

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache DI ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 27. Mai 2021 gegen den Bescheid des ***FA*** vom 26. April 2021 betreffend Forschungsprämie 2019 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 € 7.750,25 festgesetzt (Bemessungsgrundlage € 55.358,93).

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 15. Juni 2020 für den Bilanzstichtag 31. Dezember 2019 eine **Forschungsprämie in Höhe von € 10.842,15** beantragt.

Dazu führt der Beschwerdeführer in der Beilage „Forschungsprämie für experimentelle *Entwicklung 2019*“ 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 € 157.835,50 an Einnahmen erzielt. An Ausgaben für Forschung und Entwicklung seien € 77.443,95 angefallen. Davon 14 % ergebe den Betrag von € 10.842,15 an Forschungsprämie.

Im nach Rückfrage beim Beschwerdeführer erstellten **Jahresgutachten 2018** der Forschungsförderungsgesellschaft mbH (fortan FFG) vom **16. Oktober 2020** wurden von zehn Projekten fünf als die Voraussetzungen für eine Forschungsprämie erfüllend angesehen, fünf

nicht (Projekte 6, 7, 8, 9 und 10). Auch die nicht Projekt-oder schwerpunktbezogenen Investitionen mit einem Prozentanteil von 43,01 % an der Bemessungsgrundlage der Forschungsprämie wurden als nicht plausibel erachtet.

Dazu führte die FFG zum Projekt 6 (**1**) aus, dass von ihr geprüft worden sei, ob der Beschwerdeführer dafür eine schöpferische Tätigkeit, die auf systematische Weise unter Verwendung wissenschaftlicher Methoden mit dem Ziel durchgeführt werde, den Stand des Wissens zu vermehren sowie neue Anwendungen dieses Wissens zu erarbeiten, durchgeführt habe. Bei den vom Beschwerdeführer beschriebenen Arbeiten habe es sich aber um anspruchsvolles Engineering gehandelt. Die Arbeiten seien weder in Hinblick auf konkrete Ziele noch auf Methoden ausreichend dargestellt worden, um Forschungs- und Entwicklungsaktivität erkennen zu können.

Die gleiche Formulierung wendete die FFG beim Projekt 7 (**2*-Element) hinsichtlich der schöpferischen Tätigkeit unter Vermehrung der Stand des Wissens an. Auf Basis der vorgelegten Informationen stellte die FFG fest, dass das Ziel des Projektes nicht darin bestehe, eine wissenschaftliche beziehungsweise technologische Unsicherheit durch eigenbetriebliche Forschung und Entwicklung zu klären oder zu beseitigen. Es sei keine auf Forschung und experimentelle Entwicklung hinweisende Methode oder Vorgangsweise systematisch zur Anwendung gekommen. Die Tätigkeiten des Beschwerdeführers hätten nicht darauf abgezielt, den allgemeinen Stand des Wissens beziehungsweise der Technik zu vermehren und neue Anwendungen dieses Wissens zu erarbeiten.

Zum Projekt 8 (**3*-Montagemaschine) erklärte die FFG, dass das Ziel dieses Projektes nicht darin bestanden habe, eine wissenschaftliche beziehungsweise technologische Unsicherheit durch eigenbetriebliche Forschung und Entwicklung zu klären oder zu beseitigen. Im Übrigen war die Erläuterung wortgleich zu jener im Projekt 7.

Die ablehnende Begründung der FFG zum Projekt 9 (**4* mit **5*-Anzeige) gleicht jener zum Projekt 8. Gleiches gilt für das Projekt 10 (**6*).

Zu den nicht projekt-oder schwerpunktbezogenen Investitionen führte die FFG aus, dass diese nicht die Voraussetzungen für das erfolgreiche Geltendmachen einer Forschungsprämie erfüllen würden. Die FFG habe die Investitionen darauf geprüft, ob diese nachhaltig der Forschung und experimentellen Entwicklung dienen könnten. Dies sei vom Finanzamt zu prüfen.

Mit Ersuchen **um Ergänzung datiert vom 2. November 2020** wurde der Beschwerdeführer aufgefordert, dazu Stellung zu nehmen, dass im Gutachten der FFG vom 16. Oktober 2019 betreffend Forschungsprämie 2019 die Projekte 6 (**1*), 7 (**2*-Element), 8 (**3*-Montagemaschine), 9 (**4* mit **5*-Anzeige), 10 (**6*) als nicht förderungswürdig beurteilt und die Investitionen in sonstige Anlagen und als nicht plausibel

bewertet 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 € 7.089,69 zu kürzen, da die negativ beurteilten Projekte und die nicht plausiblen Investitionen 65,39 % der bekanntgegebenen Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie ausmachen würden.

