



## Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vertreten durch T.O.P. Wirtschaftsprüfung GmbH, 8010 Graz, Beethovenstr. 19, vom 7. Oktober 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 9. September 2009 betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer 2006 und 2007 entschieden:

Die Bescheide werden gemäß § 289 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl. Nr. 1961/194 idgF, unter Zurückweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

### Entscheidungsgründe

Die Bw ist eine im Jahr 1992 gegründete Gesellschaft mit beschränkter Haftung. Unternehmensgegenstand ist der Großhandel mit Maschinen, feinmechanischen Erzeugnissen und technischem Bedarf. Gesellschafter sind Dipl. Ing. WK (gleichzeitig handelsrechtlicher Geschäftsführer) und BK. Von Februar 2007 bis März 2012 war auch die K-GmbH&CoKG. (in der Folge K-Anlagenbau) als Gesellschafterin der Bw im Firmenbuch eingetragen.

In den Streitjahren machte die der Bw einen Aufwand für „Lizenzgebühren“ an WK im Betrag von 140.000 Euro (2006) bzw. im Betrag von 200.000 Euro (2007) steuerwirksam geltend. Weiters machte die Bw einen Forschungsfreibetrag in Höhe von 541.102,78 Euro (2007) geltend.

WK machte im Zuge seiner Einkommensteuererklärungen die Steuerermäßigung für Einkünfte aus der Verwertung patentrechtlich geschützter Erfindungen ([§ 38 EStG 1988](#)) wie folgt geltend (Beträge in Euro):

Jahr	Erklärte „Patenteinnahmen“	Erklärte „Patenteinkünfte“ <sup>1)</sup>
2003	25.000,00	17.589,83
2004	100.000,00	75.413,77
2005	140.000,00	110.617,69
2006	63.563,78	48.309,00
2007	0,00	-13.346,80
2008	100.000,00	70.538,23

<sup>1)</sup> nach Abzug des Betriebsausgabenpauschales und der Sozialversicherungsbeiträge.

Mit **Bescheid über einen Prüfungsauftrag vom 26. Februar 2009** führte das Finanzamt bei der Bw eine Außenprüfung durch. Dabei traf der Prüfer ua. die Feststellung, dass die der Bw von WK in Rechnung gestellten „Lizenzgebühren“ (Lizenzaufwand) steuerlich nicht anzuerkennen und der Abzug der in Rechnung gestellten Vorsteuer im Betrag von 28.000 Euro (2006) bzw. im Betrag von 40.000 Euro (2007) zu versagen sei. Stattdessen gewährte der Prüfer der Bw für die Prüfungsjahre 2005 bis 2007 jährlich einen Betrag von 100.000 Euro als „Geschäftsführeraufwand“.

Übersicht über die Kürzungen und Hinzurechnungen (Beträge in Euro):

	2005	2006	2007
nicht anerkannter Aufwand für „Lizenzgebühren“		+140.000	+200.000
darauf entfallende USt		+28.000	+40.000
gewährter Geschäftsführeraufwand	-100.000	-100.000	-100.000

Weiters traf der Prüfer die Feststellung, dass der Bw der Forschungsfreibetrag nicht zustehe.

Übersicht über die Hinzurechnung (Beträge in Euro ohne Cent-Beträge):

	2005	2006	2007

nicht anerkannter Forschungsfreibetrag			+541.102
--	--	--	----------

Unter Zugrundelegung dieser (und anderer hier nicht strittiger) Feststellungen setzte das Finanzamt mit den hier angefochtenen **Bescheiden vom 9. September 2009** die Umsatzsteuer und die Körperschaftsteuer für die Jahre 2005 bis 2007 im wiederaufgenommenen Verfahren wie folgt fest (Beträge in Euro):

	Abgabenbetrag	Abgabennachforderung
Umsatzsteuer 2005		
Körperschaftsteuer 2005		
Umsatzsteuer 2006	-127.325,12	28.000,00
Körperschaftsteuer 2006	37.299,05	5.499,81
Umsatzsteuer 2007	-340.258,85	40.000,00
Körperschaftsteuer 2007	167.059,19	155.755,50
		229.255,31

Mit **Berufungsschreiben vom 7. Oktober 2009** erhab die Bw durch ihren steuerlichen Vertreter die Berufung gegen die Umsatzsteuer- und Körperschaftsteuerbescheide der Jahre 2006 und 2007 und beantragt die die steuerliche Anerkennung des Aufwands für „Lizenzgebühren“ und des diesbezüglichen Vorsteuerabzuges (2006 und 2007) sowie die Gewährung des Forschungsfreibetrages (2007).

### 1) Zum Aufwand für „Lizenzgebühren“

Im Zuge der bei der Bw durchgeföhrten Außenprüfung legte die Bw zum Aufwand für „Lizenzgebühren“ folgende vier von WK ausgestellte Rechnungen vor:

Bezeichnung	Rechnungsdatum	Rechnungsbetrag
Rechnung 0104/Lizenzgebühr	12.01.2004	30.000 Euro
Rechnung 0204/Lizenzgebühr	12.01.2004	168.000 Euro
Rechnung 0304/Lizenzgebühr	12.01.2004	120.000 Euro
Rechnung Bxx/Lizenzgebühr	27.04.2006	240.000 Euro

Die „**Rechnung 0104/Lizenzgebühr**“ vom 12. Jänner 2004 hat den Wortlaut:

12.1.2004

### *Rechnung 0104/Lizenzgebühr*

---

*Projekt:* Rxxxxxxx, Oxxxxxxx, Bxxxxxx

<i>2% vom Nettoauftragswert</i>	€ 25.000,-
<i>Nettobetrag</i>	€ 25.000,-
<i>20% Mehrwertsteuer</i>	€ 5.000,-
<i>Rechnungsbetrag</i>	€ 30.000,-

Die „**Rechnung 0204/Lizenzgebühr**“ vom 12. Jänner 2004 hat den Wortlaut:

12.1.2004

### *Rechnung 0204/Lizenzgebühr*

---

*Projekt:* S-Anlage Cxxxxxx

<i>2% vom Nettoauftragswert 7.000.000,-</i>	€ 140.000,-
<i>Nettobetrag</i>	€ 140.000,-
<i>20% Mehrwertsteuer</i>	€ 28.000,-
<i>Rechnungsbetrag</i>	€ 168.000,-

Die „**Rechnung 0304/Lizenzgebühr**“ vom 12. Jänner 2004 hat den Wortlaut:

12.1.2004

### *Rechnung 0304/Lizenzgebühr*

---

*Projekt:* S-Anlage Hxxxxxxxxxxxxxxxxx

<i>2% vom Nettoauftragswert 5.000.000,-</i>	€ 100.000,-
<i>Nettobetrag</i>	€ 100.000,-
<i>20% Mehrwertsteuer</i>	€ 20.000,-
<i>Rechnungsbetrag</i>	€ 120.000,-

Die **Rechnung Bxx/Lizenzgebühr vom 27. April 2006** hat den Wortlaut:

27.4.2006

### *Rechnung BGT/Lizenzgebühr*

---

*Projekt:* Bxx Staat-T

<i>2% vom Nettoauftragswert</i>	€ 200.000,-
<i>Nettobetrag</i>	€ 200.000,-
<i>20% Mehrwertsteuer</i>	€ 40.000,-
<i>Rechnungsbetrag</i>	€ 240.000,-

Der anlässlich der Außenprüfung bei WK angefertigten **Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 8. Juni 2009** (auf die in dem die Bw betreffenden BP-Bericht unter Tz 4 zur Begründung verwiesen wird) ist zum Aufwand für „Lizenzgebühren“ zu entnehmen:

*Tz. 1 Lizenzen-Geschäftsführergehalt*

*WK, der als Geschäftsführer der [Bw] und der G-GmbH tätig ist, bezieht kein Geschäftsführergehalt, verrechnet jedoch als Patentinhaber Lizenzgebühren an die [Bw]. Diese unterliegen gem § 38 EStG dem Hälfte durchschnittssteuersatz.*

*Im Zuge des Prüfungsverfahrens sind Widersprüchlichkeiten bezüglich Verrechnung, Lizenzhöhe, Vereinbarung, Patentinhaberung, etc. aufgetaucht, die nach Ansicht der BP der geforderten Fremdüblichkeit nicht standhalten und Ausfluss des zu Unrecht in Anspruch genommen § 38 EStG sind.*

*Im Detail hat die BP festgestellt, dass der aus der Aktennotiz vom 08.01.1994 vereinbarte Prozentsatz, wonach eine Lizenzgebühr iHv. 5% des Projektauftragswertes bestimmt wurde, mit dem tatsächlich zur Verrechnung gekommenen Prozentsatz (2%) in keiner Weise übereinstimmt. Zudem wurde in einer "Nutzungsvereinbarung" vom 22.11.2006 die Regelung dahingehend geändert, dass nun 1 % der Umsatzerlöse der GmbH als Vergütung in Frage kommen. Eine Lizenzgebühr kann sich wohl nicht auf den gesamten Umsatz der GmbH stützen.*

*Außerdem ist zu beachten, dass zum Zeitpunkt des Abschlusses dieser Nutzungsvereinbarung die in Frage kommenden Patente bereits erloschen waren! Daher bildet diese Vereinbarung keine rechtliche Grundlage für eine Lizenzverrechnung.*

*Überhaupt hat die BP festgestellt, dass nach durchgeföhrter Erhebung im Patentamt in Wien DI WK aktuell bis auf ein europäisches Patent (hier ist er als Erfinder einer Anlage und eines Verfahrens zur txxxxxxxxxx Axxxxxxxxxxxxxx eingetragen) keine Patente innehat. Beim Projekt 'Bxx' bedeutet dies eine Geltendmachung von Lizenzgebühren ohne jedwede Rechtsgrundlage!*

*Betrachtet man die Rechnungen, die DI WK an die GmbH legt, wird als inhaltliche Leistung einzig "Lizenzgebühr" angegeben. Eine Determinierung um welche Lizenz es sich handeln soll bzw. weitere Details werden nicht erwähnt.*

*Als wichtiger Aspekt muss angeführt werden, dass It. Patenturkunde DI WK (ehemals) Inhaber der Patente war/ist. Geht man jedoch von der wirtschaftlichen Betrachtungsweise aus, ist nach Ansicht der BP als Patentinhaber die [Bw] heranzuziehen, da diese alle Kosten und Aufwendungen für die Patententwicklungen getragen hat. Mit anderen Worten ausgedrückt, bedeutet dies, dass die [Bw] sämtlichen Aufwand trägt, DI WK jedoch als Erfinder und Inhaber eingetragen wird und in Folge den Nutzen aus der Patentverwertung zieht, die mit dem Hälfte durchschnittssteuersatz gem. 38 EStG korreliert. Eine Geltendmachung der Erfinderkosten bei DI WK ist niemals erfolgt. Beweis: siehe Beantragung eines Freibetrages für das Jahr 2007 für Forschung und Entwicklung eines "Gxxxxxxxxxxxxxxxxxxxx" in der [Bw]. Bei positivem Ausgang der aktuell noch nicht abgeschlossenen Patentprüfung wäre jedoch wiederum DI WK Patentinhaber und Erfinder.*

*Zieht man abschließend den Fremdvergleich heran, so entspricht dieser Sachverhalt (Verzicht auf GF-Gehalt, jedoch Lizenzversteuerung iVm. Hälfte steuersatz unter Beachtung der oben angeführten Widersprüchlichkeiten) nicht der Fremdüblichkeit. Nach Ansicht der BP wird mit den Lizenzeinkünften das GF-Gehalt "ersetzt" bzw. der Hälfte durchschnittssteuersatz zur Anwendung gebracht. Allein aus dem Nutzungsvertrag, der von Umsatzerlösen inkl.*

*Bestandsveränderungen iHv. € 100.000,- spricht, ist ein GF-Gehalt ableitbar. Diese mind. € 100.000,- wurden auch im Jahr 2007 (keine Lizenzinkünfte von DI WK) über das Verrechnungskonto DI WK bezogen (eine Vereinbarung dbzgl. ist nicht vorhanden).*

*Die Lizenzinkünfte von DI WK (Aufwand getätigter von der [Bw]) werden daher gem. § 22 BAO nicht anerkannt und ein Geschäftsführergehalt iHv. € 100.000,- (siehe Nutzungsvereinbarung vom 22.11.2006) festgesetzt, um eine den steuerlichen Gesetzen entsprechende Vorgehensweise zu erzielen.*

Im **Berufungsschreiben** wird zur Begründung bezüglich des Aufwands für „Lizenzgebühren“ auf die vom steuerlichen Vertreter abgegebene **Stellungnahme vom 3. August 2009** verwiesen. Dieser Stellungnahme ist zu entnehmen:

*Der Vorwurf, dass im Zuge des Prüfungsverfahrens Widersprüchlichkeiten bezüglich Verrechnung, Lizenzhöhe, Vereinbarung, Patentinhaber, etc., aufgetaucht seien, wird zurückgewiesen.*

*Unterschiedliche Vereinbarungen über die Verrechnung und Lizenzhöhe sind nicht Grundlage für Widersprüchlichkeiten, sondern Ausdruck dynamischer Entwicklung über einen Zeitraum von fast 13 Jahren (8.1.1994 - 22.11.2006).*

