

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter X. in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch StB. gegen den Bescheid des Finanzamtes Y. vom 26.09.2008, betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 2004 zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes abgeändert:

Die Körperschaftsteuer für 2004 wird mit 277.359,68 Euro festgesetzt.

Die Bemessungsgrundlage der Abgabe ist am Ende des Erkenntnisses ersichtlich und bildet einen Bestandteil dieses Spruches.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (Bf.) betreibt am Standort B ein modernes Schmiedewerk, das Werkzeuge, Maschinen und Geräte aller Art sowie Gesenkschmiedestücke produziert. Dabei handelt es sich größtenteils um maßgefertigte Einzelserien für die Automobilindustrie (Schmiederohteile für Lenkung, Bremsen, Motor, Antriebsstrang und Achsen). Für Forschungs- und experimentelle Entwicklungstätigkeit (im Folgenden auch: F&E) nahm die Bf. im Jahr 2004 einen Forschungsfreibetrag in der Höhe von 21.085,12 Euro in Anspruch. Im Zuge einer bei der Bf. über die Jahre 2004 bis 2006 durchgeführten Außenprüfung (siehe Niederschrift über die Schlussbesprechung gemäß § 149 Abs. 1 BAO vom 9. Juli 2008, ABNr. 08, Punkt 1, 4 und 7) kürzte die Prüferin - neben weiteren, nicht mehr streitgegenständlichen Feststellungen die für das Jahr 2006 von der Bf. in der

Höhe von 82.248,48 Euro geltend gemachte Forschungsprämie auf 15.465,00 Euro und traf dazu folgende Feststellungen:

Die Bf. produziere aus Strahl gepresste Schmiedeteile. Die für die Produktion notwendigen Werkzeuge würden vom Unternehmen selbst hergestellt. Die Mitarbeiter der Konstruktionsabteilung überprüften mit Hilfe eines Konstruktionsprogrammes die Kundenentwürfe, ob die Form ausgefüllt sei, wieviel Tonnen Presskraft für die Formung notwendig seien, ob der Werkstoff Schädigungen aufweise und wie sich Temperatur- und Faserverlauf entwickelten. Daraufhin werde die Werkzeugform hergestellt und erste Testläufe durchgeführt, bis in weiterer Folge die Serienproduktion beginne. Nach Ansicht der Prüferin handle es sich nicht um einen „Prototyp“, ein Modell, das alle technischen Eigenschaften und Ausführungen eines neuen Produktes aufweise, sondern um Installationsprozesse und Entwicklungsarbeiten zum Ingangsetzen des Produktionsprozesses (Testläufe, Umrüsten). Versuchsproduktion sei die Startphase der Serienproduktion, könne Produkt- und Verfahrensmodifikationen, Umschulung auf neue Techniken und Einweisung in neue Maschinen einschließen und falle nicht unter F&E.

Ausgenommen seien die in den Jahren 2004 und 2005 beschriebenen Forschungsprojekte, bei denen es um das Experimentieren mit neuen Verfahren gehe. Da das Unternehmen der Ansicht sei, dass der gesamte Konstruktionsaufwand für ein Schmiedeteil der Forschung und experimentellen Entwicklung zuzuordnen sei, habe man für 2006 keine konkreten Forschungsprojektbeschreibungen vorlegen können und auch keine projektbezogenen Kostenstellen eingerichtet. Für die Jahre 2004 und 2005 seien zwar händische Stundenaufzeichnungen als Nachweis für die Forschungstätigkeit geführt, aber nicht aufbewahrt worden.

Das Finanzamt folgte den Prüfungsfeststellungen, erließ am 26. September 2006 im wieder aufgenommenen Verfahren den angefochtenen Körperschaftsteuerbescheid 2004. In der gegen die angeführten Bescheide - hinsichtlich der Berufung gegen die Bescheide über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2004 bis 2006 wird auf die bereits ergangene Berufungsentscheidung RV/0186-G/09 verwiesen - eingebrachten Berufung wird ausgeführt:

Die Bf. stelle keine Standardprodukte her, sondern nur Maßfertigungen nach gesonderter Produktentwicklung gemeinsam mit den Kunden. Zu diesem Zweck werde von den Kunden ein Anforderungsprofil an ein Produkt übermittelt, das auch die grobe Geometrie des Bauteiles vorgebe. In der sogenannten „Vorentwicklung“ werde geprüft, ob ein derartiges Produkt mit den verfügbaren Technologien herstellbar sei.

Die individualisierten Schmiedeprodukte würden anschließend über eine Laufzeit von drei bis 24 Monaten gefertigt, je nachdem in welchen Abständen der Abnehmer seine Anforderungen adaptiere oder der Rahmenvertrag für die Lieferung auslaufe. Im Werk bestehe eine Zweiteilung in die Produktentwicklung mit Werkzeugbau und Qualitätsmanagement, bei der laufend neue Forschungsergebnisse der Umformtechnik berücksichtigt würden und in den Produktionsteil, in dem auf Schmiedepresslinien mit

einer Presskraft von bis zu 2.600 Tonnen und Induktionsanlagen, in denen die Werkstücke auf 1.200 Grad erwärmt würden, die Umformung durchgeführt werde. Die dabei eingesetzten Maschinen würden in ihren wesentlichen Bestandteilen laufend erneuert, um die computergeleitete Steuerung des Produktionsprozesses und die notwendige Qualitätskontrolle zu ermöglichen.

