

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Alois Pichler in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch StB. gegen den Bescheid des FA Y. vom 25.08.2008, betreffend Forschungsprämie § 108c EStG 1988 für das Jahr 2006 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird Folge gegeben und der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (Bf.) ist auf dem Gebiet der Schmiedetechnik tätig und erzeugt u.a. maßgefertigte Einzelserien für die Industrie. Für Aufwendungen in Zusammenhang mit von ihr durchgeführten Forschungs- und experimentellen Entwicklungstätigkeiten machte sie für 2006 eine Forschungsprämie gemäß § 108c EStG 1988 von 82.248,48 Euro (2006) geltend. Die Forschungsprämie für 2006 wurde ihr am Abgabenkonto am 7. September 2007 gutgeschrieben.

Im Zuge einer für die Jahre 2004 bis 2006 durchgeführten Außenprüfung vertrat die Prüferin die Auffassung, die für das Jahr 2006 geltend gemachte Forschungsprämie auf 15.465 Euro zu kürzen. Die Bf. produziere Schmiedeteile. Die für die Produktion notwendigen Werkzeuge würden vom Unternehmen selbst hergestellt. Die Mitarbeiter der Konstruktionsabteilung überprüften mit Hilfe eines Konstruktionsprogrammes bei den Kundenentwürfen/Kundenwünschen für neue Schmiedeteile, ob die Form ausgefüllt sei, wie viele Tonnen Presskraft für die Formung notwendig seien, ob der Werkstoff Schädigungen aufweise und wie sich Temperatur- und Faserverlauf entwickelten. Daraufhin werde die Werkzeugform hergestellt. Es komme zu ersten Testläufen, bis in weiterer Folge die Serienproduktion beginne. Die Versuchsproduktion sei die Startphase der Serienproduktion, könne Produkt- und Verfahrensmodifikationen, die Umschulung auf neue Techniken und die Einweisung in neue Maschinen einschließen und falle nach

Ansicht der Prüferin nicht unter Forschung und experimentelle Entwicklung im steuerlichen Sinn. Begünstigt seien allerdings die von der Beschwerdeführerin in den Jahren 2004 und 2005 im Rahmen des Forschungsfreibetrages (2004) bzw. der Forschungsprämie (2005) geltend gemachten konkreten Forschungsprojekte; bei diesen gehe es tatsächlich um das Experimentieren mit neuen Verfahren. Da für 2006 keine neuen Produkte oder Verfahren im Rahmen der Produktion entwickelt worden seien, sondern lediglich mit bestehenden Verfahren in der Startphase der Serienproduktion die Anpassung an die Funktions- und Qualitätsanforderungen des Kunden erfolgt sei, müsse die für 2006 geltend gemachte Forschungsprämie von 82.248,48 Euro um den Betrag von 66.783,48 Euro gekürzt werden.

Den Prüfungsfeststellungen folgend setzte das Finanzamt mit Bescheid vom 25. August 2008 (am Bescheid angegebenes Ausfertigungsdatum) die Forschungsprämie 2006 mit 15.465 Euro fest. In der im Verwaltungsakt einliegenden Bescheidkopie ist angemerkt, dass dieser Bescheid am 30. September 2008 vom Finanzamt abgefertigt worden ist.

