

VwGH korrigiert BFG

Element der Neuheit und Lösung einer Unsicherheit im Lichte der Judikatur

Zweifelsfragen rund um die Forschungsprämie

KARL MITTERLEHNER / STEFAN WALLNER*)



Diese Serie befasst sich mit aktuellen Zweifelsfragen rund um die Forschungsprämie. Der zweite Teil widmet sich dem Element der Neuheit und der Lösung einer Unsicherheit. Forschung und experimentelle Entwicklung (F&E) wird mit dem Ziel durchgeführt, den Stand des Wissens zu vermehren sowie neue Anwendungen dieses Wissens zu erarbeiten.¹⁾ Als wesentliche Kriterien für die Abgrenzung zwischen begünstigter F&E und verwandten, nicht begünstigten Tätigkeiten nennt das *Frascati*-Manual 2015 das Vorhandensein eines „nennenswerten Elements von Neuheit“ und die „Lösung einer wissenschaftlichen und/oder technologischen Unsicherheit“.²⁾ Ein überschießender Anspruch der Finanzverwaltung bzw. des BFG an diese Kriterien wurde vom VwGH zurechtgerückt.



1. Das Erkenntnis des BFG vom 3. 6. 2015, RV/2101202/2014

In einem Verfahren vor dem BFG war die Frage strittig, welche Aufwendungen als Forschung und experimentelle Entwicklung begünstigt sind. Ein Projekt beinhaltete den Einsatz von Methoden zur effizienten und effektiven Modellbildung im Rahmen des Produktentstehungsprozesses. Ein zweites betraf Innovations- und Technologiemanagement: Erarbeitung eines Reifegradmodells und dessen empirische Untersuchung in der österreichischen Stahlindustrie. Im Wesentlichen wurden die Untersuchungen durch Erforschung der Fachliteratur, Expertengespräche und durch angewandte Innovationsprojekte durchgeführt und die Ergebnisse in Masterarbeiten bzw. in firmeninternen Veröffentlichungen publiziert.

Das Finanzamt erkannte die Forschungsprämie aufgrund eines negativen Gutachtens der FFG nicht an. Die FFG hat die Prämienwürdigkeit abgelehnt, da es sich bei den einzelnen Projekten um keine begünstigten F&E-Aktivitäten handelt, der beschriebene Neuheitsgrad keiner Neuheit iSd Verordnung bzw. des *Frascati*-Manuals entspricht und damit keine Forschungstätigkeit iSd Gesetzes vorliegt.

Laut der Definition in der Verordnung und im *Frascati*-Manual hat die Erweiterung des Standes des Wissens bzw. das Gewinnen neuer Erkenntnisse im Vordergrund der Tätigkeit zu stehen. Die schöpferische Tätigkeit, die neues Wissen hervorbringt, muss von der Anwendung bereits erworbenen Wissens getrennt werden. Als Basiskriterium für die Abgrenzung ist das Vorliegen einer wissenschaftlichen und/oder technischen Unsicherheit heranzuziehen. Um zu „forschen“ genüge es demnach nicht, „Neues“, bisher nicht Dagewesenes hervorzubringen oder „innovativ“ zu sein. Vielmehr muss eine für jeden Fachkundigen offensichtlich erkennbare Wissenslücke geschlossen werden.

*) Mag. Karl Mitterlehner ist Wirtschaftsprüfer/Steuerberater und Partner der ICON Wirtschaftstreuhand GmbH in Linz. Mag. Stefan Wallner ist Steuerberater und Manager der ICON Wirtschaftstreuhand GmbH in Linz.

¹⁾ Anhang I A. Z 1 Forschungsprämien-VO.

²⁾ *Frascati*-Manual 2015, 2.14 ff (S 46); 2.18 (S 47).

