jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

TE Vwgh Erkenntnis 2019/9/3 Ra 2018/15/0085

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 03.09.2019

Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag

Norm

EStG 1988 §2 Abs2 idF 1989/660
EStG 1988 §2 Abs2a idF 1999/I/106
EStG 1988 §4 Abs1

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn und die Hofrätin Dr. Büsser sowie die Hofräte MMag. Maislinger, Mag. Novak und Dr. Sutter als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag. Engenhart, über die Revision des Finanzamts Graz-Stadt in 8010 Graz, Conrad von Hötzendorfstraße 14-18, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 4. Juli 2018, Zl. RV/2100700/2016, betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2010 bis 2013 (mitbeteiligte Partei: Dr. F S in G, vertreten durch Dr. Alexander Klein LL.M., Rechtsanwalt in 8010 Graz, Hofgasse 3), zu Recht erkannt:

Spruch

Die Revision wird als unbegründet abgewiesen.

Der Bund hat dem Mitbeteiligten Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.106,40 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

1 Der Mitbeteiligte erzielte in den revisionsgegenständlichen Jahren neben seinen Pensionseinkünften und seinen Einkünften aus selbstständiger Arbeit als Wahlarzt Verluste aus einer medizinischtechnischen Forschungs- und Entwicklungstätigkeit.

2 Anlässlich einer im Jahr 2015 durchgeführten Außenprüfung gelangten die Prüfer zu dem Ergebnis, dass der Unternehmensschwerpunkt der Forschungstätigkeit des Mitbeteiligten im Verwalten unkörperlicher Wirtschaftsgüter liege und auf Verluste aus dieser Tätigkeit daher die "Wartetastenregelung" des § 2 Abs. 2a EStG 1988 zur Anwendung käme. Mit der Entwicklung, Patentierung und Herstellung eines Elektrokardiografen in Zusammenhang stehende Verluste seien daher weder ausgleichs- noch vortragsfähig, sondern seien ehestmöglich mit positiven Einkünften aus dieser Tätigkeit zu verrechnen.

3 Das Finanzamt folgte dieser Auffassung, nahm die Verfahren betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2010 bis 2012 wieder auf und erließ entsprechende Sachbescheide für diese Jahre und das Jahr 2013.

4 Gegen die Sachbescheide erhob der Mitbeteiligte Beschwerden und führte aus, dass es sich bei dem von ihm entwickelten Gerät um einen völlig neuartigen Elektrokardiografen handle, der patentrechtlich geschützt sei. Er sei nicht nur Arzt, sondern auch geprüfter Mechatroniker und daher befugt, selbst als Hersteller zu fungieren. Für die Entwicklung und Herstellung dieser Geräte seien von der Österreichischen Forschungsförderungsanstalt (FFG) Förderungsmittel genehmigt und bereitgestellt worden. Bis zum Tag der Einbringung der Beschwerde seien aus dem Prototyp sechs Vorführgeräte gebaut worden. Ein Gerät sei in seiner eigenen Wahlarztpraxis im Evaluierungseinsatz. Die anderen Vorführgeräte würden bei verschiedenen Krankenhäusern und Ärztezentren zum Einsatz kommen. Mit der Serienfertigung dieses Gerätes sei mit Jahresende 2015 zu rechnen.

5 In Beantwortung eines Vorhalts des Finanzamts legte der Mitbeteiligte Nachweise für die Entwicklungskosten, eine Auflistung der Ärzte, mit welchen bereits Gespräche geführt worden seien, sowie einen Auszug aus dem Gewerberegister vor, in dem bescheinigt wurde, dass dem Mitbeteiligten eine Gewerbeberechtigung als Mechatroniker für Medizingerätetechnik gemäß § 94 Z 49 GewO 1994 (eingeschränkt auf die Erzeugung, Reparatur und Service von medizinisch technischen Geräten, die von ihm entwickelt und produziert werden) zukomme.

6 Mit Beschwerdevorentscheidungen vom 17. März 2016 wies das Finanzamt die Beschwerden des Mitbeteiligten ab. Begründend führte es aus, dass es sich bei Patenten, Erfindungen, Knowhow und auch Prototypen um unkörperliche Wirtschaftsgüter handle. Der Mitbeteiligte habe sich unbestritten mit der Entwicklung neuer technischer Errungenschaften, Erfindungen und der Schaffung von Knowhow befasst. Es lägen jedoch weder Aufträge über Einzelanfertigungen noch konkrete Pläne für die Serienfertigung vor. Die fünf Vorführgeräte seien bis Jahresbeginn 2016 noch immer nicht fertiggestellt worden. Das Finanzamt könne auch nicht erkennen, welche konkreten Werbemaßnahmen oder Vertriebsbemühungen der Mitbeteiligte gesetzt habe. Bei einer solchen Sachlage könne noch nicht von einer Produktion körperlicher Wirtschaftsgüter gesprochen werden. Das einzige Ende 2013 fertiggestellte Gerät habe nicht die Funktion gehabt, kommerziell als Maschine eingesetzt zu werden, sondern würde vorerst nur dazu dienen, die Verwertbarkeit der bis dahin erfolgten Forschungsarbeiten zu manifestieren und zu überprüfen. Es stelle einen Prototyp, sohin ein immaterielles Wirtschaftsgut mit körperlichen Komponenten, dar. Für den Streitzeitraum komme daher das Verlustausgleichsverbot des § 2 Abs. 2a zweiter TS EStG 1988 zur Anwendung.

