

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin *** in der Beschwerdesache Beschwerdeführerin, ***Adresse***, vertreten durch BDO Steiermark GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, Schubertstraße 62, 8010 Graz, über die Beschwerde vom 29. Oktober 2020 gegen den Bescheid des Finanzamtes ***A*** (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 26. Mai 2020 betreffend Forschungsprämie § 108c EStG 1988 2018 Steuernummer ***XXX*** zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang (chronologisch)

Zwischen den Parteien ist die Frage der Erfüllung der Voraussetzungen für die Gewährung der Forschungsprämie, insbesondere, ob die Tätigkeiten als Forschungs- und Entwicklungstätigkeiten im Sinne des § 108c Abs 2 Z 1 EStG 1988 zu qualifizieren ist, strittig.

Am 12.8.2019 beantragte die beschwerdeführende Gesellschaft (folglich kurz Bf.) bei der Forschungsförderungsgesellschaft (folglich kurz FFG) für das Wirtschaftsjahr 2018 (Bilanzstichtag 31.12.2018) ein Jahresgutachten zum Projekt „Verfahrens- und Produktweiterentwicklung für *Y* mit einer Projektlaufzeit von 1.1.2017 bis 31.3.2019.

Am 17.9.2019 wurde hierzu von der FFG eine Rückfrage (siehe Seite 8/15 des Gutachtens vom 13.11.2019) an die Bf. gestellt. Die Bf. solle zum gegenständlichen Projekt Ziel und Inhalt, Methode und Vorgangsweise und die Neuheit erläutern.

Am 10.10.2019 wurde die Rückfrage von der Bf. wie folgt beantwortet und die ursprüngliche Eingabe ergänzt. Die Projektanfrage, welche einer Gesamtbeurteilung durch die FFG unterzogen wurde lautet wie folgt:

Ziel:

Basierend auf dem Know-how, dass Spermidin (natürl. Polyamin) die Effekte des Fastens auf zellulärer u. systemischer Ebene nachahmen kann u. einer Labor-Extraktionsmethode, die es ermöglicht ohne bedenkliche Substanzen u. starke Säuren, Spermidin aus Weizenkeimen effizient u. mit einer Anreicherung auf 1,3 - 1,4 mg/g (Spermidin/Trockenextrakt) zu isolieren, u. basierend auf Ergebnissen d. Projektes 588987 fokussierte man 2018 auf die Entwicklung einer prototyp. industriellen Großanlage zur Herstellung eines spermidinreichen Weizenkeimextraktes u. in Folge negativer. Ergebnisse auf die Entwicklung. einer Test- u. Pilotanlage zur Flüssigextraktion.

Ergänzende Erläuterungen zu den Zielsetzungen 2018

2018 war es das zentrale Ziel von [REDACTED] einen industriellen Produktionsmaßstab zur Herstellung von [REDACTED] zu entwickeln und eine prototypische, industrielle Großanlage aufzubauen.

Im Vorfeld dazu wurde bereits im Rahmen des [REDACTED] IEM (1.9.2016 bis 31.03.2018) an der Entwicklung eines funktionsfähigen Prozesses für das Herstellverfahren (Extraktion von Spermidin aus Weizenkeimen) gearbeitet.

Auf Basis einer im Labormaßstab entwickelten Methode zur Extraktion von Spermidin aus Weizenkeimen, die für den Lebensmitteleinsatz geeignet ist, hat sich ein Konsortium von vier Unternehmen [REDACTED] und der [REDACTED] Universität [REDACTED] zum Ziel gesetzt, eine Verwertung der Forschungsergebnisse als Nahrungsergänzungsmittel und Kosmetik im Rahmen einer gemeinsamen Verfahrens- und Produktentwicklung zu initiieren. Dieses Projekt war weitgehend erfolgreich und hat wesentliche Erkenntnisse zum besseren Verständnis der Einsatzmöglichkeiten (und Rahmenbedingungen) des Spermidin-reichen Weizenkeimextraktes von [REDACTED] gebracht, allerdings konnte die langfristig angestrebte Spermidinkonzentration im Trockenextrakt noch nicht erreicht werden und es kam im technischen Maßstab zu zahlreichen technischen Problemstellungen. Es wurde die Machbarkeit einer Großanlage (Upscaling) für einen Gesamtprozess von der Extraktion bis zur Trocknung und Aufbereitung des finalen Pulvers untersucht und erste Versuche betreffend einem industriellen Verfahren für Extraktion und Trocknung durchgeführt. Dabei kam ein Dekantationsverfahren (Dekanter Zentrifuge) zum Einsatz, da sich vorherige Versuche mit anderen Zentrifugationssystemen (z.B. sog. Filterzentrifugen) auf Grund der aufquellenden und „klebrigen“ Eigenschaften des Weizenkeimes als ungeeignet erwiesen. Zur Entwicklung einer maßgeschneiderten und dem Produkt abgestimmten Trocknungsanlage wurden Sprühtrocknungs- und Gefriertrocknungsverfahren getestet. Mit dem [REDACTED] Projektabschluss lag ein erstes Basis Konzept für eine industrielle Umsetzung der Extraktion vor.

Nachfolgende Abbildung zeigt den Stand der Entwicklung des Herstellverfahrens mit Ende des [REDACTED] Projektes (Anfang 2018) und bildete die Ausgangssituation für die technischen Zielsetzungen für das Wirtschaftsjahr 2018, nämlich die Entwicklung einer prototypischen, industriellen Großanlage zur

Herstellung eines spermidinreichen Weizenkeimextraktes.

Vorphase COIN Projektende COIN

Anlage Labor Labor Industrie

Verfahren Batchbetrieb Batchbetrieb Kontinuierlich

Trennung Zentrifuge Zentrifuge Dekanter

Maßstab* 1 - 50 ml 1 - 50 ml > 100 L

Spermidingehalt 0,8 mg/g 1,2 mg/g 0,8 mg/g

Schüttdichte** 225 mg 300-350 mg 250-400 mg#

*Bezogen auf die verwendeten Extraktionsvolumina vor Fest-Flüssig-Trennung

**Schüttdichte angegeben als verkapselungsfähige Menge im halbautomat. Prozess ohne Pressung

#Eine industrielle Schüttdichtenoptimierung konnte nicht in regelmäßigen Intervallen gewährleistet werden.

Die technischen Unsicherheiten und Problemstellungen, die es bei der Entwicklung des industriellen Herstellungsverfahrens bzw. der prototypischen Großanlage zu bewältigen galt, waren:

- Erreichen einer Phasentrennung (fest-flüssig), sodass eine hohe Spermidinanreicherung gewährleistet bleibt: im zugrundeliegenden Dekanterverfahren konnten jedoch nur 0,8 mg/g Trockensubstrat gewonnen werden
- Verkapselungsfähigkeit (Schüttdichte) muss standardisiert mindestens 400 mg pro Kapsel erzielen, sowie eine geringe Hygroskopie und rieselfähige Konsistenz aufweisen.

Diese technischen Unsicherheiten und Problemstellungen führten in Summe dann jedoch letztlich im 2. Quartal 2018 kurz nach Projektende des [REDACTED] Projektes zu negativen Ergebnissen bei der Entwicklung der industriellen Anlage.

Daher wurde zur Überwindung dieser Upscaling-Barriere ganz bewusst ein Schritt zurück gemacht und die Entwicklung und der Aufbau einer modernen und flexiblen Test- und Pilotanlage zur Flüssigextraktion angestrebt. Hierbei wurde auf das Wissen aus dem Labormaßstab der IKFU zurückgegriffen und es sollte ein Batch-Verfahren mittels klassischen Laborzentrifugen (Becherzentrifugen) entwickelt und prototypisch aufgebaut werden.

Die FFG Nachfrage zur Abgrenzung der Zielsetzungen 2018 zu einem angeschlossenen Entwicklungsprojekt (beginnend 2019) kann wie folgt beantwortet werden.

