



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der A., x, vertreten durch Hermann Gugler Steuerberatungs GesmbH, 1030 Wien, Hegergasse 7, vom 12. Dezember 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 6/7/15 vom 28. August 2008 betreffend Forschungsprämie gemäß § 108c EStG 1988 für den Zeitraum 2003 bis 2005 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die A (i.d.F. Bw.) ist im Bereich des Großhandels mit Maschinen sowie als Handelsagentur tätig.

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung der Jahre 2003 bis 2005 wurde festgestellt, dass die Bw. in den geprüften Jahren Forschungsprämien gemäß § 108c EStG 1988 in Anspruch genommen hatte, obwohl die Voraussetzung hierfür z.T. nicht gegeben waren, weil es sich bei den gegenständlichen Aufwendungen um die Weitergabe der Forschung an Dritte (Auftragsforschung) gehandelt habe und die Geltendmachung der Forschungsprämie für Auftragsforschung bis 2004 nicht bzw. 2005 nur betraglich eingeschränkt möglich gewesen sei.

Das zuständige Finanzamt Wien 6/7/15 folgte den Darstellungen der Bp. und erließ (gemäß § 201 BAO) für die Jahre 2003 bis 2005 Bescheide über die Festsetzung der Forschungsprämie gemäß § 108c EStG 1988.

Die Bw. hatte in den Jahren 2003 bis 2005 jeweils mit Beilage zur

Körperschaftsteuererklärung (Formular E 108c) die Forschungsprämie beantragt.

Forschungsprämie 2003

Die Beilage zur Körperschaftsteuererklärung für das Veranlagungsjahr 2003 wurde am 11. Mai 2005 eingereicht. Eine Forschungsprämie i.H.v. € 13.257,79 wurde geltend gemacht.

Der Beilage wurden folgende Unterlagen beigelegt:

- Ein Kontoauszug des Kontos 5800 ‚Fremdleistungen, Entwicklungsleistungen‘.

Demnach betrugen die Aufwendungen auf dem Konto gesamt € 257.341,58. In der auf demselben Blatt erfolgten Berechnung der Höhe der Investitionsprämie wurde ein Betrag von € 1.000,- für ‚Fremdleistungen‘ in Abzug gebracht.

Zusätzlich wurden 50% der Gehaltskosten von T i.H.v. € 8.814,14, (entsprechend seinem Zeiteinsatz für Forschung und Entwicklung) der Bemessungsgrundlage hinzugezählt.

Die Forschungsprämie errechnete sich demnach aus € 256.341,58 + € 8.814,14 gesamt € 265.155,72 mal 5% d.s. € 13.257,79).

- Ein Beratungsvertrag der Bw. mit dem V vom 1. Februar 2003 nachder diese Gesellschaft u.a. den Support der Bw. auf dem Gebiet des Aufbaus der Unternehmerstruktur in technischer, organisatorischer und vertrieblicher Hinsicht, Planungsaufgaben, vertriebliche Aktivitäten sowie Projektaufgaben im Bereich Smart Card- und GSM-Entwicklungen übernahm.
- Rechnungen des V;
- Rechnungen der AM die sich auf einen Vertrag vom 15. April 2003 für die Entwicklung von SMS-Phones beziehen;
- Rechnungen der Firma G für geleistete Beratungs- und Produktmanagement-Aufgaben laut einem nicht näher bezeichnetem Vertrag;
- Rechnungen der C über Beratung/Consulting bzw. Produktentwicklung/Product development laut Vertrag vom 25. Juni 2003;
- eine Rechnung der AI betreffend Consulting;
- eine Rechnung der B über Leistungen im Zusammenhang mit einem Entwurf zum Projekt SMS Pad.

Die Beilage wurde zeitgleich mit der Körperschaftsteuererklärung 2003 eingebracht.

Forschungsprämie 2004

Die Beilage zur Körperschaftsteuererklärung für das Veranlagungsjahr 2004 wurde mit 23. August 2005 eingereicht. Eine Forschungsprämie i.H.v. € 29.280,04 wurde beantragt.

Der Beilage wurden folgende Unterlagen beigelegt:

- Ein Kontoauszug des Kontos 5800 ‚Fremdleistungen, Entwicklungsleistungen‘.

Die Aufwendungen auf dem Konto betrugen gesamt € 352.000,44.

Zusätzlich wurden (wie 2003) 50% der Gehaltskosten von T i.H.v. € 14.000,- der Bemessungsgrundlage hinzugezählt.