7 In seinem Antrag auf Vorlage der Beschwerden an das Bundesfinanzgericht führte der Mitbeteiligte ergänzend aus, im vorliegenden Fall handle es sich nicht um die Verwaltung von Patenten, Erfindungen oder Knowhow, sondern um die eigene Entwicklung und Herstellung eines medizintechnischen, multifunktionalen Elektrokardiografen. Zur Vorstufe der Produktionsreife (zertifizierte Serienreife) gehöre auch die technische Entwicklung eines Prototyps. Die Entwicklung und Herstellung erfolge im eigenen Betrieb; im Jahr 2016 hätten die ersten zertifizierten Elektrokardiografen assembliert und für den Vertrieb vorbereitet werden können. Da die revisionsgegenständlichen Verluste im Rahmen der produktionstechnischen Entwicklungsphasen (von Entwicklungskosten bis zur eigenen Serienfertigung) nachvollziehbar entstanden seien und der Elektrokardiograf von diesem Betrieb als körperliches Wirtschaftsgut bis zur Serienreife entwickelt und produziert worden sei, liege keine Verwaltung unkörperlicher Wirtschaftsgüter iSd § 2 Abs. 2a zweiter TS EStG 1988 vor.

8 In Beantwortung eines Vorhalts des Bundesfinanzgerichts legte

der Mitbeteiligte seinen Businessplan, eine Werbeeinschaltung in einer Fachzeitschrift, die Bestätigung der widmungsgemäßen Verwendung der erhaltenen Fördermittel sowie weitere Unterlagen vor.

9 Der Mitbeteiligte führte zudem aus, dass nach Jahren der Forschungsphase die eigentliche Entwicklungsphase für Software, Konstruktion von Bauteilen, Prototyp und Demogeräten ab dem Jahr 2010/2011 begonnen und bis Mitte 2016 angedauert habe. Ab dem Start der Werbekampagne im zweiten Halbjahr 2016 seien die ersten Geräte den aufwendigen Zertifizierungsverfahren unterzogen worden. Ende 2016 habe die Produktion Serienreife erlangt. Der Markteintritt sei Ende 2016/Anfang 2017 erfolgt. Aus Überlegungen zur (Vermeidung einer) Produkthaftung habe der Mitbeteiligte mit der S GmbH, deren Alleingesellschafter und Geschäftsführer er sei, einen Patentlizenzvertrag abgeschlossen und die Produktion und den Vertrieb der Elektrokardiografen (Ende 2016/Anfang 2017) gegen die Zahlung eines laufenden Lizenzentgelts ausgelagert. 10 Das Bundesfinanzgericht gab den Beschwerden des Mitbeteiligten statt und führte begründend zunächst aus, dass im Hinblick auf die Entwicklungstätigkeit des Mitbeteiligten keine Liebhaberei vorliege und die daraus im Anlaufzeitraum erwirtschafteten Verluste daher steuerlich als Einkünfte aus Gewerbebetrieb anzuerkennen seien.

11 Hinsichtlich der Anwendbarkeit des Verlustausgleichs- und Verlustabzugsverbotes gemäß § 2 Abs. 2a zweiter TS EStG 1988 verwies das Bundesfinanzgericht auf den Bericht des Finanzausschusses, 1162 BlgNR 17. GP, wonach mit der revisionsgegenständlichen Bestimmung "Verlustzuweisungsgesellschaft en" verhindert werden sollten, die "(stille) Beteiligungen, Forderungen, Genussrechte auf der Basis von Besserungsverpflichtungen und selbsthergestellte Rechte (insbesondere Filmrechte) verwalten".

12 Das Bundesfinanzgericht könne in der nachhaltigen Erfindertätigkeit des Mitbeteiligten nicht erkennen, dass dessen Unternehmensschwerpunkt nach dem Gesamtbild der Verhältnisse im Verwalten von unkörperlichen Wirtschaftsgütern liege und daher dem § 2 Abs. 2a zweiter TS EStG 1988 zu subsumieren sei. Die Verluste seien anzuerkennen und die Wartetastenregelung komme nicht zur Anwendung.