Die Beschreibung der Produktentwicklung in Punkt 7 des BP-Berichtes sei falsch. Es werde, wie der Prüferin in langen Erläuterungen dargelegt worden sei, von den Mitarbeitern der Konstruktionsabteilung nicht überprüft, ob die Kundenentwürfe für die Produktion geeignet seien, sondern es werde auf Basis der Anforderungen der Kunden ein eigenes Produkt entwickelt. Neue Produkte verlangten jeweils ein neues Produktionsverfahren. Weder Produkt noch Umformungsverfahren seien - ausgenommen es erfolge eine Serienfertigung, für die nach deren Aufnahme leichte Adaptierungen der Werkzeuge und Steuerungsprozesse genügten - von vornherein festgelegt.

Die im BP-Bericht angeführten Testläufe fänden erst nach Freigabe der Serienfertigung statt und flössen nicht in die Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie ein. Im Unternehmen sei eine detaillierte Kostenrechnung eingerichtet, die nicht nur eine Kostenstellenrechnung beinhalte, sondern auch eine Kostenträgerrechnung auf Produktebene, die einerseits für die Auftragskalkulation, andererseits für die finanzielle Kontrolle erforderlich sei.

Die detaillierte Kostenrechnung baue auf dem integrierten Rechnungswesen des Unternehmens auf, in dem bereits in der Finanzbuchhaltung die Belege auf Kostenstellen erfasst würden. Gemessen mit den Stundenaufzeichnungen der Mitarbeiter würden die Hilfskostenstellen auf Hauptkostenstellen umgelegt und das Instrumentarium für die verschiedenen Anforderungen des Unternehmens genutzt (Bewertung, Auftragskalkulation, Budgetierung, ...).

Im ursprünglich für das Jahr 2004 geltend gemachten Forschungsförderungsfreibetrag seien keine Finanzierungsaufwendungen sowie keine Unternehmensgemeinkosten enthalten. Diese würden nunmehr, auf Basis der Kosten in Prozent angesetzt, zusätzlich geltend gemacht. Die Verteilung entspreche den EDV-mäßig geführten Zeitaufzeichnungen der einzelnen Mitarbeiter. Daher werde für 2004 beantragt, die gleiche Berechnung der Forschungsfreibeträge anzuerkennen und entsprechend den Vorgaben der Verordnung, auch die anteiligen Gemeinkosten und Finanzierungskosten in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen.

Zur Berufung nahm die Prüferin wie folgt Stellung:

Der Großteil der beantragten Forschungsaufwendungen sei nicht der experimentellen, sondern der routinemäßigen Entwicklung der Produkte und Verfahren zuzuordnen. Die genannten Entwicklungsmethoden bestimmten den beruflichen Alltag der Konstrukteure. Die Haupttätigkeit der Konstruktionsabteilung bestehe vor allem im industriellen Entwerfen und Konstruieren eines Schmiedeteiles (Industrial Design laut Verordnung) und in

technischen Arbeiten, die erforderlich seien, um den Produktionsprozess in Gang zu bringen (Industrial Engineering laut Verordnung).

Nicht mit jedem neuen Auftrag für die Fertigung eines Schmiedeteiles sei bewiesen, dass die Konstruktionsabteilung zu 100% forsche und experimentell unter Einsatz wissenschaftlicher Methoden entwickle. Der ausführlich dargestellte Ablauf der Produktion einer Ausgleichswelle in der Berufung lasse nicht erkennen, dass Industrial Design und Industrial Engineering integraler Bestandteil eines konkreten Forschungs- und Entwicklungsprojektes (gewesen) sei.

Der Nachweis, dass die gesamten Kosten der Kostenstelle Konstruktion und in weiterer Folge die Kosten für das Neuwerkzeug in unmittelbarem Zusammenhang mit konkreten Forschungs- und Entwicklungsprojekten stünden, sei nicht erbracht worden. Würden solche Projekte durchgeführt, müssten diese auch dokumentiert und erworbene Erkenntnisse hinsichtlich neuer Verfahren und Methoden nachprüfbar sein.

