



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR Mag. Alfred Peschl und die weiteren Mitglieder HR Mag. Robert Posch, Michael Singer und Anton Prager über die Berufung der X, y, vertreten durch Ernst&Young GesmbH, Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungskanzlei, 1220 Wien, Wagramerstr. 19, vom 19. Februar 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 15. Jänner 2007 betreffend Abweisung eines Antrages auf Aufhebung des Körperschaftsteuerbescheides 2004 gemäß § 299 BAO nach der am 26. November 2008 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Die X (i.d.F. Bw.) beantragte im Zuge einer abgabenbehördlichen Betriebsprüfung des Jahres 2004 erstmals die Berücksichtigung des Forschungsfreibetrages gemäß § 4 Abs. 4 Z 4 EStG 1988 und legte die Forschungskosten dar.

(Anmerkung: Obwohl die Berufung von einer rechtswidrigen Anwendung von § 4 Abs. 4 Z 4a EStG 1988 spricht, ist Gegenstand des Verfahrens der sogenannte 'Frascati' Freibetrag, der im zu beurteilenden Zeitraum (mit dem Wachstums- und Standortgesetz 2003, BGBl 133/2003) in § 4 Abs. 4 Z 4 EStG 1988 verschoben wurde.)

Die zuständige Behörde erließ im Anschluss an die Betriebsprüfung im wiederaufgenommenen Verfahren einen Körperschaftsteuerbescheid für 2004, ohne den beantragten Forschungsfreibetrag zu berücksichtigen.

Die Bw. stellte daraufhin am 27. September 2006 einen Antrag gemäß § 299 BAO auf Aufhebung des Körperschaftsteuerbescheides 2004 und Berücksichtigung des Forschungsfreibetrages i.H.v. € 346.095,85.

Der Antrag auf Aufhebung wurde mit Bescheid vom 15. Jänner 2007 vom Finanzamt Wien 1/23 bescheidmäßig abgewiesen.

Da der Forschungsfreibetrag erstmals im Zuge der Betriebsprüfung beantragt worden sei, sei darin eine Bilanzänderung zu erblicken. Des Weiteren sei die Bestimmung der Einkommensteuerrichtlinien 2000, Rz. 1325 betreffend volkswirtschaftlich wertvolle Erfindungen in Analogie auch für den Frascati-Freibetrag anzuwenden.

Die Bw. erhob mit Eingabe vom 19. Februar 2007 Berufung gegen diesen Bescheid.

Es sei unstrittig, dass die materiellen Voraussetzungen für die Inanspruchnahme des Freibetrages vorliegen würden und sie ihren Antrag erstmals im Rahmen der Betriebsprüfung, somit vor Rechtskraft des Körperschaftsteuerbescheides 2004 gestellt hätte.

Die abweisende Erledigung der Behörde stütze sich auf die EStR 2000 Rz. 1325, der zu entnehmen sei, dass die nachträgliche Geltendmachung des Forschungsfreibetrages bei bilanzierenden Steuerpflichtigen bei außerbilanzmäßigem Geltendmachen in analoger Anwendung des § 4 Abs. 2 EStG 1988 nur nach den Kriterien der Bilanzänderung zulässig sei. Nachdem die Behörde ihre Rechtsansicht nur auf Gesetze und nicht auf von der Finanzverwaltung erlassene Richtlinien stützen könne, sei die zitierte gesetzliche Bestimmung zu würdigen.

Gemäß § 4 Abs. 2 EStG 1988 seien nachträgliche Änderungen der Bilanz nur zulässig, wenn sie wirtschaftlich begründet seien und das Finanzamt zustimme, wobei eine Zustimmung bei wirtschaftlicher Begründung zwingend zu erfolgen habe.

Da der Frascati-Freibetrag nach der ausdrücklichen Bestimmung außerbilanziell geltend gemacht werden könne, § 4 Abs. 2 EStG 1988 jedoch nur auf bilanzmäßig geltend gemachte Betriebsausgaben anzuwenden sei, finde die Vorschrift keinen Anwendungsbereich. Die Vorschrift sei somit nicht für Betriebsausgaben maßgeblich, die ausschließlich in der Steuererklärung geltend gemacht würden.

Der Ansicht der Behörde, die infolge Anwendung des § 4 Abs. 2 EStG 1988 auf außerbilanzielle Positionen von einer planwidrigen Lücke des Gesetzes ausgehe und diese durch Analogie zu schließen versuche, könne nicht gefolgt werden.

In diesem Zusammenhang werde auf Entscheidungen des UFS zu § 4 Abs. 4 Z 4 EStG 1988 (zum Freibetrag für volkswirtschaftlich wertvolle Erfindungen) RV/0077-W/02 v. 14.4.2003 bzw. RV/0438-F/02 v. 13.11.2003 verwiesen, wonach die Bestimmung des § 4 Abs. 2 EStG nicht angewendet werden bzw. der Forschungsfreibetrag auch nachträglich geltend gemacht werden könne.

