



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat (UFS) hat über die Berufungen des Bw., vom 14. November 2002 gegen die Bescheide des Finanzamtes vom 18. Oktober 2002 betreffend Umsatzsteuer (USt) und Einkommensteuer (ESt) 2000 und 2001 entschieden:

Den Berufungen gegen die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 2000 wird teilweise Folge gegeben. Die Bescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 2000 werden abgeändert.

Die Berufungen gegen die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 2001 werden als unbegründet abgewiesen. Die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 2001 bleiben unverändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben für 2000 sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe bzw. zur Einkommensteuer 2000 auch dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) hat in der Vergangenheit in langjähriger Arbeit im Rahmen seines Feinmechanikbetriebes ein Gerät für den Einsatz im Bereich der Brandbekämpfung entwickelt. Im Verfahrenszeitraum war die Entwicklungsphase im Wesentlichen abgeschlossen und sowohl in Österreich als auch in verschiedenen anderen Ländern der Patentrechtsschutz zu Gunsten des Bw. aufrecht. Es ging nunmehr darum, das Gerät am Markt zu positionieren.

Im Jahr 1999 hatte sich für den Bw. eine Kooperationsmöglichkeit mit einem großen deutschen Unternehmen ergeben. Im September 1999 war mit der MDC/MDC-A zunächst eine Prüfungs- und Markterschließungsphase bis Ende 2000 vereinbart worden, nach welcher die endgültige Entscheidung über eine Kooperation fallen sollte. Bis dahin räumte der Bw. der

MDC/MDC-A das unwiderrufliche Optionsrecht ein, seine "Patente und das Know-how" zu erwerben. Für den Fall der Ausübung dieser Option sollte die MDC/MDC-A die Patente und das Know-how um einen Pauschalpreis von 300.000,00 DM erwerben können. Zug um Zug gegen die Sicherungsübereignung der Patente wurde die Zahlung eines Vorschusses in Höhe von 100.000,00 DM an den Bw. vereinbart, welcher im Falle der Ausübung des Optionsrechtes auf den Gesamtkaufpreis von 300.000,00 DM angerechnet werden sollte. Bei Nichtausübung der Option war dieser Vorschuss dagegen vom Bw. zurück zu zahlen. Weiters wurde vereinbart, dass der Bw. bis Ende 2000 die Markteinführung seiner Erfindung vorbereiten und in dieser Zeit von MDC/MDC-A monatlich 10.000,00 DM als Aufwandsabgeltung erhalten sollte.

Der steuerlich nicht vertretene Bw. ermittelt den Gewinn aus seinem Feinmechanikbetrieb durch Einnahmen- Ausgabenrechnung gemäß § 4 Abs. 3 Einkommensteuer-gesetz 1988 (EStG). In Bezug auf die USt geht er dabei nach der so genannten Bruttomethode vor.

Im Zuge der Veranlagung für das Jahr 2000 berichtigte bzw. ergänzte das Finanzamt(FA) die vom Bw. erklärten Besteuerungsgrundlagen aus dessen Gewerbebetrieb sowohl im Bereich der USt als auch der ESt in verschiedenen Punkten. Gemäß dem Ergebnis eines aufwändigen Vorhalteverfahrens stimmte das FA die Umsätze des Unternehmens mit dessen Einnahmen ab und schied dabei einerseits die Pensionseinkünfte des Bw. aus dem erklärten Gewinn seines Gewerbebetriebes aus bzw. erhöhte andererseits die gewerblichen Einnahmen um den Vorschuss aus der o.a. Vereinbarung mit der MDC/MDC-A vom September 1999 in Höhe von 100.000,00 DM (= umgerechnet 703.553,00 S) sowie eine darauf entfallende USt von 20%. Ausgabenseitig verminderte das FA die abgezogene Vorsteuer um einen Rechenfehler des Bw. und um Teile des geltend gemachten Zinsaufwandes, welche nach dem Verfahrensergebnis als Fremdkapitalrückzahlungen beurteilt wurden. Gleichzeitig erhöhte es die erklärten Ausgaben um einen Forschungsfreibetrag gemäß § 4 Abs. 4 Z. 4 EStG (FFB) in Höhe von 100.000,00 S.

Den sich ergebenden Gewinn besteuerte das FA mit dem ermäßigten Steuersatz für Einkünfte aus der Verwertung patentrechtlich geschützter Erfindungen nach § 37 Abs. 1, vierter Fall EStG. Bei der USt-Veranlagung führten die vorgenommenen Korrekturen zu entsprechenden Anpassungen.

Auf dieser Basis ergingen am 18. Oktober 2002 Veranlagungsbescheide für das Jahr 2000. Mit gleichem Datum erließ das FA zudem - abgesehen von zwei Änderungen zu Gunsten des Bw. - erklärungskonforme Veranlagungsbescheide für 2001.

