



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung Bw, W, vertreten durch Stb, G, vom 29. Dezember 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 29. November 2006 betreffend Festsetzung der Forschungsprämie gem § 108c EStG 1988 für die Jahre 2003 bis 2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Betriebsgegenstand der berufungswerbenden Gesellschaft (Bw.) ist die Entwicklung, die Verwertung und der Vertrieb von Materialien der Biochemie.

Im Zuge einer bei der Bw. im Jahr 2006 stattgefundenen Außenprüfung wurden nachstehende streitgegenständliche Feststellungen getroffen:

Tz 1 Forschungsprämie 2003

„Im Jahr 2003 wurden die gesamten Aufwendungen der Gesellschaft als Forschungsaufwendungen dargestellt und in Folge eine Forschungsprämie gem. § 108 c EStG 1988 geltend gemacht.

Da es sich um eine abgabenrechtliche Begünstigung handelt, sind an den Nachweis erhöhte Anforderungen hinsichtlich der Ermittlung der Aufwendungen für Forschung (Grundaufzeichnungen, wie zB. verlässliche Kostenrechnung, detaillierte

forschungsprojektbezogene Arbeitsaufschreibungen, Materialentnahmescheine usw.) zu stellen.

Seitens des Abgabepflichtigen wurden keine diesbezüglichen Aufzeichnungen geführt und seitens des steuerlichen Vertreters wurden im Zuge der Prüfung trotz Aufforderung zu den einzelnen Aufwendungen keine näheren Angaben gemacht.

Nach der Rechtsansicht des steuerlichen Vertreters ist auf Grund der mangelnden Vertriebserlöse der Nachweis für die Unmittelbarkeit sämtlicher Aufwendungen als Forschungsaufwendungen gegeben.

Dieser Rechtsansicht kann die Prüfung keinesfalls folgen, da der mangelnde Vertriebserlös für sich keinen Rückschluss auf die Zuordenbarkeit der Aufwendungen zulässt.

Nachfolgende Aufwendungen stellen nach Ansicht der Prüfung keine unmittelbaren Forschungsaufwendungen im Sinne der VO BGBI. II 506/2002 dar und da keine Aufzeichnungen über die forschungsprojektbezogenen Aufwendungen geführt wurden, ist der Anteil der Miete für das Büro, Büromaterial und die Kosten des Steuerberaters seitens der Prüfung zu schätzen.

Aufwendungen Forschung lt. Vlg.	58.037,75
abzügl. Visitenkarten	112,00
abzügl. Homepage	300,00
abzügl. Büro, Büromat. 50%	2.116,08
abzügl. Ges.gründung + Gebühren + Internetdienstleistung	14.760,72
Mitgliedsbeiträge	60,00
abzügl. STB 50%	568,75
Aufwendungen Forschung lt. Prüfung	40.120,20
Forschungsprämie lt. Prüfung	2.006,01

Tz 2 Forschungsprämie 2004

Im Jahr 2004 wurden die gesamten Aufwendungen mit Ausnahme der Afa von der Gesellschaft als Forschungsaufwendungen dargestellt und in Folge eine Forschungsprämie gem. § 108 c EStG 1988 geltend gemacht.

Auch im Jahr 2004 sind nur die Aufwendungen zur unmittelbaren Forschung gem. § 1 Abs. 2 Z 2 der VO BGBI. II 506/2002 anzuerkennen.

Lt. VO BGBI. II 506/2002 sind die Bestimmungen der § 6 Z 10 und § 20 Abs. 2 EstG 1988 sowie § 12 Abs. 2 KStG 1988 anzuwenden.

Daher sind als Aufwendungen zur Forschung und experimentellen Entwicklung nur die nicht durch steuerfreie Zuwendungen gedeckten (vgl. VwGH 2002/14/0030) Aufwendungen zu Grunde zu legen.

