

## Gericht

Verwaltungsgerichtshof

## Entscheidungsdatum

28.11.2002

## Geschäftszahl

98/13/0041

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Bernard und die Hofräte Dr. Hargassner, Dr. Fuchs, Dr. Büsser und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. iur. Mag. (FH) Schärf, über die Beschwerde der R AG in W, vertreten durch Dr. Arnold Rechtsanwalts-Kommandit-Partnerschaft in 1010 Wien, Wipplingerstraße 10, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland, Berufungssenat III, vom 19. Dezember 1997, Zl. GA 11- 93/2262/01, betreffend u.a. Gewerbesteuer für die Jahre 1987 bis 1989, zu Recht erkannt:

## Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von 332 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## Begründung

Die beschwerdeführende Aktiengesellschaft bezahlte an Ing. V., der bis Ende 1988 Gesellschafter-Geschäftsführer der Rechtsvorgängergesellschaft m.b.H. und nach ihrer Umwandlung in eine Aktiengesellschaft Vorstandsmitglied war, wobei sein Beteiligungsausmaß bis zum 8. Dezember 1982 25 %, ab diesem Zeitpunkt bis zum 14. Dezember 1988 50 %, in der Folgezeit bis 13. März 1989 40 % und ab dem 14. März 1989 21,4 % betrug, auf der Grundlage einer am 7. Dezember 1979 abgeschlossenen und im Dezember 1988 abgeänderten Vereinbarung Vergütungen für Dienstleistungen, welche Ing. V. zu einem Zeitpunkt gemacht hatte, zu welchem sein Beteiligungsausmaß an der Rechtsvorgängergesellschaft 25 % noch nicht überstiegen hatte.

Die Ing. V. im Jahre 1985 zugeflossene Vergütung bildete den Gegenstand des mit dem hg. Erkenntnis vom 18. September 1991, 89/13/0114, entschiedenen Beschwerdefalles, in welchem die einkommensteuerrechtliche Qualifikation der Ing. V. durch diese Vergütung zugeflossenen Einkünfte in Streit stand. In diesem Erkenntnis hat der Verwaltungsgerichtshof die von der Abgabenbehörde vorgenommene Qualifikation der Vergütung des Ing. V. als Einkünfte nach § 22 Abs. 1 Z. 2 EStG 1972 in der Fassung des Abgabenänderungsgesetzes 1981, BGBl. Nr. 620, mit der Begründung als rechtswidrig angesehen, dass es für die Subsumtion einer Tätigkeitsvergütung unter § 22 Abs. 1 Z. 2 EStG 1972 nicht genügt, dass im Zeitpunkt des Zufließens der Vergütung eine wesentliche Beteiligung des Empfängers besteht, weil eine solche wesentliche Beteiligung vielmehr im Tätigkeitszeitraum oder während mehr als der Hälfte eines zehnjährigen Zeitraumes vor Beendigung der Tätigkeit bestanden haben muss. Eine Vergütung für die Tätigkeit eines im Tätigkeitszeitraum noch nicht wesentlich Beteiligten sei auch im Falle ihrer Leistung zu einem Zeitpunkt, zu welchem der Leistungsempfänger bereits wesentlich beteiligt gewesen sei, als nachträglich ausbezahlter Arbeitslohn zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zu zählen, hat der Gerichtshof im genannten Erkenntnis dargelegt.

Im vorliegenden Beschwerdefall steht für die Ing. V. von der Beschwerdeführerin aus demselben Rechtstitel in den Jahren 1987 bis 1989 bezahlten Vergütungen die Frage in Streit, ob diese der Hinzurechnungsbestimmung des § 7 Z. 6 GewStG 1953 unterlagen.