In der gegen sämtliche Bescheide vom 18. Oktober 2002 eingebrachten Berufung beanstandete der Bw. zunächst pauschal und ohne nähere Konkretisierung das Abweichen der Steuerbescheide von den Angaben in seiner Gewinnermittlung. In weiterer Folge verwehrte er

sich gegen die Behandlung der Zahlung von der MDC/MDC-A als (steuerpflichtigen) Vorschuss anstatt als (Privat-) Darlehen. Zudem seien seine langjährigen (Vor-) Leistungen im Zusammenhang mit der später patentierten Geräteentwicklung ebenso zu berücksichtigen wie seine problematische, persönliche Situation (insbesondere sein angegriffener Gesundheitszustand und seine wirtschaftliche Lage nach dem als ungerecht empfundenen Verlauf eines Konkursverfahrens im Jahr 1983). Weiters vermisste der Bw. die begünstigte Besteuerung nach § 38 EStG. In einer Ergänzung zur Berufung beanstandete er schließlich die Kürzung des Zinsaufwandes.

Im Gefolge einer persönlichen Vorsprache beim Vorstand des FA brachte der Bw. am 23. Juni 2003 einen Antrag auf "Wiederaufnahme der Bilanzerstellung 2000" ein, "da eigentlich die steuerliche Betriebsaufgabe verabsäumt wurde und zu diesem Zeitpunkt die ATS 703.553,00, die noch zurückzuzahlen sind, als Rückstellung einzustellen gewesen wären."

Das FA folgte dem Vorbringen des Bw. nicht, sondern erließ am 14. April 2005 eine voll abweisende Berufungsvorentscheidung (BVE). Unter ausführlicher Darlegung des bisherigen Verfahrensganges und Erläuterung der maßgeblichen Rechtslage führte das FA in der BVE sämtliche Einnahmen- und Ausgabenpositionen an, welche es der Besteuerung im Jahr 2000 zu Grunde gelegt hatte. Dem Bw. seien im Zuge des Ermittlungsverfahrens die Differenzen zwischen den Angaben in seiner Umsatzsteuererklärung und der Einnahmen-Ausgaben-Berechnung mehrmals vorgehalten und Gelegenheit zur Aufklärung eingeräumt worden. Unter anderem sei er um eine ziffernmäßige Aufgliederung der in einer Summe angegebenen Rückzahlungen an diverse Banken und Vorlage entsprechender Bestätigungen der Kreditinstitute aufgefordert worden. Soweit der Bw. den Aufforderungen nicht bzw. nur unzureichend entsprochen hatte (insbesondere beim Zinsaufwand bzw. der Berechnung für den FFB), sei gemäß § 184 Bundesabgabenordnung (BAO) eine Schätzung der betreffenden Ansätze erforderlich gewesen. Im Übrigen habe man die Abstimmung auf Basis der vom Bw. unterjährig gemeldeten Umsatzsteuervoranmeldungs- (UVA-) Daten bzw. aufgrund vorliegender Korrespondenz mit der MDC/MDC-A durchgeführt. Aus den Unterlagen der MDC/MDC-A habe sich die Qualifikation der an den Bw. ausbezahlten 100.000,00 DM als Vorschuss und - daraus folgend - dessen Steuerpflicht sowohl bei der USt als auch bei der ESt eindeutig ergeben.

Dem angefochtenen ESt-Bescheid für das Jahr 2000 sei der in § 38 EStG vorgesehene, ermäßigte Steuersatz für Erträge aus der Verwertung volkswirtschaftlich wertvoller Erfindungen ohnehin zu Grunde gelegt worden (für 2001 hatte sich ein Verlust ergeben, sodass die Tarifbestimmung des § 38 EStG nicht zur Anwendung gekommen war).

Die Einkommensteuerveranlagung für 2001 sei, abgesehen von der Berücksichtigung eines FFB und einer Erhöhung des Sonderausgabenabzuges, auf Basis der Abgabenerklärungen des Bw. erfolgt und habe zu einer Abgabengutschrift geführt. Die Umsatzsteuer für das Jahr 2001 sei zur Gänze gemäß den Angaben in der Abgabenerklärung vorgenommen worden. Bedenken gegen die Richtigkeit der Erklärungsdaten für 2001 seien im Zuge der Überprüfungen nicht entstanden.

Am 3. Mai 2005 langte beim FA ein "Antrag auf Berufung über die Berufungsentscheidung des FA..., vom 14. April 2005" ein. Diesem und einem weiteren, am 11. Mai 2005 nachgereichten Schriftsatz ist zu entnehmen, dass der Bw. die neuerliche Überprüfung der Veranlagung 2000 durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz insbesondere deshalb begehrt, weil er nach wie vor der Meinung ist, dass es sich bei der Zahlung der MDC/MDC-A im Betrag von 100.000,00 DM um ein "privates rückzuzahlendes Darlehen" gehandelt habe. Überdies habe er dieses Geld am 4. August 1999 erhalten. Im Jahr 2000 sei es dagegen zu keinem dbzgl. Geldfluss gekommen. Bei Fehlen einer zukünftig sicheren Leistung, bei Behandlung als Darlehen oder als Zahlung im nichtunternehmerischen Bereich sei nach einer ihm erteilten Auskunft des Bundesministeriums für Finanzen (BMF) eine derartige Anzahlung weder umsatzsteuerbar noch für die Einkommensbesteuerung relevant. Diese Voraussetzungen lägen in seinem Fall vor. Die Ordnungsmäßigkeit der von ihm vertretenen, steuerlichen Behandlung sei im Übrigen vom FA bereits bei einer USt-Prüfung im März 2000 festgestellt worden.

