

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende Richterin Mag. Katharina Deutsch LL.M., den Richter Mag. Patric Flament sowie die fachkundigen Laienrichter Mag. Johannes Denk und Mag. Natascha Kummer in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch i-tax Steuerberatungs GmbH, Triesterstraße 14, 2351 Wiener Neudorf, über die Beschwerde vom 12. Februar 2024 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 10. Jänner 2024 betreffend Forschungsprämie § 108c EStG 1988 2021, mit dem die Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie 2021 mit € 481.020,14 und die Forschungsprämie mit € 0,00 festgesetzt wurde, Steuernummer ***BF1StNr1*** nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 5. Mai 2025 in Anwesenheit der Schriftführerin Denise Schimonek zu Recht erkannt:

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

Der Spruch des angefochtenen Bescheides wird mit der Maßgabe bestätigt, dass die Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie mit € 375.440,89 und die Forschungsprämie mit € 0,00 festgesetzt wird.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die ***Bf1*** (FB ***ZZZZZZx***; St-Nr.: ***BF1StNr1***; in der Folge auch als „***Bf1***“, Beschwerdeführerin „Bf.“ oder „Gesellschaft“ bezeichnet) wurde am 17.02.2020 ins Firmenbuch eingetragen.

Mit Zusammenschlussvertrag vom 15.03.2022 hat sich die Gesellschaft rückwirkend zum 30.06.2021 mit der ***XYZ KG*** zu einer atypisch stillen Gesellschaft zusammengeschlossen.

Mit Zusammenschlussvertrag vom 29.06.2022 hat sich diese atypisch stille Gesellschaft rückwirkend zum 30.09.2021 mit der ***XYZ1 KG*** zu einer atypisch stillen Gesellschaft zusammengeschlossen.

Am 08.05.2023 ist von der Forschungsförderungsgesellschaft m.b.H. (in der Folge als „FFG“ bezeichnet) ein Gutachten betreffend die Bf. zu dem Thema angefordert worden, ob die Tätigkeit dieser Gesellschaft die Voraussetzungen zur Geltendmachung einer Forschungsprämie für eigenbetriebliche Forschung und experimentelle Entwicklung gemäß § 108c EStG 1988 erfülle.

Am 06.06.2023 ist das Jahresgutachten durch die FFG erstellt worden und ist aus diesem Gutachten zu entnehmen, dass die Tätigkeit der Gesellschaft die Voraussetzungen zur Geltendmachung einer Forschungsprämie für eigenbetriebliche Forschung und experimentelle Entwicklung gemäß § 108c Abs. 2 Z 1 iVm § 108c Abs. 7 und 8 EStG 1988 **nicht** erfülle (Fettdrucke in diesem Erkenntnis wurden entweder aus dem Originaltext übernommen oder erfolgten durch das Bundesfinanzgericht). Unter dem Punkt „Gesamtbeurteilung“ hat die FFG das Nachstehende ausgeführt:

Die FFG wurde vom zuständigen Finanzamt mit der Beurteilung betraut, inwieweit die vom Steuerpflichtigen bekannt gegebenen Informationen die Voraussetzungen des § 108c Abs. 2 Z 1 EStG 1988 für Forschung und experimentelle Entwicklung erfüllen.

Die FFG hat das Gutachten gemäß § 108c Abs 8 EStG 1988 ausschließlich auf Grundlage der vom Steuerpflichtigen zur Verfügung gestellten Informationen zu erstellen und deren Richtigkeit und Vollständigkeit nicht zu beurteilen. Mit Zustimmung des Steuerpflichtigen kann die FFG die übermittelten Informationen mit bereits vorhandenen personenbezogenen Daten des Steuerpflichtigen aus erledigten oder anhängigen Förderungsfällen vergleichen. Ansonsten ist die FFG nur bei begründetem Verdacht auf Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der vom Steuerpflichtigen zur Verfügung gestellten Informationen ermächtigt, diesen Datenvergleich vorzunehmen. Auf das Ergebnis dieses Vergleichs ist im Gutachten ergänzend hinzuweisen. Informationen, die der Steuerpflichtige auf Rückfrage erteilt, werden stets in die Begutachtung einbezogen.

Gemäß den Begriffsbestimmungen des Anhangs I zur Forschungsprämienverordnung (StF: BGBl. II Nr. 515/2012) ist Forschung und experimentelle Entwicklung im Sinne des § 108c Abs. 2 Z 1 EStG 1988 eine schöpferische Tätigkeit, die auf systematische Weise unter Verwendung wissenschaftlicher Methoden durchgeführt wird. Ihr Ziel muss es sein, den Stand des Wissens zu vermehren sowie neue Anwendungen dieses Wissens zu erarbeiten. Die Forschung muss in einem inländischen Betrieb oder einer inländischen Betriebsstätte erfolgen.

Der Begriff Forschung und experimentelle Entwicklung umfasst:

- *Grundlagenforschung – das sind originäre Untersuchungen mit dem Ziel, den Stand des Wissens ohne Ausrichtung auf ein spezifisches praktisches Ziel zu vermehren.*
- *Angewandte Forschung – das sind originäre Untersuchungen mit dem Ziel, den Stand des Wissens zu vermehren, jedoch mit Ausrichtung auf ein spezifisches praktisches Ziel.*
- *Experimentelle Entwicklung – dies bezeichnet den systematischen Einsatz von Wissen mit dem Ziel, neue oder wesentlich verbesserte Materialien, Vorrichtungen, Produkte, Verfahren, Methoden oder Systeme hervorzubringen.*

Als Grundsatz gilt, dass Forschung und experimentelle Entwicklung im Sinne des § 108c Abs 2 Z 1 EStG 1988 aus Tätigkeiten besteht, deren primäres Ziel die weitere technische Verbesserung eines Produktes oder Verfahrens ist. Dies gilt insbesondere für die Abgrenzung der experimentellen Entwicklung von Produktionstätigkeiten. Sind hingegen das Produkt oder das Verfahren im Wesentlichen festgelegt und ist das primäre Ziel der weiteren Arbeiten die Marktentwicklung oder soll durch diese Arbeiten das Produktionssystem zum reibungslosen Funktionieren gebracht werden, können diese Tätigkeiten nicht mehr der Forschung und experimentellen Entwicklung (Z 1) zugerechnet werden. Nach Anhang I Teil A der Forschungsprämienverordnung und entsprechend der Judikatur des VwGH ist zur Auslegung des Begriffes Forschung und experimentelle Entwicklung das "Frascati Manual" der OECD in der jeweils gültigen Fassung ergänzend heranzuziehen (VwGH 30.09.2015, Ro 2014/15/0018; sowie VwGH 29.3.2017, Ra 2015/15/0060-5).

Ein grundlegendes Kriterium für die Abgrenzung von Forschung und experimenteller Entwicklung von anderen, nicht begünstigten Tätigkeiten ist gemäß Frascati Manual das Vorhandensein eines nennenswerten Elementes der Neuheit sowie einer wissenschaftlichen und/oder technologischen Unsicherheit.

Schwerpunkt/Projekt Nr.1 *****Titel Projekt, Tema: Schmerzmittelentwicklung*****:

Die im Schwerpunkt/Projekt als F&E-Aktivitäten dargelegten Tätigkeiten erfüllen nicht die inhaltlichen Voraussetzungen des § 108c Abs. 2 Z 1 EStG 1988 zur Geltendmachung einer Forschungsprämie. Für die Beurteilung des Schwerpunktes/Projektes waren folgende Erwägungen ausschlaggebend: Der dargestellte Inhalt wurde daraufhin geprüft, ob eine schöpferische Tätigkeit, die auf systematische Weise unter Verwendung wissenschaftlicher Methoden mit dem Ziel durchgeführt wird, den Stand des Wissens zu vermehren sowie neue Anwendungen dieses Wissens zu erarbeiten.

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

Die in der Anforderung als F&E-Aktivitäten dargelegten Tätigkeiten erfüllen nicht die inhaltlichen Voraussetzungen des § 108c Abs. 2 Z 1 EStG 1988 zur Geltendmachung einer Forschungsprämie.

Am 31.08.2023 hat die Bf. einen Antrag auf Zuerkennung einer Forschungsprämie für 2021 (Höhe der Prämie € 67.342,82) eingebracht. Die Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie wäre ein Teil der Personalaufwendungen. Das Finanzamt und in der Folge am 06.03.2025 auch das Bundesfinanzgericht (BFG) haben Sozialversicherungsabfragen (Dienstnehmerabfrage) durchgeführt, denen zu Folge die Bf. im beschwerdegegenständlichen Jahr 2021 über **kein eigenes Personal** verfügt habe.

Über diesen Antrag auf Zuerkennung einer Forschungsprämie ist seitens des Finanzamtes mit Festsetzungsbescheid vom 10.01.2024 dahingehend abgesprochen worden, dass die Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie € 481.020,14 betrage und die Forschungsprämie mit € 0,00 festgesetzt werde.

Am 09.02.2024 hat die Bf. gegen diesen Bescheid eine Beschwerde eingebracht, hat die Tätigkeit der Gesellschaft dargelegt und hat die Zuerkennung der Forschungsprämie beantragt. In der Beschwerde hat die Bf. insbesondere ausgeführt,

- dass mit der *****LMN GmbH*****, die über die erforderlichen chemischen Kenntnisse und Ausrüstungen verfügt habe, mit einer Neuentwicklung und einer chemischen Synthese neuer Schmerzmittelkandidaten begonnen worden sei,
- dass Prof. *****Nachname1***** (*****LMN GmbH*****) mittels KI insgesamt 14 Wirkstoffe identifiziert habe
- dass 11 chemische Verbindungen von der *****EU-Gesellschaft***** an der Universität von *****Ort1***** in *****EU-Staat***** getestet worden sein,
- dass die *****LMN GmbH***** 8 Verbindungen erfolgreich entworfen und synthetisiert habe,
- dass die *****EU-Gesellschaft***** Funktionstest durchgeführt habe,
- dass die *****LMN GmbH***** 7 neuartige Verbindungen erfolgreich entworfen und synthetisiert habe,
- dass die *****EU-Gesellschaft***** die neuen Verbindungen getestet und bei 2 der 7 Verbindungen „Aktivität“ festgestellt habe und
- dass nach Aufgabe des ersten Ansatzes mit der *****LMN GmbH***** ein neuer Zugang entwickelt worden sei.

Am 28.03.2024 hat das Finanzamt ein „Ersuchen um Ergänzung/Auskunft“ an die Gesellschaft übermittelt und in diesem Schreiben das Nachstehende ausgeführt:

„Ergänzende Fragen:

Die im Zuge der Beschwerde übermittelten Unterlagen zu Schwerpunkt/Projekt Nr. 1

„*****Titel Projekt, Tema: Schmerzmittelentwicklung*****“ wurden zur neuerlichen

Beurteilung an die FFG weitergeleitet. Diese Unterlagen sind für eine Begutachtung durch die FFG allerdings zu allgemein gehalten.

Wir bitten Sie daher konkretere Beschreibungen des Schwerpunktes/Projektes in der Kategorie „Methode bzw. Vorgangsweise“ nachzureichen.

