

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache DI ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 10. April 2020 gegen den Bescheid des ***FA*** vom 12. März 2020 betreffend Forschungsprämie 2018 gemäß § 108c EStG 1988 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Forschungsprämie 2019 gemäß § 108c Abs. 2 Z 1 EStG 1988 wird mit € 26.933,81 festgesetzt (Bemessungsgrundlage € 192.384,35).

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

Der Beschwerdeführer hat am 25. Juni 2019 für den Bilanzstichtag 31. Dezember 2018 eine **Forschungsprämie in Höhe von € 29.053,68 beantragt.**

Dazu führt der Beschwerdeführer in der **Beilage** „*Forschungsprämie für experimentelle Entwicklung 2018*“ aus, dass er seinem Unternehmen seit der Gründung im Jahr 1991 „*effiziente industrielle Produktentwicklung von der Ideenfindung bis zur Serienreife unter Einsatz neuester Technologien*“ durchführe. Daraus habe er im Jahr 2018 € 159.301,46 an Einnahmen erzielt. An Ausgaben für Forschung und Entwicklung seien € 207.526,32 angefallen. Davon 14 % ergebe den Betrag von € 29.053,68 an Forschungsprämie.

In den € 207.526,32 waren (jeweils netto) Waren, Roh- und Hilfsstoffe € 3.892,93, Fremdpersonal € 4.250,00, Sozialversicherung € 9.681,48, geringwertige Wirtschaftsgüter € 9.391,22, Instandhaltung € 2.772,49, Reise- und Fahrtspesen netto € 1.745,71, auf. KFZ-

Kosten € 6.639,14, Provision, Lizenzen € 459,52, Werbung, Spenden € 608,60, Zinsen € 5.160,44, übrige Ausgaben € 6.513,37 und „*Investitionen*“ von € 156.411,42 enthalten.

Im **Jahresgutachten 2018** der Forschungsförderungsgesellschaft mbH (fortan FFG) vom **23. September 2019** wurden von elf Projekten sieben als die Voraussetzungen für eine Forschungsprämie erfüllend angesehen, vier nicht (Projekte 5, 8, 10 und 11).

Mit **Ersuchen um Ergänzung datiert vom 2. November 2020** wurde der Beschwerdeführer aufgefordert dazu Stellung zu nehmen, dass im Gutachten der FFG vom 23. September 2019 betreffend Forschungsprämie 2018 die Projekte Nr. 5 („*****1*****“), Nr. 8 („*****2*****“), Nr. 10 („*****7*****“), Nr. 11 („*****3*****“) als nicht förderungswürdig beurteilt worden seien. Der Beschwerdeführer habe jedoch für die gesamte, gegenüber der FFG angegebene Bemessungsgrundlage die Forschungsprämie beantragt. Aus diesem Grund beabsichtige das Finanzamt die beantragte Forschungsprämie um € 2.635,17 zu kürzen, da die negativ beurteilten Projekte 9,07 % der bekanntgegebenen Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie ausmachen würden.

Darauf **antwortete der Beschwerdeführer mit Schreiben vom 6. November 2019**, dass er seit der Gründung seiner Firma vor über 28 Jahren hauptsächlich, und seit zumindest 20 Jahren ausschließlich in Forschung und Entwicklung tätig gewesen sei. Da habe das Finanzamt früher ebenso gesehen habe. Probleme seien erst mit den der FFG entstanden, welche nach bisherigen Erfahrungen einige wesentliche Forschungs- und Entwicklungstätigkeiten schon aus formalen Gründen ausschließen würde, obwohl sie nach Hausverstand, Forschungsprämien-Verordnung und Frascati-Manual selbstverständlich entwicklerische Tätigkeiten seien. Das Gutachten der FFG widerspreche sämtlichen gutachterlichen Notwendigkeiten und bewerte ohne jede inhaltliche Begründung mit Textkonserven ohne Verantwortlichkeit.

Zum Projekt 5 (*****1*****) fragte sich der Beschwerdeführer, seit welchem Zeitpunkt Marktanalyse, Brainstormingrunden, Auswertung, Durchrechnung und Bewertung der gefundenen Möglichkeiten keine Forschung und Entwicklung seien. Dabei handle es sich um schöpferische wissenschaftliche Tätigkeit und Datensammlung nach Forschungsprämienverordnung und solle daher Grundlage jeder Neuentwicklung sein.

Als Ziel habe der Beschwerdeführer eine neue Gerätegeneration, welche modular aufgebaut sei, bei zumindest gleicher Leistungsfähigkeit und kleinerer *****4***** zur Verwirklichung kleinerer *****23***** bekanntgegeben. Die bisherigen Geräte des Kunden des Beschwerdeführers seien aus einem Stück aufgebaut, um bestimmte Probleme und Kosten nicht notwendiger mechanischer, elektrischer und elektronischer Schnittstellen eines modularen Aufbaus zu vermeiden. Der Markt verlange aber auch nach modularen Geräten, welche, wie die Analyse des Mitbewerbs zeige, tatsächlich viel aufwändiger in der Umsetzung, jedoch vermeintlich wartungsfreundlicher seien. Diese würden durch chinesische Fertigung und Marktpolitik billiger angeboten und auch Patentverletzungen enthalten, welche dem

Endabnehmer technisch egal seien. Aufgrund dieser Konkurrenz habe sich die Frage nach einer prinzipiell anderen Technologie gestellt und sei dies mit dem Kunden untersucht und rechnerisch bewertet worden, um klassischer Konkurrenz aus dem Weg zu gehen. Bei allen modular aufgebauten Geräten stelle sich technologisch das Kernproblem der Bewältigung der Modulgrenzen, welche grundsätzlich unkenntlich sein müssen, um keine Störung der gemeinsamen übergreifenden Darstellung zu erzeugen. Dabei sei die elektronische Zuordnungsmatrix der Module zum passenden ***5*** noch das einfachste Problem. Schwierig werde es beim Tausch einzelner Module, insbesondere was die ***6*** und elektrische Abstimmung betreffe (neues Modul umgeben von seit Jahren gealterten Modulen). Weitaus größer sei die mechanisch-***4*** Herausforderung unsichtbarer Modulgrenzen, insbesondere wenn sehr kleine ***8*** umzusetzen seien und es zur Modulgrenze kaum einen Platz etwa für eine Abdichtung gebe. Es müssten gefinkelte Lösungen auch bezüglich der ***4***-Gestaltung überlegt und getestet werden, die auch im Freien unter jeder Beanspruchung funktionieren würden. Die ***4***, deren ***9*** und Abdichtung dürften durch Modulränder nicht beeinträchtigt werden, auch wenn diese direkt aneinandergrenzen würden. Die Module müssen für sich dicht sein, was die Kühlmöglichkeiten gegenüber dem Iststand einer inneren Konvektionskühlung verschlechtert und deshalb höchste ***4*** und Energieeffizienz benötigt. Auch schon früher vom Beschwerdeführer entwickelte Lösungen mit Modulen hätten die Gesamtheit aller heute für ***1*** geltenden Vorschriften und Qualitätsansprüche nicht bieten können. Diese seien schon damals nicht überzeugend und kein Erfolg gewesen. Das sei der Grund, warum hierzulande keine modular aufgebaute ***1***-Geräte hergestellt worden seien. Der Beschwerdeführer könne vorwegnehmen, dass es eine neue Kombilösung (österreichische ***4*** und chinesische Boards/Elektronik) welche gerade in entwickelt werde, geben werde.

Zum Projekt 8 (***2***) brachte der Beschwerdeführer vor, dass im Gutachten FFG eine Rückfrage gestellt worden sei, welche er unbeabsichtigt übersehen habe. Er antworte auf die Rückfrage daher mit diesem Schriftsatz wie folgt.

Ziel und Inhalt sei es ein brauchbares ***10*** mit zentraler ***11*** zu entwickeln, welches auch ***12*** erzeugen und auf die bisherige Weise mechanisch und elektrisch angeschlossen werden könne. Das neue ***13*** solle weitere Verbesserungen enthalten, die als Verkaufsargument gegenüber Produkten der Mitbewerber verwendet werden könnten, wie geringes ***40***, bessere Bündelung der ***9*** und Berücksichtigung der ***14***.

Zur Methode, beziehungsweise Vorgangsweise, hielt der Beschwerdeführer fest, dass die wenigen bestehenden Patente nicht als Lizenz verwendet sollten, sondern eine neue, eigenständige, wenn möglich auch patentierbare Lösung entwickelt werden sollte. Dazu habe der Beschwerdeführer mehrere Lösungsmöglichkeiten, konstruktiv nach Aufwand und simulatorisch ausgearbeitet beziehungsweise vorgestellt und sein Kunde habe sich nach vielen Erwägungen für einen Weg entschieden.

Dazu führte der Beschwerdeführer aus (technische Beschreibung):

[...]

Als Neuheit stellte dies der Beschwerdeführer mit folgenden Worten dar (technische Beschreibung):

[...]

Zum Projekt 10 (**7**) vertrat der Beschwerdeführer die Ansicht, dass dieses formal und inhaltlich den Anforderungen der Forschungsprämienverordnung entsprechen würde. Die Anerkennung sei gerichtshängig.

Dazu ergänzte der Beschwerdeführer (technische Beschreibung):

[...]

Beim Projekt 11 ergänzte der Beschwerdeführer, dass es Ziel des Projektes gewesen sei, eine Umsetzbarkeit für eine design-orientierte freie **15** mit den Mitteln eines **16**, sowie Regeln zu deren Anwendung zu erarbeiten. Diese freie Gestaltung habe sich insbesondere auf eine Ermittlung der Größe und **17** und den Umriss der **15** beziehen sollen. Für die bekannten einfachen Formen seien quasi-standardisierte Materialien erhältlich, aber auch Gestaltungsmöglichkeiten im Haus (**19**, Strukturfräsen) seien hinsichtlich ihrer Eignung, als auch ihrer visuellen Akzeptanz anhand von ersten Mustern zu bewerten gewesen. Der Beschwerdeführer habe sowohl die konstruktive als auch **18** Seite hinsichtlich Stabilität, Thermik, **18** Vermessung und Effizienz betreut, die Gestaltungswünsche und visuellen Bewertungen seien kundenseitig beigesteuert worden. Ebenso habe das kurzfristig angelegte Fertigungsprinzip des Kunden (ab einem Stück) mit höchster Wertschöpfung im Haus und Kostenminimierung berücksichtigt werden müssen. Es habe sich um eine sehr stark experimentell angelegte Entwicklungsarbeit gehandelt. Als Beispiel zahlreicher technologischer Unsicherheiten hinsichtlich **18** und gestalterischer Ergebnisse führte der Beschwerdeführer das **19** von Oberflächen an, das vom **20** und vor allem der Notwendigkeit selektiven **21** und dessen wiederholbarer Sicherstellung in der Fertigung, aber dass ein sehr preisgünstiges Verfahren ohne hohe Investitionen deshalb aus Sicht des Beschwerdeführers vorrangig anzuwenden sei. Selektives **21** könne etwa mittels Schablonen erzeugt werden, deren Abstand und geometrische Gestaltung seien weitere Variablen. Die Projekte 10 und 11 seien als Ergebnisse einer Zukunftswerkstatt des Kunden des Beschwerdeführers zu sehen. Dies sei die Suche des Kunden des Beschwerdeführers nach Antworten zu Trends, Kundenwünschen oder eigenen Ideen und Vorstellungen und welche durch Zusammenspiel von Konstruktion, Gestaltung und Design gefunden werden sollten. Diese hätten durchaus auch einen Anteil von

anwendungsorientierter Forschung und würden vor allem die Kompetenz des Kunden des Beschwerdeführers als Gesamtausstatter von ***22*** stärken.

Der Beschwerdeführer erwarte die vollständige Anerkennung der beantragten Forschungsprämie.

Zu diesen Ausführungen nahm die **FFG** mit Schreiben vom **5. März 2020** Stellung und erklärte, dass die Projekte 5, 8, 10 und 11 des Beschwerdeführers auch unter Berücksichtigung der oben dargestellten Argumente keine Aktivitäten im Bereich der Forschung und Entwicklung seien, sondern habe es sich dabei um anspruchsvolle Engineeringtätigkeiten gehandelt. Es seien keine Aktivitäten beschrieben worden, welche der Beseitigung konkreter technologischer und beziehungsweise oder wissenschaftlicher Unsicherheiten dienen würden. Der Beschwerdeführer habe nicht dargestellt, inwiefern sich die realisierten Lösungen von weltweit am Markt befindlichen Lösungen unterscheide und inwiefern der allgemeine Stand der Technik beziehungsweise des Wissens dadurch erweitert worden sei. Dabei ging die FFG auf die technischen Darstellungen des Beschwerdeführers zu den einzelnen Projekten ein und ordnete diese dem Engineering zu, beziehungsweise verneinte, dass der Schwerpunkt der einzelnen Projekte die Voraussetzungen des § 108c Abs. 2 Z 1 EStG 1988 zur Geltendmachung einer Forschungsprämie erfüllen würde.

Im **Bescheid über die Festsetzung der Forschungsprämie für eigenbetriebliche Forschung und experimentelle Entwicklung 2018** nach § 108c Abs. 2 Z 1 EStG 1988 (Einkommensteuergesetz 1988, BGBl. Nr. 400/1988) datiert vom **12. März 2020** wurde die Forschungsprämie für eigenbetriebliche Forschung und experimentelle Entwicklung mit € 26.418,47 (Bemessungsgrundlage: € 188.703,39) gemäß § 201 BAO (Bundesabgabenordnung, BGBl. Nr. 194/1961) mit der Begründung festgesetzt, dass das entsprechende Jahresgutachten der FFG am 23. September erstellt worden sei und darin die Projekte Nr. 5 „***1***“, Nr. 8 „***2***“, Nr. 10 „***7***“ sowie Nr. 11 „***3***“ negativ beurteilt worden seien. Gleiches gelte auch für die im oben beschriebenen Vorhalteverfahren nachgereichten Unterlagen.

Materiellrechtliche Voraussetzung für die Gewährung einer Forschungsprämie sei ein Jahresgutachten der FFG. Darin beurteile die FFG, ob die qualitativen Voraussetzungen für eine Forschung und experimentelle Entwicklung im Sinn des § 108c Abs. 2 Z 1 EStG 1988 erfüllt seien. Dazu müsse der Steuerpflichtige oder sein steuerlicher Vertreter ein Jahresgutachten bei der FFG im Wege von FinanzOnline anfordern. In diesem sei die gesamte bemessungsgrundlagenrelevante Forschungstätigkeit des Wirtschaftsjahres, für welche die Forschungsprämie beantragt werde, nach Forschungsprojekten beziehungsweise Forschungsschwerpunkten gegliedert, darzustellen.

Die FFG übe ihre gutachterliche Tätigkeit auf Grundlage des § 108c EStG 1988, des § 118a BAO und der Forschungsprämienverordnung aus.

Dabei werde ein Forschungsprojekt grundsätzlich nach den von dem Steuerpflichtigen in der Anforderung des Gutachtens gemachten Angaben auf Grundlage der Forschungsprämienverordnung beurteilt und für jedes einzelne Forschungsprojekt erläutert, inwieweit bei den für die Forschungsprämie maßgeblichen Aufwendungen die gesetzlichen Voraussetzungen für das Vorliegen einer prämienbegünstigten Forschung erfüllt würden.

Dieses Jahresgutachten sei ein Beweismittel, welches der freien Beweiswürdigung durch das Finanzamt unterliege. Das Finanzamt folge den Feststellungen der FFG.

Die FFG sei die Förderungseinrichtung des Bundes zur Durchführung und Abwicklung von Maßnahmen der unternehmensnahen Forschungs-, Technologie-, Entwicklungs- und Innovationsförderung. Sie verfüge als einzige Institution Österreichs über den entsprechenden Pool von Expertinnen, um zu beurteilen, ob es sich bei den inhaltlich beschriebenen Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten um eigenbetriebliche Forschung und experimentelle Entwicklung entsprechend der Begriffsdefinitionen des § 108c EStG 1988 und dem Frascati Manual (2002) der OECD in der jeweils gültigen Fassung handle und sei daher ex lege (§ 108c EStG 1988 und § 118a BAO) mit dieser gutachterlichen Tätigkeit beauftragt.

