



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Linz
Senat 3

GZ. RV/0599-L/02,
miterledigt RV/626-L/2002

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Berufungswerberin, vertreten durch Steuerberatung, vom 8. Oktober 1999 gegen die Bescheide des Finanzamtes Linz vom 8. September 1999 bzw. 22. Oktober 1999 betreffend Körperschaftsteuer für den Zeitraum 1996 bis 1998 entschieden:

1. Die Berufungen gegen die Körperschaftsteuerbescheide 1996 und 1997 werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

2. Der Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid 1998 wird teilweise Folge gegeben.

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

Entscheidungsgründe

Über die Jahre 1996 und 1997 wurde im Jahr 1999 eine Betriebsprüfung durchgeführt. Im Betriebsprüfungsbericht vom 22. Oktober 1999 stellte das Finanzamt - neben unstrittigen Änderungen - hinsichtlich des Forschungsfreibetrages (in Punkt 10 des Schlussbesprechungsprogrammes) folgendes fest:

1. Aus der Bemessungsgrundlage für den Forschungsfreibetrag gem. § 4 Abs. 4 EStG sind nach BP die Aufwendungen für die Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens auszuscheiden. Es ist dies die AfA, Beträge gem. § 13 EStG und die Leasingraten.

2. Ein Zuschuss in Höhe von 209.00,00 S ist ebenfalls aus der Berechnung auszuscheiden.

Aus Vereinfachungsgründen wird die Verminderung 1995 im Jahr 1996 zugerechnet.

Die Abweichung aus der Leasingtangente beträgt ca. 50 % der festgestellten Abweichung laut Punkt 1.

In der Folge wurden die Körperschaftsteuerbescheide für 1997 nach Wiederaufnahme der Verfahren für die Jahre 1996 und 1997 im Sinne der Feststellungen der Betriebsprüfung mit 22. Oktober 1999 neu erlassen.

Mit zwei getrennten Schriftsätzen (jeweils vom 18. November 1999) wurde von der Abgabepflichtigen gegen die Körperschaftsteuerbescheide für 1996 bzw. 1997 Berufung erhoben und beantragt den Forschungsfreibetrag für 1996 um 192.050,00 S und 1997 um 75.464,00 S zu erhöhen. Begründend wurde von der Berufungswerberin angeführt, dass sie anteilige Leasingraten für die in der Forschung dienenden Gebäudeteil in Höhe von 1.066.945,00 S (1996) bzw. 419.244,00 S (1997) in die Bemessungsgrundlage für den Forschungsfreibetrag einbezogen habe, daraus resultierend erhöhe sich der Forschungsfreibetrag im Jahr 1996 um 192.050,00 S und im Jahr 1997 um 75.464,00 S.

Vorweg stelle die Berufungswerberin fest, dass der volkswirtschaftliche Wert der Erfindungen und der Zusammenhang der Leasingraten mit der Forschung außer Streit stünden. Strittig sei lediglich, ob die Kürzungsbestimmung des § 4 Abs. 4 Z 4 EStG 1988 betreffend Aufwendungen für Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens zur Anwendung komme oder nicht.

§ 4 Abs. 4 Z 4 EStG 1988 laute:

Ein Forschungsfreibetrag für Aufwendungen zur Entwicklung oder Verbesserung volkswirtschaftlich wertvoller Erfindungen, ausgenommen Verwaltungs- oder Vertriebskosten sowie Aufwendungen für Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens kann als Betriebsausgabe außerbilanzmäßig geltend gemacht werden.

Nicht in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen seien somit nur Verwaltungs- oder Vertriebskosten sowie Aufwendungen für Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens. Gegenständliche Leasingraten würden aber weder den Verwaltungs- oder Vertriebsbereich betreffen noch befinden sich das Gebäude, für welche die Leasingraten bezahlt würden im Anlagevermögen. Der Gesetzeswortlaut sei somit eindeutig. Aufwendungen für Wirtschaftsgüter, die bei der Forschung eingesetzt würden, aber nicht dem Anlagevermögen zugehörten, könnten mangels einer Ausnahmeverordnung in die Bemessungsgrundlage für den Forschungsfreibetrag einbezogen werden.

Bei einem eindeutigen keinen Zweifel offen lassenden Gesetzeswortlaut bestehe kein Raum für eine abweichende Interpretation, die offenbar gegen den Wortlaut des Gesetzes verstößen würde.

