

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin RMS in der Beschwerdesache Bf , über die Beschwerde vom 22.08.2018 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt X vom 23.07.2018, betreffend

- a) Zurückweisung des Antrages zur Geltendmachung einer Forschungsprämie gemäß § 108c EStG 1988 für das Wirtschaftsjahr 2011,
- b) Zurückweisung des Antrages zur Geltendmachung einer Forschungsprämie gemäß § 108c EStG 1988 für das Wirtschaftsjahr 2012,
- c) Zurückweisung des Antrages zur Geltendmachung einer Forschungsprämie gemäß § 108c EStG 1988 für das Wirtschaftsjahr 2013 und
- d) Zurückweisung des Antrages zur Geltendmachung einer Forschungsprämie gemäß § 108c EStG 1988 für das Wirtschaftsjahr 2014

zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden – ersatzlos – aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

Aus der Finanzamtsdatenbank geht hervor, dass die Beschwerdeführerin (im folgenden Text mit Bf. abgekürzt) die Steuererklärungen für die Jahre 2011 bis 2014 zu den nachfolgend angeführten Zeitpunkten auf elektronischem Weg eingebracht hat:

2011: 29.08.2012

2012: 18.10.2013

2013: 05.03.2014

2014: 01.10.2015

Darauf basierend wurde die Bf. mit Bescheiden vom 15. Oktober 2012 (2011), vom 22. Oktober 2013 (2012), vom 18. März 2014 (2013) und vom 2. Oktober 2015 (2014) zur Körperschaftsteuer für die Jahre 2011 bis 2014 veranlagt. Dagegen wurde jeweils kein Rechtsmittel erhoben.

Im Gefolge einer Betriebsprüfung wurden die Verfahren hinsichtlich Körperschaftsteuer für die Jahre 2012, 2013 und 2014 gem. § 303 Abs. 1 BAO wiederaufgenommen und die Körperschaftsteuer für diese Jahre mit Bescheiden vom 27. April 2017 neu festgesetzt. Die beantragte Verlängerung der jeweiligen Rechtsmittelfrist bis zum 30. Juni 2017 wurde vom Finanzamt gewährt.

Am 27. Juni 2017 brachte die Bf. beim zuständigen Finanzamt die Formulare (E 108c) zur Geltendmachung der Forschungsprämie für 2011, 2012, 2013 und 2014 ein.

Im Akt finden sich dazu die von der Bf. am 27.06.2017 bei der Österreichischen Forschungsförderungsgesellschaft mbH (kurz: FFG) angeforderten und am 12.12.2017 erstellten Jahresgutachten zur Geltendmachung einer Forschungsprämie für eigenbetriebliche Forschung und experimentelle Entwicklung (§ 108c Abs. 2 Z 1 iVm § 108c Abs. 7 und 8 EStG 1988) betreffend die Wirtschaftsjahre 2013, 2014 und 2015.

Mit Bescheiden vom 23. Juli 2018 wies die belangte Behörde die Anträge vom 27.6.2017 zur Geltendmachung der Forschungsprämie für 2011, 2012, 2013 und 2014 als verspätet zurück und verwies in der Begründung auf die Ausführungen in der Niederschrift über die durchgeführte Nachschau gem. § 144 BAO vom 16.07.2018. Darin wurde auszugsweise Folgendes festgehalten:

„T2. 1 Forschungsprämien 2011 bis 2014

Mit 27. Juni 2017 wurden vom Unternehmen Anträge zur Geltendmachung von Forschungsprämien für eigenbetriebliche Forschung und experimentelle Entwicklung gem. § 108c Abs. 2 Z 1 EStG 1988 für die Wirtschaftsjahre 2011, 2012, 2013, 2014 und 2015 beim Finanzamt eingereicht. Die beantragte Forschungsprämie für das Wirtschaftsjahr 2015 in Höhe von €0 29.356,90 wurde bereits am 03.05.2018 am Abgabenkonto gutgeschrieben. Die beantragten Forschungsprämien der restlichen Wirtschaftsjahre (2011-2014) wurden bisher nicht am Abgabenkonto des Unternehmens gutgeschrieben, sondern waren im Zuge einer Nachschau von der Außenprüfung zu überprüfen...