Die pauschale Behauptung, dass sämtliche Projekte des Beschwerdeführers eine forschungsprämienrelevante Neuheit darstellen würden und dem Gutachten der FFG eine unrichtige Beurteilung zugrunde liege, überzeuge nicht, da sich die Forschungsförderungsgesellschaft sehr umfassend mit den dargestellten Projekten auseinandergesetzt und die vorgenommene Beurteilung nachvollziehbar begründet hat. Es bestehe daher keine Veranlassung vom vorliegenden Gutachten abzuweichen.

In der **Beschwerde** datiert vom 11. April 2020 eingebracht am **10. April 2020** begehrte der Beschwerdeführer die Forschungsprämie 2018 im selbst berechneten Ausmaß festzusetzen. Nach seiner Überzeugung habe er diese richtig berechnet, doch liege ein fehlerhaftes Gutachten vor.

Jedes Entwicklungsprojekt erstrecke sich über eine gewisse Zeit und lasse sich in mehrere Phasen einteilen. Ein Projekt müsse durch Ideen, Markt- und Technologiebeobachtungen oder Kosten- und Anforderungsveränderungen an einer bestehenden Produktpalette als solches erkannt und definiert werden. Dabei sei Informations- und Datensammlung für ein neues oder verbessertes Produkt nach der Forschungsprämienverordnung 2012 und dem Frascati-Manual selbstverständlich bereits als Forschungs- und Entwicklungsarbeit anzuerkennen, da es sich ja nicht um irgendwas Beliebiges, sondern um die zukünftigen Erfolgsträger der jeweiligen Kunden des Beschwerdeführers innerhalb ihrer Branche und deren Reputation handle. Es gehe hier nicht um Start-ups. Nach Bewertung aller eingeholten Informationen könne das Produkt genauer umrissen und ein sinnvolles, effizientes Vorgehen etwa mit Meilensteinen festgelegt werden. Erst damit würden konkretere Projektarbeiten, Versuche, Überlegungen und Berechnungen und Verifikationen beginnen, welche über die Zeit immer mehr verfeinert

werden und schließlich zu einem auskonstruierten Produkt oder Prototypen führen würden. Dieser würde dann beurteilt, vermessen und getestet werden, wobei es dann zu Verbesserungen und Wiederholungen einzelner oder mehrerer Entwicklungsschritte kommen könne, bis das Produkt Serienreife erreiche. Aber selbst dann könnten durch erste Markterfahrungen noch weiteren Verbesserungsnotwendigkeiten entstehen. In vielen Fällen sei die Entwicklungsarbeit und deren Ergebnisse durch das Erlangen von Schutzrechten abzusichern und diese durch Norm-, Typ- oder Funktionsprüfungen, Zulassungen und Prüfzeichen zu erreichen.

Alle anfallenden Arbeiten an solchen Entwicklungsprojekten seien zur Gänze sowohl von der Forschungsprämienverordnung 2012 als auch dem Frascati-Manual abgedeckt. Alle Entwicklungsprojekte des Beschwerdeführers würden diesem Vorgehen entsprechen. Anderes Verhalten wäre unprofessionell.

Die Angaben des Beschwerdeführers zu den Projekten würden nur Entwicklungsarbeiten im betrachteten Jahr enthalten und damit formal die geltenden Vorschriften erfüllen. Das Geschäftsjahr, in welchem bestimmte Arbeiten anfallen würden, richte sich allein nach dem Projektfortgang.

Die FFG richte sich in ihren Bewertungen nach Bezügen und Behauptungen, welche manchen wirklich großen und weltweit relevanten Projekt jede Innovation absprechen würden, wobei einfach keine Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten erkannt würden oder technologische Unklarheiten negiert, dem Projekt jede Neuheit abgesprochen oder einfach alles als anspruchsvolles Engineering abgetan würde. Dies sei aber heutzutage gerade ein Kennzeichen für Innovation, insbesondere wenn man das mit früheren Vorgehensweisen vergleiche.

Anspruchsvolles Engineering bestehe ja gerade darin, die einer neuen Idee innewohnenden technologischen und funktionellen Unsicherheiten insbesondere durch Simulationen, Versuche, Messungen und Prototyperprobungen zu erkennen und aufzudecken, und Umgestaltungen, Modifikationen und Optimierungen für das Serienprodukt möglichst unter fortwährender Beobachtung der Kostensituation vollständig auszuschließen.

Gerade anspruchsvolles Engineering etwa über digitale Zwillinge mit Anwendung aller wichtigen technischen Computersimulationen sei eine besonders ergiebige Erkenntnisquelle für verbesserter Produktgestaltung. Dies sei aber im Detail nur schwer vermittelbar, da oft nicht mal seine Kunden als Fachleute dazu in der Lage seien, seine Verbesserungen zu verstehen oder nachzuvollziehen. Das sei auf den allgemeinen Wissens- und Verständnisverfall in der Aus- und Weiterbildung und dem zunehmenden Mangel an wirklichen Fachleuten zurückzuführen.

Es lasse sich jede wissenschaftliche oder entwicklerische Tätigkeit in so viele kleine einzelne Arbeitsschritte zerlegen, bis jedes einzelne Arbeitselement als banal abgewertet werden

könne. Damit könne solches Tun willkürlich an- oder aberkannt werden. Es fehle der Blick aufs Ganze. Es sei nicht möglich, jemand zu überzeugen, wenn der Wille zum Verständnis fehle. Somit besteht im derzeitigen System völlige Beliebigkeit beim Bewertungsergebnis, weswegen der Beschwerdeführer solche „anonymen Gutachten“ keinesfalls anerkennen wolle.

Im Ergebnis zähle nur, ob ein Projekt oder Produkt unter Einhaltung der Zielvorgaben und der wirtschaftlichen Rahmenbedingungen wie erwartet funktioniere. Genau dies werde bei der Forschungsprämie nicht beurteilt, was im Fall der experimentellen Entwicklung zu einem völlig unsinnigen Förderungsprocedere führe, welches im Gegensatz zu früheren Zeiten einen Großteil der Fördermittel in mit Bürokratie sowie den Innovationsgeist vernichte und alle involvierten Personen demoralisiere.

Zum Projekt 8 (**2**) führte Beschwerdeführer noch aus, dass sich dieses (im Jahr 2018) noch im Bereich der Datensammlung befunden habe. Es sei für die Kunden des Beschwerdeführers von existenzieller Wichtigkeit die beabsichtigte Projektausführung hinsichtlich ihrer Zukunftsfähigkeit und allfälliger Umgehungsmöglichkeiten (wohl der Schutzrechte) durch neue Technologien der Konkurrenz zu untersuchen. Die aus gesammelten Anregungen und einer Brainstormingrunde hervorgegangenen Technologien seien untersucht und allesamt für untauglich befunden worden, sodass die bisherige Technologie angewandt werden solle. Die eigentliche Entwicklung auf dieser ermittelten Basis finde aber erst ab 2019 statt. Der FFG verhalte sich, als wäre das Projekt fertig und komme so zu völlig irrelevanten Aussagen. Die Datensammlung und Untersuchung auf Anwendungsmöglichkeit sei zweifellos Forschung und Entwicklung. Das Gesetz sehe keinerlei zeitliche Vorgaben oder Zusammenhänge einzelner Arbeiten oder Einschränkungen vor, sondern beziehe sich nur auf inhaltliche Zugehörigkeit zu den betroffenen Projekten.

Dieses Projekt könne einen weltweiten Impact im Markt verursachen, befinde sich aber ebenso noch im Evaluierungsstadium. Die Kundenwünsche, die Ideen und Pläne des Beschwerdeführers würden alle bisherigen **2** als völlig überholt aussehen lassen. Alleine schon erhebliche Einsparungen an Infrastrukturkosten würden die von ihm entworfenen **2** bei deutlich besserer und dauerhaft günstigerer Performance gleichsam gegenfinanzieren. Auch sein Kunde müsse sich erst gedanklich auf eine solche unerwartete Revolution einstellen. Das sei ein weiter Weg, der auch von seinem Kunden organisatorisch abgesichert und finanziert werden müsse. Die eigentliche Umsetzung finde daher erst später statt. Das von ihm erstellte Muster habe bereits einige Tests erfolgreich bestanden. Derzeit müsse der Beschwerdeführer über Inhalte einer Patentierung nachdenken und diese ausarbeiten.

Nach Ansicht des Beschwerdeführers seien die Analyse der Kundenvorstellungen, die zielgerichtete Sammlung von Daten und Veröffentlichungen und Untersuchung der Ideen und Vorschläge hinsichtlich der (gewünschten) Produkteigenschaften unzweifelhaft Forschung und

Entwicklung. Die FFG verlange bereits konkrete Ergebnisse, wo zuerst mathematische Formelsysteme als Grundlagen für die Simulation der ***4*** geschaffen werden müssten.

Beim Projekt 10 (***7***) stehe Aussage gegen Aussage, wohl auch wegen unterschiedlicher Vorstellungen über die verwendeten Begriffe. Wer wie der Beschwerdeführer beim Projekt dabei gewesen sei und maßgeblich mitgearbeitet habe, werde dieses der Forschung und Entwicklung zuordnen.

Handelsübliche ***15***, wie im Projekt 11 (***3***) seien entweder als ***25*** durchengineert oder aus ***4*** Baukastenelementen mit mehr oder weniger Phantasie zusammengesetzt. Vom Beschwerdeführer sei versucht worden, Serientechnologie (***26***) in eine variable und designerisch anspruchsvolle, freie Formgebung mit der vorhandenen ***27***- und Umformungstechnologie, sowie vorhandenen Möglichkeiten der mechanischen Oberflächenbehandlung und Gestaltung von ***28***, sowie dem Einsatz von ***29***- und ***30*** und so weiter in eine ansprechende Gestaltung überzuführen. Dabei habe er in Zusammenarbeit mit Design und Werkstatt beziehungsweise Produktion als Techniker und Maschinenbauer für die nötige Professionalisierung hinsichtlich ***18*** Effizienz, Lichtmessung und ***36*** Auslegung gesorgt. Designervorstellungen auch nur annähernd zu erfüllen, sei immer eine entwicklerische Herausforderung, insbesondere da sich das zumeist nicht in technischen Vorgaben ausdrücken lasse. Diese ***15*** hätten zum Beispiel ***31*** aufweisen sollen, während übliche ***15*** eine möglichst gleichmäßige ***32*** haben sollten. Dazu seien viele Experimente in verschiedenen Technologien nötig gewesen, welche leider zu keinem allgemein akzeptierten Erfolg geführt hätten.

Für diejenigen, welche dabei gewesen seien, habe es sich um experimentelle Entwicklung in Reinkultur gehandelt, was für Außenstehende selbst mit bestem textlichem Bemühen nicht nachvollziehbar sei.

Industrielle Entwicklung selbst zu machen, sei etwas völlig Anderes als Entwicklung bürokratisch zu bewerten. Das lasse sich mit vertretbarem Aufwand nicht besser vermitteln und führe jedes Jahr zur neuerlichen Konflikten und Demoralisierung. Je kleiner das Unternehmen, umso überproportionaler sei der Aufwand für das Erlangen der gesetzlich zustehenden Forschungsprämie und hoffe der Beschwerdeführer mittlerweile vergebens auf eine baldige Novellierung. Er kenne mittlerweile niemand mehr, der sich diese Prämie noch antue, sodass das Geld wohl bei den „Großen“ lande.

Als Entwickler, der all das eigenhändig mache, sehe der Beschwerdeführer eine völlige Willkür in den Beurteilungen und insbesondere eine Nichtnachvollziehbarkeit der negativen Bewertungen. Auch wenn er sich die Finger mit weiteren Informationen wundschreibe, sei es ihm noch nie gelungen, eine negative Bewertung in eine positive umzukehren, was er als ein schwerwiegendes Indiz für die Unsachlichkeit der Gutachten ansehen müsse.

Der Beschwerdeführer verweise auch auf seine Argumente seiner Beschwerden zu den Vorjahren und führte weiter aus: „Die Unverbindlichkeit dieser Jahresgutachten bleibt an Ihnen hängen, wenn Sie diese unhinterfragt nachvollziehen und keinerlei eigenständige, rechtlich untermauerte Sichtweise an den Tag legen (dürfen?), was offiziell durchaus möglich wäre. Daher bleibt mir in dieser Angelegenheit nur über, wieder Beschwerde einzureichen.“

Nachdem die Beschwerdeschrift der **FFG** vom Finanzamt zur Stellungnahme übermittelt worden war, stellte dieses am 26. Juli 2020 eine **Rückfrage** und bat darum bei den Projekten 5, 8, 10 und 11 des Beschwerdeführers konkretere Beschreibungen nachzufordern, da die Ausführungen des Beschwerdeführers zu Ziel, Methoden und Neuheit zu allgemein gehalten seien, um diese begutachten zu können.

Dazu sollten folgende Fragen gestellt werden:

„Ziel und Inhalt: Welche konkreten technologischen und/oder wissenschaftlichen Unsicherheiten sind in den einzelnen Schwerpunkten/Projekten aufgetreten? Durch welche konkreten technologischen und/oder wissenschaftlichen Unsicherheiten wurden Forschungstätigkeiten bzw. experimentelle Entwicklungstätigkeiten notwendig?“

*Methode beziehungsweise Vorgangsweise: Welche konkreten Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten haben Sie zur Beseitigung der jeweiligen der technologischen und/oder wissenschaftlichen Unsicherheiten durchgeführt? Wie sind Sie bei der Erarbeitung der Lösung der technischen Problemstellungen beziehungsweise, wissenschaftlichen Fragestellungen vorgegangen? * Welchen Lösungsansatz haben Sie verfolgt?“*

Neuheit: in welchen Teilbereichen haben Sie neues Wissen erschlossen? Wie unterscheidet sich ihr Projekt beziehungsweise der Forschungsschwerpunkt vom allgemeinen Stand der Technik beziehungsweise den Mitbewerbern? Worin lag der durch die im Wirtschaftsjahr 201B durchgeführten Tätigkeiten gewonnene Wissenszugewinn in Abgrenzung zum allgemeinen Stand der Technik/des Wissens?“

Dies hielt das Finanzamt dem Beschwerdeführer mit Schreiben vom 2. Juli 2020 vor.

Darauf antwortete dieser am 2. August 2020, dass er leider keine Unterlagen vorlegen könne, da schon lange papierlos arbeite und dabei im Wesentlichen nur Daten generiere. Darüber hinaus würden Datenschutz, Geheimhaltungsverträge und das Berufsethos des Beschwerdeführers jegliche Weitergabe sensibler Daten, insbesondere, wenn diese bereits verkauft und bezahlt seien und daher dem Beschwerdeführer gar nicht mehr gehören würden, ausschließen. Ohne passende Software könne man damit schließlich ohnehin nichts anfangen.

Soweit vorhanden, könnten Patentanmeldungen und die Existenz, Besichtigungs- und Bezugsmöglichkeit der entstandenen Produkte oder die Befragung der Kunden des Beschwerdeführers und die erfolgte Bezahlung der Rechnungen, welchen Tätigkeitsaufstellungslisten zugrunde würden, als Nachweis dienen. Diese Tätigkeiten seien viel unspezifischer aufgeführt als die bisherigen Angaben des Beschwerdeführers, oft in Handschrift und Dritten vermutlich völlig unverständlich.

Der Beschwerdeführer vermisse jegliches Eingehen auf seine Argumente und Angaben in den bisherigen drei Stellungnahmen. Stattdessen würden ganz allgemein Wünsche nach konkreteren Beschreibungen zu allen Punkten, sowie Fragen, welche von ihm längst ausführlich beantwortet worden seien, gestellt. Er vermute, ein Teil seiner Angaben sei verloren gegangen.

Die Bewertungskriterien hätten sich nach Ansicht des Beschwerdeführers verändert und würde der Klärung einer technologischen Unsicherheit nun besondere Bedeutung beigemessen. Es sei keineswegs klar was unter anspruchsvollen Engineering im Gegensatz zu Forschung und Entwicklung zu verstehen sei. Ohne Erläuterung zu diesen Begriffen lasse sich jede Tätigkeit relativieren.

