

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den ***Einzelrichter*** über die Beschwerde der ***Bf***, ***Bf-Adr***, vom 20.07.2020 gegen den Bescheid des Finanzamtes Neunkirchen Wr. Neustadt vom 30.06.2020 betreffend Forschungsprämie (§ 108 Abs. 2 Z 1 EStG 1988) erkannt:

Die Bescheidbeschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin ist aufgrund des Umwandlungsvertrages vom 10.09.2008 durch Umwandlung gemäß §§ 1 ff UmwG aus der ***X-GmbH*** hervorgegangene Kommanditgesellschaft.

Am 18.03.2020 machte die Beschwerdeführerin auf amtlichem Formular die Forschungsprämie für 2019 im Betrag von 52.742 € geltend.

Der Anforderung des Gutachtens der FFG (OZ 6) sind dazu folgende Ausführungen der Beschwerdeführerin zu entnehmen (siehe Seite 5-6):

„1.5 F&E-Aktivitäten – Details

Schwerpunkt/Projekt Nr. 1

Mineralogische, petrographische & geochemische Charakterisierung der Lagerstätte

[Tabelle]

Ziel und Inhalt

Das gegenständliche Forschungsprojekt umfasst im Wesentlichen zwei Teilbereiche: 1. die Rohstoffcharakterisierung Gliederung und Klassifizierung der einzelnen vorkommenden Rohstoffqualitäten. 2. Erarbeitung der Verwertungsmöglichkeiten auf Basis der in Punkt 1 beschriebenen Ergebnisse.

Der o.a. Punkt 1 wurde im wesentlichen im Rahmen der Dissertation, welche von Sep. 2016 - Dez. 2018 umgesetzt wurde, erarbeitet.

Die Zielsetzung der Dissertation ‚Mineralogische und petrographische Charakterisierung der A-Lagerstätte [Ort] zur bestmöglichen Verwertung der Lagerstätte inkl. überlagernder Schichten‘ ist die detaillierte Erarbeitung der mineralogischen, petrographischen und geochemischen Basiskenntnisse des Aufbaus des Aflözes, unter Einbeziehung der überlagernden Semmeringquarzite, um die jeweiligen Lithologien der bestmöglichen Verwertung zuzuführen.

Auf Basis der Ergebnisse der gegenständlichen Dissertation wird mittels komplett neuartiger Aufbereitungstechniken ab Ende 2018 bis voraussichtlich Ende 2020 untersucht ob, die von [Beschwerdeführerin] neuen Rohstoffe produziert werden können.

Methode bzw. Vorgangsweise

analog 2018:

Geländearbeit

Mikroskopische Untersuchung

Chemische Untersuchungen

Röntgendiffraktometrie

Mikroanalytik

Geochronologie

Neuheit

1. Spezielle Qualitäten im Bereich Glimmer für die Kosmetikindustrie: Muskovit Glimmer wird seit vielen Jahren als Füllstoff für dekorative Kosmetik sowie als Basis für Perlglanzpigmente eingesetzt. Durch den selektiven Abbau sowie neuartige Aufbereitungstechniken (Bioleaching) sollte es möglich sein, den zukünftigen Anforderungen hinsichtlich des Schwermetallgehaltes gerecht zu werden. Damit unterscheidet sich die Qualität des X Muskovit Glimmers gegenüber dem asiatischen Wettbewerb im positiven Sinne. Als Orientierungswerte können die Schwermetallgehalte angesehen werden, welche im ‚Journal of Consumer Protection and Food Safety - Technically avoidable heavy metal contents in cosmetic products‘ angeführt sind.

2. Reiner grober Glimmer mit einer Korngröße $d_{98} > 30 \mu m$: Aktuell sind sämtliche Industriekunden gezwungen, einen reinen groben Glimmer aus Asien zu importieren. Unabhängig von den langen Transportwegen (Flexibilität u. CO₂ Belastung) sollte in diesem

Zusammenhang auf die Gewinnung des Rohstoffes in Asien eingegangen werden, welcher im Wesentlichen mittels Kinderarbeit gewonnen wird.

