



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch X., vom 9. Oktober 1996 gegen den Einkommensteuerbescheid 1993 des Finanzamtes Y. vom 9. September 1996 sowie über die Berufung vom 21. Februar 2002 gegen den Einkommensteuerbescheid 1994 vom 24. Jänner 2002 entschieden:

Den Berufungen wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen EURO- Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) ging in den Streitjahren im Auftrag der Firma A. in K. einer Forschungstätigkeit im Bereich der R.Technik nach. Den Gewinn hieraus ermittelte er gemäß § 4 Abs. 3 EStG. Die betreffenden Einkünfte qualifizierte das Finanzamt als solche aus selbständiger Arbeit (wissenschaftliche Tätigkeit).

Mit dem als Vorlageantrag zu wertenden Schreiben vom 21. 2. 2002 beantragte der steuerliche Vertreter des Bw. die Entscheidung über die mit stattgebender zweiter Berufungsvorentscheidung vom 21. 1. 2002 erledigte Berufung vom 9. 10. 1996 gegen den Einkommensteuerbescheid 1993 vom 9. 9. 1996 durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Weiters enthielt dieses Schreiben eine Berufung gegen den gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderten Einkommensteuerbescheid 1994 vom 24. 1. 2002. Darin wurde erstmals die Berücksichtigung eines Forschungsfreibetrages gemäß § 4 Abs. 4 Z 4 EStG 1988 wie folgt beantragt:

	1993 (ATS)	1994 (ATS)
Ausgaben netto lt. E-A-Rechnung	346.428,43	885.005,30
AfA lt. Verzeichnis	- 32.938,67	-73.324,00
Geringwertige WG	- 57.485,77	-25.310,37
Restbuchwerte Anlagenabgänge	-	-119.637,00
Betriebskosten Büro	<u>-11.599,91</u>	<u>-13.346,50</u>
Summe	244.404,08	653.387,43
FFB (12 %)	29.328,49	78.406,49

Über die Berufung wurde erwogen:

(1) Zum Streitjahr 1993 ist in verfahrensrechtlicher Hinsicht anzumerken, dass ein Vorlageantrag gemäß § 276 Abs. 1 BAO ebenso wie nach einer ersten Berufungsvorentscheidung auch nach einer zweiten Berufungsvorentscheidung gestellt werden kann (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, 2727).

(2) In Bezug auf das Streitjahr 1994 ist festzustellen, dass der gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderte Einkommensteuerbescheid vom 24. Jänner 2002 nach § 251 BAO in vollem Umfang anfechtbar ist, weil nicht die Gründe des § 252 Abs. 1 und 2 BAO vorliegen. Zum Zeitpunkt der Erlassung dieses Bescheides war das Recht zur Festsetzung der Einkommensteuer 1994 noch nicht verjährt, weil die im Hinblick auf das Ergehen des ursprünglichen Einkommensteuerbescheides vom 17. Juli 1996 mit Ablauf des Jahres 2000 endende Verjährungsfrist durch die im Berufungsverfahren betreffend die Einkommensteuer 1993 und 1994 zu Zl. RV 233/1-T7/99 nach außen wirksam gewordenen Amtshandlungen – (Vorhalt der FLD Tirol an den Bw. v. 11. 10. 2000 und Anfragen v. 4. 8. 2001 an Fa. S., Fa. V. bzw. Universität G.) – um jeweils ein weiteres Jahr verlängert wurde (§ 209 Abs. 1 BAO idF AbgÄG 2004, BGBl I 2004/180, iVm § 323 Abs. 18 erster Satz BAO). Dies bedeutet, dass über die Frage, ob dem Berufungswerber ein Forschungsfreibetrag zusteht, von der Abgabenbehörde zweiter Instanz meritorisch zu entscheiden ist.

