



## Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der AA m.b.H., Adresse, vertreten durch T.O.P. Wirtschaftsprüfung GmbH, 8010 Graz, Beethovenstraße 19, vom 16. Juni 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 31. Mai 2010 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag samt den Säumniszuschlägen für die Jahre 2005, 2006 und 2008 entschieden:

Die angefochtenen Bescheide werden gemäß § 289 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl Nr. 1961/194 idgF, unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

## Begründung

Mit den Abgabenbescheiden vom 31. Mai 2010 wurden der Berufungswerberin (Bw.) für die Jahre 2005, 2006 und 2008 Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag und Säumniszuschlag vorgeschrieben. Als Bescheidbegründung wurde auf den Bericht über das Ergebnis einer Außenprüfung vom 31. Mai 2010 verwiesen.

In diesem Bericht wurde festgestellt, dem mehrheitsbeteiligten Geschäftsführer, Herrn BB, sei aufgrund einer Nutzungsvereinbarung eine Vergütung für Patentnutzung ausbezahlt worden. Entsprechend der Vereinbarung erhalte Herr BB eine jährliche Vergütung in der Höhe von 1% der Umsatzerlöse der Bw. abzüglich Bestandsveränderung, mindestens jedoch € 100.000. Die

Auszahlung der Mindestvergütung erfolge vereinbarungsgemäß quartalsweise in gleich hohen Beträgen, etwaige Restzahlungen nach Vorlage des Jahresabschlusses.

Im Laufe der Prüfung sei vom steuerlichen Vertreter eine Stellungnahme beigebracht und in dieser auf eine Aktennotiz vom 8. Jänner 1994 verwiesen worden. Danach betrage die Lizenzgebühr 5% des Auftragswertes der gelieferten Anlage. Die Lizenzgebühr sei mit Zahlungseingang durch den Kunden, spätestens jedoch bei Übernahme der Anlage durch den Kunden fällig. Nach Durchsicht der Einkommensteuererklärungen sei festgestellt worden, dass Herr BB € 140.000 (2005), € 63.563,78 (2006) und € 100.000 (2008) aus diesem Titel erhalten habe.

Dagegen richtete sich die Berufung vom 16. Juni 2010. Die Bw., vertreten durch T.O.P. Wirtschaftsprüfung GmbH, brachte vor, im Zuge einer Prüfung seien die an den wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer bezahlten Lizenzgebühren in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einbezogen und dies mit § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 begründet worden. Diese Begründung treffe auf den vorliegenden Sachverhalt nicht zu, da laut Einkommensteuergesetz die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweisende Beschäftigung gewährt würden, für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag maßgeblich seien. Bei einer vertraglich vereinbarten und auch tatsächlichen gewährten Gebühr für die Überlassung des Nutzungsrechtes an Patenten könne es sich auch bei noch so großzügiger Interpretation des Gesetzestextes nicht um eine Beschäftigung handeln.

Gemäß § 41 Abs. 1 Familienlastenausgleichsgesetz (FLAG) haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen. Dienstnehmer sind Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 des EStG 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 des EStG 1988 (§ 41 Abs. 2 FLAG).

§ 41 Abs. 3 FLAG bestimmt, dass der Beitrag des Dienstgebers 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 (Beitragsgrundlage). Arbeitslöhne sind Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b des EStG 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 des EStG 1988. Als Bemessungsgrundlage für den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag gilt gemäß § 122 Abs. 7 Wirtschaftskammergesetz die Beitragsgrundlage nach § 41 FLAG.

Gemäß § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 fallen

- die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2) aufweisende Beschäftigung gewährt werden

unter die Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit.

Im verfahrensgegenständlichen Fall ist daher entscheidungsrelevant, ob es sich bei der ausbezahlten Vergütung um eine solche handelt, die der geschäftsführende Gesellschafter für eine – abgesehen von der Weisungsgebundenheit – an sich alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweisende Beschäftigung bei der Bw. bezogen hat, oder ob der Gesellschafter diese für die Überlassung des Nutzungsrechtes an Patenten erhalten hat. Für die von der Bw. an den geschäftsführenden Gesellschafter ausbezahlte Gebühr (Vergütung) sind dann der Dienstgeberbeitrag und der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag zu leisten, wenn es sich um eine Tätigkeitsvergütung gehandelt hat.

