

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Vorsitzende V und die weiteren Senatsmitglieder R, B1 und B2 in der Beschwerdesache Bf vertreten nunmehr durch Dr. Sylvia Freygner, LL.M., Annagasse 6, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 26.05.2013 gegen den Bescheid der belangten Behörde FA Hollabrunn Korneuburg Tulln vom 24.04.2013 betreffend Abweisung des Antrages vom 1.2.2013 auf Aufhebung des Körperschaftsteuerbescheides für 2010 gemäß § 299 BAO zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

## Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 2.2.2012 wurde die X. GmbH (Beschwerdeführerin, Bf) zur **Körperschaftsteuer für das Jahr 2010** erklärungsgemäß – ohne Berücksichtigung eines Forschungs- und Bildungsfreibetrages - veranlagt.

Am 1.2.2013 brachte der steuerliche Vertreter einen **Antrag auf Aufhebung** dieses Bescheides gemäß § 299 Abs. 1 BAO ein und machte erstmals einen Forschungsfreibetrag von 45.412,25 € sowie einen Bildungsfreibetrag von 593,68 € geltend. Er führte aus, ein Bescheid könne auf Antrag aufgehoben werden, wenn sich dessen Spruch als nicht richtig erweise. Die Bf habe eine umfassende Forschungstätigkeit ausgeübt. Der Bf stehe daher ein Forschungsfreibetrag zu und der Bescheid sei derzeit nicht korrekt. Gleiches gelte für den Bildungsfreibetrag aufgrund der Ausbildungs- und Schulungskosten der Dienstnehmer. Es sei die Neufestsetzung des Bescheides auf Basis der nunmehr übermittelten Grundlagen vorzunehmen (die korrigierte Bilanz sei ebenfalls dieser Eingabe beigelegt). Beigelegt ist ein Projektplan vom 28.12.2008 sowie eine Bilanz 2010.

Das Finanzamt wies den Antrag der Bf auf Aufhebung des Körperschaftsteuerbescheides 2010 mit **Bescheid vom 24.4.2013** gemäß § 299 Abs. 1 BAO ab. Voraussetzung für den Forschungsfreibetrag sei, dass dieser in der Steuererklärung an der vorgesehenen Stelle ausgewiesen werde. Eine Berichtigung einer trotz Gewinnermittlungsmäßiger Geltendmachung unrichtigen oder unterlassenen Eintragung sei bis zum Eintritt der Rechtskraft des Bescheides möglich. Eine Berichtigung könne somit nur im Rahmen einer

Berufung oder im Rahmen einer Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgen. Gleiches gelte für den Bildungsfreibetrag.

Der steuerliche Vertreter wandte in der **Berufung vom 26.5.2013** ein, dass der Abweisungsbescheid keine rechtliche Grundlage des Spruches darlege, sondern nur auf das offenbar amtlich vorgegebene Diktum der Voraussetzung hinweise. Der Bescheid sei schon allein deshalb inhaltlich mangelhaft und nichtig.

Die Begründung des angefochtenen Bescheides liefere allerdings eine passende Grundlage für einen rechtmäßigen und stattzugebenden Antrag gemäß § 299 BAO, da er auf eine Berichtigungsmöglichkeit im Zusammenhang mit einer bisher unterlassenen Geltendmachung des Forschungs- bzw Bildungsfreibetrages im Rahmen einer Wiederaufnahme hinweise. Das impliziere, dass auf die materielle, und nicht formelle (die zweifelsohne schon eingetreten sei) Rechtskraft für die Geltendmachung abzustellen sei. Wenn nach eingetretener formeller Rechtskraft eine Wiederaufnahme möglich sei, warum dann kein Antrag gemäß § 299 BAO? Der Bescheid sei nicht unwiderrufbar, weshalb hier auch eine Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO möglich sein müsste.

Der Antrag vom 1.2.2013 auf Bescheidaufhebung sei daher zuzulassen.

In einer gesonderten **Bescheidebegründung** vom 24.7.2013 verwies das Finanzamt darauf, dass gemäß § 4 Abs. 4 Z 4 EStG 1988 Voraussetzung für den Forschungsfreibetrag sei, dass der Freibetrag in der Steuererklärung an der vorgesehenen Stelle ausgewiesen werde. Eine Berichtigung einer unrichtigen oder unterlassenen Eintragung sei bis zum Eintritt der Rechtskraft des Bescheides möglich. Eine gleichlautende Vorschrift finde sich in § 4 Abs. 4 Z 8 EStG 1988 zum Bildungsfreibetrag, der auf die zitierte Bestimmung verweise. Zur Auslegung der Bestimmung „bis zum Eintritt der Rechtskraft“ könne die Rechtsprechung zur gleichlautenden Bestimmung in § 108e Abs. 4 EStG 1988 zur Investitionszuwachsprämie herangezogen werden.