Da auch im Jahr 2004 keine forschungsprojektbezogenen Aufzeichnungen hinsichtlich der getätigten Ausgaben geführt wurden, wird der diesbezügliche Anteil analog des Vorjahres seitens der Prüfung geschätzt und um nachfolgende Beträge gekürzt:

Aufwendungen lt. Vlg.	149.061,35
abzügl. Förderung MA der Stadt Wien	50.000,00
abzügl. Förderung WWFF	37.757,00
abzügl. Büro, Büromat. 50%	1.701,33
abzügl. Webseite	38,25
abzügl. Kaffeemaschine	90,00
abzügl. Rechtsberatung	933,93
abzügl. Gebühren	505,00
abzügl. STB 50%	625,00
Aufwendungen lt. Prüfung	57.410,85
Forschungsprämie lt. Prüfung	4.592,87

Das Finanzamt folgte den Prüfungsfeststellungen und setzte mit Bescheiden vom 28.11.2006 die Forschungsprämie für 2003 mit € 2.006,01 und für 2004 mit € 4.592,87 fest.

In der **Berufung** wird ausgeführt, dass sich die Forschungsprämie auf Aufwendungen iSd § 4 Abs. 4 Z 4 EStG beziehe. Gem. § 4 Abs. 4 Z 4a EStG würden vom Grundtatbestand der Abzugsfähigkeit der Aufwendungen **taxativ** folgende Aufwendungen aufgezählt, welche keine Forschungsaufwendungen im Sinne jener Bestimmung darstellten und somit nicht die Grundlage für die Forschungsprämie sein könnten.

1.) Verwaltungs- und Vertriebskosten

2.) Aufwendungen für Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens

Darüber hinaus komme es zu keinem gesetzlichen Ausschluss weiterer Aufwendungen, insbesondere auch nicht solcher, welche durch Subventionen abgedeckt seien, was im Umfang von € 87.757,00 im Jahr 2004 im Rahmen der Prüfung zum Abzug gebracht worden sei.

Ad 1.)

Es sei weder im Jahr 2003 noch im Jahr 2004 zu einer Verwaltungs- und Vertriebstätigkeit gekommen. Aus jetziger Sicht habe sich herausgestellt, dass es sich hinsichtlich der gesamten Aufwendungen im Beobachtungszeitraum (das gewünschte Produkt war die Entwicklung einer Kairomonfalle zur Bekämpfung der Kastanienminiermotte) um verlorenen Forschungsaufwand gehandelt habe. Bis heute würde keine Vertriebstätigkeit stattfinden, da die Forschungen bezüglich des erwünschten Produktes eben nicht die gewünschten Ergebnisse gebracht hätten (d.h. es hätte kein einziges Stück verkauft werden können).

Diese Argumentation sei somit auch auf die Gründungskosten anwendbar, die somit – rückwirkend betrachtet – auf Grund mangelnder wirtschaftlicher Erfolge keinem anderen Zweck als der Forschung gedient hätten.

Im Jahr 2005 sei es zu einer geringen Vertriebstätigkeit gekommen, doch hätten diese sowohl forschungs- als auch vertriebsmäßig ein anderes Produkt – den sog. Frostspanner – betroffen und würden die Gemeinkosten in diesem Zeitraum (Beratungskosten etc.) auf die nicht in die Bemessungsgrundlage aufzunehmenden Verwaltungs- und Vertriebskosten aufzunehmen sein. Diese Aufteilung sei jedoch im vorliegenden Beobachtungszeitraum nicht vorzunehmen, da es ja auch keinen nachvollziehbaren Schlüssel für die Aufteilung solcher Aufwendungen gebe.

Die laut Gesetz und Verordnung geforderte „Unmittelbarkeit“ der Forschungsaufwendungen sei somit zweifellos aus der mangelnden Vertriebstätigkeit abzuleiten.

