

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter über die als Beschwerde zu erledigende Berufung der C-AG, vertreten durch PwC Steiermark Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung GmbH, Conrad-von-Hötzendorfstraße 37a/II, 8010 Graz, vom 18.09.2013 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 24.07.2013 betreffend Festsetzung von Forschungsprämie (§ 108c EStG 1988) zu Recht erkannt:

Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin beantragte mit Beilage zur Körperschaftsteuererklärung für das Veranlagungsjahr 2008 vom 07.06.2011 die Forschungsprämie in Höhe von 216.487,13 Euro (Erklärungseingang: 10.06.2011), mit Beilage zur Körperschaftsteuererklärung für das Veranlagungsjahr 2009 vom 29.04.2010 die Forschungsprämie in Höhe von 225.782,52 Euro (Erklärungseingang: 03.05.2011) und mit Beilage zur Körperschaftsteuererklärung für das Veranlagungsjahr 2010 vom 04.05.2011 die Forschungsprämie in Höhe von 356.333,30 Euro (Erklärungseingang: 11.05.2011). Jedem dieser Anträge legte die Beschwerdeführerin umfassende "projektbezogene" Beschreibungen der Forschungs- und Entwicklungstätigkeit (sog. Erfindungsblätter) bei.

Die belangte Behörde gewährte die Forschungsprämien in der beantragten Höhe durch Verbuchung am Abgabenkonto (Verbuchungsdatum: 11.05.2011, 30.05.2011 und 20.06.2011).

Nach Durchführung einer Außenprüfung setzte die belangte Behörde mit den hier angefochtenen Bescheiden vom 24.07.2014 gemäß § 201 BAO die Forschungsprämie für 2008 mit 85.767,45 Euro (Abgabennachforderung: 130.719,46), für 2009 mit 117.882,08 Euro (Abgabennachforderung: 107.900,44 Euro) und für 2010 mit 101.693,12 Euro (Abgabennachforderung: 254.640,18 Euro) fest. Zur Begründung verwies die belangte

Behörde in den angefochtenen Bescheiden auf Punkt 1 der dem "BP-Bericht" beigelegten Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 05.07.2013.

Punkt 1 der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 05.07.2012 ist zu entnehmen:

1) Forschungsprämie

Von der Vor-Bp wurden Teile der Forschungsprämie nicht anerkannt. Strittig dabei waren Teile der Forschungsaufwendungen, welche Pilotanlagen und Prototypen betreffen. Diesbezüglich ist ein Berufungsverfahren beim UFS Wien (UFS, RV/3527 -W11, Richter: [Name]) anhängig. Die Zuständigkeit des UFS Wien hat Ihre Ursache darin, dass das geprüfte Unternehmen bis 2007 als Gruppenmitglied der [Gruppenträger] in [Ort] unter der Steuernummer [Nummer] veranlagt wurde.

Verfahrensrechtliche Vorgehensweise der Bp für die Jahre 2008 bis 2010:

Das Prüforgan der Bp für die Jahre 2008 bis 2010 schließt sich der Rechtsmeinung der Vor-Bp hinsichtlich der strittigen Forschungsaufwendungen an, was in der Folge begründet wird. Es wird im Rahmen der Schlußbesprechung vorgeschlagen, eine diesbezüglich angekündigte Berufung bis zur Entscheidung der Berufung über die Forschungsprämie der Vor-Bp auszusetzen, um ein einheitliches Ergebnis zu erzielen. Es wird von der Bp ausdrücklich festgehalten, dass sich war die Projekte (teilweise) unterscheiden, die Sachverhalte bzw strittigen Punkte jedoch ident sind.

Allgemeines zur Forschung:

Gemäß § 108c EStG 1988 können Steuerpflichtige für eigenbetriebliche Forschung und experimentelle Entwicklung, die systematisch und unter Einsatz wissenschaftlicher Methoden durchgeführt wird, eine Prämie beantragen. Zielsetzung der Arbeiten muss sein, den Stand des Wissens zu vermehren sowie neue Anwendungen dieses Wissens zu erarbeiten. Da es sich bei der Inanspruchnahme der Forschungsprämie jedoch um eine abgabenrechtliche Begünstigung handelt, liegt das Schwergewicht der Behauptungs- und Beweislast hinsichtlich der Voraussetzungen Jedenfalls beim Antragsteller (vgl. Ritz, § 115, 12). Die Nachweisverpflichtung wird hier nicht nur die Bemessungsgrundlagenermittlung, Aufzeichnungsführung etc. umfassen, sondern wird sie sich auch auf die erforderliche Erläuterung des Projekts im Hinblick auf die Erfüllung der tatbestandsmäßigen Voraussetzungen für die Absetzung begünstigter Aufwendungen erstrecken. Die Voraussetzung der Neuheit und Originalität sollte vom Unternehmen ausreichend und allgemein verständlich zum Ausdruck gebracht werden. Dazu genügt nicht allein nur die technische Beschreibung und Darstellung des Einzelprojekts, sondern muss der Vergleich zum Stand der Entwicklung davor dargelegt werden

