

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden n1 und die weiteren Senatsmitglieder n2, n3 und n4, über die Beschwerde der n5, vertreten durch die n6, gegen den Bescheid des Finanzamtes s1 betreffend Festsetzung von Forschungsprämie für das Jahr 2010 in der Sitzung am 15.10.2019 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang:

Mit dem angefochtenen Bescheid setzte das Finanzamt die Forschungsprämie für das Jahr 2010 mit € 934.491,91 fest. Diese Festsetzung führte zu einer Rückforderung an Forschungsprämie in Höhe von € 1.793.752,41 Euro. Zur Begründung wurde im Bescheid auf den Bericht der Außenprüfung samt Beilage und Prüfungsfeststellungen vom 14. September 2017 verwiesen. Dort wurde in Punkt 6 ausgeführt:

„6. Forschungsprämie

„Aufgrund der Feststellungen der Außenprüfung ist die Forschungsprämie wie untenstehend zu berichtigen. Betreffend der Berichtigungen für 2009 und 2010 ist die Außenprüfung in der Beurteilung der Vorfrage ([§ 116 Abs. 1 BAO](#)) zur Ansicht gelangt, dass die verlängerte Verjährungsfrist gem. [§ 207 Abs. 2 BAO](#) anzuwenden ist, für 2010 gilt dies nur insoweit, als die

Gutschrift der Forschungsprämie auf dem Abgabenkonto nicht als nach außen hin erkennbare Verlängerungshandlung angesehen wird.

6.1. Übertragungsfehler

Durch einen Übertragungsfehler sind in 2009 bereits durchgeführte Kürzungen bei den Entwicklungskosten unrichtigerweise zweimalig durchgeführt worden.

6.2. Nicht angesetzte Prototypen

In den Jahren 2012 und 2015 sind Forschungskosten für Prototypen nicht angesetzt worden.

...

6.3. Zinsen

Finanzierungsaufwendungen wurden bisher nicht als Kosten der Forschung und Entwicklung angesetzt.

6.4. Aufwand technisches Büro

In die Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie wurden alle Aufwendungen der Kostenstelle „technisches Büro“ miteinbezogen, obwohl die Tätigkeit des technischen Büros sich nicht auf Forschungstätigkeit beschränkt, dieses übt auch nicht förderungswürdige Tätigkeiten, wie z.B. Umsetzung von besonderen Kundenaufträgen, aus. Die Trennung von Forschungsstunden und Leistungsstunden die keine Forschung darstellen, ist anhand der Zuordnung zu forschungsförderungswürdigen Projekten (beurteilt durch die FFG bzw. früher Anerkennung als volkswirtschaftlich wertvolle Erfindung) leicht vorzunehmen.

Von der Steuerpflichtigen wurden die Gesamtkosten der forschungsförderungswürdigen Projekte ermittelt, diese zu den Gesamtkosten der Kostenstelle technisches Büro hinzugerechnet und um eine Doppelerfassung der Personalkosten für Projekte zu vermeiden, da diese in den Kosten technisches Büro enthalten sind, diese wieder abgezogen. Im Ergebnis sind somit alle Kosten des technischen Büros, auch die, die mit keiner Forschungstätigkeit in Zusammenhang stehen, in der Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie enthalten.

Die in der Anlage zur Begründung unter Tz. 6.4 ausgewiesenen Beträge enthalten neben der Doppelerfassung von Personalkosten auch andere Änderungen (z.B. beantragte Stundensatzänderungen, bisher vom FA nicht anerkannte Forschungsaufwendungen). Siehe auch „Detail zu Tz. 6.4 Technisches Büro“.

6.5. EDV Projekte

Diverse EDV Projekte sind Aufwendungen für Planungen und Entwicklungen, die sich keinen konkreten Projekten der Forschung und Entwicklung zuordnen lassen.

6.6. Entwicklungskosten n7 (kurz abk1)

Aufgrund eines am 30.11.2009 abgeschlossenen Kostenumlagevertrages (Poolvertrag) zwischen n7, I1, kurz abk1, (federführende Gesellschaft) und n8, kurz abk2, (mitwirkende Gesellschaft) und anderen n9 Produktionsgesellschaften (mitwirkende Gesellschaften) hat abk2 in den Jahren 2009 – 2014 Forschungskosten (Kostenumlagen) an abk1 geleistet.

abk1 forscht und entwickelt in der I2 am Projekt abgasarme Dieselmotoren (Commonrail Technologie) um den künftig strengen Abgasnormen entsprechen zu können. abk1 trägt in der Entwicklungsphase vorerst keine Kosten, diese werden auf abk2 und die anderen n9 Produktionsgesellschaften verumlagt, erst beim Motorenverkauf durch abk1 an abk2 unterbleibt der Ansatz von Forschungskosten im Verkaufspreis.

Von diesen verumlagten Kosten macht abk2 eine Forschungsprämie für 2009 und 2010 geltend und erklärt auf Vorhalt der Außenprüfung:

Die Forschungsprämie sei in den Jahren 2009 und 2010 zu Recht beansprucht worden, da es sich dabei, unter Berufung auf die Verrechnungspreisrichtlinien, um originäre Aufwendungen des Poolmitgliedes abk2 handelt. Auch habe die abk2 in der I2 keine Betriebsstätte begründet, damit sei eine wesentliche einschränkende Bestimmung des § 4 (4)4 EStG nicht erfüllt.

Beigepflichtet wird der Auffassung der Steuerpflichtigen dahingehend, dass die Forschung nicht in einer Betriebsstätte der abk2 außerhalb der EU bzw. des EWR stattgefunden hat. Weder aus dem Wortlaut des DBA A-la noch aus jenem der BAO kann das Bestehen einer abk2-Betriebsstätte abgeleitet werden.

Geteilt wird auch die im weiteren Verfahren vertretene Auffassung, dass Unternehmen die Gewinne aus Forschungstätigkeiten in ausländischen Betriebsstätten erzielen, die der österreichischen Besteuerung entzogen sind, in Österreich nicht steuerlich gefördert werden sollen.

Daran anschließend aber auch die Überlegung, ob es vom Gesetzgeber gewollt ist, Forschungstätigkeiten im Drittland zu fördern bei denen in Österreich nicht ein einziger hochwertiger Arbeitsplatz in der Forschung geschaffen wurde. Die gesetzlichen Regelungen, sowohl vor als auch nach 2011/2010, betreffend Forschungsprämie (eigenbetriebliche Forschung und Auftragsforschung) stellen auf den Ort der Forschungstätigkeit ab. Wobei es bis 2010 möglich war, im Falle von Verlusten von EWR/EU Betriebsstätten österreichischer Unternehmen, die Forschung in diesen Betriebsstätten betreiben, verlusterhöhend einen Forschungsfreibetrag in Österreich geltend zu machen.

Dies ist auch der einzige Fall von Forschungsförderung in Österreich aufgrund von im Ausland (EWR/EU) ausgeübter eigenbetrieblicher Forschungstätigkeit, der zwischenzeitlich durch Gesetzesänderung verunmöglicht wurde.

Forschungstätigkeiten in ausländischen (nicht EU/EWR-Raum) Betrieben/Betriebsstätten von ausländischen Betrieben können grundsätzlich nicht einer Förderung in Österreich zugänglich gemacht werden. Auch dann nicht, wenn die Verrechnungspreisrichtlinien Aufwendungen von ausländischen Forschungstätigkeiten, die in das Inland weiterverrechnet werden, aufgrund eines vorliegenden Poolvertrages, als originäre inländische Forschungsaufwendungen qualifiziert. Die Verrechnungspreisrichtlinien basieren auf Grundlage der OECD-Verrechnungspreisgrundsätze, diese haben Empfehlungscharakter betreffend die Rechtsauslegung im Bereich der grenzüberschreitenden Einkünfteermittlung und sind im Besonderen auf § 6 Z. 6 EStG anwendbar. Auf die Beurteilung von innerstaatlichen Regelungen betreffend Forschungsförderungen haben diese keinen Einfluss. Es können daher allenfalls die an abk1 geleisteten Zahlungen, nachdem abk2 nicht selbst forscht, als Auftragsforschung anzusehen sein, für die Gewährung einer Forschungsprämie fehlen allerdings die gesetzlichen Voraussetzungen (§ 108 c) EStG.

...“

Mit Beschwerde vom 25. Jänner 2018 wandte sich die Beschwerdeführerin (Bf.) gegen die Festsetzung der Forschungsprämie dem Grunde nach (wegen Verjährung) und in eventu der Höhe nach. Die Beschwerde begründete sie wie folgt (wörtlich):

„Zu 1.: Verjährung

Gemäß Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung bzw der Niederschrift samt Beilage Prüfungsfeststellungen vom 14.9.2017, auf die im beschwerdegegenständlichen Bescheid zur Begründung verwiesen wird, wird festgehalten, dass die Forschungsprämie des Jahres 2010 noch nicht verjährt sei, weil die verlängerte Verjährungsfrist gemäß [§ 207 Abs 2 BAO](#), also für hinterzogene Abgaben, anzuwenden sei. Dies gelte jedoch nur insoweit, als die Gutschrift der Forschungsprämie auf dem Abgabenkonto nicht als nach außen hin erkennbare Verlängerungshandlung angesehen wird.

Der Argumentation der Außenprüfung folgend ist daher zunächst zu untersuchen, ob die am 13.5.2011 erfolgte erstmalige Gutschrift der Forschungsprämie 2010 auf dem Abgabenkonto unserer Mandantschaft eine die Verjährungsfrist um ein Jahr verlängernde Amtshandlung im Sinne von [§ 209 Abs 1 BAO](#) dargestellt hat. In diesem Fall hätte sich die grundsätzlich fünf Jahre nach Entstehung der (negativen) Steuerschuld, somit am 31.12.2015, endende Verjährungsfrist um ein Jahr, somit bis zum 31.12.2016, verlängert. Dann wäre auch der Ende 2016 erfolgte Beginn der Außenprüfung als weiteres Ereignis zu sehen, das im letzten Jahr vor Verjährung eine nochmalige Verlängerung der Verjährungsfrist bewirkt hätte, mit der Folge,

dass die nunmehr mit dem beschwerdegegenständlichen Bescheid erfolgte Festsetzung von Forschungsprämie 2010 noch vor Ende der regulären Verjährungsfrist von fünf Jahren erfolgt wäre.

Dazu ist zunächst festzuhalten, dass es sich bei der Forschungsprämie nach hM um eine Selbstbemessungsabgabe handelt, die nicht durch Bescheid festgesetzt wird (vgl Ritz, BAO6, § 201 Tz 5; VwGH 30.1.2014, 2011/15/0156). Für Selbstbemessungsabgaben gilt die Belastung/Gutschrift auf dem Steuerkonto bzw. die Zusendung einer entsprechenden Buchungsmitteilung aber nicht als nach außen erkennbare Amtshandlung zur Geltendmachung des Abgabenanspruches im Sinne von [§ 209 Abs 1 BAO](#) (vgl Ritz, BAO6, § 209 Tz 1; Leitner/Brandl/Kert, Finanzstrafrecht4, Rz 989; UFS 12.4.2013, RV/0329-S/10; VwGH 27.3.1996, 92/13/0299). Daraus folgt, dass die Gutschrift der Forschungsprämie 2010 auf dem Steuerkonto unserer Mandantschaft am 13.5.2011 eben keine die Verjährungsfrist verlängernde Handlung war!

Somit wäre aber die Forschungsprämie für das Jahr 2010 nur dann und insoweit nicht bereits verjährt, als die nach Auffassung der Außenprüfung überhöhte Geltendmachung der Forschungsprämie als Abgabenhinterziehung zu werten wäre.