Weiters erinnert der Bw. neuerlich an ein, nach seiner Ansicht, fehlerhaftes Vorgehen des FA im Zusammenhang mehrmaligen Vor- und Abschreibungen seiner Abgabenverbindlichkeiten im Zuge des Insolvenzverfahrens 1983. Dabei sei insbesondere die bereits eingetretene Verjährung nicht beachtet worden. Zu den sonstigen Abweichungen der angefochtenen Bescheide gegenüber den eingereichten Abgabenerklärungen und insbesondere auch zu den Bescheiden für 2001 enthalten die beiden Eingaben des Bw. kein neues bzw. konkretes Vorbringen.

Nach Vorlage des Rechtsmittels an die Abgabenbehörde zweiter Instanz langten beim UFS weitere Schriftsätze des Bw. ein, in welchen dieser – neben anderen Wiederholungen seines bisherigen Vorbringens – noch einmal ausdrücklich den Erhalt des Vorschusses von 100.000,00 DM mit 4.8.1999 datiert und auf seine Rückzahlungsverpflichtung im Falle einer Nichtübernahme seiner Geräte durch die MDC/MDC-A verweist. Letzteres sei ihm bereits im Dezember 2000 mitgeteilt worden. Die MDC/MDC-A habe erst auf Veranlassung des FA im April 2000 für die fragliche Zahlung USt nachgezahlt. Auch bei der Verbuchung dieser USt auf seinem Abgabenkonto vermutet der Bw. nicht näher konkretisierte Unzulänglichkeiten des FA. Im Übrigen verweist der darauf, dass das Jahr 2001 nur zwei Monate gedauert habe. Da er

nicht mehr in der Lage gewesen sei, die Patentgebühren für 2004 zu bezahlen, sei zwischenzeitig auch der Patentschutz nicht mehr aufrecht.

Über die Berufung wurde erwogen:

Zunächst ist festzuhalten, dass nach Lehre und Rechtsprechung an die Benennung einer Eingabe grundsätzlich kein strenger Maßstab anzulegen ist. Dies trifft in besonderem Maße auf Anbringen von steuerlich nicht vertretenen Abgabepflichtigen zu. Eine Fehlbezeichnung ist für sich solange unschädlich als das Begehren aus dem Inhalt der Eingabe klar erkennbar ist. Der UFS hat keine Bedenken, die als "Antrag auf Berufung über die Berufungsentscheidung des FA" bezeichnete Eingabe des Bw. vom 30. April 2005 (eingelangt beim FA am 3. Mai 2005) als ordnungsgemäßen Vorlageantrag im Sinne des § 276 Abs.2 BAO zu behandeln, zumal der Bw. darin unmissverständlich eine Überprüfung der Erledigung des FA vom 14. April 2005 durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz begehrt.

Die für das abgabenrechtliche Ermittlungsverfahren im anhängigen Fall maßgeblichen verfahrensrechtlichen Grundlagen wurden vom FA in der BVE vom 14. April 2005 bereits im Einzelnen dargelegt. Zur Vermeidung von Wiederholungen wird daher auf die grundsätzlichen Ausführungen in der BVE zu den Bestimmungen der §§ 113 – 115, 119, 126 und 184 BAO verwiesen.

Zu ergänzen bleibt, dass nach ständiger Judikatur des VwGH die einer jeden Schätzung innewohnenden Unsicherheiten derjenige zu tragen hat, der zur Schätzung Anlass gibt und bei der Sachverhaltsermittlung nicht entsprechend mitwirkt (z.B. VwGH 30.9.1998, 97/13/0033; 19.3.2002, 98/14/0026; 27.8.2002, 96/14/0111).

Im erstinstanzlichen Verfahren wurde der Bw. zum Teil wiederholt aufgefordert, die fehlende Übereinstimmung zwischen den in seiner Gewinnermittlung für das Jahr 2000 erfassten Einnahmen und den Umsätzen in der Umsatzsteuererklärung 2000 aufzuklären, zum geltend gemachten Zinsaufwand Unterlagen vorzulegen, aus welchen eine exakte Trennung der im Jahr 2000 geleisteten Rückzahlungen in Zinsen und Kapitalrückführung möglich ist und den für die Berechnung des FFB maßgeblichen Aufwand bekannt zu geben.