[Beschwerdeführerin] wäre die einzige europäische Lagerstätte, welche in Zukunft einen reinen groben Glimmer produzieren könnte.

3. Spezielle Qualitäten für die Glasindustrie bedingen einen niedrigen Eisengehalt, welcher einerseits durch selektiven Abbau, andererseits durch spezielle Aufbereitungstechniken (Bioleaching sowie Magnetscheidung) produziert werden können.

4. Spezielle Qualitäten von Quarzsand in der Putz- und Mörtelindustrie: Um hier konstante Qualitäten für diese Anwendungen zu erzielen wurden erste labor- und großtechnische Versuche durchgeführt, welche in 2019 und fort folgend abgeschlossen werden.

Die FFG stellte im **Jahresgutachten vom 26.03.2020** (OZ 6) fest, dass die in der Anforderung als F&E-Aktivitäten dargelegten Tätigkeiten nicht die inhaltlichen Voraussetzungen des § 108c Abs. 2 Z 1 EStG 1988 zur Geltendmachung einer Forschungsprämie erfüllten. Dem Gutachten ist dazu zu entnehmen (Seite 10):

„Die im Schwerpunkt/Projekt als F&E-Aktivitäten dargelegten Tätigkeiten erfüllen nicht die inhaltlichen Voraussetzungen des § 108c Abs. 2 Z 1 EStG 1988 zur Geltendmachung einer Forschungsprämie.

Für die Beurteilung des Schwerpunktes/Projekt es waren folgende Erwägungen ausschlaggebend: Der dargestellte Inhalt wurde daraufhin geprüft, ob eine schöpferische Tätigkeit, die auf systematische Weise unter Verwendung wissenschaftlicher Methoden mit dem Ziel durchgeführt wird, den Stand des Wissens zu vermehren sowie neue Anwendungen dieses Wissens zu erarbeiten.

Weder in Ziel und Inhalt, noch in Methode bzw. Vorgangsweise, noch in Neuheit sind für das Wirtschaftsjahr 2019 konkrete eigenbetriebliche F&E-Aktivitäten beschrieben.“

Mit **Stellungnahme vom 02.04.2020** (OZ 7) nahm die Beschwerdeführerin zu dem Gutachten wie folgt Stellung:

„Ziel und Inhalt:

Das gegenständliche Forschungsprojekt umfasst im Wesentlichen die folgenden beiden F&E Fragestellungen:

1.) Können durch die Rohstoffcharakterisierung, Gliederung und Klassifizierung der einzelnen vorkommenden Rohstoffqualitäten Applikationen erstmals erschlossen werden, welche in Form von neuen Produkten und/oder in neuen Märkte erstmals erfolgreich eingesetzt werden können?

2.) Können mittels zum Teil neuartiger Aufbereitungsverfahren verwertbare Produkte (Minerale bzw. mineralische Füllstoffe) experimentell entwickelt werden, welche in dieser Form entweder erstmalig und/oder auf neuen Märkten erstmals erfolgreich eingesetzt werden können?

Das mehrjährige F&E Projekt wurde bereits im Herbst 2016 begonnen und wird sich voraussichtlich bis Ende 2020 zeitlich erstrecken. Die im Vorjahr 2018 erfolgreich abgeschlossene Dissertation konnte die erste oben angeführte F&E Fragestellung beantworten. Im Jahr 2019 - Zeitraum des gegenständlichen Antrags auf die Forschungsprämie - konnte ein Teil der Basisarbeit für die zweite oben angeführte F&E Fragestellung im Wesentlichen beantwortet werden.

Methoden bzw. Vorgangsweise:

Um die Ziele der 2. Fragestellung zu erreichen, wurden die folgenden Lösungswege bzw. Methoden verwendet bzw. die Forschungsfragen wie folgt konkret bearbeitet:

Mikroskopische Untersuchungen: Die mikroskopischen Untersuchungen dienen der Klärung der Art des Mineralbestandes, der prozentuellen Verteilung der vorhandenen Mineralphasen, sowie des Gefüges. Letzteres gibt Aufschluss über die maximal mögliche Korngröße des etwaigen Endproduktes, die gesamte Korngrößenverteilung im Gestein (Rohstoff) und über die Art und Intensität der Verwachsung der einzelnen Mineralphasen (Verwachsungsgrad).

