

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende Mag. R1, den Richter Mag. R2 sowie die fachkundigen Laienrichter L1 und L2 in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch SV-Steuerberatung GmbH, Siegfried Marcus-Straße 4, 4840 Vöcklabruck, über die Beschwerde vom 7. Jänner 2020 gegen die Bescheide des Finanzamtes ***1*** (nunmehr: Finanzamt Österreich) vom 6. Dezember 2019 betreffend Dienstgeberbeitrag 2014, Dienstgeberbeitrag 2015, Dienstgeberbeitrag 2016, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2014, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2015 und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2016 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Bei der Beschwerdeführerin (im Folgenden: Bf.) fand in den Jahren 2017 bis 2019 eine Lohnsteuerprüfung gemäß § 86 Abs. 1 EStG 1988 betreffend Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag sowie Abzugssteuer gemäß § 99 Abs. 1 Z 1, Z 4 und Z 5 zweiter Fall EStG 1988 für den Zeitraum 1.1.2014 bis 31.12.2016 durch das Finanzamt ***1*** zu AB.Nr. ***2*** statt, bei der folgende Feststellungen getroffen wurden (vgl. den Bericht vom 6.12.2019):

Die Festsetzung gemäß § 201 Abs. 2 Z 3 würde unter sinngemäßer Anwendung des § 303 BAO (Wiederaufnahme) aufgrund nachstehender Sachverhalte erfolgen:

3 wäre zu 100 % Gesellschafter und alleiniger Geschäftsführer der Fa. ***8*** (=Bf.),

5, ***6***, die zu 25 % am voll eingezahlten Stammkapital der Fa. ***7***, ***5***, ***6***, Stnr. ***9*** beteiligt wäre.

Zwischen der Bf. und der ***7*** wäre ein Lizenz- und Vermarktungsvertrag abgeschlossen worden, welcher der ***7*** das ausschließliche Lizenz- und Vermarktungsrecht bei Verfahren zur Herstellung ***10*** einräumen würde. Laut Präambel des Vertrages vom 21.03.2008 würde die Bf. eigenständiges know-how von umweltfreundlichen Verfahren zur Herstellung von Formkörpern aus ***11*** von ***12*** in ***13*** entwickeln.

Die Firma würde in der Person des Gesellschafters und Geschäftsführers ***3*** über umfangreiche Grundlagenkenntnisse und mehrjährige Erfahrung verfügen. Letztlich würden Schutzrechte angemeldet und diese in weiterer Folge an die Fa. ***7*** als Lizenz zur Verfügung gestellt werden. Die Bf. würde im Prüfzeitraum keine Dienstnehmer beschäftigen bzw. würde der GS/GF einen GF-Bezug iSd § 22 Z 2 EStG 1988 erhalten.

3 würde neben seiner Tätigkeit als GF der Bf. noch eine Einzelfirma betreiben, über die er Honorarnoten für Entwicklung, Patententwürfe, Patenterstellung, und Patentrecherchen verrechnen würde, die in der Bf. weiterentwickelt würden und schließlich in der Anmeldung als Patent erfolgen würde. Die Eingangsrechnungen würden von der Bf. als Fremdleistungen verbucht und von Hr. ***3*** im Zuge der jährl. Einkommensteuerveranlagung der Versteuerung zugeführt werden.

Die Beträge wären jedoch nicht gemäß den Bestimmungen des § 41 Abs. 2 FLAG dem Dienstgeberbeitrag, Zuschlag zum DB und der KommSt unterworfen worden.

Rechtliche Würdigung:

Gemäß § 41 Abs. 1 FLAG hätten den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu entrichten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen.

Gem. § 41 Abs. 2 FLAG in der ab 1994 anzuwendenden Fassung des Steuerreformgesetzes 1993, BGBl. Nr. 818, seien Dienstnehmer alle Personen, die in einem Dienstverhältnis iSd § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen iSd § 22 Z 2 EStG 1988.

Gemäß § 41 Abs. 3 FLAG idF BGBl. 818/1993 sei der Dienstgeberbeitrag von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen. Arbeitslöhne seien dabei Bezüge gem. § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b EStG 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art iSd § 22 Z 2 EStG 1988.

Gemäß § 47 Abs. 2 EStG 1988 würde ein Dienstverhältnis vorliegen, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies sei der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers stünde oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet wäre.

Gemäß § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 würden unter die Einkünfte aus selbstständiger Arbeit die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art fallen, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2 EStG 1988) aufweisende Beschäftigung gewährt werden.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. hiezu die im Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 1. März 2001, G 109/00, zitierte hg. Judikatur) würde das steuerliche Dienstverhältnis auf die Kriterien der Weisungsgebundenheit und der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers sowie das Fehlen des Unternehmerwagnisses abstellen.

Der VwGH hätte seine Rechtsauffassung, wonach das in § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 normierte Vorliegen der sonstigen Merkmale eines Dienstverhältnisses abgesehen vom hinzuzudenkenden Merkmal der Weisungsgebundenheit vor allem auf das Kriterium der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Kapitalgesellschaft und das Fehlen des Unternehmerwagnisses, weiters noch auf das Merkmal der laufenden (wenn auch nicht notwendig monatlichen) Entlohnung abstellt, mit Erkenntnis vom 10.11.2004, 2003/13/0018, dahingehend revidiert, als in Abkehr von der Annahme einer Gleichwertigkeit der oben genannten Kriterien die Kriterien des Fehlens eines Unternehmerwagnisses und des laufenden Anfallens einer Entlohnung in den Hintergrund zu treten hätten und entscheidende Bedeutung vielmehr dem Umstand zukomme, ob der Gesellschafter bei seiner Tätigkeit in den betrieblichen Organismus des Unternehmens der Gesellschaft eingegliedert ist.

Der Gesellschafter-Geschäftsführer würde die Bf. laut Firmenbuch seit ***14***2007 selbständig vertreten. Nach der oben dargestellten Rechtsprechung sei der Geschäftsführer auf Grund dieser kontinuierlichen und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung in den betrieblichen Organismus der Bf. eingegliedert, unabhängig davon, ob durch die Führung des Unternehmens oder durch operatives Wirken. Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Gesellschaft werde bereits durch jede nach außen hin als auf Dauer angelegt erkennbare Tätigkeit hergestellt, mit welcher der Unternehmenszweck der Gesellschaft verwirklicht wird, wobei dies bei festgestellter kontinuierlicher und über einen längeren Zeitraum erbrachten Geschäftsführertätigkeit angenommen werden könne.

Nachdem der Geschäftsführer im Geschäftszweig der Bf. tätig wäre, werde der Unternehmenszweck der Bf. durch die Tätigkeit des Hr. ***3*** eindeutig erfüllt. Dabei wäre es ohne Bedeutung, ob der Geschäftsführer gegenüber der Gesellschaft ausschließlich Geschäftsführungstätigkeiten oder auch Tätigkeiten im operativen Bereich erbracht hat und ihm diese finanziell abgegolten wurde. Dem Wortlaut des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 wäre nämlich zu entnehmen, dass nicht nur Geschäftsführungstätigkeiten von dieser Bestimmung umfasst sind, sondern jede Art von Beschäftigung im Rahmen des Unternehmenszweckes. Da § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 als Sonderbestimmung anzusehen sei, würde es einer Zuordnung von Einkünften unter diese Gesetzesstelle auch nicht entgegenstehen, dass diese - würden sie nicht der Gesellschaft gegenüber erbracht - allenfalls einer anderen Einkunftsart zuzuordnen wären.

Entscheidende Bedeutung, ob Gehälter und sonstige Vergütungen an wesentlich Beteiligte einer Kapitalgesellschaft für eine Beschäftigung gewährt werden, die sonst alle Merkmale eines

Dienstverhältnisses erfüllt, würde nach der Rechtsprechung des VwGH (z.B. 10.11.2004, ZI. 2003/13/0018), nur mehr dem Umstand zukommen, ob der Gesellschafter bei seiner Tätigkeit in den betrieblichen Organismus des Unternehmens der Gesellschaft eingegliedert ist. Ob ein Unternehmerwagnis gegeben sei, hätte unter diesem Gesichtspunkt keine ausschlaggebende Bedeutung mehr.

Dieses Merkmal der Eingliederung des Geschäftsführers in den betrieblichen Organismus werde durch jede nach außen hin auf Dauer angelegte erkennbare Tätigkeit hergestellt, mit der der Unternehmenszweck der Gesellschaft verwirklicht wird, unabhängig davon, ob der GS/GF durch eigentliche Führung der Gesellschaft oder durch operatives Wirken auf dem Betätigungsfeld der GmbH durch Legung von Honorarnoten wie im gegenständlichen Fall tätig werde.

Der GS/GF Hr. ***3*** wäre seit Gründung der Bf. der alleinige Geschäftsführer und wäre daher von einer Eingliederung in den betrieblichen Organismus der GmbH auszugehen.

Die Bf. hätte ihre Leistungen gegenüber dem Auftraggeber ***7*** erbracht (Patent- und Gebrauchsmusterrechte) und wäre auch entsprechend nach außen hin aufgetreten.

Dieser Feststellung würden vom stpfl. Vertreter mit Mail vom 24.7.2019 folgende Sachverhaltsmomente und Rechtsmeinung entgegengehalten:

Die vom GS/GF verrechneten Patententwürfe würden von der Bf. nicht weiterentwickelt, sondern seien soweit fertig, dass die Anmeldung der Patente erfolgen könne. In der Bf. würden lediglich die damit zusammenhängenden Rechts- und Beratungskosten, welche für die Erwirkung von Patenten notwendig wären, getragen.

Die Eingangsrechnungen würden von der Bf. in der laufenden Buchhaltung am Konto Fremdleistungen erfasst und anschließend im Rahmen der Erstellung des Jahresabschlusses als ungeschützte Erfindungen (= Patententwürfe) aktiviert.

Außerdem würde um Aufnahme folgender rechtlichen Würdigung ersucht:

Vom GS/GF würden im Rahmen seines Einzelunternehmens Patententwürfe (ungeschützte Erfindungen) erstellt. Diese ungeschützten Erfindungen würden in weiterer Folge an die Bf. veräußert werden. Hierbei würde es sich um die Veräußerung eines selbständigen Wirtschaftsgutes handeln (vgl BFH 2.6.1976, I R 20/74). Zu einer Veräußerung würde es nur kommen, wenn auch tatsächlich ein zur Anmeldung fertiger Patententwurf entstehen würde. Das Kostenrisiko im Rahmen der Erstellung der Patententwürfe würde folglich das Einzelunternehmen und nicht die Bf. tragen. Die Bf. würde ein immaterielles Recht erwerben, welches bei dieser auch zu aktivieren sei (kein selbst erstelltes immaterielles Wirtschaftsgut), da das Kostenrisiko beim GS/GF liegen würde (vgl hierzu Fraberger/Petritz in Hirschler, Bilanzrecht, 1. Auflage, § 197 Tz 56). Auch bei Anschaffungsvorgängen zwischen einer Gesellschaft und ihren Gesellschaftern sei nach hA ein entgeltlicher Vorgang anzunehmen (vgl hierzu Fraberger/Petritz in Hirschler, Bilanzrecht, 1. Auflage, § 197 Tz 53 mwN). Werde in

weiterer Folge ein Patent erwirkt würde sich dieses vom Wirtschaftsgut ungeschützte Erfindung als selbstständiges Wirtschaftsgut Patent abspalten (vgl BFH 2.6.1976, I R 20/74). Dementsprechend würde nicht eine Tätigkeitsvergütung iSd § 22 Z 2 EStG von der GmbH an ihren GS/GF erfolgen, sondern vom GS/GF wäre ein in seinem Eigentum stehendes selbstständiges Wirtschaftsgut (ungeschützte Erfindung) an die GmbH veräußert worden. Eine derartige Veräußerung würde ebenso wenig wie Lizenzzahlungen für bereits patentierte Erfindungen (vgl VwGH 25.6.2008, 2008/15/0014; UFS 15.10.2012, RV/0455-G/10 [Anmerkung: richtig: RV/0445-G/10]) oder die Vermietung/Verkauf eines im Eigentum des GS/GF stehenden Gebäudes an seine GmbH den Lohnnebenkosten unterliegen.