Diesen Aufforderungen ist der Bw. teilweise nur unzureichend nachgekommen.

Bezüglich der Erlösdifferenzen bestätigte er die Richtigkeit seiner im Wege der laufenden UVA versteuerten Umsätze und legte zur Aufklärung seine Einnahmen-/ Ausgabenaufzeichnungen sowie die monatlichen UVA-Ermittlungen vor.

Auf Basis dieser Unterlagen und der von der MDC/MDC-A übermittelten Belege berechnete das FA die zu versteuernden Umsätze im angefochtenen Umsatzsteuerbescheid 2000. Konkret bezog es neben dem strittigen Vorschuss auch die monatlich von der MDC/MDC-A bezahlten

10.000,00 DM (= 70.355,30 S x 12 Monate) in die Bemessungsgrundlage ein, weiters die vom Bw. aufgezeichneten und erklärten Werkstätten- und sonstigen Erlöse sowie die erklärten Privatanteile (PA) für Telefon und KFZ (ohne den PA für die USt-freie KFZ-Versicherung). Die Vorsteuern wurden gemäß den Angaben des Bw. in der USt-Erklärung berücksichtigt.

Für die ESt-Besteuerung ging das FA bei den gewerblichen Einkünften einnahmenseitig von den dargestellten Umsätzen aus und rechnete diesen 20% USt, den auf die KFZ-Versicherung entfallenden PA sowie vom Bw. erklärte Bankzinsen hinzu. Die in der Gewinnermittlung ausgewiesenen Betriebsausgaben (BA) wurden um einen im Ermittlungsverfahren aufgeklärten Übertragungsfehler bei der Vorsteuer sowie um einen Teil des geltend gemachten Zinsaufwandes (dazu wird auf die u.a. Ausführungen verwiesen) gekürzt. Gleichzeitig erhöhte das FA die BA um die bisher im Aufwand nicht enthaltene, bezahlte USt für 2000 mit dem in den Verrechnungsdaten der Abgabenbehörde EDV-mäßig gespeicherten Betrag sowie um einen im Schätzungsweg ermittelten FFB (auch dazu weiter unten). Daraus ergab sich der im angefochtenen Bescheid ausgewiesene Gewinn aus Gewerbebetrieb.

Zum Zinsaufwand hatte der Bw. trotz Aufforderung keine exakte Aufgliederung sondern lediglich drei, sehr allgemein formulierte Bestätigungen der betroffenen Banken vom September 2002 vorgelegt, durch welche dokumentiert wird, dass ein – betragsmäßig nicht konkretisierter - Teil der geleisteten Rückzahlungen eindeutig nicht der Zinsenabgeltung gedient hatte (z.B. Bestätigung der X.Bank vom 10. September 2002). Dass der Bw. an der Vorlage weiterführender Unterlagen aus Gründen, die außerhalb seines Einflussbereiches lagen, gehindert war, ist nicht ersichtlich.

So wie der Zufluss von Fremdkapital bei der Kreditaufnahme nicht zu steuerpflichtigen Einnahmen führt, stellt auch die Rückzahlung des Fremdkapitals an das Kreditinstitut generell keinen betrieblichen Aufwand dar. Vielmehr handelt es sich in beiden Fällen um steuerneutrale Geldbewegungen. Aufwands- und damit gewinnwirksam sind dagegen die mit der Fremdmittelbeschaffung verbundenen Zinsen und Nebenkosten, soweit die Darlehensaufnahme betrieblich veranlasst war.

Nachdem Rückzahlungen an Banken, je nach den Bedingungen des Kreditvertrages, in unterschiedlichem Ausmaß der Kapitalrückführung bzw. der Zinsentilgung dienen, ist für die Ermittlung des aufwandswirksamen Anteiles derartiger Rückzahlungsbeträge eine zahlenmäßig konkretisierte Zuordnung zu den Zinsen/Nebenkosten bzw. zur Kapitaltilgung unerlässlich. Eine exakte Nachweisführung ermöglichen entsprechende Bankunterlagen. Aufgrund der in Österreich geltenden Auskunftbeschränkungen des Kreditwesengesetzes ("Bankgeheimnis"), durch welche auch den behördlichen Ermittlungen im Abgabenverfahren Schranken gesetzt sind, obliegt die Nachweisführung in diesem Bereich in besonderem Maße dem Abgabepflichtigen (vgl. VwGH 16.9.1986, 86/14/0020).

Der Bw. hatte die betreffende Position in seiner Einnahmen-Ausgabenrechnung als "Bankzinsen + BK-Abschlagzlg" bezeichnet und damit zum Ausdruck gebracht, dass im zugehörigen Betrag auch Kapitalrückführungen enthalten waren. Da er den wiederholten Aufforderungen des FA zur Nachweisführung seines geltend gemachten Zinsaufwandes durch entsprechend aussagekräftige Unterlagen der Kreditinstitute nicht nachkam, bestanden für das FA in Hinblick auf die dargestellte Rechtslage auch keine weiteren Ermittlungsmöglichkeiten. Damit waren die Voraussetzungen für eine Schätzung gemäß § 184 BAO dem Grunde nach gegeben.

