

GZ. RV/350-F/2002

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der TB GmbH., vertreten durch die Auditor Treuhand GmbH gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO betreff Körperschaftsteuer für das Jahr 1997 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

### Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

### Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin ersuchte mit Schriftsatz vom 16. Dezember 1999, ergänzt durch die Eingaben vom 18. Juli 2000 sowie vom 25. April 2001, um Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich des erklärungsgemäß veranlagten und bereits in Rechtskraft erwachsenen Körpersteuerbescheides für das Jahr 1997. Als Wiederaufnahmegrund wurde in den obigen

Schriftsätze sinngemäß ausgeführt, im Wirtschaftsjahr 1999/2000 sei es zu einer Umstellung vom Gesamtkostenverfahren auf das Umsatzkostenverfahren gekommen, wodurch auch eine Neuorganisation des Rechnungswesens notwendig geworden sei. Um die für ein effektives Controlling notwendigen Vergleichszahlen zu Verfügung zu haben, hätten die Daten und Dokumentationen der Vorjahre überarbeitet werden müssen, wovon auch die Aufwendungen für Forschung und Entwicklung betroffen gewesen seien. Aufgrund dieser Umstellungen sei es im Wirtschaftsjahr 1999/2000 erstmals möglich geworden, die für die Geltendmachung des Forschungsfreibetrages notwendige Kostenzuordnung zu den volkswirtschaftlich wertvollen Erfindungen sowohl für die Vergangenheit als auch für die Zukunft zu treffen. In weiterer Folge sei auch umgehend der Antrag an das Bundesministerium für wirtschaftliche Angelegenheiten auf Bescheinigung des volkswirtschaftlichen Wertes gestellt worden, der zwischenzeitlich mit Bescheinigung vom 9. Juni 2000 positiv erledigt worden sei. Die tatbestandsmäßigen Voraussetzungen des § 303 Abs. 1 lit. b) BAO - das Neuherkommen einer Tatsache, die im abgeschlossenen Verfahren ohne grobes Verschulden der Partei nicht geltend gemacht werden konnte ("nova reperta") – lägen gegenständlich somit zweifach vor. Einerseits auf Grund der erst im Wirtschaftsjahr 1999/2000 möglichen Zuordnung der angefallenen Aufwendungen für Forschung und Entwicklung zu jenen Forschungsaufwendungen, die im Endeffekt zu einer volkswirtschaftlich wertvollen Erfindung geführt hätten und andererseits durch die für die Geltendmachung des Forschungsfreibetrages notwendige Bescheinigung ihres volkswirtschaftlichen Wertes.

Auch ein Verschulden sei zu verneinen, da das betriebliche Rechnungswesen der Berufungswerberin im Jahr 1997 den gesetzlichen Anforderungen entsprochen habe. So seien sämtliche in den §§ 124 ff BAO normierten Vorschriften betreffend die ordnungsgemäße Führung der abgabenrechtlich vorgesehenen Bücher und Aufzeichnungen sowie das Belegwesen eingehalten worden. Eine darüber hinausgehende gesetzliche Verpflichtung, das Rechnungswesen so zu gestalten, dass bereits im Zeitpunkt des Aufwandalfalls eine exakte Zuordnung der Aufwendungen zu den betreffenden Erfindungen ermöglicht werde, und dadurch die Voraussetzung zur Beantragung des Forschungsfreibetrages zu schaffen, existiere nicht.

Mit Bescheid des Finanzamtes F. vom 10. Juli 2002 wurde der Wiederaufnahmeantrag der Berufungswerberin mit der Begründung abgewiesen, bei einer nachträglichen Geltendmachung des Forschungsfreibetrages seien die Grundsätze einer Bilanzänderung auch bei einer außerbilanzmäßigen Beantragung zu berücksichtigen. Eine Zustimmung zu einer Bilanzänderung könne nur erfolgen, wenn diese wirtschaftlich begründet sei. Auch bei

---

Anwendung des Gesamtkostenverfahrens sei es möglich, den Forschungsfreibetrag zu ermitteln und in Anspruch zu nehmen. Daher sei die nachträgliche Geltendmachung des Forschungsfreibetrages nicht wirtschaftlich begründet.