Diesen Äußerungen werde seitens der Behörde wie folgt entgegnet:

Seitens der steuerlichen Vertretung werde eingewendet, dass der GS-GF ein in seinem Eigentum stehendes selbstständiges Wirtschaftsgut (ungeschützte Erfindung) an die Bf. veräußert hätte und daher keine Tätigkeitsvergütung iSd § 22 Z 2 EStG von der Bf. an ihren GS-GF erfolgt sei. Eine derartige Veräußerung würde ebenso wenig wie Lizenzzahlungen für bereits patentierte Erfindungen (vgl VwGH 25.6.2008, 2008/15/0014; UFS 15.10.2012, RV/0445-G/10) oder die Vermietung/Verkauf eines im Eigentum des GS-GF stehenden Gebäudes an seine GmbH den Lohnnebenkosten unterliegen.

Die Bf. würde sich für die Erbringung der Leistungen aus dem Lizenz- und Vermarktungsvertrag mit der ***7*** ihres Geschäftsführers bedienen. Schon im Lizenz- und Vermarktungsvertrag sei festgehalten, dass der GS-GF über umfangreiche Grundlagenkenntnisse und mehrjährige Erfahrung verfügt. Der Vertrag und der Unternehmenszweck der Bf. würden somit durch die Tätigkeit des GS-GF erfüllt werden. Die der Bf. in Rechnung gestellten Leistungen im Zusammenhang mit der Ausarbeitung der Patentgrundlagen wären so eng mit der Tätigkeit des GS-GF verbunden, dass sie den Einkünften gemäß § 22 Z 2 EStG zuzuordnen wären. Bei der Erstellung von Patententwürfen und der stundenmäßigen Abrechnung sämtlicher dabei anfallenden Tätigkeiten (Patentrecherche etc.) könne es sich daher nach Ansicht des Finanzamtes keinesfalls um die Veräußerung eines abgrenzbaren selbständigen Wirtschaftsgutes handeln, sondern um eine reine Tätigkeitsvergütung. Erst durch den Lizenz- und Vermarktungsvertrag würde eine Vergütung für die Nutzung der Patentrechte erfolgen.

Mit Bescheiden vom 6.12.2019 folgte das Finanzamt ***1*** diesen Prüfungsfeststellungen und unterzog die unter dem Titel „Patententwürfe – Patenterstellung – Patentrecherchen“ der Bf. von ***3*** in Rechnung gestellten und von dieser bezahlten Beträge dem Dienstgeberbeitrag sowie dem Zuschlag für den Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2014 bis 2016. In der Begründung dieser Bescheide wurde jeweils auf den Betriebsprüfungsbericht vom 6.12.2019 sowie die Niederschrift über die Schlussbesprechung verwiesen.

Mit Schreiben vom 7. Jänner 2020 wurde gegen die Bescheide des Finanzamtes ***1*** betreffend Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum

1.1.2014 bis 31.12.2016 jeweils vom 6.12.2019 durch die Bf. Beschwerde erhoben und beantragt die angefochtenen Bescheide ersatzlos aufzuheben.

Weiters wurde ein Antrag auf Unterbleiben einer Beschwerdeentscheidung gemäß § 262 Abs. 2 lit. a BAO gestellt.

Ferner wurde die Entscheidung durch den gesamten Senat gemäß § 272 Abs. 2 Z 1 BAO, die Durchführung einer mündlichen Verhandlung gemäß § 274 Abs. 1 Z 1 BAO und der Ausschluss der Öffentlichkeit von der mündlichen Verhandlung gemäß § 275 Abs. 3 Z 1 BAO beantragt.

In der Begründung der Beschwerde wird vorgebracht, dass die Behörde bei richtiger rechtlicher Beurteilung folgenden entscheidungsrelevanten Sachverhalt festgestellt hätte:

3 (iwF kurz GF) wäre zu 100 % an der ***Bf1*** (iwF kurz AT = die Bf.) beteiligt und wäre seit der Gründung der Bf. am 27.2.2007 dessen alleiniger Geschäftsführer. Die Bf. wäre wiederum zu 25 % an der ***7*** (***7***) beteiligt. Zwischen der ***7*** und der Bf. wäre per 21.3.2008 ein Lizenz- und Vermarktungsvertrag abgeschlossen worden. Dieser Vertrag würde der ***7*** das alleinige Lizenz- und Vermarktungsrecht für Verfahren zur Herstellung ***10*** einräumen. ***7*** hätte hierbei das Recht das Know-how (ungeschützte Erfindungen) von der Bf. sowie Schutzrechte (Patente) von der Bf. zu nutzen.

Der GF würde seit 18.3.1995 als Einzelunternehmer ein Technisches Büro für Maschinenbau betreiben. Im Rahmen dieses Einzelunternehmens würde der GF ungeschützte Erfindungen entwickeln. Diese noch ungeschützten Erfindungen würden an die AT veräußert werden und die Bf. würde diese ungeschützten durch Anmeldung zu Patenten auf ihren Namen schützen lassen. Die entstehenden Rechts- und Beratungskosten würde die Bf. tragen. Die dann von der Bf. geschützten Patente würden der ***7*** gegen Lizenzgebühren zur Benutzung bzw. Vermarktung überlassen werden.

Hintergrund für diese rechtliche Gestaltung - Einzelunternehmen und zwei Kapitalgesellschaften in Form von Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbH) – wären ua:

Das Erfinderrecht würde nur dem GF als natürliche Person zustehen.

Aus Haftungsgründen wäre die GmbH als Rechtsform gewählt worden und dabei wieder zwischen einer „Besitz“- und „Betriebs“-GmbH im Hinblick auf die Erfindungen und daraus resultierender Patente aufgespalten worden.

Die im Rahmen des Einzelunternehmens von GF entwickelten ungeschützten Erfindungen würde GF in weiterer Folge an „seine“ GmbH (die Bf.) übertragen und diese würde versuchen einen Patentschutz zu erwirken.

Wiederum aus Haftungsgründen sollten die ungeschützten und geschützten Erfindungen der „Besitz“-GmbH der „Betriebs“-GmbH - an der der GF ebenso beteiligt wäre und die basierend

auf den Erfindungen ua Anlagen errichtet - nur zur Benützung gegen die Leistung von Lizenzgebühren überlassen werden.

Entgegen der Auffassung der Behörde - und daher würden die dementsprechenden Feststellungen ausdrücklich bekämpft - würden die ungeschützten Erfindungen durch die Bf. nicht weiterentwickelt werden.

Eine Weiterentwicklung der Patententwürfe durch die Bf. wäre nicht notwendig, da diese bereits in einem anmeldefähigen Zustand von GF an die Bf. veräußert werden würden. Die ersten ungeschützten Erfindungen (Patententwürfe) wären von GF an die Bf. im Jahr 2011 veräußert worden.

Die Abrechnung zwischen GF und der Bf. würde auf Basis der angefallenen Stunden im Rahmen der Entwicklung der ungeschützten Erfindungen erfolgen. Wenn im Rahmen der Entwicklung kein anmeldefähiger Patententwurf entstehen würde, würde durch GF keine Verrechnung an die Bf. erfolgen.

Im Jahresabschluss der Bf. würden die erworbenen Patententwürfe als ungeschützte Erfindungen aktiviert und über eine Nutzungsdauer von 15 Jahren abgeschrieben werden.

Die laufenden Rechts- und Beratungskosten, welche zur Erlangung der Patente notwendig wären, würden bei der Bf. als laufender Aufwand erfasst werden.

Im gegenständlichen Zeitraum wären nachfolgende Aktivierungen aus den erworbenen Patententwürfen bei AT vorgenommen worden:

2014: € 55.000,00
2015: € 111.200,00
2016: € 135.350,00

Für diese Zahlungen aufgrund der Veräußerung von Patententwürfen von GF an die Bf. wären keine Lohnnebenkosten (Dienstgeberbeitrag, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag und Kommunalsteuer) abgeführt worden.

Im Jahr 2013 wäre bei der Bf. eine Betriebsprüfung der Jahre 2009 bis 2011 erfolgt. Im Rahmen dieser Betriebsprüfung wäre die Aktivierung der Patententwürfe (entgeltlicher Erwerb von immateriellen Wirtschaftsgütern) durch die Bf. und folglich auch die Veräußerung dieser Wirtschaftsgüter durch GF steuerlich anerkannt worden.

Für die Tätigkeit als Geschäftsführer würde GF im gegenständlichen Zeitraum nachfolgende Vergütung (Geschäftsführerbezüge) erhalten:

2014: € 35.500,00

2015: € 36.000,00

2016: € 36.000,00

Für die Geschäftsführerbezüge wären die Lohnnebenkosten (Dienstgeberbeitrag, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag und Kommunalsteuer) abgeführt worden.

Bei richtiger rechtlicher Würdigung wäre die Behörde zu folgender rechtlicher Beurteilung gelangt:

Es würde keine „sonstige Vergütung jeder Art“ iSd § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 vorliegen, sondern ein Veräußerungsvorgang eines selbstständigen Wirtschaftsgutes zwischen dem Einzelunternehmen von GF und der Bf.

a) Zu den Voraussetzungen des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988

Für Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art iSd § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich beteiligte Personen für die sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses iSd § 47 Abs. 2 EStG 1988 vorliegen gewährt werden, bestünde aufgrund des Verweises in § 41 Abs. 3 FLAG 1967 Dienstgeberbeitragspflicht und aufgrund des Verweises in § 122 Abs. 7 und 8 Wirtschaftskammergesetz 1988 auf § 41 FLAG die Verpflichtung zur Abfuhr des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag sowie aufgrund des Verweises in den Regelungen in §§ 2 und 5 Abs. 1 KommStG 1993 auf § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 Kommunalsteuerpflicht.

Gemäß § 47 Abs. 2 EStG 1988 würde ein Dienstverhältnis vorliegen, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies wäre der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist.

Wie im Bericht gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung ausgeführt, komme es nach Rechtsprechung des VwGH bei Tätigkeitsvergütungen iSd § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 im Wesentlichen nur mehr auf das Kriterium der betrieblichen Eingliederung an. Den weiteren Elementen des steuerlichen Dienstverhältnisses iSd § 47 Abs. 2 EStG 1988, wie dem Fehlen eines Unternehmerrisikos und einer als "laufend" zu erkennenden Lohnzahlung komme nur in jenen Fällen Bedeutung zu, in denen eine Eingliederung des für die Gesellschaft tätigen Gesellschafters in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft nicht klar zu erkennen wäre. Von einer solchen fehlenden Eingliederung wäre nach der Rechtsprechung des VwGH in aller Regel aber nicht auszugehen. Einer Eingliederung in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft würde der VwGH bei einer auf Dauer angelegten kontinuierlichen Leistung des Gesellschafters entweder in der Geschäftsführung oder im operativen Bereich der Gesellschaft

als verwirklicht ansehen (vgl. VwGH 10.11.2004, 2003/13/0018).

Aufgrund der der Geschäftsführungsfunktion des GF bei der Bf. seit deren Gründung wäre von einer Eingliederung des GF in den betrieblichen Organismus der Bf. entsprechend der VwGH-Rechtsprechung daher auszugehen. In Folge dessen würden Tätigkeitsvergütungen der Bf. an GF als wesentlich beteiligter Gesellschafter den Lohnnebenkosten (Dienstgeberbeitrag, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag und Kommunalsteuer) unterliegen.

Dementsprechend wären in den Jahren 2014 bis 2016 die Lohnnebenkosten auf Basis der Vergütungen an den GF für seine Tätigkeit als Geschäftsführer (Geschäftsführerbezüge) abgeführt worden.

b) Vorliegen eines Anschaffungsvorganges eines selbstständigen Wirtschaftsgutes

Für die Anwendbarkeit von § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 würde es darauf ankommen, ob Einkünfte aus persönlicher Arbeitsleistung für die Gesellschaft (vgl. dazu Doralt, EStG⁸ § 22 Tz 1) vorliegen würden. Nicht von dieser Bestimmung wären nämlich Leistungsbeziehungen zwischen der Kapitalgesellschaft und seinem Gesellschafter erfasst, die nicht die persönliche Arbeitsleistung für die Gesellschaft zum Gegenstand haben.