Im Ergebnis einer die Streitjahre erfassenden abgabenbehördlichen Prüfung des Unternehmens der Beschwerdeführerin wurde diese Frage vom Prüfer mit der Begründung bejaht, die von Ing. V. getätigten Dienstleistungen seien deswegen als solche anzusehen, weil sie in das Arbeitsgebiet des Unternehmens fielen und dieses am Zustandekommen der Erfindungen nicht unwesentlich beteiligt gewesen sei. Die Tätigkeit, die zur Dienstleistung geführt habe, habe zur dienstlichen Obliegenheit des Ing. V. gehört. Es sei das Zustandekommen der Erfindung durch die Erfahrung und durch vom Unternehmen bereit gestellte Hilfsmittel erleichtert und auch angeregt worden. Der Vertrag zwischen der Beschwerdeführerin und Ing. V. vom

7. Dezember 1979 erfasse eine Vergütung nach § 8 Patentgesetz 1970 für sämtliche Dienstleistungen. Die Gesetzesbestimmung des § 7 Z. 6 GewStG 1953 sage nichts über einen Zeitpunkt der Entstehung des Grundes der Vergütung aus, sondern knüpfe allein an den Umstand der Auszahlung einer Vergütung an. Die Erfindungen seien wirtschaftlich betrachtet als Bestandteil des Unternehmenserfolges anzusehen.

In ihrer gegen die - der Prüferauffassung entsprechenden - Gewerbesteuerbescheide für die Streitjahre erhobenen Berufung stellte die Beschwerdeführerin das Vorliegen von Dienstleistungen nicht in Abrede, machte aber geltend, dass die Vergütungen dem Gesellschafter nicht für seine Tätigkeit im Unternehmen, sondern für die Überlassung eines Rechtes bezahlt würden. Eine für die Überlassung eines Rechtes und nicht für eine Tätigkeit bezahlte Vergütung entziehe sich aber einer Hinzurechnung nach § 7 Z. 6 GewStG 1953. Dass Erfindervergütungen nicht die Tätigkeit des Erfinders im Unternehmen abgälten, ergebe sich sowohl aus den Formulierungen des Patentgesetzes als auch aus dem Umstand, dass der durch eine entsprechende Vergütung begünstigte Erfinder auch nach seinem Ausscheiden aus dem Unternehmen den Anspruch auf Bezahlung der vertraglich vereinbarten Erfindervergütung behalte.

Der Prüfer verwies in einer Stellungnahme zur Berufung auf das gegenüber Ing. V. ergangene hg. Erkenntnis vom 18. September 1991, 89/13/0114, in welchem der Verwaltungsgerichtshof wiederholt vom Vorliegen einer Tätigkeit und nicht von der Überlassung eines Rechtes spreche. Auch im Text des Vertrages vom 7. Dezember 1979 zwischen der Beschwerdeführerin und Ing. V. werde von einer Abgeltung für Leistungen im Rahmen der Dienstleistungen gesprochen.

In einer hiezu erstatteten Gegenäußerung vertrat die Beschwerdeführerin den Standpunkt, dass für die Frage der Hinzurechnung von Erfindervergütungen primär der Rechtsgrund der Vergütung zu untersuchen sei. Aus dem Patentgesetz 1970 ergebe sich eindeutig, dass Erfindervergütungen die Überlassung von Rechten an den Erfindungen, nicht jedoch die Tätigkeit im Unternehmen abgälten. Als Entgelt für die Tätigkeit im Unternehmen habe der Erfinder ohnehin seine Bezüge erhalten; die in späteren Jahren ausbezahlten Erfindervergütungen beruhen allein auf dem Titel eines Entgelts für die Rechtsüberlassung. Ein Entgelt, das auf Grund eines Bundesgesetzes für die Überlassung eines Rechtes zu zahlen sei, könne ohne ausdrückliche steuerrechtliche Anordnung nicht der Bestimmung des § 7 Z. 6 GewStG 1953 unterliegen.

