

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. B in der Beschwerdesache AB, vertreten durch Stb, gegen den Bescheid des Finanzamt A vom 03.07.2014, betreffend Forschungsprämie § 108c EStG 1988

beschlossen:

1. Der angefochtene Bescheid und die dazu ergangene Beschwerdevorentscheidung werden unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde aufgehoben.
2. Gegen diesen Beschluss ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin (kurz: Bf.) ersuchte mit Antrag vom 12.3.2014 um die Erstellung eines Gutachtens der Forschungsförderungsgesellschaft mbH (FFG), in dem beurteilt werde, ob die Voraussetzungen einer Forschung und experimentellen Entwicklung im Sinn des § 108c Abs. 2 Z 1 EStG 1988 für die geltend gemachten Aufwendungen des Jahres 2013 von 295.900,00 € gegeben sind.

In der am 24.3.2014 eingereichten Beilage zur Körperschaftsteuererklärung für das Jahr 2013 wurde eine Forschungsprämie von 29.590,01 € geltend gemacht.

Mit Schreiben des Finanzamts vom 28.5.2014 wurde der Bf. mitgeteilt:

In der Beilage zur Körperschaftsteuererklärung 2013 wird eine Forschungsprämie für eigenbetriebliche Forschung und experimentelle Entwicklung in Höhe von 29.590,01 € beantragt. Das Jahresgutachten der FFG beurteilt die eingereichten Projekte jedoch

nur teilweise als F&E gem. § 108c Abs. 2 Z 1 EStG 1988. Hinsichtlich der laufenden Nummer 2 wird auf Seite 12 des Gutachtens angeführt:

„Einschränkende Hinweise /Begründung: weder in Ziel und Inhalt, noch Methode bzw. Vorgangsweise, noch in Neuheit sind für das dargestellte Wirtschaftsjahr entsprechende eigenbetriebliche F&E-Aktivitäten erkennbar, die über ein Ausrüsten oder Umrüsten einer CC hinaus gehen. Grundsätzlich sind laut Forschungsprämienverordnung industrielles Engineering und das Umrüsten von Maschinen und Anlagen, einschließlich der Erstausrüstung für die Serienproduktion, Teil des Produktionsprozesses und nicht der Forschung und experimentellen Entwicklung zuzuordnen.“

Das Finanzamt beabsichtigt daher, in Anlehnung an das Gutachten der FFG die Forschungsprämie unter Ausschluss des Projektes Nr. 2 festzusetzen.

Mit Schreiben vom 23.6.2014 übermittelte die Bf. eine ergänzende Beschreibung für das Projekt Nr. 2 betreffend die Forschungsprämie für das Jahr 2013.

Mit Bescheid vom 3.7.2014 wurde die geltend gemachte Forschungsprämie für eigenbetriebliche Forschung und experimentelle Entwicklung (§ 108c Abs. 2 Z 1 EStG 1988) mit 4.438,50 € festgesetzt. In der Begründung des Bescheides wurde ausgeführt:

Gemäß § 108c Abs. 7 EStG 1988 ist das Vorliegen eines vom Steuerpflichtigen anzuforderndes Gutachten bei der FFG, welches die Beurteilung zum Gegenstand hat, inwieweit eine Forschung und experimentelle Entwicklung unter Zugrundelegung der vom Steuerpflichtigen bekanntgegebenen Informationen die Voraussetzungen des § 108c Abs. 2 Z 1 EStG 1988 erfüllt, materiellrechtliche Voraussetzung für die Gewährung der Forschungsprämie.

Dieses Gutachten wurde vorgelegt. Nach den Ausführungen im Gutachten unter Pkt. 2.1.1. erfüllt jedoch das Projekt „Prototypenentwicklung für eine DD“ mit der laufenden Nummer 2 nicht die Voraussetzungen für die F&E gem. § 108c Abs. 2 Z 1 EStG 1988. Der Prozentanteil an der Bemessungsgrundlage für dieses Projekt beträgt lt. Gutachten 85%. Die beantragte Forschungsprämie für eigenbetriebliche Forschung und experimentelle Entwicklung gemäß § 108c Abs. 2 Z 1 EStG 1988 wurde daher mit 15% der Bemessungsgrundlage (Projekt 1) zum Ansatz gebracht.

