

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Mag. Philipp Casper, Kalchberggasse 1, 8010 Graz, über die Beschwerde vom 28. Juli 2015 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 3. Juli 2015 betreffend Forschungsprämie 2011 Steuernummer ***BF1StNr1*** 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

I. Verfahrensgang

Die in Österreich ansässige Beschwerdeführerin (Bf.) AB AG (nunmehr ST GmbH als Rnf der AB AG) war ein Forschungs- und Entwicklungsunternehmen mit abweichendem Wirtschaftsjahr.

Das Unternehmen befasste sich im Wesentlichen mit der Errichtung und dem Betrieb eines Forschungszentrums für integrales Bauwesen. 2009 war von der Bf. in Ungarn eine 100%-Tochterfirma – FB Kft. – gegründet worden, welche als Unternehmensschwerpunkt die Forschung und Entwicklung im Bereich der Biotechnologie hatte.

Für das Veranlagungsjahr 2011 (Bilanzstichtag 31.03.2011) wurde - ausgehend von einer Bemessungsgrundlage iHv EUR 2.308.292,32 - eine Forschungsprämie für eigenbetriebliche Forschung und experimentelle Entwicklung iSd § 108c iVm § 4 Abs. 4 Z 4 EStG 1988 iHv EUR 184.663,39 beantragt. Die Forschungsprämie wurde von Seiten der Abgabenbehörde am 13.09.2012 in der beantragten Höhe am Abgabenkonto der Beschwerdeführerin (= Bf.) gutgeschrieben.

Bei einer **abgabenbehördlichen Prüfung der Jahre 2010 – 2012** wurde die Forschungsprämie gem. § 108c EStG 1988 geprüft und betreffend das Jahr 2011 die Bemessungsgrundlage um erhöhte Stundensätze für Arbeitsleistungen durch den Vorstand der Bf., Verwaltungsaufwand, steuerfreie Subventionen und Zuschüsse sowie die Anschaffungskosten für den Erwerb einer am Unternehmensstandort der X technologies Kft in Ungarn errichteten Biogasforschungsanlage samt Prototypenlabor und Untersuchungslabor (Superädifikat) gekürzt (BP-Bericht und Niederschrift).

Die 100%-Tochter der Bf., die FB Kft (mit gleichem Sitz wie die X technologies Kft) in Ungarn sowie die Bf. selbst wurden im Jahr 2015 mit der ST GmbH als aufnehmendem Unternehmen verschmolzen.

Im strittigen Zeitraum war die Bf. noch ein eigenständiges Unternehmen.

Im Vorhalteverfahren wurden von der Bf. die vertraglichen Grundlagen für die wirtschaftliche Zurechnung des Forschungsprojektes „Biogas“, das Verzeichnis der Aufwendungen sowie der Kaufvertrag für die in Ungarn stehende Versuchsanlage abverlangt.

Mit Vorlage von Unterlagen wurde weiters ausgeführt, dass im Antrag auf Zuerkennung einer Forschungsprämie für das Veranlagungsjahr 2011 für die Biogasanlage ein Betrag von EUR 1.081.795,25 enthalten sei. Dieser Betrag setze sich nur aus zwei Eingangsrechnungen zusammen. Obwohl die Anschaffung erst im März 2011 erfolgt sei (Fakturierung mit 31.03.2011), und das Wirtschaftsjahr der ABAG am 31.3. endet, seien im Wirtschaftsjahr 2011 bereits entsprechende Forschungsarbeiten durchgeführt worden (von Hr. M und auch von anderen (in Österreich beschäftigten) Dienstnehmern). Die Personalkosten von Herrn M und den anderen Dienstnehmern wurde für die Forschungsprämie 2011 nicht angesetzt. Auch seien keine weiteren Kosten (weder Personal, noch Finanzierungsaufwendungen noch Gemeinkosten) im Zusammenhang mit dem Forschungsthema Biogasanlage angesetzt worden.

Im Zuge dieser abgabenrechtlichen Prüfung wurde vom Finanzamt ein Ersuchen an die FFG zur Erstellung eines Gutachtens („Liegt im gegenständlichen Fall steuerlich begünstigte Forschung und experimentelle Entwicklung gemäß § 108c Abs. 2 Z 1 EStG 1988 vor?“) bezüglich der „X-Biogasanlage (Versuchsaufbau)“, gestellt.

Das Gutachten der FFG dazu lautete (auszugsweise) wie folgt:

„.....

Bei den Schwerpunkten/Projekten „Hallenausbau und Standorterweiterung am Standort Ungarn“, „X-Biogasanlage (Versuchsaufbau) sind weder in Ziel und Inhalt, noch Methode bzw. Vorgangsweise, noch in Neuheit konkrete eigenbetriebliche F&E-Aktivitäten erkennbar.“

Die Forschungsprämie wurde sodann für das Veranlagungsjahr 2011 mit Bescheid vom 03.07.2015 gem. § 108c EStG 1988 iVm § 201 Abs. 3 Z 2 BAO iHv EUR 88.659,86 festgesetzt

unter Nichtanerkennung der geltend gemachten Kosten der Anschaffung der Biogasanlage in Ungarn.

Gegen diesen Bescheid wurde **Beschwerde** erhoben und die Erhöhung der Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie um die Anschaffungskosten für die Biogasforschungsanlage in Ungarn iHv EUR 1.081.795,25 beantragt.