Von diesen, den Lohnnebenkosten unterliegenden Tätigkeitsvergütungen an einen wesentlich beteiligten Gesellschafter, wären insbesondere Veräußerungsvorgänge oder die Überlassung von Wirtschaftsgütern vom Gesellschafter an seine Kapitalgesellschaft zu unterscheiden.

Vorweg sei festzuhalten, dass von der ständigen Rechtsprechung ungeschützte Erfindungen und Patente als selbstständige Wirtschaftsgüter anerkannt würden:

Der deutsche BFH würde zu ungeschützten Erfindungen ausführen, dass diese mit der Vollendung einer Erfindung rechtlich entstehen würden. Das rechtlich ungeschützte Erfinderrecht wäre in seinem wirtschaftlichen Kern das Recht, die Erfindung nutzen zu können. Es könne zum Gegenstand von Lizenzverträgen gemacht werden oder veräußert werden (vgl. BFH 26.08.1993, I R 86/96 und BFH 26.8.1993, I R 86/92). Dies würde nach der BFH-Judikatur auch für Fälle gelten, in denen der Erfinder an der Kapitalgesellschaft selbst beteiligt wäre (vgl. BFH 26.8.1993, I R 86/92 nwn). Von einer Veräußerung einer ungeschützten Erfindung (immaterielles Wirtschaftsgut) wäre auch der UFS in einer Rechtsprechung ausgegangen, in der ein Mehrheitsgesellschafter seiner Kapitalgesellschaft ein ungeschütztes „Know-how“ auf Basis eines Lizenzvertrages auf unbestimmte Zeit gegen die Leistung einer einmaligen Lizenzgebühr überlassen hatte (vgl. UFS 24.9.2003, RV/0616-I/02). Auch das Finanzamt wäre im Rahmen der Betriebsprüfung der Jahre 2009 bis 2011 bei der Bf. zu dem gleichen Ergebnis gekommen und hätte die Aktivierung der erworbenen Patententwürfe und folglich auch die Veräußerung durch GF aus steuerlicher Sicht anerkannt.

Lizenzzahlungen für patentierte Erfindungen (vgl VwGH 25.6.2008, 2008/15/0014; BFG 8.4.2016, RV/2100718/2009; UFS 15.10.2012, RV/0455-G/10) oder auch die Veräußerung oder Nutzungsüberlassung von materiellen Wirtschaftsgütern würden keine den Lohnnebenkosten unterliegenden Tätigkeitsvergütungen iSd § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 darstellen. Nach der Rechtsprechung des BFG könnten Vergütungen für die Überlassung von Patenten nicht als Einkünfte iSd § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 qualifiziert werden, wenn die Nutzungsüberlassung steuerlich anzuerkennen ist (vgl BFG 8.4.2016, RV/2100718/2009).

Die Tatsache, ob eine Erfindung patentrechtlich geschützt ist oder nicht könne keinen Einfluss auf die Beurteilung der steuerlichen Anerkennung der Nutzungsüberlassung bzw. des Verkaufes haben. Auch ungeschützte Erfindungen wären, wenn auch zu einem geringeren Preis, verwertbar. Dieses Kriterium sei daher nicht relevant für die Beurteilung, ob eine Tätigkeitsvergütung vorliegt oder nicht (siehe hierzu bspw auch die oben zitierte BFH-Rechtsprechung bzw. UFS-Entscheidung).

Vor dem Hintergrund des Regelungsinhaltes von § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 und dem Umstand, dass Erfindungen selbstständige Wirtschaftsgüter seien, würde es hier daher darauf ankommen, ob GF als Erfinder für die Bf. als „seine“ GmbH tätig geworden wäre, somit seine persönliche Arbeitskraft als Erfinder für „seine“ GmbH eingesetzt hätte, oder er - neben seiner Tätigkeit als Geschäftsführer - gleichsam als „Privatperson“ Erfindungen entwickelt, die er als selbstständiges Wirtschaftsgut Dritten und damit auch „seiner“ GmbH gegen Entgelt übertragen könne.

Das Finanzamt würde nun vor dem Hintergrund des Unternehmenszweckes der Bf., des Lizenz- und Vermarktungsvertrages der Bf. und ***7*** und der Person des GS-GF verneinen, dass der GF seine persönliche Tätigkeit für die Gesellschaft erbracht habe:

Denn die „die der GmbH in Rechnung gestellten Leistungen im Zusammenhang mit der Ausarbeitung der Patentgrundlagen sind so eng mit der Tätigkeit des GS-GF verbunden, dass sie den Einkünften gemäß § 22 Z 2 EStG zuzuordnen sind“. Und zum Unternehmenszweck und der Tätigkeit der GmbH meine das Finanzamt: „Die ***Bf1*** bedient sich für die Erbringung der Leistungen aus dem Lizenz- und Vermarktungsvertrag mit der ***7*** ihres Geschäftsführers. Schon im Lizenz- und Vermarktungsvertrag ist festgehalten, dass der GS-GF über umfangreiche Grundlagenkenntnisse und mehrjährige Erfahrung verfügt. Der Vertrag und der Unternehmenszweck der GmbH werden somit durch die Tätigkeit des GS-GF erfüllt“. Dazu wäre zu sagen:

Zwar würden einzelne Passagen aus dem Lizenz- und Vermarktungsvertrag einen dementsprechenden Unternehmenszweck der Bf. suggerieren.

Doch wären diese zum einen aus dem Zusammenhang gerissen und wäre dieser Vertrag vor dem Hintergrund der tatsächlich gelebten Praxis und der Vertragspartner und des Regelungszweckes zu sehen:

Die Bf. solle nur die ungeschützten - aber vollständig entwickelten - Erfindungen ihres GF-GS patentrechtlich schützen lassen, und ua aufgrund ihrer Rechtsform gleichsam als Schutzschirm für den Erfinder - dem GS-GF als natürliche Person - vor zB etwaigen zur Haftung führender Entwicklungsfehler dienen. Und sie solle gleichsam als „Besitz“-Gesellschaft der Patente von der „Betriebs“-Gesellschaft - der ***7*** - wiederum aus Haftungs-/Insolvenzüberlegen wegen der werthaltigen Patente getrennt sein. Im Hinblick auf die Patente/Schutzrechte würde nun der Lizenz- und Vermarktungsvertrag nur die beiden involvierten Gesellschaften (die Bf. und ***7***) verknüpfen, nicht aber den GF. In diesem Vertrag würde die Rechtsbeziehung zwischen den beiden Gesellschaften im Hinblick auf die Überlassung der Lizenz- und Vermarktungsrechte im Mittelpunkt stehen. Etwaige Formulierungen in der Präambel zur Beschreibung der Vertragspartner wären daher ausschließlich vor dem Zweck dieses Vertrages zu sehen, nämlich die Leistungsbeziehung zwischen der „Besitz“- und „Betriebs“-Gesellschaft im Hinblick auf die Lizenzierung zu regeln. Und für dieses Verhältnis wäre es irrelevant, ob das Know-how oder die Patente von der Bf. selbst hergestellt oder von Dritten entgeltlich erworben werden.

Gerade nicht Gegenstand dieses Vertrages wäre aber die Beziehung zwischen Erfinder und der Bf. als Verwerterin der Patente bzw. ungeschützten Erfindungen zu regeln. Daher vermöge dieser Vertrag auch keinen zwingenden Beleg für die Auffassung des Finanzamtes zu liefern.

Und in der Erklärung zur Errichtung der Beschwerdeführerin als GmbH wäre als Unternehmenszweck die (Weiter-)Entwicklung von Erfindungen gerade nicht genannt.

Wäre dies der Zweck des Unternehmens der Bf. - wie das Finanzamt vermeint - würde dieser unter den Gegenständen des Unternehmens auch genannt sein.

Für die Beurteilung, ob der GF seine persönliche Arbeitskraft für die Gesellschaft erbracht hätte, wäre einzig und allein die Rechtsbeziehung zwischen den beiden maßgebend. Das GmbHG, das die Rechtsbeziehungen zwischen den Geschäftsführern bzw. den Gesellschaftern und der Gesellschaft regelt, würde keine Regelung vorsehen, die zwingend vorsehen würde, dass der GS-GF seine persönliche Arbeitsleistung immer für die Gesellschaft zu erbringen hat. Davon ausgehend und dem Umstand, dass auch steuerlich aufgrund des Trennungsprinzips Leistungsbeziehungen anerkannt werden, müsse es den Parteien zustehen, ihre Leistungsbeziehung zu regeln, insbesondere ob und in welchem Umfang der GF-GS seine persönliche Arbeitskraft für die Gesellschaft erbringt. Dies würde auch für die mangels bestehender Sondervorschriften von Gesetzes wegen anerkannte Einmann-GmbH gelten.

Würde man der von der Finanzverwaltung vertretenen Auffassung folgen würde sich die Frage stellen, wie folgender Sachverhalt zu beurteilen wäre: Ein GS-GF errichtet ein Gebäude. Dieses Gebäude veräußert der GS-GF anschließend an die GmbH zu einem fremdüblichen Preis. Neben dem Verkauf des Gebäudes erhält der GS-GF laufend eine fremdübliche Geschäftsführervergütung. Nach Auffassung des Finanzamtes wäre wohl der Teil des Verkaufspreises, welcher auf die persönliche Arbeitskraft des GS-GF entfällt als Vergütung iSd § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 zu werten. Nur der auf das Grundstück und die Baumaterialien entfallende Teil würde sodann nicht unter § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 zu subsummieren sein. Dieses anschauliche Beispiel würde zeigen, dass eine derart weite Auslegung der Bestimmung des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 weder mit dem Trennungsprinzip noch mit der ständigen Rechtsprechung vereinbar wäre. Der Verkauf von selbständig bewertbaren Wirtschaftsgütern zwischen dem GS-GF und seiner Kapitalgesellschaft wären bei Fremdüblichkeit aus steuerlicher Sicht anzuerkennen. So wäre auch im Zuge der Betriebsprüfung bei AT im Jahr 2013 betreffend die Jahre 2009 bis 2011 die Veräußerung von immateriellen Wirtschaftsgütern steuerlich anerkannt worden.

Im Hinblick auf die gegenüber der Bf. zu erbringende Tätigkeit insbesondere hinsichtlich der Vornahme von Erfindungen für die Gesellschaft wäre zB in einem Rahmenvertrag oder einer in einem Dienstvertrag vergleichbaren Regelung zu Dienstserfindungen nicht festgehalten. Eine Verschriftlichung der gelebten Praxis zwischen der Bf. und GF wäre bei einer wie hier vorliegenden Einmann-GmbH von vornherein nicht zu erwarten und wäre nicht zuletzt aus dem Umstand als nicht erforderlich betrachtet worden, als die Vorgehensweise der Beteiligten anlässlich einer Betriebsprüfung nicht beanstandet worden wäre.

Aufgrund der steuerlichen Anerkennung im Zuge der Betriebsprüfung bei der Bf. im Jahr 2013 betreffend die Jahre 2009 bis 2011 und mangels Änderung auf Sachverhaltsebene in den gegenständlichen Jahren im Vergleich zum Jahr 2011 (Jahr in dem erstmalig Patententwürfe von GF an die Bf. veräußert worden wären), würde die Auffassung des Finanzamtes dem Grundsatz von Treu und Glauben widersprechen.

Auch die von der Finanzverwaltung angemerkte Abrechnungsmodalität würde nicht im Widerspruch zu einer Veräußerung eines abgrenzbaren selbständigen Wirtschaftsgutes stehen. Auf die Beurteilung, ob eine Tätigkeitsvergütung oder eine Veräußerung eines Wirtschaftsgutes vorliegen würde, hätte die Form der Preisbildung keinen Einfluss. Die Abrechnung nach Zeitaufwand für die Erstellung des Patententwurfes zu einem angemessenen fremdüblichen Stundensatz zuzüglich im Zuge der Erstellung des Patententwurfes angefallener Spesen würde dem Veräußerungstatbestand nicht entgegenstehen. Auch bei einer Veräußerung zu einem Fixpreis gäbe es im Hintergrund eine Kalkulation, die auf den mit der Entwicklung anfallenden Zeitaufwand und Kosten aufbauen würde. Diese Form der Abrechnung wäre im Wesentlichen zur Dokumentation der Fremdüblichkeit des Verkaufspreises seitens des GF gewählt. Abschließend wäre in diesem Zusammenhang anzumerken, dass sich auch hinsichtlich der

Abrechnungsmodalität es im Vergleich zur Betriebsprüfung der Jahre 2009 bis 2011 keine Änderung gekommen wäre und die Abrechnung von GF an die Bf. betreffend das Jahr 2011 im Zuge der Betriebsprüfung auch dem Finanzamt vorgelegt worden wäre.