Das FA hat bei der Schätzung des Zinsaufwandes im angefochtenen ESt-Bescheid für 2000 letztlich 80% der geleisteten Rückzahlungen als auf Zinsen entfallend beurteilt.

Dagegen hat der Bw. lediglich vorgebracht, es sei bekannt, dass bei Rückzahlungen an Banken zunächst die Zinsen abgestattet würden.

Dieser allgemeine Hinweis ist jedenfalls unzureichend, um die Unrichtigkeit der Schätzung des FA im angefochtenen Bescheid darzutun.

Nach den Daten der Vorjahreserklärungen war ein laufender Zinsaufwand zwischen 15.000,00 S und 22.000,00 S pro Jahr angefallen. Es ist allerdings unstrittig, dass der Bw. im Jahr 2000 außerplanmäßige Rückzahlungen an die finanzierenden Kreditinstitute geleistet hat. Aufgrund der bereits angesprochenen Bestätigung der X.Bank und der Bezeichnung in der Gewinnermittlung konnte das FA berechtigt davon ausgehen, dass diese Rückzahlungen des Bw. im Jahr 2000 nicht zur Gänze der Zinsentilgung gedient hatten.

Dass der auf die Zinsen entfallende Anteil mehr als 80% der Rückzahlungen betragen hat, hätte unter den gegebenen Umständen ausschließlich der Bw., und zwar mit Hilfe der von der Erstbehörde mehrfach angeforderten Unterlagen, nachweisen können. Wenn er dies nicht getan hat, kommt es ihm im Sinne der zitierten VwGH-Judikatur zu, allfällige Nachteile der Schätzungsungenauigkeit zu tragen. Der UFS sieht daher keine Veranlassung, die von der Erstbehörde im angefochtenen ESt-Bescheid 2000 vorgenommene Korrektur beim Zinsaufwand zu ändern.

Das FA ging darüber hinaus, wie erwähnt, auch im Bereich des FFB mittels Schätzung vor.

Gemäß § 4 Abs.4 Z.4 EStG in der für den Verfahrenszeitraum maßgeblichen Fassung des BGBl I 106/1999 kann unter bestimmten Voraussetzungen auch bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG ein FFB zu Lasten des zu versteuernden Gewinnes gebildet werden. Dieser FFB ist von den getätigten Forschungsaufwendungen zu bemessen. Darunter fallen Aufwendungen zur Entwicklung oder Verbesserung volkswirtschaftlich wertvoller Erfindungen, ausgenommen Verwaltungs- oder Vertriebskosten sowie ausgenommen Aufwendungen für Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens. Im Wesentlichen bilden damit die Herstellungskosten

der Erfindung (insbesondere Fertigungslöhne, Materialkosten, Energiekosten und zuordenbare Fremdkapitalkosten) die Berechnungsgrundlage für den FFB.

Im Verfahrenszeitraum konnte grundsätzlich ein FFB in Höhe von bis zu 25% der im betreffenden Jahr angefallenen Forschungsaufwendungen gebildet werden. Bei der Gewinnermittlung durch Einnahmen-Ausgabenrechnung nach § 4 Abs.3 EStG sind die im betreffenden Jahr tatsächlich verausgabten Forschungsaufwendungen maßgeblich. Soweit diese das arithmetische Mittel der Forschungsaufwendungen der letzten drei Wirtschaftsjahre (Vergleichszeitraum) übersteigen, betrug das zulässige Höchstausmaß bis zu 35% der Forschungsaufwendungen, wobei die Forschungsaufwendungen für Wirtschaftsjahre des Vergleichszeitraumes, in welchen keine Forschungsaufwendungen angefallen sind, bei der Errechnung des arithmetischen Mittels mit Null angesetzt wurden.

In welchem Umfang Forschungsaufwendungen einem Forschungsfreibetrag von bis zu 35% unterliegen, hat der Steuerpflichtige gemäß einer ausdrücklichen gesetzlichen Anordnung in § 4 Abs.4 Z.4 EStG gesondert nachzuweisen.

Das Gesetz räumt den Abgabepflichtigen sowohl für die Geltendmachung eines FFB dem Grunde nach als auch bezüglich seiner Höhe (im Rahmen des angeführten Höchstausmaßes) ein Wahlrecht ein.

