

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch die Richterin Dr. Lisa Pucher in der Beschwerdesache ***Bf-GmbH***, ***Bf Adr***, vertreten durch Mag. Erwin Bayerl, Schulplatz 2, 3252 Petzenkirchen, über die Beschwerde vom 17. Dezember 2019 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 18. Oktober 2019 über die Festsetzung der Forschungsprämie (§ 108c EStG) für das Jahr 2018 mit € 8.289,60, zu Steuernummer ***Bf StNr***, zu Recht:

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

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Auf Basis eines vollinhaltlich positiven FFG-Gutachtens für das Forschungsprojekt „***Projekt1***“ hat die ***Bf-GmbH*** (nachfolgend auch „Bf-GmbH“ oder „***X***“) für das Jahr 2018 am 17.06.2019 eine Forschungsprämie (eigenbetriebliche Forschung) in Höhe von € 39.991,14 beantragt (Anmerkung: Zuvor ist eine Forschungsprämie für Auftragsforschung gemäß § 108 Abs 2 Z 2 EStG 1988 mit einer Bemessungsgrundlage von insgesamt € 226.440,28 - beinhaltend die von ***X*** an die acib GmbH, nachfolgend auch „acib“, geleisteten Finanzierungsbeiträge sowie die Aufwendungen für die Nationalisierung eines Patentes - beantragt worden; die Bemessungsgrundlage wurde vom Finanzamt am 04.03.2019 bescheidmäßig mit € 0,00 festgesetzt, es liege kooperative Forschung und keine Auftragsforschung vor, eine Auftragsforschungsprämie für die Patentkosten könne nicht gewährt werden, aus den vorliegenden Unterlagen sei nicht ersichtlich, dass die ***Bf-GmbH*** eigenbetriebliche Forschung durchführt, im Rahmen derer begünstigungsfähige Patentaufwendungen angefallen sein könnten; dieser Bescheid ist rechtskräftig).

Das Finanzamt setzte die Forschungsprämie für eigenbetriebliche Forschung und experimentelle Entwicklung (§ 108 Abs 2 Z 1 EStG 1988) mit dem hier angefochtenen Bescheid vom 18.10.2019 mit € 8.289,60 fest. Die Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie betrage für das Jahr 2018 € 59.211,40 (bestehend aus einem Geschäftsführer-Gehalt in Höhe von € 47.133,70 und Gemeinkosten in Höhe von € 12.077,70). Die im Jahr 2018 von der Firma ***Bf-GmbH*** (im Rahmen eines COMET-Projektes) geleisteten Finanzierungsbeiträge in Höhe von € 180.000 seien aus der Bemessungsgrundlage für die (hier beantragte eigenbetriebliche) Forschungsprämie auszuschneiden. Bei einem COMET-Projekt gehe es um die Durchführung von durch die öffentliche Hand geförderten Forschungstätigkeiten von eigenen Rechtsträgern (den COMET-Kompetenzzentren) und von Unternehmen und Forschungseinrichtungen im Rahmen eines gemeinsam definierten Programmes. Die Erfüllung der Beitragsverpflichtungen durch die Unternehmenspartner erfolge mit Geldleistungen und/oder Sach- und Dienstleistungen. Es handle sich um Kooperationsverträge, welche die Zusammenarbeit zwischen dem COMET-Zentrum und dem Unternehmenspartner regeln. Die ***Bf-GmbH*** habe mit den im Jahr 2018 geleisteten Finanzierungsbeiträgen ihre Beitragsverpflichtung erfüllt, nicht aber eine Auftragsforschung des COMET-Zentrums abgegolten. Es sei damit keine Tätigkeit bezahlt worden, die im Rahmen der eigenbetrieblichen Forschung & Entwicklung der ***Bf-GmbH*** stattfindet. Aus der Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie auszuschneiden seien auch sämtliche Aufwendungen für Patentanmeldungen; alle verwaltungstechnischen und rechtlichen Schritte, die für die Beantragung von Patenten und Lizenzen erforderlich sind, stellten keine F&E-Tätigkeiten dar, was aus Kapitel 2, Tabelle 2.3 des Frascati-Handbuchs 2015 folge. Hinsichtlich der Positionen Lohn des Geschäftsführers und Gemeinkosten habe der Geschäftsführer angegeben, dass er die Projektplanung, Analyse von Laborergebnissen oder die Erstellung von Versuchsplänen durchführe. Diese Tätigkeiten seien als Forschungstätigkeiten im Sinne von Kapitel 5, Punkt 5.2 des Frascati-Handbuchs 2015 anzusehen, weshalb das darauf entfallende Gehalt des Geschäftsführers und die mit dieser Tätigkeit verbundenen Gemeinkosten Teil der Bemessungsgrundlage der Forschungsprämie seien.

Am 17.12.2019 erhob die ***Bf-GmbH*** fristgerecht Beschwerde gegen den Bescheid. Begründend wurde wie folgt ausgeführt: Gemäß § 108c Abs 1 EStG 1988 könnten Steuerpflichtige 14% der prämiengünstigen Aufwendungen (-ausgaben) als Prämie geltend machen. Betriebsausgaben seien nach der Legaldefinition des § 4 Abs 4 EStG 1988 Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst seien. Art und Umfang der Zusammenarbeit, die nach einem genauen Zeitplan bis 2019 und mit dem Ziel der Herstellung von ***K*** mit neuen biotechnologischen Ansätzen erfolge, sei im Kooperationsvertrag zwischen der acib GmbH und der ***Bf-GmbH*** geregelt. Die Erfüllung von vertraglichen Kooperationsverpflichtungen durch Geldleistungen sei gleich zu beurteilen wie die Erfüllung durch Sachleistungen. Es mache in wirtschaftlicher Betrachtungsweise keinen Unterschied, ob ein Unternehmenspartner einen Geldbetrag an das COMET-Zentrum leistet und das COMET-