Dennoch habe die Finanzverwaltung erstmals mit dem Hinweis, dass Leasingaufwendungen der Absetzung für Abnutzung vergleichbar seien, die Einbeziehung in die Bemessungsgrundlage für den Forschungsfreibetrag versagt. Noch im Jahre 1995 hätten zwei maßgebliche Vertreter der Großbetriebsprüfung Linz in einem Grundsatzartikel festgehalten, dass die Verwaltungspraxis unter den nicht zu berücksichtigenden Aufwendungen nach dieser Bestimmung nur die Absetzung für Abnutzung der bei der Forschung eingesetzten Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens verstehe (Heitzinger/Larndorfer, Der Forschungsfreibetrag in der Prüfungspraxis, ÖStZ 1995, 279 ff.).

Die nunmehrige extensive Auslegung zu Lasten der Berufungswerberin sei vom Betriebsprüfer mit dem Zweck der Regelung begründet worden. Anhaltspunkte, woraus dieser vermeintliche Zweck der Regelung und die gebotene Gleichsetzung dieser Leasingaufwendungen mit der Absetzung für Abnutzung für Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens abgeleitet werden könne, seien nicht genannt worden.

Die Berufungswerberin sei nun der Auffassung, dass selbst bei einer teleologischen Interpretation (für welche tatsächlich aufgrund des eindeutigen Wortlautes kein Platz sei) die Einbeziehung dieser Forschungsaufwendungen das Ergebnis einer solchen Hinterfragung des Zweckes der Regelung darstelle. Übergeordneter Zweck der Regelung des Forschungsfreibetrages sei die Förderung von Innovationen in der österreichischen Wirtschaft, da diese für die Volkswirtschaft insgesamt und für die Schaffung von neuen Arbeitsplätzen von besonderer Bedeutung seien. Diesem volkswirtschaftlichen Ziel habe der Gesetzgeber im Steuerreformgesetz 2000 dadurch Rechnung getragen, dass er mit der Erhöhung der anzuwendenden Sätze zusätzliche Anreize für die Wirtschaft schaffen wolle. Einer besonders restriktiven Auslegung einer Regelung, die wegen des klaren Wortlautes nicht auslegungsbedürftig sei, würde diesem übergeordneten Zweck jedenfalls widersprechen.

Zur Kürzungsbestimmung für das Anlagevermögen sei festzustellen, dass bei der Anschaffung von Anlagevermögen der Gesetzgeber mit der Gewährung des Investitionsfreibetrages bereits eine Begünstigung gewährt habe. Mit der Einbeziehung in den Forschungsfreibetrag würde somit eine doppelte Förderung entstehen. Im gegenständlichen Fall habe eine solche Förderung durch den Investitionsfreibetrag aber eben nicht stattgefunden. Es handle sich um operatives Leasing mit einer eindeutigen Zurechnung zum Leasinggeber. Diese habe zur Konsequenz, dass einerseits keine Berechtigung zur Geltendmachung des Investitionsfreibetrages bestehe und andererseits, dass eben die Leasingaufwendungen für

Wirtschaftsgüter, die bei der Forschung eingesetzt würden, in die Bemessungsgrundlage für den Forschungsfreibetrag einzubeziehen seien.

Mit Vorlagebericht vom 7. März 2000 wurden die Berufungen gegen die Körperschaftsteuerbescheide 1996 und 1997 ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Der Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 1998 wurde mit 8. September 1999 erklärungsgemäß erlassen.

Mit Schreiben vom 7. Oktober 1999 wurde gegen den Körperschaftsteuerbescheid 1998 Berufung erhoben und diese damit begründet, dass Folgeauswirkungen der am 30. September 1999 abgeschlossenen Betriebsprüfung zu berücksichtigen und daher die Einkünfte aus Gewerbebetrieb um 3.724.102,00 S zu vermindern seien. In der Folge führte die Berufungswerberin die einzelnen Punkte (Teilwertabschreibung Slot-Anlage, Änderungen bei Forderungen aus Lieferungen und Leistungen, Änderung aufgrund pauschaler Forderungsabzinsung) näher aus.

Mit Vorhalt vom 23. November 1999 wurde die Berufungswerberin vom Finanzamt aufgefordert bekannt zu geben, wie hoch der Forschungsfreibetrag 1998 unter Berücksichtigung der von der Großbetriebsprüfung Linz getroffenen Feststellungen sei.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 3. Dezember 1999 führte die Berufungswerberin aus, sie habe in der Steuererklärung 1998 auf Basis einer Bemessungsgrundlage von 9.414.000,00 S einen Forschungsfreibetrag in Höhe von 1.694.250,00 S geltend gemacht. In dieser Bemessungsgrundlage seien Leasingaufwendungen für das Gebäude in Höhe von 389.210,24 S und Abschreibungen in Höhe von 356.751,80 S enthalten. Auf die Leasingaufwendungen für den der Forschung dienenden Gebäudeteil entfalle somit ein Forschungsfreibetrag von 70.058,00 S und auf die Abschreibungen ein solcher von 64.215,00 S.