Des Weiteren wurde auf die Änderung des AbgabenänderungsG 2005 (mit Wirkung ab der Veranlagung 2005) hinsichtlich des Frascati-Freibetrages verwiesen. Demnach müsse der Freibetrag in der Steuererklärung ausgewiesen werden wobei eine Berichtigung einer unrichtigen oder unterlassenen Eintragung bis zum Eintritt der Rechtskraft möglich sei, womit der Gesetzgeber offensichtlich eine Gleichstellung der bilanzmäßigen und außerbilanzmäßigen Geltendmachung der Freibeträge erreichen wollte.

In der am 26. November 2008 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde auf die bisherigen Vorbringen verwiesen.

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 4 Abs. 2 EStG 1988 lautet:

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

§ 4 Abs. 4 Z 4 EStG 1988 in der maßgeblichen Fassung lautet:

Ein Forschungsfreibetrag in Höhe von 25% für Aufwendungen (Ausgaben) zur Forschung und experimentellen 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. Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, die Kriterien zur Festlegung der förderbaren Forschungsaufwendungen (-ausgaben) mittels Verordnung festzulegen. Der Freibetrag kann von jenen Aufwendungen nicht geltend gemacht werden, die Grundlage eines Forschungsfreibetrages gemäß Z 4a sind. Die Geltendmachung kann auch außerbilanzmäßig erfolgen.

§ 4 Abs. 4 Z 4 EStG 1988 wurden mit dem AbgÄG 2005 folgende Sätze angefügt:

"Voraussetzung ist, dass der Freibetrag in der Steuererklärung an der dafür vorgesehenen Stelle ausgewiesen wird. Eine Berichtigung einer unrichtigen oder unterlassenen Eintragung ist bis zum Eintritt der Rechtskraft des Bescheides möglich."

Aus den Erläuternden Bemerkungen geht hervor, dass die Bestimmung primär eingeführt wurde, um eine möglichst vollständige Datengrundlage zur Erhöhung der Aussagekraft von Abgabenerklärungen zu erhalten.

§ 205 (1) HGB in der hier maßgeblichen Fassung lautet:

Sonderabschreibungen von Vermögensgegenständen des Anlagevermögens, die auf Grund steuerlicher Vorschriften vorgenommen worden sind (Bewertungsreserve), und sonstige unversteuerte Rücklagen sind unter Angabe der Vorschriften, nach denen sie gebildet sind, auf der Passivseite auszuweisen. Bei Vollabschreibung geringwertiger Vermögensgegenstände des Anlagevermögens ist nur dann entsprechend diesen Bestimmungen eine Rücklage zu bilden, wenn die Abschreibung betragsmäßig von wesentlichem Umfang ist.

§ 299 BAO lautet:

1) Die Abgabenbehörde erster Instanz kann auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.

(2) Mit dem aufhebenden Bescheid ist der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden.

(3) Durch die Aufhebung des aufhebenden Bescheides (Abs. 1) tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor der Aufhebung (Abs. 1) befunden hat.

Aus der Niederschrift zur Schlussbesprechung vom 14. Juli 2006 Tz. 5 geht hervor, dass der Antrag der Bw. auf Berücksichtigung des Forschungsfreibetrages eine aus Sicht der Bp. wirtschaftlich unbegründete Bilanzänderung darstellt.

Der Körperschaftsteuerbescheid 2004 wurde im wiederaufgenommenen Verfahren neu erlassen.

Der Antrag auf Gewährung des Forschungsfreibetrages erfolgte somit vor Eintritt der Rechtskraft des Körperschaftsteuerbescheides.

Die Abweisung des Antrages auf Aufhebung des Bescheides gemäß § 299 BAO wurde von Seiten der belangten Behörde darüber hinaus auf die ihrer Meinung nach anzuwendende Bestimmung der EStR 2000 Rz. 1325 gestützt, wonach die 'nachträgliche' Geltendmachung des Forschungsfreibetrages bei bilanzierenden Steuerpflichtigen bei außerbilanzmäßigem Geltendmachen des Forschungsfreibetrages in analoger Anwendung des § 4 Abs. 2 EStG 1988 nur nach den Kriterien der Bilanzänderung zulässig sei.

Bei den Einkommensteuerrichtlinien 2000 handelt es sich mangels Kundmachung im Bundesgesetzblatt um keine für den UFS beachtliche Rechtsquelle (vgl. VwGH v. 20.9.2006, Zl. 2005/14/0093).

Die maßgebliche gesetzliche Bestimmung sieht vor, dass der Freibetrag auch außerbilanziell geltend gemacht werden kann.