Flotationsversuch: Der Flotationsversuch hatte den Zweck herauszufinden, ob einerseits ein reiner Muskovit Glimmer (Reinheit von $\geq 97\%$) aus der Roherde aufzubereiten ist sowie andererseits die maximal mögliche Korngröße des reinen Muskovit Glimmers zu bestimmen. Neben der Reinheit des abgetrennten Muskovitkonzentrats in Bezug auf die sonstigen Hauptbestandteile, im Wesentlichen Quarz, ist auch die Reinheit in Bezug auf Akzessorien ausschlaggebend. Hier ist vorallem der Anteil der Schwermetalle interessant, welcher im Muskovitkonzentrat zu finden ist. Deshalb ist neben den im nächsten Punkt angeführten chemischen Untersuchungen auch die Analyse mit dem Rasterelektronenmikroskop (REM) essentiell.

Chemische Untersuchungen: Hierbei ist wichtig zu erwähnen, dass nicht nur die Untersuchung der Hauptelemente im Fokus stand, sondern vielmehr eine ganzheitliche Betrachtung der chemischen Zusammensetzung der Rohstoffe inkl. Schwermetallgehalte (Spurenelemente) und Seltene Erden. Gerade chemische Grenzwerte der einzelnen Rohstoffqualitäten beeinflussen die Etablierung neuer Produkte maßgeblich. Die chemische Untersuchung, respektive die Überschreitung aller vorgegebenen Limits für bestimmte Schwermetalle ist unter anderem für die Anwendung in der Kosmetikindustrie - dort wiederum bis hin zur naturkosmetischen Industrie-eine Grundvoraussetzung.

Röntgendiffraktometrie: Diese Analysemethode erlaubt einen schnellen Überblick über die vorherrschende Mineralogie. In Kombination mit der Rietveld-Auswertemethode können große Probemengen in kurzer Zeit analysiert und somit die Rohstoffqualität der Lagerstätte eingeordnet werden. Durch die Einzigartigkeit des X Muskovit Glimmers gilt es eine erstmalige Basis für die entsprechende Rietveld-Auswertemethode zu bestimmen, mittels derer die exakte Analyse des X Muskovit Glimmers erstmals möglich ist. Zur Methodenvvalidierung wurde zudem der reine X Muskovit mittels Thermo-Differential-Analyse (DTA) untersucht. Hierbei konnte nachgewiesen werden, dass die normalerweise zur semiquantitativen Auswertung der Röntgendiffraktogramme verwendeten Files nicht in gewünschter Form zur Zusammensetzung des phengitischen X-Glimmers passen.

Mikroanalytik: Diese wurde am Institut für Rohstoffmineralogie mittels einer JXA 8200 superprobe von JEOL Elektronenstrahl-Mikrosonde durchgeführt. Im Fokus standen die exakte Mineralchemie der einzelnen Mineralphasen bzw. die Verteilung der Schwerminerale im Gestein, da nicht nur die reine chemische Analyse wichtig ist, sondern vielmehr in welchen Mineralphasen einzelnen Elemente vertreten sind. Zusätzlich konnte ein neues Verfahren zur Bestimmung des Anteils an lungengängigem Quarz entwickelt werden. Mittels diesem neuen Verfahren konnte erstmals nachgewiesen werden, dass bestimmte X Füllstofftypen außerhalb der Kennzeichnungspflicht liegen.

