 EStG begünstigt. Die Einkünfte aus den anderen Leistungen einschließlich Weiterentwicklung der Erfindung sind deshalb nicht begünstigt, weil die entsprechenden Vergütungen keine Gegenleistung für die Überlassung der Erfindung sind. Die Einkünfte müssen nämlich eigenständig und abgrenzbar aus der Verwertung von Urheberrechten stammen. Daher ist ein klares Rechtsverhältnis nötig, aufgrund dessen die Vergütung unmittelbar für die Verwertung der Erfindung anfällt.⁹

Einkünfte aus Hilfsgeschäften eines Urhebers, wie zB aus der Veräußerung von Anlagevermögen, sind nicht begünstigt, weil sie nicht im Wortlaut von § 38 EStG gedeckt sind. Zudem dürfen steuerliche Begünstigungsbestimmungen nicht ausdehnend ausgelegt werden.¹⁰

3. Patentschutz

Der aufrechte Patentschutz ist eine unbedingt erforderliche Voraussetzung für die Anwendung der Steuerbegünstigung. Wenn eine Erfindung nämlich grundsätzlich patentierfähig ist, aber gleichgültig aus welchem Grund kein patentrechtlicher Schutz vorliegt, kann die Steuerbegünstigung nicht gewährt werden.¹¹ Der Patentschutz kann aufgrund des österreichischen Patentgesetzes aufrecht sein oder im Falle eines Europapatents aufgrund des Europäischen Patentübereinkommens. Auch aufgrund eines ausländischen Patentes eines Drittstaates kann der Patentschutz bestehen.¹² Erfindungen, die nach anderen Gesetzen geschützt sind, wie zB Gebrauchsmuster, sind keine patentrechtlich geschützten Erfindungen und daher nicht begünstigt.¹³ Eine technische Entwicklung, die nach dem Gebrauchsmustergesetz 1994 geschützt ist, erfüllt nämlich nicht den Erfindungsgehalt, der für eine Patenterteilung nötig ist. Bei wörtlicher Auslegung von § 38 EStG sind Einkünfte aus der Verwertung von Gebrauchsmustern aufgrund des Nichtvorliegens einer patentrechtlich geschützten Erfindung nicht begünstigt. Der VfGH hat die Behandlung einer Beschwerde abgelehnt, die auf eine Begünstigung für Gebrauchsmuster im Sinne einer Gleichbehandlung von Gebrauchsmuster und patentrechtlich geschützter Erfindung abzielte.¹⁴

a) Zeitlicher Patentschutz

In zeitlicher Hinsicht muss der Patentschutz für den Veranlagungszeitraum vorliegen, weil aufgrund von § 38 Abs 3 EStG der ermäßigte Steuersatz nur für Ver-

9 Vgl UFS 15.10.2012, RV/1706-W/11; VwGH 29.5.1996, 92/13/0301.

10 Vgl Schögl/Wiesner/Nolz, Rechtsprechung der Höchstgerichte in systematischer Darstellung 1946–1975, 879; VwGH 23.6.1967, 1759/66.

11 Vgl VwGH 19.3.1998, 96/15/0067.

12 Vgl Jakom/Kanduth-Kristen, EStG, 2013, § 38 Rz 7.

13 Vgl EStR 2000 Rz 7343.

14 Vgl VfGH 27.11.2006, B 1371/06-5.

anlagungszeiträume zusteht, für die der Patentschutz aufrecht ist. Aus § 39 Abs 1 EStG in Verbindung mit § 2 Abs 1 EStG ergibt sich, dass der Veranlagungszeitraum das Kalenderjahr ist. Daher muss der Patentschutz für den Veranlagungszeitraum = Kalenderjahr gegeben sein.

Eine weitere zeitliche Voraussetzung für den Patentschutz ergibt sich aus § 38 Abs 2 EStG. Demnach muss der patentrechtliche Schutz für den Zeitraum aufrecht sein, für den Lizenzzahlungen erfolgen oder in dem die Erfindung veräußert wird. Wenn eine Lizenzzahlung als Abfindung zukünftige Zeiträume betrifft, muss der Patentschutz im Zeitraum bestehen, in dem die Abfindungszahlung erfolgt und somit die Erfindung veräußert wird.¹⁵

b) Örtlicher Patentschutz

In örtlicher Hinsicht muss die Erfindung nach § 38 Abs 2 EStG in dem Gebiet patentrechtlich geschützt sein, in dem sie verwertet wird. Wenn diese Verwertung im Ausland erfolgt, genügt es, wenn die Erfindung in Österreich patentrechtlich geschützt ist. Die Erfindung muss daher in Österreich oder im Verwertungsstaat patentrechtlich geschützt sein.¹⁶ Wenn für eine Erfindung ein europäisches Patent aufgrund des EPÜ für den Vertragsstaat Österreich erteilt wurde, dann gilt dieser Patentschutz aufgrund des EPÜ für die Beurteilung des örtlichen Patentschutzes in gleicher Weise wie bei einem österreichischen Patent aufgrund des österreichischen Patentgesetzes.¹⁷ Wenn für die Erfindung in Österreich der Patentschutz besteht, ist die Voraussetzung des örtlichen Patentschutzes für die Steuerbegünstigung jedenfalls erfüllt, unabhängig davon, wo auf der Welt die Verwertung erfolgt. Es empfiehlt sich daher die Anmeldung eines österreichischen Patentes oder eines europäischen Patentes für ein Gebiet, in dem Österreich enthalten ist. Die Erteilung des europäischen Patentes kann man aufgrund Art 3 EPÜ für einen, mehrere oder für alle Vertragsstaaten beantragen.

