

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

19.01.1962

Geschäftszahl

1578/59

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Senatspräsidenten Dr. Wasniczek als Vorsitzenden und die Räte Dr. Schirmer, Dr. Schimetschek, Dr. Eichler und Dr. Kaupp als Richter, im Beisein des Finanzoberkommissärs Dr. Zatschek als Schriftführer, über die Beschwerde der LH und des AH in A, gegen den Bescheid der Berufungskommission für Wien bei der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 28. April 1959, Zl. VI - 3084 - 1958, betreffend Gewerbesteuer für 1954 bis 1956, nach durchgeführter Verhandlung, und zwar nach Anhörung des Vortrages des Berichters sowie der Ausführungen des Vertreters der Beschwerde, Rechtsanwalt Dr. Dietrich Roessler, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Begründung

Die beiden Beschwerdeführer sind Erben nach dem am 25. Februar 1958 verstorbenen Ing. GH der einen Gewerbebetrieb zur Herstellung von Dampfapparaten unterhielt. Am 1. Juli 1950 nahm er in dieses Unternehmen Ing. LM als Betriebsingenieur im Angestelltenverhältnis auf und vereinbarte mit ihm in einem schriftlichen Dienstvertrag einen Monatsgehalt von S 1.442 brutto. Daneben schloß er mit ihm am gleichen Tag auch einen schriftlichen Lizenzvertrag ab, in welchem Ing. M als Erfinder eines beim Patentamt angemeldeten schmiedeeisernen Gliederkessels dem Ing. H die Generallizenz bezüglich dieses Patentbesitzes in der Weise erteilte, daß diesem das Recht der alleinigen Benützung und Verwertung des Patentbesitzes für die Dauer des Lizenzvertrages zustand. Als "Entgelt für die Überlassung des Patentgegenstandes zur Herstellung und Verwertung durch diese Generallizenz" hatte Ing. H. 7 % von den Fakturenbeträgen aller von ihm direkt oder durch Mittelspersonen vorgenommenen Lieferungen der gemäß dem Patente hergestellten Kessel an Ing. M zu bezahlen. Das Dienstverhältnis mit Ing. M wurde bereits mit Ende 1954 aufgelöst, während der mit ihm abgeschlossene Lizenzvertrag unverändert weiterlief.

Im Zuge einer im Unternehmen des Ing. H durchgeführten Betriebsprüfung, die sich auf die Jahre 1954 bis 1956 erstreckte, erblickte der Betriebsprüfer in den an Ing. M. auf Grund des Lizenzvertrages gezahlten Vergütungen Pachtzinse im Sinne des § 7 Z. 8 GewStG 1953 und rechnete die Hälfte dieser Vergütungen bei der Bemessung der Gewerbesteuer dem Gewinn aus Gewerbebetrieb hinzu.

Dagegen erhob Ing. H Berufung, wobei er ausführte, daß es sich im vorliegenden Fall um keine Lizenzgebühren, sondern um Lohnzahlungen gehandelt habe. Der fixe Gehalt des Ing. M sei absichtlich sehr niedrig gehalten worden, um ihn zu einer erhöhten Tätigkeit zwecks Steigerung des Umsatzes der patentierten Kessel, an dem er prozentuell beteiligt war, anzueifern. Auch diese Umsatzprovision sei aber - wirtschaftlich gesehen - eine Form der Lohnzahlung gewesen, für welche eine Hinzurechnung nach § 7 Z. 8 GewStG 1953 nicht in Frage komme. Im übrigen seien die Zahlungen an Ing. M auch nach der Beendigung seines Dienstverhältnisses stets als Lohnzahlungen behandelt worden, was nach einem eingeholten Rechtsgutachten der zuständigen Finanzlandesdirektion sogar mit ausdrücklicher Billigung der Finanzverwaltung geschehen sei.

Die belangte Behörde gab der Berufung mit dem angefochtenen Bescheid keine Folge. Sie begründete ihre abweisende Entscheidung damit, daß der Steuerpflichtige vergeblich versuche, die Qualifikation der fraglichen Lizenzgebühren als Miet- und Pachtzinse dadurch in Abrede zu stellen, daß er behaupte, die Lizenzgebühren würden auf der Empfängerseite Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit darstellen. Die Beurteilung im Sinne des § 7 Z. 8 GewStG 1953 habe nämlich entsprechend dem Objektsteuercharakter der Gewerbesteuer nur nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten vom Standpunkt des auszahlenden Unternehmens aus zu erfolgen und dürfe nicht jeweils nach subjektiven Momenten von der Empfängerseite hervorgehoben werden. Dies werde durch

die einfache Überlegung bewiesen, daß sonst z.B. die Mietzinse für die nämlichen Anlagenobjekte einmal zuzurechnen wären und einmal wieder nicht, je nachdem ob sie von Privaten oder von selbständig Erwerbstätigen oder Landwirten gemietet würden. Hiedurch würde aber eine völlig sinnlose Differenzierung herbeigeführt werden.