Im Gegenzug habe die Berufungswerberin aber keine Geschäftsführungsaufwendungen in die Bemessungsgrundlage für den Forschungsfreibetrag aufgenommen. In einem Artikel von Heitzinger/Larndorfer in der österreichischen Steuerzeitung vom 15. Juli 1995 werde aber ausdrücklich darauf hingewiesen, dass dann, wenn ein Geschäftsführer einer juristischen Person im Forschungs- und Entwicklungsbereich tätig sei, der Teil der Bezüge, der auf diese Tätigkeit entfalle, in die Bemessungsgrundlage für den Forschungsfreibetrag einfließe.

Bei der Berufungswerberin würden die beiden für technische Belange zuständigen Geschäftsführer unmittelbar in der Forschung und der Entwicklung tätig. Zum

Verwaltungsbereich bestehe insofern eine klare Abgrenzung als für diesen Bereich Herr Mag. JT sowohl zuständig als auch verantwortlich sei.

Da die Forschung und Entwicklung ein entscheidender Erfolgsfaktor sowohl am Markt als auch für den Standort Österreich innerhalb des Konzerns sei, gehe die Tätigkeit der Geschäftsführer im Forschungs- und Entwicklungsbereich über ein bloßes Forschungs- und Entwicklungsmanagement hinaus. Die Tätigkeit bestehet somit u.a. darin, Entwicklungs- und Versuchsergebnisse mit dem zuständigen Personal zu diskutieren, die Ergebnisse zu beurteilen und Entscheidungen über die Weiterverfolgung von Neuentwicklungen zu treffen. Herr Ing. SCH und Herr Ing. SD widmen somit einen Teil ihrer Arbeitszeit unmittelbar dem Forschungs- und Entwicklungsbereich.

Die Geschäftsführungsaufwendungen belaufen sich auf 4.227.090,00 S per anno. Die Berufungswerberin schätzt die für Forschung und Entwicklung aufgewendete Zeit mit etwa 25 % der Gesamtarbeitszeit, sodass sich die Bemessungsgrundlage für den Forschungsfreibetrag aus diesem Titel um 1.056.772,00 S erhöhen müsste. Es werde daher beantragt, den Forschungsfreibetrag um 18 % dieser Bemessungsgrundlage, das seien 190.219,00 S zu erhöhen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 9. März 2000 wurde vom Finanzamt der Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid 1998 stattgegeben, jedoch der geltend gemachte Forschungsfreibetrag um 134.273,00 S gekürzt. Zur Begründung wurde auf die Wiederaufnahmsbescheide für die Jahre 1996 und 1997 verwiesen.

Mit Schriftsatz vom 21. März 2000 beantragte die Berufungswerberin die Vorlage der Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid 1998 an die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Zur Begründung wiederholte die Berufungswerberin im Wesentlichen das bereits in den Berufungen gegen die Körperschaftssteuerbescheide 1996 und 1997 vorgebrachte Vorbringen.

Mit Vorlagebericht vom 7. April 2000 legte das Finanzamt auch die Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid 1998 der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind. Betriebsausgaben sind gemäß Z 4 jedenfalls: 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. Die Bescheinigung ist nicht erforderlich, wenn die Erfindung bereits patentrechtlich geschützt ist. 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.

1. Anerkennung der Abschreibungskomponente einer Leasingrate

Bei eigenen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens scheidet die Abschreibungskomponente nach dem Wortlaut des Gesetzes für die Berechnung des Forschungsfreibetrages aus. Der Grund dafür liegt (nach der Absicht des Gesetzgebers) in der Kollision mit anderen Begünstigungen des Steuerrechts: jemand, der Investitionsbegünstigungen (Investitionsfreibetrag) für ein Wirtschaftsgut geltend macht, soll nicht noch zusätzlich die Bemessungsgrundlage für den Forschungsfreibetrag erhöhen können. Aus diesem Grund werden diesbezügliche "Aufwendungen für Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens" von der Bemessungsgrundlage ausgeschlossen.

