

GZ. RV/0077-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung gegen die Bescheide des Finanzamtes für Körperschaften, nunmehr Finanzamt für den 12., 13., 14. Bez u. Purkersdorf in Wien, betreffend Körperschaft- und Gewerbesteuer 1991 bis 1993 entschieden:

Der Berufung wird hinsichtlich Körperschaft- und Gewerbesteuer 1991 Folge gegeben, sowie hinsichtlich Körperschaft- und Gewerbesteuer 1992 teilweise Folge gegeben und hinsichtlich Körperschaft- und Gewerbesteuer 1993 abgewiesen. Die Bescheide betreffend Körperschaft- und Gewerbesteuer 1993 werden abgeändert

Die Körperschaftsteuer beträgt

für das Jahr 1991 € -3.146,37 das entspricht S -43.295,00 (Gutschrift)

für das Jahr 1992 € 2.879,95 das entspricht S 39.629,00

für das Jahr 1993 € 164.078,62 das entspricht S 2.257.771,00

Die Gewerbesteuer beträgt

für das Jahr 1991 € 0,00 das entspricht S 0,00

für das Jahr 1992 € 21.802,50 das entspricht S 300.009,00

für das Jahr 1993 € 81.750,54 das entspricht S 1.124.912,00

Die Bemessungsgrundlagen sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe und den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmittelung zu ersehen.

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 oder einem Wirtschaftsprüfer 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

Im Jahre 1995 fand bei der Bw., deren Betriebsgegenstand die Entwicklung, Herstellung und Verwaltung kinematografischer Geräte ist, eine Buch- und Betriebsprüfung betreffend die Jahre 1991 bis 1993 statt.

Die Betriebsprüferin stellte hinsichtlich der von der Bw. in den Jahren 1992 und 1993 gebildeten Rückstellung für noch nicht konsumierte Urlaube fest, dass bei der Berechnung der Rückstellung auf Basis eines Urlaubsanspruches von 30 Tagen von 21 Leistungstagen ausgegangen wurde. Nach Ansicht der Prüferin sei jedoch mit dem Erfüllungsbetrag des während der Urlaubstage anfallenden Gehalts zu bewerten, das sind 26 Tage pro Monat. Weitere Abweichungen ergaben sich aus der Anwendung eines durchschnittlichen Lohnnebenkostensatzes in Höhe von 26 % auch auf jene Bezüge, die über der Höchstbemessungsgrundlage lagen und aus einem Additionsfehler.

Aufgrund dieser Feststellungen wurde die Rückstellung 1992 um S 115.726,00 auf S 436.569,00 vermindert und 1993 um insgesamt S 328.118,00 auf S 482.532,50 erhöht (siehe Tz. 27 des Betriebsprüfungsberichts vom 31. Oktober 1995 i.V.m. Abschnitt II Punkt 10 der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 6. Oktober 1995).

Im Punkt 13 der Niederschrift über die Schlussbesprechung hielt die Prüferin zur Geltendmachung von Forschungsfreibeträgen fest, dass im Zuge der Betriebsprüfung vom steuerlichen Vertreter nach der erstmaligen Präsentation der vorläufigen Prüfungsfeststellungen der Antrag auf die Anerkennung eines Forschungsfreibetrages gemäß § 4 Abs. 4 Z 4 EStG 1998 für die Jahre 1991 und 1992 gestellt worden sei, wobei die Anerkennung von S 990.252,00 bzw. S 1.021.063,00 begehrt wurden.

Der Antrag wurde schließlich schriftlich mittels eingeschriebenem Brief vom 13. Juni 1995 eingebbracht. Seitens des steuerlichen Vertreters wurde darauf hingewiesen, dass die normativen Voraussetzungen in den einzelnen Jahren bereits bei der Erstellung der jeweiligen Steuererklärungen vorgelegen wären und auf die Geltendmachung der Freibeträge lediglich vergessen worden wäre. Der steuerliche Vertreter begründete seinen Antrag damit, es handle sich beim Forschungsfreibetrag um keine Steuerbegünstigung, sondern um eine fiktive Betriebsausgabe, welche jedenfalls bei einer Wiederaufnahme des Verfahrens zu gewähren ist.

Die Betriebsprüferin vertrat demgegenüber die Auffassung, der Antrag des steuerlichen Vertreters ziele darauf ab, einen richtigen Bilanzansatz durch einen anderen richtigen Bilanzansatz zu ersetzen. Eine Bilanzänderung sei jedoch nur mit Zustimmung der Abgabenbehörde möglich, wobei diese nur dann zu erteilen ist, wenn die Bilanzänderung wirtschaftlich begründet sei. Dem Antrag des steuerlichen Vertreters wurde daher von der Betriebsprüfung nicht Folge geleistet.