Über die gegen diesen Bescheid wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes erhobene Beschwerde hat der Gerichtshof erwogen:

Soweit zunächst die belangte Behörde die Berechtigung der Zweitbeschwerdeführerin zur Beschwerdeerhebung bezweifelt, weil diese nach der Aktenlage zur Beschwerde nicht legitimiert erscheine, ist dieses Bedenken unbegründet, weil die Beschwerdeführer durch Vorlage der Einantwortungsurkunde des Bezirksgerichtes Döbling vom 7. April 1959, Zl. 2 A 147/58 - 17, ihre Universalrechtsnachfolge als Erben nach den am 25. Februar 1958 verstorbenen Ing. H nachgewiesen haben.

In der Sache selbst war zu bedenken: Gemäß § 7 Z. 8 GewStG 1953 ist dem Gewinn aus Gewerbebetrieb die Hälfte der Miet- oder Pachtzinse für die Benutzung der nicht in Grundbesitz bestehenden Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die im Eigentum eines anderen stehen, hinzuzurechnen.

Zu derartigen Miet- oder Pachtzinsen, die nach dieser gesetzlichen Vorschrift zur Hälfte dem Gewinn aus Gewerbebetrieb hinzuzurechnen sind, gehören nach der ständigen Rechtsprechung des Gerichtshofes auch Lizenzgebühren, d.h. Vergütungen für die Überlassung der Verwertung von Patenten (vgl. beispielsweise das hg. Erkenntnis vom 6. Dezember 1957, Slg. Nr. 1731/F).

Die Beschwerdeführer versuchen im vorliegenden Falle der Hinzurechnung der Lizenzgebühren zum gewerblichen Gewinn mit der Behauptung zu begegnen, daß es sich bei den an Ing. M geleisteten Zahlungen nicht um Vergütungen für die Überlassung eines Patentes, sondern um Arbeitslöhne gehandelt habe. Der fixe Gehalt des Ing. M sei absichtlich niedrig gehalten und dafür seine prozentuelle Umsatzbeteiligung entsprechend ausgestaltet worden, damit er an einer Erhöhung des Umsatzes stärker interessiert sei. Das Fixum wie auch die Umsatzprovision seien jedoch einheitlich als Arbeitslohn aufzufassen.

Dieses Vorbringen der Beschwerdeführer wird jedoch durch die unbestrittene Tatsache widerlegt, daß das Dienstverhältnis des Ing. M nur bis Ende 1954 währte, dessen ungeachtet aber der Lizenzvertrag und die darin vereinbarte 7%ige Umsatzbeteiligung des Ing. M. auch nachher, insbesondere in den hier in Betracht kommenden Jahren 1955 und 1956 unverändert aufrecht blieben, zu einer Zeit also, da die Möglichkeit bereits weggefallen war, daß Ing. M durch eine gesteigerte Dienstnehmertätigkeit den Umsatz an den patentierten Kesseln erhöhen könnte. Somit kann nicht daran gezweifelt werden, daß die an Ing. M auf Grund des Lizenzvertrages geleistete 7%ige Umsatzprovision eine echte Lizenzgebühr dargestellt hat.

Die Beschwerdeführer weisen zwar in diesem Zusammenhange darauf hin, daß nicht nur während des Bestehens des Dienstverhältnisses, sondern auch nachher die an Ing. M geleisteten Vergütungen stets der Lohnsteuer unterworfen worden seien, und berufen sich dabei auch auf ein Rechtsgutachten der zuständigen Finanzlandesdirektion, das diesen Vorgang gebilligt habe. Die bezügliche, vom Steuerpflichtigen vorgelegte Korrespondenz mit der Finanzlandesdirektion läßt jedoch erkennen, daß das Rechtsgutachten über die "steuerliche Behandlung von Vergütungen für Diensterfindungen" auf Grund der falschen Information durch den Steuerpflichtigen irrtümlich davon ausgegangen ist, daß es sich im vorliegenden Fall um eine "Diensterfindung", d.h. eine während des Bestandes des Dienstverhältnisses vom Dienstnehmer gemachte Erfindung handle. Eine Erfindung des Dienstnehmers ist nämlich gemäß § 5 lit. b Abs. 3 Patentgesetz 1950 nur dann eine Diensterfindung, wenn sie ihrem Gegenstande 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, 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 Unternehmens wesentlich erleichtert worden ist. Vereinbarungen über solche im zeitlichen und sachlichen Rahmen eines Dienstverhältnisses gemachte Erfindungen, die zwischen Dienstgeber und Dienstnehmer abgeschlossen werden, sind Bestandteil des Dienstvertrages und die für diese Erfindungen vom Dienstgeber an den Dienstnehmer gezahlten Vergütungen Teile des Arbeitslohnes. Unter der Annahme des Vorliegens einer Diensterfindung und eines hiefür im Zusammenhang mit einem Dienstverhältnis geleisteten Entgeltes konnte daher die Finanzlandesdirektion die Lohnsteuerpflicht der für die Diensterfindung geleisteten Vergütung ohne weiteres bejahen.