*In der Aktennotiz vom 8.1.1994 (Beilage ./1) wurde für DI WK für ein Verfahren zur txxxxxxxxxx Axxxxxxxxxxxxx, EP0xxxxxx, eine Lizenzgebühr von 5 % des Auftragswertes der gelieferten Anlage festgehalten. Bezuglich Fälligkeit der Lizenzgebühr wurde vereinbart, dass diese parallel mit dem Zahlungseingang vom Kunden spätestens aber bei Übernahme der Anlage durch den Kunden eintritt, wie das auch bei Provisionsvereinbarungen üblich ist.*

*Mit Ergänzung vom 20.4.1995 wurde obige Vereinbarung auf Anlagen von Sxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxx, geschütztes Verfahren AT3xxxxx, ausgedehnt.*

*Die Umsetzung der Vereinbarung erfolgt wie nachstehend dargestellt:*

*Die Lizenzgebühr wird von DI WK nach Vertragsabschluss zwischen [Bw] und Kunde an die [Bw] in Rechnung gestellt, da zu diesem Zeitpunkt die Übertragung der Lizenz erfolgt. Die Auszahlung an DI WK oder die Abrechnung am Lieferantenkonto von DI WK erfolgt nach ordnungsgemäßer Abnahme der Anlage durch den Kunden. Diese Vorgehensweise wurde in der Vorbetriebsprüfung im Jahr 1999 für die Jahre 1995 bis 1997 von der Abgabenbehörde genau geprüft und für ordnungsgemäß befunden.*

*Bei zunehmenden Auftragsvolumina ist eine Verringerung des Prozentsatzes fremdüblich und musste der Abgabepflichtige das relative Maß der Lizizenzen bezogen auf die Auftragshöhe reduzieren. Aus diesem Grund scheinen in den Rechnungen im Prüfungszeitraum nur mehr 2% vom Auftragswert auf (vgl. Beilage ./2). Aus diesem Beispiel ist auch deutlich erkennbar, dass der Vorwurf der Betriebsprüfung, die Rechnungen, die DI WK an die [Bw] legt, wiesen als inhaltliche Leistung einzig „Lizenzgebühr“ auf und eine Determinierung, um welche Lizenz es sich handeln soll, bzw. weitere Details seien nicht erwähnt, unrichtig ist. Auf der Rechnung ist nämlich ergänzend zu den üblichen Formalerfordernissen neben „Lizenzgebühr“ das Projekt angeführt (Cxxxxxx), die Art des Projektes und damit das bezughabende Patent (S-Anlage ist Sxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxx), das relative Ausmaß der Lizenz (2%) und die Basis (Nettoauftragswert € 7 Mio).*

*Die Nutzungsvereinbarung - Lizenzvertrag vom 22.11.2006 (Beilage ./3) wurde notwendig, da zu diesem Zeitpunkt eine neue Gesellschafterin in die [Bw] eingetreten ist. Grund für die Nutzungsvereinbarung Lizenzvertrag ist das Bedürfnis der neuen Gesellschafterin, das Forschungs- und Entwicklungspotential von DI WK für die [Bw], an der sie sich mit beträchtlichem Kapitaleinsatz beteiligt hat, exklusiv zu sichern.*

*Die Wirkung der Vereinbarung erstreckt sich auch auf die durch die Verfahren unmittelbar hergestellten Erzeugnisse, so dass davon der Gesamtgeschäftsumfang der [Bw] umfasst ist. Daher stellt die Vergütung auf die Betriebsleistung der [Bw] ab. Das Ausmaß von nur mehr 1% ist auf das weitere Ansteigen der Projektumfänge und darauf zurückzuführen, dass die Kosten für die Verfahrensentwicklungen im wesentlichen von der [Bw] getragen werden, wenn auch Erfindungen immer nur von natürlichen Personen gemacht werden können.*

*Nach Ansicht der Betriebsprüfung entspricht es unter Beachtung der in der Niederschrift behaupteten, in Wirklich aber nicht existierenden Widersprüchlichkeiten nicht der Fremdüblichkeit, dass ein Geschäftsführer kein Geschäftsführerentgelt bezieht. Weiters würde mit den Lizenzinkünften das Geschäftsführergehalt „ersetzt“. Allein aus dem Nutzungsvertrag, der von Umsatzerlösen inklusive Bestandsveränderungen in Höhe von € 100.000,00 spricht, sei ein Geschäftsführergehalt ableitbar.*

*Dieser einseitigen und unzutreffenden Betrachtungsweise ist entgegenzuhalten:*

*Es wurden bereits in der Schlussbesprechung Beispiele aufgezeigt, in denen Vorstand oder Geschäftsführer von Kapitalgesellschaften kein Vorstands - oder Geschäftsführerentgelt beziehen. Als Beispiel wird ein Auszug aus dem Geschäftsbericht der H-AG 2008 vorgelegt, auf dessen Seite 28 zu lesen ist, dass an den Vorstand im Jahr 2008 keine Zahlungen geleistet wurden (Beilage ./4). Es bleibt dem Abgabepflichtigen unbenommen, ob er sein Einkommen aus Lizenzentnahmen, Geschäftsführerbezügen, aus einem Dienstverhältnis oder aus Gewinnausschüttungen bezieht, solange die entsprechenden Verhältnisse tatsächlich vorliegen.*

*Wenn ein Geschäftsführer gleichzeitig Patentinhaber bzw. -erfinder ist und die Lizenzhöhe in fremdüblicher Höhe vereinbart ist, muss er nicht neben der Lizenzgebühr ein Geschäftsführerentgelt beziehen.*

*Sämtliche im Betriebsprüfungszeitraum vom Abgabepflichtigen bezogenen Lizenzentnahmen hatten für den Zeitraum, für welchen die Lizenzgebühren bezogen wurden, einen aufrechten Patentschutz. Genau dies ist Voraussetzung für die Begünstigung gem. § 38 Abs 1 EStG. In Absatz 2 heißt es „Der Patentschutz muss für jenen Zeitraum gegeben sein, für den Lizenzzahlungen erfolgen oder in dem die Erfindung veräußert wird“. Nach Doralt (Doralt in EStG II, § 38 Tz. 29) ist es daher nicht erforderlich, dass im Zeitpunkt der steuerlichen Erfassung der Einnahmen (wirtschaftliche Zurechnung bzw. Zufluss) Patentschutz gegeben ist. Stattdessen muss sich der Sachverhalt, der zu Verwertungseinkünften führt (Veräußerung des Patents, Duldung der Patentbenützung während eines Lizenzzeitraumes, Produktion oder Verkauf von aufgrund einer Lizenz erzeugter Waren), während des aufrechten Patentschutzes verwirklichen.*

*Es wurden tatsächlich Lizenzgebühren bezogen und vom Ersatz eines Geschäftsführerentgeltes kann nicht die Rede sein, ganz zu schweigen davon, dass es nicht in die Kompetenz der Betriebsprüfung fällt, das Ausmaß eines Geschäftsführerentgeltes festzulegen.*

*Der „Nutzungsvertrag“ heißt "Nutzungsvereinbarung - Lizenzvertrag". Die Umsatzerlöse inklusive Bestandsveränderungen sind natürlich nicht die Vergütung, sondern die Basis für ein Prozent. Aus dieser Vereinbarung ist ein Geschäftsführergehalt von € 100.000,00 pro Jahr keinesfalls ableitbar, da es sich unmissverständlich um eine Lizenzvereinbarung handelt.*

*Nach Aussage der Betriebsprüfung in der Niederschrift bildet diese Vereinbarung keine rechtliche Grundlage für eine Lizenzverrechnung, weil die in Frage kommenden Patente bereits erloschen waren, andererseits sei allein daraus ein Geschäftsführergehalt ableitbar.*

*Völlig substanziell wird letztlich die Feststellung: "Diese mindestens € 100.000,00 werden auch im Jahr 2007 (keine Lizenzinkünfte für DI WK ) über das Verrechnungskonto DI WK bezogen".*

Wenn 2007 keine Patente aufrecht sind, wird 2007 auch keine Lizenzgebühr verrechnet.

Zusammenfassend werden für die Prüfungsjahre 2005 bis 2007 die abgabenrechtlich relevanten Lizenzgebühren, welche der Begünstigung des § 38 Abs 1 EStG zugänglich sind, dargestellt. Hierbei wird berücksichtigt, wie von der Betriebsprüfung festgestellt, dass das Patent-S (Verfahren zur Sxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxx) Nr. AT3xxxxx bis Juni 2005 und das Patent-S (Verfahren zur Axxxxxxxxx von Sxxxxxxxxxxxxxx aus Gxxxx) Nr. AT4xxxxx bis Oktober 2004 aufrecht war.

Die Übertragung der S-Lizenz für das Projekt-H erfolgte mit Rechnungslegung über € 120.000,00 brutto am 12.1.2004 (s. Beilage ./5). Zu diesem Zeitpunkt waren beide S-Patente aufrecht. Die Vereinnahmung dieser Lizenzgebühr erfolgte 2005 durch DI WK nach Abnahme der Anlage und wurde sie daher nach Abzug der angefallenen Betriebsausgaben auch 2005 versteuert.

Die S-Lizenz für das Projekt-C wurde ebenfalls am 12.1.2004 in Rechnung gestellt, ebenfalls unter aufrechtem Patentschutz, und sollte der Zufluss bei DI WK nach Fertigstellung 2005 erfolgen. Aufgrund einer Verzögerung kam es aber nur zu einer Teilzahlung von € 20.000,00 brutto im Jahr 2005.

Für die Projekte Rxxxxxx, Oxxxxxx und Bxxxxx wurden die S-Lizenzen ebenfalls mit Rechnung vom 12.1.2004 über insgesamt € 30.000,00 brutto unter aufrechtem Patentschutz übertragen (Beilage ./6). Die Vereinnahmung für diese Lizenzgebühr erfolgte erst 2006. Zusätzlich sind in diesem Jahr ältere Lizenzgebühren mit insgesamt € 46.276,53 brutto zugeflossen, die ebenfalls unter aufrechtem Patentschutz übertragen wurden.

2007 erfolgte keine Lizenzauszahlung an DI WK, da kein Projekt übergeben wurde.

Der **Stellungnahme des Prüfers zur Berufung** ist zum Aufwand für „Lizenzgebühren“ zu entnehmen:

Wie in der Berufungsschrift vom 07.10.2009 ausgeführt, wurden von der BP die Lizenzeinkünfte nicht anerkannt und ein Geschäftsführergehalt festgesetzt, um eine den steuerlichen Gesetzen entsprechende Vorgehensweise zu erzielen.

Der Berufungswerber führt aus, dass unterschiedliche Vereinbarungen über die Verrechnung und Lizenzhöhe nicht Grundlage für Widersprüchlichkeiten wären, sondern Ausdruck eines dynamischen Prozesses. Dem ist entgegenzuhalten, dass es nicht fremd üblich sein kann, eine Aktennotiz als Grundlage für Lizenzzahlungen heranzuziehen, wonach 5% vom Auftragswert als Lizenzgebühr zur Verrechnung kommen sollen, tatsächlich sich jedoch der Prozentsatz auf zB. 2% vom Auftragswert beläuft.

Dass sich eine Veränderung des Prozentsatzes aufgrund des unterschiedlich hohen Auftragswertes ergäbe, ist in Anbetracht des gegenständlichen Sachverhaltes nach Ansicht der BP als Schutzbehauptung des Berufungswerbers zu sehen. Würde man in der beschriebenen Art und Weise vorgehen, ist es nicht nachvollziehbar, warum beim Projekt-Bxx, dem mit Abstand größten Projekt mit dementsprechendem Auftragswert, der Prozentsatz nicht adaptiert, sondern im Vergleich zu Projekten mit weitaus geringerem Erlös, beibehalten wurde (siehe Beilage ./A).