In der Beschwerde gegen diesen Bescheid wurde beantragt, die beiliegende Beantwortung des Ergänzungsersuchens zu berücksichtigen. Bei der Antragstellung an die FFG hätte das Projekt auf Grund von Platzmangel nur eingeschränkt beschrieben werden können. Nach Kontaktaufnahme mit der FFG sei das Finanzamt von dieser Stelle angehalten worden, dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit einer Stellungnahme zu geben. Die genaue Beschreibung des Projekts sei am 23.6.2014 dem Finanzamt zugesandt worden. In der Bescheidbegründung sei das Finanzamt in keinerlei Hinsicht auf die dargestellte Forschungstätigkeit eingegangen.

Die abweisende Beschwerdevorentscheidung des Finanzamts mit Ausfertigungsdatum 15.9.2014 wurde nach Wiedergabe des Antrags der Bf. vom 12.3.2014, des Gutachtens

der FFG vom 6.5.2014, des Schreibens der Bf. vom 23.6.2014, der Bescheidbegründung vom 3.7.2014 sowie der Bestimmungen des § 108c Abs. 2, Abs. 7 und 8 EStG 1988 Folgendes ausgeführt:

Materiellrechtliche Voraussetzung für die Gewährung einer Forschungsprämie für eine eigenbetriebliche Forschung und experimentelle Entwicklung ist das Vorliegen eines Jahresgutachtens der FFG, was bereits in der Begründung des Bescheides vom 3.7.2014 angeführt worden ist.

Ein Jahresgutachten bezieht sich auf einen bereits abgelaufenen Veranlagungszeitraum (Wirtschaftsjahr) und kann mehrere Projekte umfassen. Es ist notwendig, wenn eine Forschungsprämie für eine eigenbetriebliche Forschung und experimentelle Entwicklung beantragt wird.

In diesem Gutachten beurteilt die FFG, ob die qualitativen Voraussetzungen für eine Forschung und experimentelle Entwicklung im Sinne des § 108c Abs. 2 Z 1 EStG 1988 vorliegen. Dazu muss der Steuerpflichtige oder sein steuerlicher Vertreter ein Jahresgutachten bei der FFG im Wege von FinanzOnline anfordern. In diesem ist die gesamte bemessungsgrundlagenrelevante Forschungstätigkeit des Wirtschaftsjahrs, für das die Forschungsprämie beantragt wird, nach Forschungsprojekten bzw. Forschungsschwerpunkten gegliedert, darzustellen.

Die FFG übt ihre gutachterliche Tätigkeit auf Grundlage des § 108c EStG 1988, des § 118a BAO und der Forschungsprämienverordnung aus.

Die FFG beurteilt ein Forschungsprojekt grundsätzlich nach den vom Steuerpflichtigen in der Anforderung des Gutachtens gemachten Angaben. In ihrem Gutachten gibt die FFG insbesondere hinsichtlich jedes einzelnen Forschungsprojektes eine Beurteilung ab, inwieweit ein Forschungsprojekt, aus dem für die Forschungsprämie maßgebliche Aufwendungen resultieren, unter Zugrundelegung der vom Steuerpflichtigen bekanntgegebenen Informationen die gesetzlichen Voraussetzungen für das Vorliegen einer prämienbegünstigten Forschung erfüllt. Sie trifft ihre Beurteilung insbesondere auf Grundlage der Forschungsprämienverordnung.

Die FFG beurteilt nicht, ob die Angaben in der Gutachtensanforderung richtig sind.