(3) Der Gesetzgeber hat für den Bereich der Forschung und Entwicklung eine als Forschungsfreibetrag konzipierte Fördermaßnahme vorgesehen. Gemäß § 4 Abs. 4 Z 4 EStG 1988 in der hier maßgeblichen Stammfassung zählt zu den im Gesetz genannten Betriebsausgaben ein Forschungsfreibetrag für Aufwendungen zur Entwicklung oder Verbesserung volkswirtschaftlich wertvoller Erfindungen, ausgenommen Verwaltungs- oder Vertriebskosten sowie Aufwendungen für Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens (Forschungsaufwendungen). Der

volkswirtschaftliche Wert der angestrebten oder abgeschlossenen Erfindung ist durch eine Bescheinigung des Bundesministers für wirtschaftliche Angelegenheiten nachzuweisen, es sei denn, die Erfindung ist bereits patentrechtlich geschützt.

Der Forschungsfreibetrag beträgt grundsätzlich bis zu 12% der Forschungsaufwendungen.

Ein erhöhter Forschungsfreibetrag bis zu 18% kann geltend gemacht werden, wenn die Erfindungen nicht anderen Personen zur wesentlichen Verwertung überlassen werden. Eine wesentliche Verwertung liegt vor, wenn im Wirtschaftsjahr die Einnahmen aus der Verwertung der Erfindungen durch andere Personen mehr als 25% der Forschungsaufwendungen dieses Wirtschaftsjahres betragen.

Das Einkommensteuergesetz enthält keine eigenständige Definition für den Begriff der Erfindung. Die Beurteilung, ob eine Erfindung vorliegt, hat sich somit an § 1 des Patentgesetzes zu orientieren (vgl. zB Zorn in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar Band III A, § 4 Abs. 4 Z 4 u. Z 4a, Tz. 8). Ist die betreffende Erfindung bereits patentrechtlich geschützt, bedarf es keiner Bescheinigung über deren volkswirtschaftlichen Wert. Unter einem patentrechtlichen Schutz ist nur eine Patenterteilung im Sinne des Patentrechts zu verstehen. Wurde ein Patent erteilt, so ist dies dafür ausreichend, dass auch für die Vergangenheit, also für abgelaufene Jahre das Erfordernis des volkswirtschaftlichen Wertes als nachgewiesen gilt (vgl. nochmals Zorn aaO, Tz. 9).

Aufgrund der Ergebnisse des Ermittlungsverfahrens steht fest, dass der Bw. in den Streitjahren mit der Entwicklung eines neuartigen elektronischen Bremssystems für Nutzfahrzeuge befasst war. Durch die Entwicklung spezieller Bordcomputersysteme in Verbindung mit einem verschleißfreien elektrischen Bremssystem für LKW und Busse (integrierte Leistungselektronik in Kleinstbauweise) sollte die Verkehrssicherheit erhöht, Energie eingespart und eine geringere Umweltbelastung durch den Verkehr erreicht werden. Wie dem Schreiben des Österreichischen Patentamtes vom 20. 9. 2005 zu entnehmen ist, wurde für die betreffende Erfindung mit dem Titel "Steuerungselektronik ..." ein Patent zur Aktenzahl A 1234/56 erteilt, welches den Bw. und A.S. als Erfinder ausweist. Der Umstand, dass der Bw. bei der Entwicklung dieser Erfindung als Auftragsforscher (Werkvertrag) für die eingangs genannte Firma tätig war, steht der Zuerkennung des Forschungsfreibetrages nicht entgegen. Denn nach der für den Berufungsfall maßgeblichen Rechtslage ist ein Forschungsfreibetrag nur für Aufwendungen zu gewähren, die aufgrund entsprechender Forschungs- und Entwicklungsarbeiten im *eigenen* Betrieb anfallen. Vorliegendenfalls ist unbestritten, dass es sich bei den gegenständlichen Aufwendungen um solche des Betriebes des Bw. handelt. Demnach sind die Aufwendungen des forschenden Betriebes des Bw. begünstigt, nicht jedoch die Aufwendungen des (seit Oktober 1994 in Liquidation befindlichen und zwischenzeitig aus

dem Firmenbuch gelöscht) Auftraggebers. Dieser hat die Forschungsergebnisse des Bw. weder weiterentwickelt bzw. verbessert noch wurde dem Auftraggeber das genannte Patent erteilt (vgl. dazu Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, EStG 1988, § 4, Tz. 44.3; Heizinger/Larndorfer, ÖStZ 1995, 282; kritisch Doralt, EStG/3 § 4 Tz 310).

