

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Dieter Fröhlich in der Beschwerdesache der Firma Bf., A., B., vertreten durch NÖWP Wirtschaftsprüfungs- u Steuerberatungsges.m.b.H. Nacjf. KG, Riemerschmiedgasse 9, 2344 Maria Enzersdorf gegen die Bescheide des FA Neunkirchen Wr. Neustadt vom 4.12.2012, betreffend Festsetzung der Forschungsprämie für die Wirtschaftsjahre 2007, 2008 und 2009

zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise stattgegeben und die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Forschungsprämie gemäß § 108c EStG wird für die Veranlagungsjahre 2007, 2008 und 2009 in folgender Höhe festgesetzt:

Forschungsprämie für das Veranlagungsjahr	2007 €	2008 €	2009 €
Bemessungsgrundlage	347.606,49	319.169,09	241.814,22
Forschungsprämie (8% der Bemessungsgrundlage)	27.808,53	25.533,53	22.003,09

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

Entscheidungsgründe

I. Sachverhalt:

Die Beschwerdeführerin (in der Folge Bf. genannt) ist ein internationales Produktionsunternehmen auf dem Gebiet des Maschinenbaus. Die Bf. beanspruchte für die eigenbetriebliche Forschung der Kalenderjahre 2007, 2008 und 2009 eine Forschungsprämie gemäß § 108c EStG. Die entsprechenden Abgabenerklärungen (Formular E108c) wurde als Beilagen zur den Körperschaftssteuererklärungen von der Bf. - für das Wirtschaftsjahr 2007 am 22.8.2008, für das Wirtschaftsjahr 2008 am 20.10.2009 und für das Wirtschaftsjahr 2009 am 29.11.2010 - erstellt und beim zuständigen Betriebsfinanzamt eingebracht. Vom Finanzamt Neunkirchen Wiener Neustadt (in der

Folge FA) wurden zeitnahe die erklärten Forschungsprämien auf dem Abgabenkonto gutgeschrieben (2007: € 53.584, 2008: € 58.157 und 2009: 48.533).

Im Anschluss an die abgabenbehördliche Nachschau betreffend die Forschungsprämie 2010 erfolgte – auf Grund der getroffenen Feststellungen - mit Prüfungsauftrag vom 25.10.2012 eine Ausdehnung der Außenprüfung auch auf die Forschungsprämie für die Jahre 2007 bis 2009.

In einem Aktenvermerk hielt die FA-Prüferin fest, dass sie in der Schlussbesprechung betreffend die Forschungsprämie 2010 auch die Prüfung der Vorjahre ankündigt und begründet habe, weil anzunehmen war, dass die Forschungsprämien für die Jahre 2007 bis 2009 in gleicher Weise falsch berechnet worden seien.

In Tz. 1 der Niederschrift vom 27.11.2012 führte die Prüferin Folgendes aus:

„Im Zuge der Außenprüfung kam es zu einer Neuberechnung der Forschungsprämie 2007 bis 2009. Die Neuberechnung erfolgte in Abstimmung mit den vom geprüften Unternehmen zur Verfügung gestellten Unterlagen. Die Bemessungsgrundlage und die Forschungsprämie waren dementsprechend zu ändern:

	2007 €	2008 €	2009 €
Bemessungsgrundlage laut Außenprüfung *	315.977	290.127	219.811
8% Forschungsprämie lt. AP *	25.278	23.210	17.584
8% Forschungsprämie bisher lt. Erklärung *	53.584	58.157	48.533
Nachforderung lt. AP und FA-Bescheid *	28.306	34.947	30.948

* Anmerkung: Sämtliche Beträge sind gerundet.

Das FA folgte den Ergebnissen der Nachschau und nahm mit Bescheiden vom 4.12.2012 eine erstmalige Festsetzung der selbstberechneten Forschungsprämie für die Jahre 2007 bis 2009 gemäß § 201 BAO vor, wodurch sich die in obiger Tabelle angeführten Abgabennachforderungen ergaben.

