

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den RichterR in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch DI Heinrich Richter Steuerberatungs GmbH, Liebenauer Hauptstraße 2/D/1, 8041 Graz, über die Beschwerde vom 20. Mai 2015 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23 vom 24. Februar 2015, betreffend Forschungsprämie § 108c EStG 1988 für die Wirtschaftsjahre 2011 und 2012 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) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

1.1. Zu Spruchpunkt I.

Die ***Bf1*** (Beschwerdeführerin, i.d.F. Bf.) wurde im Jahr 2010 gegründet (Satzung vom 27. Juli 2010).

Der gegenständliche, der Beschwerde betreffend Forschungsprämie für eigenbetriebliche Forschung und experimentelle Entwicklung der Wirtschaftsjahre 2011 und 2012 zu Grunde liegende Verfahrensablauf stellt sich wie folgt dar:

Mit Eingabe vom 20. Mai 2012 beantragte die Bf. in der Beilage zur Körperschaftsteuererklärung für das Veranlagungsjahr 2011 (E 108c) eine Forschungsprämie gemäß § 108c iVm § 4 Abs. 4 Z 4 EStG 1988 für eigenbetriebliche Forschung und experimentelle Entwicklung i.H.v. € 24.491,36.

Die Bf. wurde einer Außenprüfung (Ap.) für das Jahr 2011 unterzogen. Im Ap-Bericht vom 3. April 2013 wurde dazu festgestellt, dass die Forschungsprämie für Auftragsforschung gemäß § 108c Abs. 2 Z 2 EStG 1988 nur für Aufwendungen in Höhe von € 100.000,- (von Gesamtaufwendungen i.H.v. € 223.051,06) geltend gemacht werden könne. Die als Aufwand

geltend gemachten Beträge wurden mit diesem Betrag festgesetzt. Zudem wurden aktivierte Eigenleistungen i.H.v. € 21.862,50 als prämiengünstig anerkannt.

Die Prämie wurde ausgehend von einer Bemessungsgrundlage von € 121.862,50 mit 10%, d.s. € 12.186,25 berechnet.

Mit Bescheid vom 13. Mai 2013 wurde die Forschungsprämie für eigenbetriebliche Forschung und experimentelle Entwicklung für das Wirtschaftsjahr 2011 mit € 12.186,25 festgesetzt. In der Begründung wurde auf den Ap.-Bericht verwiesen.

Am 22. Oktober 2013 forderte die Bf. bei der Österreichischen Forschungsförderungsgesellschaft mbH (i.d.F. FFG) eine Beurteilung ihrer F&E Aktivitäten zur Geltendmachung der Forschungsprämie für das Wirtschaftsjahr 2012 an.

Schwerpunkt der Forschung sei eine Trocknungsanlage für Schnittholz nach dem sorptiven Unterdrucktrocknungsprinzip.

Projektziel sei die Weiterentwicklung einer Pilotanlage zu einem Prototypen für die zukünftige Serienproduktion in folgenden Schritten.

- 1. Die Erstellung der Unterlagen für eine industriell hergestellte Trocknungsanlage*
- 2. Bau eines Prototypen entsprechend der industriellen Unterlagen*
- 3. Fertigungstechnische Optimierungsmaßnahmen*
- 4. Testserien Prototyp der industriellen Trocknungsanlage – Trocknungstests mit den folgenden Tests und Entwicklungen.*

Die Methode bzw. Vorgangsweise wurde wie folgt beschrieben:

Ad 1) die Erstellung von Unterlagen durch die Ferro Montagetechnik GmbH (i.d.F. FMT) nach eigenen Vorgaben und Erkenntnissen der von der Güssing Energie Technologies (i.d.F. GET) erzeugten Pilotanlage und den damit erzielten Ergebnissen;

Ad 2) der Bau eines Prototypen durch die Firma FMT;

Ad 3) fertigungstechnische Organisationsmaßnahmen, u.a. die Vereinfachung der Konstruktion sowie

Ad 4) die Durchführung von Testserien mit dem Prototypen bei unterschiedlichen Umweltbedingungen und unterschiedlichen Holzarten.

Die erforderliche Neuheit liege darin, dass Schnitt- bzw. Brennholz oder andere kapillar-poröse Stoffe konvektiv getrocknet würden.

Dies unter Anwendung von drei Prinzipien

- Wärme
- Adsorptionstrocknung der Luft sowie
- Unterdruck

Die zur Trocknung herangezogene Luft werde dabei zunächst durch ein Trockenmittel (Silikagel) geführt, bevor sie erwärmt an das Trocknungsgut gelange.

Mit Eingabe vom 4. Dezember 2013 stellte die Bf. hinsichtlich des Bescheides über die Festsetzung der eigenbetrieblichen Forschungsprämie für 2011 einen Antrag auf Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO. Begründet wurde dieser damit, die Tätigkeit der GET als Auftragsforschung anzusehen sei. Die Bemessungsgrundlage für Auftragsforschung (€ 223.051,06) sei von der Ap. jedoch falsch ermittelt worden und betrage lediglich € 157.997,33. Die übrigen Aufwendungen seien von verschiedenen Lieferanten erbracht worden und als eigenbetriebliche Leistungen zu erfassen, da es sich um Zulieferungen von Komponenten und Teilen handle, deren Einbau im Auftrag sowie unter Anleitung des Vorstandes der Bf. erfolgt sei. Zudem seien ausschließlich direkte Kosten, d.h. keine Finanzierungs- und Gemeinkosten in der Bemessungsgrundlage erfasst worden.

Da die Tätigkeit der Bf. ausschließlich darauf gerichtet gewesen sei, eine Testanlage sowie Prototypen zur Trocknung von Holz nach dem innovativen Adsorptions-Unterdruck-Verfahren zu entwickeln und herzustellen, würden sämtliche Kosten mit Ausnahme jener für Werbung und Vertrieb als Gemeinkosten begünstigungsfähig sein.

Der Bescheid sei daher insoweit rechtswidrig. Es werde beantragt, die Forschungsprämie neu festzusetzen.

Die Bemessungsgrundlage für eigenbetriebliche Forschung betrage € 519.392,40 und für Auftragsforschung € 100.000,-, gesamt € 619.392,40. Die Forschungsprämie sei mit 10% dieses Betrages festzusetzen.

Dem Antrag wurde eine tabellarische Kontenaufgliederung beigelegt, aus der sich die Bemessungsgrundlagen herleiten.

In ihrem Jahresgutachten vom 13. Dezember 2013 (J13O002482) wurde von der FFG festgestellt, dass keine nach § 108c Abs. 2 Z 1 EStG 1988 begünstigte Forschungstätigkeit für das Wirtschaftsjahr 2012 vorliege, da weder Ziel noch Inhalt bzw. Methode und Vorgangsweise, noch in Neuheit konkrete eigenbetriebliche F&E-Aktivitäten erkennbar seien. Industrielles Engineering und das Umrüsten von Maschinen und Anlage würden die geforderten Voraussetzungen für Forschung und experimentelle Entwicklung nicht erfüllen.

Mit Vorhalt vom 26. März 2014 wurde der Bf. im Zusammenhang mit ihrem Antrag nach § 299 BAO von der Behörde aufgetragen, Fragen zu beantworten bzw. Unterlagen (Konten zu übrige Leistungen, Finanzierungsaufwendungen, Gesellschaftsteuer) vorzulegen. U.a. sei zu erläutern, warum der Personalaufwand anteilig, die übrigen Personalkosten hingegen in vollem Umfang bei der BMGL zu berücksichtigen seien. Darzulegen sei u.a. auch, weshalb satzungsmäßig vorgeschriebene Aufwendungen der F&E zuzurechnen seien. Sofern bei der FFG ein Jahresgutachten für 2012 angefordert worden sei, sei dieses vorzulegen.

Mit der Vorhaltsbeantwortung vom 23. Mai 2014 wurden die angeforderten Konten für 2011 vorgelegt. Aufgrund eines Fehlers in der Periodenabgrenzung verringerte sich der Anteil der eigenbetrieblichen Forschung. Die Prämie für eigenbetriebliche Forschung sei mit € 51.039,40 und jene für Auftragsforschung mit € 10.000,-, gesamt € 61.039,40 anzusetzen.

Hinsichtlich der vollen Berücksichtigung der übrigen Personalkosten sowie der nicht direkt zuordenbaren Gemeinkosten, die die Bf. zu 100% den F&E-Bereich zugeordnet hatte, wurde auf die Ausführungen im Antrag auf Bescheidaufhebung verwiesen, nach denen nach Ansicht der Bf. mangels anderer Tätigkeiten (insbesondere in der Produktion bzw. betreffend Verkäufe) die Gemeinkost zur Gänze der F&E-Tätigkeit zuzurechnen seien.

Die Tätigkeit der Bf. (2011 Bau eines Prototyps einer Trocknungsanlage gemeinsam mit der GET, Durchführung von Probetrocknungen, 2012 Bau einer weiterentwickelten Anlage, zweiter Prototyp für den Dauerprobetrieb mit der FMT), wurde ebenso dargestellt, wie dabei aufgetretene Probleme (Dichtheit, unterdimensioniertes Heizregister) und unter Zugrundelegung des für den Begriff der Forschung und experimentellen Entwicklung maßgebenden Frascati Manual einer Bewertung unterzogen.

Das Gutachten der FFG für 2012 wurde der Behörde vorgelegt, wobei dieses nach Darstellung der Bf. keine Wirkung auf ihre F&E-Tätigkeit des Jahres 2011 entfaltet.

