



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Bröll Gasser Treuhand GmbH Kommanditpartnerschaft Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 23. Bezirk betreffend vorläufige Festsetzung der Körperschaftsteuer für das Jahr 2001 entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt, einem Wirtschaftsprüfer oder einem Steuerberater unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Mit der am 18. September 2000 abgehaltenen Versammlung der Gründer der AG haben Herr A als Aktionär mit 69.999 Stück Aktien und Herr GH mit 1 Stück Aktie, die er als Gründungshelfer treuhändig für Herrn A gehalten hat, die AG mit dem Sitz in Wien gegründet. Ihr Grundkapital stand wirtschaftlich im alleinigen Eigentum von Herrn A. Alleinvorstand der AG war Herr A.

Mit Einbringungsvertrag vom 28. September 2000 brachte Herr A das nicht protokollierte Einzelunternehmen EU (in der Folge mit Betrieb bezeichnet) mit Stichtag 31.12.1999 unter Anwendung der Bestimmungen des Artikel III Umgründungssteuergesetz sowie unter Inanspruchnahme der Begünstigungsbestimmungen des UmgrStG zum Zweck der Fortführung des Betriebes in die AG ein.

Das Eigenkapital betrug unter Ansetzung eines Firmenwertes von 35.000.000,00 ATS, der handelsrechtlich abzuschreiben war, 12.605.147,44 ATS. Steuerlich wurden die Abschreibungen dieses Firmenwertes mittels Mehr-Weniger-Rechnung wieder hinzugerechnet. Mit Hauptversammlungsbeschluss vom 17.4.2001 wurde die Einbringung des Betriebes laut Einbringungsvertrag genehmigt.

Mit Hauptversammlungsbeschluss vom 7.6.2001 wurde eine Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln um 700.000,00 € beschlossen und durchgeführt. Diese erfolgte größtenteils aus dem Eigenkapital, welches durch die Aktivierung des Firmenwertes zur Verfügung stand, und zu einem geringen Teil aus dem Gewinnvortrag.

Der Aufsichtsrat der AG bestand aus Mag. StB als Vorsitzendem (dieser vertrat die AG auch steuerlich), StV als Stellvertreter des Vorsitzenden und aus M.

Die AG wurde mit Hauptversammlungsbeschluss vom 9.8.2004 gemäß §§ 239 ff AktG in eine GmbH umgewandelt. Deren Firma lautet X (in der Folge mit Bw. bezeichnet). Diese Änderung wurde mit 26.8.2004 gemeinsam mit einer Änderung des Gesellschafters in das Firmenbuch eingetragen. Alleiniger Gesellschafter der Bw. war die St. Zum alleinigen Geschäftsführer wurde A bestellt. Am 19.10.2004 wurde neuerlich eine Änderung in das Firmenbuch eingetragen. Alleiniger Gesellschafter der Bw. ist nunmehr A.

Mit Eingabe vom 4.7.2002 übermittelte das Bundesministerium für Wirtschaft und Arbeit dem Finanzamt für den 23. Bezirk eine Bescheinigung über den volkswirtschaftlichen Wert einer Erfindung der AG, die als volkswirtschaftlich wertvoll anzusehen sei, nämlich ein "System". In dem Übermittlungsschreiben wurde erklärt, die Aufwendungen zur Entwicklung oder Verbesserung der in der Bescheinigung angeführten Erfindungen im Jahr 2001 hätten laut Antragsteller(in) 563.077,00 € betragen.

Mit Körperschaftsteuererklärung 2001 erklärte die Bw. einen aufgrund einer Mehr-Weniger-Rechnung errechneten steuerrechtlichen Gewinn in Höhe von 401.385,11 €, wobei sie außerbilanzmäßig einen Forschungsfreibetrag gemäß § 4 Abs. 4 Z. 4 EStG 1988 in Höhe von 229.733,16 € geltend machte. In einer Beilage zur Körperschaftsteuererklärung ermittelte die Bw. die Bemessungsgrundlage für den Forschungsfreibetrag unter Ansetzung von Abschrei-

bungen für Forschungseinrichtungen des Anlagevermögens von 13.830,80 € mit 656.380,44 € und errechnete den Forschungsfreibetrag unter Anwendung eines Satzes von 35 % in der oben angeführten Höhe.

Mit Bescheid vom 31.1.2003 setzte das Finanzamt für den 23. Bezirk die Körperschaftsteuer der Bw. für das Jahr 2001 erklärungsgemäß vorläufig in Höhe von 136.385,33 € fest. Begründend verwies das Finanzamt auf die unterschiedlichen Beträge, welche einerseits vom Bundesministerium für Wirtschaft und Arbeit und andererseits von der Bw. dem Finanzamt gegenüber bekannt gegeben wurden. Das Finanzamt ersuchte "um Stellungnahme hierzu bis zum 7.3.2003" und erklärte, bis dahin ergehe der Körperschaftsteuerbescheid 2001 einstweilen vorläufig gemäß § 200 (1) BAO.

Gegen diesen Bescheid hat die Bw. Berufung erhoben und ersucht, die Körperschaftsteuer für das Jahr 2001 endgültig zu veranlagern. Begründend führte die Bw. aus, die Angabe des Betrages im Antrag an das Bundesministerium für Wirtschaft und Arbeit habe auf einer groben Berechnung beruht, die auf Basis von Rechnungskopien und der Lohnkonten der am Forschungsprojekt beteiligten Mitarbeiter erstellt worden sei. Eine Ableitung aus der Gewinn- und Verlustrechnung der Bw. sei nicht erfolgt. Bei dieser Berechnung seien Lohnnebenkosten nicht berücksichtigt und keine Abgrenzungen vorgenommen worden. Die Berechnung der Bemessungsgrundlagen für den Forschungsfreibetrag sei unmittelbar aus der Gewinn- und Verlustrechnung der Bw. abgeleitet worden. Lohnnebenkosten seien berücksichtigt worden. Da die Prüfung der Bemessungsgrundlage für den Forschungsfreibetrag nicht im Bescheinigungsverfahren des Bundesministeriums für Wirtschaft und Arbeit sondern im Zuge der Veranlagung beim Finanzamt erfolge, sei für die Geltendmachung des Forschungsfreibetrages ausschließlich der nach den steuerlichen Vorschriften ermittelte Betrag der Forschungsaufwendungen maßgeblich.