Das Finanzamt für Körperschaften folgte den Feststellungen der Betriebsprüferin und erließ mit Datum vom 15. Dezember 1995 Körperschaftsteuer- und Gewerbesteuerbescheide wie folgt:

Körperschaftsteuer für 1991

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	S	2.568.174,00
Gesamtbetrag der Einkünfte	S	2.568.174,00
Sonderausgaben	S	-258.320,00
Verlustabzug	S	-2.309.854,00
Einkommen	S	0,00
anrechenbare Steuer	S	-43.295,00
Gutschrift	S	43.295,00

Gewerbesteuer für 1991

Gewinn aus Gewerbebetrieb	S	2.568.174,00
Hinzurechnung nach § 7 Z 1 GewStG	S	+223.505,00
Gewerbeertrag	S	2.791.679,00
Fehlbeträge (Verlustvorträge)	S	-2.791.679,00
Gewerbeertrag	S	0,00
Steuermessbetrag vom Gewerbeertrag		0
einheitlicher Gewerbesteuermessbetrag		0
Bundesgewerbesteuer, Gewerbesteuer und Zuschläge	S	0,00

Körperschaftsteuer für 1992

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	S	8.444.745,00
Gesamtbetrag der Einkünfte	S	8.444.745,00
Sonderausgaben	S	-258.320,00
Verlustabzug	S	-6.309.785,00
Einkommen	S	1.876.640,00
Körperschaftsteuer	S	562.980,00
anrechenbare Steuer	S	-20.791,00
Abgabenschuld	S	542.189,00

Gewerbesteuer für 1992

Gewinn aus Gewerbebetrieb	S	8.444.745,00
Hinzurechnung nach § 7 Z 1 GewStG	S	+266.011,00
Gewerbeertrag	S	8.710.756,00
Fehlbeträge (Verlustvorträge)	S	-4.884.880,00
Gewerbeertrag	S	3.825.876,00
abgerundeter Gewerbeertrag	S	3.825.800,00
Steuermessbetrag vom Gewerbeertrag		172.161
einheitlicher Gewerbesteuermessbetrag		172.161
Bundesgewerbesteuer, Gewerbesteuer und Zuschläge	S	533.699,00

Körperschaftsteuer für 1993

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	S	7.798.515,00
Gesamtbetrag der Einkünfte	S	7.798.515,00
Sonderausgaben	S	-258.320,00
Einkommen	S	7.540.195,00
Körperschaftsteuer	S	2.262.060,00
anrechenbare Steuer	S	-4.379,00
Abgabenschuld	S	2.257.681,00

Gewerbesteuer für 1993

Gewinn aus Gewerbebetrieb	S	7.798.515,00
Hinzurechnung nach § 7 Z 1 GewStG	S	+265.151,00
Gewerbeertrag	S	8.063.666,00
abgerundeter Gewerbeertrag	S	8.063.600,00
Steuermessbetrag vom Gewerbeertrag		362.862
einheitlicher Gewerbesteuermessbetrag		362.862
Bundesgewerbesteuer, Gewerbesteuer und Zuschläge	S	1.124.872,00

Innerhalb verlängerter Rechtsmittelfrist wurde mit Schreiben der steuerlichen Vertretung vom 29. Jänner 1996 Berufung gegen die oben bezeichneten Bescheide erhoben.

Die Bw. beantragte:

- die Berechnung der Rückstellung für noch nicht konsumierte Urlaube auf Basis von 21 produktiven Arbeitstagen pro Monat für die Jahre 1992 und 1993 vorzunehmen, wodurch eine Verminderung der erfolgten Hinzurechnung für 1992 auf S 93.471,00 und für 1993 auf S 265.019,00 erfolgen würde, und
- die Anerkennung des im Zuge des Betriebsprüfungsverfahrens geltend gemachten Forschungsfreibetrages gemäß § 4 Abs. 4 Z 4 EStG 1988 für das Jahr 1991 im Ausmaß von S 990.252,00 und 1992 von S 1.021.063,00.

Zur Begründung des ersten Berufungspunktes führte die Bw. unter anderem aus, dass die Rückstellung nicht konsumierter Urlaube auf Basis von 26 Tagen pro Monat berechnet worden sei. Die Festsetzung dieses Divisors sei jedoch ein Fehlschluss, weil von der generellen

Werktagzahl von 26 Tagen und nicht von der betriebsspezifischen Anzahl der produktiven Arbeitstage pro Monat ausgegangen worden wäre. Die betriebsspezifische Anzahl von produktiven Arbeitstagen pro Monat werde wie folgt errechnet :

Summe Tage/Jahr	365
Sonntage	-52
Werktag/Jahr	313
Urlaubsanspruch/Jahr	-30
durchschnittliche Feiertage	-13
durchschnittliche sonstige Abwesenheit/DN	-13
produktive Arbeitszeit/Jahr	257
produktive Arbeitszeit/Monat	21

Aufgrund der zu diesem Themenkreis bereits ergangen Literatur, insbesondere Hofians, Steuerliche Behandlung von Urlaubsrückstellungen, Österreichische Steuerzeitung Nr. 20/1986 und Olbrich, Zur Berechnung der Urlaubsrückstellung, Die Wirtschaftsprüfung, Nr. 6/1985, sei festzuhalten, dass jener Aufwand rückzustellen ist, der durch das Recht auf Nichtarbeit des Dienstnehmers im folgenden Wirtschaftsjahr entsteht.

In diesem Sinn seien daher die Kosten des Arbeitnehmers nur auf seine tatsächlichen produktiven Arbeitstage im vorliegenden Fall, eben 21 Tage pro Monat, aufzuteilen.