Mit Beilage zur Körperschaftsteuererklärung für das Veranlagungsjahr 2012 (E 108c) vom 27. Mai 2014 beantragte die Bf. eine Forschungsprämie gemäß § 108c iVm § 4 Abs. 4 Z 4 EStG 1988 für eigenbetriebliche Forschung und experimentelle Entwicklung i.H.v. € 50.685,46 sowie eine Forschungsprämie für Auftragsforschung i.H.v. € 4.808,33.

In der Beilage erläutert die Bf., dass 2011 ein Prototyp vom der GET in Containerbauweise erbaut worden sei der dazu diene, Erfahrungen und Daten zu sammeln um das Trocknungsverfahren weiterzuentwickeln und eine marktfähige Trocknungsmaschine herstellen zu können. 2012 hätten der Auftragsforschung zuzurechnende Optimierungen, Probelaufe und Tests stattgefunden. In diesem Jahr sei mit der FMT der Bau eines weiteren Prototyps in Angriff genommen worden um einen Dauerprobetrieb durchzuführen. Die GET sei dabei unterstützend tätig geworden.

Dem Antrag wurden wiederum tabellarische Aufstellungen der Konten, aus denen die Bemessungsgrundlagen der beantragten Prämien hervorgehen, beigelegt.

In einer Eingabe vom 22. Oktober 2014 erläutert die Bf. ihre F&E-Tätigkeiten in den Jahren 2011-2014.

2011 sei eine Forschungsanlage in Güssing zur Trocknung von Holz errichtet worden, wozu ein komplett neues Verfahren der Adsorptionstrocknung in Containerbauform entwickelt worden sei. Auf Basis von Recherchen seien im Basic Engineering Anforderungen definiert worden, Entwürfe im Detail Engineering verfeinert und ein Prototyp von GET nach ihren Anforderungen angefertigt worden. In der Anlage seien im Probetrieb mehrere Holzsorten unter Abänderung diverser Parameter (Druck, Temperatur, Feuchtigkeit) getrocknet worden. Im Jahr 2012 sei auf Grundlage der Erfahrungen mit dem Prototypen ein Serien-Prototyp gebaut worden, der die doppelte Holzmenge aufnehmen konnte und mit dem versucht worden sei, den Trocknungsvorgang effizienter und schneller zu gestalten. Auch mit diesem seien umfangreiche Testserien durchgeführt worden.

Mit Beschluss des Handelsgerichts vom x.2014 wurde der Konkurs über die Bf. eröffnet.

Die Behörde ersuchte die FFG mit einem *„Ansuchen um Beurteilung der Unterlagen betreffend die Jahre 2011 und 2012“* vom 3. Dezember 2014 unter Beilage der von der Bf. beigebrachten Eingaben vom 23. Mai 2014 sowie 22. Oktober 2014 (erstmalig) um Beurteilung ihrer Tätigkeiten für das Jahr 2011 sowie um Evaluierung der Schreiben unter dem Gesichtspunkt ihres Jahresgutachtens vom 13. Dezember 2013 für das Wirtschaftsjahr 2012.

Die FFG wiederholte in ihrer Stellungnahme vom 13. Februar 2015 ihre im Gutachten vom 13. Dezember 2013 getroffene Beurteilung. Demnach erfülle die Bf. weder im Wirtschaftsjahr 2011 noch 2012 die Voraussetzungen des § 108c Abs. 2 Z 1 EStG 1988.

Im Jahresgutachten sei in Ziel und Inhalt erwähnt worden, dass bereits eine Pilotanlage vorgelegen sei, die noch zu einem seriennahen Produkt gebracht worden sei. In den nachgereichten Unterlagen sei erkennbar, dass es zur Entwicklung der Trocknungsanlage noch F&E relevante Tätigkeiten zur Lösung der aufgezeigten technischen Probleme gegeben habe. Es gehe jedoch nicht hervor, welche Aktivitäten eigenbetrieblich durchgeführt worden seien. Die Tätigkeiten der Forschungspartner (GET, FMT...) könnten von den Partnern als eigenbetriebliche F&E-Aktivitäten bzw. von der Bf. als Auftragsforschung geltend gemacht werden.

Welche eigenbetrieblichen Tätigkeiten die Bf. in den Jahren 2011 und 2012 durchgeführt worden seien bleibe unklar, die Voraussetzungen für eine Forschungsprämie für eigenbetriebliche Tätigkeiten stünde nicht zu.

Am 24. Februar 2015 wurde dem Antrag der Bf. auf Aufhebung des Bescheides vom 5. Dezember 2013 gemäß § 299 BAO (betr. eigenbetriebliche Forschung für 2011) statt gegeben.

Mit vier weiteren Bescheiden gleichen Datums wurden die Forschungsprämien für die Jahre 2011 und 2012 mit folgenden Beträgen festgesetzt.

- 2011 Bescheid über die Festsetzung der Auftragsforschung

Forschungsprämie für Auftragsforschung: € 10.000,-

- 2011 Bescheid über die Festsetzung der eigenbetrieblichen Forschung

Forschungsprämie für eigenbetriebliche Forschung: € 0,-

- 2012 Bescheid über die Festsetzung der Auftragsforschung

Forschungsprämie für Auftragsforschung: € 4.808,33

- 2012 Bescheid über die Festsetzung der eigenbetrieblichen Forschung

Forschungsprämie für eigenbetriebliche Forschung: € 0,-

In der Begründung zu den Bescheiden wird die Stellungnahme der FFG vom 13. Februar 2015 weitgehend ident wiedergegeben.

Mit Eingabe vom 20. Mai 2015 wurde nach Fristverlängerung Beschwerde gegen die Bescheide betreffend

a) Festsetzung der eigenbetrieblichen Forschung und experimentelle Entwicklung für das Kalenderjahr 2011;

- b) Festsetzung der eigenbetrieblichen Forschung und experimentelle Entwicklung für das Kalenderjahr 2012;
- c) Festsetzung der Forschungsprämie für Auftragsforschung für das Kalenderjahr 2012 erhoben.

Ad a)

In der Begründung erläutert die Bf. zur Forschungsprämie für eigenbetriebliche Forschung und experimentelle Entwicklung, dass die Behauptung der FFG, wonach eine bereits vorliegende Pilotanlage noch zu einem seriennahen Produkt gebracht wurde, falsch sei.

Die zweite Anlage die im Jahr 2012 von der FMT gebaut worden sei, stelle kein seriennahes Produkt dar, sondern einen Prototypen dar.

Die Begründung sei für alle drei Bescheide ident. Eine derartige Verallgemeinerung sei nicht zulässig.

Die FFG bestätige in ihrer Stellungnahme für 2011 und 2012, dass es Forschungs- und Entwicklungstätigkeiten gegeben habe wobei unklar sei, welche eigenbetrieblich durchgeführt worden seien.

Die Bf. sei von Seiten der Behörde nicht aufgefordert worden, eine Aufteilung der Forschungsaufwendungen in eigenbetriebliche und Auftragsforschung vorzunehmen. Die diesbezügliche Unklarheit könne nicht dazu führen, die Forschungsprämie für eigenbetriebliche Forschung vollständig zu versagen.

Es sei Aufgabe des Ermittlungsverfahrens, bestehende Unklarheiten durch Rückfragen zu beseitigen.

Der Vorstand der Bf. habe im Jahr 2011 Auswertungen für Probetrocknungen durchgeführt und ab Anfang Dezember Herrn X als Mitarbeiter eingestellt. Aus den bereits vorgelegten Unterlagen gehe hervor, dass die Angestellten F, X und Y zumindest zeitanteilig Entwicklungsarbeiten direkt ausgeführt hätten.

Der Einkauf von Material für die Pilotanlage und für die Durchführung der Probetrocknungen stelle eine eigenbetriebliche Forschung dar. Wenn dazu unterstellt werde, dass es sich um Auftragsforschung handle, so seien diese mit Wirkung auf die Prämie für Auftragsforschung ab dem Jahr 2012 zu berücksichtigen.

Ad b)

Im Jahr 2012 hätte die Bf. mit der FMT einen Prototyp gebaut. Die Tätigkeit der FMT könne lt. Bescheidbegründung von der Bf. als Auftragsforschung geltend gemacht werden, nicht aber als eigenbetriebliche und experimentelle Entwicklung. Daraus folge, dass sich die beantragte BMGL für von der FMT erbrachte Leistungen um € 155.773,- verringere, die aber gleichzeitig in die BMGL der Auftragsforschung miteinzubeziehen seien und diese erhöhe.

F habe Entwicklungsarbeit geleistet und Herr X die Ergebnisse ausgewertet.

Sollten weitere Unterlagen erforderlich sein, würden diese vorgelegt werden.

Im Jahr 2013 sei ein Schuldnachlass für Leistungen aus dem Jahr 2012 i.H.v. € 1.658,33 erfolgt, die die Bemessungsgrundlage entsprechend vermindere.

Beantragt wurde die Festsetzung der Forschungsprämie für eigenbetriebliche Forschung und Entwicklung i.H.v. € 34.942,32.

Mit Ergänzungsschreiben vom 30. März 2016 ersuchte das Finanzamt die Bf. mit Verweis auf die Stellungnahme der FFG vom 13. Februar 2015 um Darstellung, welche eigenbetrieblichen Tätigkeiten sie in den Jahren 2011 und 2012 durchgeführt habe, wobei Ziel und Inhalt, Methode bzw. Vorgangsweise sowie die Neuheit konkret zu beschreiben seien.

In Beantwortung des Vorhaltes mit Schreiben vom 31. Mai 2016 erfolgte eine weitere Darstellung der von der Bf. in den Jahren 2011 und 2012 durchgeführten eigenbetrieblichen Tätigkeiten.