Zentrum damit eine Laboreinrichtung erwirbt oder ob der Unternehmenspartner die Laboreinrichtung unmittelbar zur Verfügung stellt. Die Berücksichtigung von Finanzierungsbeiträgen ergebe sich auch aus § 1 Abs 2 Z 3 der Forschungsprämienverordnung, demzufolge auch Finanzierungsaufwendungen als Forschungsaufwendungen bzw -ausgaben im Sinne des § 108c EStG 1988 gelten. Da Cash-Leistungen eines Unternehmenspartners an ein COMET-Kompetenzzentrum im Rahmen einer Forschungsk Kooperation als Finanzierungsaufwendungen zu qualifizieren seien, müssten diese auch als Teil der Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie berücksichtigt werden können. Auch im Frascati-Handbuch 2015 seien Cash- und In-Kind-Leistungen an mehreren Stellen in unterschiedlichem Kontext als gleichwertige Transaktionsformen genannt. Die Forschungsprämien-Verordnung verweist in Anhang I auf das Frascati Manual als Grundlage für Begriffsbestimmungen und Abgrenzungen (siehe auch VwGH 29.03.2017, Ra 2015/15/0060). Im Bescheid des Finanzamtes sei festgestellt worden, dass die Erfüllung der Beitragsverpflichtung weder eine Auftragsforschung noch eine eigenbetriebliche Forschung abdecke. Dies sei nicht korrekt. Die acib GmbH erbringe konkrete vordefinierte Leistungen, die als experimentelle Forschung laut Gutachten einzustufen seien. Die acib GmbH erbringe nach dem Kooperationsvertrag ein bestimmtes Workpackage nach einem genauen Zeitplan bis 2019. Der Ressourceneinsatz sei parallel zur Finanzierung durch die ***Bf-GmbH*** erfolgt. Es sei zwischen der ***Bf-GmbH*** und der acib GmbH schriftlich vereinbart worden, dass nur die ***Bf-GmbH*** die Forschungsprämie nach § 108c EStG 1988 für die geleisteten Cash-Beiträge geltend macht. So werde verhindert, dass es sowohl zur Berücksichtigung des Geldbetrages beim zahlenden Unternehmenspartner als auch zur Berücksichtigung des mit diesem Geldbetrag getätigten Aufwandes beim COMET-Zentrum kommt. Auch die Kosten für die Patentanmeldungen stünden in unmittelbarem Zusammenhang mit dem konkreten ***Projekt1***; sie seien dem entsprechend in die Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie aufzunehmen. Überdies sei auch der bloße Mitgliedsbeitrag zur Christian Doppler Forschungsgesellschaft ein förderungsfähiger Aufwand (nämlich im Sinne von Anhang I, Teil B, Z 16 der Forschungsprämienverordnung, Aufwand für den Zugang zu wissenschaftlich-technischen Erkenntnissen), was in Rz 8208e der EStR zum Ausdruck gelange. Ein Grund dafür, unmittelbare Cash-Leistungen des Unternehmenspartners im Rahmen einer COMET-Forschungsk Kooperation davon abweichend zu behandeln, sei nicht ersichtlich. Im Anhang zur Beschwerde befand sich eine schriftliche Stellungnahme aus rechtlicher Sicht zur hier gegenständlichen Thematik (abgegeben am 18.11.2019 von Assoc. Prof. DDr. Hermann Peyerl, LL.M, Universität für Bodenkultur Wien, Department für Wirtschafts- und Sozialwissenschaften) sowie ein Schreiben der acib GmbH, in dem bestätigt wird, dass die Cash-Leistungen der ***Bf-GmbH*** bei der Ermittlung der Forschungsprämie im Jahr 2018 außer Ansatz blieben und es somit zu keiner Doppelberücksichtigung gekommen sei.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 04.02.2020 wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab. Voraussetzung für die Zuerkennung einer Forschungsprämie nach § 108c EStG

1988 sei, dass man selbst forscht oder dass man die Forschung in Auftrag gibt. Cash-Beiträge des Unternehmenspartners eines COMET-Projektes seien aus nachfolgend angeführten Gründen nicht Teil der Bemessungsgrundlage einer Forschungsprämie eines Unternehmenspartners: Zunächst sei festzuhalten, dass sich prämiengünstige Forschungsaufwendungen von Betriebsausgaben insofern unterscheiden als die erstgenannten Aufwendungen eines Kausalzusammenhanges zur Forschung und experimentellen Entwicklung im Sinne des § 108c EStG 1988 bedürfen. Die Argumente der Bf-GmbH, wonach Geld- und Sachleistungen gleichwertig seien, gingen am Kern der Rechtsfrage vorbei; der primäre Maßstab sei im Vorliegen von eigenbetrieblicher Forschung oder Auftragsforschung gelegen. Daraus, dass es sich nach der Argumentation der Bf-GmbH um einen Finanzierungsaufwand gemäß § 1 Abs 2 Z 3 der Forschungsprämienverordnung handeln solle, sei ebenfalls nichts zu gewinnen; diese Norm betreffe die Bemessungsgrundlage und könnte die fehlende Anspruchsberechtigung dem Grunde nach nicht substituieren. Die Geltendmachung der Forschungsprämie in Bezug auf die Cash-Beiträge sei nicht disponibel. Nur wer selbst forscht, könne für prämiengünstige Forschungsaufwendungen die Forschungsprämie für eigenbetriebliche Forschung geltend machen. Im gegenständlichen Fall seien die Finanzierungsbeiträge weder Bestandteil der eigenbetrieblichen Forschung der ***Bf-GmbH*** noch Entgelt für Auftragsforschung. Die Abhängigkeit der Zuerkennung der Forschungsprämie von einer Vereinbarung sei gesetzlich nicht gedeckt; Rz 8208e der EStR (auf die in der Stellungnahme von DDr. Herrmann Peyerl, die als Teil der Begründung der Beschwerde übermittelt worden ist) nehme mit gutem Grund nur auf In-Kind-Leistungen Bezug, denn hier hätten unter Umständen beide Kooperationspartner einen Anspruch, nämlich dann, wenn beide selbst forschen und solcherart beide die Voraussetzungen für eine eigenbetriebliche Forschungsprämie erfüllen. Hier hätte grundsätzlich eine Zuordnung der Aufwendungen den Bemessungsgrundlagen entsprechend zu erfolgen, dh jeder berücksichtigt die von ihm erbrachten Leistungen in seiner Forschungsprämie; hier ließen die EStR vereinfachend Abweichungen zu. Im Ergebnis könnte die Forschungsprämie für Cash-Beiträge - genauso wie nicht begünstigte In-Kind-Leistungen - an ein COMET-Zentrum dem Beitragszahler nicht zuerkannt werden. Begünstigt sei allein derjenige, der forscht. Hinsichtlich der in Rz 8208e der EStR angeführten Mitgliedsbeiträge zur Christian Doppler Gesellschaft sei anzumerken, dass bei der Christian Doppler Gesellschaft durch die Finanzierung durch Mitgliedsbeiträge Wissen aus der Grundlagenforschung geschaffen wird, welches den Unternehmenspartnern unmittelbar zugänglich gemacht und wissenschaftlich publiziert wird. Bei den COMET-Projekten habe primär das Zentrum selbst Zugang zum Wissen und die Verwertung des Wissens, welche separat vertraglich zu marktüblichen Konditionen übertragen werden können. Damit seien Finanzierungsbeiträge nicht als Zahlung zur Erlangung einer Gegenleistung im Sinne des Wissenszuganges für den Unternehmenspartner zu werten. Hinsichtlich der Aufwendungen für Patentanmeldungen sei folgendes auszuführen: Als Grundsatz gelte, dass Forschung und experimentelle Entwicklung aus Tätigkeiten besteht, deren primäres Ziel die weitere technische Verbesserung des Produktes oder Verfahrens ist. Im

derzeit gültigen Frascati-Handbuch 2015 werde in Punkt 2.47 angeführt: „*Von FuE sorgfältig auszuschließen sind Aktivitäten, die zwar Bestandteil des Innovationsprozesses sind, aber die Kriterien für die Klassifikation als FuE nicht erfüllen. Beispielsweise sind Patentanmeldungen und Lizenzvergaben, Marktforschung, Produktionsanlauf, Werkzeugeinrichtung (tooling-up) und Umgestaltung für das Herstellungsverfahren an sich keine FuE-Tätigkeiten und können entsprechend nicht als Bestandteil eines FuE-Projekts betrachtet werden.*“ Die Kosten für die Patentanmeldungen seien demnach nicht als Teil der Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie zu berücksichtigen.