Zum zweiten Berufungspunkt, dem Forschungsfreibetrag, führte die Bw. aus, die behördliche Begründung stelle eine vollkommen unrichtige Qualifizierung des einkommensteuerrechtlich normierten Forschungsfreibetrages dar; es würden folgende Umstände verkannt werden:

- Im § 4 Abs. 4 EStG 1988 werde ausdrücklich festgehalten, dass der unter Z 4 geregelte Forschungsfreibetrag jedenfalls eine Betriebsausgabe sei. Demnach könne im Zuge des Betriebsprüfungsverfahrens die gegenständliche Betriebsausgabe des Forschungsfreibetrages, wie jede andere Betriebsausgabe, nachträglich geltend gemacht werden.
- Die Verweigerung der Anerkennung des Forschungsfreibetrages werde auch damit begründet, dass eine Bilanzänderung vorliege, obwohl die Prüferin im Betriebsprüfungsbericht unter Punkt 7 betreffs des Forschungsfreibetrages für 1993 von S 778.200,00 einen außerbilanzmäßigen Ansatz feststellt habe. Diese Ausführungen würden eine widersprüchliche Argumentation zeigen und dass das Wesen einer Bilanzänderung nicht erkannt worden wäre. Laut EStR 1984, Abschnitt 14 sei von einer Bilanzänderung nur

dann zu sprechen, wenn steuer- und handelsrechtlich verschiedene Bilanzansätze zulässig sind. Da der in Anspruch genommene Forschungsfreibetrag keine Aufnahme in der Bilanz erfährt, also keine Bilanzposition begründet, könne keine Bilanzänderung mangels Vorliegen eines Bilanzansatzes bewirkt werden. Verdeutlicht werde dieser Umstand, dass es keine Möglichkeit gibt, den Forschungsfreibetrag zu verbuchen, sodass dies nur außerhalb der Bilanz bei der Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen Berücksichtigung findet.

- Der Vergleich des Forschungsfreibetrages mit den übrigen Investitionsbegünstigungen des Einkommensteuergesetzes betreffs der nachträglichen Geltendmachung sei für den Forschungsfreibetrag nicht zulässig, weil nach Ruppe, Grundriss des österreichischen Steuerrechts, 2. Kapitel, IV, 12d der Forschungsfreibetrag nicht auf Erfindungen des Anlagevermögens eingeschränkt ist, sondern auch die Entwicklung des Umlaufvermögens betrifft. Durch diese Ausweitung überschreite der Forschungsfreibetrag das Ausmaß der im Einkommensteuergesetz normierten Investitionsbegünstigungen (Investitionsrücklage, Investitionsfreibetrag).
- Selbst wenn die Finanzbehörde von der Qualifikation einer Bilanzänderung nicht abgehen sollte, müsste dem Argument des Nichtvorliegens von wirtschaftlichen Gründen widersprochen werden. Im Zuge des Betriebsprüfungsverfahrens wären die wirtschaftlichen Auswirkungen der Nichtanerkennung der Bilanzänderung nicht berücksichtigt worden, weil die Bw. nach umfangreichen Investitionen in der Prüfungsperiode die wirtschaftliche Belastung in Form der Kreditfinanzierung zu tragen hätte oder andernfalls zum wirtschaftlichen Nachteil die Investitionstätigkeit einstellen hätte müssen. Bei der Beurteilung des Vorliegens von wirtschaftlichen Gründen im Zusammenhang mit der von der Finanzbehörde angesprochenen beantragten Bilanzänderung bleibe das Verfassungsgerichtshoferkenntnis VfGH 25.6.1992, G 58/92, unberücksichtigt, das feststelle, dass eine wesentliche Entscheidung über die Gewinnverwendung erst erfolgen könne, wenn die Kenntnis über die Höhe des Gewinnes gegeben sei. Auf das gegenständliche Verfahren bezogen, bedeute dies, dass infolge der Wiederaufnahme des Verfahrens, das eine geänderte Gewinnsituation bedingt, eine neue Ausübung der Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechte ermöglicht und damit eine geänderte Inanspruchnahme von Investitionsbegünstigungen in den wieder aufgenommenen Veranlagungsjahren zuzulassen sei. Bei Nichtentsprechung dieses Erkenntnisses würde die erfolgte Wiederaufnahme ausschließlich zum Nachteil des Steuerpflichtigen bestehen, was nicht der Absicht des Gesetzgebers entsprechen würde. Wenn die Finanzbehörde den Forschungsfreibetrag als

Bilanzänderung im Zuge des Verfahrens qualifiziert, hätte sie auch eine Ermittlungspflicht betreffs Vorliegens der wirtschaftlichen Umstände getroffen. Ein Anzeichen hiefür wäre ein Vorhalt gewesen, der jedoch nie erfolgte. Der Begründung liege daher ein Verfahrensmangel im Hinblick auf die Feststellung der wirtschaftlichen Verhältnisse betreffs der von der Finanzbehörde zugrundegelegten bzw. angenommenen Bilanzänderung zugrunde.

