



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Schema Wirtschaftstreuhand GmbH, 2340 Mödling, Bahnhofplatz 1a/2/2, vom 7. Oktober 2003 gegen die Bescheide des Finanzamtes Ried im Innkreis vom 25. August 2003 betreffend Haftung des Arbeitgebers gemäß § 82 EStG 1988 sowie Vorschreibung eines Säumniszuschlages für den Zeitraum 1. Jänner 2000 bis 31. Dezember 2002 nach der am 24. Juni 2005 in 4010 Linz, Zollamtstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Höhe der im angefochtenen Bescheid angeführten Abgaben beträgt:

Abgabenart	Zeitraum	Betrag in Schilling	Betrag in Euro
Lohnsteuer	2000	20.385,--	1.481,44
Lohnsteuer	2001	22.215,--	1.614,43
Lohnsteuer	2002		2.094,--
Säumniszuschlag	2000-2002		103,80

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Anlässlich einer bei der Berufungswerberin über die Jahre 2000 bis 2002 durchgeführten Lohnsteuerprüfung wurde festgestellt, dass in allen drei Prüfungsjahren bestimmte Anteile

einer Gewinnbeteiligung, die der Dienstnehmer I. erhielt, als Prämien für Dienstleistungen begünstigt besteuert wurden, und dass im Jahr 2002 eine an den Dienstnehmer N. bezahlte Gewinnbeteiligung ebenfalls als Prämie für Dienstleistungen begünstigt besteuert wurde. Von beiden Dienstnehmern wurden im Rahmen ihres Dienstverhältnisses Dienstleistungen gemacht, die in der Folge patentiert wurden. Der Prüfer vertrat jedoch die Ansicht, dass die Steuerbegünstigung nicht zu Recht erfolgt sei, da auf diese Weise die Höhe der Gewinnbeteiligung zu Unrecht gekürzt wurde und eine Prämienzahlung eigentlich nicht vorlag. Das Finanzamt schloss sich der Ansicht des Lohnsteuerprüfers an und forderte mit Haftungs- und Abgabenbescheiden die auf die „Prämien“ entfallende Lohnsteuer nach.

In der dagegen eingebrachten Berufung wurde im Wesentlichen Folgendes ausgeführt: Die beiden Dienstnehmer seien im technischen Bereich des Unternehmens tätig und hätten im Rahmen ihres Dienstverhältnisses Erfindungen gemacht, die in der Folge patentiert wurden. Es lägen Dienstleistungen vor. Nimmt der Dienstgeber die Dienstleistung an, gebührt dem Dienstnehmer in jedem Fall eine angemessene Vergütung. Da in wirtschaftlicher Betrachtungsweise und nach den Bestimmungen des Patentgesetzes sämtliche Voraussetzungen einer Dienstleistung vorlägen, wurde den Mitarbeitern eine Vergütung gewährt, für die die Steuerbegünstigung zustehe. Die Höhe der Gewinnbeteiligung würde jährlich neu verhandelt und es bestehe seitens des Dienstnehmers kein Anspruch darauf. Im Übrigen verwies die Berufungswerberin ergänzend darauf, dass auch die Art der Abgeltung der Dienstleistungen nicht festgelegt sei und daher grundsätzlich auch in Form von Umsatzprovisionen, Gewinnbeteiligungen oder Tantiemen in Betracht käme.

Im Zuge des weiteren Berufungsverfahrens wurden die Arbeitsprofile der beiden Dienstnehmer vorgelegt, weiters Unterlagen über die getätigten Dienstleistungen, die Erklärungen des Dienstnehmers über die Annahme der Dienstleistungen, die entsprechende Bestimmung im Kollektivvertrag für Elektro- und Elektronikindustrie und eine Stellungnahme der Geschäftsführung zur Vorgangsweise betreffend die Gewinnbeteiligungen, die Folgendes besagte: Die an gewisse Mitarbeiter gewährte Leistungsprämie würde jährlich von der Geschäftsleitung unter Zugrundelegung der individuellen Leistungen festgelegt. Sollte der Dienstnehmer die überdurchschnittliche Leistung im darauffolgenden Jahr nicht mehr erbringen, würde die Leistungsprämie reduziert bzw. gestrichen, die jährliche Höhe sei somit variabel von der Geschäftsleitung definierbar.