Mit einer weiteren Anfrage der Behörde bei der FFG vom 4. Juli 2016 ersuchte diese unter Vorlage des Schreibens der Bf. vom 31. Mai 2016 um Bekanntgabe und Stellungnahme, ob für sie für die Jahre 2011 und 2012 begünstigungsfähige F&E-Tätigkeiten erkennbar seien.

Am 4. Juli 2016 erging auch ein weiterer Vorhalt der Behörde an die Bf. Sie habe für 2012 eine Prämie für Auftragsforschung i.H.v. € 13.163,66 beantragt. Voraussetzung dafür sei gemäß § 108c Abs. 2 Z 2 EStG 1988, dass der Auftraggeber dem Auftragnehmer bis zum Ablauf des Wirtschaftsjahres nachweislich mitteile, bis zu welchem Ausmaß er die Forschungsprämie in Anspruch nehme. Es werde ersucht, die entsprechende Mitteilung vorzulegen.

Die FFG antwortete der Behörde mit Schreiben vom 25. Oktober 2016, dass die eigenbetriebliche Tätigkeit der Bf. für 2011 und 2012 nur sehr allgemein beschrieben sei. Es werde ersucht, zu den in der Pilotanlage und der großen Anlage durchgeführten Probetrocknungen weiterführende konkrete Informationen beim Unternehmen nachzufordern, wobei die Bf. auf konkrete, im Schreiben ausgeführte Fragestellungen einzugehen habe.

Die Behörde erklärte der Bf. mit einem weiteren Ersuchen um Ergänzung vom 2. November 2016, dass sie ihr Schreiben vom 31. Mai 2016 der FFG übermittelt habe und diese nach wie vor keine eigenbetrieblich erbrachte, abgrenzbare Forschungstätigkeit erkennen könne. Eine detaillierte Stellungnahme sowie Unterlagen seien noch nachzureichen. Die von der FFG (vor-)formulierten Fragestellungen wurden übernommen.

Die Bf. brachte am 15. Dezember 2016 zwei Schreiben beim Finanzamt ein.

In Beantwortung des Ergänzungersuchens vom 4. Juli 2016 wurde mitgeteilt, dass die Bf. die Tätigkeit der FMT von Beginn weg nicht als Auftragsforschung sondern als eigenbetriebliche Forschung und experimentelle Entwicklung angesehen habe, weshalb keine Mitteilung an den Auftragnehmer FMT aus dem Jahr 2012 vorliege.

Wenn die ursprünglich als eigenbetrieblich beantragte F&E Tätigkeit als Auftragsforschung geltend gemacht werden könne impliziere dies, dass es sich grundsätzlich um eine solche handle, die Forschung und experimentelle Entwicklung darstelle. Der Antrag der Bf.

(Behandlung als Auftragsforschung) sei nur erfolgt, nachdem dies in der Bescheidbegründung so vorgeschrieben worden sei. Die Versagung der Forschungsprämie aufgrund eines Formmangels sei unbillig.

Die von ihr beantragte Prämie für Auftragsforschung 2012 betrage € 13.163,66 wovon auf die GET ein Betrag i.H.v. € 4.782,33 und auf die FMT ein Betrag i.H.v. € 8.381,33 entfalle.

Die Bf. legte dem Schreiben eine Bestätigung der GET vom 3. April 2013 bei, worin diese bestätigte, keine Forschungsprämie geltend gemacht zu haben. Sie verwies auf ihren ursprünglichen Antrag auf beantragte die Berücksichtigung der Forschungsprämie für eigenbetriebliche Forschung und in eventu als Auftragsforschung, wobei zu prüfen sei, ob die FMT eine korrespondierende Forschungsprämie (Anm: für eigenbetriebliche Forschung) geltend gemacht habe.

In (teilweiser) Beantwortung des Ergänzungsersuchens vom 2. November 2016 erklärte die Bf. mit einem weiteren Schreiben vom 15. Dezember 2016, dass es ihr aufgrund des Konkurses nicht möglich sei, Detailfragen zu beantworten. Der Vorstand der Bf., Hr. F stehe in einem neuen Dienstverhältnis. Es werde beantragt, die Frist für die vollständige Beantwortung des Ergänzungsersuchens bis 31. Jänner 2017 zu verlängern. Der Eingabe wurden Bilder, Fotografien sowie technische Zeichnungen beigelegt.

In einem weiteren Schreiben vom 31. Jänner 2017 gab sie weiters bekannt, dass es ihr innerhalb angemessener Zeit nicht möglich sei, weitere Unterlagen über Probetrocknungen vorzulegen.

Mit Beschwerdeverentscheidungen vom 22. November 2017 wurde die Beschwerde

a) gegen die Festsetzung der Forschungsprämien für eigenbetriebliche Forschung der Jahre 2011 und 2012 als unbegründet abgewiesen.

Begründung für 2011: Die Prämie für 2011 sei mit Bescheid vom 13. Mai 2013 mit € 12.186,25 festgesetzt worden.

Dem Antrag nach auf Aufhebung des Bescheides gemäß § 299 BAO sei stattgegeben und die Forschungsprämie mit Bescheid vom 24. Februar 2015 € 0,- festgesetzt worden, nachdem die FFG keine F&E Aktivitäten habe erkennen können.

Begründung für 2012: In Darlegung des Verfahrensganges erklärt die Behörde, dass ergänzende Unterlagen, wie im Vorhalt vom 2. November 2016 angefordert nicht vorgelegt wurden, sodaß eine neuerliche Begutachtung nicht erfolgen konnte.

Die Anforderungen für die Gewährung einer Prämie für F&E Aktivitäten gemäß § 108c Abs. 2 Z 1 EStG 1988 seien laut Gutachten vom 13. Dezember 2013 nicht erfüllt worden. Die Behörde habe sich dieser Beurteilung in freier Beweiswürdigung angeschlossen und die Forschungsprämie mit Bescheid vom 24. Februar 2012 mit € 0,- angesetzt.

b) gegen die Festsetzung der Forschungsprämie für 2012 für Auftragsforschung stattgegeben und die Prämie mit € 13.163,66 festgesetzt.

Mit Eingabe vom 29. Jänner 2018 stellte die Bf. nach Verlängerung der Vorlagefrist den Antrag, die Bescheide über die Festsetzung der Forschungsprämie für eigenbetriebliche Forschung und experimentelle Entwicklung der Jahre 2011 und 2012 dem BFG zur Entscheidung vorzulegen. Auf die Ausführungen in der Beschwerde sowie die Beantwortung der Ergänzungsersuchen wurde verwiesen.

Moniert wurde u.a. die lange Verfahrensdauer und die daraus entstehenden Kosten (jährl. € 3.500,- Mindestkörperschaftsteuer) für die insolvente Bf.
Die Feststellungen der FFG seien widerlegt worden.

Im Zuge einer ‚Rückanfrageantwort des Finanzamtes‘ vom 12. Februar 2018 legte die Behörde der FFG die ihr von der Bf. übermittelten Unterlagen vom 15. Dezember 2016 sowie vom 31. Jänner 2017 mit dem Ersuchen um neuerliche Begutachtung vor.

In ihrer Stellungnahme vom 20. April 2018 kam die FFG zur Gesamtbeurteilung, dass die im Wirtschaftsjahr 2011 sowie 2012 vom Unternehmen selbst (eigenbetrieblich) durchgeführten Tätigkeiten die inhaltlichen Voraussetzungen des § 108c Abs. 2 Z 1 EStG 1988 zur Geltendmachung der Forschungsprämie nicht erfüllen und die Beurteilung aus ihrer Stellungnahme vom 13. Februar 2015 weiterhin aufrecht bleibe. Aus den Unterlagen gehe nicht eindeutig hervor, welche F&E-Aktivitäten eigenbetrieblich und welche F&E-Aktivitäten von externen Partnern (GET, FMT und weitere) durchgeführt worden seien.

Mit Ersuchen um Ergänzung vom 20. April 2018 wurde die Stellungnahme des FFG der Bf. zur Kenntnis gebracht.

Die Bf. erläuterte dazu mit Schreiben vom 21. Mai 2018, dass es unverständlich sei und die Frage einer Klärung bedürfe, weshalb eine einheitliche Entwicklungstätigkeit die gemeinsam mit Partnerunternehmen durchgeführt worden sei, einerseits Auftragsforschung darstelle aber andererseits keine eigenbetriebliche Forschung und Entwicklung sein solle, weil sie von einem eigenen Mitarbeiter ausgeführt worden sei. Dies gelte auch für die Materialkosten.
Die Tätigkeit der Bf. wurde zum wiederholten Mal dargestellt.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

§ 108c EStG 1988 i.d.F. BGBl. I Nr. 111/2010 lautet (auszugsweise):

(1) Steuerpflichtige, soweit sie nicht Mitunternehmer sind, und Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind, können Prämien geltend machen für:
– *Eigenbetriebliche Forschung und Auftragsforschung im Sinne des Abs. 2 von jeweils 10% der Aufwendungen (Ausgaben) und für*

...

(2) Prämienbegünstigt sind:

1. Eigenbetriebliche Forschung und experimentelle 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. Die Forschung muss in einem inländischen Betrieb oder einer inländischen Betriebsstätte erfolgen. Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, die Kriterien zur Festlegung der prämiengünstigten Forschungsaufwendungen (-ausgaben) mittels Verordnung festzulegen.

Mit BGBl. I Nr. 112/2012 wurden die mit BGBl. I Nr. 22/2012 eingefügten Abs. 7 und 8 leg cit. abgeändert.