- Ein weiterer Verfahrensmangel sei auch in der Verletzung des Parteiengehörs festzustellen, weil in zahlreichen Besprechungen und im Schreiben vom 18. September 1995 des steuerlichen Vertreters der Standpunkt des Bundesministeriums für Finanzen mit dem Ersuchen vorgetragen wurde, eine Stellungnahme des zuständigen Fachbereichsleiters zu erhalten, dessen Ansicht jedoch dem Steuerpflichtigen nicht nachweislich zur Kenntnis gebracht worden sei.

Zusammenfassend hielt die Bw. fest, dass der beantragte Forschungsfreibetrag im Jahre 1991 und 1992 mangels eines Separatausweises als Bilanzposition keine Bilanzänderung bewirken könne, sodass der Forschungsfreibetrag gemäß der eindeutigen Normierung des § 4 Abs. 4 EStG 1988 als Betriebsausgabe zu qualifizieren sei. Abschließend beantragte die Bw. eine mündliche Berufungsverhandlung.

Die Prüferin führte in ihrer Stellungnahme vom 2. Juli 1996 zum Berufungspunkt Rückstellung für noch nicht konsumierte Urlaube aus, dass der bei einer 6-Tage-Woche anzuwendende Divisor 26 betrage. Dieser ergebe sich aus folgender Berechnung : 30 Arbeitstage abzüglich 4 nicht bezahlte Sonntage. Eine Kürzung um die Nichtleistungstage sei nicht zulässig, weil auch für diesen Zeitraum Gehalt bzw. Lohn zu bezahlen sei.

Zum Punkt "Forschungsfreibetrag" wiederholte die Prüferin, dass seitens des steuerlichen Vertreters keine wirtschaftlichen Gründe bzw. neue Umstände angegeben worden wären. Weiters führte sie unter anderem aus, dass es sich beim Forschungsfreibetrag um eine fiktive Betriebsausgabe handle, deren Wesen in einer Steuerbegünstigung liege und deren Geltendmachung ein steuerliches Wahlrecht darstelle.

Den Ausführungen des steuerlichen Vertreters zu einer Bilanzänderung könne nicht gefolgt werden. Eine buchmäßige Erfassung sei sehr wohl möglich, sie erfolge einerseits auf einem Aufwandskonto und anderseits auf dem Konto steuerfreie Rücklage. Des weiteren sei zu bemerken, dass in diesem Zusammenhang jedenfalls die Kriterien, die zu einer Bilanzänderung herangezogen werden müssen, zu beachten seien. Dies wäre zB auch bei einem Antrag

auf nachträgliche Erhöhung eines Forschungsfreibetrages der Fall. Darüber hinaus seien steuerrechtlich und handelsrechtlich in diesem Zusammenhang durchaus unterschiedliche Bilanzansätze möglich. Der Forschungsfreibetrag stelle nämlich eine Steuerbegünstigung dar, die geltend gemacht werden kann. Eine nachträgliche Änderung sei nur unter den Voraussetzungen der Bilanzänderung möglich.

Nach Ansicht der Prüferin sei ein Vergleich mit den Investitionsbegünstigungen durchaus zulässig, da auch für den Forschungsfreibetrag ebenso wie für Investitionsbegünstigungen keine gesetzliche Verpflichtung zur Inanspruchnahme bestehe.

Hinsichtlich der in der Berufung angeführten wirtschaftlichen Gründe hielt die Prüferin fest, dass die finanziellen Auswirkungen der Feststellungen der Betriebprüfung keinen im Unternehmen gelegenen wirtschaftlichen Grund darstellen würden, der eine Bilanzänderung rechtfertigen würde; vielmehr sollten durch die nachträgliche Geltendmachung des Forschungsfreibetrages lediglich die Folgen der Steuernachforderung ausgeglichen werden. Zu dem Verfahrensmangel des Parteiengehörs wurde ausgeführt, dass im Rahmen eines Betriebsprüfungsverfahrens das Parteiengehör formlos sei, dh. in der Regel mittels Gesprächen mit dem Abgabepflichtigen respektive mit dem steuerlichen Vertreter gewährt wird, was im Zuge mehrerer Besprechungen auch hier der Fall gewesen wäre. Der steuerliche Vertreter hätte mit der zuständigen Fachbereichsleiterin bezüglich der nachträglichen Geltendmachung des Forschungsfreibetrages ein Telefongespräch geführt. Der Einwand, das Parteiengehör wäre verletzt worden, gehe somit ins Leere.

In der Gegenäußerung vom 6. September 1996 wiederholte die Bw. ihr Vorbringen hinsichtlich der Rückstellung für noch nicht konsumierte Urlaube und brachte hinsichtlich des Forschungsfreibetrages vor, dass das Gesetz grammatisch im strengsten Wortsinn auszulegen sei. Da der Forschungsfreibetrag gemäß § 4 Abs. 4 Z. 4 EStG 1988 ausdrücklich unter den Betriebsausgaben angeführt werde, könnten nur die Normen für die Geltendmachung von Betriebsausgaben zur Anwendung gelangen. Weiters führte die Bw. aus, dass der § 4 Abs. 4 EStG 1988 kein Wahlrecht kenne, denn der Gesetzestext normiere eine Entscheidung : “ ... der Forschungsfreibetrag beträgt bis zu 12% der Forschungsaufwendungen.” Auch die Inanspruchnahme des erhöhten Forschungsfreibetrages stelle kein Wahlrecht dar, sondern eine Entscheidung über das geltend zu machende Ausmaß bei Vorliegen bestimmter Voraussetzungen. Eine gesetzliche Kann-Bestimmung sei immer an eine bestimmte Form der Antragstellung gebunden. Die Anführung des Forschungsfreibetrages unter den “Betriebsausgaben” und die Bestimmung “der Freibetrag beträgt ... ” ohne weiteren Zusatz über die