In der Beantwortung des gegenständlichen Ergänzungsersuchens sind konkret die eigenbetrieblichen F&E-Aktivitäten im Wirtschaftsjahr 2021 anhand folgender Aspekte bzw. Fragestellungen darzustellen:

Voraussetzung für die Relevanz eines Schwerpunktes/Projektes für die eigenbetriebliche Forschungsprämie ist neben dem Erfüllen der inhaltlichen Kriterien auch die Eigenbetrieblichkeit der durchgeführten Arbeiten. Des Weiteren muss die Forschung bzw. experimentelle Entwicklung in einem inländischen Betrieb oder einer inländischen Betriebsstätte erfolgen.

Methode bzw. Vorgangsweise:

Welche konkreten F&E-Aktivitäten haben Beschäftigte Ihres Unternehmens im Wirtschaftsjahr 2021 („eigenbetrieblich“) durchgeführt?

Welche konkreten F&E-Aktivitäten haben Beschäftigte Ihres Unternehmens im Wirtschaftsjahr 2021 („eigenbetrieblich“) in Österreich durchgeführt?

Bitte grenzen Sie Ihre eigenbetrieblichen F&E-Aktivitäten im Rahmen dieses Schwerpunktes/Projektes von jenen der angeführten Partner sowie von den Arbeiten ab, die im Ausland durchgeführt wurden.“

Die Bf. hat dieses Ergänzungsersuchen mit Schreiben vom 08.05.2024 (wörtlich) beantwortet wie folgt:

*„***Bf1*** ist eine in ***Land1*** registrierte und ansässige Gesellschaft mit beschränkter Haftung. ***Bf1*** entwickelt mit eigenen finanziellen Mitteln und auf eigene Rechnung ein schmerzstillendes Medikament, das nicht auf ***Wirkstoffen*** basiert.*

*Im Rahmen ihrer Forschungstätigkeit hat ***Bf1*** im eigenen Namen und auf eigene Rechnungen Moleküle hergestellt. Um die Wirksamkeit der Moleküle und deren Eigenschaften zu testen, insbesondere ob diese den beabsichtigen Zweck erfüllen können, wurde in einem Labor der Universität ***Ort1*** bzw der Universität nachgeordnete Unternehmen mit der durch in vitro Tests an der Universität ***Ort1*** durchgeführt. Die Gestaltung und wissenschaftliche Aufbereitung dieser Testphasen wurde von ***Bf1*** in ***Land1*** erarbeitet und die Kriterien der Testung definiert. Die Laborgruppe in ***Ort1*** war ausschließlich dazu beauftragt die Moleküle in bereits bestehenden Testserien nach den Vorgaben von ***Bf1*** zu testen und die unbearbeiteten Daten an ***Bf1*** zu übermitteln. Die konkrete Auswertung der Daten erfolgte dann durch ***Bf1*** in ***Land1***.*

*Das Labor in ***Ort1*** wurde ua deshalb ausgewählt, weil gerade dieses Labor seit über 25 Jahren in diesem Spezialgebiet arbeitet und die notwendigen Testreihen verfügt bzw ausreichend Erfahrung mit diesen Testreihen aufweist.“*

Unterlagen sind seitens der Beschwerdeführerin diesem Schreiben nicht beigelegt worden.

Am 17.07.2024 hat das Finanzamt bei der FFG rückgefragt, ob die Tätigkeit der Bf. unter Zugrundelegung der Ausführungen in der Beschwerde und in der Beantwortung des Ergänzungsersuchens als eigenbetriebliche Forschung und experimentelle Entwicklung im Sinn des § 108c Abs. 2 Z 1 iVm § 108c Abs. 7 und 8 EStG 1988 anzusehen sei.

In der Stellungnahme vom 27.11.2024 hat die FFG ausgeführt, dass die Tätigkeit der Gesellschaft die Voraussetzungen zur Geltendmachung einer Forschungsprämie für eigenbetriebliche Forschung und experimentelle Entwicklung gemäß § 108c Abs. 2 Z 1 iVm § 108c Abs. 7 und 8 EStG 1988 **nicht** erfülle, weil die Tätigkeiten der Gesellschaft überwiegend nicht eigenbetrieblich am Standort Österreich durchgeführt würden.

„Das Gesamtprojekt erfüllt die inhaltlichen Kriterien zur Einstufung als F&E. Die wesentlichen F&E-relevanten Entwicklungsschritte wurden jedoch von Partnern geleistet. Die aus dem Gesamtprojekt herausgelösten eigenbetrieblich durchgeführten Tätigkeiten können für sich nicht als F&E Aktivitäten gewertet werden.“

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 12.12.2024 hat die belangte Behörde die Beschwerde der Bf. als unbegründet abgewiesen.

Am 31.01.2025 hat die Bf. nach einem eingebrachten Fristverlängerungsantrag einen Vorlageantrag eingebracht. In diesem Vorlageantrag hat die Bf. erstmalig vorgebracht, dass durch die Gesellschafter-Geschäftsführerin (in der Folge auch als „GS-GFⁱⁿ“ bezeichnet) der Bf. eine eigenbetriebliche Forschung vorliege. Die GS-GFⁱⁿ verfüge über langjährige Erfahrungen in den Bereichen Entdeckung, Forschung und Produktentwicklung. Die Bf. hat die Durchführung einer mündlichen Verhandlung gemäß § 274 Abs. 1 BAO und die Entscheidung durch den gesamten Senat gemäß § 272 Abs. 2 BAO beantragt.

Am 12.02.2025 legte die belangte Behörde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

Die Ladung zur mündlichen Verhandlung ist an die Verfahrensparteien am 24.03.2025 versendet worden. Diese Ladung hat unter anderem folgende Ausführungen enthalten:

„Beide Verfahrensparteien (Finanzamt und Beschwerdeführerin) werden hiermit aufgefordert, sämtliche Unterlagen, auf die sie sich in der Verhandlung zu beziehen beabsichtigen, zu dieser Verhandlung mitzubringen.“

Am 25.04.2025 hat das BFG eine Firmenbuchabfrage betreffend die Bf. durchgeführt und insbesondere erhoben, dass die *****ABC GmbH***** an der Bf. beteiligt ist.

Die von der Bf. beantragte mündliche Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht hat am 05.05.2025 stattgefunden. In der Verhandlung selbst ist der Bf. mit verfahrensleitendem Beschluss aufgetragen worden, die **Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie** nachzuweisen und die entsprechenden Belege dem BFG vorzulegen: ***„Was trägt die***

Muttergesellschaft, was die *Bf1*** und wie und in welcher Höhe wird verrechnet?**

Vorlage der Unterlagen bis 26.05.2025.“ Dieser Beschluss ist erforderlich gewesen, weil die Bf. keinerlei Unterlagen in der mündlichen Verhandlung vorgelegt hat.

Mit Mail vom 22.05.2025 hat die Bf. einige Belege übermittelt (Rechnungen der ***ABC GmbH***, der ***LMN GmbH***, der ***EU-Gesellschaft*** und der ***IJK GmbH*** an die Bf.). Aus den übermittelten Unterlagen waren zwar die Aufwendungen **der Höhe nach** ersichtlich, es war aber aus diesen Unterlagen **nicht** ersichtlich, ob es sich bei den seitens der ***ABC GmbH*** an die Beschwerdeführerin weiterverrechneten und den anderen Aufwendungen um für die Forschungsprämie relevante Aufwendungen gehandelt habe. Mit den übermittelten Unterlagen hat die Bf. demnach nicht nachgewiesen, dass es sich bei den seitens der ***Bf1*** geltend gemachten Aufwendungen um für die Forschungsprämie relevante Aufwendungen „**dem Grunde nach**“ gehandelt habe.

Es war aus den übermittelten Unterlagen beispielsweise nicht ersichtlich, wofür die seitens der ***ABC GmbH*** weiterverrechneten Aufwendungen in Rechnung gestellt worden seien oder für welche Leistungen die ***IJK GmbH*** an die Beschwerdeführerin eine Rechnung gelegt habe.

Mit Mail vom 23.05.2025 wurde die Bf. daher ersucht (wie es der Gesellschaft im Beschluss vom 05.05.2025 durch das BFG aufgetragen worden ist), dem Bundesfinanzgericht

- die Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie nachzuweisen und
- die entsprechenden Belege, aus denen nachvollzogen werden könne, dass es sich bei den jeweils verrechneten Beträgen um solche handle, mit denen für eine Forschungsprämie relevante Forschungen dem Grunde nach abgegolten worden seien, vorzulegen.

Am 06.06.2025 hat die Bf. an das Bundesfinanzgericht ein Mail mit folgenden Anhängen übermittelt:

- Eine Datei mit einer Beschreibung der Leistungen der ***ABC GmbH***,
- zwei „Term Sheets“ (Dateien) vom 01.01.2021 und vom 11.02.2021 und
- eine Excel-Neuberechnung der Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie.

Die Neuberechnung der Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie sei erforderlich gewesen, weil in der Bemessungsgrundlage einerseits eine Miete von € 12.750,00 und eine Erstattung von Finanzierungskosten von € 20.000,00 enthalten gewesen seien. Auch sein durch die Bf. Beträge unrichtig abgegrenzt worden. Die Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie reduziere sich daher von € 481.020,14 auf € 375.440,89.

Aus den durch das BFG durchgeführten Firmenbuchabfragen war ersichtlich, dass

- die eine der beiden Gesellschafter-Geschäftsführerinnen der Bf. (***Name GS-GF1***)

gleichzeitig Mehrheitsgesellschafter-Geschäftsführerin der ***ABC GmbH*** gewesen ist,
- die andere Gesellschafter-Geschäftsführerin der Bf. (**Name GS-GF2**) Gesellschafterin der ***ABC GmbH*** gewesen ist und
- die ***ABC GmbH*** darüber hinaus auch selbst an der Bf. beteiligt war.

Da die Bf. bislang die Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie (gemäß dem Beschluss in der Verhandlung vom 05.05.2025) nicht nachgewiesen hatte – insbesondere hat die Bf. nicht nachgewiesen, dass die verausgabten Beträge im Zusammenhang mit eigenbetrieblicher Forschung und experimenteller Entwicklung gestanden haben – und die Bf. darüber hinaus auch die Fragen gemäß dem Beschluss des BFG vom 05.05.2025 dahingehend, was die Muttergesellschaft und was die ***Bf1*** an Kosten getragen habe und wie und in welcher Höhe die Leistungen verrechnet worden seien, nicht beantwortet habe und da es sich bei der Bf. und der ***ABC GmbH*** um verbundene Unternehmen handle, auf die die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes über nahe Angehörige anzuwenden sei, hat das Bundesfinanzgericht am 12.06.2025 an die Verfahrensparteien neuerlich einen Beschluss übermittelt.

In diesem Beschluss sind der belangten Behörde die dem Bundesfinanzgericht von der Bf. übermittelten Unterlagen zur Kenntnisnahme und zur Abgabe einer Stellungnahme im Rahmen des rechtlichen Gehörs übermittelt worden. Die Bf. ist in diesem Beschluss aufgefordert worden, dem BFG nachzuweisen, dass die beschwerdeführende Partei selbst tatsächlich eigenbetriebliche Forschungstätigkeiten durchgeführt habe und dem Bundesfinanzgericht jene Unterlagen und Verträge zwischen der Beschwerdeführerin und der ***ABC GmbH***, auf deren Grundlage die Leistungserbringung seitens der ***ABC GmbH*** an die Beschwerdeführerin erfolgt sei, zu übermitteln. In der Begründung dieses Beschlusses ist unter anderem näher erläutert worden, dass insbesondere auch Verträge vorzulegen sind, aus denen die Verwendung des Personals, die Bezahlung des Personals und die Preise für die Miete der Büroflächen ersichtlich seien.