Die Forschungsprämie errechnet sich aus € 352.000,44 + € 14.000,- gesamt € 366.000,44 mal 8% d.s. € 29.280,04)

- Rechnungen der S. betreffend ein ‚phone project‘;
- Eine Rechnung der AM die sich auf einen Vertrag vom 15. April 2003 für die Entwicklung des SMS-Phones bezieht;
- Eine Rechnung der G für geleistete Beratungs- und Produktmanagement-Aufgaben laut nicht näher bezeichnetem Vertrag.

Die Körperschaftsteuererklärung für 2004 wurde beim Finanzamt am 3. Mai 2006 eingereicht.

Forschungsprämie 2005

Die Beilage zur Körperschaftsteuererklärung für das Veranlagungsjahr 2005 wurde mit Schreiben vom 28. April 2006 eingereicht. Eine Forschungsprämie i.H.v. € 22.240,- wurde beantragt.

Nach Ergänzungsersuchen des Finanzamtes vom 12. Juni 2007 wurden mit Eingabe vom 16. Juli 2007 folgende Unterlagen beigebracht:

- Ein Kontoauszug des Kontos 5800 ‚Fremdleistungen, Entwicklungsleistungen‘

Die auf diesem Konto verbuchten Aufwendungen betrugen in Summe € 264.000,-;

- Rechnungen der Firma G für geleistete Beratungs- und Auslands Kontaktpflege laut einem nicht näher bezeichnetem Vertrag;
- Rechnungen der AM über die Weiterentwicklung des Payphones bzw. sonstige näher bezeichnete Tätigkeiten;
- Kontoauszüge der Lieferantenkonten G bzw. AM;

Die beantragte Forschungsprämie errechnet sich (wie in den Vorjahren) aus den Aufwendungen des Kontos 5800 (€ 264.000,-) sowie der Hälfte der Lohnkosten i.H.v. € 14.000,-, gesamt € 278.000,- mal 8% (d.s. € 22.240,-).

Die Körperschaftsteuererklärung für 2005 wurde beim zuständigen Finanzamt am 4. August 2008 auf elektronischen Weg eingebracht.

Die Bp. stellte zunächst fest, dass im gegenständlichen Fall die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens gegeben seien. Aus den oben dargestellten, von der Bw. beigebrachten Unterlagen (Rechnungen, 1 Vertrag) sei eine richtige rechtliche Beurteilung nicht möglich.

Die Bp. habe im Zuge ihrer Ermittlungen nachträglich das für die Geltendmachung der Prämie notwendige Verzeichnis der Aufwendungen für Forschung und experimentelle Entwicklung abverlangt. Ein solches sei gemäß der VO BGBl II 506/2002 vom 20. Dezember 2002 (i.d.F. VO) zur Geltendmachung der Forschungsprämie notwendig. Ein entsprechendes Schreiben sei von der Bw. mit Hinweis auf das bereits eingereichte Formular E 108c beantwortet und ein Verzeichnis auch später nicht übermittelt worden.

Durch die nur teilweise Vorlage der Rechnungen sowie nur eines Vertrages sei eine richtige rechtliche Beurteilung nicht möglich.

Die im Zuge der Bp. vorgelegten Unterlagen (3 weitere Verträge, Einsichtnahme in alle Rechnungen) sowie die Nichtvorlage des Verzeichnisses gemäß VO würden neue Beweismittel darstellen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens rechtfertigen würden.

Die steuerlichen Auswirkungen könnten nicht als geringfügig angesehen werden. Dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit sei im vorliegenden Fall der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit zu geben. Unter sinngemäßer Anwendung des § 303 (4) BAO sei ein Bescheid gemäß § 201 (2) Z 3 BAO zu erlassen.

In der Sache stellt die Bp. zunächst die gesetzlichen Voraussetzungen für die Beanspruchung des Freibetrages für anfallende Aufwendungen im Bereich Forschung und experimentellen Entwicklung (FFB II, Forschungsprämie) dar.

Aus den im Zuge der Bp. abverlangten und beigebrachten Verträgen sei ersichtlich, dass es sich bei den Aufwendungen um die Weitergabe der Forschung an Dritte gehandelt habe, die erst ab dem Jahr 2005 möglich gewesen sei.

Erst mit dem Wachstums- und Beschäftigungsgesetz 2005 BGBl I Nr. 102/2005 sei ein Forschungsfreibetrag von 25% mit Wirksamkeit ab 2005 für erteilte Forschungsaufträge auch dem Auftraggeber zuerkannt worden, wobei diese Aufwendungen mit € 100.000,- pro Wirtschaftsjahr beschränkt worden seien.

