

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R. in der Beschwerdesache S-GmbH, vertreten durch P Wirtschaftsprüfung u. Steuerberatung GmbH, Straße, Ort gegen die Bescheide des Finanzamtes X vom 10. Juni 2013, betreffend Festsetzung der Forschungsprämie gemäß § 108c EStG 1988 für die Jahre 2009 und 2010 zu Recht erkannt:

Die Beschwerden werden als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Im Zuge einer Außenprüfung hat das Finanzamt die Forschungsprämie für die Jahre 2008 bis 2010 überprüft und mit den angefochtenen Bescheiden für 2009 mit 34.314,86 € und für 2010 mit 31.370,04 € festgesetzt.

In der Niederschrift über die Schlussbesprechung wurde zusammenfassend festgehalten:
Förderungen der FFG und der WKÖ

Das Unternehmen beantragt für ihre Forschungsarbeiten in den Jahren 2009 und 2010 eine Förderung bei der Österreichischen Forschungsförderungsgesellschaft (FFG) und für 2010 eine Gazellenförderung bei der WKÖ. Für das Forschungsprojekt xx erhält die Gesellschaft einen Zuschuss in Höhe von 141.600,00 € und einen IKT Bonus in Höhe von 35.400,00 €. Für das Forschungsprojekt yy erhält die Gesellschaft einen Zuschuss in Höhe von 222.900,00 €. Die Gazellenförderung im Jahr 2010 beträgt 9.662,24 €. Für die Forschungsprämie 2009 und 2010 werden die Aufwendungen ohne Abzug der erhaltenen Förderungen geltend gemacht.

Laut VO zu § 4 Abs. 4 Z 4a und § 108c Abs. 2 Z 1 EStG, BGBl II 2002/506 sind die Bestimmungen der § 6 Z 10 und § 20 Abs. 2 EStG sowie § 12 Abs. 2 KStG anzuwenden. Daher können nur jene Forschungsaufwendungen geltend gemacht werden, die nicht durch steuerfreie Zuwendungen gedeckt sind.

Die Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie ist daher um die erhaltenen Förderungen im Jahr 2009 in Höhe von 123.900,00 € sowie im Jahr 2010 in Höhe von 174.212,14 € zu kürzen.

In den Beschwerden wird eingewendet, dass kein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen den Forschungsaufwendungen und den steuerfreien Zuschüssen der FFG bestehe, weil ein über den Empfänger hinausgehender Förderungszweck verfolgt werde. Das Ziel aller Aktivitäten der FFG sei die Stärkung des Forschungs- und Innovationsstandortes Österreich im globalen Wettbewerb und damit die nachhaltige Absicherung hochwertiger Arbeitsplätze. Der gesetzliche Auftrag der FFG sei, die Förderung von Forschung, Technologie, Entwicklung und Innovation zum Nutzen Österreichs. Es seien daher nicht unmittelbar die Forschungsaufwendungen der Beschwerdeführerin, sondern der Wirtschaftsstandort Österreich gefördert worden. Es werde der Antrag gestellt, die Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie 2009 um die erhaltenen Zuschüsse in Höhe von 123.900,00 € sowie für die Forschungsprämie 2010 um die erhaltenen Zuschüsse in Höhe von 174.212,14 € zu erhöhen.

Die Beschwerden wurden zur Entscheidung vorlegelegt.

Das Bundesfinanzgericht legt seiner Entscheidung folgenden Sachverhalt zugrunde:

Die beschwerdeführende Gesellschaft hat mit der Österreichischen Forschungsförderungsgesellschaft (FFG) zwei Förderungsverträge abgeschlossen:

- 1) Entwicklung eines zentralen Verwaltungssystems für dezentrale Einheiten mit der Projektnummer: xx
- 2) Entwicklung eines generalisierten Verwaltungssystems für sicherheitskritische Anwendungen mit der Projektnummer: yy

Die steuerfreien Zuschüsse betragen im Jahr 2009 123.900,00 € bzw. im Jahr 2010 174.212,14 €.

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus der Niederschrift über die Schlussbesprechung und wurde in den Beschwerden nicht widerlegt.

Strittig ist die Kürzung der Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Forschungsprämie um die erhaltenen steuerfreien Zuschüsse (bzw. Zuwendungen).

Rechtslage

Gemäß § 24 Abs. 6 KStG gelten die Bestimmungen des § 108c EStG sinngemäß für Körperschaften im Sinne des § 1 KStG, soweit sie nicht von der Körperschaftsteuer befreit sind.