Zielsetzungen Projekt 2019: [REDACTED] (Generation 2)

- Weiterentwicklung der Extraktions- und Trocknungsstrategien zur Herstellung eines „Weizenkeimextraktes mit hohem Spermidin Gehalt“ von aktuell durchschnittlich 1,3 mg/g (Pilotanlagenprodukt) auf 2,4 - 6 mg/g Spermidin Gehalt
- Entwicklung eines glutenfreien Trockenextrakts mit möglichst hohem Spermidin Gehalt

Methoden und Vorgangsweise:

Mit einem Anlagenbauer wurde die techn. Machbarkeit d. Gesamtprozesses von d. Extraktion bis zur Trocknung u. Aufbereitung des finalen Pulvers im großtechn. Maßstab untersucht, erste Versuche betr. Batchverfahren f. Extraktion u. Trocknung u. Dekanterverfahren zur Fest-Flüssigtrennung durchgeführt, u. ein Entwicklungskonzept f. maßgeschneiderte, auf das Produkt abgestimmte Trocknungsanlage erarbeitet.

Diese Arbeiten zeigten, dass die im [REDACTED] Projekt [REDACTED] entwickelte Produktionsstrategie zur Herstellung sehr großer Mengen eines Weizenkeimextrakts prinzipiell geeignet ist, aber auch unerwartete Limitierungen:

Durch Evaluierung der extraktionskritischen Merkmale bzw. der kritischen Produktmerkmale nach der

Produktion im Großmaßstab wurde eine wesentliche Problemstellung bei der Trocknung und Verkapselung erkannt - zu geringer Feststoffanteil im Flüssigextrakt vor Trocknung (<8% Feststoffanteil). Das Volumen bei definierter Korngröße zeigte sich im getrockneten Pulver als ungeeignet (zu geringe Schüttdichte), sodass eine Verkapselung geeigneter Mengen schwierig und kostenintensiv wurde. Des Weiteren zeigte sich nach dem Upscaling auf Großmengen in einer industriellen Anlage mittels Dekantationsverfahren eine unerwartet geringe Spermidinkonzentration von nur 0,8 mg/g im Trockenprodukt – zu gering um damit ein marktfähiges Produkt herzustellen.

Im Rahmen der Untersuchung der Machbarkeit des Upscalings des Laborverfahrens auf einen industriellen Maßstab wurden 2018 folgende konkrete Arbeiten von Mitarbeitern von [REDACTED]

[REDACTED] mit Unterstützung durch externe wissenschaftliche Dienstleister durchgeführt.

- Optimierte Fest-Flüssigtrennung durch klass. Zentrifugation im 12 Lt-Maßstab
Hier wurden Versuche durchgeführt, die Flüssigphase mittels Zentrifugation abzutrennen. Im Labormaßstab kann dieser Schritt mit hoher Umdrehungszahl (~18.000 rpm in Standard-Tischzentrifugen) durchgeführt werden. Bei größeren Volumina ist eine Zentrifugation bei standardmäßig verwendeten Zentrifugen nur bei geringen Umdrehungen und langen Zentrifugationszeiten möglich. Verschiedene Entwicklungszyklen wurden durchgeführt, um eine optimale Phasentrennung zu erzielen, was leider nur bei hohen Verlusten in der Ausbeute von Spermidin gelang. Bei diesen Arbeiten waren neben dem Kooperationspartner, der [REDACTED] Universität auch [REDACTED] und [REDACTED] maßgeblich beteiligt, ebenfalls waren weitere Dienstleister zur Auswahl der Extraktionsapparatur beteiligt.

• Neudefinition u. Adaption des Prozesses f. Produktion d. Extraktes mit erhöhtem Feststoffanteil (>10%)
Um eine Reduktion der Ausgangsvolumina und einen geeigneten Feststoffgehalt für die Gefriertrocknung zu erreichen, wurde der Extraktionsprozess neu definiert (Verhältnisse der Lösungsmittel zueinander, Temperatur, Anzahl der Extraktionszyklen, Menge und Art des Säurezusatzes). Diese Arbeit wurde von [REDACTED] und [REDACTED] in Kooperation mit der [REDACTED] Universität durchgeführt.

• Versuche zur Festlegung u. Optimierung d. Trocknungsverfahrens (Lyophilisierung, Sprühtrocknung, Sprühgranulation u. Vakuumtrocknung)
Um eine 100% Trocknung zu erreichen wurde in den Vorjahren Lyophilisierung (Gefriertrocknung) angewendet, die guten Ergebnisse für kleine Volumina brachte – eine schonende Methode, die keinen Einfluss auf die Qualität der Substanz hatte. Bei größeren Volumina ist der Druck nicht mehr ausreichend um v.a. weniger flüchtige, wässrige Lösungsmittel zu entfernen. Nach zahlreichen Optimierungszyklen in der Konsistenz des Extrakts vor der Lyophilisierung, mussten neue Methoden für die Anwendung bei größeren Volumina untersucht werden. Trocknungsversuche mit Sprühtrocknung, Sprühgranulation u. Vakuumtrocknung wurden angewendet, wobei neben der Trocknung die Stabilität des Moleküls gewährleistet werden musste. Diese Arbeit wurde von [REDACTED] in Kooperation mit der [REDACTED] Universität und mit externen Dienstleistern durchgeführt.

• Trocknung bei 90-100 °C u. Gravimetrie zur Restfeuchte- u. AW-Wert-Optimierung f. Verbesserung der Rieselfähigkeit Stabilität d. Fettsäuren u. mikrobiologischer Sicherheit
Diese Arbeit wurde von [REDACTED] und [REDACTED] in Kooperation mit der [REDACTED] Universität und einem weiteren externen Dienstleister durchgeführt.

• Techn. Evaluierung u. Weiterentwickl. d. Siebverfahrens zur Pulverherstellung mit optim. Schüttdichte f. Verkapselung
Diese Arbeit wurde von [REDACTED] und [REDACTED] in Kooperation mit der [REDACTED] Universität durchgeführt und einem weiteren Dienstleister durchgeführt.

Folgende Arbeiten wurden von Dritteleistern getätigt:

- Verkapselungsversuche und Siebdichtenoptimierung.
- Trocknungsversuche und Verfahrenstests
- Weiterentwickl. d. Siebverfahrens zur Pulverherstellung
- Optimierte Fest-Flüssigtrennung

Neuheit

Bisherige Separationsverfahren u. Trocknungsprozesse führen im großen Maßstab nicht zur gewünschten Verkapselungsfähigkeit u. Aufkonzentration von Spermidin. Durch sequenzielle, multi-phasische Extraktion wird Optimierung der Extraktion im mittleren industriellen Maßstab (12 Lt Batchverfahren) erzielt u. eine kompaktere Formulierung als ursprünglich ermöglicht.

2018 konnte für die Extraktion von Spermidin aus Weizenkeimen erstmalig ein Herstellverfahren auf einer Test- und Pilotanlage mit folgenden Parametern realisiert werden.

Verfahren Batchbetrieb

Trennung Zentrifuge

Maßstab* 12 L

Spermidin Gehalt 1,3 mg/g

Schüttdichte** 400 mg

*Bezogen auf die verwendeten Extraktionsvolumina vor Fest-Flüssig-Trennung

**Schüttdichte angegeben als verkapselungsfähige Menge im halbautomat. Prozess ohne Pressung

Die Neuheit ist ein neuer, vollständig funktionsfähiger, wirtschaftlicher Herstellprozess im mittleren industriellen Maßstab mit max. Spermidin-Ausbeute (1,3 mg/g), der eine an die Laborextraktion angenäherte Aufkonzentration, 2 bis 3-fache d. Spermidin-Gehaltes gegenüber dem Rohstoff ermöglicht u. als Basis f. die Produktion eines neuen [REDACTED] dient. Auf Basis der Entwicklungen 2018 konnte im März 2019 das weltweit erste spermidinreiche und zu 100% natürliche Nahrungsergänzungsmittel als Produkt für Endkonsumenten zur Markteinführung gebracht werden.

Im (**negativen**) Jahresgutachten für das Jahr 2018 vom **13.11.2019** zum Projekt/Schwerpunkt „Verfahrens- u. Produktweiterentwicklung für ein *Y*“ wurde seitens der FFG (OZ 19 [= Ordnungsziffer des elektronischen Aktes, welche die Reihenfolge/Nummer des Dokumentes im Akt wiedergibt]) begründend in der Gesamtbeurteilung festgehalten:

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/Projektes 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.

Die für das Wirtschaftsjahr beschriebenen Arbeiten sind Engineering-Tätigkeiten. Es sind weder in Ziel und Inhalt, noch in Methode bzw. Vorgangsweise, noch in Neuheit eigenbetriebliche F&E-Aktivitäten erkennbar.