Nassvermahlungs- und Delaminationsversuche: Es wurden bei einem Schweizer sowie deutschem Anlagenbauer Nassvermahlungs- sowie Delaminierungsversuche durchgeführt, um herauszufinden, ob einerseits der gewünschte Glanzgrad durch das Nassvermahlen beim reinen Muskovit Glimmer erreicht wird sowie andererseits durch das Delaminieren die Plättchenstärke so reduziert wird, dass die gewünschte, nochmals reduzierte Schichtstärke parallel erreicht wird. Dies ist aus dem Grund erforderlich, da der überwiegend aus Asien stammenden Muskovit Glimmer in wesentlich größeren Partikelstrukturen vorkommt und dadurch aufgrund der größeren Angriffsfläche die Delaminierung relativ einfach möglich ist. Der spezielle X Muskovit Glimmer kommt in wesentliche kleineren Partikelstrukturen vor - daher ist eine klassische Delaminierung technisch nicht möglich, da die entsprechende Angriffsfläche mit üblichen Anlagen nicht ausreicht. Aus diesem Grund sind die bisherigen Versuche gescheitert - es wurden sowohl Gespräche aufgenommen, inwieweit eine Adaptierung der Anlagen diesen Prozess ermöglichen könnte sowie werden alternative Anlagen überlegt, welche für eine derartige Delaminierung bisher noch nie eingesetzt wurden.

Dadurch wurden die folgenden Tätigkeiten sowohl eigenbetrieblich als auch von externen Projektpartnern durchgeführt:

Neuheit:

1.) Reiner Muskovit Glimmer als mineralischer Füllstoff in unterschiedlichen Industrien Muskovit Glimmer wird u.a. als Basis für Perlglanzpigmente in der Farben- und Lack sowie der

kosmetischen Industrie eingesetzt. Der große Anteil wird in einer Korngröße (d₅₀) zwischen 10µm und 20µm benötigt. Asien ist der mit Abstand weltweit größte Produzent von Muskovit Glimmer. Unabhängig von der Problematik der vorherrschenden Kinderarbeit, Umweltverschmutzung sowie bedenklichen Arbeitssicherheitsbestimmungen in den asiatischen Bergbaubetrieben, verfügen die asiatischen Lagerstätten über sogenannte Muskovit Glimmervorkommen in Form von Glimmerplättchen (Flakes) mit einer Dimension von mehreren Zentimetern. Der für die Anwendung erforderliche Zerkleinerungsprozess (Brechen, Vorvermahlen und Feinvermahlen) ist ein mechanischer Prozess welcher die Oberfläche und Struktur des Minerals negativ beeinflusst. In diesem Zusammenhang ist auch die Logistik zu erwähnen. Der Transport des Rohstoffs von Asien nach Europa ist nicht nur zeit- und kostenintensiv sondern erzeugt nebenbei eine Unmenge an CO₂.

Im Unterschied dazu verfügt die weltweit einzigartige X Lagerstätte über ein extrem feines Ausgangsmaterial. Mit den derzeitigen Aufbereitungsmethoden ist es dem Antragsteller nicht möglich, Füllstoffe > 7,5µm (d₅₀) herzustellen. Somit ist ein Großteil des Marktes für die Perlglanzpigmente nicht zugänglich. Es gilt neue Aufbereitungsmethoden zu identifizieren, welche eine Produktion eines reinen Muskovit Glimmers von bis zu 25µm (d₅₀) erlaubt. Neben der Reinheit und Oberfläche des Muskovit Glimmers ist der Schwermetallanteil des Minerals gerade in der kosmetischen Industrie (u.a. Perlglanzpigmente als auch dekorative Kosmetik) von großer Bedeutung. Der Schwermetallanteil der X Lagerstätte ist im Vergleich zu Wettbewerbslagerstätten relativ gering, doch werden die relevanten Grenzwerte sukzessive verschärft. Im Rahmen des gegenständlichen Förderantrages gilt es des Weiteren, neue Aufbereitungsmethoden zu identifizieren, welche eine Reduzierung der Schwermetallanteile bewirken. In diesem Zusammenhang sei der Flotationsversuch erwähnt. Dabei wurde aus der Roherde mittels Flotation ein möglichst reiner, grober Muskovit Glimmer im Versuchstechnikum produziert. Zu guter Letzt ist der Glanzgrad und eine möglichst geringe Schichtstärke für den Einsatz des Muskovit Glimmers in der Perlglanzpigmentindustrie von hoher Bedeutung. Der erforderliche Glanzgrad könnte mittels speziellen Nassvermahlungsprozessen erreicht werden. Die geringe Schichtstärke wiederum kann mittels aktuell am Markt noch nicht identifizierten Delaminierungsanlagen eingestellt werden.