Gegen diesen Bescheid wurde mit Schriftsatz vom 10. August 2001 Berufung erhoben, wobei die Begründung im Wesentlichen den Darlegungen im Wiederaufnahmeantrag 16. Dezember 1999 bzw. den diesbezüglichen Ergänzungen vom 18. Juli 2000 sowie vom 25. April 2001 entsprach. Unter Bezugnahme auf die Ausführungen im Abweisungsbescheid wurde ergänzend vorgebracht, die behördliche Forderung, die Reorganisation des Rechnungswesens (Umstellung vom Gesamtkosten- auf das Umsatzkostenverfahren) müsse schon im Zeitpunkt des Aufwandsanfalls vorliegen, würde § 303 Abs. 1 lit. b BAO ad absurdum führen. Dies würde nichts anderes bedeuten, als dass eine Tätigkeit (Reorganisation des Rechnungswesens), die dazu führt, dass Tatsachen neu hervorkommen, nur dann Berücksichtigung findet, wenn sie bereits zum Zeitpunkt des vorangegangenen Verfahrens ausgeübt worden sei. Zudem werde im angefochtenen Bescheid ausgeführt, bei einer nachträglichen Geltendmachung des Forschungsfreibetrages seien die Grundsätze einer Bilanzänderung auch bei außerbilanzmäßiger Beantragung zu berücksichtigen. Eine Zustimmung zur Bilanzänderung könne nicht erteilt werden, da die nachträgliche Geltendmachung nicht wirtschaftlich begründet sei. Nach der Rechtssprechung sei eine Bilanzänderung dann nicht wirtschaftlich begründet, wenn sie bloß der Erlangung zunächst nicht erkannter steuerlicher Vorteile dient, beispielsweise wenn ein steuerlich günstiges Wahlrecht irrtümlich nicht in Anspruch genommen worden sei. Im konkreten Fall liege aber nicht eine irrtümliche Unterlassung der Geltendmachung vor, vielmehr sei die Geltendmachung des Forschungsfreibetrages auf Grund der seinerzeitigen Sachlage nicht möglich gewesen. Erst die Reorganisation des Rechnungswesens habe eine Sachlage geschaffen, die dies ermöglicht habe. Eine Bilanzänderung sei nur dann nicht wirtschaftlich begründet, wenn Investitionsbegünstigungen bei unveränderter Sachlage nachgeholt werden sollen. Gegenständlich sei die Bilanzänderung wirtschaftlich begründet, zumal die wirtschaftliche Sinnhaftigkeit der Förderung heimischer Forschung für den Wirtschaftsstandort Österreich und im speziellen Vorarlberg wohl außer Zweifel stehe.

Beantragt wird daher die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO und die Berücksichtigung der Forschungsaufwendungen im Sinne des § 4 Abs. 4 Z 4 EStG in Höhe von 58.443.213,00 S und somit die Festsetzung der Körperschaftsteuer für das Jahr 1997 mit 8.237.724,00 S.

Nach Ergehen einer abweisenden Berufungsvorentscheidung vom 23. Juli 2002 stellte die Berufungswerberin mit Schriftsatz vom 28. August 2002 einen Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz, wodurch die Berufung wiederum als unerledigt galt.

Auch im Vorlageantrag wiederholte die Berufungswerberin im Wesentlichen die Ausführungen im Wiederaufnahmeantrag, in den dazu eingebrachten ergänzenden Schriftsätzen sowie im Berufungsvorbringen. Überdies wurde jedoch zu den Darlegungen in der Berufungsvorentscheidung Stellung genommen. So entspreche die dort geäußerte Rechtsansicht - eine Bilanzänderung sei deshalb nicht möglich, weil der Forschungsfreibetrag antragsgebunden sei und ein solcher Antrag zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung nicht vorgelegen habe - zwar weitgehend der Verwaltungspraxis, nicht jedoch der herrschenden Lehre (verwiesen wurde auf Gassner, FJ 1983, 169; Quantschnigg/Schuch § 4 RZ 78; Doralt § 4 RZ 185). Beispielsweise sei laut Gassner, FJ 1983, 169 einer Bilanzänderung immer dann zuzustimmen, wenn die Bilanzänderung für den Steuerpflichtigen eine bedeutende Auswirkung habe und der Antrag nicht willkürlich erfolge oder in schikanöser Absicht bloß der Verfahrensverschleppung diene.