Die Beschwerdeführerin erhob gegen den Bescheid betreffend Festsetzung der Forschungsprämie Berufung und führte dabei an, dass die Bescheide am 1. Oktober 2008 zugestellt worden seien. Zur Forschungstätigkeit führte sie u.a. aus, sie stelle keine Standardprodukte her, sondern Maßanfertigungen nach gesonderter Produktentwicklung. Zu diesem Zweck werde von den Kunden ein Anforderungsprofil an ein Produkt übermittelt, das auch die grobe Geometrie des Bauteiles vorgebe. In der sogenannten „Vorentwicklung“ werde geprüft, ob ein derartiges Produkt mit den verfügbaren Technologien herstellbar sei. Im Entwicklungsprozess, an dem ein Team von Konstrukteuren und Technikern aus den Bereichen Werkzeugbau sowie Prozesstechnik Schmiede, Werkstoff und Wärmebehandlung beteiligt sei, würden Erfahrungen der Beschwerdeführerin eingebracht, so dass der Bauteil mitunter von den ursprünglichen Vorstellungen des Kunden erheblich abweiche. Im Werk bestehe eine Zweiteilung in die Produktentwicklung mit Werkzeugbau und Qualitätsmanagement, bei der laufend neue Forschungsergebnisse der Umformtechnik berücksichtigt würden, und in den Produktionsteil. Die Beschreibung der Produktentwicklung durch die Prüferin sei falsch. Es werde von den Mitarbeitern der Konstruktionsabteilung nicht überprüft, ob die Kundenentwürfe für die Produktion geeignet seien, sondern es werde vielmehr auf Basis der Anforderungen der Kunden ein eigenes Produkt entwickelt. Neue Produkte bräuchten jeweils ein neues Produktionsverfahren. Weder das Produkt noch das Umformungsverfahren sei von vornherein festgelegt.

Im Unternehmen sei eine detaillierte Kostenrechnung eingerichtet, die nicht nur eine Kostenstellenrechnung beinhalte, sondern auch eine Kostenträgerrechnung auf Produktebene. Im ursprünglich für das Jahr 2004 geltend gemachten Forschungsfreibetrag seien keine Finanzierungsaufwendungen sowie keine Unternehmensgemeinkosten enthalten. Diese würden nunmehr zusätzlich geltend gemacht. Die Verteilung entspreche den EDV-mäßig geführten Zeitaufzeichnungen der einzelnen Mitarbeiter.

In Bezug auf den Forschungsfreibetrag 2006 wurde in der Berufung vorgebracht, dass er in der Höhe gewährt werden müsse, wie er von der Beschwerdeführerin von vornherein geltend gemacht worden sei.

Im Vorhalt vom 9. März 2011 führte der UFS aus, in den Jahren 2004 und 2005 sei der Forschungsaufwand projektweise erfasst worden. Die Beschwerdeführerin wurde aufgefordert, die geltend gemachten Gemeinkosten nachvollziehbar diesen Projektkosten zuzuordnen bzw. allfällige zusätzliche Forschungs- und Entwicklungsarbeiten darzustellen.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies der UFS die Berufung gegen den Bescheid betreffend Festsetzung der Forschungsprämie für 2006 ab.

Die Forschungsaufwendungen seien in der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Kriterien zur Festlegung förderbarer Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen (*#ausgaben*), BGBl. II Nr. 506/2002, festgelegt. Gemäß § 1 Abs. 1 der Verordnung seien der Geltendmachung eines Forschungsfreibetrages oder einer Forschungsprämie Aufwendungen iSd Abs. 2 und 3 im Bereich von Forschung und experimenteller Entwicklung zu Grunde zu legen. Gemäß § 1 Abs. 2 der Verordnung seien folgende Aufwendungen anzuerkennen:

"1. Löhne und Gehälter für in Forschung und experimenteller Entwicklung Beschäftigte einschließlich Arbeitgeberbeiträge zur Sozialversicherung, Wohnbauförderungsbeiträge und sonstige Personalaufwendungen (z.B. 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.

2. Unmittelbare Aufwendungen (Ausgaben) und unmittelbare Investitionen (einschließlich der Anschaffung von Grundstücken), soweit sie nachhaltig der Forschung und experimenteller Entwicklung dienen.

3. Finanzierungsaufwendungen (-ausgaben), soweit sie der Forschung und experimentellen Entwicklung zuzuordnen sind.

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

In der Berufung führte die Bf. aus, bis zum Jahr 2005 habe sie ausschließlich direkte Personalkosten als Bemessungsgrundlage für den Forschungsfreibetrag herangezogen. Für die einzelnen Projekte hätten die Mitarbeiter Zeitaufzeichnungen geführt; diese Zeiten seien auf Basis der direkten Einzelkosten als Bemessungsgrundlage für den Forschungsfreibetrag angesetzt worden.