Die Berufung wurde dem Unabhängigen Finanzsenat mit folgender Beschreibung der Streitpunkte vorgelegt:

"Strittig ist die Berechnung der Aufwendungen zur Geltendmachung des Forschungsfreibetrages, weil **zB** die AfA-Berechnung lt. EStR RZ 1313 nicht in die Bemessungsgrundlage einzu beziehen ist. Da gegen einen in diesem Sinne erlassenen endgültigen Bescheid eine Berufung zu erwarten wäre, wird die gegenständliche Berufung gegen den vorläufigen Bescheid nach Rücksprache mit dem steuerlichen Vertreter zur Entscheidung vorgelegt."

Die Berufung wurde in der Folge dahingehend ergänzt, dass die Nichteinbeziehung der AfA für Forschungseinrichtungen in die Bemessungsgrundlage für den Forschungsfreibetrag in der

Vergangenheit stets damit begründet worden sei, dass für Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die aktiviert und im Rahmen der AfA abgesetzt werden, verschiedenste Investitionsbegünstigungen beständen und dadurch eine "Doppelbegünstigung" ausgeschlossen werden sollte. Seit dem Entfall des Investitionsfreibetrages für Anschaffungen nach dem 1.1.2001 lasse sich diese Differenzierung zwischen Sofortaufwand und Forschungsaufwendungen, die im Rahmen der AfA geltend zu machen seien, sachlich nicht mehr rechtfertigen und könne daher nicht mehr aufrecht erhalten werden. In verfassungskonformer Auslegung des § 4 Abs. 4 Z. 4 EStG sei daher die AfA von Forschungsaufwendungen (gemeint wohl: Forschungseinrichtungen), die im Jahr 2001 angeschafft wurden und für die keine Investitionsbegünstigungen in Anspruch genommen werden konnten, in die Bemessungsgrundlage für den Forschungsfreibetrag einzubeziehen.

Weiters führte die Bw. aus, im Jahresabschluss für das Jahr 2001 sei auch für eine Abfertigung, die ihrem Vorstand aufgrund einer vertraglichen Verpflichtung nach dessen voraussichtlichem Ausscheiden aus dem Unternehmen am 7.10.2005 zustehe, durch Bildung einer entsprechenden Rückstellung in Höhe von 38.150,00 € Vorsorge getroffen worden. Dieser Betrag sei in der Mehr-Weniger-Rechnung wieder zugerechnet worden. Da es sich laut Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 11.12.2002, B 1609/01 bei Abfertigungsverpflichtungen gegenüber Vorstandsmitgliedern einer AG aufgrund einer vertraglichen Vereinbarung jedoch um sonstige ungewisse Verbindlichkeiten iSd § 9 Abs. 1 Z. 3 EStG handle, für welche Rückstellungen gebildet werden könnten, wurde ersucht um Berücksichtigung eines Mehr-Aufwandes gegenüber der Mehr-Weniger-Rechnung von 80 % dieses Betrages, d.s. 38.150,00 € minus 7.630,00 €.

Die Berufungsergänzung hat das Finanzamt unkommentiert dem Unabhängigen Finanzsenat vorgelegt.

Der Unabhängigen Finanzsenat hat folgendes Ermittlungsverfahren durchgeführt:

Mit dem Bundesministerium für Wirtschaft und Arbeit (BMWA) wurde telefonisch Kontakt aufgenommen und Folgendes in Erfahrung gebracht: Dem BMWA werden bestimmte Erfindungen bekannt gegeben und ein Gesamtbetrag, dessen volkswirtschaftlicher Wert bestätigt werden soll. Das BMWA prüft, ob überhaupt eine Erfindung vorliegt und ob die Erfindung einen volkswirtschaftlichen Wert besitzt. Wenn von mehreren gleichzeitig bekannt gegebenen Erfindungen eine oder mehrere den Anforderungen nicht genügen, wird ersucht, diese auszuscheiden und die neuen Beträge bekannt zu geben, was meist geschieht. Ob und welche Aufwendungen auf die Erfindungen entfallen, wird nicht geprüft.

Es wurde weiters Einsicht genommen in den Förderungsakt des Forschungsförderungsfonds für die gewerbliche Wirtschaft (in der Folge mit Forschungsförderungsfonds bezeichnet) und Rücksprache gehalten mit dem damaligen Bearbeiter R.

Aus dem Akt konnte Folgendes festgestellt werden:

Den Angaben über die letzten drei Geschäftsjahre ist zu entnehmen, dass auch in den Jahren 1998 bis 2000 ein F & E - Aufwand angefallen ist.

Im Übereinkommen mit dem Forschungsförderungsfonds wurden Projektkosten in Höhe von 7.096.000,00 ATS veranschlagt. Laut Auflage durften die Personalkosten lediglich 5.500.000,00 ATS betragen.

Zu den geltend gemachten Aufwendungen gab R folgende Erklärungen ab:

Von den geltend gemachten Kosten (Zeitraum März 2001 bis Februar 2002) wurden 30 % der Kosten der Mitarbeiter und 32 % der Kosten der externen Leistungen geprüft. Der Gesamtbetrag dieser Kosten wurde als "Personalkosten" geltend gemacht, wodurch die ursprünglich geplanten Projektkosten, für welche die Förderungsvereinbarung abgeschlossen worden war, beträchtlich überschritten wurden. Die Kosten von AS (beteiligte Mitarbeiterin) haben die Abrechnung des Projektes und keinen eigentlichen Forschungsaufwand betroffen und wären daher aus der Sicht des Fonds zu streichen gewesen, auch die externen Leistungen von M1 und M2, die für Marketingleistungen aufgewendet wurden. Eine ins Detail gehende Prüfung und Abrechnung (auch des Gesamtkostenaufschlages auf die Personalkosten) erfolgte deshalb nicht, weil klar war, dass die Kosten beträchtlich überschritten wurden, andererseits doch Leistungen erbracht wurden, die eine Förderung im ursprünglich vereinbarten Ausmaß rechtfertigten (der Betrag von 399.701 € Bemessungsgrundlage entspricht den vereinbarten 5.500.000 ATS).