In der am 24. Juni 2005 abgehaltenen Berufungsverhandlung wurde insbesondere die Frage der Vorgangsweise betreffend die Gewinnbeteiligungen erörtert und in diesem Zusammenhang seitens der Berufungswerberin sinngemäß ausgeführt:

Es gebe keine schriftliche Vereinbarung bezüglich der Gewinnbeteiligungen. Die Entscheidung, wer Gewinnbeteiligungen erhalte, würde jährlich vom Geschäftsführer E. alleine getroffen, es sei niemand anderer in den Entscheidungsprozess eingebunden. Jeder

Mitarbeiter würde individuell betrachtet, jeder einzelne (aus jedem Bereich) könne grundsätzlich eine Gewinnbeteiligung erhalten. Bei Vergleich der Listen der Mitarbeiter, die in den vergangenen Jahren Gewinnbeteiligungen erhalten haben, könne festgestellt werden, dass auch immer wieder neue Mitarbeiter dazukommen oder z.B. ein bestimmter Mitarbeiter einmal ein Prozent mehr, ein Prozent weniger erhalte. Die Höhe der Prozentsätze richte sich auch danach, wie groß der Einflussbereich des einzelnen Mitarbeiters sei und wie nachhaltig sich seine Arbeit auf den Gewinn des Unternehmens auswirken könne. Es könne jedoch kein Mitarbeiter sicher darauf vertrauen, auch im nächsten Jahr eine Gewinnbeteiligung zu erhalten. Da die Entscheidung allein von E. gefällt würde, könne im konkreten Fall des I. auch nicht erklärt werden, warum er in den geprüften Jahren gegenüber den Vorjahren eine geringere Gewinnbeteiligung erhalten hätte, es können nur Vermutungen darüber angestellt werden. Der Grund dafür könnte sein, dass er in diesen Jahren an einem bestimmten Projekt beteiligt war, das schlecht gelaufen sei und bei dem es zu großen Verlusten gekommen sei. Dass letztlich dennoch Umsätze und Gewinne eine Steigerung erfahren haben, sei auf eine Überkompensation durch andere Projekte zurückzuführen. Was die Höhe der gewährten Prämien für die Dienstleistungen betrifft, so würde hier nur geschätzt, was das Produkt wert sein könne, es gebe keine bestimmte Berechnung.

Seitens des Finanzamtes wurde insbesondere darauf hingewiesen, dass I. durch Jahre hindurch eine Gewinnbeteiligung von zunächst 0,5%, später 0,6% erhalten hatte, und unglaublich bzw. nicht nachvollziehbar sei, warum diese plötzlich auf die Hälfte gekürzt worden wäre. Ähnliches gelte für N., der ebenfalls auch in den Vorjahren eine Gewinnbeteiligung erhielt. Das Finanzamt vertrete vielmehr die Ansicht, dass den Erfindern die Gewinnbeteiligungen auch ohne Dienstleistungen zugestanden wären, sodass die Dienstleistungen praktisch nicht abgegolten wurden. Es sei lediglich die Gewinnbeteiligung zwecks steuerlicher Besserstellung umgewandelt worden. Eingeräumt wurde jedoch, dass Dienstleistungen mit allen Voraussetzungen unbestreitbar vorgelegen wären und es schiene eine Anerkennung eines Teils der Zahlungen als Prämien für die Dienstleistungen gerechtfertigt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 67 Abs. 7 EStG 1988 sind Prämien für Verbesserungsvorschläge im Betrieb und Vergütungen an Arbeitnehmer für Dienstleistungen im Ausmaß eines Sechstels der bereits zugeflossenen, auf das Kalenderjahr umgerechneten laufenden Bezüge mit einem Steuersatz von 6% zu versteuern.