2.) Natürliche Kombination aus Muskovit Glimmer und Quarz (Aspolit) als mineralischer Füllstoff in unterschiedlichen Industrien

Aspolit wird seit vielen Jahren als Funktionsfüllstoff in der Farben und Lackindustrie sowie der Bauchemie eingesetzt. Der Trend zu höheren Weißegraden aus unterschiedlichen Gründen führte dazu, dass die Industrie zum Teil auf hellere Füllstoffe umstellte, obwohl diese in der technischen Funktion dem Aspolit (Erhöhung der Deckkraft, exzellente Benetzbarkeit, sehr gute UV-Beständigkeit, Reduzierung des Nadelsticheffekts, Verringerung der Rissbildung, sehr gute Abriebsbeständigkeit, sehr gute Dispergierbarkeit, Reduzierung der Sichtbarkeit von Überlappungen, etc.) deutlich unterlegen sind. Durch einen spezifischen Bergbau (Zugriff auf

die hellsten Qualitäten in der Tagbauproduktion) sowie die Identifizierung neuer Aufbereitungstechniken jene Bestandteile abzuscheiden, die den Füllstoff ‚vergrauen‘ lassen, versucht der Antragsteller eine Qualität des Funktionsfüllstoffs Aspolit zu entwickeln, um nicht nur verlorene Marktanteile zurückzugewinnen, sondern in neuen Märkten bzw. neuen Produkten in bereits bestehenden Märkten erfolgreich eingesetzt zu werden.

Wir bitten im Rahmen des Parteiengehørs um die Stellungnahme der Forschungsförderungsgesellschaft mbH und hoffen, mit der o.a. Begründung eine positive F&E Beurteilung im Sinne § 108c Abs. 2 Z 1 EStG 1988 zu erwirken und demzufolge eine Forschungsprämie in Bezug auf die 376.725 TEUR an Aufwendungen für eigenbetriebliche Forschung und experimentelle Entwicklung in maximaler Höhe zugesprochen zu bekommen.“

In der **Gegenstellungnahme vom 17.06.2020** (OZ 8) führte die FFG – unter Hinweis, dass auch in den nachgereichten Unterlagen im Wirtschaftsjahr 2019 keine F&E-Aktivitäten dargestellt seien - aus:

„2. Gesamtbeurteilung

Schwerpunkt/Projekt ‚Mineralogische, petrographische & geochemische Charakterisierung der Lagerstätte‘:

Auch in den nachgereichten Unterlagen sind im Wirtschaftsjahr 2019 keine F&E-Aktivitäten dargestellt.

Aus der vorliegenden Beschreibung geht hervor, dass im Zuge des Schwerpunktes/Projektes ‚Produkte (Mineralien bzw. mineralische Füllstoffe)‘ für den erstmaligen Einsatz und/oder den Einsatz auf neuen Märkten, mittels ‚neuartiger Aufbereitungsverfahren‘, entwickelt werden sollen.

Die beschriebene Vorgangsweise umfasst den Einsatz von diversen etablierten oder leicht adaptierten Untersuchungsmethoden wie mikroskopische Untersuchungen, Flotationsversuche, chemische Untersuchungen, Röntgendiffraktometrie und Mikroanalytik zur Charakterisierung des Muskovit Glimmers aus der X Lagerstätte sowie Nassvermahlungs- und Delaminationsversuche zur Aufbereitung dieses Glimmers.

Das Frascati Manual 2015 definiert ‚Mineral exploration‘ wie folgt:

‚2.95 Mineral exploration and evaluation is defined in the 2008 SNA as a category of activity leading to the creation of an intellectual property asset, separate from R&D (EC et al., 2009; OECD, 2009). The activity of mineral exploration and evaluation adds to the knowledge of subsoil deposits in specific locations for the purpose of their economic exploitation. It includes the acquisition of exploration rights as well as topographical, geological, geochemical and geophysical studies, and trenching, sampling and evaluation activities. (...)