Die Stellungnahme der Bf. langte am 31.07.2025 im Bundesfinanzgericht ein und hat die Bf. in diesem Schreiben insbesondere die Bezahlung des Personals aufgeschlüsselt wie folgt:

[...]

Weitergehende Unterlagen sind dem Bundesfinanzgericht seitens der Bf. nicht übermittelt worden.

Mit Schreiben vom 04.09.2025, eingelangt im Bundesfinanzgericht am 08.09.2025, hat die Bf. dem Bundesfinanzgericht das Erkenntnis des BFG vom 31.03.2025, RV/4100008/2024 übermittelt und im Wesentlichen vorgebracht, dass der diesem Erkenntnis zu Grunde liegende Sachverhalt mit dem nunmehr beschwerdegegenständlichen Sachverhalt vergleichbar wäre. Auch wären Zahlungen an Unternehmen im EU-Ausland in die Bemessungsgrundlagen für die Forschungsprämie für eigenbetriebliche F&E einzubeziehen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf. ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung und wurde am 21.02.2020 ins Firmenbuch eingetragen. Mit Zusammenschlussvertrag vom 15.03.2022 hat sich die Gesellschaft rückwirkend zum 30.06.2021 mit der ***XYZ KG*** zu einer atypisch stillen Gesellschaft zusammengeschlossen.

Die Gesellschafter-Geschäftsführerinnen der Bf. waren im beschwerdegegenständlichen Jahr 2021 ***Name GS-GF1*** mit einer Beteiligung von 15% und ***Name GS-GF2*** mit einer Beteiligung von 10%. An der Bf. war 2021 unter anderem auch die ***ABC GmbH*** im Ausmaß von 24,5% beteiligt. Die Bf. verfügte im beschwerdegegenständlichen Jahr 2021 über keine eigenen Dienstnehmer.

Gesellschafter-Geschäftsführerin der ***ABC GmbH*** war im Jahr 2021 ***Name GS-GF1*** mit einer Beteiligung von 54% ab 21.12.2019 und einer Beteiligung von 55% ab 23.04.2021 (jeweils Datum der Eintragung im Firmenbuch). Eine der Gesellschafterinnen der ***ABC GmbH*** war ***Name GS-GF2*** mit einer Beteiligung von 7%.

Die ***ABC GmbH*** hat an die Bf. diverseste Leistungen, insbesondere Personalkosten und Mieten (für Büro, Gemeinschafts- und Besprechungsräume) verrechnet. Die Verrechnung der Personalkosten erfolgte nach einer seitens der Bf. übermittelten Datei („FP_***Bf1***_explanation for invoices.pdf“) dergestalt, dass für die einzelnen für die Bf. angeblich im Bereich der F&E tätigen Personen Stundensätze angesetzt und mit einer Stundenanzahl pro Monat multipliziert worden sind. Die in dieser Datei angesetzten Stundensätze waren zum Teil wesentlich höher als die Gehälter oder selbständigen Bezüge, die die einzelnen Personen nach ihren Lohnzetteln oder Einkommensteuerbescheiden heruntergebrochen auf eine einzelne Stunde bezogen haben. Eine für die Bf. im Bereich der F&E angeblich tätige Person war von Beruf Rechtsanwalt. Honorarnoten oder andere Nachweise dieses Rechtsanwaltes sind nicht vorgelegt worden. Der Rechtsanwalt war daher für die Bf. im Bereich der F&E nicht tätig.

Nach den beiden „Term Sheets“ mit Datum 01.01.2021 und 11.02.2021 sind die Personalkosten pauschal pro Monat verrechnet worden.

Die Personalkosten wurden in monatlich gleichbleibenden Beträgen von € 16.496,48 verrechnet.

Nachweise, dass die Bediensteten der ***ABC GmbH*** Tätigkeiten für die Bf. erledigt hätten, die als Forschung und experimentelle Entwicklung hätten angesehen werden können, wurden nicht vorgelegt. Die Angestellten der ***ABC GmbH*** haben daher keine Tätigkeiten für die

Bf. ausgeführt, die als Forschung und experimentelle Entwicklung hätten angesehen werden können.

Verträge, wonach die Angestellten der ***ABC GmbH*** für die Bf. haben tätig werden müssen, wurden nicht übermittelt. Nachweise, dass diese Angestellten der ***ABC GmbH*** überhaupt und gegebenenfalls in welchem Ausmaß im Bereich der F&E tatsächlich für die Bf. tätig geworden sind (z.B. Personalgestellungsverträge, Zeitaufzeichnungen, ...) wurden nicht vorgelegt. Die Angestellten der ***ABC GmbH*** sind daher nicht im Bereich der F&E für die Bf. tätig geworden.

Die Bf. hat zwar vorgebracht, dass die GS-GFⁱⁿ für die Bf. im Bereich der eigenbetrieblichen F&E tätig gewesen sei, Nachweise dafür, dass die GS-GFⁱⁿ für die Bf. tatsächlich im Bereich der eigenbetrieblichen F&E tätig gewesen ist, wurden (unabhängig davon, ob die GS-GFⁱⁿ von ihrer Ausbildung oder/und ihrem beruflichen Werdegang her befähigt gewesen wäre, eine solche Tätigkeit durchführen) dem Bundesfinanzgericht nicht vorgelegt. Die GS-GFⁱⁿ war daher für die Bf. nicht im Bereich der eigenbetrieblichen F&E tätig.

Unterlagen, aus denen ersichtlich gewesen wäre, welche Räume zu welchen Zeiten in welchem Ausmaß von der Bf. tatsächlich im Bereich eigenbetrieblicher F&E benutzt worden wären, wurden nicht vorgelegt. Eine Nutzung der Räumlichkeiten der ***ABC GmbH*** durch die Bf. hat daher für Tätigkeiten im Bereich F&E nicht stattgefunden.

Nachweise dafür, dass die Bf. eigenbetriebliche Forschung und experimentelle Entwicklung durchgeführt oder vorgenommen hat, wurden nicht vorgelegt. Obgleich der von der Bf. vorgebrachte Forschungsgegenstand (Forschen und Entwickeln im Bereich neuer Schmerzmedikamente) dem Grunde nach die Voraussetzungen für Forschung und experimentelle Entwicklung hätte erfüllen können, hat die Bf. eine eigenbetriebliche Forschung und experimentelle Entwicklung nicht nachgewiesen. Die Bf. hat daher keine eigenbetriebliche Forschung und experimentelle Entwicklung vorgenommen. Die wesentlichen F&E-relevanten Entwicklungsschritte wurden – wie dies auch von der FFG in der Stellungnahme vom 27.11.2024 festgehalten worden ist - (obgleich der von der Bf. vorgebrachte Forschungsgegenstand dem Grunde nach die Voraussetzungen für Forschung und experimentelle Entwicklung hätte erfüllen können) jedoch von den Partnern der beschwerdeführenden Gesellschaft geleistet.

Die Bf. wurde im Beschwerdeverfahren sowohl durch die belangte Behörde als auch durch das Bundesfinanzgericht wiederholt aufgefordert, die Eigenbetrieblichkeit der Forschungstätigkeit der Bf. nachzuweisen. Die Bf. hat bis zuletzt die Vorlage von Unterlagen zur Beurteilung der Eigenbetrieblichkeit ihrer Forschungstätigkeit und der übrigen durch das Bundesfinanzgericht angeforderten Unterlagen zur Beurteilung

- der Fremdüblichkeit der vorgebrachten Vertragsbeziehungen,
- zu Art und Umfang der angeblich im Bereich der F&E für die Bf. tätigen Personen,

- zur Qualifikation der Tätigkeiten der für die Bf. angeblich im Bereich der F&E tätigen Personen als eine solche Forschungstätigkeit und
- zu der angeblichen Benutzung der Räume für Tätigkeiten im Bereich eigenbetrieblicher F&E verweigert.

2. Beweiswürdigung

Dass die Bf. eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung ist und am 21.02.2020 ins Firmenbuch eingetragen wurde, ergibt sich aus dem Firmenbuch und ist unstrittig. Dass sich die Gesellschaft mit Zusammenschlussvertrag vom 15.03.2022 mit der ***XYZ KG*** rückwirkend zum 30.06.2021 zu einer atypisch stillen Gesellschaft zusammengeschlossen hat, ergibt sich aus dem Firmenbuch und dem vorgelegten Vertrag und ist unstrittig.

Dass die Gesellschafter-Geschäftsführerinnen der Bf. im beschwerdegegenständlichen Jahr 2021 ***Name GS-GF1*** mit einer Beteiligung von 15% und ***Name GS-GF2*** mit einer Beteiligung von 10% waren, ergibt sich ebenfalls aus dem Firmenbuch und ist unstrittig. Dass an der Bf. 2021 unter anderem auch die ***ABC GmbH*** im Ausmaß von 24,5% beteiligt war, ergibt sich wiederum aus dem Firmenbuch und ist unstrittig. Dass die Bf. im beschwerdegegenständlichen Jahr 2021 über keine eigenen Dienstnehmer verfügte, ergibt sich aus den durch das Finanzamt und das Bundesfinanzgericht durchgeführten Dienstnehmerabfragen aber auch aus dem Umstand, dass die ***ABC GmbH*** der Bf. in nicht unerheblichen Ausmaß Personalkosten verrechnet hat, und ist unstrittig.

Dass die Gesellschafter-Geschäftsführerin der ***ABC GmbH*** im Jahr 2021 ***Name GS-GF1*** mit einer Beteiligung von 54% ab 21.12.2019 und einer Beteiligung von 55% ab 23.04.2021 (jeweils Datum der Eintragung im Firmenbuch) war und dass eine der Gesellschafterinnen der ***ABC GmbH*** ***Name GS-GF2*** mit einer Beteiligung von 7% war, ergibt sich wiederum aus dem Firmenbuch und ist unstrittig.

Dass die ***ABC GmbH*** an die Bf. diverseste Leistungen, insbesondere Personalkosten und Mieten (für Büro, Gemeinschafts- und Besprechungsräume) verrechnet hat, ergibt sich aus dem Vorbringen der Bf. Dass die Verrechnung der Personalkosten nach einer seitens der Bf. übermittelten Datei („FP_***Bf1***_explanation for invoices.pdf“) dergestalt erfolgte, dass für die einzelnen für die Bf. angeblich im Bereich der F&E tätigen Personen Stundensätze angesetzt und mit einer Stundenanzahl pro Monat multipliziert worden sind, ergibt sich ebenfalls aus dem Vorbringen (der o.a. Datei) der Bf. Dass die in dieser Datei angesetzten Stundensätze zum Teil wesentlich höher waren, als die Gehälter oder selbständigen Bezüge, die die einzelnen Personen nach ihren Lohnzetteln oder Einkommensteuerbescheiden heruntergebrochen auf eine einzelne Stunde bezogen haben, ergibt sich aus den einzelnen Lohnzetteln oder Einkommensteuerbescheiden jener Personen, die für die Bf. angeblich im Bereich der F&E tätig gewesen sind. Dass eine für die Bf. im Bereich der F&E angeblich tätige

Person von Beruf Rechtsanwalt war, ergibt sich aus der Homepage der Rechtsanwaltskammer ***Land1*** und ist unstrittig. Dass Honorarnoten oder andere Nachweise dieses Rechtsanwaltes nicht vorgelegt worden sind, ergibt sich aus den seitens der Bf. vorgelegten Unterlagen und ist unstrittig. Dass der Rechtsanwalt daher für die Bf. im Bereich der F&E nicht tätig war, hat das Bundesfinanzgericht in Ermangelung der Vorlage irgendwelcher diesbezüglicher Unterlagen in freier Beweiswürdigung festgestellt.