Hinzu kommt, dass It. Vorhaltsbeantwortung vom 29.05.2009 keine schriftlichen Vereinbarungen mit der [Bw] abgeschlossen bzw. nur mündliche Vereinbarungen getroffen wurden. Zudem ist für die BP aufgrund der ermittelten Tatsachen, kein eindeutiger, klarer und jeden Zweifel ausschließender Inhalt bezüglich Lizenzhöhe und deren Verrechnung erkennbar,

Fakt ist, dass Aktennotizen vorhanden sind, wonach die Lizenzhöhe 5% vom jeweiligen Auftragswert ausmacht, Rechnungen von DI WK an die [Bw] in Höhe von 2% gelegt wurden,

*dies bei gravierend unterschiedlichen Projektsummen, und in weiterer Folge eine Nutzungsvereinbarung abgeschlossen worden ist, wonach 1% der Umsatzerlöse der [Bw] als Vergütung für DI WK festgelegt wurde. Durch diese unterschiedlichen Grundlagen ist eine Vorgehensweise gegeben, die ein fremder Dritter nicht tolerieren würde.*

*In diesem Zusammenhang ist auf die Berechnung der Lizenzhöhe einzugehen. Diese ergibt sich aus Auftragswert mal Prozentsatz. Am Beispiel Beilage ./5 der Berufungsschrift wird als Auftragswert eine Summe von € 5.000.000,- herangezogen und eine Lizenzgebühr iHv. € 100.000,- netto berechnet. Lt. Vorhaltsbeantwortung vom 29.05.2009 beträgt der Auftragswert € 5.218.000,-. Die Tatsache, dass bei Projekten die Auftragssumme ab(gerundet) und somit die Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Lizenzhöhe verringert wird, entspricht nicht der Fremdüblichkeit, sondern passiert in diesem Fall willkürlich ohne Rechtsgrundlage.*

*Betrachtet man überdies die mit 27.04.2006 datierte Rechnung für das Projekt-Bxx, ist überhaupt kein Nettoauftragswert mehr ersichtlich und die Ermittlung der in Rechnung gestellten € 200.000,- für die BP in keiner Weise nachvollziehbar. Lt. Ermittlungen der BP und Ausführungen des Berufungswerbers handelt es sich um das bisher größte und umsatzstärkste Projekt (ca. € 16.000.000,-). Die ermittelten € 200.000 Lizenzgebühren entsprechen jedoch nur einem Auftragswert von € 10.000.000,-.*

*Schon allein aus diesem Beispiel ist die willkürliche Festlegung der Lizenzhöhe erkennbar und belegbar.*

*Ferner ist damit dokumentiert, dass eine konkrete Determinierung des Rechnungsinhaltes nicht gegeben ist. So sind auf der Rechnung das Projekt-Bxx betreffend keine weiteren Details feststellbar. Auch erscheint es höchst zweifelhaft, ob man aufgrund der Bezeichnung 'S-Anlage' die Art eines Projekts bzw. das dahinterstehende Patent ermitteln kann, da der Begriff 'S-Anlage' ein dehnbarer ist und die dahinterstehenden Fakten nicht ohne Weiteres erkennbar sind.*

*Lt. Vorhaltsbeantwortung und Berufungsschrift erfolgen die Lizenzzahlungen frühestens nach erfolgter Inbetriebnahme bzw. nach Abhandlung der größten Schwierigkeiten in der Nachprojektphase. In diesem Zusammenhang muss man daher den Zeitraum der möglichen Zahlungen beachten, die sich von der Inbetriebnahme bis zur Nachprojektphase bewegen können. Damit bleibt dem Geschäftsführer DI WK ein weiter zeitlicher Horizont, wann er seine Einkünfte letztendlich versteuert.*

*Als Beispiel sei das Jahr 2006 erwähnt, in dem zusätzlich der Betrag iHv. € 46.276,53 brutto zugeflossen ist. Weder den Zeitpunkt der Entstehung dieser "Altprojekt Lizenzsumme", noch die Betragsermittlung konnte die BP nachvollziehen.*

*Fremdüblich ist es Lizenzen, Provisionen, etc ... schon nach erfolgreichem Geschäftsabschluss fällig zu stellen und nicht erst nach Inbetriebnahme eines Projekts.*

*Somit ist nicht nur der monetäre Spielraum, sondern auch zeitliche Horizont ein teilweise selbstbestimmbarer, der es DI WK ermöglicht, die Besteuerung seiner Einkünfte maßgeblich zu beeinflussen,*

*Wie oben erwähnt, wurde im Jahre 2006 eine Nutzungsvereinbarung abgeschlossen, die It. Berufungswerber das Forschungs- und Entwicklungspotential von DI WK für die [Bw] sichern soll.*

*Völlig paradox erscheint es für die BP jedoch, dass diese als Vertragsinhalt die Patente Nummer 398785 und Nummer 410542 zum Gegenstand haben, also Patente, die zum Zeitpunkt des Abschlusses dieser Vereinbarung bereits erloschen sind und deren Schutz daher nicht vorhanden war, In anderen Worten ausgedrückt bedeutet dies, dass diese Vereinbarung für die Lizenzverrechnungen überhaupt keine Rechtsgrundlage darstellt.*

*Im Hinblick auf Punkt V der Vereinbarung wird als Vergütung für diese Lizenzrechte, die jedoch schon erloschen waren, 1% der Erlöse der [Bw] zu/abzüglich der Bestandsveränderungen, mindestens jedoch € 100.000,- per anno, als Mindestvergütung, festgelegt.*

*Nicht nachvollziehbar sind die Tatsachen, dass als Bemessungsgrundlage nun der gesamte Umsatzerlös herangezogen wird und der zur Anwendung gebrachte Prozentsatz.*

*Die BP ist der Meinung, dass diese Vereinbarung und vor allem Punkt V als Grundlage der Vergütung der Geschäftsführertätigkeit des DI WK für die [Bw] zu sehen ist und unter dem Deckmantel "Nutzungsvereinbarung-Lizenzeinkünfte" nach Außen in Erscheinung tritt, damit der Hälftesteuersatz zur Anwendung gelangen kann. Es ist ansonsten nicht einsehbar, wozu diese Vereinbarung abgeschlossen wurde (die sich auf Patente bezieht, welche erloschen sind) und als Bemessungsgrundlage der gesamte Umsatzerlös inkl. Bestandsveränderungen herangezogen sowie eine Mindestvergütung in Höhe von € 100,000,- festgelegt wurde.*

*Es handelt sich nicht, wie in der Berufungsschrift argumentiert, um eine "unmissverständliche Lizenzvereinbarung", sondern nach Ansicht der BP um eine Einigung zwischen dem Geschäftsführer und seiner GmbH, in zumindest welcher Höhe dieser entlohnt werden soll.*

*Somit ist auch die in der Niederschrift vom 08.06.2009 festgesetzte Höhe des Geschäftsführergehalts von € 100.000,- nachvollziehbar und logisch ableitbar.*

*Beachtet man das Verrechnungskonto DI WK in der [Bw], so ist auffallend, dass im Jahr 2007 laufend Verrechnungen verbucht wurden, welche die Forderung der GmbH an DI WK drastisch erhöhen. Kurz gesagt wurden zwar im Jahr 2007 keine Lizenzgelder von DI WK bezogen, sehr wohl wurde aber das Verrechnungskonto genutzt und die mindestens € 100.000,- bezogen. Eine Vereinbarung bzgl. Verrechnungskonto ist jedoch nicht vorhanden. Dh. auch wenn keine Lizenzgelder veranschlagt werden, bezieht DI WK trotzdem Gelder und zwar über das Verrechnungskonto.*

*Damit kommt konkludent zum Vorschein, dass der Geschäftsführer für seine Tätigkeiten entlohnt werden will und wird.*

*Die BP hat (wie in der Niederschrift vom 08.06.2009 angemerkt) festgestellt, dass DI WK der GmbH zB. beim Projekt-Bxx eine Lizenzrechnung (siehe Beilage ./A) gelegt hat, ohne ein entsprechendes Patent inne zu haben. Auch an diesem Beispiel erkennt man die fremdunübliche Vorgehensweise, die im gegenständlichen Fall oftmals gegeben ist.*

*Auf die im Zusammenhang mit dem Projekt-Bxx vorhandenen Widersprüchlichkeiten wurde schon des Öfteren hingewiesen.*

*Der Berufungswerber argumentiert, dass es ihm unbenommen bleibe, ob er sein Einkommen aus Lizenzentnahmen, Geschäftsführerbezügen oder aus Gewinnausschüttungen bezieht. Dem muss entgegengehalten werden, dass unter Beachtung der obigen Ausführungen und gewählten Modalitäten ein Geschäftsführerbezug fremdüblich und somit festzustellen ist, um die korrekte rechtliche Grundlage zu schaffen.*

*Allein der Tatbestand, dass DI WK (ehemals) Inhaber der Patente war/ist, jedoch die [Bw] alle Kosten und Aufwendungen für die Patententwicklung trägt, veranschaulicht die vorgenommene Methode.*

*Man beachte die interessante Vorgehensweise: Die [Bw] übernimmt sämtlichen Aufwand für die Entwicklung, DI WK wird jedoch als Erfinder und Inhaber eingetragen und verrechnet anschließend eine Lizenzgebühr an die eigene GmbH, die aber davor noch den gesamten Aufwand getragen hat. Dh. die [Bw] trägt den Entwicklungsaufwand und zusätzlich Lizenzgebühren, die bei DI WK als Einnahmen erfasst werden und mit dem Hälftesteuersatz*

*gem. § 38 EStG begünstigt sind. Eine Übernahme der Patente in das Privatvermögen von DI WK ist nicht erfolgt.*

*Auf die Niederschrift vom 08.06.2009 wird diesbezüglich verwiesen.*

*Die im Zuge des Prüfungsverfahrens ermittelten Widersprüchlichkeiten bezüglich Verrechnung, Lizenzhöhe Vereinbarung und Patentinnehabung halten der geforderten Fremdüblichkeit nicht stand und sind nach Meinung der BP Ausfluss des zu Unrecht in Anspruch genommenen § 38 EStG.*

*Um eine den steuerlichen Vorschriften entsprechende Vorgehensweise zu erreichen, sind gem. § 22 BAO die Lizenzeinkünfte nicht anzuerkennen und ein Geschäftsführergehalt von € 100.000,- festzusetzen.*

*Dem Berufungsbegehren ist daher nach Ansicht der BP nicht stattzugeben.*

Strittig ist, ob der Bw ein Aufwand in Höhe der in Rechnung gestellten „Lizenzgebühren“ zusteht. Dabei ist vorweg festzuhalten, dass von den mit 12. Jänner 2004 datierten Rechnungen im Hinblick auf die Streitjahre 2006 und 2007 nur der im Jahr 2006 steuerwirksam gewordene Aufwand über 140.000 Euro („Rechnung 0204/Lizenzgebühr“) die körperschaftsteuerliche Bemessungsgrundlage des Jahres 2006 gemindert hat und damit berufungsgegenständlich ist. Der im Jahr 2007 steuerwirksam gewordene Aufwand über 200.000 Euro („Rechnung Bxx/Lizenzgebühr“ vom 27. April 2006) hat die körperschaftsteuerliche Bemessungsgrundlage des Jahres 2007 gemindert ist ebenfalls berufungsgegenständlich.

Ein steuerlich anzuerkennender Aufwand der Bw für „Lizenzgebühren“ liegt nur vor, wenn er seine Grundlage in einer **schon vorher** zwischen der Bw und ihrem Gesellschafter-Geschäftsführer getroffenen (fremdüblichen) Vereinbarung findet. Andernfalls wäre der Aufwand insoweit als Geschäftsführungsentgelt zu werten, als es keine Vereinbarung über ein Geschäftsführungsentgelt gibt ([§ 1152 ABGB](#)) und diese Zuflüsse in einem angemessenen Geschäftsführungsentgelt Deckung finden. Darüber hinausgehend würde eine verdeckte Ausschüttung vorliegen (vgl. VwGH 20.11.1989, [98/14/0141](#); VwGH 22.10.1991, [91/14/0020](#); VwGH 08.03.1994, [91/14/0151](#); VwGH 21.10.1999, [97/15/0198](#)).

### **Zur „Rechnung 0204/Lizenzgebühr“ (Körperschaftsteuer und Umsatzsteuer 2006):**

Der Unabhängige Finanzsenat hat in freier Beweiswürdigung nur zu beurteilen, ob der Aufwand im Betrag von 140.000 Euro zu Recht die körperschaftsteuerliche Bemessungsgrundlage des Jahres 2006 mindert.

Zu diesem Aufwand wurde von Seiten der Bw im Prüfungsverfahren eine mit 12. Jänner 2004 datierte „Rechnung 0204/Lizenzgebühr“ vorgelegt. In diesem Rechnungsdokument wird die S-Anlage Cxxxxxx als Bezug habendes Projekt genannt und die Berechnung der Gegenleistung mit „2% vom Nettoauftragswert 7.000.000,-“ angegeben.

---

Zum Nachweis des Bestehens einer schon vorher zwischen der Bw und WK getroffenen Lizenzvereinbarung wies der steuerliche Vertreter der Bw auf die schon im Prüfungsverfahren vorgelegte Aktennotiz vom 8. Jänner 1994 mit beigefügter Ergänzung vom 20. April 1994 hin (siehe Punkt 6 des Vorhaltbeantwortungsschreiben vom 21. September 2010).

Die Aktennotiz vom 8. Jänner 1994 hat folgenden Wortlaut:

*Für die Benutzung des Patentes im Rahmen der Errichtung von Anlagen nach dem Patent Anlage und Verfahren zur txxxxxxxxxx Axxxxxxxxxxxxx EP0xxxxxx erhält Herr Dipl. Ing. WK eine Lizenzgebühr von 5% des Auftragswertes der jeweiligen, gelieferten Anlage.*

*Die Fälligkeit der Lizenzgebühr ist pro rata Zahlungseingang der jeweiligen Zahlung vom Kunden, jedoch spätestens bei Übernahme der Anlage durch den Kunden.*

Die beigefügte „Ergänzung zur Aktennotiz“ vom 20. April 1994 hat folgenden Wortlaut:

*Die o. g. Vereinbarung erstreckt sich auch auf Anlagen nach dem in AT3xxxxx geschützten Verfahren zur Sxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxx.*

Im Berufungsschreiben wird ausgeführt, dass die Lizenzgebühr von WK nach Vertragsabschluss zwischen der Bw und „Kunde“ an die Bw in Rechnung gestellt werde, da zu diesem Zeitpunkt die Übertragung der Lizenz erfolge. Die Auszahlung an WK oder die Abrechnung „am Lieferantenkonto von WK“ erfolge nach ordnungsgemäßer Abnahme der Anlage durch den „Kunden“. Im Zuge einer am 12. Jänner 2011 vom Unabhängigen Finanzsenat durchgeföhrten Erörterung der Sach- und Rechtslage gab WK nochmals an, dass zwischen der Bw und ihm vereinbart worden sei, die Rechnung jeweils nach Vertragsabschluss auszustellen. Die jeweilige Lizenzgebühr sei vereinbarungsgemäß mit der Abnahme des Projekts durch den Kunden zur Zahlung fällig geworden (siehe Aktenvermerk vom 13. Jänner 2011).