Das von der Behörde geltend gemachte Fehlen „*detaillierter forschungsprojektbezogener Arbeitsaufschreibungen*“ könne ja wohl nur ein Leitsatz sein, der auf Firmen mit anderen Personalstrukturen anzuwenden sei und nicht auf die vorliegende Firma, welche sich darüber hinaus noch ausschließlich in der Forschungsphase befunden habe.

Ad 2.)

Aufwendungen für die Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens wären schon in den ursprünglichen Eingaben der Prämien für die Jahre 2003 und 2004 aus der Bemessungsgrundlage ausgeschieden worden.

In der **Stellungnahme zur Berufung** wurde ausgeführt, dass die Forschungsprämie nur für Aufwendungen iSd § 4 Abs. 4 Z 4 und Z 4b EStG 1988 geltend gemacht werden könne und nicht – wie in der Berufung angeführt – für die in § 4 Abs. 4 Z 4a EStG taxativ aufgezählten Aufwendungen. § 108 Abs. 1. besage nur, dass die geltend gemachten Aufwendungen nicht gleichzeitig Grundlage eines Forschungsfreibetrages gem. § 4 Abs. 4 Z 4a sein dürfen.

Gem. § 1 Abs. 1 der VO BGBI II 506/2002 sind die Bestimmungen des §12 Abs. 2 KStG 1988 anzuwenden.

Gem. § 12 Abs. 2 KStG 1988 dürfen bei der Ermittlung der Einkünfte Aufwendungen für Ausgaben, soweit sie mit nicht steuerpflichtigen Einnahmen in unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, nicht abgezogen werden. Somit seien nach Ansicht des Prüfers sehr wohl nur jene Aufwendungen zu Grunde zu legen, die nicht durch steuerfreie Zuwendungen gedeckt sind.

Ad 1.)

Die projektbezogenen unmittelbaren (auch verlorenen) Forschungsaufwendungen wären seitens der Prüfung anerkannt worden.

Der Geschäftszweck der Gesellschaft sei aber die Entwicklung, die Verwertung und der Vertrieb von Materialien der Biochemie. Die Gründungskosten würden daher nicht nur die Forschung betreffen.

Auf der Website des Unternehmens bestehe die Möglichkeit, die Produkte zu kaufen. Somit sei ersichtlich, dass die Gesellschaft die Produkte verkaufen will. Diese Internetkosten würden daher auch nicht die Forschung betreffen.

Die Abgeltung für den Vertragsausstieg des H und die Übertragung der diesbezüglichen Patentrechte an die Bw. würden nach Ansicht der Prüfung ebenfalls keine unmittelbaren Forschungsaufwendungen darstellen.

Aus den o.a. Beispielen sei nach Ansicht der Prüfung erkennbar, dass aus der mangelnden Vertriebstätigkeit keinesfalls abzuleiten sei, dass alle seitens der Gesellschaft geltend gemachten Aufwendungen als Bemessungsgrundlage heranzuziehen seien.

Ebenso sei ersichtlich, dass sich die Gesellschaft zwar größtenteils, aber nicht ausschließlich in der Forschungsphase befunden habe.

Ad 2.)

Betreffend diesen Punkt seien seitens der Prüfung keine Feststellungen getroffen worden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gem. § 108c Abs. 2 Z 1 EStG 1988 in der für das Jahr 2003 anzuwendenden Fassung BGBI I 2002/155 beträgt die Forschungsprämie 5% der Aufwendungen im Sinne des § 4 Abs. 4 Z 4a; die Forschungsprämie kann nur von jenen Aufwendungen geltend gemacht werden, die nicht Grundlage eines Forschungsfreibetrages gemäß § 4 Abs. 4 Z 4 sind; für Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre), für die ein Freibetrag gemäß § 4 Abs. 4 Z 4a geltend gemacht wird, steht keine Forschungsprämie zu.