Zu Pilotanlagen:

Der Bau und der Betrieb von Pilotanlagen fallen nur dann unter Forschung und Entwicklung, solange der Hauptzweck Forschung und Entwicklung ist (vgl. VO zu Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen (-ausgaben), BGBI. II Nr. 506/2002). Pilotanlagen sind Anlagen, deren Hauptzweck darin besteht, weitere Erfahrungen,

technisches Wissen und Information zu erzielen, die insbesondere als Grundlage für weitere Produktbeschreibungen und -spezifikationen dienen. Wird nach Abschluss der experimentellen Phase eine Pilotanlage auf normalen kommerziellen Betrieb umgestellt, gilt die Aktivität nicht mehr als Forschung und experimentelle Entwicklung, selbst wenn die Einrichtung weiterhin als Pilotanlage bezeichnet wird. Eine Pilotanlage muss somit immer Ergebnis einer Forschungs- und Entwicklungstätigkeit iSd Frascati-Manuals sein. Werden Anlagegüter hergestellt, die bereits dem derzeitigen Stand der Technik entsprechen und nachfolgend für Forschung und Entwicklung eingesetzt, ist gem. EStR 2000 Rz 1329e die Nachhaltigkeit der Nutzung Voraussetzung für die Geltendmachung als Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen. Eine nachhaltige Nutzung für Zwecke der Forschung und experimentellen Entwicklung liegt vor, wenn abnutzbare Wirtschaftsgüter (ausgenommen Gebäude) mit einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von bis zu zehn Jahren für einen Zeitraum von mehr als der Hälfte ihrer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer, Grundstücke, Gebäude und andere abnutzbare Wirtschaftsgüter mit einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von mehr als zehn Jahren für zumindest zehn Jahre Zwecken der Forschung und experimentellen Entwicklung im Sinne der Verordnung BGBI. II Nr. 506/2002 zweckgerichtet verwendet werden

zu Prototypen;

Die Konstruktion und Erprobung fällt unter Forschung und Entwicklung, da Prototypen der Entwicklung dienen und in der Regel Entwicklungskosten darstellen. Allerdings stellen die Aufwendungen nur bis zur Erreichung der Entwicklungsstufe Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen dar. Ist einmal der beabsichtigte Entwicklungsstand oder die Produktionsreife gegeben, liegt keine Forschung iSd Frascati-Manuals mehr vor.

Technische Weiterentwicklungen:

Forschung iSd § 108c EStG liegt dann vor, wenn der Stand des Wissens vermehrt wird und wenn neue Anwendungen dieses Wissens erarbeitet werden. Bei technischen Weiterentwicklungen ist auf die Wesentlichkeit der Weiterentwicklung abzustellen, wobei die Neuheit und Originalität von der geprüften Gesellschaft nachzuweisen ist. Die angewandten Methoden müssen grundlegend neu sein. Bei technischen Weiterentwicklungen, die zu einem neu patentierten Verfahren führen, sind laut BP die Anforderungen für Forschung und Entwicklung jedenfalls erfüllt. Auch technische Weiterentwicklungen, die nicht zu einem Patent reichen, können nach Ansicht der BP Forschung darstellen, allerdings ist die Wesentlichkeit der Weiterentwicklung von der geprüften Gesellschaft nachzuweisen. Dasselbe gilt bei technischen Weiterentwicklungen in Bereichen, in denen ein Patent bereits besteht, aber die (neue) Weiterentwicklung nicht für eine (neuerliche) Patentierung ausreicht.

Abgrenzung zu Produktion und Vertrieb:

Es geht hierbei um die eindeutige Abgrenzung der experimentellen Entwicklung von üblichen Produktionstätigkeiten und Vertriebstätigkeiten im Allgemeinen, die keine Forschung und Entwicklung darstellen. Wenn das Produkt oder das Verfahren im

Wesentlichen festgelegt ist und das Ziel der weiteren Arbeiten die Marktentwicklung ist oder wenn das Produktionssystem zum reibungslosen Funktionieren gebracht werden soll, können diese Tätigkeiten nicht mehr der Forschung und experimentellen Entwicklung zugerechnet werden. Tätigkeiten, um den Produktionsprozess in Gang zu setzen, sind ebensowenig Forschung und Entwicklung wie das Umrüsten von Maschinen und Anlagen, zB. Erstausstattung für die Serienproduktion. Diese Tätigkeiten stellen Teile des Produktionsprozesses dar und sind daher nicht der Forschung und experimentellen Entwicklung zuzuordnen. Ebensowenig sind Marktforschung, Nachbearbeitungen und Fehlerbehebungen unter den Forschungs- und Entwicklungsbegriff subsumierbar.