Für die Jahre 2004 und 2005 sei ausschließlich eine personenorientierte Zuordnung der Kosten zu den einzelnen Forschungsprojekten erfolgt. Der Arbeitsaufwand sei an Hand einer EXCEL-Liste, in welche die händisch geführten Stundenaufzeichnungen der Mitarbeiter eingetragen worden seien, auf Basis des Bruttomonatsgehaltes zuzüglich 30% Lohnnebenkosten und eines 20%igen Regiekostenaufschlages bemessen worden. Die im Jahr 2006 erstmals geführten Forschungskostenstellen „Technologieprojekte“ und „Messtechnik“ seien die einzigen Kostenstellen, die für konkrete Forschungsprojekte herangezogen worden seien. Diesbezügliche Kosten seien von der Prüferin anerkannt worden. Im Prüfungszeitraum seien keine direkten Forschungskostenstellen eingerichtet worden, aus denen die Höhe des tatsächlichen Forschungsaufwandes hervorgehe und die auch dokumentiert hätten, welche Forschungsprojekte tatsächlich betreut wurden. Die Aufwandsdokumentation der anerkannten Forschungsprojekte sei ebenfalls mangelhaft erfolgt und äußerst schwierig nachzuprüfen. Hinsichtlich der Kosten für die Konstruktion und die Herstellung der Neuwerkzeuge sei grundsätzlich die Aufwandsdokumentation und die Projektbeschreibung nicht erfüllt worden.

Über die Beschwerde/Berufung wurde vom UFS in seiner Entscheidung RV/0184-G/09 vom 9. August 2011 zum Forschungsfreibetrag Folgendes erwogen: Gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Jedenfalls Betriebsausgaben sind gemäß § 4 Abs. 4 Z 4 EStG 1988 in der hier maßgebenden Fassung (BGBl. I Nr. 133/2003) ein FFB in Höhe von 25% für Aufwendungen (Ausgaben) zur Forschung und experimentellen Entwicklung, die systematisch und unter Einsatz wissenschaftlicher Methoden durchgeführt wird. Zielsetzung muss sein, den Stand des Wissens zu vermehren sowie neue Anwendungen dieses Wissens zu erarbeiten. Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, die Kriterien zur Festlegung der förderbaren Forschungsaufwendungen (-ausgaben) mittels Verordnung festzulegen. Der Freibetrag kann von jenen Aufwendungen nicht geltend

gemacht werden, die Grundlage eines Forschungsfreibetrages gemäß Z 4a sind. Die Geltendmachung kann auch außerbilanzmäßig erfolgen.

Die Kriterien zur Festlegung der förderbaren Forschungsaufwendungen wurden in der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Kriterien zur Festlegung förderbarer Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen (-ausgaben) BGBl. II Nr. 506/2002 festgelegt.

Gemäß § 1 Abs. 1 der Verordnung sind der Geltendmachung eines Forschungsfreibetrages oder einer Forschungsprämie Aufwendungen (Ausgaben) im Sinne der Absätze 2 und 3 im Bereich von Forschung und experimenteller Entwicklung (Anhang I) zu Grunde zu legen. Die Bestimmungen der § 6 Z 10 und § 20 Abs. 2 EStG 1988 sowie § 12 Abs. 2 KStG 1988 sind anzuwenden.

Gemäß § 1 Abs. 2 der Verordnung sind Aufwendungen (Ausgaben) zur Forschung und experimentellen Entwicklung (Anhang I, Teil A, Z 1):

1. Löhne und Gehälter für in Forschung und experimenteller Entwicklung Beschäftigte einschließlich Arbeitgeberbeiträge zur Sozialversicherung, Wohnbauförderungsbeiträge und sonstige Personalaufwendungen (zB freiwillige Sozialleistungen). Bei Beschäftigten, die nicht ausschließlich in Forschung und experimenteller Entwicklung tätig sind, werden die der Arbeitsleistung für Forschung und experimentelle Entwicklung entsprechenden Anteile an diesen Aufwendungen (Ausgaben) herangezogen.
2. Unmittelbare Aufwendungen (Ausgaben) und unmittelbare Investitionen (einschließlich der Anschaffung von Grundstücken), soweit sie nachhaltig der Forschung und experimenteller Entwicklung dienen.
3. Finanzierungsaufwendungen (-ausgaben), soweit sie der Forschung und experimentellen Entwicklung zuzuordnen sind.
4. Gemeinkosten, soweit sie der Forschung und experimentellen Entwicklung zuzuordnen sind.

Gemäß § 1 Abs. 4 der zitierten VO BGBl. II Nr. 506/2002 sind die Aufwendungen (Ausgaben) für Forschung und experimentelle Entwicklung eines Wirtschaftsjahres in einem Verzeichnis darzustellen, das die Ermittlung der Bemessungsgrundlage und den daraus ermittelten FFB zu enthalten hat. Das Verzeichnis ist auf Verlangen der Abgabenbehörde vorzulegen.