Das Finanzamt zitierte dazu eine Entscheidung des UFS (UFS 28.2.2007, RV/2254-W/06), wonach das Verzeichnis zu Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie nur der ersten Steuererklärung für einen Veranlagungszeitraum angeschlossen werden könne bzw bis zum erstmaligen Eintritt der formellen Rechtskraft des Steuerbescheides abgegeben werden könne. Die Wiederaufnahme des Verfahrens nach § 303 BAO oder ein anderer Verfahrenstitel zur Wiedereröffnung des Verfahrens eröffne keine neue Möglichkeit der Geltendmachung der Prämie.

Für den vorliegenden Sachverhalt bedeute dies, dass die Geltendmachung des Forschungs- und Bildungsfreibetrages verspätet gewesen sei, der Antrag (*gemeint: die Abweisung des Antrages*) auf Aufhebung gemäß § 299 BAO zu Recht erfolgt sei. Die Aussage im Abweisungsbescheid, dass eine Geltendmachung im Wege der Wiederaufnahme möglich sei, werde nicht aufrecht erhalten.

Der Bf entgegnete im **Vorlageantrag vom 2.9.2013**, dass es eine Frage der materiellen Rechtskraft sei, ob eine Geltendmachung des Forschungs- bzw. Bildungsfreibetrages noch rechtzeitig möglich sei. Es handle sich eben um keine Prämie, wie in der Bescheid-

begründung vom 24.7.2013 in Anlehnung an die IZP dargelegt werde. Diese Begründung widerspreche der Begründung vom 24.4.2013 und würde bedeuten, dass eine einmal zugestandene Prämie wie IZP, PB, FB oder ein einmal zugestanderer Freibetrag wie Bildungsfreibetrag oder Forschungsfreibetrag im Rahmen einer Wiederaufnahme auch niemals abgeändert werden könne. Natürlich könne dies aber sein und geschehe dies im Rahmen von Betriebsprüfungen auch. Die Frage der Rechtskraft sei daher auf Grundlage der materiellen Rechtskraft zu beantworten und diese sei zum Zeitpunkt des Antrages nach § 299 BAO noch nicht gegeben. Was im Rahmen einer Wiederaufnahme abgeändert werden könne, müsse auch im Rahmen des § 299 BAO aufgehoben und abgeändert werden können.

Mit **E-Mail vom 14.7.2017** gab die Rechtsvertreterin dem Bundesfinanzgericht die geltend gemachten Forschungs- und Bildungsfreibeträge der Höhe nach bekannt. In der gleichzeitig übermittelten ergänzenden Stellungnahme des Steuerberaters wurde lediglich das Vorbringen der Berufung und des Vorlageantrages wiederholt.

#### **Das Bundesfinanzgericht hat über die Beschwerde erwogen:**

Gemäß § 4 Abs. 4 Z 4 EStG 1988 gehört der Forschungsfreibetrag in Höhe von 25% der Forschungsaufwendungen zu den Betriebsausgaben. 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.

Nach der Bestimmung des § 4 Abs. 4 Z 8 EStG 1988 kann ein Bildungsfreibetrag von höchstens 20% der Bildungsaufwendungen geltend gemacht werden, wobei die zum Forschungsfreibetrag zitierten Bestimmungen auch für den Bildungsfreibetrag gelten.

Gemäß § 299 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde 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.

Fest steht, dass die Bf den Forschungsfreibetrag und den Bildungsfreibetrag nicht in der Körperschaftsteuererklärung 2010 an der dafür vorgesehenen Stelle ausgewiesen hat und dass der Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 2010 vom 2.2.2012 zum Zeitpunkt der Geltendmachung der Freibeträge mittels Antrages auf Bescheidaufhebung am 1.2.2013 bereits rechtskräftig war. Strittig ist, ob eine nachträgliche Berichtigung des Einkommensteuerbescheides gemäß § 299 BAO auf Antrag der Bf möglich ist.

Das Finanzamt hat die Abweisung des Antrages auf Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO darauf gestützt, dass eine Berichtigung einer unterlassenen Eintragung nur bis zum Eintritt der Rechtskraft des Bescheides möglich sei.

Einer Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO steht nicht entgegen, dass sich der Spruch des Bescheides erst später als nicht richtig erweist (vgl. *Ritz*, BAO, 5. Aufl.,

§ 299 Tz 10). Eine Berichtigung einer unterlassenen Eintragung eines Forschungs- bzw. Bildungsfreibetrages ist aber nach § 4 Abs. 4 Z 4 EStG 1988 nur bis zum Eintritt der Rechtskraft des Körperschaftsteuerbescheides möglich. Insofern schränkt diese Bestimmung die Möglichkeit einer Bescheidaufhebung nach § 299 BAO ein.

