

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***1*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch ACHLEITNER + PARTNER Steuerberatung GmbH, Hans Hatschek-Straße 19-23, 4840 Vöcklabruck, über die Beschwerde vom 7. Juni 2017 gegen den **Feststellungsbescheid 2015** des Finanzamtes Linz vom 11. Mai 2017, betreffend Gruppenmitglied ***2***, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

- Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Bisheriger Verfahrensgang

Feststellungsbescheid Gruppenmitglied (Bf.) 2015 vom 21.09.2016

Am 21.09.2016 stellte die belangte Behörde das Einkommen 2015 des Gruppenmitgliedes ***2*** (in der Folge kurz Bf.) in Höhe 21,114.148,55 € bescheidmäßig fest.

Antrag gemäß § 299 BAO vom 14.03.2017

Mit Schriftsatz vom 14.03.2017 beantragte die Bf. den Feststellungsbescheid Gruppenmitglied vom 21.09.2016 gemäß § 299 BAO aufzuheben.

Die Bf. bilanziere nach einem abweichenden Wirtschaftsjahr. Die Personalaufwendungen (einschließlich die im Jahreslohnzettel 2015 enthaltenen Erfolgsprämie sowie die Diensterfindungsprämie) seien daher mit Ende Februar 2015 rückgestellt worden. Auf Grund eines Updates der Steuererklärungsformulare 2015 und der Neueinführung der Kennziffer 9257 sei irrtümlich die Hinzurechnung der Gehaltszahlungen gemäß § 20 Abs 1 Z 7 EStG nicht unter dieser Kennziffer erfolgt.

Der Überschreibungsbetrag nach § 20 Abs 1 Z 7 EStG 1988 für das Jahr 2015 setze sich bei einem Mitarbeiter (Dienstnehmer) wie folgt zusammen:

Gehalt, inkl. Erfolgsprämie 2015	€ 708.415,63
abzügl. Aufwandsatz Diäten	-€ 7.189,22
abzügl. Grenze § 20 Abs 1 Z 7 EStG	-€ 500.000,00
Überschreibungsbetrag	€ 201.226,41

Zusätzlich sei für diesen Dienstnehmer eine Diensterfindungsprämie nach dem Patentgesetz in Höhe von 175.800,96 € für das Jahr 2015 rückgestellt worden. Dieser Betrag sei auch im Jahresgehaltszettel 2015 enthalten (zusätzlich zu obigen 708.415,63 €). Es werde daher beantragt, den Spruch des Bescheides unter Berücksichtigung der dargestellten Hinzurechnung im Ausmaß von 201.226,41 € abzuändern.

Bescheide vom 11.05.2017

Mit Bescheid vom 11.05.2017 folgte die belangte Behörde dem Antrag der Bf. und hob den Feststellungsbescheid Gruppenmitglied (Bf.) 2015 vom 21.09.2016 gemäß § 299 BAO auf. Gleichzeitig erließ sie den abgeänderten Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2015 und setzte das Einkommen der Bf. mit 21.491.175,92 € fest.

Begründend wurde ausgeführt, dass die Diensterfindungsvergütung von 175.800,96 € ebenfalls dem Abzugsverbot nach § 20 Abs 1 Z 7 EStG unterliegen würde. Bei Diensterfindungsvergütungen handle es sich um Entgelte aus einem Dienstverhältnis, zu deren Auszahlung der Dienstgeber durch das Patentgesetz verpflichtet sei. Laut Rz 1095 der Lohnsteuerrichtlinien handle es sich dabei um Teile des Arbeitslohnes. So habe der Verwaltungsgerichtshof entschieden (19.01.1962, 1578/59), dass Vereinbarungen über im zeitlichen und sachlichen Rahmen eines Dienstverhältnisses gemachte Erfindungen, die zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer abgeschlossen werden, Bestandteile des Dienstvertrages und die für diese Erfindungen vom Arbeitgeber an den Arbeitnehmer gezahlten Vergütungen Teile des Arbeitslohnes sind.

Beschwerde vom 07.06.2017

Dagegen wurde am 07.06.2017 Beschwerde erhoben. Das Entgelt an Dienstnehmer in Form von Diensterfindungsvergütungen nach dem Patentgesetz werde außerhalb eines Dienstvertrages geleistet und falle damit nicht unter das Abzugsverbot. § 12 Abs 1 Z 8 KStG enthalte keine eigenständige Definition der nicht abzugsfähigen Aufwendungen, sondern verweise auf § 20 Abs 1 Z 7 EStG. Dem Grunde nach seien darunter Aufwendungen oder Ausgaben für das Entgelt für Arbeits- und Werkleistungen zu verstehen. Als Entgelt für Arbeits- und Werkleistungen sei dabei die Summe aller Geld- und Sachleistungen zu verstehen. Die Gesetzesmaterialien würden dazu ergänzend ausführen, dass die Arbeits- oder Werkleistungen

für die Geld- und Sachleistungen kausal sein müssen (ErlRV 24 BlgNR 25. GR, 7 zu § 20 EStG). Gerade an der Kausalität zwischen Arbeitsleistung und Geldleistung fehle es aber im obigen Fall, da im Dienstvertrag keine Tätigkeit im Bereich der Forschung und Entwicklung vereinbart und somit die Dienstervfindungsprämie außerhalb des Dienstvertrages bezahlt worden sei (*"Zufallserfindung"*).

Das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 19.01.1962 (1578/59) sei für die Beurteilung dieser Rechtsfrage unergiebig. Die Einführung des Abzugsverbotes für Gehälter über 500.000 € sei mit einem entsprechenden Lenkungsziel begründet worden. Ein solches könne aber bei Anwendung des § 9 Patentgesetzes aufgrund des gesetzlichen Zwanges zur Bezahlung einer Dienstervfindungsprämie nicht vorliegen. Dies würde den Denkgesetzen widersprechen, wenn man unterstelle, dass die Begrenzung einer nach dem Patentgesetz erforderlichen Dienstervfindungsprämie einem Lenkungsziel entsprechen solle. Genau das Gegenteil sei der Fall. Einerseits fordere der Gesetzgeber eine Dienstervfindungsprämie im Rahmen des Patentgesetzes und andererseits will er im Einkommensteuergesetz bzw. Körperschaftsteuergesetz dies wiederum gegenläufig lenken. Hier liege ein eklatanter Widerspruch vor bzw. könne damit kein Lenkungsziel verbunden bzw. begründet sein. Insbesondere sei die starke Ertragskraft des Unternehmens in der hohen Innovationskraft begründet. Es erscheine auch aus diesem Gesichtspunkt völlig unschlüssig, die Abzugsfähigkeit von Kosten für Forschung und Entwicklung einzuschränken und gleichzeitig die Erhöhung der Forschungsquote anzustreben.

Ergänzung zur Bescheidbeschwerde vom 11.07.2017

Mit Schriftsatz vom 11.07.2017 führte die Bf. die Entscheidung des OLG Wien vom 30.01.2017 (7 Ra 81/16g) ins Treffen. Demnach gebühre gemäß § 8 Abs 1 Patentgesetz einem Dienstnehmer in jedem Fall für die Überlassung einer von ihm gemachten Erfindung an den Dienstgeber sowie für die Einräumung eines Benützungsrechts hinsichtlich einer solchen Erfindung eine angemessene besondere Vergütung. Der arbeitsrechtliche Entgeltbegriff sei weit auszulegen und umfasse jede Leistung, die der Arbeitnehmer vom Arbeitgeber dafür bekommt, dass er ihm seine Arbeitskraft zur Verfügung stellt. Das Entgelt eines Arbeitnehmers umfasse neben dem eigentlichen Gehalt oder Lohn auch die übrigen ordentlichen und außerordentlichen Leistungen zusätzlicher Art. Dabei komme es nicht auf die Beziehung, sondern nur auf die tatsächliche Funktion der Leistung an. Auch alle Arten von Naturalleistungen oder Sachzuwendungen seien dem Entgelt zuzurechnen. Ob eine bestimmte Leistung des Arbeitgebers unter den Begriff des *"Entgelts"* fällt, bestimme sich allein danach, ob und wie weit sie (auch) Gegenleistung für die Bereitstellung der Arbeitskraft ist. Gerade eine derartige synallagmatische Verbindung zwischen der dem Dienstnehmer bezahlten Erfindervergütung und der Zurverfügungstellung der Arbeitskraft fehle aber hier. Das OLG Wien habe daher bereits zivilrechtlich zu § 23 AngG und § 8 PatG klar dargelegt, dass eine - wie

auch in den Gesetzesmaterialien zu § 20 Abs 1 Z 7 EStG geforderte - Kausalität zwischen Arbeitskraft und Vergütung bei einer Dienstleistung nicht gegeben sei.