(7) Das Finanzamt kann sich bei der Beurteilung, ob die Voraussetzungen einer Forschung und experimentellen Entwicklung im Sinne des Abs. 2 Z 1 vorliegen, der Forschungsförderungsgesellschaft mbH (FFG) bedienen. Voraussetzung für die Gewährung einer Forschungsprämie für eigenbetriebliche Forschung und experimentelle Entwicklung ist ein vom Steuerpflichtigen bei der FFG anzuforderndes Gutachten (Abs. 8), 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. Liegt bereits eine diesbezügliche bescheidmäßige Bestätigung nach § 118a der Bundesabgabenordnung vor, genügt die Glaubhaftmachung, dass die durchgeführte Forschung und experimentelle Entwicklung der der Bestätigung zu Grunde gelegten entspricht oder davon nicht wesentlich abweicht.

(8) Für die Erstellung von Gutachten durch die FFG gilt Folgendes:

1. Die FFG hat Gutachten ausschließlich auf Grundlage der vom Steuerpflichtigen zur Verfügung gestellten Informationen zu erstellen und – vorbehaltlich der Z 4 – deren Richtigkeit und Vollständigkeit nicht zu beurteilen.
2. Die FFG hat in ihrem Gutachten nicht zu beurteilen, ob und in welchem Umfang Aufwendungen oder Ausgaben für Forschung und experimentelle Entwicklung Bestandteil der Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie sind.
3. Die FFG hat ein von ihr erstelltes Gutachten bis zu einer Löschanordnung durch das Finanzamt aufzubewahren.
4. Mit Zustimmung des Steuerpflichtigen kann die FFG, die von ihm übermittelten Informationen mit den über den jeweiligen Steuerpflichtigen bei ihr vorhandenen personenbezogenen Daten aus bereits erledigten oder anhängigen Förderungsfällen vergleichen. Ansonsten ist die FFG nur bei begründetem Verdacht auf Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der ihr vom Steuerpflichtigen zur Verfügung gestellten Informationen ermächtigt, diesen Datenvergleich vorzunehmen. Auf das Ergebnis dieses Vergleichs ist im Gutachten ergänzend hinzuweisen.
5. Mit Zustimmung des Steuerpflichtigen hat das Finanzamt der FFG den Zugriff auf Informationen aus einer Anforderung eines Gutachtens zur Vornahme eines Vergleichs mit den über denselben Steuerpflichtigen bei ihr vorhandenen personenbezogenen Daten aus bereits erledigten oder anhängigen Förderungsfällen einzuräumen. Ansonsten darf das Finanzamt nur bei begründetem Verdacht auf Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der denselben Steuerpflichtigen betreffenden Informationen aus erledigten oder anhängigen Förderungsfällen einen Datenvergleich zulassen.

6. Der Steuerpflichtige hat Gutachten der FFG elektronisch anzufordern, wobei FinanzOnline als Authentifizierungsprovider zu fungieren hat. Die FFG hat Gutachten unter Bezugnahme auf die Anforderung durch den Steuerpflichtigen im Wege von FinanzOnline der Abgabenbehörde zu übermitteln und dem Steuerpflichtigen zur Einsichtnahme zur Verfügung zu stellen.

7. Die Bundesministerin für Finanzen wird ermächtigt, die Durchführung der Gutachtenserstellung sowie den Inhalt und das Verfahren der elektronischen Anforderung und Übermittlung von Gutachten mit Verordnung festzulegen.

Die Abs. 7 und 8 von § 108c EStG 1988 sind gemäß § 124b Z 223b erstmalig auf Prämien der Wirtschaftsjahre die nach dem 31. Dezember 2011 beginnen, anzuwenden. Davon ausgenommen ist der erste Satz des Abs. 7, der mit 1. Jänner 2013 in Kraft tritt.

Zur Einbindung der FFG stellen Hofstätter/Reichl § 108c Rz. 6.1 fest:

„In Bezug auf die Prämie für eigenbetriebliche Forschung und experimentelle Entwicklung gilt (für alle Wirtschaftsjahre, die nach Ablauf des Jahres 2011 beginnen, also noch nicht für abweichende Wirtschaftsjahre 2011/2012): Voraussetzung für die Gewährung der Prämie ist ein vom Stpfl bei der Forschungsförderungsgesellschaft mbH (FFG) angefordertes Gutachten. Damit will der Gesetzgeber auf das (technische) know-how der FFG zurückgreifen. Die FFG soll in Form eines Gutachtens beurteilen, ob die Betätigung des Stpfl (eigenbetriebliche) Forschung und experimentelle Entwicklung iSd § 108c Abs 2 Z 1 darstellt. Die Würdigung des Gutachtens und die eigentliche Entscheidung obliegt dem Finanzamt.

Das FFG hat keine eigenen Sachverhaltserhebungen zu pflegen. Aus Abs 7 ergibt sich, dass ihre Beurteilung an Hand der vom Stpfl gelieferten Informationen erfolgt. Abs 8 Z 1 legt fest, dass die FFG die Richtigkeit und Vollständigkeit der vom Stpfl vorgebrachten Informationen nicht zu prüfen hat‘.

Der Bundesminister für Finanzen wurde in § 108c Abs. 2 Z 1 EStG 1988 ermächtigt, die Kriterien zur Festlegung der förderbaren Forschungsaufwendungen (-ausgaben) mittels Verordnung festzulegen.

In der Forschungsprämienverordnung, BGBl. II Nr. 515/2012, ist die Maßgeblichkeit des Frascati Manuals ausdrücklich normiert. In Anhang I A ist geregelt, dass das Frascati Manual (2002) der OECD in der jeweils gültigen Fassung Grundlage der Begriffsbestimmungen und Abgrenzungen der Verordnung ist und ergänzend zu diesen heranzuziehen ist (vgl. VwGH v. 29.3.2017, Ra2015/15/0060).

Im Anhang I Pkt. B wird u.a. ausgeführt:

...

10. Pilotanlagen (Bau und Betrieb von): Pilotanlagen sind Anlagen, deren Hauptzweck darin besteht, weitere Erfahrungen, technisches Wissen und Informationen zu erzielen, die insbesondere als Grundlage für weitere Produktbeschreibungen und -spezifikationen dienen. Pilotanlagen fallen zur Gänze unter Forschung und experimentelle Entwicklung (Teil A, Z 1),

solange der Hauptzweck Forschung und experimentelle Entwicklung (Teil A, Z 1) ist. Wird nach Abschluss der experimentellen Phase eine Pilotanlage auf normalen kommerziellen Betrieb umgestellt, gilt die Aktivität nicht mehr als Forschung und experimentelle Entwicklung (Teil A, Z 1), selbst wenn die Einrichtung weiterhin als Pilotanlage bezeichnet wird.

11. Prototypen (Konstruktion, Errichtung und Erprobung von): Ein Prototyp ist ein Modell, das alle technischen Eigenschaften und Ausführungen eines neuen Produkts aufweist. Die Konstruktion, Errichtung und Erprobung eines Prototyps fällt zur Gänze unter Forschung und experimentelle Entwicklung (Teil A, Z 1), jedoch nur so lange, bis der beabsichtigte Entwicklungsendstand (Produktionsreife) erreicht ist.

...

§ 118a (1) BAO lautet:

§ 118 gilt sinngemäß für bescheidmäßige Bestätigungen über das Vorliegen der Voraussetzungen des § 108c Abs. 2 Z 1 EStG 1988 im Rahmen der eigenbetrieblichen Forschung und experimentellen Entwicklung, wenn nach der Antragstellung ein Gutachten bei der Forschungsförderungsgesellschaft mbH angefordert und in der Folge dem Finanzamt übermittelt wird, welches die Beurteilung zum Gegenstand hat, inwieweit unter Zugrundelegung der vom Steuerpflichtigen bekanntgegebenen Informationen die Voraussetzungen des § 108c Abs. 2 Z 1 EStG 1988 erfüllt sind. § 108c Abs. 8 EStG 1988 gilt entsprechend.

Die FFG übt ihre gutachterliche Tätigkeit auf Grundlage des § 108c Abs. 2 Z 1 EStG 1988 i.V.m. § 118a BAO aus.

Die vom FFG erstellte Forschungsbestätigung spricht über das Vorliegen der Voraussetzungen des § 108c EStG 1988 dem Grunde nach, nicht jedoch über die Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie ab (vgl. Ritz, BAO⁶ § 118a Rz. 4)

Das BFG geht von folgendem Sachverhalt aus:

- Die Bf. hat mit Eingabe vom 20. Mai 2012 eine Forschungsprämie für das Wirtschaftsjahr 2011 i.H.v. € 24.491,36 beantragt. Der Betrag wurde dem Abgabenkonto gutgeschrieben.

- Im Zuge einer Betriebsprüfung wurde festgestellt, dass sich die Bemessungsgrundlage der Prämie i.H.v. € 244.913,60 aufspaltet:

a) Einerseits in aktivierte Eigenleistungen (eigenbetriebliche Forschung) i.H.v. € 21.862,50 sowie

b) andererseits in Auftragsforschung (Differenzbetrag).

Da die Auftragsforschung gemäß § 108c abs. 2 Z 2 EStG 1988 jedoch nur bis zu einem Höchstbetrag von € 100.000,- pro Jahr (bis 2011) zustand, wurde die BMGL für die Auftragsforschung mit diesem (Höchst-)Betrag festgesetzt.

In Summe ergab sich eine Prämie (eigenbetriebliche Forschung sowie Auftragsforschung) i.H.v. € 12.186,25.

- Am 13. Mai 2013 erging ein Bescheid über die Festsetzung der Forschungsprämie für eigenbetriebliche Forschung und experimentelle Entwicklung für das Kalenderjahr 2011 i.H.v. € 12.186,25. In der Begründung wurde auf den Ap.-Bericht verwiesen.