Beim Projekt 5 (**1**) seien die erste technologische Unsicherheit alternative Anzeigeconzepte, welche sich neuester Herstellungstechnologien aus allen Bereichen der **33** bedienen würden, für die Aufgabenstellung tauglich zu machen, beziehungsweise, welche technischen Daten diese im Vergleich zum Iststand liefern bei welchen Kosten liefern würden.

Diese Unsicherheit habe 2018 dadurch, dass der Beschwerdeführer die gefundenen Lösungsansätze der Brainstorming-Runde hinsichtlich **34**, Aufbau, Kosten und Effizienz ausgearbeitet habe und allesamt verwerfen haben müssen, beseitigt werden können. Das bestehende patentierte System habe eine unvergleichlich bessere Effizienz und **35** als jeder Mitbewerb, was ja auch zu den wesentlich schlechteren Nachbauten geführt habe.

Die zweite technologische Unsicherheit habe darin gelegen, inwieweit die bestehende Technologie modifiziert werden könne, um die neuen Anforderungen in **4**, **36**, mechanischer und finanzieller Hinsicht zu genügen.

Das bestehende System sei seinerzeit an der Grenze des Machbaren gewesen und sei dabei ein Zusammenspiel von Größe, Frontplatte und Dübelprinzip zur Montage nötig gewesen. Als Dübelmaterial habe ein feuchtigkeitsveränderliches halbelastisches Material gedient, welches bisher nicht durch was Besseres ersetzt habe werden können. Dieses könne aber seine Maße und Steifigkeit in Abhängigkeit vom Feuchtigkeitsgehalt der Umgebung verändern, was zusammen mit unterschiedlichen **36** Ausdehnungskoeffizienten der **4** und der Front immer wieder zu Halte- und Dichtheitsproblemen führe. Es sei daher eine wesentlich verlässlichere Technologie mit gleichen technischen Daten zu entwickeln.

Unsichtbare Modulgrenzen, auch bei kleinstem **23** in mechanischer, **4** und **37** Hinsicht, wobei Module einzeln tauschbar sein müssen, seien eine weitere technologische Unsicherheit.

Gleiches gelte für den Schutz vor Blitzen und elektromagnetischem Einfluss. Die bisherige Frontplatte könnte als Teil eines fahraday'schen Käfigs wirken, was aber nicht genau untersucht worden sei. Es sei daher unklar, ob eine reine Kunststofffront reiche. Die Klärung dieser Frage seitens der elektronischen Entwicklung benötige der Beschwerdeführer für ein taugliches Konzept.

Die modulare Bauweise ermögliche die bisherige Konvektion im einheitlichen Bauraum nicht mehr. Es bestehe daher eine technologische Unsicherheit in Hinblick auf Kühlung und Abdichtung. Dies habe zum Teil im Jahr 2019 gelöst werden können. Das Projekt sei noch im Laufen und daher keine abschließenden Statements möglich.

Beim Projekt 8 (***2***) sah der Beschwerdeführer die technologische Unsicherheit in der Frage wie ***11*** unterschiedlicher Normfarben identisch ***38*** ***39*** werden könne, ohne dabei Patente des Mitbewerbs zu verletzen und wie dabei ***40*** um Potenzen vermindert werden könne, beziehungsweise ob und wie weiteren weltweiten Anforderungen genüge getan und dies patentrechtlich geschützt werden könne.

Zur Arbeitsweise in diesen Fragen fügte der Beschwerdeführer mehrere Screenshots veralteter Daten ein und erklärte zu den technologischen Unsicherheiten beim Projekt 10 (***7***), dass sich die Frage gestellt habe, wie sich dieser in das Produktportfolio des Beschwerdeführers in Hinblick auf Gewicht, Tragfähigkeit, Schlüsselsysteme, ergonomischer Anforderungen und beabsichtigter oder alternativer Nutzungsweisen, unter Anpassung an kundenspezifische Konstruktionsweisen und Ausnutzung der vorhandenen Fertigungstiefe und Betriebsorganisation integrieren lasse.

Die zweite technologische Unsicherheit sah der Beschwerdeführer darin, einen motorisch angetriebenen ***41*** zu entwickeln, welcher den ***41*** von der planen Lage in der bis in eine vertikale Position und alle Zwischenstellungen schwenken lassen und dabei dessen hohes Gewicht beherrschen könne, ohne den ***42*** zu verletzen. Dabei sollten alle einschlägigen Sicherheitsvorschriften hinsichtlich Einzwicken oder Verletzen beachtet werden, doch auch ausschließlich die vorhandenen Fertigungstiefe für kleinste Stückzahlen genützt werden. Dazu gebe es nichts Vergleichbares am Markt. Konkurrenzprodukte würden in vertikaler Anordnung auf höhenverstellbaren Trägern existieren. Das vom Beschwerdeführer entwickelte Gerät solle eine sichere und dauerhafte Kabelführung unter Berücksichtigung aller Ausstattungs- Eventualitäten beinhalten.

Die Ansteuerung des ***42*** in einer hochtechnisch und professionell erscheinenden Form sei die Dritte technologische Unsicherheit

Die Akzeptanz der Anordnung des ***41*** im ***43***, das Zusammenspiel mit der darauf laufenden ***44***-Software, dem Anschluss notwendiger eingebauter Geräte und Zusammenspiel mit mitgebrachten Geräten für verschiedenste Anwendungen in ***45***-

und ***46***- Situationen, aber auch als ***68*** im ***47***- und ***48*** sei die vierte technologisch und auch psychologische Unsicherheit. Der Umgang mit Strom- und Netzkabeln oder WLAN, der Transport auf Rollen durch Türen und über Stufen und Rampen innerhalb von Gebäuden und Größe, Anschließen und Einschließen von Fremdgeräten und Unterlagen bei ausreichender Belüftung aller eingebauten Geräte und so weiter, seien weitere Unsicherheiten.

Zur Methode beziehungsweise Vorgangsweise erklärte der Beschwerdeführer, dass er einen Prototyp zu Testzwecken konstruiert habe. An diesem seien die prinzipielle Eignung von Kräften, Bauteilen, Stabilität und Aussehen und die nötigen Verbesserungen festgestellt worden. Nach Begutachtung habe er den zweiten Prototyp in nahezu allen Belangen drastisch modifiziert, verbessert und schon seriennah gebaut. Die Kinematik des ***42*** habe er so entwickelt, dass ein Elektrozyylinder durch eine Gasfeder so unterstützt wird, dass dadurch ein relativ guter Gewichtsausgleich entstehe. Hierdurch können der Elektrozyylinder relativ klein und billig gehalten werden, der eingefahrene ***41*** samt ***41*** sei genauso hoch wie der Rahmen mit ***43*** und beeinträchtige dadurch den ***42*** nicht, sodass die Nutzung im Sitzen und Stehen möglich sei. Dadurch habe auch die dritte technologische Unsicherheit gelöst werden können, denn der ***49***-Hersteller habe die unerwartete Möglichkeit gehabt, sein Ansteuergerät für drei ***50*** so zu adaptieren, dass eines davon mit einer eigenen Taste separat ansteuerbar geworden sei und nun als Bildschirm Antrieb verwendet werde. Womit eine erhebliche technische Vereinfachung mit umgesetzt habe werden können und auch ein sanfter An- und Auslauf bei der Verstellung möglich geworden sei.

Die Neuheit ergebe sich daraus, dass es bezüglich aller Features nichts vergleichbares (am Markt) gebe: *„Ein Erfolg ist allerdings an die Umstellung der Kommunikation an die gebotenen Möglichkeiten gekoppelt.“* Die bisherigen nur vertikalen Geräte scheinen hier im Vorteil zu sein, da sie den bisherigen Gewohnheiten entsprechen würden. Das vom Beschwerdeführer entworfene Gerät sei bei seinem Kunden zu besichtigen.

Zum Projekt 11 (Design-Beleuchtung) ergänzte der Beschwerdeführer, dass es Ziel gewesen sei, in einer durch schallabsorbierende Stellwände akustisch und visuell abgegrenzten Kojе mit Sitzgelegenheit und kleiner Tischfläche (Wartezone oder kurzzeitiger Arbeitsplatz) als ***51*** ***52*** eingesetzt zu werden und sei insofern einem größeren Designkonzept untergeordnet gewesen. Die Entfernung zur Arbeitsfläche sei damit relativ gut vorgegeben und damit auch der ***18*** Anspruch relativ klar gewesen.

Die erste technologische Unsicherheit sah der Beschwerdeführer darin, dass die bestehenden ***15*** nach dem Prinzip der ***26*** rechteckig, quadratisch oder rund seien und die Materialien auf Großserienfertigung basieren würden. Die ***53*** Sorge zusammen mit beigelegten Spezialfolien für eine gleichmäßig ***54***, effiziente und auch ***55***

56. Je größer und unregelmäßiger eine ***15*** sei, umso mehr Probleme würden mit der Gleichmäßigkeit entstehen, insbesondere durch die Vorgabe einer ***31*** Struktur, wobei eine gezielte, absichtlich unregelmäßige Verteilung gewünscht sei. Es gebe ähnliche ***57*** Boards ohne ***61***, welche beim Beschreiben mit Fettstiften nur die Schrift ***58*** lassen würden. Die Anwendung sollte eine Kombination der beiden Techniken werden, deren Ergebnis ästhetisch sein sollte. Dazu habe der Beschwerdeführer für ein erstes Funktionsmuster mehrere Versuche zur Oberflächenbearbeitung gemacht, ohne ein zufriedenstellendes Ergebnis zu erzielen. Dabei seien durch intuitives ***19*** mit meiner Sandstrahlpistole Musterplatten erstellt worden. Abklebungen sollten unerwünschte ***59*** verhindern. Dafür hätten später Schablonen mit beliebigen Ausnehmungen eingesetzt werden können.

Der geometrische Aufbau der ***15*** unter Verwendung der kundenseitigen Fertigungsmöglichkeiten, nämlich Stahlbau und Blechverarbeitung (auch Alu) anstelle von Alu-Druckguss, und Verwendung handelsüblicher ***60***-Streifen in einer noch unbekannten ***60***-Dichte sei die zweite technologische Unsicherheit gewesen. Dazu habe der Beschwerdeführer ***15*** mit so einer beabsichtigten Funktionsweise zerlegt und analysiert, wobei er die genauere Funktionsweise erläutert und eine mögliche Vorgangsweise (mit seinem Kunden) besprochen habe. Der ***60***-Streifen sollte in ein umgekantetes oder umgebördeltes Blechteil eingeklebt werden, in welches auch ***61*** und die ***53*** eingelegt und durch einen Abdeckring mittels Verschrauben zusammengehalten würden. Alternativ hätte U-Profil verwendet werden können, welches samt eingeklebtem ***60***-Streifen um die ***53*** samt ***61*** und Abdeckblech herumgebogen alles zusammenhalte. Hierbei sei zu prüfen gewesen, ob die ***60*** dadurch nicht beschädigt werden oder wie man das verhindern könne. Diese Anordnung benötigte dann noch einen Kabelausgang zum Netzteil und eine Aufhängung. Blech- und Plattenstärke seien weitere Variablen, ebenso die Art der ***61*** zur verteilten Ausleitung des ***62*** oder eine Bedruckung der ***61*** oder ***53***, welche eventuell durch eine Simulation festzulegen wäre.

Als dritte technologische Unsicherheit sah der Beschwerdeführer die Frage an, wie die ***9*** und ***63*** bestimmte Werte erreichen könnten, um ausreichende ***63*** im Arbeitsbereich zu erhalten. Dazu habe der Beschwerdeführer einerseits Messungen vorgenommen, um die Effizienz dieser Anordnung zu maximieren. Andererseits sei auch eine Mindestlänge und ***70*** der ***60***-Streifen nötig, womit dann auch eine Abstimmung von Umfang und Fläche der ***15***, sowie die Messung der auftretenden Erwärmung möglich sei. Aus Kostengründen habe eine einzige ***15*** die Anforderungen erfüllen sollen. Entsprechend dieser Gestaltungsparameter habe eine Richtlinie zur Gestaltung unterschiedlicher Größen und Umrisse erstellt werden müssen. Eine Musterleuchte habe der Beschwerdeführer ***67*** vermessen. Gewisse Genauigkeitsmängel hätten zu durchschnittlichen Ergebnissen geführt. Es habe sich um ein Projekt zur Verwendung einer

angehenden Designerin in universitären Ausbildung behandelt, welches wegen der etwas unbefriedigenden Ergebnisse hintangestellt worden sei.

Der Beschwerdeführer habe daraus die grundsätzliche Erkenntnis gewonnen, dass eine freiere Gestaltung von ***15*** in der kundenspezifischen Fertigungsumgebung durchaus machbar wäre, allerdings zu reduzierter Effizienz gegenüber ***25*** führen würden. Feinere Strukturen sollten nicht durch ***18*** Maßnahmen, sondern eher durch Bedrucken oder Aufkaschieren der ***61*** erfolgen. Die ***64*** solle eher rundlich kompakt ausfallen, die Kante der ***53*** fertigungstechnisch einfacher durch einen Polygonzug als durch Kurven gebildet sein. Der Abdeckring der ***65*** und der ***60***-Streifen sollte als separater Bauteil ausgebildet sein, wodurch ein beliebiges Erscheinungsbild möglich werde und kein ***62*** verloren gehe, wenn der abgedeckte Plattenrandbereich keine ***66*** aufweise oder dieser Bereich beim ***19*** abgedeckt werde. Der Abdeckring könne auch nach außen mit beliebigem Umriss überstehen, sodass der Polygonumriss der ***15*** nicht negativ auffalle.

15 als Designobjekte hätten durchaus einen Markt, seien aber sehr teuer und ***67*** oft schlecht bis unbrauchbar. Insofern bestehe auch eine wirtschaftliche Chance für endkundenspezifische ***15*** in größerer Stückzahl. Mitunter würden solche spezifischen Fähigkeiten beziehungsweise Möglichkeiten des Kunden des Beschwerdeführers auch über Großaufträge entscheiden. Zukäufe von außen würden für den Kunden des Beschwerdeführers wegen der extrem kurzen Lieferzusagen nicht in Betracht kommen.

Dazu verfasste die FFG auf Initiative des Finanzamtes eine **Stellungnahme vom 28. Oktober 2020**, in welcher einerseits der Gang des Verfahrens bei der FFG dargestellt und andererseits die Rechtsnormen aufgrund derer die FFG tätig wird und ihr Gutachten verfasst, dargestellt wurde.

Zum Projekt 5 (***1***) führte die FFG aus, dass anhand der nachgereichten Unterlagen nun technologische beziehungsweise wissenschaftliche Unsicherheiten erkannt hätten werden können, zu deren Beseitigung Forschungs- und Entwicklungstätigkeiten notwendig, beziehungsweise vom Beschwerdeführer durchgeführt worden seien, womit die inhaltlichen Voraussetzungen § 108c Abs. 2 Z 1 EStG 1988 erfüllt seien.

Zum Projekt 8 (***2***), wurde dies von der FFG anders gesehen und dies damit begründet, dass die vom Beschwerdeführer in seinen Schriftsätzen aufgelisteten Herausforderungen, nämlich ein Konzept für eine ***75*** und ***4***, für identisch ***38*** ***39*** ***11*** unterschiedlicher Normfarben, welches sich vom Wettbewerb unterscheide, die Minimierung des ***40***, die Ermittlung erfüllbarer Marktanforderungen sowie Kundenakzeptanz, keine technologische beziehungsweise wissenschaftliche Unsicherheit adressieren würden, zu deren Lösung Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten notwendig, beziehungsweise durchgeführt worden seien. Trotz Rückfrage habe die Beschwerdeführer

keine konkreten Forschungs- und Entwicklungstätigkeiten, in Zuge welcher technische Problemstellungen beziehungsweise wissenschaftliche Fragestellungen hätten gelöst werden müssen, dargestellt. Der Beschwerdeführer sei nicht darauf eingegangen, in welchen Teilbereichen neues Wissen erschlossen worden sei. Das Ziel des Projektes sei es nicht gewesen, eine wissenschaftliche beziehungsweise technologische Unsicherheit durch eigenbetriebliche Forschung und Entwicklung zu klären oder zu beseitigen und sei auch keine entsprechende Methode oder Vorgangsweise systematisch angewendet worden. Es handle sich um anspruchsvolles Engineering. In der Beschreibung des Beschwerdeführers habe keine Weiterentwicklung des aktuellen Standes des Wissens oder der Technik im Sinne einer Neuheit erkannt werden können, weswegen die Voraussetzungen für das Geltendmachen der Forschungsprämien nach § 108c Abs. 2 Z 1 EStG 1988 nicht gegeben seien.

