



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der E-GmbH, vertreten durch ABC-StB-GmbH, gegen die Bescheide des Finanzamtes XY betreffend Forschungsprämie gemäß § 108c EStG 1988 für die Jahre 2006 und 2007 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (eine GmbH, idF nur kurz Bw) ist im Bereich innovativer Gebäudekühlung tätig. Kernpunkt ist eine neuartige Kühlmaschine.

Entwicklungsbasis hierfür ist die Forschungstätigkeit der S GmbH, die in diesem Bereich mehrere Patente und Patentanmeldungen besitzt. Im Jahr 2006 hat die Bw mit der S GmbH einen Lizenz- und Entwicklungsvertrag über eine ABC-Maschine abgeschlossen. Inhalt dieses Vertrages war die Weiterentwicklung der ABC-Maschine und deren anschließende Vermarktung.

Ausgehend von dem mit dem Lizenz- und Entwicklungsvertrag erworbenen Know-how der S GmbH wurde an der Weiterentwicklung der ABC-Maschine gearbeitet. Die in den verschiedenen Entwicklungsstufen gebauten Prototypen führten letztlich zu der Erkenntnis, dass das von der S GmbH der ABC-Maschine zu Grunde gelegte Konzept der „ABC“ nicht realisierbar sei. Erst im Zuge der Entwicklungsarbeiten stellte sich heraus, dass auf Basis des

Konzeptes der ABC - Technologie zumindest kurzfristig kein marktfähiges Produkt entwickelt werden konnte. Damit musste das Ziel der Bw, eine auf_spezielle_Art betriebene Kühlmaschine zu erzeugen, vorerst aufgeschoben werden. Die Bw will jetzt vorrangig eine andere Kühlmaschine herstellen, die mittels eines_betimmten_Verfahrens in Gang gehalten wird, um erstmalig aktiv am Markt tätig werden zu können und erste Cash Flows zu generieren. Die Technologie der S GmbH ist für weitere Entwicklungen nach wie vor interessant, weil das Ziel der Herstellung von speziell betriebenen Kühlmaschinen weiterhin besteht.

Da von einer Rückzahlung der bisher geleisteten (Lizenz)Zahlungen nicht ausgegangen werden konnte, erfolgte eine Umwandlung des Lizenz- und Entwicklungsvertrages in einen Patentkaufvertrag, um so die Technologie für das Unternehmen der Bw zu sichern.

Im Dezember 2007 wurde daher der im Jahr 2006 mit der S GmbH abgeschlossene Lizenz- und Entwicklungsvertrag aufgelöst und mit gleichem Tag ein Patentkaufvertrag über die Patenanmeldung für die ABC-Maschine abgeschlossen. Die bisher geleisteten Lizenzzahlungen wurden mit dem Kaufpreis für die Patentanmeldung verrechnet.

Mit Vorbescheid vom 12.6.2008 hat das österreichische Patentamt die Erteilung eines Patentes auf die ABC-Maschine zwar in Aussicht gestellt, wegen eines Einspruches aus Großbritannien bisher aber nicht erteilt.

Die Bw brachte für die Jahre 2006 und 2007 Erklärungen über die Geltendmachung einer Forschungsprämie gemäß § 108c EStG ein. In die Bemessungsgrundlagen für die Prämien für Forschung und experimentelle Entwicklung wurden die ursprünglichen Lizenzzahlungen und später auf den Patentkaufpreis angerechneten Beträge miteinbezogen (2006: 280.000 €; 2007: 230.000 €).

Im Zuge des Verfahrens holte das Finanzamt eine Stellungnahme des bundesweiten Fachbereiches ein. Dieser Stellungnahme (wie auch dem Vorlagebericht des Finanzamtes) wurde im Wesentlichen der oben dargestellte Sachverhalt zu Grunde gelegt.

Die Stellungnahme des bundesweiten Fachbereiches wurde der Bw zur Kenntnis gebracht und blieb hinsichtlich des Sachverhaltes unbestritten.

