

B. § 12 EinkStG.; Art. III, VII Abs. 2 des Deutsch-Ungarischen Doppelbesteuerungsvertrages. Der Gewinn aus Erfindungen ist nach § 12 EinkStG. zu ermitteln. Der Gewinn aus Erfindungen eines in Deutschland ansässigen und dort arbeitenden ungarischen Staatsangehörigen unterliegt auch dann der deutschen Besteuerung, wenn der Steuerpflichtige nebenher noch einen Wohnsitz in Ungarn besitzt.

Der StPfl., ungarischer Staatsangehöriger, von Beruf Ingenieur, widmet sich seit 1911 erfinderischer Tätigkeit. Anfang des Jahres 1925 nahm er Wohnung in Berlin, will aber seinen Wohnsitz in Ungarn gleichfalls beibehalten haben. Bis dahin hatten die Forschungen des StPfl. bereits 230 000 ung. Goldkronen gekostet, die ihm von seinem Vater zur Verfügung gestellt sein sollen. In Berlin setzte der StPfl.

seine Versuche weiter fort. Bis zum Mai 1928 betrug die Aufwendungen auf die Erfindungen nach Angabe des StPfl. mindestens 200 000 *R.M.*, nach einer am Schluß der VerZst. gegebenen Darstellung 282 500 *R.M.*, nämlich allein 200 000 *R.M.* für die Laboratoriumsarbeiten und 82 500 *R.M.* für die Anmeldung und Durchführung der Patente. Zur weiteren Geldbeschaffung für die Auswertung seiner Erfindungen trat der StPfl. nunmehr mit dem Kaufmann K. in Verbindung. Es wurde eine AktG. gegründet, in die der StPfl. seine Patente und sonstigen Schutzrechte einbrachte. Von dem insgesamt 60 000 *R.M.* betragenden Aktienkapital erhielt der StPfl. 45 000 *R.M.*, K. 15 000 *R.M.* Für die Überlassung der Beteiligung zahlte dieser an den StPfl. 100 000 *R.M.* Daraus bezahlte der StPfl. als Vermittlungsprovision 25 000 *R.M.* an einen Dritten. Der Rest von 75 000 *R.M.* ist der hier streitige Betrag.

Im Einspruchsverfahren hat der StPfl. die Steuerpflicht dieses Betrages mit der Begründung bestritten, daß er ihn zur Rückzahlung der aufgelaufenen Schulden verwendet habe. Seine Berufung hat der StPfl. darauf gestützt, daß die Aufwendungen für die Erfindungen in Höhe von mindestens 200 000 *R.M.* an dem Erlös kürzungsfähig seien. Außerdem entfalle die Steuerpflicht auf Grund des deutsch-ungarischen Doppelbesteuerungsvertrages, da er auch einen Wohnsitz in Ungarn habe. Nach dem Staatsvertrage zur Vermeidung der Doppelbesteuerung unterlägen der deutschen Besteuerung Einnahmen aus wissenschaftlicher Tätigkeit und aus der Ausübung eines freien Berufs nur dann, wenn die Ausübung der Berufstätigkeit von einem inländischen festen Mittelpunkt aus stattfände. Diese Voraussetzungen lägen nicht vor. Das FinGer. hat zu der Frage der Höhe der auf die Erfindung aufgewendeten Kosten einen Sachverständigen gehört. Dieser hat sich dahin geäußert, daß für die in den Jahren 1913 bis 1928 vom StPfl. erlangten, in die AktG. eingebrachten Patente und die zu deren Gewinnung notwendigen Versuchsanordnungen sehr wohl ein Kostenbetrag von 200 000 *R.M.*, wenn nicht ein höherer Betrag, aufgewendet worden sein könnte, und daß die in die AktG. eingebrachten Patente in unmittelbarem Zusammenhang mit den Erfindungen des StPfl. ständen, auch wenn seit dem Frühjahr 1928 diese Anordnungen zum Teil verbessert und abgeändert ausgeführt worden seien.

Das FinGer. hat der Berufung stattgegeben. Nach dem Gutachten bestehe ein unmittelbarer Zusammenhang der in die AktG. eingebrachten Patente mit den früheren Erfindungen des StPfl. Der Zusammenhang der früheren, selbst der im Jahre 1928 schon überholten in- und ausländischen Patente mit den jetzigen Erfindungen des StPfl. sei daher für gegeben zu erachten. Ob von den Gesamtaufwendungen 30 000 *R.M.* als laufende Ausgaben (Gebühren für die Aufrechterhaltung der Patente) abzuziehen seien, sei unerheblich, da sich dadurch am steuerlichen Ergebnis nichts ändere. Das FinGer. zog den StPfl. nur mit 1650 *R.M.* Einkünften aus literarischer Tätigkeit heran.