Darauf **antwortete** der Beschwerdeführer mit **Schreiben vom 4. Dezember 2020**, dass er sich wie fast jedes Jahr über das FFG-Gutachten beschweren müsse, welches seine Entscheidungen in keiner Weise begründe und somit nicht nachvollziehbar sei. Er habe für alle Projekte die Angaben zu Ziel und Inhalt, Methode beziehungsweise Vorgangsweise und Neuheit überausführlich und allgemein verständlich behandelt, womit er jedenfalls den formalen Vorgaben entsprochen habe. Auf Nachfrage der FFG habe der Beschwerdeführerin weitere Informationen nachgeliefert, aber es sei ihm unmöglich, alles zu schildern, auch wenn er allgemeine Informationen zu seiner Arbeitsweise bekanntgegeben habe. Der Beschwerdeführer sei daher der Meinung, dass es mehr als genug Information zu den angeführten Projekten gebe, welche das Vorhandensein von Forschung und Entwicklung belegen würden. Der Beschwerdeführer sei daher unverändert der Ansicht, dass alle Projekte anzuerkennen wären. Seine allgemeinen Ausführungen zu Gutachten der FFG in den vergangenen Jahren würden weiterhin gelten. Es sei völlig absonderlich, welche Projekte trotz fundamentaler Neuheit einfach nicht anerkannt würden, dafür andere Projekte mit deutlich geringerer Informationsmenge sehr wohl. Es herrsche völlige Willkür, weshalb der Beschwerdeführer diesen Gutachten einfach keine Bedeutung beimessen könne. Der Beschwerdeführer habe sein ganzes Leben mit dem professionellen, praktischen Entwickeln von Produkten und Weitertreiben von Technologien verbracht und er lasse sich sicher von niemand erklären, was Forschung und Entwicklung sei und was nicht. Der Gesetzgeber mache hier grundsätzlich schwere Fehler. Es werde angenommen, dass sich Innovation bürokratisch erklären und erfassen lasse und durch methodisches und wissenschaftliches Vorgehen allein schon was Neues entstehen würde. Tatsächlich handle es sich aber um angewandte Intuition, Kybernetik, Physik, Spieltheorie und lebenslange Erfahrung. Der Weg zu Neuem sei daher völlig individuell gewachsen und mit der jeweiligen Person verbunden. Aus dem Unterbewusstsein entstehe ein intuitiver Lösungsansatz für ein Projekt, in welchem meist mehrere unterschiedliche Ideen verbunden seien. Diese Lösungsansätze würden dann mit technisch-wissenschaftlichen Methoden überprüft, verglichen und bewertet und die erfolgversprechendste Version ausgearbeitet. Die Ergebnisse würden daher individuelle Merkmale enthalten, welche sie von allfälligen Ergebnissen anderer Entwickler für das gleiche Projekt unterscheide. Dies habe notwendigerweise einen technischen Neuheitswert, ebenso wie auch die gefundenen Lösungen anderer Personen, je nach deren Lebenswegen und Erfahrungen. Da sich jede Lösung und ihr Lösungsweg samt zu lösenden Problemen zu den bereits früher ausgeführten Projekten in Erfahrung und Unterbewusstsein addiere, wirke sich das auch auf alle nachfolgenden Projekte aus. Allein daraus ergebe sich bereits eine

Weiterverwendung der Erkenntnisse in zukünftigen Projekten als eine Art persönlicher Blockchain aller Erfahrungen und Erkenntnisse. Das sei auch ein wesentlicher Unterschied zur Forschung, wo auf ein mehr oder weniger gesichertes Wissen aufgebaut werde, welches nicht individuell, sondern allgemein zugänglich dokumentiert sei und auch allgemein kostenmäßig von staatlichen Stellen (Universitäten) gestützt weitergeführt werde. Nicht veröffentlichtes Wissen sei hingegen Betriebsgeheimnis oder Know-how und Betriebseigentum. Dieses falle, wenn es angewendet werde, unter Entwicklung. Würde es dennoch veröffentlicht, etwa als Patent, so werde es Allgemeingut und stehe unter dem Schutz des Staates für eine gewisse Zeit als Gegenleistung und könne dann auch als Forschungsergebnis gelten. Patente seien nicht zwingend anzumelden. Das sei eine Frage der Kalkulation, ob die Kosten des staatlichen Schutzes den damit verbundenen wirtschaftlichen Vorteil rechtfertigten könnten. Aber da bei einer Patentanmeldung Neuheit und Erfindungshöhe geprüft würden, sei eine Patentierung ein staatlicher Nachweis für Forschung und Entwicklung. Es stelle sich aus dem Blickwinkel des Beschwerdeführers also die Frage, ob ein Projekt patentierbare Inhalte aufweise, unabhängig davon, ob ein Patent angemeldet worden sei. Dies halte der Beschwerdeführer bei allen seinen Projekten für gegeben, da alle von ihm vorgeschlagenen und tatsächlich eingereichten 60 Patentanmeldungen bislang erfolgreich gewesen seien.

Das Projekt 6 (***1***) werde eben vom Patentanwalt angemeldet. Für kundenseitige Entscheidungsverzögerungen aufgrund der Größe des Konzerns trage der Beschwerdeführer keine Verantwortung.

Projekt 7 (***2***-Element) sei eine Neuheit. Der Beschwerdeführer habe ein Baumuster für die dafür nötigen ***7***-Beschlüge selbst entwickelt. Der Musterbau sei coronabedingt verschoben worden. Beschlüge, welche es bisher nicht gebe, würden zwangsläufig patentierfähige Details enthalten.

Das Projekt 8 (***3***-Montagemaschine) sei weltweit ein kundenspezifisches Maschinenunikat. Darin würden sich zwangsläufig patentierenswerte Details aller Art, wie die Anordnung, die Magazinierung, der Plattenwender, die Sicherheitssteuerung und so weiter befinden.

Das Projekt 9 (***4*** mit Niveauanzeige) beinhalte einen weltweit neuen Vorschlag für das Anbringen der ***8***s, welche nach Simulation etwa doppelte ***9*** beziehungsweise Leistungsfähigkeit erlauben würden. So etwas gebe bisher nicht und sei damit Sicherheit patentfähig.

Projekt 10 (***6***) sei eine grundsätzlich neue, ringförmige Bauweise zur Verwendung kundenspezifischer ***8***-Produkte aus dessen eigener Fertigung. Diese sei thermisch und lichtverteilungsmäßig optimiert worden, da sie eine ringförmige ***8***-Anordnung enthalte und wäre damit sicher patentierbar. Der Beschwerdeführer glaube sogar, dass diese, vom Kunden patentiert worden sei.

Es falle auf, dass alle neuen Projekte in Bausch und Bogen von der FFG als nicht förderwürdig betrachtet würden, was auch für die bisher ausgeschlossene Fortführung des Projektes 6 gelte. Alle schon vorher genehmigten Projekte seien weiterhin anerkannt worden. Das störe den Beschwerdeführer sehr. Er glaube, dass er bei der FFG wegen der andauernden Querelen nicht gut angeschrieben sei und die Beurteilung nicht neutral erfolge.