Gegen diese Abgabenfestsetzungsbescheide er hob die Bf. mit Schriftsatz vom 21.12.2012 form- und fristgerecht das Rechtsmittel der Berufung. In der Begründung brachte die Bf. vor, dass die angefochtenen Bescheide vom Finanzamt als Erstfestsetzungen bezeichnet seien. Tatsächlich seien in dieser Sache bisher folgende Schritte gesetzt worden: Jeweils im nächstfolgenden Jahr sei dem Finanzamt die Abgabenerklärung zur Forschungsprämie 2007 bis 2009 eingereicht worden. Kurz darauf seien die erklärten Beträge auf dem Abgabenkonto gutgeschrieben worden. Im Jahr 2011 habe die Großbetriebsprüfung bei der Bf. eine Außenprüfung für die Jahre 2007 bis 2009 [Anmerkung für Umsatzsteuer, Körperschaftsteuer, Kapitalertragssteuer, Kammerumlage 1] durchgeführt. In diese Betriebsprüfung seien von der Prüferin auch die Grundlagen für die Berechnung der

Forschungsprämie einbezogen worden. Auf den Fragelisten der Prüferin seien immer Fragen zur Forschungsprämie enthalten gewesen.

Mit der Vorlage der Unterlagen zur Berechnung der Forschungsprämie und Gesprächen der Prüferin mit den zuständigen Mitarbeitern der Bf. seien der Finanzbehörde die Berechnungsgrundlagen für die Forschungsprämie bekannt geworden. Ein „Nichteinschreiten“ des FA durch Nichterlassung eines abändernden Bescheides betreffend die Forschungsprämie führe faktisch zu einer Erstfestsetzung der Forschungsprämie. Der Abschluss der abgabenbehördlichen Außenprüfung betreffend die Forschungsprämie, ohne dass eine Beanstandung erhoben wurde, habe zur einer „entschiedenen Sache“ geführt. Die wiederholte Überprüfung der Bemessungsgrundlagen, die im November 2012 stattgefunden habe, hätte für das FA daher keine neuen Tatsachen ergeben, da die damaligen Berechnungsgrundlagen wieder vorgelegt worden seien.

Die Erlassung der Bescheide vom 4.12.2012 habe – aus den oben angeführten Gründen – daher nicht zu einem Erstbescheid, sondern zu einer Wiederaufnahme des Verfahrens geführt. Mangels hervorkommen neuer Tatsachen liege jedoch kein Wiederaufnahmegrund vor. Deshalb werde gegen diese Wiederaufnahme des Verfahrens berufen und die Aufhebung der angefochtenen Abgabenfestsetzungsbescheide vom 4.12.2012 betreffend die Forschungsprämie 2007 bis 2009 beantragt, da sie nicht zulässig ergangen seien.

In der Bemessungsgrundlage für die festgesetzte Forschungsprämie 2007 bis 2009 seien lediglich die direkten Kosten enthalten. Der Forschungsprämie seien aber auch die anteiligen Gemeinkosten zu Grunde zu legen. Diese beliefen sich auf 10,01% der Einzelkosten, sodass sich folgende Bemessungsgrundlagen und Forschungsprämien ergeben würden: 2007: BmGl. € 347.606,57 = FP € 27.808,53; 2008: BmGl. € 319.169,13 = FP € 25.533,53; 2009: BmGl. € 241.814,22 = FP € 19.345,14.

Für den Fall, dass dem verfahrensrechtlichen Einwand der Berufung nicht stattgegeben werde, erfolge der Eventualantrag, die Forschungsprämie unter Berücksichtigung der angegebenen indirekten Kosten festzusetzen.

Vom Finanzamt wurde mit Vorlagebericht 25.3.2013 dem BFG dieses Rechtsmittel zur Entscheidung vorgelegt. Darin wird als Replik auf die Berufung ausgeführt, dass für das Finanzamt neue Tatsachen oder Beweismittel bei den gemäß § 201 BAO erlassenen Abgabenfestsetzungsbescheiden vom 4.12.2012 vorgelegen seien. Aus dem Prüfungsauftrag ergebe sich eindeutig, dass die vom Finanzamt dem Prüfungsorgan der Großbetriebsprüfung aufgetragene Außenprüfung für den Prüfungszeitraum 2007 bis 2009 nicht die Forschungsprämie umfasst habe. Die Forschungsprämie sei nicht Gegenstand der aufgetragenen Außenprüfung gewesen und die Bf. somit auch nicht zu einer solchen abgabenbehördlichen Prüfung verpflichtet worden. Deshalb hätten die in der Niederschrift zur Nachschau getroffenen Feststellungen für das Finanzamt auf neu hervorgekommenen Tatsachen und Beweismittel beruht und diese seien den Festsetzungsbescheiden zu Grunde gelegen.