Anders wären Vergütungen zu werten die der GF für Tätigkeiten im Rahmen des Prozesses zur Erlangung von Patenten (zB Einholung von Rechtsauskünften, etc) erhielte.

Derartige Vergütungen wären Ausfluss der Geschäftsführertätigkeit und würden den Lohnnebenkosten als Tätigkeitsvergütungen iSd § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 unterliegen.

Berücksichtigung des § 22 BAO

Die vom Finanzamt vertretene Rechtsauffassung würde genau genommen den Anschein vermitteln, die Bf. hätte rechtsmissbräuchlich die Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts in Anspruch genommen, weil die Tätigkeit von GF für die Bf. als sonstige Vergütung jeder Art anzusehen wäre und Abgaben nicht abgeführt wurden.

Gerade bei der Frage, ob - in Fällen wie diesen - (immer) eine persönliche Tätigkeit bereits für die eigene Gesellschaft vorliegt oder diese Tätigkeit nur in der eigenen Gesellschaft in der Folge des übertragenen Wirtschaftsgutes aufgegangen ist, wäre die Wertung und Judikatur des § 22 BAO zu berücksichtigen: Bei Zweifelsfällen wäre ein persönliches Tätigwerden für die eigene Gesellschaft erst in den Missbrauchsfällen anzunehmen. Ein Missbrauch wäre eine rechtliche Gestaltung, die im Hinblick auf den angestrebten wirtschaftlichen Erfolg ungewöhnlich und unangemessen ist und ihre Erklärung nur in der Absicht der Steuervermeidung findet; es wäre dann zu prüfen, ob der gewählte Weg noch sinnvoll erscheint, wenn man den abgabensparenden Effekt wegdenkt, oder ob er ohne Resultat der Steuerminderung einfach unverständlich wäre (vgl Ritz, BAO⁵ § 22 Rz 2 mwN). Die Anwendbarkeit des § 22 BAO würde neben dem objektiven Element der ungewöhnlichen und unangemessenen Gestaltung auch ein subjektives Element (die Absicht der Steuervermeidung) voraussetzen. Sowohl Missbrauchshandlung als auch Missbrauchsabsicht wären von der Behörde nachzuweisen (vgl Ritz, BAO⁵ § 22 Rz 3 mwN zur Rsp). Eine ungewöhnliche Gestaltung wäre allerdings kein Missbrauch iSd § 22 BAO, wenn für sie außersteuerliche Gründe vorliegen würden, etwa nach der Judikatur die Verminderung der zivilrechtlichen Haftung.

Da hier beachtliche außersteuerliche Gründe für die gewählte Vorgangsweise und rechtliche Gestaltung vorliegen würden - Trennung der Beteiligten wegen des Haftungs-/Insolvenzrisikos aus den Erfindungen - hätte die Behörde diese Gründe bei ihrer Beurteilung berücksichtigen müssen mit dem Ergebnis, dass hier keine Vergütung jeglicher Art für eine persönliche Arbeitsleistung von GF, sondern die Übertragung eines selbstständigen Wirtschaftsgutes vorliegen würde.

Und selbst wenn wider Erwarten doch Zweifel vorliegen sollten, ob die Erfindertätigkeit nicht doch für die Bf. erbracht worden wäre, hätte die Behörde ihre rechtliche Beurteilung so nicht treffen dürfen: eine - hier nicht festgestellte und aufgrund des Sachverhaltes auch nicht ableitbare -(subjektive) Missbrauchsabsicht würde gerade nicht vorliegen.

Am 20. Juli 2021 erließ das Finanzamt Österreich (Dienststelle ***1***) eine die Beschwerde vom 7.1.2020 abweisende Beschwerdevorentscheidung und begründete diese wie folgt:

Der an der Bf. zu 100% beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer Herr ***3*** hätte im Rahmen seines Einzelunternehmens (Technisches Büro für Maschinenbau) ungeschützte Erfindungen entwickelt. Die Leistungen in Verbindung mit der Patenterstellung, den Patententwürfen und der Patentrecherche wären der Bf. in Rechnung gestellt worden. Die Abrechnung wäre auf Basis der angefallenen Stunden im Rahmen der Entwicklung der Erfindungen erfolgt. Die Eingangsrechnungen wären von der Bf. als Fremdleistungen verbucht und im Rahmen der Erstellung des Jahresabschlusses als ungeschützte Erfindungen (Patententwürfe) aktiviert worden. Die Erfindungen wären in der Folge von der Bf. patentiert und der ***7*** gegen Lizenzgebühren zur Benutzung bzw. Vermarktung überlassen worden. Zwischen der Bf. und der ***7*** wäre am 21.03.2008 ein Lizenz- und Vermarktungsvertrag abgeschlossen worden, welcher der ***7*** das ausschließliche Lizenz- und Vermarktungsrecht bei Verfahren zur Herstellung ***10*** einräumen würde. Laut Präambel des Vertrages vom 21.03.2008 würde die Bf. eigenständiges know-how von umweltfreundlichen Verfahren zur Herstellung von Formkörpern aus ***11*** von ***12*** in ***13*** entwickeln. Die Bf. würde laut Vertrag in der Person des Gesellschafters und Geschäftsführers ***3*** über umfangreiche Grundlagenkenntnisse und mehrjährige Erfahrung verfügen.

Der Gesellschafter-Geschäftsführer hätte für seine Geschäftsführertätigkeit einen Geschäftsführer-Bezug erhalten, für den Lohnnebenkosten abgeführt worden wären. Die Bf. würde keine weiteren Dienstnehmer beschäftigen. Herr ***3*** sei auch Dienstnehmer der ***7*** und an dieser indirekt zu 25% beteiligt.

Im Zuge einer den Zeitraum von 01.01.2014 bis 31.12.2016 umfassenden Lohnsteuerprüfung wäre festgestellt worden, dass die von der Bf. an den Gesellschafter-Geschäftsführer geleisteten Vergütungen im Zusammenhang mit den Erfindungen nicht gemäß den Bestimmungen des § 41 Abs. 2 FLAG dem Dienstgeberbeitrag, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag und der Kommunalsteuer unterworfen worden wären.

Gemäß § 41 Abs. 1 FLAG hätten den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu entrichten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen. Dienstnehmer wären nach § 41 Abs. 2 FLAG alle Personen, die in einem Dienstverhältnis iSd § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen iSd § 22 Z 2 EStG 1988.

§ 41 Abs. 3 FLAG bestimme, dass der Dienstgeberbeitrag von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen ist, die jeweils in einem Kalendermonat an die im Abs. 1 genannten Dienstnehmer gewährt worden sind, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen oder nicht. Arbeitslöhne seien dabei Bezüge gem. § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b EStG 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art iSd § 22 Z 2 EStG 1988.

§ 122 Abs. 7 und 8 WKG 1988 würde die entsprechenden Bestimmungen zum Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag enthalten.

Gemäß § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 würden unter die Einkünfte aus selbstständiger Arbeit die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art fallen, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2 EStG 1988) aufweisende Beschäftigung gewährt werden.

Gemäß § 47 Abs. 2 EStG 1988 würde ein Dienstverhältnis vorliegen, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies sei der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist.

Im Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 10.11.2004, 2003/13/0018, hätte der Verwaltungsgerichtshof ausgeführt, werde die gesonderte Prüfung des in § 47 Abs. 2 EStG 1988 normierten Tatbestandselements der Weisungsgebundenheit durch den Ausdruck "sonst" in § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 beseitigt, dann könne sich der Ausdruck "alle" in derselben – auf die gesetzliche Definition des steuerlichen Dienstverhältnisses in § 47 Abs. 2 EStG 1988 verweisenden - Vorschrift nur auf das verbleibende gesetzliche Kriterium der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers beziehen. Weiteren Elementen, wie dem Fehlen eines Unternehmerrisikos und einer als "laufend" zu erkennenden Lohnzahlung, könne - in Abkehr von der bisherigen Rechtsprechung - Bedeutung für die Verwirklichung des Tatbestandes des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 nur noch in solchen Fällen zukommen, in denen eine Eingliederung des für die Gesellschaft tätigen Gesellschafters in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft nicht klar zu erkennen wäre. Von einer solchen fehlenden Eingliederung sei aber nach dem in ständiger Rechtsprechung entwickelten Verständnis zu diesem Tatbestandsmerkmal in aller Regel nicht auszugehen (vgl. seit dem in ständiger Rechtsprechung etwa VwGH 22.12.2004, 2003/15/0056; VwGH 26.7.2007, 2007/15/0095; VwGH 23.1.2013, 2010/15/0187; VwGH 29.5.2018, Ra 2017/15/0108).

Bei der Beurteilung, ob "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" vorliegen, würde der Eingliederung in den betrieblichen Organismus der Gesellschaft entscheidende Bedeutung zukommen. Das Kriterium der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Gesellschaft iSd § 22 Z 2 werde nach dem funktionalen Verständnis des VwGH durch jede nach außen hin auf Dauer angelegte erkennbare Tätigkeit hergestellt, mit der der Unternehmenszweck der Gesellschaft, sei es durch ihre Führung, sei es durch operatives Wirken auf ihrem

Betätigungsfeld, verwirklicht wird, ohne dass dabei von Bedeutung wäre, in welcher Weise die aus der Tätigkeit erzielten Einkünfte zu qualifizieren wären, wenn die Tätigkeit nicht für die Gesellschaft geleistet würde. Die kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung würde jedenfalls für die Eingliederung sprechen (vgl. die Erkenntnisse vom 21.12.1999, 99/14/0255, vom 27.1.2000, 98/15/0200, und vom 26.4.2000, 99/14/0339; in diesem Sinne siehe auch UFS 3.12.2008, RV/0051-G/06; UFS 1.10.2007, RV/0185-I/05).

Irrelevant dabei sei die zivilrechtliche Gestaltung der Leistungsbeziehung, weil die Bestimmung des § 41 Abs. 2 FLAG 1967 iVm § 22 Z 2 2. Teilstrich EStG 1988 auf die Art der Tätigkeit des an der Kapitalgesellschaft wesentlich Beteiligten nicht abstellen würde. Der Beurteilung der Einkünfte als solche nach § 22 Z 2 2. Teilstrich EStG 1988 stünde es daher nach der Rechtsprechung nicht entgegen, wenn die Art der Tätigkeit, würde sie nicht der Gesellschaft erbracht werden, eine andere Qualifikation der daraus erzielten Einkünfte, etwa solche nach § 22 Z 1 EStG 1988 oder nach § 23 EStG 1988, gebietet (VwGH vom 23.09.2010, 2010/15/0121; 25.11.2009, 2007/15/0181, und vom 19.3.2008, 2008/15/0083).

Laut Firmenbuch hätte der mit 100% und damit wesentlich im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 am Stammkapital der Bf. beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer die Bf. seit der Gründung der Gesellschaft am ***14***2007 als alleiniger Geschäftsführer selbständig vertreten. Nach der oben dargestellten Rechtsprechung sei der Geschäftsführer schon auf Grund dieser kontinuierlichen und über einen längeren Zeitraum andauernden Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung in den betrieblichen Organismus der Bf. eingegliedert.

Gegenstand der Bf. sei laut Gesellschaftsvertrag vom ***14***2007 u.a. die Planung und der Bau von Maschinen und maschinenzugehörigen Teilen sowie Anlagen jedweder Art. Im Lizenz- und Vermarktungsvertrag mit der ***7*** sei festgehalten, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer über umfangreiche Grundlagenkenntnisse und mehrjährige Erfahrung verfügen würde. Für die Erbringung der Leistungen aus dem Lizenz- und Vermarktungsvertrag würde sich die Bf. ihres Geschäftsführers bedienen. Nachdem der Gesellschafter-Geschäftsführer auch im Geschäftszweig der Bf. operativ tätig sei, werde der Unternehmenszweck der Bf. durch die Tätigkeit des Gesellschafter-Geschäftsführers eindeutig erfüllt. Das Merkmal der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Beschwerdeführerin sei damit zweifelsfrei gegeben.