Geltendmachung, lassen keine Interpretation eines Wahlrechtes zu. Die einzige Voraussetzung für die Geltendmachung des Forschungsfreibetrages sei das Vorliegen von Forschungsaufwendungen, die im gegenständlichen Fall im Rahmen der Betriebsprüfung nicht bestritten worden wären. Infolge Vorliegens von Forschungsaufwendungen sei der Forschungsfreibetrag als Betriebsausgabe in Erfüllung der amtlichen Selbstermittlungspflicht auch im gegenständlichen Fall zu berücksichtigen. Die formale Möglichkeit, die Inanspruchnahme des Forschungsfreibetrages als Rücklage im Rahmen der Bilanz darzustellen, sei kein taugliches Mittel den gesetzlich normierten Charakter der Betriebsausgabe in eine andere Form der Investitionsrücklage bzw. des Investitionsfreibetrages umzudeuten, denn entscheidend sei der materielle Gehalt des Gesetzestextes. Durch seine unterschiedliche Textierung normiere der Gesetzgeber geltend zu machende Investitionsbegünstigungen als Betriebsausgabe und als Spezialdotation, die ausdrücklich geltend gemacht werden muss. Bei allen Spezialdotationen seien strenge Formvorschriften der Antragstellung vorgesehen, die beim Forschungsfreibetrag entfallen, sodass der Gesetzgeber eine eindeutige Differenzierung zwischen den beiden Typen von Investitionsbegünstigungen vorgesehen hat, sodass eine gleiche Auslegung für die Geltendmachung aller Investitionsbegünstigungen unzulässig ist, weil dies vom Gesetzgeber nicht vorgesehen worden sei. Die Aussage, dass die nachträgliche Änderung des Forschungsfreibetrages nur unter den Voraussetzungen einer Bilanzänderung möglich sei, entspreche nicht dem grammatischen Gesetzestext. Da der Forschungsfreibetrag als "Betriebsausgabe" normiert sei, könne dieser selbstverständlich als nachträgliche Betriebsausgabe geltend gemacht werden, denn eine unterschiedliche Behandlung von fiktiven und tatsächlichen Betriebsausgaben sei im § 4 Abs. 4 EStG 1988 nicht vorgesehen. Da tatsächliche Betriebsausgaben im Zuge des Betriebsprüfungsverfahrens durch Belegvorlage nachträglich geltend gemacht bzw. gemäß § 184 BAO angesetzt werden könnten, sei die nachträgliche Geltendmachung des Forschungsfreibetrages als "Betriebsausgabe" ebenfalls zulässig.

Abschließend ersuchte die Bw. aufgrund der dargelegten Argumente dem Berufungsbegehren stattzugeben.

Im Berufungsverfahren wurde die Bw. mit Schreiben der Finanzlandesdirektion vom 28. Juni 2002 unter anderem aufgefordert :

1) Die Aufwendungen zur Entwicklung oder Verbesserung volkswirtschaftlich wertvoller Erfindungen der Berufungsjahre 1991 und 1992 nachzuweisen (Belege, Grundaufzeichnungen,

forschungsprojektbezogene Arbeitsaufschreibungen etc. zur verlässlichen Kostenerfassung des Leistungsbereiches "Forschung und Entwicklung").

- 2) Den volkswirtschaftlichen Wert der angestrebten oder abgeschlossenen Erfindungen nachzuweisen. Dazu wurde um die Vorlage der Bescheinigungen des Bundesministers für wirtschaftliche Angelegenheiten bzw. wenn die Erfindungen patentrechtlich geschützt sind, um Vorlage des Patentes bzw. der Patente ersucht. Weiters wurde ersucht, bekanntzugeben, wer der Erfinder der jeweiligen Erfindung, wer der Patentinhaber (Ing. B. oder die Bw.) und gegebenfalls wer der Nutzungsberichtigte ist.
- 3) Aufstellungen beizubringen, aus welchen die der einzelnen angestrebten oder abgeschlossenen Erfindung zugeordneten Forschungsaufwendungen ersichtlich sind.
- 4) Berechnungen der beantragten Forschungsfreibeträge von S 990.252,00 für 1991 und S 1.021.063,00 für 1992 vorzulegen.

- 5) In Bezug auf den Berufungspunkt "Urlaubsrückstellung" wurde mit Hinweis auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 12. Jänner 1993, Zl. 92/14/0165, ersucht mitzuteilen, ob dieser Berufungspunkt aufrecht bleibt.

Als Frist wurden sechs Wochen ab der Zustellung, die am 2. Juli 2002 erfolgte, eingeräumt.

Aufgrund telefonischer Anfragen des steuerlichen Vertreters wurde die Frist bis Ende Oktober 2002 verlängert.