- Die Bf. brachte einen Antrag auf Aufhebung des Bescheides vom 13. Mai 2013 gemäß § 299 BAO ein.

Einerseits wurde moniert, dass die Ap. die Bemessungsgrundlage für Auftragsforschung i.H.v. € 223.051,05 falsch ermittelt hat und sie € 157.997,33 beträgt, wobei der Restbetrag zum Bau der Testanlage von verschiedenen Lieferanten erbracht wurde und als eigenbetriebliche Leistung zu erfassen ist, zudem sollten Gemeinkosten und Finanzierungskosten berücksichtigt werden.

Die Gesamthöhe der Bemessungsgrundlage für die eigenbetriebliche Forschung betrug nach Ansicht der Bf. € 519.392,40.

- Einen Vorhalt der Behörde vom 26. März 2014, auf Grund derer weitere Fragen zu beantworten und Unterlagen vorzulegen waren beantwortete die Bf. mit Schreiben vom 23. Mai 2014 bzw. 22. Oktober 2014 in denen die Forschungstätigkeit aus ihrer Sicht näher dargestellt wurde.

- Die Behörde übermittelte die Eingaben der Bf. vom 23. Mai 2014 bzw. 22. Oktober 2014 der FFG mit Hinweis darauf, dass sie eine Anforderung der Bf. betreffend Aufwendungen für eigenbetriebliche Forschung und experimentelle Entwicklung für 2012 mit Gutachten vom 13. Dezember 2013, Zl. J13O002482 beurteilt und dabei festgestellt hatte, dass die in der Anforderung dargelegten F&E Aktivitäten nicht die inhaltlichen Voraussetzungen des § 108c Abs. 2 Z 1 EStG 1988 zur Geltendmachung einer Forschungsprämie erfüllen würden. Um Beurteilung der F&E Aktivitäten der Bf. für 2011 wurde ersucht.

- In ihrer Stellungnahme vom 13. Februar 2015 erklärt die FFG unter Beurteilung der vorgelegten Unterlagen, dass die Voraussetzungen zur Geltendmachung der Forschungsprämie für eigenbetriebliche Forschung und experimentelle Entwicklung auch für das Wirtschaftsjahr 2011 nicht vorliegen.

- Am 24. Februar 2015 wurde dem Antrag der Bf. auf Aufhebung des Bescheides vom 13. Mai 2013 gemäß § 299 BAO statt gegeben und der der Bescheid aufgehoben.

Mit gleichem Datum erging ein den aufgehobenen Bescheid ersetzender Bescheid betreffend Forschungsprämie für eigenbetriebliche Forschung und experimentelle Entwicklung für das Jahr 2011, mit der diese (abweichend vom Antrag der Bf.) mit € 0,- festgesetzt wurde. In der Beurteilung wurde auf die Stellungnahme der FFG verwiesen, der sich die Behörde anschloß. Mit gleichem Datum und selbiger Begründung erging ein Bescheid betreffend Forschungsprämie für eigenbetriebliche Forschung und experimentelle Entwicklung für 2012.

- In der gegenständlich zu beurteilenden Beschwerde der Bf. vom 20. Mai 2015 gegen diese Bescheide wird zur Forschungsprämie für eigenbetriebliche Forschung und experimentelle Entwicklung erläutert, dass die Behauptung der FFG, wonach eine bereits vorliegende Pilotanlage zu einem seriennahen Produkt gebracht wurde, falsch ist. Die zweite Anlage die im Jahr 2012 von der FMT gebaut wurde stellt nach ihren Angaben kein seriennahes Produkt, sondern einen Prototypen dar.

Moniert wird, dass die Begründung für alle drei Bescheide (siehe oben Verfahrensgang) ident und eine derartige Verallgemeinerung nicht zulässig ist.

Zur Begründung der FFG, wonach nicht erkennbar ist, welche eigenbetrieblichen Leistungen von der Bf. erbracht wurden wurde erläutert, dass sie die Behörde nicht aufgefordert hat, eine Aufteilung der Forschungsaufwendungen in eigenbetriebliche und Auftragsforschung vorzunehmen. Eine diesbezügliche Unklarheit kann nach ihrer Darstellung nicht dazu führen, die Forschungsprämie für eigenbetriebliche Forschung vollständig zu versagen. Bestehende Unklarheiten sind durch Rückfragen zu beseitigen.

Der Vorstand der Bf. hat nach ihrer Darstellung im Jahr 2011 Auswertungen für Probetrocknungen durchgeführt und ab Anfang Dezember Herrn X als Mitarbeiter eingestellt. Aus den bereits vorgelegten Unterlagen geht nach ihren Ausführungen hervor, dass die Angestellten F, X und Y zumindest zeitanteilig Entwicklungsarbeiten direkt ausgeführt haben. Der Einkauf von Material für die Pilotanlage und für die Durchführung der Probetrocknungen stellt daher aus ihrer Sicht eine eigenbetriebliche Forschung dar. Wenn die Behörde unterstellt, dass es sich um Auftragsforschung handelt, so wären die Aufwendungen mit Wirkung auf die Prämie für Auftragsforschung nach ihrer Darstellung zu berücksichtigen.

- In einem weiteren Ersuchen und Ergänzung vom 30. März 2016 wurde die Bf. von Seiten der Behörde ersucht, u.a. für das Jahr 2011 getrennt darzustellen, welche eigenbetrieblichen F&E Aktivitäten zur Lösung der technischen Probleme durchgeführt wurden und dabei Ziel und Inhalt, Methode und Vorgangsweise sowie die Neuheit gegenüber dem bisherigen Stand der Technik darzulegen.

Die Bf. beantwortete das Ersuchen mit Schreiben vom 31. Mai 2016, das in der Folge der FFG in einer Anfrage vom 4. Juli 2016 zur Beurteilung, ob für sie für das Jahr 2011 eigenbetriebliche Aktivitäten erkennbar waren, übermittelt wurde.

- Die FFG gab der Behörde mit Schreiben vom 25. Oktober 2016 bekannt, dass die übermittelten Unterlagen (vom 31. Mai 2016) nur sehr allgemeine Beschreibungen enthalten wobei ersucht wurde, weitere Unterlagen hinsichtlich der in der Pilotanlage bzw. großen Anlage durchgeführten Probetrocknungen bei der Bf. anzufordern und in denen auf (im Schreiben) näher dargestellte Fragen eingegangen werden sollte.

- Die Behörde übernahm die von der FFG aufgeworfenen Fragen in einem an die Bf. gerichteten Ergänzungsersuchen vom 2. November 2016.

- In einer (teilweisen) Vorhaltsbeantwortung vom 15. Dezember 2016 wurden von Seiten der

Bf. Diagramme, technische Zeichnungen sowie Fotos vorgelegt. Weiters wurde dargelegt, dass es dem Vorstand der Bf. aufgrund des Konkurses der Bf. sowie einer neuerlichen Anstellung kurzfristig nicht möglich war, Detailfragen zu beantworten.

In einem weiteren Schreiben des Bf. vom 31. Jänner 2017 erklärt die Bf., dass es ihr innerhalb angemessener Zeit nicht möglich ist, Unterlagen über Probetrocknungen u.a. des Jahres 2011 vorzulegen. Der Computer des Vorstandes (Hr. F) hat nach ihren Angaben einen Festplattenschaden erlitten.

- Am 22. November 2017 erließ die Behörde eine Beschwerdeentscheidung betreffend Festsetzung der Forschungsprämie für eigenbetriebliche Forschung und experimentelle Entwicklung betreffend die Jahre 2011 und 2012, worin die Beschwerde vom 20. Mai 2015 abgewiesen wurde.

- Am 29. Jänner 2018 stellte die Bf. (nach Verlängerung der Rechtsmittelfrist) den Antrag auf Entscheidung u.a. hinsichtlich des Bescheides betreffend Festsetzung der Forschungsprämie für eigenbetriebliche Forschung und experimentelle Entwicklung u.a. betreffend das Jahr 2011 an das BFG.

Dargelegt wurde u.a., dass die Darstellung in der Begründung des Bescheides, wonach mit Vorhalt vom 2. November 2011 ergänzende Unterlagen angefordert aber nicht vorgelegt worden seien, nicht zutrifft.

Der Behörde wurde demnach ein mit 15. Dezember 2016 datiertes 36-seitiges Schreiben der Behörde übermittelt.

Die Bf. erläutert, dass ihre einzige Tätigkeit in der Entwicklung einer Trocknungsanlage bestand und sie kein marktreifes Produkt hergestellt oder verkauft hat. Moniert wurde, dass die Behörde auf das Jahresgutachten 2012 verweist und das gesamte übrige Ermittlungsverfahren übergeht.

- Die Behörde übermittelte die Darstellung der Bf. vom 15. Dezember 2016 sowie vom 31. Jänner 2017 mit dem Ersuchen, um Stellungnahme, ob die Tätigkeit als eigenbetriebliche F&E angesehen werden kann, erneut der FFG.

- In ihrer Stellungnahme vom 20. April 2018 erläutert die FFG eingangs, dass sie Gutachten ausschließlich auf Grundlage der vom Steuerpflichtigen zur Verfügung gestellten Unterlagen zu erstellen und deren Richtigkeit und Vollständigkeit nicht zu beurteilen hat.

Nach Darlegung rechtlicher Grundlagen und Wiederholung des Verfahrensganges erläutert sie bezugnehmend auf die Darstellung der Bf., wonach den Bescheiden vom 24. Februar 2015 eine falsche Darstellung der FFG zugrunde liegt, dass es für die Beurteilung der F&E Relevanz nicht ausschlaggebend war, ob bereits ein seriennahes bzw. –reifes Produkt vorlag, sondern ob zur Entwicklung eigenbetriebliche F&E-Aktivitäten durchgeführt wurden.