Diesbezüglich sind folgende Erwägungen anzustellen:

Ob die gemäß § 207 Abs 2, zweiter Satz BAO verlängerte Verjährungsfrist wegen Abgabenhinterziehung anzuwenden ist oder nicht, ist eine Vorfrage, die von der Abgabenbehörde eigenständig zu beurteilen ist. Für die Annahme einer zehnjährigen Verjährungsfrist ist daher weder ein rechtskräftiger Schuldausspruch im Finanzstrafverfahren, noch die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens erforderlich. Allerdings setzt die Beurteilung, ob Abgaben hinterzogen sind, eindeutige, ausdrückliche und nachprüfbare bescheidmäßige Feststellungen über die Abgabenhinterziehung voraus. Die maßgebenden Hinterziehungskriterien der Straftatbestände sind von der Abgabenbehörde nachzuweisen. Die Beurteilung der Vorfrage hat in der Begründung des Bescheides zu erfolgen. Aus der Begründung muss sich somit ergeben, aufgrund welcher Ermittlungsergebnisse sowie aufgrund welcher Überlegungen zur Beweiswürdigung und zur rechtlichen Beurteilung die Annahme der Hinterziehung gerechtfertigt ist (Ritz, BAO6, § 207 Tz 15 sowie die dort angeführten Judikaturhinweise). Weder im beschwerdegegenständlichen Bescheid noch im Bericht über die Außenprüfung bzw. in der Niederschrift anlässlich der Schlussbesprechung finden sich Ausführungen, die den zuvor wiedergegebenen Kriterien auch nur annähernd entsprechen würden.

Auch wenn die Beurteilung der Frage, ob die auf zehn Jahre verlängerte Verjährungsfrist wegen hinterzogener Abgaben maßgeblich ist, losgelöst von einem Finanzstrafverfahren als Vorfrage im Abgabenverfahren zu lösen ist, sind dabei natürlich die einschlägigen Bestimmungen des Finanzstrafgesetzes relevant. Gemäß § 33 Abs 1 FinStrG macht sich der

Abgabenhinterziehung schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt. Vorsätzlich handelt gemäß § 8 Abs 1 FinStrG, wer einen Sachverhalt verwirklichen will, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht; dazu genügt es, dass der Täter diese Verwirklichung ernstlich für möglich hält und sich mit ihr abfindet. Abgabenhinterziehung kann also nur vorliegen, wenn neben dem objektiven Element der Abgabenverkürzung das subjektive Element des Wollens hinzutritt, wobei die Wollenskomponente in drei Stärkegraden auftreten kann (vgl. Leitner/Brandl/Kert, Finanzstrafrecht4, Rz 242):

- *bedingter Vorsatz*
- *Wissentlichkeit*
- *Absichtlichkeit*

Mit bedingtem Tatvorsatz (dolus eventualis) handelt, wer es ernstlich für möglich hält, dass er einen Sachverhalt verwirklicht, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht und sich damit abfindet.

Wissentlich handelt, wer den Umstand oder Erfolg, für den das Gesetz Wissentlichkeit voraussetzt, nicht bloß für möglich hält, sondern sein Vorliegen oder Eintreten für gewiss hält.

Absichtlich handelt, wem es darauf ankommt, den Umstand oder Erfolg zu verwirklichen, für den das Gesetz absichtliches Handeln voraussetzt.

Im konkreten Fall wird aus folgenden Gründen nicht einmal die niederste Stufe des Vorsatzes, der bedingte Vorsatz, verwirklicht:

Unserer Mandantschaft hat als extrem forschungsintensives Unternehmen bereits seit den 1990er Jahren die Möglichkeiten der steuerlichen Forschungsförderung genutzt, nämlich zunächst den Freibetrag für volkswirtschaftlich wertvolle Erfindungen gemäß § 4 Abs 4 Z 4 bzw. Z 4a EStG, und später dann den Forschungsfreibetrag gemäß § 4 Abs 4 Z 4a bzw. Z 4 EStG bzw die Forschungsprämie gemäß § 108c EStG.

Die vollständige Erfassung und Zurechnung der förderungsfähigen und –würdigen Kosten ist äußerst kompliziert und komplex und erfordert nicht nur ein hohes Maß an technischem Verständnis sondern auch eine tiefgreifende und zeitaufwendige Befassung mit der Kostenrechnung des Unternehmens. Unsere Mandantschaft hat sich daher auch bereits seit dem Jahr 2002 im Zusammenhang mit der Inanspruchnahme der steuerlichen Forschungsförderung einschlägig extern beraten lassen, und zwar durch ein Unternehmen eines pensionierten Beamten des Wirtschaftsministeriums, der während seiner Aktivzeit für die Ausstellung von Bescheinigungen über den volkswirtschaftlichen Wert von Erfindungen zuständig war. Unter Beiziehung dieses Beratungsunternehmens hat unsere Mandantschaft

im Laufe der Jahre ein Berechnungsschema zur Erfassung der einschlägigen förderungswürdigen Kosten entwickelt und dieses im Laufe der Jahre, abgesehen von Anpassungen an geänderte rechtliche Rahmenbedingungen, unverändert fortgeführt. Selbst wenn nun im Zuge der letzten Außenprüfung einige grundsätzliche Fehler dieses Berechnungsschemas aufgezeigt wurden, die dazu geführt haben, dass wesentlich überhöhte Beträge an Forschungsaufwendungen bei Beantragung der Forschungsprämie geltend gemacht wurden, ist dies primär der Tatsache geschuldet, dass eine eingespielte Routine bei der Kostenzuordnung nicht jedes Jahr aufs Neue kritisch überprüft wurde. Tatsache ist jedenfalls, dass weder bei unserer Mandantschaft noch bei ihren involvierten Mitarbeitern das für die Annahme einer Abgabenhinterziehung erforderliche Wollen vorhanden war, sich auf diese Weise nicht zustehende Vorteile zu verschaffen. Dazu kommt, dass die Forschungsfreibeträge bzw. –prämien einerseits regelmäßig auf der Agenda bei steuerlichen Außenprüfungen standen und andererseits wiederholt im Rahmen von Vorhalteverfahren die Vorlage von detaillierten Berechnungsunterlagen zur Forschungsprämie verlangt wurde. Dabei wurden zwar anlässlich von vergangenen Außenprüfungen seitens der Finanzverwaltung im Einzelfall kleinere Beanstandungen getroffen, ohne dass jedoch das Berechnungsschema als solches in Frage gestellt worden wäre. Dieser Umstand verstärkte naturgemäß die Annahme bei den zuständigen Mitarbeitern und Organen unserer Mandantschaft, dass die Berechnung der Forschungsprämie ohnedies immer gesetzeskonform und richtig erfolgt sei und demgemäß kein Erfordernis bestünde, die geübte Vorgangsweise der Berechnung zu hinterfragen oder zu ändern.

Als weiteren Beleg dafür, dass bei der Berechnung der geltend zu machenden Forschungsprämie sicher nicht vorsätzlich im Sinne von § 33 FinStrG vorgegangen wurde, lässt sich noch anführen, dass unter den von der Außenprüfung in der Niederschrift vom 14.9.2017 aufgelisteten Korrekturen in Zusammenhang mit der Ermittlung der Forschungsprämie der geprüften Jahre sich zahlreiche (vgl. Pkte. 6.1., 6.2., 6.3. und 6.8) auch zum Vorteil unserer Mandantschaft ausgewirkt haben. Das bedeutet, dass seitens unserer Mandantschaft im Prüfungszeitraum 2009 bis 2015 insgesamt mehr als EUR 10 Mio an förderungsfähigen Aufwendungen nicht in die Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie einbezogen worden sind und insoweit ca. eine Million EUR an unbestrittenermaßen zustehender Forschungsprämie von unserer Mandantschaft nicht beantragt wurden. Auch wenn in Summe die Fehler überwogen haben, die zu einer überhöhten Geltendmachung von Forschungsprämie geführt haben, ist dies doch ein klarer Hinweis darauf, dass das für eine Abgabenhinterziehung tatbildmäßig erforderliche Wollen der Bewirkung einer Abgabenverkürzung nicht vorhanden gewesen sein kann. Wäre es tatsächlich die Intention unserer Mandantschaft gewesen, vorsätzlich eine gesetzeswidrig überhöhte Gutschrift an Forschungsprämie zu erwirken, so hätte man sicher nicht verabsäumt, legal zustehende Kostenpositionen in die Berechnung einzubeziehen. Somit ist auch die ursprünglich erfolgte Nichteinbeziehung von förderungsfähigen Aufwendungen ein klarer Hinweis darauf, dass bei Ermittlung der

Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie Vorsatz im finanzstrafrechtlichen Sinn nicht unterstellt werden kann.

Zu 2.: Festsetzung der Höhe nach

Selbst wenn die Beschwerdeinstanz entgegen den obigen Ausführungen zur Auffassung gelangen sollte, dass es sich bei der überhöhten Geltendmachung von Forschungsprämie für das Jahr 2010 um eine hinterzogene Abgabe im Sinne von § 207 Abs 2, zweiter Satz BAO handelt, wäre die Forschungsprämie mit EUR 1.867.171,19 und nicht mit EUR 934.491,91 festzusetzen gewesen, da von der Außenprüfung zu Unrecht die von unserer Mandantschaft getragenen Aufwendungen im Rahmen eines Kostenumlagevertrages nicht in die Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie einbezogen wurden.

Im Einzelnen ist dazu wie folgt auszuführen:

Im Jahr 2009 wurde zwischen der n7 I2 (abk1) (als „federführende Gesellschaft“), und sechs weiteren Gesellschaften der n9 – Gruppe, darunter auch die n8 („mitwirkende Gesellschaften“), ein Kostenumlagevertrag für Forschungs- und Entwicklungsleistungen geschlossen. Entsprechend diesem Vertrag haben die mitwirkenden Gesellschaften als vorwiegende Käuferinnen (für deren Einsatz in den von den mitwirkenden Gesellschaften produzierten Baumaschinen und Kränen) ebenso wie der Produzent (abk1) der betroffenen Motoren ein gemeinsames Interesse, dass die Motoren den geänderten Emissionsgesetzen entsprechen, da diese Motoren ein Abgrenzungs- und Alleinstellungsmerkmal der jeweiligen oben genannten Hersteller gegenüber deren Mitbewerbern darstellen.

Nach überwiegender Meinung, die zB auch in Rz 113 der VPR 2010 ihren Niederschlag gefunden hat, stellen die im Rahmen eines Kostenverteilungsvertrages (Poolumlagevertrages) verteilten Aufwendungen originäre Aufwendungen der Poolmitglieder dar. Es handelt sich also bei einem Kostenumlagevertrag nicht um einen schuldrechtlichen Leistungsaustausch, sondern ist der Vorgang der Aufwandverteilung eine Art innerbetrieblicher Vorgang, der auf gesellschaftsrechtlicher Ebene stattfindet. Somit sind die im Rahmen des Pools anfallenden Forschungsaufwendungen auch als eigenbetriebliche Aufwendungen und nicht als Auftragsforschung zu qualifizieren.

In den Jahren vor 2011 wurde in dem für die Forschungsprämie einschlägigen § 108 c EStG 1988 auf Aufwendungen im Sinne des § 4 Abs 4 Z 4 und Z 4b verwiesen. [§ 4 Abs 4 Z 4 EStG 1988](#) in der vor 2011 geltenden Fassung lautete auszugweise wie folgt:

Betriebsausgaben sind jedenfalls:

4. Ein Forschungsfreibetrag in Höhe von 25 % für Aufwendungen (Ausgaben) zur Forschung und experimentellen Entwicklung, die systematisch und unter Einsatz wissenschaftlicher

Methoden durchgeführt wird ... 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.

Dem gegenüber lautet § 108c Abs 2 EStG in der ab 2011 geltenden Fassung auszugsweise wie folgt:

Prämienbegünstigt sind:

- 1. Eigenbetriebliche Forschung und experimentelle 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. Die Forschung muss in einem inländischen Betrieb oder einer inländischen Betriebsstätte erfolgen*

Territoriales Abgrenzungsmerkmal für die Forschungsprämie ist daher seit 2011, dass die Forschung in einem inländischen Betrieb oder einer inländischen Betriebsstätte tatsächlich erfolgen muss, während bis einschließlich 2010 nur solche Aufwendungen von der Forschungsprämie ausgeschlossen waren, die einem Betrieb oder einer Betriebsstätte außerhalb der EU bzw. des EWR zuzurechnen waren.