Im Schreiben der steuerlichen Vertretung vom 30. Oktober 2002 wurde zu den Punkten des Vorhaltes ausgeführt :

- 1) Die im Vorhalt genannten Entwicklungskosten 1991 und 1992 würden durch die Hauptbuchkonten im Faxausdruck belegt werden. Da das angeforderte Beleggut sehr umfangreich sei, werde eine Belegeinsicht direkt bei der Bw. vorgeschlagen bzw. lege die Kanzlei auf Aufrforderung bestimmte Belege in der Dienststelle vor.
- 2) Die erforderliche Originalbescheinigung über den volkswirtschaftlichen Wert von Erfindungen für die Jahre 1991 und 1992 würde per Post gesendet werden. Insoweit Ing. B. als Erfinder in der jeweiligen Patentanmeldung genannt werde, handle es sich um "Diensterfindungen", die ausschließlich der Bw. zur alleinigen Nutzung zur Verfügung stünden. Ing. B. habe keine Lizenzzahlungen erhalten. Der in der Berechnung des Forschungsbeitrages enthalten

Anteil der Lohnkosten für Ing. B. trage dem 50%igen Zeitaufwand seiner Arbeitstätigkeit für die gegenständlichen Erfindungen Rechnung. Neben den Managementaufgaben wäre die Erfindertätigkeit Gegenstand der Diensterfüllung.

3) In diesem Zusammenhang werde auf die unter Punkt 1 vorgeschlagene Erledigung verwiesen.

4) Im Anschluss werden die Berechnungen für die beantragten Forschungsfreibeträge 1991 und 1992 gefaxt. Nach den Berechnungen belaufen sich die Entwicklungs- und Personalkosten samt Lohnnebenkosten 1991 auf S 5.501.404,17 und 1992 auf S 5.672.572,44. Der Forschungsfreibetrag von 18 % beträgt 1991 S 990.252,00 und 1992 S 1.021.063,00.

5) Inwieweit das Verwaltungsgerichtshofberkenntnis bei der Berechnung der abzugeltenden Urlaubstage angewendet werden könnte, müsse noch überprüft werden.

Im November 2002 langten bei der Finanzlandesdirektion Bescheinigungen über den volkswirtschaftlichen Wert von Erfindungen des Bundesministers für Wirtschaft und Arbeit vom 23. Oktober 2002 für die Jahre 1991 bis 1993 ein.

Darin wurde gemäß § 4 Abs. 4 Z. 4 EStG 1988 für die Veranlagungsjahre 1991 bis 1993 bescheinigt, dass folgende Erfindungen als volkswirtschaftlich wertvoll anzusehen sind :

- Arbeitstitel : Filmkamera "M. Compact"

Weiterentwicklungen, insbesondere gemäß folgenden Patenten:

- AT X1 B (Gehäuse für eine Filmkamera)
- AT X2 B (Verfahren zur Aufnahme von nacheinander erfolgenden ähnlichen Bewegungsabläufen mittels eines Bildaufnahmegerätes)

In weiteren Schreiben des Bundesministeriums für Wirtschaft und Arbeit vom 23. Oktober 2002 an das nunmehr zuständige Finanzamt wurde mitgeteilt, dass laut Antragstellerin die Aufwendungen zur Entwicklung oder Verbesserung der in der jeweiligen Bescheinigung angeführten Erfindungen im Jahr 1991 € 399.802,63, im Jahr 1992 € 412.241,91 und im Jahr 1993 € 314.217,89 betragen würden.

Die Bw. beantragte mit Schreiben vom 31. Jänner 2003 die Entscheidung über die eingebrochenen Berufungen durch den ganzen Berufungssenat sowie die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung. Mit Schreiben vom 11. April 2003 wurden die Anträge auf Entscheidung

durch den gesamten Berufungssenat sowie auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurückgezogen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Berufungspunkt Rückstellung für noch nicht konsumierte Urlaube.

Nach den Ausführungen bei Quantschnigg / Schuch, Einkommensteuer-Handbuch EStG 1988, § 5 Tz. 51, Seite 264, ist es unzulässig, für Belange der Rückstellungsberechnung den Arbeitslohn auf produktive Arbeitstage (exklusive Feiertage, voraussichtliche Krankheitstage) umzurechnen. Es handle sich ja um eine Bewertung eines lohnbezogenen Erfüllungsrückstandes; Lohn werde aber gleichermaßen für produktive und unproduktive Arbeitstage bezahlt. Ähnlich der Verwaltungsgerichtshof in dem Erkenntnis VwGH 12.1.1993, 92/14/0165: Da Löhne für Lohnzahlungszeiträume zu bezahlen sind und nicht für produktive Arbeitszeiträume, verbiete sich bei der Aufwandsabgrenzung die Herstellung eines zeitlichen Zusammenhangs mit einem "produktiven Leistungswochenlohn".

Nach Platzer / Kros, Buchhaltungs- und Bilanzierungs-Handbuch, 7. Auflage Seite 242, Orac, Wien, 1983, ist das Entgelt in einen Betrag je Werktag umzurechnen (dh. das Monatsentgelt ist auf 26 Werktagen zu verteilen).