Dem Eventualantrag auf die Berechnung der Bemessungsgrundlage unter Berücksichtigung der anteiligen Gemeinkosten sei allerdings statzugeben.

Aus den Akten (insb. Arbeitsbogen) zu der im Jahr 2011 von der Großbetriebsprüferin bei der Bf. durchgeführten Buch- und Betriebsprüfung betreffend den Prüfungszeitraum 2007 bis 2009 (Prüfungsauftrag vom 15.3.2011, Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 6.10.2011, Prüfungsbericht und BP#Arbeitsbogen [ABNr. 106007/11]) geht folgender Sachverhalt hervor:

Der vom Finanzamt erlassene Bescheid über den Prüfungsauftrag gemäß § 147 BAO einschließlich des Nachschauauftrages gemäß § 144 BAO beinhaltete nicht die abgabenbehördliche Prüfung der Forschungsprämie. In der BP-Niederschrift ist keine Aussage zu einer diesbezüglichen Prüfungshandlung oder Feststellung enthalten und auch im BP#Bericht ist die Forschungsprämie nicht als Gegenstand der Prüfung ausgewiesen.

Vom Prüfungsorgan wurde aber tatsächlich im Zuge der Außenprüfung auch die Forschungsprämie einer Überprüfung unterzogen und sämtliche von der Bf. vorgelegten Unterlagen sowie der Prüfungsinhalt im Arbeitsbogen ordnungsgemäß dokumentiert.

Daraus ist insbesondere ersichtlich, dass dem Prüfungsorgan – entsprechend den Abgabenerklärungen der Bf. zur Forschungsprämie – auch Betriebsunterlagen (z.B. erstellte Tabellen über den Aufwand zur Forschungsprämie und dazu gehörige Kontoausdrucke über Lohnkostenstellen) vorgelegt wurden. Damit wurde von der Bf. gegenüber dem Prüfungsorgan - in sich stimmig - ein forschungskausaler Lohnaufwand im Jahr 2007 von € 617.400, im Jahr 2008 von € 670.693 und im Jahr 2009 von € 551.292 behauptet.

Der wahrheitswidrig erklärte, weit überhöhte Forschungsaufwand – durch Geltendmachung von Lohnausgaben, die mit der Forschung in keinem ursächlichen Zusammenhang standen - fielen der GBP#Prüferin auf Grund der vorgelegten Unterlagen – auf dieser Prüfungsebene - nicht auf.

Das Betriebsfinanzamt hatte keine Kenntnis vom Inhalt und Ergebnis dieser auf einer Überschreitung des Prüfungsauftrages beruhenden Kontrolle der Forschungsprämie 2007 bis 2009 durch die GBP#Prüferin. In der Folge kam es im Jahr 2012 betreffend die Forschungsprämie 2010 zu einer Nachschau durch die Amtsbetriebsprüferin des FA. Auf Grund der dabei zu Tage getretenen Unrichtigkeiten wurde eine Ausdehnung der Prüfung auf die Vorjahre vorgenommen und auch die Forschungsprämie 2007 bis 2009 einer Nachschau unterzogen.

Anlässlich der Nachschau wurde vom Prüfungsorgan festgestellt, dass für die in der technischen Produktion beschäftigten Mitarbeiter der vollständige Arbeitsaufwand als Forschungsaufwand erklärt wurde, obwohl diese nur zum Teil Forschungsarbeiten verrichteten. Es war sogar für Mitarbeiter, die überhaupt nicht an Forschungsprojekten mitarbeiteten, ihr voller Arbeitsaufwand in die Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie einbezogen worden.

Von der Amtsprüferin wurde bei der Nachschau festgestellt, dass im Unternehmen der Bf. Stundenaufzeichnungen pro Mitarbeiter und Projekt vorhanden waren, die eine zutreffende Ermittlung des anteiligen, forschungskausalen Lohn- und Gehaltsaufwandes ermöglichen. Auf Basis dieser betrieblichen Grundaufzeichnungen. - die bei der auftragsüberschreitenden Prüfung dem Prüfungsorgan nicht vorgelegen sind - wurde von der Bf. eine Neuberechnung der Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie vorgenommen und der Amtsbetriebsprüferin übergeben. Diese Richtigstellung führte insbesondere zu einer Verminderung des forschungskausalen Lohn- und Gehaltsaufwandes um mehr als zwei Drittel (im Jahr 2007 von erklärt € 617.400 auf € 183.521, im Jahr 2008 von erklärt € 670.693 auf € 201.452 und im Jahr 2009 von erklärt € 551.292 auf € 157.138).