Dass die von abk2 im Rahmen des Kostenumlagevertrages geleisteten Beträge nicht einem Betrieb oder einer Betriebsstätte außerhalb des EWR oder der EU zuzurechnen waren, wird auch von der Außenprüfung ausdrücklich festgehalten (Niederschrift, Seite 13).

Gemäß Zorn in Hofstätter/Reichel, EStG Kommentar § 4 Abs 4 Z 4 und Z 4a, Tz 2a (48. Lieferung vom Mai 2011) steht der innerbetriebliche Forschungsfreibetrag für Forschungsaufwendungen in Drittstaaten zu, wenn dort keine Betriebsstätte (kein Betrieb) begründet wird und diese Aufwendungen daher der inländischen Betriebsstätte (Betrieb) zuzurechnen sind.

Diese Ansicht macht auch insofern Sinn, als bei Nichtvorliegen einer Betriebsstätte im Ausland jedenfalls sichergestellt ist, dass die gesamten Gewinne der Gesellschaft in Österreich versteuert werden. Damit kann aber auch durch die Forschungsprämie bzw den –freibetrag nicht der Effekt eintreten, dass durch diese in Österreich gewährten Begünstigungen die Erzielung von Gewinnen gefördert wird, die aber im Ausland versteuert werden.

Dass es sich bei der mit dem Budgetbegleitgesetz 2011 vorgenommenen Änderung des Gesetzeswortlautes hinsichtlich der örtlichen Eingrenzung der Forschungstätigkeit nicht nur um eine Klarstellung gehandelt hat, ist auch eindeutig aus den EB ableitbar, wo es ua heißt: Prämienbegünstigt sind dabei jene Forschungsbereiche, die bereits bisher der

Forschungsprämie zugänglich waren ..., mit der Maßgabe, dass die eigenbetriebliche Forschung im Inland betrieben ... werden muss.

Zusammenfassend ist daher festzuhalten, dass für die Jahre vor 2011 die Inanspruchnahme der Forschungsprämie bzw des –freibetrages basierend auf Zahlungen im Rahmen eines Kostenumlagevertrages möglich war, soweit alle sonstigen Voraussetzungen erfüllt waren.

Hingegen muss nach § 108 c Abs 2 Z 1 EStG idF Budgetbegleitgesetz 2011, die Forschung in einem inländischen Betrieb oder einer inländischen Betriebsstätte erfolgen, um begünstigt zu sein. Somit sind Aufwendungen ab dem Jahr 2011, insoweit die Forschungstätigkeit nicht tatsächlich in Österreich erbracht wird, nicht mehr forschungsprämienwürdig und wurden von unserer Mandantschaft daher die aufgrund des Kostenumlagevertrages geleisteten Zahlungen bei Beantragung der Forschungsprämien ab 2011 auch nicht mehr angesetzt.

Aber selbst wenn die Beschwerdeinstanz zur Auffassung gelangen sollte, dass die im Rahmen des Kostenumlagevertrages geleisteten Zahlungen bei Berechnung der Forschungsprämie nicht anzusetzen sind, ist wohl nicht im Geringsten daran zu zweifeln, dass die Berücksichtigung dieser Aufwendungen auf Basis einer vertretbaren Rechtsansicht erfolgt ist: Eine Rechtsansicht ist auch bei Fehlen einer einschlägigen Gerichtsentscheidung bzw einer ernstzunehmenden Diskussion in der Literatur dann vertretbar, wenn diese nachvollziehbar ist, auf einer nicht unvernünftigen Normenauslegung beruht und nicht abwegig, widersprüchlich oder sinnlos ist (vgl Toifl, Der subjektive Tatbestand im Steuerstrafrecht). Ein Steuerpflichtiger, der aufgrund einer vertretbaren Rechtsansicht handelt und von dieser subjektiv überzeugt ist, unterliegt einem schuldausschließenden Tatbildirrtum, sodass ihm nicht einmal Fahrlässigkeit zur Last gelegt werden kann (vgl Leitner/Brandl/Kert, Finanzstrafrecht⁴, Rz 572; VfGH 3.7.1965, B 59/64; VwGH 26.11.1998, 98/16/0199).

Aus der Formulierung des zweiten Satzes von [§ 207 Abs 2 BAO](#) „Soweit eine Abgabe hinterzogen ist, ...“ folgt, dass die verlängerte Verjährungsfrist nicht für die gesamte Abgabe, von der ein Teil hinterzogen wurde, maßgeblich ist, sondern nur für den tatsächlich hinterzogenen Betrag (vgl. Ritz, BAO6, § 207 Tz 16 in Verbindung mit § 209 Tz 12; Ellinger/Sutter/Urtz, BAO, § 207, Anm 22). Daraus folgt, dass zumindest in Höhe von (8 % von EUR 11.658.491) EUR 932.679,28, entsprechend der anteilig in 2010 aus dem Titel Kostenumlage geltend gemachten Forschungsprämie jedenfalls außer Streit stehen sollte, dass Verjährung eingetreten sei, weil insoweit keinerlei schuldhaftes Verhalten in finanzstrafrechtlichem Sinn unterstellt werden kann.

Zusammenfassung:

Der am 4. Dezember 2017 zugestellte Bescheid über die Festsetzung von Forschungsprämie für das Jahr 2010 ist inhaltlich rechtswidrig, weil, im Hinblick darauf, dass die Gutschrift der

Forschungsprämie 2010 auf dem Steuerkonto keine die Verjährungsfrist um ein Jahr verlängernde Handlung im Sinne von [§ 209 Abs 1 BAO](#) darstellt, Verjährung eingetreten ist.

Selbst wenn das BFG zur Auffassung kommen sollte, dass es sich bei der überhöht geltend gemachten Forschungsprämie des Jahres 2010 teilweise um eine hinterzogene Abgabe handelt, wären jedoch die von unserer Mandantschaft an die abk1 geleisteten Umlagebeträge im Rahmen des Poolvertrages zur Entwicklung von abgasarmen Dieselmotoren in die Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie einzubeziehen gewesen respektive liegt hinsichtlich dieser Aufwendungen keinesfalls Abgabenhinterziehung vor und ist zumindest insoweit Verjährung eingetreten.

...“

Mit Schriftsatz vom 29. Oktober 2018 ergänzte die Bf. die Beschwerde wie folgt (wörtlich):

„Wir erlauben uns nunmehr, dem zuständigen Senat des BFG das Erkenntnis des Spruchsenates I beim Finanzamt s1 als Organ des Finanzamtes s1 als Finanzstrafbehörde vom 25. September 2018 vorzulegen, da wir davon überzeugt sind, dass gegenständliches Straferkenntnis auch für das vorliegende Beschwerdeverfahren von Bedeutung sein kann.

Wiewohl uns natürlich bewusst ist, dass das BFG gegebenenfalls autonom zu beurteilen haben wird, ob die überhöhte Geltendmachung von Forschungsprämie 2010 durch unsere Mandantschaft bedingt vorsätzlich erfolgt ist oder nicht, gehen wir davon aus, dass das BFG hierbei die Erwägungen des Spruchsenates, der nach umfassenden Erhebungen zur Entscheidung gelangt ist, dass die überhöht geltend gemachte Forschungsprämie zwar als grob fahrlässige Abgabenverkürzung, nicht jedoch als (bedingt) vorsätzliche Abgabenverkürzung zu werten sei, nicht unberücksichtigt lassen wird. Auch wenn im Erkenntnis des Spruchsenates nur über die Jahre 2012 bis 2014 abzusprechen war, ist darauf hinzuweisen, dass aus finanzstrafrechtlicher Sicht die wesentlichen Umstände, insbesondere auch hinsichtlich der subjektiven Tatseite im Jahr 2010 völlig ident waren wie in den Jahren 2012 bis 2014.

Bei dieser Gelegenheit erlauben wir uns noch, zu den vom Finanzamt im Vorlagebericht vom 22. März 2018 getroffenen Ausführungen wie folgt Stellung zu nehmen:

Nachdem seitens der Großbetriebsprüfung zunächst in den Raum gestellt wurde (Niederschrift vom 14.9.2017, Seite 11), dass die Gutschrift der Forschungsprämie auf dem Abgabenkonto eine die Verjährungsfrist im Sinne von [§ 209 Abs 1 BAO](#) verlängernde Amtshandlung darstellen würde, hat das Finanzamt offenbar erkannt, dass diese Argumentation nicht haltbar ist und versucht nunmehr, die Verjährung für Rückforderungen von Forschungsprämien unter [§ 207 Abs 4 BAO](#) zu subsumieren: Gemäß dieser Bestimmung verjährt das Recht, den Ersatz zu Unrecht geleisteter oder die Rückzahlung zu Unrecht bezogener Beihilfen zu fordern, sowie das

Recht auf Rückforderung zu Unrecht zuerkannter Erstattungen, Vergütungen oder Abgeltungen von Abgaben, in fünf Jahren. Da die Verjährung in diesen Fällen gemäß § 208 Abs 1 lit c erst mit dem Ablauf des Jahres beginnt, in dem die rückzufordernden Beihilfen, Erstattungen, Vergütungen oder Abgeltungen geleistet werden, wäre die Festsetzung der Rückforderung von Forschungsprämie 2010 von unserer Mandantschaft, so sie unter § 207 Abs 4 BAO fiele, tatsächlich noch innerhalb der „normalen“ Verjährungsfrist erfolgt. Bedauerlicher Weise legt sich das Finanzamt nicht fest, um welchen der in § 207 Abs 4 genannten Typen von Rückforderungen es sich im konkreten Fall handeln soll, was insofern nachvollziehbar ist, als keiner dieser Typen anwendbar ist:

In der Literatur (vgl. insb. Die Kommentierungen zu [§ 2 BAO](#) in Stoll, BAO-Kommentar, Ritz, BAO6 und Ellinger/Sutter/Urtz, BAO3) werden als Beihilfen regelmäßig die Familienbeihilfe, die Schulfahrtbeihilfe, Fahrtenbeihilfe für Lehrlinge etc. genannt. Eine Erstattung von Abgaben liegt vor, wenn es sich um eine zu Recht entrichtete Abgabe handelt, die auf Grund eines vom Abgabepflichtigen verwirklichten besonderen (Erstattungs-)Tatbestandes ganz oder teilweise gutzuschreiben und rückzuzahlen ist (z.B. steuerliche Entlastung steuerabzugspflichtiger Inlandseinkünfte auf Grund von DBA). Bei einer Vergütung von Abgaben steht ein Anspruch unter sonst gleichen Umständen einer anderen Person als dem Abgabepflichtigen zu (z.B. Entlastung von steuerbelasteten Gütern oder Leistungen bei Exportangelegenheiten; Energieabgabenvergütungen). Unter Abgeltungen schließlich werden solche staatliche Leistungen verstanden, die zu einer pauschalen Entlastung von einer angenommenen Besteuerung führen wie z.B. die Mietzinsbeihilfe und die Bausparprämie. In keinem der erwähnten führenden BAO-Kommentare wird im Zusammenhang mit den Regelungen über Beihilfen, Erstattungen, Vergütungen und Abgeltungen von Abgaben die Forschungsprämie auch nur mit einer Silbe erwähnt.

Es ist daher Pilgermair/Kühbacher/Pülzl (Forschungsförderung im Steuerrecht und in der Privatwirtschaftsverwaltung¹ (2014), 5) zu folgen, wonach die Verjährungsbestimmung in § 207 Abs 4 BAO, die sich auf die Rückzahlung zu Unrecht bezogener Beihilfen, oder zu Unrecht zuerkannter Erstattungen, Vergütungen oder Abgeltungen von Abgaben bezieht, bei der Forschungsprämie nicht zur Anwendung kommt. Vielmehr ist im Hinblick darauf, dass die Forschungsprämie gemäß § 108c Abs 4 EStG als Abgabe vom Einkommen gilt und auf sie jene Bestimmungen der BAO anzuwenden sind, die für wiederkehrend zu erhebende, selbst zu berechnende Abgaben gelten, die allgemeine Verjährungsnorm des § 207 Abs 2 BAO heranzuziehen. Demnach beträgt die Verjährungsfrist für die bescheidmäßige Festsetzung der Forschungsprämie (etwa als Ergebnis einer Betriebsprüfung) fünf Jahre bzw. im Fall der Hinterziehung zehn Jahre ... Die Verjährung beginnt mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabensanspruch entstanden ist. Der Abgabensanspruch entsteht nach [§ 4 BAO](#) zu dem Zeitpunkt, in dem der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft. Bei der Einkommensteuer ist das der Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen wird. In sinngemäßer Anwendung bedeutet dies für die Forschungsprämie,

dass der Lauf der Verjährungsfrist mit Ablauf jenes Jahres beginnt, in dem die Forschungsaufwendungen getragen wurden.