...Im Kalenderjahr 2017 wurde beim geprüften Unternehmen für die Wirtschaftsjahre 2012 bis 2015 eine Außenprüfung (Betriebsprüfung) durchgeführt. Aufgrund der von der Betriebsprüfung getroffenen Feststellungen war das Verfahren gem. § 303 Abs. 1 BAO für die Wirtschaftsjahre 2012, 2013 und 2014 hinsichtlich Körperschaftsteuer wieder aufzunehmen. Die Körperschaftsteuerbescheide der Wirtschaftsjahre 2012, 2013 und 2014 und die entsprechenden Wiederaufnahmebescheide aufgrund der Bp wurden mit Datum 27.04.2017 erlassen. Für das Wirtschaftsjahr 2015 erfolgte im Zuge der Prüfung eine Erstveranlagung mit Erstbescheiden (Umsatz und Körperschaftsteuer). Per 22.05.2017 (also innerhalb der Rechtsmittelfrist) wurden vom steuerlichen Vertreter betr. die Körperschaftsteuerbescheide der Wirtschaftsjahre 2012, 2013, 2014 und 2015 Anträge auf Fristverlängerung zur Einbringung von Beschwerden beim Finanzamt auf elektronischem Wege eingereicht. Die beantragte Fristverlängerung bis zum 30. Juni 2017 wurde vom Finanzamt gewährt. Mit 27. Juni 2017 wurden vom steuerlichen Vertreter für die oben genannten Zeiträume Beilagen zur Körperschaftsteuer für Zwecke der

Geltendmachung von Forschungsprämien (Formular E 108c) persönlich beim Finanzamt eingereicht. Dem Antrag für das Wirtschaftsjahr 2015 wurde bereits stattgegeben und somit die beantragte Forschungsprämie in Höhe von €uro 29,356,90 am Abgabenkonto des Unternehmens gutgeschrieben, da die Prämie vor Eintritt der Rechtskraft des betreffenden Körperschaftsteuerbescheides 2015 geltend gemacht wurde...

...Nach herrschender Rechtsprechung des VwGH kann eine Forschungsprämie nur bis zum Eintritt der ersten Rechtskraft des Einkommensteuer-, Körperschaftsteuer- oder Feststellungsbescheides beantragt werden. Dies wird vom VwGH davon abgeleitet, dass die Textierung in § 108c Abs. 2 EStG gleichlautend mit den Bestimmungen in § 10 Abs. 7 Z 2 EStG (Antrag zur Geltendmachung eines investitionsbedingten Gewinnfreibetrages) und § 108e Abs. 4 EStG (Antrag zur Geltendmachung einer Investitionszuwachsprämie) ist... “

Gegen die Zurückweisungsbescheide vom 23.7.2018 erhob die steuerliche Vertreterin der Bf. am 22. August 2018 Beschwerde, in der im Wesentlichen eingewendet wurde, die herrschende Ansicht des UFS (und damit die derzeit einzig vorliegende herrschende Rechtsprechung zur Forschungsprämie) sei, dass die Geltendmachung einer Forschungsprämie sehr wohl auch im Zuge einer Wiederaufnahme des Verfahrens möglich sei. Wie die Bf. betonte, beziehe sich das angeführte VwGH-Erkenntnis zweifellos ausschließlich auf die Bestimmungen zur Geltendmachung eines Gewinnfreibetrages. Es gebe noch kein Urteil des VwGH, das zur Geltendmachung einer Forschungsprämie im Zuge der Wiederaufnahme des Verfahrens ergangen sei. In den Begründungen der Erläuterungen zur Regierungsvorlage unterscheide sich die Forschungsprämie wesentlich vom investitionsbedingten Gewinnfreibetrag. Zum einen ändere die Geltendmachung einer Forschungsprämie absolut nichts am steuerlichen Ergebnis jenes Wirtschaftsjahres, für das eine Forschungsprämie geltend gemacht werde. Daher sei der Verweis auf eine konzentrierte, verwaltungsökonomische Verfahrensabwicklung für die Forschungsprämie gar nicht möglich. Zum zweiten sei der Verweis auf die zeitnahe budgetäre Kalkulierbarkeit bei der Forschungsprämie nicht zulässig, da in jedem Budget der Bundesregierung ein gewisser Betrag für die Inanspruchnahme für die Forschungsprämien vorgesehen sei. Darüber hinaus sei bei der Beurteilung, ob die Geltendmachung der Forschungsprämie auch im Rahmen der Wiederaufnahme eines Verfahrens möglich sei, auf die konkreten Umstände des Einzelfalles zu achten. Im Beschwerdefall handle es sich um langfristige Projekte, die in den Jahren 2011 bis 2014 begonnen und auch danach fortgesetzt worden seien. Bei beiden Projekten sei bis zur Bescheiderlassung im Oktober 2015 noch gar nicht klar ersichtlich gewesen, dass es sich um förderfähige Forschungsprojekte unter Beachtung der Voraussetzungen zur Geltendmachung von Forschungsprämien handle.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 31. Oktober 2018 wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab und führte zusammenfassend aus, dass die Textierung in § 108c Abs. 3 EStG zur Antragstellung einer Forschungsprämie gleichlautend den Bestimmungen in § 10 Abs. 7 Z 2 EStG und § 108e Abs. 4 EStG sei, weshalb der Rechtsprechung des VwGH folgend die Forschungsprämie nur bis zum Eintritt der ersten