Beschwerdevorentscheidung vom 27.02.2018

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 27.02.2018 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Nach Darstellung des Sachverhalts und der einschlägigen gesetzlichen Bestimmungen führte die belangte Behörde aus, dass die herrschende Lehre und Judikatur die Kausalität zwischen einem aufrechten Dienstverhältnis und einer dem Dienstnehmer bezahlten Dienstleistungsvergütung als gegeben ansehe. Nach der Meinung von *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn* (Kommentar zum § 25 EStG) knüpfe das Gesetz bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gemäß § 25 Abs 1 Z 1 lit a EStG an das Dienstverhältnis an (VwGH 24.09.2003, 2000/13/0182). Ein Dienstverhältnis liege nach Ansicht der Autoren dann vor, „*wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet*“ (§ 47 Abs 2). Zu den Bezügen und Vorteilen würden alle Einnahmen („*Geld oder geldwerte Vorteile*“) im Sinne des § 15 Abs 1 gehören. § 25 Abs 1 Z 1 lit a beziehe seinen Inhalt daher einerseits aus dem Begriff der Einnahmen im Sinne des § 15 und andererseits aus dem in § 47 Abs 2 definierten Dienstverhältnis. Die Einnahmen müssten „*aus einem ... Dienstverhältnis*“ stammen. Sie müssen dem Empfänger deshalb zugutekommen, weil er in einem Dienstverhältnis stehe (VwGH 16.03.1989, 89/14/0056). Erforderlich sei ein „*enger*“ Zusammenhang mit dem Dienstverhältnis (VwGH 16.01.1991, 90/13/0285), die Einkünfte müssten ihre „*Wurzel*“ im Dienstverhältnis haben (VwGH 21.11.1991, 91/13/0183). Arbeitslohn liege demnach dann vor, wenn sich die Leistung des Arbeitgebers im weitesten Sinne als Gegenleistung für die Zurverfügungstellung der individuellen Arbeitskraft des Arbeitnehmers erweise (BFH, BStBl 2005 II 367). Zu den Vorteilen aus einem bestehenden Dienstverhältnis gehöre das Entgelt für „*aktive*“ Dienstleistungen ohne Rücksicht darauf, ob das Dienstverhältnis beendet ist; das seien zB Folgeprovisionen eines Versicherungsvertreters (VwGH 08.10.1969, 847/68), Vergütungen für Dienstleistungen, die nach Beendigung des Dienstverhältnisses ausgezahlt werden (VwGH 05.11.1971, 757/71) oder Anteile von Filmeinspielergebnissen, die einem Regisseur nach Beendigung des Dienstverhältnisses zufließen (VwGH 24.09.1963, 437/62).

Der Begriff des Entgeltes im Steuerrecht entspreche jenem des § 49 ASVG und sei sehr weit gefasst. Er umfasse sowohl Geld- als auch Sachbezüge, die dem Dienstnehmer als „*Gegenleistung für die in einem unselbstständigen Beschäftigungsverhältnis erbrachten Arbeitsleistungen*“ zukommen. Eine solche Leistung müsse nach der Verkehrsauffassung geeignet und *in concreto dazu bestimmt sein, die entsprechende Arbeitsleistung abzugelten* (Tina Ehrke-Rabel, DRdA 2012, 451; VwGH 2002/08/0162). Für einen hinreichenden Kausalzusammenhang zwischen den Leistungen des Arbeitnehmers und den vom Arbeitgeber zu leistenden Bezügen sei es aber nicht erforderlich, dass der Arbeitnehmer zur Erbringung der Leistung gegenüber dem Arbeitgeber verpflichtet sei. Ein hinreichender Kausalzusammenhang

zwischen den Leistungen des Dienstnehmers und den Bezügen könne vielmehr schon dann angenommen werden, wenn ein (auf dessen Betrieb bezogenes) Leistungsinteresse des Dienstgebers besteht (Müller in Mosler/Müller/Pfeil, Der SV-Komm § 49 ASVG Rz 21 f; VwGH 90/08/0004). Die geforderte Kausalität sei bei Dienstervfindungen jedenfalls gegeben, da diese voraussetze, dass eine Erfindung nicht zustande gekommen wäre, wenn der Erfinder nicht in einem bestimmten Betrieb angestellt gewesen wäre (Pinter in SWK 26/27/2004, 794). Somit würden Vereinbarungen über im zeitlichen und sachlichen Rahmen eines Dienstverhältnisses gemachte Erfindungen, die zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer abgeschlossen werden, Bestandteile des Dienstvertrages darstellen und die für diese Erfindungen vom Arbeitgeber an den Arbeitnehmer gezahlte Vergütungen seien Teile des Arbeitslohnes (LStR 2002, Rz 1095).

Der Verwaltungsgerichtshof habe im Erkenntnis vom 27.01.2011 (2010/15/0198) Folgendes ausgeführt: *„Dass im gegenständlichen Fall ein Veranlassungszusammenhang zwischen der Dienstervfindung und den für diese gewährten laufenden Vergütungszahlungen einerseits und den Dienstverhältnissen andererseits besteht, steht nicht in Streit. Bei Vorliegen des Zusammenhanges mit einem Dienstverhältnis führen Lizenzzahlungen zu Einkünften aus nicht selbständiger Arbeit (19.01.1962, 1578 /59; 18.09.1991, 89/13/0114). In § 67 Abs. 7 sieht das EStG 1988 für "Vergütungen an Arbeitnehmer für Dienstervfindungen" eine begünstigte Besteuerung als sonstige Bezüge der Dienstnehmer vor. (...) Entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin ändert es aber am Veranlassungszusammenhang mit dem Dienstverhältnis nichts, ob die Vergütung laufend oder in einem Betrag zusammengeballt gewährt wird. Der Tatbestand der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit nach § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 erfasst auch die Abfindung von Lizenzzahlungen aus der Dienstervfindung (siehe Doralt, EStG¹⁴, § 67 Tz 66)."*

Entgegen dem Vorbringen in der Beschwerde, dass das Erkenntnis des VwGH vom 19.01.1962, 1578/59, für die Beurteilung der Frage, ob eine Dienstervfindungsvergütung Teil des Arbeitslohnes ist, unergiebig sei, habe der Gerichtshof in diesem Erkenntnis zu den Dienstervfindungsvergütungen ausgeführt: *„Vereinbarungen über solche im zeitlichen und sachlichen Rahmen eines Dienstverhältnisses gemachte Erfindungen, die zwischen Dienstgeber und Dienstnehmer abgeschlossen werden, sind Bestandteil des Dienstvertrages und die für diese Erfindungen vom Dienstgeber an den Dienstnehmer gezahlten Vergütungen Teile des Arbeitslohnes."*

Diese Meinung habe der OGH mit Erkenntnis vom 25.07.2017 (9 Ob A 44/17m) - entgegen dem in der Beschwerde angeführten Erkenntnis des OLG Wien vom 30.01.2017 (7 Ra 81-16g) - auch für an nicht als Erfinder angestellte Dienstnehmer ausbezahlte Dienstervfindungsvergütungen bestätigt. Der zweite Absatz in Pkt. 4 der Entscheidung laute: *„Diese Vergütung bekam auch hier die nicht zur Erfindertätigkeit im Unternehmen angestellte Klägerin im Sinne des weiten Entgeltbegriffs letztendlich dafür, dass sie der Beklagten ihre Arbeitsleistung zur Verfügung stellte. Dass die Dienstervfindungsvergütung ihre Grundlage im Patentgesetz hat, vermag daran*

nichts zu ändern. Bereits in der Entscheidung 8 ObS 16/94 wurde zum IESG die Rechtsauffassung vertreten, dass auch die für eine Dienstleistung iSd § 7 Abs 3 lit b PatG gebührende Vergütung unmittelbar dem Dienstverhältnis zuzuordnen und somit auch im Rahmen desselben zu entlohnen ist."

§ 25 Abs 1 Z 1 lit a EStG gehe von einem weiten Entgeltbegriff aus (alle Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis). Unzweifelhaft bestehe im Falle einer Dienstleistung ein auf den Betrieb bezogenes Leistungsinteresse des Dienstgebers an den Leistungen des Dienstnehmers. Für den Anspruch auf eine Vergütung gemäß § 8 Abs 1 PatG müsse eine der Voraussetzungen gemäß § 7 Abs 3 PatG erfüllt sein, die alle eine Verbindung zum bestehenden Dienstverhältnis erfordern. Auch eine Dienstleistungsvergütung für nicht im Dienstvertrag vereinbarte Leistungstätigkeit sei demnach Teil der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gemäß § 25 Abs 1 Z 1 lit a EStG 1988 und damit auch Entgelt für die Arbeitsleistung im Sinne des § 20 Abs 1 Z 1 lit a EStG 1988. Da keine der gesetzlich normierten Ausnahmen (Bezüge nach § 67 Abs 3 und Abs 6 EStG bzw. Aufwandsersatz) vorliegen, sei die Dienstleistungsvergütung bei der Ermittlung des nicht abzugsfähigen Überschreibungsbetrages gemäß § 12 Abs 1 Z 8 KStG iVm § 20 Abs 1 Z 7 EStG miteinzubeziehen.

Dem Beschwerdevorbringen hinsichtlich des der Abzugsbeschränkung zugrundeliegenden Lenkungszieles könne nicht gefolgt werden. Eine Dienstleistung bzw. das Nutzungsrecht an der Erfindung im Sinne des § 7 PatG gehe nicht automatisch auf den Dienstgeber über und löse damit die Verpflichtung zur Leistung einer Dienstleistungsvergütung aus. Vielmehr bedürfe es diesbezüglich einer Vereinbarung zwischen Dienstgeber und Dienstnehmer. Die Ausgestaltung dieser Vereinbarung obliege den beiden Vertragsparteien. Wie bereits in den Gesetzesmaterialien (ErLRV 24, BlgNR 25.GP, zu § 20 EStG) ausgeführt, werde mit der Abzugsbeschränkung in die Vertragsfreiheit des Unternehmers nicht eingegriffen, dem es weiterhin freistehe, Gehälter bzw. vergleichbare Aufwendungen über 500.000 € zu bezahlen bzw. zu tätigen.