Auch bei den Forschungseinrichtungen, die genauer geprüft wurden, konnte die Förderung für eine Bemessungsgrundlage von 87.208,00 €, d.s. 1.200.000,00 ATS gewährt werden.

Größere Differenzen ergaben sich bei den sonstigen Kosten, wo mehrere Beanstandungen gegeben waren.

In der Stellungnahme zum technischen Endbericht führt DI aus, die Kosten für FE seien laut Abrechnung erreicht worden, jedoch seien hier viele auch größere Positionen fraglich. Vermutlich liege insgesamt eine Unterdeckung vor.

Im Revisionsbericht wurde ausgeführt, die chaotische Abrechnung sei nur mit großem Zeitaufwand zu durchschauen gewesen, wobei die abgerechneten Kosten in Toleranzgrenzen nachzuvollziehen waren.

Bei den Sonstigen Kosten, die nicht wie beabsichtigt anfielen, wurde nur ein Betrag von 7.267,00 € (d.s. 100.000,00 ATS) akzeptiert für intern durchgeführte Usability-Tests (Schulungskosten für internes Personal).

Die anerkannten Kosten und die zu gewährende Förderung gliedern sich daher auf wie folgt:

	anerkennbare Kosten	Vergleich mit genehmigten Kosten
Personal	399.701 €	399.701 €
FE	87.208 €	87.208 €
SK	7.267 €	28.779 €
Gesamtkosten	494.176 €	515.688 €

Förderung		ausbezahlt
FB	87.207 €	87.207 €
D	167.147 €	167.147 €
(d.s. rund	2.300.000,00 ATS)	
Zustehende Förderung		
FB	83.600 €	
D	160.200 €	

Es errechnet sich daher folgender Rückforderungsbetrag

Rückzufordern	
FB	3.607 €
D	6.947 €

Dh., es wurde insgesamt eine Förderung in Höhe von 83.600,00 € gewährt, weiters ein Darlehen.

Das Ergebnis der Ermittlungen wurde der Bw. zur Kenntnis gebracht und diese ersucht um Vorlage der von ihr bezüglich der Forschungsaufwendungen geführten Aufzeichnungen. Die Bw. wurde ersucht um Aufgliederung der sonstigen betrieblichen Aufwendungen laut Gewinn- und Verlustrechnung, die als Ausgangsbasis für die Berechnung des Gemeinkostenzuschlages

herangezogen wurden. Der Bw. wurde vorgehalten, dass sie die Forschungsaufwendungen bei verschiedenen Stellen in unterschiedlicher Höhe bekannt gegeben hat. So wurden die Aufwendungen dem Forschungsförderungsfonds in anderer Höhe bekannt gegeben als dem BmWA und dem Finanzamt bei der Geltendmachung des Forschungsfreibetrages. Auch in den Angaben im Anhang zum Jahresabschluss und Lagebericht zum 31. Dezember 2001, Bl. 6 scheint ein anderer Betrag auf. Die Bw. wurde ersucht, diese Widersprüche aufzuklären, die Kosten detailliert darzulegen und den Zusammenhang mit dem Projekt anhand von Unterlagen nachzuweisen oder glaubhaft zu machen, wobei im Falle einer Abweichung von den Einkommensteuerrichtlinien dargelegt werden solle, weshalb die Bw. eine abweichende Berechnung vorgenommen hat. Die Bw. wurde darauf hingewiesen, dass sie sonstige Forschungsaufwendungen (ohne Abschreibungen von Forschungseinrichtungen des Anlagevermögens sowie ohne Personalkosten) ermittelt hat, deren Zusammensetzung nicht klar ist. Aus der Ermittlung des Zuschlagssatzes zu den Fertigungskosten gehe hervor, dass diese auch Verwaltungs- und Vertriebskosten enthalten dürften (arg. "soweit es sich dabei nicht um Forschungsaufwendungen (Einzelkosten) handelt"). Dies gehe auch aus dem Umstand hervor, dass im Personalaufwand auch Kosten für Frau AS enthalten sind, die (laut Forschungsförderungsfonds) nicht mit Forschungsaufgaben sondern mit der Abrechnung des gegenständlichen Projektes befasst war. Die Bw. habe in der Beilage zur Körperschaftsteuererklärung 2001 Gemeinkostenzuschläge gebildet. Sie wurde daher ersucht um Aufgliederung der sonstigen betrieblichen Aufwendungen laut Gewinn- und Verlustrechnung, die als Ausgangsbasis für die Berechnung des Gemeinkostenzuschlages herangezogen wurden. Es wurde ersucht, Verwaltungs- und Vertriebskosten aus der Bemessungsgrundlage für den Forschungsfreibetrag auszuschneiden oder - falls die Bw. den Berufungsantrag nicht einschränken möchte – gesondert darzustellen.

Betreffend die Abfertigungsrückstellung wurde die Bw. ersucht, um Vorlage des Vertrages, auf den sich der Anspruch stützt. Ferner wurde die Bw. ersucht, die Voraussetzung für die Geltendmachung von Bewirtungskosten nachzuweisen.

In Beantwortung des Vorhaltes erklärte die Bw., dass im eingebrachten Einzelunternehmen kein Forschungsfreibetrag beansprucht worden sei. Bei der Bw. handle es sich um ein kleines Unternehmen, welches im Jahr 2001 durchschnittlich 19 Mitarbeiter beschäftigt habe. In Unternehmen dieser Größe gebe es keine "ausgebaute Kostenrechnung". Die unterschiedlichen Darstellungen der Forschungsaufwendungen seien deshalb zustande gekommen, weil verschiedene Personen zu unterschiedlichen Zeitpunkten mit nicht deckungsgleicher Datenbasis Angaben über die Höhe der getätigten Forschungsaufwendungen gemacht hätten. Die Steuererklärung für das Jahr 2001 sei im Jänner 2003, also zu einem Zeitpunkt erstellt worden, als