Zudem lasse auch der Verwaltungsgerichtshof in Einzelentscheidungen (Verweis auf VwGH 26. September 1984, 84/13/0075; VwGH 19. April 1988, 87/14/0081; VwGH 8. April 1960, 1221/59; VwGH 17. Mai 1977, 1943/76; VwGH 7. Oktober 1953, 1240/51) immer wieder erkennen, dass eine Bilanzänderung auch hinsichtlich antragsgebundener Steuerbegünstigungen möglich sei.

Kritisiert wurde weiters die Feststellung in der Berufungsvorentscheidung, die Forschungsaufwendungen wären zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung in einer bestimmten Höhe gegeben gewesen, weshalb, unabhängig davon, dass diese durch die Berufungswerberin erst später festgestellt werden konnten, eine unveränderte Sachlage vorliege, welche keine wirtschaftlich begründete Bilanzänderung zur Folge haben könne. Durch diese Interpretation würden die Voraussetzungen des § 303 Abs. 1 lit. b) BAO genau seitenverkehrt ausgelegt werden. Wiederaufnahmegründe seien nur im Zeitpunkt der Bescheiderlassung existente Tatsachen (eben der volkswirtschaftliche Wert gewisser Erfindungen und die ihnen zurechenbaren Aufwendungen), die später hervorkämen. Später entstandene Umstände seien eben keine Wiederaufnahmegründe. Würde man für die Zulässigkeit von Bilanzänderungen fordern, dass nicht nur die Umstände, die ein Hervorkommen möglich machen, sondern auch die ursprünglichen Tatsachen "in unveränderter Sachlage" gegeben sein müssen, würden Bilanzänderung und Wiederaufnahme

---

einander ausschließen. Diese Auffassung sei abzulehnen, da sie das Instrument der Wiederaufnahme ad absurdum führen würde.

Auch die in der Berufungsvorentscheidung getroffene Feststellung bezüglich des Vorliegens eines groben Verschuldens sei abzulehnen. So wurde ausgeführt, da sowohl das Gesamtkosten- als auch das Umsatzkostenverfahren gesetzlich zulässig gewesen wären, hätte die Berufungswerberin jenes Verfahren wählen müssen, welches für die Ermittlung der steuerlichen Bemessungsgrundlage geeigneter gewesen wäre. Die entsprechenden Aufzeichnungen hinsichtlich der für den Forschungsfreibetrag relevanten Forschungsaufwendungen hätten somit schon bei der Erstveranlagung vorhanden sein müssen.

Dem sei entgegenzuhalten, dass die Anwendung des gesetzlich zulässigen und in Österreich stark verbreiteten Gesamtkostenverfahrens nicht als grob fahrlässig bezeichnet werden könne. Der mögliche Einwand, eine Firma handle grob fahrlässig, wenn sie wisse oder zumindest plane, „volkswirtschaftlich wertvolle“ Entwicklungen zu tätigen und es verabsäume, für die Aufteilung ihrer „Forschungsaufwendungen“ auf „volkswirtschaftlich wertvolle“ und somit steuerbegünstigte und sonstige Entwicklungen zu sorgen, entspräche nicht den Gegebenheiten. Im vorhinein sei oft nicht genau ersichtlich, ob es sich bei den getätigten Entwicklungen um „volkswirtschaftlich wertvolle“ handeln könnte. In fast jedem größerem Unternehmen würden Entwicklungen getätigt. Das Ziel sei jedoch primär, die Verbesserung der eigenen Produkte, nicht die Schaffung von etwas volkswirtschaftlich Wertvollem. Im Zeitpunkt der Forschungsaufwendungen gehe daher ein Unternehmen nicht immer davon aus, dass ihre Entwicklungen überhaupt „volkswirtschaftlich wertvoll“ sein könnten. Von den Unternehmen könne nicht gefordert werden, ihre (Forschungs-)Aufwendungen immer exakt den einzelnen „Entwicklungen“ zuzuordnen und darüber hinaus prophylaktisch Anträge auf Zuerkennung des Forschungsfreibetrages in den Steuererklärungen zu stellen, für den Fall, dass sich – nach ein paar Monaten oder Jahren – herausstellen sollte, diese Entwicklungen könnten „wirtschaftlich wertvoll“ sein. Daher vertrete Doralt (§ 4 Rz 314) die Ansicht, aus dem Umstand, dass der volkswirtschaftliche Wert der angestrebten oder abgeschlossenen Erfindung nachzuweisen sei, ergäbe sich das Wahlrecht, den Forschungsfreibetrag laufend oder erst nach der Entwicklung geltend zu machen. Die obig, im Zusammenhang mit der Änderung des Kostenverfahrens ermöglichte Aufteilung der „Forschungsaufwendungen“ in „volkswirtschaftlich wertvolle“ und „sonstige Entwicklungen“ dargelegten Argumente zum gegenständlichen Nichtvorliegen einer groben Fahrlässigkeit seien auch auf die Bescheinigung des Bundesministeriums für wirtschaftliche Angelegenheiten anwendbar.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Gegenständlich ist strittig, ob die tatbestandsmäßigen Voraussetzungen des § 303 Abs. 1 lit. b) BAO bezüglich der nachträglichen Geltendmachung eines Forschungsfreibetrages gegeben sind.

Gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO ist dem Antrag einer Partei auf Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens statzugeben, wenn ein Rechtsmittel gegen den Bescheid nicht oder nicht mehr zulässig ist und Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im abgeschlossenen Verfahren ohne grobes Verschulden der Partei nicht geltend gemacht werden konnten und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Gemäß § 4 Abs. 4 lit. 4 EStG kann ein Forschungsfreibetrag für Aufwendungen zur Entwicklung oder Verbesserung volkswirtschaftlich wertvoller Erfindungen, ausgenommen von Verwaltungs- oder Vertriebskosten sowie Aufwendungen für Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens (Forschungsaufwendungen) als Betriebsausgabe geltend gemacht werden. Der volkswirtschaftliche Wert der angestrebten oder abgeschlossenen Erfindung ist durch eine Bescheinigung des Bundesministers für wirtschaftliche Angelegenheiten nachzuweisen.

Die Berufungswerberin sieht das Neuherkommen von Tatsachen zum einen in der durch eine Neuorganisation des Rechnungswesens bedingten Kenntnis über die getätigten Aufwendungen zur Entwicklung oder Verbesserung volkswirtschaftlich wertvoller Erfindungen und zum anderen in der Bescheinigung des Bundesministeriums für wirtschaftliche Angelegenheiten über den volkswirtschaftlichen Wert der Erfindung.

Wie bereits in der Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes F. vom 23. Juli 2002 zutreffend ausgeführt wurde, unterscheidet sich das Gesamtkostenverfahren vom Umsatzkostenverfahren im Wesentlichen dadurch, dass beim Gesamtkostenverfahren die Gesamtkosten der produzierten Leistungen unter Berücksichtigung der Bestandsveränderungen an Halb- und Fertigfabrikaten, hingegen beim Umsatzkostenverfahren die Gesamtkosten der abgesetzten Leistungen zuzüglich angefallener Verwaltungs- und Vertriebsgemeinkosten den Umsatzerlösen gegenübergestellt werden (Wöhle, Einführung in die Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, 14. Auflage, Seite 1128 f). Die Feststellung des Umfangs jener Aufwendungen, die, da sie zur Entwicklung einer volkswirtschaftlich wertvollen Erfindung geführt haben, im Rahmen des Forschungsfreibetrages berücksichtigt werden können, ist somit unabhängig davon, welches

der gesetzlich zulässigen Kostenverfahren angewendet wird. Nach dem Vorbringen der Berufungswerberin waren ihr im Zeitpunkt des abgeschlossenen Verfahrens der Umfang bzw. die Höhe der Forschungsaufwendungen auch bekannt. Unbekannt war ihr, nach ihren Darlegungen, lediglich die Kostenzuordnung zu den **volkswirtschaftlich** wertvollen Erfindungen. Dabei handelt es sich jedoch um keine Tatsache im Sinne des § 303 Abs. 1 lit. b BAO, sondern lediglich um eine Tatsachenwürdigung, d.h. um neue Erkenntnisse in bezug auf die **Beurteilung** der im wiederaufzunehmenden Verfahren bereits festgestellten Forschungsaufwendungen, und zwar insofern, als diese, soweit sie zu einer volkswirtschaftlich wertvollen Erfindung geführt haben, im Rahmen der Investitionsbegünstigung des § 4 Abs. 4 lit. 4 EStG als Betriebsausgaben geltend gemacht werden können.

