



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der S, x, vertreten durch CWS Causa Steuerberatungs GesmbH, 1090 Wien, Türkenstrasse 25/6, vom 14. November 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 15. September 2011 betreffend Abweisung eines Antrages auf Aufhebung gemäß § 299 BAO für den Zeitraum 2005 bis 2007 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Die S (i.d.F.Bw.) wurde einer umfassenden abgabenrechtlichen Prüfung unterzogen. Dabei getroffene Feststellungen führten dazu, dass im wiederaufgenommenen Verfahren neue Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 2005 bis 2007 ebenso ergingen wie Bescheide betreffend die Forschungsprämie gemäß § 108c EStG 1988 (7. Juli 2010) die abweichend zu der in den Beilagen zu den Körperschaftsteuererklärungen dargestellten Höhe auf Grundlage der im Ap.-Bericht getroffenen Feststellungen neu festgesetzt wurden.

Mit Eingabe vom 4. Juli 2011 wurde von Seiten der Bw. ein Antrag auf Bescheidaufhebung der Bescheide betreffend die Forschungsprämie (§ 108c EStG 1988) gemäß § 299 BAO gestellt.

Die für die Wirtschaftsjahre 2004/2005 bis 2006/2007 ursprünglich beantragten Forschungsprämien i.H.v. € 232.129,11 (2004/2005), € 388.756,64 (2005/2006) bzw. € 559.966,25 (2006/2007) seien zunächst antragsgemäß gutgeschrieben und in der Folge

aufgrund der Außenprüfung auf € 123.647,35 (2004/2005), € 225.132,39 (2005/2006) und € 222.239,01 (2006/2007) reduziert worden.

Laut VO BGBl II 506/2002, die die Kriterien der unter die Förderung fallenden Forschungsaufwendungen festlege werde normiert, dass Grundlagenforschung, angewandte Forschung und experimentelle Entwicklung die Grundlage förderbarer Forschungsaufwendungen darstellen könnten.

Grundsätzlich werde darin u.a. erläutert, dass administrative und juristische Arbeiten die im Zusammenhang mit Patenten und Lizenzen anfallen unter der Voraussetzung, dass sie im unmittelbarem Zusammenhang mit konkreten Forschungs- und Entwicklungsprojekten stehen, unter Forschung und experimentelle Entwicklung fallen würden.

Marktforschung falle zwar nicht grundsätzlich unter Forschung oder experimentelle Entwicklung, würden jedoch grundlegen neue Methoden zur Gewinnung von Informationen systematisch erprobt oder neue Stichproben-, Erhebungs- oder Auswertverfahren entwickelt und getestet, so seien diese Tätigkeiten der Forschung oder experimentelle Entwicklung zuzuordnen.

Ebenso würden Datensammlungen oder Dokumentationen die unmittelbar für ein bestimmtes Forschungs- und Entwicklungsprojekt durchgeführt würden unter Forschung und experimentelle Entwicklung fallen.

Zum Sachverhalt verweist die Bw. auf eine tabellarische Darstellung mit konkreten Projekten und diesen zuzuordnenden Forschungs- und Entwicklungskosten, die Seitens der Ap. nicht anerkannt wurden.

Dem Antrag ist eine Beilage angeschlossen, die detaillierte Ausführungen über die im Einzelnen beantragten Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen (wie auch rechnerische Unrichtigkeiten) ebenso enthält wie eine ziffernmäßige Aufstellung der Bezug habenden Rechnungen.

Der Antrag auf Aufhebung der Bescheide über die Festsetzung der Forschungsprämien für die Jahre 2005 bis 2007 wurde mit Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 15. September 2011 abgewiesen.

Die Behörde erläutert darin, ein Aufhebungsantrag müsse die Behörde in die Lage versetzen, klar zu erkennen, welche Unrichtigkeit der Antragsteller als gewiss halte. Um von einer Gewissheit der Unrichtigkeit des Spruches ausgehen zu können, müsse der Aufhebungsantrag einerseits die Fehler der aufzuhebenden Bescheide konkret aufzeigen und hinsichtlich der Abgabenhöhe oder der Bemessungsgrundlage ziffernmäßig bestimmte Angaben enthalten oder aufzeigen, wo der Bescheid, dessen Aufhebung begehrt werde, inhaltliche Unrichtigkeiten aufweise.