Gleiches gelte für das Projekt 10 (***24***). Die Entwicklung eines neuen Produktes oder eines Produktes das einzelne Neuheitsaspekte beinhalte, wie beim Beschwerdeführer eine ***69***, welche für kleinere Firmen leistbar sei, ein ***24*** mit Normtischhöhe und Beinfreiraum, Einsatz in allen Schräglagen bis zur Senkrechten, sei gemäß Forschungsprämienverordnung und dem zu Ergänzung herangezogenen Frascati-Manual nur dann als Forschung und experimentelle Entwicklung zu beachten, wenn Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten notwendig seien, beziehungsweise durchgeführt würden. Aus den Beschreibungen des Beschwerdeführers seien solche im Zusammenhang mit der Produkterarbeitung jedoch nicht ersichtlich. Der allgemeine Stand der Technik oder des Wissens werde nicht erweitert und insoweit keine Neuheit erreicht.

Die vom Beschwerdeführer in der Rückfrageantwort aufgelisteten Herausforderungen, nämlich die Integrierbarkeit des ***4*** in das Produktportfolio elektrisch verstellbarer ***4*** seines Kunden, die Entwicklung eines motorisch angetriebenen ***42***, die professionell erscheinende Form der Ansteuerung und die gewollte Kundenakzeptanz würden keine technologische beziehungsweise wissenschaftliche Unsicherheit adressieren, zu deren Lösung Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten notwendig seien oder durchgeführt würden. Es handle sich um eine Engineeringaufgabe, was durch die vom Beschwerdeführer beschriebenen Methoden beziehungsweise Vorgehensweisen bestätigt werde. Trotz Rückfrage sei nicht darauf eingegangen worden, in welchen Teilbereichen neues Wissen erschlossen worden sei.

Zum gleichen Ergebnis kommt die FFG auch beim Projekt 11 (***3***). Als Ziel dieses Projektes habe der Beschwerdeführer die Umsetzbarkeit für eine designorientierte freie ***15*** mit den Mitteln seines Kunden, sowie Regeln zu deren Anwendung zu erarbeiten, angegeben. Dabei sei versucht worden, Serientechnologie (***26***) in eine variable und designerisch anspruchsvolle, freie Formgebung mit der vorhandenen ***27***- und Umformungstechnologie, sowie vorhandenen Möglichkeiten der mechanischen Oberflächenbehandlung und Gestaltung von ***28***, weiter dem Einsatz von ***29***- und ***30*** in eine ästhetisch ansprechende Gestaltung überzuführen. Als Herausforderungen

habe der Beschwerdeführer die Kombination zweier vorhandener Techniken zur Erreichen der gewünschten Designansprüche, die Festlegung des geometrischen Aufbaus unter Berücksichtigung der kundenseitigen Fertigungsmöglichkeiten, die Anordnung der ***60***-Streifen unter Berücksichtigung von Mindestlängen und ***70*** zur Erreichung der gewünschten ***9*** und ***63*** angegeben.

Der Beschwerdeführer habe daher auch in diesem Schriftsatz keine konkreten technologischen beziehungsweise wissenschaftlichen Unsicherheiten dargestellt, zu deren Klärung oder Beseitigung Forschungs- und Entwicklungstätigkeiten notwendig oder durchgeführt worden seien. Auch sei keine auf Forschung und experimentelle Entwicklung hinweisende Methode oder Vorgangsweise dargestellt worden. Eine Weiterentwicklung des aktuellen Standes des Wissens beziehungsweise der Technik und sich daraus ergebende Neuheit könne in den vorliegenden Beschreibungen nicht erkannt werden.

In der **Beschwerdevorentscheidung** datiert vom **26. April 2021** wurde der gegenständlichen Beschwerde insoweit teilweise stattgegeben als die Forschungsprämie für eigenbetriebliche Forschung und experimentelle Entwicklung (§ 108c Abs. 2 Z 1 EStG 1988) für das Wirtschaftsjahr 2018 mit € 26.653,80 aufgrund einer Bemessungsgrundlage von € 190.384,35 festgesetzt wurde.

Der ergänzenden Stellungnahme der FFG vom 28. Oktober 2020 folgend wurde darin das Projekt 5 (***1***) als förderungswürdig im Sinne des § 108c Abs. 2 Z 1 EStG 1988 angesehen, die Projekte 8, 10 und 11 jedoch nicht. Dabei ging das Finanzamt davon aus, dass die FFG auf die Erstellung von Gutachten im Zusammenhang mit der Frage, ob Forschung und Entwicklung vorliegt, spezialisiert sei. Sie verfüge in diesem Bereich über große Erfahrung und sei auch zur Durchführung und Abwicklung von jeglichen Maßnahmen und Tätigkeiten, die der Forschung, Technologie, Entwicklung, Innovation und Digitalisierung dienen, berechtigt (§ 3 Abs. 2 FFGG). Bei den Gutachten der FFG handle es sich aufgrund der fachmännischen Beurteilung von Tatsachen aus denen Schlussfolgerungen gezogen würden, weswegen sich eine Vergleichbarkeit mit dem Sachverständigenbeweis nach § 177 BAO (Bundesabgabenordnung, BGBl. Nr. 194/1961) ergebe. Das bloße Aufzeigen einer möglichen Begründung für ein anderes Ergebnis führe nicht zum mangelnden Schlüssigkeit eines Gutachtens, welche seine Ergänzung notwendig mache. Die Beweiskraft eines Gutachtens könne dadurch infrage gestellt werden, dass gezeigt werde, dass dieses mit den Denkgesetzen oder mit den Erfahrungen des täglichen Lebens im Widerspruch stehe, eine bloße andere Behauptung reiche dafür nicht aus. Das Finanzamt könne nicht erkennen, dass die gutachterlichen Stellungnahmen der FFG zu den Projekten 8, 10 und 11 des Beschwerdeführers in Widerspruch mit den Erfahrungen des täglichen Lebens oder den Denkgesetzen stehen würden und habe auch der Beschwerdeführerin keinen entsprechenden Nachweis erbracht. Da die Schlüssigkeit dieser Gutachten nicht widerlegt worden sei, bestehe keine Veranlassung bei der Beweiswürdigung von diesen abzuweichen.

Im Antrag auf Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht vom 26. Mai 2021

begehrte der Beschwerdeführer weiterhin auch das Anerkennen der Projekte 8, 10 und 11 und weiter zusätzlich als Gemeinkostenanteil Eigenstromnutzung in Höhe von € 2.000,00 als Ausgaben zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie.

Dazu führte der Beschwerdeführer aus, dass die FFG im Bereich der Forschung Expertise haben möge, was aber nicht für experimentelle Entwicklung gelte, deren Beurteilung der FFG umgehängt worden sei. Durch gesetzliche Tricks sei ein Forschungsanteil etwa in Gestalt der Lösung einer technologischen Unklarheit in die experimentelle Entwicklung hineinreklamiert worden, der in der Praxis inhaltlich oft nicht greifbar sei. In der Arbeitsweise des Beschwerdeführers, der simulatorischen Optimierung zur Konkretisierung eines Produktes, welche die Klärung einer Vielzahl technologischer Unsicherheiten als integralen Bestandteil habe, welche in den Zwischenergebnissen der Simulation offenkundig und durch Modifikationen gemindert oder beseitigt würden, sehe er als experimentelle Entwicklung. Die FFG halte die Klärung einer technologischen Unsicherheit für das Wichtigste an einem Projekt. Tendenziell werde nur mehr dieser Aufwand innerhalb eines Entwicklungsprojektes anerkannt und die übrigen Arbeiten als produktionsbedingt oder anspruchsvolles Engineering abgetan. Damit werde der ursprüngliche Inhalt, nämlich neue und verbesserte Produkte und Technologien auf Basis des vorhandenen Wissens zu entwickeln, allmählich irrelevant. Die in der Verordnung festgelegte Unverbindlichkeit, das anonyme Erstellen und der fehlende direkte Kontakt mit dem Gutachter und mangelnde Einspruchsmöglichkeit, würde der Definition eines Gutachtens widersprechen.

Dies erzeuge beim Beschwerdeführer höchste Unzufriedenheit und führe zu frustrierender Arbeit bei allen Beteiligten. Es handle sich um eine miserable, undurchsichtige Regelung, weshalb die meisten Klein- und Mittelbetriebe schon das Handtuch geworfen hätten. In anderen Bereichen könnten Forschung beim Ermitteln von irgendwelcher Messwerte über eine bestimmte Zeit und deren anschließende Auswertung, eventuell mit Schlussfolgerung ganz banal sein.

Rechtlich führte der Beschwerdeführer aus, dass die Forschungsprämienverordnung (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, BGBl. II Nr. 515/2012) in Anhang I festlege, dass Forschung und experimentelle Entwicklung die Grundlagenforschung und oder die Angewandte Forschung und oder die Experimentelle Entwicklung umfasse. Dies bedeute, dass experimentelle Entwicklung alleine bereits für sich allein anzuerkennen sei. Diese könne aber auch einen Forschungsanteil haben.

Experimentelle Entwicklung (Anhang I A Z 4.) umfasse den systematischen Einsatz von Wissen mit dem Ziel, neue oder wesentlich verbesserte Materialien, Vorrichtungen, Produkte,

Verfahren, Methoden oder Systeme hervorzubringen. Eine Wissenserweiterung und technologischer Unsicherheit werde an dieser Stelle nicht erwähnt, auch nicht in dem zur Begriffsbestimmung ergänzen heranzuziehenden, praktisch inhaltsgleichem Abschnitt des Frascati-Manuals 2002 („*Experimental development is systematic work, drawing on existing knowledge gained from research and/or 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.*“)

Alle weiteren Ausführungen, insbesondere zu Wissenserweiterung und Lösung einer technologischen Unsicherheit, seien nur in allgemeinem Zusammenhang mit Forschung und Entwicklung zu finden, nicht aber in Zusammenhang mit experimenteller Entwicklung, wo ausdrücklich bekanntes Wissen nötig sei.

In einem Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes (wohl zu einem anderen Jahr, in welchem der Beschwerdeführer eine Forschungsprämie beantragt hat) werde ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 29.3.2017, Ra 2015/15/0060) angewendet, in welchem plötzlich eine Koppelung der experimentellen Entwicklung mit einer Wissenserweiterung und Lösung einer technologischen Unsicherheit in der Beurteilung erfolge.

In der deutschen Version des Frascati-Manuals von 2015 finde sich die Definition, dass es sich bei experimenteller Entwicklung um systematische, auf vorhandenen Kenntnissen aus Forschung und praktischer Erfahrung aufbauende und ihrerseits zusätzliches Wissen erzeugende Arbeiten handle, welche auf die Herstellung neuer Produkte oder Verfahren beziehungsweise die Verbesserung existierender Produkte oder Verfahren abzielen würden.

Die Entwicklung neuer Produkte oder Verfahren gehöre zur experimentellen Entwicklung, sofern sie den Kriterien für die Identifizierung von Forschungs- und Entwicklungstätigkeiten genüge. Als Beispiel sei das Kriterium der Ungewissheit hinsichtlich der Ressourcen angeführt, die zur Erreichung des Ziels des Forschungs- und Entwicklungsprojekts erforderlich seien, in dessen Rahmen die Tätigkeit der experimentellen Entwicklung ausgeübt werde. In diesem Handbuch stehe das „E“ in „FuE“ für experimentelle Entwicklung.

Die Definition der Experimentellen Entwicklung habe sich also über die Hintertür einer Änderung in einem verwiesenen Dokument 2015 geändert. Dafür finde sich bei der Antragstellung für ein Gutachten kein Hinweis. Unverändert würden im Frascati-Manual fünf Kennzeichen, nämlich neuartig, schöpferisch, ungewiss in Bezug auf das Endergebnis, systematisch und übertragbar beziehungsweise reproduzierbar angeführt. Die Neuartigkeit werde dadurch definiert, dass die Lösung für einen Fachmann nicht offensichtlich sein dürfe. Die Stellungnahmen der FFG würden auf der Forderung nach Lösung einer „*technologischen Unsicherheit*“ basieren. Was genau darunter zu verstehen sei, wäre nicht klar, die Lösung solle lediglich für einen Fachmann nicht offensichtlich sein. Die gleiche Prüfung erfolge bei einer Patentanmeldung hinsichtlich „*Neuheit*“ und „*Erfindungshöhe*“. Auch wenn dort die

Forschungs- und Entwicklungsarbeit selbst nicht anzuführen sei, so wäre ein Patent zumindest ein behördlicher Nachweis für Neuartigkeit und schöpferische Tätigkeit. Die bisher erfolgten gerichtlichen Entscheidungen zur Forschungsprämie würden auf Aussagen der FFG verweisen. Es werde also das beeinspruchte Gutachten durch die begutachtende Stelle selbst überprüft und deren Meinung dann vom Gericht akzeptiert. Das sei Indiz einer Bananenrepublik, aber keines Rechtsstaates würdig.

In den Gutachten der FFG werde immer wieder behauptet, dass keine Lösung einer technologischen Unsicherheit erkennbar sei oder der Lösungsweg vom Beschwerdeführer nicht beschrieben worden wäre. In seinen Ausführungen würde der Beschwerdeführer als letztes die technologischen Unsicherheiten anführen und dann das Ergebnis bekannt gegeben. Seine Arbeitsweise schildere er im Allgemeinen, da sich diese bei den einzelnen Projekten gleiche, um diese nicht immer wieder erneut anfügen zu müssen.

Durch das Darstellen der Lösung, werde jeder Fachmann den Lösungsweg leicht erkennen und würde insofern die Beurteilung der Offensichtlichkeit auf sehr wackeligen Beinen stehen. Dadurch gerate die Forschungs- und Entwicklungsarbeit, welche zuvor vom Beschwerdeführer geleistet worden sei, in Vergessenheit. In seinem ganzen Berufsleben sei der Beschwerdeführer von technologischen Problemen umgeben, die durch Produkte entstehen würden, welche ihre Spezifikationen nicht einhalten würden. Diese hätten etwa zu geringe Lebensdauer, Störungen und Ausfälle oder würden nicht ausreichend Wetter- und witterungsfest sein. Weiter zu beachten seien verschärfte Anforderungen und die gleichzeitige Forderung nach Kostensenkungen. Selbst ein aus relativ wenigen Baugruppen bestehendes Produkt sei eine hochkomplexe Maschine, welche zu unüberschaubare Wechselwirkungen der Teile, der Materialien und der Betriebsmittel führen könne. Dazu sei das Herstellungsverfahren, die Toleranzen und das wunschgemäße Zusammenwirken unter allen denkbaren Betriebsbedingungen zu beachten.

Schon allein das Verwenden eines anderen Materials eines billigeren Lieferanten oder die Weiterentwicklung von zugekauften Elementen erzeuge eine Menge von miteinander verketteten technologischen Unsicherheiten, weil nicht klar sei, ob alle bisherigen Anforderungen durch das neue Material erfüllt werden könnten. Dazu würden auch Anforderungen zählen, welche bisher nicht erkannt oder untersucht worden seien, weil diese zufällig funktionieren würden, wegen des damit verbundenen Aufwandes aber nicht ausgetestet würden.

Dieses Nachtesten würde oft unter die laufende Produktpflege fallen. Im Zuge dessen würden Verbesserungen und auch Erweiterungen am jeweiligen Produkt vorgenommen, um bisher bekannte Probleme durch Ursachenforschung und Lösungsfindung zu beseitigen und die Leistungsfähigkeit zu steigern. Dafür werde eine Veränderung an den Teilen, Materialien und Herstellungsprozessen notwendig. Dieser erfordere oft umfangreiche Untersuchungen,

Simulationen und eine Erprobung im Endkundeneinsatz unter den dort herrschenden Umgebungsbedingungen, sowie das Herstellen der Kompatibilität zur früheren Versionen desselben Produktes.