Da das Einkommensteuergesetz keine eigenständige Definition für den Begriff der Dienstleistung enthält, ist diese nach den Bestimmungen des Patentgesetzes 1970 auszulegen. Danach liegt eine Dienstleistung vor, wenn sie ihrem Gegenstand nach in das

Arbeitsgebiet des Unternehmens, in dem der Dienstnehmer tätig ist, fällt, und wenn entweder die Tätigkeit, die zu der Erfindung geführt hat, zu den dienstlichen Obliegenheiten des Dienstnehmers gehört, oder wenn der Dienstnehmer die Anregung zu der Erfindung durch seine Tätigkeit in dem Unternehmen erhalten hat, oder das Zustandekommen der Erfindung durch die Benützung der Erfahrungen oder der Hilfsmittel des Unternehmers wesentlich erleichtert wurde (§ 7 Abs. 3 PatG 1970).

Das Patentgesetz bestimmt weiters, in welcher Weise das Recht des Schöpfers einer derartigen Dienstleistung geschützt wird. So bedürfen nach § 7 Abs. 1 PatG 1970 Vereinbarungen zwischen Dienstgeber und Dienstnehmer, nach denen künftige Erfindungen des Dienstnehmers dem Dienstgeber gehören sollen oder dem Dienstgeber ein Benützungsrecht an solchen Erfindungen eingeräumt werden soll, zu ihrer Gültigkeit der schriftlichen Form. Diesem Erfordernis ist auch Genüge geleistet, wenn darüber ein Kollektivvertrag vorliegt. Nach § 8 PatG 1970 gebührt dem Dienstnehmer jedoch in jedem Fall für die Überlassung einer von ihm gemachten Erfindung an den Dienstgeber eine angemessene besondere Vergütung. Wenn der Dienstnehmer jedoch ausdrücklich zur Erfindertätigkeit im Unternehmen des Dienstgebers angestellt ist und auch tatsächlich damit vorwiegend beschäftigt ist, 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. Die Steuerbegünstigung des § 67 Abs. 7 EStG 1988 kommt letztlich nur für diese besondere Vergütung in Betracht.

Nun wurden im vorliegenden Fall von den begünstigten Dienstnehmern unbestrittenermaßen Dienstleistungen im Sinn des Patentgesetzes gemacht, auch sind die sonstigen formellen Erfordernisse wie etwa die schriftliche Regelung der Vereinbarung – hier in Form des Kollektivvertrages – gegeben. Strittig ist lediglich, ob die Erfinder hierfür tatsächlich auch die besondere angemessene Vergütung erhalten haben, die im Sinn des § 67 Abs. 7 EStG 1988 steuerbegünstigt ist, oder ob die Gewinnbeteiligungen, die als Vergütungen für diese Erfindungen erklärt wurden, in Wahrheit nicht in Zusammenhang mit diesen Erfindungen standen, da sie den Dienstnehmern jedenfalls zu gewähren waren.

In diesem Sinn konnten die Ausführungen der Berufungswerberin nicht zur Gänze überzeugen. Wie auch einige andere Dienstnehmer erhielt insbesondere I. bereits mehrere Jahre hindurch eine Gewinnbeteiligung, die zunächst mit 0,5% bemessen wurde und ab dem Wirtschaftsjahr 1999/2000 auf 0,6% angehoben wurde. Dass keine schriftlichen Vereinbarungen über die Gewährung von Gewinnbeteiligungen vorlagen und jährlich die Gewinnbeteiligung neu beschlossen wurde, ist nach den Eingaben der Berufungswerberin und den Ausführungen in der mündlichen Verhandlung glaubhaft. Nicht nachvollzogen konnte jedoch die Darstellung der Berufungswerberin werden, dass das Ausmaß der

Gewinnbeteiligungen für die verdienten Mitarbeiter oder die begünstigten Mitarbeiter selbst tatsächlich bzw. häufig wechselten, vielmehr zeigten die Listen der ausbezahlten Gewinnbeteiligungen, die der Abgabenbehörde zur Verfügung standen, eine Reihe verdienter Mitarbeiter auf, die jahrelang denselben Prozentsatz an Gewinnbeteiligung – oder zumindest nur mit geringen Abweichungen - erhielten. Bei dieser Vorgangsweise kann nicht ausgeschlossen werden, dass diese Dienstnehmer den Eindruck gewinnen mussten, auf die Gewinnbeteiligungen vertrauen zu können, sodass damit die betriebliche Übung begründet wurde, Gewinnbeteiligungen zumindest bei unverminderten Leistungen auch in der Zukunft zu gewähren.