Kontrollen:

Routine-Tests, ds routinemäßige Qualitäts- und Produktionskontrollen im Rahmen des Produktionsvorganges fallen nicht unter Forschung und experimentelle Entwicklung, selbst wenn sie von Im Rahmen von Forschung und experimenteller Entwicklung eingesetzten Personal durchgeführt werden.

Standards:

Sämtliche Standardisierungsarbeiten sind grundsätzlich keine Forschung und experimentelle Entwicklung.

Software-Entwicklung:

Dies ist unabhängig davon, ob sie Teil eines Projektes oder Endprodukt ist, nur dann der Forschung und experimentellen Entwicklung zuzuordnen, wenn sie zu Problemlösungen beiträgt, die einen wissenschaftlichen und/oder technologischen Fortschritt darstellen.

Das Ziel des Projektes muss in der Klärung bzw. Beseitigung einer wissenschaftlichen und/oder technologischen Unsicherheit bestehen. Dieses Ziel muss auf systematischer wissenschaftlicher Basis verfolgt werden. Die routinemäßige Herstellung von Software (Standard- und Individualsoftware) stellt keine Forschung und experimentelle Entwicklung dar. Der Einsatz von Software für eine neue Anwendung bzw. einen neuen Zweck ist als solcher gleichfalls nicht der Forschung und experimentellen Entwicklung zuzuordnen

Versuchsproduktion:

Diese ist die Startphase der Serienproduktion und kann Produkt und Verfahrensmodifikationen, Umschulungen des Personals auf neue Techniken und deren Einweisung in den Betrieb neuer Maschinen einschließen. Versuchsproduktion ist nicht der Forschung und experimentellen Entwicklung zuzuordnen

Rechtliche Würdigung der einzelnen Projekte:

Diesbezüglich wir auf die Beilage 1 zur Niederschrift über die am 5.7.2013 abgehaltene Schlußbesprechung verwiesen.

Zusammenfassend wird dazu festgestellt, dass die von [Beschwerdeführerin] vorgelegten Unterlagen die Erfüllung der tatbestandsmäßigen Voraussetzungen für die Absetzung begünstigter Aufwendungen nicht ausreichend nachweisen und somit die Beweislast für

das Vorliegen der Voraussetzungen seitens [Beschwerdeführerin] nicht erfüllt wurde, da dies nach Ansicht der BP bei den einzelnen Forschungsprojekten nicht dargelegt wurde.

Die belangte Behörde legte die Berufung dem unabhängigen Finanzsenat im Dezember 2013 zur Entscheidung vor.

Die Beschwerdeführerin hat den Antrag auf mündliche Verhandlung und den Antrag auf Entscheidung durch den Senat nach Erörterung der Sach- und Rechtslage zurückgenommen.

Das Bundesfinanzgericht hat über die gemäß § 323 Abs. 38 BAO als Beschwerde zu erledigende Berufung erwogen:

Die Festsetzung der Forschungsprämie nach § 108c EStG 1988 hat nach der Vorschrift des § 201 BAO zu erfolgen (vgl. VwGH 30.01.2014, 2011/15/0156, unter Hinweis auf VwGH 25.09.2012, 2008/13/0175).

Die Festsetzung gemäß § 201 BAO in der Fassung vor der mit dem FVwGG 2012, BGBl. I Nr. 14/2013, vorgenommenen Änderung kann 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 BAO die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen vorliegen würden" (vgl. nochmals VwGH 30.01.2014, 2011/15/0156). Dieses Tatbestandsmerkmal muss erfüllt sein, wenn - wie im gegenständlichen Beschwerdefall - die Festsetzung vom Amts wegen nicht innerhalb eines Jahres (Abs. 2 Z 1 leg. cit.) ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages erfolgt.