Dazu wurde begründet, dass die Forschungstätigkeit iZm dem Forschungsprojekt „Biogas“ im österreichischen Forschungszentrum durch die Bf. erfolgt sei.

In Ungarn sei lediglich aufgrund der in diesem Land gewährten speziellen Förderungen eine Versuchsanlage errichtet worden, um die in Österreich erarbeiteten Forschungsergebnisse zu testen. Die Ergebnisse dieser Versuche seien dann wiederum in Österreich bei der Bf. ausgewertet worden. Es seien auch keine Mitarbeiter in Ungarn angeworben und angestellt worden.

Am Standort in Ungarn habe reine Datenerhebung stattgefunden, die für sich alleine keine Forschungstätigkeit, sondern lediglich eine Hilfstätigkeit darstelle.

Mit **Beschwerdevorentscheidung vom 20.07.2016** wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. In der Begründung führte die Abgabenbehörde- unter Hinweis auf die erhöhte Mitwirkungspflicht der Bf. aus -, dass von der Bf. mit Ausnahme der Stundenaufzeichnungen des Mitarbeiters Herrn M, dessen Kosten an die FB Kft weiterverrechnet wurden, keinerlei Unterlagen vorgelegt worden seien, die die eingesetzten Mitarbeiter der Bf. am Projekt, die aufgezeichneten Stunden dieser Mitarbeiter oder die durchgeführten Projektarbeiten (Versuchsschritte, Testprotokolle, ...) im österreichischen Betrieb dokumentieren würden. Aufgrund der in der Außenprüfung getroffenen Feststellungen kam die Abgabenbehörde zum Ergebnis, dass das Forschungsprojekt „Biogas“ nicht im Betrieb der Bf., sondern in Ungarn von der FB Kft durchgeführt worden sei. Selbst wenn dieses Forschungsprojekt von der Bf. selbst durchgeführt worden wäre, sei die Gewährung der Forschungsprämie zu verneinen, weil die Forschung gem. § 29 BAO nicht in einer inländischen, sondern ungarischen Betriebsstätte durchgeführt wurde. Auch nach Art. 5 DBA Österreich – Ungarn stelle die Biogasforschungsanlage eine Betriebsstätte dar.

Gegen die Beschwerdevorentscheidung wurde am **18.08.2016** ein **Vorlageantrag** eingebracht und darin ausgeführt, dass die Bf. über Know-How im Bereich Biogas verfüge, um derartige Forschungsprojekte realisieren zu können. Zudem seien auch die Forschungsimpulse und die Konzeption des Forschungsprojektes von Mitarbeitern der Bf. gekommen.

Die gesamte Konzeption und Entwicklung des Forschungsprojektes sei in Österreich erfolgt. Auch die Planung und die technische Auslegung der Laboranlage stamme federführend von eigenen Mitarbeitern. Auf Basis der ab dem Jahr 2008 beginnenden Konzeptionierung des Forschungsprojektes durch die Bf. sei unter wesentlichem Input der Bf. im Jahr 2011 eine Biogasanlage in Ungarn in Betrieb genommen worden. Die Errichtung der Laboranlage in

Ungarn habe einzig und allein den Zweck gehabt, dort Versuche und Analysen zu machen und die daraus gewonnenen Daten für die in Österreich stattfindende Entwicklung der Technologie zu verwerten. Darüber hinaus wurde angemerkt, dass die Bf. bzw. ihre Rechtsnachfolgerin, die ST GmbH, im Jahr 2016 ein Patent für „Verfahren und Vorrichtung zur Aufbereitung von Biomasse“ eingetragen bekommen habe. Zum Nachweis der Ausführungen im Vorlageantrag wurden sieben Anlagen, bestehend aus einem Förderungsansuchen der Bf. bei der FFG aus dem Jahr 2009 für das Projekt „Economiser SE“, einem Schaubild über die Forschungsaktivitäten betreffend dieses Forschungsprojektes, einer Projektbeschreibung zum Forschungsprojekt, einer Zusammenfassung der Projektbeschreibungen Biogasforschung 2014 – 2016, einem exemplarischen Nachweis der Kosten 2015 für Biogasforschung, einem Auszug aus den Forschungsgutachten der FFG für die Jahre 2015 und 2016 sowie einem Auszug vom Österreichischen Patentblatt, übermittelt.

Mit **Ergänzungsersuchen vom 30.04.2018** wurde die Bf. aufgefordert bekanntzugeben, ob und wann das als Anlage 1 zum Vorlagebericht vorgelegte Förderungsansuchen vom 15.07.2009 tatsächlich bei der FFG eingereicht wurde und ob und mit welchem Betrag die FFG dieses Projekt gefördert hat.

Die Bf. gab mit Schreiben vom 15.05.2018 bekannt, dass das Ansuchen im November 2009 bei der FFG eingereicht, eine Förderung mangels Erfüllung der notwendigen Kriterien aber nicht gewährt worden war.

Mit **Vorlagebericht vom 05.09.2018** legte die Behörde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

Mit **Schreiben vom 09.03.2023** wurden dem Masseverwalter zur Kenntnis – und allfälligen Stellungnahme folgende Unterlagen übermittelt:

Auszüge aus den Jahresabschlüssen der AB für die Jahre 2011 und 2012, aus denen hervorgeht, dass das Projekt erst im Herbst 2011 startete, Auszüge aus der Homepage der 100% Tochterfirma FB Kft. in Ungarn denen u.a. zu entnehmen war, dass „die FB Kft. ein Forschungszentrum für Erneuerbare Energien für den ländlichen Raum [ist]. Auf einer Fläche von ca. 50.000m² betreibt die FB Kft. Forschung und Entwicklung an einer Hochleistungs-Biogasanlage durch den Einsatz von Technologien der neuesten Generation.“

Weiters die Stellungnahme der FFG zu einer von der ST bzw. deren Tochtergesellschaft die X Kft. an deren Standort in Ungarn errichtete Biogasanlage, für die eine Forschungsprämie für das Jahr 2011 beantragt worden war.

