

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

22.10.2002

Geschäftszahl

2002/14/0030

Beachte**Serie (erledigt im gleichen Sinn):**

2002/14/0031 E 22. Oktober 2002

2002/14/0032 E 22. Oktober 2002

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Stoll und die Hofräte Mag. Heinzl, Dr. Zorn, Dr. Robl und Dr. Büsser als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. iur. Mag. (FH) Schärf, über die Beschwerde der S Aktiengesellschaft in L, vertreten durch Dorda, Brugger & Jordis Rechtsanwälte GmbH in 1010 Wien, Dr. Karl Lueger - Ring 12, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich (Berufungssenat I) vom 28. Dezember 2001, GZ. RV 1024/1-6/2001, betreffend Körperschaftsteuer 1997 bis 1999, zu Recht erkannt:

Spruch**Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.**

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von 332 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die beschwerdeführende Aktiengesellschaft hat in den Streitjahren jeweils Forschungsfreibeträge gemäß § 4 Abs. 4 Z. 4 EStG 1988 geltend gemacht.

Im Gefolge einer abgabenbehördlichen Prüfung ergingen geänderte Körperschaftsteuerbescheide der Jahre 1997 bis 1999, gegen die die Beschwerdeführerin Berufung erhob und beantragte (teilweise in Abweichung von den eingereichten Steuererklärungen), die Bemessungsgrundlagen für den Forschungsfreibetrag für das Wirtschaftsjahr 1996/1997 um 1.287.000,- S, das Wirtschaftsjahr 1997/1998 um 2.792.111,18 S und das Wirtschaftsjahr 1998/1999 um 5.175.797,95 S zu erhöhen. Begründend wies die Beschwerdeführerin darauf hin, bei den genannten Beträgen handle es sich um Förderungsbeiträge des Forschungsförderungsfonds der Gewerblichen Wirtschaft sowie um EU-Förderungen, welche - wie im vorgelegten Rechtsgutachten eingehend dargestellt werde - nicht aus der Bemessungsgrundlage zur Bildung des Forschungsfreibetrages auszuscheiden seien. In dem erwähnten Rechtsgutachten wird zusammenfassend ausgeführt:

"1. § 4 Abs. 4 Z. 4 EStG ist eine Vorschrift, die ausgehend vom allgemeinen Begriff der Aufwendungen, den besonderen Begriff der Forschungsaufwendungen einengend umschreibt und damit eine in sich geschlossene rechtliche Größe als Grundlage für die Berechnung des Forschungsfreibetrages bildet, ohne dass insoweit § 20 Abs. 2 EStG 1988 (§ 12 Abs. 2 KStG) einschränkend einzuwirken vermöchte. Dies sei abgesehen davon gesagt, dass Aufwendungen, die von dieser Bestimmung angesprochen sein können, die also in einem 'unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang' mit nicht steuerpflichtigen Einnahmen stehen, von vornherein nur Aufwendungen sein können, die der Erlangung, Sicherung und Erhaltung nicht steuerpflichtiger Einnahmen dienen, nicht auch Aufwendungen, die ihren Finanzierungsgrund in nicht steuerpflichtigen Einnahmen gefunden haben und in der Verwendung dieser Mittel bestehen.

Rechtens kann es forschungsbezogen zu einer Überschneidung des Aufwendungstatbestandes des § 4 Abs. 4 Z. 4 EStG mit § 20 Abs. 2 EStG gar nicht kommen. Die gesetzliche Definition der

Forschungsaufwendungen des § 4 Abs. 4 Z. 4 erster Satz, zweiter Halbsatz, erfasst Aufwendungen, die der Forschung und Entwicklung dienen, dies ohne Rücksicht auf das Herkommen der Finanzmittel, § 20 Abs. 2 hingegen spricht Aufwendungen an, die mit den nicht steuerpflichtigen Einnahmen in unmittelbarem (wirtschaftlichem) Zusammenhang stehen. Aufwendungen sohin, die in der gedanklichen Vorstufe der Erlangung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen anfallen. Nicht auch Ausgaben, die in der Verwendung der angefallenen nicht steuerpflichtig zugeflossenen Mitteln bestehen. Es kann schon deswegen eine Kürzung der Berechnungsgrundlage für den Forschungsfreibetrag um steuerfreie Forschungszuwendungen (Subventionen) nicht in Betracht kommen.