Dem Vorbringen, ein Widerspruch sei darüber hinaus auch darin gelegen, die Kosten für Innovation, Forschung und Entwicklung durch die Abzugsbeschränkung einzuschränken und gleichzeitig eine Erhöhung der Forschungsquote durch Erhöhung des Prämienatzes für die Forschungsprämie anzustreben, könne ebenfalls nicht gefolgt werden. Dem Gesetzgeber müsse es wohl - unabhängig von der Abzugsbeschränkung für Gehälter bzw. vergleichbare Aufwendungen über 500.000 € - unbenommen bleiben, ein für ein breites Spektrum an Unternehmen (unabhängig von der Unternehmensgröße, der Ergebnissituation, der Anzahl der Beschäftigten, ...) geeignetes Förderinstrument wie die Forschungsprämie zu gestalten. Dass die Abzugsbeschränkung gemäß § 12 Abs 1 Z 8 KStG iVm § 20 Abs 1 Z 7 EStG für einen Teil der anspruchsberechtigten Unternehmen schlagend wird, stehe dem Zweck der Förderung der Forschung und Entwicklung auf breiter Basis nicht entgegen.

Vorlageantrag vom 27.03.2018

Datiert mit 27.03.2018 brachte die Bf. fristgerecht einen Vorlageantrag ein und begründete diesen wie folgt:

In § 12 Abs 1 Z 8 KStG iVm § 20 Abs 1 Z 7 EStG sei ein eigener Entgeltsbegriff geschaffen worden und zwar *"Entgelt für Arbeits- oder Werkleistungen"*. Der Gesetzgeber habe es im § 20 Abs 1 Z 7 EStG vermieden auf § 25 EStG (Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit) oder § 49 ASVG zu verweisen. Daher sei für die Auslegung des Entgeltsbegriffs sowohl der § 25 EStG als auch der § 49 ASVG unergiebig. Vielmehr sei auf die arbeitsrechtliche Beurteilung bzw. im konkreten Fall auf das Patentgesetz selbst und auf den Zweck der Gesetzesbestimmung zurückzugreifen. Eine nach § 8 PatG bezahlte Dienstfindungsvergütung für eine nicht im Dienstvertrag vereinbarte Erfindertätigkeit sei eine eigens im Patentgesetz vom Gesetzgeber festgelegte Vergütung, welche nicht zwangsläufig kausal mit der konkret zu erbringenden Arbeitsleistung im Zusammenhang steht. In der Entscheidung des OLG Wien vom 30.01.2017 (7 Ra 81/16g) werde die mangelnde Kausalität im Zusammenhang mit Dienstfindungsvergütungen untermauert.

Um ein Lenkungsziel sehen zu können, müsse bei Ausgestaltung des Arbeitsvertrages die zu erbringende Leistung (in der Regel durch Bereitstellung der Arbeitskraft) und das zu erwartende Entgelt (zumindest deren Berechnungsparameter wie bei einer erfolgsabhängigen Prämie) festgelegt werden. Dann und nur dann könne ein Lenkungsziel vorliegen. Bei einer Dienstfindungsprämie außerhalb eines Dienstvertrages im Zuge einer *"Zufallserfindung"* mangle es von Beginn an einem vermeintlichen Lenkungsziel.

Vorlagebericht vom 16.04.2018

Mit Vorlagebericht vom 16.04.2018 legte die belangte Behörde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und beantragte deren Abweisung.

Beschluss des Bundesfinanzgerichtes vom 25.01.2022

In Beantwortung des Beschlusses vom 25.01.2022 führte die Bf. aus, dass keine schriftliche Vereinbarung im Sinne des § 7 Abs 1 PatG mit dem Dienstnehmer abgeschlossen worden sei, weil zum Zeitpunkt der Begründung des Dienstverhältnisses nicht an eine mögliche Dienstfindung gedacht worden sei. Es sei jedoch Einvernehmen zwischen dem Dienstnehmer und der Bf. für die konkrete Erfindung im Nachhinein hergestellt worden, dass als Patentinhaber die Bf. und als Erfinder der Dienstnehmer beim Patentamt angegeben wurde. Eine Vereinbarung für zukünftige Erfindungen sei jedoch nicht abgeschlossen worden. Bei der Erfindung handle es sich um die *"***3***"*. Eine eindeutige Zuordnung zu § 7 Abs 3 lit b und/oder lit c PatG könne nur geschätzt werden. Es sei angenommen worden, dass beide

Aspekte für die Bewertung der Erfindung zu berücksichtigen seien. Einerseits sei davon ausgegangen worden, dass der Dienstnehmer Anregungen zu seiner Erfindung im Unternehmen erhalten habe und andererseits das Zustandekommen der Erfindung auch durch die Benützung von Erfahrungen im Unternehmen gegeben gewesen sei. Es liege kein Vertrag nach § 6 Abs 1 PatG vor. Es sei das Patent für die Erfindung beim österreichischen Patentamt angemeldet und erteilt worden. Die Patentkosten seien vom Dienstgeber übernommen worden. Zwischen dem Dienstnehmer und der Bf. sei in Anlehnung an eine Lizenzanalogie (einer technischen/wirtschaftlichen Bezugsgröße) im Sinne des PatG vereinbart worden, dass die Vergütung der Dienstleistung mit 1 % vom Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit zu berechnen sei.

§ 20 Abs 1 Z 7 EStG definiere den Begriff "*Entgelt*" (= Aufwendungen oder Ausgaben für das Entgelt für Arbeits- oder Werkleistungen) mit der Summe aller Geld- und Sachleistungen, ausgenommen Abfertigungen iSd § 67 Abs 3 EStG, Entgelte, die sonstige Bezüge nach § 67 Abs 6 EStG darstellen und Aufwandsersatz, die an einen aktiven oder ehemaligen Dienstnehmer geleistet werden. Mit der gesetzlichen Änderung seien Entgelte für Arbeits- und Werkleistungen, die 500.000 € pro Person und Wirtschaftsjahr übersteigen, vom Betriebsausgabenabzug ausgeschlossen worden. In den erläuternden Bemerkungen zu § 20 Abs 1 Z 7 und § 124b Z 253 EStG 1988 würde sich die essentielle Begründung für den Umfang des Entgeltbegriffes finden: Gehälter, die 500.000 € pro Person im Wirtschaftsjahr übersteigen, sollen vom Betriebsausgabenabzug ausgeschlossen werden. Damit werde in die Vertragsfreiheit des Unternehmers nicht eingegriffen, dem es weiterhin freistehe, Gehälter bzw. vergleichbare Aufwendungen über 500.000 € zu bezahlen bzw. zu tätigen. Angesichts der zunehmenden Vergrößerung des Einkommensgefälles im Bereich der Erwerbsbezüge sei es ein gesamtgesellschaftliches Anliegen, dem entgegenzusteuern. Dies rechtfertige den dadurch bewirkten Eingriff in das objektive Nettoprinzip; die Regelung bewege sich daher innerhalb des rechtspolitisch zulässigen Gestaltungsspielraumes des Gesetzgebers. Mit dem Lenkungseffekt solle das Einkommensgefälle in Unternehmen zwischen Führungskräften und den übrigen Dienstnehmern verringert werden. Hinzuweisen sei daher darauf, dass die Abzugsbegrenzung auch Dienstleistungvergütungen in entsprechender Höhe, obwohl Dienstleistungsführer idR nicht zu den Führungskräften gehören und die Vergütungen nicht frei vereinbart werden, sondern nach den Bestimmungen des PatG festgelegt werden, betreffen würden. Dies spreche bereits für einen eigenständigen Entgeltbegriff in § 20 Abs 1 Z 7 EStG, weil dadurch ein Lenkungseffekt ad absurdum geführt werden würde. Es würden erhebliche verfassungsrechtliche Bedenken bestehen, die bisher mangels Präjudizialität durch den VfGH nicht geprüft worden seien und daher ohne Widerspruch zu der durch Erkenntnis VfSlg 19933 gegebenen Rechtskraft an den VfGH herangetragen werden könnten. Der Begriff "*Entgelt*" finde sich in mehreren Rechtsnormen des Arbeitsrechts, wie zB im ABGB, AnG, AZG, AÜG, AVRAG, IESG und auch ASVG. In § 917 ABGB werde ua festgestellt, dass bei einem entgeltlichen Vertrag entweder Handlungen mit Handlungen oder Sachen mit Handlungen vergolten werden. Nachdem aber