Für den Unabhängigen Finanzsenat besteht insoweit kein Anlass, von diesem Sachverhalt abzuweichen. Dieser wird daher als unstrittig festgestellt.

Das Finanzamt erließ für die Jahre 2006 und 2007 jeweils einen Bescheid über die Festsetzung der Forschungsprämie gemäß § 108c EStG, wobei es für das Jahr 2006 im Umfang von 280.000 € und im Jahr 2007 im Umfang von 230.000 € von der Bemessungsgrundlage laut Erklärung abwich (Festsetzung für das Jahr 2006 mit 35.577,57 € anstelle von 57.977,57 €; für das Jahr 2007 mit 43.977,86 € anstelle von 62.377,86 €).

Zur Begründung führte das Finanzamt aus, es seien jeweils die Zahlungen ausgehend vom

Lizenz- und Entwicklungsvertrag vom 7.9.2006 (umgewandelt in Patentkauf laut Vertrag vom 21.12.2007) aus der Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie ausgeschieden worden. Wer in welchem Ausmaß im Rahmen einer wirtschaftlichen Zusammenarbeit die steuerliche Förderung für Forschung und experimentelle Entwicklung iSd § 4 Abs 4 Z 4 iVm § 108c EStG geltend machen könne, hänge immer von der für das jeweilige Projekt konkret vereinbarten Aufgabenverteilung ab. Betrieben beide Unternehmen Forschung und experimentelle Entwicklung, ohne damit gegenseitig beauftragt worden zu sein, könnten nur die Aufwendungen für die im eigenen Unternehmen tatsächlich durchgeführten Forschungstätigkeiten in die Bemessungsgrundlage für die steuerliche Forschungsförderung miteinbezogen werden. Werde im Rahmen eines Forschungsprojektes Forschung und experimentelle Entwicklung in Auftrag gegeben, seien die gesetzlichen Bestimmungen über die Auftragsforschung (§ 4 Abs 4 Z 4b EStG) anzuwenden.

Im Streitfall habe die Bw mit der S GmbH einen Lizenz- und Entwicklungsvertrag über eine ABC-Maschine abgeschlossen. Dabei habe die Bw laut vorliegender Sachverhaltsdarstellung ihre Forschungsarbeiten zunächst auf den Forschungsergebnissen der S GmbH aufgebaut, die in diesem Bereich mehrere Patente und Patentanmeldungen besitze. In die Bemessungsgrundlage für den Forschungsfreibetrag für Forschung und experimentelle Entwicklung bzw für die Forschungsprämie seien daher nur die Aufwendungen für die im eigenen Unternehmen tatsächlich durchgeführte Forschungstätigkeit miteinzubeziehen. Der Zukauf eines fremden Forschungsergebnisses bzw eines Ergebnisses experimenteller Entwicklung, sei es zur Sicherung der Technologie für das eigene Unternehmen, sei es zur Weiterentwicklung, sei nicht Bestandteil des Freibetrages für Forschung und experimentelle Entwicklung bzw für die Forschungsprämie beim zukaufenden Unternehmen.

Gegen diese Bescheide richtet sich die Berufung. Die Bw bringt zusammengefasst vor, in den §§ 4 Abs 4 Z 4 und 108c EStG sei kein Anhaltspunkt zu finden, wonach ein Patentkauf nicht in die Bemessungsgrundlage des Forschungsfreibetrages einzurechnen sei.

„Selbst in den Einkommensteuerrichtlinien“ (Rz 1329f) seien jene Aufwendungen aufgelistet, die in die Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie gemäß § 4 Abs 4 Z 4 EStG eingerechnet werden könnten. Unter Punkt zwei sei angeführt, dass unmittelbare Aufwendungen und unmittelbare Investitionen, die nachhaltig der Forschung und experimentellen Entwicklung dienten, miteinberechnet werden könnten. Die Bw habe eben solche Investitionen getätigt, um weiterforschen zu können. Es habe sich dabei nicht um Auftragsforschung gehandelt, da die Bw die S GmbH nicht mit der Forschung beauftragt habe. Es habe lediglich ein Kauf stattgefunden, der als Grundlage für die weitere Forschungstätigkeit gedient habe.