Bezüglich dem Vorbringen der Berufungswerberin, bei der Bescheinigung des Bundesministeriums für wirtschaftliche Angelegenheiten über den volkswirtschaftlichen Wert der Erfindung handle es sich ebenfalls um eine neu hervorgekommene Tatsache, wobei eine Entscheidung des VwGH vom 2. Juni 1982, GZ. 81/03/0151, zitiert wird, ist folgendes festzuhalten: Der Berufungswerberin ist zuzustimmen, dass ein Sachverständigengutachten einen Wiederaufnahmegrund darstellen kann, und zwar dann, wenn der Sachverständige Tatsachen, die sich in dem Zeitraum ereignet haben, für den der inzwischen in Rechtskraft erwachsene Bescheid erlassen wurde, nachträglich aufdeckt, erkennt oder feststellt. Gegenständlich wird vom Bundesministerium für wirtschaftliche Angelegenheiten jedoch lediglich der volkswirtschaftliche Wert der Erfindung bescheinigt, nicht jedoch eine Tatsache im Sinne des § 303 Abs. 1 lit. b BAO festgestellt. Auch hierbei handelt es sich somit lediglich um eine Tatsachenwürdigung. Quatschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 4, Tz 44.2, sprechen von einer Beurkundung mit Bescheidcharakter. Nach dieser Rechtsmeinung würde es sich um ein "neu entstandenes" Beweismittel handeln. Zudem sind auch der Umfang bzw. die Höhe der Forschungsaufwendungen nicht Gegenstand dieser Bescheinigung, auch wenn das Bundesministerium für wirtschaftliche Angelegenheiten die ihm vom Antragsteller bekannt gegebene Höhe der Aufwendungen formlos den Abgabenbehörden mitteilt; vielmehr haben die Abgabenbehörden den Umfang der Forschungsaufwendungen eigenständig zu prüfen.

Da somit bereits das Neuhervorkommen von Tatsachen verneint wurde, würde sich ein Eingehen auf das Vorbringen der Berufungswerberin zum Nichtvorliegen eines "groben Verschuldens" im Sinne des § 303 Abs. 1 lit. b BAO erübrigen. Aber auch wenn das Vorliegen

sog. nova reperta bejaht worden wäre, könnte den diesbezüglichen Einwendungen der Berufungswerberin nicht gefolgt werden.

Beim Forschungsfreibetrag handelt es sich um eine abgabenrechtliche Begünstigung, weshalb an den Nachweis erhöhte Anforderungen hinsichtlich der Ermittlung zu stellen sind. Es ist daher nicht nur eine verlässliche Kostenrechnung zu führen (wobei, wie obig dargelegt, die Feststellung des Umfangs jener Aufwendungen, die zur Entwicklung einer volkswirtschaftlich wertvollen Erfindung geführt haben, unabhängig davon ist, welches der gesetzlich zulässigen Kostenverfahren angewendet wird), sondern auch detaillierte forschungsprojektbezogene Arbeitsaufschreibungen, Materialentnahmescheine usw.

Sollte die Berufungswerberin, wie vorgebracht, die Daten und Dokumentationen der Vorjahre im nachhinein überarbeitet haben, um eine Zuordnung der jeweils angefallenen und festgestellten Forschungsaufwendungen zu den einzelnen Forschungsprojekten vornehmen zu können, wäre dies in Anbetracht des Umfangs der vom Unternehmen getätigten Forschungsprojekte als grob fahrlässig zu qualifizieren.

Auch ist eine exakte Zuordnung von Forschungsaufwendungen zu einer Erfindung, deren volkswirtschaftlicher Wert bescheinigt werden soll, im Zeitpunkt der Antragstellung an das Bundesministerium für wirtschaftliche Angelegenheiten nicht notwendig. Wie obig dargelegt, ist der Umfang bzw. die Höhe der Forschungsaufwendungen nicht Gegenstand dieser Bescheinigung. Die Abgabenbehörden haben den Umfang der Forschungsaufwendungen eigenständig zu prüfen. Daher hätte die Bescheinigung bereits zu dem Zeitpunkt erwirkt werden können, als die Berufungswerberin den volkswirtschaftlichen Wert der Erfindung für wahrscheinlich erachtet hat.