nicht jede synallagmatische Leistung, wie etwa ein Kaufvertrag relevant sei, sei hier nur auf jenen Begriff des Entgelts einzugehen, welcher aus einem Dienstleistungsverhältnis entspringe. Das ABGB scheine in den §§ 1151 ff ABGB eine Definition aufzustellen. In § 1151 Abs 1 ABGB werde der Dienstvertrag definiert, der die Basis für einen Anspruch auf Entgelt bilde. Verpflichtet sich jemand auf eine gewisse Zeit für einen anderen zu einer Dienstleistung, so entstehe ein Dienstvertrag. Der Begriff der *"Entgeltlichkeit"* finde hier keine Erwähnung, da der Dienstvertrag auch unentgeltlich sein könne und eine Bezahlung somit keine Voraussetzung für dessen Zustandekommen sei. Das ABGB liefere also keine allgemein gültige Definition des Entgelts. In § 1152 ABGB werde unter Entgelt alles verstanden, was der Dienstnehmer für seine Leistung als Gegenleistung bekomme. Entgelt sei der allgemeinste und umfassendste Ausdruck der Summe von Lohnansprüchen, wobei es auf die tatsächliche Funktion der Dienstgeberleistung für die Überlassung der Arbeitskraft ankomme. Das Arbeitsrecht konkretisiere die Entgeltlichkeit in den §§ 917 bzw 1152 ABGB. Als Entgelt werde jede Art von Leistung des Arbeitgebers verstanden, die der Arbeitnehmer als Gegenleistung für die Zurverfügungstellung seiner Arbeitskraft erhält. Der Entgeltbegriff sei im Arbeitsrecht jedoch nicht einheitlich geregelt. In verschiedenen Einzelgesetzen würden sich unterschiedliche Entgeltbegriffe befinden, sodass der Entgeltbegriff des § 23 AngG nicht einfach für den Umfang des Entgeltbegriffs nach § 20 Abs 1 Z 7 EStG herangezogen werden könne, wie nachfolgende Ausführungen darlegen würden: In § 23 AngG werde das monatliche Entgelt als Bemessungsgrundlage für die Abfertigung Alt herangezogen. Dabei werde gemäß § 23 Abs 1 Satz 2 AngG auf *"das für den letzten Monat gebührende Entgelt"* abgestellt, welches auch die Basis für die Berechnung des Abfertigungsanspruchs darstelle. Nach der Rechtsprechung des Obersten Gerichtshofes verstehe man unter *"für den letzten Monat gebührende Entgelt"* den Durchschnittsverdienst, der sich aus den mit einer gewissen Regelmäßigkeit wiederkehrenden Bezügen ergibt. Der Beobachtungszeitraum liege hier bei zwölf Monaten. Neben dem laufenden Grundentgelt (*"Fixum"*) würden auch die übrigen regelmäßigen oder sonstigen ordentlichen und außerordentlichen Leistungen, wie etwa Akkordlöhne, Gewinnbeteiligungen und Jubiläumsgelder dazugehören. § 23 Abs 1 Satz 2 AngG stelle weiters auf eine gewisse Regelmäßigkeit ab. Eine gewisse Regelmäßigkeit ergebe sich nicht nur aus monatlichen wiederkehrenden Bezügen, sondern auch aus in größeren Zeitabschnitten oder nur einmal im Jahr zur Auszahlung gelangenden Leistungen des AG. Aus diesem Grund seien Sonderzahlungen wie Urlaubs- und Weihnachtsgeld, Zulagen, Provisionen, Erfolgsprämien, Treuegelder uä ebenfalls in die Bemessungsgrundlage miteinzubeziehen. Eine Überstundenpauschale sowie ein Entgelt für regelmäßig geleistete Überstunden würden ebenfalls zur Bemessungsgrundlage hinzugerechnet werden, unabhängig von einer Periodizität. Gleiches gelte für freiwillige Leistungen und Naturalbezüge. Der Arbeitsvertrag sei in der Regel primär für die Festlegung des Entgelts entscheidend. Grundsätzlich werde das Bruttoentgelt als Grundlage herangezogen, allerdings seien auch Nettolohnvereinbarungen möglich, wonach der Arbeitgeber ungeachtet von Schwankungen in der Höhe der Steuern, Abgaben und Beiträgen verpflichtet sei, einen bestimmten Nettobetrag auszus zahlen. Im

Arbeitskräfteüberlassungsgesetz (AÜG) finde sich ein zweistufiger Lösungsansatz für das Gewähren von arbeitsvertraglichen, arbeitnehmerschutz- und sozialversicherungsrechtlichen Bedingungen. Überlassenen Arbeitskräften werde gemäß § 10 Abs 1 Satz 1 AÜG ein *"angemessenes, ortsübliches, monatlich auszahlendes und schriftlich abzurechnendes Entgelt"* zugesichert. Werde ein Arbeitnehmer auf Dauer überlassen, sei für die Beurteilung der Angemessenheit auf das im Beschäftigterbetrieb vergleichbaren Arbeitnehmer für vergleichbare Tätigkeiten zu zahlende kollektiv oder gesetzlich festgelegte Entgelt Rücksicht zu nehmen. Ein Entgeltanspruch werde somit einerseits gesetzlich und nicht durch einen Kollektivvertrag gewährt, andererseits werde dem überlassenen Arbeitnehmer die Möglichkeit gegeben, den kollektiven Entgeltanspruch der Stammarbeitnehmer in Anspruch zu nehmen. Einzelne Detailregelungen aus den beiden Bereichen dürfen allerdings nicht miteinander vermischt werden. Nach § 10 Abs 1 Satz 1 AÜG habe ein Arbeitnehmer einen unabdingbaren gesetzlichen Mindestanspruch, also auf das Grundentgelt. Das AÜG ziehe hierbei den allgemeinen Entgeltbegriff heran, der jede Art von Leistung des Arbeitgebers umfasse, die dem Arbeitnehmer als Gegenleistung für die Zurverfügungstellung seiner Arbeitskraft gewährt werde. Nach der Rechtsprechung des Obersten Gerichtshofes ergebe sich der Anspruch auf das Grundentgelt primär aus dem für den Überlasser geltenden Kollektivvertrag, wodurch der im Kollektivvertrag geregelte Mindestlohn als *"angemessenes Entgelt"* verstanden werde. Gebe es keinen für den Überlasser geltenden Kollektivvertrag, so sei auf ein *"angemessenes, ortsübliches Entgelt"* abzustellen. Sei es jedoch ortsüblich, dass ein höherer als der kollektivvertragliche Mindestgehalt ausbezahlt werde, so sei in der Regel von diesen höheren Löhnen, als dem angemessenen Entgelt auszugehen. Für den Begriff *"Ortsüblichkeit"* sei unter anderem der Standort des Betriebes ausschlaggebend, wobei auf das Lohnniveau der betreffenden, als einheitlicher Arbeitsmarkt in Betracht kommenden Region abzustellen sei. Die Untergrenze des Grundentgelts ergebe sich nicht nur aus dem Durchschnittswert, sondern auch aus der Bandbreite, in der eine Überzahlung erfolgt sei. Das Überlassungsentgelt sei somit an das Entgelt der Stammarbeitskräfte im Beschäftigungsbetrieb anzupassen. Eine allgemeine Regelung könne aus § 10 Abs 1 AÜG allerdings nicht abgeleitet werden, da auf periodische, grundsätzlich monatlich fällig werdende Entgeltansprüche Bezug genommen werde. § 10 Arbeitszeitgesetz (AZG) regle einen zwingenden Anspruch des Arbeitnehmers auf ein höheres Entgelt für Überstunden. Das sogenannte Überstundenentgelt setze sich aus dem Überstundengrundentgelt und dem Überstundenzuschlag zusammen. Während der Überstundenarbeit müsse weiterhin der Normallohn gewährleistet werden, weshalb das Überstundengrundentgelt bei gleichbleibender Art der Arbeit nicht unter dem bisherigen Normallohn fallen dürfe. Bemessungsgrundlage für den Mindestzuschlag gemäß § 10 Abs 3 Satz 1 AÜG sei jenes Entgelt, das der Arbeitnehmer zu bekommen hätte, wenn die Arbeitsleistung in der Normalarbeitszeit erbracht worden wäre. Aus diesem Grund könne es zu mehreren verschiedenen Normallöhnen kommen. Unter dem Begriff *"Normallohn"* sei der Lohn einschließlich aller Entgeltbestandteile zu verstehen, die sowohl während der Normalarbeitszeit als auch während der Überstunden erbracht werden. Können

Arbeitsleistungen nicht an eine bestimmte Arbeitsleistung geknüpft werden oder werden sie in nicht regelmäßigen Abständen ausbezahlt, so dürfen sie nicht zum Normallohn gezahlt werden. Die Privatnutzung eines Dienstfahrzeuges sowie andere laufend bezogene Naturalentgelte seien nicht unter den Begriff des Normallohns einzugliedern. Der *"Normallohn"* sei daher eng zu verstehen, nämlich im Sinne des normalerweise, also ohne besonderen sonstigen Erschwernisse gebührender Lohn, so wie es zahlreiche Kollektivverträge immer noch tun. Der Normallohn dürfe daher auch nicht mit dem Überstundenentgelt gleichgesetzt werden, sondern sei in der gesetzlichen Bezugnahme auf den Normallohn als eine eigenständige Zuschlagsbemessungsnorm, die am Normallohn anknüpft, zu sehen. Gemäß OGH 24.07.2019, 8 ObS 8/19p, bestehe kein Insolvenz-Entgelt für nach Ende des Arbeitsverhältnisses fällige Diensterfindungsvergütung. Werde demnach eine Diensterfindungsvergütung erst einige Monate nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses fällig und werde wiederum erst einige Monate später das Insolvenzverfahren eröffnet, so gebühre dafür kein Insolvenz-Entgelt, weil die Diensterfindungsvergütung nicht in den letzten sechs Monaten vor dem arbeitsrechtlichen Ende des Arbeitsverhältnisses fällig geworden sei, wie es § 3a IESG (idgF BGBl I 2017/123) verlange. Dem Dienstnehmer stehe ein Anspruch auf Diensterfindungsvergütung nur gegenüber dem Dienstgeber zu, bei dem er zum Zeitpunkt der Erfindung angestellt war. Interessant sei daher die Regelung beim Betriebsübergang nach § 6 Abs 1 AVRAG. Nach der Judikatur des OGH (9 ObA 17/04 x) komme es für die Frage, ob die Verpflichtung des Dienstgebers bereits vor dem Zeitpunkt des Betriebsüberganges *"begründet wurde"*, auf die innere Rechtfertigung des jeweiligen Anspruches an, also die Beurteilung, ob der Anspruch bereits während des Vertragsverhältnisses zum Veräußerer *"erdient"* worden sei bzw. ob insoweit eine *"Gegenleistungsabhängigkeit"* bestehe, als der Anspruch dazu diene beim Veräußerer entstandene Vorteile abzugelten. Der Vergütungsanspruch des Dienstnehmers für die Zeit nach dem Betriebsübergang sei nicht schon sukzessive mit der Arbeitsleistung für den Veräußerer entstanden, sondern würde erst nach dem Betriebsübergang entstehen. Die Ansprüche seien ihrer Höhe nach ausschließlich von den Verhältnissen beim Erwerber abhängig. Bei der Berechnung sei nur auf die wirtschaftlichen Verhältnisse des Erwerbers abzustellen. Der Dienstnehmer habe auch diese Vergütungsansprüche für die Zeit nach dem Betriebsübergang nicht als einer Anwartschaft *"erdient"*, wie es bei Abfertigungen, Betriebspensionen und Urlaubsansprüchen der Fall sei. Vielmehr handle es sich dabei um selbständige Ansprüche nach dem Betriebsübergang.