(4) Der Forschungsfreibetrag wird von den Aufwendungen zur Entwicklung oder Verbesserung volkswirtschaftlich wertvoller Erfindungen bemessen. Das ist die Summe jener Aufwendungen, die als Herstellungskosten der Erfindung zu aktivieren wären, wenn es das Aktivierungsverbot für unkörperliche Wirtschaftsgüter gemäß § 4 Abs. 1 vorletzter Satz EStG nicht gäbe. Darunter fallen zB Löhne, Material- und Gemeinkosten, wie etwa Hilfs- und Betriebsstoffe, Energiekosten oder zuordenbare Fremdmittelkosten. Keine Forschungsaufwendungen sind hingegen Verwaltungs- und Vertriebskosten sowie Aufwendungen für Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens wie insbesondere die AfA und die nach § 13 EStG sofort abgeschrieben Anschaffungs- oder Herstellungskosten.

Nach der Aktenlage dienten die um die oben angeführten Positionen gekürzten Aufwendungen bzw. Ausgaben laut Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen für die Jahre 1993 und 1994 nachhaltig der Forschungstätigkeit des Bw. und betrafen diese die Entwicklung der patentrechtlich geschützten Erfindung. Der in der Bemessungsgrundlage für den Forschungsfreibetrag enthaltene Werbeaufwand ist allerdings auszuschneiden, weil es diesem an der Zuordenbarkeit zum Entwicklungsaufwand für die Erfindung fehlt. Dies gilt auch für den geltend gemachten Steuerberatungsaufwand, der zu den nicht begünstigten Verwaltungskosten zählt.

(5) Der Bw. fällt als Einnahmen-Ausgaben-Rechner nicht unter § 4 Abs. 2 EStG. Daher kann er die in seinen Abgabenerklärungen ausgeübten Wahlrechte ohne die für die Änderung von Bilanzen bestehenden Einschränkungen bis zur Rechtskraft der Abgabenbescheide ausüben, soweit dies nicht materiellrechtlich ausgeschlossen ist (VwGH 5. 4. 1989, 87/13/0182). Im Unterschied zum EStG 1972 enthält die gegenständliche Bestimmung keine Beschränkung des Antragsrechtes auf die Geltendmachung des Forschungsfreibetrages in der Steuererklärung. Der Forschungsfreibetrag kann daher auch nachträglich im Berufungsverfahren geltend gemacht werden.

(6) Aus diesen Gründen war dem Antrag auf Berücksichtigung eines Forschungsfreibetrages für die Jahre 1993 und 1994 teilweise stattzugeben wie folgt:

	1993 (ATS)	1994 (ATS)
Ausgaben netto lt. E-A-Rechnung	346.428,43	885.005,30
AfA lt. Verzeichnis	- 32.938,67	-73.324,00

Geringwertige WG	- 57.485,77	-25.310,37
Restbuchwerte Anlagenabgänge	-	-119.637,00
Betriebskosten Büro	-11.599,91	-13.346,50
Werbeaufwand	-4.753,69	-2.245,87
Steuerberatungsaufwand	<u>-8.957,99</u>	<u>-15.435,33</u>
Summe	230.692,40	635.706,23
FFB (12 %)	27.683,09	76.284,75
Einkünfte aus selbst. Arbeit bisher	720.674,00	1.325.664,00
FFB	<u>-27.683,09</u>	<u>-76.284,75</u>
Einkünfte aus selbst. Arbeit lt. BE	692.991,00	1.249.379,00

Hinsichtlich der Abgabeberechnung wird auf die beige-schlossenen Berechnungsblätter (jeweils in ATS und Euro) verwiesen.

Somit war wie im Spruch angeführt zu entscheiden.

Beilagen: 4 Berechnungsblätter

Innsbruck, am 8. November 2005