Gleichzeitig wurde auch für das Jahr 2011 von der AB AG ebenfalls für eine Biogasanlage am selben Standort in Ungarn eine Forschungsprämie beantragt (siehe Forschungsprämienantrag der AB AG betreffend 2011, Bilanzstichtag 31.03.2011)

Mit **Schreiben vom 11.04.2023** wurde dem Gericht mitgeteilt, dass betreffend Beschwerde vom 28. Juli 2015/Forschungsprämie 2011 ST GmbH bzw. ABAG, keine Stellungnahme abgegeben wird.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt und Beweiswürdigung

Streit zwischen den Parteien des gegenständlichen verwaltungsgerichtlichen Verfahrens besteht darüber, ob es sich bei den von der Bf. für das Wirtschaftsjahr 2011 geltend gemachten Aufwendungen für die Forschungsprämie um eigenbetriebliche Forschung und Entwicklung gehandelt hat, sodass eine Forschungsprämie gemäß § 108c Abs. 2 Z 1 EStG 1988 zusteht.

Die Bf. war im Bereich Errichtung und Betrieb eines Forschungszentrums für integrales Bauwesen tätig (siehe Satzung v. 15.11.2007) und bilanzierte nach einem abweichenden Wirtschaftsjahr (Bilanzstichtag Ende März).

Die Bf. hatte für das Wirtschaftsjahr 2011 eine Forschungsprämie für eigenbetriebliche Forschung und experimentelle Entwicklung (§ 108c Abs. 2 Z 1 EStG 1988) iHv 184.663,39 € beantragt.

Die Forschungsprämie wurde aufgrund der im Rahmen der stattgefundenen Außenprüfung getroffenen Feststellungen (siehe dazu bereits oben unter Verfahrensgang) mit Bescheid vom 03.07.2015 gekürzt und mit 88.659,86 € festgesetzt worden.

Die nunmehr strittigen Kosten resultieren aus dem Kauf eines Gebäudes (Superädifikat) und einer Biogasanlage in Ungarn, welche von der X Kft, einer Tochterfirma der ST GmbH, an deren Unternehmensstandort in Ungarn errichtet worden war.

Die Fakturierung erfolgte in folgenden Teilen:

F&E Gebäude	31.03.2011	334.184,35	X Kft
F&E Gebäude	31.03.2011	26.500,00	B&U
Biogas Laboranlage	31.03.2011	596.525,25	X Kft
Biogas Laboranlage	31.03.2011	100.000,00	B&U
Biogas Laboranlage	31.03.2011	24.585,65	X Kft

Antrag Forschungsprämie 2011	1.081.795,25
------------------------------	--------------

Die Rechnung der B&U GmbH, datiert mit 31.03.2011, weist als Leistungszeitraum „Jänner – März 2011“ für die Planung, Dokumentation für die Biogaslaboranlage „SE Economizer“ inkl.

Zurverfügungstellung der Lizenzen... sowie für „Erstellung/Unterstützung der Einreichunterlagen für int. Projekte und damit verbundene Förderungen“ auf.

Ein Kaufvertrag über die Anschaffung der Laboranlage wurde nicht abgeschlossen, Korrespondenz, Pläne, Personal – und sonstige Kosten für das Forschungsprojekt „Biogas“ wurden nicht vorgelegt.

Die AB AG (kurz ABAG) und deren 100%iger Tochter FB Kft in Ungarn wurden sodann mit 29.12.2015 in die ST GmbH verschmolzen.

Mit Beschluss des Landesgerichtes für ZRS Graz vom 03.04.2019 zu XY wurde über die ST GmbH als Rechtsnachfolgerin der AB AG der Konkurs eröffnet und ist die Gesellschaft infolge Eröffnung des Konkursverfahrens aufgelöst.

Die Bf. legte eine Beschreibung des Forschungsprojektes „Biogas“ vor, dessen Schwerpunkt die Entwicklung einer neuen Aufschlussmethode für eine schnellere und effizientere Biogasproduktion und den Einsatz alternativer Substrate ermöglichen soll. Die Biogasforschungsanlage in Ungarn sei nur zur reinen Datenerhebung (Versuche, Analysen) genutzt worden.

Wenn die Bf., wie in der ihrer Beschwerdebegründung auf Seite 3 behauptet, dass „Im gegenständlichen Fall sich das Forschungszentrum samt Mitarbeiter in Österreich [befindet] und die Forschungstätigkeit in Österreich durchgeführt wird“, weiters „In Ungarn lediglich eine Versuchsanlage errichtet [wurde], die von österreichischen Mitarbeitern nur zur Datenerhebung verwendet wird“ so kann das Gericht angesichts der Informationen, die auf der Homepage der 100%-Tochter FB Kft zu finden sind, diesen Aussagen keinen Glauben schenken.