Zusammenfassend sei daher festzuhalten, dass das frei vereinbarte Entgelt zwischen Dienstgeber und Dienstnehmer des § 20 Abs 1 Z 7 EStG 1988 nicht ident mit dem Entgeltbegriff des § 23 Abs 1 AngG sei, zumal auch der Gesetzgeber im § 20 Abs 1 Z 7 EStG 1988 nicht auf den § 23 Abs 1 AngG verwiesen habe. Eine eindeutige Definition des Entgeltbegriffes finde sich im Arbeitsrecht nicht. Gehe man jedoch vom ABGB aus, so werde als Entgelt jede Art von Leistung des Arbeitgebers verstanden, die der Arbeitnehmer als Gegenleistung für die Zurverfügungstellung seiner Arbeitskraft erhält. Wenn der Dienstnehmer jedoch nicht seine

Arbeitskraft für die Gegenleistung zur Verfügung stellt, müsse es sich um einen selbständigen Anspruch handeln. Im AVRAG finde sich mit Verweis auf den OGH (9 ObA 17/04 x) ein zutreffender Entgeltbegriff zur Dienstfindungsvergütung: Der Dienstnehmer hätte auch diese Vergütungsansprüche für die Zeit nach dem Betriebsübergang nicht als einer Anwartschaft "erdient", wie es bei Abfertigungen, Betriebspensionen und Urlaubsansprüchen der Fall sei. Vielmehr handle es sich dabei um selbständige Ansprüche. Daher könne die Ermittlung der Abfertigung nach § 23 Abs 1 AngG nicht herangezogen werden. Der Umfang des Entgeltbegriffes des § 20 Abs 1 Z 7 EStG müsse daher auch aus diesem Aspekt heraus ein anderer (= geringerer) als sein als im § 23 Abs 1 AngG. Bei der Dienstfindungsvergütung handle es sich um einen selbständigen Anspruch, der nicht frei vereinbart werden könne, sondern nach den gesetzlichen Bestimmungen des PatG abzurechnen sei. Der Dienstnehmer sei nicht für eine Erfindertätigkeit angestellt gewesen, es fehle somit am Zusammenhang Entgelt gegen Arbeitsleistung. Die Dienstfindungsvergütung stelle im konkreten Fall einen selbständigen Anspruch dar, der von der Zurverfügungstellung der Arbeitskraft losgelöst betrachtet werden müsse. Das Betriebsabzugsverbot im Sinne des § 20 Abs 1 Z 7 EStG sei für diese Dienstfindungsvergütung somit nicht anzuwenden.

II. Über die Beschwerde wurde erwogen:

1. Streitpunkt

In Streit steht die Tatbestandsmäßigkeit des § 12 Abs 1 Z 8 KStG 1988 iVm § 20 Abs 1 Z 7 EStG 1988 (Abzugsverbot für „Managergehälter“) in Bezug auf die von der Bf. geleistete bzw rückgestellte Dienstfindungsvergütung in Höhe von 175.800,96 €.

2. Sachverhalt und Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ergibt sich aus den elektronisch vorgelegten Aktenteilen, einer Abfrage im Firmenbuch und den Ergebnissen des durchgeführten Ermittlungsverfahrens.

Die Bf. ist Mitglied einer Unternehmensgruppe gemäß § 9 KStG 1988. Deren Gruppenträgerin ist die ***4***. Die Gesellschaften bilanzieren nach einem abweichenden Wirtschaftsjahr (Bilanzstichtag Ende Februar). Geschäftszweig der Bf. ist der Maschinenbau.

Ein Dienstnehmer der Bf. erhielt im November 2015 eine Dienstfindungsvergütung gemäß § 7 Abs 3 iVm § 8 Patentgesetz in Höhe von 175.800,96 €. Dieser Betrag wurde von der Bf. im Wirtschaftsjahr 2014/2015 durch Bildung einer Rückstellung als Aufwand erfasst. Neben den laufenden Gehaltszahlungen wurden dem Dienstnehmer auch Erfolgsprämien (in Summe: 450.000 €) ausbezahlt. Sämtliche Zahlungen der Bf. wurden im Lohnzettel 2015 des Dienstnehmers als Bezug erfasst und dementsprechend der Lohnsteuer unterworfen. Die Höhe der Bezüge steht nicht in Streit.

Im angefochtenen Bescheid erfolgte die Ermittlung des Überschreibungsbetrages wie folgt:

Gehalt, inkl. Erfolgsprämie 2015	€ 708.415,63
Diensterfindungsvergütung 2015	€ 175.800,96
abzügl. Aufwandsersatz Diäten	-€ 7.189,22
	€ 877.027,37
abzüglich Grenze § 20 Abs 1 Z 7 EStG	-€ 500.000,00
Überschreibungsbetrag	€ 377.027,37

Der Überschreibungsbetrag in Höhe von 201.226,41 €, der sich aus den laufenden Gehaltszahlungen und den Erfolgsprämien (aber ohne Diensterfindungsvergütung) ergibt, ist unstrittig.

Der Dienstvertrag des betreffenden Dienstnehmers umfasste nicht den Bereich Forschung und Entwicklung. Dieser war als kaufmännischer Leiter mit Prokura tätig und war somit weder zur Erfindertätigkeit angestellt noch damit vorwiegend beschäftigt. Mit der schriftlichen Ergänzung zum Dienstvertrag vom 07.01.2003 wurde dessen Tätigkeitsbereich um den Aufbau bzw die Markteinführung einer ***6*** erweitert. Gleichzeitig wurde eine Erfolgsbeteiligung (Bilanzprämie im Ausmaß von 3 % vom Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit) vereinbart, welche in der Zusatzvereinbarung vom 26.02.2013 eine geringfügige Abänderung erfuhr.

Eine schriftliche Vereinbarung gemäß § 7 Abs 1 PatG, wonach eine künftige Erfindung des Dienstnehmers dem Dienstgeber gehören soll oder dem Dienstgeber ein Benützungsrecht an der Erfindung eingeräumt wird, wurde nicht geschlossen, weil zum Zeitpunkt der Begründung des Dienstverhältnisses eine mögliche (künftige) Diensterfindung noch nicht im Raum stand. Auch wenn später, nämlich zum Zeitpunkt der Patentierung der konkreten Erfindung, eine schriftliche Vereinbarung nicht abgeschlossen wurde, bestand jedenfalls Einvernehmen darüber, dass eine Diensterfindung vorliegt und eine Vergütung zu erfolgen hat.

Die Bf. ist Patentinhaberin der konkreten Erfindung, der Dienstnehmer wird in der Patentschrift vom 15.01.2012 (Tag der Veröffentlichung) als Erfinder genannt. Die laufenden Patentkosten trägt die Bf. Die Erfindung fällt ihrem Gegenstand nach in das Arbeitsgebiet der Bf. Der Dienstnehmer hat nicht nur die Anregung zu der Erfindung durch seine Tätigkeit im Unternehmen der Bf. erhalten, sondern ist auch deren Zustandekommen durch die Benützung von Erfahrungen und Hilfsmittel im Unternehmen wesentlich erleichtert worden. Dass diese Erfindung als Diensterfindung unter § 7 Abs 3 PatG zu subsumieren ist, steht außer Streit.

Die dem Dienstnehmer gemäß § 8 Abs 1 PatG zustehende Diensterfindungsvergütung wurde nach den Angaben der Bf. in Anlehnung an eine Lizenzanalogie (einer technischen/wirtschaftlichen Bezugsgröße) im Sinne des Patentgesetzes so vereinbart, dass dem Dienstnehmer eine Vergütung in Höhe von 1% vom Ergebnis der gewöhnlichen

Geschäftstätigkeit zugesprochen wurde. Die Dienstfindungsvergütung wurde nicht nur im Beschwerdejahr, sondern auch (soweit aktenkundig) in den Jahren 2014 und 2017 ausbezahlt.

3. Gesetzliche Grundlagen

§ 12 Abs 1 Z 8 KStG idgF lautet auszugsweise:

(1) Bei den einzelnen Einkünften dürfen nicht abgezogen werden:

8. Aufwendungen nach § 20 Abs. 1 Z 7 und Z 8 des Einkommensteuergesetzes 1988. Für die Anwendung des § 20 Abs. 1 Z 7 des Einkommensteuergesetzes 1988 gilt: Der Betrag von 500 000 Euro ist zu aliquotieren, wenn eine Person von mehreren Unternehmen Entgelte erhält, die unmittelbar oder mittelbar konzernzugehörig sind oder unmittelbar oder mittelbar unter dem beherrschenden Einfluss desselben Gesellschafters stehen. (.....)

§ 20 Abs 1 Z 7 und 8 EStG 1988 idgF lauten auszugsweise:

(1) Bei den einzelnen Einkünften dürfen nicht abgezogen werden:

7. Aufwendungen oder Ausgaben für das Entgelt für Arbeits- oder Werkleistungen, soweit es den Betrag von 500 000 Euro pro Person und Wirtschaftsjahr übersteigt. **Entgelt ist die Summe aller Geld- und Sachleistungen,** ausgenommen Abfertigungen im Sinne des § 67 Abs. 3, Entgelte, die sonstige Bezüge nach § 67 Abs. 6 darstellen und Aufwandsersätze, die an einen aktiven oder ehemaligen Dienstnehmer oder an eine vergleichbar organisatorisch eingegliederte Person geleistet werden. (.....)