Nach Ansicht der Berufungsbehörde ist wesentlich, dass es sich bei der Rückstellung für noch nicht konsumierte Urlaube um eine Abgrenzung eines lohnzahlungszeitraumbezogenen Erfüllungsrückstandes handelt. Daher ist der Divisor mit 26 Werktagen anzusetzen. Folglich waren die diesbezüglichen Berufungsanträge als unbegründet abzuweisen.

Berufungspunkt Forschungsfreibetrag:

Die Bw. hat die Bilanz per 31. Dezember 1991 und die Gewinn- und Verlustrechnung vom 1. Jänner 1991 bis 31. Dezember 1991 noch nach den vor dem Rechnungslegungsgesetz geltenden Bestimmungen gelegt. Die Jahresabschlüsse 1992 und 1993 wurden nach den Vorschriften des Rechnungslegungsgesetzes, BGBl. Nr. 475/1990, erstellt.

Gemäß § 4 Abs. 2 EStG 1988 muss der Steuerpflichtige die Vermögensübersicht (Jahresabschluss, Bilanz) nach den allgemeinen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung erstellen. Ist die Vermögensübersicht nicht nach diesen Grundsätzen erstellt oder verstößt sie gegen zwingende Vorschriften dieses Bundesgesetzes, so muss er sie auch nach dem Einreichen beim Finanzamt berichtigen. Andere nachträgliche Änderungen der Bilanz sind nur zulässig, wenn sie wirtschaftlich begründet sind und das Finanzamt zustimmt. Das Finanzamt muss zustimmen, wenn die Bilanzänderung wirtschaftlich begründet ist.

Nach § 4 Abs. 4 Z 4 EStG 1988 zählt zu den gesetzlich ausdrücklich aufgezählten Betriebsausgaben jedenfalls ein Forschungsfreibetrag für Aufwendungen zur Entwicklung oder Verbesserung volkswirtschaftlich wertvoller Erfindungen, ausgenommen Verwaltungs- oder Vertriebs-kosten sowie Aufwendungen für Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens (Forschungsaufwendungen). Der volkswirtschaftliche Wert der angestrebten oder abgeschlossenen Erfindung ist durch eine Bescheinigung des Bundesministers für wirtschaftliche Angelegenheiten nachzuweisen. Die Bescheinigung ist nicht erforderlich, wenn die Erfindung bereits patentrechtlich geschützt ist.

- Der Forschungsfreibetrag beträgt grundsätzlich bis zu 12% der Forschungsaufwendungen.
- Ein erhöhter Forschungsfreibetrag bis zu 18% kann geltend gemacht werden, wenn die Erfindungen nicht anderen Personen zur wesentlichen Verwertung überlassen werden. Eine wesentliche Verwertung liegt vor, wenn im Wirtschaftsjahr die Einnahmen aus der Verwertung der Erfindungen durch andere Personen mehr als 25% der Forschungsaufwendungen dieses Wirtschaftsjahres betragen.

In den Erläuterungen zu § 4 Abs. 4 wird u.a. ausgeführt:

Das bisher in der Z 4 vorgesehene Aktivierungswahlrecht für die Entwicklung, Verbesserung und Sicherung volkswirtschaftlich wertvoller Erfindungen konnte im Hinblick auf die Einführung eines Aktivierungsverbotes für nicht entgeltlich erworbene unkörperliche Wirtschaftsgüter entfallen (siehe Erläuterungen zu § 4 Abs. 1). In der Z 4 verbleiben daher nur die nach altem Recht vorgesehenen Forschungsfreibeträge für die Entwicklung und Verbesserung volkswirtschaftlich wertvoller Erfindungen. Die diesbezüglichen Voraussetzungen sind inhaltlich grundsätzlich unverändert. Die bisher vorgesehene Nachversteuerung des erhöhten Forschungsfreibetrages – eine Nachversteuerung war im Fall der wesentlichen Verwertung von Erfindungen durch andere innerhalb von vier Jahren vorgesehen – ist samt des Verbotes der Fremdüberlassung der Erfindung innerhalb von vier Folgejahren aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung entfallen. Eine weitere administrative Erleichterung ergibt sich durch den Verzicht auf die Bescheinigung des volkswirtschaftlichen Wertes einer Erfindung in Fällen, in denen die Erfindung bereits patentrechtlich geschützt ist.

§ 4 Abs. 4 Z. 4 EStG 1988 enthält keine Vorschrift über die Geltendmachung des Forschungsfreibetrages (anders noch die Vorgängerbestimmung des § 4 Abs. 4 Z. 4 EStG 1972, nach welcher ein Steuerpflichtiger, der seinen Gewinn gemäß § 5 ermittelt, in der

Steuererklärung den Forschungsfreibetrag beantragen konnte - siehe auch VwGH 10.11.1993, 91/13/0180 [ÖStZB 1994, Seite 297 ff]).

Die Bw. vertritt zusammengefasst die Ansicht, dass die allgemeinen Regeln über die Geltendmachung von Betriebsausgaben anzuwenden sind.

Das Finanzamt ist dagegen der Auffassung, dass der Antrag auf Geltendmachung im Betriebspfungsverfahren als Bilanzänderung zu beurteilen ist, der mangels wirtschaftlicher Begründung die Zustimmung zu verweigern ist.