Der dem Unabhängigen Finanzsenat am 8. November 2010 vorgelegte von beiden Seiten unterfertigte Vertrag zwischen der Bw und der C-Limited über die Errichtung eines „S-Plant“ ist mit 11. März 2002 datiert.

Vorweg ist anzumerken, dass es nicht dahingestellt bleiben kann, um welche Art von Aufwand (Aufwand für „Lizenzgebühren“ oder für Geschäftsführungsentgelt) es sich im Berufungsfall handelt, weil nur ein allfälliges Geschäftsführungsentgelt als Aufwand die körperschaftsteuerliche Bemessungsgrundlage des Jahres 2006 mindern könnte. Würde es sich tatsächlich um eine „Lizenzgebühr“ aufgrund einer schon vorher zwischen der Bw und ihrem Gesellschafter-Geschäftsführer getroffenen (fremdüblichen) Lizenzvereinbarung handeln, so wäre - dem Vorbringen des WK zum Entstehen seines Anspruches gegenüber der Bw zum Zeitpunkt der Übertragung der Lizenz entsprechend - der aus dem Anspruch auf „Lizenzgebühren“ entspringende Aufwand der Bw (auch wenn die Fälligkeit der

---

„Lizenzgebühren“ erst später eingetreten ist) bereits mit Abschluss des Vertrages mit der C-Limited (unbesehen der Rechnungsausstellung im Jahr 2004) im Jahr 2002 entstanden und hätte die körperschaftsteuerliche Bemessungsgrundlage dieses Jahres zu mindern gehabt.

Unter Zugrundelegung der von Seiten der Bw vorgelegten Unterlagen und der dazu getätigten Vorbringen bestehen für den Unabhängigen Finanzsenat erhebliche Zweifel daran, dass der im Jahr 2006 steuerwirksam gewordene Aufwand im Betrag von 140.000 Euro (ebenso wie der Aufwand im Zusammenhang mit den anderen beiden Rechnungen vom 12. Jänner 2004) seine Grundlage in einer **schon vorher** mit WK getroffenen Lizenzvereinbarung findet.

So ist zweifelhaft, dass die Aktennotiz vom 8. Jänner 1994 (samt Ergänzung vom 20. April 1994) tatsächlich Grundlage für die Rechnungen vom 12. Jänner 2004 war, weil in dieser Aktennotiz als Gegenleistung („Lizenzgebühr“) eine Zahlung von **5%** des Auftragswertes als vereinbart dargestellt ist, in den Rechnungen vom 12. Jänner 2004 hingegen die „Gegenleistung“ mit jeweils nur **2%** vom Nettoauftragswert ausgewiesen ist. Weicht die in einer viele Jahre später ausgestellten Rechnung ausgewiesene Gegenleistung von der in einem Vertragsdokument ausgewiesenen Gegenleistung wesentlich ab, so kann die Abgabenbehörde davon ausgehen, dass das Vertragsdokument die Grundlagen einer Vereinbarung nicht erweist.

Diese Zweifel werden durch die zeitliche „Verzögerung“ der Rechnungsausstellung verstärkt. Von Seiten der Bw wurde vorgebracht, dass es zwischen ihr und WK vereinbart gewesen sei, dass die Rechnungen über die „Lizenzgebühren“ jeweils nach Vertragsabschluss mit dem jeweiligen Projektbetreiber ausgestellt werden. Tatsächlich weist die „Rechnung 0204/Lizenzgebühr“ als Vertragsdatum den 12. Jänner 2004 aus. Der dieser Rechnung angeblich zugrunde liegende Vertrag mit der der C-Limited über die Errichtung eines „S-Plant“ ist mit 11. März 2002 datiert. Zwischen Vertragsabschluss und Rechnungsdatum liegt somit – entgegen der behaupteten Vereinbarung – ein Zeitraum von beinahe zwei Jahren. Dasselbe gilt für die anderen beiden mit 12. Jänner 2004 datierten Rechnungen. Die der „Rechnung 0104/Lizenzgebühr“ angeblich zugrunde liegenden Verträge sind mit 18. März 2002 (Projekt Bxxxxxx) und 22. November 2002 (Projekt Oxxxxxxxx) datiert. Das genaue Vertragsdatum des Projekts Rxxxxxxxx ist unbekannt, weil die Bw die ersten beiden Seiten des Vertragsdokuments nicht vorgelegt hat; die Vertragsunterfertigung dürfte jedoch nach dem Inhalt des Dokuments Ende 2002/Anfang 2003 gelegen sein. Somit liegt auch bei den anderen beiden Rechnungen – entgegen der behaupteten Vereinbarung – ein Zeitraum zwischen einem und beinahe zwei Jahren zwischen Vertragsabschluss und Rechnungsdatum.

Auch die buchhalterische Behandlung der „Lizenzgebühren“ zeigt kein der behaupteten Vereinbarung entsprechendes Bild. So wurde der Betrag der „Rechnung

0204/Lizenzgebühren“ von 168.000 Euro mit Buchungsdatum 12. Jänner 2004 aufwandswirksam (Aufwandskonto 7480 „Lizenzgebühren“) auf dem Verbindlichkeitskonto 330001 „WK Lizenzen“ (Anmerkung: das Kürzel WK steht für WK) erfasst. Mit Buchungsdatum 31. Dezember 2004 wurde dieser Aufwand (erfolgs)neutralisiert. Erst mit Buchungsdatum 31. Dezember 2006 wurde der Nettobetrag von 140.000 Euro nach Umbuchung aufwandswirksam verbucht. Was allfällige Zuflüsse („Lizenzgebührenzufluss“) im Zusammenhang mit der „Rechnung 0204/Lizenzgebühren“ betrifft, so zeigt das Verbindlichkeitskonto 330001 „WK Lizenzen“ sowohl zum 31. Dezember 2006 als auch zum 31. Dezember 2007 einen (sich aus der Verbuchung der „Rechnung 0204/Lizenzgebühren“ und der „Rechnung Bxx/Lizenzgebühren“ ergebenden) Stand (Saldo) von 408.000 Euro an. Das bedeutet, dass nach der Buchhaltung bis zu diesen beiden Stichtagen kein Zufluss im Zusammenhang mit der „Rechnung 0204/Lizenzgebühren“ an WK erfolgt ist.

Unbesehen dieser Zweifel sieht sich der Unabhängige Finanzsenat dennoch nicht in der Lage, im Rahmen der freien Beweiswürdigung eine endgültige Entscheidung darüber zu treffen, ob es sich bei dem im Jahr 2006 steuerwirksam gewordenen Aufwand im Betrag von 140.000 Euro tatsächlich um einen Aufwand aufgrund einer schon vorher zwischen der Bw und WK getroffenen Lizenzvereinbarung handelt, weil das Finanzamt es unterlassen hat, Ermittlungen darüber anzustellen, wann jeweils der Zeitpunkt der ordnungsgemäßen Abnahme der einzelnen Projekte war und wann von den Projektauftraggebern Zahlungen an die Bw geleistet wurden, damit beurteilt werden kann, ob diese Umstände in einem vereinbarungsgemäßen zeitlichen Zusammenhang mit den von WK zur Einkommensteuer erklärten „Patenteinkünften“ stehen. Völlig im Dunkeln geblieben ist bisher auch, welche Zuflüsse an WK dessen „Patenteinnahmen“ tatsächlich zugrunde liegen.

Vor diesem Hintergrund kann daher auch noch nicht erkannt werden, ob es sich bei dem im Jahr 2006 steuerwirksam gewordenen Aufwand im Betrag von 140.000 Euro im Grunde um Geschäftsführungsaufwand handelt.

Gemäß [§ 289 Abs. 1 BAO](#) kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz 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. Soweit die Verjährung der Festsetzung einer Abgabe in einer

Berufungsentscheidung (Abs. 2) nicht entgegenstehen würde, steht sie auch nicht der Abgabenfestsetzung im den aufgehobenen Bescheid ersetzenen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz entgegen; § 209a gilt sinngemäß.

Das Finanzamt wird im erstinstanzlichen Verfahren unter voller Mitwirkungsverpflichtung der Bw im Detail zu ermitteln haben, wann jeweils der Zeitpunkt der ordnungsgemäßen Abnahme der einzelnen Projekte war und wann von den Projektauftraggebern Zahlungen an die Bw geleistet wurden. Auch wird zu ermitteln sein, wann, in welcher Form und in welcher Höhe daraus Zuflüsse an WK tatsächlich erfolgt sind. Sollte das Finanzamt vor dem Hintergrund der Ergebnisse dieser Ermittlungen weiterhin zu der Feststellung gelangen, dass der im Jahr 2006 steuerwirksam gewordenen Aufwand im Betrag von 140.000 Euro als Geschäftsführungsentgelt zu beurteilen ist, so hat es auch Sachverhaltsermittlungen dahin gehend anzustellen, ob die Zuflüsse (der Aufwand) in einem angemessenen Geschäftsführungsentgelt Deckung finden. Für eine allfällige Angemessenheitsbeurteilung wären auch die Grundlagen für den Fremdvergleich in ausreichendem Maß (nicht nur anhand eines einzigen Vergleichsbetriebes) zu ermitteln.

Was die **Umsatzsteuer 2006** betrifft, so würde der Bw der Abzug der in der „Rechnung 0204/Lizenzgebühr“ ausgewiesenen Umsatzsteuer im Betrag von 28.000 Euro als Vorsteuer nicht zustehen, wenn das Entgelt nicht für eine (schon vorher vereinbarte) Überlassung der Benützung eines Patentes verrechnet wurde. Eine diesbezügliche Feststellung ist dem Unabhängigen Finanzsenat jedoch aus den oben genannten Gründen nicht möglich.

In diesem Zusammenhang ist jedoch der Vollständigkeit halber festzuhalten, dass der Prüfer als Folge seiner Feststellung die in der Rechnung ausgewiesene Umsatzsteuer von 28.000 Euro einfach vom Gesamtbetrag der Vorsteuern des Jahres **2006** abgezogen hat. In einer „Liste BP vom 19/05/09“ hat der Prüfer jedoch in Widerspruch dazu unter Punkt 8 festgehalten, dass die Vorsteuer bei Rechnungseingang (Anmerkung: hier vermutlich das Jahr **2004**) geltend gemacht werde.

Da somit zur Klärung des Sachverhaltes nicht nur ergänzende Ermittlungen vorzunehmen sind, war es zweckmäßig, die Bescheide betreffend Körperschaftsteuer und Umsatzsteuer für 2006 unter Zurückweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufzuheben.

#### **Zur „Rechnung Bxx/Lizenzgebühr“ vom 27. April 2006 (Körperschaftsteuer und Umsatzsteuer 2007):**

Der Unabhängige Finanzsenat hat in freier Beweiswürdigung zu beurteilen, ob es sich bei dem im Jahr 2007 steuerwirksam gewordenen Aufwand im Betrag von 200.000 Euro tatsächlich

---

um einen Aufwand aufgrund einer schon vorher zwischen der Bw und WK getroffenen Lizenzvereinbarung handelt.

Zu diesem Aufwand wurde von Seiten der Bw im Prüfungsverfahren eine mit 27. April 2006 datierte „Rechnung Bxx/Lizenzgebühr“ vorgelegt. In diesem Rechnungsdokument wird die S-Anlage Bxx Staat-T als Bezug habendes Projekt genannt und die Berechnung der Gegenleistung mit „2% vom Nettoauftragswert“ angegeben.

Mit Vorhaltschreiben vom 13. September 2010 ersuchte der Unabhängige Finanzsenat die Bw zum Nachweis ua. um Vorlage der der „Rechnung Bxx/Lizenzgebühr“ zugrunde liegenden Lizenzvereinbarungsurkunde (Punkt 8).

Die Bw hat mit Vorhaltbeantwortungsschreiben vom 21. September 2010 weder eine solche Lizenzvereinbarungsurkunde vorgelegt noch Stellung dazu genommen, welche vertragliche Grundlage zwischen der Bw und WK diese „Lizenzgebühren“ haben.

Im Berufungsschreiben wird dazu jedoch ausgeführt, dass die „Nutzungsvereinbarung - Lizenzvertrag vom 22.11.2006“ notwendig geworden sei, da zu diesem Zeitpunkt eine neue Gesellschafterin (Anmerkung: K-Anlagenbau) in die Bw eingetreten sei. Grund für die „Nutzungsvereinbarung - Lizenzvertrag“ sei das Bedürfnis der neuen Gesellschafterin, das Forschungs- und Entwicklungspotential von WK für die Bw, an der sie sich mit beträchtlichem Kapitaleinsatz beteiligt hat, exklusiv zu sichern. Die Wirkung der Vereinbarung erstrecke sich auch auf die durch die Verfahren unmittelbar hergestellten Erzeugnisse, so dass davon der Gesamtgeschäftsumfang der Bw umfasst sei. Daher stelle die Vergütung auf die Betriebsleistung der Bw ab. Das Ausmaß von nur mehr 1% sei auf das weitere Ansteigen der Projektumfänge und darauf zurückzuführen, dass die Kosten für die Verfahrensentwicklungen im Wesentlichen von der Bw getragen würden, wenn auch Erfindungen immer nur von natürlichen Personen gemacht werden könnten.