Mit dem angefochtenen Bescheid blieb der Berufung der Beschwerdeführerin gegen die Gewerbesteuerbescheide für die Streitjahre ein Erfolg versagt. Voraussetzung für die Hinzurechnung sei der Umstand, dass die hinzuzurechnenden Beträge bei der Gewinnermittlung als Betriebsausgaben berücksichtigt worden seien, was im Beschwerdefall geschehen sei, führte die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid begründend aus. Die Erfindertätigkeit des Ing. V. sei im Interesse der Beschwerdeführerin gelegen, weshalb die gesamte dafür geleistete Vergütung einen der Gesellschaft in ihrem betrieblichen Interesse erwachsenen Aufwand darstelle. Nach Hinweisen auf die hg. Erkenntnisse vom 2. Oktober 1984, 84/14/0041, und vom 19. März 1985, 82/14/0029, sowie auf die Bestimmung des § 7 Abs. 3 Patentgesetz 1970 erinnerte die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid daran, dass es unbestritten sei, dass die Erfindervergütungen auf Vereinbarungen über Dienstleistungen beruhten, welche Ing. V. für die Beschwerdeführerin gemacht habe. Nach dem Inhalt des Vertrages vom 7. Dezember 1979 hätten die Vertragsparteien vereinbart, dass sämtliche von Ing. V. (für die Beschwerdeführerin) gemachten Dienstleistungen im Speziellen auf dem Gebiet der Robotertechnik ausschließlich (der Beschwerdeführerin) zur ausschließlichen Nutzung zur Verfügung stünden. Die Änderung der Vereinbarung im Dezember 1988 nehme auf diesen Vertrag Bezug und weise bloß einen anderen Zahlungsmodus auf. Vereinbarungen über solche im zeitlichen Rahmen eines Dienstverhältnisses gemachte Erfindungen, die zwischen dem Dienstgeber und dem Dienstnehmer abgeschlossen werden, seien Bestandteile des Dienstvertrages und die für diese Erfindungen vom Dienstgeber an den Dienstnehmer gezahlten Vergütungen seien Teile des Arbeitslohnes (Hinweis auf das hg. Erkenntnis vom 19. Jänner 1962, 1578/59). Die Vergütungen für Dienstleistungen seien von der Lohnverrechnung der Beschwerdeführerin als sonstige Bezüge nach § 67 EStG 1972 versteuert und in der Gewinn- und Verlustrechnung der Beschwerdeführerin unter Gehältern gewinnwirksam verbucht worden.

Über die gegen diesen Bescheid erhobene Beschwerde hat der Verwaltungsgerichtshof nach Erstattung einer Gegenschrift und Vorlage der Verwaltungsakten durch die belangte Behörde sowie Überreichung einer Replik durch die Beschwerdeführerin erwogen:

Die Bestimmung des § 7 Z. 6 GewStG 1953 in ihrer durch das Abgabenänderungsgesetz 1981, BGBl. Nr. 620, gestalteten Fassung hat folgenden Wortlaut:

"Dem Gewinn aus Gewerbebetrieb (§ 6) werden folgende Beträge wieder hinzugerechnet, soweit sie bei der Ermittlung des Gewinnes abgesetzt sind:

...

6. Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art, die von einem im § 1 Abs. 2 Z. 2 und Abs. 4 bezeichneten Unternehmen an wesentlich Beteiligte für eine Tätigkeit im Betrieb gewährt worden sind. Unter wesentlich Beteiligten sind natürliche Personen zu verstehen. Eine Person ist an einem Unternehmen wesentlich beteiligt, wenn sie zu mehr als einem Viertel beteiligt ist. Beteiligung durch Vermittlung eines Treuhänders oder einer Gesellschaft steht einer unmittelbaren Beteiligung gleich. Die Beteiligung muss in einem Zeitpunkt des Bemessungszeitraumes bestanden haben, der für die Ermittlung des Gewerbeertrages maßgebend ist."