Ähnlich verhalte es sich mit den nicht projektspezifischen Investitionen. Diese habe der Beschwerdeführer wie immer zur Einkommensteuererklärung beigelegt. Die küchenspezifischen Investitionen würden knapp € 10.000,00 samt Geräten ausmachen. Dies sei für das erzielte Ergebnis ein besonders günstiger Preis. Es sei keine Gasthausküche in Edelstahl und begründe damit kein artfremdes Gewerbe. Alles andere seien Softwarewartungsgebühren und viele Schränke in teilweiser Spezialausführung als Stauraum, Werkbank und deren Ergänzungen, da sich allmählich ein finales Ordnungsschema für die Labors und die Werkstatt des Beschwerdeführers ergeben habe, sowie Ergänzungen der Ausstattung als Austausch der provisorischen Nutzung privater Altmöbel, was wohl zweifelsfrei als nicht projektspezifische Investitionen anzuerkennen sei. Eine Küche sei seit Anbeginn im Plan des Innovationszentrums vorgesehen gewesen und habe er eine solche bisher aus über 55 Jahre alten Küchenmöbeln, die aus seinem dem Privathaus stammen würden, zusammengestellt. Im Bestreben, seine Firma weiter auszubauen, komme es nachwievor, insbesondere im Bereich der Mess- und Prüftechnik zu Investitionen, welche der Produktentwicklung dienen würden. Die Ausstattung der Firma des Beschwerdeführers sei auf dem Gebiet der ***10***-Entwicklung europaweit im Spitzenfeld und biete im Allgemeinen Entwicklungsmöglichkeiten wie nirgendwo sonst. Insbesondere sei die Entwicklung eines modernen ***8***-***11*** eine interdisziplinäre Angelegenheit, welche internationale Zusammenarbeit von spezialisierten Elektronikentwickler, Programmierer, ***12*** und mechanischen sowie Produktions-Experten und Vertriebs- und Infrastrukturfachleuten, technischen Sicherheitsagenturen und Systemintegratoren voraussetze. Im Zuge der Entwicklung des ***8***- ***11*** für ***13*** und ***14***, dem Projekt 5, sei das Zusammenspiel von Ansteuerungselektronik und ***15*** erprobt und eingestellt worden und seien die damit verbundenen vorgeschriebenen sehr aufwändigen Messungen durchzuführen und zu protokollieren gewesen. Der Beschwerdeführer habe seine ***16*** und ***17*** Partner einmal im November 2017 für zehn Tage und im Jänner 2018 für drei Wochen bei sich aufgenommen. Im Rahmen dieser Arbeitsbesuche sei andauernd gemessen, geändert und mit dem Ziel umprogrammiert worden, die richtigen Einstellungen zu finden, um die Vorschriften zu erfüllen, die Messungen durchzuführen und die für die Zulassung erforderlichen Protokolle zu erstellen. Die Test- und Messgeräte des Beschwerdeführers seien rund um die Uhr gelaufen, um vorwärts zu kommen. Diese Messungen hätten im Wesentlichen ***18***- und Verteilungsprüfungen für verschiedene Baugrößen und ***19***, sowie Funktions- und Isolationstests unter Klimaeinfluss und bei den vorgegebenen Temperatur- und Zeitverläufen von -65°C bis +90°C, einen Riesenaufwand unter Zeitdruck mit dem Erfordernis, bestimmte

Messgeräte zu bestimmten Zeiten abzulesen und das Verhalten der Signale in den Klimaschränken zu beobachten und eventuell nachjustieren, bedeutet. Dabei habe sich herausgestellt, dass die Ergebnisse der neu erarbeiteten Vorschrift nicht entsprochen hätten und habe der Beschwerdeführer anschließend eine spezielle Messmethode entwickeln und erproben müssen, um diese theoretisch vorgeschriebenen Tests überhaupt erstmalig, in seriöser und praktischer Form durchführen zu können. Um die Entwicklung voranzubringen seien die Besucher jeden Tag, zumeist ab 8 Uhr bis Mitternacht (Übernachtung einem Hotel), anwesend gewesen, da diese möglichst schnell zu ihren Familien heimkehren wollten. Unter diesen Umständen sei es meist nicht möglich gewesen, Essen zu gehen. Am Standort des Betriebes des Beschwerdeführers gebe es keinerlei Versorgungsmöglichkeit und in den umliegenden Orten derzeit auch nichts Zumutbares. Gelegentlich sei Pizza angeliefert worden, was natürlich nicht jeden Tag möglich sei. Die Besucher seien aus unterschiedlichen Zeitzonen gekommen und hätten während Wartezeiten über Internet und Handy an anderen Projekten zu Hause in ihrer Ortszeit weitergearbeitet. An einen geordneten Tagesablauf sei nicht zu denken gewesen. Die Ehefrau des Beschwerdeführers habe sich angeboten, die Besucher mittags und abends zu verköstigen. Das Essen habe zur Winterszeit vom Privathaus in die Firma hinübergetragen werden müssen. Diese Umstände seien kein Renommee für die Firma des Beschwerdeführers gewesen, auch wenn das Essen sehr gut gewesen sei. Die Arbeiten hätten aber nur provisorisch abgeschlossen werden können, da es sich als notwendig erwiesen habe, einige Änderungen an den Signalen vorzunehmen. Es seien daher weitere Besuche beim Beschwerdeführer geplant worden, sobald die Änderungen umgesetzt seien. Danach habe der Beschwerdeführer auf Basis der erstellten Protokolle die Zertifizierungsbehörden und Systemintegratoren verschiedener interessierter Länder aus ***14*** eingeschaltet. Diese hätten festgestellt, dass sie nicht in der Lage sein, die notwendigen ***15*** und Klimatests nach neuestem Stand auszuführen beziehungsweise die Ergebnisse des Beschwerdeführers zu überprüfen. Dies habe dazu geführt, dass die wochenlangen Tests im Beisein der Zertifizierungsbeamten in den Labors des Beschwerdeführers ausgeführt beziehungsweise wiederholt werden mussten. Dies habe dem Beschwerdeführer aufgezeigt, wie er seine Firma weiter entwickeln könne und habe er beschlossen, sich für diese Herausforderungen besser aufzustellen und neben den allgemein notwendigen Ordnungsmaßnahmen und Ergänzungen im ***20***, aber auch an seinen anderen Arbeitsplätzen passend zu investieren und auch die schon länger geplante Firmenküche endlich zu errichten, da sich diese wochenlangen internationalen Besuche hochkarätiger Fachleute in Zukunft häufen könnten. Das Messen und Erstellen von Abnahmeprotokollen und Erlangen der nötigen Zertifikate neuer Produkte sei einwandfrei der Forschung und Entwicklung zuzuordnen. Unabhängig davon sei der Beschwerdeführer bei der Planung der Entwicklung seines Betriebes davon ausgegangen, eine Möglichkeit kleiner Innovationsveranstaltungen in neuer Form im Haus zu haben. Dabei sollte es um Workshops, Besprechungen, Vorführungen, Schulungen, kreative Zirkel und so weiter gehen, welche zu erhöhtem Vertrauen, verbesserter Kommunikation und Ideenfindung und einer offenen Zusammenarbeit mit Kundenmitarbeitern führen sollten. Zu diesem Zweck habe