Gemäß § 108c Abs. 1 EStG (in der für die Beschwerdejahre geltenden Fassung) können Prämien für Forschung und Bildung geltend gemacht werden. Die Forschungsprämie beträgt 8% der Aufwendungen im Sinne des § 4 Abs. 4 Z 4 EStG (bzw. ab 1.1.2005 auch der Aufwendungen im Sinne des § 4 Abs. 4 Z 4b EStG). Sie kann nur

von jenen Aufwendungen geltend gemacht werden, die nicht Grundlage eines Forschungsfreibetrages gemäß § 4 Abs. 4 Z 4a EStG sind.

Zur rechtlichen Entwicklung der Forschungsförderung wird auf Zorn in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer - Kommentar, zu § 108c verwiesen:

"§ 108c wurde mit dem KBG 2002, BGBI I 68/2002 eingeführt. Mit dieser Bestimmung wird für Forschungs- und Bildungsaufwendungen, die nach dem 31. Dezember 2001 anfallen, die Möglichkeit geschaffen, an Stelle eines gewinnmindernd geltend zu machenden Freibetrages (Forschungsfreibetrag, Bildungsfreibetrag) eine staatliche Prämienauszahlung zu erwirken. Mit dem HWG 2002 wird der Prozentsatz der Forschungsprämie von 3 auf 5 angehoben (ab Veranlagung 2003, § 124b Z 73)."

Mit dem WaStoG 2003, BGBI I 133/2003, wird der Prozentsatz der Forschungsprämie auf 8 Prozent angehoben (ab Veranlagung 2004, § 124b Z 93).

Mit dem StReformG 2005, BGBI I 57/2004, wurde (für ab der Veranlagung 2004 zu erfassende Wirtschaftsjahre) der Abs. 3 (Geltendmachung der Prämie) neu gefasst (nunmehr bis zur Rechtskraft des Bescheides möglich).

Mit dem Wachstums- und Beschäftigungsgesetz 2005 wurde die Forschungsprämie auf die Auftragsforschung (§ 4 Abs. 4 Z 4b) ausgedehnt (für ab dem 1. Jänner 2005 erteilte Forschungsaufträge).

Mit dem AbgÄG 2005 wurde der Abs. 3 neu gefasst. Damit wurde normiert, dass die Prämien erst nach Ablauf des Wirtschaftsjahres geltend gemacht werden können (ab Veranlagung 2006, vgl. § 124b Z 132); zugleich entfiel der Hinweis, dass der Antrag eine Beilage zur Steuererklärung sein solle.

Inhaltlich ist im zitierten Kommentar (Tz 2.1., 48. Lieferung) ausgeführt:

"Soweit der Unternehmer steuerfreie Subventionen für Aufwendungen bzw. für die Anschaffung/Herstellung von Wirtschaftsgütern erhält, kürzen diese die Aufwendungen bzw. Ausgaben, welche die Bemessungsgrundlage bilden (vgl. VwGH 22. 10. 2002, 2002/14/0030). Die Bestimmungen des § 6 Z 10 und § 20 Abs. 2 EStG sind also vorrangig anzuwenden (vgl. § 1 Abs. 1 der VO BGBI II 506/2002)."

§ 1 Abs. 1 dieser Verordnung lautet:

"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 sowie § 12 Abs. 2 KStG sind anzuwenden."

Erwägungen

Die Beschwerdeführerin wendet ein, dass kein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen den Forschungsaufwendungen und den steuerfreien Zuschüssen der FFG vorliegt, weil ein über den Empfänger hinausgehender

Förderungszweck, nämlich die Förderung des Wirtschaftsstandorts Österreich verfolgt wird.

In § 3 Forschungsförderungsgesetz werden die Aufgaben festgelegt: Die Förderung von Forschung, Technologie, Entwicklung und Innovation zum Nutzen von Österreich. § 3 Forschungsförderungsgesetz sagt nichts darüber aus, dass Förderungen, die von der FFG vergeben werden, anders zu beurteilen sind, als Förderungen, die von anderen staatlichen oder öffentlich rechtlichen Forschungseinrichtungen zum Nutzen Österreichs oder zum Nutzen einer bestimmten Region Österreichs gewährt wurden bzw. werden.

Tatsache ist, dass für zwei Projekte ein jeweils konkreter Förderungsvertrag abgeschlossen wurde und für diese Projekte steuerfreie Zuschüsse der FFG gewährt wurden.

Entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin liegt nach Auffassung des Bundesfinanzgerichtes ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen dem Forschungsaufwand und dem Zuschuss der FFG vor.

Wie sich aus der VO BGBI II 2002/506 ergibt und von der Prüferin zutreffend zitiert wurde, sind die Bestimmungen der §§ 6 Z 10 und 20 Abs. 2 EStG sowie § 12 Abs. 2 KStG anzuwenden. Gemäß § 20 Abs. 2 EStG bzw. § 12 Abs. 2 KStG dürfen bei der Ermittlung der Einkünfte Aufwendungen und Ausgaben, soweit sie mit nicht steuerpflichtigen Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, nicht abgezogen werden.

Es liegen zweifelsfrei steuerfrei gewährte Mittel vor. Diese sind aber nach dem eindeutigen Wortlaut der vorstehend zitierten Verordnung aus der Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie auszuscheiden.

Das Bundesfinanzgericht verweist dazu auf die Rechtsprechung, wie sie zB der Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 08.10.2009, RV/2867-W/07, zugrunde liegt. Im Rechtsatz zu dieser Entscheidung ist wörtlich ausgeführt:

"Aufwendungen iZm steuerfreien Subventionen sind aus den Betriebsausgaben auszuscheiden und stellen in der Folge auch keine Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie dar. Dies ergibt sich bereits aus dem in den Bestimmungen der §§ 20 Abs. 2 EStG und 12 Abs. 2 KStG verankerten Rechtsgrundsatz, wonach fehlender Steuerpflicht auf der einen das Abzugsverbot auf der anderen Seite gegenübersteht."

Auch der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 22.10.2002, 2002/14/0030, ausgeführt:

"Die ursprüngliche Formulierung, wonach ein Betrag "bis zu 5 vH der abgesetzten Aufwendungen für die Entwicklung oder Verbesserung volkswirtschaftlich wertvoller Erfindungen" steuerfrei belassen werden kann, schloss die Rechtsansicht, auf die Frage der Absetzbarkeit als Betriebsausgaben komme es nicht an, aus. Mit dem Abgabenänderungsgesetz 1985, BGBI. Nr. 557/1985, wurde der Forschungsfreibetrag auf 12 % angehoben und ein erhöhter Forschungsfreibetrag von bis zu 18 % geschaffen."

Mit dem EStG 1988, BGBI. Nr. 400/1988, entfiel das Aktivierungswahlrecht und es verblieben nur die nach altem Recht vorgesehenen Forschungsfreibeträge für die Entwicklung und Verbesserung volkswirtschaftlich wertvoller Erfindungen. Aus den Erläuterungen zu § 4 Abs. 4 EStG 1988, 621 der Beilagen NR 17. GP 65, geht die Absicht des Gesetzgebers hervor, die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Forschungsfreibeträge inhaltlich grundsätzlich unverändert zu belassen. Schon die Entstehungsgeschichte des § 4 Abs. 4 EStG zeigt somit, dass der Begriff der "Forschungsaufwendungen" keine Legaldefinition darstellt, sondern - wie dies die Abgabenbehörde zu Recht aus § 20 Abs. 2 EStG 1988 (§ 12 Abs. 2 KStG 1988) abgeleitet hat - all jene Aufwendungen erfasst, die als Betriebsausgaben abzugsfähig und nicht ausdrücklich als Bemessungsgrundlage des Forschungsfreibetrages ausgenommen sind. Ein steuerfreier Forschungsförderungsbeitrag löst ein Abzugsverbot für die in einem klar abgrenzbaren, objektiven Zusammenhang damit stehenden Aufwendungen in gleicher Höhe aus (Hinweis E 14.9.1988, 86/13/0159)."

Die Rechtsansicht des Finanzamtes steht auch im Einklang mit der Literatur (ua. Jakom/ Lenneis EStG, 6. Auflage. 2013, § 108c, Rz 12).

Die Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie wurde daher zu Recht um die steuerfrei erhaltenen Förderungen im Jahr 2009 in Höhe von 123.900,00 € sowie im Jahr 2010 in Höhe von 174.212,14 € gekürzt.

Die Revision an den VwGH ist nicht zulässig, weil sie nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Zudem ist die Rechtsfrage im Gesetz bzw. im Verordnungswege eindeutig geklärt und durch die Rechtsprechung des VwGH und UFS bereits beantwortet.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 8. Jänner 2015