Auf der Homepage ist in Bezug auf die Tätigkeit der FB Kft. folgendes zu lesen:

„FB Kft. was founded in November 2009 and is a hundred percent daughter of the austrian Research Center ABAG - the inhouse research center of ST. While ABAG has its focus on research and development on integral construction engineering, FB Kft. is a research centre for renewable energies for rural areas. On an area of approximately 50.000m² FB Kft. carries out research and development on a high performance biogas plant by using new generation technology.“

(„FB Kft. wurde im November 2009 gegründet und ist eine hundertprozentige Tochter des österreichischen Forschungszentrums ABAG – dem hauseigenen Forschungszentrum von ST. Während die ABAG ihren Fokus auf Forschung und Entwicklung auf dem Gebiet der integralen Bautechnik hat, ist die FBiogaz Kft. ein Forschungszentrum für Erneuerbare Energien für den ländlichen Raum. Auf einer Fläche von ca. 50.000m² betreibt die FB Kft. Forschung und Entwicklung an einer Hochleistungs-Biogasanlage durch den Einsatz von Technologien der

neuesten Generation.“ (Siehe www.ABAG.hu über wayback machine, Übersetzung durch die RichterIn)

Ebenso geht aus der vorgelegten Beschreibung des Projektes (siehe Prozessentwicklung für die thermohydrolytische Vorbehandlung alternativer Substrate für die Biogasproduktion) hervor, dass

„Die Ziele des Geschäftsjahrs 2010/11 und der Folgejahre waren:

- Entwicklung des „steam explosion“ Verfahrens für den Einsatz in Biogasanlagen*
- Entwicklung und Aufbau der Versuchsanlage*
- Aufbau eines nasschemischen Analyselabors zur Substrat- und Biogasanalytik*
- Versuchsreihen mit Strohsubstraten“*

Die Beschreibung der Methode und Vorgehensweise zeigt, dass die Erreichung der Forschungsziele ohne die Versuchsanlage Biogas samt dem Versuchslabor nicht zu verwirklichen sind.

Somit liegt in Ungarn nicht nur eine Datenerhebung vor, vielmehr erfolgt die zentrale Forschungstätigkeit in Ungarn auf der errichteten Anlage.

Damit widerspricht die Bf. sich selbst, geht doch daraus hervor, dass in Ungarn sehr wohl Forschung und Entwicklung im Bereich „Biogas“ erfolgt, ja sogar der Schwerpunkt der Forschung in Ungarn im Bereich des Biogas liegt!

Von der Bf. wurden - zum Nachweis, dass diese Forschungstätigkeit in Österreich durchgeführt wurde - exemplarisch Stundenaufzeichnungen des Mitarbeiters Herrn M vorgelegt und ausgeführt, dass für das Jahr 2011 und die Folgejahre Mitarbeiter der Bf. und „jedenfalls zur Gänze Hr. M (der dieses Projekt federführend bearbeitet hat) und Hr. N als wissenschaftlicher Leiter für dieses Projekt“ an den Forschungstätigkeiten mitgewirkt hätten. (siehe Ergänzungsersuchen vom 11.02.2015).

Diese vorgelegte Stundenliste des Hrn. M hat für den strittigen Zeitraum allerdings keinerlei Relevanz und Beweiskraft, beinhaltet sie lediglich Aufzeichnungen für den **Zeitraum** 25.11.2011-22.12.2011, welcher hier **nicht streitgegenständlich** ist.

Im Übrigen hatte Herr M seine Tätigkeit für die Bf. erst **im Februar 2011** begonnen, knapp 2 Monate vor Ende des strittigen Wirtschaftsjahres. Da Hr. M lt. Bf. beim Projekt „Biogas“ federführend war und er erst ab Februar 2011 für die Bf. tätig war, kann die Bf., wenn sie von „Forschungstätigkeit im Jahr 2011“ spricht nur das Kalenderjahr außerhalb des hier strittigen Wirtschaftsjahres 2010/2011 meinen, da aufgrund der vorgelegten Unterlagen ersichtlich ist,

dass die Fertigstellung bzw. der Start des Projektes erst im weiteren Verlauf des Kalenderjahres 2011 erfolgt ist.

Weiters wurden die Kosten des Mitarbeiters Hrn. M für den Zeitraum Februar – Dezember 2011 iHv EUR 100.320,- (für 1672 Arbeitsstunden) 2012 an die FB Kft weiterverrechnet und von dieser auch getragen.

Die zweite Person, die als Mitarbeiter des Projektes angeführt wurde, Hr. N, wiederum war 2011 nicht nur Vorstand der österreichischen Bf. sondern auch Geschäftsführer der ungarischen FB Kft. Ein Beleg, dass er aktiv am Projekt tätig gewesen wäre, wurde nicht vorgelegt.

Dass weitere Mitarbeiter in Österreich in diesem Forschungsbereich tätig waren wurde zwar behauptet, aber nicht nachgewiesen. Weitergehende Informationen, wie konkrete Daten, Namen der tätigen Mitarbeiter, Stundenlisten, Tätigkeitsbeschreibung etc. – wurden von der Bf. nicht beigebracht.