der Beschwerdeführer einen Großbildschirm für Präsentationen aller Art vor den Teilnehmern und ein konventionelles Flipchart angeschafft. In seinem Betrieb habe der Beschwerdeführer absichtlich keinen klassischer Besprechungsraum vorgesehen, um sehr variabel in Hinblick auf den Ort und die Arbeitsweise sein zu können. Solche Treffen sollten sowohl Outdoor in der Wiese, unter Bäumen, am Teich, an der Feuerstelle, auf der Terrasse am Pool, im Pavillion, als auch Indoor im Großraumbüro an frei konfigurierbaren Sitz- und Tischanordnungen (an angeschafften selbst entwickelten Tischen mit Verkettungsmöglichkeiten für das Großraumbüro) oder am Fußboden, an der Kaffee-Bar, in einer Besprechungsecke, direkt in Labors, je nach Arbeitsinhalt, möglich sein. Manches davon gebe es durchaus auch bei den Kunden des Beschwerdeführers. Es sei jedoch vorteilhaft, wenn kreative Treffen ungestört außerhalb des Arbeitsumfeldes der Teilnehmer stattfinden könnten. Während angemietete Seminarräume nur Besprechungs- und Präsentationsmöglichkeiten bieten würden, könnten im Betrieb des Beschwerdeführers auch gleich alle technisch erforderlichen Konstruktionen, Messungen, Abschätzungen und Umbauten praktisch durchgeführt werden. Der Beschwerdeführer nutze die Betriebsküche auf zweifache Weise. Einerseits diene sie der individuellen Speisenbereitung und -erwärmung und beinhalte Abstellflächen für Anlieferungen und Anrichten der Speisen. Es gibt es auch eine Bar und eine Theke, an welcher es aber keinen Alkohol, sondern nur Kaffee, Tee und Saft gebe. Dort bestehe auch die Möglichkeit für ein Buffet, auch durch externe Caterer. Es gebe große integrierte Müll-Schütten inklusive Mülltrennung für Papier und andere Abfälle. Die Ausstattung mit Geschirr, sowie auch Tischen und Plätzen, sei für bis zu zwölf Teilnehmer konzipiert. Ein kleiner Vorrat an Tiefkühl Speisen erlaube auch spontanes Bewirten von Zufallsbesuchen. Die Küche sei gegen Lärm und Geruch durch eine selbst entwickelte vertikale Schiebeglasabtrennung völlig geschützt, da sie unmittelbar an das Großraumbüro grenze. Wie vieles im Betrieb des Beschwerdeführers sei auch die Küche für unterschiedliche Nutzungsarten und damit zukunftsicher ausgeführt. Die Küche sei fast doppelt so groß wie typische Privatküchen und zu minimalen Kosten in ansprechenden Qualität verwirklicht. Der Beschwerdeführer verköstige sich auch zum Teil während der Arbeit dort selbst. Andererseits verwende der Beschwerdeführer etwa das Backrohr auch zum Aushärten von Klebern, den Geschirrspüler zum Reinigen von ***21*** und anderen Bauteilen und auch die dort aufbewahrten Reinigungsmittel. Die Küche stehe voll und ganz im Dienst der Innovation. Eine wesentliche Komponente von Innovation und Kreativität sei ein freier Rücken, allgemeines Wohlfühlen, das Freihalten der Gedanken von alltäglichen Problemen und das rasche Erfüllen von aufkommenden Bedürfnissen, um nicht unnötig abgelenkt zu werden und die Gedanken frei fließen lassen zu können. Deshalb gebe es im Betrieb des Beschwerdeführers eine Menge von besonderen Plätzen, welche alle wetter- und witterungsabhängig bedürfnisgerecht spontan aufgesucht und genutzt werden könnten. Die Küche und ihr Rundherum sei nun ein weiterer solcher Platz, eine wesentliche unterstützende Begegnungszone. Das gemeinsame Kochen diene zur Teambildung, wobei es vor allem um das Zusammenwirken mehrerer Personen gehe. Das Alleine sei leider weniger hilfreich. Bei allen Kunden des Beschwerdeführers gebe es

Küchen jeder Art, um das Arbeiten und informelle Zusammenkünfte zu unterstützen. Insbesondere durch die Arbeit für ***22*** sei der Beschwerdeführer schon lange mit dem Schaffen kreativer Räume konfrontiert. Da Arbeit des Beschwerdeführers vollständig aus Innovation bestehe, sehe er überhaupt keinen Grund, warum die Küche in seinem Betrieb nicht als unterstützende Investition zählen solle. Dass eine Betriebsküche als nicht plausibel für Forschung und Entwicklung gewertet werde, zeige die Ahnungslosigkeit der FFG in Hinblick auf reale Innovationsabläufe. Der Betrieb des Beschwerdeführers sei ein Innovationszentrum, keine Garagenbude. Leider habe Corona zu dramatischen Erschwernissen, Verzögerungen, sowie dazu geführt, dass gegenseitiger Besuche und Zusammenarbeit unmöglich geworden seien, was viele Projekte um Jahre zurückwerfe und gute Innovation größtenteils verhindere. Auch die Zukunft der Entwicklungspartner sei nicht gesichert. Wann die beabsichtigte Nutzung nun möglich sein werde, sei nicht absehbar. Der Beschwerdeführer hoffe nun auf eine wohlwollende Beurteilung und Anerkennung seiner Projekte.