Mit Schreiben vom 26.2.2020 (OZ 12) beantragte die Bf. bei der Abgabenbehörde für das Veranlagungsjahr 2018 die Zuerkennung einer Forschungsprämie für eigenbetriebliche Forschung und experimentelle Entwicklung gemäß § 108c Abs 2 Z 1 EStG in Höhe von € 32.840,58. Beiliegend dem Schreiben wurde der Antrag (Formular E108c) sowie eine Projektbeschreibung übermittelt und unter anderem auch die neuerliche Vorlage der Unterlagen an die FFG beantragt.

Die Abgabenbehörde übermittelte die weiteren Unterlagen der FFG zu dem negativen Gutachten der FFG am 10.3.2020. Die diesbezügliche **Stellungnahme der FFG erfolgte am 19.5.2020** (OZ 3).

In der Stellungnahme wurde in der Gesamtbeurteilung festgehalten: „Auch in den nachgereichten Unterlagen sind keine F&E-Aktivitäten dargestellt. Aus den vorliegenden Unterlagen geht hervor, dass Gegenstand des Schwerpunktes/Projektes im gegenständlichen Wirtschaftsjahr 2018 das Upscaling eines Laborverfahrens, welches für einen Spermidinegehalt von ca. 1,3 mg bereits etabliert ist, in den Produktionsmaßstab ist. Bei dem Verfahren handelt es sich im Wesentlichen um Suspension- und Zentrifugationsschritte mit dem Ziel Spermidin aus Weizenkeimen in der flüssigen Phase anzureichen, sowie anschließende Gefriertrocknung und Verkapselung.

Die Tatsache, dass beim Upscaling matrixbedingt diverse Adaptierungsarbeiten notwendig werden, entspricht einer üblichen Engineering-Aufgabe. Die in den Unterlagen dargestellten Tätigkeiten (z.B. Recherche Zentrifugenhersteller bzw. Tests verschiedener Zentrifugationssysteme; Auswahl einer Zentrifuge, welche einen Maßstab von 12 l pro Durchgang ermöglicht; Definition der Umdrehungsgeschwindigkeit und -zeit; Adaption der Extraktionsbedingungen für die Zentrifuge; Adaption der Parameter für die Gefriertrocknung, Stabilitätsuntersuchungen; Verkapselung) entsprechen zwar anspruchsvollen, jedoch üblichen Engineering-Tätigkeiten.

Die im Wirtschaftsjahr bearbeiteten Problemstellungen der, aufgrund des ursprünglich verwendeten Dekanterverfahrens, geringen Aufkonzentration und der unzureichenden Schüttdichte stellen keine wissenschaftlichen und/oder technologischen Unsicherheiten im Sinne der Forschungsprämienverordnung in Ergänzung Frascati-Manual dar. Diese konnten, wie oben angegeben, durch Engineering-Tätigkeiten gelöst werden. Der Einsatz von F&E-Aktivitäten ist nicht dargestellt. Die Tatsache, dass eine Phasentrennung durch Abzentrifugieren (vs. Abdekantieren) beschleunigt/verbessert werden kann, ist aus dem Stand der Technik bekannt.

In Hinblick auf die Neuheit ist festzuhalten, dass die beschriebenen Verfahrensschritte Standardverfahren entsprechen. Auch dass ein Spermidinegehalt im Ausmaß von 1,2 mg/g in großtechnischem Maßstab erzielt wurde, lässt keine Vermehrung des allgemeinen Standes des Wissens bzw. der Technik erkennen. Zu Beginn des Jahres 2018 war bereits bekannt, dass mittels Zentrifuge eine Aufkonzentration auf 1,2 mg/g (im Labormaßstab) möglich ist. Der Schwerpunkt / das Projekt erfüllt daher weiterhin nicht die inhaltlichen Voraussetzungen des § 108c Abs. 2 Z 1 EStG 1988 zur Geltendmachung einer Forschungsprämie.“

Die belangte Behörde erließ am 26.5.2020 den **Bescheid** (OZ 2) über die Festsetzung eigenbetrieblicher und experimenteller Entwicklung für das Jahr 2018 und setzte diese mit null Euro fest. Begründend wurde auf die Stellungnahme der FFG vom 13.11.2019 bzw. auch die nach der Zweiteinreichung bei der FFG resultierende Stellungnahme vom 19.5.2020 (OZ 3) verwiesen. Die FFG habe die eingereichten Projekte/Schwerpunkte als nicht prämiengünstig iSd § 108c Abs 2 Z 1 EStG eingestuft.

Gegen den Festsetzungsbescheid richtet sich die fristgerechte **Beschwerde** (OZ 4) in welcher begründend auf die beiliegende Stellungnahme von Univ.Prof. X verwiesen wird. Daraus ergäbe sich, dass die Tätigkeit 2018 als Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten zu qualifizieren sind, da diese wohl neuartig, kreativ, nicht vorhersehbar, systematisch, sowie übertragbar und reproduzierbar sei und somit die Voraussetzungen zur Geltendmachung der Forschungsprämie gemäß § 108c Abs 2 Z 1 EStG erfüllt seien. Beiliegend wurde (erneut) der Antrag vom 26.2.2020 sowie die umfangreiche Projektbeschreibung für das Projekt „Verfahrens- und Produktweiterentwicklung für ein „*Y*“ sowie die Stellungnahme von Univ.Prof. X vom 15.10.2020 übermittelt.

In der Stellungnahme vom Univ.Prof. X vom 15.10.2020 wird zusammengefasst ausgeführt:

*„Dafür wurde mir eine 15seitige Abhandlung über die R&D Aktivitäten von der ***Z*** zur Verfügung gestellt in dem die Ausgangslage die offenen Fragen und die Tätigkeiten beschrieben werden. Forschungs- und Entwicklungs (F & E) -Aktivitäten müssen eine Reihe gemeinsamer Merkmale aufweisen um als solche identifiziert werden zu können. Damit eine Aktivität eine F & E-Aktivität ist, muss sie fünf Kernkriterien erfüllen. Die Aktivität muss: neuartig, kreativ, nicht vorhersehbar und unsicher, systematisch, übertragbar und / oder reproduzierbar sein:*

Aus der Beschreibung geht eindeutig hervor, dass die Arbeiten einen Neuheitswert hatten, weil zum gegebenen Zeitpunkt nicht klar war, welche neuartigen Verfahrensschritte notwendig sind, um das gewünschte Ziel eines radikal verbesserten Produkt zu erreichen. Es gibt auch keine entsprechenden wissenschaftlichem Arbeiten zur Prozessentwicklung des gegenständlichen Produkts. Daraus ergibt sich auch der Schluss, dass kreative und innovative Ideen notwendig waren, um zum gewünschten Ziel zu kommen. Es war im zu betrachten Zeitraum nicht vorhersehbar und unsicher, ob mit den gewählten Methoden das Ziel erreichbar ist, wie lange es wirklich dauern würde und ob die dafür geplanten Kosten ausreichen. Es gab keine wissenschaftliche Literatur, die vorausgesagt hätte, wie man in diesem Falle Vorgehen muss. Es liegt auf der Hand das nur durch systematisches Vorgehen und nicht durch eine zufällige Entdeckung das Problem gelöst werden konnte. Es wurden kontrollierte Labor- und Pilotversuche durchgeführt und Prozessparameter wurden systematisch verändert. Ergebnisse eines Arbeitspaktes oder Hypothese waren die Grundlage für das Planung bzw. Modifikationen des darauffolgenden Arbeitspaktes. Auf Grund der wissenschaftliche Vorgangsweise, der Dokumentation der Ergebnisse sind die Arbeiten reproduzierbar. Die F&E Leistung wurde von internen und externen Forscherinnen durchgeführt. Es ist naheliegend, dass so eine komplexe Themenstellung nicht nur durch internes Personal allein durchgeführt werden kann. Die entsprechende Infrastruktur dafür steht nicht zur Verfügung und es wäre unökonomisch diese für diesen Zweck aufzubauen. Der Bau und Betrieb einer Pilotanlage ist so lange Teil der Forschung und Entwicklung sofern der Hauptzweck der Tätigkeit Erfahrungen zu sammeln und Engineeringparameter zu erarbeiten ist und diese Daten/Ergebnisse für folgende Zwecke verwendet werden: 1. um Hypothesen bewerten 2. um neuen Produktformen zu entwickeln 3. um neuer Spezifikationen für das fertige Produkt festlegen zu könne 4. um spezielle Geräte und Operation, die für einen neuen Prozess erforderlich sind zu entwerfen 5. Vorbereitung von Bedienungsanleitungen oder Handbüchern zum Prozess. Die Punkte 1-5 sind vollinhaltlich erfüllt und somit sind die Tätigkeiten in den Pilotanlagen als F&E Aktivität zu bewerten.“

Die Unterlagen wurden von der Abgabenbehörde an die FFG am 11.11.2020 nachgereicht.