Giergegen hat das FinU. WBeschw., der StPfl. Anschlussbeschwerde eingelegt. Das FinU. rügt Verfahrensmängel, Verstöße gegen den klaren Inhalt der Akten und unrichtige Anwendung des bestehenden Rechts. Die Anschlussbeschwerde rügt einen Verstoß gegen den Akteninhalt und Nichtberücksichtigung des Doppelbesteuerungsvertrages.

Die WBeschw. ist begründet.

1. Zur WBeschw. des FinU.

Nach der ständigen Rpr. des Sen. stellt sich die erfinderische Tätigkeit, die in einer eigenständigen und nachhaltigen Beschäftigung mit den einschlägigen technischen und sonstigen wissenschaftlichen Fragen besteht, als Ausübung einer selbstständigen Berufstätigkeit dar. Die Einkünfte daraus unterliegen daher der Besteuerung nach § 6 Abs. 1 Nr. 3, § 35 EinkStG. Als Einkommen gilt der Gewinn (§ 7 Abs. 1 Nr. 1). Dessen Ermittlung richtet sich nach § 12 EinkStG. Steuerpflichtig ist sonach der Überschuss der Einnahmen über die Ausgaben zuzüglich des sich ergebenden Mehrwerts bzw. abzüglich des Minderverts der Bestände am Schluß gegenüber dem Anfang des Steuerabschnitts. Zu den hiernach im Bestandsvergleich zu berücksichtigenden Bezügen gehören auch Erfindungen. Der Pflichtige hat sie daher bei der Ermittlung seines Gewinnes aus freier Berufstätigkeit durch Aufnahme in den Bestandsvergleich zu berücksichtigen. Andererseits muß er aber auch die aus Anlaß seiner Aufwendungen auf seine Erfindungen entstandenen Schulden in diesen aufnehmen.

Für die Bewertung der Erfindung im streitigen Steuerabschnitt kommt es zunächst darauf an, wie sie vom StPfl. im Zeitpunkt der Begründung seiner unbedrängten Steuerpflicht zu bewerten waren. Das FinU. ist der Ansicht, daß bei der Bewertung nach § 109 EinkStG. i. Verb. m. §§ 106—108 zu verfahren ist. Der StPfl. habe unstreitig wesentliche Aufwendungen für die Erfindung schon vor 1925 gemacht. Die Erfindung in ihrem damaligen Stadium habe schon 1924 zu seinem Vermögen gehört. Infolgedessen hätte ein Steueranfangswert 1925 festgesetzt werden müssen. Dieser hätte an sich nach § 107 Abs. 2 EinkStG. mit $\frac{2}{3}$ des fiktiven Anschaffungspreises bewertet werden müssen. Aber auch dieser Wert komme nicht

in Betracht, da der StPfl. nicht zur Vermögensteuer 1925 veranlagt sei und infolge der Verkoppelungsvorschrift des § 108 Abs. 2 EinkStG. für die Einkommensteueranfangsbilanz 1925 ein Wert für die Erfindung nicht angelegt werden dürfe. Diese Rechtsansicht ist nicht zutreffend. Die Grundsätze der §§ 104 ff. EinkStG. gelten nur für die Fälle, in denen am 1. Jan. 1925 oder zu Beginn eines im Kalenderjahr 1925 endenden abweichenden Wirtschaftsjahres (§ 117 EinkStG.) ein Betrieb bereits bestand. Wird ein solcher erst für diesen oder nach diesem Zeitpunkt begründet, so gelten für die Bewertung der Bilanzansätze in der Eröffnungsbilanz die allgemeinen Grundsätze. Wird der Betrieb mit Gegenständen ausgestattet, die dem Pflichtigen schon gehört haben, so dürfen diese mit keinem höheren als dem Anschaffungs- oder Herstellungspreis, und, wenn der gemeine Wert niedriger ist, mit keinem höheren als diesem Wert angelegt werden (§ 19 Abs. 3 S. 2 EinkStG.). Dasselbe hat für den Fall zu gelten, daß jemand seinen gewerblichen oder freiberuflichen Betrieb aus dem Auslande in das Inland verlegt und damit seine Steuerpflicht im Inland begründet.

Maßgebender Steuereröffnungsbilanzwert für die Ermittlung des Gewinnes auf den ersten für den Steuerpflichtigen in Betracht kommenden Steuerabschnitt (1925) ist sonach der gemeine Wert oder der Anschaffungs- bzw. Herstellungspreis der Erfindungen, je nachdem, welcher Wert der niedrigere ist. Der Wert für den Schluß der einzelnen Steuerabschnitte ist gleich diesem Betrag zuzüglich der bis dahin erfolgten weiteren Aufwendungen und abzüglich evtl. Abschreibungen für Abnutzung oder Abschreibungen. Ob solche vorzunehmen sind, richtet sich nach der Lage des einzelnen Falles. Abschreibungen kommen dann nicht in Betracht, wenn der gemeine Wert nicht geringer ist als der Eröffnungsbilanzwert zuzüglich der inzwischen erfolgten Aufwendungen. Dabei dürfen die aufgewendeten Kosten in voller Höhe zu den Anschaffungskosten gerechnet werden. So darf der StPfl. auch die laufenden Kosten für die Patenterhaltung behandeln. Dem steht nicht entgegen, daß er berechtigt war, sie wie laufenden Erhaltungsaufwand jährlich vom Gewinn abzuziehen, da jedenfalls keine Verpflichtung dazu bestand.