Von der Bf. wurde im Jahr 2004 ein Forschungsfreibetrag in der Höhe von 21.085,12 Euro geltend gemacht. Zusage einer der Prüferin vorgelegten Aufstellung wurden im Jahr 2004 folgende Projekte durchgeführt:

Projekt 3D Scan, Projekt Database Wärmebehandlung, Projekt Roboflux, Projekt Roboforge, Projekt Roboweld, Projekt Simulation. Dabei wurden die mit den jeweiligen Projektarbeiten betrauten Dienstnehmer sowie die von diesen auf das Projekt verwendeten Arbeitsstunden laut Prüferin händisch aufgezeichnet und in eine EXCEL-Liste übertragen. Der Arbeitsaufwand sei an Hand dieser Liste auf Basis

des Bruttomonatsgehaltes zuzüglich 30% Lohnnebenkosten und eines 20%igen Regiekostenaufschlages bemessen worden.

Die Prüferin anerkannte die Forschungsprojekte mit der Begründung, es gehe dabei um das Experimentieren mit neuen Verfahren. Eine Änderung des Forschungsfreibetrages seitens der Prüferin erfolgte nicht.

In der Berufung vom 27. November 2008 führte die Bf. aus, bis 2005 habe sie ausschließlich direkte Personalkosten als Maßgröße für den Forschungsfreibetrag herangezogen. Es seien einzelne Projekte definiert worden, bei denen die Mitarbeiter Zeitaufzeichnungen geführt haben und diese Zeiten auf Basis der direkten Einzelkosten als Bemessungsgrundlage für den Forschungsfreibetrag herangezogen worden seien. Im geltend gemachten Forschungsfreibetrag seien keine **Finanzierungsaufwendungen** sowie keine **Unternehmensgemeinkosten** enthalten. Diese würden **im wieder aufgenommenen Verfahren nunmehr zusätzlich geltend gemacht**, da nach dem Frascati Manual auch die indirekten Gemeinkosten, sofern sie anteilig auf F&E entfielen, Aufwendungen darstellten.

In der Beilage zur Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2004 beantragte die Bf. unter Berücksichtigung der Einbeziehung sämtlicher relevanter Kosten, den Forschungsfreibetrag in Höhe von 25 % der Bemessungsgrundlage von 1.040.614,00 Euro, somit mit 260.153,00 Euro festzusetzen.

Ein Verzeichnis gemäß § 1 Abs. 4 der zitierten VO BGBl. II Nr. 506/2002 wurde von der Bf. im Vorhalt vom 9. September 2010 angefordert und als Beilage zur Vorhaltsbeantwortung vom 27. Mai 2011 vorgelegt.

Die Bemessungsgrundlage in der Höhe von 1.040.614,00 Euro setzt sich laut Aufstellung aus folgenden Aufwandspositionen zusammen: 100% Konstruktion und Technologieprojekte, 80% Messtechnik, je 28% Werkzeugstahl, Aufschweißelektroden, Fremdarbeit Werkzeuge, Diverse Materialien Werkzeugbau, Maschinen Werkzeugbau, Spanabhebende Werkzeuge Werkzeugbau, Regie Werkzeugbau, 25 % Vorstand, je 20% EDV CAD, EDV-Aufwand, je 11% Werkzeugbau, Schmiede, Qualitätssicherung, Arbeitsvorbereitung, 10% Abschreibung Anlagevermögen, je 7% Personalverrechnung, Freiwilliger Sozialaufwand, Betriebsarzt, Schadensversicherungen, Rechts- und Beratungskosten, Sicherheitsfachkraft, Aus- und Fortbildung, Umlagen, Bankspesen, Diverser Sachaufwand, Zinsenaufwand, Büroaufwand, Reinigungsaufwand, Entsorgungskosten, Reparatur des Fabriksgebäudes, je 3% Instandhaltung Bauten und EDV-Netzwerk, Erdgas Werk, Strom, Energiesteuer.

Aus dem Verzeichnis und der vorgelegten Berechnung der Bemessungsgrundlage von 1.040.614,00 Euro gehe hervor, dass es sich dabei nicht um eine Aufstellung der F&E zuzuordnenden Gemeinkosten im Zusammenhang mit den zunächst projektweise erfassten Aufwendungen von 21.085,12 Euro handle, sondern die Bf. eine Neuberechnung der Bemessungsgrundlage auf Grundlage der von ihr ab dem Jahr 2006 angewandten und nunmehr auch auf das Jahr 2004 rückprojizierten sogenannten

„kostenstellenbasierenden Kostenrechnung“ vorgenommen habe, woraus Aufwendungen für F&E im Jahr 2004 im Gesamtausmaß von **260.153,00 Euro** abgeleitet werden (**25 % der Bemessungsgrundlage von 1.040.614,00 Euro**).

Gemäß § 138 BAO hätten die Steuerpflichtigen auf Verlangen der Abgabenbehörde zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie dessen Richtigkeit zu beweisen. Könne ihnen ein Beweis nach den Umständen nicht zugemutet werden, so genügt die Glaubhaftmachung. Erhöhte Mitwirkungspflichten bestehen bei Begünstigungsbestimmungen (VwGH 23.4.2004, 2003/1//0207).