2.97 (...) only the following activities should be included in R&D:

- the development of new or substantially improved methods and equipment for data acquisition and for the processing and study of the data collected and for the interpretation of these data
- surveying undertaken as an integral part of an R&D project on geological phenomena, including data acquisition, processing and interpretation undertaken for primarily scientific purposes.

2.98 It follows that the surveying and prospecting activities of commercial companies will be almost entirely excluded from R&D. For example, the sinking of exploratory wells to evaluate technological services is not R&D.' (Frascati Manual 2015, S. 72f, Pkt. 2.95, 2.96, 2.97, 2.98)

Dies bedeutet, dass nur folgende Tätigkeiten der F&E zuzuordnen sind:

- Tätigkeiten in Zusammenhang mit der Entwicklung neuer oder erheblich verbesserter Methoden und Ausrüstungsgegenstände zur Beschaffung von Daten sowie deren Verarbeitung, Analyse und Interpretation
- Geologische Vermessungen als integraler Bestandteil eines F&E-Vorhabens über geologische Phänomene als solche, einschließlich Datenbeschaffung, Datenverarbeitung und -interpretation, sofern sie hauptsächlich zu wissenschaftlichen Zwecken vorgenommen werden.

Hingegen sind Prospektion und Lagerstättencharakterisierung nicht der F&E zuzuordnen.

Anders als im Wirtschaftsjahr 2018, wo eine der Hauptaufgaben der in 2018 abgeschlossenen Dissertation, darin bestand, ein grundlegendes geologisches Phänomen und die Bildungsbedingungen der Lagerstätte zu klären, sind die Untersuchungen im Wirtschaftsjahr 2019 den ‚prospecting activities of commercial companies‘ zuzuordnen und daher nicht F&E.

Die im Wirtschaftsjahr 2019 beschriebenen Arbeiten in Zusammenhang mit der Untersuchung, welche bereits etablierten oder leicht adaptierten Methoden sich zur Aufbereitung des lokalen natürlichen Rohstoffes eignen, sind zwar aufwendig und systematisch erfolgt, entsprechen aber einer Standardvorgehensweise in Bergbaubetrieben ohne F&E-Charakter.

Auf Basis der vorgelegten Unterlagen handelt es sich nicht um eine schöpferische Tätigkeit, die auf systematische Weise unter Verwendung wissenschaftlicher Methoden mit dem Ziel durchgeführt wird, den Stand des Wissens zu vermehren sowie neue Anwendungen dieses Wissens zu erarbeiten.“

Mit dem hier angefochtenen **Bescheid vom 30.06.2020** (OZ 2) setzte die Abgabenbehörde die Forschungsprämie mit Null fest und begründete dies damit, dass der Schwerpunkt /das Projekt nicht die inhaltlichen Voraussetzungen des § 108c Abs. 2 Z 1 EStG 1988 iVm der

Forschungsprämienverordnung sowie in Ergänzung Frascati Manual zur Geltendmachung einer Forschungsprämie erfülle.

Mit **Schreiben vom 20.07.2020** (OZ 1) erhob die Beschwerdeführerin gegen diesen Bescheid das Rechtsmittel der Beschwerde und begehrt erkennbar die Zuerkennung der beantragten Forschungsprämie.

In der **Stellungnahme vom 18.11.2020** (OZ 9) ging die FFG weiterhin davon aus, dass der Schwerpunkt/das Projekt nicht die inhaltlichen Voraussetzungen des § 108c Abs. 2 Z 1 EStG 1988 zur Geltendmachung einer Forschungsprämie erfülle (siehe Seite 6).

Mit **Beschwerdevorentscheidung vom 07.12.2020** (OZ 4) wies die Abgabenbehörde die Beschwerde als unbegründet ab.

Mit **Schreiben vom 05.01.2021** (OZ 5) stellte die Beschwerdeführerin gegen die Beschwerdevorentscheidung den Antrag auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das Verwaltungsgericht.

Mit **Vorlagebericht vom 28.07.2021** (OZ 10) legte die Abgabenbehörde die Bescheidbeschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor. Anstelle einer Stellungnahme verwies Abgabenbehörde auf das Jahresgutachten und die beiden Stellungnahmen der FFG.