Aus den dem Unabhängigen Finanzsenat vorliegenden Verwaltungsakten ergibt sich folgende Chronologie:

- Lizenzvereinbarung der Bw mit der Firma-B vom 23. Juni 2006 über eine Auftragssumme von 550.000 Euro.
- „Rechnung Bxx/Lizenzgebühr“ vom 27. April 2006 über 200.000 Euro („2% vom Nettoauftragswert“).
- Vertrag der Bw mit der Firma-B vom 25. September 2006 über den Entwurf, die Konstruktion und den Test einer Sxxxxxxxxxxxxproduktionsanlage am Ort der

Erzeugungsstätte von nxxxxxxxxxx Gxx in Staat-T . „Contract Price“: 1xxxxxxxxx Euro  
 (Section 4 - Collection Schedule 1C).

- „Nutzungsvereinbarung-Lizenzvertrag“ zwischen WK einerseits und der Bw, K-Anlagenbau und BK vom 22. November 2006 über die ausschließliche Nutzungsüberlassung der Patente Nummer AT3xxxxx und Nummer AT4xxxxx an die Bw auf unbestimmte Zeit ab dem Zeitpunkt der Vertragsunterfertigung. Vergütung: 1% der Umsatzerlöse der Bw, mindestens jedoch 100.000 Euro pro Jahr.
- Antrag auf Eintragung der K-Anlagenbau als Gesellschafterin der Bw am 6. Dezember 2006 beim Firmenbuchgericht eingelangt.

Nach Vergleich des Vorbringens der Bw mit diesem Sachverhaltshintergrund bestehen die bei der „Rechnung 0204/Lizenzgebühr“ geäußerten Zweifel ähnlich (Rechnungsdatum zeitlich vor Lizenzvertragsdatum, keine Übereinstimmung der Bemessung der „Lizenzgebühr“ zwischen Rechnung und Lizenzvertrag) auch bei dem die „Rechnung Bxx/Lizenzgebühr“ betreffenden Aufwand.

Unbesehen dieser Zweifel sieht sich der Unabhängige Finanzsenat dennoch auch hier nicht in der Lage, im Rahmen der freien Beweiswürdigung eine endgültige Entscheidung darüber zu treffen, ob es sich bei dem im Jahr 2007 steuerwirksam gewordenen Aufwand im Betrag von 200.000 Euro tatsächlich um einen Aufwand aufgrund einer schon vorher zwischen der Bw und WK getroffenen Lizenzvereinbarung handelt, weil das Finanzamt es unterlassen hat, Ermittlungen darüber anzustellen, wann jeweils der Zeitpunkt der ordnungsgemäßen Abnahme des Projektes war und wann vom Projektauftraggeber Zahlungen an die Bw geleistet wurden, damit beurteilt werden kann, ob diese Umstände in einem vereinbarungsgemäßen zeitlichen Zusammenhang mit den von WK zur Einkommensteuer erklärten „Patenteinkünften“ stehen.

Vor diesem Hintergrund kann daher auch noch nicht erkannt werden, ob es sich bei dem im Jahr 2007 steuerwirksam gewordenen Aufwand im Betrag von 200.000 Euro im Grunde um Geschäftsführungsaufwand handelt.

Gemäß [§ 289 Abs. 1 BAO](#) kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz die Berufung durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Berufungsvorentscheidungen unter Zurückweisung 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. Soweit die Verjährung der Festsetzung einer Abgabe in einer Berufungsentscheidung (Abs. 2) nicht entgegenstehen würde, steht sie auch nicht der Abgabenfestsetzung im den aufgehobenen Bescheid ersetzenen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz entgegen; § 209a gilt sinngemäß.

Das Finanzamt wird im erstinstanzlichen Verfahren unter voller Mitwirkungsverpflichtung der Bw im Detail zu ermitteln haben, wann der Zeitpunkt der ordnungsgemäßen Abnahme des Projektes war und wann vom Projektauftraggeber Zahlungen an die Bw geleistet wurden. Auch wird zu ermitteln sein, wann, in welcher Form und in welcher Höhe daraus Zuflüsse an WK tatsächlich erfolgt sind. Sollte das Finanzamt vor dem Hintergrund der Ergebnisse dieser Ermittlungen weiterhin zu der Feststellung gelangen, dass der im Jahr 2007 steuerwirksam gewordenen Aufwand im Betrag von 200.000 Euro als Geschäftsführungsentgelt zu beurteilen ist, so hat es auch Sachverhaltsermittlungen dahin gehend anzustellen, ob die Zuflüsse (der Aufwand) in einem angemessenen Geschäftsführungsentgelt Deckung finden. Für eine allfällige Angemessenheitsbeurteilung wären auch die Grundlagen für den Fremdvergleich in ausreichendem Maß (nicht nur anhand eines einzigen Vergleichsbetriebes) zu ermitteln.

Was die **Umsatzsteuer 2007** betrifft, so würde der Bw der Abzug der in der „Rechnung 0204/Lizenzgebühr“ ausgewiesenen Umsatzsteuer im Betrag von 40.000 Euro als Vorsteuer nicht zustehen, wenn das Entgelt nicht für eine (schon vorher vereinbarte) Überlassung der Benützung eines Patentes verrechnet wurde. Eine diesbezügliche Feststellung ist dem Unabhängigen Finanzsenat jedoch aus den oben genannten Gründen nicht möglich.

In diesem Zusammenhang ist jedoch der Vollständigkeit halber festzuhalten, dass der Prüfer als Folge seiner Feststellung die in der Rechnung ausgewiesene Umsatzsteuer von 40.000 Euro einfach vom Gesamtbetrag der Vorsteuern des Jahres **2007** abgezogen hat. In einer „Liste BP vom 19/05/09“ hat der Prüfer jedoch in Widerspruch dazu unter Punkt 8 festgehalten, dass die Vorsteuer bei Rechnungseingang (Anmerkung: hier vermutlich das Jahr **2006**) geltend gemacht werde.

Da somit zur Klärung des Sachverhaltes nicht nur ergänzende Ermittlungen vorzunehmen sind, war es zweckmäßig, die Bescheide betreffend Körperschaftsteuer und Umsatzsteuer für 2007 unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufzuheben.

## **2) Zum Forschungsfreibetrag:**

Mit Vertragsurkunde vom 25. September 2006 schloss die Bw mit der Firma-B eine Vereinbarung über den Entwurf, die Konstruktion und den Test einer Sxxxxxxxxxxxxxproduktionsanlage am Ort ihrer Erzeugungsstätte von natürlichem Gas in Staat-

T (Projekt-Bxx). Als „Contract Price“ wurde ein Betrag von 15,100.000 Euro vereinbart (Section 4 - Collection Schedule 1C).

In der Folge beauftragte die Bw die in Staat-L ansässige und in der Staat-S produzierende P-AG mit dem Design, der Fertigung und der Montage von jeweils zwei Gxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxx, Sxxxxxxxxxx, Pxooooooooooooo und Pxooooooooooooo (siehe Vertragsurkunde und Zahlungsplan vom 21. November 2006).

Aufgrund einer Zusatzvereinbarung vom 13. Februar 2007 mit der P-AG stellte die Bw den Stahlbau (vier Wxxxxxxxxxxxxxxxxx klein, sechs Wxxxxxxxxxxxxxxxxx groß, zwei P-Sktionen und zwei Wannen) für die Anlage durch ihren Anlagenbau-Partner und Gesellschafter K-Anlagenbau selbst bei (siehe auch den Liefervertrag mit K-Anlagenbau vom 22.02.2007).

Die P-AG stellte der Bw nach Maßgabe des Zahlungsplanes und der Zusatzvereinbarung sowie einer Sonderbestellung vom 8. Juni 2007 in den Jahren 2006 und 2007 folgende Beträge für das Projekt-Bxx in Rechnung (in Euro):

Rechnungsnummer	Rechnungsdatum	Text	Zahlungsbetrag
20061212	15.12.2006	Anzahlung lt. Zahlungsplan (Pos. 1)	500.000
20070101	22.01.2007	Zahlung lt. Zahlungsplan (Pos. 2)	312.500
20070201	14.02.2007	Gutschrift lt. Zusatzvereinbarung	-119.533
20070301	19.03.2007	Zahlung lt. Zahlungsplan (Pos. 3) abzgl. Gutschrift lt. Zusatzvereinbarung	130.467
20070401	19.04.2007	Zahlung lt. Zahlungsplan (Pos. 4) abzgl. Gutschrift lt. Zusatzvereinbarung	192.967
20070601	04.06.2007	Zahlung lt. Zahlungsplan (Pos. 6)	250.000
20070604	15.06.2007	Bestellung vom 12.06.2007	1.300
20070803	17.08.2007	Zahlung lt. Zahlungsplan (Pos. 5)	250.000
20071201	19.12.2007	Zahlung lt. Zahlungsplan (Pos. 7)	125.000
Gesamt			1.642.701

Die K-Anlagenbau stellte der Bw aufgrund des Liefervertrags vom 22.02.2007 im Jahr 2007 folgende Beträge für das Projekt-Bxx in Rechnung (in Euro):

Rechnungsnummer	Rechnungsdatum	Text	Zahlungsbetrag
27166	24.04.2007	Teilrechnung	102.400
27459	27.08.2007	Restforderung	409.600
		Gesamt	512.000

Im Zuge der Körperschaftsteuererklärung für das Jahr 2007 machte die Bw den Betrag von 541.102,78 Euro (= 25% von 2,164.411,13 Euro) als sog. „Frascati“-Forschungsfreibetrag ([§ 4 Abs. 4 Z 4 EStG 1988](#)) geltend und brachte diesen Betrag außerbilanziell zum Abzug. Die Bemessungsgrundlage für Forschungsfreibetrag hat die Bw wie folgt errechnet (in Euro):

Sachkosten:	
P-AG	1.642.701
K-Anlagenbau	512.000
Personalkosten:	9.710,13
Gesamt	2,164.411,13

Dem **BP-Bericht vom 19. August 2009** (ABNr. 156032/09) ist zum Forschungsfreibetrag zu entnehmen:

### Tz. 3 Forschungsfreibetrag 2007

*Im Jahr 2007 wurde von der [Bw] ein Forschungsfreibetrag gem. § 4 Abs. 4 Z 4 EStG iHv. € 541.102,78 beantragt und außerbilanziell in Abzug gebracht. Inhalt der Forschung sei die Entwicklung eines neuen 'Gxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxx', der für E-Anlagen notwendig ist, gewesen. Die Bemessungsgrundlage setzt sich wie folgt zusammen: (...)*

*Außer Streit steht, dass die [Bw] für das Projekt-Bxx in Staat-T den Auftrag erhielt und für dieses Projekt eine Entschwefelungsanlage zu errichten hatte. Nach Auskunft des steuerlichen Vertreters und des Geschäftsführers DI WK wäre diese Projekt jedoch nur mit einem weiterentwickelten 'Gxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxx' zu verwirklichen, da der bisherige den technischen Anforderungen nicht standhalten würde. Man beauftragte daher die Firmen P-AG und K-GmbH&CoKG mit dem Bau der "Txxxxxxxx", dies nach Vorlage der Konstruktionszeichnungen von DI IN, einem Mitarbeiter der [Bw].*

*Die BP ist in diesem Zusammenhang der Ansicht, dass das Produkt des „Gxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxx“ bereits auf dem Markt vorhanden ist und es sich um eine Adaptierung handelt, die aufgrund der Größe des Projekts eventuell notwendig wurde. Diesbezüglich stellt die VO 506 BGBI. II 506/2002 klar, dass wenn durch Arbeiten nur das System bzw. das Produkt zum reibungslosen Funktionieren gebracht wurde und das Produkt*

bzw. Verfahren im Wesentlichen festgelegt sind, diese Tätigkeiten nicht mehr der Forschung und Entwicklung zugerechnet werden können (VO 506 BGBI.II Nr. 506/2002, Anhang I Pkt. A letzter Absatz 2. Satz).