Etwas differenzierter verhält es sich bei geleasten Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens. Hier kann nicht dieselbe Person Investitionsbegünstigungen und Forschungsfreibetrag geltend machen. Während (wie auch im vorliegenden Berufungsfall) die Investitionsbegünstigung bei Zurechnung zum Leasinggeber dieser den Investitionsfreibetrag geltend machen kann, nimmt den Forschungsfreibetrag der Leasingnehmer in Anspruch.

Dieser Fall ist jedoch nach dem Sinn und Zweck der gesetzlichen Regelung nicht anders zu sehen. Der Gesetzgeber beabsichtigte durch den Ausschluss der Abschreibungskomponente aus der Bemessungsgrundlage des Forschungsfreibetrages offensichtlich **ein Wirtschaftsgut nur einmal** zu begünstigen. Insofern handelt es sich auch bei geleasten Wirtschaftsgütern (insbesondere bei den konkreten Bedingungen des gegenständlichen Leasingvertrages, bei dem der Leasinggeber im Wesentlichen das Finanzierungsrisiko trägt) ebenfalls um die Kollision von steuerlichen Begünstigungsvorschriften. Daher ist die Bemessungsgrundlage des Forschungsfreibetrages um die Abschreibungskomponente der Leasingraten zu kürzen.

Der Berufung konnte daher in diesem Punkt nicht Folge geben werden.

2. Einbeziehung eines Teils der Geschäftsführungsauwendungen in die Bemessungsgrundlage des Forschungsfreibetrages

Für das Jahr 1998 wird in der Vorhaltsbeantwortung vom 3. Dezember 1999 und im Vorlageantrag vom 21. März 2000 ergänzend vorgebracht, dass bisher keine Geschäftsführungsaufwendungen in die Bemessungsgrundlage für den Forschungsfreibetrag aufgenommen worden seien. In einem Artikel von Heitzinger/Larndorfer in der ÖStZ vom 15. Juli 1995 werde aber ausdrücklich darauf hingewiesen, dass dann, wenn Geschäftsführer einer juristischen Person im Forschungs- und Entwicklungsbereich tätig würden, der Teil der Bezüge, der auf diese Tätigkeit entfalle, in die Bemessungsgrundlage für den Forschungsfreibetrag einfließe.

Bei der Berufungswerberin seien die beiden für technische Belange zuständigen Geschäftsführer unmittelbar in der Forschung und der Entwicklung tätig. Zum Verwaltungsbereich bestehne insofern eine klare Abgrenzung, als für diesen Bereich Herr Mag. JT sowohl zuständig als auch verantwortlich sei.

Da die Forschung und Entwicklung ein entscheidender Erfolgsfaktor sowohl am Markt als auch für den Standort Österreichs innerhalb des Konzerns sei, gehe die Tätigkeit der Geschäftsführer im Forschungs- und Entwicklungsbereich über ein bloßes Forschungs- und Entwicklungsmanagement hinaus. Die Tätigkeit bestehne u.a. darin, Entwicklungs- und Versuchsergebnisse mit dem zuständigen Personal zu diskutieren, die Ergebnisse zu beurteilen und Entscheidungen über die Weiterverfolgung von Neuentwicklungen zu treffen. Herr Ing. SCH und Herr Ing. SD würden somit einen Teil ihrer Arbeitszeit unmittelbar dem Forschungs- und Entwicklungsbereich widmen.

Die Geschäftsführungsaufwendungen beliefen sich auf 4.227.090 S pa. Die für Forschung und Entwicklung aufgewendete Zeit würde mit etwa 25% der Gesamtarbeitszeit geschätzt, sodass sich die Bemessungsgrundlage für den Forschungsfreibetrag aus diesem Titel um 1.056.772 S erhöhen müsste. Es werde daher beantragt, den Forschungsfreibetrag um 18% dieser Bemessungsgrundlage, somit um 190.219 S zu erhöhen.