Dass nach den beiden „Term Sheets“ mit Datum 01.01.2021 und 11.02.2021 die Personalkosten pauschal pro Monat verrechnet worden sind, ergibt sich aus diesen Dateien und ist unstrittig.

Dass die Personalkosten in monatlich gleichbleibenden Beträgen von € 16.496,48 verrechnet wurden, ergibt sich aus der von der Bf. vorgelegten Datei „FP_***Bf1***_explanation for invoices.pdf“ und ist unstrittig.

Dass Nachweise dahingehend, dass die Bediensteten der ***ABC GmbH*** Tätigkeiten für die Bf. erledigt hätten, die als Forschung und experimentelle Entwicklung hätten angesehen werden können, nicht vorgelegt wurden, ergibt sich aus der Aktenlage und ist unstrittig. Dass die Angestellten der ***ABC GmbH*** daher keine Tätigkeiten für die Bf. ausgeführt haben, die als Forschung und experimentelle Entwicklung hätten angesehen werden können, hat das Bundesfinanzgericht in Ermangelung der Vorlage irgendwelcher diesbezüglicher Unterlagen in freier Beweiswürdigung festgestellt.

Dass Verträge, wonach die Angestellten der ***ABC GmbH*** für die Bf. haben tätig werden müssen, nicht übermittelt wurden, ergibt sich aus der Aktenlage und ist unstrittig. Dass Nachweise, dass diese Angestellten der ***ABC GmbH*** überhaupt und gegebenenfalls in welchem Ausmaß tatsächlich im Bereich der F&E für die Bf. tätig geworden sind (z.B. Personalgestellungsverträge, Zeitaufzeichnungen, ...), nicht vorgelegt wurden, ergibt sich wiederum aus der Aktenlage und ist unstrittig. Dass die Angestellten der ***ABC GmbH*** daher nicht im Bereich der F&E für die Bf. tätig geworden sind, hat das Bundesfinanzgericht in Ermangelung der Vorlage irgendwelcher diesbezüglicher Unterlagen in freier Beweiswürdigung festgestellt.

Dass die Bf. vorgebracht hat, dass die GS-GFⁱⁿ für die Bf. im Bereich der eigenbetrieblichen F&E tätig gewesen wäre, ergibt sich aus dem Vorbringen der Bf. Dass Nachweise dafür, dass die GS-GFⁱⁿ für die Bf. tatsächlich im Bereich der F&E tätig gewesen ist (unabhängig davon, ob die GS-GFⁱⁿ von ihrer Ausbildung oder/und ihrem beruflichen Werdegang her befähigt gewesen wäre, eine solche Tätigkeit durchzuführen), dem Bundesfinanzgericht nicht vorgelegt wurden, ergibt sich aus den vorgelegte Unterlagen. Dass die GS-GFⁱⁿ daher für die Bf. nicht im Bereich der eigenbetrieblichen F&E tätig gewesen ist, hat das Bundesfinanzgericht in Ermangelung der Vorlage irgendwelcher diesbezüglicher Unterlagen in freier Beweiswürdigung festgestellt.

Dass Unterlagen, aus denen ersichtlich gewesen wäre, welche Räume zu welchen Zeiten in welchem Ausmaß von der Bf. tatsächlich im Bereich eigenbetrieblicher F&E benutzt worden wären, nicht vorgelegt wurden, ergibt sich aus der Aktenlage und ist unstrittig. Dass eine Nutzung der Räumlichkeiten der ***ABC GmbH*** durch die Bf. für Tätigkeiten im Bereich F&E daher nicht stattgefunden hat, hat das Bundesfinanzgericht in Ermangelung der Vorlage irgendwelcher diesbezüglicher Unterlagen in freier Beweiswürdigung festgestellt.

Dass Nachweise dahingehend, dass die Bf. eigenbetriebliche Forschung und experimentelle Entwicklung durchgeführt oder vorgenommen hat, nicht vorgelegt wurden, ergibt sich aus der Aktenlage. Dass die Bf. zwar vorgebracht hat, Tätigkeiten im Bereich der F&E vorgenommen zu haben und dass diese auch den Verfahrensgang geschildert hat, aber entsprechende Nachweise trotz wiederholter Aufforderungen, diese vorzulegen, schuldig geblieben ist, ergibt sich aus der Aktenlage. Das Bundesfinanzgericht hat daher in Ermangelung der Vorlage irgendwelcher diesbezüglicher Unterlagen in freier Beweiswürdigung festgestellt, dass eine eigenbetriebliche F&E der Bf. nicht vorgelegen hat.

Dass - obgleich der von der Bf. vorgebrachte Forschungsgegenstand (Forschen und Entwickeln im Bereich neuer Schmerzmedikamente) dem Grunde nach die Voraussetzungen für Forschung und experimentelle Entwicklung hätte erfüllen können - die Bf. eine eigenbetriebliche Forschung und experimentelle Entwicklung nicht nachgewiesen hat und die Bf. daher keine eigenbetriebliche Forschung und experimentelle Entwicklung vorgenommen hat, hat das Bundesfinanzgericht in Ermangelung der Vorlage irgendwelcher diesbezüglicher Unterlagen in freier Beweiswürdigung festgestellt.

Dass die wesentlichen F&E-relevanten Entwicklungsschritte von den Partnern der beschwerdeführenden Gesellschaft geleistet wurden, ergibt sich aus den seitens der Bf. vorgelegten Unterlagen und der Stellungnahme der FFG von 27.11.2024. (Ob gegebenenfalls eine andere Gesellschaft, an der eventuell eine an der Bf. oder der ***ABC GmbH*** beteiligte (juristische) Person ihrerseits beteiligt war, eine Tätigkeit im Bereich der F&E vorgenommen oder durchgeführt hat, war durch das Bundesfinanzgericht in diesem Beschwerdeverfahren nicht zu beurteilen.)

Dass die Bf. im Beschwerdeverfahren sowohl durch die belangte Behörde als auch durch das Bundesfinanzgericht wiederholt aufgefordert wurde, die Eigenbetrieblichkeit der Forschungstätigkeit der Bf. nachzuweisen, ergibt sich aus dem Akt des Bundesfinanzgerichts, insbesondere aus dem Ergänzungsersuchen der belangten Behörde vom 28.03.2024, der Niederschrift zur mündlichen Verhandlung vom 05.05.2025, aus dem Mailverkehr zwischen dem Bundesfinanzgericht und der Bf. sowie dem Beschluss des Bundesfinanzgerichts vom 12.06.2025 sowie teilweise auch aus den durch die Bf. erst nachträglich vorgelegten Unterlagen und ist unstrittig.

Dass die Bf. bis zuletzt die Vorlage von Unterlagen zur Beurteilung der Eigenbetrieblichkeit ihrer Forschungstätigkeit sowie der übrigen durch das Bundesfinanzgericht angeforderten Unterlagen

- zur Beurteilung der Fremdüblichkeit der vorgebrachten Vertragsbeziehungen,
- zu Art und Umfang der angeblich im Bereich der F&E für die Bf. tätigen Personen,
- zur Qualifikation der Tätigkeiten der für die Bf. angeblich im Bereich der F&E tätigen Personen als eine solche Forschungstätigkeit und
- zu der angeblichen Benutzung der Räume für Tätigkeiten im Bereich eigenbetrieblicher F&E verweigert hat (z.B. Nichtvorlage von Personalgestellungsverträge und Zeitaufzeichnungen, ...) ergibt sich aus der Aktenlage.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

A. Gesetzliche Grundlagen und Judikatur

Gemäß § 115 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO) haben die Abgabenbehörden die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind. Diese Verpflichtung wird durch eine erhöhte Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen, wie beispielsweise bei Auslandssachverhalten, eingeschränkt.

Gemäß § 119 Abs. 1 BAO sind die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offenzulegen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen.

Unterlässt es der Abgabepflichtige, die nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes erforderlichen überprüfbaren Nachweise zu erbringen, ist die Abgabenbehörde nicht gehalten, von sich aus Ermittlungen anzustellen (vgl. VwGH 25.5.2004, 2000/15/0052, mwN). Vielmehr hat der Abgabepflichtige, der eine abgabenrechtliche Begünstigung in Anspruch nimmt, selbst einwandfrei und unter Ausschluss jeden Zweifels das Vorliegen jener Umstände darzulegen, auf die die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann (vgl. VwGH 26.1.2006, 2002/15/0207, und VwGH 28.10.2004, 2000/15/0054, mwN).

Gemäß § 138 Abs. 1 BAO haben die Abgabepflichtigen und die diesen im § 140 gleichgestellten Personen auf Verlangen der Abgabenbehörde in Erfüllung ihrer Offenlegungspflicht (§ 119) zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie dessen Richtigkeit zu beweisen. Kann ihnen ein Beweis nach den Umständen nicht zugemutet werden, so genügt die Glaubhaftmachung.

Gemäß § 161 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde die Abgabenerklärungen zu prüfen (§ 115). Soweit nötig, hat sie, tunlichst durch schriftliche Aufforderung, zu veranlassen, dass die Abgabepflichtigen unvollständige Angaben ergänzen und Zweifel beseitigen (Ergänzungsauftrag).

Gemäß § 167 Abs. 1 und 2 BAO bedürfen Tatsachen, die bei der Abgabenbehörde offenkundig sind, und solche, für deren Vorhandensein das Gesetz eine Vermutung aufstellt, keines Beweises. 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.

Im Sinne des § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Das Beweisverfahren wird insbesondere beherrscht vom Grundsatz der freien Beweiswürdigung (§ 167 BAO).

Der Grundsatz der freien Beweiswürdigung bedeutet, dass alle Beweismittel grundsätzlich gleichwertig sind und es keine Beweisregeln (keine gesetzliche Rangordnung, keine formalen Regeln) gibt. Ausschlaggebend ist der innere Wahrheitsgehalt der Ergebnisse der Beweisaufnahmen.

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

Gemäß § 184 Abs. 1 und 2 BAO hat die Abgabenbehörde soweit sie die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs. 1) wesentlich sind.

Ziel der Schätzung ist es, für den Fall, dass andere Mittel (Ermittlungs-, Beweis- und Erkenntnisverfahren) nicht mehr greifen, den rechtswirksamen Sachverhalt anhand von Wahrscheinlichkeitsüberlegungen und Wahrscheinlichkeitsschlüssen sowie durch begründetes Einbeziehen und Ausschließen von Möglichkeiten, die sachverhaltsbezogen den tatsächlichen Gegebenheiten und Ergebnissen näher oder ferner liegen, so genau wie möglich zu ermitteln. Die Schätzungsbefugnis erstreckt sich neben dem Sachverhalt der Höhe nach **auch auf den Sachverhalt dem Grunde nach** (VwGH 10.11.1995, Zl. 92/17/0177).