Diese Weiterentwicklung und auch Neuentwicklungen seien genau das, was der Beschwerdeführer der experimentellen Entwicklung zuordne. Wegen der komplexen Zusammenhänge falle es schwer, einzelne technologischen Unsicherheiten herauszusuchen, da es im Detail um eine Vielzahl technologischer Unsicherheiten handle.

Der Beschwerdeführer sei sich sicher, dass auch die Entwicklungen von Elon Musk nicht für eine Forschungsprämie anerkannt würden, da Elektrofahrzeuge seit 140 Jahren existieren würden und Raumfahrt seit über 60 Jahren stattfinde. In diesen Bereichen gebe es daher keine technologischen Unsicherheiten mehr, es handle sich bestenfalls um anspruchsvolles Engineering.

Der Beschwerdeführer untersuche und löse diese technologischen Unsicherheiten vor allem mit Computersimulationen. Dadurch würden die Probleme aufgezeigt und könne er diese bewerten und durch nachfolgende Modifikationen an Teilen und Materialien vermieden oder entschärfen. Die zielgerichteten Teileänderungen würden erneut durch die Simulation laufen und die Auswirkungen dieser Abänderungen ermittelt werden, was in der Regel neuerliche Änderungen und Simulationen auslöse. In diesem Prozesswechsel der Beschwerdeführer zwischen unterschiedlichen Simulationsplattformen (***62***, Mechanik, ***71***, ***72***, Ausformung) hin und her, um die wechselseitigen Auswirkungen auf Anforderungsarten und Produktionsweisen zu erkennen und weitere sinnvolle Modifikationen in Form mehrerer rückgekoppelter Schleifen der Gestaltung zu ermitteln. Es finde auf diese Weise in mehreren Durchgängen Gesamtoptimierung des neuen oder modifizierten Produktes mithilfe eines oder mehrerer digitaler Zwillinge unter Anwendung der Kybernetik statt. Die Prototypen und erste Muster würden dann auch praktisch untersucht, gemessen und hinsichtlich der Erreichung ihrer Zielvorgaben getestet und eventuell nochmals in Details verbessert. Der Beschwerdeführer besitze ein reiches Instrumentarium an Gerätschaften, das zusammen mit seinen Erfahrungen und Erkenntnissen in Österreich einmalig seien und bei seinen Kunden in dieser Form nicht vorhanden wären. Es handle sich um systematisches Vorgehen und den Einsatz wissenschaftlicher Mittel. Diese seien zwar technischer Standard, dies aber eben zumeist nicht bei seinen Kunden. Seine Kunden hätten ihre Produkte oft auf herkömmliche, einfache Weise entwickelt und dabei technologische Fehler und schlechte, oft unbekannte Effizienz in Kauf genommen, weil man sie es damals nicht besser wussten oder konnten. Der Beschwerdeführer mache dies ***78*** und zeige neue, bessere Lösungen auf, sodass für seine Kunden jede Menge an Einsichten in ihre alten Produkte und viele neue Erkenntnisse anfallen würden, welche Mut und Lust machten, diese Vorgehensweisen weiter zu verfolgen. Der Beschwerdeführer baue auf diese Weise das Kundenwissen auf, erweitere es und nutze es in Nachfolgeprodukten weiter. Dabei handle es sich meistens um kunden- oder

produktspezifisches Fachwissen, das einem allgemein ausgebildeten Fachmann vielleicht nicht bekannt sei, welches erst mit dem Produktverkauf öffentlich oder deshalb aus strategischen Gründen im Vorfeld patentiert werde. Dass der Beschwerdeführerin seine Projekte in ähnlicher Weise abarbeite, werde ihm nachteilig angerechnet, tatsächlich führe er die hochwertige Entwicklung auch für geringwertigere Produkte durch. In der täglichen Arbeit stelle der Beschwerdeführer immer wieder fest, wie sehr sich ein Konzept innerhalb der Simulationsphasen wandle und wie man mit Tricks vermeintlich unerreichbare Vorgaben doch noch erreichen könne. Dies ergebe sich aber erst aus einer gründlichen Analyse von Simulationsergebnissen und intelligenten Abänderungen. Das Generieren dieses Wissens sei aber Außenstehenden nicht vermittelbar, wenn diese nicht involviert gewesen seien. Trotzdem gebe der Beschwerdeführer seit Jahren die wesentlichen gelösten technologischen Unsicherheiten an. Diese würden aber offenbar ignoriert oder geringgeschätzt oder nicht verstanden. Die FFG habe diese sich zu seiner Arbeitsweise der Gesamtoptimierung eines Produktes oder einer Zielvorgabe über den Einsatz von diversen Simulationsplattformen in Form von überlegten schöpferischen Iterations- oder Verbesserungsschritten, also rückgekoppelte Regelkreisen der Gestaltung, womit er die meisten technologischen Unsicherheiten löse, nicht geäußert. Das Endergebnis sei dabei nicht vorhersehbar und erhalte erst während der Arbeit seine Gestalt. Simulationen würden rasch so viele Ausführungsvarianten und zugehörige Ergebnisse beziehungsweise Daten erzeugen, was durch das Anfertigen und Testen von einzelnen Prototypen niemals machbar wäre und würden eine sehr kostengünstige und dramatisch aussagekräftigere Möglichkeit der Entwicklung gegenüber der früheren Prototypenmethode dar darstellen, welche sehr wohl Forschung der Entwicklung sei. Weder in den Vorschriften noch im neuen Frascati-Manual 2015 sei jedoch Simulation, Optimierung oder digitale Zwillinge im Zusammenhang mit technischer Forschung und Entwicklung auch nur erwähnt. Der Beschwerdeführer gehe davon aus, dass alle Projekte, in welchen er simulatorische Optimierung angewandt habe, auf die gleiche Weise wie Prototypentestung anzuerkennen seien. Ergebnisse einer simulatorischen Optimierung seien auch für einen Fachmann nicht offensichtlich, ein solcher würde sie allenfalls als plausibel ansehen, wenn er über den Entstehungsverlauf informiert werde. Der Beschwerdeführer sei daher weiterhin davon überzeugt, dass er bei allen Projekten die Anforderungen (für die Forschungsprämie) erfüllt habe und erwarte daher die Anerkennung seitens der FFG, des Finanzamtes oder des Bundesfinanzgerichts.

Zum Projekt 8 (**2**) führte der Beschwerdeführerin noch aus, dass er bisher die FFG nicht von der Neuartigkeit des **2** überzeugen habe können. Es handle sich aber um eine disruptive neue Technologie, welche alle bisherigen **2**, **80** und **81** im Freien ablösen könne, sofern dies ein Kunde des Beschwerdeführers richtig angehen würde. Diese Entwicklung weise nicht nur alle Kennzeichen der experimentellen Entwicklung auf, sondern habe der Beschwerdeführer auch die Funktionsweise entdeckt und ausgearbeitet. Dies enthalte also einen deutlichen Forschungsanteil. 2018 habe er eine

Simulationsreihe von ***40*** bei unterschiedlicher ***73*** erstellt und diese bewertet. Der Beschwerdeführer habe mehrere Prototypen hergestellt, vermessen und begutachtet. Mittlerweile sei auch die Patentanmeldung (Österreich ***74***) erfolgt. Trotzdem habe die FFG das Projekt bisher einfach nicht anerkannt. Es sei natürlich sehr einfach, eine Weltneuheit im Nachhinein als für einen Fachmann offensichtliche Ausführung zu bezeichnen. Tatsächlich war eine solche für einen Fachmann nicht offensichtlich gewesen, da es sonst eine derartige Lösung ja schon lange gegeben hätte. Das Problem des ***40*** sei uralte und habe es viele Vorschläge und Ausführungen zur Reduktion gegeben, welche nicht an die Entwicklung des Beschwerdeführers herankommen würden. Die patentierte Bauweise des Beschwerdeführers habe darüber hinaus erhebliche weitere Vorteile und neue Features auf wirtschaftlichem Gebiet. Das Projekt ***2*** sei insofern ein Problemfall, als die 2018 erfolgte Analyse und Ausarbeitung ein Umdenken beim Kunden des Beschwerdeführers ausgelöst habe. Dessen akute Personalprobleme in der elektronischen Entwicklung, nötige Neubudgetierung, sowie das Erstellen einer Zusammenarbeitsvereinbarung mit dem Beschwerdeführer habe einige Zeit in Anspruch genommen, sodass ein Projektfortschritt eine Zeit lang nicht möglich gewesen sei. Seit Beginn 2020 sei das Projekt auf neue Beine gestellt worden und habe die Beschwerdeführer nun an die Ausarbeitung der ermittelten Gestaltungsmöglichkeiten gehen können. Die beschriebenen technologischen Unsicherheiten hätten durch den Bau eines funktionsfähigen Versuchs- und Präsentationsmusters durch die Beschwerdeführer vorerst auf der elektronischen Basis eines bereits vorhandenen ***76*** gelöst werden können. Neben theoretischen Abschätzungen zur schrägstehenden ***4*** (Neigungswinkel, herstellungstechnische Umsetzbarkeit) habe der Beschwerdeführer die prinzipielle Geometrie der schrägstehenden ***4*** festlegen müssen. Zu dieser weltweit neuen Aufgabenstellung habe es keinerlei herkömmliche Hilfen oder Softwaretools gegeben, weswegen der Beschwerdeführer solche erst habe erstellen müssen. Dazu habe er ein geometrisches, mathematisches und ***82*** Gleichungssystem aufgestellt, welches er einerseits mit dem ***62***-Simulationsprogramm sinnvoll verzahnt habe, welches andererseits durch eine parametergesteuerte Variabilität eine Gestaltungsoptimierung der Simulationsgeometrie ermöglicht habe. Es habe auch die Position und Neigung der ***75*** entsprechende Höhe untersucht werden können, da diese in Grenzen frei wählbar sei und natürlich die Geometrie der ***4*** und den Gesamtaufbau des ***76***, insbesondere dessen Bautiefe, beeinflusse. Auch die ***75*** benötigte eine angepasste ***4*** mit Spezialanforderungen in Hinblick auf das ***40***, wie der Beschwerdeführer es in Patentschrift erläutert habe. Auf diese Weise habe der Beschwerdeführer erstmals simulatorisch die bisherigen Ansätze und Vermutungen bestätigen und quantifizieren können. Im Detail sei diese Entwicklung bisher nur so weit erfolgt, als es für den Prototypen notwendig gewesen sei, dessen ***75*** vorgegeben gewesen sei. Für die Herstellung mittels im Vakuumguss erzeugter ***4*** aus fast glasklarem Polyurethan seien passende 3D- Daten nötig gewesen, welche der Beschwerdeführer durch geometrische Bereinigung und Nacharbeit der Simulationsergebnisse habe herstellen müssen. Die Vermessung habe jedenfalls Erkenntnisse und Vorgaben für die

konzipierte Serienherstellungstechnologie geliefert, welche auch noch einiger Arbeit bedürfe. Mit dem Prototypmuster werde zur Zeit vom Kunden des Beschwerdeführers die Marktakzeptanz ermittelt. Leider würden alle für Prototypplinsen und -Verfahren geeignete Materialien in ***77***, ***78*** und Oberflächenqualität von den Daten der ***79*** soweit abweichen, dass die Prototypen eine eigene Berechnung und Konstruktion benötigen würden, welche für die Serie unbrauchbar sei. Aus diesem Grund würden die weichen Messdaten auch erheblich vom Soll abweichen und müssten anders bewertet werden. Entsprechende Forschungsprämienanträge mit diesem Inhalt gebe es natürlich erst für 2020 und 2021. Es stelle sich daher wieder einmal die Frage, ob ein Projekt grundsätzlich förderungswürdig sei, oder ob die Förderungswürdigkeit in jedem Jahr individuell neu festgelegt werden müsse. Nach Meinung des Beschwerdeführers seien Arbeiten im Zusammenhang mit einem förderbaren Projekt in jedem Jahr anzuerkennen, denn einem Projekt könne seine Förderwürdigkeit seriöser Weise nicht von seinem zeitlichen Verlauf abhängig an- oder aberkannt werden. Wenn in einem Jahr nichts weitergehe, würden auch kaum Kosten anfallen. Die Antragstellung erfolge ja auch projektorientiert. Es stelle sich die Frage, wenn für das Jahr die 2020 die Förderbarkeit anerkannt worden sei, ob das dann auch das dann auch rückwirkend für 2018 und 2019 gelten müsse, in welchen das Projekt auf Kiel gelegt, entwickelt und grob verifiziert worden sei.

Im Übrigen verwies die Beschwerdeführer auf seine bisherigen Stellungnahmen in denen der ausführlich zu den technologischen Unsicherheiten und den Arbeiten die zur Lösung mittels Erklärung dieser notwendig gewesen seien, ausgeführt habe.

Am 13. Oktober 2021 **legte das Finanzamt dem Bundesfinanzgericht die Beschwerde vor**, was auch dem Beschwerdeführer übermittelt wurde.

Darin brachte das Finanzamt vor, dass es sich bei der Beurteilung der Frage, ob die Projekte des Beschwerdeführers im Jahr 2018 die inhaltlichen Voraussetzungen für eine Forschungsprämie entsprechend § 108c Abs. 2 Z 1 EStG 1988 erfüllen würden, an den Gutachten und den ergänzenden Stellungnahmen der FFG orientiert habe, da sich die Ausführungen in der Vorhaltsbeantwortung nicht wesentlich von jenen im Gutachtensantrag unterschieden hätten. Das Vorbringen des Beschwerdeführers zur Patentfähigkeit und Förderungswürdigkeit aller Projekte würde das Finanzamt nicht überzeugen und sei dies für jedes Jahr einzelnen zu beurteilen. Das Vorbringen des Beschwerdeführers würde keine Unschlüssigkeit der gutachterlichen Beurteilung aufzeigen und könne einem Sachverständigengutachten nicht mit bloßen Behauptungen erfolgreich entgegengetreten werden, weswegen die Beschwerde hinsichtlich der strittigen Projekte abzuweisen sei. Aus Sicht des Finanzamtes könne dem Begehren auf Anerkennen eines Gemeinkostenanteils für die eigene Stromnutzung in geschützter Höhe von € 2.000,00 stattgegeben werden.

Im Wege des FinanzOnline ergänzte die Beschwerdeführer am 31. Dezember 2021 sein Vorbringen nochmals insofern, als er auf das Urteil des Bundesfinanzgerichts betreffend seines Antrages auf Anerkennung einer Forschungsprämie für das 2014 verwies, in welchem ein Aufwand in geschätzter Höhe von € 2.000,00 an Gemeinkosten für die Nutzung des eigenen Stromes anstelle der Investitionen für eine Photovoltaikanlage anerkannt wurde.

Dies wiederholte der Beschwerdeführer in einem weiteren über FinanzOnline am 5. Juli 2022 eingebrachten Schriftstück.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Zur leichten Verständlichkeit wird hier nochmals das Vorbringen der Verfahrensparteien zusammengefasst:

Der Beschwerdeführer hat für das Jahr 2019 in der Forschung Prämienhöhe von € 29.053,68 beantragt. Dazu gab er an, sich seit dem Jahr 1991 ausschließlich mit der effizienten industriellen Produktentwicklung von Ideenfindung bis zur Serienreife unter Einsatz neuester Technologien beschäftigt zu haben.

Im Jahresgutachten der FFG, auch nach Nachfrage und Ergänzung, wurden nur sieben der elf Projekte als die Voraussetzungen für die Forschungsprämie erfüllend angesehen.

Zu allen vier abgelehnten Projekten führte die FFG im Wesentlichen im gleichen Sinn aus, dass auch unter Berücksichtigung seiner ergänzten Stellungnahme keine Aktivitäten im Bereich der Forschung und Entwicklung festzustellen seien, sondern habe es sich dabei um anspruchsvolle Engineeringtätigkeiten gehandelt. Es seien keine Aktivitäten beschrieben worden, welche der Beseitigung konkreter technologischer und beziehungsweise oder wissenschaftlicher Unsicherheiten dienen würden. Auch habe der Beschwerdeführer nicht dargestellt, inwiefern sich die realisierten Lösungen von weltweit am Markt befindlichen Lösungen unterscheiden und inwiefern der allgemeine Stand der Technik beziehungsweise des Wissens dadurch erweitert worden sei. Dabei ging die FFG auf die technischen Darstellungen des Beschwerdeführers zu den einzelnen Projekten ein und ordnete diese dem Engineering zu, beziehungsweise verneinte, dass der Schwerpunkt der einzelnen Projekte die Voraussetzungen des § 108c Abs. 2 Z 1 EStG 1988 zur Geltendmachung einer Forschungsprämie erfüllen würde.