Zu dieser Gesetzesbestimmung hat der Verwaltungsgerichtshof schon in seinem von der belangten Behörde zitierten Erkenntnis vom 2. Oktober 1984, 84/14/0041, klargestellt, dass sie auch vor ihrer textlichen Änderung nicht nur Bezüge aus einem Dienstverhältnis, sondern alle für eine Leistung im Betrieb unter welchem Rechtstitel immer an am Unternehmen wesentlich Beteiligte gewährte Bezüge erfasst hatte, weil auch schon der bisherige Wortlaut der genannten Gesetzesstelle den Gehältern ausdrücklich und umfassend sonstige Vergütungen jeder Art gleichgestellt hatte. Die einkommensteuerrechtliche Qualifikation solcher Vergütungen in der Beurteilung der vom Vergütungsempfänger daraus bezogenen Einkünfte hat der Verwaltungsgerichtshof im genannten Erkenntnis deshalb als irrelevant beurteilt. In seinem von der belangten Behörde ebenfalls zitierten Erkenntnis vom 19. März 1985, 82/14/0029, hat der Gerichtshof dementsprechend auch Abfertigungen jeder Art an wesentlich Beteiligte der Hinzurechnungsbestimmung des § 7 Z. 6 GewStG 1953 mit der Begründung subsumiert, dass auch eine Abfertigung, gleichgültig ob sie gesetzlich vorgesehen ist oder freiwillig geleistet wird, ausschließlich im Hinblick auf eine Tätigkeit im Betrieb und damit in kausaler Betrachtung für diese Tätigkeit gewährt wird, welche Betrachtungsweise auch dem Sinn der in Rede stehenden Hinzurechnungsvorschrift entspreche. Die in diesem Erkenntnis vom Gerichtshof ausgedrückte Rechtsanschauung, dass der Gesetzgeber den Begriff der nach § 7 Z. 6 GewStG 1953 hinzuzurechnenden Vergütungen weit gefasst verstanden wissen wollte, wurde vom Verwaltungsgerichtshof schließlich auch in seinem Erkenntnis vom 18. Oktober 1995, 95/13/0151, erneut bekräftigt und der von der Beschwerdeführerin des dortigen Beschwerdefalles vertretenen Auffassung, als Tätigkeit im Betrieb im Sinne des § 7 Z. 6 GewStG 1953 sei nur die Ausübung der organschaftlichen Funktion zu verstehen, eine Absage erteilt.

Auch der vorliegende Beschwerdefall bietet keinen Anlass für eine abweichende Betrachtungsweise. Die von der Beschwerdeführerin vorgetragene Auffassung, eine Diensterfindung stelle keine Tätigkeit im Betrieb im Sinne des § 7 Z. 6 GewStG 1953 dar, ist nicht zu teilen. Diese Ansicht der Beschwerdeführerin steht schon in diametralem Widerspruch zur Rechtsanschauung des Verwaltungsgerichtshofes in seinem Erkenntnis vom 18. September 1991, 89/13/0114, in welchem der Gerichtshof die von Ing. V. bezogene Vergütung für seine in früheren Jahren gemachten Diensterfindungen mit der Begründung den Einkünften des Ing. V. aus nichtselbständiger Arbeit unterstellt hat, dass es sich - auf der Basis des damals in Verkennung der Rechtslage ungeprüft gebliebenen Vorbringens des Ing. V. im Verwaltungsverfahren - um die Vergütung für die Tätigkeit während eines Zeitraumes gehandelt habe, zu welchem Ing. V. noch nicht wesentlich Beteiligter gewesen sei. Die von der Beschwerdeführerin nunmehr vorgetragene Rechtsauffassung, Diensterfindungen seien keine Tätigkeit im Betrieb, ließe sich mit dieser vom Gerichtshof im Erkenntnis vom 18. September 1991, 89/13/0114, gefundenen Rechtsanschauung nicht in Einklang bringen.