Die Vorschrift hat insoweit den Zweck, einen "Gleichklang mit der bei einem durch Bescheid abgeschlossenen Verfahren geltenden Rechtslage" herbeizuführen (vgl. nochmals VwGH 30.01.2014, 2011/15/0156, unter Hinweis auf VwGH 25.09.2012, 2008/13/0175, und den Bericht des Finanzausschusses zum Abgaben-Rechtsmittel-Reformgesetz, BGBl. I Nr. 97/2002, 1128 BlgNR 21. GP 9). Denn bei Abgaben, die gemäß § 198 BAO festzusetzen sind, ist eine neuerliche Festsetzung von Amts wegen bis zum Ablauf eines Jahres nach Bekanntgabe des (die Abgabe erstmalig festsetzenden) Bescheides (§ 302 Abs. 1 BAO) unter den "erleichterten" Bedingungen des § 299 BAO, danach nur unter den Voraussetzungen des § 303 Abs. 4 BAO (nun: § 303 Abs. 1 BAO) zulässig.

Im gegenständlichen Fall hat die Beschwerdeführerin die Forschungsprämien 2008, 2009 und 2010 im Jahr 2011 bekannt gegeben (siehe Sachverhalt). Die Forschungsprämien 2008, 2009 und 2010 wurden im Jahr 2013, somit nicht innerhalb eines Jahres nach Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages, mit den hier angefochtenen Bescheiden mit einem niedrigeren Betrag festgesetzt.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in dem bereits mehrfach zitierten Erkenntnis vom 30.01.2014, 2011/15/0156, ausgesprochen hat, hat das Verwaltungsgericht im Fall der erstmaligen Festsetzung einer Selbstberechnungsabgabe gemäß § 201 Abs. 1 BAO

in Verbindung mit § 201 Abs. 2 Z 3 BAO darauf einzugehen, dass die Festsetzung der Forschungsprämie nur bei Vorliegen der dort genannten Voraussetzungen zulässig ist, andernfalls die Rechtsmittelentscheidung mit Rechtswidrigkeit des Inhaltes belastet ist.

Vor diesem rechtlichen Hintergrund war daher darauf einzugehen, ob bei der Festsetzung der Forschungsprämien "bei sinngemäßer Anwendung des § 303 Abs. 4 BAO" die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen "würden vorgelegen haben".

Bei sinngemäßer Anwendung des § 303 Abs. 4 BAO würden die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen vorliegen, wenn Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen sind, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens (anstelle der erklärungsgemäßen Verbuchung des bekannt gegebenen selbstberechneten Abgabenbetrages) einen im Spruch anders lautenden Bescheid (§ 201 BAO) herbeigeführt hätte.

Wie bei dem verfahrensrechtlichen Bescheid der Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen (vgl. zB VwGH 22.11.2012, 2012/15/0172) wird auch bei der erstmaligen Festsetzung einer Selbstberechnungsabgabe gemäß § 201 Abs. 1 BAO in Verbindung mit § 201 Abs. 2 Z 3 BAO die Identität der Sache, über die (hier: im Festsetzungsbescheid) abgesprochen wird, durch den Tatsachenkomplex begrenzt, der als neu hervorgekommen von der für die sinngemäße Anwendung des § 303 Abs. 4 BAO zuständigen Abgabenbehörde "zur Unterstellung unter den von ihr gebrauchten Wiederaufnahmetatbestand" herangezogen wurde.

Wie es Aufgabe des Verwaltungsgerichtes bei Entscheidungen über ein Rechtsmittel gegen die amtswegige Wiederaufnahme durch die Abgabenbehörde ist, zu prüfen, ob dieses Verfahren aus den im abgabenbehördlichen (Wiederaufnahme-)Bescheid gebrauchten Gründen wieder aufgenommen werden durfte, nicht jedoch, ob die Wiederaufnahme auch aus anderen Wiederaufnahmegründen zulässig gewesen wäre (vgl. VwGH 26.04.2007, 2002/14/0075), ist es Aufgabe des Verwaltungsgerichtes bei Entscheidungen über ein Rechtsmittel gegen die erstmalige Festsetzung einer Selbstberechnungsabgabe gemäß § 201 Abs. 1 BAO in Verbindung mit § 201 Abs. 2 Z 3 BAO durch die Abgabenbehörde, zu prüfen, ob diese Festsetzung aus den im abgabenbehördlichen Bescheid (§ 201 BAO) gebrauchten Gründen erstmalig festgesetzt werden durfte, nicht jedoch, ob die erstmalige Festsetzung auch aus anderen "Wiederaufnahmsgründen" zulässig gewesen wäre.