2. Gemäß § 4 Abs. 4 Z. 4 EStG bemisst sich der Forschungsfreibetrag nach den 'Forschungsaufwendungen'. Forschungsaufwendungen sind Aufwendungen zur Entwicklung oder Verbesserung volkswirtschaftlich wertvoller Erfindungen, ausgenommen Verwaltungs- und Vertriebskosten sowie bestimmte Anlagenaufwendungen. Die forschungsbezogenen Aufwendungen, die von den Folgen ausgeschlossen sein sollen, die mit der Legalumschreibung 'Forschungsaufwendungen' erfasst sind, sind erschöpfend aufgezählt. Der Ausnahmekatalog hat die der Forschung zugeführten Mittel, die forschungsbedingten betrieblichen Aufwendungen also, die mit Hilfe nicht steuerpflichtiger Einnahmen finanziert werden, nicht aufgenommen. Diese Aufwendungen können sohin aus der Grundlage für die Berechnung des Forschungsfreibetrages ohne Rechtsverstoß nicht ausgeschieden werden.

3. Aus Gründen der Geschlossenheit des Legalbegriffes 'Forschungsaufwendungen' vermag auch § 20 Abs. 2 EStG eine Erweiterung der Ausnahmen von diesem Terminus um die nicht steuerpflichtig bezogenen Forschungsförderungen (um die steuerfrei subventionierten Forschungsaufwendungen) nicht zu bewirken. Dies abgesehen davon, dass § 20 Abs. 2 EStG ohnedies und nur auf Ausgaben abstellt, die mit der Gewinnung und Sicherung der (steuerfreien) Einnahmen in einem unmittelbaren Zusammenhang stehen, nicht aber auch auf die Ausgaben, die in der Verwendung steuerfrei gewonnener Mittel gelegen sind.

4. Ein Interpretationsleitgedanke, Begünstigungsbestimmungen seien dahingehend zu verstehen, dass bei tatbestandsmäßiger Anwendbarkeit zweier oder mehrerer Begünstigungen auf ein und denselben objektiv begünstigten Sachverhalt eine (gesetzlich nicht ausdrücklich ausgeschlossene) Kumulation der in Betracht kommenden Begünstigungen ausgeschlossen sei, und sohin bei der Rechtsanwendung zu verhindern sei, ist dem einschlägigen positiven Recht nicht abzugewinnen."

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung in diesem Punkt ab. Begründend führte sie aus, gemäß § 20 Abs. 2 EStG 1988 (§ 12 Abs. 2 KStG 1988) dürften bei der Ermittlung der Einkünfte Aufwendungen und Ausgaben, soweit sie mit nicht steuerpflichtigen Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stünden, nicht abgezogen werden. Nach § 3 Abs. 1 Z. 3 EStG 1988 seien Bezüge oder Beihilfen aus öffentlichen Mitteln, aus Mitteln einer öffentlichen Stiftung oder aus Mitteln einer in § 4 Abs. 4 Z. 5 EStG 1988 genannten Institution zur unmittelbaren Förderung von Wissenschaft und Forschung von der Einkommensteuer befreit. Aus diesem Grunde dürften Forschungsaufwendungen im Zusammenhang mit steuerfreien Subventionen bei der Ermittlung der Einkünfte nicht abgezogen werden und würden diese Forschungsaufwendungen in der Folge auch keine Bemessungsgrundlage für den Forschungsfreibetrag darstellen. Für diese Auslegung spreche zudem die "Stellung" und Beschreibung der Bemessungsgrundlage für den Forschungsfreibetrag. Diese wiesen darauf hin, dass zuerst nach allgemeinen Regeln jene Betriebsausgaben festzustellen seien, die sowohl dem allgemeinen Betriebsausgabenbegriff des § 4 Abs. 4 EStG 1988 als auch der speziellen Umschreibung der Bemessungsgrundlage für den Forschungsfreibetrag iSd § 4 Abs. 4 Z. 4 leg. cit. entsprechen würden. Im Rahmen dieser Prüfung sei zuerst festzustellen, ob § 20 Abs. 2 EStG 1988 Anwendung finde. Soweit bei dieser Feststellung der Betriebsausgaben solche Aufwendungen mit steuerfreien Subventionen in Verbindung stünden, seien diese aus den Betriebsausgaben auszuscheiden und könnten in der Folge auch nicht als Bemessungsgrundlage für den Forschungsfreibetrag dienen. Eine Auslegung im Sinne des Berufungsbegehrens würde zur Folge haben, dass jemand, der keine Aufwendungen aus eigenem zu tragen hätte, durch die zusätzliche Gewährung des Forschungsfreibetrages zu einer zusätzlichen (doppelten) Förderung gelange. Vom Sinn und Zweck der Bestimmung (Prämie für volkswirtschaftlich nützliche Tätigkeit, Verdienstprinzip) sei aber davon auszugehen, dass der Gesetzgeber nur solche Abgabepflichtige habe fördern wollen, die Aufwendungen iSd § 4 Abs. 4 Z. 4 EStG 1988 aus eigenem tatsächlich zu tragen hätten.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die dagegen erhobene Beschwerde erwogen:

Die Beschwerde räumt zunächst ein, dass sich die von der belangten Behörde vertretene Rechtsansicht auf einschlägige Fachliteratur (u.a. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 20 Tz. 40f, Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, § 20 Tz. 11, Kotschnigg, ÖStZ 1995, 432ff) stützen kann. Diese bisher vertretene Rechtsansicht beruhe allerdings "mehr auf allgemeinen Erwägungen denn auf einer fundierten Untersuchung". Eine solche sei erstmals in dem von der Beschwerdeführerin vorgelegten Rechtsgutachten erfolgt. Danach nehme § 4 Abs. 4 Z. 4 EStG 1988 eine taxative Aufzählung der Ausnahmen vom Grundtatbestand der Abzugsfähigkeit von Aufwendungen vor, in dem bestimmt werde, dass "Verwaltungs- oder Vertriebskosten sowie Aufwendungen für Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens nicht als Forschungsaufwendungen gelten". "Aufwendungen, die durch Subventionen abgedeckt" würden, fänden sich nicht unter den nichtabzugsfähigen Aufwendungen, weshalb es auch unerheblich sei, dass derartige Aufwendungen nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig seien. Freibetragsbegünstigte Forschungsaufwendungen

seien sohin alle forschungsbezogenen betrieblichen Aufwendungen, soweit sie nicht durch die Legaldefinition des Begriffes der "Forschungsaufwendungen" in § 4 Abs. 4 Z. 4 EStG 1988 vom Abzug ausgeschlossen seien.

§ 4 Abs. 4 Z. 4 EStG 1988 lautet:

"... Betriebsausgaben sind jedenfalls:

...

4. Ein Forschungsfreibetrag für Aufwendungen zur Entwicklung oder Verbesserung volkswirtschaftlich wertvoller Erfindungen, ausgenommen Verwaltungs- oder Vertriebskosten 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."

Die angeführte Bestimmung geht zurück auf das Abgabenänderungsgesetz 1980, BGBl. Nr. 563/1980, mit dem erstmals ein Forschungsfreibetrag (in Höhe von damals 5%) eingeführt wurde.

§ 4 Abs. 4 Z. 4 idF BGBl. Nr. 563/1980 lautete:

"... Betriebsausgaben sind auch:

4. Aufwendungen für die Entwicklung, Verbesserung oder Sicherung von volkswirtschaftlich wertvollen Erfindungen. Der volkswirtschaftliche Wert der angestrebten Erfindung ist durch eine Bescheinigung des Bundesministers für Handel, Gewerbe und Industrie nachzuweisen. Nach Wahl des Steuerpflichtigen können die genannten Aufwendungen auch im Wege der Absetzung für Abnutzung (§ 7) abgesetzt werden. Steuerpflichtige, die ihren Gewinn gemäß Abs. 1 oder Abs. 3 oder gemäß § 5 ermitteln, können in der Steuererklärung beantragen, dass ein Betrag bis 5 vH der gemäß dem ersten Satz abgesetzten Aufwendungen für die Entwicklung oder Verbesserung volkswirtschaftlich wertvoller Erfindungen steuerfrei bleibt, soweit es sich bei diesen Aufwendungen nicht um Verwaltungs- oder Vertriebskosten oder um Aufwendungen für Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens handelt,"

Die ursprüngliche Formulierung, wonach ein Betrag "bis zu 5 vH der abgesetzten Aufwendungen für die Entwicklung oder Verbesserung volkswirtschaftlich wertvoller Erfindungen" steuerfrei belassen werden kann, schloss die von der Beschwerde vertretene Rechtsansicht, auf die Frage der Absetzbarkeit als Betriebsausgaben komme es nicht an, somit aus. Mit dem Abgabenänderungsgesetz 1985, BGBl. Nr. 557/1985, wurde der Forschungsfreibetrag auf 12 % angehoben und ein erhöhter Forschungsfreibetrag von bis zu 18 % geschaffen. Mit dem EStG 1988, BGBl. Nr. 400/1988, entfiel das Aktivierungswahlrecht und es verblieben nur die nach altem Recht vorgesehenen Forschungsfreibeträge für die Entwicklung und Verbesserung volkswirtschaftlich wertvoller Erfindungen. Aus den Erläuterungen zu § 4 Abs. 4 EStG 1988, 621 der Beilagen NR 17. GP 65, geht die Absicht des Gesetzgebers hervor, die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Forschungsfreibeträge inhaltlich grundsätzlich unverändert zu belassen. Schon die Entstehungsgeschichte des § 4 Abs. 4 EStG zeigt somit, dass der Begriff der "Forschungsaufwendungen" - entgegen der von der Beschwerde vertretenen Auffassung - keine Legaldefinition darstellt, sondern - wie dies die belangte Behörde zu Recht aus § 20 Abs. 2 EStG 1988 (§ 12 Abs. 2 KStG 1988) abgeleitet hat - all jene Aufwendungen erfasst, die als Betriebsausgaben abzugsfähig und nicht ausdrücklich als Bemessungsgrundlage des Forschungsfreibetrages ausgenommen sind.