Auch aus den Bestimmungen des Patentgesetzes 1970 lässt sich nichts ableiten, was einer Hinzurechnung der von Ing. V. bezogenen Vergütungen nach § 7 Z. 6 GewStG 1953 entgegenstehen würde:

Nach § 7 Abs. 1 Patentgesetz 1970 haben 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, nur dann rechtliche Wirkung, wenn die Erfindung eine Diensterfindung ist.

§ 7 Abs. 3 Patentgesetz 1970 definiert als Diensterfindung die Erfindung eines Dienstnehmers, wenn sie ihrem Gegenstande nach in das Arbeitsgebiet des Unternehmens fällt, in dem der Dienstnehmer tätig ist, 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 Unternehmens wesentlich erleichtert worden ist.

Nach § 8 Abs. 1 Patentgesetz 1970 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.

Dass es sich bei den vergüteten Erfindungen des Ing. V. um Diensterfindungen im Sinne des § 7 Abs. 3 Patentgesetz 1970 handelt, blieb von der Beschwerdeführerin unbestritten. Weshalb die Ing. V. für seine Diensterfindungen im Grunde des § 8 Abs. 1 Patentgesetz 1970 gebührende Vergütung im Falle des Vorliegens eines Dienstverhältnisses von Ing. V. zur Rechtsvorgängergesellschaft der Beschwerdeführerin im Sinne des § 47 EStG 1972 nicht Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit nach § 25 Abs. 1 leg. cit. gewesen sein sollten, wie dies der Gerichtshof im Erkenntnis vom 18. September 1991, 89/13/0114, klargestellt hat, wird von der Beschwerdeführerin nicht einsichtig gemacht. Ebenso wenig einsichtig ist aber dann auch, weshalb solche Vergütungen, wenn sie einem wesentlich Beteiligten im Sinne des § 7 Z. 6 GewStG 1953 zugeflossen sind, von dieser Gesetzesbestimmung nicht erfasst sein sollten.

Auch der Beschwerdehinweis, dem Gesetzgeber des Abgabenänderungsgesetzes 1981, BGBl. Nr. 620, sei die Absicht zu unterstellen, den Anwendungsbereich des § 7 Z. 6 GewStG 1953 auf Gehälter und sonstige Vergütungen zu beschränken, die als Einkünfte nach § 22 Abs. 1 Z. 2 EStG 1972 zu beurteilen wären, ist kein

für den Standpunkt der Beschwerdeführerin hilfreiches Argument. Vermag sie doch nicht darzustellen, weshalb der Ausdruck "sonstige Vergütungen" die in Rede stehenden Vergütungen für Dienstleistungen nicht erfassen sollte. Sollte die Beschwerdeführerin mit diesem Argument aber die Auffassung vertreten, § 7 Z. 6 GewStG 1953 erfasse in dem von ihr gesehenen Abstellen allein auf Gehälter und sonstige Vergütungen, die Einkünfte nach § 22 Abs. 1 Z. 2 EStG 1972 seien, nur Vergütungen für organschaftliche Tätigkeiten, wäre sie darauf zu verweisen, dass der Gerichtshof zur Nachfolgebestimmung des § 22 Abs. 1 Z. 2 EStG 1972, nämlich der Bestimmung des § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 bereits wiederholt ausgesprochen hat, dass es für die Erzielung von Einkünften nach dieser Gesetzesstelle auf die Erfüllung einer Funktion als Organ der Gesellschaft nicht ankommt (vgl. etwa die hg. Erkenntnisse jeweils vom 19. Dezember 2001, 2001/13/0225 und 2001/13/0151).