Auf Grundlage neben den Beschreibungen in der Anforderung des Jahresgutachtens und der Beantwortung der Rückfrage die im Zuge des Parteiengehörs sowie der Bescheidbeschwerde übermittelt wurden, wurde von der **FFG am 9.3.2021** in der **Stellungnahme (OZ 5)** ausgeführt:

„Gemäß den Begriffsbestimmungen des Anhangs I zur Forschungsprämienverordnung (StF: BGBl. II Nr. 515/2012) ist Forschung und experimentelle Entwicklung im Sinne des § 108c Abs. 2 Z 1 EStG 1988 eine schöpferische Tätigkeit, die auf systematische Weise unter Verwendung wissenschaftlicher Methoden durchgeführt wird. Ihr Ziel muss es 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 Begriff Forschung und experimentelle Entwicklung umfasst:

- *Grundlagenforschung* - das sind originäre Untersuchungen mit dem Ziel, den Stand des Wissens ohne Ausrichtung auf ein spezifisches praktisches Ziel zu vermehren.
- *Angewandte Forschung* - das sind originäre Untersuchungen mit dem Ziel, den Stand des Wissens zu vermehren, jedoch mit Ausrichtung auf ein spezifisches praktisches Ziel.
- *Experimentelle Entwicklung* - dies bezeichnet den systematischen Einsatz von Wissen mit dem Ziel, neue oder wesentlich verbesserte Materialien, Vorrichtungen, Produkte, Verfahren, Methoden oder Systeme hervorzubringen. Als Grundsatz gilt, dass Forschung und experimentelle Entwicklung im Sinne des § 108c Abs 2 Z 1 EStG 1988 aus Tätigkeiten besteht, deren primäres Ziel die weitere technische Verbesserung eines Produktes oder 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.

Nach Anhang I Teil A der Forschungsprämienverordnung und entsprechend der Judikatur des VwGFI ist zur Auslegung des Begriffes Forschung und experimentelle Entwicklung das "Frascati Manual" der OECD in der jeweils gültigen Fassung ergänzend heranzuziehen (VwGH 30.09.2015, Ro 2014/15/0018; sowie VwGH 29.3.2017, Ra 2015/15/0060-5). Ein grundlegendes Kriterium für die Abgrenzung von Forschung und experimenteller Entwicklung von anderen, nicht begünstigten Tätigkeiten ist gemäß Frascati Manual das Vorhandensein eines nennenswerten Elementes der Neuheit sowie einer wissenschaftlichen und/oder technologischen Unsicherheit.

Das Frascati Manual definiert das Basiskriterium für F&E folgendermaßen: „The basic criterion for distinguishing R&D from related activities is the presence in R&D of an appreciable element of novelty and the resolution of scientific and/or technological uncertainty, i.e. when the solution to a problem is not readily apparent to someone familiar with the basic stock of common knowledge and techniques for the area concerned.”(OECD. Frascati Manual. 2002 S. 34)

Das Frascati Manual verbindet demnach Neuheit (Stand des Wissens bzw. neue Anwendungen des Wissens) mit der Lösung einer technischen Unsicherheit. Kriterium zur Abgrenzung von F&E zu nicht F&E- Projekten ist somit das Vorliegen von Neuheit und der Lösung einer wissenschaftlich-technologischen Unsicherheit, wozu es entsprechender wissenschaftlicher bzw. technischer Methoden bedarf. Daraus folgt, dass sowohl eine Vermehrung des Standes des Wissens als auch eine neue Anwendung von Wissen immer in Zusammenhang mit dem

Vorliegen einer wissenschaftlich-technologischen Unsicherheit beurteilt werden muss. Liegt keine wissenschaftlich-technologische Unsicherheit vor, gilt es also kein wissenschaftlich-technologisches Problem oder Defizit zu lösen, kann das Ergebnis nicht als F&E im Sinne der oben genannten Gesetzesbestimmungen bewertet werden. Experimentelle Entwicklung wird im Frascati Manual wie folgt definiert: „Experimental development is systematic work, drawing on knowledge gained from research and practical experience, which is directed to producing new materials, products or devices; to installing new processes, systems and services; or to improving substantially those already produced or installed“. (Frascati Manual. 2002 S. 42)

*Schwerpunkt/Projekt "Verfahrens- u. Produktweiterentwicklung für ein *Y*":*

Auch in den im Zuge der Bescheidbeschwerde nachgereichten Unterlagen sind, wie auch in den Unterlagen des Parteiengehørs, keine F&E-Aktivitäten dargestellt.

Aus den vorliegenden Unterlagen geht hervor, dass Gegenstand des Schwerpunktes/Projektes im gegenständlichen Wirtschaftsjahr 2018 das Upscaling in den Produktionsmaßstab einer im Zuge des COIN- Projektes im Labormaßstab etablierten Methode zur Herstellung eines Spermidin-angereicherten Kapselproduktes aus Weizenkeimen ist. Zu diesem Zweck wurde eine „Pilotanlage" (12L) errichtet, welche sich von der Labormethode durch einen größeren Maßstab und von der bereits bestehenden industriellen Methode (>100L) dadurch unterscheidet, dass die Fest-Flüssigtrennung durch Abzentrifugieren erfolgt.

Zur Beurteilung der F&E-Relevanz von Arbeiten - wird in Ergänzung zur Forschungsprämienverordnung das Frascati Manual der OECD herangezogen. Dieses legt Richtlinien für die Abgrenzung zwischen F&E- Tätigkeiten und nicht-F&E-Tätigkeiten (hier als „Engineering-Tätigkeiten" bezeichnet) fest. Der von der FFG verwendete Begriff „Engineering-Tätigkeit" ist vom Begriff „industrielles Engineering gemäß Forschungsprämienverordnung" zu unterscheiden.

Der Begriff Engineering wird von der FFG für Aktivitäten verwendet, bei denen mittels durchgeführter Arbeiten zwar u.a. neue Produkte/Verfahren entstehen, jedoch nach Heranziehung der im Frascati Manual der OECD beschriebenen Kriterien die Arbeiten nicht als F&E-Aktivitäten eingestuft werden können.

„The basic criterion for distinguishing R&D from related activities is the presence in R&D of an appreciable element of novelty and the resolution of scientific and/or technological uncertainty, i.e. when the solution to a problem is not readily apparent to someone familiar with the basic stock of common knowledge and techniques for the area concerned.“(Frascati Manual 2002 S. 34, 2.3.1)

Zur Abgrenzung von F&E-Tätigkeiten von „Engineering-Tätigkeiten" ist neben dem Element der Neuheit auch das Vorliegen einer wissenschaftlichen und/oder technologischen Unsicherheit

maßgeblich. Kann bei einem Schwerpunkt/Projekt keine wissenschaftliche und/oder technologische Unsicherheit erkannt werden, so kann die FFG die im Schwerpunkt/Projekt durchgeführten Arbeiten, auch wenn diese systematisch erfolgt sind, nicht als F&E-Aktivitäten einstufen und daher nicht forschungsprämienrelevant.

Aus den vorliegenden Unterlagen geht hervor, dass im Zuge des dargestellten Upscalings jedoch keine technologischen und/oder wissenschaftlichen Unsicherheiten mehr adressiert werden, zu deren Klärung bzw. Beseitigung F&E-Aktivitäten notwendig sind bzw. durchgeführt wurden. Bei der dargestellten Reproduktion einer bereits im Labormaßstab etablierten Methode auf einen größeren Maßstab handelt es sich um eine typische Engineering-Aufgabe, welche die Optimierung des Produktionsprozesses zum Ziel hat. Auch die Tatsache, dass beim Upscaling matrixbedingt diverse Adaptierungsarbeiten notwendig werden, entspricht einer üblichen Engineering-Aufgabe. Technologische und/oder wissenschaftliche Unsicherheiten, zu deren Klärung bzw. Beseitigung F&E-Aktivitäten notwendig sind bzw. durchgeführt wurden, wurden bei der Adaptierung der einzelnen Verfahrensschritte (z.B. Zentrifugation, Trocknung und Verkapselung) für den Pilotmaßstab nicht adressiert.