8. Aufwendungen oder Ausgaben für Entgelte, die beim Empfänger sonstige Bezüge nach § 67 Abs. 6 darstellen, soweit sie bei diesem nicht mit dem Steuersatz von 6% zu versteuern sind.

Die maßgeblichen Bestimmungen des **Patentgesetzes (PatG)** lauten auszugsweise:

Nach **§ 6 Abs 1 PatG** haben Dienstnehmer auch für die von ihnen während des Bestandes des Dienstverhältnisses gemachten Erfindungen den Anspruch auf die Erteilung des Patenten (§ 4), wenn nicht durch Vertrag (§ 7 Abs 1) oder auf Grund des § 7 Abs 2 etwas anderes bestimmt ist.

§ 7 PatG lautet auszugsweise:

(1) Vereinbarungen zwischen Dienstgebern und Dienstnehmern, nach denen künftige Erfindungen des Dienstnehmers dem Dienstgeber gehören sollen oder dem Dienstgeber ein Benützungsrecht an solchen Erfindungen eingeräumt werden soll, haben nur dann rechtliche Wirkung, wenn die Erfindung eine Dienstfindung (Abs. 3) ist. Die Vereinbarung bedarf zu ihrer Gültigkeit der schriftlichen Form, der auch Genüge geleistet ist, wenn darüber ein Kollektivvertrag (§ 2 Abs. 1 des Arbeitsverfassungsgesetzes, BGBl. Nr. 22/1974) vorliegt. (....)

(3) Eine Diensterfindung ist die Erfindung eines Dienstnehmers, wenn sie ihrem Gegenstande nach in das **Arbeitsgebiet des Unternehmens**, in dem der Dienstnehmer tätig ist, fällt und wenn

a) entweder die Tätigkeit, die zu der Erfindung geführt hat, zu den dienstlichen Obliegenheiten des Dienstnehmers gehört oder

b) wenn der Dienstnehmer die **Anregung zu der Erfindung** durch seine Tätigkeit in dem Unternehmen erhalten hat oder

c) das **Zustandekommen der Erfindung** durch die Benützung der Erfahrungen oder der Hilfsmittel des Unternehmers wesentlich erleichtert worden ist.

Gemäß **§ 8 Abs 1 PatG** gebührt dem Dienstnehmer in jedem Falle für die Überlassung einer von ihm gemachten Erfindung an den Dienstgeber sowie für die Einräumung eines Benützungsrechtes hinsichtlich einer solchen Erfindung eine **angemessene besondere Vergütung**. Wenn der Dienstnehmer jedoch ausdrücklich zur Erfindertätigkeit im Unternehmen des Dienstgebers angestellt und auch tatsächlich damit vorwiegend beschäftigt ist und wenn die ihm obliegende Erfindertätigkeit zu der Erfindung geführt hat, so gebührt ihm eine besondere Vergütung nur insoweit, als nicht schon in dem ihm auf Grund des Dienstverhältnisses im Hinblick auf seine Erfindertätigkeit zukommenden höheren Entgelt eine angemessene Vergütung für die Erfindung gelegen ist (**Absatz 2**).

Hiezu bestimmt **§ 9 PatG**, dass bei der **Bemessung der Vergütung** (§ 8) nach den Umständen des Falles insbesondere

- a) auf die wirtschaftliche Bedeutung der Erfindung für das Unternehmen;
- b) auf eine sonst etwa erfolgte Verwertung der Erfindung im Inland oder Ausland;
- c) auf den Anteil, den Anregungen, Erfahrungen, Vorarbeiten oder Hilfsmittel des Unternehmens des Dienstgebers oder dienstliche Weisungen an dem Zustandekommen der Erfindung gehabt haben,

Bedacht zu nehmen ist.

4. Rechtliche Beurteilung

Mit dem Abgabenänderungsgesetz 2014 wurde in § 20 Abs 1 Z 7 EStG 1988 sowie parallel in § 12 Abs 1 Z 8 KStG 1988 ein Abzugsverbot von Entgelten für Arbeits- oder Werkleistungen als Betriebsausgaben eingeführt, soweit diese Zahlungen pro Person in einem Wirtschaftsjahr 500.000 € übersteigen.

4.1. Zum Tatbestandsmerkmal „Person“

Vom Tatbestandsmerkmal „Person“ erfasst sind nicht nur echte Dienstnehmer, sondern auch vergleichbar organisatorisch eingegliederte Personen, wobei der arbeits-, sozialversicherungs-

und steuerrechtlichen Qualifikation des Beschäftigungsverhältnisses (echter Dienstvertrag, freier Dienstvertrag, Werkvertrag) keine Relevanz beigemessen wird (Erläuterungen zur Regierungsvorlage, 24 Blg NR 25. GP). Damit wird klargestellt, dass das Abzugsverbot nur dann nicht zur Anwendung gelangt, wenn die betreffende Person nicht in einer, einem echten Dienstnehmer vergleichbaren Weise in die Organisation des Unternehmens eingegliedert ist.

Im Beschwerdefall liegt ein echtes Dienstverhältnis vor, weshalb weitere Ausführungen dazu entbehrlich sind.

4.2. Zum Tatbestandsmerkmal „Entgelt für Arbeits- oder Werkleistungen“

Nach der Definition des § 20 Abs 1 Z 7 leg. cit. wird unter dem Begriff „Entgelt“ die Summe **aller** Geld- und Sachleistungen (mit Ausnahme von hier nicht relevanten Tatbestandsmerkmalen) verstanden, die an einen aktiven oder ehemaligen Dienstnehmer oder an eine vergleichbar organisatorisch eingegliederte Person für Arbeits- oder Werkleistungen geleistet werden. Der Entgeltsbegriff umfasst somit sämtliche kausal mit der Arbeits- oder Werkleistung in Zusammenhang stehenden Geld- und Sachleistungen, die während des aktiven Beschäftigungszeitraumes geleistet werden und mittelbar oder unmittelbar der beschäftigten Person zugutekommen.

Die Bf. führte im Vorlageantrag ins Treffen, dass es der Gesetzgeber vermieden habe, in § 20 Abs 1 Z 7 EStG auf § 25 EStG (Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit) oder § 49 ASVG zu verweisen und sieht sich darin in seiner Argumentation bestärkt. Sie übersieht dabei aber, dass der Entgeltsbegriff des § 20 Abs 1 Z 7 leg. cit. viel weiter gefasst ist. Der Gesetzgeber wollte nicht nur die Bezüge, die im Rahmen eines echten Dienstverhältnisses geleistet werden, erfassen, sondern auch Entgelte für Arbeits- und Werkleistungen, die von Personen außerhalb eines echten Dienstvertrages erbracht werden (und daher gegebenenfalls Einkünfte aus selbständiger Arbeit darstellen), aber vergleichbar organisatorisch im Unternehmen eingegliedert sind. Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis sind folglich als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit jedenfalls als Entgelt für Arbeitsleistungen anzusehen und unter § 20 Abs 1 Z 7 EStG zu subsumieren.

Die belangte Behörde hat daher zu Recht auf die Meinung von *Geringer/Kirchmayr*, in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²¹ § 25) verwiesen, wonach das Gesetz bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gemäß § 25 Abs 1 Z 1 lit a EStG an das Dienstverhältnis anknüpft (VwGH 24.09.2003, 2000/13/0182). Ein Dienstverhältnis liegt nach Ansicht der Autoren dann vor, „wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet“ (§ 47 Abs 2). Zu den Bezügen und Vorteilen gehören alle Einnahmen („Geld oder geldwerte Vorteile“) im Sinne des § 15 Abs 1. § 25 Abs 1 Z 1 lit a bezieht seinen Inhalt daher einerseits aus dem Begriff der Einnahmen im Sinne des § 15 und andererseits aus dem in § 47 Abs 2 definierten Dienstverhältnis. Die Einnahmen müssen „aus einem ... Dienstverhältnis“ stammen. Sie müssen

dem Empfänger deshalb zugutekommen, weil er in einem Dienstverhältnis steht (VwGH 16.03.1989, 89/14/0056). Erforderlich ist ein „enger“ Zusammenhang mit dem Dienstverhältnis (VwGH 16.01.1991, 90/13/0285), die Einkünfte müssen ihre „Wurzel“ im Dienstverhältnis haben (VwGH 21.11.1991, 91/13/0183). Arbeitslohn liegt demnach dann vor, wenn sich die Leistung des Arbeitgebers im weitesten Sinne als Gegenleistung für die Zurverfügungstellung der individuellen Arbeitskraft des Arbeitnehmers erweist. Zu den Vorteilen aus einem bestehenden Dienstverhältnis gehört das Entgelt für „aktive“ Dienstleistungen ohne Rücksicht darauf, ob das Dienstverhältnis beendet ist, wie etwa Vergütungen für Dienstleistungen, die nach Beendigung des Dienstverhältnisses ausgezahlt werden (05.11.1971, 757/71). Für einen hinreichenden Kausalzusammenhang zwischen den Leistungen des Arbeitnehmers und den vom Arbeitgeber zu leistenden Bezügen ist es aber nicht erforderlich, dass der Arbeitnehmer zur Erbringung der Leistung gegenüber dem Arbeitgeber verpflichtet ist. Ein hinreichender Kausalzusammenhang zwischen den Leistungen des Dienstnehmers und den Bezügen kann vielmehr schon dann angenommen werden, wenn ein (auf dessen Betrieb bezogenes) Leistungsinteresse des Dienstgebers besteht (Müller in Mosler/Müller/Pfeil, Der SV-Komm. § 49 ASVG; VwGH 17.09.1991, 90/08/0004). Die geforderte Kausalität ist bei Dienstleistungen jedenfalls gegeben, da diese voraussetzt, dass eine Leistung nicht zustande gekommen wäre, wenn der Erfinder nicht in einem bestimmten Betrieb angestellt gewesen wäre (Pinter in SWK 26/27/2004, 794). Hingegen hängen Einkünfte im Sinne des § 25 Abs 1 Z 1 lit a EStG 1988 nicht davon ab, ob ein Arbeitsverhältnis im Sinne des Arbeitsrechts gegeben ist. Eine Tätigkeit kann daher auch dann unter diese Bestimmung fallen, wenn auf sie arbeitsrechtliche Vorschriften keine Anwendung finden. Folglich ist das Dienstverhältnis für einkommensteuerliche Zwecke losgelöst von arbeitsrechtlichem Verständnis zu beurteilen (VwGH 02.02.2009, 2005/15/0143).