Die Berufungswerberin verweist für die Zulässigkeit einer Wiederaufnahme zudem auf Doralt (§ 4 Rz 314). Dort werde die Ansicht vertreten, aus dem Umstand, dass der volkswirtschaftliche Wert der angestrebten oder abgeschlossenen Erfindung nachzuweisen sei, ergäbe sich das Wahlrecht, den Forschungsfreibetrag laufend oder erst nach der Entwicklung geltend zu machen.

Diese Rechtsmeinung ist umstritten. So vertreten Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 4 Tz 44.5, die Rechtsmeinung, der Forschungsfreibetrag könne nur laufend geltend gemacht werden, da das von Doralt angenommene Wahlrecht der Geltendmachung nach Abschluss der Erfindung aus dem Gesetzeswortlaut nicht zu entnehmen sei. Für diese Rechtsmeinung spricht zum einen die Regelung im Rahmen der Betriebsausgaben und zum anderen die historische Entwicklung, da Aufwendungen für

---

Erfindungen vor der Normierung der sofortigen Abschreibungsmöglichkeit und danach des Forschungsfreibetrages steuerlich aktivierungspflichtig waren. Zudem kann aus der von Doralt vertretenen Rechtsmeinung auch kein Recht auf Wiederaufnahme eines Verfahrens entnommen werden.

Eine Wiederaufnahme gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO setzt auch die Eignung voraus, einen anderslautenden Bescheid herbeizuführen. In der Berufungsvorentscheidung vom 23. Juli 2002 wurde diesbezüglich unter Bezugnahme auf Ritz, BAO-Kommentar, 2. Auflage, § 303 Tz 25, die Rechtsansicht vertreten, eine Bilanzänderung sei deshalb nicht möglich, weil der Forschungsfreibetrag antragsgebunden sei und ein solcher Antrag zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung nicht vorgelegen habe. Die Berufungswerberin führte dazu aus, diese Rechtsmeinung entspräche zwar weitgehend der Verwaltungspraxis, nicht jedoch der herrschenden Lehre (verwiesen wurde auf Gassner, FJ 1983, 169; Quantschnigg/Schuch § 4 RZ 78; Doralt § 4 RZ 185). Beispielsweise sei laut Gassner, FJ 1983, 169 einer Bilanzänderung immer dann zuzustimmen, wenn die Bilanzänderung für den Steuerpflichtigen eine bedeutende Auswirkung habe und der Antrag nicht willkürlich erfolge oder in schikanöser Absicht bloß der Verfahrensverschleppung diene. Zudem lasse auch der Verwaltungsgerichtshof in Einzelentscheidungen (Verweis auf VwGH 26. September 1984, 84/13/0075; VwGH 19. April 1988, 87/14/0081; VwGH 8. April 1960, 1221/59; VwGH 17. Mai 1977, 1943/76; VwGH 7. Oktober 1953, 1240/51) immer wieder erkennen, dass eine Bilanzänderung auch hinsichtlich antragsgebundener Steuerbegünstigungen möglich sei.

Gegenständlich wurde der Forschungsfreibetrag außerbilanzmäßig geltend gemacht, weshalb nach herrschender Rechtsmeinung § 4 Abs. 2 EStG 1988 analog anzuwenden ist.

Der Berufungswerberin ist insofern zuzustimmen, als der Verwaltungsgerichtshof in jüngster Zeit bei "geänderter Sachlage" das Nachholen einer Investitionsbegünstigung, und dabei handelt es sich beim Forschungsfreibetrag, für zulässig erachtet. Die Berufungswerberin hat in ihren Ausführungen jedoch keine wirtschaftlichen Gründe für die Inanspruchnahme der Begünstigung aufgezeigt, welche ihr nicht bereits im Zeitpunkt der Abgabe ihrer Steuererklärung bekannt gewesen sind. Eine Bilanzänderung ist daher nicht zulässig.

Gesamthaft war daher die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Feldkirch, 28. März 2003