Wie bereits in der Stellungnahme zum Parteiengehör festgehalten, entsprechen die in den Unterlagen dargestellten Tätigkeiten (z.B. Recherche Zentrifugenhersteller bzw. Tests verschiedener Zentrifugationssysteme; Auswahl einer Zentrifuge, welche einen Maßstab von 12 l pro Durchgang ermöglicht; Definition der Umdrehungsgeschwindigkeit und -zeit; Adaption der Extraktionsbedingungen für die Zentrifuge; Adaption der Parameter für die Gefriertrocknung, Stabilitätsuntersuchungen; Verkapselung) zwar anspruchsvollen, jedoch üblichen Engineering-Tätigkeiten.

Die im Wirtschaftsjahr bearbeiteten Problemstellungen der, aufgrund des ursprünglich verwendeten Dekanterverfahrens, geringen Aufkonzentration und der unzureichenden Schüttdichte stellen keine wissenschaftlichen und/oder technologischen Unsicherheiten im Sinne der Forschungsprämienverordnung in Ergänzung Frascati-Manual dar.

Diese konnten, wie oben angegeben, durch Engineering-Tätigkeiten gelöst werden. Die beschriebenen Vorgangsweisen sind zwar aufwändig und systematisch erfolgt, entsprechen jedoch nicht F&E-Aktivitäten im Sinne der Forschungsprämienverordnung in Ergänzung Frascati-Manual. Die Tatsache, dass eine Phasentrennung durch Abzentrifugieren (vs. Abdekantieren) beschleunigt/verbessert werden kann, ist aus dem Stand der Technik bekannt. Auch die im Zuge des Upscalings eingesetzte Gefriertrocknung ist im Nahrungsmittelbereich Stand der Technik.

In Hinblick auf die Neuheit ist festzuhalten, dass die beschriebenen Verfahrensschritte Standardverfahren entsprechen. Der allgemeine Stand der Technik bzw. des Wissens wurde durch die dargestellte Kombination von aus dem Stand der Technik bekannten Verfahren und deren Anpassung/Optimierung für die gegenständliche Anwendung nicht erweitert. Auch dass

ein Spermidinegehalt im Ausmaß von 1,2 mg/g in großtechnischem Maßstab erzielt wurde, lässt keine Vermehrung des allgemeinen Standes des Wissens bzw. der Technik erkennen. Zu Beginn des Jahres 2018 war bereits bekannt, dass mittels Zentrifuge eine Aufkonzentration auf 1,2 mg/g (im Labormaßstab) möglich ist. Vom Unternehmen wird mehrmals angegeben, dass es sich bei der gegenständlichen Anlage um eine Pilotanlage handelt. Hierzu ist festzuhalten, dass für die Klassifizierung einer Anlage als Pilotanlage im Sinne der Forschungsprämienverordnung sowie in Ergänzung des Frascati Manuals der Hauptzweck der Anlage Forschung und experimentelle Entwicklung sein muss. Wie oben erläutert werden im Schwerpunkt/Projekt im gegenständlichen Wirtschaftsjahr jedoch keine F&E-Aktivitäten durchgeführt. Da der Hauptzweck der Anlage nicht F&E sondern die Optimierung des Produktionsprozesses ist, handelt es sich bei der gegenständlichen Anlage nicht um eine Pilotanlage im Sinne der Forschungsprämie in Ergänzung Frascati-Manual.

Der Schwerpunkt / das Projekt erfüllt daher weiterhin nicht die inhaltlichen Voraussetzungen des § 108c Abs. 2 Z 1 EStG 1988 zur Geltendmachung einer Forschungsprämie.“

In der abweisenden **Beschwerdevorentscheidung** (OZ 6) vom 9.3.2021 wurde die Begründung der Stellungnahme der FFG vom 9.3.2021 größtenteils übernommen und auf diese zusätzlich verwiesen. Der Schwerpunkt/das Projekt erfülle weiterhin nicht die inhaltlichen Voraussetzungen des § 108c Abs. 2 Z 1 EStG 1988.

Mit fristgerechtem **Vorlageantrag** (OZ 7) beantragte die Bf. die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht samt Durchführung einer mündlichen Verhandlung. Begründend wurde auf die Beschwerde vom 20.10.2020 sowie der Beschwerde beigelegten Stellungnahme von Univ.Prof. X verwiesen, auf welche in der Beschwerdevorentscheidung nicht eingegangen worden sei.

Mit **Vorlagebericht** vom 21.9.2021 (OZ 8) wurde von der Abgabenbehörde der elektronische Akt dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung übermittelt und in der Stellungnahme auf die Begründung der Beschwerdevorentscheidung vom 9.3.2021 und die FFG-Stellungnahme vom 9.3.2021 verwiesen. Das Schreiben von Herrn Univ.Prof. X vom 15.10.2020 – wie auch die restlichen im Zuge der Bescheidbeschwerde übermittelten Unterlagen – seien an die FFG zur nochmaligen Begutachtung weitergeleitet worden. Somit inkludiere die FFG-Stellungnahme vom 9.3.2021 zur Forschungsprämie 2018 auch das Schreiben von Herrn Univ.Prof. X. Es sei festgehalten, dass es sich beim Schreiben von Herrn Univ.Prof. X lediglich um seine geschätzte Privatmeinung handle, sich die Finanzverwaltung aber natürlich an die gesetzlichen Grundlagen zur Beurteilung, ob Projekte/Schwerpunkte als förderbar iSd § 108c Abs. 2 Z 1 EStG 1988 zu beurteilen sind oder nicht, zu halten habe. Die FFG lege im Übrigen im vorletzten Absatz ihrer Stellungnahme vom 9.3.2021 die Gründe dar, warum sie der Ansicht von Herrn Univ.Prof. X hinsichtlich der Pilotanlagen nicht folgen könne.

Mit Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses vom 28.3.2022 wurde der Akt der nunmehr zuständigen Gerichtsabteilung zur Bearbeitung zugeteilt.

Mit Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes vom 10.10.2023 wurde die Bf. aufgefordert folgende Fragen zu beantworten und Unterlagen nachzureichen:

- Antrag Anforderung eines Jahresgutachtens des Unternehmen am 12.8.2019 bei der FFG
- Rückfrage vom 17.9.2019 der FFG
- Beantwortung durch das Unternehmen am 10.10.2019
- Jahresgutachten vom 13.11.2019
- Im Schreiben vom 15.10.2020 von Univ.Prof. X (Beilage zur Beschwerde) wird mitgeteilt, dass als Grundlage für seine Stellungnahme eine 15-seitige Abhandlung über R&D Aktivitäten von der ***Z*** zur Verfügung gestellt wurde. Handelt es sich dabei um die der Beschwerde beiliegenden Unterlagen (Umfangreiche Projektbeschreibung für das Projekt „Verfahrens- und Produktweiterentwicklung für *Y*“)?

Mit Schreiben vom 17.10.2023 erfolgte die Vorhaltsbeantwortung und Übermittlung der Unterlagen (Jahresgutachten vom 13.11.2019 betreffend die Forschungsprämie 2018 samt der darin befindlichen Rückfrage der FFG vom 17.9.2019 und Antwort des Bf. vom 10.10.2019 sowie die bereits im elektronischen Akt vorliegende Beschwerde samt Beilagen [=OZ 4]).

Mit Schreiben vom 11.1.2024 wurde vom Vertreter des Bf. der Antrag auf mündliche Verhandlung zurückgezogen.