13 Weiters erklärte das Bundesfinanzgericht die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof für nicht zulässig, weil keine grundsätzliche Rechtsfrage iSd Art. 133 Abs. 4 B-VG vorliege.

14 Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die außerordentliche Revision des Finanzamts, über die der Verwaltungsgerichtshof - nach Erstattung einer Revisionsbeantwortung durch den Mitbeteiligten - erwogen hat:

15 In der Amtsrevision wird vorweg ausgeführt, dass das Finanzamt das Vorliegen einer Einkunftsquelle in keiner Weise in Zweifel ziehe. Auch der Frage, ob die Einkünfte des Mitbeteiligten solche nach § 22 oder § 23 EStG 1988 seien, komme keine Entscheidungsrelevanz zu. Strittig sei einzig, ob die in den Abgabenerklärungen geltend gemachten Verluste aus der betrieblichen Forschungs- und Entwicklungsarbeit mit anderen Einkünften ausgleichsfähig seien. Die Revision sei zulässig, weil Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Frage fehle, ob die Rechtsfolgen des Verlustausgleichs- und Verlustabzugsverbotes gemäß § 2 Abs. 2a zweiter TS EStG 1988 nicht nur für Verlustzuweisungsgesellschaften, sondern auch für

Einzelunternehmen zur Anwendung kämen. Weiters sei ungeklärt, ob das Verlustabzugsverbot auch dann zur Anwendung komme, wenn ein Erfinder bzw. Entwickler von medizinisch-technischen Geräten beabsichtige, lediglich Einkünfte aus der Lizenzvergabe oder Patentverwertung zu erzielen und die Produktion und den Vertrieb einer (von ihm beherrschten) Kapitalgesellschaft zu überlassen und diese Gestaltung tatsächlich gewählt werde.

16 Die Revision ist im Hinblick auf dieses Vorbringen zulässig; sie ist aber nicht berechtigt.

17 § 2 Abs. 2a EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 106/1999 lautet:

"(2a) Weder ausgleichsfähig noch gemäß § 18 Abs. 6 und 7 vortragsfähig sind negative Einkünfte

-

(...)

-

aus Betrieben, deren Unternehmensschwerpunkt(e) im Verwalten

unkörperlicher Wirtschaftsgüter oder in der gewerblichen Vermietung von Wirtschaftsgütern gelegen ist.

Solche negativen Einkünfte sind mit positiven Einkünften aus dieser Betätigung oder diesem Betrieb frühestmöglich zu verrechnen."

18 In der Revision wird vorgebracht, dass der Gesetzestext der strittigen Bestimmung des § 2 Abs. 2a zweiter TS EStG 1988 allgemein "Betriebe" mit einem speziellen Branchengegenstand erfasse und damit ausdrücklich die Bewirtschaftung unkörperlicher Wirtschaftsgüter für alle der Einkommensteuer unterliegenden Steuerrechtssubjekte - und daher auch für alle Einzelunternehmer - von der sofortigen Verlustverwertung ausschließe.

19 Die (bereits) mit dem AbgÄG 1989, BGBl. Nr. 660/1989, (als Ergänzung des § 2 Abs. 2 EStG 1988) eingeführte und mit dem § 2 Abs. 2a zweiter TS EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 106/1999 inhaltsgleiche Bestimmung sollte einem neuen Typ von Verlustzuweisungsgesellschaften - Kommanditgesellschaften und atypisch stille Gesellschaften, die (stille) Beteiligungen, Forderungen, Genussrechte auf der Basis von Besserungsverpflichtungen und selbsthergestellte Rechte (insbesondere Filmrechte) verwalten - entgegenwirken (vgl. Ausschussbericht 1162 BlgNR 17. GP 2 f). Die Bestimmung nennt "Betriebe, deren Unternehmensschwerpunkt(e) im Verwalten unkörperlicher Wirtschaftsgüter liegt" und erfasst somit das betriebliche Verwalten von unkörperlichen Wirtschaftsgütern. Der klare Wortlaut des § 2 Abs. 2a zweiter TS EStG 1988, der keine Einschränkung hinsichtlich der Rechtsform vorsieht, erlaubt es nicht, den Anwendungsbereich auf

die in den Materialien konkret angesprochenen Gesellschaften (Kommanditgesellschaften und atypisch stille Gesellschaften) zu beschränken. Unmaßgeblich ist daher, ob die negativen Einkünfte als Einzelperson erwirtschaftet werden oder der Steuerpflichtige den Verlust als Beteiligter an einer Mitunternehmerschaft erzielt (vgl. VwGH 22.5.2002, 99/15/0119, und 19.6.2002, 99/15/0135; sowie Toifl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG20 § 2 Tz 177/1; Jakom/Laudacher, EStG, 2019, § 2 Rz 161; Prechtl, Verlustausgleichsbeschränkungen im Einkommensteuerrecht, 184).