Die Beschwerde bringt weiter vor, § 20 Abs. 2 EStG 1988 (§ 12 Abs. 2 KStG 1988) sei nicht als "allgemeiner Rechtsgrundsatz für ein Abzugsverbot von Ausgaben, die mit steuerfreien Einnahmen zusammenhängen" aufzufassen.

§ 12 Abs. 2 KStG 1988 bestimmt, dass bei der Ermittlung der Einkünfte Aufwendungen oder Ausgaben, soweit sie mit nicht steuerpflichtigen Vermögensvermehrungen oder Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, nicht abgezogen werden dürfen.

Im Erkenntnis vom 14. September 1988, 86/13/0159, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass ein steuerfreier Forschungsförderungsbeitrag ein Abzugsverbot für die in einem klar abgrenzbaren, objektiven Zusammenhang damit stehenden Aufwendungen in gleicher Höhe auslöst. Dass im gegenständlichen Fall ein derartiger Zusammenhang der steuerfrei bezogenen Förderungen mit konkreten Forschungsprojekten nicht vorgelegen wäre, hat die Beschwerdeführerin im Verwaltungsverfahren nicht vorgebracht.

Die Beschwerdeführerin verweist für ihren Standpunkt weiters auf die Bestimmungen der §§ 6 Z. 4 (gemeint wohl § 6 Z. 10) EStG 1988, 8 Abs. 2 letzter Unterabsatz und 4 Abs. 7 EStG 1988, die entbehrlich wären, würde bereits § 20 Abs. 2 EStG 1988 bzw. § 12 Abs. 2 KStG 1988 die normative Kraft zukommen, "Aufwendungen" um den Betrag der steuerfrei zugegangenen Einnahmen zu mindern. Diese

Argumentation übersieht zum einen, dass eine Regelung, wonach zu aktivierende Aufwendungen um steuerfreie Subventionen zu kürzen, sofort abzugsfähige Aufwendungen hingegen voll abzugsfähig sein sollten (und das Abzugsverbot diesfalls - wie die Beschwerdeführerin meint - nur die Aufwendungen zur Erlangung der Subvention beträfe), sachlich nicht zu rechtfertigen wäre. Zum anderen kommt den Bestimmungen der §§ 6 Z. 10 und 4 Abs. 7 EStG 1988 auch ein eigener (nicht schon zweifelsfrei durch § 20 Abs. 2 EStG 1988 bzw. § 12 Abs. 2 KStG 1988 vorgegebener) Regelungsinhalt insoweit zu, als sich bei den dort angesprochenen Aufwendungen die (zusätzliche) Frage nach der anzuwendenden Verrechnungsmethode stellt. § 8 Abs. 2 EStG 1988 wiederum stellt klar, dass - anders als bei der Inanspruchnahme eines Investitionsfreibetrages - die Förderung mit öffentlichen Mitteln die begünstigte Abschreibung nicht zur Gänze ausschließt, sondern für die nicht aus öffentlichen Mitteln getragenen Aufwendungen beansprucht werden kann.

Auch der Einwand, die bloße Finanzierung von Aufwendungen durch steuerfreie Einnahmen reiche nicht aus, um einen unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang zu begründen, weil sonst auch aus Schachtelgewinnen finanzierte Aufwendungen nicht abgezogen werden dürften, überzeugt nicht. Anders als bei steuerfreien Beihilfen, die zur Verwirklichung eines konkreten Projekts gewährt werden, muss mit den Schachtelgewinnen nicht ein im vorhinein bestimmter Aufwand getätigt werden. Wie die Kapitalerträge verwendet werden, steht allein im Entscheidungsspielraum des Unternehmers.

Unter dem Gesichtspunkt der Verletzung von Verfahrensvorschriften rügt die Beschwerdeführerin schließlich, die belangte Behörde habe nicht erforscht, welche Aufwendungen zur Erlangung der Förderung nötig gewesen seien. Abgesehen davon, dass die Ermittlungspflicht der Behörde grundsätzlich dort ihre Grenze findet, wo ein vom Abgabepflichtiger behaupteter Sachverhalt (ein Sachverhaltselement) - wie im Beschwerdefall - nicht in Streit gezogen ist, unterlässt es die Beschwerde auch, die Relevanz der von ihr vermissten Feststellungen aufzuzeigen.

Die Beschwerde erweist sich somit insgesamt als unbegründet und war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen.

Der Ausspruch über den Kostenersatz stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 501/2001.

Wien, am 22. Oktober 2002