

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. R in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch taxservices Steuerberatungs- und Unternehmensberatungsgesellschaft mbH, Dornbacher Straße 66, 1170 Wien, über die Beschwerde vom 03.12.2015 gegen den Bescheid der des Finanzamtes FA vom 30.10.2015, betreffend Forschungsprämie 2014 zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Die beschwerdeführende Gesellschaft (Bf) beantragte am 23.01.2015 die Erstellung eines Jahresgutachtens durch die Forschungsförderungsgesellschaft (FFG) für die Geltendmachung einer Forschungsprämie für eigenbetriebliche Forschung und experimentelle Entwicklung betreffend das Wirtschaftsjahr vom 01.03.2013 bis 28.02.2014. Insgesamt wurden Aufwendungen in Höhe von 43.084,00 Euro geltend gemacht und somit eine Forschungsprämie in Höhe von 4.308,40 Euro begehrt.

In ihrem Jahresgutachten vom 08.05.2015 beurteilte die FFG nachfolgende Tätigkeiten auf ihre Eignung zur Geltendmachung der Forschungsprämie gemäß § 108c EStG:

- Schwerpunkt/Projekt Nr. 1: Meerwasserentsalzung (Anteil an der Bemessungsgrundlage: 50 %)
- Schwerpunkt/Projekt Nr. 2: Oxygen Carrier (Anteil an der Bemessungsgrundlage: 50 %)

Vor ihrer endgültigen Beurteilung wandte sich die FFG am 23.03.2015 nochmals mit einer Rückfrage an die beschwerdeführende Gesellschaft, in welcher sie anmerkte, dass die Beschreibungen der Schwerpunkte/Projekte für eine Begutachtung zu allgemein gehalten seien und die F&E-Aspekte konkreter und detaillierter beschrieben werden sollen. Die Konkretisierung sollte speziell hinsichtlich der wissenschaftlichen/technischen Methode bzw. Vorgangsweise erfolgen und die F&E-Aktivitäten im Wirtschaftsjahr 2013/2014 in Abgrenzung zum Wirtschaftsjahr 2012/2013 konkret beschrieben werden. Des Weiteren wurde um eine kurze Erläuterung des Umfangs der Gemeinkosten ersucht. Am 07.04.2015 wurde die Rückfrage beantwortet.

Auf Basis der erfolgten Erläuterungen wurden die dargelegten F&E-Aktivitäten auf die Erfüllung der inhaltlichen Voraussetzungen des § 108c Abs 2 Z 1 EStG wie folgt beurteilt:

- Schwerpunkt/Projekt Nr. 1 (Meerwasserentsalzung) stelle keine F&E dar. Es sei keine konkrete technisch nachvollziehbare Methode bzw. Vorgangsweise beschrieben worden. Die Beschreibung der Neuheit ließe keinen ausreichenden Unterschied zum Stand der Technik bzw. des Wissens erkennen.
- Schwerpunkt/Projekt Nr. 2 (Oxygen Carrier) stelle keine F&E dar. Es werde keine konkrete technisch nachvollziehbare Methode bzw. Vorgangsweise beschrieben.

Am 06.10.2015 erfolgte der Antrag zur Geltendmachung einer Forschungsprämie für das Jahr 2014 und wurde dem FFG-Gutachten folgend am 30.10.2015 bescheidmäßig mit 0,00 Euro festgesetzt.

Gegen diesen Festsetzungsbescheid langte am 03.12.2015 bei der belangten Behörde die Beschwerde ein, in welcher der Gesamtbeurteilung durch die FFG widersprochen wurde. Hinsichtlich des Ersten Projektes, der Meerwasserentsalzung, wurde geltend gemacht, dass auf den Seiten 14 und 15 des Gutachtens eine konkrete technisch nachvollziehbare Methode bzw. Vorgangsweise beschrieben wurde und eine andere Beschreibung nicht möglich sei, da Entsalzungen nach dieser Methode am Markt nicht bekannt seien. Zur fehlenden Neuheit des Verfahrens wurde zudem geltend gemacht, dass dieses auch patentiert wurde. Auch betreffend das zweite Projekt („Oxygen Carrier“) wurde angemerkt, dass auf den Seiten 16 bis 19 des Jahresgutachtens eine konkrete technisch nachvollziehbare Methode bzw. Vorgangsweise beschrieben wurde. Produkte nach dieser Methode zur Verbrennungs-Optimierung seien am Markt nicht bekannt, zudem sei eine Neuheit gegeben, weil es ansonsten nicht patentierbar wäre (für dieses Projekt wurde ein Vertragsanbot für eine Partnerschaft mit der TU Wien beigelegt).