*Hinzugefügt werden muss, dass es sich um keine Auflösung einer wissenschaftlichen oder technologischen Unsicherheit handelt. Anders ausgedrückt heißt dies, dass die vorgelegte Lösung nicht als evident erscheint, für jemanden, der sich mit der Fragestellung, dem aktuellen Wissensstand und den im betrachteten Bereich geläufigen Verfahren auskennt.*

*Als Bereich außerhalb der Forschung und Entwicklung ist die Verfahrenstechnik anzusehen, die zwar für die Innovation sehr entscheidend ist, aber nicht zur F&E gehört. Sie beschäftigt sich nämlich mit dem Erwerb und der Anpassung von Produktionsmitteln, Produktionsverfahren und der Qualitätskontrolle. Auch umfasst sie die Normierung von Methoden zur Herstellung eines neuen Produktes oder zur Nutzung eines bekannten Verfahrens.*

*Der Forschungsfreibetrag wird von der SP daher aus den oben genannten Gründen nicht anerkannt.*

Im **Berufungsschreiben vom 7. Oktober 2009** wird zum Forschungsfreibetrag vorgebracht:

*Der Forschungsfreibetrag gem. § 4 Abs 4 Z 4 EStG wurde 2002 eingeführt auf Grundlage des so genannten "Frascati Manuals", daher auch der Begriff "Frascati"-Forschungsfreibetrag in Kennziffer 744 der KöSt-Erklärung. Im Hinblick auf eine stärkere Ausrichtung der Forschungsförderung auf internationale Standards wurde neben dem weiter bestehenden gebliebenen so genannten „Erfinderforschungsfreibetrag“ ein neuer Forschungsfreibetrag auf Basis des weiter gefassten Begriffes von Forschungsaufwendungen eingeführt. In der hierzu ergangenen Verordnung BGBI. II 506/2002 (kurz VO) wurden die Begriffe Forschung und experimentelle Entwicklung definiert.*

*Die Forschungstätigkeit der [Bw] fällt in den Bereich experimentelle Entwicklung, für die laut VO der Grundsatz gilt, dass Forschung und experimentelle Entwicklung in Tätigkeiten besteht, deren primäres Ziel die weitere technische Verbesserung des Produktes oder des Verfahrens ist.*

*Die Verbesserung des Verfahrens besteht darin, dass das S-Verfahren in einer bisher nicht annähernd so großen Anlage angewandt werden soll. Dazu musste von der [Bw] ein neuartiger Gxxxxxxxxxxxxxxxxxxxx entwickelt werden, der dann von dritten Lieferanten gebaut wurde. Der Gxxxxxxxxxxxxxxxxxxxx dient zur Kxxxxxxxxxxxx und Kxxxxxxxxxxxxx der abgeschiedenen Sxxxxxxxxxxxx. Diese ist so aggressiv, dass metallische Werkstoffe aus Korrosionsgründen ungeeignet sind und daher Konstruktionen aus Gxxxxxxxx mit Pxxx Rohrplatten nötig sind. Die Verbindung der Gxxxxxxxx mit der Rxxxxxxxx war bisher unbefriedigend und musste durch Forschungen über kraftschlüssige Verbindungen zwischen Gxxx und Pxxx erarbeitet werden. Um den Gxxxxxxxxxxxxxxxxxxxx für das Projekt-Bxx erfolgreich in dieser neuen Größe herstellen zu können, war es nötig, eine Konstruktion zu erfinden, die die VORTEX-Schwingungen an den Gxxxxxxxx verhindert, da diese zu Rohrbrüchen führen. Diese VORTEX-Schwingungen treten erst bei größeren Gxxxxxxxxxxxxxxxxxxxx auf. Bei der gegebenen Größe, wie sie in Zukunft auch bei Anlagen in der Gas- und Ölindustrie erforderlich ist, konnten die oben angeführten Probleme nur mit einem Realmodell erforscht und experimentell entwickelt werden. Mit den Arbeiten für diesen Gxxxxxxxxxxxxxxxxxxxx sollte nicht das Produktionssystem bzw. -verfahren zum reibungslosen Funktionieren gebracht werden. Es musste vielmehr untersucht werden, ob das Verfahren in der neuen Größenordnung überhaupt anwendbar ist.*

---

*Wenn die Betriebsprüfung behauptet, dass es sich bei der konkreten Tätigkeit der [Bw] „um keine Auflösung einer wissenschaftlichen oder technologischen Unsicherheit handelt“, möge sie bekannt geben, auf welches Sachverständnis sie sich beruft.*

*Weiters worauf sie die Feststellung stützt, dass die Verfahrenstechnik als Bereich außerhalb der Forschung und Entwicklung anzusehen ist, die zwar für die Innovation sehr entscheidend ist, aber nicht zur F&E gehört.*

*Die technologische Sparte der Verfahrenstechnik beschäftigt sich in erster Linie mit der Entwicklung und Erforschung neuer und mit der Verbesserung bestehender Verfahren. Damit entsprechen diese Tätigkeiten genau den Anforderungen der VO, Anhang I, Punkt A, letzter Absatz, 1. Satz.*

*Die von der Betriebsprüfung angeführten Beschäftigungen wie Erwerb und Anpassung von Produktionsmitteln, Produktionsverfahren (ohne Verbesserung, Anmerkung [Bw]) und Qualitätskontrolle, usw. fallen tatsächlich nicht unter den "Frascati"-Forschungsfreibetrag. Mit diesen Tätigkeiten sind die von der [Bw] für den Gxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxx vorgenommenen aber nicht ident.*

*In der Anlage B der VO sind weitere Abgrenzungsbeispiele angeführt. Von diesen ist das Projekt Gxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxx in die Nummer 10 Prototypen einzustufen, da der Gxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxx alle Eigenschaften und Ausführungen eines neuen Produktes aufweist. Die Konstruktion und Erprobung eines Prototyps fällt verordnungsgemäß zur Gänze unter Forschung und Entwicklung, bis der beabsichtigte Entwicklungsstand erreicht ist, das heißt bis feststeht, dass das S-Verfahren in der neuen Größenordnung aufgrund des neuen Gxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxx überhaupt funktioniert.*

**Der Stellungnahme des Prüfers vom 18. November 2009** zur Berufung (zu ABNr.

156032/09) ist zum Forschungsfreibetrag zu entnehmen:

*Wie in der Berufungsschrift vom 07.10.2009 ausgeführt, wurde von der BP der Forschungsfreibetrag für das Jahr 2007 iHv. € 541.102,78 nicht anerkannt.*

*Die Berufungswerberin führt aus, dass die im Jahr 2007 getätigte Forschung in den Bereich der experimentellen Entwicklung falle, deren primäres Ziel die weitere technische Verbesserung des Produktes oder des Verfahrens sei.*

*Die BP vertritt die Ansicht, dass keine weitere technische Verbesserung des Produktes oder des Verfahrens im Sinne der Verordnung BGBl. II 506/2002 (kurz VO) gegeben ist, sondern es sich allenfalls um eine Adaptierung des Verfahrens bzw. Anpassung des "Gxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxx" handelt, die aufgrund der eventuellen Projektgröße von Nöten gewesen war.*

*Der Argumentation der Berufungswerberin, dass die Verbesserung des Verfahrens in der Anwendung des S-Verfahrens in einer größeren Anlage bestand und diesbezüglich ein neuartiger Gxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxx entwickelt hätte werden müssen, kann nicht gefolgt werden.*

*Wie in der Beilage./A (e-mail von Hrn. DI WK ) ersichtlich, war ein neuartiger Wärmetauscher, der sich anscheinend bestens bewährt hatte, bereits monatelang im Einsatz.*

*Dieser wurde nun It. Ausführung in der Beilage für das Projekt-Bxx genutzt bzw. eine spezielle Gussform, die von der Fa. P-AG entwickelt wurde, in Auftrag gegeben. Eine Neuentwicklung der Wxxxxxxxxxxxxx bzw. eine Verbesserung des Verfahrens ist nach Ansicht der BP nicht vorhanden. Eine nun gegebene Projektgröße und damit zusammenhängend die notwendigen Anpassungen, um dieses Projekt sachgemäß erfüllen zu können, rechtfertigt in keiner Weise die Geltendmachung eines Forschungsfreibetrages. Zusätzlich kommt aus der Beilage ./B*

(Angebot Fremdfirma) deutlich zum Ausdruck, dass die Wxxxxxxxxxx herstellung auf dem Txxxxxxx 'Boxxxxxx' basieren soll, der wiederum lt. Beilage /A schon lange Zeit störungsfrei und technisch problemlos funktionierte.

Von einer Neuentwicklung, wie von der Berufungswerberin behauptet, kann daher nicht die Rede sein, da höchstens durch diese Arbeiten nur das System bzw. das Produkt zum reibungslosen Funktionieren gebracht wurde und das Produkt bzw. Verfahren im Wesentlichen festgelegt waren (Verordnung BGBl. II 506/2002, Anhang I, Pkt. A, letzter Absatz, 3. Satz).

In diesem Zusammenhang ist daher auch klargestellt, dass es sich um keine Auflösung einer wissenschaftlichen oder technologischen Unsicherheit handelte bzw. kein Element vorhanden war, das neuartig gewesen sein soll. Diese Kriterien gestatten es nämlich, die Forschung und Entwicklung von anderen verwandten Tätigkeiten abzugrenzen. Wie in der Niederschrift vom 08.06.2009 ausgeführt, bedeutet dies, dass die vorgelegte Lösung eines Problems nicht als evident erscheint für jemanden, der sich mit der Fragestellung, dem aktuellen Wissensstand und den im betrachteten Bereich geläufigen Verfahren auskennt (Beilage ./C - Forschung und Entwicklung: Definition und Konventionen).

Zudem ist auszuführen, dass der Bereich der Verfahrenstechnik (Beilage./C) zwar für die Innovation sehr entscheidend ist, aber nicht unmittelbar zur Forschung und Entwicklung gehört. Diese beschäftigt sich nämlich mit dem Erwerb und der Anpassung von Produktionsmitteln, Produktionsverfahren und der Qualitätskontrolle sowie die Normierung von Methoden zur Herstellung eines neuen Produkts oder zur Nutzung eines bekannten Verfahrens.

Der gegenständliche Sachverhalt ist nach Ansicht der BP unter diese Definition zu subsumieren. Nicht die Verbesserung des Verfahrens, sondern eine Anpassung dieses Verfahrens, aufgrund der geänderten Parameter (zB. Projektgröße), ist zu beachten und von entscheidungsrelevanter Bedeutung.

Bei konsequentlichem Durchdenken wäre in weiterer Folge lt. Berufungswerberin jede Änderung eines Produktionsmittels oder Verfahrens, und damit verbunden die variablen Projektaufträge, gleichzusetzen mit Forschung und Entwicklung. Dies ist unter Heranziehung der VO nicht denkbar bzw. ist auch durch die Beilage ./C definitiv auszuschließen.

Die behauptete Prototypeigenschaft ist angesichts der obigen Ausführungen nicht vorstellbar, zumal erstens die VO gegenständlich keinen Platz dafür bietet und zweitens es sich um ein bestehendes Verfahren bzw. Produkt handelt.

Zudem ist nach dieser Definition die Konstruktion und Erprobung nur so lange Forschung und Entwicklung, bis der beabsichtigte Entwicklungsstand (=Produktionsreife) erreicht ist. Lt. Ausführungen in der Berufung ist die Produktionsreife noch nicht gegeben. Es muss jedoch hinterfragt werden ob ein neues Verfahren in ein derartig großes Projekt tatsächlich ohne Erprobung und ohne Vorlaufstadium eingesetzt wird und werden kann. Dies wird von der BP angezweifelt bzw. deckt sich nicht mit obigen Ausführungen (siehe Beilagen ./A, ./B und ./C). Betrachtet man überdies die allgemein kaufmännische Lebenserfahrung, so wird der Auftragnehmer eine Lösung zur Verfügung stellen, die den tatsächlichen Kundenwünschen entspricht und nicht ein Produkt bzw. Verfahren, dessen Betrieb bzw. Erfolg nicht gewährleistet werden kann.

Nach Ansicht der BP wurden im gegenständlichen Fall Projektaufwendungen, die als Betriebsausgabe in Abzug gebracht wurden, teilweise nochmals im Zuge des Forschungsfreibetrages zu Unrecht geltend gemacht.

Daher ist die BP der Meinung, dass der Forschungsfreibetrag auch wenn eine Prototypeigenschaft behauptet wird, nicht zusteht, da eine Produktionsreife bzgl. Wxxxxxxxxxx schon gegeben war.

*Überhaupt ist der BP nicht klar, wie der Ablauf der Forschungstätigkeit vonstatten ging. So wurden nach Aussage DI WK Konstruktionszeichnungen von einem Mitarbeiter (DI IN) als Grundlage herangezogen, um die Wxxxxxxxxxxxx zu produzieren. Jedoch wurden in die Bemessungsgrundlage für den Freibetrag lt. übergebener Aufzeichnungen Stunden des Mitarbeiters bis inkl. Dezember 2007 einbezogen, also teilweise nach Teillieferungen der entsprechenden Wxxxxxxxxxxxx.*

*Auch nicht nachvollziehbar ist die Tatsache, dass in die Bemessungsgrundlage Stahlbau, Wannenbau, Transport, etc (siehe Beilage ./D- Zahlungsplan und Rechnungen) einbezogen wurde.*

*Die BP hat den Eindruck, dass nicht eine behauptete Forschungstätigkeit als Bemessungsgrundlage diente, sondern die Produktions- und Transportkosten der Firmen P-AG und K-GmbH&CoKG, wobei erstere die Wxxxxxxxxxxxx und letztere den Stahlbau herstellte, miteinbezogen wurden. Anders ausgedrückt bedeutet dies, dass durch die vom Berufungswerber erklärte Forschung, ein Betrag iHv. € 541.102,78 nochmals geltend gemacht wurde, der im Zuge des Projekts nach Meinung der BP sowieso angefallen wäre.*

*Dem Berufungsbegehren ist daher nach Ansicht der BP nicht stattzugeben und der Forschungsfreibetrag für 2007 nicht anzuerkennen.*

Strittig ist, ob der Bw im Veranlagungsjahr 2007 ein Forschungsfreibetrag von 541.102,78 Euro zusteht. Dafür ist festzustellen, ob die Bw für das „Projekt-Bxx“ selbst Forschung und experimentelle Entwicklung im Sinne des [§ 4 Abs. 4 Z 4 EStG 1988](#) betrieben hat und ob die P-AG für das „Projekt-Bxx“ im Auftrag der Bw Forschung und experimentelle Entwicklung im Sinne des [§ 4 Abs. 4 Z 4b EStG 1988](#) betrieben hat. Diesfalls ist festzustellen, ob die förderbaren Aufwendungen (Ausgaben) tatsächlich 2.146.411,13 Euro betragen haben.