Es gebe keine gesetzlichen Anhaltspunkte dafür, dass nur jene Aufwendungen für Forschung

und experimentelle Entwicklung in die Bemessungsgrundlage miteingerechnet werden dürfen, die ausschließlich im eigenen Unternehmen durchgeführt würden.

In den EStR (Rz 1329c) sei dargelegt, dass den Aufwendungen für Forschung und experimentelle Entwicklung die Verordnung BGBl II Nr 506/2002 zugrunde liege. Im Anhang I dieser Verordnung würden die allgemeinen Begriffsbestimmungen definiert. Darunter befinde sich auch „experimentelle Entwicklung“, die auch auf bereits bestehendem Wissen aufbaue. Es sei damit klar definiert, das bezahltes Wissen, um weiterforschen zu können, ebenfalls in die Forschungsprämie einzufließen habe.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im Streitfall ist die Frage strittig, ob Aufwendungen für den Erwerb eines Patentes bzw auf diesen Kaufpreis angerechnete Lizenzzahlungen in die Bemessungsgrundlage der Forschungsprämie iSd § 108c EStG einzubeziehen sind.

Gemäß § 108c EStG kann der Steuerpflichtige eine Forschungsprämie in Höhe von 8% der Aufwendungen im Sinne des § 4 Abs 4 Z 4 und Z 4b EStG geltend machen. Die Forschungsprämie kann nur von jenen Aufwendungen geltend gemacht werden, die nicht Grundlage eines Forschungsfreibetrages gemäß § 4 Abs 4 Z 4a sind; für Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre), für die ein Freibetrag gemäß § 4 Abs 4 Z 4 und Z 4b geltend gemacht wird, steht keine Forschungsprämie zu.

§ 4 Abs 4 Z 4 EStG regelt den Forschungsfreibetrag:

(4) Betriebsausgaben sind die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlaßt sind. Betriebsausgaben sind jedenfalls:

4. Ein Forschungsfreibetrag 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 Aufwendungen nicht geltend gemacht werden, die einem Betrieb oder einer Betriebsstätte außerhalb der Europäischen Union oder des Europäischen Wirtschaftsraumes zuzurechnen sind oder die Grundlage eines Forschungsfreibetrages gemäß Z 4a sind. Die Geltendmachung kann auch außerbilanzmäßig erfolgen. Voraussetzung ist, dass der Freibetrag in der Steuererklärung an der dafür vorgesehenen Stelle ausgewiesen wird. Eine Berichtigung einer unrichtigen oder unterlassenen Eintragung ist bis zum Eintritt der Rechtskraft des Bescheides möglich.

Die in § 4 Abs 4 Z 4 EStG angesprochen Verordnung ist die Verordnung BGBl II Nr 506/2002. Diese lautet:

§ 1 (1) Der Geltendmachung eines Forschungsfreibetrages oder einer Forschungsprämie sind 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.

(2) Aufwendungen (Ausgaben) zur Forschung und experimentellen Entwicklung (Anhang I, Teil A, Z 1) sind:

1. Löhne und Gehälter für in Forschung und experimenteller Entwicklung (Anhang I, Teil A, Z 1) 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 Forschung und experimenteller Entwicklung dienen (Anhang I, Teil A, Z 1).
3. Finanzierungsaufwendungen (-ausgaben), soweit sie der Forschung und experimentellen Entwicklung (Anhang I, Teil A, Z 1) zuzuordnen sind.
4. Gemeinkosten, soweit sie der Forschung und experimentellen Entwicklung (Anhang I, Teil A, Z 1) zuzuordnen sind.

(3) Aufwendungen (Ausgaben) für Forschung und experimentelle Entwicklung im Sinne dieser Verordnung, die an Dritte außer Haus vergeben werden, sind keine Aufwendungen (Ausgaben) für Forschung und experimentelle Entwicklung im Sinne des § 4 Abs. 4 Z 4a EStG 1988 (externe Aufwendungen und Ausgaben für Forschung und experimentelle Entwicklung, Auftragsforschung).