Die Bp. gehe davon aus, dass für die Jahre 2003 und 2004 ein Forschungsfreibetrag nur für den Anteil des Gehalts des mit der Forschung und experimentellen Entwicklung Beschäftigten Dienstnehmers zu gewähren sei. Die Prämie errechne sich somit für 2003 mit € 8.814,14 mal 5% d.s € 440,71 und für 2004 mit 14.000,- mal 8% d.s. € 1.120,-.

Für das Jahr 2005 seien einerseits der entsprechende Anteil des Gehaltes des Beschäftigten (€ 14.000,-) und andererseits Aufwendungen für die Auftragsforschung Dritter (maximal € 100.000,-) zu berücksichtigen. Die Prämie errechne sich in diesem Jahr mit € 114.000,- mal 8% d.s. € 9.120,-.

Nach Einbringung von je 4 Fristverlängerungsansuchen erhob die Bw. mit Eingaben vom 12. Dezember 2008 (über FinanzOnline) Berufung gegen die Bescheide der Jahre 2003 bis 2005. Zur Wiederaufnahme des Verfahrens wurde dargelegt, dass das Finanzamt gemäß § 161 BAO dazu gehalten sei, sofern nötig Ergänzungsaufträge und Bedenkenvorhalte zu stellen.

Aus den Beilagen, dem Konto ‚Fremdleistungen, Entwicklungskosten‘ gehe einerseits bereits hervor, dass es sich dabei nicht um Eigenleistungen des Unternehmens handle, andererseits sei auch aus der Formulierung der Leistungsbeschreibung der beigelegten Rechnungen ein Bezug zu den der Bp. vorgelegten Verträge gegeben und auch sachlich sei die Beschreibung

als Fremdleistung erkenntlich. Dass die Unterlagen nicht im Zuge der Gutschrift der Prämie angefordert worden seien widerspreche den Bestimmungen des § 161 BAO.

Für die Jahre 2004 und 2005 wurde zudem darauf hingewiesen, dass die Bw. auf die Gewährung der Prämie für das Jahr 2003 (bzw. 2004) vertraute, stelle die beantragte Prämie doch auch einen Betrag dar, bei dem man auf entsprechend genaue Prüfung durch die Abgabenbehörden rechnet.

Die Voraussetzungen für die Wiederaufnahme des Verfahrens seien nicht gegeben.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 6. Februar 2009 wurden die Berufungen gegen die Bescheide über die Festsetzung der Forschungsprämien gemäß § 108c EStG 1988 für die Jahre 2003 bis 2005 als unbegründet abgewiesen.

§ 161 BAO beziehe sich nur insoweit auf eine amtswegige Ermittlungspflicht, als berechnigte Zweifel an den Angaben in den Erklärungen bestanden hätten. Die Abgabenbehörde sei nicht verpflichtet, jede erklärungsgefähige Angabe im Rahmen eines Beweismittels zu verifizieren. Laut VO BGBl II, Nr. 506/2002 zur Geltendmachung der Forschungsprämie werde ausdrücklich darauf verwiesen, dass ein zur Dokumentation der Richtigkeit der Angaben vorzulegendes Verzeichnis vom Finanzamt erst bei Bedarf angefordert werden könne.

Erst im Zuge der Außenprüfung sei bekannt geworden, dass die Voraussetzungen für die Gewährung der Forschungsprämie nicht vorgelegen hätten. Maßgeblich sei, ob der Abgabenbehörde im wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen sei, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können (VwGH 29.9.2004, 2001/13/0135).

Auch ein Verschulden der Abgabenbehörde an der Nichterforschung von Teilen des Sachverhalts würde keinen Hinderungsgrund darstellen, aufgrund der Feststellung der neuen Tatsachen im Rahmen der Außenprüfung wäre eine Wiederaufnahme gemäß § 303 (4) BAO möglich.

Mit Eingabe vom 9. März 2009 beantragte die Bw. eine Entscheidung über die Berufungen durch die Abgabenbehörde II. Instanz.

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 108c EStG 1988 (in der für das Veranlagungsjahr 2003 (§ 124b Z 73 EStG 1988) geltenden Fassung) lautet (auszugsweise):

(1) Prämien für Forschung und Bildung können geltend machen

1. Steuerpflichtige, soweit sie nicht Gesellschafter einer Gesellschaft sind, bei der die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind,
2. Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind.

(2) Es beträgt

1. die Forschungsprämie 5% der Aufwendungen im Sinne des § 4 Abs. 4 Z 4a; die Forschungsprämie kann nur von jenen Aufwendungen geltend gemacht werden, die nicht Grundlage eines Forschungsfreibetrages gemäß § 4 Abs. 4 Z 4 sind; für Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre), für die ein Freibetrag gemäß § 4 Abs. 4 Z 4a geltend gemacht wird, steht keine Forschungsprämie zu;

...