Tatsächlich lag aber im vorliegenden Fall eine Diensterfindung im Sinne des § 5 lit. b Abs. 3 Patentgesetz 1950 gar nicht vor, da der zwischen Ing. H und Ing. M am 1. Juli 1950, d. i. zu Beginn des Dienstverhältnisses abgeschlossene Lizenzvertrag eine Erfindung betraf, die Ing. M schon vor seinem Eintritt in die Dienste des Ing. H. gemacht und beim Patentamt angemeldet hatte. Ing. M hat auch keineswegs mit seinem Dienstgeber eine Vereinbarung im Sinne des § 5 lit. b Abs. 1 des Patentgesetzes 1950 getroffen, daß die Erfindung dem Dienstgeber gehören und somit dieser Patentinhaber sein sollte. Demnach handelte es sich um

einen echten Lizenzvertrag bzw. um die Zahlung von Lizenzgebühren und somit von Pachtzinsen "für die Benutzung von nicht in Grundbesitz bestehenden Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens" (§ 7 Z. 8 GewStG 1953).

Im übrigen irren die Beschwerdeführer, wenn sie meinen, daß eine Hinzurechnung von "Pachtzinsen" zum gewerblichen Gewinn des Lizenznehmers im Sinne des § 7 Z. 8 GewStG 1953 nur dann in Betracht komme, wenn die Lizenzgebühren beim Lizenzgeber Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung im Sinne des § 21 EStG darstellen. Es genügt vielmehr, daß es sich auf Seite des Lizenznehmers um Entgelte für die Überlassung von gewerblichen Schutzrechten handelt, während es sich auf Seite des Lizenzgebers schon wegen des bloß subsidiären Charakters der Einkunftsart "Vermietung und Verpachtung" (§ 21 Abs. 4 EStG) um Einkünfte verschiedenster Art handeln kann. So werden beispielsweise Lizenzgebühren bei einem freiberuflichen Techniker in der Regel Einkünfte aus selbständiger Arbeit im Sinne des § 18 EStG darstellen, während sie bei einem Landwirt, der in seinem landwirtschaftlichen Betrieb eine patentfähige Erfindung gemacht hat, im allgemeinen Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft im Sinne des § 13 EStG sein werden. Aus der Art der Versteuerung der Lizenzgebühren beim Lizenzgeber kann daher - abgesehen von dem Falle der Heranziehung von Pachtzinsen zur Gewerbesteuer beim Empfänger - für die Klärung der Frage der Hinzurechnung der Lizenzgebühren zum gewerblichen Gewinn des Lizenznehmers überhaupt nichts gewonnen werden.

Wenn schließlich die Beschwerdeführer noch vorbringen, daß es sich im vorliegenden Fall nicht um Vergütungen für Wirtschaftsgüter, "die im Eigentum eines anderen stehen", gehandelt habe, weil Dienstleistungen dem Dienstgeber "gehören", so sei diesbezüglich bloß auf die obigen Ausführungen verwiesen, in denen eingehend dargelegt wurde, daß im vorliegenden Falle keine "Dienstleistung" vorgelegen ist. Vor allem wurde Ing. H. auf Grund des gegenständlichen Lizenzvertrages nicht Patentinhaber, sondern lediglich Lizenznehmer; er erwarb also ein Nutzungsrecht an einer fremden Sache, nämlich an einem dem Ing. M. gehörigen Patent.

Da die Beschwerdeführer somit die Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides nicht darzutun vermochten, war die vorliegende Beschwerde gemäß § 42 Abs. 1 VwGG 1952 als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 19. Jänner 1962

European Case Law Identifier

ECLI:AT:VWGH:1962:1959001578.X00