Am 02.03.2020 stellte die ***Bf-GmbH*** einen Vorlageantrag und beantragte eine mündliche Verhandlung. Zum Einwand der belangten Behörde, dass prämiengünstigte Forschungsaufwendungen (anders als Betriebsausgaben) einen Kausalzusammenhang zur Forschung und experimentellen Entwicklung im Sinne des § 108c EStG 1988 erfordern, sei festzuhalten, dass vom Vorliegen eines solchen kausalen Zusammenhanges ausgegangen werden müsse, zumal im Kooperationsvertrag die gemeinsame Entwicklung und Herstellung von ***K*** vereinbart worden sei. Die konkrete Projektplanung bzw Planung des Ressourceneinsatzes erfolge parallel zur Finanzierung durch die ***Bf-GmbH***. Darüber hinaus sei in einem FFG-Jahresgutachten zur Geltendmachung einer Forschungsprämie für eigenbetriebliche Forschung und experimentelle Entwicklung gemäß § 108c Abs 7 und 8 EStG 1988 bestätigt worden, dass die in der Anforderung dargelegten F&E-Aktivitäten die inhaltlichen Voraussetzungen des § 108c Abs 2 Z 1 EStG 1988 zur Geltendmachung einer Forschungsprämie erfüllen. Die Zahlungen hätten überdies das Ziel gehabt, die Entwicklung der ***K*** so voranzutreiben, dass eine Vermarktung und ein Einsatz in der Industrie bald erfolgen kann; insofern sei nicht nachvollziehbar, weshalb - wie von der belangten Behörde ins Treffen geführt - im gegenständlichen Fall diese Finanzierungsbeiträge weder Bestandteil einer eigenbetrieblichen Forschung noch ein Entgelt für Auftragsforschung sein sollten. Die Finanzierungsbeiträge seien auf eine Kooperation in der Forschung zurückzuführen. Eine Definition des Begriffes kooperative Forschung finde sich im Unionsrahmen für staatliche Beihilfen zur Förderung von Forschung, Entwicklung und Innovation der Europäischen Kommission, 2014/C 198/01. Darin werde Kooperation als wirksame Zusammenarbeit definiert, bei der mindestens zwei unabhängige Partner mit Blick auf einen Wissens- oder Technologieaustausch oder auf ein gemeinsames Ziel arbeitsteilig zusammenarbeiten, den Gegenstand des Verbundprojektes gemeinsam festlegen, einen Beitrag zu seiner Durchführung leisten und seine Risiken und Ergebnisse teilen. Kooperative Forschung sei vor diesem Hintergrund als nichts Anderes als eigenbetriebliche Forschung anzusehen, die von zwei oder mehreren Partnern in arbeitsteilig zusammenarbeitender Weise ausgeführt wird. Für Zwecke der Forschungsprämie könne kooperative Forschung - und die dabei notwendigen Finanzierungsleistungen - folglich nicht anders als eigenbetriebliche Forschung zu qualifizieren sein, dh bei Forschungsk Kooperationen forschten beide Partner per definitionem selbst. Der Geltendmachung der Forschungsprämie könnten im gegenständlichen Fall keine rechtlichen

Gründe entgegenstehen, sofern die Kooperationspartner glaubhaft machen, dass die Forschungsprämie nicht doppelt in Anspruch genommen wird. Die belangte Behörde habe in der Beschwerdeentscheidung ausgeführt, dass bei COMET-Projekten primär das Zentrum selbst den Zugang und die Verwertung des Wissens habe, welches separat vertraglich zu marktüblichen Konditionen übertragen werden könne, weshalb Finanzierungsbeiträge nicht als Zahlung zur Erlangung einer Gegenleistung im Sinne des Wissenszuganges für den Unternehmenspartner zu werten seien. Dem sei zu entgegen, dass es eine Vereinbarung über die Übertragung von Rechten an einer Erfindung („***Kn***“) zwischen der ***Bf-GmbH*** und der acib GmbH vom 21.04.2015 gebe, welche die Verwertung dieser Rechte der ***Bf-GmbH*** unter Bedingungen überträgt; die ***Bf-GmbH*** habe größtes Interesse an der Einhaltung der Kooperationsvereinbarung.

Am 19.03.2020 wurde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

Durch Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses vom 22.12.2022 wurde der gegenständliche Fall der Gerichtsabteilung 1004 abgenommen und mit Wirkung 10.01.2023 der Gerichtsabteilung 1090 neu zugeteilt.

Am 04.10.2024 hat ein Erörterungstermin am BFG stattgefunden, an dem ***V*** (Geschäftsführer der Bf-GmbH), Mag. Erwin Bayerl (Steuerberater der Bf-GmbH), ***L*** (***W*** GmbH) und Mag. Ulrike Strasser (Vertreterin der belangten Behörde) teilgenommen haben.

Am 07.03.2025 hat die Bf-GmbH ihren Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurückgezogen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die ***Bf-GmbH*** (***FN***), Geschäftszweig Biotechnologie, wurde im Jahr 2014 von ***V*** (geboren am ***GebDatum***) und seinen Geschäftspartnern (unter anderem DI Dr. ***I***, geboren am ***GebDatum*** sowie Univ.-Prof. Dr. ***H***, geboren am ***GebDatum*** und Priv. Doz. Dr. ***D***, geboren am ***GebDatum***, beide Angestellte der Universität für Bodenkultur) gegründet. Gesellschafter-Geschäftsführer ist (und war im Jahr 2018) ***V***. Das Unternehmen widmet sich der Herstellung von ***K***. Als Gesellschafter waren im Jahr 2018 ***V***, Univ.-Prof. Dr. ***H***, Priv. Doz. Dr. ***D***, (bis 25.07.2018) die ***Z*** Holding GmbH, die (***V***, ***L*** und ***P*** gehörende) ***W*** GmbH und (ab 25.07.2018) die ***F Privatstiftung*** an der ***Bf-GmbH*** beteiligt.

Acib ist ein Forschungszentrum für industrielle Biotechnologie, das erforscht, wie man biologische Vorgänge für die Technik und Wissenschaft nutzbar macht. Das Forschungszentrum entwickelt nachhaltige und umweltfreundliche Prozesse für Biotechnologie-, Pharma-, und Chemie-Industrie, die wirtschaftlich und technisch am neuesten Stand sind. Vorbilder sind Methoden und Werkzeuge der Natur. Am acib arbeiten momentan ungefähr 150 Wissenschaftlerinnen und Wissenschaftler. Es gibt über 90 Forschungsprojekte. Im Rahmen von acib arbeiten ungefähr 200 Partnerinnen und Partner aus Wissenschaft und Industrie in einem Netzwerk zusammen („Forschungs-Hub“); viele kleine, mittlere und große Industrieunternehmen aus den unterschiedlichsten Bereichen der Biotechnologie arbeiten mit acib zusammen, so auch die Bf-GmbH. Ziel ist es nach wie vor, wissenschaftliche Impulse mit der Industrie zu verknüpfen. Gesellschafter sind die Technische Universität Graz, die Karl-Franzens-Universität Graz, die Universität für Bodenkultur und die JOANNEUM RESEARCH Forschungsgesellschaft mbH (im Jahr 2018 und bis Anfang 2024 war auch noch die Universität Innsbruck beteiligt). Acib ist eine als GmbH, der acib GmbH, FN 224687y, Geschäftszweig Angewandte Forschung in industrieller Biotechnologie, geführte Non-Profit-Organisation. Acib wird als K2-Kompetenzentrum über das COMET-Programm der Österreichischen Bundesregierung gefördert.