(4) Die Aufwendungen (Ausgaben) für Forschung und experimentelle Entwicklung eines Wirtschaftsjahres sind in einem nach Maßgabe des Anhangs II zu dieser Verordnung erstellten Verzeichnis darzustellen. Das Verzeichnis hat die Ermittlung der Bemessungsgrundlage und den daraus ermittelten Forschungsfreibetrag oder die daraus ermittelte Forschungsprämie zu enthalten. Das Verzeichnis ist auf Verlangen der Abgabenbehörde vorzulegen.

Anlage I dieser Verordnung enthält Begriffsbestimmungen und Abgrenzungen. Diese Anlage I lautet auszugsweise:

A. Allgemeine Begriffsbestimmungen

1. **Forschung und experimentelle Entwicklung** im Sinne des § 4 Abs. 4 Z 4a EStG 1988 ist eine schöpferische Tätigkeit, die auf systematische Weise unter Verwendung wissenschaftlicher Methoden mit dem Ziel durchgeführt wird, den Stand des Wissens zu vermehren sowie neue Anwendungen dieses Wissens zu erarbeiten. Forschung und experimentelle Entwicklung in diesem Sinne umfasst Grundlagenforschung (Z 2) und/oder angewandte Forschung (Z 3) und/oder experimentelle Entwicklung (Z 4). Sie umfasst sowohl den naturwissenschaftlich-technischen als auch den sozial- und geisteswissenschaftlichen Bereich.

2. **Grundlagenforschung** umfasst originäre Untersuchungen mit dem Ziel, den Stand des Wissens ohne Ausrichtung auf ein spezifisches praktisches Ziel zu vermehren.

3. **Angewandte Forschung** umfasst originäre Untersuchungen mit dem Ziel, den Stand des Wissens zu vermehren, jedoch mit Ausrichtung auf ein spezifisches praktisches Ziel.

4. Experimentelle Entwicklung umfasst den systematischen Einsatz von Wissen mit dem Ziel, neue oder wesentlich verbesserte Materialien, Vorrichtungen, Produkte, Verfahren, Methoden oder Systeme hervorzubringen.

5. Fehlgeschlagene Forschung und experimentelle Entwicklung: Unter den Voraussetzungen der Punkte 1. bis 4. sind auch Aufwendungen (Ausgaben) für eine fehlgeschlagene Forschung und experimentelle Entwicklung begünstigt.

Als Grundsatz gilt, dass Forschung und experimentelle Entwicklung (Z 1) in Tätigkeiten besteht, deren primäres Ziel die weitere technische Verbesserung des Produktes oder des Verfahrens ist. Dies gilt insbesondere für die Abgrenzung der experimentellen Entwicklung von Produktionstätigkeiten. Sind hingegen das Produkt oder das Verfahren im Wesentlichen festgelegt und ist das primäre Ziel der weiteren Arbeiten die Marktentwicklung oder soll durch diese Arbeiten das Produktionssystem zum reibungslosen Funktionieren gebracht werden, können diese Tätigkeiten nicht mehr der Forschung und experimentellen Entwicklung (Z 1) zu-gerechnet werden.

B. Weitere Abgrenzungen (in alphabetischer Reihenfolge)

...

Der Berufung bleibt aus folgenden Gründen der Erfolg versagt:

Wer in welchem Ausmaß im Rahmen einer wirtschaftlichen Zusammenarbeit die steuerliche Förderung für Forschung und experimentelle Entwicklung iSd § 4 Abs 4 Z 4 iVm § 108c EStG geltend machen kann, hängt immer von der für das jeweilige Projekt konkret vereinbarten Aufgabenteilung ab. Betreiben beide Unternehmen Forschung und experimentelle Entwicklung, ohne damit gegenseitig beauftragt worden zu sein, können nur die Aufwendungen für die im eigenen Unternehmen tatsächlich durchgeführte Forschungstätigkeit in die Bemessungsgrundlage für die steuerliche Forschungsförderung miteinbezogen werden. Wird im Rahmen eines Forschungsprojektes Forschung und experimentelle Entwicklung in Auftrag gegeben, sind die gesetzlichen Bestimmungen über die Auftragsforschung (§ 4 Abs 4 Z 4b EStG) anzuwenden.