Das Jahresgutachten der FFG stellt ein Beweismittel dar, das der freien Beweiswürdigung unterliegt und vom zuständigen Finanzamt vor Entscheidung über den Prämienantrag zu würdigen ist. Durch die prozentuelle Zuordnung der Bemessungsgrundlage zu den Forschungsprojekten im Gutachten lässt sich der Bezug zum jeweiligen Forschungsprojekt hinsichtlich des darauf entfallenden Teiles der Bemessungsgrundlage herstellen. Dies ist insbesondere für Fälle von Bedeutung, in denen dem Prämienantrag nach Würdigung des Gutachtens der FFG nicht vollinhaltlich stattgegeben wird, weil ein Forschungsprojekt die Voraussetzungen für das Vorliegen einer prämienbegünstigten Forschung nicht (vollständig) erfüllt und die geltend gemachte Bemessungsgrundlage zu kürzen ist. In solchen Fällen ist das Parteiengehör zu wahren, was mit Ergänzungsansuchen vom 28.5.2014 auch geschehen ist.

Die Entscheidung des Finanzamtes über die beantragte Forschungsprämie erfolgte stets auf Grundlage des vorliegenden Jahresgutachtens der FFG und des Prämienantrages.

In diesem Gutachten wurde eben festgestellt, dass das Projekt 2 die Voraussetzung zur Gewährung der Forschungsprämie nicht erfüllt.

Gemäß Forschungsprämienverordnung ist die FFG befugt, in der für die Anforderung eines Jahresgutachtens zur Verfügung gestellten Eingabemaske die zur Beschreibung eines Forschungsprojektes zur Verfügung gestellte Anzahl von Zeichen mit 3.000 zu begrenzen.

Somit liegt es im Verantwortungsbereich der Bf., das Projekt so zu beschreiben, dass auch Dritten klar ist, worum es sich bei dem Forschungsprojekt handelt.

Es wäre der Bf. daher durchaus zuzumuten gewesen, die exakte Beschreibung bereits bei Antragstellung darzulegen, und damit zu einer anderen (für die Bf. positiven) Beurteilung des Projektes 2 durch die FFG zu gelangen. Dass sie das – aus welchen Gründen auch immer – unterlassen hat, kann nicht der Abgabenbehörde angelastet werden. Außerdem ist die Abgabenbehörde aufgrund der technischen Details und des in diesem Bereich fehlendem Fachwissen auch gar nicht in der Lage zu beurteilen, ob eine andere Beschreibung des Projektes 2 zur Gewährung der Forschungsprämie geführt hätte.

Ergänzend wird angemerkt, dass die Bf. auch die Möglichkeit gehabt hätte, eine Forschungsbestätigung gemäß § 118a BAO und/oder einen Feststellungsbescheid gemäß § 108c Abs. 9 EStG 1988 über die Höhe der Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie zu beantragen und damit eine höhere Rechtssicherheit zu erlangen.“

Mit Eingabe vom 8.10.2014 wurde der Antrag gestellt, die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen.

II. Rechtslage

Gemäß § 108c Abs. 2 Z 1 EStG 1988 ist die eigenbetriebliche Forschung und experimentelle Entwicklung, die systematisch und unter Einsatz wissenschaftlicher Methoden durchgeführt wird, prämienbegünstigt. Zielsetzung der eigenbetrieblichen Forschung und experimentellen Entwicklung muss sein, den Stand des Wissens zu vermehren sowie neue Anwendungen dieses Wissens zu erarbeiten.

Der Bundesminister für Finanzen wurde in § 108c Abs. 2 Z 1 EStG 1988 ermächtigt, die Kriterien zur Festlegung der förderbaren Forschungsaufwendungen (-ausgaben) mittels Verordnung festzulegen.