Als Nachweis dafür, dass sich die Bf. bereits seit dem Jahr 2008 mit dem Themenbereich Biomasse und Biogas beschäftige, wurde im Zuge des Vorlageantrages ein „Förderansuchen Basisprogramme ab 2008“ der Bf. bei der FFG aus dem Jahr 2009 (Anlage 1 zum Vorlageantrag) für das Projekt „**Economiser SE**“ sowie ein Schaubild (Anlage 2 zum Vorlageantrag) übermittelt. Dass die Bf. im Bereich Biomasse und Biogas über Know-How verfügt, wird nicht angezweifelt. Allerdings wird mit diesem Förderansuchen, nicht der Nachweis für im Wirtschaftsjahr 2010/2011 eigenbetrieblich durchgeführte Forschungstätigkeiten der Bf. betreffend das Projekt „Biogas“ erbracht.

Ebenso kann das vorgelegte Schaubild (ohne zeitliche Datierung) keinen Beweis dafür erbringen, dass hier tatsächlich im strittigen Wirtschaftsjahr eigenbetrieblich durchgeführte Forschungstätigkeiten stattgefunden haben. Dies gilt auch für das weitere Vorbringen der Bf. im Vorlageantrag, wonach die Forschungsimpulse und die Konzeption des Forschungsprojektes von Mitarbeitern der Bf. gekommen seien. Die bloße Behauptung reicht als Nachweis nicht aus, dass die Bf. im Wirtschaftsjahr 2010/2011 auch tatsächlich Forschungs- und Entwicklungstätigkeiten für dieses Projekt durchgeführt hat.

Die weiteren nachgereichten Unterlagen (Anlagen 4-6 zum Vorlageantrag) betreffen allesamt Forschungstätigkeiten der Jahre 2014 – 2016 und dienen somit ebenfalls nicht als Nachweis für eine eigenbetrieblich durchgeführte Forschungstätigkeit der Bf. im Wirtschaftsjahr 2010/2011.

Ebensowenig mag die Anmeldung eines Patentes für die Rechtsnachfolgerin der Bf. für „Verfahren und Vorrichtung zur Aufbereitung von Biomasse“ (Anlage 7 zum Vorlageantrag), welches aus dem Jahr 2016 datiert, nicht nachzuweisen, dass die Bf. eigenbetrieblich durchgeführte Forschungstätigkeiten dieses Projekt betreffend **im Wirtschaftsjahr 2011** durchgeführt hat.

Wenn sich – wie in der Rechnung der B&U GmbH ausgewiesen- die Biogasanlage im Zeitraum von Jänner-März 2011 erst in der Planung befand, kann eine Forschungstätigkeit im Wirtschaftsjahr 2011 (01.04.2010-31.03.2011) (noch) nicht stattgefunden haben.

Dies wird auch durch die im dem Lagebericht der Bf. zum 31.03.2012 getätigten Aussagen bestätigt:

*„Die 100%-Tochter in Ungarn, die FB Kft. konnte einen F&E-Erfolg landen. Im Rahmen des ungarischen F&E-Programmes GOP konnte ein mit ca. EUR 7 Mio. dotiertes Projekt zur Entwicklung einer 500kW-Biogas-Demoanlage gewonnen werden. **Das Projekt startete offiziell am 05.09.2011....**“.*

Dass die Fertigstellung dieser Anlage erst im Jahr 2011 erfolgte wurde auch im Vorlageantrag (S. 2) von der Bf. selbst angegeben.

Über den Erwerb der Biogasanlage durch die Bf. gibt es keinen gesonderten Kaufvertrag, sondern lediglich zwei Rechnungen, aus denen sich der Kaufpreis (Investitionsvolumen von EUR 1.081.795,25) ergibt. Die Fakturierung erfolgte am letzten Tag des Wirtschaftsjahres 2010/2011.

Eine Fakturierung vor Ablauf des Wirtschaftsjahres 2010/2011 war für die Bf. aber die letzte Möglichkeit der Beantragung von Forschungsprämie für dieses Projekt, wurde doch für nachfolgende Wirtschaftsjahre bereits die Neuregelung des § 108c EStG (Mit dem Budgetbegleitgesetz 2011 wurde ua die Forschungsprämie auf 10% der Aufwendungen erhöht und gesetzlich normiert, dass die Forschungsprämie für eigenbetriebliche Forschung nur dann zu gewähren ist, wenn die Forschung in **einem inländischen Betrieb oder einer inländischen Betriebsstätte** erfolgt.) schlagend.

Dass die Anlage bereits vor dem 31.03.2011 für Forschungszwecke genutzt bzw. sich diese Anlage bereits vor dem 31.03.2011 im Eigentum der Bf. befand, konnte nicht nachgewiesen werden.

Auch die vorgelegten Unterlagen zum Nachweis dafür, dass die Verwertung der Forschungsergebnisse im Inland erfolgt, können dem Beschwerdebegehren nicht zum Erfolg verhelfen.

Weder dem vorgelegten Strategiepapier der XYZ-Gruppe und der Bf. (07.03.2013 bzw. 13.03.2013), mit dem Inhalt, dass die Bf. mit der Tochtergesellschaft FB Kft in Ungarn die Biogastechnologie der 2. Generation im Rahmen des Forschungsprojektes bündelt und zur Marktreife führen soll, noch aus der Vereinbarung vom 21.03.2013 zwischen der ABC Ges.m.b.H. und der Bf. sowie der FB Kft über die Einräumung von Verwertungsrechten (Beilagen zur Vorhaltsbeantwortung per Mail vom 12.06.2015) konnte entnommen werden,

dass die Bf. im Wirtschaftsjahr 2010/2011 Forschungstätigkeiten betreffend das Projekt „Biogas“ eigenbetrieblich durchgeführt hatte.