dieses Projekt bereits abgeschlossen gewesen sei und daher von einer gesicherten Datenbasis ausgegangen werden habe können. Eine differenzierte Betriebsabrechnung werde bei der Bw. nicht geführt. Als Basisunterlagen hätten Material-, Lohn- und Gemeinkostennachweise in Form von diversen Arbeitsaufzeichnungen gedient. Die Bw. habe 2001 vom Forschungsförderungsfonds einen Förderungsbetrag in Höhe von 87.207,40 € (d.s. 1,2 Mio. ATS) erhalten. Dieser Betrag sei in der Gewinn- und Verlustrechnung des Jahres 2001 auf dem Konto "Förderungsbetrag FFF" in voller Höhe als Betriebseinnahme erfasst. Eine Kürzung des steuerlichen Gewinnes um diesen Betrag in der steuerlichen Mehr-Weniger-Rechnung sei nicht vorgenommen worden und der Förderungsbetrag als steuerpflichtige Einnahme behandelt worden. Deshalb sei keine Kürzung der durch den Förderungsbetrag gedeckten Forschungsaufwendungen vorgenommen worden. Es gebe detaillierte Stundenaufzeichnungen über die auf das Forschungsprojekt aufgewendete Arbeitszeit der am Projekt beteiligten Mitarbeiter sowie über die auf das Projekt aufgewendeten Forschungsaufwendungen, die noch weiter aufgegliedert worden seien. Die Aufstellung umfasse den Zeitraum vom März 2001 bis Februar 2002. Bei der Berechnung des Forschungsfreibetrages für das Jahr 2001 seien nur die Betriebsausgaben dieses Jahres berücksichtigt worden. Die Berechnung der Personalkosten sei wie folgt vorgenommen worden: Ausgehend vom Beschäftigungsausmaß (Normalarbeitszeit 38,5 Stunden pro Woche) sei die produktive Arbeitszeit der einzelnen Mitarbeiter errechnet worden, wobei Abschläge für Urlaub, gesetzliche Feiertage und Krankheit sowie andere Dienstverhinderungen vorgenommen worden seien. Die Soll-Arbeitszeit sei um die unproduktive Arbeitszeit bereinigt worden. Das auf diese Weise ermittelte Ausmaß der produktiven Arbeitszeit sei ins Verhältnis zu den Stunden, die auf Forschungs- und Entwicklungstätigkeit entfallen, gesetzt worden und auf diese Weise der Anteil der Personalkosten, der auf Forschung und Entwicklung entfällt, ermittelt worden. Die Summe der Personalkosten, die auf Forschung und Entwicklung entfallen, sei ermittelt worden, indem die Gesamtkosten laut den beiliegenden Lohnkonten mit dem in einem Prozentsatz ausgedrückten Ausmaß der Arbeitszeit, das auf Forschung und Entwicklung entfällt, multipliziert worden seien. Auf diese Weise seien Personalkosten von insgesamt 425.137,95 € ermittelt und in die Bemessungsgrundlage für den Forschungsfreibetrag einbezogen worden. Die Berechnung der dem Bundesministerium für Wirtschaft und Arbeit bekannt gegebenen Kosten sei eine grobe gewesen und die genauen Berechnungsmethoden teilweise nicht mehr nachvollziehbar, weil die Mitarbeiterin, die die Aufstellung erstellt habe, heute nicht mehr im Betrieb beschäftigt sei. Auch die Berechnung der dem Forschungsförderungsfonds bekannt gegebenen Kosten sei nicht nach steuerlichen Gesichtspunkten vorgenommen worden. Der Stundensatz der einzelnen Mitarbeiter sei ermittelt worden, indem das Monatsgehalt durch 184 dividiert worden und der ermittelte Betrag zur Berücksichtigung

von 100 % Lohnnebenkosten mit zwei multipliziert worden sei. Bei Herrn A habe entsprechend den Förderungsrichtlinien des Forschungsförderungsfonds zwingend ein Stundensatz von 300,00 ATS angesetzt werden müssen.

Der in der Berechnung angesetzte Gesamtkostenzuschlag enthalte auch anteilige Kosten des Sachanlagevermögens, die in Form von AfA geltend gemacht worden seien sowie Verwaltungs- und Vertriebsgemeinkosten. Dieser Wert sei (beim Forschungsförderungsfonds) mit etwa einem Drittel der Personalkosten angenommen worden.

Außerdem sei die dem Forschungsförderungsfonds vorgelegte Berechnung für einen Zeitraum vorgelegt worden, der sich nicht mit dem Veranlagungszeitraum decke. Über die Forschungsaufwendungen liege eine detaillierte Aufstellung vor, die sämtliche im Zusammenhang mit dem Forschungsprojekt angefallenen Aufwendungen enthalte. Diese Aufstellung sei für Zwecke des Nachweises der Forschungsaufwendungen beim Forschungsförderungsfonds anhand von Rechnungskopien erstellt und nicht aus den Erfolgskonten der Buchhaltung abgeleitet worden. In der laufenden Buchhaltung seien die Forschungsaufwendungen nicht gesondert verbucht, sondern zum Teil als Investitionen aktiviert und zum Teil als Sofortaufwand (Fremdleistungen, sonstiger betrieblicher Aufwand) erfasst worden. Im Zuge der Berechnung der Bemessungsgrundlage für den Forschungsfreibetrag seien sämtliche Aufwendungen laut Aufstellung untersucht worden, wie diese in der Buchhaltung erfasst worden seien. Dabei seien einige geringfügige Differenzen zwischen den Aufwendungen laut Aufstellung und den Aufwendungen laut Buchhaltung festgestellt worden, die teilweise auf Fehler bei der Umrechnung von ATS auf EUR und teilweise auf geringfügige Differenzen bei der geltend gemachten Vorsteuer zurückzuführen gewesen seien. Außerdem seien Nettolöhne, die bereits mit den Personalkosten berücksichtigt worden seien, in die Aufstellung eingetragen worden. Die Aufwendungen seien daher um darin enthaltene Nettolöhne zu korrigieren gewesen. Von den Gesamtaufwendungen sei ein Teil aktiviert und ein anderer Teil als Sofortaufwand erfasst worden. Die Summe der Aufwendungen, die auf den einzelnen Konten erfasst seien, sei auf der in der Beilage angeschlossenen Aufstellung "Einzelsummen Anlagevermögen auf Kontenbasis" sowie "Einzelsummen Sofortaufwand auf Kontenbasis" ersichtlich.