In einem ersten Ersuchen um Ergänzung vom 25.02.2016 wurde die Bf vom Finanzamt um entsprechende Unterlagen zum Nachweis der Erteilung der genannten Patente, um Auskunft welche konkrete Forschungstätigkeit in 2014 im Inland durchgeführt wurde, sowie um Aufgliederung und Darstellung der Aufwendungen für Forschung 2014 (Bemessungsgrundlage für die beantragte Forschungsprämie) ersucht. Mit Eingabe vom 23.03.2016 übermittelte die Bf schließlich diverse Unterlagen betreffend F&E-Aktivitäten für die Projekte an das Finanzamt, welche jedoch nach Ansicht der Behörde keinen Aufschluss über die tatsächlich im Jahr 2014 durchgeführte Forschungstätigkeit in Österreich gaben. Außerdem wurden die Gewinn- und Verlustrechnung für 2014 und eine Aufstellung der Aufwendungen vorgelegt, für die eine Forschungsprämie 2014 geltend gemacht wurde.

Um die ungeklärten Fragen zu beantworten ersuchte die Behörde die Bf im zweiten Ergänzungersuchen vom 22.09.2016 nochmals, die tatsächlich im Jahr 2014 durchgeführte Forschungstätigkeit zu beschreiben, sowie darzustellen inwiefern die Projekte den State-of-the-art erweitert haben und ob durch diese neues Wissen generiert wurde. Gemeinkosten für den Vertrieb seien nicht einzubeziehen und Aufwendungen

für Jahresabschluss und Steuerberatung stünden in keinem Zusammenhang mit der Forschungstätigkeit, womit insgesamt 22.914,64 Euro aus der Bemessungsgrundlage auszuscheiden seien. Mit der Antwort auf das zweite Ergänzungsersuchen vom 29.11.2016 wurden im Wesentlichen erweiternde Ergänzungen und Beschreibungen der genannten Projekte vorgelegt, aus welchen jedoch für die belangte Behörde weiterhin nicht die konkrete im Wirtschaftsjahr 2014 durchgeführte Forschungstätigkeit hervorging. Die Beschreibungen seien zudem allgemein gehalten und es bliebe unklar, welches konkret neue Wissen durch die Forschungstätigkeit im Wirtschaftsjahr 2014 erschlossen worden sei.

Obwohl der Beschwerdeführer sowohl im Rahmen der Erstellung des Jahresgutachtens durch die FFG aufgefordert wurde, die F&E-Aspekte konkreter und detaillierter zu beschreiben, als auch zweimal durch das Finanzamt um Ergänzung hinsichtlich der konkret im Wirtschaftsjahr 2014 getätigten Forschungen und um Darlegung des dadurch gewonnenen neuen Wissens ersucht wurde, erfolgte nach Ansicht der Behörde keine solche Konkretisierung. Somit wurde die Beschwerde schließlich mittels Beschwerdeverentscheidung vom 02.02.2017 als unbegründet abgewiesen.

Im Vorlageantrag vom 06.03.2017 wurde vorgebracht, dass mit der Beantwortung des zweiten Ergänzungsersuchens für beide Projekte sehr wohl eine Beschreibung der konkret im Jahr 2014 durchgeführten Forschungstätigkeit vorgenommen wurde, jedoch bei Entwicklungen von „Erfindungen“ ein gezieltes Fortschreiten und klare Abgrenzungen der Arbeit nicht die Regel und ein Generieren von Neuigkeiten im Jahrestakt unrealistisch seien. Des Weiteren wurde darauf hingewiesen, dass nach Ansicht des Beschwerdeführers die Stellungnahme der FFG in diesem Fall unzureichend und auch falsch sei, wäre beispielsweise kein Unterschied zum Stand der Technik vorhanden, würde sich kein Patentamt mit den Projekten befassen. Zudem wurde der Gutachtenscharakter des Jahresgutachtens angezweifelt, weil wesentliche Elemente (Aufbau, Tatsachenfeststellungen, Schlussfolgerungen, Nachvollziehbarkeit, Name des Sachverständigen und seine Expertise) fehlten. Bezüglich der Höhe der geltend gemachten Forschungsprämie könne außerdem nicht nachvollzogen werden, wieso die anteiligen Jahresabschlusskosten nicht als Gemeinkosten in die Berechnungsgrundlage hineinzurechnen sind.