Beide vorgelegte Papiere behandeln lediglich die Bedingungen, unter denen die Finanzierung bzw. Investitionsförderung des Forschungsprojektes durch die XYZ erfolgt ist.

Auch ein Vertrag zwischen der Bf. und der FB Kft über die wirtschaftliche Zurechnung des Forschungsprojektes „Biogas“ konnte auf Nachfrage der Abgabenbehörde (Vorhalt vom 27.05.2015) nicht vorgelegt werden.

Dazu führte die Bf. aus, dass eine vertragliche Vereinbarung nicht erforderlich sei, da die Mitarbeiter, die am Forschungsprojekt arbeiten bzw gearbeitet haben, Dienstnehmer der Bf. in Österreich seien und damit ohnedies gesichert sei, dass das Know-How in Österreich bleibt (Vorhaltsbeantwortung per Mail vom 12.06.2015). Da kein Nachweis von am Forschungsprojekt im Streitjahr tatsächlich tätigen Dienstnehmern der Bf. in Österreich erbracht wurde, erachtet das Gericht auch diese Behauptung als Schutzbehauptung.

Daher kann aus diesen Unterlagen für die Beschwerde nichts gewonnen werden.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass für eine eigenbetriebliche Forschungstätigkeit der Bf. im Streitzeitraum keine Nachweise erbracht werden konnten. Weder die vorgelegten exemplarischen Stundenaufzeichnungen eines einzigen Mitarbeiters der Bf. (noch dazu für einen nicht streitgegenständlichen Zeitraum) als Nachweis dafür, dass Forschungstätigkeiten im Betrieb der Bf. in Österreich stattgefunden haben, noch die aus den vorgelegten Unterlagen ersichtlichen Fakten können die Behauptungen der Bf. für den streitgegenständlichen Zeitraum belegen.

2. Rechtliche Beurteilung

§ 108c EStG 1988 (in der hier maßgeblichen Fassung) lautet (auszugsweise):

(1) Prämien für Forschung und Bildung können geltend machen

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

(2) Es beträgt

1. die Forschungsprämie 8% der Aufwendungen im Sinne des § 4 Abs. 4 Z 4 und Z 4b; die Forschungsprämie kann nur von jenen Aufwendungen geltend gemacht werden, die nicht Grundlage eines Forschungsfreibetrages gemäß § 4 Abs. 4 Z 4a sind; für

Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre), für die ein Freibetrag gemäß § 4 Abs. 4 Z 4b geltend gemacht wird, steht keine Forschungsprämie zu;

2. (...)

(3) Die Prämien können erst nach Ablauf des jeweiligen Wirtschaftsjahres geltend gemacht werden, spätestens jedoch bis zum Eintritt der Rechtskraft des betreffenden Einkommensteuer-, Körperschaftsteuer- oder Feststellungsbescheides (§ 188 der Bundesabgabenordnung).

(4) Die sich aus dem Verzeichnis ergebenden Prämien sind auf dem Abgabekonto gut zu schreiben, es sei denn, es ist ein Bescheid gemäß § 201 BAO zu erlassen. (...)
(...)

§ 4 EStG 1988 (in der hier maßgeblichen Fassung) lautet (auszugsweise):
(...)

(4) Betriebsausgaben sind die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind. Betriebsausgaben sind jedenfalls:
(...)

4. Ein Forschungsfreibetrag in Höhe von 25% für Aufwendungen (Ausgaben) zur Forschung und experimentellen Entwicklung, die systematisch und unter Einsatz wissenschaftlicher Methoden durchgeführt wird. Zielsetzung muss sein, den Stand des Wissens zu vermehren sowie neue Anwendungen dieses Wissens zu erarbeiten. Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, die Kriterien zur Festlegung der förderbaren Forschungsaufwendungen (-ausgaben) mittels Verordnung festzulegen. Der Freibetrag kann von Aufwendungen nicht geltend gemacht werden, die einem Betrieb oder einer Betriebsstätte außerhalb der Europäischen Union oder des Europäischen Wirtschaftsraumes zuzurechnen sind oder die Grundlage eines Forschungsfreibetrages gemäß Z 4a sind.
(...)

4b. Ein Forschungsfreibetrag in Höhe von 25% für Aufwendungen (Ausgaben) für in Auftrag gegebene Forschung und experimentelle Entwicklung im Sinne der Z 4. Der Forschungsfreibetrag kann nur für Aufwendungen (Ausgaben) in Höhe von höchstens 100.000 Euro pro Wirtschaftsjahr geltend gemacht werden. (...) Der Freibetrag steht dem Auftraggeber für seine Aufwendungen (Ausgaben) nur dann zu, wenn mit der Forschung und experimentellen Entwicklung Einrichtungen oder Unternehmen, die mit Forschungs- und experimentellen Entwicklungsaufgaben befasst sind und deren Sitz in einem Staat der Europäischen Union oder des Europäischen Wirtschaftsraumes gelegen ist, beauftragt werden. Der Freibetrag steht nicht zu, wenn der Auftragnehmer unter beherrschendem Einfluss des Auftraggebers steht oder Mitglied einer Unternehmensgruppe (§ 9 des

Körperschaftsteuergesetzes 1988) ist, der auch der Auftraggeber angehört.
(...)