Vom BFG wurde eine Stellungnahme der Amtsbetriebsprüferin zu dieser Nachschau eingeholt und die Bf. mit Beschluss vom 20.14.2014 hierzu gehört. Die Bf. gab zu der Stellungnahme der BP keine Äußerung ab.

Die Stellungnahme der BP gibt den bereits dargestellten aktenkundigen Sachverhalt wieder und führt außerdem an: Bei der Bf. handelte es sich um ein Produktionsunternehmen, dass auch eigenbetriebliche Forschung betreibt. Da hohe Gehaltsaufwendungen in der Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie enthalten gewesen seien, sei eine Aufstellung der Gehaltsaufwendungen pro Arbeitnehmer und dessen prozentueller Anteil an den diversen Forschungsprojekten abverlangt worden. Eine solche Aufstellung habe zunächst nicht vorgelegt werden können. Nach gezielter weiterer Befragung sei der Prüferin offengelegt worden, dass von der Bf. 100% des Gehaltsaufwandes von Arbeitnehmern in die Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie eingerechnet worden sei, obwohl diese nur zum Teil oder gar nicht für die Forschung tätig geworden seien.

Im Unternehmen seien Stundenaufzeichnungen pro Mitarbeiter und Forschungsprojekt geführt worden. Diese Stundenaufzeichnungen seien dann für die Neuberechnung der Forschungsprämie im Zuge der Nachschau herangezogen worden.

II. Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gemäß § 323 Abs. 38 BAO ist die Berufung vom BFG als Bescheidbeschwerde im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Strittig ist die verfahrensrechtliche Frage, ob das Finanzamt gemäß § 201 Abs. 1 und Abs. 2 Z. 3 BAO zur erstmaligen Festsetzung der Forschungsprämie mit Abgabenbescheid vom 4.12.2012 berechtigt war.

1. Gesetzliche Grundlagen

§ 279 Abs. 1 BAO lautet:

„Außer in den Fällen des § 278 hat das Verwaltungsgericht immer in der Sache selbst mit Erkenntnis zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen.“

§ 201 Abs. 1 und Abs. 2 Ziffer 3 BAO lauten:

„(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,

3. wenn kein selbstberechneter Betrag bekannt gegeben wird oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen würden.“

Gemäß § 303 Abs. 1 BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn

1. der Bescheid durch eine gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist, oder
2. Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, oder
3. der Bescheid von Vorfragen (§ 116) abhängig war und nachträglich über die Vorfrage von der Verwaltungsbehörde bzw. dem Gericht in wesentlichen Punkten anders entschieden worden ist,

und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Die Bestimmung des § 108c EStG über Prämien für Forschung und Bildung in der für die Veranlagungsjahre 2007 bis 2009 geltenden Fassung (BGBl. 400/1988 idF BGBl. 161/2005) lautet in seinen relevanten Textpassagen:

„(1) Prämien für Forschung und Bildung können geltend machen

1. Steuerpflichtige, soweit sie nicht Gesellschafter einer Gesellschaft sind, bei der die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind,
2. Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind.

(2) Es beträgt

1. 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 Forschungsfreibetrages gemäß § 4 Abs. 4 Z 4a sind; für Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre), für die ein Freibetrag gemäß § 4 Abs. 4 Z 4 und Z 4b geltend gemacht wird, steht keine Forschungsprämie zu;

(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 BAO).

(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.

(5) Die Prämien sind zu Lasten des Aufkommens an veranlagter Einkommensteuer zu berücksichtigen.

(6) Die Prämien sind insoweit zu gewähren, als die Aufwendungen nach dem 31. Dezember 2001 angefallen sind.“

§ 4 Abs. 4 Ziffer 4 EStG in der für die Veranlagungsjahre 2007 bis 2009 geltenden Fassung (BGBl. 400/1988 idF BGBl. 24/2007) lautet:

„Betriebsausgaben sind die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind. Betriebsausgaben sind jedenfalls:

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 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. Die Geltendmachung kann auch außerbilanzmäßig erfolgen.