Am 20.04.2017 ersuchte die belangte Behörde die FFG um die Beurteilung der im Verfahren vorgelegten Unterlagen betreffend das Vorliegen von F&E im Sinne des § 108c EStG. In ihrer Rückfrage vom 04.07.2017 stellt die FFG klar, dass aus den übermittelten Beschreibungen der Schwerpunkte/Projekte Nr. 1 "Meerwasserentsalzung" und Nr. 2 "Oxygen Carrier" nicht ersichtlich sei, welche konkreten eigenbetrieblichen F&E-Aktivitäten im betreffenden Wirtschaftsjahr (2013/14) im Unternehmen selbst durchgeführt wurden. Es sollten die konkreten wissenschaftlichen und/oder technologischen Unsicherheiten beschrieben werden, welche im betreffenden Wirtschaftsjahr (2013/14) adressiert und durch eigenbetriebliche F&E-Aktivitäten gelöst wurden. Es wurde daher nochmals um eine aussagekräftigere Beschreibung der Schwerpunkte/Projekte, insbesondere im

Hinblick auf die im Unternehmen selbst (eigenbetrieblich) durchgeführten F&E-Aktivitäten, jeweils unter konkreter Bezugnahme auf die Kategorien „Ziel und Inhalt“, „Methode bzw. Vorgangsweise“ und „Neuheit“, gebeten.

Diese Rückfrage wurde am 06.07.2017 mittels Ergänzungsersuchen an die Bf weitergeleitet. Am 31.07.2017 wurde ein Ansuchen um Fristverlängerung bis zum 31.08.2017 gestellt, eine Beantwortung blieb jedoch bis jetzt aus.

Die belangte Behörde ist weiterhin der Ansicht, dass die Projektbeschreibungen allgemein gehalten waren und keinen Schluss auf die konkret im Wirtschaftsjahr 2014 durchgeführte Forschungstätigkeit zulassen. Dennoch wurden alle übermittelten Unterlagen und Beschreibungen zur nochmaligen Beurteilung an die FFG weitergeleitet, welche jedoch zum selben Ergebnis gelangt sei. Für eine weitere Begutachtung würden für beide Schwerpunkte klar abgegrenzte, aussagekräftige Beschreibungen benötigt werden. Es sollten die konkreten wissenschaftlichen und/oder technologischen Unsicherheiten beschrieben werden, welche im betreffenden Wirtschaftsjahr (2013/14) adressiert und durch eigenbetriebliche F&E-Aktivitäten gelöst wurden. Die dafür bereitgestellten Hilfstexte wurden in dieser Form bereits vom Finanzamt im Zuge des Ergänzungsersuchens vom 22.09.2016 an die beschwerdeführende Gesellschaft übermittelt. Dies mache deutlich, dass auch nach Ansicht der FFG die bisher vorgelegten Unterlagen zu keiner vom Jahresgutachten abweichenden Beurteilung der vorliegenden F&E-Aktivitäten führen können.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Die Bf hat ihren Unternehmensschwerpunkt in der Wasseraufbereitungstechnik. In diesem Zusammenhang entwickelt sie über mehrere Jahre einerseits ein Verfahren zur Wasserentsalzung (seit dem Jahr 2002), andererseits zur Gewinnung von Sauerstoff aus der Luft (seit dem Jahr 2004).

Anhand einer Fülle von technischen Unterlagen hat die Bf im Verfahren darzulegen versucht, dass sie in diesem Zusammenhang Forschung und Entwicklung iSd § 108c Abs 2 Z 1 EStG verfolgt. In diesem Rahmen macht sie folgende Aufwendungen als Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie geltend:

- 50 % der Investitionen (gesamt 4.247,26 Euro), ohne näher auszuführen, worum es sich dabei handelt;
- 10 % des Materialaufwandes (gesamt 65.396,61 Euro), der sich laut GuV zusammensetzt aus Laborbedarf (2.432,07 Euro), Handelswarenverbrauch (21.417,06 Euro) und Fremdleistungen (41.547,48 Euro);
- 50 % des Personalaufwandes (gesamt 16.418,79 Euro, wovon 15.720 Euro auf die Vergütung des Gesellschafter-Geschäftsführers entfallen);
- 50 % des sonstigen Aufwandes ohne Patentgebühren (gesamt 58.423,64 Euro), dessen größte Positionen Werbung (13.687,79 Euro), Fahrzeug-/Transportkosten/Kfz-

Leasing (16.926,30 Euro), Reisespesen/Diäten (4.883,21 Euro) und Jahresabschluss/Steuerberatung (9.226,85 Euro) darstellen.