In den Vorhalten vom 9. September 2009 und 9. März 2011 wurde die Bf. aufgefordert, entweder die für das Jahr 2004 beantragten Gemeinkosten im Hinblick auf die geltend gemachten Projektkosten in der Höhe von 21.085,12 Euro ziffernmäßig nachvollziehbar aufzugliedern oder die einzelnen in den Jahren 2004 und 2006 angefallenen Neuaufträge bzw. die weiter geführten Aufträge aus den Vorjahren darzustellen und in jedem Einzelfall nachvollziehbar darzulegen, welche Forschungs- und Entwicklungsarbeiten gegenüber bereits entwickelten vergleichbaren Produkten bzw. Auftragsstücken in den Vorjahren geleistet wurden, sowie darzustellen, was daran neu im Sinn von neuartig bzw. wesentlich verbessert sei. Darzustellen sei auch, welche der neu entwickelten Produkte nicht in Serienfertigung gegangen sind bzw. für welche Produkte/Verfahren Patente angemeldet wurden. Ebenso sei darzulegen, welche Vorgaben seitens der Auftraggeber bei den Aufträgen gemacht wurden.

Die Bf. wurde im Vorhalt vom 9. März 2011 weiters darauf hingewiesen, dass bereits nach den Definitionen und Konventionen des Frascati Manuals bzw. der VO 506/2002 von vornherein die geltend gemachten Kosten für die Betreuung von Hard- und Software, Abschreibungen von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, Aufwendungen für Machbarkeitsstudien, Planungen, die Erstellung von Prozessanweisungen, Werkzeugentwicklung, etc. nicht als F&E Aufwand anerkannt würden.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 4. November 2010 gab die Bf. bekannt, die Kostenstelle F&E sei im Jahr 2006 neu angelegt worden. Bis dahin seien sämtliche F&E Aktivitäten, ausgenommen die Neuteilkonstruktion und die Prototypenfertigung indirekt abgerechnet worden, in dem die nicht in den genannten Bereichen beschäftigten Mitarbeiter, die sich mit F&E Projekten beschäftigten, auf ihrer Stammkostenstelle erfasst und der F&E Aufwand auf Grund getrennter Aufzeichnungen einzelnen F&E Projekten zugeordnet wurde. Es sei auf Grund der Steigerung der Forschungsaktivitäten und dem höheren Organisationsgrad der F&E Arbeiten innerbetrieblich sinnvoll gewesen, sämtliche mehrheitlich in diesem Bereich tätigen Mitarbeiter in der Kostenstelle F&E zu erfassen. Von den gesamten Personalkosten des Jahres 2004 (rund 8,5 Millionen Euro) sei ein Prozentsatz von 7% auf Forschungs- und Entwicklungsleistungen umgelegt worden. Im Werkzeugbau sei beispielsweise berücksichtigt worden, dass der Großteil des Werkzeugbaus die Produktion betreffe und nur ein Anteil von 11 % der Abteilung Werkzeugbau auf die Anfertigung von Prototypen entfalle.

Als Nachweis des Vorbringens, dass die Bf. in den Bereichen Produktentwicklung und Prozessentwicklung F&E tätige, wurde in der Vorhaltsbeantwortung vom 27. Mai 2011 eine gutachterliche Stellungnahme des Univ.- Prof. L, Leiter des Instituts für K, vom 24. Mai 2011 vorgelegt.

Vorweg werde im Gutachten ausgeführt, die Bf. habe aktuell über 300 Mitarbeiter. Das Unternehmen stelle jährlich 10 Millionen Schmiedeteile, verteilt auf etwa 1.500 verschiedene Artikel her. Jährlich würden 22.000 Tonnen Stahl verarbeitet. Das Unternehmen verfüge über eine eigene Entwicklungsabteilung, einen eigenen Werkzeugbau und eine Fertigung mit den Prozessen Zurichtung, Schmiede, Wärmebehandlung, Sandstrahlen, Mechanische Bearbeitung und Prüfung einschließlich Prüflabor. Es würden keine Standardprodukte, sondern aus Wettbewerbsgründen nur spezielle Produkte nach Kundenwunsch hergestellt. Ohne Schmiedetechnik sei moderner Automobilbau ebenso wenig denkbar wie Nutzfahrzeug#, Flugzeug-, Landmaschinen-, Baumaschinen- und allgemeiner Maschinenbau.

Die Abnehmer der Bf. zählten zu den Hightechbranchen der Industrie. Entsprechend hoch seien deren Anforderungen an die Schmieden und die Entwicklungsprozesse. Die Vorgaben der Kunden bestünden meist aus einem CAD Modell und einer Spezifikation, die Anforderungen an die Bauteile zusammenfasse. Es sei Aufgabe der Schmiede, in Abstimmung mit dem Kunden mit diesen Vorgaben ein funktionierendes Bauteil zu generieren.

Die Schmiede stehe am Anfang der Prozesskette. Entsprechend komplex und folgenreich seien die Fragestellungen bezüglich Werkstoffwahl, Wärmebehandlung, Faserverlauf und Toleranzen für die nachfolgenden Prozesse und damit das Gelingen des Produktes an sich. Im Falle der Bf. sei diese Aufgabe besonders schwierig, da sie als Mittelserienhersteller einer Vielzahl von Branchen und damit der vollen Bandbreite an Geometrien und Werkstoffen gegenüber stehe.