Grundsätzlich sei eine Aufteilung der Bezüge an wesentlich beteiligte Gesellschafter in solche aus der Geschäftsführertätigkeit und in solche aus dem sogenannten operativen Bereich schon nach dem Wortlaut des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 nicht möglich, da nach dieser Bestimmung unter die Einkünfte aus selbstständiger Arbeit die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art fallen würden, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2 EStG 1988) aufweisende

Beschäftigung gewährt werden. Da die Erfindungen zum Zeitpunkt der Inrechnungstellung an die Bf. noch nicht patentrechtlich geschützt gewesen wären, hätte der Gesellschafter-Geschäftsführer die Vergütungen auch nicht für die Überlassung des Nutzungsrechtes an Patenten erhalten. Würde eine Erfindung nicht dem Patentschutz unterliegen, so könnten die aus der Verwertung dieser Erfindung erzielten Einkünfte nicht als Patenteinkünfte gewertet werden (Erkenntnis BFG vom 08.04.2016, RV/2100718/2009). Die an den Gesellschafter-Geschäftsführer geleisteten Vergütungen für die Entwicklung von patentfähigen Erfindungen hätten ihre Wurzel vielmehr in der Tätigkeit des Gesellschafters-Geschäftsführers. In der Beschwerde wäre auch eingeräumt worden, dass Vergütungen, die der Geschäftsführer für Tätigkeiten im Rahmen des Prozesses zur Erlangung von Patenten (Anmerkung: zu ergänzen wohl: erhalten würde), als Ausfluss der Geschäftsführertätigkeit zu werten seien. Bei der von der Bf. an den Gesellschafter-Geschäftsführer geleistete Vergütung würde es sich daher um eine solche handeln, die der geschäftsführende Gesellschafter für seine Beschäftigung bei der Bf. bezogen hätte.

Auch die sinngemäße Heranziehung der Bestimmungen zu Dienstnehmererfindungen im Patentgesetz würde für diese Beurteilung sprechen. Gemäß § 7 Abs. 3 PatG würde eine Dienstenerfindung vorliegen, wenn sie ihrem Gegenstand nach in das Arbeitsgebiet des Unternehmens, in dem der Dienstnehmer beschäftigt sei, falle, und wenn entweder die Tätigkeit, die zu der Erfindung geführt habe, zu den dienstlichen Obliegenheiten des Dienstnehmers gehöre, oder der Dienstnehmer die Anregung zu der Erfindung durch seine Tätigkeit in dem Unternehmen erhalten habe, oder das Zustandekommen der Erfindung durch die Benützung der Erfahrungen oder der Hilfsmittel des Unternehmens wesentlich erleichtert worden sei. Aus dem Inhalt der an die Bf. gelegten Honorar-Rechnungen (Leistungen für ***15*** Verfahren) sei eindeutig ersichtlich, dass die Tätigkeit für die Bf. dem Unternehmenszweck der Bf. bzw. Erfüllung des Lizenz- und Vermarktungsvertrages gedient hätte. Herr ***3*** hätte somit die von ihm als Geschäftsführer der Bf. am Markt angebotenen und übernommenen Leistungen erbracht. Bei der Vergütung für die Entwicklung von patentfähigen Erfindungen würde es sich daher um Vergütungen für die Beschäftigung im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 handeln.

Dass die Tätigkeit im Rahmen des Einzelunternehmens ausgeübt werde und aus Haftungsgründen über die Bf. abgewickelt würden, würde daran nichts ändern (VwGH 23.9.2010, 2010/15/0121; 7.7.2011, 2010/15/0048). Es sei auch nicht von Bedeutung, ob die Patententwürfe - wie in der Präambel des Lizenz- und Vermarktungsvertrages festgehalten - durch die Bf. weiterentwickelt würden.

Zum Beschwerdeeinwand, wonach die Aktivierung der Patententwürfe durch die Bf. im Rahmen der Betriebsprüfung steuerlich anerkannt worden sei, sei auszuführen, dass es keine Wechselwirkung bzw. Gegenwirkung zwischen dem Lohnsteuerverfahren und dem ertragssteuerrechtlichen Verfahren geben würde (VwGH 28.03.1979, 0635/77; VwGH

25.11.1986, 86/14/0065, und VwGH 26.6.1990, 89/14/0172, UFS 01.02.2005, RV/4308-W/02, UFS 18.10.2005, RV/1577-W/04, mwN).

Im Rahmen der Lohnsteuerprüfung wären daher zu Recht Lohnnebenkosten für die von der Bf. an den Gesellschafter-Geschäftsführer geleisteten Vergütungen im Zusammenhang mit den Erfindungen festgesetzt worden.

Am 30.7.2021 wurde von der Bf. fristgerecht ein Vorlageantrag auf Vorlage der Beschwerde vom 7.1.2020 an das Bundesfinanzgericht elektronisch via Finanzonline gestellt.

In diesem Vorlageantrag wird betreffend die Beschwerdegründe auf die Ausführungen in der Beschwerde verwiesen. Weiters werde ausgeführt., dass eine Revision an den VwGH im Falle einer ablehnenden Entscheidung zulässig wäre, da sie gemäß Art 133 Abs. 4 B-VG eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung betreffen würde, weil eine Rechtsprechung zur vorliegenden Rechtsfrage fehlen würde bzw. sich der VwGH mit der vorliegenden Rechtsfrage noch nicht ausführlich auseinandergesetzt hätte.

Weiters wurden die bereits in der Beschwerde gestellten Anträge auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung gemäß § 274 Abs. 1 Z 1 BAO und der Entscheidung durch den gesamten Senat gemäß § 272 Abs. 2 Z 1 BAO sowie dass die mündliche Verhandlung gemäß § 275 Abs. 3 Z 1 BAO nicht öffentlich stattfinden soll wiederholt.

Mit Vorlagebericht vom 17. September 2021 legte das Finanzamt Österreich die Beschwerde vom 7.1.2020 betreffend Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2014 bis 2016 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und erstattete folgende Stellungnahme zur Beschwerde:

Es werde auf die Ausführungen in der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 06.11.2019 sowie im Prüfbericht vom 06.12.2019 verwiesen und beantragt, die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

Ergänzend dazu werde betreffend der Einwände in der Beschwerde Folgendes ausgeführt: Eine Aufteilung der Bezüge an den Gesellschafter-Geschäftsführer in solche aus der Geschäftsführertätigkeit und in solche aus dem sogenannten operativen Bereich sei schon nach dem Wortlaut des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 nicht möglich, da nach dieser Bestimmung unter die Einkünfte aus selbstständiger Arbeit die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art fallen würden, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweisende Beschäftigung gewährt werden. Nach der gängigen Entscheidungspraxis des BFG würden unter "Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art" iSd § 22 Z 2 2. Teilstrich EStG 1988 alle Vergütungen durch die GmbH an den Gesellschafter-Geschäftsführer fallen, die für eine den Unternehmenszweck verwirklichende Tätigkeit des Gesellschafter-Geschäftsführers von der GmbH an diesen

geleistet werden. Irrelevant dabei sei die zivilrechtliche Gestaltung der Leistungsbeziehung, weil die Bestimmung des § 41 Abs. 2 FLAG 1967 iVm § 22 Z 2 2. Teilstrich EStG 1988 auf die Art der Tätigkeit des an der Kapitalgesellschaft wesentlich Beteiligten nicht abstellen würde. Der Beurteilung der Einkünfte als solche nach § 22 Z 2 2. Teilstrich EStG 1988 würde es daher nach der Rechtsprechung nicht entgegenstehen, wenn die Art der Tätigkeit, würde sie nicht der Gesellschaft erbracht werden, eine andere Qualifikation der daraus erzielten Einkünfte, etwa solche nach § 22 Z 1 EStG 1988 oder nach § 23 EStG 1988, gebieten würde (VwGH vom 23.09.2010, 2010/15/0121; 25.11.2009, 2007/15/0181, und vom 19.3.2008, 2008/15/0083).

Mit der Erzielung von Einkünften aus Vergütungen iSd § 22 Z 2 2. Teilstrich EStG 1988 würden zufolge der Qualität dieser Vorschrift als *lex specialis* gegenüber anderen Einkünftebestandteilen diese durch eine solche Tätigkeit rechtlich verdrängt (vgl. Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 22, Anm. 141c, Stand 1.11.2007). Daher würde es keine Rolle spielen, ob diese Vergütungen für die Geschäftsführertätigkeit oder für andere im Interesse der Kapitalgesellschaft durchgeführte operative Tätigkeiten geleistet würden (vgl. VwGH vom 23.2.2005, 2004/14/0056).

Nach Ansicht des Finanzamtes würde es sich bei den in Rechnung gestellten Leistungen um Vergütungen für diverse Tätigkeiten zur Erlangung eines Patententwurfes handeln und keine Überlassung eines abgrenzbaren selbständigen Wirtschaftsgutes. In der Beschwerde würde auch eingeräumt werden, dass Vergütungen, die der GF für Tätigkeiten im Rahmen des Prozesses zur Erlangung von Patenten (Anmerkung: zu ergänzenden wohl: erhalten würde) als Ausfluss der Geschäftsführertätigkeit zu werten seien. Es würden daher Bezüge im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG vorliegen. Dass die Tätigkeit im Rahmen des Einzelunternehmens ausgeübt werde und aus Haftungsgründen über die Bf. abgewickelt würde, würde daran nichts ändern (VwGH 23. 9. 2010, 2010/15/0121; 7.7.2011, 2010/15/0048). Es sei auch nicht von Bedeutung, ob die Patententwürfe - wie in der Präambel des Lizenz- und Vermarktungsvertrages festgehalten – durch die Bf. weiterentwickelt werden. Aus dem Inhalt der an die Bf. gelegten Honorar-Rechnungen (Leistungen für ***15*** Verfahren) sei aber eindeutig ersichtlich, dass die Tätigkeit für die Bf. dem Unternehmenszweck der Bf. bzw. Erfüllung des Lizenz- und Vermarktungsvertrages gedient hätte. Herr ***3*** hätte somit die von ihm als Geschäftsführer der Bf. am Markt angebotenen und übernommenen Leistungen erbracht.

Mit Fax vom 31. Jänner 2022 zog die Bf. ihren Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung zurück weswegen die für den 16. Februar 2022 anberaumte Verhandlung wieder abberaumt wurde.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf. wurde mit Notariatsakt vom ***16***2007 gegründet. In Punkt Fünftens der Erklärung über die Errichtung einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung wird der Betriebsgegenstand wie folgt umschrieben:

Gegenstand des Unternehmens ist

1. die Planung und der Bau von Maschinen und maschinenzugehörigen Teilen sowie Anlagen jedweder Art,
2. die Arbeitskräfteüberlassung im Sinne des Arbeitskräfteüberlassungsgesetzes,
3. der Handel mit Waren aller Art,
4. die Beteiligung an anderen Unternehmen im In- und Ausland sowie die Errichtung von Zweigniederlassungen im In- und Ausland, soweit sie zur Erreichung des Gesellschaftszweckes förderlich erscheinen;
5. a) die Gesellschaft ist weiters berechtigt, gleichartige Unternehmen zu errichten, zu betreiben, zu erwerben und deren Geschäftsführung zu übernehmen und sich an solchen zu beteiligen;
b) die Gesellschaft ist ferner zu allen Geschäften und Maßnahmen berechtigt, die zur Erreichung des Gesellschaftszweckes notwendig oder nützlich erscheinen, insbesondere zur Errichtung von Zweigniederlassungen oder Tochtergesellschaften im In- und Ausland, sowie der Erwerb von Beteiligungen, die Verwaltung von Geschäftsanteilen und die Vertretung anderer Gesellschaften.

Die Bf. wurde am ***17***2007 zu FN ***18*** des Landesgerichts ***19*** in das Firmenbuch eingetragen.