(3) Die Prämien können nur in einem der Steuererklärung (§§ 42, 43) des betreffenden Jahres angeschlossenen Verzeichnis geltend gemacht werden. Das Verzeichnis gilt als Abgabenerklärung.

(4) Die sich aus dem Verzeichnis ergebenden Prämien sind auf dem Abgabenkonto gut zu schreiben, es sei denn, es ist ein Bescheid gemäß § 201 BAO zu erlassen. Die Gutschrift wirkt auf den Tag der Einreichung des Verzeichnisses zurück. Werden Aufwendungen, für die eine Bildungsprämie geltend gemacht worden ist, vergütet, ist die Bildungsprämie im Ausmaß von 6% des als Betriebseinnahme anzusetzenden Vergütungsbetrages zurückzuzahlen. Sowohl die Prämien als auch Rückforderungsansprüche gelten als Abgaben vom Einkommen im Sinne der Bundesabgabenordnung und des Abgabenverwaltungsorganisationsgesetzes. Auf Gutschriften und Rückforderungen sind jene Bestimmungen der Bundesabgabenordnung anzuwenden, die für wiederkehrend zu erhebende, selbst zu berechnende Abgaben gelten. Bei Gesellschaften, die nach bürgerlichem Recht nicht rechtsfähige Personenvereinigungen sind, hat die zusammengefasste Verbuchung der Gebarung mit jenen Abgaben zu erfolgen, die die Beteiligten gemeinsam schulden.

...

§ 108c EStG 1988 (in der für das Veranlagungsjahr 2004 (§ 124b Z 93 EStG 1988) geltenden Fassung) lautet (auszugsweise):

...

(2) Es beträgt

1. die Forschungsprämie 8% der Aufwendungen im Sinne des § 4 Abs. 4 Z 4; die Forschungsprämie kann nur von jenen Aufwendungen geltend gemacht werden, die nicht Grundlage eines Forschungsfreibetrages gemäß § 4 Abs. 4 Z 4a sind; für Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre), für die ein Freibetrag gemäß § 4 Abs. 4 Z 4 geltend gemacht wird, steht keine Forschungsprämie zu;

...

(3) Die Prämien können nur in einer Beilage zur Einkommensteuer-, Körperschaftsteuer- oder Feststellungserklärung (§ 188 BAO) des betreffenden Jahres geltend gemacht werden. Sie können überdies in einer bis zum Eintritt der Rechtskraft des Einkommensteuer-,

Körperschaftsteuer- oder Feststellungsbescheides nachgereichten Beilage geltend gemacht werden.

§ 108c EStG 1988 (in der für den Bezugszeitraum ab 1.1. 2005 (§ 124b Z 123 EStG 1988) geltenden Fassung) lautet (auszugsweise):

...

(2) Es beträgt

1. die Forschungsprämie 8% der Aufwendungen im Sinne des § 4 Abs. 4 Z 4 und Z 4b; die Forschungsprämie kann nur von jenen Aufwendungen geltend gemacht werden, die nicht Grundlage eines Forschungsfreibetrages gemäß § 4 Abs. 4 Z 4a sind; für Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre), für die ein Freibetrag gemäß § 4 Abs. 4 Z 4 und Z 4b geltend gemacht wird, steht keine Forschungsprämie zu;

...

Anmerkung:

Bis 26. 4. 2002 gab es den Forschungsfreibetrag nur für die "volkswirtschaftlich wertvolle" Forschung, diese war damals in § 4 Abs. 4 Z 4 EStG geregelt. Mit BGBl. I Nr. 68/2002 ist eine neue Z 4a dazu gekommen - die Aufnahme dieser (zweiten) Forschungsart nach dem Frascati-Manual hat zu einem breiteren Anwendungsbereich der steuerlich geförderten Forschung geführt.

Mit BGBl. I Nr. 133/2003 wurde die Verankerung dieser beiden Forschungsarten im Gesetz geändert: Die beiden Arten wurden untereinander ausgetauscht, der Text der bisherigen Z 4 wurde in die Z 4a umgegliedert, die Frascati-Forschung wanderte von der Z 4a hin zur Z 4. Mit BGBl. I Nr. 103/2005 wurde der Forschungsfreibetrag mit Wirksamkeit für ab 2005 erteilte Forschungsaufträge – auch dem Auftraggeber zuerkannt (§ 4 (4) Z 4b).