Konkret zur Dienstleistung hat der Verwaltungsgerichtshof (19.01.1962, 1578/59) für Recht erkannt, dass Vereinbarungen über im zeitlichen und sachlichen Rahmen eines Dienstverhältnisses gemachte Leistungen, die zwischen Dienstnehmer und Dienstgeber abgeschlossen werden, Bestandteile des Dienstvertrages darstellen und die für diese Leistung vom Dienstgeber an den Dienstnehmer gezahlten Vergütungen Teile des Arbeitslohnes sind. Im Erkenntnis vom 27.01.2011 (2010/15/0198) verwies das Höchstgericht auf den bestehenden Veranlassungszusammenhang zwischen Dienstleistung und den dafür gewährten laufenden Vergütungszahlungen einerseits und dem Dienstverhältnis andererseits.

Die Bf. sieht sich durch das zur GZ 7 Ra 81/16g ergangene Urteil des Oberlandesgerichtes (OLG) vom 30.01.2017 in ihrem Beschwerdebegehren bestätigt. Dem ist entgegenzuhalten, dass der Oberste Gerichtshof der Rechtsansicht des OLG nicht gefolgt ist. Dieses zum § 23 Abs 1 AngG ergangene Urteil hatte die Frage zum Inhalt, ob regelmäßige Dienstleistungsvergütungen, die ein nicht zur Leistungstätigkeit im Unternehmen des Dienstgebers angestellter Dienstnehmer im Sinne des § 7 Abs 3 lit b und c iVm § 8 Abs 1 PatG bezieht, in die Bemessungsgrundlage der Abfertigung einzubeziehen sind. Das Höchstgericht bejahte diese Frage und sprach in seiner Entscheidung vom 25.07.2017 (GZ 9 ObA 44/117m) aus, dass die nicht zur Leistungstätigkeit im

Unternehmen angestellte Klägerin die Dienstfindungsvergütung im Sinne des weiten Entgeltsbegriffes letztlich dafür bekommen hat, dass sie ihrem Dienstgeber ihre Arbeitsleistung zur Verfügung gestellt hat. Dass die Dienstfindungsvergütung ihre Grundlage im Patentgesetz hat, vermag daran nichts zu ändern. Bereits in der Entscheidung 8 ObS 16/94 wurde zum IESG die Rechtsauffassung vertreten, dass auch die für eine Dienstfindung im Sinne des § 7 Abs 3 lit b PatG gebührende Vergütung unmittelbar dem Dienstverhältnis zuzuordnen und somit auch im Rahmen desselben zu entlohnen ist. Damit brachte der Oberste Gerichtshof zum Ausdruck, dass geleistete Dienstfindungsvergütungen nicht aus dem Zusammenhang mit dem Arbeitsverhältnis herausgelöst werden können.

Das bedeutet für den vorliegenden Beschwerdefall:

Wie sachverhaltsmäßig festgestellt, erhielt der Dienstnehmer zusätzlich zum laufenden Gehalt weitere Bezugsteile, nämlich Erfolgsprämien und die strittige Dienstfindungsvergütung, welche als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit im Lohnzettel 2015 erfasst wurden und sich bei der Bf. als Aufwendungen niederschlugen. Diese Entgeltsbestandteile beliefen sich auf insgesamt rund 877.000 €.

Die konkrete Erfindung bzw ihre Vergütung ist unter § 7 Abs 3 und § 8 Abs 1 PatG zu subsumieren. Beide Normen setzen eine Verbindung zu dem bestehenden Dienstverhältnis voraus. Auch wenn keine eigene schriftliche Vereinbarung zum Vorliegen einer Dienstfindung getroffen wurde und im Dienstvertrag keine ausdrückliche Erfindertätigkeit genannt wurde, bestand jedenfalls Einvernehmen darüber, die Erfindung gemäß § 8 PatG zu vergüten. Diese mündliche Vereinbarung wurde zweifelsfrei im zeitlichen und sachlichen Rahmen eines aufrechten Dienstverhältnisses geschlossen. Es wurde nicht behauptet, dass die Erfindertätigkeit außerhalb des Arbeitsplatzes ausgeübt wurde und erfolgte demnach unter Benützung der dienstgebereigenen Ressourcen. Fest steht daher, dass die konkrete Erfindung in das Arbeitsgebiet der Bf. fällt, der Dienstnehmer die Anregung dazu durch seine Tätigkeit im Unternehmen der Bf. erhalten hat und auch deren Zustandekommen durch Benützung der Erfahrungen und Hilfsmittel der Bf. wesentlich erleichtert worden ist. Die Erfindung wäre nicht zustande gekommen, wenn der Dienstnehmer nicht im Unternehmen der Bf. angestellt gewesen wäre. Auch hatte die Bf. zweifelsfrei ein auf das Unternehmen bezogenes Interesse an den Leistungen des Dienstnehmers.

Damit stehen die von der Bf. geleisteten Vergütungen in einem unmittelbaren Zusammenhang mit dem Dienstverhältnis und können davon nicht losgelöst beurteilt werden, selbst wenn die Erfindertätigkeit nicht ausdrücklich im Dienstvertrag genannt worden ist. Das ergibt sich schlussendlich auch aus deren Behandlung als Bezüge, die den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit zuzurechnen sind und beim Empfänger der Leistungen der Lohnsteuer unterliegen.

Auch das Argument, dass es sich bei der Dienstfindungsvergütung um einen selbstständigen Anspruch handle, der nicht frei vereinbart werden könne, erscheint nicht überzeugend. Dem Erfinder steht dem Grunde nach jedenfalls eine Vergütung zu. Im Patentgesetz wird jedoch keine abschließende Regelung zur Ermittlung der Höhe der Vergütung normiert. Es wird nur eine „*angemessene besondere Vergütung*“ (§ 8 Abs 1 PatG) verlangt, die grundsätzlich auch gerichtlich durchsetzbar ist. Sie ist nach § 9 PatG abhängig von der wirtschaftlichen Bedeutung der Erfindung für das Unternehmen und davon, inwieweit die Anregungen, Erfahrungen, Vorarbeiten oder Hilfsmittel des Unternehmens zum Zustandekommen der Erfindung beigetragen haben. Darüber hinaus hat der Gesetzgeber nichts Näheres in das Patentgesetz aufgenommen. Im Normalfall wird daher eine einvernehmliche Regelung zwischen Dienstnehmer und Dienstgeber erfolgen und eine Beiziehung der Gerichte nur im Streitfall erfolgen (*Stadler/Koller*, Patentgesetz, § 6 ff). Welche konkreten Parameter bei der Berechnung also heranzuziehen sind, bleibt einer Vereinbarung zwischen Dienstnehmer und Dienstgeber vorbehalten und bietet bei der Beurteilung der Höhe der Vergütung einen Spielraum. Wenn also im Beschwerdefall die Vergütung durch Heranziehen eines Prozentsatzes (1%) in Bezug auf das Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit ermittelt wurde, so beruht diese Berechnung nicht auf konkreten gesetzlichen Vorgaben, sondern auf einer übereinstimmenden Entscheidung der Parteien, die Methode der „*Lizenzanalogie*“ heranzuziehen, wobei insbesondere in der Wahl des branchenüblichen Lizenzsatzes eine Schwankungsbreite besteht.

Abgesehen davon, ist die Frage, ob ein gesetzlicher Zwang zur Leistung einer Dienstfindungsvergütung vorliegt oder nicht, unerheblich für die Subsumption unter das Tatbestandsmerkmal „*Entgelt*“. So haben auch bestimmte arbeitsrechtliche Regelungen zur Folge, dass dem Dienstnehmer durchsetzbare Ansprüche gegenüber dem Dienstgeber entstehen, welche aber dennoch unter den Entgeltbegriff zu subsumieren sind.

Zusammenfassend ist daher festzuhalten, dass es sich bei der gegenständlichen Dienstfindungsvergütung um keinen selbstständigen Anspruch nach dem Patentgesetz handelt, sondern vielmehr im Rahmen des Dienstverhältnisses zur Auszahlung gelangt ist. Die Ansicht der Bf., dass es an der Kausalität zwischen Arbeitsleistung und Geldleistung gemangelt habe, wird nicht geteilt. Die strittige Dienstfindungsvergütung, welche als „*Entgelt für Arbeits- oder Werkleistungen*“ zu beurteilen war, fällt somit unter den Tatbestand des § 12 Abs 1 Z 8 KStG 1988 iVm § 20 Abs 1 Z 7 EStG 1988. Die belangte Behörde hat daher zu Recht Entgelte in Höhe von rund 877.000 € in die Berechnung des Abzugsverbotes herangezogen und einen Überschreibungsbetrag im Ausmaß von rund 377.000 € ermittelt.