Im Bescheid über die Festsetzung der Forschungsprämie für eigenbetriebliche Forschung und experimentelle Entwicklung 2019 (§ 108c Abs. 2 Z 1 EStG 1988) datiert vom 26. April 2021 wurde diese mit € 7.470,25 (Bemessungsgrundlage: € 53.358,93) festgesetzt.

Die Selbstberechnung sei nach § 201 BAO zu korrigieren gewesen, da sie sich als nicht richtig erwiesen habe. Der Beschwerdeführer habe im Vorhalteverfahren erklärt, dass alle seine Projekte förderungswürdig seien und er die Beurteilungskompetenz der FFG anzweifle. Nach der Ansicht des Beschwerdeführers seien alle seine negativ beurteilten Projekte patentfähig. Die Anschaffung der Küche solle als Betriebsküche der Verköstigung unter Zusammenkunft von Geschäftspartnern des Beschwerdeführers dienen.

Die FFG beurteile in ihren Gutachten Ob die vom Beschwerdeführer gemachten Angaben zu jedem einzelnen Projekt die Voraussetzungen einer prämiengünstigten Forschung und Entwicklung erfüllen würden und unterliege insofern der freien Beweiswürdigung durch das Finanzamt. Die FFG sei auf das Erstellen von Gutachten zur Klärung der Frage, ob in einem konkreten Projekt Forschung und Entwicklung vorliege, spezialisiert. Nach § 3 Abs. 2 Forschungsförderungsgesetz (FFGG, BGBl. I Nr. 73/2004) sei die FFG zur Durchführung und Abwicklung von jeglichen Maßnahmen und Tätigkeiten, welche der Forschung, Technologie, Entwicklung, Innovation und Digitalisierung dienen, berechtigt und verfüge in diesem Bereich über große Erfahrung. Insofern sei eine Vergleichbarkeit mit einem Sachverständigenbeweis im Sinne des § 177 BAO gegeben. Ein solches sei aber nur durch den Nachweis, dass dieses mit den Denkgesetzen oder den Erfahrungen aus dem täglichen Leben in Widerspruch stehe zu widerlegen. Bloßer Behauptungen oder mögliche andere Begründungen würden dazu nicht ausreichen. Da die Ausführungen des Beschwerdeführers im Vorhalteverfahren keine anderen technischen Beschreibungen enthalten würden als jene für das Jahresgutachten 2019 sei es nicht notwendig die FFG nochmals damit zu befassen. Da auch die Schlüssigkeit des Gutachtens durch den Beschwerdeführer nicht widerlegt habe werden können, folge das Finanzamt den

Feststellungen der FFG. Auch die vom Beschwerdeführer behauptete Patentierbarkeit der abgelehnten Projekte beweise doch nicht das Vorliegen von Forschungs- und Entwicklungstätigkeiten. Bei der Anschaffung einer Küche handle es sich nicht um unmittelbare Aufwendungen für Forschung und Entwicklung und könnten diese daher nicht unmittelbar in die Bemessungsgrundlage der Forschung Probleme einfließen. Als Gemeinkosten sei jedoch die Absetzung für Abnutzung der angeschafften Gegenstände insoweit Bestandteil der Bemessungsgrundlage. Der Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämien seien daher 10 % der Anschaffungskosten für die Küche zuzurechnen.

Gegen den oben beschriebenen Bescheid wandte sich der Beschwerdeführer mit der **Beschwerde vom 26. Mai 2021**. Die Sichtweise des Finanzamtes zur Küche und die Berücksichtigung über die Absetzung für Abnutzung als Gemeinkosten könne der Beschwerdeführer nachvollziehen.

Er vermisste aber die ab Forschungsprämie 2014 zu berücksichtigende, dem Beschwerdeführer zugestandene Eigenstromnutzung von € 2.000,00 als Gemeinkostenanteil pro Jahr entsprechend des Erkenntnisses des Bundesfinanzgerichtes zu GZ. ***31***.

Die Argumentation der FFG möge für den Leser schlüssig wirken. Der Beschwerdeführer empfinde sie jedoch als nicht nachvollziehbar, da er wisse, was er, aus welchem Grund, getan habe. Für den Beschwerdeführer sei das entscheidende Kriterium ein bisher nicht gekanntes oder wesentlich verbessertes Produkt, welches funktioniere und gegenüber den bisherigen Erfahrungen eine erfreuliche, vorzugsweise unerwartete Verbesserung sei. Das sei Innovation und das Einzige, was zählen solle. Eine nachträgliche Beurteilung wäre einer frustrierenden endlosen Diskussion über beliebige Interpretationen von unklaren Begriffen im Vorhinein oder mittendrin vorzuziehen. Er ersuche ich nochmals um Vorlage der Unterlagen zur Forschungsprämie beim Bundesfinanzgericht, insbesondere die Stellungnahme zum Projekt „***1***“, sowie um Anpassung der Berechnungen an die bisher vorliegenden Erkenntnisse des Bundesfinanzgerichtes. Vielleicht gelinge dann auch erstmals die Beantwortung der Fragen zur seiner Tätigkeit des Beschwerdeführers und der Stellungnahme der FFG zur Arbeitsweise des Beschwerdeführers.

Der Beschwerdeführer gestehe der Beschwerdeführerin der FFG zwar Expertise im Bereich der Forschung zu, behauptete aber, dass der FFG eine solche im Bereich der experimentellen Entwicklung fehle. Schon allein die Arbeitsweise des Beschwerdeführers in Form der simulatorischen Optimierung diene der Beseitigung einer Vielzahl von technologischen Unsicherheiten. Die FFG tendiere jedoch dazu, dies als anspruchsvolles Engineering abzutun.