Herr ***3*** ist seit der Gründung der Bf. deren Alleingesellschafter und deren Geschäftsführer, wobei er die Bf. selbständig vertritt. Für die Geschäftsführertätigkeit hat ***3*** von der Bf. Geschäftsführerbezüge von € 35.500 (2014) bzw. € 36.000 (2015 und 2016) im Jahr erhalten. Für diese Geschäftsführerbezüge hat die Bf. den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag abgeführt.

Herr ***3*** hat im Rahmen eines Einzelunternehmens (Technisches Büro für Maschinen, Bau- und Anlagentechnik) Erfindungen wie zum Beispiel einen ***20***, ein ***21*** samt ***22***, eine ***23*** mit ***24*** zum Transport eines ***25***, ein ***26*** für den Transport von ***27*** etc. entwickelt.

Am 21. März 2008 hat die Bf. mit der ***7*** (im Folgenden: ***7***) einen Lizenz- und Vermarktungsvertrag abgeschlossen, in dessen Präambel folgendes festgehalten wird:

„Die Bf. hält 20 % des voll eingezahlten Stammkapitals als Beteiligungsunternehmen an der ***7***. Die Bf. hat und wird zukünftig auf dem umweltfreundlichen Verfahren, zur Herstellung von Formkörpern aus ***11*** von ***12*** in ***13*** (***28*** oder ***15***- Verfahren), eigenständiges know-how (nachfolgend „Bf. know-how“ genannt) entwickeln und verfügt auf dem speziellen Gebiet der Herstellung von ***29***, ***30*** und ***31*** nach oben genanntem Verfahren über umfangreiche Grundlagenkenntnisse, mehrjährige Erfahrung in Form des Gesellschafters. Die Bf. wird dieses „Bf. know-how“ weiterentwickeln und gegebenenfalls daraus Schutzrechte anmelden, das „Bf. know-how“ umfassende Paket umfasst die in Anlage 1 zu diesem Vertrag dargestellten Prozessschritte. ***7*** ist als Ingenieur- Dienstleistungsunternehmen des Anlagenbaus national und international tätig, verfügt über umfangreiche Kenntnisse und langjährige Erfahrungen aus Planung, Lieferung, Bau und Inbetriebsetzung von Industrieanlagen auf dem Gebiet der chemischen Verfahrenstechnik. ***7*** will u.a. auf dem Gebiet der Herstellung von ***32*** hergestellten ***33*** und ***34*** (***15*** Verfahren) auf der Grundlage des „Bf. know-how“ und sich aus dem „Bf. know-how“ gegebenenfalls ergebender Bf. Schutzrechte die Projektierung, Errichtung und Inbetriebnahme von Pilotanlagen, und Produktionsanlagen im industriellen Maßstab zur Herstellung von ***35*** (***36***, ***37***, ***31*** oder sonstige ***38***, nach oben angeführtem Verfahren, realisieren. ***7*** ist daran interessiert, mit AT einen Lizenzvertrag für die Vermarktung und Verwertung des bei der Bf. angesiedelten „Bf. know-how“ und der sich in Folge eventuell ableitenden Schutzrechte abzuschließen.“

In Punkt 1. dieses Lizenz- und Vermarktungsvertrages wird das sachliche Vertragsgebiet mit dem bei der Bf. vorhandenen „Bf. know-how“ und daraus abgeleitete Schutzrechte (Patent- und Gebrauchsmusterrechte) zur Herstellung ***10***, ***30*** und ***31*** umschrieben.

Punkt 3. dieses Vertrages, der mit Vermarktungsrechte und Lizenzerteilung betitelt ist, bestimmt folgendes:

Die Bf. wird das Verfahren zur Herstellung ***10*** (nach dem ***28*** - oder ***15*** - Verfahren) mit dem gesamten dazugehörigen „Bf. know-how“ und daraus abgeleiteter Schutzrechte im sachlichen und örtlichen Vertragsgebiet ausschließlich über ***7*** vermarkten. ***7*** wird die Bf. rechtzeitig über Anfragen ihrer Kunden, die beabsichtigen, eine Anlage nach dem „Bf. know-how“ zu bauen, unterrichten (nachfolgend „Bedarfsfall“ genannt) und das weitere Vorgehen in dem Bedarfsfall mit der Bf. abstimmen.

7 erhält von der Bf. das Recht eingeräumt,

a) das ***15***-Verfahren basierend auf dem „Bf. know-how“ (gesamtes dazugehöriges „Bf. know-how“ und gegebenenfalls von der Bf. erworbene Schutzrechte) im Verbund mit den von ***7*** erbrachten Ingenieurleistungen, Lieferungen und sonstigen Leistungen Dritten im örtlichen Vertragsgebiet anzubieten und zu verkaufen.

- b) Anlagen nach dem Bf. know-how“ in Form von höchster – und weiterentwickelter ***39***herstellungstechnologie mit dem gesamten dazugehörigen „Bf. know-how“ und der von der Bf. erworbenen Schutzrechte für Dritte im örtlichen Vertragsgebiet zu planen, zu errichten und in Betrieb zu nehmen und
- c) an die Erwerber von Anlagen nach dem „Bf. know-how“ die notwendigen Lizenzen zum Betrieb solcher Anlagen sowie für den Vertrieb und die Vermarktung der in diesen Anlagen hergestellten Produkte im örtlichen Vertragsgebiet zu erteilen.

In Punkt 5. dieses Vertrages mit dem Titel „Technische Unterstützung“ wird nachstehendes vereinbart:

Die Bf. verpflichtet sich, ***7*** alle erforderlichen Informationen und verfahrenstechnischen Ratschläge zu geben, damit von ***7*** das „Bf. know-how“ für den vorgesehenen Zweck verwendet werden kann. Soweit erforderlich, wird die Bf. ***7*** durch sein Fachpersonal die erforderliche Unterstützung auch über den einzelnen Bedarfsfall hinaus gehen. Die Bf. verpflichtet sich ferner, Mitarbeiter von ***7*** sowie ihrer Kunden in der Nutzung des „Bf. know-how“ für den vereinbarten Bedarfsfall zu unterweisen. Über den vereinbarten Bedarfsfall hinausgehende Anforderungen, d.h. solche die nicht innerhalb der Anlage 1 liegen, sind kostenseitig separat zwischen ***7*** und der Bf. zu regeln.

7 verpflichtet sich, der Bf. bei der Inbetriebnahme, dem Betreiben und der Weiterentwicklung des Verfahrens und dessen Ausrüstungen alle erforderlichen Informationen, Ratschläge und technische Unterstützung zur Erreichung des Vertragszweckes zu geben. Die Kosten der bis zur Erreichung des Vertragszweckes erforderlichen gegenseitigen technischen Unterstützungsleistungen tragen die Partner jeweils selbst bzw. werden mit den Lizenzgebühren nachträglich abgegolten.

Für den Fall dass die Bf. vor und nach der Inbetriebnahme und Betreiben der Anlage(n) Prozessweiterentwicklungen betreibt und diese unter Mitwirkung von ***7*** Mitarbeitern durchführt werden, gilt als vereinbart, dass ***7*** an die Bf. alle Rechte abtritt, die von ***7*** Mitarbeitern in Erfüllung seiner (ihrer) dienstlichen Obliegenheiten geschaffen wurden, sodass die Bf. ein unbeschränktes Werknutzungsrecht (Benutzungs- und Verwertungsrecht) zusteht. Im Falle der Anmeldung von Schutzrechten durch die Bf. sowie der Verwertung erteilter Schutzrechte, an welchen ***7*** Mitarbeiter beteiligt sind, werden diese von der Bf. als Dienstfinder behandelt und wird diesen, gemäß dem Patentgesetz § 8 Abs. 1 PatG, eine angemessene besondere Vergütung zuerkannt. Es gilt daher als vereinbart, dass eine angemessene Dienstfindungsvergütung von der Bf. gegenüber ***7*** Mitarbeiter (innen) geleistet wird. Die Bf. behält sich die Anmeldung der Schutzrechte vor.

Die Höhe der von der ***7*** an die Bf. quartalsweise zu zahlenden Lizenzgebühren ist in Punkt 7. des Lizenz- und Vermarktungsvertrages vom 21.3.2008 festgelegt.

Die Bf. war an der ***7***, die zu FN ***40*** des Landesgerichts ***19*** im Firmenbuch eingetragen ist, seit deren Gründung im Jahr 2007 mit 20% bis Jänner 2009 beteiligt. Von Jänner 2009 bis Dezember 2013 betrug die Beteiligung 25%. Seit Dezember 2013 ist die Bf. mittelbar über die ***41*** (FN ***42*** des Landesgerichts ***19*** mit 51% an der ***7*** beteiligt.

Die Bf. hat außer ***3*** im beschwerdegegenständlichen Zeitraum (und auch davor) keine anderen Personen beschäftigt.

3 entwickelte im Rahmen seines Einzelunternehmens – Technisches Büro für Maschinen, Bau- und Anlagentechnik – in den beschwerdegegenständlichen Jahren – wie auch davor und danach – Verfahren zur Herstellung von Formkörpern aus ***11*** von ***12*** in ***13*** (***28*** oder ***15***- Verfahren). Auch stellte ***3*** der Bf. Tätigkeiten für Patententwürfe, Patenterstellung, und Patentrecherchen in Rechnung und zwar folgende Beträge, die von der Bf. auch im jeweiligen Jahr bezahlt wurden:

Jahr	Betrag
2014	€ 55.000,00
2015	€ 111.2000,00
2016	€ 135.350,00

Diese Leistungen stellte ***3*** der Bf. in Rechnung und zwar wurde die Tätigkeit stundenweise auf folgende Weise – wie in der im Folgenden dargestellten Rechnung vom 8.7.2015 – abgerechnet:

[...]

Mit dieser Entwicklungstätigkeit (***28*** oder ***15***- Verfahren) war ***3*** im Rahmen des Unternehmenszwecks der Bf. tätig und wurde diese Entwicklungstätigkeit nur von ihm selbst ausgeübt.

Diese von ***3*** in Rechnung gestellten Tätigkeiten wurden von der Bf. als Fremdleistungen verbucht und im Rahmen der Erstellung des Jahresabschlusses als ungeschützte Erfindungen (Patententwürfe) aktiviert.

In der Folge beauftragte die Bf. Patentanwälte mit der Eintragung von Patenten (zB beim Europäischen Patentamt) und wurde bei den registrierten Patenten ***3*** als Erfinder angeführt.

Die von ***3*** für die Bf. entwickelten Verfahren (***28*** oder ***15***- Verfahren) wurden von der Bf. aufgrund des Lizenz- und Vermarktungsvertrages vom 21.3.2008 der

7 zum Verkauf an Dritte in Lizenz gegeben bzw. wurde diese berechtigt Anlagen nach diesem Know-How zu planen, zu errichten und in Betrieb zu nehmen sowie dem Erwerber solcher Anlagen auch entsprechende Lizenzen zu erteilen.

Dafür hat die Bf. der ***7*** Lizenzgebühren in Rechnung gestellt (vgl. zB die Rechnung vom 7.12.2011).

2. Beweiswürdigung

Der Feststellungen betreffend die Gründung der Bf., der Alleingesellschafterstellung sowie der Geschäftsführung durch ***3*** und des Unternehmensgegenstandes ergeben sich aus dem Firmenbuch sowie aus dem Vertrag zur Errichtung der Bf. vom ***16***2007. Überdies sind diese Umstände zwischen den Parteien nicht strittig.

Der Inhalt des am 21.3.2008 zwischen der Bf. und der ***7*** abgeschlossenen Lizenz- und Vermarktungsvertrages ergibt sich aus dem Vertrag und ist auch zwischen den Parteien nicht strittig.

Die Beteiligungsverhältnisse der Bf. an der ***7*** ergeben sich aus dem Firmenbuch.

Der Umstand, dass die Bf. außer ***3*** im beschwerdegegenständlichen Zeitraum (und auch davor) keine anderen Personen beschäftigt hat, ergibt sich aus einer vom Bundesfinanzgericht durchgeführten Dienstnehmerabfrage für den Zeitraum 1.1.2009 bis 1.1.2016. Auch in der Beschwerdeentscheidung vom 20.7.2021 wurde diese Feststellung getroffen (S. 2 oben dieser Entscheidung). Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH kommt der Beschwerdeentscheidung Vorhaltscharakter zu (vgl. zB VwGH 29.1.2020, Ra 2019/13/0071; VwGH 9.9.2015, 2013/16/0049) und ist die Bf. in ihrem Vorlageantrag dieser Feststellung nicht entgegengetreten.