Im Falle unserer Mandantschaft hat die Verjährungsfrist für die Forschungsprämie 2010 somit mit Ablauf des Kalenderjahres 2010 begonnen. Da eine Verlängerungshandlung gem. § 209 Abs 1 BAO bis 31.12.2015 nicht gesetzt wurde, ist die „normale“ Festsetzungsverjährung mit Ablauf des Kalenderjahres 2015 eingetreten.

Die mit dem beschwerdegegenständlichen Bescheid erfolgte Festsetzung der Forschungsprämie 2010 wäre daher nur dann nicht wegen Verjährung rechtswidrig erfolgt, wenn die Verjährungsfrist für hinterzogene Abgaben anzuwenden wäre. Dagegen sprechen die in der Beschwerde vom 25. Jänner 2018 ausführlich dargelegten Gründe, denen nunmehr der Spruchsenat im Erkenntnis vom 25. September 2018 gefolgt ist.

Im Hinblick darauf, dass unsere Mandantschaft die mit dem beschwerdegegenständlichen Bescheid vorgeschriebene Rückzahlung von Forschungsprämie 2010 bereits vor fast einem Jahr entrichtet hat, umgekehrt aber die Erfolgchancen im gegenständlichen Beschwerdeverfahren als sehr aussichtsreich eingeschätzt werden, bitten wir um Verständnis, dass unsere Mandantschaft großes Interesse an einer kurzfristigen Entscheidung über die Beschwerde vom 25. Jänner d.J. hat.“

Zu dieser Beschwerdeergänzung nahm das Finanzamt wie folgt Stellung (wörtlich):

„Gem. § 108c Abs. 4 EStG gelten sowohl die Prämien als auch die Rückforderungsansprüche als Abgabe vom Einkommen im Sinne der BAO. Gem. § 207 Abs. 4 BAO verjährt das Recht, den Ersatz zu Unrecht geleisteter oder die Rückzahlung zu Unrecht bezogener Beihilfen, sowie das Recht auf Rückforderung zu Unrecht zuerkannter Erstattungen, Vergütungen oder Abgeltungen von Abgaben, in fünf Jahren. Gem. [§ 208 Abs. 1 lit c](#) BAO beginnt die Verjährung in den Fällen des § 207 Abs. 4 BAO mit dem Ablauf des Jahres, in dem die rückzufordernden Beihilfen, Erstattungen, Vergütungen oder Abgeltungen geleistet werden.

Im Hinblick auf die im gegenständlichen Schriftsatz aufgeworfene Frage, unter welchen konkreten Tatbestand des § 207 Abs 4 BAO die Forschungsprämie zu subsumieren ist, ergibt sich Folgendes: Grundsätzlich sollte mit der mit KBG 2002, BGBl I 68/2002 eingeführten Bestimmung des § 108c EStG die Möglichkeit geschaffen werden, an Stelle eines gewinnmindernd geltend zu machenden Freibetrages (Forschungsfreibetrag, Bildungsfreibetrag) eine staatliche Prämienauszahlung zu erwirken. Im Gegensatz zum Forschungsfreibetrag, welcher zu einer Minderung der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer führt, ist die Auszahlung der Forschungsprämie nicht an eine tatsächliche positive Steuerleistung gekoppelt, während sie allerdings von der Höhe der anzuerkennenden Forschungsaufwendungen abhängig ist. Im Übrigen kann kein Zweifel daran bestehen, dass es sich bei der Vergütung der Forschungsprämie um Bezüge aus öffentlichen Mitteln zur

unmittelbaren Förderung von Wissenschaft und Forschung (Abgeltung von Aufwendungen oder Ausgaben) handelt, weshalb diese selber auch von der Einkommensteuer befreit ist (§ 3 Abs 1 Z 3 lit c EStG). Es ist daher im Ergebnis davon auszugehen, dass es sich bei der Forschungsprämie um eine Abgeltung iSd [§ 2 lit a Z 2 BAO](#) handelt.

Da der gegenständliche Bescheid innerhalb der allgemeinen Verjährungsfrist gem. § 207 Abs. 4 BAO somit ergangen ist, erübrigt sich eine weitere Stellungnahme zur Frage der Abgabenhinterziehung. Sollte das BFG der Rechtsansicht des Finanzamtes die Verjährung betreffend nicht folgen, wird vorsorglich auf die Ausführungen im BP-Bericht im Hinblick auf den Sachverhalt, welcher der überhöhten Beantragung der Forschungsprämie zugrunde liegt, verwiesen.“

Dem hielt die Bf. mit Schriftsatz vom 30. April 2019 entgegen (wörtlich):

„Die Stellungnahme des Finanzamts deckt sich über weite Strecken mit den Ausführungen im Vorlagebericht vom 22. März 2018. Insbesondere bleibt das Finanzamt bei seinem Standpunkt, dass die Rückforderung von Forschungsprämie unter Rückforderung zu Unrecht zuerkannter Erstattungen, Vergütungen oder Abgeltungen von Abgaben im Sinne von § 207 Abs 4 zu subsumieren wäre, mit der Folge, dass die Verjährungsfrist für die Rückforderung von Forschungsprämie 2010 erst mit Ablauf des Kalenderjahres 2011 begonnen hätte. Im Schreiben des Finanzamtes vom 8. Februar 2019 erfolgt nunmehr lediglich eine Präzisierung dahingehend, dass es sich bei der Forschungsprämie um eine Abgeltung im Sinne des [§ 2 lit. a Z 2 BAO](#) handeln solle.

Nähere Ausführungen zum Begriff Abgeltungen von Abgaben finden sich insbesondere in Stoll, BAO-Kommentar, 31f wie folgt:

Als Abgeltungen können, soll die typisierende Aufzählung „Erstattungen, Vergütungen und Abgeltungen von Abgaben und Beiträgen“ einen Sinn haben, solche staatliche Leistungen gelten, die zu einer pauschalen Entlastung von einer angenommenen (in Durchschnittsbetrachtung unterstellten) Besteuerung führen. Sie wird in der Regel nach Erfüllung bestimmter Voraussetzungen durch bestimmte Personen gewährt, knüpft somit an (als Förderungssachverhalte gedachte) Sachvoraussetzungen an, eine Abgabenbelastung wird vermutet, die abstrakte Abgabe wird abgegolten, ohne dass eine vorhergehende konkrete Steuerleistung geprüft würde oder Bedingung der (so gesehen fiktiven) Abgeltung ist. Es geht letztlich um Transferleistungen, die im Abgabenverfahren zuerkannt (und gegebenenfalls zurückgefordert) werden, weil die Voraussetzungen hiefür den Abgabenbehörden zufolge anderer Vorgänge einsichtig sind oder deren Einsicht leicht zugänglich gemacht werden kann und das Abgabenverfahren für die Zuerkennung geeignet erscheint. Die Gründe für die Gewährung derartiger „Abgeltungen“ sind zumeist nicht steuerrechtsbedingt, sondern finden ihre Rechtfertigung in aller Regel in wirtschafts- oder sozialpolitischen Erwägungen.

Als Beispiele nennt Stoll in weiterer Folge die Mietzinsbeihilfe bzw. die Bausparprämie, die mit der Forschungsprämie in keiner Weise vergleichbar sind. Auch in neueren BAO-Kommentaren (vgl. zB Ritz, BAO, § 2, Tz 3) – der Kommentar von Stoll ist ja lange vor Einführung der Forschungsprämie erschienen – werden als Beispiele lediglich die Mietzinsbeihilfe bzw. Bausparprämie genannt. Eine Erwähnung der Forschungsprämie im Zusammenhang mit der Abgeltung von Abgaben findet sich jedenfalls in keinem der gängigen BAO-Kommentare.

Bedauerlicherweise ist das Finanzamt in seiner Stellungnahme vom 8. Februar 2019 mit keinem Wort auf die von uns im Schriftsatz vom 29. Oktober 2018 zitierten Ausführungen von Pilgermair/Kühbacher/Pülzl (Forschungsförderung im Steuerrecht und in der Privatwirtschaftsverwaltung¹ (2014), 5) eingegangen, wo sehr überzeugend abgeleitet wird, dass für die Rückforderung von Forschungsprämie die Verjährungsnorm des § 207 Abs 2 BAO (und nicht die gemäß Abs 4) maßgeblich ist.

In die exakt gleiche Richtung argumentiert auch Ritz in Ritz/Koran/Kutschera/Knasmüller, Handbuch Registrierkassen- und Belegerteilungspflicht² (2019), 148ff: Auch wenn es dabei um die Prämie gemäß § 124b Z 296 EStG für die Anschaffung von Registrierkassen geht, können die dort getroffenen Aussagen im Hinblick darauf, dass die formalen Kriterien für diese Prämie weitgehend identisch mit denen für die Forschungsprämie sind, per analogiam auch für die Auslegung der gesetzlichen Bestimmungen zur Forschungsprämie herangezogen werden. Gemäß Ritz stellt die Prämie jedenfalls eine übrige Abgabe im Sinne des § 207 Abs 2, 1. Satz BAO dar, was gemäß [§ 208 Abs 1 lit. a BAO](#) jedoch bedeutet, dass die Verjährung bereits mit Ablauf des Jahres beginnt, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist.

Weiters verweisen wir bereits auf den Wortlaut der Bestimmung (§ 108c Abs 4 EStG id für den Beschwerdezeitraum geltenden Fassung BGBl I Nr 161/2005), welche lautet: „Die sich aus dem Verzeichnis ergebenden Prämien sind auf dem Abgabenkonto gut zu schreiben, es sei denn, es ist ein Bescheid nach [§ 201 BAO](#) zu erlassen. ...Auf Gutschriften und Rückforderungen sind jene Bestimmungen der Bundesabgabenordnung anzuwenden, die für wiederkehrend zu erhebende, selbst zu berechnende Abgaben gelten. ...“ Daher ergibt sich uE bereits aus dem Wortlaut, dass es sich um eine Selbstberechnungsabgabe handelt und die dafür geltenden Vorschriften der BAO – inkl jener zur Verjährung – anwendbar sind (vgl dazu auch BFG vom 19.11.2014, RV/7100800/2013, II.2. sowie VwGH, Ra 2014/15/0058 vom 19.10.2016. Weiters hat der VwGH im Erkenntnis 2011/15/0156 vom 30. 1. 2014, ÖStZB 2014/293, ausgeführt, dass die Festsetzung der Forschungsprämie nach [§ 108c EStG 1988](#) nach der Vorschrift des § 201 BAO zu erfolgen hat (vgl Ritz, BAO5 § 201 Tz 5, und VwGH 25. 9. 2012, 2008/13/0175, ÖStZB 2014/66, zur Investitionszuwachsprämie).

Zusammenfassend und auf den beschwerdegegenständlichen Fall umgelegt ist daher festzuhalten, dass die Verjährungsfrist für die Forschungsprämie 2010 unserer Mandantschaft

mit Ende des Veranlagungsjahres 2010 zu laufen begonnen hat und soweit nicht Hinterziehung festgestellt wird, mit Ende des Jahres 2015 Verjährung eingetreten ist.

Hinsichtlich der Argumentation, wieso die überhöhte Geltendmachung von Forschungsprämie 2010 nicht als Abgabenhinterziehung zu qualifizieren ist, verweisen wir auf die Ausführungen in der Beschwerde vom 25. Jänner 2018 sowie in unserem Schriftsatz vom 29. Oktober 2018 und insbesondere weisen wir auf das Erkenntnis vom 25. September 2018 des Spruchsenates 1 beim Finanzamt s1 als Organ des Finanzamtes s1 als Finanzstraßbehörde, mit dem unsere Mandantschaft wegen überhöhter Geltendmachung von Forschungsprämie für die Jahre 2012 bis 2014 rechtskräftig wegen grob fahrlässiger Abgabenverkürzung (und nicht wegen vorsätzlicher Abgabenhinterziehung) verurteilt wurde, hin.“

Mit E-Mail vom 2. September 2019 legte die Bf. dem Bundesfinanzgericht ein mit 30. August 2019 datiertes Rechtsgutachten der n10 vor.