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 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 könnte Forschung beim Ermitteln 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 beziehungsweise oder die Experimentelle Entwicklung umfasse. Dies bedeute, dass experimentelle Entwicklung 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 (wohl der FFG) 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 sich 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 stattfinden. 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 vermeiden 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 (**33**, Mechanik, Strömung, Temperatur, 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 transparent 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 machen würden, 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 Beschwerdeführer 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 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 6 (**1**) führte der Beschwerdeführerin noch aus, dass er bisher die FFG nicht von der Neuartigkeit des **1** überzeugen habe können. Es handle sich aber um eine disruptive neue Technologie, welche alle bisherigen **11**, **34** und **35** 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 **32** bei unterschiedlicher Optikneigung erstellt und diese bewertet. Der Beschwerdeführer habe mehrere Prototypen hergestellt, vermessen und begutachtet. Mittlerweile sei auch die Patentanmeldung (Österreich **28**) 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 **32** 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 ***1*** 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 Signals gelöst werden können. Neben theoretischen Abschätzungen zur schrägstehenden ***27*** (Neigungswinkel, herstellungstechnische Umsetzbarkeit) habe der Beschwerdeführer die prinzipielle Geometrie der schrägstehenden ***27*** 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 ***12*** Gleichungssystem aufgestellt, welches er einerseits mit dem ***33***-Simulationsprogramm sinnvoll verzahnt habe, welches andererseits durch eine parametergesteuerte Variabilität eine Gestaltungsoptimierung der Simulationsgeometrie ermöglicht habe. Es habe auch die Position und Neigung der ***25*** entsprechende Höhe untersucht werden können, da diese in Grenzen frei wählbar sei und natürlich die Geometrie der ***27*** und den Gesamtaufbau des Signals, insbesondere dessen Bautiefe, beeinflusse. Auch die ***25*** benötigte eine angepasste ***27*** mit Spezialanforderungen in Hinblick auf das ***32***, 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 ***25*** vorgegeben gewesen sei. Für die Herstellung mittels im Vakuumguss erzeugter ***27*** 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 Prototyp***21*** und -Verfahren geeignete Materialien in Brechungsindex, Transparenz und Oberflächenqualität von den Daten der Serien***21*** 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.

In der **Beschwerdevorentscheidung** datiert vom **10. Oktober 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 2019 mit € 7.750,25 aufgrund einer Bemessungsgrundlage von € 55.358,93 festgesetzt wurde.

Der ergänzenden Stellungnahme der FFG vom 28. Oktober 2020 folgend wurden abermals 2019 die Projekte 6 (***1***), 7 (***2***-Element), 8 (***3***-Montagemaschine), 9 (***4*** mit ***5***-Anzeige), 10 (***6***) als nicht förderungswürdig angesehen.

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 Beweismwürdigung von diesen abzuweichen.

Einem schlüssigen Sachverständigengutachten könne mit bloßen Behauptungen, ohne Argumentation auf gleicher fachlicher Ebene, nicht in tauglicher Art und Weise entgegengetreten werden. Das Projekt 6 (**1**) sei auch im Verfahren betreffend Forschungsprämie 2018 von Seiten der FFG trotz mehrmaliger Überprüfung negativ beurteilt worden. Die Eigenstromnutzung sei im Ausmaß von € 2.000,00 als Gemeinkostenanteil anzuerkennen.

Im Antrag auf Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht vom 22. November 2021 führte der Beschwerdeführer noch aus, dass es sich beim Projekt 6 (**1**), welches der Beschwerdeführer Ende 2018 begonnen habe, um ein Projekt mit einem der höchsten Forschungsanteile seiner beruflichen Tätigkeiten handle. Die Tragweite der anfänglichen Überlegungen und Untersuchungen habe sich erst allmählich herauskristallisiert. Der Kunde des Beschwerdeführers als Anhängsel eines deutschen Konzerns habe intern darüber beraten und eine Projektfreigabe erreichen müssen.

Der wesentliche Punkt sei eine stark vorwärts geneigte **23**, deren günstige Eigenschaften zuerst nur vermutet hätten werden können und welche durch einen forschungsintensiven Schritt mit **15** Überlegungen und Basissimulationen zu einer möglichen **24** zu verifizieren gewesen seien. Daraus hätten sich auch die entstehenden Auswirkungen auf die **25**, deren Lichtabstrahlung und Effizienz ergeben. Zur praktischen Überprüfung sei ein Rapidprototypingmuster erstellt worden, für welches der Beschwerdeführer die gefundenen Lösungsoptionen realisieren habe müssen. Da bisher keine tauglichen Verfahren zur Prototyperstellung **12** **21** bestimmter Geometrien existieren würden, hätten leider gewisse Abstriche in der qualitativen Umsetzung hingenommen werden müssen. Trotzdem hätten die Muster schon deutlich bessere **26** als die bisherigen Bauweisen. Die visuelle Beurteilung habe jedenfalls die Fehlerfreiheit der anfänglichen Überlegungen gezeigt. Weiters hätten auch Erkenntnisse für die Seriengestaltung der **21** und **27** gewonnen werden können. Es sei eine Patentanmeldung (Geschäftszahl: **28**) erfolgt. Das vor wenigen Tagen eingegangene Recherchenergebnis belege prinzipiell eine tatsächliche Neuheit, auch wenn der Weg zur Entkräftung der Gegenhaltungen zur Erteilung noch lang sei. Ziel der Neuentwicklung sei eine dramatische qualitative **15** Verbesserung und Kostensenkung bezüglich der **29** bei nahezu unverändertem Herstellungsaufwand. Dazu seien noch Detailuntersuchungen der Lichtverteilung und Korrigiermöglichkeiten der durch die Schrägstellung der **27** erzeugten Verzerrungen nötig. Das Problem sei vorerst nur theoretisch, aber noch nicht praktisch gelöst, woran der Beschwerdeführer derzeit arbeite. Auch das sei ein Forschungsanteil, da aus dem grundsätzlich unendlich vielen Lösungswegen eine gute und leicht umsetzbare Lösung erarbeitet werden müsse. Als interessierter Abnehmer habe sich bereits die **30** gezeigt, deren Anforderungen nun vorrangig vom Beschwerdeführer umgesetzt würden. Durch die Entwicklung und Umsetzung von bisher für unmöglich gehaltenen Produkteigenschaften, durch gefinkeltes Anwenden der Naturgesetze oder durch