Im Jahr 2018 hat die *****Bf-GmbH***** das Forschungsprojekt „*****Projekt1*****“ (Projektlaufzeit: 01.01.2015 bis 31.12.2019) betrieben. Man arbeitete dabei im Rahmen einer Forschungs Kooperation (im Sinne des Unionsrahmens für staatliche Beihilfen zur Förderung von Forschung, Entwicklung und Innovation der Europäischen Kommission) arbeitsteilig mit acib zusammen (siehe Punkt 2.2.2, Rn 27 der Mitteilung der Europäischen Kommission, Unionsrahmen für staatliche Beihilfen zur Förderung von Forschung, Entwicklung und Innovation, 2022/C 414/01: *„Eine wirksame Zusammenarbeit gilt bei einem Vorhaben dann als gegeben, wenn mindestens zwei unabhängige Partner arbeitsteilig ein gemeinsames Ziel verfolgen und gemeinsam den Gegenstand des Vorhabens festlegen, an seiner Gestaltung mitwirken, zu seiner Durchführung beitragen und die mit ihm verbundenen finanziellen, technischen, wissenschaftlichen und sonstigen Risiken sowie die erzielten Ergebnisse teilen. Einer oder mehrere Partner tragen die vollen Kosten des Vorhabens und entlasten damit andere Partner von den mit dem Vorhaben verbundenen finanziellen Risiken. Die Bedingungen eines Kooperationsvorhabens, insbesondere hinsichtlich der Beiträge zu seinen Kosten, der Teilung der Risiken und Ergebnisse, der Verbreitung der Ergebnisse, des Zugangs zu Rechten des geistigen Eigentums und der Regeln für deren Zuweisung müssen vor Beginn des Vorhabens festgelegt werden. Auftragsforschung und die Erbringung von Forschungsdienstleistungen gelten nicht als Formen der Zusammenarbeit.“*). Das Projekt wurde als solches von der FFG (im Rahmen des COMET-Programmes) gefördert. Dem Grunde nach ist bzw war Ziel dieses Projektes die Entwicklung neuer Produktionsstämme und Produktionsverfahren für die Herstellung von *****K***** (Entwicklung eines revolutionären, industriefähigen Herstellungsverfahrens für *****K*****). Die ursprüngliche Idee stammt aus der Sphäre der *****Bf-**

GmbH***. Man hat beschlossen, die Idee gemeinsam mit acib umzusetzen. Folgende Aktivitäten fallen im Rahmen des Forschungsprojektes allgemein an: Projektplanung, Erstellung von Versuchsplänen, Vergabe der Durchführung der Laborarbeiten, Durchführung der Laborarbeiten, Analyse der Laborergebnisse, Anpassung des Projektplanes, sowie gegebenenfalls der Versuchspläne. Die Durchführung der Laborarbeiten fand bei acib statt, alle anderen Aktivitäten wurden von der Bf-GmbH gesetzt, insbesondere übernahm die Bf-GmbH das entsprechende Coaching, die Projektplanung, die Projektsteuerung sowie die Modifikation der Arbeiten. Die Bf-GmbH kontrollierte nicht nur den Fortschritt der Arbeiten, sondern es wurden beispielsweise Zwischenergebnisse in den routinemäßigen Jour Fixes (1x/Monat) mit den Wissenschaftlern beredet, dabei die zu erreichenden Zielvorgaben von der Bf-GmbH vorgegeben und die sinnvolle Reihenfolge der Durchführung der Laborarbeiten festgelegt; ***X*** diskutierte Forschungsergebnisse mit und brachte auf diese Weise ihr Know-How ein; passte etwas aus Sicht der Bf-GmbH nicht, brachte man das vor und es wurden korrigierende Maßnahmen gesetzt. Sowohl die Aktivitäten der Bf-GmbH als auch jene der acib haben Forschungscharakter im Sinne der Frascati-Kriterien.

Das in Bezug auf das hier gegenständliche Projekt zwischen der Bf-GmbH und der acib GmbH in Geltung befindliche Vertragswerk umfasst im Wesentlichen 3 Verträge: (1) Kooperationsvertrag vom 01.11.2014 zwischen acib und der Bf-GmbH, (2) Agreement über die Errichtung und Förderung des Austrian Centre of Industrial Biotechnology (ACIB), abgeschlossen zwischen der acib GmbH und den wissenschaftlichen Partnern und Unternehmenspartnern vom 24.12.2009 (nachfolgend „ACIB-Agreement“) und (3) IP-Vereinbarung[en] wie die im Akt aufliegende zwischen ***X*** und acib abgeschlossene Vereinbarung vom 21.04.2015 über die Übertragung von Rechten an einer Erfindung „***Kn***“ im Rahmen des acib-Projektes 23.032.

Im Kooperationsvertrag werden auszugsweise folgende Vereinbarungen getroffen:

Die konkrete Projektplanung bzw Planung des Ressourceneinsatzes erfolgt parallel zur Finanzierung durch ***X***. Im Falle von Zahlungsverzögerungen behält sich acib die vorübergehende oder dauernde Einstellung der Projektarbeiten vor (siehe Rn 19 des Kooperationsvertrages). Die Bf-GmbH verpflichtet sich zur Zahlung der in Anhang 1 für das jeweilige Projekt bzw Workpackage angeführten Finanzierungsbeiträge, wobei die Teilbeträge gemäß dem Zahlungsplan in Anhang 2 fällig sind (siehe Rn 12 des Kooperationsvertrages). Acib räumt der Bf-GmbH die Option ein, die Vertragssummen um die in Anhang 1 unter dem Titel Option angeführten Beträge - vorbehaltlich verfügbarer Fördervolumen im COMET-Programm - zu erhöhen. Im Falle der Nutzung der Option hat ***X*** dies acib bis zum 31.12.2017 mitzuteilen. Die Erhöhung wird mit Zustimmung von acib wirksam (siehe Rn 13 des Kooperationsvertrages). Die Bf-GmbH verpflichtet sich weiters, je angeführtem Projekt Personal- und Sachleistungen („In-kind-Leistungen“) in Höhe der in Anhang 1 angeführten Beträge zu erbringen. Die Beträge sind in Teilbeträgen gemäß In-kind-Planung in Anhang 2 bis

zum jeweils angegebenen Stichtag zu erbringen und gemäß den einschlägigen FFG-Regulationen innerhalb von 30 Tagen ab Fälligkeit als In-kind-Leistungen zu berichten (siehe Rn 14 des Kooperationsvertrages). Bis zum jeweiligen Stichtag nicht erbrachte oder nicht ordnungsgemäß berichtete In-kind-Leistungen sowie von acib als unzulässig ausgeschiedene Verrechnungen werden von acib mit dem jeweiligen Stichtag als zusätzliche Finanzierungsbeiträge in Rechnung gestellt (siehe Rn 16 des Kooperationsvertrages). Sollte sich bei der Durchführung der in Anhang 1 angeführten Projekte oder Workpackages herausstellen, dass diese oder Teile davon nicht gemäß dem jeweils gültigen Projektplan durchgeführt werden können oder sich das Projekt oder Workpackage für die beteiligten Partner als wirtschaftlich nicht länger relevant erweist, werden die am Projekt beteiligten Partner eine Änderung des Projektplanes oder der Projektbeteiligungen anstreben bzw gegebenenfalls über eine einvernehmliche vorzeitige Beendigung der Beteiligung am Projekt verhandeln (siehe Rn 25 des Kooperationsvertrages). Im Falle einer Auflösung des Vertrages aus gemäß Acib-Agreement wichtigen Gründen, die der Bf-GmbH zuzurechnen sind, steht acib der volle Finanzierungsbeitrag gemäß Zahlungsplan ohne Berücksichtigung einer nicht ausgeübten Option in voller Höhe zu (siehe Rn 26 des Kooperationsvertrages).

Entsprechend der soeben angeführten vertraglichen Regelungen leistete die Bf-GmbH im Jahr 2018 Finanzierungsbeiträge in Höhe von insgesamt € 180.000 (€ 45.000 pro Quartal zzgl 20% USt) an acib (Anmerkung: Acib hat für die unterschiedlichen Wissenschaftler und Wissenschaftlerinnen unterschiedliche Personalkostensätze, es gibt verschiedene Forschungskategorien, im Projektplan wird bestimmt, welche Personen man benötigt und die Höhe der Finanzierungsbeiträge ergibt sich aus einer Multiplikation der entsprechenden Faktoren als gerundete Summe).