Obwohl im Bereich der 3D CAD CAM, der FEA und der Messtechnik Standardsoftware zum Einsatz komme, dürfe keinesfalls gefolgert werden, dass es sich um Routineaufgaben handle. Vielmehr werde mit jedem Bauteil neues Wissen generiert.

In der Stellungnahme wird eine Anzahl von Projekten bzw. Programmen angeführt, die die Bf. für die Steuerung ihrer Teilprozesse betreibt.

Die Bf. berufe sich zusammenfassend darauf, die Fertigung der Spezialteile sei als experimentelle Entwicklung gemäß Teil A Z 1 des Anhanges I der VO 506/2002 anzusehen. Unter experimenteller Entwicklung verstehe man den systematischen Einsatz von Wissen mit dem Ziel, neue oder wesentlich verbesserte Materialien, Vorrichtungen, Produkte, Verfahren, Methoden oder Systeme hervorzubringen.

Der damalige Unabhängige Finanzsenat verkannte nicht, dass es im Bereich der Umformungstechnologie seit dem Umstieg der Bf. von der Produktion von Eisenwaren in Handschmiedetechnik zur heutigen Fertigung von maßgefertigten Einzelteilen für

die Automobilindustrie zu großen technischen Fortschritten und einem Umbruch in den Fertigungsprozessen gekommen sei.

Zweifellos seien von der Bf. laufend neue Forschungsergebnisse in der Umformtechnik zu berücksichtigen, nichtsdestotrotz sei die Anerkennung einer steuerlichen Begünstigung an Nachweise geknüpft, die derjenige, der sie in Anspruch nehmen will, aufzuzeichnen und vorzulegen habe. Es wäre daher Sache der Bf. gewesen, welche in den Produktionsprozess eingeflossenen "neuen" Forschungsergebnisse von der Bf. selbst erzielt wurden. Der Erwerb von externem Technologie-Know-how falle nicht in den Bereich F&E (Frascati Manual). Wenn im vorgelegten Gutachten daher u.a. ausgeführt werde, in den technischen Spezialfragen beschaffe sich die Bf. durch Zusammenarbeit mit wissenschaftlichen Partnern die erforderlichen theoretischen Grundlagen, wäre eine nachvollziehbare Darstellung der von der Bf. selbst durchgeführten Forschungen notwendig. Die Komplexität der Materie verpflichte die Abgabenbehörde nicht, Aufwendungen unbesehen als F&E Aufwand anzuerkennen, sondern stelle an die Bf. erhöhte Anforderungen, die Steuerbegünstigung detailliert und nachvollziehbar darzustellen.

Der unbestritten hohe Spezialisierungsgrad der Bf., der mit einer jahrelangen Aus- und Fortbildung der Mitarbeiter einhergeht, rechtfertigen es nicht, von vornherein sämtliche Kosten der Produktentwicklung und des Werkzeugbaus als steuerlich begünstigte F&E Aufwendungen zu behandeln.

So könnten bereits nach den Definitionen und Konventionen des Frascati Manuals bzw. der VO 506/2002 die geltend gemachten Kosten für die Betreuung von Hard- und Software, Abschreibungen von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, Aufwendungen für Machbarkeitsstudien, Planungen, die Erstellung von Prozessanweisungen, Werkzeugentwicklung, etc. nicht als F&E Aufwand anerkannt werden. Die von der Bf. vorgelegte Aufstellung enthalte mehrere der genannten Positionen. Trotz des Hinweises auf nicht begünstigte Aufwendungen im Vorhalt vom 9. März 2011 erfolgte keine Korrektur der Aufstellung.

Es sei in diesem Zusammenhang nicht Aufgabe der Abgabenbehörde, aus der Aufstellung der Bf. jene Kosten, die möglicherweise als Gemeinkosten in Frage kommen, herauszufiltern und von Amts wegen deren Zusammenhang mit den Einzelkosten nachzuspüren. Sie sei auch nicht gehalten, ein intensives Studium oder eine Analyse der Kostenrechnung der Bf. vorzunehmen.

Aus den Ausführungen in der VO ergebe sich, dass F&E Aufwand nur dann vorliege, wenn Industrial Design und Industrial Engineering integraler Bestandteil eines Forschungsprojektes sind; Aufwendungen für die Serienfertigung seien nicht begünstigt. Der Hinweis im vorgelegten Gutachten, die Bf. stelle jährlich aus 22.000 Tonnen Stahl 10 Millionen Schmiedeteile, verteilt auf 1.500 verschiedene Artikel, her, lasse auf Serienfertigung und nicht auf F&E schließen.