Nach der Verordnung BGBl. II Nr. 506/2002 seien die geltend gemachten Kosten für die Betreuung von Hard- und Software, Abschreibungen von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, Aufwendungen für Machbarkeitsstudien, Planungen, die Erstellung von Prozessanweisungen, Werkzeugentwicklung, u.ä. nicht als Forschungsaufwand anzuerkennen, worauf die Beschwerdeführerin hingewiesen worden sei.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 4. November 2010 habe die Beschwerdeführerin bekannt gegeben, die Kostenstelle „F&E“ sei im Jahr 2006 neu angelegt worden. Bis dahin seien sämtliche „F&E“ Aktivitäten, ausgenommen die Neuteilkonstruktion und die Prototypenfertigung, indirekt abgerechnet worden, indem die nicht in den genannten Bereichen beschäftigten Mitarbeiter, die sich mit „F&E“ Projekten beschäftigten, auf ihrer Stammkostenstelle erfasst und die „F&E“ Aufwendungen auf Grund getrennter Aufzeichnungen einzelnen „F&E“ Projekten zugeordnet worden seien.

Als Nachweis des Vorbringens, dass die Beschwerdeführerin in den Bereichen Forschung und experimentelle Entwicklung tätig sei, habe sie im Berufungsverfahren eine gutachterliche Stellungnahme von Univ. Prof. Dr. B vom 24. Mai 2011 vorgelegt.

Der UFS stellte nicht in Zweifel, dass die Beschwerdeführerin laufend neue Forschungsergebnisse in der Umformtechnik berücksichtigen müsse. Dennoch sei die Anerkennung der steuerlichen Begünstigung des Forschungsfreibetrages an Nachweise geknüpft, die der Unternehmer vorzulegen habe. Die Beschwerdeführerin hätte daher Nachweise über die Forschung erbringen müssen. Die Komplexität der Materie verpflichte die Abgabenbehörde nicht, Aufwendungen „unbesehen als F&E Aufwand anzuerkennen“, sondern stelle an die Beschwerdeführerin die Anforderungen, die steuerbegünstigten Aufwendungen detailliert und nachvollziehbar darzustellen. Der unbestritten hohe Spezialisierungsgrad der Beschwerdeführerin, der mit einer jahrelangen Aus- und Fortbildung ihrer Mitarbeiter einhergehe, rechtfertige es nicht, „von vornherein sämtliche Kosten der Produktentwicklung und des Werkzeugbaus als steuerlich begünstigte F&E Aufwendungen zu behandeln“.

Die von der Beschwerdeführerin vorgelegte Aufstellung enthalte Positionen, die von vornherein nicht als Forschung oder experimentelle Entwicklung anzusehen seien. Trotz eines entsprechenden Vorhaltes sei keine Korrektur der Aufstellung erfolgt.

Es sei nicht Aufgabe der Abgabenbehörde, aus der Aufstellung der Beschwerdeführerin jene Kosten, die möglicherweise als Gemeinkosten in Frage kämen, herauszufiltern und von Amts wegen deren Zusammenhang mit den Einzelkosten nachzuspüren. Die Abgabenbehörde sei auch nicht gehalten, ein intensives Studium oder eine Analyse der Kostenrechnung der Beschwerdeführerin vorzunehmen.

Zur Forschungsprämie 2006 wird in der Bescheidbegründung sodann zusammengefasst ausgeführt, die Beschwerdeführerin habe nicht nachgewiesen, dass Forschungsaufwendungen angefallen wären, die zu einer höheren als der von der Prüferin anerkannten Forschungsprämie 2006 von 15.465 Euro führten.

Gegen diesen Bescheid wendet sich die Bf. an den Verwaltungsgerichtshof, der in seinem Erkenntnis vom 30. Jänner 2014, 2011/15/0156 über die Beschwerde erwog, dass die Festsetzung der Forschungsprämie für das Jahr 2006 nach § 108c EStG 1988 entsprechend der Vorschrift des § 201 BAO zu erfolgen habe (vgl. Ritz, BAO⁵, § 201

Tz 5, und das zur Investitionszuwachsprämie ergangene VwGH-Erkenntnis vom 25. September 2012, 2008/13/0175).