Der Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes vom 10.10.2023, die Beantwortung des Vertreters des Bf. vom 17.10.2023 sowie das Schreiben vom 11.1.2024 wurden der Abgabenbehörde vom Bundesfinanzgericht am 11.1.2024 übermittelt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Strittig ist, ob das Projekt Nr. 1 „Verfahrens- und Produktweiterentwicklung für ein *Y*“ die inhaltlichen Voraussetzungen für die Geltendmachung einer Forschungsprämie erfüllt, die Tätigkeiten als Forschungs- und Entwicklungstätigkeiten im Sinne des § 108c Abs 2 Z 1 EStG 1988 zu qualifizieren sind und die Forschungsprämie von 14% für das Jahr 2018 in Anspruch genommen werden kann.

Die beschwerdeführende Gesellschaft ist eine mit Gesellschaftsvertrag vom 25.4.2016 gegründete Gesellschaft mit beschränkter Haftung mit Sitz in A. Der Geschäftszweig ist laut Firmenbuch der Vertrieb von B.

Hinsichtlich der dem Antrag auf Gewährung einer Forschungsprämie zugrundeliegenden Aktivitäten der Bf. im Rahmen des Projekt Nr. 1 „Verfahrens- und Produktweiterentwicklung für ein *Y*“ wird - um Wiederholungen zu vermeiden - auf den ausführlichen Verfahrensverlauf verwiesen.

Die dem Antrag zugrundeliegenden Aktivitäten stellen keine schöpferischen Tätigkeiten dar, die auf systematische Weise unter Verwendung wissenschaftlicher Methoden mit dem Ziel durchgeführt werden, den Stand des Wissens zu vermehren sowie neue Anwendungen dieses Wissens zu erarbeiten (siehe dazu Beweiswürdigung und rechtliche Beurteilung).

2. Beweiswürdigung

Der vorstehende Sachverhalt basiert auf nachfolgender Beweiswürdigung:

Die Feststellungen zur Rechtspersönlichkeit der Bf., ihren Sitz sowie Geschäftszweig wurden dem Firmenbuch entnommen.

Dass das verfahrensgegenständliche Projekt nicht die Voraussetzungen für eine Prämienengewährung erfüllt, basiert auf nachfolgenden Überlegungen:

Eingangs ist festzuhalten, dass das Beweisverfahren vom Grundsatz der freien Beweiswürdigung beherrscht wird (§ 167 BAO). Der Grundsatz der freien Beweiswürdigung bedeutet, dass alle Beweismittel grundsätzlich gleichwertig sind und es keine Beweisregeln (keine gesetzliche Randordnung, keine formalen Regeln) gibt. Ausschlaggebend ist der innere Wahrheitsgehalt der Ergebnisse der Beweisaufnahmen.

Nach ständiger Rechtsprechung genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (*Ritz*, BAO⁷, § 166 Rz 2, § 167 Rz. 6 und Rz 8).

Dies vorausgeschickt stellt sich sohin die Frage, wie die Ausführungen der FFG im Jahresgutachten vom 13.11.2019 samt der zuvor ergangenen Rückfragen vom 17.9.2019 der FFG, die Stellungnahme vom 19.5.2020 und die Stellungnahme vom 9.3.2021, die allesamt zu dem Schluss kommen, dass die inhaltlichen Voraussetzungen des § 108c Abs. 2 Z. 1 EStG 1988 zur Geltendmachung einer Forschungsprämie nicht erfüllt seien, im Gegensatz zu den Ausführungen der Bf. samt Beantwortung der Rückfrage vom 10.10.2019 und die im Zuge der Stellungnahme übermittelten Unterlagen der Bf., insbesondere die im Zuge der Beschwerde

übermittelten Unterlagen (Stellungnahme Univ.Prof. X samt Projektbeschreibung), beweistechnisch zu werten sind.

Nach der herrschenden Lehre und Judikatur, unterliegt auch das Gutachten der FFG der soeben definierten freien Beweiswürdigung (vgl zB *Seydl* in Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke, EStG § 108c Anm 46).

Ob die Tätigkeit des Antragstellers und Beschwerdeführers erkennbar auf das Ziel gerichtet war, eine wissenschaftliche und/oder technologische Unsicherheit zu klären oder zu beseitigen bzw. eine Fragestellung von allgemeiner Relevanz zu klären, stellt sich schließlich im Wesentlichen als eine Beantwortung von Tatfragen im Wege der Beweiswürdigung (§ 167 Abs 2 BAO) dar.

Einer Erfindung fehlt das Element der "Neuheit" bzw. der "technologischen Unsicherheit", wenn keine neue Technologie erfunden wurde, sondern nur eine bestehende Technologie erweitert wurde.

Im Gutachten vom 13.11.2019 wird ausgeführt, dass die beschriebenen Arbeiten Engineering-Tätigkeiten sind und es weder Ziel und Inhalt, noch in Methode bzw. Vorgangsweise, noch in Neuheit eigenbetriebliche F&E Aktivitäten erkennbar sind.

In der ersten Stellungnahme der FFG vom 19.5.2020 wird nachvollziehbar erläutert, dass es sich bei den dargestellten Tätigkeiten, welche von der FFG auf Seite 2 der Stellungnahme angeführt werden, und die im Wirtschaftsjahr behandelten Problemstellungen um anspruchsvolle, jedoch übliche Engineering-Tätigkeiten handelt. Die beschriebenen Verfahrensschritte entsprechen Standardverfahren. Zu Beginn des Jahres 2018 war bereits bekannt, dass mittels Zentrifuge eine Aufkonzentration auf 1,2 mg/g (im Labormaßstab) möglich ist und keine Vermehrung des allgemeinen Standes des Wissens bzw. der Technik vorliegt. Es wird für das Bundesfinanzgericht schlüssig dargestellt, dass keine Neuheit vorliegt.

Auch in der Stellungnahme der FFG vom 9.3.2021 wird nachvollziehbar erklärt, dass eine Phasentrennung durch Abzentrifugieren (vs. Abdekantieren) beschleunigt/verbessert aus dem Stand der Technik bekannt ist, die beschriebenen Verfahrensschritte keine Vermehrung des allgemeinen Standes der Technik erkennen lassen und diese Standardverfahren entsprechen.

Im Upscalings sind keine technologischen und/oder wissenschaftlichen Unsicherheiten mehr zu deren Klärung bzw. Beseitigung F&E-Aktivitäten notwendig. Bei der dargestellten Reproduktion einer bereits im Labormaßstab etablierten Methode auf einen größeren Maßstab handelt es sich um eine typische Engineering-Aufgabe, welche die Optimierung des Produktionsprozesses zum Ziel hat. Auch die Tatsache, dass beim Upscaling matrixbedingt diverse Adaptierungsarbeiten notwendig werden, entspricht einer üblichen Engineering-Aufgabe. Die im Zuge des Upscalings eingesetzte Gefriertrocknung ist im Nahrungsmittelbereich Stand der

Technik. Die im Wirtschaftsjahr bearbeiteten Problemstellungen der, aufgrund des ursprünglich verwendeten Dekanterverfahrens, geringen Aufkonzentration und der unzureichenden Schüttdichte stellen keine wissenschaftlichen und/oder technologischen Unsicherheiten im Sinne der Forschungsprämienverordnung in Ergänzung Frascati-Manual dar. Da der Hauptzweck der Pilotanlage nicht Forschung und experimentelle Entwicklung ist, sondern die Optimierung des Produktionsprozesses, handelt es sich bei der gegenständlichen Anlage – entgegen den Ausführungen der Bf. - nicht um eine Pilotanlage im Sinne der Forschungsprämie in Ergänzung Frascati-Manual.

Der Abgabenbehörde ist zuzustimmen, dass wie im Vorlagebericht richtigerweise ausgeführt, die FFG ihrer Stellungnahme vom 9.3.2021 die Gründe darlegt, warum sie der Ansicht von Herrn Univ.Prof. X hinsichtlich der Pilotanlagen – insbesondere zum Punkt Neuheit - nicht folgen könne.

Das Schreiben von Herrn Univ.Prof. X verweist betreffend neuartiger Verfahrensschritt lediglich auf die Projektbeschreibung. Die Projektbeschreibung wurde bereits mit dem Antrag vom 28.2.2020 sowie erneut im Anhang der mit der Beschwerde der Abgabenbehörde sowie der FFG übermittelt und in die Beurteilung der FFG (Stellungnahme vom 9.3.2021) einbezogen.