20 Entscheidend ist daher im Revisionsfall, ob gegenständlich ein Betrieb vorliegt, dessen Unternehmensschwerpunkt im Verwalten unkörperlicher Wirtschaftsgüter gelegen ist. Das Finanzamt führt dazu aus, dass die Forschungs- und Entwicklungstätigkeit des Mitbeteiligten in den streitgegenständlichen Jahren ausschließlich in der Forschung und Entwicklung bestanden habe, daraus keine Einkünfte erzielt worden seien und die einzig relevanten Vermögenswerte des Betriebes aus den medizinischen Kenntnissen und Erfahrungen, dem Erfindergeist und den zusätzlichen mechatronischen Fähigkeiten des Mitbeteiligten bestanden hätten. Das einzige vom Mitbeteiligten im streitgegenständlichen Zeitraum fertiggestellte Gerät sei ein Prototyp und somit ein immaterielles Wirtschaftsgut mit körperlichen Komponenten. Solange eine Herstellung körperlicher Wirtschaftsgüter nicht möglich gewesen sei, sei die Erfindertätigkeit des Mitbeteiligten als Verwaltung von unkörperlichen Wirtschaftsgütern zu beurteilen. Indem der Mitbeteiligte die Vermarktung des körperlich entstandenen Forschungsergebnisses (in Form eines neuartigen Elektrokardiografen) einem anderen Rechtsträger überlassen habe, bestehe die im gegenständlichen Fall maßgebende Einkunftsquelle jedenfalls in Rechten am geistigen Eigentum.

21 Erfindungen, gewerbliche Schutzrechte wie Patente sind ebenso wie der Prototyp unkörperliche Wirtschaftsgüter (vgl. Zorn/Varro in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG17, § 4 Tz 92).

22 Das Verwalten unkörperlicher Wirtschaftsgüter umfasst die auf Gewinn gerichtete Fruchtziehung aus unkörperlichen Wirtschaftsgütern einschließlich der laufenden Umschichtung solcher Wirtschaftsgüter (vgl. VfGH 2.10.1998, B 553/98, VfSlg. 15270, betreffend den Handel mit Wertpapieren). 23 Wenn die Amtsrevision vorbringt, bis zur Entwicklung eines Prototyps könne nicht von einem "Verwalten körperlicher Wirtschaftsgüter" gesprochen werden, ist ihr insoweit zuzustimmen, als sich die Tätigkeit eines Erfinders oder Produktentwicklers nicht auf das "Verwalten" von Wirtschaftsgütern beschränkt. Die zielgerichtet auf die Entwicklung eines neuartigen medizinischen Gerätes gerichtete Tätigkeit stellt kein Verwalten von Wirtschaftsgütern dar. Sie zielt auf die Entwicklung eines neuen (materiellen) Produktes ab, das die gängigen Produkte ersetzen oder eine Ergänzung dazu darstellen soll. Der Schwerpunkt der Tätigkeit eines Erfinders besteht nicht in der Verwaltung von "Kenntnissen und Erfahrungen", sondern im produktiven Einsatz seines Wissens. Der eigenschöpferisch tätige Erfinder verwaltet nicht Wissen, sondern erzeugt neues Wissen.

24 Nicht entscheidungsrelevant ist im gegebenen Zusammenhang, ob der Erfinder beabsichtigt, das neu entwickelte Produkt selbst herzustellen und zu vertreiben. Zweck des gegenständlichen Verlustausgleichsverbotes ist es zu verhindern, dass die Vermögensverwaltung durch die Schaffung eines betrieblichen Rahmens zur Herbeiführung steuerlich verwertbarer Verluste verwendet wird (vgl. nochmals VfGH 2.10.1998, B 553/98). Die beabsichtigte Erzielung von Lizenzeinnahmen dient nicht dazu, steuerlich verwertbare Verluste durch Schaffung eines betrieblichen Rahmens herbeizuführen. Vielmehr wird durch die "Auslagerung der Produktion" das Anfallen weiterer Aufwendungen vermieden.

25 Bei der aufgezeigten Rechtslage erweisen sich die vom Finanzamt relevierten Begründungsmängel des angefochtenen Erkenntnisses als nicht wesentlich.

26 Die Revision war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

27 Die Kostenentscheidung beruht auf den §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2014. Wien, am 3. September 2019

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2019:RA2018150085.L00

Im RIS seit

23.10.2019

Zuletzt aktualisiert am

23.10.2019

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, http://www.vwgh.gv.at

© 2025 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at