Nun hat der StPfl. allerdings bisher niemals einen Bestandsvergleich durchgeführt, sondern lediglich seine Einkünfte aus sonstiger beratender Tätigkeit versteuert. Das hindert aber nicht, daß der Gewinn des hier streitigen Jahres unter Berücksichtigung des Bestandsvergleichs ermittelt wird. Es kann sich nur fragen, ob der StPfl. bei Ermittlung des Anfangswerts für den Steuerabschnitt 1928 die Abschreibungen berücksichtigen muß, wenn solche in den Vorjahren zu machen gewesen wären. Diese Frage ist nach den Grundsätzen von Trenn und Glauben zu entscheiden (Entsch. des RFG. v. 16. Dez. 1931, VI A 1963/29; RFG. 30, 114 = StW. 1932 Nr. 427).

Für die Gewinnermittlung sind noch folgende Gesichtspunkte zu beachten. Die Einbringung der Patente des StPfl. gegen Aktien bedeutet keine Gewinnrealisierung. Die Aktien sind mit dem gleichen Betrag zu bewerten wie bisher die Erfindung, an deren Stelle sie getreten sind. Eine Realisierung tritt erst mit der Veräußerung der Aktien ein. Eine teilweise Veräußerung bedeutet eine teilweise Realisierung. Eine solche ist im streitigen Steuerabschnitt dadurch eingetreten, daß der StPfl. 25% der Aktien für 100 000 *R.M.* an K. veräußert hat. Der Unterschied zwischen diesem Erlös (abzüglich der Vermittlungsprovision) und dem anteiligen Wert, der veräußerten Aktien nach den vorstehend dargelegten Grundsätzen zukommt, ist Gewinn oder Verlust. Angenommen, die Erfindung wäre im Bestandsvergleich mit 200 000 *R.M.* auf 31. Dez. 1927 anzusetzen gewesen, dann läge ein Gewinn von 100 000 — 25 000 (Provision) — 50 000 (anteiliger Wert der veräußerten Aktien) = 25 000 *R.M.* vor.

Da das FinGer. diese rechtlichen Gesichtspunkte verkannt hat, ist die Vorentscheidung aufzuheben.

2. Zur WBeschw. des Pflichtigen.

Auch sie ist begründet. Wenn durch die Erfindung ein Verlust entstanden wäre, wie das FinGer. annimmt, so hätte dieser Verlust gegen die sonstigen Einkünfte aus selbständiger Berufstätigkeit und sonstige positive Einkünfte aufgerechnet werden müssen. Es wäre also nicht zulässig gewesen, diese trotz des Verlustes aus der Erfindung zur Steuer heranzuziehen.

Dagegen ist die Rüge der Nichtanwendung des deutsch-ungarischen Doppelbesteuerungsvertrages unbegründet. Nach Art. III wird der Erwerb aus wissenschaftlicher, künstlerischer, unterrichtender und erziehender Tätigkeit, aus der Berufstätigkeit der Ärzte, Rechtsanwälte, Ingenieur und der Ausübung anderer freier Berufe nur in dem Staate zu direkten Steuern herangezogen, in dem die Ausübung von einem festen Mittelpunkt aus stattfindet. Einen solchen besitzt der StPfl. in Gestalt seines Laboratoriums in Berlin. Nach dem oben erwähnten Art. III ist daher seine Heranziehung zur inländischen Steuer gerechtfertigt. Ob der StPfl. nebenher noch einen Wohnsitz in Ungarn hat, ist demgegenüber gleichgültig. Art. VII Abs. 2 des Vertrags bestimmt zwar, daß eine Person, die in beiden Staaten einen Wohnsitz hat, nur von dem Staat zu den direkten Steuern

heranzuziehen ist, dessen Staatsangehörigkeit sie besitzt. Diese Vorschr. gilt aber nur unbeschadet der in Art. III für das aus einer inländischen Betriebsstätte erzielte Einkommen aus freiem Berufe, d. h. die Regelung des Art. III geht der des Art. VII vor. Undernfalls käme man zu dem widersinnigen Ergebnis, daß, wenn nur ein Wohnsitz in Ungarn bestünde, trotzdem gewisse Einkünfte in Deutschland besteuert werden könnten, daß aber, wenn auch ein Wohnsitz in Deutschland bestünde, das nicht möglich sein sollte.

(RfS., 6. Sen., Ur. v. 5. Dez. 1934, VI A 48/33.)