Zu den Rechten an Forschungs- und Entwicklungsergebnissen wird in Punkt 5 der Kooperationsvereinbarung folgendes geregelt:

„Zur Regelung der Nutzung von vorbestandene[n] geistigen Eigentums (Background-IP) im Rahmen der in Anhang 1 angeführten Projekte sowie zur Regelung der Rechte an im Rahmen des Projektes entstandene[n] Forschungs- und Entwicklungsergebnissen (Foreground-IP) schließen acib und alle am jeweiligen Projekt beteiligten Unternehmenspartner eine IP-Vereinbarung ab. Kommt innerhalb von 9 Monaten nach Abschluss dieses Vertrages keine gültige IP-Vereinbarung für ein Projekt zu Stande, gilt die Beteiligung am jeweiligen Projekt mit Ablauf des 12. Monats nach Abschluss dieses Vertrages als gekündigt. Sämtliche Forschungs- und Entwicklungsergebnisse aus dem jeweiligen Projekt stehen in diesem Fall acib und den am Projekt beteiligten wissenschaftlichen Partnern gemeinsam zu. Den beteiligten Unternehmenspartnern steht eine kostenlose, nicht-exklusive, zeitlich unbeschränkte und nicht unterlizensierbare Lizenz zur wirtschaftlichen Nutzung der Ergebnisse zu. Für Forschungsergebnisse aus dem strategischen Programm gelten die Bestimmungen des

Agreements für jene Zeiträume, in denen das Unternehmen aktiv an Projekten gemäß Anhang 1 beteiligt ist.“

Allgemein finden sich im ACIB-Agreement, das Grundlage des Kooperationsvertrages ist (siehe Rn 5 des Kooperationsvertrages), zur Verteilung von Eigentums-, Nutzungs- und Verwertungsrechten an F&E-Ergebnissen nachfolgend angeführte Regelungen:

Rn 99: *„Eigentümer der F&E-Ergebnisse eines Unternehmensprojekts sind die an der Generierung des jeweiligen F&E-Ergebnisses beteiligten Partner [dh die wissenschaftlichen Partner und Unternehmenspartner gemeinsam, siehe Begriffsdefinitionen Rn 16] gemäß Rz 10 lit. a bzw die ACIB GmbH an General ACIB IP gemäß Rz 10 lit. b dieses Agreements.“*

Rn 10 lit a und lit b [Begriffsdefinitionen]: *„F&E-Ergebnis – Know-how, das bei der Durchführung des Forschungsprogramms erarbeitet wurde. Die Teilergebnisse eines Unternehmensprojekts werden nach ihrer Zuordnung im Rahmen der IP-Vereinbarung unterschieden in*

a. den jeweiligen Partnern exklusiv für die Nutzung [= Nutzung bedeutet die Verwendung für kommerzielle Zwecke, etwa Verkauf von Produkten und Dienstleistungen, Entwicklung neuer Prozesse, etc, nicht jedoch die wissenschaftliche Forschung, siehe Begriffsdefinitionen Rn 14] im vordefinierten Nutzungsbereich vorbehaltenes F&E-Ergebnis und

b. der ACIB GmbH vorbehaltenes F&E Ergebnis, dies sind alle nicht unter lit. a. genannten F&E Ergebnisse (= General ACIB IP).“

Rn 100: *„Das Recht zur Anmeldung gewerblicher Schutzrechte an schutzrechtsfähigen F&E-Ergebnissen gemäß Rz. 10 lit. a. aus Unternehmensprojekten steht den an deren Generierung beteiligten Unternehmenspartnern exklusiv zu. Entsprechende Detailregelungen (etwa in Bezug auf Eigentum, Inhaberschaft, Durchführung der Anmeldung, beteiligte Erfinder, Erfindervergütung, Erfolgsbeteiligung der ACIB GmbH, Kostentragung, Patentverwaltung, etc.) sind von den Projektteilnehmern möglichst vor Projektbeginn, spätestens jedoch bis zur Übertragung der Rechte schriftlich zu vereinbaren. Zur besseren Strukturierung dieser Detailregelungen („IP-Vereinbarung“) können vorab innerhalb eines Projekts „IP Interessensfelder“ definiert werden, sodass es möglich wird, auf dieser Ebene die technischen Details von Arbeitspaketen und der Abwicklung der IP Vereinbarungen durchzuführen.“*

Rn 106: *„Das Recht zur Nutzung und Verwertung [Verwertung bedeutet die teilweise oder vollständige Veräußerung von Schutzrechten und die Erteilung von Lizenzen zur Nutzung, siehe Begriffsdefinition in Rz 25] von F&E-Ergebnissen gemäß Rz. 10 lit. a. aus Unternehmensprojekten steht den an deren Generierung beteiligten Unternehmenspartnern gemäß der Regelung in der IP-Vereinbarung zu. Die ACIB GmbH und die beteiligten wissenschaftlichen Partner haben unter Bedachtnahme auf a) bestehende oder angemeldete*

Schutzrechte oder b) der Geheimhaltung unterliegende F&E-Ergebnisse das Recht zur kostenfreien [Nutzung im Rahmen der] wissenschaftlichen Forschung. Dieses Recht umfasst jedoch nicht das Recht, die Nutzung der F&E-Ergebnisse anderen als den am Unternehmensprojekt beteiligten Partnern zu ermöglichen.“

Rn 108: „Zur Abgeltung des Beitrags der ACIB GmbH an der Generierung der schutzrechtsfähigen Ergebnisse und als Berücksichtigung des Universitäts-Anteils an der Projektfinanzierung wird die ACIB GmbH an den Erfolgen des Foreground IP [= F&E Ergebnis, das durch Schutzrechte schützbar ist, siehe Begriffsdefinitionen Rn 19] aus den Unternehmensprojekten durch finanzielle Rückflüsse beteiligt. Der ACIB GmbH steht kein Anspruch auf Abgeltung für den Beitrag an der Generierung von nicht schutzrechtsfähigen F&E-Ergebnissen zu.“

Am 21.04.2015 ist eine IP-Vereinbarung zwischen ***X*** und acib abgeschlossen worden („Vereinbarung über die Übertragung von Rechten an einer Erfindung „***Kn***“ im Rahmen des acib-Projektes 23.032). Darin wird wie folgt vereinbart:

*„Im Rahmen des Projektes haben die Erfinder und acib-Angestellten Dr. ***S*** und Dr. ***B*** sowie die Erfinder und Angestellten der Universität für Bodenkultur Wien Dr. ***H*** und Dr. ***D*** die Erfindung „***Kn***“ – im Folgenden kurz „Erfindung“ genannt – getätigt. Die genannten Erfinder haben mit 31.3.2015 die Erfindung an ihre Dienstgeber gemeldet, acib und die Universität für Bodenkultur Wien haben die Erfindung in Anspruch genommen, die Universität für Bodenkultur Wien hat die Rechte an der Erfindung an acib übertragen. Acib ist mithin im Besitz aller Rechte an der genannten Erfindung. Gemäß der IP-Vereinbarung für das Workpackage 23.032 vom 01.11.2014 abgeschlossen zwischen [der Bf-GmbH] und acib, steht [der Bf-GmbH] das Recht zur Anmeldung von schutzrechtsfähigen F&E-Ergebnissen zu. Die vorliegende Vereinbarung regelt die Übertragung der Rechte an der im Eigentum von acib stehenden Erfindung an ***X***. [...] Der Unternehmenspartner [Bf-GmbH] hat erklärt, sein Recht auf Anmeldung eines Schutzrechtes betreffend die Erfindung in Anspruch nehmen zu wollen. Gemäß Punkt 4 der IP-Vereinbarung überträgt acib alle Rechte und Pflichten an der Erfindung an ***X***. Hinsichtlich der genannten Erfindung ist ***X*** unter Berücksichtigung der Bestimmungen der IP-Vereinbarung sowie Nennung der Erfinder berechtigt, in beliebigen Ländern Schutzrechte anzumelden, weiterzuverfolgen oder fallen zu lassen. [Die Bf-GmbH] erteilt acib und dem am Workpackage 23.032 beteiligten wissenschaftlichen Partnern gemäß Rz. 106 des Agreements [gemeint ist das ACIB-Agreement] das Recht zur kostenfreien Nutzung der Erfindung im Rahmen der jeweils eigenen wissenschaftlichen Forschung. [Die Bf-GmbH] gewährt ACIB und dem am Workpackage 23.032 beteiligten wissenschaftlichen Partner im Besonderen eine kostenlose, unbeschränkte und nicht-exklusive Lizenz auf allfällige, basierend auf der Erfindung angemeldete Schutzrechte zur Nutzung im Rahmen eigener wissenschaftlicher Forschung. Dieses Recht umfasst weder das Recht, die Nutzung der F&E-Ergebnisse anderen als den am Workpackage 23.032 beteiligten*

*Partnern zu ermöglichen noch das Recht einer Nutzung zu kommerziellen Zwecken. [...] acib verpflichtet sich, die Inhalte der Erfindungsmeldung und alle damit in Zusammenhang stehenden Informationen gemäß den Bestimmungen der Rz 118 lit. b des Agreements [ACIB-Agreement] geheim zu halten, sofern in dieser Vereinbarung nicht anders bestimmt. Ist bis zum 30.9.2015 keine prioritätsbegründende Anmeldung durch ***X*** erfolgt, werden acib und ***X*** eine Einigung über die weitere Vorgehensweise anstreben. Kommt eine solche Einigung nicht bis spätestens 31.12.2015 zu Stande, ist acib berechtigt, die F&E-Ergebnisse spätestens ab dem 1.1.2016 ohne weitere Freigabe zur Veröffentlichung einzureichen. [...] [Die Bf-GmbH] verpflichtet sich, die Erfinder bei allfälligen Schutzrechtsanmeldungen zu nennen.“*

Als Vergütung steht acib für die Übertragung der Rechte an der Erfindung eine Abgeltung in Höhe von € 20.000 zu. Sofern der wirtschaftliche Erfolg aus der Nutzung der übertragenen Ergebnisse bestimmte in der Vereinbarung genannte Beträge überschreitet, hat ***X*** weitere einmalige Abgeltungen an acib zu leisten (siehe Rn 26 ff der IP-Vereinbarung vom 21.04.2015: „Sofern der wirtschaftliche Erfolg aus der Nutzung der übertragenen Ergebnisse den Betrag von EUR 1 Mio. überschreitet, wird eine weitere einmalige Abgeltung von EUR 30.000 fällig. Sofern der wirtschaftliche Erfolg aus der Nutzung der übertragenen Ergebnisse den Betrag von EUR 30 Mio. überschreitet, wird eine weitere einmalige Abgeltung in Höhe von EUR 900.000 fällig. Sofern der wirtschaftliche Erfolg aus der Nutzung der übertragenen Ergebnisse den Betrag von EUR 100 Mio. überschreitet, wird eine weitere einmalige Abgeltung von EUR 3 Mio fällig.“).

Bereits im Jahr 2016 hat die ***X*** Forschungsergebnisse (Entwicklung der Stämme und das Produktionsverfahren) zum Patent angemeldet. Im Jahr 2018 sind der ***X*** Kosten für die Nationalisierung dieses bereits im Rahmen des Forschungsprojektes angemeldeten Patent in den einzelnen Ländern in Höhe von € 46.439,60 (darauf entfallende, beantragte Forschungsprämie € 6.501,54) erwachsen (siehe Rechnungen der Patentanwaltskanzlei REDL Life Science Patent Attorneys, verrechnet wurden im Oktober, November und Dezember 2018 neben dem Service dieser Patentanwaltskanzlei der Erhalt und die Weiterleitung von Instruktionen zur Einleitung der nationalen Phase, Vorbereitung und Zusendung der notwendigen Dokumente, Instruktionen an den Vertreter, Administration, Bankspesen und Bericht, die Kosten des korrespondierenden Patentanwaltes im Zusammenhang mit der Eintragung der nationalen Phase beim ausländischen Patentamt zzgl sonstige Ausgaben sowie Amtsgebühren; betroffene Staaten: Israel, Mexiko, Südafrika, Kanada, Brasilien, Chile, Kolumbien, Europäische Patentanmeldung, Indien, Japan, Ukraine, China, USA). Etwaige Schriftstücke, die für die Anmeldung bzw Nationalisierung der Patente erforderlich waren, wurden von der Bf-GmbH erstellt. Damals war das Forschungsprojekt noch nicht beendet, dh im Jahr 2019 wurde noch weiter geforscht. Beweggrund für die Patentierung bzw Nationalisierung des Patent in der Schutz des bisher erreichten Forschungsfortschrittes. Man hätte die weitere Forschung im vorliegenden Fall auch ohne die dadurch erreichte rechtliche Absicherung zweckmäßig zum Abschluss bringen können.

2. Beweiswürdigung

Die obigen Sachverhaltsfeststellungen stützen sich auf Firmenbuchauszüge, die im Rahmen des Erörterungstermines vom 04.10.2024 von ***V*** getätigten - vom Bundesfinanzgericht durchwegs als glaubhaft eingestuft - Aussagen (siehe die im Akt aufliegende Abschrift des Tonbandprotokolls), auf Internetrecherchen der erkennenden RichterIn zu acib, auf die aktenkundige Email-Korrespondenz zwischen Mag. Ulrike Strasser (Finanzamt Österreich) und ***V*** (siehe insbesondere die Emails von ***V*** vom 08.07.2019 sowie vom 27.08.2019), auf den vorgelegten Kooperationsvertrag vom 01.11.2014 und seine Anhänge, auf das ACIB-Agreement und die dazu von ***V*** am 30.09.2025 per E-Mail gelieferten ergänzenden Erklärungen dazu, auf die Vereinbarung über die Übertragung von Rechten an einer Erfindung vom 21.04.2015 sowie auf die zu den von ***X*** geleisteten Finanzierungsbeiträgen und zu den Aufwendungen für die Nationalisierung des Patentes im Akt befindlichen Abrechnungsunterlagen.