§ 4 (4) Z 4a EStG 1988 in der für das Veranlagungsjahr 2003 bzw. § 4 (4) Z 4 EStG 1988 in der für die Veranlagungsjahre 2004 und 2005 maßgeblichen Form lautet:

Betriebsausgaben sind die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlaßt sind. Betriebsausgaben sind jedenfalls:

Z 4a bzw. Z 4:

Ein Forschungsfreibetrag in Höhe von 15% (2003) bzw. 25% (2004, 2005) für Aufwendungen (Ausgaben) zur Forschung und experimentellen Entwicklung, die systematisch und unter Einsatz wissenschaftlicher Methoden durchgeführt wird. Zielsetzung muss sein, den Stand des Wissens zu vermehren sowie neue Anwendungen dieses Wissens zu erarbeiten. Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, die Kriterien zur Festlegung der förderbaren Forschungsaufwendungen (-ausgaben) mittels Verordnung festzulegen. Der Freibetrag kann von jenen Aufwendungen nicht geltend gemacht werden, die Grundlage eines

Forschungsfreibetrages gemäß Z 4 (bzw. Z 4a) sind. Die Geltendmachung kann auch außerbilanzmäßig erfolgen.

§ 4 (4) Z 4b EStG 1988 in der ab 1.1.2005 geltenden Fassung lautet (auszugsweise):
Ein Forschungsfreibetrag in Höhe von 25% für Aufwendungen (Ausgaben) für in Auftrag gegebene Forschung und experimentelle Entwicklung im Sinne der Z 4. Der Forschungsfreibetrag kann nur für Aufwendungen (Ausgaben) in Höhe von höchstens 100.000 Euro pro Wirtschaftsjahr geltend gemacht werden. Umfasst das Wirtschaftsjahr einen Zeitraum von weniger als zwölf Monaten, ist der Höchstbetrag von 100.000 Euro entsprechend der Anzahl der Monate des Wirtschaftsjahres zu aliquotieren.

...

Aufgrund der Verordnungsermächtigung in § 4 Abs. 4 Z 4 EStG 1988 sind die Kriterien zur Festlegung förderbarer Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen/-ausgaben mit VO BGBl II 506/2002 näher definiert worden (vgl. Jakom EStG 1988 § 4 Rz. 302).

Die Verordnung lautet:

§ 1. (1) 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 1988 sowie § 12 Abs. 2 KStG 1988 sind anzuwenden.

(2) Aufwendungen (Ausgaben) zur Forschung und experimentellen Entwicklung (Anhang I, Teil A, Z 1) sind:

1. Löhne und Gehälter für in Forschung und experimenteller Entwicklung (Anhang I, Teil A, Z 1) Beschäftigte einschließlich Arbeitgeberbeiträge zur Sozialversicherung, Wohnbauförderungsbeiträge und sonstige Personalaufwendungen (zB 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 Forschung und experimenteller Entwicklung dienen (Anhang I, Teil A, Z 1).
3. Finanzierungsaufwendungen (-ausgaben), soweit sie der Forschung und experimentellen Entwicklung (Anhang I, Teil A, Z 1) zuzuordnen sind.
4. Gemeinkosten, soweit sie der Forschung und experimentellen Entwicklung (Anhang I, Teil A, Z 1) zuzuordnen sind.

(3) Aufwendungen (Ausgaben) für Forschung und experimentelle Entwicklung im Sinne dieser Verordnung, die an Dritte außer Haus vergeben werden, sind keine Aufwendungen

(Ausgaben) für Forschung und experimentelle Entwicklung im Sinne des § 4 Abs. 4 Z 4a EStG 1988 (externe Aufwendungen und Ausgaben für Forschung und experimentelle Entwicklung, Auftragsforschung).

(4) Die Aufwendungen (Ausgaben) für Forschung und experimentelle Entwicklung eines Wirtschaftsjahres sind in einem nach Maßgabe des Anhangs II zu dieser Verordnung erstellten Verzeichnis darzustellen. Das Verzeichnis hat die Ermittlung der Bemessungsgrundlage und den daraus ermittelten Forschungsfreibetrag oder die daraus ermittelte Forschungsprämie zu enthalten. Das Verzeichnis ist auf Verlangen der Abgabenbehörde vorzulegen.

§ 201 BAO lautet (auszugsweise):

(1) Ordnen die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen an oder gestatten sie dies, so kann nach Maßgabe des Abs. 2 und muss nach Maßgabe des Abs. 3 auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen eine erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen, wenn der Abgabepflichtige, obwohl er dazu verpflichtet ist, keinen selbst berechneten Betrag der Abgabenbehörde bekannt gibt oder wenn sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist.

(2) Die Festsetzung kann erfolgen,

...

3. wenn kein selbstberechneter Betrag bekannt gegeben wird oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 Abs. 4 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen vorliegen würden,

...