Jeder Schätzung ist eine gewisse Ungenauigkeit immanent (VwGH 15.5.1997, 95/16/0144; VwGH 23.4.1998, 97/15/0076; VwGH 26.11.1998, 95/16/0222; VwGH 9.12.2004, 2000/14/0166; VwGH 23.2.2012, 2009/17/0127; VwGH 23.4.2014, Ro 2014/13/0022). Wer zur Schätzung Anlass gibt und bei der Ermittlung der materiellen Wahrheit nicht entsprechend mitwirkt, muss die mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen (z.B. VwGH 30.9.1998, 97/13/0033; VwGH 19.3.2002, 98/14/0026; VwGH 27.8.2002, 96/14/0111; VwGH 8.9.2009, 2009/17/0119-0122; VwGH 11.6.2021, Ro 2020/13/0005).

Gemäß § 269 Abs. 1 BAO haben die Verwaltungsgerichte im Beschwerdeverfahren die Obliegenheiten und Befugnisse, die den Abgabenbehörden auferlegt und eingeräumt sind.

Gemäß § 270 Abs. 1 BAO ist von der Abgabenbehörde auf neue Tatsachen, Beweise und Anträge, die der Abgabenbehörde im Laufe des Beschwerdeverfahrens zur Kenntnis gelangen, Bedacht zu nehmen, auch wenn dadurch das Beschwerdebegehren geändert oder ergänzt wird. Dies gilt nach Maßgabe des Abs. 2 sinngemäß für dem Verwaltungsgericht durch eine Partei oder sonst zur Kenntnis gelangte Umstände; im Falle einer durchgeführten mündlichen Verhandlung jedoch nur bis zu deren Schließung (§ 277 Abs. 4).

Gemäß § 270 Abs. 2 BAO hat jede Partei ihr Vorbringen so rechtzeitig und vollständig zu erstatten, dass das Verfahren möglichst rasch durchgeführt werden kann (Verfahrensförderungspflicht).

Gemäß § 279 Abs. 1 BAO hat das Verwaltungsgericht außer in den Fällen des § 278 immer in der Sache selbst mit Erkenntnis zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen.

Der § 108c EStG 1988 in der im Jahr 2021 anzuwendenden Fassung normiert:

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

(2) Prämienbegünstigt sind:

1. Eigenbetriebliche Forschung und experimentelle Entwicklung, die systematisch und unter Einsatz wissenschaftlicher Methoden durchgeführt wird. Zielsetzung muss sein, den Stand des Wissens zu vermehren sowie neue Anwendungen dieses Wissens zu erarbeiten. Die Forschung muss in einem inländischen Betrieb oder einer inländischen Betriebsstätte erfolgen.

Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, die Kriterien zur Festlegung der prämienbegünstigten 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 wird, dass der verwirklichte Sachverhalt den Voraussetzungen einer Forschung und experimentellen Entwicklung im Sinne des Abs. 2 Z 1 entspricht, sowie
- b) nachgewiesen wird, 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.

Der § 1 Abs. 1 bis 3 der Forschungsprämienverordnung in der im Jahr 2021 anzuwendenden Fassung normiert:

§ 1 (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. 2 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.

B. Ad eigenbetriebliche Forschung

In der gegenständlichen Beschwerdesache hat die FFG am 06.06.2023 ein Jahresgutachten betreffend die Tätigkeit der Gesellschaft im Jahr 2021 erstellt und am 27.11.2024 zu den seitens der Bf. gemachten Ausführungen eine Stellungnahme abgegeben.

In dem Jahresgutachten führte die FFG aus, dass durch die Gesellschaft weder in Ziel und Inhalt, in Methode bzw. Vorgangsweise noch in Neuheit konkrete eigenbetriebliche F&E-Aktivitäten beschrieben worden sind. Die in der Anforderung als F&E-Aktivitäten dargelegten Tätigkeiten erfüllen nach der FFG nicht die inhaltlichen Voraussetzungen des § 108c Abs. 2 Z 1 EStG 1988 zur Geltendmachung einer Forschungsprämie.

In der Stellungnahme vom 27.11.2024 hat die FFG ausgeführt, dass die Tätigkeit der Gesellschaft die Voraussetzungen zur Geltendmachung einer Forschungsprämie für eigenbetriebliche Forschung und experimentelle Entwicklung gemäß § 108c Abs. 2 Z 1 iVm § 108c Abs. 7 und 8 EStG 1988 nicht erfüllt, weil die Tätigkeiten der Gesellschaft überwiegend nicht eigenbetrieblich am Standort Österreich durchgeführt würden: „Das Gesamtprojekt erfüllt die inhaltlichen Kriterien zur Einstufung als F&E. **Die wesentlichen F&E-relevanten Entwicklungsschritte wurden jedoch von Partnern geleistet. Die aus dem Gesamtprojekt herausgelösten eigenbetrieblich durchgeführten Tätigkeiten können für sich nicht als F&E Aktivitäten gewertet werden.**“

Auf Grundlage der durch die ***Bf1*** vorgelegten Unterlagen kam die FFG in ihrem Jahresgutachten zu der Ansicht, dass in Ansehung der Gesellschaft überhaupt keine Forschungstätigkeit vorgelegen hat. Die Unterlagen sind von der Gesellschaft nur in einem derart geringen Umfang übermittelt worden, dass es der FFG nicht möglich war, überhaupt eine Forschungstätigkeit der Gesellschaft per se zu bestätigen. Die FFG konnte daher nicht einmal bestätigen, dass die seitens der Gesellschaft angeblich durchgeführte Tätigkeit dem Grunde nach überhaupt als F&E eingestuft werden kann.

Nach Vorlage ergänzender Stellungnahmen qualifizierte die FFG in ihrer Stellungnahme vom 27.11.2024 die Tätigkeit der Bf. zwar als eine solche, die dem Grund nach als Forschung und experimentelle Entwicklung hätte angesehen werden können, kam aber zu dem Schluss, dass die maßgeblichen Forschungstätigkeiten durch andere Gesellschaften – nämlich durch die von der Bf. beauftragten Unternehmen - durchgeführt worden sind.

Erst mit dem Vorlageantrag brachte die Bf. vor, dass die GS-GFⁱⁿ der Bf. (***Name GS-GF1***) die Befähigung gehabt habe, entsprechende Forschungstätigkeiten durchzuführen. Unterlagen dahingehend, dass

- die GS-GFⁱⁿ für die Bf. tatsächlich selbst eine Tätigkeit im Bereich F&E entfaltet hätte oder/und
 - die von der Bf. angeführten Personen tatsächlich Tätigkeiten im Bereich F&E durchgeführt hätten und
 - die seitens der ***ABC GmbH*** verrechneten Mieten tatsächlich für Zwecke im Bereich von F&E-Aktivitäten verrechnet worden wären,
- sind von der Bf. nicht vorgelegt worden.

Insbesondere in der Beschwerde vom 09.02.2024 hat die Bf. die Tätigkeit der Bf. erläutert und unter anderem ausgeführt,

- dass mit der ***LMN GmbH***, die über die erforderlichen chemischen Kenntnisse und Ausrüstungen verfügt habe, mit einer Neuentwicklung und einer chemischen Synthese neuer Schmerzmittelkandidaten begonnen worden sei,
- dass Prof. ***Nachname1*** (***LMN GmbH***) mittels KI insgesamt 14 Wirkstoffe

identifiziert habe,

- dass 11 chemische Verbindungen von der ***EU-Gesellschaft*** an der Universität von ***Ort1*** in ***EU-Staat*** getestet worden sein,
- dass die ***LMN GmbH*** 8 Verbindungen erfolgreich entworfen und synthetisiert habe,
- dass die ***EU-Gesellschaft*** Funktionstest durchgeführt habe,
- dass die ***LMN GmbH*** 7 neuartige Verbindungen erfolgreich entworfen und synthetisiert habe,
- dass die ***EU-Gesellschaft*** die neuen Verbindungen getestet und bei 2 der 7 Verbindungen „Aktivität“ festgestellt habe und
- dass nach Aufgabe des ersten Ansatzes mit der ***LMN GmbH*** ein neuer Zugang entwickelt worden sei. Die seitens der Bf. angeführten F&E-Aktivitäten sind daher absolut überwiegend durch die von der Bf. beauftragten Unternehmen durchgeführt oder vorgenommen worden.

Nachweise dafür, dass und gegebenenfalls welche Tätigkeiten die Bf. tatsächlich selbst durchgeführt hat oder dass eventuelle Forschungstätigkeiten derart unter der Leitung, Aufsicht und Kontrolle der Bf. gestanden haben, dass der Bf. die Forschungstätigkeit hätte zugerechnet werden können, hat die Bf. nicht vorgelegt.

Die Bf. wäre allerdings, da es sich bei der Forschungsprämie - unter den Bedingungen des Vorliegens der Voraussetzungen für F&E im Sinne des § 108c EStG, unter den Voraussetzungen der Forschungsprämienverordnung und unter den Bedingungen des ergänzend zur Auslegung der Begriffe Forschung und experimentelle Entwicklung heranzuziehenden "Frascati Manual" der OECD in der jeweils gültigen Fassung (VwGH 30.09.2015, Ro 2014/15/0018; sowie VwGH 29.3.2017, Ra 2015/15/0060-5) - um eine steuerliche Begünstigung handelt, zu einer entsprechenden vollständigen Offenlegung verpflichtet gewesen.

Unterlässt es die Abgabepflichtige – wie im beschwerdegegenständlichen Fall - die nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes erforderlichen, überprüfbaren Nachweise zu erbringen, sind die Abgabenbehörde und das Bundesfinanzgericht nicht gehalten, von sich aus Ermittlungen anzustellen (vgl. VwGH 25.5.2004, 2000/15/0052, mwN). Vielmehr hat die Abgabepflichtige, die eine abgabenrechtliche Begünstigung in Anspruch nimmt, selbst einwandfrei und unter Ausschluss jeden Zweifels das Vorliegen jener Umstände darzulegen, auf die die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann (vgl. VwGH 26.1.2006, 2002/15/0207, und VwGH 28.10.2004, 2000/15/0054, mwN).

Da nach § 269 Abs. 1 BAO das Verwaltungsgericht im Beschwerdeverfahren die Obliegenheiten und Befugnisse hat, die den Abgabenbehörden auferlegt und eingeräumt sind, hätte die Bf. (auch) dem Bundesfinanzgericht die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Forschungsprämie dem Grunde und der Höhe nach unter Ausschluss jeden Zweifels nachweisen müssen.

Diese Nachweisführung hat die Bf. aber sowohl während des finanzbehördlichen Verfahrens als auch während des gesamten finanzgerichtlichen Beschwerdeverfahrens unterlassen.

Das Bundesfinanzgericht war daher unter Zugrundelegung der oben angeführten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes nicht gehalten, von sich aus Ermittlungen anzustellen, ob bei der Bf. die Voraussetzungen für die Zuerkennung der Forschungsprämie vorliegen. Nichtsdestotrotz hat das Bundesfinanzgericht die Bf. wiederholt aufgefordert, die Nachweise zu erbringen, dass bei der Bf. eine eigenbetriebliche Forschungstätigkeit vorliegt; die Bf. ist diesen Aufforderungen aber nicht oder nur unvollständig nachgekommen.