Der Inhalt des Rechtsgutachtens lautet zusammengefasst wie folgt:

Gemäß § 108c Abs 4 EStG gälten sowohl die Forschungsprämie als auch etwaige Rückforderungsansprüche als Abgaben vom Einkommen iSd BAO. Dadurch ergebe sich die unmittelbare Anwendung des [§ 1 BAO](#) und sei die Anwendung des [§ 2 BAO](#) ausgeschlossen (siehe Ausführungen auf Seite 18 ff). Hiebei sei zu beachten, dass § 108 c Abs 4 EStG nicht nur die Prämie selbst, sondern auch die auf sie bezogenen Rückforderungsansprüche ausdrücklich zu Abgaben vom Einkommen iSd BAO erkläre. Daher seien diese Ansprüche wie Abgabenansprüche im Bereich der Ertragsteuern zu betrachten. Das Gutachten spricht sich dagegen aus, eine derart als „Abgabe vom Einkommen“ definierte Leistung als bloße „Rückforderung“ einer staatlichen Leistung iSd § 2 BAO zu betrachten.

Nach § 108c Abs 4 dritter Satz EStG 1988 gälten sowohl die Forschungsprämie als auch ihre mögliche Rückforderung als Abgaben vom Einkommen im Sinne der BAO und des AVOG. Da der Prämienbetrag selbst zu berechnen sei und unmittelbar auf dem Abgabenkonto des Steuerpflichtigen gutgeschrieben werde, komme eine bescheidmäßige Festsetzung nur im Anwendungsbereich des § 201 BAO in Betracht. Dies betreffe neben Abweichungen vom Prämienbetrag insbesondere den Fall, in dem bei sinngemäßer Anwendung des § 303 BAO die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens (etwa als Ergebnis einer Betriebsprüfung) vorliegen würden (siehe *Pilgermair/Kühbacher/Pülzl* in *ÖStZ Spezial* zu Forschungsförderung im Steuerrecht und in der Privatwirtschaftsverwaltung 2014, 2).

Die feste Einbindung der Forschungsprämie in die kontokorrentmäßige Verrechnung nach [§ 213 BAO](#) der regelmäßig zu Abgaben herangezogenen Steuerpflichtigen verstärke abermals, dass die Forschungsprämie keinem von § 2 lit a Z 2 BAO genannten Begriff entspreche, sondern verfahrensrechtlich einen zugunsten der Antragsteller wirkenden Anlass für eine Gutschrift im Bereich der regulär nach § 1 der BAO unterliegenden Abgaben bilden solle. Als

Vergleich dienten etwa Vorsteuer-Überhänge im Bereich der Umsatzsteuer, welche als Musterfall von auch zu Gutschriften führenden, periodisch wiederkehrenden und selbst zu berechnenden Abgaben betrachtet werden könnten.

Das Finanzamt habe nach § 201 BAO innerhalb eines Jahres ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages die Möglichkeit, diesen Betrag bei objektiver Unrichtigkeit zu berichtigen, indem die Forschungsprämie mit Bescheid festgesetzt werde und eine darauf aufbauende Buchung am Abgabenkonto statfinde. Dieser Bescheid sei aber kraft ausdrücklicher Anordnung im § 108 c Abs 4 EStG nicht als „Rückforderung“ iSv § 2 lit a BAO zu betrachten, sondern stelle die (erstmalige) Festsetzung einer zuvor selbst berechneten Abgabe vom Einkommen dar.

Da § 207 Abs 2 BAO keine spezifischen Vorschriften für die Festsetzung von Abgaben vom Einkommen (insbesondere der Forschungsprämie) enthalte, bilde die Forschungsprämie einen Fall der „übrigen Abgaben“, für welchen – mit Ausnahme von hinterzogenen Abgaben – eine Verjährungsfrist von fünf Jahren normiert sei. Der Beginn der Verjährung richtet sich nach § 208 Abs 1 lit a BAO in allen von § 207 Abs 2 leg cit erfassten Fällen nach dem Entstehen des Abgabeananspruches, welcher wiederum nach § 4 leg cit zu beurteilen sei.

Auf die hier vorliegende Forschungsprämie gelange die Generalregelung des [§ 4 Abs 1 und 3 BAO](#) zur Anwendung, wonach der Abgabeananspruch entstehe, sobald dies gesetzlich angeordnet sei oder der vom Gesetz vorgesehene Tatbestand verwirklicht werde. Der Abgabeananspruch auf die Forschungsprämie entstehe mit Ablauf des Wirtschaftsjahres, in welchem die qualifizierenden Aufwendungen getätigt worden seien. Daher betrage die Verjährungsfrist für die bescheidmäßige Festsetzung der Forschungsprämie fünf Jahre bzw. im Fall von hinterzogenen Abgaben zehn Jahre. Die Verjährung beginne mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabeananspruch entstanden sei. Dies bedeute für den hier vorliegenden Beschwerdefall, dass die Verjährungsfrist mit Ablauf jenes Jahres beginne, in dem die Forschungsaufwendungen getragen worden seien. Somit habe die Verjährungsfrist mit Ablauf des Kalenderjahres 2010 begonnen. Die Festsetzungsverjährung sei dementsprechend mit Ablauf des Jahres 2015 eingetreten.

Die Beurteilung der Verjährung nach § 207 Abs 4 iVm § 208 Abs 1 lit c BAO scheitere daran, dass die gesetzlichen Bestimmungen der Verjährung nach § 207 Abs 4 iVm § 208 Abs 1 lit c BAO nur für die entsprechend genannten Angelegenheiten aus dem Anwendungsbereich des § 2 lit a BAO gälten. Weder entspreche die Forschungsprämie selbst diesen Begriffen einer Beihilfe bzw Erstattung, Vergütung oder Abgeltung von Abgaben, noch stelle deren bescheidmäßige Festsetzung eine „Rückforderung“ einer solchen Leistung iSd BAO dar. Ein derartiger Bescheid müsse als Ertragsteuerbescheid und damit nach den verfahrensrechtlichen Vorschriften für die Einkommen- und Körperschaftsteuer beurteilt werden.

Die Festsetzungsverjährung sei daher nach dem Schema des § 207 Abs 2 BAO zu beurteilen, wobei mangels speziellerer Bestimmung für die Forschungsprämie oder Abgaben vom Einkommen die Frist von fünf Jahren für „übrige Abgaben“ heranzuziehen sei, welche mit Ablauf des Kalenderjahres, in welchem der Abgabenanspruch iSd [§ 4 Abs 1 BAO](#) entstanden sei, zu laufen beginne. Das heiße, der Anspruch auf Forschungsprämie für das Wirtschaftsjahr 2010 entstehe mit dessen Ablauf am 31.12.2010. Entgegen der Rechtsmeinung des Finanzamtes stelle die im Jahr 2011 erfolgte Antragstellung und Gutschrift nur mehr die Durchsetzung dieses bereits entstandenen Anspruches und die Abgabengutschrift am Konto der Beschwerdeführerin einen bloß deklarativen Akt ohne Rechtswirkung dar. Die Festsetzungsverjährung könne nur durch Maßnahmen, die auf die Geltendmachung des Abgabenanspruches gerichtet seien, verlängert werden (§ 209 Abs 1 BAO). Solche Maßnahmen seien im Beschwerdefall jedoch nicht erfolgt.

Aufgrund vorstehender Ausführungen wäre der hier angefochtene Bescheid somit nur dann rechtswirksam erfolgt, wenn die Verjährungsfrist für hinterzogene Abgaben (= zehn Jahre) anzuwenden sei.

Mit E-Mail vom 17. September 2019 nahm das Finanzamt zum Punkt „Festsetzung der Höhe nach“ wie folgt Stellung (wörtlich):

„Zum Eventualbegehren der Beschwerdeführerin, wonach die Forschungsprämie für das Jahr 2010 nicht mit EUR 934.491,91 festzusetzen wäre, sondern richtigerweise eine Forschungsprämie in Höhe von EUR 1.867.171,19 zustehen würde, wird wie folgt ausgeführt:

Bereits aus der Grundformulierung des 1. Tatbestandes des § 108c Abs. 1 EStG ergibt sich, dass die Forschungsprämie nur von Steuerpflichtigen geltend gemacht werden kann. Es kann kein Zweifel daran bestehen, dass ein in der I2 ansässiges und dort steuerpflichtiges Unternehmen kein Steuerpflichtiger im Sinne der österreichischen Steuergesetze ist. Die im Rahmen des Kostenumlagevertrages geleisteten Zahlungen der Beschwerdeführerin an die n7 I2, sind bei der Berechnung der Forschungsprämie aus dem Grund nicht anzusetzen, weil sich aus § 108c iVm § 4 Abs. 4 Z 4 EStG in der für das Jahr 2010 geltenden Fassung ergibt, dass die Forschungsaufwendungen zwingend einem Betrieb oder einer Betriebsstätte innerhalb der EU bzw. des EWR zuzurechnen sein müssten. Dass der Gesetzgeber nur Forschungsaufwendungen in Zusammenhang mit Betrieben oder Betriebsstätten des Steuerpflichtigen außerhalb der EU bzw. des EWR als schädlich angeführt hat, führt nicht dazu, dass Forschungsaufwendungen außerhalb der EU bzw. des EWR, wenn sie einem eigenständigen (fremden oder verbundenen) Unternehmen zuzurechnen sind, begünstigt sind. Im Übrigen ist für die Beurteilung der Zurechnung von Forschungsaufwendungen gem. § 4 Abs. 4 Z 4 EStG nicht maßgeblich, wie die Aufwandspositionen nach verrechnungspreislichen Grundsätzen aufgeteilt werden, sondern ist eigenständig zu beurteilen, ob diese in Zusammenhang mit einer Betriebsstätte des Steuerpflichtigen innerhalb der EU bzw. des EWR (bzw. ab 2011 innerhalb Österreichs)

betriebsenen Forschungstätigkeit stehen. Im Übrigen ist auf die Ausführungen im Bericht der Außenprüfung, ABNr 181097/16, zu verweisen.“

In der mündlichen Verhandlung gaben die Vertreter der Bf. zur Frage, weshalb die Forschungsprämien derart überhöht geltend gemacht worden seien, an, diesbezüglich habe sich ein Fehler eingeschlichen und es sei nicht die gebotene Sorgfalt angewandt worden. Es habe aber keineswegs der Wille bestanden, Abgaben zu hinterziehen. Die laut Poolvertrag an die Schweizer n7 überwiesenen Beträge seien aber als Aufwendungen für die Bemessung der Forschungsprämie im Jahre 2010 anzuerkennen. In diesem Fall lägen in Beachtung der Verrechnungspreisrichtlinie originäre Aufwendungen aufgrund des Poolvertrages vor, die der Beschwerdeführerin zuzurechnen und als Forschungsaufwendungen bei der Beschwerdeführerin zu berücksichtigen seien. Es sei zwar unbestritten, dass in der I2 geforscht werde. Die Forschung müsse aber erst ab 2011 im Inland erfolgen.