4.3. Zur vorgeschlagenen teleologischen Interpretation

Die Bf. verweist auf das mit § 12 Abs 1 Z 8 KStG 1988 iVm § 20 Abs 1 Z 7 EStG 1988 verfolgte Lenkungsziel. Der gesetzliche Zwang zur Bezahlung einer Dienstfindung nach dem

Patentgesetz widerspreche diesem Lenkungsziel, weshalb die Dienstfindungsprämie in teleologischer Auslegung nicht dem Abzugsverbot unterliege.

Grundsätzlich ist es denkbar, dass eine Norm Sachverhalte regelt, die eigentlich nicht erfasst sein sollten. Eine Rechtsnorm wäre in diesem Fall in ihrem Anwendungsbereich zu weit, also überschießend geraten. Kommt der Rechtsanwender dabei zu dem Schluss, dass nach dem erkennbaren Sinn und Zweck der Norm gewisse Konstellationen nicht erfasst sein sollen und können, so kann sich die Frage nach einer teleologischen Reduktion stellen. Dies würde zu dem Ergebnis führen, dass ein vom Wortlaut der Rechtsnorm erfasster Sachverhalt dennoch nicht unter deren Tatbestand zu subsumieren ist.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (zB 25.02.1994, 93/12/02013; Ra 2019/15/0133) steht im öffentlichen Recht die Wortinterpretation am Beginn des Interpretationsvorganges. Begründet wird dies mit dem Gesetzmäßigkeitsgebot des Art 18 B-VG, welches die strikte Bindung der Vollziehung an den Wortlaut des Gesetzes erzwingt. Dies trifft gemäß Art 135 Abs 4 B-VG iVm Art 89 B-VG grundsätzlich auch für das Bundesfinanzgericht zu. Der Wille des Gesetzgebers findet bei Vorrang der Wortinterpretation nur soweit Berücksichtigung, als er aus dem geschriebenen Gesetzestext hervorgeht. Ein Abweichen vom klaren Wortlaut des Gesetzes ist nur dann zu verantworten, wenn eindeutig feststeht, dass der Gesetzgeber etwas anderes gewollt hat, als er zum Ausdruck gebracht hat. Bei der Auslegung des Gesetzestextes kommt den Gesetzesmaterialien keine selbständige normative Kraft zu, doch sind sie für die Ermittlung der Absicht des Gesetzgebers bedeutsam. Die Gesetzesmaterialien sind nur dann zur Auslegung eines Gesetzes heranzuziehen, wenn der Wortlaut des Gesetzes selbst zu Zweifeln über seinen Inhalt Anlass gibt.

Nach § 20 Abs 1 Z 7 EStG 1988, auf den § 12 Abs 1 Z 8 KStG 1988 verweist, sind Aufwendungen oder Ausgaben für das Entgelt für Arbeits- oder Werkleistungen, soweit es den Betrag von 500.000 € pro Person und Wirtschaftsjahr übersteigt, nicht abzugsfähig. Entgelt ist die Summe aller Geld- und Sachleistungen, ausgenommen Abfertigungen im Sinne des § 67 Abs 3, Entgelte, die sonstige Bezüge nach § 67 Abs 6 darstellen und Aufwandsersätze, die an einen aktiven oder ehemaligen Dienstnehmer oder an eine vergleichbar organisatorisch eingegliederte Person geleistet werden.

Weder aus dem Wortlaut des Gesetzes noch aus den Materialien geht hervor, dass der Gesetzgeber Dienstfindungsvergütungen, welche ihre Grundlage im Patentgesetz haben, nicht vom Abzugsverbot erfassen wollte. Für eine teleologische Interpretation der Gesetzesbestimmung bleibt daher kein Raum.

4.4. Zu den verfassungsrechtlichen Bedenken

Die Gerichte und Verwaltungsbehörden sind auf Grund des in Art 18 B-VG verankerten Legalitätsprinzips verpflichtet, ihre Entscheidungen ausschließlich auf Grundlage der geltenden

Gesetze und Verordnungen zu treffen. Sowohl die Abgabenbehörden als auch das Bundesfinanzgericht haben daher die einschlägigen gesetzlichen Bestimmungen zum Abzugsverbot so lange anzuwenden, als sie dem Rechtsbestand angehören.

Nach Art 135 Abs 4 B-VG ist auf Verwaltungsgerichte Art 89 B-VG sinngemäß anzuwenden. Bestehen für das Bundesfinanzgericht gegen die Anwendung eines Gesetzes aus dem Grund der Verfassungswidrigkeit Bedenken, so hat es aufgrund Art 135 Abs 4 B-VG iVm Art 89 Abs 2 B-VG den Antrag auf Aufhebung dieses Gesetzes zu stellen. Ob solche Bedenken bestehen ist nach objektiven Gesichtspunkten zu prüfen, wobei auch die Art der in Frage stehenden Norm und ihre Position im Normzusammenhang in Betracht zu ziehen und auf die bisherige Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes Bedacht zu nehmen ist. Bestehen nach dieser Prüfung keine Bedenken gegen die Verfassungsmäßigkeit einer Norm, so gibt es auch keine Veranlassung für eine Antragstellung im Sinne des Art 89 Abs 2 B-VG.

Von Seiten der Bf. werden nunmehr auch verfassungsrechtliche Bedenken gegen die Einbeziehung von Dienstfindungsvergütungen in die Abzugsbegrenzung des § 12 Abs 1 Z 8 KStG 1988 iVm § 20 Abs 1 Z 7 EStG 1988 ins Treffen geführt.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes liegt es im rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers im Steuerrecht neben fiskalistischen auch andere – zB sozial- oder gesellschaftliche – Zwecke zu verfolgen, solange die Maßnahme dabei nicht von vornherein als völlig ungeeignet zu qualifizieren ist. In seinem Erkenntnis vom 09.12.2014 (G 186/2014) bestätigte er die Verfassungskonformität der §§ 12 Abs 1 Z 8 KStG 1988 und 20 Abs 1 Z 7 EStG 1988 und hielt die gleichheitsrechtlichen Bedenken für unbegründet. Dem Gesetzgeber kann nicht entgegengetreten werden, dass die Verringerung des Einkommensgefälles in Unternehmen zwischen den Führungskräften und den übrigen Dienstnehmern dem Grunde nach ein in seinem rechtspolitischen Gestaltungsspielraum liegendes sozial- und gesellschaftspolitisches Ziel ist, das einen Eingriff in das objektive Nettoprinzip rechtfertigt. Die gleichheitsrechtliche Problemstellung wurde dabei nicht anhand von Vergleichspaaren geprüft, sondern nach der Sachlichkeit der in § 20 Abs 1 Z 7 EStG normierten Regelung an sich gefragt. Der Verfassungsgerichtshof brachte dabei zum Ausdruck, dass das Lenkungsziel des Gesetzgebers, nämlich die Verringerung des Einkommensgefälles in Unternehmen zwischen den Führungskräften und den übrigen Dienstnehmern, das Abzugsverbot rechtfertigt, sofern dieses nicht mit völlig ungeeigneten Mitteln verfolgt wird. Der Verfassungsgerichtshof erachtete die vom Gesetzgeber vorgesehene Beschränkung der Abzugsfähigkeit für Aufwendungen für das Entgelt für Arbeits- und Werkleistungen, soweit es den im Gesetz näher bestimmten Betrag übersteigt, dem Grunde nach als sachlich gerechtfertigt. Auch gegen die Höhe der Grenze der Abzugsfähigkeit hatte der Verfassungsgerichtshof aus gleichheitsrechtlicher Sicht keine Bedenken.

Der Gesetzgeber hat bei der Wahl des Tatbestandmerkmals „*Entgelt für Arbeits- und Werkleistungen*“ keine Unterscheidung dahin getroffen, ob der Dienstgeber auf die Festlegung der Höhe einzelner Bezugsteile einwirken konnte oder nicht. Die Bf. wendet nun ein, dass im Unterschied zu den Gehältern Dienstfindungsvergütungen nicht frei vereinbart werden können, sondern nach den Bestimmungen des Patentgesetzes festgelegt werden. Dadurch würde der Lenkungseffekt ad absurdum geführt werden. In Fortführung dieses Gedankens müssten aber auch jene Gehaltsbestandteile, auf deren Höhe der Dienstgeber keinen Einfluss hat (wie etwa die durch Kollektivverträge bindend vorgeschriebene Mindestlöhne), aus der Bemessungsgrundlage ausgeschieden werden. Der Gesetzgeber hat es offenbar aus Vereinfachungsgründen in Kauf genommen, auch nicht frei vereinbare Gehaltsbestandteile in den Entgeltsbegriff einfließen zu lassen, zumal diese Sachverhaltskonstellation nur eine Minderheit von Fällen des Abzugsverbotes trifft.

Den verfassungsrechtlichen Bedenken der Bf. vermag sich das Bundesfinanzgericht somit nicht anzuschließen.

Insgesamt war spruchgemäß zu entscheiden.

5. Anmerkung

Das Erkenntnis ergeht gemäß **§ 24a Abs 2 KStG 1988** an die *****2***** als Gruppenmitglied und Beschwerdeführerin sowie an die *****4***** als Gruppenträgerin.

6. Zur Zulässigkeit einer (ordentlichen) 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.

Im Zusammenhang mit der Rechtsfrage, ob nach § 8 Abs 1 PatG an einen Dienstnehmer geleistete Dienstfindungsvergütungen unter den Entgeltsbegriff des § 12 Abs 1 Z 8 KStG 1988 iVm § 20 Abs 1 Z 7 EStG 1988 zu subsumieren ist, gibt es noch keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, weshalb eine ordentliche Revision als zulässig zu erklären ist.

Linz, am 30. März 2022