Mit der Normierung einer fiktiven Betriebsausgabe ist § 4 Abs.4 Z.4 EStG den abgabenrechtlichen Begünstigungsbestimmungen zuzuordnen. Ebenso wie bei eingeschränkten Ermittlungsmöglichkeiten der Behörde kommt nach Lehre und Rechtsprechung begünstigten Abgabepflichtigen generell eine erhöhte Mitwirkungspflicht im Rahmen der Klärung des Sachverhaltes zu. Auch bei antragspflichtigen Umständen, zu welchen die Ausübung eines Wahlrechtes gehört, tritt die behördliche Ermittlungspflicht nach Ansicht des VwGH gegenüber der Behauptungs- und Mitwirkungspflicht zurück (z.B. VwGH 18.11.2003, 98/14/0008; 17.12.2003, 99/13/0070; 25.2.2004, 2003/13/0117 und 20.6.1990, 89/13/0107).

Der Bw. hatte in den eingereichten Gewinnermittlungen für die Jahre 2000 und 2001 keinen FFB in Abzug gebracht sondern lediglich im entsprechenden Feld der ESt-Erklärungen "ggfs." um Berücksichtigung gebeten. Das FA hatte ihn daraufhin im Vorhalteweg um Bekanntgabe seiner Forschungsaufwendungen ersucht. Nachdem er dieser Aufforderung nicht nachgekommen war, hatte das FA für das Jahr 2000 pauschal einen FFB in Höhe von 100.000,- S bzw. für 2001 einen solchen von 50.000,- S geschätzt.

An der Schätzungsbefugnis als solche bestehen unter den dargestellten Umständen aus Sicht des UFS keine Zweifel. Die dieser Schätzung zu Grunde gelegten Berechnungen sind dem Akt nicht zu entnehmen. Zu beachten ist allerdings, dass die eigentliche Entwicklungsphase für die

Erfindung des Bw. im Verfahrenszeitraum bereits beendet war und dieser spätestens ab dem Abschluss der Vereinbarung mit der MDC/MDC-A im Herbst 1999 hauptsächlich mit der Markteinführung seiner Erfindung befasst war. Vertriebskosten sind aber, wie ausgeführt, in die Bemessungsgrundlage zur Bildung eines FFB nicht einzubeziehen.

Nach Höhe und Struktur der in den Gewinnermittlungen 2000 und 2001 ausgewiesenen BA erscheint die vom FA vorgenommene Schätzung deshalb durchaus großzügig.

Der Bw. hat für beide Berufungsjahre keine konkreten Einwendungen gegen die vom FA geschätzte Höhe des FFB vorgebracht.

Der UFS geht unter diesen Umständen nicht davon aus, dass der Bw. durch die Schätzung des FFB in seinen Rechten beeinträchtigt wurde und sieht sich zu einer Bescheidänderung auch in diesem Punkt nicht veranlasst.

Über die Spezialbestimmung des § 4 Abs.4 Z.4 EStG hinaus können allerdings aufgrund des im Bereich der Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs.3 EStG geltenden Zufluss-/Abflussprinzips nur Aufwendungen berücksichtigt werden, welche tatsächlich im Jahr 2000 bzw. 2001 angefallen bzw. abgeflossen sind. Insbesondere ist deshalb eine Berücksichtigung von in den Vorjahren entstandenen Entwicklungskosten der Erfindung im Verfahrenszeitraum, wie sie der Bw. begehrt, nicht möglich. Dies umso weniger als anzunehmen ist, dass der Bw. derartige Kosten bereits in den jeweils für die betreffenden Jahre ermittelten Gewinnen seines Gewerbebetriebes in Ansatz gebracht hatte.

Als nicht den Verfahrenszeitraum betreffend erübrigt sich weiters auch ein Eingehen auf das Vorbringen zum seinerzeitigen Konkurs. Zudem bezieht sich der Bw. dabei offensichtlich auf Einbringungsmaßnahmen des FA, welchen im Rahmen der Abgabenfestsetzung grundsätzlich keine Relevanz zukommt.

Ebenso bietet die Rechtslage keine Möglichkeit für eine Berücksichtigung der im Verfahren angesprochenen, persönlichen Problemsituation des Bw. bei der Abgabenfestsetzung.

Schließlich erscheint dem UFS nach den vorliegenden EDV-Verrechnungsdaten für 2000 die – im Übrigen nicht näher ausgeführte – Vermutung von Unzulänglichkeiten bei der Verbuchung der zum Vorschuss der MDC/MDC-A im April 2000 ausbezahlten USt durch das FA nicht begründet.

Zusammenfassend ist festzustellen, dass die dargestellte Überprüfung der den angefochtenen Bescheiden zu Grunde liegenden Besteuerungsgrundlagen durch den UFS, abgesehen von den im Folgenden angeführten Bereichen, keinen Änderungsbedarf hervorgebracht hat.

Auch die vom Bw. unter Hinweis auf § 38 EStG urgierte Besteuerung seiner gewerblichen Einkünfte mit dem für Erträge aus der Verwertung patentrechtlich geschützter Erfindungen

vorgesehenen, ermäßigten Steuersatz wurde im angefochtenen ESt-Bescheid für 2000 tatsächlich bereits durchgeführt. Dem ESt-Bescheid 2000 ist dies allerdings lediglich indirekt aus dem Hinweis auf § 37 Abs.1 EStG zu entnehmen. 2001 blieb für die Anwendung dieser Tarifbestimmung aufgrund des erzielten Verlustes kein Raum.