Die Bf. hat daher Aktivitäten im Bereich eigenbetriebliche Forschung und experimentelle Entwicklung nicht nachgewiesen und war daher vom Bundesfinanzgericht festzustellen, dass derartige eigenbetriebliche F&E-Tätigkeiten seitens der Bf. nicht vorgelegen haben.

Da die Bf. die Nachweise für eine Tätigkeit im Bereich eigenbetriebliche Forschung und experimentelle Entwicklung trotz wiederholter Aufforderung nicht vorgelegt hat, war der Bf. eine Forschungsprämie nicht zuzuerkennen.

C. Ad Verfahrensförderungspflicht der Bf.

Wie bereits unter dem Punkt „Gesetzliche Grundlagen und Judikatur“ dargelegt, ist von der Abgabenbehörde und vom Bundesfinanzgericht auf neue Tatsachen, Beweise und Anträge, die der Abgabenbehörde im Laufe des Beschwerdeverfahrens zur Kenntnis gelangen, Bedacht zu nehmen, auch wenn dadurch das Beschwerdebegehren geändert oder ergänzt wird. Dies gilt nach Maßgabe des Abs. 2 sinngemäß für dem Verwaltungsgericht durch eine Partei oder sonst zur Kenntnis gelangte Umstände; im Falle einer durchgeführten mündlichen Verhandlung jedoch nur bis zu deren Schließung (§ 277 Abs. 4). Darüber hinaus hat jede Partei ihr Vorbringen so rechtzeitig und vollständig zu erstatten, dass das Verfahren möglichst rasch durchgeführt werden kann (Verfahrensförderungspflicht).

Im gegenständlichen Beschwerdeverfahren hat die Bf. bereits im finanzbehördlichen Verfahren die erforderlichen Unterlagen und Informationen, die für die Beurteilung der Voraussetzungen für die Zuerkennung einer Forschungsprämie erforderlich gewesen wären, nicht vorgelegt.

Im finanzgerichtlichen Beschwerdeverfahren wurde die Bf. in der Ladung zur mündlichen Verhandlung aufgefordert, sämtliche Unterlagen, auf die sie sich zu beziehen beabsichtigt, dem Bundesfinanzgericht vorzulegen und ist die Bf. dieser Aufforderung nicht nachgekommen.

Da die Bf. die erforderlichen Unterlagen in der mündlichen Verhandlung nicht vorlegen konnte oder wollte, wurde die Bf. durch das Bundesfinanzgericht sowohl in der mündlichen Verhandlung als auch mittels gesondertem Beschluss vom 12.06.2025 (unter anderem)

aufgefordert, die Voraussetzungen für die Zuerkennung einer Forschungsprämie nachzuweisen. Auch diesen Aufforderungen ist die Bf. nicht nachgekommen.

Dass die Hinterfragung der Voraussetzungen für die Zuerkennung einer Forschungsprämie dem Grunde und der Höhe nach durch das Bundesfinanzgericht berechtigt gewesen ist, erhellt sich schon allein aus der Tatsache, dass die Bf. selbst im Laufe des finanzgerichtlichen Verfahrens die Bemessungsgrundlagen für die Forschungsprämie von € 481.020,14 auf € 375.440,89 reduziert hat.

Die Bf. ist im gegenständlichen Beschwerdeverfahren ihren Verfahrensförderungspflichten in eklatanter Art und Weise deswegen nicht nachgekommen, weil sie ihr Vorbringen in der mündlichen Verhandlung durch die Nichtvorlage von Unterlagen nicht rechtzeitig und vollständig erstattet hat und wäre das Bundesfinanzgericht nach Schluss der mündlichen Verhandlung auch aus diesem Grund nicht gehalten gewesen, weitergehende Erhebungen durchzuführen. Dennoch hat das Bundesfinanzgericht der Bf. durch einen verfahrensleitenden Beschluss im Rahmen der mündlichen Verhandlung vom 05.05.2025 einerseits und durch einen weiteren verfahrensleitenden Beschluss vom 12.06.2025 andererseits die Möglichkeit geboten, ihr Vorbringen und ihre Unterlagen entsprechend zu ergänzen oder/und zu ändern (eine Änderung erfolgte z.B. in Ansehung der Höhe der Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie).

Die Bf. hat daher ihre Verfahrensförderungspflichten gemäß § 270 Abs. 2 BAO gröblich verletzt.

D. Ad Fremdüblichkeit der Vereinbarung

Wie unter anderem unter dem Punkt „Verfahrensengang“ ausgeführt, ist die Bf. wiederholt aufgefordert worden, das Vorliegen der Voraussetzungen für die Zuerkennung einer Forschungsprämie dem Grunde und der Höhe nach nachzuweisen.

Mit Mail vom 23.05.2025 ist die Bf. (wie es der Gesellschaft bereits im Beschluss vom 05.05.2025 durch das BFG aufgetragen worden war) aufgefordert worden, dem Bundesfinanzgericht

- die Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie nachzuweisen und
- die entsprechenden Belege, aus denen nachvollzogen werden könne, dass es sich bei den jeweils verrechneten Beträgen um solche handle, mit denen für eine Forschungsprämie relevante Forschungen dem Grunde nach abgegolten worden seien, vorzulegen.

Am 06.06.2025 hat die Bf. dem BFG ein Mail mit folgenden Anhängen übermittelt:

- Eine Datei mit der Beschreibung der Leistungen der ***ABC GmbH*** („FP_***Bf1***_explanation for invoices.pdf“),

- zwei „Term Sheets“ (Dateien) vom 01.01.2021 und vom 11.02.2021 und
- eine Excel-Neuberechnung der Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie.

Wie ebenfalls (unter anderem) oben unter dem Punkt „Sachverhalt“ dargelegt, waren die Gesellschafter-Geschäftsführerinnen der Bf. im beschwerdegegenständlichen Jahr 2021 ***Name GS-GF1*** mit einer Beteiligung von 15% und ***Name GS-GF2*** mit einer Beteiligung von 10%. An der Bf. war 2021 unter anderem auch die ***ABC GmbH*** im Ausmaß von 24,5% beteiligt.

Gesellschafter-Geschäftsführerin der ***ABC GmbH*** war im Jahr 2021 wiederum ***Name GS-GF1*** mit einer Beteiligung von 54% ab 21.12.2019 und einer Beteiligung von 55% ab 23.04.2021 (jeweils Datum der Eintragung im Firmenbuch). Eine der Gesellschafterinnen der ***ABC GmbH*** war ***Name GS-GF2*** mit einer Beteiligung von 7%.

Bei der Bf. und der ***ABC GmbH*** handelt es sich daher um verbundene Unternehmen, auf die die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes über „nahe Angehörige“ anwendbar ist.

Verträge zwischen nahen Angehörigen können steuerlich anerkannt werden, wenn bestimmte Voraussetzungen erfüllt sind. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes müssen folgende Kriterien kumulativ erfüllt sein:

Publizität der Vereinbarung: Die Verträge müssen nach außen hin ausreichend zum Ausdruck kommen, sodass sie für Dritte erkennbar sind (VwGH 26.05.2010, 2006/13/0134, VwGH 19.03.2021, Ra 2021/13/0034).

Klarheit und Eindeutigkeit: Die Vereinbarungen müssen einen klaren, eindeutigen und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben (VwGH 26.05.2010, 2006/13/0134, VwGH 28.05.2002, 97/14/0053, VwGH 15.12.2010, 2007/13/0082).

Fremdüblichkeit: Die Vertragsinhalte müssen einem Fremdvergleich standhalten, d.h., sie müssen so gestaltet sein, dass auch Familienfremde beziehungsweise fremde Dritte bereit wären, die betreffenden Verträge unter den gleichen Bedingungen abzuschließen (VwGH 19.03.2021, Ra 2021/13/0034, VwGH 17.09.2024, Ra 2021/15/0080).

Tatsächliche Erfüllung: Die tatsächliche Erfüllung der vertraglichen Vereinbarungen muss ebenfalls diesen Anforderungen genügen (VwGH 17.09.2024, Ra 2021/15/0080).

Diese Kriterien sind notwendig, da zwischen nahen Angehörigen in der Regel kein Interessensgegensatz besteht, wie er zwischen fremden Geschäftspartnern üblich ist. Dadurch könnten steuerliche Folgen durch abweichende rechtliche Gestaltungsmöglichkeiten beeinflusst werden (VwGH 19.03.2021, Ra 2021/13/0034, VwGH 17.09.2024, Ra 2021/15/0080).

Die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat diese Kriterien in der Folge in mehreren Entscheidungen bestätigt (z.B. VwGH 17.09.2024, Ra 2021/15/0080, VwGH 19.03.2021, Ra 2021/13/0034, und VwGH 26.05.2010, 2006/13/0134).

Im vorliegenden Fall hat die Bf. als „Nachweis“ dafür, dass Personal der ***ABC GmbH*** für die Bf. im Bereich F&E tätig geworden wäre und die Bf. von der ***ABC GmbH*** (am Unternehmenssitz auch der Bf.) Räumlichkeiten für die angeblichen Tätigkeiten der Bf. im Bereich F&E gemietet habe, folgende Dateien vorgelegt:

- eine Datei („FP_***Bf1***_explanation for invoices.pdf“) mit Beschreibung der Leistungen der ***ABC GmbH*** (1),
- zwei „Term Sheets“ (Dateien) vom 01.01.2021 und vom 11.02.2021 (2) und
- eine Neuberechnung der Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie.

Ad (1): Zu der Datei mit der Leistungsbeschreibung der ***ABC GmbH*** ist festzuhalten, dass in dieser die Namen der für die Bf. angeblich im Bereich F&E tätigen Personen angeführt worden sind, pauschal Stunden/Monat bei den jeweiligen Namen angeführt worden sind und eine Stunde mit einem bestimmten Betrag „bepreist“ worden ist. In der Folge (Anfang 2021) hätte die Bf. von der ***ABC GmbH*** eine „intensivere Unterstützung“ beantragt und wurde bei einigen Personen eine andere Anzahl von Stunden angeführt. In der Folge hat die Bf. lediglich die Qualifikation der einzelnen Personen angeführt, kurz die angeblichen Tätigkeiten im Bereich F&E umschrieben und die „Auftragsforschungsleistungen“ aufgelistet. Weitere Nachweise, z.B. die Anforderung einer „intensiveren Unterstützung“ durch die Bf., sind dem Bundesfinanzgericht seitens der Bf. nicht vorgelegt worden.

Seitens der Bf. sind keinerlei Verträge vorgelegt worden, denen zu Folge die einzelnen Personen überhaupt für die Bf. hätten tätig werden müssen. Die meisten der in der Datei der Bf. angeführten Personen waren im Jahr 2021 bei der ***ABC GmbH*** angestellt, hatten mit dieser Gesellschaft also einen Dienstvertrag abgeschlossen. Fremdübliche Verträge, dass diese Personen überhaupt für die Bf. (= eine andere, wenn auch mit der ***ABC GmbH*** verbundene Gesellschaft) hätten tätig werden müssen, wurden nicht vorgelegt und sind daher nicht abgeschlossen worden. Es fehlt daher schon an einer fremdüblichen Rechtsgrundlage dafür, dass die in der Datei der Bf. angeführten Personen überhaupt für die Bf. tätig geworden sind. Kein fremder dritter Vertragspartner hätte eigenes Personal an eine andere Gesellschaft ohne entsprechende vertragliche Grundlagen weitergegeben.