Auf den Beschwerdefall umgelegt, bedeutet das laut dem BFG, dass die Tätigkeit nur dann als begünstigte F&E betrachtet werden kann, wenn sie *ausschließlich auf die Gewinnung neuen Wissens gerichtet* ist und sich *nicht in der Verbesserung oder Erweiterung der Anwendungsmöglichkeiten erschöpft*. Dem BFG folgend, wurden zwar im Beschwerdefall innovative Lösungen gefunden, jedoch keine wissenschaftlichen Unsicherheiten iSd Frascati-Definition gelöst. Das Frascati-Manual (dF 2002³⁾) zählt auch wissenschaftliche Beratungstätigkeiten sowie Studien zur Unterstützung der Firmenpolitik explizit nicht zu den begünstigten Forschungstätigkeiten.

Darüber hinaus verweist der BFG auf die Rechtsprechung des VwGH⁴⁾ zu § 22 EStG, wonach eine wissenschaftliche Tätigkeit nur dann vorliegt, wenn sie ausschließlich oder nahezu ausschließlich der Forschung oder der wissenschaftlichen Lehre dient, aber nicht schon, wenn sie auf Erkenntnissen einer Wissenschaft aufbaut, diese verwertet und sich wissenschaftlicher Methoden bedient. Für die Wissenschaft ist es charakteristisch, dass sie sich die Vermehrung des menschlichen Wissens im Interesse der Allgemeinheit zum Ziel setzt.⁵⁾

Nach dem BFG baut die Tätigkeit explizit auf Erkenntnissen einer Wissenschaft auf und verwertet diese, indem sie sich wissenschaftlicher Methoden bedient. In den jeweiligen Projekten wird von bestehendem Wissen ausgegangen und der Stand des Wissens nicht erweitert. Die beschriebenen Hypothesen weisen darauf hin, dass keine wissenschaftliche oder technische Unsicherheit gelöst werden soll. Sie sind bereits durch gesichertes Wissen gestützt. Die Berufung gegen die Nichtanerkennung der Forschungsprämie wurde somit seitens des BFG abgewiesen.

2. Erkenntnis des VwGH vom 29. 3. 2017, Ra 2015/15/0060

Gegen dieses Erkenntnis des BFG wurde Revision beim VwGH eingebracht.

Auch der VwGH sieht das *Vorhandensein eines nennenswerten Elements der Neuheit* sowie die *Lösung einer wissenschaftlichen oder technologischen Unsicherheit als grundlegende Kriterien* für die Abgrenzung begünstigter F&E von verwandten Tätigkeiten. Essenziell sei es, dass die Tätigkeit etwas „*Neues*“ hervorbringt und den bisherigen Wissenstand in dem erforschten Gebiet erweitert. Zweifellos setzt jede Forschungstätigkeit, durch die neue wissenschaftliche Erkenntnisse gewonnen werden sollen, eine zu beantwortende Fragestellung („*scientific and/or technological uncertain*“) voraus. Aus dem *Frascati-Manual* geht jedoch nicht hervor, dass – wie vom BFG gefordert – eine „*für jeden Fachkundigen offensichtlich erkennbare Wissenslücke*“ vorliegen müsse. Es darf bloß die *Lösung*, mit der eine bisher bestehende Wissenslücke geschlossen werden soll, *für einen Fachmann nicht offensichtlich sein*.

Die durch die Forschungstätigkeit erarbeitete oder zumindest angestrebte Lösung muss insofern über den bisherigen Wissensstand hinausgehen, als dass sie sich nicht als für einen Fachmann offensichtliche Lösung der zur erforschenden Fragestellung anbietet.

Das Erfordernis der „*Neuheit*“ wird dahingehend konkretisiert, dass die Dokumentation des bisherigen Wissensstandes offensichtlicher Lösungen keine Forschung iSd § 108c EStG ist.

Die Revision wurde abgewiesen, weil im vorliegenden Fall keine wissenschaftliche Unsicherheit iSd *Frascati-Manuals* gelöst wurde.