§ 37 Abs. 1 EStG listet – mit Verweis auf die entsprechenden Bestimmungen - insgesamt vier Anwendungsbereiche auf, deren Erträge mit dem begünstigten Steuersatz (so gen. "Hälftesteuersatz") zu besteuern sind. Darunter fällt auch die Bestimmung des § 38, welche sich auf Erträge aus der Verwertung patentrechtlich geschützter Erfindungen bezieht. Konkret hatten diese Bestimmungen im Verfahrenszeitraum folgenden Wortlaut:

§ 37: (1) Der Steuersatz ermäßigt sich für

- Einkünfte auf Grund von Beteiligungen (Abs. 4),*
- außerordentliche Einkünfte (Abs. 5),*
- Einkünfte aus besonderen Waldnutzungen (Abs. 6) sowie*
- Einkünfte aus der Verwertung patentrechtlich geschützter Erfindungen (§ 38)*

auf die Hälfte des auf das gesamte Einkommen entfallenden Durchschnittssteuersatzes.

§ 38: (1) Sind im Einkommen Einkünfte aus der Verwertung patentrechtlich geschützter Erfindungen durch andere Personen enthalten, so ermäßigt sich der Steuersatz auf die Hälfte des auf das gesamte Einkommen entfallenden Durchschnittssteuersatzes. Diese Begünstigung steht nur dem Erfinder selbst zu.

(2) Der patentrechtliche Schutz muß für jenen Zeitraum gegeben sein, für den Lizenzzahlungen erfolgen oder in dem die Erfindung veräußert wird. Die Erfindung muß in jenem Gebiet patentrechtlich geschützt sein, in dem sie im Sinne des Abs. 1 verwertet wird; erfolgt diese Verwertung im Ausland, so genügt es, wenn die Erfindung in Österreich patentrechtlich geschützt ist.

(3) Der ermäßigte Steuersatz steht nur dann zu, wenn der aufrechte Patentschutz nachgewiesen wird. Dieser Nachweis ist für jeden Veranlagungszeitraum der Einkommensteuererklärung anzuschließen.

Da der ESt-Bescheid 2000 lediglich den Verweis auf § 37 Abs.1 EStG enthält, ging der Bw. offenbar irrtümlich davon aus, die Bestimmung des § 38 EStG sei nicht angewendet worden. Wie das FA in der BVE bereits im Detail dargestellt hat, ist im Bescheid, rechnerisch nachvollziehbar, bei der Besteuerung der gewerblichen Einkünfte des Bw. im Jahr 2000 der halbe Durchschnittssteuersatz zur Anwendung gekommen. Das Berufungsbegehren erwies sich daher auch insofern als unzutreffend.

Soweit der Bw. mit seinem Vorbringen zum Jahr 2001 offenbar auf eine Betriebsaufgabe verweist ("2001 hat nur zwei Monate gedauert"), ist festzuhalten, dass er nach einer im Veranlagungsakt des FA enthaltenen Eingabe vom 16. März 2005 seine Gewerbeberechtigung zwar per 1. März 2001 ruhend gemeldet hatte, die endgültige Zurücklegung aber erst per 14. April 2004 erfolgt ist. Im Jahr 2004 hatte er demnach nur mehr Pensionseinkünfte bezogen. Im Einklang mit diesem Vorbringen steht auch der Hinweis im zweitinstanzlichen Verfahren, der Patentschutz sei mangels Zahlung der Patengebühren für 2004 zwischenzeitig erloschen. Dagegen macht der Bw. in der Gewinnermittlung für 2001 nicht nur Anmelde- und Jahresgebühren für Patente von rd. 84.000,00 S geltend, sondern weist in einer Reisekostenabrechnung auch noch im Herbst 2001 betriebliche Fahrten aus, wie etwa zu einer Messe in St. Pölten im September. Die letzte Fahrt ist in diesen Aufzeichnungen für 27. Dezember 2001 vermerkt.

Unter diesen Umständen sieht der UFS keine Veranlassung, von einer Betriebsaufgabe im Verfahrenszeitraum auszugehen und erübrigt sich deshalb eine Auseinandersetzung mit daraus allenfalls abzuleitenden, abgabenrechtlichen Konsequenzen für die Gewinnermittlung des Bw. in den Jahren 2000 oder 2001. Angemerkt sei lediglich, dass der damit im Zusammenhang vom Bw. eingebrachte Antrag auf "Wiederaufnahme der Bilanzerstellung 2000" allein mangels bescheidmäßiger Erledigung durch die Erstbehörde nicht zum Gegenstand des Verfahrens vor dem UFS wurde.