In Anhang I Teil B Z 5 der Forschungsprämienverordnung, BGBl. II Nr. 515/2012, ist zum „Industriellen Engineering und Umrüsten von Anlagen für den Produktionsprozess“ ausgeführt:

Unter industriellem Engineering sind jene technischen Arbeiten zu verstehen, die notwendig werden, um den Produktionsprozess in Gang zu setzen. Grundsätzlich sind industrielles Engineering und das Umrüsten von Maschinen und Anlagen, einschließlich

der Erstausrüstung für die Serienproduktion, Teil des Produktionsprozesses und nicht der Forschung und experimentellen Entwicklung (Teil A, Z 1) zuzuordnen. Ergibt sich jedoch aus diesem Prozess die Notwendigkeit zu weiteren Forschungs- und Entwicklungsarbeiten, wie etwa Entwicklungen an Maschinen und Werkzeugen, Entwicklungen zum Up-Scaling von Labor- und Versuchsanordnungen für die Produktion oder die Fertigungsüberleitung, Veränderungen in der Produktions- und Qualitätskontrolle oder die Entwicklung neuer Methoden und Standards, sind solche Arbeiten als Aufwendungen für Forschung und experimentelle Entwicklung (Teil A, Z 1) zu klassifizieren.

III. Erwägungen

Zutreffend ist, dass das Jahresgutachten der FFG ein Beweismittel darstellt, das der freien Beweiswürdigung unterliegt und vom zuständigen Finanzamt vor der Entscheidung über den Prämienantrag zu würdigen ist. Es handelt sich um einen Sachverständigenbeweis eigener Art, dessen Besonderheiten in § 108c EStG 1988 sowie in der zitierten Forschungsprämienverordnung geregelt sind. Gutachten der FFG unterscheiden sich sowohl hinsichtlich des Prozesses ihrer Erstellung als auch in ihrer konkreten Ausgestaltung von einem Sachverständigenbeweis im herkömmlichen Sinn (Atzmüller, RdW 2013/368, 363 [364]).

Dessen ungeachtet gelten die Bestimmungen des § 115 Abs. 4 und des § 270 BAO auch in einem Verfahren nach der Stellung eines Antrags um Zuerkennung einer Forschungsprämie: Solange die Abgabenbehörde nicht entschieden hat, hat sie auch die nach Ablauf einer Frist vorgebrachten Angaben über tatsächliche oder rechtliche Verhältnisse zu würdigen und zu prüfen (§ 115 Abs. 4 BAO). Auf neue Tatsachen, die der Abgabenbehörde im Laufe des Beschwerdeverfahrens zur Kenntnis gelangen, ist von der Abgabenbehörde Bedacht zu nehmen, auch wenn dadurch das Beschwerdeverfahren geändert oder ergänzt wird. Dies gilt sinngemäß für dem Verwaltungsgericht durch eine Partei oder sonst zur Kenntnis gelangte Umstände (§ 270 BAO). Dem Abgabepflichtigen ist es daher unbenommen, beim Finanzamt Einwände gegen die Beurteilung durch die FFG vorzubringen. Auch die Möglichkeit der Erstellung eines Gegengutachtens bleibt ihm offen (Atzmüller, aaO.).

Es trifft auch zu, dass die FFG befugt ist, in der für die Anforderung eines Jahresgutachtens zur Verfügung gestellten Eingabemaske (in FinanzOnline) die zur Beschreibung eines Forschungsprojektes oder eines Forschungsschwerpunktes und zur Darstellung der Informationen gemäß Anhang III, Teil A, Punkte 3.2.1 und 3.2.2., zur Verfügung gestellte Anzahl von Zeichen mit 3.000 zu begrenzen. Eine Begrenzung der Möglichkeit neuen Sachverhaltsvorbringens bzw. eine Einschränkung der Verfahrensrechte des Antragstellers ist damit aber nicht verbunden.

Das am 6.5.2014 erstellte 14-seitige Gutachten der FFG beschränkt sich, was die Beurteilung des strittigen Projektes 2 betrifft, auf die folgenden Ausführungen:

„F&E gemäß § 108c Abs. 2 Z 1 EStG 1988: Nein

Einschränkende Hinweise/Begründung: Weder in Ziel und Inhalt, noch Methode bzw. Vorgangsweise, noch in Neuheit sind für das dargestellte Wirtschaftsjahr entsprechende eigenbetriebliche F&E-Aktivitäten erkennbar, die über ein Ausrüsten oder Umrüsten einer CC hinaus gehen.