In dem – von der Berufungswerberin ins Treffen geführten - Artikel von Heitzinger/Larndorfer in der ÖStZ vom 15. Juli 1995 wird zur Frage der Einbeziehung der Geschäftsführungsaufwendungen in die Bemessungsgrundlage des Forschungsfreibetrages im Wesentlichen Folgendes angeführt:

Bei einer differenzierten Betriebsabrechnung (Kostenstellen- bzw. Kostenartenrechnung) werden der Kostenstelle Forschung und Entwicklung im Umlageverfahren anteilig Kosten der Finanzbuchhaltung, der Personalbeschaffung, der Personaldienste sowie andere Gemeinkosten, aber auch anteilige Kosten der Geschäftsführung zugerechnet. Die Prüfungserfahrung zeigt, dass die solcherart ermittelten Kosten der Kostenstelle Forschung und Entwicklung als Berechnungsgrundlage herangezogen werden. Keine Probleme dürften in diesem Zusammenhang die Zuordnung und Größenbestimmung der nicht in die Berechnungsgrundlage einzubeziehenden Verwaltungs- und Vertriebskosten darstellen. Abgrenzungsprobleme können sich beispielsweise dann ergeben, wenn der

Geschäftsführer (Unternehmer) nicht nur mit dem F&E-Management, sondern auch unmittelbar mit Forschungsarbeiten befasst ist. Entscheidend für diese Frage ist auch, innerhalb welcher Rechtsform der Geschäftsführer (Unternehmer) tätig wird. Stellen nämlich die Gehälter des Geschäftsführers einer juristischen Person grundsätzlich Betriebsausgaben dar, erscheint im Rahmen einer Mitunternehmerschaft (bzw. eines Einzelunternehmens) eine Begünstigung von Aufwendungen (Gehälter) für den Geschäftsführer (Unternehmer) iSd § 4 Abs. 4 Z 4 iVm § 23 EStG nicht zulässig. Wird ein Geschäftsführer einer juristischen Person unmittelbar im Forschungs- und Entwicklungsbereich tätig, so wird der Teil der Bezüge, der auf diese unmittelbare Tätigkeit entfällt und auch entsprechend aufgezeichnet wird, Bemessungsgrundlage für den Forschungsfreibetrag.

Gegen die grundsätzliche Möglichkeit der Einbeziehung von Geschäftsführungsaufwendungen in die Bemessungsgrundlage des Forschungsfreibetrages wird – soweit ersichtlich – auch vom Finanzamt im Vorlagebericht nichts eingewendet. In dem oben zitierten Artikel, auf den sich die Berufungswerberin ausdrücklich stützt, wird jedenfalls gefordert, dass in dem Fall, dass ein Geschäftsführer einer juristischen Person unmittelbar im Forschungs- und Entwicklungsbereich tätig ist, nur der Teil der Bezüge Bemessungsgrundlage für den Forschungsfreibetrag wird, **der unmittelbar auf diese Tätigkeit entfällt und auch entsprechend aufgezeichnet wird**.

Sowohl in der Vorhaltsbeantwortung vom 3. Dezember 1999 als auch im Vorlageantrag vom 21. März 2000 wird dargelegt, dass die für Forschung und Entwicklung aufgewendete Zeit der Geschäftsführer mit etwa 25% der Gesamtarbeitszeit **geschätzt wird**, somit also keine Aufzeichnungen gemacht wurden.

Mangels entsprechender Aufzeichnungen können die beantragten Geschäftsführungsaufwendungen somit nicht in die Bemessungsgrundlage des Forschungsfreibetrages einbezogen werden.

3. Sonstige Berufungspunkte betreffend Körperschaftsteuer 1998

Die Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid 1998 richtete sich auch gegen die Nichtgewährung der Teilwertabschreibung Slot-Anlage, die Nichtrückgängigmachung von Forderungseingängen F und HA, sowie Auswirkungen bei der Änderung bei der pauschalen Forderungsabzinsung.

Diese Berufungspunkte sind zwischen dem Finanzamt und der Berufungswerberin nicht mehr strittig und diesbezüglich wurde der Berufung in der Berufungsvorentscheidung bereits stattgegeben.

Insgesamt ergibt sich somit hinsichtlich der Körperschaftssteuerbescheide für 1996 und 1997 eine Abweisung der Berufung.

Für das Jahr 1998 ergibt sich eine Abweisung hinsichtlich der den Forschungsfreibetrag betreffenden Berufungspunkte und eine Stattgabe der Berufung hinsichtlich der oben unter

3.) angeführten sonstigen Berufungspunkte. Die Bemessungsgrundlagen und die Körperschaftsteuer für 1998 ergeben sich daher wie folgt:

(wie Berufungsvorentscheidung vom 9. März 2000)

	Schilling	Euro
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	26.668.240	1.938.056,58
Gesamtbetrag der Einkünfte	26.668.240	1.938.056,58
Einkommen	26.668.240	1.938.056,58
Die Körperschaftsteuer vom Einkommen beträgt: 34% von 26.668.240 S	9.067.188	658.938,25
Abgabenschuld	9.067.188	658.938,25

Linz, am 30. September 2004