§ 114 (1) BAO lautet:

Die Abgabenbehörden haben darauf zu achten, daß alle Abgabepflichtigen nach den Abgabenvorschriften erfaßt und gleichmäßig behandelt werden, sowie darüber zu wachen, daß Abgabeneinnahmen nicht zu Unrecht verkürzt werden. Sie haben alles, was für die Bemessung der Abgaben wichtig ist, sorgfältig zu erheben und die Nachrichten darüber zu sammeln, fortlaufend zu ergänzen und auszutauschen.

§ 115 BAO lautet:

(1) Die Abgabenbehörden haben die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind.

(2) Den Parteien ist Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen zu geben.

(3) Die Abgabenbehörden haben Angaben der Abgabepflichtigen und amtsbekannte Umstände auch zugunsten der Abgabepflichtigen zu prüfen und zu würdigen.

(4) Solange die Abgabenbehörde nicht entschieden hat, hat sie auch die nach Ablauf einer Frist vorgebrachten Angaben über tatsächliche oder rechtliche Verhältnisse zu prüfen und zu würdigen.

§ 161 BAO lautet:

(1) Die Abgabenbehörde hat die Abgabenerklärungen zu prüfen (§ 115). Soweit nötig, hat sie, tunlichst durch schriftliche Aufforderung, zu veranlassen, daß die Abgabepflichtigen unvollständige Angaben ergänzen und Zweifel beseitigen (Ergänzungsauftrag).

(2) Wenn die Abgabenbehörde Bedenken gegen die Richtigkeit der Abgabenerklärung hegt, hat sie die Ermittlungen vorzunehmen, die sie zur Erforschung des Sachverhaltes für nötig hält. Sie kann den Abgabepflichtigen unter Bekanntgabe der Bedenken zur Aufklärung bestimmter Angaben auffordern (Bedenkenvorhalt). Erforderliche Beweise sind aufzunehmen.

(3) Wenn von der Abgabenerklärung abgewichen werden soll, sind dem Abgabepflichtigen die Punkte, in denen eine wesentliche Abweichung zu seinen Ungunsten in Frage kommt, zur vorherigen Äußerung mitzuteilen.

§ 303 BAO lautet (auszugsweise):

(1) Dem Antrag einer Partei auf Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens ist stattzugeben, wenn ein Rechtsmittel gegen den Bescheid nicht oder nicht mehr zulässig ist und

...

b) 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.

...

(4) Eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen ist unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Die Forschungsprämie gemäß § 108c EStG 1988 ist keine steuerpflichtige Betriebseinnahme und führt zu keiner Aufwandskürzung (§ 20 Abs. 2 EStG 1988; § 12 Abs. 2 KStG 1988). Sie stellt eine abgabenrechtliche Begünstigung dar.

Gemäß Ritz BAO³ § 115 Rz. 12 tritt der Grundsatz der strikten Amtswegigkeit des Verfahrens

nach Ansicht des VwGH bei Begünstigungsbestimmungen generell in den Hintergrund. Der VwGH hat in ständiger Rechtssprechung u.a. mit RS zum Erkenntnis 2006/14/0050 generell festgestellt dass es dem Steuerpflichtigen obliegt, in einem ausschließlich auf das Erwirken einer an der abgabenrechtlichen Begünstigung gerichteten Verfahren selbst einwandfrei das Vorliegen jener Umstände darzulegen, auf die die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann (Hinweis E 15. April 1997, 93/14/0075).

Es liegt somit ein Fall erhöhter Mitwirkungspflicht durch die Bw. vor.

Nachdem die von der Bw. dargelegte in § 161 BAO normierte Verpflichtung der Abgabenbehörden Abgabenerklärungen zu prüfen und allenfalls Ergänzungsaufträge bzw. Bedenkenvorhalte zu erlassen sich bereits aus § 115 BAO ergibt und diese Bestimmung daher keine selbstständige materielle Bedeutung hat (vgl. Ritz, BAO³ § 161 Rz. 1 mit Verweis auf Stoll, BAO, 1713) geht der diesbezügliche Hinweis der Bw. ins Leere. Die Bw. konnte demgemäß im Gegensatz zu ihren Ausführungen in der Berufung bei Beantragung der Forschungsprämien nicht mit ‚entsprechend genauen Prüfungen durch die Abgabenbehörde‘ rechnen sondern musste selber dafür Sorge tragen, das Vorliegen der Voraussetzungen zweifelsfrei darzulegen.

Auf die diesbezüglichen Erläuterungen der Berufungsvorentscheidung wird verwiesen.