Die Festsetzung gemäß § 201 BAO in der Fassung vor der mit dem FVwGG 2012, BGBl. I Nr. 14/2013, vorgenommenen Änderung könne dann, wenn sich die bekanntgegebene Selbstberechnung im Sinne des Abs. 1 der Bestimmung als „nicht richtig“ erweist, gemäß Abs. 2 Z 3 erfolgen, „wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 Abs. 4 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen vorliegen würden“. Die Vorschrift habe insoweit den Zweck, einen „Gleichklang mit der bei einem durch Bescheid abgeschlossenen Verfahren geltenden Rechtslage“ herbeizuführen (VwGH vom 25. September 2012, unter Hinweis auf den Bericht des Finanzausschusses zum Abgaben-Rechtsmittel-Reformgesetz, BGBl. I Nr. 97/2002, 1128 BlgNR 21. GP 9).

Im gegenständlichen Fall sei der Bf. die Forschungsprämie gemäß § 108c EStG 1988 zunächst am 7. September 2007 erklärungsgemäß gutgeschrieben worden.

Das Finanzamt habe mit dem am 1. Oktober 2008 zugestellten Bescheid die Forschungsprämie 2006 mit einem niedrigeren Betrag festgesetzt.

Der UFS habe mit dem angefochtenen Bescheid diese bescheidmäßige Festsetzung des Finanzamtes als rechtmäßig bestätigt, ohne darauf einzugehen, dass die Festsetzung nur bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 201 BAO zulässig ist. Schon deshalb sei der angefochtene Bescheid, soweit er Forschungsprämie 2006 betrifft, mit Rechtswidrigkeit des Inhaltes belastet.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

In der Sache wird auf das Verfahren vor dem UFS RV/0259-G/09 und das anschließende Beschwerdeverfahren verwiesen.

Die Entscheidung des UFS RV/0259-G/09 vom 9. August 2011 wurde mit Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 30. Jänner 2014, 2011/15/0156 wegen Rechtswidrigkeit seines Inhalts aufgehoben, weil auf die Voraussetzungen des § 201 BAO bei der (Neu-) Festsetzung der Forschungsprämie gemäß Abs. 2 Z 3 nicht weiter eingegangen wurde. Die Begründung des Festsetzungsbescheides hat das Vorliegen der Voraussetzungen für seine Erlassung darzulegen. Stützt sich die Behörde auf neu hervorgekommene Tatsachen oder Beweismittel iSd. § 303 BAO, hat sie diese und ihr „Neuhervorkommen“ in der Bescheidbegründung darzulegen. Wie bei Wiederaufnahmsbescheiden ist die Nichtdarlegung der maßgeblichen Tatsachen oder Beweismittel in der Bescheidbegründung nicht im Berufungs-/Beschwerdeverfahren sanierbar (Ritz, BAO⁵, § 201, Tz. 39).

Im gegenständlichen Fall wird im angefochtenen Bescheid (Festsetzung der Forschungsprämie für das Jahr 2006 vom 25. August 2008) in der Begründung, auf die Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 9. Juli 2008 verwiesen. Unter Punkt 7

wird darin ausgeführt, dass die Forschungsprämie im Zuge der Betriebsprüfung gekürzt werde. Da die Bf. der Ansicht sei, dass der gesamte Konstruktionsaufwand für ein Schmiedeteil der Forschung und experimentellen Entwicklung zuzuordnen sei, habe man für 2006 keine konkreten Forschungsprojektbeschreibungen mehr vorlegen können und hätte auch keine projektbezogenen Kostenstellen eingerichtet. Für die Geltendmachung der FFP 2006 wurden die von den allgemeinen Kostenstellen entsprechenden Anteile laut Antrag geschätzt. Da im gegenständlichen Fall keine neuen Produkte oder Verfahren im Rahmen der Produktion entwickelt worden seien, sondern lediglich mit bestehenden Verfahren in der Startphase der Serienproduktion die Anpassung an die Funktions- und Qualitätsanforderungen des Kunden erfolgte, werde die geltend gemachte Prämie gekürzt.