Untersuchung und Umsetzung von bisher in der Fachwelt als zu kompliziert erscheinenden Ausführungen habe sich der Beschwerdeführer einen Namen gemacht. All dies sei nur mehr mittels ***15*** und anderer Simulationen umsetzbar. Für den Beschwerdeführer stelle sich das Projekt 6 als Paradebeispiel einer Produktentwicklung mit neuen Ansätzen und zugehörigem Forschungsanteil dar. Für die FFG erscheine offenbar bereits die Anwendung von Naturgesetzen nur mehr anspruchsvolles Engineering ohne Forschungsnotwendigkeit zu sein. Die Projektdarstellungen seit Ersteinreichung zur Forschungsprämie 2018, sowie weitere Schilderungen und Ergänzungen auch zur Forschungsprämie 2019 und 2020, wie auch beigebrachte Ausführungen und Schilderungen als Ergänzungen und Einsprüche, sowie auch der Inhalt der Patentanmeldung würden das Projekt klar darlegen. Es weise sämtliche Anforderungen der Förderung auf und ich verstehe der Beschwerdeführer nicht, mit welchen inhaltlichen Begründungen dieses Projekt einfach nicht anerkannt werde.

Im auch dem Beschwerdeführer übermittelten **Vorlagebericht vom 15. Februar 2022** erläuterte das Finanzamt, dass im Jahresgutachten der FFG vom 16. Oktober 2020 das strittige Projekt 6 (***1***) erklärt worden sei, warum das strittige Projekt die inhaltlichen Voraussetzungen des § 108c Abs. 2 Z 1 EStG 1988 nicht erfülle. Es handle sich um anspruchsvolles Engineering, es seien aber keine Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten zu erkennen.

Die vorgenommene Beurteilung des Finanzamts erfolgte in Anlehnung an das Gutachten, da die Ausführungen in der Vorhaltsbeantwortung und Beschwerde nicht wesentlich von den Detailbeschreibungen im Gutachtensantrag abweichen würden. Das wesentliche Vorbringen des Beschwerdeführers zur Patentfähig- oder Förderungswürdigkeit sämtlicher Projekte des Beschwerdeführers sowie mangelhafte Qualität der FFG-Gutachten würde das Finanzamt nicht zu überzeugen, weil das Vorliegen konkreter Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten für das jeweilige Wirtschaftsjahr zu beurteilen sei. Die vom Beschwerdeführer im Verfahren vorgebrachten Erklärungen und zusätzlichen Erläuterungen würden im Ergebnis keine Unschlüssigkeit der gutachterlichen Beurteilung durch die FFG, zu der auch die ergänzenden Stellungnahmen zählen, aufzuzeigen. Einem schlüssigen Sachverständigengutachten könne mit bloßen Behauptungen, ohne Argumentation auf gleicher fachlicher Ebene, in tauglicher Art und Weise nicht entgegengetreten werden.

Dazu hat der Beschwerdeführer keine Stellungnahme abgegeben.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

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

Der Beschwerdeführer hat für das Jahr 2019 in der Forschung Prämienhöhe von € 10.842,15 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 vorgelegten Jahresgutachten der FFG, auch nach Nachfrage und Ergänzung, wurden nur fünf der zehn Projekte als die Voraussetzungen für die Forschungsprämie erfüllend angesehen und auch die Aufwendungen für die Anschaffung einer Küche als nicht plausibel für Forschung und Entwicklung beurteilt.

Zu allen fünf abgelehnten Projekten führte die FFG im Wesentlichen im gleichen Sinn aus, dass der Beschwerdeführer keine ausreichend schöpferische Tätigkeit, welche auf systematischer Weise unter Verwendung wissenschaftlicher Methoden mit dem Ziel durchgeführt worden sei, der Stand des Wissens zu vermehren und neue Anwendungen dieses Wissens zu erarbeiten, in seinen Ausführungen beschrieben habe. Nach entsprechendem Vorhalt und Antwort des Beschwerdeführers orientierte sich das Finanzamt an dem Jahresgutachten der FFG und kürzte die beantragte Forschungsprämie auf € 7,089,69 im angefochtenen Bescheid über die Festsetzung betreffend Forschungsprämie für eigenbetriebliche Forschung und experimentelle Entwicklung (§ 108c Abs. 2 Z 1 EStG 1988).

Der Beschwerdeführer hielt dem im Wesentlichen entgegen, dass er seiner Ansicht nach seine Methoden und Ziele der jeweiligen Projekte ausreichend beschrieben und auch noch Informationen nachgeliefert habe. Die Entscheidungen der FFG seien unbegründet und nicht nachvollziehbar. Die Art der Entscheidungsfindung der FFG sei absonderlich und es herrsche völlige Willkür, weswegen die Gutachten der FFG keine Bedeutung hätten. Dem Gesetzgeber seien beim Schaffen der angewendeten Rechtslage grundsätzlich schwere Fehler unterlaufen. Durch das bürokratische Konzept würde angewandte Intuition basierend auf der Lebenserfahrung als Basis für Neues unbeachtet gelassen. Die gesammelten beruflichen Erfahrungen würden zu Neuem führen und sich aus der Summe des bis dahin erlernten ergeben. Patente seien ein Nachweis für Neuheit und Erfindungshöhe. Der Beschwerdeführer halte alle von ihm dargestellten Projekte für patentierbar, auch wenn davon aus wirtschaftlichen und taktischen Überlegungen seiner Kunden manchmal abgesehen werde.

Das Projekt 6 (**1**) ist nach Bestätigung des Patentamtes tatsächlich zum Patent angemeldet worden. Eine Entscheidung des Patentamtes steht aber nach vier Jahren aber immer noch aus.