Richtig sei, dass die Bf. keine Standardprodukte, sondern Spezialteile nach Kundenwunsch herstelle. Der Nachweis von F&E sei aber nicht bereits damit erbracht, dass die Kunden der Bf. bestimmte Anforderungen an das Produkt stellen bzw. vorgeben. F&E liege vor, so lange das Hauptziel der Entwicklung und Produktion von Prototypen die weitere Verbesserung von Produkten oder Prozessen sei. Aus der beispielhaften Darstellung der Entwicklung eines Schmiedeteiles in der Berufung gehe hervor, dass die Vorentwicklung eines Bauteiles auf Grund der Anforderungen der Kunden vor dessen Serienfertigung erforderlich sei. Dienen Konstruktion und industrielle Entwürfe lediglich der Serienfertigung, fallen sie nicht unter F&E. Wenn dazu weiters ausgeführt werde, die Rohteilzeichnung werde mittels 3D CAD bzw. Finite Elemente Methode erstellt, so handle es sich dabei um die Anwendung eines Computerprogrammes bzw. um ein standardisiertes Berechnungsverfahren bei der Festkörpersimulation, was nach der VO 506/2002 F&E Aufwand von vornherein ausschließe, auch wenn es sich laut vorgelegtem Gutachten nicht um Routineaufgaben handle, sondern mit jedem neuen Bauteil neues Wissen generiert wird. Dass die Bf. selbst entwickelte bzw. weiter entwickelte Computerprogramme verwende, wurde nicht vorgebracht. Es stehe daher bereits auf Grund der Ausführungen der Bf. fest, dass die Kosten der Konstruktionsabteilung keinesfalls im geltend gemachten Ausmaß von 100 % als F&E Aufwand anerkannt werden können.

Um Industrial Design von F&E abgrenzen zu können, sei es erforderlich, dass die Bf. die bei den einzelnen Aufträgen angefallenen Forschungs- und Entwicklungsprojekte nachvollziehbar darlege. Eine solche Darlegung sei im vorliegenden Fall trotz mehrmaliger Aufforderung unterblieben. Ohne solche nachprüfbare Darstellung sei es der Behörde auch nicht möglich, die Bemessungsgrundlagen auf andere Weise, etwa im Schätzungsweg zu ermitteln.

Insoweit das vorgelegte Gutachten des Univ.- Prof. L. verschiedene, von der Bf. betriebene Projekte bzw. Programme aufzählt, sei darauf hinzuweisen, dass diese - das hohe technische Niveau der Bf. zweifellos bestätigenden - Prozesse bzw. Programme weder einem Veranlagungsjahr noch in einem bestimmten Ausmaß den geltend gemachten Aufwendungen zugeordnet werden könnten.

Es sei daher festzuhalten, dass detaillierte forschungsprojektbezogene Arbeitsaufschreibungen für das Jahr 2004 nur im Hinblick auf den zunächst geltend gemachten Freibetrag in der Höhe von 21.085,12 Euro vorliegen. Den in der Folge getätigten Zeitaufzeichnungen der Mitarbeiter für F&E liege keine Dokumentation bestimmter Forschungsprojekte zu Grunde.

Darüber hinaus würde auch ein unmittelbarer Zusammenhang der geltend gemachten Gemeinkosten mit den ursprünglich geltend gemachten Projektkosten nicht dargelegt.

Gegen die Entscheidung des UFS erhob die Bf. Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof.

In seinem wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufhebenden Erkenntnis vom 30. Jänner 2014, 2011/15/0156 führt dieser aus, in der Beschwerde werde u.a. vorgebracht, in die Bemessungsgrundlage des Forschungsfreibetrages seien auch die Gemeinkosten, die auf die von der Bf. betriebene experimentelle Entwicklung entfielen, einzubeziehen. Begünstigt seien u.a. anteilige Gemeinkosten für Transport, Lagerung, Reinigung, Instandhaltung, Sicherheit, Verwaltungs- und Bürotätigkeiten. Der Beschwerde gelinge es, eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufzuzeigen:

Die belangte Behörde habe im angefochtenen Bescheid anerkannt, dass die Bf. im Jahr 2004 Forschung bzw. experimentelle Entwicklung iSd § 4 Abs. 4 Z 4 EStG 1988 betrieben habe. Sie führte im angefochtenen Bescheid konkret jene Projekte an, die sie diesem begünstigten Bereich zugeordnet habe. Sie habe weiters festgestellt, dass sich aufgrund der Lohnkosten der unmittelbar an diesem Projekten arbeitenden Dienstnehmer (und einem 20%igen Regiekostenaufschlag) der Freibetrag in Höhe von 21.085,15 Euro ergebe, wie er in der Körperschaftsteuererklärung 2004 geltend gemacht worden sei, und den Freibetrag in dieser Höhe anerkannt. Weitere Aufwendungen, so etwa auch die Gemeinkosten nach § 1 Abs. 2 Z 4 der Verordnung BGBl. II Nr. 506/2002, habe die belangte Behörde mit der Begründung nicht in die Bemessungsgrundlage des Forschungsfreibetrages einbezogen, dass in dem von der Bf. vorgelegten Verzeichnis nach § 1 Abs. 4 der Verordnung auch Aufwendungen angeführt seien, die nicht berücksichtigt werden könnten. Es sei nicht Aufgabe der Abgabenbehörde, aus dieser Aufstellung die begünstigten Gemeinkosten „herauszufiltern“.