§ 108c Abs. 2 Z 1 wurde durch das Wachstums- und Standortgesetz 2003, BGBl. I 133/2003 (WaStoG) mit Wirkung ab 2004 hinsichtlich des Prozentsatzes geändert und durch die Textumstellung betreffend den Forschungsfreibetrag neu gefasst. Die für 2004 geltende Fassung lautete:

Es beträgt die Forschungsprämie 8% der Aufwendungen im Sinne des § 4 Abs. 4 Z 4; 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 geltend gemacht wird, steht keine Forschungsprämie zu.

Mit dem WaStoG wurde demnach die Regelung betreffend Forschungsaufwendungen nach dem Frascati Manual, die sich bisher in der Z 4a des § 4 Abs. 4 befunden hat, in die Z 4 verschoben (ab Veranlagung 2004).

Nach § 4 Abs. 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Gemäß Z 4a bzw. Z 4 dieser Bestimmung in der jeweils für das Streitjahr geltenden Fassung sind Betriebsausgaben jedenfalls:

Ein Forschungsfreibetrag in Höhe von 15% (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 Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Kriterien zur Festlegung förderbarer Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen (-ausgaben) gemäß § 4 Abs. 4 Z 4a (zu einem Zeitpunkt verordnet, als diese Regelung noch nicht in die Z 4 verschoben war) bzw. 108c Z 1 EStG 1988, BGBl II 2002/506, bestimmt:

§ 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.

Die Forschungsprämie wird demnach von jenen Aufwendungen bemessen, von denen auch der Forschungsfreibetrag geltend gemacht werden kann. Die grundsätzlichen

Voraussetzungen für die Geltendmachung einer Forschungsprämie sind mit dem Forschungsfreibetrag ident.

Dem Berufungseinwand, dass jene Aufwendungen, welche keine Forschungsaufwendungen iSd § 4 Abs. 4 Z 4a darstellen, im Gesetz taxativ aufgezählt seien und dass es darüber hinaus zu keinem gesetzlichen Ausschluss weiterer Aufwendungen, insbesondere auch nicht solcher, die durch Subventionen abgedeckt seien, komme, ist entgegenzuhalten:

Wie sich aus der VO BGBI II 2002/506 ergibt und vom Prüfer zutreffend zitiert wurde, sind die Bestimmungen der §§ 6 Z 10 und 20 Abs. 2 EStG 1988 sowie 12 Abs. 2 KStG anzuwenden.

Gem. § 20 Abs. 2 EStG 1988 bzw. § 12 Abs. 2 KStG 1988 dürfen bei der Ermittlung der Einkünfte Aufwendungen und Ausgaben, soweit sie mit nicht steuerpflichtigen Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, nicht abgezogen werden.

Die genannten Vorschriften sind deckungsgleich und Ausdruck des allgemeinen steuerlichen Rechtsgrundsatzes, wonach fehlender Steuerpflicht auf der einen das Abzugsverbot auf der anderen Seite gegenübersteht. Aus diesem Grunde sind Aufwendungen im Zusammenhang mit steuerfreien Zuwendungen aus den Betriebsausgaben auszuscheiden und stellen in der Folge auch keine Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie dar (vgl. das Erkenntnis des VwGH vom 22.10.2002, ZI. 2002/14/0030, wonach schon die Entstehungsgeschichte des § 4 Abs. 4 EStG 1988 zeigt, dass der Begriff der „Forschungsaufwendungen“ keine Legaldefinition darstellt, sondern all jene Aufwendungen erfasst, die als Betriebsausgaben abzugsfähig und nicht ausdrücklich als Bemessungsgrundlage des Forschungsfreibetrages ausgenommen sind).

Im Erkenntnis vom 14.9.1988, 86/13/0159, hat der VwGH ausgesprochen, dass ein steuerfreier Forschungsförderungsbeitrag ein Abzugsverbot für die in einem klar abgrenzbaren, objektiven Zusammenhang damit stehenden Aufwendungen in gleicher Höhe auslöst.