Die Bw. vermeint des Weiteren hinsichtlich der Jahre 2004 bzw. 2005 darauf vertraut zu haben, dass die beantragten Forschungsprämie(n) im Vorjahr bzw. in den Vorjahren unbeanstandet geblieben sei(en) um daraus abzuleiten, dass ihr (vermutlich im Sinne der rechtlichen Kontinuität) auch in Folgejahren die Forschungsprämie zustünde.

Sie spricht dabei den in § 114 BAO verankerten Grundsatz von Treu und Glauben an, wonach jeder, der am Rechtsleben teilnimmt zu seinem Wort und zu seinem Verhalten zu stehen hat und sich nicht ohne triftigen Grund in Widerspruch zu dem setzen darf, was er früher vertreten hat und worauf andere vertraut haben (vgl. Ritz BAO³ § 114 Rz. 6).

Dieser Grundsatz war schon deshalb nicht anzuwenden, weil die Bw. die Umstände der abgabenrechtlichen Begünstigung (siehe oben) jährlich zu darzulegen hatte und sich nicht auf (eine) in Vorjahren beantragte Begünstigung(en) stützen konnte, ist doch ein Nachweis für das Vorliegen der abgabenrechtlichen Begünstigung jährlich neu zu erbringen.

Darüber hinaus ist nach der ständigen Rechtssprechung des VwGH dem Legalitätsprinzip der Vorrang vor jedem anderen Prinzip, insbesondere jener von Treu und Glauben einzuräumen (vgl. Ritz BAO³ § 114 Rz. 7).

Erweist sich somit die Antragstellung auf Geltendmachung der Investitionsprämie in Vorjahren als betraglich unrichtig, kann die Bw. in Folgejahren den Grundsatz von Treu und Glauben nicht mit Erfolg einwenden.

Die Bp. begründet ihre Bescheide damit, dass Wiederaufnahmegründe unter sinngemäßer Anwendung des § 303 (4) BAO vorliegen würden und die Voraussetzungen der Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen gegeben seien.

Sie leitet dies daraus ab, dass die Bw. im Zuge der Vorlage der Beilagen E 108c einige Rechnungen und einen Vertrag vorgelegt habe, eine richtige rechtliche Beurteilung in Hinblick auf die Gewährung der Gutschrift gemäß § 108c EStG 1988 dadurch jedoch nicht möglich gewesen sei. Erst durch Einsichtnahme in alle Rechnungen und drei weitere Verträge seien neue Beweismittel hervorgetreten, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gerechtfertigt hätten.

Weiters sei die Führung eines Verzeichnisses i.S.d. VO BGBl II 506/2002 vom 20. Dezember 2002 (i.d.F. VO) Voraussetzung für die Geltendmachung der Forschungsprämie.

Die Bw. verweist hingegen darauf, dass aus der Vorlage des ‚Fremdleistungen, Entwicklungsleistungen‘ benannten Kontos bereits hervorgehe, dass es sich dabei nicht um Eigenleistungen des Unternehmens handle und aus der Formulierung der Leistungsbeschreibung der beigelegten Rechnungen ein Bezug zu den der Bp. vorgelegten Verträge gegeben und auch sachlich die Beschreibung als Fremdleistung erkenntlich wäre. Die aufgrund der Verordnungsermächtigung des § 4 (4) Z 4a EStG 1988 ergangene VO BGBl II 506/2002 vom 20. Dezember 2002 (i.d.F. VO) verpflichtet Abgabepflichtige gemäß § 1 Abs. 4 VO die Aufwendungen für Forschung und experimentelle Entwicklung in einem nach Maßgabe des Anhanges II der Verordnung ersichtlichen Verzeichnis darzustellen. Dieses Verzeichnis ist auf Verlangen den Abgabenbehörden vorzulegen.

Gemäß Anhang II der VO sind bestimmte Aufwendungen in tabellarischer Form darzustellen, deren Gliederung sich an §1 Abs. 2 der VO orientiert.

Die Bw. vermochte nach Aufforderung durch das Finanzamt kein der VO entsprechendes Verzeichnis vorzulegen. Sie verwies (im Rahmen der Vorhaltsbeantwortung vom 5. August 2008) auf die Formulare E 108c, denen eine in Verordnung geforderte Aufgliederung der Art der Forschungsaufwendungen aber nicht zu entnehmen ist.

Es ist davon auszugehen, dass die Bw. ein entsprechendes Verzeichnis nicht geführt hat.

Die Nichtführung eines gemäß VO erforderlichen Verzeichnisses (bzw. dessen Nichtvorlage auf Verlangen der Abgabenbehörden) stellt eine neue Tatsache und somit einen tauglichen Wiederaufnahmegrund dar, der erst im Zuge der Betriebsprüfung bekannt wurde.