Das Bundesfinanzgericht hat über die Bescheidbeschwerde erwogen:

Steuerpflichtige, soweit sie nicht Mitunternehmer sind, und Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind, können eine Forschungsprämie für eigenbetriebliche Forschung und eine Forschungsprämie für Auftragsforschung in Höhe von jeweils 14% der prämiengünstigten Forschungsaufwendungen (-ausgaben) geltend machen. Die Prämien stellen keine Betriebseinnahmen dar; § 6 Z 10 und § 20 Abs. 2 sind auf sie nicht anwendbar (§ 108c Abs. 1 EStG 1988).

Prämienbegünstigt ist ua. 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 (§ 108c Abs. 2 Z 1 EStG 1988).

Anhang I der Forschungsprämienverordnung sind folgende „*Allgemeine Begriffsbestimmungen*“ zu entnehmen:

„1. Forschung und experimentelle Entwicklung im Sinne des § 108c Abs. 2 Z 1 EStG 1988 ist eine schöpferische Tätigkeit, die auf systematische Weise unter Verwendung wissenschaftlicher Methoden mit dem Ziel durchgeführt wird, den Stand des Wissens zu vermehren sowie neue Anwendungen dieses Wissens zu erarbeiten. Forschung und experimentelle Entwicklung in diesem Sinne umfasst Grundlagenforschung (Z 2) und/oder angewandte Forschung (Z 3) und/oder experimentelle Entwicklung (Z 4). Sie umfasst sowohl den naturwissenschaftlich-technischen als auch den sozial- und geisteswissenschaftlichen Bereich.

2. Grundlagenforschung umfasst originäre Untersuchungen mit dem Ziel, den Stand des Wissens ohne Ausrichtung auf ein spezifisches praktisches Ziel zu vermehren.

3. Angewandte Forschung umfasst originäre Untersuchungen mit dem Ziel, den Stand des Wissens zu vermehren, jedoch mit Ausrichtung auf ein spezifisches praktisches Ziel.

4. Experimentelle Entwicklung umfasst den systematischen Einsatz von Wissen mit dem Ziel, neue oder wesentlich verbesserte Materialien, Vorrichtungen, Produkte, Verfahren, Methoden oder Systeme hervorzubringen.

5. Forschungsprojekte sind auf ein definiertes wissenschaftliches oder spezifisch praktisches Ziel gerichtete inhaltlich und zeitlich abgrenzbare Arbeiten im Bereich der Forschung und experimentellen Entwicklung unter Einsatz von personellen und sachlichen Ressourcen.

6. Ein Forschungsschwerpunkt ist eine Zusammenfassung von Forschungsprojekten oder laufenden Arbeiten im Bereich der Forschung und experimentellen Entwicklung, die inhaltlich einem übergeordneten Thema zugeordnet werden können.

Als Grundsatz gilt, dass Forschung und experimentelle Entwicklung (Z 1) aus Tätigkeiten besteht, deren primäres Ziel die weitere technische Verbesserung des Produktes oder des Verfahrens ist. Dies gilt insbesondere für die Abgrenzung der experimentellen Entwicklung von Produktionstätigkeiten. Sind hingegen das Produkt oder das Verfahren im Wesentlichen festgelegt und ist das primäre Ziel der weiteren Arbeiten die Marktentwicklung oder soll durch diese Arbeiten das Produktionssystem zum reibungslosen Funktionieren gebracht werden, können diese Tätigkeiten nicht mehr der Forschung und experimentellen Entwicklung (Z 1) zugerechnet werden. Grundlage dieser Begriffsbestimmungen und Abgrenzungen ist das Frascati Manual (2002) der OECD in der jeweils gültigen Fassung, das ergänzend zu diesen Begriffsbestimmungen und Abgrenzungen herangezogen wird.“

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 EStG erfüllt (§ 108c Abs. 7 EStG 1988).

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 (§ 108c Abs. 8 Z 1 EStG 1988).