Die Beurteilung dieser Frage ist in engem Zusammenhang mit dem Berufungsverfahren der Bw. betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftssteuer 2006 und 2007, Zahl aa, zu sehen. Aus der diesbezüglichen Entscheidung vom 17. August 2012 geht hervor, dass die gegenständliche Sache nicht entscheidungsreif ist. Der Unabhängige Finanzsenat sieht sich demnach nicht in der Lage, im Rahmen der freien Beweiswürdigung eine endgültige Entscheidung darüber zu treffen, ob es sich bei der gegenständlichen Gebühr tatsächlich um einen Aufwand aufgrund einer schon vorher zwischen der Bw. und dem Gesellschafter getroffenen Lizenzvereinbarung handelt, weil das Finanzamt es unterlassen hat, Ermittlungen darüber anzustellen, wann jeweils der Zeitpunkt der ordnungsgemäßen Abnahme der einzelnen Projekte war und wann von den Projektauftraggebern Zahlungen an die Bw. geleistet wurden, damit beurteilt werden kann, ob diese Umstände in einem vereinbarungsgemäßen zeitlichen Zusammenhang mit den vom Gesellschafter zur Einkommensteuer erklärten "Patenteinkünften" stehen. Völlig im Dunkeln geblieben ist bisher auch, welche Zuflüsse an den Gesellschafter dessen "Patenteinnahmen" tatsächlich zugrunde liegen. Vor diesem Hintergrund kann daher nicht erkannt werden, ob es sich bei der, von der Bw. als Gebühr für die Überlassung des Nutzungsrechtes an Patenten bezeichneten Vergütung im Grunde um Geschäftsführungsaufwand handelt. Zwecks Vermeidung von Wiederholungen wird auf die diesbezügliche ausführliche Begründung der Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 17. August 2012, Zahl aa, verwiesen.

Gemäß § 289 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz die Berufung durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Berufungsvorentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Be-

scheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können. Im weiteren Verfahren sind die Behörden an die für die Aufhebung maßgebliche, im Aufhebungsbescheid dargelegte Rechtsanschauung gebunden. Durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieses Bescheides befunden hat. Soweit die Verjährung der Festsetzung einer Abgabe in einer Berufungsentscheidung (Abs. 2) nicht entgegenstehen würde, steht sie auch nicht der Abgabefestsetzung im den aufgehobenen Bescheid ersetzenden Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz entgegen; § 209a gilt sinngemäß.

Die Aufhebung gemäß § 289 Abs. 1 BAO liegt im Ermessen der Abgabenbehörde zweiter Instanz. Eine aufhebende und zurückverweisende Berufungserledigung setzt voraus, dass die Unterlassung der Ermittlungen "wesentlich" ist (*Ritz*, BAO<sup>4</sup> § 289 Rz 11). Von einer Wesentlichkeit ist im gegenständlichen Fall aufgrund der vorstehenden Ausführungen (in erheblichem Ausmaß ungeklärte Sachverhaltsfragen; erheblicher Umfang der vorzunehmenden Verfahrensergänzungen) auszugehen.

Für eine Bescheidaufhebung im Rahmen der Ermessensübung sprechen im gegenständlichen Fall der Grundsatz der Verfahrensökonomie und die Überlegung, dass es nicht Aufgabe der Berufungsbehörde ist, anstatt ihre Kontrollbefugnis wahrzunehmen, erstmals den entscheidungsrelevanten Sachverhalt zu ermitteln und einer Beurteilung zu unterziehen (*Ritz*, BAO<sup>4</sup> § 289 Rz 5).

Das Finanzamt wird im erstinstanzlichen Verfahren unter voller Mitwirkungspflicht der Bw. im Detail zu ermitteln haben, wann jeweils der Zeitpunkt der ordnungsgemäßen Abnahme der einzelnen Projekte war und wann von den Projektaufgebern Zahlungen an die Bw. geleistet wurden, und wann, in welcher Form und in welcher Höhe daraus Zuflüsse an den Gesellschafter tatsächlich erfolgt sind, bzw. ob diese überhaupt aus einer schon vorher zwischen der Bw. und dem Gesellschafter getroffenen Lizenzvereinbarung stammen. Sollte das Finanzamt vor dem Hintergrund der Ergebnisse dieser Ermittlungen weiterhin zu der Feststellung gelangen, dass hier von einem Geschäftsführergehalt auszugehen ist, so wird es Sachverhaltsdarstellungen dahingehend anzustellen haben, ob dieses für eine sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweisende Beschäftigung gewährt wurde.

Da somit zur Klärung des Sachverhaltes nicht nur ergänzende Ermittlungen vorzunehmen sind, war es zweckmäßig, die angefochtenen Bescheide unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufzuheben.

Aus den dargestellten Erwägungen war spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 15. Oktober 2012