Zum Beschwerdepunkt der Verjährung der Festsetzung der Forschungsprämie brachte die steuerrechtliche Vertretung vor, bei der Forschungsprämie handle es sich um eine Abgabe im Sinne des § 1 BAO, weshalb § 207 Abs. 2 BAO zur Anwendung komme. Der Abgabenanspruch sei in jenem Jahr entstanden, in dem die Forschungsaufwendungen getätigt worden seien. Der tatbestandsmäßige Anspruch sei somit 2010 entstanden, da in diesem Jahr die Forschungsaufwendungen geleistet worden seien. Dazu verwies die Steuerberatung auch auf den Forschungsfreibetrag gemäß § 4 Abs 4 EStG 1988, der nur gleichzeitig mit dem Abgabenanspruch entstehen konnte. Die Forschungsprämie des § 108 c EStG 1988 sei ein Ersatz für den Freibetrag für Unternehmer, die nicht ausreichend Gewinne erwirtschaften, um vom Freibetrag profitieren zu können. Die Frage, ob es möglich sei, dass der Rückforderungsanspruch vor der Gutschrift der Forschungsprämie entstehe, wurde von der Steuerberatung verneint. Was sich der Gesetzgeber mit der Unterscheidung zwischen Forschungsprämie und dem Rückforderungsanspruch gedacht habe, wisse die Steuerberatung nicht. Für die Forschungsprämie gälten die Bestimmungen über die Selbstberechnungsabgaben. Auch bei der Umsatzsteuer bestehe kein eigener Rückforderungsanspruch, wenn die Umsatzsteuergutschrift zu hoch war. Auch in diesem Fall verjähre das Recht, Vorsteuer zurück zu fordern mit dem Recht auf Festsetzung der Umsatzsteuer. Das Finanzamt verwies darauf, dass es im Beschwerdefall um die Verjährung des Rückforderungsanspruches (und nicht der Forschungsprämie) gehe und dieser eine Leistung voraussetze. Diese Leistung bestehe in der Gutschrift am Steuerkonto.

II. Sachverhalt

Mit Prüfungsauftrag vom 14. November 2016 wurde bei der Beschwerdeführerin mit einer Außenprüfung begonnen. Gegenstand dieser Außenprüfung waren laut Prüfungsauftrag die Forschungsprämie (KöSt), die Bildungsprämie (KöSt), die Kapitalertragsteuer, die Abzugsteuer

(KöSt), die Umsatzsteuer, die zusammenfassende Meldung, die Kammerumlage und das Feststellungsverfahren über die Zeiträume 2009 bis 2015. Der Prüfungsauftrag wurde am 14. November 2016 von der Bf. übernommen.

In der Beilage zur Körperschaftsteuererklärung für das Veranlagungsjahr 2010 (Formular E 108 c) wurde unter anderem eine Forschungsprämie in Höhe von € 2.728.244,32 geltend gemacht (siehe Kurzbefund vom 10. Mai 2011). Dem Formular wurde ein Berechnungsblatt betreffend Forschungsprämie 2010 beigelegt. Danach betrug die Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie 2010 34.103.053,99 Euro. Diese Unterlagen sind am 11. Mai 2011 beim Infocenter des Finanzamtes eingelangt.

Die Gutschrift der Forschungsprämie erfolgte laut vorgelegtem Datenblatt zum Steuerkonto der Bf. mit Wirksamkeit 11. Mai 2011.

Unter den Aufwendungen für die Forschungsprämie befanden sich auch Entwicklungskosten an die n7 in Höhe von 11.658.148,92 Euro. Grundlage für diese Kosten war ein Kostenumlagevertrag für Forschungs- und Entwicklungsleistungen vom 30. November 2009, mit dem zwischen der n7 s2, l2 (abk1) „Federführende Gesellschaft (FG)“ und den namentlich genannten Unternehmen – unter anderem auch der Bf. – vereinbart wurde, dass für die Sicherstellung eines einheitlichen Auftrages des Pools und zur Bewältigung der für den Pool erforderlichen Aufgaben, die abk1 zur Organisation und Koordination (Federführung) der gemeinsamen F & E-Leistungen beauftragt werde. Gegenstand dieses Vertrages sei unter anderem die Forschung und Entwicklung auf dem Gebiet von abgasarmen Motoren auf Basis der Common-rail Technologie. Die Poolmitglieder würden durch die firmeneigenen F & E-Aktivitäten positive Kosteneffekte im Vergleich zur externen Beschaffung entsprechender Technologie erwarten. Durch die Kooperation in Form eines Pools hätten die Poolmitglieder die Möglichkeit, ihre F & E-Leistungen zu zentralisieren und somit den mehrfachen F & E-Aufwand in einzelnen Gesellschaften der Firmengruppe zu vermeiden. Die mit dem Gegenstand der Umlage nach § 1 in einem wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Kosten würden nach einer anerkannten Kostenrechnungsmethode und mittels eines sachgerechten Schlüssels gemäß § 3 des Vertrages auf die Poolmitglieder umgelegt. Jedes Poolmitglied würde vierteljährliche Vorauszahlungen für den Entwicklungszeitraum leisten.

Mit Bescheid vom 29. November 2017 setzte das Finanzamt die Forschungsprämie mit 934.491,91 Euro fest.

III. Rechtslage und rechtliche Würdigung

III.I. Festsetzung dem Grunde nach

Strittig ist zunächst, ob der Bescheid über die Festsetzung der Forschungsprämie 2010 innerhalb der Verjährungsfrist ergangen ist oder nicht.

§ 108 c EStG 1988 Prämien für Forschung und Bildung (Forschungsprämie, Bildungsprämie):

Gemäß § 108 c Abs 1 EStG 1988 können Steuerpflichtige Prämien für Forschung und Bildung geltend machen.

Gemäß § 108 c Abs 2 Z 1 EStG 1988 idF BGBl. I 2005/103 beträgt die Forschungsprämie 8 % der Aufwendungen im Sinne des § 4 Abs 4 Z 4 und Z 4b; die Forschungsprämie kann nur von jenen Aufwendungen geltend gemacht werden, die nicht Grundlage eines Forschungsfreibetrags gemäß § 4 Abs 4 Z 4a sind; für Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre), für die ein Freibetrag gemäß § 4 Abs 4 Z 4 und Z 4 b geltend gemacht wird, steht keine Forschungsprämie zu;

Gemäß § 108 c Abs 3 EStG 1988 idF BGBl. I 2005/161 können Prämien erst nach Ablauf des jeweiligen Wirtschaftsjahres geltend gemacht werden können, spätestens jedoch bis zum Eintritt der Rechtskraft des betreffenden Einkommensteuer-, Körperschaftsteuer- oder Feststellungsbescheides (§ 188 der Bundesabgabenordnung).

Gemäß § 108 c Abs 4 EStG 1988 sind die sich aus dem Verzeichnis ergebenden Prämien auf dem Abgabenkonto gut zu schreiben sind, es sei denn, es ist ein Bescheid gemäß § 201 BAO zu erlassen. Die Gutschrift wirkt auf den Tag der Einreichung des Verzeichnisses zurück. ...Sowohl die Prämien als auch Rückforderungsansprüche gelten als Abgaben vom Einkommen im Sinne der Bundesabgabenordnung und des Abgabenverwaltungsorganisationsgesetzes. Auf Gutschriften und Rückforderungen sind jene Bestimmungen der Bundesabgabenordnung anzuwenden, die für wiederkehrend zu erhebende, selbst zu berechnende Abgaben gelten. Bei Gesellschaften, die nach bürgerlichem Recht nicht rechtsfähige Personenvereinigungen sind, hat die zusammengefasste Verbuchung der Gebarung mit jenen Abgaben zu erfolgen, die die Beteiligten gemeinsam schulden.

§ 201 BAO:

§ 201 Abs 1 BAO besagt:

„Ordnen die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen an oder gestatten sie dies, so kann nach Maßgabe des Abs. 2 und muss nach Maßgabe des Abs. 3 auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen eine erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen, wenn der Abgabepflichtige, obwohl er dazu verpflichtet ist, keinen selbst berechneten Betrag der Abgabenbehörde bekannt gibt oder wenn sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist.“

Gemäß [§ 201 Abs 2 BAO](#) kann die Festsetzung erfolgen,

1. von Amts wegen innerhalb eines Jahres ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages,
2. wenn der Antrag auf Festsetzung spätestens ein Jahr ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages eingebracht ist,
3. wenn kein selbstberechneter Betrag bekannt gegeben wird oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 Abs. 4 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen vorliegen würden,
4. (aufgehoben durch BGBl I 2009/20)
5. Wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 293b oder des § 295a die Voraussetzungen für eine Abänderung vorliegen würden.

Gemäß [§ 201 Abs 3 BAO](#) hat die Festsetzung zu erfolgen,

1. wenn der Antrag auf Festsetzung binnen einer Frist von einem Monat ab Bekanntgabe des selbst berechneten Betrages eingebracht ist;
2. wenn bei sinngemäßer Anwendung der §§ 303 bis 304 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens auf Antrag der Partei vorliegen würden;
3. wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 295 die Voraussetzungen für eine Änderung vorliegen würden.

Gemäß § 201 Abs 4 BAO kann innerhalb derselben Abgabenart die Festsetzung mehrerer Abgaben desselben Kalenderjahres (Wirtschaftsjahres) in einem Bescheid zusammengefasst erfolgen.

§ 207 BAO:

Gemäß [§ 207 Abs 1 BAO](#) unterliegt das Recht, eine Abgabe festzusetzen, nach Maßgabe der nachstehenden Bestimmungen der Verjährung.

Gemäß § 207 Abs 2 BAO beträgt die Verjährungsfrist bei den Verbrauchsteuern, bei den festen Stempelgebühren nach dem II. Abschnitt des Gebührengesetzes 1957, weiters bei den Gebühren gemäß § 17 a des Verfassungsgerichtshofgesetzes 1953 und § 24 des Verwaltungsgerichtshofgesetzes 1985 drei Jahre, bei allen übrigen Abgaben fünf Jahre. Soweit eine Abgabe hinterzogen ist, beträgt die Verjährungsfrist zehn Jahre. Das Recht, einen Verspätungszuschlag, Anspruchszinsen, Säumniszuschläge oder Abgabenerhöhungen festzusetzen, verjährt gleichzeitig mit dem Recht auf Festsetzung der Abgabe.

Gemäß § 207 Abs 3 BAO verjährt das Recht zur Verhängung von Zwangs-, Ordnungs- und Mutwillensstrafen sowie zur Anforderung von Kostenersätzen im Abgabenverfahren in einem Jahr.

Gemäß [§ 207 Abs 4 BAO](#) verjährt das Recht, den Ersatz zu Unrecht geleisteter oder die Rückzahlung zu Unrecht bezogener Beihilfen zu fordern, sowie das Recht auf Rückforderung zu Unrecht zuerkannter Erstattungen, Vergütungen oder Abgeltungen von Abgaben in fünf Jahren. Abs. 2 zweiter Satz gilt sinngemäß.

Gemäß § 207 Abs 5 gilt Abs 2 zweiter Satz sinngemäß für Abgaben, deren vorsätzliche Verkürzung nicht in den Anwendungsbereich des Finanzstrafgesetzes fällt.

§ 208 BAO:

Gemäß [§ 208 Abs 1 BAO](#) beginnt die Verjährung

- a) in den Fällen des § 207 Abs. 2 mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist, soweit nicht im Abs. 2 ein anderer Zeitpunkt bestimmt wird;
- b) in den Fällen des § 207 Abs. 3 mit dem Ablauf des Jahres, in dem die Voraussetzung für die Verhängung der genannten Strafen oder für die Anforderung der Kostenersätze entstanden ist;
- c) in den Fällen des § 207 Abs. 4 mit dem Ablauf des Jahres, in dem die rückzufordernden Beihilfen, Erstattungen, Vergütungen oder Abgeltungen geleistet wurden;
- d) in den Fällen des § 200 mit dem Ablauf des Jahres, in dem die Ungewißheit beseitigt wurde;
- e) in den Fällen des Eintritts eines rückwirkenden Ereignisses im Sinn des § 295a mit Ablauf des Jahres, in dem das Ereignis eingetreten ist.
- f) in den Fällen des § 293c mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenbehörde die Erfüllung der Tatbestandsvoraussetzungen des § 293c bekannt wird.

Gemäß § 208 Abs 2 BAO beginnt die Verjährung bei der Erbschafts- und Schenkungssteuer unterliegenden Erwerben von Todes wegen oder Zweckzuwendungen von Todes wegen frühestens mit Ablauf des Jahres, in dem die Abgabenbehörde vom Erwerb oder von der Zweckzuwendung Kenntnis erlangt.