Die Berechnung des Gemeinkostenzuschlages sei wie folgt vorgenommen worden: Da die Forschungsaufwendungen in der laufenden Buchhaltung nicht separat, sondern auf den verschiedensten Aufwandskonten verbucht würden, hätten die sonstigen betrieblichen Aufwendungen um darin enthaltene Forschungsaufwendungen (Einzelkosten) bereinigt werden müssen. In einem zweiten Schritt seien die Verwaltungs- und Vertriebskosten aus den sonstigen betrieblichen Aufwendungen ausgeschieden worden. Die so korrigierten Gemeinkosten seien mit dem Finanzergebnis zusammen gerechnet worden und dieser Betrag zu den um die For-

schungsaufwendungen (Einzelkosten) bereinigten Personalkosten laut Gewinn- und Verlustrechnung ins Verhältnis gesetzt worden, um einen Gemeinkostenzuschlagssatz auf Basis der Personalkosten zu ermitteln. Die Bw. erklärte, es lägen umfangreiche Unterlagen zur Forschungstätigkeit vor und ersuchte um genaue Bezeichnung der gewünschten Nachweise. Die Bw. erklärte ferner, die Mehrzahl der am Projekt beteiligten Mitarbeiter sei speziell für die Entwicklung dieses Projektes sowie weiterer Projekte im Jahr 2002 eingestellt worden. Nach Erreichung der Marktreife und Konzentration auf die Vermarktung der Systeme seien die Dienstverhältnisse mit der Mehrzahl der am Projekt beteiligten Mitarbeiter wieder aufgelöst worden. Während die Bw. in der Vorbereitungsphase im Jänner 2001 noch 13 Mitarbeiter beschäftigt habe, habe die Anzahl der Mitarbeiter im Dezember 2001 insgesamt 26 Mitarbeiter betragen. Von den am Projekt beteiligten Mitarbeitern seien im Jahr 2004 noch drei Personen einschließlich des Vorstandes der Bw. im Unternehmen beschäftigt. Die Mitarbeiter seien einerseits mit Programmierungstätigkeiten, andererseits mit der Entwicklung des System- und Applikationsdesigns, mit der Projektleitung, der Koordination und der "Beurteilung der Machbarkeit" beschäftigt gewesen. Frau AS habe als Assistentin des Vorstands überwiegend organisatorische Tätigkeiten übernommen, zu denen vor allem die Information der Mitarbeiter über den Programmablauf gehört habe.

Zu den als Anschaffungen aktivierten Sachanlagegütern, die mit dem Betrag der AfA in die Bemessungsgrundlage für den Forschungsfreibetrag einbezogen worden seien, wurde erklärt, die Anlagegüter seien ausschließlich zu Forschungszwecken angeschafft worden. Bei den Kosten, die in der Buchhaltung als Fremdleistungen erfasst worden seien, handle es sich um Kosten für externe Programmierung und Software-Entwicklung. Kosten für ein Fachbuch und für Programmierschulungen seien in die Bemessungsgrundlage für den Forschungsfreibetrag miteinbezogen worden. Weiters seien Kilometergelder, Reise- und Fahrtspesen und Kosten für Geschäftsessen in Zusammenhang mit dem Forschungsprojekt in die Bemessungsgrundlage des Forschungsfreibetrages einbezogen worden. Für die Entwicklung des Systems habe man eine separate Internetleitung "hosten" und Internetdomains reservieren müssen. Die darauf entfallenden Internetgebühren und die Miete für die Internetleitung seien in die Bemessungsgrundlage für den Forschungsfreibetrag einbezogen worden. Weiters seien Büromaterial und Fachliteratur in Zusammenhang mit dem Projekt einbezogen worden.

Auf dem Konto Rechts- und Beratungskosten seien Kosten der "BF" erfasst worden. Dabei handle es sich um Kosten der Konsulententätigkeit eines IT-Spezialisten, der die Entwicklungstätigkeit in beratender und Projekt begleitender Funktion überwacht habe, insbesondere in Bezug auf Machbarkeit, Coaching der projektverantwortlichen Mitarbeiter sowie im Hinblick auf die Abschätzung von für die technische Produktentwicklung relevanten Konsequenzen

unter Bedachtnahme auf die bevorstehende Markteinführung. Bei den Kosten "Gebühren Markenregistrierung" handle es sich um Kosten für Beratung im Zusammenhang mit der Sicherung des geistigen Eigentums an der Entwicklung. Diese Kosten seien in die Bemessungsgrundlage für den Forschungsfreibetrag miteinbezogen worden. Der Forschungsförderungsfonds habe eine Revision der Endabrechnung des Förderprojektes durchgeführt. Die Revision habe ohne wesentliche Beanstandungen abgeschlossen werden können. Sämtliche Unterlagen seien auf ihren sachlichen Zusammenhang mit dem Projekt überprüft worden. Die Gesamtkosten der nach den Förderungsrichtlinien des Forschungsförderungsfonds als förderungswürdig zu beurteilenden Forschungsaufwendungen seien mit 494.176,00 € festgestellt worden. Dieser Betrag sei nach den Förderungsrichtlinien des Forschungsförderungsfonds berechnet worden und könne nicht als Bemessungsgrundlage für den Forschungsfreibetrag herangezogen werden. Insbesondere seien darin die Kosten für den Vorstand der Bw. mit 300,00 ATS pro Stunde begrenzt.

Der Jahresabschluss 2001 sei im Jänner 2002 erstellt worden. Im Zeitpunkt der Erstellung des Anhangs und des Lageberichtes seien keine detaillierten Unterlagen vorhanden gewesen, weshalb eine vorsichtige Schätzung der auf Forschung und Entwicklung entfallenden Kosten vorzunehmen gewesen sei. Die Körperschaftsteuerrückstellung für das Jahr 2001 sei ohne Berücksichtigung eines Forschungsfreibetrages berechnet worden. Zum Zeitpunkt der Bilanzerstellung habe nämlich die Bescheinigung des Bundesministeriums für Wirtschaft und Arbeit über den volkswirtschaftlichen Wert der Erfindung noch nicht vorgelegen, weshalb auch noch keine Berechnung der Bemessungsgrundlage für den Forschungsfreibetrag vorgenommen worden sei.