In dieser Stellungnahme der FFG vom 9.3.2021, welche die Unterlagen der Beschwerde (siehe Seite 2/5 der Stellungnahme der FFG vom 9.3.2021) und somit auch das Schreiben von Herrn Univ.Prof. X sowie die Projektbeschreibung berücksichtigt, wurde schlüssig begründet warum Upscaling keine technologischen und/oder wissenschaftlichen Unsicherheiten darstellt, es sich um eine typische Engineering-Aufgabe handelt (siehe Seite 4/5 der Stellungnahme der FFG vom 9.3.2021) und keine Neuheit vorliegt, da die Verfahrensschritte Standardverfahren entsprechen (siehe Seite 5/5 der Stellungnahme der FFG vom 9.3.2021).

Grundsätzlich ist betreffend Gutachten auszuführen, dass ein Gutachten schließlich in der fachmännischen Beurteilung von Tatsachen besteht (VwGH 28.5.1998, 96/15/0220), aus denen Schlussfolgerungen gezogen werden.

Die FFG ist darüber hinaus auf die Erstellung von Gutachten im Zusammenhang mit der Frage, ob Forschung und Entwicklung vorliegt, spezialisiert. Sie ist zur Durchführung und Abwicklung von jeglichen Maßnahmen und Tätigkeiten, die der Forschung, Technologie, Entwicklung, Innovation und Digitalisierung dienen, berechtigt (§ 3 FFG).

Insofern ist bezüglich des Erstgutachtens samt Stellungnahmen der FFG eine Vergleichbarkeit mit einem Sachverständigenbeweis nach § 177 BAO gegeben.

Mit dem bloßen Aufzeigen einer möglichen Begründung für ein anderes Ergebnis wird allerdings noch nicht die mangelnde Schlüssigkeit eines Gutachtens dargetan, die eine Ergänzung desselben erforderlich machen würde. Die Beweiskraft eines

Sachverständigengutachtens kann u.a. durch den Nachweis erschüttert werden, dass es mit den Denkgesetzen oder mit den Erfahrungen des täglichen Lebens im Widerspruch steht; eine bloße gegenteilige Behauptung genügt nicht (vgl. VwGH 9.9.2015, Ra 2015/16/0046).

Es gelang der Bf. im Verfahren nicht eine Unschlüssigkeit in der gutachterlichen Beurteilung im Fachgutachten der FFG, welche sich in den zahlreichen Stellungnahmen überdies mehrfach mit dem Vorbringen unter Berücksichtigung sämtlicher Unterlagen der Bf. auseinandergesetzt hat, aufzuzeigen. Die Ausführungen der FFG sind für das Bundesfinanzgericht klar, nachvollziehbar und schlüssig.

Vor diesem Hintergrund durfte das Gericht die obigen Sachverhaltsfeststellungen gemäß § 167 Abs. 2 BAO als erwiesen annehmen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Rechtliche Grundlagen:

Zunächst ist festzuhalten, dass das Finanzamt Österreich gem. § 323b Abs. 1 BAO an die Stelle des angefochtenen Bescheides erlassenden Finanzamtes ***A*** getreten ist.

Vorweg ist auszuführen, dass die Bestimmung des § 108c EStG 1988 gemäß § 24 Abs. 6 Satz 1 KStG 1988 auf die gegenständliche Gesellschaft mit beschränkter Haftung anzuwenden ist.

§ 24 Abs. 6 Satz 1 KStG 1988 bestimmt: "Die Bestimmungen des § 108c EStG 1988 gelten sinngemäß für Körperschaften im Sinne des § 1, soweit sie nicht von der Körperschaftsteuer befreit sind." Körperschaften im Sinne des § 1 KStG 1988 sind unbeschränkt steuerpflichtige und beschränkt steuerpflichtige Körperschaften.

Die Bf. ist eine im Firmenbuch des Landesgerichtes A zu ***000000*** eingetragene juristische Person des Privatrechts mit dem Sitz in der politischen Gemeinde A.

Bei der Bf. handelt es sich um eine unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft.

§ 108c EStG 1988 lautete in der maßgeblichen Fassung (BGBl. I Nr. 82/2017) auszugsweise:

§ 108c. (1) 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.

(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.

[...]

(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.

[...]

(9) Das Finanzamt hat auf Antrag des Steuerpflichtigen einen Feststellungsbescheid über die Höhe der Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie für eine eigenbetriebliche Forschung zu erlassen, wenn anlässlich der Antragstellung

a) glaubhaft gemacht, dass der verwirklichte Sachverhalt den Voraussetzungen einer Forschung und experimentellen Entwicklung im Sinne des Abs. 2 Z 1 entspricht, sowie

b) nachgewiesen, dass die Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie richtig ermittelt worden ist.

Die Glaubhaftmachung gemäß lit. a hat unter Zugrundelegung eines Gutachtens der FFG zu erfolgen. Liegt eine diesbezügliche bescheidmäßige Bestätigung nach § 118a der Bundesabgabenordnung vor, genügt die Glaubhaftmachung, dass die durchgeführte Forschung der der Bestätigung zu Grunde gelegten entspricht oder davon nicht wesentlich abweicht. Der Nachweis gemäß lit. b hat durch eine Bestätigung eines Wirtschaftsprüfers zu erfolgen, die auf Grundlage einer den Anforderungen der §§ 268 ff des Unternehmensgesetzbuches entsprechenden Prüfung über die Einhaltung der anzuwendenden Rechnungslegungsvorschriften ausgestellt wurde. Die Bestimmungen des § 275 des Unternehmensgesetzbuches gelten sinngemäß.

Rechtslage zu den inhaltlichen Voraussetzungen der Forschungsprämie:

Die Verordnung der Bundesministerin für Finanzen über die Kriterien zur Festlegung förderbarer Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen (-ausgaben), zur Forschungsbestätigung sowie über die Erstellung von Gutachten durch die Österreichische Forschungsförderungsgesellschaft mbH (Forschungsprämienverordnung), BGBl. II Nr. 515/2012, anzuwenden auf Wirtschaftsjahre, die nach dem 31. Dezember 2011 beginnen, lautet auszugsweise:

[...]

§ 3. (1) Gutachten (§ 4 und § 5) der Österreichischen Forschungsförderungsgesellschaft mbH (§ 1 FFG-G, BGBl. I Nr. 73/2004, im Folgenden: FFG) betreffen:

1. **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.**

2. Die Beurteilung, ob nicht forschungsschwerpunkt- oder forschungsprojektbezogen zugeordnete Investitionen nach der Beschreibung in der Anforderung des Gutachtens so beschaffen sind, dass sie nachhaltig der Forschung und experimentellen Entwicklung dienen können.

(2) Das Gutachten umfasst nicht

- *die Tatsachenfeststellung, ob die bekannt gegebenen Informationen zu einem Forschungsschwerpunkt/Forschungsprojekt oder zu nicht forschungsschwerpunkt- oder forschungsprojektbezogen zugeordneten Investitionen richtig sind, sowie*
- *die Beurteilung, ob und in welchem Umfang Aufwendungen oder Ausgaben für Forschung und experimentelle Entwicklung Bestandteil der Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie sind.*

(3) 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. [...]

Anhang I der Forschungsprämienverordnung, Begriffsbestimmungen und Abgrenzungen lautet:

„A. Allgemeine Begriffsbestimmungen

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.“*

Der Verwaltungsgerichtshof judiziert zur Frage der Erweiterung des bisherigen Wissenstands in dem erforschten Fachgebiet:

„Die Forschungsprämienverordnung (BGBl II Nr. 515/2012) definiert Forschung und experimentelle Entwicklung aber als schöpferische Tätigkeit, die auf systematische Weise unter Verwendung wissenschaftlicher Methoden mit dem Ziel durchgeführt wird, den Stand des Wissens zu erweitern sowie neue Anwendungen dieses Wissens zu erarbeiten. Essentiell ist somit, dass die Tätigkeit etwas 'Neues' hervorbringt und den bisherigen Wissenstand in dem erforschten Fachgebiet erweitert" (vgl. VwGH vom 29.3.2017, Ra 2015/15/0060).

Als weiteres Abgrenzungskriterien prämiertenbegünstigter Forschung und Entwicklung nennt der Verwaltungsgerichtshof die Lösung wissenschaftlicher Unsicherheiten (nochmals VwGH vom 29.3.2017, Ra 2015/15/0060).