Im Falle des Vorliegens einer Personalgestellung, Personalleihe oder einer anderen vertraglichen Grundlage zwischen der ***ABC GmbH*** und der Bf., der zu Folge die bei der ***ABC GmbH*** angestellten Personen irgendeine Tätigkeit in der Bf. hätten erledigen sollen, wäre dafür, dass Angestellte der ***ABC GmbH*** Tätigkeiten in der Bf. (also in einer anderen Gesellschaft) erledigen, die Zustimmung dieser Angestellten erforderlich gewesen.

Keine fremde dritte Gesellschaft gibt eigenes Personal ohne vertragliche Grundlage und ohne Zustimmung der eigenen Dienstnehmer an eine andere fremde dritte Gesellschaft weiter.

In dem Vertrag zwischen der ***ABC GmbH*** und der Bf. einerseits sowie in den Verträgen mit den „verliehenen“ Dienstnehmern andererseits wären insbesondere auch die Art der Tätigkeit des jeweiligen „verliehenen“ Dienstnehmers und der zeitliche Umfang der Tätigkeit sowie beispielsweise auch die Folgen der Verhinderung des Dienstnehmers oder Fragen der Haftung zu vereinbaren gewesen. Keine fremde dritte Gesellschaft gibt eigenes Personal ohne vertragliche Regelungen betreffend Tätigkeit, zeitlichen Umfang, Dienstverhinderung und Haftung und ohne Zustimmung der eigenen Dienstnehmer an eine andere fremde dritte Gesellschaft weiter.

Darüber hinaus ist auch aus dieser Datei nicht ersichtlich, dass es sich bei den Tätigkeiten der angeführten Personen um solche im Bereich der F&E gehandelt hätte.

Auch handelt es sich bei der seitens der Bf. übermittelten Datei um keinen Vertrag. Es ist weder klar, wann diese Datei erstellt wurde und wer diese Datei erstellt hat (ein Name im Kopf eines Dokumentes ist kein Nachweis dafür, wer ein Dokument erstellt hat), noch weist diese Datei irgendwelche Unterschriften auf – diese Datei ist daher nach außen hin nicht ausreichend in Erscheinung getreten. Die erforderlichen fremdüblichen Verträge mit den für die Bf. angeblich im Bereich F&E tätigen Dienstnehmern (der ***ABC GmbH***) sind gar nicht erst erstellt/abgeschlossen worden.

Eine Verrechnung eines Stundensatzes multipliziert mit Arbeitsstunden je Person ohne, dass entsprechende Stundenaufzeichnungen geführt werden und eine pauschale monatliche Verrechnung, ohne dass das tatsächliche Ausmaß der entstandenen Kosten irgendwie vertraglich fixiert oder überprüft worden ist, ist in keinsten Weise fremdüblich. Kein fremder Dritter überweist einer Gesellschaft pauschal und ohne vertragliche Grundlage monatlich mehrere tausend Euro unabhängig davon, ob eine entsprechende Verbindlichkeit überhaupt oder in der verrechneten Höhe entstanden ist oder nicht.

Letztendlich steht diese Vereinbarung (mit einer Verrechnung von Stundensatz multipliziert mit den jeweiligen Arbeitsstunden pro Person) im krassen Gegensatz zu den sogleich unter dem Punkt (2) dargelegten pauschalen monatlichen Verrechnungen.

Laut „Term Sheet“ vom 01.01.2021 erfolgte die Verrechnung wie folgt:

Forschungsmanagement pro Monat um € 9.000,00, Forschungsunterstützung pro Monat um € 1.500,00, Geschäftsentwicklung pro Monat um € 1.500,00 und Wissenschaftler/in pro Monat um € 4.000,00.

Laut „Term Sheet“ vom 11.02.2021 erfolgte die Verrechnung wie folgt:

Forschungsmanagement/Monat um € 4.800,00, Forschungsunterstützung/Monat um € 2.010,00, Geschäftsentwicklung/Monat um € 4.700,00 und Wissenschaftler/in pro Monat um € 4.000,00.

Diese von der Bf. übermittelte Datei „FP_***Bf1***_explanation for invoices.pdf“ (mit einer Verrechnung: Stunden je Person x Betrag pro Stunde) steht daher mit den übermittelten „Term Sheets“ (mit einer Pauschalverrechnung von Leistungen pro Monat) in einem unauflösbaren Widerspruch und weist daher die Datei auch in Ansehung der Verrechnung keinen klaren, jeden Zweifel ausschließenden Inhalt auf.

Bei der seitens der Bf. vorgelegten Datei („FP_***Bf1***_explanation for invoices.pdf“) handelt es sich daher um keine nach außen ausreichend in Erscheinung tretende, jeden Zweifel ausschließende und fremdübliche Vereinbarung, auf deren Grundlage Personal der ***ABC GmbH*** in steuerlich anzuerkennender Weise für die Bf. (weder im Bereich der F&E noch in einem anderen Bereich) hätte tätig werden können. Diese Datei ist daher steuerlich nicht anzuerkennen.

Ad (2): In dem ersten „Term Sheet“ (Datei) datiert mit 01.01.2021 sind Räumlichkeiten durch die ***ABC GmbH*** an die Bf. (am Firmensitz der ***ABC GmbH*** und der Bf.) „vermietet“ worden. Nach dem „Mietvertrag“ wären an die Bf. ein Büro und Besprechungsräume „vermietet“ sowie Catering, IT und „sonstige“ Leistungen (Forschungsmanagement/Monat um € 9.000,00, Forschungsunterstützung/Monat um € 1.500,00, Geschäftsentwicklung/Monat um € 1.500,00 und Wissenschaftler/in pro Monat um € 4.000,00) zur Verfügung gestellt worden.

In dem zweiten, zusätzlichen „Term Sheet“ datiert mit 11.02.2021 wurden zusätzliche Konferenzräume „vergeben“ und die „sonstigen“ Leistungen zur Verfügung gestellt wie folgt: Forschungsmanagement/Monat um € 4.800,00, Forschungsunterstützung/Monat um € 2.010,00, Geschäftsentwicklung/Monat um € 4.700,00 und Wissenschaftler/in pro Monat um € 4.000,00.

Einleitend ist an dieser Stelle festzuhalten, dass es sich bei dieser Datei um keinen Vertrag handelt. Es ist weder klar, wann diese Datei erstellt wurde und wer diese Datei erstellt hat (ein Name im Kopf eines Dokumentes ist kein Nachweis dafür, wer ein Dokument erstellt hat), noch weist diese Datei irgendwelche Unterschriften auf – auch diese Datei ist daher nach außen hin nicht ausreichend in Erscheinung getreten.

Darüber hinaus werden nach diesen Dateien einige Leistungen (laut „Term Sheet“ datiert mit 01.01.2021: Forschungsmanagement/Monat um € 9.000,00, Forschungsunterstützung/Monat um € 1.500,00, Geschäftsentwicklung/Monat um € 1.500,00 und Wissenschaftler/in pro Monat um € 4.000,00 und laut „Term Sheet“ datiert mit 11.02.2021: Forschungsmanagement/Monat um € 4.800,00, Forschungsunterstützung/Monat um € 2.010,00, Geschäftsentwicklung/Monat um € 4.700,00 und Wissenschaftler/in pro Monat um € 4.000,00) **pauschal** zur Verfügung gestellt und verrechnet, wohingegen nach der oben unter (1) behandelten Datei („FP_***Bf1***_explanation for invoices.pdf“) die entsprechenden Personalkosten **je Person** nach **Stundensatz multipliziert mit Arbeitsstunden** verrechnet worden wären.

Darüber hinaus ist auch aus diesen „Term Sheets“ nicht ersichtlich, dass es sich bei den Tätigkeiten der angeführten Personen um solche im Bereich der F&E gehandelt hätte.

Letztendlich sind auch diese Dateien nicht fremdüblich, weil kein fremder Dritter pauschal mehrere tausend Euro monatlich für Leistungen bezahlt, ohne dass die Leistung an sich und der zeitliche Umfang dieser Leistung vertraglich fixiert worden ist.

Auch bei den seitens der Bf. vorgelegten „Term Sheets“ handelt es sich daher um keine nach außen ausreichend in Erscheinung tretenden, jeden Zweifel ausschließenden und fremdüblichen Vereinbarungen, auf deren Grundlage Räumlichkeiten und andere Leistungen (Catering, IT) sowie Personal der ***ABC GmbH*** für die Bf. in steuerlich anzuerkennender Weise (weder im Bereich der F&E noch in einem anderen Bereich) vermietet oder zur Verfügung gestellt worden ist. Diese Dateien sind daher steuerlich ebenfalls nicht anzuerkennen.

E. Ad Schätzung der Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie

Wie oben unter dem Punkt „Gesetzliche Grundlagen und Judikatur“ dargelegt, hat die Abgabenbehörde gemäß § 184 Abs. 1 und 2 BAO soweit sie die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, diese zu schätzen.

Ziel der Schätzung ist es, für den Fall, dass andere Mittel (Ermittlungs-, Beweis- und Erkenntnisverfahren) nicht mehr greifen, den rechtswirksamen Sachverhalt anhand von Wahrscheinlichkeitsüberlegungen und Wahrscheinlichkeitsschlüssen sowie durch begründetes Einbeziehen und Ausschließen von Möglichkeiten, die sachverhaltsbezogen den tatsächlichen Gegebenheiten und Ergebnissen näher oder ferner liegen, so genau wie möglich zu ermitteln. Die Schätzungsbefugnis erstreckt sich neben dem Sachverhalt **der Höhe nach** auch auf den Sachverhalt **dem Grunde nach** (VwGH 10.11.1995, Zl. 92/17/0177).

Jeder Schätzung ist eine gewisse Ungenauigkeit immanent (VwGH 15.5.1997, 95/16/0144; VwGH 23.4.1998, 97/15/0076; VwGH 26.11.1998, 95/16/0222; VwGH 9.12.2004, 2000/14/0166; VwGH 23.2.2012, 2009/17/0127; VwGH 23.4.2014, Ro 2014/13/0022). Wer zur Schätzung Anlass gibt und bei der Ermittlung der materiellen Wahrheit nicht entsprechend mitwirkt, muss die mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen (z.B. VwGH 30.9.1998, 97/13/0033; VwGH 19.3.2002, 98/14/0026; VwGH 27.8.2002, 96/14/0111; VwGH 8.9.2009, 2009/17/0119-0122; VwGH 11.6.2021, Ro 2020/13/0005).

Im vorliegenden Beschwerdefall ist daher die Fragestellung zu untersuchen, ob die Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie auch im Schätzungsweg hätte ermittelt werden können.

Dazu ist seitens des Bundesfinanzgerichts festzuhalten, dass die Bf. im gesamten Beschwerdeverfahren – wie unter dem Punkt „Ad eigenbetriebliche Forschung“ ausführlich dargelegt – nicht nachgewiesen hat, dass sie selbst oder/und das für sie angeblich im Bereich F&E tätige Personal tatsächlich im Bereich eigenbetriebliche Forschung und experimentellen Entwicklung tätig gewesen ist/sind.