Zur Abfertigungsrückstellung übersandte die Bw. eine Kopie des Anstellungsvertrages von Herrn A. Dieser Vertrag sei am 9.1.2001 abgeschlossen und am 26.3.2001 vom Aufsichtsrat gegen gezeichnet worden. Der Vertrag sei auf fünf Jahre befristet abgeschlossen worden. Der Vorstand habe nach Beendigung des Anstellungsverhältnisses Anspruch auf eine Abfertigung in Höhe eines Jahresbruttobezuges. Bei der Berechnung der Rückstellung sei von einem Jahresbruttogehalt von 2.625.000,00 ATS (100.000,00 ATS Fixgehalt und 87.500,00 ATS variabler Bezugsteil, Auszahlung in 14 Teilbeträgen) ausgegangen worden. Ein Fünftel dieses Betrages sei rückgestellt worden. Dieser Betrag sei auf 80 % zu kürzen.

Zu den Geschäftssessen erklärte die Bw., sie habe im Jahr 2001 zahlreiche Projekte kleineren Ausmaßes ausgearbeitet. In der EDV-Branche sei es üblich, dass die Aufträge zur Durchführung eines Projektes erst nach einer umfassenden Darstellung und Besprechung der Projekte vergeben werden. Bei solchen Präsentationen, die vorwiegend in Restaurants stattfänden,

werde von den Kunden erwartet, dass die Kosten der Bewirtung der anwesenden Kundenvertreter vom Projektwerber übernommen werden. Im Jahr 2001 habe die Bw. einen Mitarbeiter beschäftigt, der nahezu ausschließlich mit der Akquisition von Kunden beschäftigt gewesen sei. Auf den einzelnen Belegen sei stets vermerkt worden, welche Personen bewirtet worden seien und welches Projekt diese Besprechung betroffen hätte. Bei der letzten Betriebsprüfung, die noch das Einzelunternehmen betroffen hätte, seien Kosten für die Bewirtung von Geschäftsfreunden im Ausmaß von 50 % der Gesamtaufwendungen anerkannt worden. In der steuerlichen Mehr-Weniger-Rechnung für das Jahr 2001 seien 50 % der Kosten für Geschäftsessen dem steuerlichen Gewinn zugerechnet worden.

Die Bw. legte verschiedene Unterlagen vor.

Eine Einsicht in die Einkommensteuer-Erklärungen von A für die Jahre 1998 bis 2000 hat ergeben, dass in diesen Jahren keine Forschungsfreibeträge geltend gemacht wurden.

Die Ergebnisse des Ermittlungsverfahrens wurden dem Finanzamt zusammen mit einer vorläufigen Würdigung zur Kenntnis gebracht und ersucht um Bekanntgabe, in welcher Höhe die Forschungsaufwendungen (mit Ausnahme der AfA von den Forschungseinrichtungen, bezüglich welcher sich bereits ein Vermerk im Akt befindet, dass diesbezüglich eine Verböserung stattfinden sollte) anerkannt werden und ob die Abfertigungsverpflichtung für den Vorstand A der Höhe nach anerkannt wird, oder ob und in welcher Höhe allenfalls von einer verdeckten Ausschüttung ausgegangen wird.

Dazu hat das Finanzamt mitgeteilt, dass aus erstinstanzlicher Sicht "keine Bedenken gegen eine im Schreiben des UFS vom 9.9.2004 angesprochene Verböserung im Zuge der Erlassung einer *Berufungsvorentscheidung*" bestehen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Streit besteht gegenständlich zunächst darüber, ob der Bescheid betreffend Körperschaftsteuer 2001 endgültig zu erlassen gewesen wäre sowie über die Höhe der für die Bemessung des Forschungsfreibetrages heranzuziehenden Forschungsaufwendungen.

Das Finanzamt hat einen vorläufigen Körperschaftsteuerbescheid 2001 mit folgender Begründung erlassen:

"Laut Bescheinigung des BmWA betragen die Forschungsaufwendungen für das Jahr 2001 563.077,00 Euro. In der Beilage zur Körperschaftsteuererklärung 2001 wird der Forschungsfreibetrag von einer Bemessungsgrundlage in Höhe von 656.380,44 Euro berechnet. Um

Stellungnahme hierzu, bis zum 7.3.2003 wird gebeten. Bis dahin ergeht der Körperschaftsteuerbescheid 2001 einstweilen vorläufig gemäß § 200 Abs. 1 BAO".

Gemäß § 200 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde die Abgabe vorläufig festsetzen, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich oder wenn der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist.

Das Rechtsinstitut der vorläufigen Abgabenfestsetzung ist nicht dazu bestimmt, der Behörde vorerst die Ermittlung des Sachverhaltes zu ersparen, um dem Fiskus sofort vorbehaltlich des späteren ordnungsgemäßen Ermittlungsverfahrens die Abgabe zu verschaffen. Auch bei einer vorläufigen Abgabenfestsetzung muss die Behörde daher den Sachverhalt soweit wie möglich ermitteln (siehe VwGH Zl. 91/16/0137 vom 17. Dezember 1992).

Wie dem Text des Bescheides selbst zu entnehmen ist, hat das Finanzamt im gegenständlichen Fall den vorläufigen Bescheid benutzt, um einen Vorhalt zu verfassen und hat die gegen den Bescheid gerichtete Berufung ohne weitere Ermittlungen vorzunehmen oder das in der Berufung erstattete Parteivorbringen zu würdigen, dem Unabhängigen Finanzsenat vorgelegt. Dem Vorlageblatt ist lediglich Folgendes zu entnehmen:

"Strittig ist die Berechnung der Aufwendungen zur Geltendmachung des Forschungsfreibetrages, weil **z.Bsp.** die AfA-Berechnung lt. EStR RZ 1313 nicht in die Bemessungsgrundlage mit einzubeziehen ist. Da gegen einen in diesem Sinne erlassenen endgültigen Bescheid eine Berufung zu erwarten wäre, wird die gegenständliche Berufung gegen den vorläufigen Bescheid nach Rücksprache mit dem steuerlichen Vertreter zur Entscheidung vorgelegt."