³⁾ *Frascati-Manual* 2002, 2.2.2. Abs 76.

⁴⁾ VwGH 26. 6. 2001, 97/14/0170; 31. 3. 2000, 95/15/0066; 22. 10. 1997, 95/13/0275.

⁵⁾ VwGH 22. 10. 1997, 95/13/0275.

i Auf den Punkt gebracht

Dem hohen Anspruch des BFG und in der Folge der EStR,⁶⁾ wonach eine für jeden Fachkundigen offensichtlich erkennbare Wissenslücke geschlossen werden muss, ist der VwGH nicht gefolgt: Aus dem *Frascati*-Manual geht nicht hervor, dass eine für jeden Fachkundigen offensichtlich erkennbare Wissenslücke vorliegen müsse. Vielmehr darf die Lösung eines Problems bzw einer Unsicherheit für einen Fachmann nicht offensichtlich sein. Die mittels der Forschungstätigkeit erarbeitete Lösung muss über den bisherigen Wissensstand hinausgehen. Die bloße Dokumentation bereits bestehenden Wissens ist keinesfalls F&E. Grundlegende Kriterien sind das Vorhandensein eines nennenswerten Elements von Neuheit und die Lösung einer wissenschaftlichen oder technologischen Unsicherheit. Diese führt auch zu einer Änderung in den EStR im Wartungserlass 2017.

⁶⁾ EStR 2000, Rz 8208d; zu einer Anpassung der Rz 8208d EStR kommt es im Rahmen des EStR-Wartungserlasses 2017.

Wirtschaftliche Eigentümer Registergesetz

Offenlegungspflichten bei verdeckten Treuhandschaften

Bilanzielle und steuerliche Aspekte

TOBIAS HAYDEN / DANIEL VARRO*)



Mit dem Wirtschaftlichen Eigentümer Registergesetz (WiEReG)¹⁾ unternimmt der Gesetzgeber einen Versuch, verdeckte Gesellschaftsstrukturen sichtbar zu machen. Das Gesetz nimmt auch auf die beliebte Treuhanderschaft, die in der Praxis gerade den Treugeber als wirtschaftlichen Eigentümer zu verdecken versucht, ausdrücklich Bezug. In diesem Beitrag sollen daher die bestehenden Offenlegungspflichten für Treuhandschaften allgemein dargelegt werden.

1. Definition der Treuhanderschaft

Eine *fiduziarische Treuhanderschaft* (echte Treuhand) liegt vor, wenn jemandem Rechte übertragen werden (Treuhandler), die er im eigenen Namen, aber aufgrund einer besonderen obligatorischen Bindung zu einer anderen Person (Treugeber) nur in bestimmter Weise ausüben soll.²⁾ Eine Treuhand kann fremd- oder eigennützig sein. Bei einer eigennützigen Treuhand handelt der Treuhandler auch oder nur im eigenen Interesse (etwa Sicherungsübereignung oder -zession). Bei der fremdnützigen Treuhand (etwa Inkassogeschäfte, Vermögenspflegschaft, Sanierungen, Anderkonten von Rechtsanwälten) handelt der rechnungslegungspflichtige und weisungsgebundene Treuhandler hingegen ausschließlich im Interesse des Treugebers.

Während der Treugeber wirtschaftlicher Eigentümer des Treuguts ist, besitzt der Treuhandler das zivilrechtliche Vollrecht.³⁾ Eine Treuhand kann ua in Form einer Übertra-

*) Mag. Tobias Hayden, LL.M. ist Assistent am Institut für Finanzrecht der Universität Wien. MMag. Dr. Daniel Varro, LL.M. ist PostDoc-Assistent am Institut für Finanzrecht der Universität Wien.

¹⁾ BGBl I 2017/136.

²⁾ Etwa VwGH 21. 5. 1981, 3881/80.

³⁾ Etwa OGH 29. 2. 1982, 4 Ob 505/72.