Die Bw hat im Jahr 2006 mit der S GmbH einen Lizenz- und Entwicklungsvertrag über eine ABC-Maschine abgeschlossen. Dabei baute die Bw ihre Forschungsarbeit auf den Forschungsergebnissen der S GmbH auf, die in diesem Bereich mehrere Patente und Patentanmeldungen besitzt. In die Bemessungsgrundlage für den Forschungsfreibetrag für Forschung und experimentelle Entwicklung bzw für die Forschungsprämie bei der Bw sind daher nur Aufwendungen für die im eigenen Unternehmen tatsächlich durchgeführten Forschungstätigkeiten miteinzubeziehen. Der Zukauf eines fremden Forschungsergebnisses bzw des Ergebnisses fremder experimenteller Entwicklung, sei es zur Sicherung der Technologie für das eigene Unternehmen oder auch zur Weiterentwicklung, ist nicht Bestandteil des Frei-

betrages für Forschung und experimentelle Entwicklung bzw für die Forschungsprämie beim zukaufenden Unternehmen.

Die Kriterien der förderbaren Forschungsaufwendungen (ausgaben) wurden mittels der Verordnung BGBl II Nr 506/2002 festgelegt.

Maßgeblich ist, soweit es die strittigen Lizenzzahlungen bzw den Patentkaufpreis betrifft, § 1 Abs 2 Z 2 der Verordnung. Diesem zufolge sind Aufwendungen (Ausgaben) zur Forschung und experimentellen Entwicklung „unmittelbare Aufwendungen (Ausgaben) und unmittelbare Investitionen (einschließlich der Anschaffung von Grundstücken), soweit sie nachhaltig Forschung und experimenteller Entwicklung dienen (Anhang I, Teil A, Z 1)“.

Diesen Anforderungen genügen die strittigen Lizenzzahlungen bzw der Patentkaufpreis nicht. Denn es handelt sich dabei nicht um unmittelbare Aufwendungen (Ausgaben) bzw Investitionen, die der Forschung und experimentellen Entwicklung dienen, sondern bloß um mittelbare Aufwendungen (Ausgaben) bzw Investitionen. Die unmittelbaren Aufwendungen (Ausgaben) bzw Investitionen wurden vom Patententwickler, der S GmbH, getätigt. Die strittigen Aufwendungen fallen daher nicht in den Anwendungsbereich des § 4 Abs 4 Z 4 bzw des § 108c EStG.

Beim Erwerb eines Patentes bzw bei Lizenzzahlungen handelt es sich eben nicht um unmittelbare Aufwendungen bzw Investitionen die der Forschung und experimentellen Entwicklung dienen, sondern nur um mittelbare Aufwendungen für das Ergebnis bereits von jemand anderem durchgeführter Forschung.

Soweit in der Berufung schließlich auf die in Anhang I der Verordnung BGBl II Nr 506/2002 vorgenommene Begriffsbestimmung betreffend „Experimentelle Entwicklung“ Bezug genommen wird, ist dem entgegenzuhalten, dass diese Begriffsbestimmung lediglich festlegt, unter welchen Voraussetzungen der Einsatz bestehenden Wissens eine begünstigte Forschungstätigkeit iSd § 4 Abs 4 Z 4 EStG darstellen kann. Die Einrechnung der Aufwendungen für den Erwerb bestehenden Wissens in die Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie kann aus dieser Bestimmung hingegen nicht abgeleitet werden, da erst die Weiterentwicklung und nicht der Erwerb dieses bestehenden Wissens die begünstigte experimentelle Entwicklung darstellt.

Die Berufung erweist sich damit als unbegründet und war daher gemäß § 289 Abs 2 BAO abzuweisen.

Wien, am 24. September 2010