Dass sowohl den Aktivitäten von ***X*** als auch jenen von acib im Rahmen dieses Forschungsprojektes Forschungscharakter beizumessen ist, steht außer Streit; auf das von ***X*** am 14.04.2019 zum hier betroffenen Forschungsprojekt von der FFG angeforderte Gutachten vom 07.06.2019, dessen Schlüssigkeit, Widerspruchsfreiheit und Vollständigkeit nicht in Zweifel gezogen wurde, wird hingewiesen. Der Bf-GmbH wurde für die von ihr im Rahmen des hier gegenständlichen Forschungsprojektes zur Erreichung des Forschungszweckes beigetragenen Leistungsteile bereits von der belangten Behörde eine Forschungsprämie für eigenbetriebliche Forschung und Entwicklung zugesprochen, wobei das Geschäftsführer-Gehalt von ***V*** sowie bestimmte Gemeinkosten in die Forschungsprämienbemessungsgrundlage miteinbezogen worden sind. Acib hat für im Zusammenhang mit dem Forschungsprojekt erwachsene Aufwendungen keine Forschungsprämie beantragt, entsprechend gibt es auch kein FFG-Gutachten zu den von acib im Rahmen der Forschungsk Kooperation konkret verrichteten Tätigkeiten. Zum Forschungscharakter der Arbeiten von acib im Erörterungstermin befragt („Würde acib dann für die Arbeiten eine Forschungsprämie für eigenbetriebliche Forschung bekommen?“) gab ***V*** - der über 26 Jahre bei einem namhaften Pharmaunternehmen tätig war und in seiner Funktion auch die Forschungsprämie mitbetreut hat - an, dass dies der Fall wäre, was von der belangten Behörde nicht in Abrede gestellt worden ist. Damit im Einklang stehen etwa die Ausführungen im IP-Übertragungsvertrag („Im Rahmen des Projektes haben die Erfinder und acib-Angestellten Dr. ***S*** und Dr. ***B*** sowie die Erfinder und Angestellten der Universität für Bodenkultur Wien Dr. ***H*** und Dr. ***D*** die Erfindung „***Kn***“ – im Folgenden kurz „Erfindung“ genannt – getätigt. Die genannten Erfinder haben mit 31.3.2015 die Erfindung an Ihre Dienstgeber gemeldet, acib und die Universität für Bodenkultur Wien haben die Erfindung in Anspruch genommen, die Universität für Bodenkultur Wien hat die Rechte an der Erfindung an acib übertragen. Acib ist mithin im Besitz aller Rechte an der genannten Erfindung.“). Siehe auch die Ausführungen in der Beschwerde: „Die acib-GmbH

erbringt konkrete vordefinierte Leistungen, die als experimentelle Forschung laut Gutachten zu sehen ist.“ oder im Vorlageantrag: „Bei Forschungsk Kooperationen forschen per definitionem beide Partner selbst.“ Vor dem Hintergrund kann das BFG annehmen, dass die von acib übernommenen Aufgaben der F&E im Rahmen der Forschungsk Kooperation mit der Bf-GmbH zuzurechnen sind und mit den Laborarbeiten nicht bloß (wissenschaftliche) Dienstleistungen für ***X*** übernommen wurden, sondern Tätigkeiten, die die im Frascati-Handbuch 2015 dargelegten Kriterien erfüllen. Einer weiteren Beweisaufnahme (die darin bestehen würde, die FFG gemäß § 108c Abs 7 EStG 1988 erneut einzubinden), bedarf es unter diesen Umständen nicht.

Dass eine Forschungsk Kooperation vorliegt, die den Bedingungen des Unionsrahmens für staatliche Beihilfen zur Förderung von Forschung, Entwicklung und Innovation der Europäischen Kommission (vgl Punkt 2.2.2, Rn 27 der Mitteilung der Europäischen Kommission, Unionsrahmen für staatliche Beihilfen zur Förderung von Forschung, Entwicklung und Innovation, 2022/C 414/01: *„Eine wirksame Zusammenarbeit gilt bei einem Vorhaben dann als gegeben, wenn mindestens zwei unabhängige Partner arbeitsteilig ein gemeinsames Ziel verfolgen und gemeinsam den Gegenstand des Vorhabens festlegen, an seiner Gestaltung mitwirken, zu seiner Durchführung beitragen und die mit ihm verbundenen finanziellen, technischen, wissenschaftlichen und sonstigen Risiken sowie die erzielten Ergebnisse teilen. Einer oder mehrere Partner tragen die vollen Kosten des Vorhabens und entlasten damit andere Partner von den mit dem Vorhaben verbundenen finanziellen Risiken. Die Bedingungen eines Kooperationsvorhabens, insbesondere hinsichtlich der Beiträge zu seinen Kosten, der Teilung der Risiken und Ergebnisse, der Verbreitung der Ergebnisse, des Zugangs zu Rechten des geistigen Eigentums und der Regeln für deren Zuweisung müssen vor Beginn des Vorhabens festgelegt werden. Auftragsforschung und die Erbringung von Forschungsdienstleistungen gelten nicht als Formen der Zusammenarbeit.“*) entspricht, ist unstrittig.

Dass das hier betroffene - gemeinschaftlich mit acib betriebene - Forschungsprojekt Ende 2018 noch nicht beendet war und im Jahr 2019 noch weiter geforscht wurde, ist aus dem Umstand geschlossen worden, dass im Jahr 2019 bei der Bf-GmbH noch Aufwendungen angefallen sind, für die eine Forschungsprämie für eigenbetriebliche Forschung gewährt wurde, für 2019 wurde seitens der Bf-GmbH auch ein FFG-Gutachten angefordert, in dem als Laufzeit des Forschungsprojektes 01.01.2015 bis 31.12.2019 angegeben worden war. Im Erörterungstermin hat die erkennende Richterin auf das BFG-Erkenntnis vom 24.05.2023 (RV/2100768/2022) Bezug genommen und darauf hingewiesen, dass darin die Auffassung vertreten wurde, Patentkosten seien berücksichtigbar, sofern die betreffende Patentierung Voraussetzung dafür ist, dass man die Forschung weiter betreiben kann (Anmerkung: Dass dies grundsätzlich zutreffend ist, hat der VwGH mittlerweile bestätigt: *„Diese notwendige Differenzierung hat auch das BFG grundsätzlich erkannt, wenn es im angefochtenen Erkenntnis festhält, dass eine Anerkennung der Patentaufwendungen dann zu erfolgen hätte, wenn der Erwerb der Patente notwendig wäre, um weiter Forschung betreiben zu können, etwa um ein patentiertes Produkt*

oder Verfahren weiter technisch verbessern zu können.“ – siehe VwGH 24.05.2025, Ro 2023/15/0021). Außerhalb der Verwertung gelegene Gründe für die Nationalisierung wurden nicht ersichtlich gemacht. ***V*** führte zu dem Beweisthema aus: *„Es gibt schon Situationen im Life-Science-Bereich, wo man sagt, man macht die Forschung nur dann weiter, wenn ich mir das prinzipielle Recht daran gesichert habe, um das Risiko des Wettbewerbs auszuschalten. Wenn man dieses Risiko hat, dann lohnt es sich unter Umständen nicht, die Forschung fortzusetzen. Dann ist die Patentierung elementar. So einen Fall sehe ich nicht. Wir haben die Patentierung vorgenommen als entsprechende Absicherung für die Zukunft, wir hätten aber ohne Weiteres weiter forschen können, ohne, dass wir das patentiert haben. [...] Also es gibt Projekte, wo man sagt, die Patentierung ist notwendig, es macht sonst keinen Sinn die Forschung weiter fortzusetzen. Es gibt aber auch Projekte, da macht man die Patentierung aus marketingtechnischen Gründen, das hat aber keinen Einfluss auf die Fortführung der Forschung. Im Falle der [Bf-GmbH] liegt eher der zweite Fall vor, also wir hätten die Forschung auf jeden Fall fortgeführt.“*. Aus diesen Ausführungen hat das BFG geschlossen, dass man durch die Nationalisierung des Patentes den bisher erreichten Forschungsfortschritt schützen wollte, man die Arbeiten aber auch abschließen hätte können, wenn dies nicht erfolgt wäre.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

3.1.1 Rechtliche Rahmenbedingungen und Frascati-Handbuch 2015 der OECD

§ 108c EStG 1988 in der hier maßgeblichen Fassung normiert auszugsweise:

„(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 prämiengünstigen Forschungsaufwendungen (-ausgaben) geltend machen. [...].