Ist eine Dienstleistung nach den bislang angestellten Erwägungen als Tätigkeit im Betrieb anzusehen, dann kommt es entgegen der von der Beschwerdeführerin hilfsweise zusätzlich vorgetragenen Auffassung für die Beurteilung der Hinzurechnung der dafür bezogenen Vergütungen im Sinne des § 7 Z. 6 GewStG 1953 nicht auf den Zeitpunkt an, zu welchem die vergütete Leistung erbracht worden war, sondern auf den Zeitpunkt, zu dem die Vergütung, um deren Hinzurechnung es geht, bei der Ermittlung des Gewinnes der Beschwerdeführerin im Sinne des Einleitungssatzes des § 7 GewStG 1953 abgesetzt worden ist. Anders als bei der Beurteilung der Einkunftsart der erhaltenen Vergütung für die Dienstleistungen beim Vergütungsempfänger (siehe hiezu das mehrfach genannte, gegenüber Ing. V. ergangene Erkenntnis vom 18. September 1991, 89/13/0114) ist die Eigenschaft des Vergütungsempfängers als wesentlich Beteiligter im Sinne des § 7 Z. 6 GewStG 1953 zum Zeitpunkt des Erbringens der später vergüteten Leistung ohne rechtliche Bedeutung, weil es sowohl nach dem Einleitungssatz des § 7 GewStG 1953 als auch nach dem letzten Satz der Hinzurechnungsvorschrift der Z. 6 dieses Paragraphen für die Hinzurechenbarkeit einer solchen Vergütung allein darauf ankommt, ob der Vergütungsempfänger in der Besteuerungsperiode, in der die Vergütung bei der Ermittlung des Gewinnes abgesetzt worden ist, am Unternehmen wesentlich Beteiligter im Sinne der Hinzurechnungsbestimmung war. Die vergütete Tätigkeit im Betrieb kann deshalb auch länger zurückliegen und zu Zeiten stattgefunden haben, zu denen noch keine wesentliche Beteiligung des Leistenden vorgelegen war.

Eine solche Unterschiedlichkeit der gewerbesteuerlichen Betrachtungsweise von der im hg. Erkenntnis vom 18. September 1991, 89/13/0114, vorgenommenen einkommensteuerlichen Beurteilung gebieten nicht nur der Wortlaut des Einleitungssatzes des § 7 GewStG 1953 und des letzten Satzes seiner Z. 6, sondern auch der mit der in Rede stehenden Hinzurechnungsvorschrift vom Gesetzgeber verfolgte Zweck. Dieser besteht, wie der Verwaltungsgerichtshof schon wiederholt klargestellt hat, darin, dem Objektsteuercharakter der Gewerbesteuer Rechnung tragend die Gleichbehandlung von Vergütungen an wesentlich beteiligte Gesellschafter von Kapitalgesellschaften mit Vergütungen an Gesellschafter von Mitunternehmerschaften herbeizuführen, die sich nach § 23 Z. 2 EStG 1972 nicht gewinnmindernd auswirken können (siehe neben dem bereits zitierten hg. Erkenntnis vom 19. März 1985, 82/14/0029, auch die hg. Erkenntnisse vom 26. September 1984, 13/2719/80, und vom 17. September 1997, 93/13/0077). Die von der beschwerdeführenden Partei geforderte Auslegung der Hinzurechnungsvorschrift stünde damit nicht nur mit dem Gesetzeswortlaut im Widerspruch, sondern führte im Beschwerdefall auch zu einem dem Zweck der Gesetzesbestimmung zuwiderlaufenden Ergebnis.

Die von der Beschwerdeführerin bekämpfte Hinzurechnung ihrer Ing. V. in den Streitjahren bezahlten Vergütungen nach § 7 Z. 6 GewStG 1953 war somit nicht rechtswidrig. Die Beschwerde war deshalb gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen, wobei der Gerichtshof von der von der Beschwerdeführerin beantragten mündlichen Verhandlung aus dem in § 39 Abs. 2 Z. 6 VwGG genannten Grund Abstand genommen hat.

Die Entscheidung über den Aufwändersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung des Bundeskanzlers BGBl. II Nr. 501/2001.

Wien, am 28. November 2002