Die Kriterien zur Festlegung förderbarer Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen (-ausgaben) gemäß § 4 Abs. 4 Z 4a bzw. § 108c Abs. 2 Z 1 EStG 1988 wurden in der Verordnung des Bundesministers für Finanzen, BGBl. II Nr. 506/2002, festgelegt: *[Anmerkung: bei Erlassung dieser Verordnung war in § 4 Abs. 4 Z 4a EStG 1988 der nunmehr in § 4 Abs. 4 Z 4 EStG 1988 normierte Forschungsfreibetrag für Aufwendungen (Ausgaben) zur Forschung und experimentellen Entwicklung geregelt; BGBl I 2002/68, KonBG 2002]*

§ 1 (1) Der Geltendmachung eines Forschungsfreibetrages oder einer Forschungsprämie sind Aufwendungen (Ausgaben) im Sinne der Absätze 2 und 3 im Bereich von Forschung und experimenteller Entwicklung (Anhang I) zu Grunde zu legen. Die Bestimmungen des § 6 Z 6 und § 20 Abs. 2 EStG 1988 sowie § 12 Abs. 2 KStG 1988 sind anzuwenden.

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

1. Löhne und Gehälter für in Forschung und experimenteller Entwicklung (Anhang I, Teil A, Z 1) Beschäftigte einschließlich Arbeitgeberbeiträge zur Sozialversicherung, Wohnbauförderungsbeiträge und sonstige Personalaufwendungen (zB. freiwillige Sozialleistungen). Bei Beschäftigten, die nicht ausschließlich in Forschung und experimenteller Entwicklung tätig sind, werden die der Arbeitsleistung für Forschung und experimentelle Entwicklung entsprechenden Anteile an diesen Aufwendungen (Ausgaben) herangezogen.
2. unmittelbare Aufwendungen (Ausgaben) und unmittelbare Investitionen (einschließlich der Anschaffung von Grundstücken), soweit sie nachhaltig Forschung und experimenteller Entwicklung dienen (Anhang I, Teil A, Z 1).
3. Finanzierungsaufwendungen (-ausgaben), soweit sie der Forschung und experimentellen Entwicklung (Anhang I, Teil A, Z 1) zuzuordnen sind.
4. Gemeinkosten, soweit sie der Forschung und experimentellen Entwicklung (Anhang I, Teil A, Z 1) zuzuordnen sind.

(3) Aufwendungen (Ausgaben) für Forschung und experimentelle Entwicklung im Sinne dieser Verordnung, die an Dritte außer Haus vergeben werden, sind keine Aufwendungen (Ausgaben) für Forschung und experimentelle Entwicklung im Sinne des § 4 Abs. 4 Z 4a EStG 1988 (externe Aufwendungen und Ausgaben für Forschung und experimentelle Entwicklung, Auftragsforschung).

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

Gemäß § 24 Abs. 6 KStG 1988 gelten die Bestimmungen des § 108c EStG 1988 sinngemäß für Körperschaften im Sinne des § 1, soweit sie nicht von der Körperschaftsteuer befreit sind. (...)

Strittig ist, ob der Bf. für die Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Forschungsprojekt „Prozessentwicklung für die thermolytische Vorbehandlung alternativer Substrate für Biogasproduktion“ im Veranlagungsjahr 2011 eine Forschungsprämie iSd § 108c Abs. 2 Z 1 EStG 1988 iVm § 4 Abs. 4 Z 4 EStG 1988 zusteht.

Die Bf. ermittelte ihren Gewinn 2011 für ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr mit dem Bilanzstichtag 31. März 2011.

Daher lagen dem gegenständlichen Forschungsprämienantrag für das Jahr 2011 Forschungstätigkeiten im Zeitraum 01.04.2010 – 31.03.2011 zu Grunde.

Für **Wirtschaftsjahre, die vor dem 1.1.2011** begannen, war für die Forschungsprämie § 108c EStG 1988 in der Fassung des AbgÄG 2005, BGBl I 2005/161 maßgeblich. Demnach konnte gemäß § 108c Abs. 2 Z 1 EStG 1988 eine Forschungsprämie für eigenbetriebliche Forschung oder Auftragsforschung iHv 8% der Aufwendungen im Sinne des § 4 Abs. 4 Z 4 oder Z 4b EStG 1988 geltend gemacht werden.

Für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2010 begannen, ist für die Forschungsprämie erstmalig § 108c EStG in der Fassung des Budgetbegleitgesetzes 2011, BGBl I 2010/111 maßgeblich (§ 124b Z 180 EStG). Mit dem Budgetbegleitgesetz 2011 wurde ua die Forschungsprämie auf 10% der Aufwendungen erhöht und gesetzlich normiert, dass die Forschungsprämie für eigenbetriebliche Forschung nur dann zu gewähren ist, wenn die Forschung in einem inländischen Betrieb oder einer inländischen Betriebsstätte erfolgt.

Da das dem gegenständlichen Forschungsprämienantrag 2011 zugrundeliegende Wirtschaftsjahr **vor** dem 1.1.2011 begann, war für die Beurteilung der Forschungsprämie der § 108c Abs. 2 EStG 1988 in der Fassung vor dem Budgetbegleitgesetz 2011 maßgeblich.

Im Unterschied zum § 4 Abs. 4 Z 4b EStG 1988, wo seit dem Wirtschafts- und Beschäftigungsgesetz 2005 (BGBl I 103/2005) die in Auftrag gegebene Forschung und experimentelle Entwicklung geregelt ist, ist in § 4 Abs. 4 Z 4 EStG 1988 die eigenbetriebliche Forschung und experimentelle Entwicklung geregelt.