Grundsätzlich sind laut Forschungsprämienverordnung industrielles Engineering und das Umrüsten von Maschinen und Anlagen, einschließlich der Erstausstattung für die Serienproduktion, Teil des Produktionsprozesses und nicht der Forschung und experimentellen Entwicklung zuzuordnen.

Prozentanteil an der Bemessungsgrundlage: 85%.

Damit wird im Grunde nur die Feststellung getroffen, dass keine Aktivitäten erkennbar seien, die über das Aus- oder Umrüsten einer Anlage hinausgingen. Eine Begründung dafür, weshalb dies weder nach Ziel, Inhalt, Methode, Vorgangsweise oder Neuheitswert der Aktivitäten der Bf. der Fall sein sollte, lässt sich der Äußerung der FFG nicht entnehmen, wenngleich der essentielle Teil eines Gutachtens und damit eines Sachverständigenbeweises nur in solchen Ausführungen bestehen konnte. Das Gutachten der FFG erweist sich damit nicht als ausreichend schlüssig.

Der Sachverständige hat sein Gutachten zu begründen, dh. die fachspezifischen Kenntnisse und Erfahrungssätze sowie die Schlussfolgerungen für die Beurteilung des zu würdigenden Sachverhalts nachvollziehbar und in verständlicher Form (Sprache) darzustellen. Die Aussagen des Sachverständigen müssen konkret, fundiert und wissenschaftlich belegbar sein. Die Behörde hat das Gutachten des Sachverständigen auf seine Schlüssigkeit, dh. daraufhin zu überprüfen, ob es den Gesetzen des richtigen Denkens und Folgerns entspricht. Allfällige Fehler und Lücken, die von ihr festgestellt werden, hat sie durch die Einholung ergänzender oder neuer gutachterlicher Äußerungen zu beseitigen (zB VwGH 17.12.2003, 2001/13/0277). Dabei hat sie insbesondere auch auf ein rechtserhebliches Sachverhaltsvorbringen der Partei ausreichend einzugehen (vgl. VwGH 24.1.2000, 99/17/0270).

Im Beschwerdefall hat sich die Abgabenbehörde bislang weder mit dem Gutachten der FFG noch mit dem ergänzenden (und zulässigen) Sachverhaltsvorbringen der Bf. vom 23.6.2014 auseinandergesetzt. Sie hat daher auch keinerlei Feststellungen getroffen, die eine Beurteilung der strittigen Aufwendungen (Projekt 2) ermöglicht hätten. An dieser Beurteilung vermag auch das Vorbringen der Abgabenbehörde nichts zu ändern, dass sie aufgrund der technischen Details und des in diesem Bereich fehlenden Fachwissens gar nicht in der Lage sei, den vorliegenden Sachverhalt zu beurteilen. Genau zu diesem und zu keinem anderen Zweck ist ihr die FFG beigegeben (§ 108c Abs. 7 Satz 2 EStG 1988). Die FGG wird daher, sofern sie als Gutachterin der Abgabenbehörde beibehalten werden sollte, auf der Grundlage des ergänzenden Sachverhaltsvorbringens der Bf. um Ergänzung ihres bisherigen Gutachtens zu ersuchen und in das Verfahren – nach jeweils ausreichender Wahrung des Parteiengehörs – ggf. so lange einzubinden sein, bis die gutachterliche Stellungnahme der FFG als ausreichend schlüssig und nachvollziehbar

anzusehen ist. Ob die Tätigkeit der Bf. erkennbar auf das Ziel gerichtet gewesen ist, „den Stand des Wissens zu vermehren sowie neue Anwendungen dieses Wissens zu erarbeiten“, ist von der Abgabenbehörde schließlich im Wege einer Beweiswürdigung (§ 167 Abs. 2 BAO) festzustellen und in der Begründung ihres Bescheides nachvollziehbar darzustellen.