§ 209 BAO:

[§ 209 Abs 1 BAO](#) lautet:

„Werden innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207) nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabeananspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77) von der Abgabenbehörde unternommen, so verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr. Die Verjährungsfrist verlängert sich jeweils um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist. Verfolgungshandlungen (§ 14 Abs. 3 FinStrG, § 32 Abs. 2 VStG) gelten als solche Amtshandlungen.“

Gemäß § 209 Abs 2 BAO ist die Verjährung gehemmt, solange die Geltendmachung des Anspruches innerhalb der letzten sechs Monate der Verjährungsfrist wegen höherer Gewalt nicht möglich ist.

Gemäß § 209 Abs 3 BAO verjährt das Recht auf Festsetzung einer Abgabe spätestens zehn Jahre nach Entstehung des Abgabeananspruches (§ 4). In den Fällen eines Erwerbes von Todes wegen oder einer Zweckzuwendung von Todes wegen verjährt das Recht auf Festsetzung der Erbschafts- und Schenkungssteuer jedoch spätestens zehn Jahre nach dem Zeitpunkt der Anzeige.

Gemäß § 209 Abs 4 BAO verjährt abweichend von Abs. 3 das Recht, eine gemäß § 200 Abs. 1 vorläufige Abgabenfestsetzung wegen der Beseitigung einer Ungewissheit im Sinn des § 200 Abs. 1 durch eine endgültige Festsetzung zu ersetzen, spätestens fünfzehn Jahre nach Entstehung des Abgabeananspruches.

§ 1 BAO:

Gemäß [§ 1 Abs 1 BAO](#) gelten die Bestimmungen dieses Bundesgesetzes in Angelegenheiten der öffentlichen Abgaben (mit Ausnahme der Verwaltungsabgaben des Bundes, der Länder und der Gemeinden) sowie der auf Grund unmittelbar wirksamer Rechtsvorschriften der Europäischen Union zu erhebenden öffentlichen Abgaben, in Angelegenheiten der Eingangs- und Ausgangsabgaben jedoch nur insoweit, als in den zollrechtlichen Vorschriften nicht anderes bestimmt ist, soweit diese Abgaben durch Abgabenbehörden des Bundes, der Länder oder der Gemeinden zu erheben sind.

Gemäß § 1 Abs 2 gelten die Bestimmungen dieses Bundesgesetzes überdies in Angelegenheiten der Beiträge an öffentliche Fonds oder an Körperschaften des öffentlichen Rechts, die nicht Gebietskörperschaften sind, soweit diese Beiträge durch Abgabenbehörden des Bundes zu erheben sind.

§ 2 BAO:

Gemäß § 2 BAO gelten die Bestimmungen dieses Bundesgesetzes, soweit sie hierauf nicht unmittelbar anwendbar sind und nicht anderes bestimmt ist, sinngemäß in Angelegenheiten

- a) der von den Abgabenbehörden des Bundes zuzuerkennenden oder rückzufordernden bundesrechtlich geregelten
 - 1. Beihilfen aller Art und
 - 2. Erstattungen, Vergütungen und Abgeltungen von Abgaben und Beiträgen;
- b) des Tabak-, Salz- und Alkoholmonopols, soweit die Abgabenbehörden des Bundes nach den diese Monopole regelnden Vorschriften behördliche Aufgaben zu besorgen haben;
- c) der von den Abgabenbehörden der Länder und Gemeinden zuzuerkennenden oder rückzufordernden landesrechtlich geregelten Erstattungen von Abgaben;

§ 4 BAO:

Gemäß [§ 4 Abs1 BAO](#) entsteht der Abgabenanspruch, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft.

Gemäß [§ 4 Abs 2 BAO](#) entsteht der Abgabenanspruch insbesondere

- a) bei der Einkommensteuer und bei der Körperschaftsteuer
 - 1. für die Vorauszahlungen mit Beginn des Kalendervierteljahres, für das die Vorauszahlungen zu entrichten sind, oder, wenn die Abgabepflicht erst im Lauf des Kalendervierteljahres begründet wird, mit der Begründung der Abgabepflicht;
 - 2. für die zu veranlagende Abgabe mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen wird, soweit nicht der Abgabenanspruch nach Z 1 schon früher entstanden ist, oder wenn die Abgabepflicht im Lauf eines Veranlagungszeitraumes erlischt, mit dem Zeitpunkt des Erlöschens der Abgabepflicht;
 - 3. für Steuerabzugsbeträge im Zeitpunkt des Zufließens der steuerabzugspflichtigen Einkünfte;
- b) bei der Gewerbesteuer nach dem Gewerbeertrag und dem Gewerbekapital hinsichtlich der Vorauszahlungen und der zu veranlagenden Abgabe gemäß lit. a Z 1 und 2;
- c) bei der Vermögensteuer und bei sonstigen jährlich wiederkehrend zu entrichtenden Abgaben und Beiträgen mit dem Beginn des Kalenderjahres, für das die Abgabe (der Beitrag) erhoben wird.

Gemäß [§ 4 Abs 3 BAO](#) bleiben in Abgabenvorschriften enthaltene Bestimmungen über den Zeitpunkt der Entstehung des Abgabenanspruches (der Steuerschuld) unberührt.

Gemäß [§ 4 Abs 4 BAO](#) ist der Zeitpunkt der Festsetzung und der Fälligkeit einer Abgabe ohne Einfluß auf die Entstehung des Abgabenanspruches.

Forschungsprämie als Abgeltung von Abgaben iSd § 2 lit b BAO oder als Abgabe iSd § 1 BAO

Laut Stoll, BAO-Kommentar, 31, können unter „Abgeltungen“ iSd § 2 lit b BAO solche staatliche Leistungen verstanden werden, die zu einer pauschalen Entlastung von einer angenommenen (in Durchschnittsbetrachtung unterstellten) Besteuerung führen. Sie wird – so Stoll – in der Regel nach Erfüllung bestimmter Voraussetzungen durch bestimmte Personen gewährt, knüpft somit an (als Förderungssachverhalte gedachte) Sachvoraussetzungen an, eine Abgabenbelastung wird vermutet, die abstrakte Abgabe wird abgegolten, ohne dass eine vorhergehende konkrete Steuerleistung geprüft würde oder Bedingung der (so gesehen) fiktiven Abgeltung ist. Die Gründe für die Gewährung derartiger „Abgeltungen“ sind zumeist nicht steuerrechtsbedingt, sondern finden ihre Rechtfertigung in aller Regel in wirtschafts- oder sozialpolitischen Erwägungen.

Diese Umschreibung bzw. Definition der Abgeltung trifft auf die Forschungsprämie zu, die als steuerliche Förderung außerhalb des Veranlagungsverfahrens zur Einkommensteuer, Körperschaftsteuer oder des Verfahrens zur Einkünftefeststellung nach § 188 BAO gutgeschrieben wird und davon unabhängig ist, ob für das betreffende Jahr eine Steuerleistung anfällt oder nicht. Laut Materialien zum Konjunkturbelebungs-gesetz 2002, BGBl. I Nr. 68/2002, wurde die Forschungsprämie als Maßnahme zur Standortverbesserung und zur Konjunkturbelebung eingeführt, somit als Förderung aus wirtschaftspolitischen Erwägungen.

Als Beispiele nennt Stoll neben der Mietzinsbeihilfe und der Bausparkassenprämie auch die mit 1.1.1987 ausgelaufene Investitionsprämie. Diese war verfahrenstechnisch ganz ähnlich konstruiert wie die Forschungsprämie. Auch diese war gut zu schreiben, sofern nicht gemäß § 201 BAO ein Abgabenbescheid zu erlassen war (§ 9 InvPrämG), sowohl die Prämie als auch der Rückforderungsanspruch gemäß § 10 InvPrämG galten als Abgaben im Sinne der BAO (§ 11 InvPrämG), und auch für Gutschriften und Rückforderungen nach dem InvPrämG fanden die für wiederkehrend zu erhebende Abgaben geltenden Bestimmungen der BAO Anwendung (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, 31 ff).

Steuersystematisch könnte die Forschungsprämie daher durchaus als Abgeltung im Sinne des § 2 lit a Z 2 BAO eingestuft werden.

Allerdings gelten nach der ausdrücklichen Anordnung des § 108 c Abs. 4 EStG sowohl die Prämien als auch die Rückforderungsansprüche als Abgaben vom Einkommen. Abgaben vom Einkommen sind aber Abgaben und nicht Abgeltungen von Abgaben. Auf die Forschungsprämie sind daher die Bestimmungen der BAO unmittelbar und nicht nur sinngemäß (§ 2) anzuwenden.

Entstehung des Abgabenanspruches

Auch wenn die Forschungsprämie ausdrücklich als Abgabe vom Einkommen bezeichnet wird und somit eine Abgabe iSd § 1 BAO darstellt, sagt dies noch nichts darüber aus, wann der Abgabenspruch entstanden ist. Die Rechtsmeinung der steuerrechtlichen Vertretung, wonach der Anspruch auf Forschungsprämie immer mit jenen Aufwendungen entstehe, für welche die Prämie geltend gemacht wird, übersieht, dass [§ 108c EStG 1988](#) nicht ausschließlich die Prämie, sondern auch den Rückforderungsanspruch als Abgabe einstuft. Sind aber sowohl die Forschungsprämie selbst als auch der ausdrücklich genannte Rückforderungsanspruch als Abgaben zu werten, sind diese auch jeweils für sich auf die Entstehung des Abgabenanspruches zu beurteilen.

Die Forschungsprämie ist weder eine Einkommen- noch eine Körperschaftsteuer. § 4 Abs 2 lit a Z 2 BAO ist auf die Forschungsprämie daher nicht anwendbar. Die Entstehung des Abgabenanspruches richtet sich daher nach § 4 Abs. 1 BAO. Danach entsteht der Abgabenanspruch, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft.

Der Anspruch auf die Forschungsprämie entsteht nach Ansicht des Senates erst mit der Geltendmachung der Prämie. Die Anknüpfung der Forschungsprämie an die forschungsprämienwürdigen Aufwendungen iSd § 4 Abs. 4 Z 4 und Z 4 b des jeweiligen Wirtschaftsjahres hat nur für die Bemessung der Prämie eine Bedeutung, nicht aber für die Entstehung des Anspruches. Ohne Geltendmachung der Prämie entsteht auch kein Prämienanspruch. Dementsprechend verjährt das Recht, eine Forschungsprämie geltend zu machen, auch nicht gleichzeitig mit dem Recht, die Einkommen- oder Körperschaftsteuer des jeweiligen Wirtschaftsjahres festzusetzen. Vielmehr sieht § 108 c Abs 3 EStG für die Geltendmachung der Prämie eine eigene Ausschluss- bzw. Präklusivfrist vor: Die Prämie kann spätestens bis zur Rechtskraft des betreffenden Einkommensteuer-, Körperschaftsteuer- oder Feststellungsbescheides geltend gemacht werden. Demnach unterliegt die nur auf Antrag geltend zu machende Forschungsprämie nicht den verjährungsrechtlichen Beschränkungen gemäß §§ 207 ff BAO.

Aber selbst wenn die Entstehung des Anspruches auf Forschungsprämie an die tatsächliche Tätigkeit von forschungsprämienwürdigen Aufwendungen geknüpft und die Verjährung des

Prämienanspruches mit Ablauf des entsprechenden Kalenderjahres angenommen würde, änderte dies nichts daran, dass von der eigentlichen Forschungsprämie der im Gesetz ausdrücklich erwähnte Rückforderungsanspruch zu unterscheiden ist. Dieser kann nach Ansicht des Senates schon rein begrifflich nicht eher entstehen, als eine Leistung erfolgt ist, welche rückgefordert werden kann. Unter Leistung ist die Gutschrift bzw. Verbuchung am Abgabenkonto gemäß [§ 213 Abs 1 BAO](#) zu verstehen (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, 2177). Die (zu Unrecht) erfolgte Gutschrift ist jener Tatbestand im Sinne des § 4 Abs 1 BAO, an den das Gesetz die Abgabepflicht, das heißt im Beschwerdefall den Rückforderungsanspruch, knüpft.