Nach den Ausführungen bei Quantschnigg / Schuch, a.a.O., § 5, Tz 20.4, Seite 239, ist der Forschungsfreibetrag als "echter" Freibetrag und nicht als Bilanzposition konzipiert. Mangels ausdrücklicher Anordnung einer Aufnahme in die Bilanz findet auf ihn das Maßgeblichkeitsprinzip keine Anwendung. Der Forschungsfreibetrag kann daher erstmals bei der steuerlichen Gewinnermittlung ausgewiesen werden.

Auch die 1992 anzuwendenden § 205 HGB und § 208 HGB normieren nach Ansicht der Berufungsbehörde keine Verpflichtung zum Ausweis eines Forschungsfreibetrages in der Bilanz (siehe Quantschnigg / Schuch, a.a.O., § 5, Tz 20.1, Seite 238, und Egger / Samer, Der Jahresabschluss nach dem Rechnungslegungsgesetz, 2. Auflage, Linde Verlag, Seite 185 f) Doralt führt in seinem Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Teil I bis III, §§ 1-32, 3. Auflage, § 4 Tz 306, Seite 266, aus, dass der Forschungsfreibetrag außerbücherlich (in der Steuererklärung) geltend zu machen ist.

Da nach dem Wortlaut des § 4 Abs. 4 Z. 4 EStG 1988 der Ausweis eines Forschungsfreibetrages in der Bilanz nicht verlangt wird, schließt sich die Berufungsbehörde den oben wieder gegebenen Kommentarmeinungen an (siehe zu einer vergleichbaren Rechtsfrage, nämlich der außer-bilanzmäßigen Geltendmachung eines Investitionsfreibetrages durch eine Kapitalgesellschaft, VwGH 21.1.1980, 1688, 3058/79 [ÖStZB 1980, Seite 244], mit Verweis auf VwGH 13.9.1978, 2085/76 u. 1579/78 [ÖStZB 1979, Seite 122 f])

Die Bw. ist somit berechtigt, die Forschungsfreibeträge in den Streitjahren 1991 und 1992 außerhalb der Handels- und Steuerbilanz geltend zu machen. Folglich sind die Bestimmungen über die Bilanzänderung für die Lösung der strittigen Rechtsfrage nicht heranzuziehen.

Da im Einkommensteuergesetz 1988 keine Einschränkung des Antragsrechts auf die Geltendmachung in der Steuererklärung mehr enthalten ist, kann die Bw. die Forschungs-

freibeträge somit auch in wieder aufgenommenen Verfahren geltend machen (siehe RdW 1992/2, Seite 94).

Mit den vorliegenden Bescheinigungen des Bundesministers für Wirtschaft und Arbeit ist der volkswirtschaftliche Wert der Erfindungen im Verfahren vor der Berufungsbehörde nachgewiesen worden. Nach den Angaben in den Schreiben des Bundesministeriums für Wirtschaft und Arbeit betragen die Aufwendungen zur Entwicklung oder Verbesserung der in den Bescheinigungen angeführten Erfindungen im Jahr 1991 € 399.802,63 und 1992 € 412.241,91 (das entspricht S 5.501.404,13 und S 5.672.572,35). Die Berechnung der Forschungsfreibeträge für 1991 und 1992 entspricht der von der Betriebsprüfung nicht beanstandeten Berechnung des Forschungsfreibetrages für 1993.

Aus diesen Gründen war den Berufungsanträgen hinsichtlich der Geltendmachung der Forschungsfreibeträge für 1991 und 1992 stattzugeben. Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb der Jahre 1991 und 1992 sind somit um S 990.252,00 und S 1.021.063,00 zu verringern.

Daraus ergeben sich folgende Änderungen.

- die Investitionsrücklage 1992 wird von S 716.600,00 auf S 614.500,00 verringert;
- die Gewerbesteuerrückstellung 1992 wird von S 534.000,00 auf S 300.000,00 vermindert;
- der Investitionsfreibetrag 1993 wirkt sich nunmehr mit S 4.707,00 gewinnmindernd aus.
- die Investitionsrücklage 1993 wird von S 992.000,00 auf S 987.000,00 gekürzt

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb werden wie folgt rechnerisch ermittelt:

Körperschaftsteuer 1991:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	S	2.568.174,00
- Stattgabe betreffend Forschungsfreibetrag	S	-990.252,00
Einkünfte aus Gewerbebetrieb neu	S	1.577.922,00

Körperschaftsteuer 1992:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	S	8.444.745,00
- Stattgabe betreffend Forschungsfreibetrag	S	-1.021.063,00
+ Anpassung der Investitionsrücklage 1992	S	+102.100,00
+ Anpassung der Gewerbesteuerrückstellung 1992	S	+234.000,00

Einkünfte aus Gewerbebetrieb neu	S	7.759.782,00
----------------------------------	---	--------------

Körperschaftsteuer 1993:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	S	7.798.515,00
- gewinnmindernde Dotierung des IFB 1993	S	-4.707,00
+ Anpassung der Investitionsrücklage 1993	S	+5.000,00
Einkünfte aus Gewerbebetrieb neu	S	7.798.808,00

Die Berechnung der Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer für die Jahre 1991 bis 1993 erfolgt auf beiliegenden Berechnungsblättern.

Beilage: 6 Berechnungsblätter

Wien, 14. April 2003