[§ 4 Abs. 4 Z 4 EStG 1988](#) idF BudBG 2007, [BGBI. I Nr. 24/2007](#), lautet:

*Ein Forschungsfreibetrag in Höhe von 25% für Aufwendungen (Ausgaben) zur Forschung und experimentellen Entwicklung, die systematisch und unter Einsatz wissenschaftlicher Methoden durchgeführt wird. Zielsetzung muss sein, den Stand des Wissens zu vermehren sowie neue Anwendungen dieses Wissens zu erarbeiten. Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, die Kriterien zur Festlegung der förderbaren Forschungsaufwendungen (-ausgaben) mittels Verordnung festzulegen. Der Freibetrag kann von Aufwendungen nicht geltend gemacht werden, die einem Betrieb oder einer Betriebsstätte außerhalb der Europäischen Union oder des Europäischen Wirtschaftsraumes zuzurechnen sind oder die Grundlage eines Forschungsfreibetrages gemäß Z 4a sind. Die Geltendmachung kann auch außerbilanzmäßig erfolgen. Voraussetzung ist, dass der Freibetrag in der Steuererklärung an der dafür vorgesehenen Stelle ausgewiesen wird. Eine Berichtigung einer unrichtigen oder unterlassenen Eintragung ist bis zum Eintritt der Rechtskraft des Bescheides möglich.*

[§ 4 Abs. 4 Z 4b EStG 1988](#) idF AbgÄG 2005, [BGBI. I Nr. 161/2005](#), lautet:

*Ein Forschungsfreibetrag in Höhe von 25% für Aufwendungen (Ausgaben) für in Auftrag gegebene Forschung und experimentelle Entwicklung im Sinne der Z 4. Der Forschungsfreibetrag kann nur für Aufwendungen (Ausgaben) in Höhe von höchstens 100.000 Euro pro Wirtschaftsjahr geltend gemacht werden. Umfasst das Wirtschaftsjahr einen Zeitraum von weniger als zwölf Monaten, ist der Höchstbetrag von 100.000 Euro entsprechend der Anzahl der Monate des Wirtschaftsjahres zu aliquotieren. Angefangene Kalendermonate gelten dabei als volle Kalendermonate.*

*Der Freibetrag steht dem Auftraggeber für seine Aufwendungen (Ausgaben) nur dann zu, wenn mit der Forschung und experimentellen Entwicklung Einrichtungen oder Unternehmen, die mit Forschungs- und experimentellen Entwicklungsaufgaben befasst sind und deren Sitz in einem Staat der Europäischen Union oder des Europäischen Wirtschaftsraumes gelegen ist, beauftragt werden. Der Freibetrag steht nicht zu, wenn der Auftragnehmer unter beherrschendem Einfluss des Auftraggebers steht oder Mitglied einer Unternehmensgruppe (§ 9 des Körperschaftsteuergesetzes 1988) ist, der auch der Auftraggeber angehört.*

*Voraussetzung für die Inanspruchnahme des Freibetrages ist, dass der Auftraggeber bis zum Ablauf seines Wirtschaftsjahres dem Auftragnehmer nachweislich mitteilt, bis zu welchem Ausmaß an Aufwendungen (Ausgaben) er den Forschungsfreibetrag in Anspruch nimmt. Der Auftragnehmer kann für die in Auftrag genommene Forschung und experimentelle Entwicklung hinsichtlich der von der Mitteilung umfassten Aufwendungen (Ausgaben) keinen Forschungsfreibetrag nach Z 4 oder Z 4a oder eine Forschungsprämie gemäß § 108c in Anspruch nehmen. Der Freibetrag kann von jenen Aufwendungen (Ausgaben) nicht geltend gemacht werden, die Grundlage eines Forschungsfreibetrages gemäß Z 4 oder Z 4a oder einer Forschungsprämie gemäß § 108c sind.*

*Die Geltendmachung kann auch außerbilanzmäßig erfolgen. Z 4 vorletzter und letzter Satz sind anzuwenden.*

Die [Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Kriterien zur Festlegung förderbarer Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen \(-ausgaben\) gemäß § 4 Abs. 4 Z 4a bzw. § 108c Abs. 2 Z 1 EStG 1988, BGBl. II Nr. 506/2002](#) (im Folgenden: Verordnung), lautet:

*§ 1. (1) Der Geltendmachung eines Forschungsfreibetrages oder einer Forschungsprämie sind Aufwendungen (Ausgaben) im Sinne der Absätze 2 und 3 im Bereich von Forschung und experimenteller Entwicklung (Anhang I) zu Grunde zu legen. Die Bestimmungen der § 6 Z 10 und § 20 Abs. 2 EStG 1988 sowie § 12 Abs. 2 KStG 1988 sind anzuwenden.*

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

*1. Löhne und Gehälter für in Forschung und experimenteller Entwicklung (Anhang I, Teil A, Z 1) Beschäftigte einschließlich Arbeitgeberbeiträge zur Sozialversicherung, Wohnbauförderungsbeiträge und sonstige Personalaufwendungen (zB freiwillige Sozialleistungen). Bei Beschäftigten, die nicht ausschließlich in Forschung und experimenteller Entwicklung tätig sind, werden die der Arbeitsleistung für Forschung und experimentelle Entwicklung entsprechenden Anteile an diesen Aufwendungen (Ausgaben) herangezogen.*

*2. Unmittelbare Aufwendungen (Ausgaben) und unmittelbare Investitionen (einschließlich der Anschaffung von Grundstücken), soweit sie nachhaltig Forschung und experimenteller Entwicklung dienen (Anhang I, Teil A, Z 1).*

*3. Finanzierungsaufwendungen (-ausgaben), soweit sie der Forschung und experimentellen Entwicklung (Anhang I, Teil A, Z 1) zuzuordnen sind.*

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

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

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

## **Anhang I**

### **Begriffsbestimmungen und Abgrenzungen**

#### **A. Allgemeine Begriffsbestimmungen**

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

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

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

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

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

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

#### **B. Weitere Abgrenzungen (in alphabetischer Reihenfolge)**

**1. Datensammlung:** (...)

**2. Dokumentation:** (...)

**3. Industrial Design (industrielles Entwerfen und Konstruieren):** Der Forschung und experimentellen Entwicklung (Teil A, Z 1) sind Entwürfe (technische Zeichnungen, Modelle), welche der Definition von Prozessabläufen und technischen Spezifikationen dienen und für die Konzeption, Entwicklung und Herstellung neuer Produkte und Prozesse notwendig sind, zuzuordnen. Industrial Design fällt demnach nur dann unter Forschung und experimentelle Entwicklung (Teil A, Z 1), wenn es integraler Bestandteil eines Forschungs- und Entwicklungsprojektes (Teil A, Z 1) ist. Dienen Konstruktion und industrielle Entwürfe lediglich der Serienfertigung, fallen sie nicht unter Forschung und experimentelle Entwicklung.

#### **4. Industrielles Engineering und Umrüsten von Anlagen für den Produktionsprozess:**

*Unter industriellem Engineering sind jene technischen Arbeiten zu verstehen, die notwendig werden, um den Produktionsprozess in Gang zu setzen.*

*Grundsätzlich sind industrielles Engineering und das Umrüsten von Maschinen und Anlagen, einschließlich der Erstausstattung für die Serienproduktion, Teil des Produktionsprozesses und nicht der Forschung und experimentellen Entwicklung (Teil A, Z 1) zuzuordnen. Ergibt sich jedoch aus diesem Prozess die Notwendigkeit zu weiteren Forschungs- und Entwicklungsarbeiten, wie etwa Entwicklungen an Maschinen und Werkzeugen, Veränderungen in der Produktions- und Qualitätskontrolle oder die Entwicklung neuer Methoden und Standards, sind solche Arbeiten als Aufwendungen für Forschung und experimentelle Entwicklung (Teil A, Z 1) zu klassifizieren.*

#### **5. Lizenzarbeiten: (...)**

#### **6. Marktforschung: (...)**

#### **7. Nachbetreuung und Fehlerbehebung ("trouble shooting"):**

*Nachbetreuung und "trouble shooting" (Störungssuche, Fehlerbehebung) sind ab dem Stadium der Versuchsproduktion der Vertriebstätigkeit zuzuordnen und können daher generell nicht unter Forschung und experimentelle Entwicklung (Teil A, Z 1) fallen.*

#### **8. Patentarbeiten: (...)**

#### **9. Pilotanlagen (Bau und Betrieb von):**

*Pilotanlagen sind Anlagen, deren Hauptzweck darin besteht, weitere Erfahrungen, technisches Wissen und Informationen zu erzielen, die insbesondere als Grundlage für weitere Produktbeschreibungen und -spezifikationen dienen. Pilotanlagen fallen zur Gänze unter Forschung und experimentelle Entwicklung (Teil A, Z 1), solange der Hauptzweck Forschung und experimentelle Entwicklung (Teil A, Z 1) ist. Wird nach Abschluss der experimentellen Phase eine Pilotanlage auf normalen kommerziellen Betrieb umgestellt, gilt die Aktivität nicht mehr als Forschung und experimentelle Entwicklung (Teil A, Z 1), selbst wenn die Einrichtung weiterhin als Pilotanlage bezeichnet wird.*

#### **10. Prototypen (Konstruktion, Errichtung und Erprobung von):**

*Ein Prototyp ist ein Modell, das alle technischen Eigenschaften und Ausführungen eines neuen Produkts aufweist. Die Konstruktion und Erprobung eines Prototyps fällt zur Gänze unter Forschung und experimentelle Entwicklung (Teil A, Z 1), jedoch nur so lange, bis der beabsichtigte Entwicklungsstand (Produktionsreife) erreicht ist.*

#### **11. Routine-Tests:**

*Routinemäßige Qualitäts- und Produktionskontrollen im Rahmen des Produktionsvorganges fallen nicht unter Forschung und experimentelle Entwicklung (Teil A, Z 1), selbst wenn sie von im Rahmen von Forschung und experimenteller Entwicklung (Teil A, Z 1) eingesetztem Personal durchgeführt werden. Nur Qualitätskontrollen, die im Rahmen eines konkreten Forschungs- und Entwicklungsprojektes erfolgen, fallen hingegen unter Teil A, Z 1.*

#### **12. Standardisierungsarbeiten: (...)**

#### **13. Software (Herstellung von): (...)**

#### **14. Versuchsproduktion (Probefertigung, Probebetrieb):**

*Die Versuchsproduktion ist die Startphase der Serienproduktion und kann Produkt- und Verfahrensmodifikationen, Umschulungen des Personals auf neue Techniken und deren Einweisung in den Betrieb neuer Maschinen einschließen. Das Endprodukt dieses Vorganges muss wirtschaftlich verwertbar sein. Versuchsproduktion ist nicht der Forschung und experimentellen Entwicklung (Teil A, Z 1) zuzuordnen.*

### **Anhang II**

**Verzeichnis der Aufwendungen (Ausgaben) für Forschung und experimentelle Entwicklung (§ 4 Abs. 4 Z 4a EStG 1988)**

<b>Forschungsaufwendungen (Art)</b>	<b>Betrag in Euro</b>
1. Löhne und Gehälter für in Forschung und experimenteller Entwicklung Beschäftigte einschließlich Arbeitgeberbeiträge zur Sozialversicherung, Wohnbauförderungsbeiträge und sonstige Personalaufwendungen (zB freiwillige Sozialeistungen). Für Beschäftigte, die nicht ausschließlich in Forschung und experimenteller Entwicklung tätig sind, sind nur die der Arbeitsleistung für Forschung und experimentelle Entwicklung entsprechenden Anteile an diesen Aufwendungen (Ausgaben) einzubeziehen.	
2. Unmittelbare Aufwendungen (Ausgaben) und unmittelbare Investitionen (einschließlich der Anschaffung von Grundstücken), soweit sie nachhaltig Forschung und experimenteller Entwicklung dienen (Anhang I, Teil A, Z 1).	
3. Finanzierungsaufwendungen (-ausgaben), soweit sie der Forschung und experimentellen Entwicklung (Anhang I, Teil A, Z 1) zuzuordnen sind.	
4. Gemeinkosten, soweit sie der Forschung und experimentellen Entwicklung (Anhang I, Teil A, Z 1) zuzuordnen sind.	
<i>Forschungsaufwendungen gesamt (Summe aus 1 bis 4)</i>	
<i>Forschungsfreibetrag gemäß § 4 Abs. 4 Z 4a EStG 1988</i>	
<i>Forschungsprämie gemäß § 108c EStG 1988</i>	