In zwei Punkten war nach dem durchgeführten Verfahren dagegen von den Besteuerungsgrundlagen der angefochtenen Bescheide abzuweichen:

Zunächst hat das FA in die Einkünfte aus Gewerbebetrieb des Jahres 2000, wie bereits erwähnt, u.a. Einnahmen aus Bankzinsen (in Höhe von 1.473,57 S) einbezogen.

Da die Anwendbarkeit einer Kapitalertragsteuer- (KESt-) Befreiungsbestimmung für den Bw. nicht ersichtlich ist, geht der UFS davon aus, dass es sich bei diesen Zinsen um dem KESt-Abzug unterliegende und damit endbesteuerte Zinserträge im Sinne der Bestimmungen der §§ 93 und 95 EStG handelt. Die Erfassung in den veranlagungspflichtigen Besteuerungsgrundlage des Gewerbebetriebes würde demnach zu einer Doppelbesteuerung führen. Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb des Jahres 2000 waren deshalb um diese Zinserträge zu vermindern.

Weiters fehlt nach dem Ergebnis der Ermittlungsverfahrens die Rechtsgrundlage für eine Besteuerung des von der MDC/MDC-A an den Bw. bezahlten Vorschusses von 100.000,00 DM im Verfahrenszeitraum.

Die Gewinnermittlung nach § 4 Abs.3 EStG folgt, wie bereits ausgeführt, dem in den §§ 15 ff EStG festgelegten Zufluss-/Abflussprinzip. Dies bedeutet, dass sowohl Einnahmen als

auch Ausgaben in jenem Jahr zu besteuern sind, in dem sie dem Vermögen des Abgabepflichtigen zugeflossen bzw. aus diesem abgeflossen sind.

Durch die im zweitinstanzlichen Verfahren beigeschafften Überweisungsbelege der MDC/MDC-A wird das Vorbringen des Bw. zum Auszahlungszeitpunkt der 100.000,00 DM zweifelsfrei bestätigt. Demnach hat die MDC/MDC-A am 2. August 1999 eine als Vorschuss bezeichnete Zahlung an den Bw. im Betrag von 703.553,00 S veranlasst. Eine Besteuerung dieses Geldzuflusses beim Bw. im Jahr 2000 hatte daher jedenfalls zu unterbleiben. Im Gegensatz dazu ist der am 2. Mai 2000 als USt überwiesene Betrag von 140.710,60 S dem Bw. tatsächlich im Jahr 2000 zugeflossen und daher auch in diesem Jahr steuerlich zu erfassen.

Diesen beiden korrekturbedürftigen Punkten entsprechend wurden die gewerblichen Einkünfte des Bw. um den Betrag von 705.026,57 S (= 51.236,28 €) vermindert, sodass sich für das Jahr 2000 insgesamt steuerpflichtige Einkünfte aus Gewerbebetrieb von 110.275,00 S (= 8.014,00 €) ergaben. Daraus resultierte die aus der Beilage ersichtliche ESt-Schuld.

Für den Bereich der USt lautet die für 2000 maßgebliche Bestimmung des § 19 Abs.2 Z.1 a) UStG 1994:

Die Steuerschuld entsteht für Lieferungen und sonstige Leistungen mit Ablauf des Kalendermonates, in dem die Lieferungen oder sonstigen Leistungen ausgeführt worden sind (Sollbesteuerung); dieser Zeitpunkt verschiebt sich um einen Kalendermonat, wenn die Rechnungsausstellung erst nach Ablauf des Kalendermonates erfolgt, in dem die Lieferung oder sonstige Leistung erbracht worden ist.

Wird das Entgelt oder ein Teil des Entgeltes vereinnahmt, bevor die Leistung ausgeführt worden ist, so entsteht insoweit die Steuerschuld mit Ablauf des Voranmeldungszeitraumes, in dem das Entgelt vereinnahmt worden ist.

Unstrittig ist, dass die vom Bw. nach der Vereinbarung mit der MDC/MDC-A vom September 1999 zu erbringende Gegenleistung im Verfahrenszeitraum insoweit nicht erbracht wurde, als die Veräußerung seiner Patente und des Know-how betroffen war. Für das Entstehen der USt-Schuld bezüglich des Betrages von 100.000,00 DM kommt somit lediglich der letzte Satz der zitierten Bestimmung des § 19 Abs. 2 UStG in Betracht. Aufgrund der nachweislich im August 1999 erfolgten Auszahlung liegt aber auch für den Bereich der USt eine allfällige Realisierung des Steuertatbestandes jedenfalls außerhalb des Verfahrenszeitraumes.

Die Bemessungsgrundlage des angefochtenen USt-Beschiedes für 2000 war daher um 51.129,20 € (= 703.553,00 S) zu vermindern, wodurch sich die USt-Schuld 2000 auf 148.286,36 S (= 10.776,39 €) reduzierte.

Im Übrigen bleiben die angefochtenen Bescheide, insbesondere auch die Veranlagungsbescheide für 2001, unverändert.

Beilage: 1 Berechnungsblatt (ESt 2000)

Graz, am 14. Dezember 2005