Die Bw. ersuchte weiters in einer Berufungsergänzung um Berücksichtigung der Zuweisung zur Rückstellung für die Abfertigung ihres Vorstandes. Diese Berufungsergänzung wurde dem Unabhängigen Finanzsenat ohne Kommentar nachgereicht.

In der Folge wurden verschiedene Ermittlungshandlungen gesetzt, die dem Finanzamt zur Kenntnis gebracht wurden.

Zu den in Kopie übermittelten Unterlagen und den an das Finanzamt gerichteten Fragen hat dieses lediglich erklärt, gegen eine Verböserung "im Zuge der Erlassung einer Berufungsvorentscheidung" keine Bedenken zu haben.

Gemäß § 115 Abs. 1 BAO haben die Abgabenbehörden die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind.

Gemäß § 276 Abs. 6 erster Satz leg. cit. hat die Abgabenbehörde erster Instanz die Berufung, über die eine Berufungsvorentscheidung nicht erlassen wurde oder über die infolge eines zeitgerechten Vorlageantrages von der Abgabenbehörde zweiter Instanz zu entscheiden ist, nach Durchführung der etwa noch erforderlichen Ermittlungen ohne unnötigen Aufschub der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorzulegen.

Die Pflicht zur amtswegigen Sachverhaltsermittlung ist also vorrangig den Finanzämtern auferlegt (vgl. Langheinrich/Ryda, FJ 2004, S 335 ff).

Gemäß § 289 Abs. 1 leg. cit. kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz, wenn die Berufung weder zurückzuweisen (§ 273) noch als zurückgenommen (§ 85 Abs. 2, § 86a Abs. 1, § 275) oder als gegenstandslos (§ 256 Abs. 3, § 274) zu erklären ist, die Berufung durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Berufungsvorentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können. Im weiteren Verfahren sind die Behörden an die für die Aufhebung maßgebliche, im Aufhebungsbescheid dargelegte Rechtsanschauung gebunden. Durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieses Bescheides befunden hat.

Eine Bescheidaufhebung gemäß § 289 Abs. 1 BAO erfolgt daher nur, wenn bei Durchführung von Ermittlungshandlungen ein anderer Bescheid hätte erlassen werden können oder eine Bescheiderlassung hätte unterbleiben können. Ohne Bedeutung ist, ob die Abgabenbehörde erster Instanz an der Unterlassung ein Verschulden trifft, oder nicht. Der Bescheid kann auch aus Gründen aufgehoben werden, die bisher unstrittig waren (siehe Langheinrich/Ryda, aaO).

Der Unabhängige Finanzsenat hält die Durchführung weiterer Ermittlungshandlungen für erforderlich:

Die Höhe der Vergütung von A wirkt sich sowohl auf die Abfertigungsrückstellung als auch auf die geltend gemachten Forschungs- und Entwicklungskosten aus. Die Zusammensetzung der Vergütung für das Jahr 2001 ist jedoch im Hinblick auf den variablen Bezugsteil unklar (vorgelegt wurden lediglich Unterlagen, die ein Akonto auswiesen) und konnte die Berechnung der Abfertigungsrückstellung für das Jahr 2001 anhand der bisher vorliegenden Unterlagen auch nicht nachvollzogen werden. Wenn man auch die Vergütung als solche allenfalls als angemessen betrachten könnte, ist fraglich, ob die Gewährung einer zusätzlichen Abfertigung in Höhe

von zwölf Monatsgehältern sowie das zur Verfügung stellen eines Pkws als fremdüblich zu betrachten ist, zumal es sich bei der Bw. um eine kleine Aktiengesellschaft handelt.

Auch wenn die variable Vergütung als angemessen betrachtet würde, kann dieser Entgeltsbestandteil, der im Wirtschaftsleben üblicherweise nur an Mitglieder der Geschäftsleitung ausbezahlt wird - was auch gegenständlich der Fall ist – nicht als Entgelt für eine Forschungs- und Entwicklungstätigkeit angesehen werden, weil die Berechnung aufgrund von Größen erfolgt, die den wirtschaftlichen Erfolg eines Unternehmens messen. Aufwendungen, die einen Anreiz zur wirtschaftlichen Unternehmensführung bieten sollen, hängen aber nicht mit der Forschung und Entwicklung zusammen, sondern sind den Verwaltungs- und Vertriebskosten zuzurechnen. Auch wenn daher die Sichtweise des Forschungsförderungsfonds, der bereits einen über 300,00 ATS hinausgehenden Betrag als "Unternehmerlohn" betrachtet, für Zwecke der Bemessung des Forschungsfreibetrages zu eng ist, kann lediglich eine fremdübliche Entlohnung für eine entsprechende Forschungstätigkeit akzeptiert werden.

Der Vorstand war darüber hinaus laut Anstellungsvertrag verpflichtet, bei Bedarf ohne zusätzliche Entlohnung Mehrleistungen zu erbringen. Dennoch wurde ein Verhältnis der für das Projekt geleisteten Stunden zur Normalarbeitszeit hergestellt (das gilt auch, allerdings in geringem Umfang, für einen Mitarbeiter). Fraglich ist daher, ob vom Vorstand tatsächlich keine zeitlichen Mehrleistungen erbracht wurden, oder ob die Berechnung falsch erfolgt ist.

Hinsichtlich dieser Punkte müsste zunächst der Sachverhalt ermittelt werden, um die Höhe des Forschungsfreibetrages sowie der anzuerkennenden Abfertigungsrückstellung beurteilen zu können.

Hinsichtlich der Bemessungsgrundlage für den Forschungsfreibetrag bedürfen weiters folgende Punkte einer Klärung:

Beim Forschungsförderungsfonds wurden die genehmigten sonstigen Kosten nicht ausgeschöpft, während gegenständlich ein nicht unbeträchtlich über den letztendlich geförderten sonstigen Kosten (Schulungskosten internes Personal 7.267,00 €) liegender Betrag bei der Bemessung des Forschungsfreibetrages berücksichtigt werden soll.

Es dürften auch Verwaltungs- und Vertriebskosten als Forschungsaufwendungen geltend gemacht worden sein (so wurde in einigen Fällen ein Teil des auf demselben Konto verbuchten Aufwandes bei den Gemeinkosten ausgeschieden, bei den Forschungsaufwendungen hingegen nicht. Weiters wurden die Aufsichtsratsvergütung und die Kosten für die Gebühren der Markenregistrierung nicht ausgeschieden). Da Verwaltungs- und Vertriebskosten in jedem Fall auszuscheiden sind, müsste hier eine Klärung erfolgen.