Wenn hingegen die Erfindung nur im Ausland und nicht in Österreich patentrechtlich geschützt ist, spielt auch das Verwertungsgebiet dieser Erfindung eine entscheidende Rolle für die Anwendbarkeit der Steuerbegünstigung.

4. Verwertung durch andere Personen

Aufgrund von § 38 Abs 1 EStG ist die Steuerbegünstigung nur anwendbar, wenn die Verwertung der Erfindung durch andere Personen erfolgt. Eine Verwertung durch andere Personen liegt jedenfalls vor, wenn der Erfinder anderen die Verwertung überlässt – durch Lizenzierung oder Veräußerung der Erfindung. Eine Verwertung im eigenen Betrieb des Erfinders ist hingegen keine Verwertung

¹⁵ Vgl EStR 2000 Rz 7352a.

¹⁶ Vgl EStR 2000 Rz 7350.

¹⁷ Vgl Fuchs in Hofstätter/Reichel (Hrsg), EStG 1988 § 38 Rz 5.

durch andere Personen und daher nicht begünstigt. Im Fall einer solchen Eigenverwertung wäre außerdem die Ermittlung der Einkünfte aus der Verwertung der Erfindung äußerst schwierig und mangels Abgrenzbarkeit nur im pauschalen Schätzungswege möglich.¹⁸

a) Verwertung in einer Kapitalgesellschaft

Bei einer Verwertung der Erfindung in einer Kapitalgesellschaft ist die Voraussetzung einer Verwertung durch andere Personen erfüllt, weil aufgrund des Trennungsprinzips die Kapitalgesellschaft, zB AG oder GmbH, vom Gesellschafter konsequent getrennt ist. Selbst wenn der Erfinder Alleingesellschafter der verwertenden Kapitalgesellschaft ist, liegt eine Verwertung durch andere Personen vor.¹⁹ Für die Höhe der Lizenzgebühr bzw des Verkaufspreises der Erfindung ergibt sich dabei aufgrund der erforderlichen Fremdüblichkeit eine Begrenzung, weil die Erfinderbegünstigung auf verdeckte Ausschüttungen aus überhöhten Vergütungen nicht anwendbar ist.²⁰ Eine fremdunüblich überhöhte Vergütung wird nämlich aufgrund der Gesellschafterstellung gewährt. Die verdeckte Ausschüttung ist deshalb kein Entgelt für die Überlassung der Erfindung. Daher führt sie nicht zu Einkünften iSd § 38 EStG, sondern gehört idR zu den Einkünften aus Kapitalvermögen.

Wenn der Erfinder im Zuge einer Einbringung iSd Art III UmgrStG auch Patente in die Kapitalgesellschaft einbringt und dafür als Gegenleistung Gesellschaftsanteile erhält, dann erlangt die Kapitalgesellschaft mit der Einbringung das Eigentumsrecht an den Patenten. Die Gesellschaft kann nachfolgend aufgrund ihrer Eigentümerstellung diese Patente nutzen. Sollte sie dennoch Vergütungen dafür an den Einbringenden gewähren, liegt keine Erfindervergütung vor, sondern ein Vorteil aufgrund der Gesellschafterstellung.²¹

b) Zusammenfassung

Die echte Fremdverwertung durch andere Personen ist unabhängig von der Rechtsform dieser anderen Personen begünstigt. Eine Verwertung im eigenen Betrieb (Einzelunternehmen) des Erfinders ist nicht begünstigt, weil damit die Voraussetzung einer Verwertung durch andere Personen nicht erfüllt ist. Bei der Verwertung durch eine Personengesellschaft mit Beteiligung des Erfinders bestehen komplizierte Einschränkungen für die Anwendbarkeit der Begünstigung.²²

Eine Verwertung durch eine Kapitalgesellschaft mit Beteiligung des Erfinders ermöglicht dagegen dem Grunde nach die volle Anwendbarkeit der Steuerbe-

18 Vgl Fuchs in Hofstätter/Reichel (Hrsg), EStG 1988 § 38 Rz 3.

19 Vgl Perl in Doralt, EStG¹⁶ § 38 Tz 22.

20 Vgl EStR 2000 Rz 7348.

21 Vgl KStR 2013 Rz 752.

22 Vgl Rauscher in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 38 Anm 8 f.