Die Beurteilung der Frage, ob die Voraussetzungen für die Zuerkennung einer Forschungsprämie für das Projekt 2 der Bf. gegeben sind, kann daher nur auf der Grundlage von Feststellungen erfolgen, die unter Einbeziehung eines Sachverständigenbeweises zu erzielen sind (das Vorliegen von Forschung und experimenteller Entwicklung wurde von der Bf. behauptet; eine Überprüfung dieses Vorbringens kann nur unter Zuhilfenahme von Expertenwissen erfolgen). Die Disposition über die (weitere) Einbindung der FFG obliegt der Abgabenbehörde. Vereinbarungen über die Modalitäten der Erbringung der – offenbar entgeltlichen - Leistungen dieser Gesellschaft wurden, soweit ersichtlich, nur bezüglich der Abgabenbehörde getroffen. Leistungen der FFG im Zuge von – unter anderem im Beschwerdefall beantragten - mündlichen Verhandlungen vor dem Bundesfinanzgericht können, wie diesbezügliche Anfragen des Jahres 2013 (für den UFS) ergeben haben [RV/3100334/2013, SWK 2014, 1305], gesondert in Rechnung gestellt werden. Es erschien daher iSd § 278 Abs. 1 BAO zweckmäßig, dass die im Beschwerdefall erforderlichen Ermittlungsschritte aus Gründen der Beschleunigung des Verfahrens und der Vermeidung zusätzlicher Kosten durch die Abgabenbehörde erfolgen, zumal der entscheidungserhebliche Sachverhalt (das Vorliegen der Voraussetzungen von Forschung und experimenteller Entwicklung iSd § 108c EStG 1988) von Grund auf zu erheben ist, wobei es mit der Aufgabenstellung eines Verwaltungsgerichts nicht in Einklang zu bringen wäre, dass ein solcher Sachverhalt erstmals und vollständig nach einer Vorlage der Beschwerde zu klären ist.

Durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor der Erlassung des angefochtenen Bescheides befunden hat.

Bemerkt sei, dass das Gutachten der FFG vom 6.5.2014 auch hinsichtlich des Projektes 1 nicht ausreichend begründet ist (Seite 11):

„*F&E gemäß § 108c Abs. 2 Z 1 EStG 1988: Ja*

Einschränkende Hinweise/Begründung: Zur Beurteilung wurden auch Informationen von FFG Projekten herangezogen, insbesondere bei Methode bzw. Vorgangsweise“.

Mit Rücksicht darauf, dass es ausschließlich im Aufgabenbereich der Abgabenbehörde liegt, über die Rechtmäßigkeit der begehrten Forschungsprämie abzusprechen und die von der FFG verwerteten weiteren Informationen der Abgabenbehörde offenbar nicht bekannt gegeben worden sind, wird das Ermittlungsverfahren der Abgabenbehörde daher auch hinsichtlich dieses Projekts zu führen sein. Eine Delegation der dargestellten Aufgabe an die FFG erwiese sich als unzulässig, zumal die Abgabenbehörden auch darauf zu achten haben, dass alle Abgabepflichtigen gleichmäßig behandelt werden (§ 114 Abs. 1 BAO). Das abgabenbehördliche Ermittlungsverfahren hat auch dann

den verfahrensrechtlichen Anforderungen zu entsprechen, wenn die Beurteilung eines Sachverständigen dem Standpunkt des Förderungswerbers Rechnung trägt.

Auf die „Ergänzenden Hinweise“ der FFG, dass die „Zuschüsse der Förderung durch die FFG“ in den steuerfreien Zuwendungen nicht ausgewiesen wurden (Punkt 2.2. des Gutachtens vom 6.5.2014), sei hingewiesen.

IV. Zulässigkeit einer ordentlichen Revision

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof im Sinne des Art. 133 Abs. 9 B-VG ist nicht zulässig, weil die Anforderungen, die an ein Beweisverfahren zu stellen sind, das im Wesentlichen durch die Einholung eines Sachverständigenbeweises geprägt ist, in der bisherigen Rechtsprechung des VwGH ausreichend geklärt worden sind. Auf die zitierte Rechtsprechung des VwGH wird verwiesen.

Innsbruck, am 14. November 2014