Rechtskraft des Einkommensteuer-, Körperschaftsteuer- oder Feststellungsbescheides beantragt werden könne.

Gegen diese Beschwerdevorentscheidung brachte die steuerliche Vertreterin mit Schriftsatz vom 27. November 2018 einen Vorlageantrag ein.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Im vorliegenden Fall gilt es zu überprüfen, ob die Zurückweisung der Anträge auf Geltendmachung der Forschungsprämien für die Wirtschaftsjahre 2011 bis 2014 mit angefochtenen Bescheiden zu Recht erfolgte oder nicht.

Die ersten vier Absätze von § 108c EStG bestimmen in der für den Beschwerdezeitraum anzuwendenden Fassung:

„§ 108c. (1) Steuerpflichtige, soweit sie nicht Mitunternehmer sind, und Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind, können Prämien geltend machen für:

- Eigenbetriebliche Forschung und Auftragsforschung im Sinne des Abs. 2 von jeweils 10% der Aufwendungen (Ausgaben) und für*
- Bildung in Höhe von 6% der Aufwendungen (Ausgaben) im Sinne des § 4 Abs. 4 Z 8, die nicht Grundlage eines Bildungsfreibetrages sind.*

(2) Prämienbegünstigt sind:

- 1. Eigenbetriebliche Forschung und experimentelle Entwicklung, die ...*
- 2. Auftragsforschung ...*

(3) Die Prämien können erst nach Ablauf des jeweiligen Wirtschaftsjahres geltend gemacht werden, spätestens jedoch bis zum Eintritt der Rechtskraft des betreffenden Einkommensteuer-, Körperschaftsteuer- oder Feststellungsbescheides (§ 188 der Bundesabgabenordnung).

(4) Die sich aus dem Verzeichnis ergebenden Prämien sind auf dem Abgabenkonto gut zu schreiben, es sei denn, es ist ein Bescheid gemäß § 201 BAO zu erlassen. Die Gutschrift wirkt auf den Tag der Einreichung des Verzeichnisses zurück. Werden Aufwendungen, für die eine Bildungsprämie geltend gemacht worden ist, vergütet, ist die Bildungsprämie im Ausmaß von 6% des als Betriebseinnahme anzusetzenden Vergütungsbetrages zurückzuzahlen. 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 bestimmt:

„§ 201. (1) 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.

(2) Die Festsetzung kann 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 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen würden,

(Anm.: Z 4 aufgehoben)

5. wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 293b oder des § 295a die Voraussetzungen für eine Abänderung vorliegen würden...

(3) Die Festsetzung hat zu erfolgen,

1. wenn der Antrag auf Festsetzung binnen einer Frist von einem Monat ab Bekanntgabe des selbst berechneten Betrages eingebracht ist,

(Anm.: Z 2 aufgehoben)

3. wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 295 die Voraussetzungen für eine Änderung vorliegen würden.

(4) [...]“

§ 198 BAO lautet:

„§ 198. (1) Soweit in Abgabenvorschriften nicht anderes vorgeschrieben ist, hat die Abgabenbehörde die Abgaben durch Abgabenbescheide festzusetzen.