In der aufgehobenen Entscheidung wurden diese Umstände für ausreichend erachtet, um eine Festsetzung gemäß § 201 BAO durch Bestätigung des angefochtenen Bescheides durchzuführen. Abgesehen davon ist auch der Bf. dieser Umstand nicht weiter aufgefallen, weil sie diesen nicht releviert hatte und zu dem noch von einer ihr nun zustehenden (höheren) Forschungsprämie auf Grund ihrer Neuberechnung von 105.754,72 Euro ausgeht und diese auch ihrem Berufungsantrag zu Grunde legte.

Aus all dem ist abzuleiten, dass die Begründung des Erstbescheides nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofs nicht ausgereicht hat, um eine Korrekturfestsetzung zu rechtfertigen. Ob und wie weit eine Sanierung etwa unzureichender Darlegung der maßgeblichen Tatsachen und Beweismittel in der Bescheidbegründung im Berufungsverfahren möglich ist, ist dem Erkenntnis nicht weiter zu entnehmen, kann jedoch vermutet werden, weil der VwGH ausdrücklich betont, „die Vorschrift habe insoweit den Zweck, einen ‚Gleichklang mit der bei einem durch Bescheid abgeschlossenen Verfahren geltenden Rechtslage‘ herbeizuführen. Abgesehen davon ist nicht anzunehmen, dass die Grundsätze der Voraussetzungen für (abändernde) Festsetzungsbescheide wesentlich anders als für Wiederaufnahmen des Verfahrens ausgelegt werden.

Nach der Rechtsprechung des VwGH gehört der maßgebliche Wiederaufnahmestatbestand in den Spruch des Bescheides (VwGH 20. Juni 1990, 90/16/0003; 12. Juni 1991, 90/13/0027; 21. Juni 1994, 91/14/0165; 28. September 1998, 96/16/0135). Lässt der Spruch für sich allein Zweifel an seinem Inhalt offen, so ist die Begründung als Auslegungsbehelf heranzuziehen. Im Erkenntnis vom 12. Juni 1991, 90/13/0027, erschien es dem VwGH ausreichend, dass der Wiederaufnahmestatbestand dem Betriebsprüfungsbericht entnehmbar war. Die Wiederaufnahmsgründe sind in der Begründung anzuführen. Dies ist nicht zuletzt deshalb notwendig, weil nach der Judikatur des VwGH (VwGH 14. Mai 1991, 90/14/0262; 12. April 1994, 90/14/0044; 21. Juni 1994, 91/14/0165; 21. Juli 1998, 93/14/0187, 0188) sich die Rechtsmittelbehörde bei der Erledigung der gegen die Verfügung der Wiederaufnahme gerichteten Rechtsmittels auf keine neuen Wiederaufnahmsgründe stützen kann. Sie habe lediglich zu beurteilen, ob die von der Abgabenbehörde angeführten Gründe eine Wiederaufnahme rechtfertigen. „Neue“ Wiederaufnahmsgründe könnten (nach der Aufhebung des Wiederaufnahmsbescheides

mit Beschwerde vorentscheidung oder mit Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes) neuerlich zu einer Verfügung der Wiederaufnahme durch die Abgabenbehörde führen.

Die fehlende Angabe der Wiederaufnahmsgründe in der Begründung des mit Beschwerde angefochtenen Bescheides ist auch in der Beschwerde vorentscheidung nicht „nachholbar“ (vgl BMF, AÖF 2006/192, Abschn 4; UFS 19. September 2007, RV/0316-F/07; 6. November 2008, RV/0086-F/07; aM Rauscher, SWK 2003, S 637; Setina, SWK 2004, S 55). Dies ergibt sich insbesondere daraus, dass die für Beschwerde vorentscheidungen bestehende Änderungsbefugnis (§ 263 Abs. 1) ident ist mit jener für Erkenntnisse (§ 279 Abs. 3). (vgl. Ritz, BAO⁵, § 307, Tz. 2, 3).

Zulässigkeit einer Revision:

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht 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.

Graz, am 15. September 2014