Dass die Ansicht der steuerrechtlichen Vertretung sowie des Rechtsgutachters, wonach der Abgabeananspruch auf Forschungsprämie mit Ablauf des Wirtschaftsjahres, in welchem die qualifizierten Aufwendungen getätigt wurden, entstehe (siehe Seite 16 unten des Gutachtens) und es sich bei der nachträglicher Beantragung bzw. Gutschrift nur um eine für den Beginn der Verjährung nicht mehr maßgebliche Abwicklung des Abgabenzahlungsanspruches iSd [§ 4 Abs 4 BAO](#) handle, nicht richtig sein kann, veranschaulicht etwa der Fall, in dem eine Forschungsprämie zu Unrecht geltend gemacht wurde, weil gar keine „qualifizierten“, d.h.forschungsprämienwürdigen Aufwendungen vorlagen. Nach der Auffassung der Bf. wäre in diesem Fall kein Anspruch auf Forschungsprämie und damit auch kein Anspruch auf Rückforderung der zu Unrecht gutgeschriebenen Prämie entstanden. Tatsächlich besteht in diesem Fall aber ganz unzweifelhaft ein Anspruch auf Rückforderung, nicht aufgrund „qualifizierter“ Aufwendungen eines Jahres, sondern allein aufgrund einer zu Unrecht erfolgten Gutschrift.

Gegen die Rechtsmeinung der steuerrechtlichen Vertretung spricht auch folgende Überlegung:

Wird die Forschungsprämie erst Jahre nach Ablauf des jeweiligen Wirtschaftsjahres geltend gemacht, etwa weil ein angefochtener Einkommen- oder Körperschaftsteuerbescheid aufgrund eines länger andauernden Beschwerdeverfahrens noch nicht rechtskräftig geworden ist, käme es zu einer Gutschrift, welche unter Umständen nicht einmal mehr im selben Jahr der Gutschrift rückgefordert werden könnte, wenn ab dem angenommenen Abgabenenstehungszeitpunkt (Ablauf des Jahres der jeweiligen „qualifizierten“ Aufwendungen) und der Gutschrift mehr als fünf Jahre vergangen sind, und keine die Verjährung verlängernde Handlungen vorgenommen wurden. Ein derartiges Ergebnis kann vom Gesetzgeber aber nicht gewollt sein.

Zum Argument der steuerrechtlichen Vertretung, die Forschungsprämie sei wie der Forschungsfreibetrag zu behandeln, ist wie folgt auszuführen:

Gemäß [§ 108c Abs 2 Z 1 EStG 1988](#) beträgt die Forschungsprämie 8 % der Aufwendungen im Sinne des § 4 Abs. 4 Z 4 und Z 4b. Gemäß [§ 4 Abs 4 Z 4 EStG 1988](#) sind Betriebsausgaben jedenfalls ein Forschungsfreibetrag in Höhe von 25 % für Aufwendungen (Ausgaben) zur

Forschung und experimentellen Entwicklung, die systematisch und unter Einsatz wissenschaftlicher Methoden durchgeführt wird. ... Z 4b der genannten gesetzlichen Bestimmung nennt den 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.

Bis einschließlich 2010 konnte die Forschungsprämie alternativ zu den Forschungsfreibeträgen nach § 4 Abs 4 Z 4 (Frascati-Freibetrag) und Z 4b (Auftragsforschungsfreibetrag) geltend gemacht werden. Die grundsätzlichen Voraussetzungen waren dieselben wie für den Forschungsfreibetrag. Die Forschungsprämie konnte nur von jenen Aufwendungen geltend gemacht werden, die nicht Grundlage eines Forschungsfreibetrages gem § 4 Abs 4 Z 4a waren (Abs 2 Z 1; aufwandsbezogener Ausschluss). Weiters bestand ein periodenbezogener Ausschluss für Kalender(Wirtschafts)jahre, für die ein Freibetrag gem § 4 Abs 4 Z 4 und Z 4b geltend gemacht wurde.

Diesen gesetzlichen Bestimmungen ist zu entnehmen, dass zwar die Art der Bemessung und Berechnung der Forschungsprämie und des Forschungsfreibetrages unbestritten ident waren, im Unterschied zur Forschungsprämie war der Forschungsfreibetrag aber als Betriebsausgabe konzipiert. Bei der Forschungsprämie wird der zu errechnende Betrag mit Einreichung der Beilage dem Steuerkonto gutgeschrieben, wo hingegen der berechnete Forschungsfreibetrag als Betriebsausgabe im Sinne des § 4 EStG 1988 lediglich die Steuerbemessungsgrundlage vermindert. Die Anknüpfung der Forschungsprämie an die forschungsprämienwürdigen Aufwendungen iSd § 4 Abs. 4 Z 4 und Z 4 b des jeweiligen Wirtschaftsjahres hat nur für die Bemessung der Prämie Bedeutung, jedoch nicht für die Entstehung des Anspruches. Da der Forschungsfreibetrag als Betriebsausgabe zu berücksichtigen war und nicht als Prämie, war er Teil der veranlagten Einkommen- oder Körperschaftsteuer und entstand der Anspruch auf diesen mit dem Anspruch auf die Einkommen- oder Körperschaftsteuer gemäß [§ 4 Abs. 2 lit. a Z 2 BAO](#) mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen wurde. Demgegenüber ist die Forschungsprämie keine veranlagte Einkommen- oder Körperschaftsteuer und richtet sich die Entstehung des Anspruches auf diese wie oben ausgeführt nach [§ 4 Abs. 1 BAO](#).

Damit geht aber das Argument, die Forschungsprämie sei gleich wie der Forschungsfreibetrag zu behandeln, eindeutig ins Leere.

Verjährung

Kann schon das Recht auf Geltendmachung der Forschungsprämie nicht mit der Verjährung des Rechts auf Festsetzung der Einkommen- oder Körperschaftsteuer gemäß § 208 Abs 1 lit a

iVm § 4 Abs 2 lit a Z 2 BAO verloren gehen, so muss dies auch für den Rückforderungsanspruch gelten. Entsteht der Rückforderungsanspruch frühestens mit der Leistung (= Gutschrift am Abgabenkonto), beginnt die Verjährung zur Festsetzung der Rückforderung nach § 208 Abs 1 lit a BAO mit Ablauf des Jahres, in dem die Gutschrift auf dem Abgabenkonto erfolgt ist.

Aufgrund vorstehender Überlegungen und Ausführungen kommt der Senat somit zur Ansicht, dass die Verjährungsfrist des hier vorliegenden Rückforderungsanspruches auf die geleistete Forschungsprämie 2010 erst mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Prämie gutgeschrieben wurde, somit mit Ablauf des Jahres 2011 zu laufen begann. Sie endete daher mit Ablauf des 31.12.2016. Da die Außenprüfung innerhalb der 5-Jahres-Frist im Jahre 2016 begonnen wurde, wurde die Verjährungsfrist gemäß § 209 Abs. 1 BAO um ein Jahr verlängert. Der angefochtene Festsetzungsbescheid ist daher innerhalb der Verjährungsfrist ergangen.

III.II. Festsetzung der Höhe nach

Die steuerrechtliche Vertretung begehrt in eventuelle, die Forschungsprämie mit 1.867.171,19 Euro und nicht mit 934.491,91 Euro festzusetzen, da von der Außenprüfung zu Unrecht die von der Beschwerdeführerin getragenen Aufwendungen im Rahmen eines Kostenumlagevertrages nicht in die Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie einbezogen worden sei.

[§ 108c Abs 2 Z 1 EStG 1988](#) verweist auf [§ 4 Abs 4 Z 4 und Z 4b EStG 1988](#).

Gemäß [§ 4 Abs 4 Z 4 EStG 1988](#) sind Betriebsausgaben jedenfalls ein Forschungsfreibetrag für Aufwendungen (Ausgaben) zur Forschung und experimentellen Entwicklung, die systematisch und unter Einsatz wissenschaftlicher Methoden durchgeführt wird. ... 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.

Gemäß § 4 Z 4b leg.cit. gehört zu den Betriebsausgaben auch 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. ... 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.

Aufgrund des am 30. November 2009 abgeschlossenen Kostenumlagevertrages (Poolvertrag) hat die Beschwerdeführerin in den Jahren 2009 bis 2014 Forschungskosten (Kostenumlagen) an die n7 in der I2 (kurz abk1) geleistet. abk1 trägt in der Entwicklungsphase betreffend abgasarme Dieselmotoren vorerst keine Kosten. Diese werden auf die Beschwerdeführerin und anderen im Vertrag angeführten Gesellschaften verumlagt. Erst beim Motorenverkauf durch abk1 an abk2 unterbleibt der Ansatz von Forschungskosten im Verkaufspreis. Aufgrund der Verrechnungspreisrichtlinien handelt es sich dabei nach Ansicht der steuerrechtlichen Vertretung um originäre Aufwendungen der Beschwerdeführerin. Die im Rahmen des Pools anfallenden Forschungsaufwendungen seien daher nicht als jene der Auftragsforschung, sondern als eigenbetriebliche Aufwendungen zu qualifizieren. Territoriales Abgrenzungsmerkmal für die Forschungsprämie sei seit 2011, dass die Forschung in einem inländischen Betrieb oder einer inländischen Betriebsstätte erfolgen müsse, während bis einschließlich 2010 nur solche Aufwendungen von der Forschungsprämie ausgeschlossen gewesen seien, die einem Betrieb oder einer Betriebsstätte außerhalb der EU bzw. des EWR zuzurechnen waren.

Der Ansicht der steuerrechtlichen Vertretung, die von der Beschwerdeführerin im Rahmen des Kostenumlagevertrages geleisteten Beträge seien nicht einem Betrieb oder einer Betriebsstätte außerhalb der EWR oder der EU zuzurechnen, kann vom Bundesfinanzgericht nicht gefolgt werden. Der Prüfer hat in seinen Prüfungsfeststellungen lediglich vermerkt, dass die Forschung nicht in einer Betriebsstätte der Beschwerdeführerin außerhalb der EU bzw. des EWR stattgefunden hat. Die Forschung und Entwicklung hat unbestritten in der I2 bei der n7 stattgefunden. Nachdem die n7 in der I2 als eigenständiges Unternehmen tätig ist, war die Voraussetzung zur Geltendmachung der Forschungsprämie im Sinne vorgenannter gesetzlicher Bestimmungen nicht gegeben. Es liegt daher entgegen der Rechtsauffassung der steuerrechtlichen Vertretung keine eigenbetriebliche Forschung der Beschwerdeführerin vor. Wie bereits vom Prüfer angeführt, basieren die Verrechnungspreisrichtlinien auf Grundlage der OECD-Verrechnungspreisgrundsätze, welche Empfehlungscharakter betreffend Rechtsauslegung im Bereich der grenzüberschreitenden Einkünfteermittlung haben. Noch dazu sind die angeführten Richtlinien keine für das Bundesfinanzgericht verbindliche Rechtsquelle. Betreffend die Prüfungsfeststellung, die an abk1 geleisteten Zahlungen seien, nachdem die Beschwerdeführerin nicht selbst forsche, als solche für Auftragsforschung anzusehen, ist auf den im Akt liegenden Kostenumlagevertrag vom 30. November 2009 zu verweisen. Dort wird auf Seite 2 letzter Absatz ausgeführt, dass sich die Poolmitglieder – somit auch die Beschwerdeführerin – entschieden haben, die abk1 zur Organisation und Koordination (Federführend) der gemeinsamen F&E-Leistungen **zu beauftragen**.

Demzufolge ist [§ 4 Abs 4 Z 4b EStG 1988](#) auf den hier vorliegenden Sachverhalt anzuwenden. Nachdem die von der Beschwerdeführerin geleisteten Aufwendungen laut Kostenumlagevertrag einen eigenständigen Betrieb in der I2 betreffen, welcher seinen Sitz unstrittig außerhalb der Europäischen Union oder des Europäischen Wirtschaftsraumes hat, blieb dem Vorbringen der steuerrechtlichen Vertretung ein Erfolg bezüglich dieses Punktes versagt.

Der Beschwerde konnte somit insgesamt keine Folge geleistet werden.

IV. Zulässigkeit der ordentlichen Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die Revision ist zulässig, da es keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Frage der Verjährung betreffend Rückforderungsanspruch einer Forschungsprämie gibt.

Feldkirch, am 15. Oktober 2019