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.“

In der Verordnung des Bundesministers für Finanzen, BGBl. 506/2002 sind im § 1 Abs. 2 die förderbaren Aufwendungen zur Forschung und experimentellen Entwicklung taxativ geregelt: „

Z. 1. Löhne und Gehälter für in Forschung und experimenteller Entwicklung Beschäftigte einschließlich Arbeitgeberbeiträge zur Sozialversicherung, Wohnbauförderungsbeiträge und sonstige Personalaufwendungen (zB freiwillige Sozialleistungen). Bei Beschäftigten, die nicht ausschließlich in Forschung und experimenteller Entwicklung tätig sind, werden die der Arbeitsleistung für Forschung und experimentelle Entwicklung entsprechenden Anteile an diesen Aufwendungen (Ausgaben) herangezogen.

Z. 4. Gemeinkosten, soweit sie der Forschung und experimentellen Entwicklung zuzuordnen sind. „

2. Neu hervorgekommene Tatsachen und Beweismittel

Aus den gesetzlichen Bestimmungen ergibt sich, dass die Forschungsprämie gemäß § 108c i.V.m. § 4 Abs. 4 Z. 4 EStG eine Selbstberechnungsabgabe vom Einkommen ist. Die Bf. hat die Selbstberechnung der Forschungsprämie durch Einreichung der Abgabenerklärung (Formular E108c als Beilage zur ESt- oder KSt-Erklärung) beim zuständigen Betriebsfinanzamt vorgenommen. Die von der Bf. selbstberechneten und beantragten Forschungsprämien für die Veranlagungsjahre 2007 bis 2009 wurden vom Finanzamt auf dem Abgabenkonto der Bf. gutgeschrieben. Diese Gutschriften wurden mit dem Tag der Einreichung der Abgabenerklärung über die selbstberechnete Forschungsprämie wirksam: das war für das Vlg#Jahr 2007 mit 11/2008, für das Vlg#Jahr 2008 mit 11/2009 und für das Vlg#Jahr 2009 mit 12/2010.

Zu beurteilen ist, ob die vom Finanzamt mit den angefochtenen Abgabenbescheiden vom 4.12.2012 vorgenommene erstmalige Festsetzung der Forschungsprämie den gesetzlichen Voraussetzung gemäß § 201 BAO entsprochen hat.

Voraussetzung für eine Festsetzung nach § 201 Abs. 2 Z. 3 BAO ist, dass nach dem Zeitpunkt der rechtswirksamen Selbstberechnung der Forschungsprämie dem Finanzamt entscheidungserhebliche Tatsachen oder Beweismittel erstmals bekannt werden (etwa im Zuge einer Außenprüfung), die schon vor der Selbstberechnung existiert haben und auf Grund dieser Umstände feststeht, dass die Forschungsprämie vom Stpf. nicht richtig berechnet worden ist (Ritz, BAO⁵, § 201 Tz. 37).

Erwiesen ist, dass die von der Bf. mit den Abgabenerklärungen E108c bekanntgegebene Selbstberechnung der Forschungsprämie für die Jahre 2007 bis 2009 nicht richtig erfolgt ist.

Fest steht, dass dem Finanzamt erst nach diesem Zeitpunkt auf Grund der Nachschau durch die Amtsbetriebsprüferin tatsächlich bekannt geworden ist, dass die Bf. den gesamten Lohn- und Gehaltsaufwand technischer Mitarbeiter als Forschungsaufwand erklärte, obwohl diese nur zum Teil oder überhaupt nicht an Forschungsprojekten mitgearbeitet hatten. Für das Finanzamt ist auch als Beweismittel neu hervorgekommen, dass im Unternehmen der Bf. Stundenaufzeichnungen pro Mitarbeiter und Forschungsprojekt vorhanden sind. Diese Grundaufzeichnungen belegen, dass die technischen Mitarbeiter nicht ihre gesamte Arbeitszeit für die Forschungsprojekte geleistet haben, sondern auch im Produktionsbetrieb tätig waren. Dieses Beweismittel gibt auch Auskunft über den Anteil der Arbeitszeit der Mitarbeiter, die auf die einzelnen Forschungsprojekte entfällt.