Wie das Verwaltungsgericht die Wiederaufnahme des Verfahrens nicht auf Grund von Tatsachen bestätigen darf, die vom abgabenbehördlichen (Wiederaufnahme-)Bescheid nicht herangezogen wurden (vgl. nochmals VwGH 26.04.2007, 2002/14/0075), darf das Verwaltungsgericht die erstmalige Festsetzung einer Selbstberechnungsabgabe gemäß § 201 Abs. 1 BAO in Verbindung mit § 201 Abs. 2 Z 3 BAO nicht auf Grund von Tatsachen

bestätigen, die vom abgabenbehördlichen Bescheid (§ 201 BAO) nicht herangezogen wurden.

Wie es bei der Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen die Aufgabe der Abgabenbehörde ist, die von ihr verfügte Verfahrenswiederaufnahme (im Wiederaufnahmebescheid) durch unmissverständliche Hinweise darauf zu begründen, welche Tatsachen und Beweismittel auf welche Weise neu hervorgekommen sind (vgl. zB VwGH 18.10.2007, 2002/14/0104), hat die Abgabenbehörde bei der erstmaligen Festsetzung einer Selbstberechnungsabgabe gemäß § 201 Abs. 1 BAO in Verbindung mit § 201 Abs. 2 Z 3 BAO (im Festsetzungsbescheid) durch unmissverständliche Hinweise darauf zu begründen, welche Tatsachen und Beweismittel auf welche Weise neu hervorgekommen sind.

Auf welche neu hervorgekommene Tatsachen das Finanzamt die Wiederaufnahme in einem Fall, in welchem der abgabenbehördliche Bescheid in Verweisung auf die über die Feststellungen einer abgabenbehördlichen Prüfung aufgenommene Niederschrift bzw. den Prüfungsbericht begründet wurde, gestützt hat, bestimmt sich nach den Angaben in der entsprechenden Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht. Dies setzt jedoch voraus, dass die entsprechenden Tatsachen dort angeführt sind (vgl. nochmals VwGH 26.04.2007, 2002/14/0075). Dies gilt sinngemäß auch bei Anwendung des § 201 Abs. 2 Z 3 BAO.

Im Beschwerdefall hat es die belangte Behörde - von beiden Verfahrensparteien wurde die Bestimmung des § 201 Abs. 2 Z 3 BAO im Abgabenverwaltungsverfahren nicht als relevant erkannt - unterlassen, die angefochtenen Bescheide dahingehend zu begründen, dass bei sinngemäßer Anwendung des § 303 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen würden. Dementsprechend kann dem Punkt 1 der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 05.07.2012, auf den zur Begründung der angefochtenen Bescheide verwiesen wird, nicht einmal ansatzweise entnommen werden, dass die belangte Behörde bei der erstmaligen Festsetzung der Forschungsprämien gemäß § 201 Abs. 1 BAO vom Hervorkommen neuer Tatsachen ausgegangen ist.

Die Beschränkung des Verwaltungsgerichtes auf die Sache des abgabenbehördlichen (Wiederaufnahme-)Verfahrens schließt es aus, dass es neue (oder wie hier: erstmals) Wiederaufnahmsgründe heranzieht und solcherart an Stelle der Abgabenbehörde, die gemäß § 305 Abs. 1 BAO zuständig ist, aus eigenen Gründen die Wiederaufnahme bewilligt. Verstößt das Verwaltungsgericht gegen diese Beschränkung auf die Sache des abgabenbehördlichen (Weideraufnahme-)Verfahrens, belastet es seine Rechtsmittelentscheidung mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit. Liegt der von der Abgabenbehörde angenommene Wiederaufnahmsgrund nicht vor (oder wie hier: wurde kein Wiederaufnahmsgrund angenommen), muss das Verwaltungsgericht den angefochtenen Wiederaufnahmebescheid der Abgabenbehörde ersatzlos beheben (vgl. VwGH 30.11.1999, 94/14/0124). Dies gilt sinngemäß auch bei Anwendung des § 201 Abs. 2 Z 3 BAO.

Die angefochtenen Bescheide waren daher aufzuheben.

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes ist gemäß Art. 133 B-VG die Revision (nur) zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis 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. Da diese Voraussetzungen im Beschwerdefall im Hinblick auf die hier entscheidungswesentliche Rechtsfrage, ob auch im Anwendungsbereich des § 201 Abs. 2 Z 3 BAO die Nichtdarlegung der maßgeblichen Tatsachen oder Beweismittel in der abgabenbehördlichen Bescheidbegründung nicht im Rechtsmittelverfahren sanierbar ist (vgl. Ritz, BAO⁵, § 201 Tz 39), vorliegen, war auszusprechen, dass die Revision zulässig ist.

Beilage:

Niederschrift über das Ergebnis der Erörterung der Sach- und Rechtslage (Kopie)

Graz, am 27. November 2014