Das Finanzamt orientierte im angefochtenen Bescheid am Jahresgutachten der FFG und kürzte die beantragte Forschungsprämie auf € 26.418,47 im angefochtenen Bescheid über die

Festsetzung betreffend Forschungsprämie für eigenbetriebliche Forschung und experimentelle Entwicklung (§ 108c Abs. 2 Z 1 EStG 1988).

Der Beschwerdeführer vertrat dazu in der Beschwerde die Ansicht, dass ein fehlerhaftes Gutachten der FFG vorliege. Datensammlung, Markt- und Technologiebeobachtung seien ebenso wie Produktpflege als Forschungs- und Entwicklungsarbeit anzuerkennen. Dazu gehöre auch die Vorbereitung auf die Serienproduktion und die Arbeiten zum Erlangen von Patenten und Zulassungen. Andere Ansichten wären unprofessionell. Die FFG würde willkürlich technologische Unsicherheiten verneinen und alles als anspruchsvollen Engineering abtun, obwohl gerade dieses, etwa über digitale Zwillinge eine wertvolle Erkenntnisquelle sei. Die vom Beschwerdeführer erzielten Fortschritte seien oft sogar für Fachleute nicht verständlich. Das entscheidende Kriterium, das Einhalten der (wirtschaftlichen) Zielvorgaben seiner Kunden bleibe unberücksichtigt. Das gelte auch für das Absichern der Marktposition durch Schutzrechte. Das vom Gesetzgeber gewählte Förderungsprozeder sei unsinnig. Das Projekt 8 (**2**) könne einen weltweiten Effekt am Markt verursachen und würde konkurrierende Produkt überholt erscheinen lassen. Wer nicht am Projekt 10 (**44**) Projekt 11 (**24**) mitgearbeitet habe, könne nicht erkennen, dass es sich um Forschung und Entwicklung handle. Gleiches gelte für das Projekt 11 (**3**), was Ausstehenden nicht vermittelbar sei. Der Beschwerdeführer hoffe auf eine Novellierung der Gesetzeslage. Dass es dem Beschwerdeführer noch nie gelungen sei, die Ansicht der FFG zu ändern, bewiese deren Unsachlichkeit. Er sehe hier völlige Willkür und Nichtnachvollziehbarkeit der negativen Bewertungen.

In der aufgrund der übermittelten Beschwerdeschrift nochmaligen Rückfrage der FFG erstellten Antwort des Beschwerdeführers führte der Beschwerdeführer aus, dass er aufgrund seiner papierlosen Arbeitsweise und der Art der Datensammlung keine Unterlagen zu seiner Arbeitsweise vorlegen könne. Auf seine Argumente werde nicht eingegangen und habe er ohnehin alles schon mehrfach vorgebracht. Die veränderten Bewertungskriterien würden eine Unterscheidung von Forschung und Entwicklung beziehungsweise anspruchsvollem Engineering im Unklaren lassen.

Zum Projekt 5 (**1**) schilderte der Beschwerdeführer mehrere technologische Unsicherheiten, nämlich alternatives Anzeigeconcept, Modifikation bestehender Technologie, Entwicklung eines Befestigungssystems, welches den Umgebungsbedingungen wie **72**, Feuchtigkeit et cetera besser standhält, Entwicklung unsichtbarer Modulgrenzen und entsprechende Austauschbarkeit, Schutz vor elektromagnetischen Einflüssen.

Beim Projekt 8 (**2**) sah der Beschwerdeführer die technologischen Unsicherheiten darin, wie **11** eng gebündelt **39** werden und das **40** um Zehnerpotenzen bei weiteren Anforderungen verringert werden und wie man dafür Akzeptanz bei den Kunden und am Markt erreichen könne.

Die technologische Unsicherheit beim Projekt 10 erblickte der Beschwerdeführer in der Anpassung an das Produktportfolio seines Kunden, motorischer Antrieb und Einhalten der Sicherheitsvorschriften und Alleinstellung am Markt, die Ansteuerung in hochtechnisch und professionell erscheinender Form, Akzeptanz des Konzepts in Zusammenspiel von technischer Umgebung und Software beim Endkunden. Dazu beschrieb der Beschwerdeführer die einzelnen Schritte des Konstruktionsprozesses. Es gebe bisher kein vergleichbares Produkt.

Als technologische Unsicherheit beim Projekt 11 (Design-Beleuchtung) sah der Beschwerdeführer im Erstellen eines Funktionsmusters, dass mit den Produktionsmitteln des Beschwerdeführers es kostengünstig ermöglicht ein bestimmtes angestrebtes Design auch in Kleinserie zu erreichen. Dazu beschrieb er auch die Analyse vorhandener Produkte, um daraus zu lernen. Aufgrund der unbefriedigenden Ergebnisse sei das Projekt hintangestellt worden, da zwar für derartige Objekte ein Markt existiere, aber die Produkte nicht effizient seien.

In der vom Finanzamt angeforderten ergänzenden Stellungnahme der FFG wurde das Projekt 5 (**1**) aufgrund der ergänzenden Ausführungen des Beschwerdeführers als die Voraussetzungen des § 108c Abs. 2 Z 1 EStG 1988 erfüllend angesehen. Hinsichtlich der übrigen Projekte 8, 10 und 11) vertrat die FFG, detailliert auf die Darstellung des Beschwerdeführers eingehend, die Ansicht, dass auch in den nachgereichten Unterlagen keine Forschungs- und Entwicklungstätigkeiten beziehungsweise entsprechende Problemstellungen dargestellt worden seien.

In der ausführlichen Beschwerdeentscheidung datiert vom 26. April 2021 folgte das Finanzamt hinsichtlich der Projekte 8, 10 und 11 dem Gutachten der neuerlichen Stellungnahme der FFG und sah diese nicht als förderungswürdig an. Das Projekt 5 (**1**) hingegen wurde, ebenfalls der letzten gutachterlichen Stellungnahme der FFG folgend, als Forschung und Entwicklung im Sinne des § 108c Abs. 2 Z 1 EStG 1988 anerkannt, sodass sich eine Forschungsprämie 2019 von € 26.653,80 (Bemessungsgrundlage € 190.384,35) ergab.

Im Antrag auf Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht vom 26. Mai 2021 begehrte der Beschwerdeführer zusätzliche € 2.000,00 für Eigenstromnutzung entsprechend eines Erkenntnisses des Bundesfinanzgerichtes aus den Vorjahren anzuerkennen.

Die Argumentation der FFG möge nach Ansicht des Beschwerdeführers für dritte schlüssig erscheinen, nicht jedoch für ihn, da er wisse, was er weswegen getan habe. Für ihn sei entscheidend, ob ein Produkt (am Markt) funktioniere und gegenüber anderen (älteren) eine Verbesserung in Leistung oder Kosten sei. Besser wäre es, die Neuheit eines Produktes im Nachhinein zu beurteilen, die endlose Diskussion von unscharfen Begriffen während des Entstehungsprozesses sinnlos. Die FFG habe zwar Expertise im Bereich der Forschung, nicht jedoch im Bereich der experimentellen Entwicklung. Den Arbeiten der FFG fehle es mangels persönlichen Kontakt und Einspruchsmöglichkeit und mangelnder Normen an den Eigenschaften eines Gutachtens. Die Fixierung auf das Beseitigen technologischer Unsicherheit

verneine den ursprünglichen Zweck der Regelung, verbesserte Produkte und Technologien aufbauend auf bisherigem Wissen zu entwickeln. Die gesetzliche Regelung sei miserabel und undurchsichtig. Banales Messen und Auswerten werde belohnt. Experimentelle Entwicklung mit oder ohne Forschungsanteil sei nach der anzuwendenden Rechtslage für sich allein förderungswürdig. Wissenserweiterung und das Lösen technologischer Unsicherheiten sei nur bei Forschung notwendig, nicht aber beim Entwickeln neuer Produkte. Die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes und die deutsche Version des Frascati Manuals von 2015 hätten über die Hintertür neue Kriterien eingeführt. Die geforderte technologische Unsicherheit werde bei einem Blick ex post von einem Fachmann immer verneint werden, auch wenn er die Lösung ex ante nicht erkannt hätte. Das angewendete Verfahren sei einer Bananenrepublik aber keines Rechtsstaates würdig. Beim vom Beschwerdeführer verwendeten Entwicklungsprozess würden im Laufe der Arbeit, vor allem durch Simulation, immer wieder Unsicherheiten aufgedeckt und immer wieder beseitigt um ein marktgängiges Produkt zu erzeugen. Dabei seien verschiedene Umweltbedingungen und Materialarten zu berücksichtigen, welche immer wieder neue Lösungswege erfordern würden. Dies gelte auch für das Nachtesten bereits bestehender Produkte. Diese Art der Weiter- oder Neuentwicklung ordne der Beschwerdeführer der experimentellen Entwicklung zu. Durch die einmalige Ausstattung des Beschwerdeführers sei es ihm möglich seine Kunden zu beraten, deren Wissen über die eigenen Produkte zu verbessern und Alternativen aufzuzeigen. Außenstehenden sei die Leistung des Beschwerdeführers nicht vermittelbar, wenn diese nicht am Prozess teilgenommen hätten. Das Endergebnis sei nicht vorhersehbar und ergebe sich aus der Arbeit. Die Arbeit des Beschwerdeführers mit Simulationen sei genauso wie das Testen von Prototypen als experimentelle Entwicklung anzuerkennen. Diese Arbeitsweise sei sogar vom Beschwerdeführer selbst entdeckt worden. Das seine Projekte durch Überlegungen seiner Kunden und deren marktstrategischen und betriebswirtschaftlichen Ziele manchmal behindert würden, sei dem Beschwerdeführer nicht zuzurechnen. Ein Projekt müsse, wenn in einem Jahr als förderungswürdig anerkannt auch in allen späteren oder früheren Jahren anerkannt werden.

Aufgrund der Ausführungen des Beschwerdeführers werden die Feststellungen der FFG im ergänzten Jahresgutachten, wie unten gezeigt, soweit es die Projekte 8, 10 und 11 betrifft, nicht in qualifizierter Weise in Frage gestellt. Den Feststellungen der FFG wird in diesem Erkenntnis gefolgt.

Das Projekt 8 (***2***) ist nach Bestätigung des Patentamtes tatsächlich zum Patent angemeldet worden. Eine Entscheidung des Patentamtes steht aber nach vier Jahren aber immer noch aus.

Der Anteil der Eigenstromnutzung an der Photovoltaikanlage in Höhe von € 2.000,00 steht entsprechend der Judikatur des Bundesfinanzgerichtes zu den Vorjahren unzweifelhaft fest (siehe BFG 19.02.2021, RV/7102585/2017), auf welche verwiesen wird.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich einerseits aus den vorgelegten Unterlagen und dem Parteienvorbringen, soweit es übereinstimmt und der Nachfrage beim Patentamt.

Im mit Stellungnahme vom 28. Oktober 2020 ergänzten Jahresgutachten der FFG wird auch nach Nachfragen und erneutem Vorbringen durch den Beschwerdeführer festgehalten, dass der Beschwerdeführer für die Projekte 8, 10 und 11 keine technologischen beziehungsweise Unsicherheiten beschrieben hat, zu deren Lösung Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten notwendig seien. Es sei auch nicht darauf eingegangen worden, wie neues Wissen erschlossen worden sei. Es handle sich um Engineeringaufgaben, was durch die vom Beschwerdeführer beschriebenen Methoden und Vorgehensweisen bestätigt werde. Eine Weiterentwicklung des Standes der Technik könne nicht erkannt werden.

Wie schon das Finanzamt richtig dargestellt hat, unterliegt das Gutachten der Forschungsförderungsgesellschaft der freien Beweiswürdigung (siehe Seydl in Wiesner/Grabner/Knechtel/Wanke, EStG § 108c Anm 46).

Dazu hat das Bundesfinanzgericht im Erkenntnis vom 19.02.2021, RV/7104391/2019 bereits ausgeführt:

„Erweist sich das vom Finanzamt eingeholte Gutachten FFG nicht als ausreichend begründet, weil im Wesentlichen nur ausgeführt worden war, dass weder bei den Methoden noch bei der Vorgangsweise konkrete Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten beschrieben worden seien, ohne die beurteilten Methoden und die Vorgangsweise des Antragstellers darzustellen bzw. zu konkretisieren, ist der Antragsteller bzw. Beschwerdeführer erforderlichenfalls zunächst zur Präzisierung seines Sachverhaltsvorbringens aufzufordern. Sodann ist die FFG zur Ergänzung ihres Gutachtens zu verhalten, und zwar - nach jeweiliger Wahrung des Parteiengehört - so lange, bis die gutachterliche Stellungnahme der FFG ausreichend schlüssig und nachvollziehbar ist. 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 (vgl. SWK 30/2014, 1305 mit Verweis auf BFG 24.3.2014, RV/3100334/2013 [intern]). Einer Erfindung fehlt das Element der "Neuheit" bzw. der "technologischen Unsicherheit", wenn keine neue Technologie erfunden wurde, sondern nur eine bestehende Technologie erweitert wurde. Eine Patentierung dieser Erfindung ändert daran nichts (BFG 5.1.2018, RV/5101157/2017).

Die Forschungsförderungsgesellschaft ist auf die Erstellung von Gutachten im Zusammenhang mit der Frage, ob Forschung und Entwicklung vorliegt, spezialisiert. Sie verfügt in diesem Bereich über große Erfahrung und ist auch zur Durchführung und

Abwicklung von jeglichen Maßnahmen und Tätigkeiten, die der Forschung, Technologie, Entwicklung, Innovation und Digitalisierung dienen, berechtigt (§ 3 Abs. 2 FFG).

Ein Gutachten besteht in der fachmännischen Beurteilung von Tatsachen (VwGH 28.5.1998, 96/15/0220), aus denen Schlussfolgerungen gezogen werden. Insofern ist bezüglich des Erstgutachtens und den Stellungnahmen der FFG eine Vergleichbarkeit mit einem Sachverständigenbeweis nach § 177 BAO gegeben.

Mit dem bloßen Aufzeigen einer möglichen Begründung für ein anderes Ergebnis wird noch nicht die mangelnde Schlüssigkeit eines Gutachtens dargetan, die eine Ergänzung desselben erforderlich machen würde. Die Beweiskraft eines Sachverständigengutachtens kann etwa 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 (VwGH 9.9.2015, Ra 2015/16/0046).

...

Die Patentanmeldung allein ist noch keine Tätigkeit, die darauf abzielt, technische Unsicherheiten zu beseitigen. Darüber hinaus bedeutet selbst eine Patenterteilung noch nicht automatisch, dass eine Tätigkeit ausgeübt wurde, die für die Forschungsprämie ausschlaggebend wäre.“

Diese Ansicht wird auch in diesem Erkenntnis vertreten.

Wie schon in der Beschwerdevorentscheidung des Finanzamtes datiert vom 26. April 2021 richtig ausgeführt, ist auch für das Jahr 2018 den Ausführungen der FFG in der Form der ergänzenden Stellungnahme vom 28. Oktober 2020 ergänzten Gutachten vom hinsichtlich der Projekte 5, 8, 10 und 11 zu folgen. Das Projekt 5 ist hinsichtlich der beantragten Forschungsprämie zusätzlich zu den Projekten 1 bis 4 anzuerkennen, die Projekte 8, 10 und 11 hingegen nicht.