Neu hervorgekommen ist bei der Nachschau auch, der Umstand wo hoch auf Grundlage der aussagekräftigen Grundaufzeichnungen der forschungskausale Lohn- und Gehaltsaufwand der Mitarbeiter wirklich war und die sich daraus ergebende Höhe der rechtmäßig tatsächlich zustehenden Forschungsprämien für die Jahre 2007 bis 2009.

Die Tatsache, dass für nur teilweise in der Forschung tätige Mitarbeiter oder überhaupt nicht in der Forschung tätige Mitarbeiter der volle Gehalts- oder Lohnaufwand als Forschungsaufwand erklärt wurde sowie das Beweismittel der Stundenaufzeichnungen pro Mitarbeiter und Forschungsprojekt, sind schon vor dem maßgebenden Zeitpunkt der Antragstellung (Einbringung der Erklärung E108c) vorgelegen und der Abgabenbehörde erst nach diesem Zeitpunkt bekannt geworden.

Das Finanzamt ist in sinngemäßer Anwendung des § 303 BAO zu Recht vom Vorliegen entscheidungsrelevanter neu hervorgekommener Tatsachen oder Beweismittel ausgegangen. Die gesetzlichen Voraussetzungen für eine erstmalige Festsetzung der Forschungsprämie gemäß § 201 Abs. 2 Z. 3 BAO waren bei der Erlassung der angefochtenen Bescheide eindeutig erfüllt.

3. Zum Einwand einer durch Erstprüfung akzeptierten Selbstberechnung

Auf Grund der Aktenlage ist erwiesen, dass die Bf. – entgegen ihren Beschwerdeausführungen – bei der im Jahr 2011 stattgefundenen Buch- und Betriebsprüfung die vorgenannten entscheidungserhebliche Tatsachen und Beweismittel über die unrichtige Berechnung der Forschungsprämie durch Einbeziehung von forschungsunabhängigen Lohn- und Gehaltsaufwand nicht offengelegt hat. Das Prüfungsorgan wurde durch Vorlage in sich stimmiger Aufzeichnungen und Belege (erstellte Tabellen zum Forschungsaufwand und dazu passende Konten aus der Kostenrechnung) über die richtige Höhe des forschungskausalen Lohn- und Gehaltsaufwandes getäuscht.

Aber selbst wenn die Bf. der Großbetriebsprüferin dieselben betrieblichen Aufzeichnungen (z.B. Stundenaufzeichnungen pro Mitarbeiter und Forschungsprojekt) vorgelegt und denselben Sachverhalt (Erfassen des vollen Lohn- und Gehaltsaufwandes vom Produktionsmitarbeitern als Forschungsaufwand) offengelegt hätte, wie bei der nachfolgenden Nachschau, würden die Voraussetzungen für eine Abgabenfestsetzung gemäß § 201 Abs. 2 Z. 3 BAO gegeben sein.

Im Hinblick auf die sinngemäße Anwendung des Neuerungstatbestandes nach § 303 BAO genügt es, dass dem Finanzamt nach Einreichung der Abgabenerklärung über die Forschungsprämie Tatsachen oder Beweismittel bekannt werden, die zu einem anderen Ergebnis als die Selbstberechnung führen.

Die Möglichkeit einer Abgabenfestsetzung von Amts wegen gemäß § 201 BAO auf Grund neu hervorgekommener Tatsachen (hier die behauptete Offenlegung bei der Erstprüfung) präkludiert nicht durch Untätigkeit der Abgabenbehörde. Das Recht zur Abgabenfestsetzung bleibt bis zum Eintritt der Verjährung bestehen. Er wäre daher genauso zulässig, wenn erst aus Anlass der nachfolgenden Nachschau die rechtliche Bedeutung von den genannten neu hervorgekommenen Tatsachen oder Beweismittel erkannt und als Grund für die Abgabenfestsetzung herangezogen wird. Sämtliche entscheidungserhebliche Umstände über die der Bf. richtigerweise zustehenden Forschungsprämien sind dem Finanzamt nämlich erst nach der Selbstberechnung (FP 2009 10/2010) bekannt geworden.

Der Einwand des fehlenden Wiederaufnahmegrundes widerspricht nicht nur der erwiesenen Faktenlage sondern ist auch hinsichtlich des Anwendungsbereiches des § 201 BAO rechtlich verfehlt.