Der Beschwerdeführer geht davon aus, dass aufgrund der Schwierigkeiten, welche er in der Vergangenheit der FFG gemacht habe, diese alle seine neuen Projekte pauschal ablehne, die bisher anerkannten aber weiterhin anerkenne. Die Küche im Betrieb des Beschwerdeführers diene der Verköstigung von Gästen, die an der Arbeit des Beschwerdeführers mitwirken würden, allenfalls auch des Beschwerdeführers selbst und werde auch für die Behandlung von

Werkstücken (Reinigung, Erhitzen) genutzt. Sie diene wie auch andere Einrichtungen im Betrieb des Beschwerdeführers dem Schaffen einer kreativen Atmosphäre und der Stärkung der Teambildung. Auf dem Fachgebiet des Beschwerdeführers sei sein Betrieb generell weltweit am besten ausgerüstet.

Das Finanzamt folgte im angefochtenen Bescheid über die Festsetzung der Forschungsprämie für eigenbetriebliche Forschung und experimentelle Entwicklung 2019 (§ 108c Abs. 2 Z 1 EStG 1988) datiert vom 26. April 2021 der Ansicht der FFG und kürzte die Forschungsprämie auf € 7.470,25 (Bemessungsgrundlage: € 53.358,93) festgesetzt

In der gegenständlichen Beschwerde vom 26. Mai 2021 beehrte der Beschwerdeführer zusätzliche € 2.000,00 für Eigenstromnutzung entsprechend eines Erkenntnisses des Bundesfinanzgerichtes aus den Vorjahren und die Ausgaben für alle zehn von ihm ursprünglich genannten Projekte sowie die Küche als Aufwendungen für Forschung und Entwicklung und 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.

In der ausführlichen Beschwerdeentscheidung datiert vom 28. Oktober 2020 folgte das Finanzamt hinsichtlich der Projekte 6 bis 10 dem Gutachten der neuerlichen Stellungnahme der FFG und sah diese nicht als förderungswürdig an. Die Gemeinkosten für die Eigenstromerzeugung in Höhe von € 2.000,00 und die Absetzung für Abnutzung der angeschafften Küche auf zehn Jahre wurden als Aufwendungen für Forschung und Entwicklung anerkannt, sodass sich eine Forschungsprämie 2019 von € 7.750,25 (Bemessungsgrundlage € 55.358,93 ergab.

Im Antrag auf Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht vom 22. November 2021 wiederholte der Beschwerdeführer sein bisheriges Vorbringen zum Projekt 6 (**1**) und behauptete, dass es sich um das Projekt mit dem höchsten Forschungsanteil seiner beruflichen Karriere gehandelt habe und wiederholte aber abermals die Ausführungen zu seiner Arbeitsmethode und der erfolgten Patentanmeldung.

Insgesamt beschränkt sich daher das Vorbringen des Beschwerdeführers in Hinblick auf die Projekte 6 bis 10 zum § 108c Abs. 2 Z 1 EStG 1988 auf jenes im Jahresgutachten und dem Vorhalteverfahren des Finanzamtes, da in allen anderen Schriftsätzen die Argumente zur Arbeitstechnik des Beschwerdeführers dem Ziel und der angestrebten Neuheit sich wiederholen, ergänzt durch von der Judikatur abweichenden Rechtsmeinungen, bloßen Behauptungen, die wie hier dargestellt, im Widerspruch zu den Ausführungen der FFG stehen, welcher vom Beschwerdeführer die Sachkompetenz abgesprochen und Willkür unterstellt wird. Ebenso sieht der Beschwerdeführer im Vorgehen des Gesetzgebers gegen ihn gerichtete Absicht, welche ohne sachliche Grundlage, überraschend und durch die Hintertür die Rechtslage so verändere, dass wegen des notwendigen Aufwandes nur noch große Unternehmen in den Genuss der Forschungsprämie kommen könnten.

Aufgrund der Ausführungen des Beschwerdeführers werden die Feststellungen der FFG im ergänzten Jahresgutachten, wie unten gezeigt, soweit es die Projekte 6 bis 10 betrifft nicht in qualifizierte Weise in Frage gestellt.

Fest steht, dass der Beschwerdeführer eine Kücheneinrichtung angeschafft hat, welche er ausschließlich in seinem Betrieb nutzt und auch der Anteil der Eigenstromnutzung steht unzweifelhaft fest.

2. Beweiswürdigung

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

Im Jahresgutachten der FFG 16. Oktober 2020 wird auch nach Nachfragen und Ergänzung durch den Beschwerdeführer festgehalten, dass der Beschwerdeführer für die Projekte 6 bis 10 keine ausreichend schöpferische Tätigkeit, welche auf systematischer Weise unter Verwendung wissenschaftlicher Methoden mit dem Ziel durchgeführt worden sei, der Stand des Wissens zu vermehren und neue Anwendungen dieses Wissens zu erarbeiten, in seinen Ausführungen beschrieben habe.

Wie schon das Finanzamt richtig dargestellt hat, unterliegt das Gutachten der Forschungsförderungsgesellschaft der freien Beweiswürdigung (siehe Seydl in Wiesner/Grabner/Knecht/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 Parteiengehörs - 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 FFGG).

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 20. Oktober 2021 richtig ausgeführt, ist auch für der das Jahr 2019 den Ausführungen der FFG im Gutachten vom 16. Oktober 2020 hinsichtlich der Projekte 6 bis 10 zu folgen. Die vom Beschwerdeführer 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, sondern 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 2017 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 nachgereicherter 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) Prämienbegünstigt sind:

1. Eigenbetriebliche Forschung und experimentelle Entwicklung, die systematisch und unter Einsatz wissenschaftlicher Methoden durchgeführt wird. Zielsetzung muss sein, den Stand des Wissens zu vermehren sowie neue Anwendungen dieses Wissens zu erarbeiten. Die Forschung muss in einem inländischen Betrieb oder einer inländischen Betriebsstätte erfolgen. Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, die Kriterien zur Festlegung der prämiengünstigten Forschungsaufwendungen (-ausgaben) mittels Verordnung festzulegen.

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 23.9.2017, 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 Wissenstand 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 23.9.2017, 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 Jakob¹⁷ § 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 ***31*** 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 2019 war somit von einer Bemessungsgrundlage in Höhe von € 55.358,93 auszugehen und ergibt dies eine Forschungsprämie von € 7.750,25. Es 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