Ihre Beurteilung vom 13. Februar 2015, wonach es im Zuge der Entwicklung der Trocknungsanlage F&E-Aktivitäten gegeben hat, blieb aufrecht. *„Es geht jedoch aus den*

*Unterlagen nicht eindeutig hervor, welche F&E-Aktivitäten eigenbetrieblich und welche F&E-Aktivitäten von externen Partnern (GET, FMT und weitere) durchgeführt wurden. Dies gilt sowohl für das Wirtschaftsjahr 2011 als auch für das Wirtschaftsjahr 2012. Die Tätigkeiten, welche die inhaltlichen Voraussetzungen des § 108c Abs. 2 Z 1 EStG 1988 erfüllen, können von den externen Partnern als eigenbetriebliche F&E-Aktivitäten bzw. von der ***Bf1*** als Auftragsforschung geltend gemacht werden.'*

- Mit Eingabe vom 21. Mai 2018 nahm die Bf. zu der ihr übermittelten Begutachtung der FFG Stellung. Die Darstellung im Vorlageantrag an das BFG wurde teilweise wiederholt.

Die Bf. erläutert, dass sie als start-up das mit dem Ziel der Entwicklung einer neuartigen Trocknungsanlage gegründet wurde und gemeinsam mit professionellen Forschungs- und Anlagefirmen Pilotanlagen und Prototypen entwickelt und Probetrocknungen durchgeführt hat.

Unverständlich ist ihr, weshalb dieselbe Tätigkeit, wenn sie von Mitarbeitern eines Subunternehmens erbracht werden eine F&E-Aktivität darstellt, wenn sie von Mitarbeitern der Bf. durchgeführt wird hingegen nicht. Gleiches gilt für Aufwendungen betreffend des eingesetzten Materials.

Bei einem Start-up gibt es demnach keine Tätigkeiten, die routinemäßig bei dem Bau und der Errichtung von Anlagen anfallen. Probetrocknungen unter Berücksichtigung verschiedenster Parameter wurden nach ihrer Darstellung routinemäßig durchgeführt und entsprechende Diagramme vorgelegt.

Dazu ist auszuführen:

Prämien für eigenbetriebliche Forschung und experimentelle Entwicklung stehen nach der Bestimmung des § 108c Abs. 2 Z 1 EStG 1988 unter den dort dargestellten Voraussetzungen zu. Gemäß Abs. 4 leg.cit. sind die sich aus dem Verzeichnis ergebenden Prämien auf dem Abgabenkonto gut zu schreiben, es sei denn, es ist ein Bescheid gemäß § 201 BAO zu erlassen.

Der Bescheid für eigenbetriebliche Forschung für das Jahr 2011 erging am 13. Mai 2013 in Anwendung des § 201 BAO, nachdem die Ap. abweichende Bemessungsgrundlagen festgestellt hatte und sich die Selbstberechnung der Forschungsprämie aus ihrer Sicht als unrichtig erwies. Dem nachfolgenden Ersuchen der Bf. um Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO wurde Statt gegeben, die Bemessungsgrundlagen aber nicht im Sinne der Bf. sondern aufgrund einer zwischenzeitig ergangenen Stellungnahme der FFG mit € 0,- festgesetzt.

Der Bescheid des Finanzamtes über die beantragte Forschungsprämie des Jahres 2012 erging ebenfalls in Anwendung des § 201 BAO auf Grundlage des Bezug habenden (negativen) Jahresgutachtens der FFG für 2012 sowie ihrer nachfolgenden Stellungnahme zu den Wirtschaftsjahren 2011 und 2012.

Ein Jahresgutachten der FFG stellt ein Beweismittel dar, das der freien Beweiswürdigung unterliegt und vom zuständigen Finanzamt vor der Entscheidung über den Prämienantrag zu

würdigen ist. Es handelt sich um einen Sachverständigenbeweis eigener Art, dessen Besonderheiten in § 108c EStG 1988 sowie in der zitierten Forschungsprämienverordnung geregelt sind. Gutachten der FFG unterscheiden sich sowohl hinsichtlich des Prozesses ihrer Erstellung als auch in ihrer konkreten Ausgestaltung von einem Sachverständigenbeweis im herkömmlichen Sinn.

Da die Behörde aufgrund der technischen Details und des in diesem Bereich fehlenden Fachwissens oft nicht in der Lage ist, den vorliegenden Sachverhalt zu beurteilen, wurde ihr genau zu diesem und zu keinem anderen Zweck die FFG beigegeben (§ 108c Abs. 7 Satz 2 EStG 1988). Die FFG wird daher, sofern sie als Gutachterin der Abgabenbehörde beibehalten werden sollte, auf der Grundlage des ergänzenden Sachverhaltsvorbringens der Bf. um Ergänzung ihres bisherigen Gutachtens zu ersuchen und in das Verfahren – nach jeweils ausreichender Wahrung des Parteiengehörs – ggf. so lange einzubinden sein, bis die gutachterliche Stellungnahme der FFG als ausreichend schlüssig und nachvollziehbar anzusehen ist (vgl. BFG 27. November 2014, RV/3100966/2014).

Das am 13. Dezember 2013 erstellte Gutachten der FFG, Zl. J13O002482 beschränkt sich, was die Beurteilung der Voraussetzung zur Gewährung der Forschungsprämie im Jahr 2012 der Bf. betrifft, gemäß Pkt. 2.3. ‚Gesamtbeurteilung – Langform‘ auf folgende Ausführungen:

Die in der Anforderung dargelegten F&E-Aktivitäten erfüllen nicht die inhaltlichen Voraussetzungen des § 108c Abs. 2 Z 1 EStG 1988 zur Geltendmachung einer Forschungsprämie.

Weder in Ziel und Inhalt, noch Methode bzw. Vorgangsweise, noch in Neuheit sind konkrete und eigenbetriebliche F&E-Aktivitäten im Veranlagungsjahr erkennbar. Grundsätzlich sind industrielles Engineering und das Umrüsten von Maschinen und Anlagen, einschließlich der Erstausrüstung für die Serienproduktion Teil des Produktionsprozesses und nicht der Forschung und experimentelle Entwicklung zuzuordnen.

Ein Sachverständiger hat sein Gutachten zu begründen, dh. die fachspezifischen Kenntnisse und Erfahrungssätze sowie die Schlussfolgerungen für die Beurteilung des zu würdigenden Sachverhalts nachvollziehbar und in verständlicher Form (Sprache) darzustellen. Die Aussagen des Sachverständigen müssen konkret, fundiert und wissenschaftlich belegbar sein. Die Behörde hat das Gutachten des Sachverständigen auf seine Schlüssigkeit, dh. daraufhin zu überprüfen, ob es den Gesetzen des richtigen Denkens und Folgerns entspricht. Allfällige Fehler und Lücken, die von ihr festgestellt werden, hat sie durch die Einholung ergänzender oder neuer gutachterlicher Äußerungen zu beseitigen (zB VwGH 17.12.2003, 2001/13/0277). Dabei hat sie insbesondere auch auf ein rechtserhebliches Sachverhaltsvorbringen der Partei ausreichend einzugehen (vgl. VwGH 24.1.2000, 99/17/0270).

Eine Begründung dafür, weshalb dies weder nach Ziel, Inhalt, Methode, Vorgangsweise oder Neuheitswert der Aktivitäten der Bf. der Fall sein sollte, lässt sich der Äußerung der FFG nicht entnehmen. Das Gutachten der FFG erweist sich damit nicht als ausreichend schlüssig.

Grund dafür mag sein, dass die FFG nach Anhang III Teil B der ForschungsprämienVO befugt ist, die für die Anforderung eines Jahresgutachtens zur Verfügung gestellte Eingabemaske, die zur Beschreibung eines Forschungsprojektes oder eines Forschungsschwerpunktes zur Verfügung gestellt wird, auf 3.000 Buchstaben zu begrenzen, was bei komplexen Sachverhalten weder dem Antragsteller noch darauf aufbauend der FFG die Möglichkeit gibt, tiefergehende Darstellungen zu tätigen bzw. detaillierte Begründungen abzugeben.

Dessen ungeachtet gelten die Bestimmungen des § 115 Abs. 4 und des § 270 BAO auch in einem Verfahren nach der Stellung eines Antrags um Zuerkennung einer Forschungsprämie: Solange die Abgabenbehörde nicht entschieden hat, hat sie auch die nach Ablauf einer Frist vorgebrachten Angaben über tatsächliche oder rechtliche Verhältnisse zu würdigen und zu prüfen (§ 115 Abs. 4 BAO). Auf neue Tatsachen, die der Abgabenbehörde im Laufe des Beschwerdeverfahrens zur Kenntnis gelangen, ist von der Abgabenbehörde Bedacht zu nehmen, auch wenn dadurch das Beschwerdeverfahren geändert oder ergänzt wird. Dies gilt sinngemäß für dem Verwaltungsgericht durch eine Partei oder sonst zur Kenntnis gelangte Umstände (§ 270 BAO). Dem Abgabepflichtigen ist es daher unbenommen, beim Finanzamt Einwände gegen die Beurteilung durch die FFG vorzubringen. Auch die Möglichkeit der Erstellung eines Gegengutachtens bleibt ihm offen.

Die Bf. hat nach Vorhalten/Ergänzungsersuchen der Behörde vor Erlassung der bekämpften Bescheide mit Eingaben vom 23. Mai 2014 bzw. 22. Oktober 2014 weitergehende Ausführungen zu ihren Aktivitäten getätigt, die der FFG von Seiten des Finanzamtes im Zuge einer ersten ergänzenden Anfrage übermittelt wurden.