Grundlage der Begriffsbestimmungen und Abgrenzungen der Forschungsprämienverordnung, BGBl II Nr. 515/2012, ist das Frascati Manual (Frascati-Handbuch) der OECD in der jeweils gültigen Fassung.

Das Frascati-Manual - aktuelle Fassung aus 2015, (2018 wurde eine deutschen Ausgabe aufgelegt) - ist als maßgebliches Handbuch zur Erfassung und Auswertung von Statistiken ein entscheidendes Werkzeug für Statistiker, Wissenschaftler und Politiker im Gebiet der Forschung und experimentellen Entwicklung weltweit (vgl. Atzmüller in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Kommentar zum EStG 20, Tz 10 zu § 108c EStG) und wird nicht nur von der OECD und der EU, sondern zB auch vom Statistikinstitut der UNESCO anerkannt (Pilgermair/Pülzl/Kühbacher, Forschungsförderung im Steuerrecht und in der Privatwirtschaftsverwaltung, 2014, S. 16).

Das Frascati Manual (2002) ist nicht nur aufgrund des Verweises in der Forschungsprämienverordnung, BGBl. II 515/2012 relevant, sondern auch nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 30.9.2015, Ro 2014/15/0018; VwGH 29.3.2017, Ra 2015/15/0060), ergänzend heranzuziehen.

Im Frascati Manual 2002 der OECD wird auf Seite 34 definiert:

„The basic criterion for distinguishing R&D from related activities is the presence in R&D of an appreciable element of novelty and the resolution of scientific and/or technological uncertainty, i.e. when the solution to a problem is not readily apparent to someone familiar with the basic stock of common knowledge and techniques for the area concerned.“

In der 2018 aufgelegten deutschen Ausgabe des Frascati Handbuchs wird auf Seite 47 Forschung und experimentelle Entwicklung (FuE) wie folgt definiert:

„2.5. Forschung und experimentelle Entwicklung (FuE) ist schöpferische und systematische Arbeit zur Erweiterung des Wissensstands – einschließlich des Wissens über die Menschheit, die Kultur und die Gesellschaft – und zur Entwicklung neuer Anwendungen auf Basis des vorhandenen Wissens.

2.6. FuE-Tätigkeiten zeichnen sich durch eine Reihe gemeinsamer Merkmale aus, selbst wenn sie von unterschiedlichen Einheiten ausgeführt werden. FuE-Tätigkeiten können auf die Erreichung spezifischer oder allgemeiner Ziele ausgerichtet sein. FuE zielt immer darauf ab, anhand innovativer Konzepte (und ihrer Übertragung) oder Hypothesen neue Erkenntnisse zu gewinnen. Das Endergebnis (oder zumindest der für seine Erreichung erforderliche Zeit- und Ressourcenaufwand) ist im Wesentlichen ungewiss. FuE ist ein geplanter und budgetierter Prozess (selbst bei Durchführung durch Einzelpersonen), der auf die Erzielung von Ergebnissen ausgerichtet ist, die entweder frei weitergegeben oder am Markt gehandelt werden können. Um als FuE-Tätigkeit eingestuft zu werden, muss die Aktivität fünf Kernkriterien erfüllen.

2.7 Die Aktivität muss neuartig, schöpferisch, ungewiss in Bezug auf das Endergebnis systematischübertragbar und/oder reproduzierbar sein.

2.8 Zumindest prinzipiell müssen bei jeder kontinuierlich oder gelegentlich betriebenen FuE-Tätigkeit alle fünf Kriterien erfüllt sein.“ [...]

Inhaltliche Beurteilung des beschwerdegegenständlichen Projektes zu der zuvor dargelegten Rechtslage:

Grundsätzlich hat, wie aus dem Gesetzestext ersichtlich – die FFG 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 beinhalten die Beurteilung, inwieweit ein Forschungsschwerpunkt/ Forschungsprojekt, aus dem für die Forschungsprämie maßgeblichen Aufwendungen resultieren, unter Zugrundelegung der vom Steuerpflichtigen bekanntgegebenen Informationen die Voraussetzungen des § 108c Abs. 2 Z 1 EStG 1988 erfüllen (§ 3 Abs. 1 Z 1 der Forschungsprämienverordnung, BGBl. II Nr. 515/2012).

Da die Gutachten über Anforderung der Bf. erstellt wurden und nach Aufforderung der belangten Behörde die erforderlichen Unterlagen vorgelegt wurden, ist davon auszugehen, dass der FFG sämtliche Informationen zur Ermöglichung einer richtigen Beurteilung der Frage, ob die Voraussetzungen einer Forschung und experimentellen Entwicklung im Sinne des § 108c Abs. 2 Z 1 EStG 1988 vorliegen, von der Bf. zur Verfügung gestellt wurden.

Das (erste) Gutachten vom 13.11.2019 konnte von der Bf. auch durch Nachreichung von Unterlagen nicht entkräftet werden (siehe dazu Stellungnahme der FFG vom 19.5.2020). Eine positive Beurteilung zum Projekt-Nr.1 konnte auch durch Nachreichung weiterer Unterlagen (siehe Beschwerde samt Beilagen) in der Nachbegutachtung nicht bewirkt werden (siehe dazu Stellungnahme der FFG vom 9.3.2020). Folglich wurde von der Abgabenbehörde richtigerweise eine abweisende Beschwerdevorentscheidung erlassen.

Der (abweisenden) Beschwerdevorentscheidung kommt nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs Vorhaltscharakter zu (vgl. zB. VwGH 28.05.2008, 2006/15/0125). Es wäre Sache der Bf. gewesen, sich im Vorlageantrag erneut mit dem Ergebnis der Ermittlungen auseinanderzusetzen und die daraus gewonnenen Feststellungen zu widerlegen. Im Vorlageantrag wird jedoch lediglich auf die Stellungnahme des Univ.Prof. X verwiesen. Diese wurde bereits in der Stellungnahme der FFG vom 9.3.2020 berücksichtigt (siehe Seite 2 3. Absatz der Stellungnahme).

Gutachten der FFG unterliegen der freien Beweiswürdigung. Ist keine Unschlüssigkeit des Gutachtens samt Stellungnahmen durch das Bundesfinanzgericht erkennbar und wird keine Unschlüssigkeit durch die Bf. aufgezeigt, ist das (negative) Gutachten der Beurteilung, ob die Forschungsprämie gemäß § 108c Abs. 2 Z 1 EStG 1988 zu gewähren ist, zu Grunde zu legen.

Eine Unschlüssigkeit des Gutachtens der FFG samt Stellungnahmen konnte – wie in der Beweiswürdigung ausgeführt - durch den Bf. nicht aufgezeigt werden.

Da die Voraussetzungen für die Gewährung der Forschungsprämie gemäß § 108c Abs. 2 Z 1 EStG 1988 für das Jahr 2018 nicht vorlagen, war die **Beschwerde als unbegründet abzuweisen**.

Wenn die belangte Behörde vor diesem rechtlichen Hintergrund und den obigen Sachverhaltsstellungen die Forschungsprämie im angefochtenen Bescheid mit Null Euro festgesetzt hat, kann darin keine Rechtswidrigkeit erkannt werden.

Die im Rahmen des Vorlageantrages beantragte Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht konnte unterbleiben, da der diesbezügliche Antrag vom Vertreter der Bf. mit Schreiben vom 11.1.2024 zurückgenommen wurde (zur Möglichkeit der Zurücknahme siehe etwa VwGH 29.07.2010, 2006/15/0215 mwN, vgl. *Tanzer/Unger* in Rzeszut/Tanzer/Unger (Hrsg), BAO: Stoll Kommentar - Digital First ^{2.06} (2023) zu § 274 BAO Rz 13).

3.2. 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.

Ob ein Projekt die inhaltlichen Voraussetzungen des § 108c Abs 2 Z 1 EStG 1988 erfüllt ist eine in freier Beweiswürdigung getroffene Feststellung des Bundesfinanzgerichts, die der Kontrolle durch den Verwaltungsgerichtshof grundsätzlich nicht zugänglich ist. Da im vorliegenden Fall entscheidungswesentlich die in freier Beweiswürdigung vorgenommene Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes war, liegen die Voraussetzungen für eine Revisionszulassung nach Art 133 Abs. 4 B-VG nicht vor (vgl. VwGH 25.2.2016, Ra 2016/16/0006).

Graz, am 5. Februar 2024