Fraglich ist, ob auf die beantragte außerbilanzielle Korrektur die Bestimmung über Bilanzänderungen des § 4 Abs. 2 EStG 1988 angewendet werden kann.

Eine Verpflichtung der bezug habenden Bestimmung des § 205 HGB zum Ausweis des Forschungsfreibetrages in der Bilanz ist nicht gegeben (vgl. RV/0077-W/02 v. 14.4.2003).

Laut Tanzer/Weilinger (Anmerkungen zum Rechnungslegungsrecht und zur umgekehrten Maßgeblichkeit zur Auslegung, WBl 1989, 206) soll durch die Einführung der maßgeblichen handelsrechtlichen Bestimmung eine den Aussagegehalt des Jahresabschlusses nicht beeinträchtigende Form der Darstellung von Posten gefunden werden, 'die auf steuerliche Sondervorschriften zurückgehen und für die die steuerliche Anerkennung die Aufnahme in die Handelsbilanz voraussetzt'.

Gemäß Riener-Micheler/Urtz (Unklarer Bilanzausweis bei steuerlich geltend gemachten Eigenkapitalzinsen Bindung an den Handelsbilanzausweis? SWK 2000, S 433) soll § 205 HGB dem Bilanzierer die Möglichkeit eröffnen, der Theorie der umgekehrten Maßgeblichkeit Rechnung zu tragen. Nach dieser Theorie, welche eine Ausformung des Grundsatzes der formellen Maßgeblichkeit darstellt, setzt die Inanspruchnahme einer steuerlichen Investitionsbegünstigung den Ausweis im handelsrechtlichen Jahresabschluss voraus. Da der Abzug der Eigenkapitalzinsen als Betriebsausgabe aber gerade nicht an den Ausweis in der Handelsbilanz geknüpft ist, § 11 Abs 1 EStG 1988 sieht (ebenso wie der hier zu beurteilende Forschungsfreibetrag) ausdrücklich alternativ den außerbilanzmäßigen Ausweis vor, geht ein Ausweis als unversteuerte Rücklage an diesem Zweck des § 205 HGB vorbei.

Die (handels)bilanzielle Geltendmachung, wie lt. EStR 2000 Rz. 1324 dargestellt, wird von der Literatur abgelehnt (vgl. Denk, Bilanzsteuerliche Aspekte des Konjunkturbelebungsgesetzes 2002 Forschungsfreibetrag - Bildungsfreibetrag - Forschungsprämie - Bildungsprämie - vorzeitige Gebäudeabschreibung, SWK 2002, S 492 FN 1,3 m.w.V.). So würde der (im Gegensatz zum Investitionsfreibetrag) mangelnde Nachversteuerungstatbestand von Forschungsfreibeträgen bei Einstellung in eine unversteuerte Rücklage zu einer gleichzeitigen Auflösung und Umbuchung auf eine versteuerte Rücklage führen - ein wohl entbehrlicher Umweg (vgl. Janschek, **Bilanzieller** Ausweis von Eigenkapitalzuwachsverzinsung, Forschungs-, Bildungs- und Lehrlingsfreibeträgen? SWK 2000, S 823).

Da der fragliche Freibetrag weder nach handelsrechtlichen noch nach zwingenden steuerrechtlichen Vorschriften (über den Umweg der umgekehrten Maßgeblichkeit) in die Bilanz Aufnahme finden muss, kann von einer Verpflichtung den Freibetrag der Regelung über Bilanzänderungen zu unterwerfen nicht ausgegangen werden.

Wie bereits in der Berufungsentscheidung RV/0077-W/02 mit Verweis auf § 4 Abs. 4 Z 4 EStG 1988 dargestellt, war der Freibetrag für Forschungsaufwendungen auch nach Meinung von Quantschnigg/Schuch Einkommensteuerhandbuch, § 5 Tz. 20.4 als 'echter' Freibetrag und nicht als Bilanzposition konzipiert. Obwohl sich obige Ausführungen auf den Forschungsfreibetrag für volkswirtschaftlich wertvolle Erfindungen (nunmehr § 4 Abs. 4 Z 4a) bezogen, sind sie nach Ansicht des erkennenden Senates gleichermaßen auf den so genannten 'Frascati'-Freibetrag anzuwenden.

Auch Doralt (Einkommensteuergesetz³ § 4 Rz. 311) hält hinsichtlich des Forschungsfreibetrages eine Änderung des Prozentsatzes bis zur Rechtskraft der Veranlagung für möglich, weil dieser nicht in der Bilanz, sondern in der Steuererklärung geltend gemacht wird (vgl. auch UFS v. 13. November 2003, RV/0438-F/02).