Würde man dem Standpunkt der Berufungswerberin folgen, so wären die hier strittigen Zuwendungen an den Dienstnehmer I. in den Berufungsjahren in der Weise geändert worden, dass die Gewinnbeteiligung, die er für seine allgemeinen Leistungen erhielt, gegenüber 0,5% in früheren Jahren nur mehr etwa 0,3% betragen hätte. Der Erklärung in der mündlichen Verhandlung, dass diese Entscheidung möglicherweise auf ein Projekt zurückzuführen war, das Verluste verursacht hat, kann sich der unabhängige Finanzsenat nicht anschließen. Einerseits ist diese Entscheidungsfindung nicht dokumentiert und konnten auch seitens der Berufungswerberin hierüber nur Vermutungen angestellt werden, andererseits ist es auch nicht glaubwürdig, dass ein verdienter Mitarbeiter in Jahren, in denen er Erfindungen tätigt, die eine gesonderte Entlohnung rechtfertigen, gleichzeitig für ein Verlustprojekt durch Entzug eines Teils seiner sonstigen Gewinnbeteiligung bestraft wird, das noch dazu durch andere Projekte im Unternehmen soweit kompensiert werden konnte, dass Gewinne und Umsätze dadurch nicht nachhaltig negativ beeinflusst wurden.

Richtig ist jedoch, dass I. für seine Erfindungen grundsätzlich eine gesonderte Vergütung zugestanden ist. Unter Berücksichtigung des Umstandes, dass seine Gewinnbeteiligung in den betroffenen Jahren um 0,1% angehoben wurde, und dass geringe Abweichungen von der Höhe der zugesprochenen Gewinnbeteiligungen in Einzelfällen erfolgt sind, erscheint es gerechtfertigt, die Steuerbegünstigung für die Hälfte des als Prämie für Dienstserfindungen erklärten Betrages anzuerkennen.

Dies gilt in gleicher Weise auch für den Betrag, der an N. ausbezahlt und als "Prämie für Dienstserfindungen" versteuert wurde. Als Dienstnehmer mit geringerem Einflussbereich erhielt er in den Vorjahren eine Gewinnbeteiligung von 0,1%, im Jahr seiner Mitarbeit an der Erfindung wurde die gesamte Gewinnbeteiligung, die im Übrigen keine Änderung erfahren hat, als Prämie für die Dienstserfindung erklärt. Auch im Fall dieses Dienstnehmers wäre unerklärlich, aus welchen Gründen seine allgemeinen Leistungen im Jahr 2002 nicht mehr durch eine Gewinnbeteiligung honoriert werden sollten. Eine Anerkennung jeweils des halben Betrages als Prämie für Dienstserfindungen und als Gewinnbeteiligung für die allgemeine Leistung trägt allen Gegebenheiten Rechnung.

Die Bemessungsgrundlagen für die Nachforderung der Lohnsteuer laut Berufungsentscheidung betragen daher 50% der dem Erstbescheid zugrunde liegenden Bemessungsgrundlagen, dies sind im Einzelnen:

2000: 40.770 ATS betreffend I.

2001: 44.430 ATS betreffend I.

2002: 3.400 € betreffend I. , 865 € betreffend N. .

Die Nachforderung der Lohnsteuer wird in Anlehnung an die Berechnungsweise bei der Lohnsteuerprüfung errechnet, sodass sich im Ergebnis der Nachforderungsbetrag an Lohnsteuer sowie der Säumniszuschlag um 50% reduzieren.

Linz, am 25. Juli 2005