Die FFG hat dazu in ihrer Stellungnahme vom 13. Februar 2015 über das Gutachten hinausgehend festgestellt, dass die nachgereichten Unterlagen Tätigkeiten von Forschungspartnern (GET, FMT und weitere) enthalten, die von diesen als eigenbetriebliche oder von der Bf. als Auftragsforschung geltend gemacht werden können.

Auch diese Ausführungen lassen noch keine geeignete Begründung dafür, weshalb weder nach Ziel, Inhalt, Methode, Vorgangsweise oder Neuheitswert der Aktivitäten der Bf. keine i.S.d. § 108c Abs. 2 Z 1 EStG begünstigungsfähige Forschungstätigkeit vorliegen sollte, erkennen.

Der Verweis in den Bescheiden auf die Beurteilung des Gutachtens des FFG vom 13. Dezember 2013 (betreffend 2012) bzw. die Stellungnahme (betreffend 2011 und 2012) ist daher in der Begründung der Bescheide als gesamthaft mangelhaft zu beurteilen.

Gemäß Ritz, BAO⁶ § 93 Rz. 16 können Begründungsmängel im Abgabenverfahren im Rechtsmittelverfahren saniert werden (VwGH 17.2.1994, 93/16/0117; 14.12.2005, 2001/13/0281, 0282); *daher kann zB die Begründung einer Beschwerdeentscheidung einen Begründungsmangel sanieren...'*.

Gleiches gilt auch für Begründungen des BFG.

Die Behörde hat die Bf. vor Erlassung der Beschwerdeentscheidungen mit Vorhalt vom 30. März 2016 zur Beantwortung konkreter Fragen zu Ziel und Inhalt, Methode und Vorgangsweise sowie der Neuheit des von ihr initiierten Projektes für die betroffenen Jahre aufgefordert. Die Bf. hatte darzulegen, welche eigenbetrieblichen Tätigkeiten von ihr durchgeführt wurden.

Ihre Bezug habende Eingabe vom 31. Mai 2016 wurde dem FFG ein weiteres Mal zur Stellungnahme vorgelegt.

Das FFG erklärte in einer *„Rückfrage zur Anfrage des Finanzamtes 1/23“* vom 25. Oktober 2016, dass die vom Finanzamt nachgeforderten Unterlagen eine nur sehr allgemeine Beschreibung enthalten würden und ersuchte die Behörde zu den Probetrocknungen mit der Pilotanlage sowie der großen Anlage konkrete Informationen von der Bf. einzufordern, mit denen auf von ihr formulierte Fragestellungen u.zw.:

- *Welche Probetrocknungen (Versuche) wurden im Detail mit welcher technischer Zielsetzung jeweils durchgeführt?*

- *Welche konkreten Erkenntnisse ergaben sich durch diese Tätigkeiten in Bezug auf die Entwicklung der „Rezepte“?*

- *Was wurde auf Basis welcher Erkenntnisse eigenbetrieblich an den „Rezepten“ konkret verändert?*

- *Welche technisch-/wissenschaftlichen Methoden kamen bei den Versuchen und der Entwicklung der „Rezepte“ zur Anwendung?*

einzugehen war, zur Beantwortung vorzulegen.

Die Seitens der FFG formulierten Fragestellungen machen klar, dass die Vorlage entsprechender Unterlagen bzw. die Beantwortung der Fragen für die von ihr zu erstellende Expertise von wesentlicher Bedeutung war.

Ein entsprechendes Ersuchen um Ergänzung wurde von Seiten der Behörde am 2. November 2016 an die Bf. gestellt.

In der Vorhaltsbeantwortung der Bf. vom 15. Dezember 2016 wurde auf die Fragen nicht näher eingegangen, es wurden aber in größerem Umfang Tabellen, Bilder und technische Zeichnungen vorgelegt.

In einem weiteren Schreiben vom 31. Jänner 2017 erklärt die Bf., die ihr vorliegenden Dokumentationen bereits übermittelt zu haben und dass es ihr nicht möglich ist, innerhalb angemessener Frist weitere Unterlagen über Probetrocknungen vorzulegen. Zudem wird auf einen beim Vorstand der Bf. am Computer aufgetretenen Festplattenschaden verwiesen.

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 BAO⁶ § 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 Rechtsprechung 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).

Diese erhöhte Mitwirkungspflicht findet ihren Ausfluss in einer Beweismittelbeschaffungs- und einer -vorsorgepflicht (vgl. VwGH 25. Mai 1993, 93/14/0019; 28. Mai 2009, 2008/14/0046).

Die Bf. kann sich bei den an sie gestellten konkreten Fragen abgesehen davon, dass die im Verfahrensablauf bis dato nicht beantwortet wurden und eine ‚angemessene Frist‘ wohl bereits verstrichen ist, nicht auf den Standpunkt zurückziehen, dass die Fragen infolge eines Festplattenschadens nicht mehr beantwortet werden können. Von einem umsichtigen Vorstand wäre zu erwarten, dass er anhand von Sicherheitskopien bzw. Ausdrucken rechtzeitig dafür Sorge trägt, für das Abgabenverfahren bedeutsame Daten vor Verlust zu sichern. Aus diesem Grund ist von einer mangelhaften Mitwirkungspflicht (§ 115 BAO) der Bf. auszugehen.

In ihrer abweisenden Beschwerdevorentscheidung vom 22. November 2017 verweist die Behörde zutreffend darauf, dass die mit Vorhalt vom 2. November 2016 angeforderten ergänzende Unterlagen nicht vorgelegt wurden, sodaß eine neuerliche Begutachtung nicht erfolgen konnte.

Die gegenteilige Darstellung der Bf. im Vorlageantrag vom 29. Jänner 2018 ist für das BFG nicht nachvollziehbar.

Zwar wurden mit der Eingabe vom 15. Dezember 2016 der Behörde Unterlagen vorgelegt, eine Beantwortung der Fragen des Ergänzungsersuchens erfolgte darin jedoch ebenso wenig wie im Schreiben vom 31. Jänner 2017.

Wenn sich die Abgabenbehörde mangels Vorlage der von der FFG zur Beurteilung der begünstigten F&E Tätigkeit benötigten Unterlagen nicht veranlasst sah, ihr diese zu einer weiteren Stellungnahme zu übermitteln, so lässt sich darin keinesfalls der von der Bf. gezogene Schluss, wonach das gesamte Ermittlungsverfahren samt vorgelegter Unterlagen und erteilter Auskünfte von Seiten der Behörde ‚vom Tisch gewischt worden wäre‘ ableiten.

Wenn die Behörde in Bezug auf ein hier erkanntermaßen in der Begründung mangelhaftes Gutachten, zu deren Sanierung sie maßgebende Schritte gesetzt und mit mehreren Ergänzungsersuchen/Vorhalten erfolglos versucht hat, die Bf. zur Vorlage von Unterlagen zu veranlassen bzw. präzise formulierte Fragen in einer Weise zu beantworten, die es der FFG ermöglicht hätten, die konkreten von ihr durchgeführten eigenbetrieblichen F&E Aktivitäten zu beurteilen, so ist es nicht unschlüssig, wenn sie dem Urteil der FFG in freier Beweiswürdigung gefolgt ist. Ob begünstigungsfähige F&E Eigenaktivitäten der Bf. vorlagen, ließ sich im gesamten, aufwendig geführten Verwaltungsverfahren nicht verifizieren.

Dass die Abgabenbehörde aufgrund der technischen Details und des in diesem Bereich

fehlendem Fachwissen nicht in der Lage war zu beurteilen, ob das Projekt einer Forschungsprämie zugänglich war, ist nicht bedeutsam, wurde die Einbindung der Tätigkeit der FFG doch gerade zu diesem Zweck gesetzlich normiert. Wenn nun die FFG mangels Mitwirkung der Bf. nicht zu erkennen vermochte, worin die eigenbetriebliche Tätigkeit der Bf. bestand, so ist es nicht zu beanstanden, wenn die Behörde dieser Expertise folgte.

Von der Bf. im Vorlageantrag moniert, hat die Behörde die ihr übermittelten Eingaben samt ergänzenden Unterlagen der Bf. vom 15. Dezember 2016 sowie vom 31. Jänner 2017 nach Erlassung der Beschwerdeentscheidungen und der Einbringung des Vorlagenantrages dem FFG zu einer weiteren Beurteilung vorgelegt.

Die FFG kam auf Grundlage von sämtlichen, von der Bf. beigebrachten Unterlagen Beschreibungen, Darstellungen und Fragenbeantwortungen nunmehr auch in ihrer zweiten Stellungnahme vom 20. April 2018 zum Schluss, dass eine begünstigungsfähige F&E-Tätigkeit gemäß § 108c Abs. 2 Z 1 EStG 1988 nicht vorliegt.

Dies hinsichtlich sämtlicher Projekte/Schwerpunkte, d.h.

- Trocknungsanlage für Schnittholz (Bau Pilotanlage) WJ 2011
- Probetrocknungen in der Pilotanlage WJ 2011
- Fortsetzung der Probetrocknungen in der Pilotanlage WJ 2012
- Bau des zweiten größeren Prototypen WJ 2012
- Probetrocknungen im Serien-Prototypen WJ 2012 sowie
- Eignung des Adsorptions-Unterdruck Trocknungsverfahren WJ 2012

Die FFG erläutert zunächst zutreffend, dass mit den neuerlichen Eingaben zu ihrer Rückfrage der Behörde keine weiteren Unterlagen vorgelegt wurden.