Wie die Bw. zu Recht darstellt, steht der eindeutige Wortlaut des § 4 (2) EStG 1988, bezieht er sich doch auf Jahresabschlüsse/Bilanzen, der Anwendung auf außerbücherlich im Rahmen der Steuererklärung beantragte Betriebsausgaben im vorliegenden Fall entgegen.

Diese Bestimmung ist auch sachgerecht, weil sie den bilanzierenden mit einem nicht bilanzierenden Steuerpflichtigen hinsichtlich des Zeitpunktes der Geltendmachung der fiktiven Betriebsausgabe (Forschungsfreibetrag) durch Einräumung eines Wahlrechtes gleichstellt.

Die mit dem Abgabenänderungsgesetz 2005 mit Wirkung ab Veranlagungen des Jahres 2005 eingefügte ergänzende Bestimmung, wonach der Forschungsfreibetrag in die Steuererklärung aufzunehmen und eine Berichtigung der unterlassenen Eintragung bis zum Eintritt der Rechtskraft möglich ist, ist für den vorliegenden Fall nicht anwendbar, zielt aber in diese Richtung.

Gemäß Hofstätter/Reichl (Einkommensteuer Bd. IIIA Kommentar Zorn § 4 Abs. 4 Z 4 u. 4a Rz. 6) ist 'Eintritt der Rechtskraft' sehr weit zu interpretieren und gilt nicht nur bis zum Ablauf der Berufungsfrist bzw. dem Erlassen der Berufungsentscheidung, sondern darüber hinaus für alle Fälle, in denen bereits rechtskräftige Bescheide aus dem Rechtsbestand ausscheiden und neue Bescheide erlassen werden. Nach dessen Meinung geht die Berichtigungsregel der Bilanzänderung des § 4 Abs. 2 EStG 1988 als *lex specialis* vor.

Demnach könnten, folgt man dieser Meinung, ab der Veranlagung 2005 nicht nur außerbilanzielle Wertansätze sondern infolge der Einführung obiger Bestimmung auch (freiwillige) bilanzielle Wertansätze nachträglich geändert werden.

Als weiteres für die Berechtigung zur Inanspruchnahme des Forschungsfreibetrages im vorliegenden Fall zu wertendes Indiz stellt sich dar, dass auch die mit analoger Zielsetzung und hinsichtlich der Bemessungsgrundlage dem Forschungsfreibetrag gleichgeschaltete Forschungsprämie gemäß § 108c (3) i.V.m. § 124b Z 105 EStG 1988 ab 2004 in einer bis zum Eintritt der Rechtskraft des Einkommensteuer-, Körperschaftsteuer- oder Feststellungsbescheides nachgereichten Beilage geltend gemacht werden kann.

Gemäß § 299 BAO kann die Abgabenbehörde 1. Instanz einen Bescheid u.a. auf Antrag der Partei aufheben, wenn der Spruch des Bescheides nicht dem Gesetz entspricht.

'Weshalb die Rechtswidrigkeit vorliegt (etwa bei einer unrichtigen Auslegung einer Bestimmung, bei mangelnder Kenntnis des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes, bei Übersehen von Grundlagenbescheiden) ist für die Anwendung des § 299 Abs. 1 nicht ausschlaggebend' (vgl. Ritz³ BAO Handbuch § 299 Rz. 10).

Der Körperschaftsteuerbescheid 2004 erweist sich infolge der oben dargelegten Umstände infolge unrichtiger Auslegung als inhaltlich rechtswidrig und der Anwendung des § 299 BAO zugänglich.

Die Aufhebung nach § 299 Abs. 1 BAO liegt im Ermessen der Abgabenbehörde. Dabei kommt laut ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes dem Prinzip der Rechtmäßigkeit der Vorrang gegenüber dem Prinzip der Rechtssicherheit zu. Da nach Ansicht des erkennenden Senates nicht nur eine geringfügige Rechtswidrigkeit vorliegt, ist das Ermessen im Sinne des Gesetzes auszuüben. Im Schriftsatz der Bw. wurde zugleich (offensichtlich in Anlehnung an die Bestimmung des § 299 Abs. 2 BAO wonach mit dem aufhebenden Bescheid der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden ist) die sich daraus ergebende Neufestsetzung der Körperschaftsteuer für 2004 beantragt.

Gemäß Ritz³ BAO Handbuch § 299 Rz. 51 (mit Verweis auf Ellinger BAO³ § 299 Anm. 21) setzt die Verbindung gemäß § 299 Abs. 2 voraus, dass dieselbe Abgabenbehörde zur Erlassung beider Bescheide zuständig ist. Dies ist nicht der Fall, wenn dem Antrag auf Aufhebung erst durch Berufungsentscheidung (§ 289 Abs. 2) entsprochen wird. Diesfalls obliegt der Abgabenbehörde 2. Instanz nur die Aufhebung, nicht jedoch die Erlassung des 'Ersatzbescheides'.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 27. November 2008