Die Feststellung, dass ***3*** durch die von ihm im Rahmen seines Einzelunternehmens vorgenommenen und der Bf. in Rechnung gestellten Entwicklungstätigkeiten den Unternehmenszweck verwirklicht hat, ergibt sich bereits aus Punkt 5. des Gesellschaftsvertrages vom ***16***2007, weil darin auch die Planung von Maschinen und maschinenzugehörigen Teilen sowie Anlagen jedweder Art gehört. Die Planung beinhaltet auch die für die Durchführung einer konkreten Planung notwendiger Entwicklungsschritte. Überdies ergibt sich dies auch aus Punkt 5.5.b. des Gesellschaftsvertrages, wonach die Gesellschaft zu allen Geschäften und Maßnahmen berechtigt ist, die zur Erreichung des Gesellschaftszweckes notwendig oder nützlich erscheinen. Daher kann entgegen dem Vorbringen in der Beschwerde, dass deshalb weil im Gesellschaftsvertrag die (Weiter)Entwicklung von Erfindungen nicht genannt ist, nicht gefolgert werden, dass die Entwicklungstätigkeit von ***3*** nicht vom Unternehmenszweck mitumfasst wäre.

Aufgrund des mit der ***7*** am 21.3.2008 abgeschlossenen Lizenz- und Vermarktungsvertrages bestand (und besteht) eine Verpflichtung der Bf. die entsprechenden Verfahren zur Herstellung ***10*** (nach dem ***28*** - oder ***15*** –Verfahren zu entwickeln und konnte der Vertragszweck nur durch die persönliche Entwicklungstätigkeit des ***3*** erfüllt werden. Auch von der Bf. wird in der Beschwerde nicht in Abrede gestellt, dass der Lizenz- und Vermarktungsvertrag mit der ***7*** vom Unternehmenszweck der Bf. umfasst ist.

Die offenbar gegenteiligen Ausführungen in der Beschwerde (S. 7 f.) – man dürfe den Lizenz- und Vermarktungsvertrag – nicht für die Beurteilung der Leistungsbeziehung zwischen der Bf. und ***3*** heranziehen, widerspricht dem Prinzip der Unbeschränktheit der Beweismittel sowie der freien Beweiswürdigung. Überdies ist zu berücksichtigen, dass eine Verschriftlichung der „gelebten Praxis“ zwischen Bf. und ***3*** in einem eigenen Vertrag unterblieben ist (vgl. Seite 9 der Beschwerde), sodass die Präambel des Lizenz- und Vermarktungsvertrages als Darstellung der „gelebten Praxis“ - im Sinne der Formulierung in der Beschwerde – zwischen Bf. und ***3*** anzusehen ist.

Die Feststellungen betreffend die Entwicklungstätigkeit des ***3*** für die Bf. im Rahmen seines Einzelunternehmens sowie die Art und Weise der Abrechnung ergeben sich ebenfalls aus der Präambel des Lizenz- und Vermarktungsvertrages vom 21.3.2008 sowie den von ***3*** an die Bf. gelegten Rechnungen (vgl. auch RE – AT 001-2011 vom 27.12.2011 und RE – AT 001-2012 vom 21.8.2012).

Die Feststellung, dass die von ***3*** der Bf. in Rechnung gestellten Tätigkeiten von der Bf. als Fremdleistungen verbucht und im Rahmen der Erstellung des Jahresabschlusses als ungeschützte Erfindungen (Patententwürfe) aktiviert wurden, ergibt sich aus der Buchhaltung der Bf. (Konto 5700 Fremdleistungen zB Verbuchung am 8.7.2015 von € 59.583,33 „TB ***3*** Patenterstellung“ mit Gegenkonto 34900; Konto 910 Technologie- und Patenterfindungen zB am 31.12.2015 € 111.200,00 „Patenterfindung ***3***, ***43***, Umbuchung“). Die Höhe der von ***3*** bezogenen Vergütungen für die Entwicklungs- und Recherchetätigkeiten der Jahre 2014 bis 2016 ergibt sich aus der Buchhaltung der Bf. (Konto 910) und wird auch von der Bf. nicht in Abrede gestellt (vgl. Seite 4 der Beschwerde).

Dass die Bf. Patentanwälte mit der Eintragung von Patenten beauftragt hat und bei den registrierten Patenten ***3*** als Erfinder angeführt wurde, ergibt sich aus der Korrespondenz der Patentanwälte ***44*** mit der Bf. (zB Rechnung Nr. 196504 vom 4.10.2011 betreffend Patentanmeldung Nr. ***45*** ***46*** samt Begleitschreiben bzw. Rechnung vom 4.10.2011 betreffend Patentanmeldung Nr. ***47*** ***48***) bzw. einer Abfrage bei der WIPO vom 23.1.2014.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Für den beschwerdegegenständlichen Sachverhalt sind folgende Rechtsvorschriften von Relevanz:

Gemäß § 41 Abs. 1 Familienlastenausgleichsgesetz (FLAG) 1967 haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen.

Gemäß § 41 Abs. 2 FLAG 1967 in der ab 1994 anzuwendenden Fassung des Steuerreformgesetzes 1993, BGBl. Nr. 818, sind Dienstnehmer alle Personen, die in einem Dienstverhältnis iSd § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen iSd § 22 Z 2 EStG 1988.

Gemäß § 41 Abs. 3 FLAG 1967 ist der Dienstgeberbeitrag von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen. Arbeitslöhne sind Bezüge gem. § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b EStG 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art iSd § 22 Z 2 EStG 1988 und an freie Dienstnehmer im Sinne des § 4 Abs. 4 ASVG.

Gemäß § 122 Abs. 7 WKG 1998 (ab 1.1.2019: § 122 Abs. 8; vgl. BGBl. I Nr. 73/2017) können die Landeskammern zur Bedeckung ihrer Aufwendungen festlegen, dass die Kammermitglieder eine weitere Umlage zu entrichten haben. Diese ist beim einzelnen Kammermitglied von der Summe der in seiner Unternehmung (seinen Unternehmungen) nach § 2 anfallenden Arbeitslöhne zu berechnen, wobei als Bemessungsgrundlage die Beitragsgrundlage nach § 41 Familienlastenausgleichsgesetz 1967, BGBl. Nr. 376/1967, gilt (Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag). Die Umlage ist in einem Hundertsatz dieser Beitragsgrundlage zu berechnen. Der Hundertsatz ist vom Wirtschaftsparlament der Landeskammer festzusetzen; er darf 0,29 vH der Beitragsgrundlage nicht übersteigen. Hat ein Kammermitglied gemeinsam mit einem oder mit mehr als einem anderen Kammermitglied eine Arbeitsgemeinschaft gebildet, so wird die weitere Umlage hinsichtlich der Arbeitslöhne, die bei der Arbeitsgemeinschaft anfallen, durch diese entrichtet. Bei einer Personengesellschaft des Handelsrechts, bei der ein Komplementär eine juristische Person oder eine Personengesellschaft des Handelsrechts ist, gehören die diesbezüglichen, bei der Komplementärgesellschaft anfallenden Arbeitslöhne auch dann zur Beitragsgrundlage, wenn die Komplementärgesellschaft keine Berechtigung nach § 2 besitzt. Die Bestimmungen der §§ 42a und 43 Familienlastenausgleichsgesetz 1967, BGBl. Nr. 376/1967, finden auf die Umlage sinngemäß Anwendung. Ein im Verhältnis zur Summe der Arbeitslöhne der Arbeitnehmer der Mitglieder der einzelnen Landeskammern ungleichgewichtiges Aufkommen aus der weiteren Umlage ist zwischen den Landeskammern auszugleichen (Finanzausgleich).

Nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 fallen unter die Einkünfte aus selbstständiger Arbeit die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2 EStG 1988) aufweisende Beschäftigung gewährt werden. Eine Person ist dann wesentlich beteiligt, wenn ihr Anteil am Grund- oder Stammkapital mehr als 25% beträgt.

Gemäß § 47 Abs. 2 EStG 1988 liegt ein Dienstverhältnis vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist.

Im Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 10. November 2004, 2003/13/0018, hat der Verwaltungsgerichtshof in Abkehr von seiner bisherigen Rechtsprechung ausgeführt, wenn die gesonderte Prüfung des in § 47 Abs. 2 EStG 1988 normierten Tatbestandselements der Weisungsgebundenheit durch den Ausdruck "sonst" in § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 beseitigt werde, dann kann sich der Ausdruck "alle" in derselben - auf die gesetzliche Definition des steuerlichen Dienstverhältnisses in § 47 Abs. 2 EStG 1988 verweisenden - Vorschrift nur auf das verbleibende gesetzliche Kriterium der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers beziehen. Weiteren Elementen, wie dem Fehlen eines Unternehmerrisikos und einer als "laufend" zu erkennenden Lohnzahlung, könne - in Abkehr von der bisherigen Rechtsprechung - Bedeutung für die Verwirklichung des Tatbestandes des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 nur noch in solchen Fällen zukommen, in denen eine Eingliederung des für die Gesellschaft tätigen Gesellschafters in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft nicht klar zu erkennen wäre. Von einer solchen fehlenden Eingliederung sei aber nach dem in ständiger Judikatur entwickelten Verständnis zu diesem Tatbestandsmerkmal in aller Regel nicht auszugehen. Diese Ansicht vertritt der VwGH seitdem in ständiger Rechtsprechung (vgl. zB VwGH 29.5.2018, Ra 2017/15/0108; VwGH 23.1.2013, 2010/15/0187; VwGH 25.1.2012, 2008/13/0135; VwGH 29.4.2010, 2006/15/0211; VwGH 24.6.2009, 2009/15/0052 u.v.m.).

Aus dem festgestellten Sachverhalt ergibt sich, dass ***3*** seit Gründung der Bf. im Jahr 2007 durchgehend Alleingesellschafter gewesen ist und noch ist. ***3*** hat daher seit im Jahr 2014 bereits über sechs Jahren und daher "kontinuierlich über einen längeren Zeitraum", die Aufgaben der Geschäftsführung der Bf. wahrgenommen sowie über sein Einzelunternehmen Entwicklungsleistungen sowie Recherchetätigkeit im Zusammenhang mit Patenten inklusive Schutzrechtsüberprüfungen an die Bf. erbracht.

Die Eingliederung in den betrieblichen Organismus wird durch jede nach außen hin als auf Dauer angelegt erkennbare Tätigkeit hergestellt, sei es durch die Führung der Gesellschaft, sei es durch operatives Wirken auf ihrem Betätigungsfeld, verwirklicht (vgl. zB VwGH 25.3.2015, Ra 2014/13/0027). Die Bestimmung des § 41 Abs. 2 FLAG 1967 iVm § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 stellt auf die Art der Tätigkeit des an der Kapitalgesellschaft wesentlich Beteiligten nicht

ab (vgl. zB VwGH 23.9.2010, 2010/15/0121, zu wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführern, die der GmbH Programmierleistungen erbracht haben.).

In der Beschwerde wird die Ansicht vertreten, dass vor dem Hintergrund des Regelungsinhaltes von § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 – nämlich, dass es sich dabei um Einkünfte aus persönlicher Arbeitsleistung handeln müsse - und dem Umstand, dass Erfindungen selbstständige Wirtschaftsgüter seien, darauf ankommen würde, ob ***3*** als Erfinder für die Bf. als „seine“ GmbH tätig geworden wäre, somit seine persönliche Arbeitskraft als Erfinder für „seine“ GmbH eingesetzt hätte, oder er - neben seiner Tätigkeit als Geschäftsführer - gleichsam als „Privatperson“ Erfindungen entwickelt, die er als selbstständiges Wirtschaftsgut Dritten und damit auch „seiner“ GmbH gegen Entgelt übertragen könne.

Diesbezüglich ist zunächst festzuhalten, dass die Entwicklungs- und Recherchetätigkeit durch ***3*** selbst ausgeübt wurde also durch den Einsatz seines eigenen geistigen Vermögens erfolgt ist.