Die vom Beschwerdeführer nunmehr vorgebrachten Argumente hat dieser bereits im Verfahren zur Erstellung des Jahresgutachtens vorgebracht. Die nicht näher substantiierten durch keine Tatsachen gestützten Behauptungen über Inkompetenz und Willkür der FFG und Unvermögen des Gesetzgebers ändern daran nichts. Die Tauglichkeit des Gutachtens der FFG als Beweismittel kann dadurch nicht in Frage gestellt werden. Dies gilt insbesondere, da die Gutachten nicht auf einem Befund der festgestellten Tatsachen beruhen, sondern nach der gesetzlichen Vorgabe allein aufgrund der Angaben der Forschungsprämienwerber erstellt werden. Es fehlt daher jede Überprüfung der aufgestellten Behauptungen und ist die FFG an die Darstellung des Beschwerdeführers gebunden. Werden in dieser Darstellung die Voraussetzungen des § 108c EStG 1988 nicht erfüllt, kann auch keine positive Begutachtung durch die FFG erfolgen.

Hinsichtlich der im Jahr 2018 in der Gutachtensanforderung beschriebenen Tätigkeiten wurden die Angaben des Beschwerdeführers mehrmals von der FFG gewürdigt; einmal auf Grund der

Gutachtensanforderung selbst und ein zweites Mal auf Grund nachgereichter Unterlagen. Das Bundesfinanzgericht konnte auch nicht erkennen, dass das Gutachten der FFG oder die ergänzende Stellungnahme im Widerspruch mit den Erfahrungen des täglichen Lebens oder mit den Denkgesetzen stehen würde.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung/Abänderung/Stattdage)

§ 108c EStG 1988 idF BGBl I 82/2017 lautet:

„(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) Prämiengünstigt 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.

2. Auftragsforschung für in Auftrag gegebene Forschung und experimentelle Entwicklung im Sinne der Z 1 nach Maßgabe folgender Bestimmungen:

- Die Forschung muss von einem inländischen Betrieb oder einer inländischen Betriebsstätte in Auftrag gegeben werden.

Es dürfen nur Einrichtungen oder Unternehmen beauftragt werden, die mit Forschungsaufgaben und experimentellen Entwicklungsaufgaben befasst sind und deren Sitz in einem Staat der Europäischen Union oder des Europäischen Wirtschaftsraumes gelegen ist.

Der Auftragnehmer darf nicht unter beherrschendem Einfluss des Auftraggebers stehen oder Mitglied einer Unternehmensgruppe (§ 9 des Körperschaftsteuergesetzes 1988) sein, der auch der Auftraggeber angehört.

Die Forschungsprämie kann nur für Aufwendungen (Ausgaben) in Höhe von höchstens 1 000 000 Euro pro Wirtschaftsjahr geltend gemacht werden. Umfasst das Wirtschaftsjahr einen Zeitraum von weniger als zwölf Monaten, ist der Höchstbetrag von 1 000 000 Euro entsprechend der Anzahl der Monate des Wirtschaftsjahres zu aliquotieren. Angefangene Kalendermonate gelten dabei als volle Kalendermonate.

Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Forschungsprämie ist, dass der Auftraggeber bis zum Ablauf seines Wirtschaftsjahres dem Auftragnehmer nachweislich mitteilt, bis zu welchem

Ausmaß an Aufwendungen (Ausgaben) er die Forschungsprämie für Auftragsforschung in Anspruch nimmt. Der Auftragnehmer kann für die in Auftrag genommene Forschung und experimentelle Entwicklung hinsichtlich der von der Mitteilung umfassten Aufwendungen (Ausgaben) keine Forschungsprämie für eigenbetriebliche Forschung in Anspruch nehmen.

- Die Forschungsprämie für Auftragsforschung kann von jenen Aufwendungen (Ausgaben) nicht geltend gemacht werden, die Grundlage einer Forschungsprämie für eigenbetriebliche Forschung ist.

(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 Prämien sind auf dem Abgabenkonto gut zu schreiben, es sei denn, es ist ein Bescheid gemäß § 201 BAO zu erlassen. Die Gutschrift wirkt auf den Tag der Antragstellung zurück. Sowohl die Prämien als auch Rückforderungsansprüche gelten als Abgabe vom Einkommen im Sinne der Bundesabgabenordnung. Auf Gutschriften und Rückforderungen sind jene Bestimmungen der Bundesabgabenordnung anzuwenden, die für wiederkehrend zu erhebende, selbst zu berechnende Abgaben gelten. Bei Gesellschaften, die nach bürgerlichem Recht nicht rechtsfähige Personenvereinigungen sind, hat die zusammengefasste Verbuchung der Gebarung mit jenen Abgaben zu erfolgen, die die Beteiligten gemeinsam schulden.

(5) Die Prämien sind zu Lasten des Aufkommens an veranlagter Einkommen- oder Körperschaftsteuer zu berücksichtigen.

(6) Die Prämien sind insoweit zu gewähren, als die Aufwendungen nach dem 31. Dezember 2001 angefallen sind.

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

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

1. Die FFG hat Gutachten ausschließlich auf Grundlage der vom Steuerpflichtigen zur Verfügung gestellten Informationen zu erstellen und – vorbehaltlich der Z 4 – deren Richtigkeit und Vollständigkeit nicht zu beurteilen.

2. Die FFG hat in ihrem Gutachten nicht zu beurteilen, ob und in welchem Umfang Aufwendungen oder Ausgaben für Forschung und experimentelle Entwicklung Bestandteil der Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie sind.

3. Die FFG hat ein von ihr erstelltes Gutachten bis zu einer Löschanordnung durch das Finanzamt aufzubewahren.

4. Mit Zustimmung des Steuerpflichtigen kann die FFG, die von ihm übermittelten Informationen mit den über den jeweiligen Steuerpflichtigen bei ihr vorhandenen personenbezogenen Daten aus bereits erledigten oder anhängigen Förderungsfällen vergleichen. Ansonsten ist die FFG nur bei begründetem Verdacht auf Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der ihr vom Steuerpflichtigen zur Verfügung gestellten Informationen ermächtigt, diesen Datenvergleich vorzunehmen. Auf das Ergebnis dieses Vergleichs ist im Gutachten ergänzend hinzuweisen.

5. Mit Zustimmung des Steuerpflichtigen hat das Finanzamt der FFG den Zugriff auf Informationen aus einer Anforderung eines Gutachtens zur Vornahme eines Vergleichs mit den über denselben Steuerpflichtigen bei ihr vorhandenen personenbezogenen Daten aus bereits erledigten oder anhängigen Förderungsfällen einzuräumen. Ansonsten darf das Finanzamt nur bei begründetem Verdacht auf Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der denselben Steuerpflichtigen betreffenden Informationen aus erledigten oder anhängigen Förderungsfällen einen Datenvergleich zulassen.

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

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

(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.“

§ 1 Forschungsprämienverordnung (BGBl II 515/2012) lautet:

„(1) Der Geltendmachung einer Forschungsprämie sind Aufwendungen (Ausgaben) im Sinne der Abs. 2 und 3 im Bereich von Forschung und experimenteller Entwicklung (Anhang I) zu Grunde zu legen. Die Bestimmungen der § 6 Z 10 und § 20 Abs. 1 EStG 1988 sowie § 12 Abs. 2 KStG 1988 sind anzuwenden.

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

1. Löhne und Gehälter für in Forschung und experimenteller Entwicklung Beschäftigte einschließlich Arbeitgeberbeiträge zur Sozialversicherung, Wohnbauförderungsbeiträge und sonstige Personalaufwendungen (beispielsweise freiwillige Sozialleistungen) sowie Vergütungen für in Forschung und experimenteller Entwicklung Beschäftigte, die außerhalb eines Dienstverhältnisses tätig werden. 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.

3. Finanzierungsaufwendungen (-ausgaben), soweit sie der Forschung und experimentellen Entwicklung zuzuordnen sind.

4. Gemeinkosten, soweit sie der Forschung und experimentellen Entwicklung zuzuordnen sind.

(3) Aufwendungen (Ausgaben) für Forschung und experimentelle Entwicklung im Sinne dieser Verordnung, die gemäß § 108c Abs. 2 Z 2 EStG 1988 an Dritte außer Haus vergeben werden (externe Aufwendungen und Ausgaben für Forschung und experimentelle Entwicklung, Auftragsforschung), sind keine Aufwendungen (Ausgaben) für Forschung und experimentelle Entwicklung im Sinne des § 108c Abs. 2 Z 1 EStG 1988.

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

§ 3 Forschungsprämienverordnung (BGBl II 515/2012) lautet:

„(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.“

§ 4 Forschungsprämienverordnung (BGBl II 515/2012) lautet:

„(1) Die FFG hat zur Geltendmachung einer Forschungsprämie für eigenbetriebliche Forschung und experimentelle Entwicklung auf Anforderung des Steuerpflichtigen ein Jahresgutachten zu erstellen. Das Jahresgutachten hat sich auf alle Forschungsschwerpunkte/Forschungsprojekte und nicht forschungsschwerpunkt- oder forschungsprojektbezogen zugeordnete Investitionen zu beziehen, aus denen für die Forschungsprämie maßgebliche Aufwendungen resultieren.

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

Anhang I der Forschungsprämienverordnung (BGBl II 515/2012) lautet:

Begriffsbestimmungen und Abgrenzungen

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.

B. Weitere Abgrenzungen (in alphabetischer Reihenfolge)

1. Datensammlung: Datensammlungen fallen nicht unter Forschung und experimentelle Entwicklung (Teil A, Z 1), es sei denn, sie werden unmittelbar für ein bestimmtes Forschungs- und Entwicklungsprojekt (Teil A, Z 1) durchgeführt.

2. Dokumentation: Dokumentationen fallen nicht unter Forschung und experimentelle Entwicklung (Teil A, Z 1), es sei denn, sie werden unmittelbar für ein bestimmtes Forschungs- und Entwicklungsprojekt (Teil A, Z 1) durchgeführt.

3. Fehlgeschlagene Forschung und experimentelle Entwicklung: Unter den Voraussetzungen der Punkte 1 bis 4 des Teils A sind auch Aufwendungen (Ausgaben) für eine fehlgeschlagene Forschung und experimentelle Entwicklung begünstigt.

4. Industrial Design (industrielles Entwerfen und Konstruieren): Der Forschung und experimentellen Entwicklung (Teil A, Z 1) sind Entwürfe (technische Zeichnungen, Modelle), welche der Definition von Prozessabläufen und technischen Spezifikationen dienen und für die Konzeption, Entwicklung und Herstellung neuer Produkte und Prozesse notwendig sind, zuzuordnen. Industrial Design umfasst daher auch Entwicklungsarbeiten zur Definition der Fertigungsüberleitung bzw. des Up-Scalings von Labor- und Versuchsanordnungen für die Produktion. Industrial Design fällt demnach nur dann unter Forschung und experimentelle Entwicklung (Teil A, Z 1), wenn es integraler Bestandteil eines Forschungs- und Entwicklungsprojektes (Teil A, Z 1) ist. Dienen Konstruktion und industrielle Entwürfe lediglich der Serienfertigung, fallen sie nicht unter Forschung und experimentelle Entwicklung.

5. Industrielles Engineering und Umrüsten von Anlagen für den Produktionsprozess: Unter industriellem Engineering sind jene technischen Arbeiten zu verstehen, die notwendig werden, um den Produktionsprozess in Gang zu setzen. Grundsätzlich sind industrielles Engineering und das Umrüsten von Maschinen und Anlagen, einschließlich der Erstausrüstung für die Serienproduktion, Teil des Produktionsprozesses und nicht der Forschung und experimentellen Entwicklung (Teil A, Z 1) zuzuordnen. Ergibt sich jedoch aus diesem Prozess die Notwendigkeit zu weiteren Forschungs- und Entwicklungsarbeiten, wie etwa Entwicklungen an Maschinen und Werkzeugen, Entwicklungen zum Up-Scaling von Labor- und Versuchsanordnungen für die Produktion oder die Fertigungsüberleitung, Veränderungen in der Produktions- und Qualitätskontrolle oder die Entwicklung neuer Methoden und Standards, sind solche Arbeiten als Aufwendungen für Forschung und experimentelle Entwicklung (Teil A, Z 1) zu klassifizieren.

6. *Lizenzarbeiten: Administrative und juristische Arbeiten, die im Zusammenhang mit Lizenzen stehen, fallen nur dann unter Forschung und experimentelle Entwicklung (Teil A, Z 1), wenn sie in unmittelbarem Zusammenhang mit konkreten Forschungs- und Entwicklungsprojekten (Teil A, Z 1) stehen.*

7. *Marktforschung: Marktforschung fällt grundsätzlich nicht unter Forschung und experimentelle Entwicklung (Teil A, Z 1). Werden grundlegend neue Methoden zur Gewinnung von Informationen systematisch erprobt oder neue Stichproben-, Erhebungs- oder Auswertungsverfahren entwickelt und getestet, sind diese Tätigkeiten der Forschung und experimentellen Entwicklung (Teil A, Z 1) zuzuordnen.*

8. *Nachbetreuung und Fehlerbehebung ("trouble shooting"): Nachbetreuung und "trouble shooting" (Störungssuche, Fehlerbehebung) sind ab dem Stadium der Versuchsproduktion der Vertriebstätigkeit zuzuordnen und können daher generell nicht unter Forschung und experimentelle Entwicklung (Teil A, Z 1) fallen.*

9. *Patentarbeiten: Administrative und juristische Arbeiten, die im Zusammenhang mit Patenten stehen, fallen nur dann unter Forschung und experimentelle Entwicklung (Teil A, Z 1), wenn sie in unmittelbarem Zusammenhang mit konkreten Forschungs- und Entwicklungsprojekten (Teil A, Z 1) stehen.*

10. *Pilotanlagen (Bau und Betrieb von): Pilotanlagen sind Anlagen, deren Hauptzweck darin besteht, weitere Erfahrungen, technisches Wissen und Informationen zu erzielen, die insbesondere als Grundlage für weitere Produktbeschreibungen und -spezifikationen dienen. Pilotanlagen fallen zur Gänze unter Forschung und experimentelle Entwicklung (Teil A, Z 1), solange der Hauptzweck Forschung und experimentelle Entwicklung (Teil A, Z 1) ist. Wird nach Abschluss der experimentellen Phase eine Pilotanlage auf normalen kommerziellen Betrieb umgestellt, gilt die Aktivität nicht mehr als Forschung und experimentelle Entwicklung (Teil A, Z 1), selbst wenn die Einrichtung weiterhin als Pilotanlage bezeichnet wird.*

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

12. *Routine-Tests: Routinemäßige Qualitäts- und Produktionskontrollen im Rahmen des Produktionsvorganges fallen nicht unter Forschung und experimentelle Entwicklung (Teil A, Z 1), selbst wenn sie von im Rahmen von Forschung und experimenteller Entwicklung (Teil A, Z 1) eingesetztem Personal durchgeführt werden. Nur Qualitätskontrollen, die im Rahmen eines konkreten Forschungs- und Entwicklungsprojektes erfolgen, fallen unter Teil A, Z 1.*

13. *Standardisierungsarbeiten: Standardisierungsarbeiten sind grundsätzlich keine Forschung und experimentelle Entwicklung (Teil A, Z 1). Dies gilt nicht in Fällen, in denen eine Forschungstätigkeit unter Einsatz wissenschaftlicher Methoden zum Zwecke der Standardisierung erfolgt.*

14. *Software (Herstellung von): Software-Entwicklung ist unabhängig davon, ob sie Teil eines Projektes oder Endprodukt ist, nur dann der Forschung und experimentellen Entwicklung (Teil A, Z 1) zuzuordnen, wenn sie zu Problemlösungen beiträgt, die einen wissenschaftlichen und/oder technologischen Fortschritt darstellen. Das Ziel des Projektes muss in der Klärung bzw. Beseitigung einer wissenschaftlichen und/oder technologischen Unsicherheit bestehen. Dieses*

Ziel muss auf systematischer wissenschaftlicher Basis verfolgt werden. Die routinemäßige Herstellung von Software (Standard- und Individualsoftware) stellt keine Forschung und experimentelle Entwicklung (Teil A, Z 1) dar. Der Einsatz von Software für eine neue Anwendung bzw. einen neuen Zweck ist als solcher gleichfalls nicht der Forschung und experimentellen Entwicklung (Teil A, Z 1) zuzuordnen. Weicht eine derartige Anwendung signifikant von bisherigen Lösungen ab und löst sie ein Problem von allgemeiner Relevanz, ist sie der Forschung und experimentellen Entwicklung (Teil A, Z 1) zuzuordnen.