Die Kosten für die "BF" wurden als "Managementberatung" verbucht, angeblich hat es sich jedoch um technische Beratung gehandelt. Diese Kosten sollten überprüft werden, um zu ermitteln, ob ein F & E Aufwand vorliegt.

Die Kosten für Rechts-/Steuerberatung/Controlling erscheinen im Hinblick darauf, dass es sich um eine kleine Aktiengesellschaft gehandelt hat, sehr hoch, während die Vergütung für den Aufsichtsrat eher klein ist. Fraglich ist, ob diese Kosten tatsächlich durch den Geschäftsbetrieb bedingt waren und ob allenfalls eine Verschiebung stattgefunden hat, weil die Kosten der Aufsichtsratsvergütung zur Hälfte hinzuzurechnen sind (der Steuerberater ist auch Vorsitzender des Aufsichtsrates).

Auch hinsichtlich dieser Punkte müssten ergänzende Ermittlungen vorgenommen werden.

Folgende Umstände sprechen daher für eine Aufhebung des angefochtenen Bescheides:

Die bisherigen Ermittlungsergebnisse erlauben keine abschließende Beurteilung des Sachverhaltes. Die Pflicht zur amtswegigen Ermittlung der tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse obliegt in erster Linie den Finanzämtern. Eine Berufungsvorlage sollte erst nach Durchführung der erforderlichen Ermittlungen erfolgen, sodass diese vom Unabhängige Finanzsenat nur mehr allenfalls ergänzt werden müssen. Die gegenständlich vorzunehmenden Ermittlungen übersteigen den Umfang einfacher ergänzender Ermittlungshandlungen, zumal die Bw. selbst erklärt hat, zu dem Projekt lägen umfangreiche Unterlagen vor (siehe Seite 5 und 6 der Vorhaltsbeantwortung vom 28. Juni 2004). Darüber hinaus ist zu berücksichtigen, dass das ab dem 1.1.2003 reformierte Verfahren dem Unabhängige Finanzsenat als Rechtsmittelbehörde die Rolle eines unabhängigen Dritten zuweist. Will der Unabhängige Finanzsenat dieser Rolle gerecht werden, muss er sich im Wesentlichen auf die Funktion eines Kontroll- und Rechtsschutzorgans beschränken (vgl. UFS vom 31.10.2003, RV/0168-F/02 unter Hinweis auf Beiser, SWK 3/2003, S 102 ff).

Im Übrigen wird zur Frage der Abzugsfähigkeit der AfA für die Forschungsaufwendungen Folgendes bemerkt:

Gemäß § 4 Abs. 4 Z. 4 EStG 1988 in der für 2001 geltenden Fassung sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind. Betriebsausgaben sind jedenfalls: Ein Forschungsfreibetrag für Aufwendungen zur Entwicklung oder Verbesserung volkswirtschaftlich wertvoller Erfindungen, ausgenommen Verwaltungs- oder Vertriebskosten sowie Aufwendungen für Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens.

Obwohl unter Aufwendungen für Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens grundsätzlich verschiedene Aufwendungen verstanden werden könnten, wurde nur die AfA vom Abzug aus-

geschlossen (dies entspricht laut Silber, ÖStZ 2003/625 ff, der Verwaltungspraxis). Grund dafür mag gewesen sein, dass für diese Wirtschaftsgüter seinerzeit ein Investitionsfreibetrag geltend gemacht werden konnte. Eine direkte Verbindung zwischen diesen beiden Begünstigungsbestimmungen gibt es jedoch nicht, wie einerseits die unterschiedlich umrissenen Voraussetzungen der Geltendmachung als auch die im Laufe der Zeit unterschiedlichen gewährten Prozentsätze der jeweiligen Freibeträge deutlich machen.

Wenn die Bw. erklärt, die Differenzierung sei unsachlich, so ist sie darauf hinzuweisen, dass durch den Investitionsfreibetrag die Anschaffung von Wirtschaftsgütern und durch den Forschungsfreibetrag im Wesentlichen der Personalaufwand gefördert wird, der im Bereich der Forschung in der Regel hoch sein wird, wie auch eine Gegenüberstellung der von der Bw. im einen und im anderen Bereich eingesetzten Mittel erkennen lässt. Gerade der Faktor Arbeit ist in Österreich jedoch mit hohen Lohnnebenkosten belastet. Eine Förderung, die in der Bemessungsgrundlage hauptsächlich den Personalaufwand erfasst, differenziert daher nicht willkürlich.

Wie der Verwaltungsgerichtshof ferner in seiner Judikatur festgehalten hat, ist für die Auslegung eines Gesetzes der kundgemachte Text maßgebend. Gelangt der Auslegende ohne Heranziehung der Entstehungsgeschichte und des Motivenberichtes oder auch gewichtiger Vorgänge im Nationalrat zu einem klaren Ergebnis, so muss dieses Ergebnis maßgebend sein, weil das Vertrauen auf den kundgemachten Wortlaut der Gesetze ein wesentliches Element des Rechtsstaates ist (siehe VwGH vom 24.9.1979, 1341/78). Der Oberste Gerichtshof hat ferner mehrfach betont, dass es Sache der Gesetzgebung ist (allenfalls) unbefriedigende Gesetzesbestimmungen zu ändern, und nicht der Rechtsprechung (siehe zB 1 Ob 222/75 vom 29.10.1975). Er hat auch festgehalten, dass eine "verfassungskonforme Auslegung" eines Gesetzes ihre Grundlage im Gesetz selbst haben muss. Die Auslegung könne die fehlende gesetzliche Grundlage nicht ersetzen (siehe 4 Ob 513/84 vom 15.10.1985).

Da der Gesetzeswortlaut insoweit eindeutig ist, besteht keine Möglichkeit, Aufwendungen für die Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens in die Bemessungsgrundlage für den Forschungsfreibetrag einzubeziehen, auch wenn man der Verwaltungspraxis folgt und lediglich die AfA darunter versteht.

Wien, 27. Jänner 2006