Gutachten der FFG betreffen die Beurteilung, **inwieweit ein Forschungsschwerpunkt/Forschungsprojekt**, aus dem für die Forschungsprämie maßgebliche Aufwendungen resultieren, **unter Zugrundelegung der vom Steuerpflichtigen bekanntgegebenen Informationen** die Voraussetzungen des § 108c Abs. 2 Z 1 EStG 1988 erfüllt (§ 3 Abs. 1 Z 1 der Forschungsprämienverordnung, BGBl. II Nr. 515/2012).

Die Gutachten der FFG haben sich auf jene Forschungsschwerpunkte/Forschungsprojekte oder nicht forschungsschwerpunkt- oder forschungsprojektbezogen zugeordnete Investitionen zu beziehen, für die die Beurteilung durch die FFG angefordert worden ist. **Die vom Steuerpflichtigen bekannt gegebenen Informationen aus der Anforderung des Gutachtens bilden einen integralen Bestandteil des Gutachtens** (§ 3 Abs. 3 der Forschungsprämienverordnung, BGBl. II Nr. 515/2012).

Das Jahresgutachten ist nach Ablauf des Wirtschaftsjahres, für das die Forschungsprämie beantragt wird, bei der FFG anzufordern. Dazu sind die Forschungsschwerpunkte/Forschungsprojekte und nicht forschungsschwerpunkt- oder forschungsprojektbezogen zugeordneten Investitionen inhaltlich genau zu umschreiben und die im Anhang III, Teil A, enthaltenen Daten und Informationen bekannt zu geben. Für ein Wirtschaftsjahr kann nur ein einziges Jahresgutachten pro Steuerpflichtigen angefordert werden (§ 4 Abs. 2 der Forschungsprämienverordnung, BGBl. II Nr. 515/2012).

In der Anforderung des Gutachtens der FFG (OZ 6) haben weder die zu „Ziel und Inhalt“ (Seite 5) noch die zu „Neuheit“ getätigten Ausführungen der Beschwerdeführerin einen Rückschluss darauf zugelassen, was das Forschungsprojekt ist (Seite 5 bis 6). Auch die aufgezählten „Methoden bzw. Vorgangsweisen“ erhellen dies nicht (Seite 5). Aus diesem Grund hat die FFG in ihrem Gutachten (OZ 6) festgestellt, dass in der Gutachtensanforderung keine konkreten eigenbetrieblichen F&E-Aktivitäten für das Wirtschaftsjahr 2019 beschrieben und somit die inhaltlichen Voraussetzungen des § 108c Abs. 2 Z 1 EStG zur Geltendmachung einer Forschungsprämie nicht erfüllt sind (Seite 10). Auch mit der anschließenden Stellungnahme (OZ 7) hat die Beschwerdeführerin (ohne Kenntnis der Beschreibungen auf Seite 8 bis 9 des Vorlageantrags) nicht verständlich gemacht, was das Forschungsprojekt ist, weshalb die FFG in der darauf replizierenden Stellungnahme (OZ 8) noch einmal festgestellt hat, dass „auch in den nachgereichten Unterlagen (...) im Wirtschaftsjahr 2019 keine F&E-Aktivitäten dargestellt (sind).“

Da die Beschwerdeführerin die FFG nicht in die Lage versetzt hat, mit den von ihr bekanntgegeben (einen integralen Bestandteil des Gutachtens bildenden) Informationen den Gutachtensgegenstand festzustellen, war die gemäß § 108c Abs. 7 EStG normierte Voraussetzung für die Gewährung einer Forschungsprämie nicht gegeben.

Die Beschwerde war daher als unbegründet abzuweisen.

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. Da eine Rechtsprechung zur Rechtsfrage fehlt, ob im Hinblick auf die oben wiedergegebenen Bestimmungen des § 108c Abs. 7 und 8 EStG 1988 eine Forschungsprämie im Rechtsmittelverfahren gewährt werden dürfte, wenn der Steuerpflichtige den Gegenstand des Gutachtens der FFG nicht in der Anforderung feststellbar gemacht hat, war auszusprechen, dass die Revision zulässig ist.

Wien, am 7. Dezember 2022