Die neuerliche Beurteilung führt sie daher unverändert zu dem Schluß, dass die Bf. keine für sie erkennbaren eigenbetrieblichen Tätigkeiten ausgeführt hat, die den inhaltlichen Voraussetzungen des § 108c Abs. 2 Z 1 EStG 1988 erfüllen. Es hat demnach zwar F&E Tätigkeiten gegeben, aus den Unterlagen geht aber nicht eindeutig hervor, welche Tätigkeiten von der Bf. bzw. von externen Partnern ausgeführt wurden.

Tätigkeiten, die die inhaltlichen Voraussetzungen § 108c Abs. 2 Z 1 EStG 1988 erfüllten, können nach ihrer Darstellung von den externen Partnern als eigenbetriebliche F&E Tätigkeiten bzw. der Bf. als Auftragsforschung geltend gemacht werden.

Dazu wird angemerkt, dass die GET eine gemäß § 108c Abs. 2 Z 2 EStG 1988 erforderliche Verzichtserklärung abgegeben hat, von den übrigen Forschungspartnern solche aber nicht vorliegen.

Dessen ungeachtet hat die Behörde in der Beschwerdeentscheidung die beantragten Aufwendungen sowohl von der GET als auch von der FMT im Jahr 2012 bei der Bf. bei der Bemessung der Forschungsprämie für Auftragsforschung anerkannt.

Zu den einzelnen Projekten/Schwerpunkten erläutert die FFG:

- Trocknungsanlage für Schnittholz (Bau Pilotanlage) WJ 2011

Die nachgereichten Unterlagen enthalten keine weiterreichenden Informationen zu eigenbetrieblich durchgeführten F&E-Aktivitäten der Bf.

Es wird nicht weiter ausgeführt, worin die ‚kreative Entwicklungsarbeit‘ bestand und welche konkreten F&E-Aktivitäten erforderlich waren, um zu diesen Vorgaben zu gelangen. Eine systematische Vorgehensweise unter Verwendung von wissenschaftlichen Methoden ist nicht erkennbar. Die Beauftragung der GET, Projektaufsicht, Controlling und die Fortschrittskontrolle eines von externen Partnern durchgeführten Anlagenbaues stellen demnach keine eigenbetrieblichen F&E-Aktivitäten dar, sondern solche, die beim routinemäßigen Bau und der Errichtung von Anlagen anfallen.

- Probetrocknungen in der Pilotanlage WJ 2011

Die nachgereichten Unterlagen enthalten keine weiterreichenden Informationen zu eigenbetrieblich durchgeführten F&E-Aktivitäten der Bf.

Trotz konkreter Rückfrage wird nicht ausreichend beschrieben, welche Probetrocknungen im Detail mit welcher technologischen Zielsetzung durchgeführt wurden.

Daher ist auch nicht erkennbar, welche konkreten technologisch/wissenschaftlichen Unsicherheiten durch welche Versuchskonfigurationen erforscht wurden und welcher konkrete Wissenszugewinn sich aus den Probetrocknungen jeweils ergeben hat. Aus den vorgelegten Informationen kann auch keine entsprechend systematische Vorgehensweise unter Verwendung wissenschaftlicher Methoden erkannt werden.

- Fortsetzung der Probetrocknungen in der Pilotanlage WJ 2012

Die nachgereichten Unterlagen enthalten keine weiterreichenden Informationen zu eigenbetrieblich durchgeführten F&E-Aktivitäten der Bf.

Die von der FFG am 25. Oktober 2016 gestellten Fragen blieben inhaltlich unbeantwortet.

Es wird nicht ausreichend beschrieben, welche Probetrocknungen im Detail, mit welcher technologischen Zielsetzung durchgeführt wurden. Es ist daher nicht erkennbar, welche konkreten technologisch/wissenschaftlichen Unsicherheiten durch welche Versuchskonfiguration erforscht wurden und welcher konkrete Wissenszugewinn sich aus den Probetrocknungen ergeben hat. Die vorgelegten Unterlagen gehen nicht auf die Entwicklung neuer ‚Rezepte‘ ein.

Aus den vorgelegten Informationen kann auch keine entsprechend systematische Vorgehensweise unter Verwendung wissenschaftlicher Methoden erkannt werden.

- Bau des zweiten größeren Prototypen WJ 2012

Die nachgereichten Unterlagen enthalten keine weiterreichenden Informationen zu eigenbetrieblich durchgeführten F&E-Aktivitäten der Bf.

Nach den vorgelegten Unterlagen fungierte die GET als Schnittstelle zur FMT, die eine größere Trocknungsanlage auf Basis bisheriger Erfahrungen umgesetzt hat.

Zwar hat die Bf. nach ihrer Darstellung die Anforderungen und Spezifikationen vorgegeben, es ist aber nicht ersichtlich, um welche es sich dabei gehandelt hat. Es wurde auch nicht beschrieben, welche konkreten F&E-Aktivitäten erforderlich waren, um zu den Vorgaben zu gelangen und welche systematische Vorgehensweise bzw. welche wissenschaftlichen Methoden zum Einsatz gelangten. Dabei war auch weiterhin nicht erkennbar, welche konkreten technologischen/wissenschaftlichen Methoden eigenbetrieblich gelöst wurden. Controlling und Fortschrittskontrolle eines externen Partners stellen keine eigenbetriebliche F&E-Aktivität dar.

- Probetrocknungen im Serien-Prototypen WJ 2012

Die nachgereichten Unterlagen enthalten keine weiterreichenden Informationen zu eigenbetrieblich durchgeführten F&E-Aktivitäten der Bf.

Die von der FFG am 25. Oktober 2016 gestellten Fragen blieben inhaltlich unbeantwortet.

Daher ist auch nicht erkennbar, welche konkreten technologisch/wissenschaftlichen Unsicherheiten durch welche Versuchskonfigurationen erforscht wurden und welcher konkrete Wissenszugewinn sich aus den Probetrocknungen jeweils ergeben hat. Zur Lösung des Dichtheitsproblems des Stecksystems wurden eigenbetriebliche F&E-Aktivitäten weder beschrieben noch sind solche erkennbar.

Aus den vorgelegten Informationen kann auch keine systematische Vorgehensweise unter Verwendung wissenschaftlicher Methoden erkannt werden.

- Eignung des Adsorptions-Unterdruck Trocknungsverfahren WJ 2012

Der Schwerpunkt des Projekts wurde in der Anforderung des Jahresgutachtens für 2013 geltend gemacht, aus der Rückantwort ging jedoch hervor, dass schon im Jahr 2012 diesbezüglich Tätigkeiten durchgeführt wurden. Wesentlich war die Testung der bestehenden Anlage auf ihre Eignung für Lebensmittel und nicht die Gewinnung von Erkenntnissen hinsichtlich Weiterentwicklung des Trocknungsprozesses.

Die nachgereichten Unterlagen enthalten keine weiterreichenden Informationen zu eigenbetrieblich durchgeführten F&E-Aktivitäten der Bf.

Aus den Unterlagen ist nicht erkennbar, welche F&E-Tätigkeiten bzw. in welcher Weise die Trocknung modifiziert wurde. Das primäre Ziel lag nicht in der Verbesserung eines Produktes sondern es wurde versucht, mit einem festgelegten Produkt neue Anwendungsmöglichkeiten zu erschließen. Derartige Tätigkeiten sind nach dem Frascati Manual nicht als F&E-Tätigkeiten einzustufen.

Aus den vorgelegten Informationen ist eine eigenbetriebliche Tätigkeit unter Berücksichtigung einer systematischen Vorgangsweise und Verwendung wissenschaftlicher Methoden weder beschrieben noch erkennbar.

Aus Sicht des BFG wurde in der nunmehr zweiten Stellungnahme des FFG vom 20. April 2018 ausreichend geklärt bzw. begründend dargestellt, aus welchem Grund die Tätigkeiten der Bf. nicht begünstigungsfähig i.S.d. § 108c Abs. 2 Z 1 EStG 1988 sind. Die Bf. geht in ihrem

Schriftsatz ‚Ergänzungsersuchen zum Vorlageantrag‘ vom 21. Mai 2018 auf die Feststellungen der FFG nicht mehr ein.

Unter Bedachtnahme auf die mangelnde abgabenrechtliche Mitwirkungspflicht, die in der Lückenhaftigkeit der vorgelegten Unterlagen/Fragenbeantwortungen zu den von der FFG aufgeworfenen Fragen ihre Ausprägung findet, ist sie ungeachtet dessen auf Grundlage der Angaben der Bf. zu dem Schluß gekommen, dass keine F&E-Tätigkeit i.S.d. § 108c Abs. 2 Z 1 EStG 1988 vorliegt. Angesichts des Umstandes, dass sie eine Expertise nur im Rahmen der ihr übermittelten Unterlagen abzugeben hat, ist ihre Darstellung mit keiner Mangelhaftigkeit behaftet. Es ist zwar nicht auszuschließen, dass die FFG bei Vorlage der von ihr angeforderten Unterlagen zu einer anderen Beurteilung kommen würde, anderweitige Unterlagen (z.B. Privatgutachten), die die FFG von einem Abgehen ihrem abschlägigen Befund veranlassen könnten, liegen aber nicht vor. Auf weitere, von der Bf. aufgeworfene Fragestellungen war daher nicht mehr einzugehen.

Das BFG schließt sich in freier Beweiswürdigung (§ 167 Abs. 2 BAO) der Beurteilung der FFG an.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

1.2. Zu Spruchpunkt II. (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.

Mit dem gegenständlichen Rechtsmittel wurden keine weiteren Fragen von grundsätzlicher Bedeutung aufgeworfen, weshalb die ordentliche Revision nicht zuzulassen war.

Wien, am 8. Juli 2020