Gleiches gilt für den vorliegenden Fall, dem ein vergleichbarer Sachverhalt zu Grunde liegt. Vom Finanzamt wurden demnach zu Recht bei der Ermittlung der Benessungsgrundlage für die Forschungsprämie die Aufwendungen in Höhe der der Bw. vom Magistrat der Stadt Wien und vom WWFF gewährten steuerfreien Subventionen von € 50.000,00 bzw. € 37.757,00 nicht berücksichtigt.

Gem. § 1 (2) der genannten VO BGBI II 2002/506 sind Aufwendungen (Ausgaben) zur Forschung und experimentellen Entwicklung (Anhang I, Teil A, Z 1) u.a:

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).

...

4. Gemeinkosten, **soweit sie der Forschung** und experimentellen Entwicklung (Anhang I, Teil A, Z 1) **zuzuordnen** sind.

...

Nach den Berufungsausführungen sei die laut VO geforderte „Unmittelbarkeit“ der Forschungsaufwendungen aus der mangelnden Vertriebstätigkeit abzuleiten.

Wenn es auch zutreffen mag, dass die Bw. weder im Jahr 2003 noch im Jahr 2004 eine Vertriebstätigkeit ausgeübt hat, so folgt daraus dennoch nicht zwingend – wie es offensichtlich die steuerliche Vertretung der Bw. vermeint – dass sämtliche von der Bw. geltend gemachten Aufwendungen als **unmittelbare Aufwendungen** zur Forschung und experimentellen Entwicklung iSd VO BGBI II 2002/506 anzusehen sind.

Nur solche Aufwendungen, die mit Forschung und Entwicklung im unmittelbaren Zusammenhang stehen, sind förderbar.

Aufwendungen, die anlässlich der Gründung des Unternehmens anfallen, wie etwa im vorliegenden Fall die Kosten für die Mitwirkung an der Gesellschaftsgründung (Bl. 62 AB), die notarielle Beurkundung des Gesellschaftsvertrages (Bl. 61 AB) oder die Firmenbucheintragung entstehen nicht unmittelbar durch die Forschungstätigkeit und sind daher aus der Bemessungsgrundlage ebenso auszuscheiden wie die geltend gemachten (Werbe)aufwendungen für Visitenkarten und die Einrichtung einer Homepage (Bl. 59 AB) bzw. für die Verlängerung der Registrierung der Domain (Bl. 68 AB).

Dies gilt auch für die geltend gemachten Rechts- und Beratungskosten (Bl. 66, 76, 78 AB) sowie für die im Zusammenhang mit der Übertragung der Patentanmeldungen an die Bw. bezahlte Abgeltung für den Vertragsausstieg des H iHv € 10.000,00 (Bl. 64,65 AB) und für die auf Grund von Patentanmeldungen angefallenen Kosten und Gebühren (Bl. 66, 76, 77 AB), weil es sämtlichen genannten Aufwendungen gleichfalls an der Zuordenbarkeit zum Forschungsaufwand fehlt.

Die Argumentation, dass diese Aufwendungen – rückwirkend betrachtet – auf Grund mangelnder wirtschaftlicher Erfolge keinem anderen Zweck als der Forschung gedient hätten, ist schon deshalb verfehlt, weil sie – auch wenn in den Jahren 2003 und 2004 keine Betriebserlöse erzielt werden konnten – nicht nachträglich zu **unmittelbaren** Forschungsaufwendungen iSd genannten VO werden, zumal Betriebszweck der Bw. nicht

allein die Forschung, sondern die **Entwicklung, die Verwertung und der Vertrieb** von Materialien der Biochemie ist.

Hinsichtlich der von der BP im Schätzungswege ermittelten Aufwendungen für Steuerberatung bzw. Miete und Büroaufwand im Ausmaß von 50% der geltend gemachten Kosten ist auf die Begründung im BP-Bericht, wonach keine Aufzeichnungen über die forschungsprojektbezogenen Aufwendungen geführt wurden, zu verweisen.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 8. Oktober 2009