Es sei nicht ausreichend darzulegen, dass bestimmte Tatsachen und Beweismittel bislang nicht berücksichtigt worden seien. Vielmehr müsse der Antragsteller darlegen, welche konkreten Auswirkungen sich auf Grund der neuen Sachlage ergeben würden.

Zudem müsse der Antragsteller im Antrag auf Aufhebung einwandfrei darlegen, dass sich der Spruch des Bescheides, dessen Aufhebung beantragt werde, als nicht richtig erweise und diese Unrichtigkeit aus gewiss sei.

Die Nachweisverpflichtung umfasse nicht nur die Bemessungsgrundlagenermittlung, Aufzeichnungsführung etc., sondern für jedes einzelne Projekt erforderliche Erläuterungen in Hinblick auf die Erfüllung der tatbestandsmäßigen Voraussetzungen.

Die Bw. habe im Rahmen ihrer erhöhten Mitwirkungspflicht für die einzelnen Projekte ausreichend und allgemein verständlich zum Ausdruck zu bringen, worin die Neuheit oder Originalität im Vergleich zum bisherigen Stand der Technik und des Wissens ihrer Meinung nach bestehe und welche Aufwendungen damit konkret im Zusammenhang stünden. Die Außenprüfung sei im konkreten Fall nach einer Reihe von Besprechungen und wiederholten Aufforderungen zur Mitwirkung bei der Sachverhaltsermittlung hinsichtlich einzelner (im Bescheid dargelegter) Forschungsaufwendungen zum Schluss gekommen, dass keine berücksichtigungswürdigen Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen i.S.d. § 108 c EStG 1988 vorliegen würden.

Es seien keine neuen Tatsachen oder Beweismittel vorgelegt worden. Die Unterlagen seien bereits Grundlage für die Erlassung der ergangenen Bescheide gewesen. Die Bw. habe keine weiteren Nachweise erbracht sondern nur den bisherigen Standpunkt weiter vertreten.

Dem Antrag seien keine Gründe zu entnehmen, woraus sich eine Rechtswidrigkeit der Bescheide über die Forschungsprämie entnehmen ließe.

Die Bw. erhob mit Eingabe vom 14. November 2011 Berufung gegen den Abweisungsbescheid des Finanzamtes.

Laut Finanzamt seien die mit dem Antrag eingereichten Unterlagen bereits Grundlage für die Erlassung der ergangenen Bescheide gewesen und keine weiteren Nachweise erbracht worden.

Das Finanzamt verkenne, dass die dem Antrag gemäß § 299 BAO beigefügte detaillierte Dokumentation erst im Zuge der Berufung gegen ebendiese Bescheide und nicht bereits anlässlich der Außenprüfung übermittelt worden sei. Diese enthalte neben einer ziffernmäßig und nach Projekten aufgeschlüsselten Darstellung der zusätzlich zu berücksichtigenden Aufwendungen eine umfassende Stellungnahme hinsichtlich der Richtigkeit der Einbeziehung von Aufwendungen in die Bemessungsgrundlage für die Forschungsaufwendungen.

Bei der Dokumentation handle es sich um ein neues Beweismittel das keine Grundlage für die ergangenen Bescheide sein könne, da deren Offenlegung erst zu einem späteren Zeitpunkt

stattgefunden habe. Zur Ansicht des Finanzamtes, die fehlende Berücksichtigung von Tatsachen oder Beweismitteln sei nicht ausreichend sei festzuhalten, dass der Bescheidspruch nicht nur bei unzutreffender Auslegung der Rechtsvorschriften inhaltlich rechtswidrig sei sondern auch, wenn entscheidungswesentliche Tatsachen oder Beweismittel nicht berücksichtigt würden; ,dies auch dann, wenn die Nichtberücksichtigung auf mangelnde Kenntnis der Abgabenbehörde (z.B. als Folge mangelnder Offenlegung durch die Partei) zurückzuführen sei` (Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO, § 299, 15).