Entgegen der in Beschwerde vertretenen Ansicht liegen auch dann Tätigkeiten für die Gesellschaft im Sinn des § 22 Z 2 2. TS EStG 1988 vor, wenn sich das **Ergebnis** der von der Gesellschaft abgegoltenen Tätigkeit in einem in der Bilanz zu aktivierenden Aktivposten, insbesondere einem Wirtschaftsgut, manifestiert. Betreibt die Kapitalgesellschaft, an der eine Person wesentlich beteiligt ist, beispielsweise eine Möbeltischerlei oder einen anderen Produktionsbetrieb, sind die von der Gesellschaft an die wesentlich beteiligte Person bezahlten Vergütungen für die Herstellung zB eines Möbelstückes genauso sonstige Vergütungen iS des § 22 Z 2 2. TS EStG 1988 und zwar unabhängig davon, dass das gefertigte Möbelstück in der Bilanz der Gesellschaft im Umlaufvermögen – ob als unterfertiges oder fertiges Erzeugnis - zu aktivieren ist. Daher kann aus der in der Beschwerde angeführten Entscheidung des UFS vom 24.9.2003, RV/0616-I/02, nichts für den Standpunkt der Bf. gewonnen werden, weil es in diesem Verfahren nur um die Frage der Nutzungsdauer eines vom Gesellschafter, der lediglich mit 20% an der Gesellschaft beteiligt war, erworbenen „Know-Hows“ gegangen ist und nicht um die Frage der Einkünftequalifikation beim Gesellschafter und Geschäftsführer.

Entscheidend ist, dass die Tätigkeit – um beim Beispiel zu bleiben, die Tätigkeit, die für das Herstellen des Möbelstückes aufgewendet wurde - von der Gesellschaft vergütet wird, an der der die Tätigkeit Ausführende wesentlich beteiligt ist.

Auch wenn die für die Tätigkeit gewährte Vergütung zivilrechtlich in einen Veräußerungsvorgang gekleidet werden sollte (vgl. S. 6 f der Beschwerde), steht dies einer Einstufung als sonstige Vergütung iS des § 22 Z 2 2 TS EStG 1988 nicht entgegen, weil es nach ständiger Rechtsprechung auf die zivilrechtliche Einstufung der Rechtsgrundlagen für die Tätigkeit als Geschäftsführer nicht ankommt (zB VwGH 29.5.2001, 2001/14/0077; VwGH 17.10.2001, 2001/13/0121; VwGH 23.1.2002, 2001/13/0107; VwGH 29.1.2002, 2001/14/0073; VwGH 25.4.2002, 2001/15/0067; VwGH 2.9.2009, 2005/15/0143; VwGH 25.11.2009,

2007/15/0181; VwGH 7.7.2011, 2010/15/0048). Im beschwerdegegenständlichen Fall wurden die Entwicklertätigkeit des ***3*** für die Bf. offenbar zivilrechtlich in Werkverträge gekleidet. Auch wenn dies tatsächlich so erfolgt sein sollte – schriftliche Vereinbarungen wurden laut Beschwerdevorbringen (vgl. Seite 9 2. Absatz der Beschwerde) offenbar nicht getroffen – ändert dies nichts am Vorliegen von Vergütungen an ***3*** gemäß § 22 Z 2 2. TS EStG 1988, weil auch dann – wenn die Tätigkeit in Form von Werkverträgen über das Einzelunternehmen des wesentlich beteiligten Gesellschafters abgewickelt wird, Einkünfte iS des § 22 Z 2 2. TS 1988 vorliegen (vgl. zB VwGH 7.7.2011, 2010/15/0048; VwGH 29.4.2010, 2006/15/0211; VwGH 28.10.2009, 2008/15/0190; VwGH 18.12.2002, 98/13/0204). Im gegenständlichen Fall würden jedenfalls Werkverträge und keine Kaufverträge vorliegen, weil die Entwicklungs- und Recherchetätigkeit auf die besonderen Bedürfnisse und Wünsche des Bestellers, nämlich solche Entwicklungen vorzunehmen, die für die Erfüllung des Lizenz- und Vermarktungsvertrages vom 21.3.2008 notwendig sind, abgestimmt sind (vgl. Krejci in Rummel, ABGB³, Rz 127 zu § 1166 ABGB mwN).

Dass es sich um eine Vergütung für die persönlich von ***3*** für die Bf. ausgeübte Entwickler-, Recherche- und Überprüfungstätigkeit gehandelt hat, ergibt sich auch aus den von ***3*** gelegten Rechnungen, in denen seine Tätigkeit für die Bf. stundenweise mit einem gleichbleibenden Stundensatz von € 180,00 abgerechnet wird. In dieser stundenweisen Abrechnung kann entgegen der in der Beschwerde vertretenen Ansicht kein Indiz für die Fremdüblichkeit des Verkaufspreises des „Know How“ gesehen werden, sondern müsste jede ungeschützte Erfindung für sich einer objektivierten Bewertung unterzogen werden wie zB durch die Vergleichstransaktions- und Lizenzanalogiemethode oder einer Prognose der und Kapitalisierung des Patent-Cashflows.

Soweit in der Beschwerde die Ansicht vertreten wird, die Parteien könnten darüber disponieren, dh. für das Steuerrecht verbindlich festlegen, inwieweit eine gegenüber der Gesellschaft erbrachte und von dieser vergütete Tätigkeit als persönlich erbracht gilt (Seite 8 vorletzter Absatz der Beschwerde), ist festzuhalten, dass die Erfüllung oder Nichterfüllung von Steuertatbeständen nicht der Disposition der Steuerpflichtigen unterliegen.

Aus den in der Beschwerde angeführten BFH-Judikaten kann entgegen der in der Beschwerde vertretenen Ansicht nicht abgeleitet werden, dass ein rechtlich ungeschütztes Erfinderrecht in den Fällen, in denen der Erfinder selbst an der Kapitalgesellschaft beteiligt ist, an diese veräußert und diese Veräußerung, wenn die Erfindertätigkeit mit dem Veräußerungsentgelt abgegolten wird, zu keinen Einkünften iS des § 22 Z 2 2. TS EStG 1988 führen würde:

Zum einen ist festzuhalten, dass das deutsche Einkommensteuerrecht keine dem § 22 Z 2 2. TS EStG 1988 vergleichbare Regelung in § 18 dEStG kennt (vgl. die Aufzählung in § 18 Abs. 1 Z 3 dEStG). Des Weiteren ist festzuhalten, dass die BFH-Entscheidung vom 26.8.1993, I R 86/92, einen Fall betrifft, in dem der Steuerpflichtige Lizenzeinnahmen von einem Unternehmen in

Südafrika bezogen hat, an dem er nicht beteiligt war. Überdies ist diese Entscheidung zur Frage, ob die Lizenzannahmen als Vergütung für eine gewerbliche Tätigkeit i.S. des § 1 der Gewerbesteuer-Durchführungsverordnung (GewStDV) anzusehen sind, ergangen. Die BFH-Entscheidung vom 11.6.1997 (und nicht vom 26.8.1993 wie in der Beschwerde als Entscheidungsdatum angegeben) hat sich nur mit der Frage auseinandergesetzt, ob dem Gesellschafter-Geschäftsführer zugesagte Umsatzbeteiligungen als Betriebsausgaben zu berücksichtigen sind oder nicht. Schließlich ist darauf hinzuweisen, dass es sich bei dieser Entscheidung um die Verwerfung einer Revision der Klägerin gemäß § 126 Abs. 1 FGO aus ausschließlich verfahrensrechtlichen Gründen gehandelt hat.

Entgegen der in der Beschwerde vertretenen Ansicht ergibt sich auch aus den auf Seite 6 f der Beschwerde angeführten Entscheidungen nicht, dass Lizenzzahlungen für patentierte Erfindungen bzw. die Veräußerung oder die Nutzungsüberlassung von materiellen Wirtschaftsgütern durch einen wesentlichen beteiligten Gesellschafter keine Einkünfte iS des § 22 Z 2 2. TS ESG 1988 darstellen würden:

Aus dem dem Erkenntnis des VwGH vom 25.8.2008, 2008/15/0014, zugrunde liegenden Sachverhalt ist lediglich ersichtlich, dass der wesentlich beteiligte Gesellschafter der Gesellschaft Lizenzgebühren für der Gesellschaft eingeräumte Lizenzrechte erhalten hat. Zu welchem Zeitpunkt der wesentlich beteiligte Gesellschafter diese Lizenzrechte selbst erworben hat bzw. woran diese Lizenzrechte bestanden haben, ist aus der VwGH-Entscheidung nicht ersichtlich. Daher wurde der angefochtene Bescheid der Berufungskommission in Abgabensachen der Stadtgemeinde Innsbruck auch wegen Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben. Rechtliche Ausführungen, dass Lizenzzahlungen an wesentlich beteiligte Gesellschafter jedenfalls nicht als Vergütungen iS des § 22 Z 2 2. TS EStG 1988 zu behandeln wären, enthält diese Entscheidung nicht.

Der Sachverhalt laut BFG-Entscheidung vom 8.4.2016, RV/2100718/2009, betrifft die Bezahlung von Lizenzgebühren für Patente des Alleingesellschaftergeschäftsführers, die diesem 1993 und 1994 erteilt wurden. Diese im Rahmen eines Patentnutzungsvertrages von der Gesellschaft verwendete Patentrecht (eines der Patente war bereits 1995 wegen Nichtzahlung der Jahresgebühr erloschen; beschwerdegegenständlichen waren die Jahre 2001 bis 2005) hat der Gesellschaftergeschäftsführer bereits vor der Gründung der Beschwerdeführerin als Erfinder erworben und nicht zu Zeiten des Bestandes der Beschwerdeführerin entwickelt (Seite 3 oben der BFG-Entscheidung). Mangels Existenz der Gesellschaft im Zeitpunkt der Erfindung sind daher per se keine Einkünfte iS des § 22 Z 2 2. TS EStG 1988 denkbar.

Beim Bescheid des UFS vom 15.10.2012, RV/0445-G/10, handelt es sich um eine Aufhebung und Zurückverweisung gemäß § 289 Abs. 1 BAO idF vor BGBl I 2013/14. In dieser Entscheidung hält der UFS fest, dass derzeit nicht festgestellt werden kann, ob es sich bei der

gegenständlichen Gebühr tatsächlich um einen Aufwand aufgrund einer schon vorher zwischen der Berufungswerberin und dem Gesellschafter getroffenen Lizenzvereinbarung gehandelt hat. Zu welchem Zeitpunkt der wesentlich beteiligte Gesellschafter diese Lizenzrechte selbst erworben hat bzw. woran diese Lizenzrechte bestanden haben, ist aus der UFS-Entscheidung nicht ersichtlich. Überdies folgt aus der Wendung „vorher“ nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts, dass nicht festgestanden ist, ob die Lizenzvereinbarung vor oder nach dem Beginn der Gesellschafterstellung des die Lizenz Einräumenden getroffen worden ist.

Der erkennende Senat gelangt daher zum Ergebnis, dass die von der Bf. gewährten Vergütungen für die Entwicklungstätigkeit, Patentrecherche und Schutzrechtsüberprüfung Einkünfte iS des § 22 Z 2 2. Teilstrich EStG 1988 darstellen, weil der Bf. in den betrieblichen Organismus der Bf. aufgrund seiner kontinuierlichen Tätigkeit eingebunden war und mit dieser Tätigkeit den Unternehmenszweck der Bf. verwirklicht hat, weswegen diese Vergütungen dem Dienstgeberbeitrag und dem Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag unterliegen.

Auf das Vorbringen zum Missbrauch iS des § 22 BAO (Seite 10) der Beschwerde war daher nicht einzugehen, weil die tatbestandsmäßigen Voraussetzungen des § 22 Z 2 2. TS EStG 1988 aufgrund des festgestellten Sachverhaltes erfüllt sind.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Das Bundesfinanzgericht ist bei der Beurteilung der von der Bf. an ***3*** gewährten Zahlungen für die Entwicklungs- und Recherchetätigkeiten der angeführten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gefolgt weswegen keine Revision zulässig ist.

Linz, am 9. Februar 2022