Nach der in der Literatur übereinstimmend vertretenen Meinung ist mit "bis zum Eintritt der Rechtskraft" die formelle Rechtskraft gemeint. Darunter ist nicht nur der erstmalige Eintritt der Rechtskraft zu verstehen, sondern auch die Rechtskraft eines den ersten Bescheid abändernden (oder ersetzenden) Bescheides zu verstehen (vgl. *Zorn in Hofstätter/Reichel*, EStG zu § 4 Abs. 4 Z 4 und 4a EStG, Rz 6, und zu § 4 Abs. 4 Z 8, Rz 4; *Schuchter*, taxlex 2005, 592; *Ritz*, taxlex 2015, 204; *Jakom* 2017, § 4 Tz 321).

Formelle Rechtskraft bedeutet die Unanfechtbarkeit mit ordentlichen Rechtsmitteln. Als ordentliche Rechtsmittel werden üblicherweise Rechtsmittel bezeichnet, welche den Parteien gegen jeden Bescheid im regelmäßigen Gang des Verfahrens zur Verfügung stehen. Keine ordentlichen Rechtsmittel sind beispielsweise Anträge auf Wiederaufnahme des Verfahrens (§ 303 BAO) und Anträge auf Aufhebung (§ 299 BAO) (*Ritz*, taxlex 2015, 204).

In diesem Sinn war der Körperschaftsteuerbescheid vom 2.2.2012 im Hinblick auf das ungenützte Verstreichen der Beschwerdefrist von einem Monat (§ 245 Abs. 1 BAO) im Zeitpunkt der Geltendmachung der in Rede stehenden Freibeträge, das war der 1.2.2013, seit fast einem Jahr formell rechtskräftig. Einer Berücksichtigung der Freibeträge steht der Wortlaut des § 4 Abs. 4 Z 4 EStG 1988 entgegen.

Unter materieller Rechtskraft versteht man die grundsätzliche Unwiderrufbarkeit, vor allem aber die Unwiederholbarkeit ("ne bis in idem") (*Althuber/Tanzer/Unger*, BAO Handbuch, § 93, Seite 289). Sie tritt bereits mit der Bekanntgabe des Bescheides ein, die mit der Zustellung des Körperschaftsteuerbescheides für 2010 vorgenommen wurde. Dem Einwand des steuerlichen Vertreters, im Zeitpunkt des Antrages nach § 299 BAO sei keine materielle Rechtskraft vorgelegen, kommt daher keine Berechtigung zu.

Wenn Forschungs- und Bildungsfreibeträge im Zuge einer allfälligen Wiederaufnahme des Verfahrens oder eines Aufhebungsverfahrens nach § 299 BAO nachträglich bis zur neuerlichen Rechtskraft geltend gemacht werden können, hat dies freilich für den vorliegenden Fall keine Relevanz. Der bereits rechtskräftige Körperschaftsteuerbescheid vom 2.2.2012 ist nämlich bislang aus dem Rechtsbestand nicht ausgeschieden.

Eine Verfahrenswiederaufnahme, eine Bescheidaufhebung oder ein anderer verfahrensrechtlicher Titel zur Aufhebung der Rechtskraft des Bescheides hat nicht stattgefunden. Erst durch die beantragte Bescheidaufhebung soll nach Absicht der Bf die Rechtskraft des Körperschaftsteuerbescheides beendet werden. Der Antrag auf Aufhebung gilt aber nicht als ordentliches Rechtsmittel und ändert nichts an der bereits eingetretenen formellen Rechtskraft.

Das Finanzamt hat daher den Antrag der Bf auf Aufhebung des Körperschaftsteuerbescheides 2010 zu Recht abgewiesen.

Abschließend wird zur beantragten mündlichen Verhandlung folgendes festgehalten:

Im "Vorlageantrag" vom 2.9.2013 wurde seitens der X. GmbH eine mündliche Verhandlung beantragt. Ein Vorlageantrag setzt unabdingbar eine Berufungs- bzw. Beschwerdeentscheidung voraus, welche im vorliegenden Fall nicht erlassen wurde. Am 24.7.2013 erging lediglich eine Bescheidebegründung, aber keine Berufungsentscheidung. Der „Vorlageantrag“ ist somit nur als ergänzender Schriftsatz zur Berufung zu werten. Ein Rechtsanspruch auf eine mündliche Verhandlung ist nicht gegeben. (§ 284 Abs. 1 BAO aF bzw § 274 Abs. 1 BAO nF). Da der entscheidungswesentliche Sachverhalt geklärt ist, hält auch die Berichterstatterin eine mündliche Verhandlung nicht für erforderlich.

Es entscheidet daher – wie in der Berufung beantragt - über das vorliegende Rechtsmittel der Senat, ohne Abhaltung einer mündlichen Verhandlung.

### **Zulässigkeit einer Revision**

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG i.V.m. § 25a Abs. 1 VwGG ist gegen diese Entscheidung eine Revision unzulässig. Es handelt sich um keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung, da sich die Rechtsfolge unmittelbar aus dem Gesetz ergibt.

Wien, am 5. September 2017