Aus der erst im Rahmen der Berufung beigelegten Dokumentation gehe klar hervor, dass der Spruch der Bescheide über die Forschungsprämien unrichtig sei, worauf der Antrag vom 4. Juli 2011 beruhe.

Wenn das Finanzamt die Feststellungen der Außenprüfung hinsichtlich der Bemessungsgrundlagen der Forschungsprämien in seiner Bescheidebegründung zur Abweisung des Aufhebungsantrages wiedergebe, so sei diesbezüglich festzuhalten, dass diesen Ausführungen offensichtlich nicht die Dokumentationen samt Begründung des Antrages des Bw. gemäß § 299 BAO zu Grunde gelegt worden seien. Der Inhalt des Antrages im Rahmen der Berufung würde zudem um noch nicht in der Bemessungsgrundlage der Forschungsprämien enthaltene zu berücksichtigende Verwaltungskosten ergänzt.

Verwaltungskosten könnten gemäß § 1 Abs. 2 Z 4 der VO zu Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen (BGBl II 2002/506) Teil der Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie sein, sofern diese der Forschung und experimentellen Entwicklung zugeordnet werden könnten. Darunter würden auch Steuerberatungskosten fallen.

Die Bw. beantrage in diesem Zusammenhang eine Erhöhung der Bemessungsgrundlage um € 8.000,- im Jahr 2005 sowie um € 5.000,- in den Jahren 2006 und 2007.

Dies entspreche einem Anteil zwischen 4,8% und 5,09% am Gesamtberatungshonorar.

Dazu lege die Bw. Einzelnachweise in Form detaillierter Zeiterfassungsprotokolle vor, die Aufwendungen für das Jahr 2005 i.H.v. € 4.367,-, 2006 € 1.942,- bzw. 2007 € 1.972,- umfassen würden. Die Annahme von zuordenbaren Kosten i.H.v. 4% bis 5% des Beratungshonorars erscheine angesichts der umfangreichen Dokumentationserfordernisse und der vorliegenden Komplexität angemessen.

Die Ausführungen des Finanzamtes würden insoweit nicht überzeugen, als die Angaben des Antrages der Bw. samt ergänzender Stellungnahme keine Berücksichtigung gefunden hätten, obwohl sie nicht Grundlage der Bescheide über die Festsetzung der Forschungsprämien der Jahre 2005 bis 2007 gewesen sein konnten.

Mit Eingabe vom 13. August 2012 wurde Säumnisbeschwerde beim Verwaltungsgerichtshof erhoben.

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 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.

Dies gilt nur, wenn dieselbe Abgabenbehörde zur Erlassung beider Bescheide zuständig ist.

(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.

Die Verordnung BGBl 506/2002 (die aufgrund der Verordnungsermächtigung gemäß § 4 Abs. 4 Z 4(a) EStG 1988 erging lautet (auszugsweise):

§ 1. (1) Der Geltendmachung eines Forschungsfreibetrages oder einer Forschungsprämie sind Aufwendungen (Ausgaben) im Sinne der Absätze 2 und 3 im Bereich von Forschung und experimenteller Entwicklung (Anhang I) zu Grunde zu legen. Die Bestimmungen der § 6 Z 10 und § 20 Abs. 2 EStG 1988 sowie § 12 Abs. 2 KStG 1988 sind anzuwenden.

(2) Aufwendungen (Ausgaben) zur Forschung und experimentellen Entwicklung (Anhang I, Teil A, Z 1) sind:

....

4. Gemeinkosten, soweit sie der Forschung und experimentellen Entwicklung (Anhang I, Teil A, Z 1) zuzuordnen sind.

Strittig ist im vorliegenden Fall die Frage, ob das Finanzamt die begehrte Aufhebung der Bescheide über die Forschungsprämie der Jahre 2005 bis 2007 nach § 299 BAO zu Recht abgewiesen hat.