Nun sei der belangten Behörde zwar einzuräumen, dass es Sache der Bf. ist nachzuweisen, welche Aufwendungen in Zusammenhang mit der Forschung und experimentellen Entwicklung iSd § 4 Abs. 4 Z 4 EStG 1988 angefallen sind. Im gegenständlichen Fall könne es aber nicht zweifelhaft sein, dass den Projekten, die die belangte Behörde als solche der Forschung und experimentellen Entwicklung eingestuft hat, auch Gemeinkosten iSd § 1 Abs. 2 Z 4 der Verordnung BGBl. II Nr. 506/2002 zuzuordnen seien. Solcherart hätte die belangte Behörde einen Anteil an den Gemeinkosten, die im Verzeichnis nach § 1 Abs. 4 der Verordnung ausgewiesen sind, im Schätzungswege den anerkannten Projekten zuordnen müssen, wofür möglicherweise das Verhältnis der diesen Projekten zugeordneten Personalkosten zu den gesamten Personalkosten (eines Bereichs) Ansatzpunkte bieten könne.

Mit Schreiben des Bundesfinanzgerichts vom 3. April 2014 sei ausgehend von den erstinstanzlichen Angaben von einem den einzelnen Projekten zuzuordnenden Lohnaufwand von 84.340,47 Euro auszugehen. Diese Feststellung sei vom VwGH nicht weiter beanstandet worden, sondern lediglich die fehlende Ermittlung der anzuerkennenden Gemeinkosten.

Entsprechend der bf. Berechnung vom 26.5.2011 (FFB 2004 Excel Tabelle), werden die Gemeinkosten ausgehend von einer Bemessungsgrundlage von 1.527.728,00 Euro mit 7 % geschätzt, sodass sich der korrigierte Forschungsfreibetrag 2004 mit 47.820,36 Euro bemesse. Die Abschreibungen vom Anlagenvermögen in Höhe von 1.604.603,00 Euro

und die Finanzierungskosten wurden hierbei nicht berücksichtigt, weil diese nicht den Gemeinkosten bzw. nicht der Forschung und experimentellen Entwicklung zuzuordnen seien.

In ihrem Antwortschreiben vom 15. Mai 2014 führte die Bf. aus, zusätzlich zu den im Schreiben des BFG berücksichtigten Gemeinkosten noch 7% von weiteren Gemeinkosten in Höhe von 971.747 Euro der Forschungs- und experimentellen Entwicklung zuzuordnen wären. Damit würde die Bemessungsgrundlage für den FFB 259.303,77 Euro und der daraus resultierende zu berücksichtigende FFB sich mit 64.825,94 Euro errechnen.

Das Finanzamt wurde als Verfahrenspartei von diesen Umständen in Kenntnis gesetzt und zu einer Äußerung veranlasst. Das Finanzamt hat sich diesem Berechnungsvorschlag angeschlossen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

In der Sache wird auf das Verfahren vor dem UFS und das anschließende Beschwerdeverfahren verwiesen.

Die Entscheidung des UFS RV/0184-G/09 vom 9. August 2011 wurde mit Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 30. Jänner 2014, 2011/15/0156 wegen Rechtswidrigkeit seines Inhalts aufgehoben, weil bei der Bemessung des FFB die Gemeinkosten nicht ausreichend berücksichtigt wurden. Gemäß § 63 Abs. 1 VwGG sind die Verwaltungsgerichte und Verwaltungsbehörden verpflichtet, in der betreffenden Rechtssache mit den ihnen zu Gebote stehenden Mitteln unverzüglich den der Rechtsanschauung des Verwaltungsgerichtshofes entsprechenden Rechtszustand herzustellen, wenn der Verwaltungsgerichtshof einer Revision/Beschwerde stattgegeben hat.

Hinsichtlich der Bemessungsgrundlagen und insbesondere der zu noch zu berücksichtigenden Gemeinkosten konnte mit dem Beschwerdevertreter ein Einvernehmen erzielt werden, dem das Finanzamt nicht entgegen getreten ist.

Die Bemessungsgrundlagen der Körperschaftsteuer 2004 werden wie folgt ermittelt:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. BP	857.758,91
AfA Stromanschluss alt	2.767,86
AfA Stromanschluss neu	- 968,75
FFB alt	21.085,12
FFB neu	- 64.825,94

Einkommen	815.817,20
§ 22 KStG 1988 34% v. 815.817,20	277.377,85
Einbehaltene Steuerbeträge	-18,17
Abgabenschuld neu	277.359,68
Bisher	291.619,86

Zulässigkeit einer Revision:

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht 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.

Graz, am 15. September 2014