Der VwGH führt mit RS 1 zu seinem Erkenntnis vom 23. Februar 2010 2006/15/0314 aus: ‚Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen u.a. in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden

Bescheid herbeigeführt hätte. Maßgebend ist in diesem Zusammenhang, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können (vgl. das hg. Erkenntnis vom 4. März 2009, 2004/15/0135, mit weiteren Nachweisen). Hierbei kommt es auf den Wissensstand der Behörde (auf Grund der Abgabenerklärungen und ihrer Beilagen) im jeweiligen Veranlagungsjahr an (vgl. für viele das hg. Erkenntnis vom 18. Dezember 2008, 2006/15/0208).'

Zu den Spruchbestandteilen eines Bescheides gehört zweifellos die Festsetzung der Höhe der Abgabe.

Wenn die Bw. auf die Bezeichnung des vorgelegten Kontos 5800 ‚Fremdleistungen, Entwicklungsleistungen‘ verweist, woraus zu schließen sei dass eben keine Eigenleistungen vorliegen würden, so ist dem zu entgegnen, dass die Behörde aus der Bezeichnung des Kontos nicht zwangsläufig zu erkennen musste, dass und in welcher Höhe es sich bei den fraglichen Aufwendungen um im Sinne des § 1 (3) der VO begünstigungsschädliche Aufwendungen für Forschung und experimentelle Entwicklung die an Dritte außer Haus vergeben wurden, handelte.

Der Begriff ‚Fremdleistungen‘ ist begrifflich nicht mit der Vergabe von Aufträgen zur Forschung und experimentelle Entwicklung an Dritte gleichzusetzen können sich Fremdleistungen/Entwicklungsleistungen doch auch auf zugekaufte Vorleistungen beziehen, die der eigenbetrieblichen Forschung und experimentellen Entwicklung dienen.

Die auf den (im Zuge der Einreichung der Beilage E 108c) beigebrachten Rechnungen teilweise aufscheinenden Hinweise auf weiterführende Verträge lassen ohne Einsicht in dieselben noch keinen zwingenden Schluss zu, ob eine begünstigungsschädliche Auftragsvergabe zur Forschung außer Haus vorliegt oder etwa Fremdleistungen zugekauft wurden, die für weitere Forschungs- und Entwicklungleistungen im eigenen Haus benötigt wurden.

Für die Annahme, dass die auf dem Konto mit der Bezeichnung ‚Fremdleistungen, Entwicklungsleistungen‘ verbuchten Aufwendungen für Fremdleistungen schon von Seiten der Bw. in Hinblick auf die Forschungsprämie differenziert bewertet wurden spricht auch, dass die Bw. im Jahr 2003 im Rahmen der Berechnung der Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie aus dem Saldo des Kontos 5800 Aufwendungen i.H.v. € 1.000,- mit dem Hinweis auf ‚Fremdleistungen‘ ausgeschieden hat.

Die Darstellung der Bw., wonach aus der Formulierung der Leistungsbeschreibung der beigelegten Rechnungen ein Bezug auf im Zuge der Bp. vorgelegte Verträge gegeben sei

impliziert, dass die Behörde erst nach Einsichtnahme in die Verträge erkennen konnte, dass eine Auftragsvergabe zur Forschung außer Haus vorlag.

Die Bw. hat letztlich erst im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung sämtliche Rechnungen die in die Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Forschungsprämie einbezogen wurden vorgelegt.

Erst durch Vorlage dieser Fakturen sowie von 3 weiterführenden Verträgen (S,, AM, Werbeagentur G) wurde die Behörde aber in die Lage versetzt zu erkennen, dass im Einzelfall Aufwendungen vorlagen, die einer Forschungsprämie i.S.d. § 108c EStG 1988 nicht zugänglich waren.

In der Vorlage der Rechnungen sowie diesen zugrunde liegenden Verträgen sind somit weitere Beweismittel i.S.d. § 303 BAO zu erblicken die erst im Zuge der Bp. hervortraten und zur Wiederaufnahme des Verfahrens berechtigen.

Die Verfügung der Wiederaufnahme liegt im Ermessen der Abgabenbehörde. Die Ermessensübung ist entsprechend zu begründen (vgl. Ritz BAO³ § 303 Rz. 37).

Zutreffend hat die Bp. hiezu dargelegt, dass die die Wiederaufnahme begründenden Umstände gewichtiger Art waren und die steuerlichen Auswirkungen nicht bloß als geringfügig angesehen werden konnten, weshalb dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit einzuräumen war.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 1. Oktober 2010