Die mit dem Antrag vom 4 Juli 2011 vorgelegten Unterlagen entsprechen jenen, die bereits im Zuge der Berufung gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2005-2007 vorgelegt wurden und umfassen:

- eine tabellarische Aufstellung (4 Seiten) der in die Bemessungsgrundlage einzubeziehenden Kosten sowie eine stichwortartige Darstellung um welche Kosten es sich handelt (Pkt. 4 des Antrages).
- eine Stellungnahme (31 Seiten) hinsichtlich der Rechtmäßigkeit der Einbeziehung Aufwendungen in die Bemessungsgrundlage für die Forschungsaufwendungen (Beilage 1 des Antrages).
- eine ziffernmäßig und nach Projekten aufgeschlüsselten Darstellung (66 Seiten) der zusätzlich zu berücksichtigenden Aufwendungen, die auf nach Ansicht der Bw.

begünstigungsfähige Rechnungen hinweist (u.a. mit Hinweis auf Kostenstelle, Buchungsdatum, Buchungstext, Betrag... - lt. Beilage 1 des Antrages).

Die Stellungnahme der Bw. umfasst nicht nur (wie von der Behörde angenommen) eine Darstellung einzelner, nach Ansicht der Bw. begünstigungsfähiger Kosten auf Grundlage bereits im Prüfungsverfahren eingenommener Rechtsstandpunkte, sondern auch Sachverhaltsdarstellungen sowie Hinweise auf rechnerische Unrichtigkeiten, die sich zumindest in einem Fall als zutreffend erweisen.

Im Ap.-Bericht für das Wirtschaftsjahr 2006/2007 wurde unter Tz. 34 eine Kürzung der Bemessungsgrundlagen für die Forschungsprämie i.H.v. € 458.211,25 aufgrund Outlicensing vorgenommen. Dieser Betrag setzt sich wie die Bw. darstellt, aus direkt zuordenbaren Kosten i.H.v. € 363.992,24 bzw. Gemeinkosten i.H.v. € 94.219,29 zusammen.

Bei der Berechnung der direkt zuordenbaren Kosten wurden aufgrund eines in der Tabellenkalkulation enthaltenen Formelfehlers direkt zuordenbare Kosten i.H.v. € 142.385,75 doppelt im Kürzungsbetrag der Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie berücksichtigt.

Der Ermittlung der Forschungsprämie liegt somit ein Rechenfehler zugrunde, der zu einem unrichtigen Bescheid für das Jahr 2007 geführt hat.

Die Behörde ist in ihrem Bescheid auf diesen Umstand nicht näher eingegangen.

Im Zuge der Berufung gegen den Zurückweisungsbescheid hat die Bw. darüber hinaus erstmals geltend gemacht, dass direkt zuordenbare Verwaltungskosten in Form von Steuerberatungskosten bislang nicht in der Bemessungsgrundlage berücksichtigt worden seien.

Dazu ist anzumerken, dass gemäß § 280 BAO auf neue Tatsachen, Beweise und Anträge, die der Abgabenbehörde II. Instanz im Laufe des Berufungsverfahrens zur Kenntnis gelangen, Bedacht zu nehmen ist auch wenn dadurch das Berufungsbegehren geändert oder ergänzt wird.

Einwendungen der Bw., die auf eine bislang nicht erfolgte Berücksichtigung der Steuerberatungskosten hinweisen sind daher zu beachten.

Gemäß VO BGBl. II Nr. 506/2002 § 1 Abs. 2 Z 4 zählen zu den Aufwendungen zur Forschung und experimentellen Entwicklung auch Gemeinkosten, soweit sie der Forschung und experimentellen Entwicklung zuzuordnen sind.

Zu solchen zählen nach h.o. Ansicht auch Verwaltungskosten (hier: Steuerberatungskosten) sofern ein direkter Zusammenhang mit den Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen nachgewiesen werden kann.