Dabei handelt es sich - wie die Bf in der Vorhaltsbeantwortung vom 30.11.2016 selbst ausführt - um eine Schätzung der für die Forschung verwendeten Gemeinkosten, eine Zuordnung in Form von Einzelkosten unterblieb wegen der kleinen Struktur der Gesellschaft, in der F&E in engem Zusammenhang mit den laufenden Aufträgen stehen.

Der Bf ist es mit ihren Vorbringen nicht gelungen, darzulegen, dass sie im strittigen Wirtschaftsjahr prämiengünstigte Forschung und Entwicklung betrieben hat. Wie sich aus Anlage II zur Forschungsprämienverordnung ergibt, sind die Forschungsaufwendungen aufzugliedern in

1. Löhne und Gehälter für in Forschung und experimenteller Entwicklung Beschäftigte;
2. unmittelbare Aufwendungen und unmittelbare Investitionen, soweit sie nachhaltig Forschung und experimenteller Entwicklung dienen;
3. Finanzierungsaufwendungen, soweit sie der Forschung und experimentellen Entwicklung zuzuordnen sind;
4. Gemeinkosten, soweit sie der Forschung und experimentellen Entwicklung zuzuordnen sind.

Die Bf macht nur Gemeinkosten geltend, hat somit im gesamten Wirtschaftsjahr keine unmittelbaren Forschungsaufwendungen getätigt und sich auch nicht die Mühe gemacht, die Gemeinkosten sachgerecht aufzuteilen. Insbesondere ist nicht ersichtlich, weshalb sich der Verbrauch von Handelswaren, Werbeaufwand überhaupt im Forschungsaufwand niederschlagen sollen, und es erscheint realitätsfern, die Geschäftsführertätigkeit, den Kfz- und Reiseaufwand sowie den Aufwand für Jahresabschluss und Steuerberatung zur Hälfte der Forschung und Entwicklung zuzurechnen. Ein diesbezüglicher Vorhalt des Verwaltungsgerichtes blieb unbeantwortet, womit die Bedenken nicht ausgeräumt werden konnten.

Die Forschungs- und Entwicklungstätigkeit der letzten 10-12 Jahre ist Anfang 2014 in zwei Patentanmeldungen gemündet. Trotz mehrmaliger Aufforderung durch die belangte Behörde und eines Vorhaltes des Verwaltungsgerichtes hat die Bf nicht dargelegt, welche konkreten Forschungs- oder Entwicklungsergebnisse oder -bemühungen gerade im letzten Wirtschaftsjahr erzielt worden sind.

Voraussetzung für die Prämienbegünstigung ist, dass e igenbetriebliche Forschung und experimentelle Entwicklung systematisch und unter Einsatz wissenschaftlicher Methoden durchgeführt wird. Zielsetzung muss sein, den Stand des Wissens zu vermehren sowie neue Anwendungen dieses Wissens zu erarbeiten (§ 108c Abs 2 Z1 EStG). Es ist Sache der Abgabepflichtigen nachzuweisen, welche Aufwendungen iZm F&E angefallen sind (VwGH 30.1.2014, 2011/15/0156).

Voraussetzung für die Gewährung einer Forschungsprämie für eigenbetriebliche Forschung und experimentelle Entwicklung ist weiters ein vom Steuerpflichtigen bei der FFG anzuforderndes Gutachten, welches die Beurteilung zum Gegenstand hat,

inwieweit eine Forschung und experimentelle Entwicklung unter Zugrundelegung der vom Steuerpflichtigen bekanntgegebenen Informationen die Voraussetzungen des Abs 2 Z 1 erfüllt (§ 108c Abs 7 EStG).

Nach dem vorliegenden Gutachten hat die Bf im Streitjahr keine nach § 108c EStG begünstigten Aufwendungen getätigt. Aufgrund der im Beschwerdeverfahren getroffenen Feststellungen besteht kein Anlass, den Ausspruch des Gutachtens anzuzweifeln. Weder hat die Bf im Streitzeitraum begünstigten Aufwand betrieben, noch liegt ein entsprechendes Gutachten vor. Die Voraussetzungen für eine Forschungsprämie sind damit im Wirtschaftsjahr 2013/2014 nicht gegeben.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision 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.

Wien, am 26. November 2019