(2) Abgabenbescheide haben im Spruch die Art und Höhe der Abgaben, den Zeitpunkt ihrer Fälligkeit und die Grundlagen der Abgabenfestsetzung (Bemessungsgrundlagen) zu enthalten. Führen Abgabenbescheide zu keiner Nachforderung, so ist eine Angabe über die Fälligkeit der festgesetzten Abgabenschuldigkeiten entbehrlich. Ist die Fälligkeit einer Abgabenschuldigkeit bereits vor deren Festsetzung eingetreten, so erübrigt sich, wenn auf diesen Umstand hingewiesen wird, eine nähere Angabe über den Zeitpunkt der Fälligkeit der festgesetzten Abgabenschuldigkeit.“

Die Verfahrensparteien gehen übereinstimmend von folgendem Sachverhalt aus:

Die beim Finanzamt elektronisch eingebrachten Körperschaftsteuererklärungen für die Jahre 2011 bis 2014 wurden ordnungsgemäß zugestellt und erwachsen in Rechtskraft. Fest steht, dass im Rahmen der Steuererklärungen der Beschwerdejahre jeweils kein Antrag zur Geltendmachung der Forschungsprämie gestellt worden ist. Innerhalb der verlängerten Rechtsmittelfrist der nach erfolgter Wiederaufnahme der Verfahren erlassenen Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 2012, 2013 und 2014 vom 27. April 2017 wurden Formulare (E 108c) zur Geltendmachung der Forschungsprämien für die Jahre 2011 bis 2014 eingereicht. Mit den angefochtenen Bescheiden vom 23.7.2018 wies die belangte Behörde die Anträge zur Geltendmachung der Forschungsprämien als verspätet zurück, da diese erst nach Eintritt der Rechtskraft der diesbezüglichen Körperschaftsteuerbescheide gestellt worden seien.

Mit der Thematik der Zulässigkeit eines die Zurückweisung eines Antrages auf Forschungsprämie aussprechenden Bescheides hatte sich das Bundesfinanzgericht bereits in einem gleich gelagerten Fall zu befassen und im Erkenntnis vom 5.9.2019, RV/7103095/2019, die Rechtsauffassung vertreten, dass aus den oben zitierten Gesetzesstellen zusammenfassend Folgendes hervorgehe:

-Wenn ein Bescheid über eine Prämie für eigenbetriebliche Forschung und experimentelle Entwicklung bzw. über eine Prämie für Auftragsforschung zu erlassen ist, dann hat dies ein Abgabenbescheid zu sein (§ 108c Abs. 4 1. Satz EStG 1988; BFG 9.1.2018, RV/7100775/2016).

-Ein den Prämienantrag zurückweisender Bescheid ist aber kein Abgabenbescheid.

-Der Zurückweisungsbescheid hätte daher nicht mit diesem Spruch ergehen dürfen. Richtigerweise ist nämlich bei Nichtgewährung einer Forschungsprämie ein Bescheid nach § 201 BAO (Festsetzung mit 0,00 €) zu erlassen (vgl. Seydl in Wiesner/Grabner/Knechtl/Wanke, EStG, § 108c Anm. 34).

-Da ein Bescheid zur Zurückweisung eines Antrages auf eine Prämie, welche als Abgabe gilt (§ 108 c Abs. 4 3. Satz EStG 1988), vom Verwaltungsgericht gemäß § 279 Abs. 1 BAO innerhalb der „Sache“ nicht in einen Abgabenbescheid gemäß § 201 BAO abgeändert werden darf (siehe BFG 9.1.2018, RV/7100775/2016, und VwGH 26.1.2006, 2004/15/0064, jeweils zum Abweisungsbescheid), ist der Zurückweisungsbescheid aufzuheben.

Nichts Anderes kann im Beschwerdefall gelten. Auch hier hat die belangte Behörde die Anträge auf Geltendmachung einer Forschungsprämie für die Jahre 2011 bis 2014 zurückgewiesen. Die verfahrensgegenständlichen Zurückweisungsbescheide sind daher rechtswidrig ergangen.

Unzulässigkeit einer 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.

Da die gegenständliche Entscheidung hinsichtlich der zu lösenden Rechtsfrage, ob ein Bescheid betreffend die Zurückweisung eines Antrages auf Forschungsprämie, welche als Abgabe gilt, in einen Abgabenbescheid gemäß § 201 BAO abgeändert werden darf, im Einklang mit der Rechtsprechung des VwGH vom 26.1.2006, 2004/15/0064 (zum Abweisungsbescheid), steht, ist die ordentliche Revision im vorliegenden Fall nicht zulässig.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 14. November 2019