4. Wissenszurechnung aus einer Prüfungsüberschreitung an die Abgabenbehörde

Das Hervorkommen von Tatsachen und Beweismittel ist aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens und nach dem Wissensstand des jeweiligen Veranlagungsjahres zu beurteilen. Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH ist das Hervorkommen von neuen Tatsachen oder Beweismittel nur aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens derart zu beurteilen, dass es darauf ankommt, ob der Abgabenbehörde im wieder aufzunehmenden Verfahren (im gegenständlichen Fall „im maßgeblichen Zeitpunkt der Abgabenselbstberechnung“) so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr (*mittels Abgabenfestsetzungsbescheid*) getroffenen Entscheidung hätte gelangen können. Das Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln im Sinne des § 303 BAO bezieht sich auf den Wissenstand des jeweiligen Veranlagungsjahres (Ritz, BAO⁵, § 303, Tz. 31 mwH zur VwGH-Rsp).

Dieser Maßstab ist auch für die Zurechnung des Wissens eines Prüfungsorganes aus einer auftragsüberschreitenden Prüfungshandlung an das Finanzamt heranzuziehen. Das bedeutet, der Abgabenbehörde muss es tatsächlich möglich sein, bei ordentlicher Führung des jeweiligen Verfahrens von der betreffenden Tatsache oder einem bestimmten Beweismittel Kenntnis zu erlangen.

Diese potenzielle Kenntnisnahme bei üblicher Verwaltungsführung ist nicht gegeben, wenn ein Prüfungsorgan im Rahmen einer Außenprüfung eine Abgabe prüft, deren Prüfung ihr von der Behörde nicht aufgetragen wurde und das Prüfungsorgan weder die Überschreitung des Prüfungsauftrages noch ihre Kenntnisse des Sachverhaltes aus der Überschreitung des Prüfungsauftrages der Abgabenbehörde in einer vorgesehenen Weise, also in der Niederschrift zur Schlussbesprechung oder im BP-Bericht oder in einem angeschlossenen Aktenvermerk mitteilt.

Das Dokumentieren und Archivieren der wesentlichen Prüfungsinhalte im Arbeitsbogen des Prüfungsorganes erfüllt diese Anforderungen nicht. Der BP#Arbeitsbogen ist ein verpflichtender Tätigkeitsnachweis des Prüfers und kein Bestandteil des Steueraktes des geprüften Steuerpflichtigen. Der gesamte Inhalte eines BP#Arbeitsbogens ist nicht automatisch dem Wissenstand des die Prüfung beauftragten Finanzamtes zuzurechnen. Der Informationszweck des BP-Arbeitsbogens ist nämlich nicht auf das Finanzamt, dass die Außenprüfung angeordnet hat gerichtet.

Von einander zu unterscheiden ist die Wissenszurechnung im Hinblick auf das Vorliegen neu hervorgekommener Tatsachen und Beweismittel gemäß § 303 BAO und die Zurechnung gesetzter Rechtsakte von behördlichen Hilfsorganen (hier eine auftragsüberschreitende Handlung eines Prüfungsorganes der GBP). In diesem Zusammenhang ist eine Behörde grundsätzlich für das gesamte Handeln eines beauftragten Hilfsorgans verantwortlich, selbst wenn es auf einer Auftragsüberschreitung beruht.

Auch unter diesem Gesichtspunkt war für den Standpunkt der beschwerdeführenden Partei nichts zu gewinnen.

5. Zur Ermessensübung und Ermessensbegründung

Die erstmalige Festsetzung von Selbstberechnungsabgaben – im gegenständlichen Fall der Forschungsprämien für die Veranlagungsjahre 2007 bis 2009 – liegt im Ermessen der Abgabenbehörde.

Das BFG ist gemäß Art 130 Abs. 3 B-VG berechtigt, sein Ermessen an die Stelle des Ermessens der belangten Behörde zu setzen.

Das Finanzamt hat ohne nähere Begründung im Bescheid ihr Ermessen nach dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung ausgerichtet und der rechtsrichtigen Festsetzung der Forschungsprämie den Vorrang eingeräumt, da die Selbstberechnung in bedeutender Höhe unrichtig war.