Es lag im beschwerdegegenständlichen Fall eine eigenbetriebliche Forschung und experimentellen Entwicklung durch die Bf. schon dem Grunde nach nicht vor. Liegt aber eine eigenbetriebliche F&E schon dem Grunde nach nicht vor, erübrigt sich eine Schätzung der Bemessungsgrundlage der Höhe nach, weil eben gar keine Tätigkeit im Bereich der eigenbetrieblichen F&E dem Grunde nach vorgelegen hat.

Selbst für den hier nicht vorliegenden Fall, dass tatsächlich eine eigenbetriebliche Forschung und experimentellen Entwicklung durch die Bf. dem Grunde nach vorgelegen hätte, wäre dem Bundesfinanzgericht eine Schätzung der Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie nicht möglich gewesen, weil die Bf. die Vorlage von Unterlagen, die eine Grundlage für eine Schätzung hätten darstellen können (z.B. Stundenaufzeichnungen der einzelnen Personen oder Stundenaufzeichnungen, wann die Bf. welche Räume „belegt“ hat), verweigert hat.

Eine Schätzung der Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie war daher nicht vorzunehmen.

F. Ad Vergleichbarkeit mit BFG vom 31.03.2025, RV/4100008/2024

Die Bf. hat dem Bundesfinanzgericht ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts (BFG 31.03.2025, RV/4100008/2024 – in der Folge auch als „Vorverfahren“ bezeichnet) übermittelt und im Wesentlichen die Rechtsansicht vertreten, dass dieses Erkenntnis mit dem gegenständlichen Beschwerdefall vergleichbar gewesen wäre. Auch wären Zahlungen an Unternehmen im EU-Ausland in die Bemessungsgrundlagen für die Forschungsprämie einzubeziehen.

Zu diesem Vorbringen ist vorweg festzuhalten, dass eine Bindung des Bundesfinanzgerichts an andere Erkenntnisse des Bundesfinanzgerichts nicht existiert. Das Bundesfinanzgericht hat in jedem einzelnen Beschwerdefall den Sachverhalt selbständig zu erheben und in freier Beweiswürdigung jenen Sachverhalt festzustellen, den das Gericht seiner rechtlichen Beurteilung zu Grunde legt.

Darüber hinaus ist der Sachverhalt, der dem Erkenntnis BFG 31.03.2025, RV/4100008/2024, zu Grunde gelegen hat, mit dem beschwerdegegenständlichen Sachverhalt aus den folgenden Gründen nicht vergleichbar.

Im Vorverfahren hat die Beschwerdeführerin die eigene Tätigkeit im Bereich F&E nachgewiesen und hat eine Person mit Tätigkeiten im Bereich F&E beschäftigt. Im

Vorverfahren hat die Beschwerdeführerin nachweislich selbst ein Konzept für den weiteren Fortgang der geplanten Forschungstätigkeit entwickelt und nachgewiesen, dass das Projekt unter der Leitung, der Aufsicht und der Kontrolle der Beschwerdeführerin gestanden hat. Die Beschwerdeführerin des Vorverfahrens hat durchwegs Aufträge an fremde Dritte vergeben und wurden die Forschungsergebnisse durch die beauftragten, fremden dritten Unternehmen der Beschwerdeführerin rückgemeldet. Diese Einzelergebnisse wurden durch die Beschwerdeführerin evaluiert und ausgewertet, bevor der nächste Schritt des Projektes (zuerst Planung, danach Tierversuche, danach Versuche an gesunden Menschen, um die Verträglichkeit auszutesten, danach Versuche an erkrankten Menschen, ...) durch die Beschwerdeführerin des Vorverfahrens in Auftrag gegeben und in weiterer Folge durch das jeweilige beauftragte dritte Unternehmen „in Angriff genommen“ worden ist.

Im nunmehr beschwerdegegenständlichen Verfahren hatte die Bf. keinen einzigen Dienstnehmer beschäftigt. Selbst hinsichtlich der GS-GFⁱⁿ, die auf Grund der Höhe ihrer Beteiligung (15%) nichtselbständige Einkünfte von der Bf. hätte beziehen müssen, wurden durch die Bf. keine nichtselbständigen Einkünfte dem Finanzamt gemeldet. Im nunmehr beschwerdegegenständlichen Verfahren hat die Bf. in der Beschwerde insbesondere ausgeführt, dass mit der ***LMN GmbH***, die über die erforderlichen chemischen Kenntnisse und Ausrüstungen verfügt hat, mit einer Neuentwicklung und einer chemischen Synthese neuer Schmerzmittelkandidaten begonnen worden ist, dass Prof. ***Nachname1*** (***)LMN GmbH***) mittels KI insgesamt 14 Wirkstoffe identifiziert hat, dass 11 chemische Verbindungen von der ***EU-Gesellschaft*** an der Universität von ***Ort1*** in ***EU-Staat*** getestet worden sind, dass die ***LMN GmbH*** 8 Verbindungen erfolgreich entworfen und synthetisiert hat, dass die ***EU-Gesellschaft*** Funktionstest durchgeführt hat, dass die ***LMN GmbH*** 7 neuartige Verbindungen erfolgreich entworfen und synthetisiert hat, dass die ***EU-Gesellschaft*** die neuen Verbindungen getestet und bei 2 der 7 Verbindungen „Aktivität“ festgestellt hat und dass nach Aufgabe des ersten Ansatzes mit der ***LMN GmbH*** ein neuer Zugang entwickelt worden ist. Im gegenständlichen Beschwerdeverfahren hat die Bf. zwar die Tätigkeiten der anderen Unternehmen angeführt, aber weder eine tatsächliche eigenbetriebliche Tätigkeit im Bereich der F&E nachgewiesen noch nachgewiesen, dass die Bf. ein Konzept für den weiteren Fortgang der geplanten Forschungstätigkeit entwickelt hätte oder/und dass das Projekt unter der Leitung, der Aufsicht und der Kontrolle der Bf. gestanden hätte. Im Gegensatz zu Vorverfahren resultierten der Großteil der Kosten, die in die Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie Eingang gefunden haben, aus Verbindlichkeiten gegenüber einem verbundenen Unternehmens (für Personal, „Miete“, ...) und resultieren diese Verbindlichkeiten aus nicht fremdüblichen, steuerlich nicht anzuerkennenden Dateien.

Gemeinsam ist dem Vorverfahren mit dem nunmehr beschwerdegegenständlichen Verfahren, dass in beiden Verfahren „Verträge“ zwischen verbundenen Unternehmen vorgelegen haben, die seitens des BFG nicht anerkannt worden sind. Im Vorverfahren handelte es sich

insbesondere um zwei Verträge der Beschwerdeführerin mit der Muttergesellschaft, die unter anderem im Widerspruch zueinander gestanden sind; die Forschungsprämie ist seitens des BFG anerkannt worden, weil die Beschwerdeführerin des Vorverfahrens eine Betätigung im Bereich der F&E nachgewiesen hat und die Leistungen, die in die Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie Eingang gefunden haben, aus fremdüblichen Rechnungen an fremde dritte Unternehmen resultierten.

Im nunmehr beschwerdegegenständlichen Fall sind die angeblichen Leistungen des verbundenen Unternehmens im Bereich F&E an die Bf. auf Grundlage nicht fremdüblicher „Verträge“ (eigentlich Dateien) erfolgt und machen diese Leistungen den Großteil der Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie aus. Auch hat die Bf. im beschwerdegegenständlichen Verfahren nicht nachgewiesen, dass die Leistungen fremder dritter Unternehmen im Bereich eigenbetrieblicher F&E getätigt worden wären - die Bf. hat nicht einmal nachgewiesen, dass sie selbst überhaupt eine solche Forschungstätigkeit durchgeführt hätte und das Forschungsprojekt unter der Leitung, der Aufsicht und der Kontrolle der Bf. gestanden hätte.

Da die Bf. im beschwerdegegenständlichen Verfahren nicht nachgewiesen hat, dass bei ihr eine eigenbetriebliche F&E dem Grunde nach vorgelegen hätte, ging auch der Hinweis der Bf. ins Leere, dass im Vorverfahren auch Aufwendungen aus Aufträgen in die Bemessungsgrundlage aufgenommen wurden, die an Unternehmen außerhalb Österreich erteilt worden sind.

Entgegen dem Vorbringen der Bf. war der Sachverhalt des Vorverfahrens mit dem beschwerdegegenständlichen Sachverhalt nicht vergleichbar.

G. Zusammenfassung

Da die Bf. nicht nachgewiesen hat, dass bei ihr selbst im Jahr 2021 eine eigenbetriebliche F&E dem Grunde nach vorgelegen hat, dass das Forschungsprojekt unter der Leitung, der Aufsicht und der Kontrolle der Bf. gestanden hat und dass die von fremden dritten Unternehmen verrechneten Leistungen im Zusammenhang mit einer Betätigung im Bereich der eigenbetrieblichen F&E gestanden haben und da darüber hinaus auch die Verträge der Bf. mit der ***ABC GmbH*** als nicht fremdüblich steuerlich nicht anerkannt werden konnten, hat die Bf. eine eigenbetriebliche F&E dem Grunde nach nicht nachgewiesen.

Die Beschwerde der Bf. war daher als unbegründet mit der Maßgabe abzuweisen, dass die Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie gemäß der Einschränkung der Gesellschaft mit € 375.440,89 festgesetzt wird.

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.

Im vorliegenden Fall hat die Bf. die Zuerkennung einer Forschungsprämie beantragt, hat aber die Voraussetzungen für die Zuerkennung dieser Prämie - insbesondere die Eigenbetrieblichkeit der Forschung – nicht nachgewiesen. Das Bundesfinanzgericht hat daher in freier Beweiswürdigung das Vorliegen der Voraussetzungen für die Zuerkennung einer Forschungsprämie verneint. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt in dieser Beweiswürdigung nicht vor.

Dass die Bf. ihrer Verfahrensförderungspflicht nicht nachgekommen ist, ergibt sich aus dem Verfahrensverlauf und waren die Voraussetzungen für diese Pflichtverletzung der Bf. auf der Sachverhaltsebene zu beurteilen. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung ist auch in dieser Beurteilung nicht zu ersehen.

Zu der Fremdüblichkeit von Verträgen existiert eine umfangreiche, einschlägige Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes und ist das Bundesfinanzgericht von dieser Rechtsprechung mit diesem Erkenntnis nicht abgewichen. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung ist auch in der Qualifikation der vorgelegten Dateien als fremdunüblich nicht zu ersehen.

Zu den Voraussetzungen für die Vornahme einer Schätzung existiert eine einschlägige Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes und ist das Bundesfinanzgericht von dieser höchstgerichtlichen Judikatur mit diesem Erkenntnis ebenfalls nicht abgewichen. Dass die Grundlage für eine Forschungsprämie der Höhe nach nicht zu schätzen ist, wenn eine Forschungsprämie dem Grunde nach nicht zusteht, ergibt sich aus einem Größenschluss. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung ist auch darin nicht zu ersehen.

Da mit dem gegenständlichen Erkenntnis Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung nicht zu lösen waren, war durch das Bundesfinanzgericht auszusprechen, dass eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nicht zulässig ist.

Wien, am 22. September 2025