Die Bw. hat Zeitaufzeichnungsprotokolle für die Jahre 2005 bis 2007 vorgelegt, wonach in diesen Jahren entsprechende Kosten i.H.v. € 4.367,- (2005), € 1.942,- (2006) bzw. € 1.972,-

(2007) angefallen sind und damit den erforderlichen Nachweis erbracht. Sie beantragt in diesem Zusammenhang die Berücksichtigung von Steuerberatungskosten i.H.v. € 8.000,- (2005), 5.000,- (2006) bzw. € 5.000,- (2007) und begründet dies mit der Komplexität der Berechnung, die einen Anteil von rund 4-5% des Volumens an den Jahresabschlussarbeiten ausmachen würden.

Wenngleich insbesondere die Höhe der im Jahr 2005 geltend gemachten Kosten auf Bedenken stößt, weil die Einzelnachweise von Abstimmungs- und Bilanzierungsarbeiten des ‚FFB‘ (Forschungsfreibetrages) ausgehen und im Jahr 2005 neben der Forschungsprämie auch der Forschungsfreibetrag für volkswirtschaftlich wertvolle Erfindungen beantragt wurde, erweist sich der Antrag der Bw. grundsätzlich als gerechtfertigt.

Da entsprechende Kosten unberücksichtigt gebliebenen sind ergibt sich daraus die für die Anwendbarkeit des § 299 BAO erforderliche Gewissheit der Rechtswidrigkeit der Bescheide betreffend Forschungsprämie für die Jahre 2005 bis 2007.

Die Aufhebung eines Bescheides gemäß § 299 BAO liegt im Ermessen der Behörde.

Gemäß der ständigen Rechtsprechung des VwGH kommt dem Prinzip der Rechtmäßigkeit (Rechtsrichtigkeit) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtssicherheit (Rechtsbeständigkeit) zu (vgl. Ritz BAO⁴ § 299 Rz. 54).

Eine Aufhebung wird i.d.R. dann zu unterlassen sein, wenn die Rechtswidrigkeit bloß geringfügig ist (vgl. Ritz BAO⁴ § 299 Rz. 55).

Im Wirtschaftsjahr 2007 liegt eine entsprechende Geringfügigkeit schon aufgrund der oben dargestellten rechnerischen Unrichtigkeit nicht vor.

Auch in den Jahren 2004 und 2005 kann von einer Geringfügigkeit unter Beachtung der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes vgl. u. a. Zl. 2005/13/0015 vom 24. Oktober 2010 nicht gesprochen werden der die Ansicht vertritt, dass das Gewicht eines Wiederaufnahmegrundes, der sich auf mehrere Jahre auswirkt, in der Regel nicht je Verfahren, sondern in seiner Gesamtheit zu beurteilen ist (vgl. Ritz, BAO³, § 303 Tz 41).

In Anwendung der Bezug habenden Judikatur erweist sich der Bescheid auch hinsichtlich der Jahre 2005 und 2006 aufgrund der Nichtberücksichtigung direkt zuordenbarer Verwaltungs- (Steuerberatungs-)Kosten schon ohne Berücksichtigung der zu den einzelnen Medikamentengruppen erfolgten weiteren Einwendungen der Bw. als nicht rechtmäßig und die daraus abzuleitende Rechtswidrigkeit als nicht geringfügig.

Zu den darüberhinausgehenden Ausführungen der Bw. ist anzumerken, dass die Darstellung der Behörde, wonach die vorgelegte ‚detaillierte Stellungnahme‘ lediglich Rechtsansichten der Bw. wiedergibt zwar zum Teil zuzutreffen vermag, dies eine nähere Befassung mit den darin dargestellten Sachverhaltselementen jedoch nicht obsolet macht.

Für den Senat ist nicht erkennbar, ob die in der Stellungnahme dargelegten Umstände der Behörde bereits vor Bescheiderlassung in vollem Umfang bekannt waren.

Die Bw. hat diesbezüglich zutreffend darauf hingewiesen, dass die vorgelegten Unterlagen noch keine Grundlage für die ergangenen Bescheide waren.

Die Behörde wird sich daher bei der neuerlichen Erlassung der Bescheide über die Forschungsprämien mit den dortigen Darstellungen näher auseinanderzusetzen haben.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 11. Oktober 2012