Insbesondere sind folgende Software-Entwicklungen der Forschung und experimentellen Entwicklung (Teil A, Z 1) zuzuordnen:

- die Entwicklung neuer Lehrsätze oder Algorithmen auf dem Gebiet der theoretischen Computerwissenschaften,*
- die Entwicklung von Betriebssystemen, Programmiersprachen, Datenverwaltungssystemen, Kommunikationssoftware, Zugangstechniken und Werkzeugen zur Software-Entwicklung (software development tools, embedded systems, ergonomische interfaces),*
- die Entwicklung von Internet-Technologien,*
- Forschung zu Methoden der Entwicklung, der Anwendung, des Schutzes und der Speicherung (Aufbewahrung) von Software,*
- Software-Entwicklungen, die allgemeine Fortschritte auf dem Gebiet der Erfassung, Übertragung, Speicherung, Abrufbarkeit, Verarbeitung, Integration und Darstellung sowie des Schutzes von Daten bewirken,*
- experimentelle Entwicklung, die darauf ausgerichtet ist, technologische Wissenslücken bei der Erarbeitung von Softwareprogrammen oder -systemen zu schließen,*
- Forschung und experimentelle Entwicklung (Teil A, Z 1) zu Software-Tools oder Software-Technologien in spezialisierten Einsatzbereichen (Bildbearbeitung, Präsentation geographischer und anderer Daten, Zeichenerkennung, künstliche Intelligenz, Visualisierung, Integration von Telemetrie- und Sensorikdaten, Aggregation oder Disaggregation zur Weiterverarbeitung, Simulation und andere Gebiete).*

Insbesondere sind folgende Software-Entwicklungen nicht der Forschung und experimentellen Entwicklung (Teil A, Z 1) zuzuordnen:

- Standardisierte Anwendersoftware und Informationssysteme, die bekannte Methoden und bereits existierende Softwaretools verwenden,*
- der Support von bereits existierenden Systemen,*
- die Anpassung von existierender Software ohne wesentliche Veränderung der Struktur oder des Ablaufes,*
- die Konvertierung und/oder Übersetzung von Computersprachen,*
- das Bereinigen von Programmfehlern,*
- die Vorbereitung von Nutzerhandbüchern und Dokumentationen.*

15. Versuchsproduktion (Probefertigung, Probetrieb): Die Versuchsproduktion ist die Startphase der Serienproduktion und kann Produkt- und Verfahrensmodifikationen, Umschulungen des Personals auf neue Techniken und deren Einweisung in den Betrieb neuer

Maschinen einschließen. Das Endprodukt dieses Vorganges muss wirtschaftlich verwertbar sein. Versuchsproduktion ist nicht der Forschung und experimentellen Entwicklung (Teil A, Z 1) zuzuordnen.

16. Zugang zu wissenschaftlich-technischen Erkenntnissen: Aufwendungen für den Zugang zu wissenschaftlich-technischen Erkenntnissen fallen nur dann unter Forschung und experimentelle Entwicklung, wenn sie unmittelbar einem oder mehreren konkreten Forschungszielen zuzuordnen sind und nachhaltig der Forschung oder experimentellen Entwicklung dienen.“

§ 167 BAO lautet:

„(1) Tatsachen, die bei der Abgabenbehörde offenkundig sind, und solche, für deren Vorhandensein das Gesetz eine Vermutung aufstellt, bedürfen keines Beweises.

(2) Im übrigen hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.“

§ 201 BAO lautet:

„(1) Ordnen die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen an oder gestatten sie dies, so kann nach Maßgabe des Abs. 2 und muss nach Maßgabe des Abs. 3 auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen eine erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen, wenn der Abgabepflichtige, obwohl er dazu verpflichtet ist, keinen selbst berechneten Betrag der Abgabenbehörde bekannt gibt oder wenn sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist.

(2) Die Festsetzung kann erfolgen,

- 1. von Amts wegen innerhalb eines Jahres ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages,*
- 2. wenn der Antrag auf Festsetzung spätestens ein Jahr ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages eingebracht ist,*
- 3. wenn kein selbstberechneter Betrag bekannt gegeben wird oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen würden,*
- 5. wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 293b oder des § 295a die Voraussetzungen für eine Abänderung vorliegen würden.*

(3) Die Festsetzung hat zu erfolgen,

- 1. wenn der Antrag auf Festsetzung binnen einer Frist von einem Monat ab Bekanntgabe des selbst berechneten Betrages eingebracht ist,*

(Anm.: Z 2 aufgehoben durch BGBl. I Nr. 70/2013)

- 3. wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 295 die Voraussetzungen für eine Änderung vorliegen würden.*

(4) Innerhalb derselben Abgabenart kann die Festsetzung mehrerer Abgaben desselben Kalenderjahres (Wirtschaftsjahres) in einem Bescheid zusammengefasst erfolgen.“

Ordnen die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen an oder gestatten sie dies, so kann nach Maßgabe des § 201 Abs. 2 BAO und muss nach Maßgabe des § 201 Abs. 3 BAO auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen eine erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen, wenn der Abgabepflichtige, obwohl er dazu verpflichtet ist, keinen selbst berechneten Betrag der Abgabenbehörde bekannt gibt oder wenn sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist (§ 201 Abs. 1 BAO). Auch die Festsetzung der Forschungsprämie nach § 108c EStG 1988 hat nach der Bestimmung des § 201 BAO zu erfolgen (VwGH 13.9.2018, Ro 2016/15/0012; VwGH 19.10.2016, Ra 2014/15/0058), obwohl es sich um eine „Prämie“ handelt. Mit dem Einbringen des Antrages auf Forschungsprämie gilt diese mit den gleichen Rechtswirkungen wie bei einem Bescheid als festgesetzt. Mit einer Festsetzung der Forschungsprämie nach § 201 BAO ersetzt dieser Bescheid den Antrag in seiner Rechtswirkung.

Dies hat dann zu geschehen, wenn sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als "*nicht richtig*" (Abs. 1 leg. cit.) erweist oder "*wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 BAO die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen würden*" (Abs. 2 Z 3 leg. cit.).

Entscheidend ist im Fall einer amtswegigen Festsetzung nach § 201 Abs. 2 Z 3 zweiter Fall BAO und entsprechenden Bescheiden nach § 202 BAO somit, ob und welche für das Finanzamt seit der Selbstbemessung neu hervorgekommenen Umstände seitens des Finanzamts herangezogen wurden, die als Wiederaufnahmegrund geeignet sind. Dies hat das Finanzamt im angefochtenen Bescheid ausgeführt (Inhalt des Gutachtens der FFG und Ergebnis des Vorhalteverfahrens siehe oben).

In der Judikatur (siehe oben und wie auch vom Beschwerdeführer richtig angeführt) wird für die Abgrenzung der zu fördernden „*Forschung und Entwicklung*“ von anderen, nicht begünstigten wissenschaftlichen Tätigkeiten das Vorliegen einer wissenschaftlichen oder technischen Unsicherheit als entscheidend beurteilt, auch wenn dies der Beschwerdeführer als hinterhältige Vorgangsweise des Gesetzgebers und der Judikatur ansieht.

Die Forschungsprämienverordnung definiert Forschung und experimentelle Entwicklung 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. Durch das Abgrenzungskriterium der Lösung einer wissenschaftlichen Unsicherheit wird lediglich das Erfordernis der „*Neuheit*“ der Forschungstätigkeit dahingehend konkretisiert, dass die Dokumentation im Rahmen des bisherigen Wissensstandes offensichtlicher Lösungen keine Forschung iSd § 108c EStG 1988 ist (VwGH 29.3.2017, Ra 2015/15/0060). Prämienbegünstigt nach § 108c Abs. 2 EStG 1988 ist die eigenbetriebliche Forschung und experimentelle Entwicklung, die systematisch und unter Einsatz wissenschaftlicher Methoden durchgeführt wird. Ziel der Forschung beziehungsweise

experimentelle Entwicklung muss sein, den Stand des Wissens zu vermehren und neue Anwendungen dieses Wissens zu erarbeiten.

Der Anhang I der Forschungsprämienverordnung definiert Forschung und experimentelle Entwicklung als eine schöpferische Tätigkeit, welche auf systematische Weise unter Verwendung wissenschaftlicher Methoden durchgeführt wird und das Ziel hat, den Stand des Wissens zu vermehren sowie neue Anwendungen des Wissens zu erarbeiten.

Experimentelle Entwicklung (Anhang I A Z 4 der Forschungsprämienverordnung) umfasst den systematischen Einsatz von Wissen mit dem Ziel, neue oder wesentliche verbesserte Materialien, Vorrichtungen, Produkte, Verfahren, Methoden oder Systeme hervorzubringen.

Nach den Erläuterungen zur Regierungsvorlage (Hinweis 977 BlgNR 21. GP, 12 f) sollte der Begriff der Forschung und Entwicklung über die bisherige - am Erfindungsbegriff orientierte - Abgrenzung hinausgehen. Es entspricht also offenkundig der Absicht des Gesetzgebers, das „*Frascati Manual*“ zur Auslegung des Begriffes Forschung und Entwicklung heranzuziehen.

Um im Sinne des § 108c EStG 1988 zu „*forschen*“ genügt es nicht, „*Neues*“, bisher nicht Dagewesenes hervorzubringen oder „*innovativ*“ zu sein. Es muss vielmehr eine für jeden Fachkundigen offensichtlich erkennbare Wissenslücke geschlossen werden (BFG 3.6.2015, RV/2101202/2014). Essentiell ist somit, dass die Tätigkeit etwas „*Neues*“ hervorbringt und den bisherigen Wissenstand in dem erforschten Fachgebiet erweitert. Nichts anderes als diesen Neuheitsaspekt spricht auch die Tz. 84 des Frascati Manuals (2002) der OECD an (VwGH 29.3.2017, Ra 2015/15/0060). Durch das Frascati-Handbuch 2015 erfolgte keine neue Definition von Forschung und Entwicklung; vielmehr stimmt die Definition von Forschung und Entwicklung im Frascati-Handbuch 2015 mit der Forschungs- und Entwicklungsdefinition in früheren Ausgaben des Handbuchs überein und deckt das gleiche Spektrum an Aktivitäten ab (vergleiche Frascati-Handbuch 2015 Tz 2.8).

Um als Forschungs- und Entwicklungstätigkeit eingestuft zu werden, muss eine Aktivität fünf Kriterien erfüllen; sie muss: neuartig, schöpferisch, ungewiss in Bezug auf das Endergebnis, systematisch, sowie übertragbar und beziehungsweise oder reproduzierbar sein (vergleiche Frascati-Handbuch 2015 Tz 2.7). Damit sind im Frascati-Handbuch jene Aktivitäten angesprochen, die auch schon im Anhang I der Forschungsprämienverordnung erwähnt sind.

Jede Forschungstätigkeit, durch die neue wissenschaftliche Erkenntnisse gewonnen werden sollen, setzt eine zu beantwortende Fragestellung („*scientific and/or technological uncertainty*“) voraus. Aus Tz. 84 des Frascati Manuals geht nicht hervor, dass eine „*für jeden Fachkundigen offensichtlich erkennbare Wissenslücke*“ vorliegen müsse. Es darf bloß die Lösung, mit der eine bisher bestehende Wissenslücke geschlossen werden soll, für einen Fachmann nicht offensichtlich sein. Die durch die Forschungstätigkeit erarbeitete oder zumindest angestrebte Lösung muss insofern über den bisherigen Wissensstand hinausgehen,

als dass sie sich nicht als für einen Fachmann offensichtliche Lösung der zur erforschenden Fragestellung anbietet. Ist hingegen der Lösungsweg für den Mitarbeiter der Entwicklungsabteilung bereits offensichtlich und mit keiner wirtschaftlich-technologischen Unsicherheit mehr verbunden, stellt die Tätigkeit keine begünstigte Entwicklung dar, sondern wird zur laufenden Produktion gezählt (Krickl/Jerabek/Koller, taxlex 2015, 92).

Die Neuartigkeit von Forschungsprojekten muss im Unternehmenssektor vor dem Hintergrund des existierenden Erkenntnisstandes evaluiert werden. Ohne einem entsprechenden Neuheitsgrad liegt keine prämiengünstige „*eigenbetriebliche Forschung und experimentelle Entwicklung*“ iSd § 108c Abs. 2 Z 1 EStG 1988 vor (Fuchs, Forschungsprämie, Frascati Manual, Erfordernis der „*Neuheit*“, ÖStZ 2018/316).

Durch das Abgrenzungskriterium der Lösung einer wissenschaftlichen Unsicherheit wird keine über die Vorgaben des § 108c EStG 1988 und der Forschungsprämienverordnung hinausgehende zusätzliche Voraussetzung für die Zuerkennung der Forschungsprämie geschaffen. Es wird lediglich das Erfordernis der „*Neuheit*“ der Forschungstätigkeit dahingehend konkretisiert, dass die Dokumentation im Rahmen des bisherigen Wissensstandes offensichtlicher Lösungen keine Forschung iSd § 108c EStG 1988 ist (VwGH 29.3.2017, Ra 2015/15/0060) ist. So sind auch Tätigkeiten, die sich auf den Nachbau patentierter Erfindungen beschränken oder auch die Optimierung von Konkurrenzprodukten keine Neuheit.

Das systematische Durchführen eines Forschungsprojektes erfordert, dass der Prozess nach einem festen Plan abläuft und sowohl die einzelnen Verfahrensschritte als auch die Ergebnisse dokumentiert werden. Auch hinsichtlich dieser Voraussetzung ist es hinsichtlich der von der FFG beziehungsweise der belangten Behörde abgelehnten Projekte nicht gelungen, einen Forschungs- und Entwicklungsprozess, der nach einem festen Plan ablaufen muss, für einen Gutachter nachvollziehbar darzulegen.

Experimentelle Entwicklung kann nicht mit Produktentwicklung gleichgesetzt werden, die den Prozess von der Formulierung von Ideen und Konzepten bis hin zur Vermarktung beschreibt und zum Ziel hat, ein neues Produkt auf den Markt zu bringen, wobei die experimentelle Entwicklung ein Teil des Produktentwicklungsprozesses sein kann. Nicht unter Forschung und Entwicklung fallen daher die Marktentwicklung beziehungsweise die Vorproduktionsplanung (vergleiche zum Beispiel Ebner in Jakom¹⁷ § 108c Tz 5). Patentarbeiten gehören jedoch zu förderungsfähigen Tätigkeiten, sofern sie in direkter Verbindung zu Forschungs- und Entwicklungsprojekten stehen.

§ 1 Abs. 1 Z 4 Forschungsprämienverordnung sieht vor, dass Gemeinkosten, soweit sie der Forschung und experimentellen Entwicklung zugeordnet werden können, als Aufwendungen / Ausgaben zu berücksichtigen sind. Gegebenenfalls sind diese Kosten im Schätzungsweg den anerkannten Projekten anteilig zuzuordnen (VwGH 30.1.2014, 2011/15/0156).

Wie bisher dargestellt ergingen auch in gleicher Form die Erkenntnisse des Bundesfinanzgerichtes zu den Forschungsprämien der Vorjahre, deren Ansicht hier geteilt wird (siehe etwa BFG 19.02.2021, RV/7102585/2017 insbesondere zu den Gemeinkosten für den Strombezug aus der Photovoltaikanlage) und auf welche insofern verwiesen wird. Ebenso wird hinsichtlich der abgelehnten Projekte auch auf die richtige Begründung der angefochtenen Beschwerdeentscheidung verwiesen.

[...]

Bei der Berechnung der Forschungsprämie 2018 war somit von einer Bemessungsgrundlage in Höhe von € 192.384,35 auszugehen und ergibt dies eine Forschungsprämie von € 26.933,81 und war daher spruchgemäß zu entscheiden.

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.

Das Bundesfinanzgericht orientierte sich bei den zu lösenden Rechtsfragen an der ständigen höchstgerichtlichen Judikatur zur Forschungsprämie. Darüber hinaus hing diese Entscheidung im Wesentlichen von der Würdigung der Umstände des Einzelfalles ab. Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher nicht zulässig.

Linz, am 6. Juni 2025