In der Berufung wird zur Begründung des Anspruches im Kern vorgebracht, dass die Forschungstätigkeit der Bw im Wesentlichen in den Bereich der experimentellen Entwicklung falle, deren primäres Ziel die weitere technische Verbesserung des Produktes oder des Verfahrens sei. Die Verbesserung des Verfahrens bestehe darin, dass das S-Verfahren in einer bisher nicht annähernd so großen Anlage angewandt werden solle. Dazu habe von der Bw ein neuartiger Gxxxxxxxxxxxxxxxxxxxx entwickelt werden müssen, der dann von dritten Lieferanten gebaut worden sei. Die Verbindung der Glasrohre mit der Rohrplatte sei bisher unbefriedigend gewesen und habe durch Forschungen über kraftschlüssige Verbindungen zwischen Gxxx und Pxxx (Anmerkung: Txxxxx) erarbeitet werden müssen. Um den Gxxxxxxxxxxxxxxxxxxxx für das Projekt-Bxx erfolgreich in dieser neuen Größe herstellen zu können, sei es nötig gewesen, eine Konstruktion zu erfinden, die die VORTEX-Schwingungen an den Gxxxxxxxxx verhindere. Bei der gegebenen Größe, wie sie in Zukunft auch bei Anlagen in der Gas- und Ölindustrie erforderlich sei, hätten die oben angeführten Probleme nur mit einem Realmodell erforscht und experimentell entwickelt werden können. Es habe vielmehr untersucht werden müssen, ob das Verfahren in der neuen Größenordnung überhaupt anwendbar sei. Das „Projekt G“ sei in die Nummer 10 Prototypen einzustufen, weil der Gxxxxxxxxxxxxxxxxxxxx alle Eigenschaften und Ausführungen eines neuen Produktes

aufweise. Die Konstruktion und Erprobung eines Prototyps falle verordnungsgemäß zur Gänze unter Forschung und Entwicklung, bis der beabsichtigte Entwicklungsstand erreicht sei, das heißt bis feststehe, dass das S-Verfahren in der neuen Größenordnung aufgrund des neuen Gxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxx überhaupt funktioniere.

Im Zuge einer am 12. Jänner 2011 vom Unabhängigen Finanzsenat durchgeführten Erörterung der Sach- und Rechtslage brachte WK ua vor, dass die Entwicklung einer kraftschlüssigen „Eindichtung“ der Rxxxx in das Inlay aus Pxx in einem automatischen Pxxxxxxxxxxverfahren erfolgt sei. Das Sxxxxxxxxverfahren habe nicht funktioniert. Für die Entwicklung seien folgende Veranlassungen getroffen worden:

- Simulationsrechnungen für Schwingungen und Strömungen (durch die Bw)
- Berechnungen und Versuche zur Länge, zum Durchmesser und zu den Unterstützungsabständen der Gxxxxxxxx mittels Einspannung und Gebläse (sowohl durch die Bw als auch durch die P-AG).

Die Herstellung der Wxxxxxxxxxxxx mit Ixxxx-System sei durch die P-AG erfolgt.

Zu seiner E-Mail vom 13. Jänner 2007 gab WK an, dass die Bw vor dem Projekt-Bxx sechs (kleinere) S-Anlagen gebaut habe (Projekt-A, Projekt-GA, Projekt-GB, Projekt-F, Projekt-H und Projekt-C). Für die (größere) S-Anlage Projekt-Bxx habe auf Basis der bisherigen Erfahrungen eine Weiterentwicklung der Wxxxxxxxxxxxxx (längere Rohre, bessere Dichtungen und Verbindungen, wirtschaftlichere Herstellung der Verbindung durch ein neues Verfahren = automatisches Pxxxxxxxxxxverfahren) erfolgen müssen (siehe Aktenvermerk vom 13. Jänner 2011).

Mit Vorhaltschreiben vom 13. Jänner 2011 ersuchte der Unabhängige Finanzsenat die Bw ua. um eine detaillierte und nachvollziehbare Darstellung der Forschungs- und Entwicklungsmaßnahmen zum Gxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxx.

In der Beilage zum Vorhaltbeantwortungsschreiben des steuerlichen Vertreters vom 17. März 2011 wurde zur Frage der Forschungs- und Entwicklungsmaßnahmen zum Glasrohrwärmetauscher bekannt gegeben:

*Entwicklung des Gxxxxxxxxxxxxxxxxxxxx von einem handgeschweißten Kleinwxxxxxxxxxxxx mit 120 m<sup>2</sup> zu einem automatengeschweißten Wxxxxxxxxxxxx für die Großindustrie mit 7000 m<sup>2</sup>*

*Zum Zeitpunkt des Vertragsschlusses mit Bxx war folgender Entwicklungsstand:*

- Es waren zwei Wxxxxxxxxxxxx (Fxx mit ca. 120 m<sup>2</sup> Austauschfläche, Boxxxxx mit 2700 m<sup>2</sup> Austauschfläche) in Betrieb. Bild 1

- Die Rohrinlays mußten durch eine Stahlversteifung gehalten werden, was die Gefahr der Korrosion bedeutet. Bild2
- Der Sitz der Rohre war mangelhaft.
- Die Rohrinlays waren nur für 156 Rohre geeignet
- Die Rohrinlays wurden mit fehleranfälligen Handschweißungen durchgeführt. Bild 3
- Die Handschweißung (3-lagig für ein Rohrende) benötigt nicht nur 18 Minuten inklusive Prüfung und ist auch fehleranfällig und verursacht in jedem Fall Verzug des gesamten Inlays und es ist daher eine Verstärkung nötig.

Zum Zeitpunkt des Projektbeginnes Bxx war klar, daß Großwxxxxxxxxxxxxx mit dieser Methode nicht wirtschaftlich und sicher (in Exxxxxxxxxxxxxx ist ein hoher Sicherheitsstandard erforderlich) hergestellt werden können. Das händische Einschweißen der Rohrhülsen erfolgte mit Zusatzwerkstoff und erfordert hohen Anpreßdruck. Die Handschweißung nur der Inlays hätte bei diesem Projekt allein rund € 600.000,- an Lohnkosten verursacht.

*Angestrebter und umgesetzter Entwicklungsstand zum Zeitpunkt der Montage des Wxxxxxxxxxxxxx Bxx*

*Zielstellung:*

*Durch ein verbessertes Verfahren zur Herstellung der Inlays und weniger Schweißverzug größere Inlays (221 Rohre anstelle von 156) herzustellen, die keine Stahl-Verstärkung benötigen, mit optimierten Kraftschluß für die Rohreindichtung in den Hülsen.*

*Daher wurden zwei Wege verfolgt:*

*Sxxxxxxxxxverfahren SV*

*Beim SV wird flüssiges Pxx-Material (Schmelzpunkt 310 °C, Überhitzung bei 350- 380 °C) in eine Form mit den 221 Rohrhülsen gepreßt. Dafür mußten eigene Spritzgußformen hergestellt werden. Neben der teuren Herstellung dieses ca. 5000 kg schweren Werkzeuges war auch die gleichmäßige Beheizung der Form (320 - 350 °C) ein großes Problem.*

*Außerdem entweichen aus PFA bei diesen Temperaturen Fluor-Dämpfe, weshalb teure Werkstoffe verwendet werden mußten. Bild 4, 5*

*Innerhalb der zur Verfügung stehenden Lieferzeit konnte der Guß nicht so weit perfektioniert werden, daß fehlerfreie Pxx-Inlays hergestellt werden konnten.*

*Pxxxxxxxxxxxverfahren PV*

*Beim PV wird das Inlay in einer Matritze und einem heißen Dorn die Pxx Rohrhülse in die Rohrplatte eingepreßt und ohne Verwendung von Zusatzwerkstoff bei geringer Wärmeeinbringung ein sehr ebenes Inlay mit sehr guten Toleranzen erhalten, so daß die Eindichtung der Gxxxxxxxxx perfekt ist.*

*Nach einer ersten Erprobungsphase des PV im Kleinmaßstab wurde der Automat gemäß Abbildung 6 gebaut und mit diesem wurden Inlays gemäß Bild 7 hergestellt.*

*Mittlerweile arbeitet das PV so perfekt, daß sich die Weiterentwicklung des SV nur lohnt, wenn der Bedarf an Gxxxxxxxxxxxxxxxxxxxx wesentlich steigt. Eine Schweißung benötigt ca. 1 Minute und damit wird die Herstellung kostenmäßig und qualitätsmäßig auch für Großprojekte geeignet.*

*Die ingeniermäßige Entwicklung bezog sich hauptsächlich auf folgende Punkte:*

- 
- Wärmeübergang in kondensierender Sxxxxxxxxxxxxx
  - Schwingungsberechnung für Gxxxxxxxx mit Optimierung der Unterstützungen
  - Vermeidung von Überbelastungen der Pxx Folie In allen Bauteilen des Wxxxxxxxxxxxxxx

Aufgrund des Vorbringens von Seiten der Bw sowie aufgrund der Ergebnisse der ergänzenden Sachverhaltsermittlungen geht der Unabhängige Finanzsenat vom Vorliegen von Forschung und experimenteller Entwicklung im Sinne des [§ 4 Abs. 4 Z 4 EStG 1988](#) aus, wobei folgende **Forschungs- und Entwicklungsleistungen** anzunehmen sind:

- Entwicklung einer wirksamen kraftschlüssigen Verbindung zwischen Gxxxxxxxx und Bodenplatte zum „großen“ Gxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxx der Anlage des Projekt-Bxx (siehe auch das Schreiben des steuerlichen Vertreters der Bw vom 17. März 2011).
- Entwicklung eines verbesserten Verfahrens zur Herstellung der Inlays mittels Pxxxxxxxxxxxverfahrens (siehe die Beilage zum Schreiben des steuerlichen Vertreters der Bw vom 17. März 2011).

Der Ansicht des Finanzamtes, es seien im Berufungsfall **keine** Leistungen der Forschung und experimentellen Entwicklung im Sinne des [§ 4 Abs. 4 Z 4 EStG 1988](#) erbracht worden, kann der Unabhängige Finanzsenat nach den Ergebnissen der bisherigen Ermittlungen somit nicht beipflichten.

Was die Höhe der Aufwendungen (Ausgaben) für diese Forschungs- und Entwicklungsleistungen betrifft, so liegt diese im Ungewissen. Die Bw hat die gesamten Kosten der Anlage (einschließlich für die Herstellung der Teile und für die Errichtung in Staat-T) im Betrag von 2,164.411,13 Euro (siehe die Aufstellung oben in der Sachverhaltsdarstellung) der Bemessung des Forschungsfreibetrages zugrunde gelegt und begründet dies im Wesentlichen damit, dass es sich bei der Anlage um einen „Prototyp“ im Sinne der Verordnung handle. Dem vermag der Unabhängige Finanzsenat nicht beizupflichten, zumal Anlagen dieser Bauart bereits in Betrieb standen und lediglich eine wirksame kraftschlüssige Verbindung zwischen Glasrohr und Bodenplatte für eine Anlage dieser Größe zu entwickeln war. Für die Entwicklung eines verbesserten Verfahrens zur Herstellung der Inlays war die Herstellung der Anlage als Prototyp selbst nicht notwendig. Im Übrigen bringt die Verordnung unmissverständlich zum Ausdruck, dass nur Pilotanlagen, also Anlagen, deren **Hauptzweck** darin besteht, weitere Erfahrungen, technisches Wissen und Informationen zu erzielen, die insbesondere als Grundlage für weitere Produktbeschreibungen und -spezifikationen dienen, förderungswürdig sind. Um eine solche Pilotanlage handelt es sich bei der berufungsgegenständlichen Anlage zweifelsfrei **nicht**.

Gemäß [§ 289 Abs. 1 BAO](#) kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz 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. Soweit die Verjährung der Festsetzung einer Abgabe in einer Berufungsentscheidung (Abs. 2) nicht entgegenstehen würde, steht sie auch nicht der Abgabenfestsetzung im den aufgehobenen Bescheid ersetzenen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz entgegen; § 209a gilt sinngemäß.

Das Finanzamt wird im erstinstanzlichen Verfahren unter voller Mitwirkungsverpflichtung der Bw im Detail zu ermitteln haben, welche förderbaren Forschungsaufwendungen im Sinne der Verordnung die Bw für **eigene** Forschung und experimentelle Entwicklung ([§ 4 Abs. 4 Z 4 EStG 1988](#)) und für **beauftragte** Forschung und experimentelle Entwicklung durch die P-AG ([§ 4 Abs. 4 Z 4b EStG 1988](#)) im Zusammenhang mit den beiden oben genannten Forschungs- und Entwicklungsleistungen im Veranlagungsjahr 2007 tatsächlich getätigt hat. Für die Abgrenzung der (zu ermittelnden) förderbaren Forschungsaufwendungen von den nicht förderbaren Aufwendungen für die Anlagenplanung und -errichtung wird auf Punkt „B. Weitere Abgrenzungen“ im Anhang I zur Verordnung besonders hingewiesen.

Da somit zur Klärung des Sachverhaltes nicht nur ergänzende Ermittlungen vorzunehmen sind, war es zweckmäßig, den Körperschaftsteuerbescheid 2007 unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufzuheben.

Von einer mündlichen Verhandlung war gemäß [§ 284 Abs. 2 BAO](#) abzusehen.

Graz, am 17. August 2012