Diesem wichtigen Aspekt der Ermessensabwägung schließt sich auch das BFG an. Es liegen zudem keine schutzwürdigen Interessen der Bf. vor. Sie hat die Forschungsprämie in offenem Widerspruch zu ihren betrieblichen Grundaufzeichnungen (Stundenaufzeichnungen der Mitarbeiter zur den einzelnen Forschungsprojekten) erklärt und die Offenlegung dieser Aufzeichnungen bis zur Nachschau im Jahr 2012 unterlassen.

Ihr Verhalten verstößt gegen eine eindeutige – schon in der Natur der Sache liegende – Rechtslage.

Die Bf. versucht mit verfahrensrechtlichen Einwänden - zunächst in der Nachschau und nun im Bescheidverfahren - sich den Erfolg aus ihrem offenkundig rechtswidrigen Verhalten zur Erlangung überhöhter Forschungsprämien zu erhalten.

Es entspricht der Billigkeit, das Ermessen nicht zu Gunsten eines unredlichen Verhaltens auszuüben. Es würde dem „gesunden Rechtsempfinden“ widersprechen, wenn derart rechtswidrig erlangte öffentliche Fördergelder in bedeutender Höhe trotz Entdeckung des Geschehens nicht mehr zurückgefordert werden könnten.

Auch keine Gründe der Zweckmäßigkeit stehen dieser Abgabenfestsetzung entgegen. Für die Festsetzung der Forschungsprämie in ihrer richtigen Höhe spricht ferner, dass die Forschungsprämie keine zu leistende Abgabe sondern eine staatliche Förderung ist. Bei einer Förderung aus öffentlichen Mitteln kommt der Rechtsrichtigkeit ein bedeutend größeres Gewicht zu, als bei der Erfüllung einer auferlegten Leistungspflicht.

6. Berücksichtigung anteiliger Gemeinkosten

Förderbare Aufwendungen zur Forschung und experimentellen Entwicklung sind auch Gemeinkosten, soweit sie der Forschung und experimentellen Entwicklung zuzuordnen sind (§ 1 Abs. 2 Z. 4 der BMF#VO, BGBI. 506/2002).

Von der Bf. wurden in der Berufung gegen die Festsetzungsbescheide erstmals auch die Berücksichtigung der Forschungsprämie von den anteiligen Gemeinkosten zu den Forschungseinzelkosten in Höhe von 10,01% beantragt. Nachweise über die richtige Berechnung dieser Gemeinkosten wurden von der Bf. nicht vorgelegt. Dazu kommt, dass die Bf. im Zuge der Nachschau betreffend die Forschungsprämien eine geeignete Gelegenheit hatte, der Abgabenbehörde die zutreffende Ermittlung der Gemeinkosten nachzuweisen.

Aus verwaltungsökonomischen Erwägungen erfolgten diesbezüglich keine weiteren Ermittlungen durch das BFG und wurde der vom Finanzamt im Vorlagebericht vertretenen Ansicht gefolgt. Dem Eventualantrag wurde Folge gegeben und die erklärten Gemeinkosten in der Bemessungsgrundlage berücksichtigt. Somit errechnet sich die Forschungsprämie für die Jahre 2007 bis 2009 wie folgt:

	2007	2008	2009
	€	€	€
Bemessungsgrundlage lt FA-Bescheid	315.977,19	290.127,35	219.811,13
+ 10,01% Gemeinkosten lt. Bf.	31.629,30	29.041,74	22.003,09
Bemessungsgrundlage lt. Bf.	347.606,49	319.169,09	241.814,22
8% Forschungsprämie lt. Bf.	27.808,53	25.533,53	22.003,09
8% Forschungsprämie lt. FA#Bescheid	25.278,18	23.210,19	17.584,89

Erhöhung der festgesetzten Forschungsprämie	2.530,35	2.323,34	1.760,25
---	----------	----------	----------

7. Unzulässigkeit der Revision

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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 (Art. 133 Abs. 4 B-VG).

Im Erkenntnis war keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung zu lösen. Strittig war die Tatfrage, ob den angefochtenen Abgabenfestsetzungsbescheiden neu hervorgekommene Tatsachen oder Beweismittel im Sinne des § 303 BAO zu Grunde gelegen sind. Die Beweiswürdigung ist einer ordentlichen Revision nicht zugänglich.

Wien, am 19. November 2014