Eigenbetriebliche Forschung bedeutet selbst zu forschen. Sie setzt – im Unterschied zur Auftragsforschung – voraus, dass die Forschungstätigkeiten von der Antragstellerin/dem

Antragsteller durchgeführt werden bzw. dieser/diesem zuzurechnen sind (vgl. VwGH 10.02.2022, Ro 2020/15/0004).

In einem ausschließlich auf das Erwirken einer abgabenrechtlichen Begünstigung gerichteten Verfahren, obliegt es dem Steuerpflichtigen selbst, **einwandfrei** das Vorliegen jener Umstände darzulegen, auf die die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann (VwGH 25.6.2007, 2006/14/0050 u.v.a.). Diese erhöhte Mitwirkungspflicht findet ihren Ausfluss in einer Beweismittelbeschaffungs- und einer Beweismittelvorsorgepflicht.

Die Bf. konnte keinen Nachweis dafür erbringen, dass ihr die Forschungstätigkeiten betreffend das Forschungsprojekt „Biogas“ zuzurechnen sind, sodass das Bundesfinanzgericht in freier Beweiswürdigung zum Ergebnis gelangt, dass die Forschungstätigkeiten nicht im Betrieb der Bf., sondern am ungarischen Standort vom konzernverbundenen Unternehmen FB Kft durchgeführt wurden. Aus den Unterlagen (Projektbeschreibung, Lagebericht, Homepage der FB Kft) geht klar hervor, dass die Forschung betreffend Biogas in Ungarn durchgeführt wurde.

Die Fakturierung des Superädifikates samt Forschungsanlage am letzten Tag des Wirtschaftsjahres 2011 kann das Gericht ebenfalls nicht davon überzeugen, dass bereits in diesem Wirtschaftsjahr eigenbetriebliche Forschung durch die Bf. durchgeführt wurde, geht aus den vorgelegten Rechnungen der B&U GmbH dazu hervor, dass im Jänner-März 2011 erst die Planung der Anlage erfolgt ist. Dass hier eine tatsächliche Forschungstätigkeit bereits begonnen hat, konnte nicht belegt werden. Dies wird auch dadurch untermauert, dass weder Personal- noch sonstige Kosten in der Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie im strittigen Jahr enthalten sind. Dass es sich um Versehen handelte, dass weder Personal- noch sonstige Kosten im Antrag auf Forschungsprämie geltend gemacht wurden, erachtet das Bundesfinanzgericht als Schutzbehauptung. Vielmehr stellte bereits die Abgabenbehörde fest, dass die Kosten des – lt. Aussagen der Bf. – federführenden Mitarbeiters an die ungarische FB Kft. weiterverrechnet worden waren.

Die Bf. konnte im vorliegenden Fall nicht nachvollziehbar darlegen bzw. nachweisen, dass es sich im strittigen Zeitraum beim Projekt „Biogas“ um eine eigenbetriebliche Forschung und Entwicklung im Sinne des § 108c Abs. 2 Z1 EStG 1988 gehandelt hat.

Da es sich bei der Forschungsprämie des § 108c EStG 1988 um eine abgabenrechtliche Begünstigung handelt hat der Abgabepflichtige, der eine abgabenrechtliche Begünstigung in Anspruch nimmt, selbst einwandfrei und "unter Ausschluss jeden Zweifels" das Vorliegen der Umstände darzulegen, auf die die Begünstigung gestützt werden kann, wobei die Gründe im Einzelnen anzuführen sind (Behauptungs- und Nachweispflicht: Jakom/Peyerl, EStG 12. Auflage, § 34 Rz 9, mit Verweis auf VwGH 10.08.2005, 2001/13/0191).

Aus den angeführten Gründen lagen bei der Bf. die Voraussetzungen für die Gewährung der Forschungsprämie gemäß § 108c Abs. 2 Z 1 EStG 1988 für 2011 nur in dem im angefochtenen Bescheid vom 03.07.2015 bereits berücksichtigten Ausmaß vor, weshalb der Beschwerde ein Erfolg zu versagen und spruchgemäß zu entscheiden war.

Auf das Vorbringen der Bf. in der Beschwerde, wonach der Inlandsbezug in § 108c EStG 1988 gemeinschaftswidrig sei und die Biogasforschungsanlage keine Betriebsstätte in Ungarn iSd § 5 DBA Österreich – Ungarn darstelle, war nicht einzugehen, da § 108c EStG 1988 in der für das Wirtschaftsjahr 2010/2011 zur Anwendung gelangenden Rechtslage keine Forschung in einem inländischen Betrieb oder in einer inländischen Betriebsstätte in § 108c EStG 1988 voraussetzte.

Auch die Voraussetzungen für eine Forschungsprämie für Auftragsforschung gem. § 108c iVm § 4 Abs. 4 Z 4b EStG 1988 liegen nicht vor, da die FB Kft Mitglied einer Unternehmensgruppe (§ 9 KStG 1988) war, nämlich die 100%-Tochter der Bf..

2.1. 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.

Im gegenständlichen Beschwerdefall lag keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor, da dieser von der Lösung von nicht über den Einzelfall hinausgehenden Tatfragen (handelte es sich bei den geltend gemachten Aufwendungen für die Forschungsprämie um eigenbetriebliche Forschung und Entwicklung?) abhing. Tatfragen sind einer ordentlichen Revision nicht zugänglich. Die ordentliche Revision war daher nicht zuzulassen.

Graz, am 3. Mai 2023