(2) Prämiengünstig 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 prämiengünstigen 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.*

[...]

(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. [...].

(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.

[...]“

Die auf der Grundlage erlassene Forschungsprämienverordnung in der hier maßgeblichen Fassung enthält nachfolgend angeführte Regeln:

„§ 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. [...].

(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.

[...]

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

1. Die Beurteilung, inwieweit ein Forschungsschwerpunkt/Forschungsprojekt, aus dem für die Forschungsprämie maßgebliche Aufwendungen resultieren, unter Zugrundelegung der vom Steuerpflichtigen bekanntgegebenen Informationen die Voraussetzungen des § 108c Abs. 2 Z 1 EStG 1988 erfüllt.

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

(2) Das Gutachten umfasst nicht

– die Tatsachenfeststellung, ob die bekannt gegebenen Informationen zu einem Forschungsschwerpunkt/Forschungsprojekt oder zu nicht forschungsschwerpunkt- oder forschungsprojektbezogen zugeordneten Investitionen richtig sind, sowie

– die Beurteilung, ob und in welchem Umfang Aufwendungen oder Ausgaben für Forschung und experimentelle Entwicklung Bestandteil der Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie sind.

[...]

§ 4. (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

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)

[...]

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.

[...]

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.

[...]“

Dem Frascati-Handbuch 2015 der OECD (Leitlinien für die Erhebung und Meldung von Daten über Forschung und experimentelle Entwicklung, Messung von wissenschaftlichen, technologischen und Innovationstätigkeiten, OECD Publishing, Paris) ist folgendes zu entnehmen:

„2.7 Beispiele für FuE, Abgrenzungen und Ausschlussfälle in verschiedenen Bereichen

[...]

Von FuE sorgfältig auszuschließen sind Aktivitäten, die zwar Bestandteil des Innovationsprozesses sind, aber die Kriterien für die Klassifikation als FuE nicht erfüllen. Beispielsweise sind Patentanmeldungen und Lizenzvergaben, Marktforschung, Produktionsanlauf, Werkzeugeinrichtung (tooling up) und Umgestaltung für das Herstellungsverfahren an sich keine FuE-Tätigkeiten und können entsprechend nicht als Bestandteil eines FuE Projekts betrachtet werden.

[...]

Tabellen

2.3 Abgrenzung zwischen FuE, Innovationen und anderen wirtschaftlichen Aktivitäten

<i>Gegenstand</i>	<i>Einordnung</i>	<i>Bemerkungen</i>
<i>[...]</i>	<i>[...]</i>	<i>[...]</i>
<i>Patent- und Lizenzarbeiten</i>	<i>Ausschließen</i>	<i>Alle verwaltungstechnischen und rechtlichen Schritte, die für die Beantragung von Patenten und Lizenzen erforderlich sind (Dokumentation von FuE-Projekten ist FuE). Indessen sind Patentarbeiten in direkter Verbindung mit FuE-Projekten FuE.</i>

[...]

4.23 Diese Aufwendungen umfassen die nicht unter Investitionen fallenden Käufe von Material, Bedarfsgegenständen, Ausrüstung und Dienstleistungen für die von einer statistischen Einheit innerhalb des Referenzjahres durchgeführte FuE. Beispiele hierfür sind Wasser, Brenn- und Betriebsstoffe (ein schließlich Gas und Strom), Bücher, Zeitschriften, Nachschlagewerke, Mitgliedschaften in Bibliotheken, wissenschaftlichen Gesellschaften usw., die veranschlagten oder tatsächlichen Kosten kleiner Prototypen oder Modelle, die außerhalb der statistischen Einheit hergestellt wurden, sowie Materialien für Laboratorien (z.B. Chemikalien, Versuchstiere usw.). Andere laufende Aufwendungen umfassen Nutzungs- oder Lizenzgebühren für die Nutzung von Patenten und anderen Rechten des geistigen Eigentums, das Leasing von Investitionsgütern (Maschinen, Ausstattung usw.) und die Anmietung von Gebäuden für die von einer statistischen Einheit innerhalb des Referenzjahres durchgeführte FuE.

[...]

4.53 Diese Kategorie umfasst die Kosten für erworbene Patente, langfristige Lizenzen bzw. andere immaterielle Werte, die für FuE genutzt werden und über ein Jahr lang im Gebrauch sind.“

3.1.2 Schlussfolgerungen

Fraglich ist alleine, ob die von der Bf-GmbH an acib im Jahr 2018 geleisteten Zahlungen („Finanzierungsbeträge“) und die der Bf-GmbH im Jahr 2018 erwachsenen Kosten für die Nationalisierung eines Patentes als im Rahmen der auf Ebene der Bf-GmbH stattfindenden eigenbetrieblichen Forschung angefallene „unmittelbare Aufwendungen“ im Sinne von § 1 Abs 2 Z 2 der Forschungsprämienverordnung angesehen werden können.

Zu den Finanzierungsbeiträgen:

Betreiben im Rahmen einer Zusammenarbeit zwischen zwei Rechtsträgern wie der hier vorliegenden beide Unternehmen Forschung und experimentelle Entwicklung, können grundsätzlich nur die Aufwendungen für die im eigenen Unternehmen tatsächlich durchgeführte Forschungstätigkeit in die Bemessungsgrundlage einer Forschungsprämie für eigenbetriebliche Forschung miteinbezogen werden (in diese Richtung schon UFS 24.09.2010, RV/2297-W/09; vgl auch *Eßl* in Macho etc al, Steuerliche Behandlung von Förderungen 112 zu Forschungsk Kooperationen [2015]).

Zu diesen unmittelbaren Aufwendungen eines Unternehmens zählen etwa auch Entgelte für zugekaufte Dienstleistungen oder sonstige Unterstützungsleistungen, die für sich genommen nicht die Frascati-Kriterien erfüllen (vgl Rn 4.2 des Frascati-Handbuchs 2015, das auch der VwGH zur Auslegung des Begriffes der Forschung und Entwicklung heranzieht : „[...] *Aufwendungen für extramurale FuE [d.h. außerhalb der statistischen Einheit durchgeführte FuE] sind in den Summen der intramural durchgeführten FuE [innerhalb einer statistischen Einheit durchgeführte FuE] nicht berücksichtigt. [...] Lediglich Aufwendungen für Nicht-FuE-Erwerb, die außerhalb der statistischen Einheit oder des Sektors, aber zur Unterstützung intramuraler FuE getätigt werden [z.B. der Erwerb von Materialien oder allgemeinen Dienstleistungen für die FuE-Tätigkeit], werden in den Summen der intramuralen FuE berücksichtigt.*“) oder Aufwendungen für den Zugang zu wissenschaftlich-technischen Erkenntnissen, wenn sie unmittelbar einem oder mehreren konkreten Forschungszielen zuzuordnen sind und nachhaltig der Forschung oder experimentellen Entwicklung dienen (siehe Anhang I, Abschnitt B, Z 16 der Forschungsprämienverordnung).

Davon, dass mit den von der Bf-GmbH geleisteten Finanzierungsbeiträgen an die Bf-GmbH erbrachte (wissenschaftliche) Dienstleistungen abgegolten werden, kann schon deshalb nicht ausgegangen werden, weil sowohl den Aktivitäten der Bf-GmbH als auch jenen der acib Forschungscharakter im Sinne der Frascati-Kriterien zukommt (siehe Punkt II.1, Sachverhalt).

Mit den Finanzierungsbeiträgen wird der Beitrag der acib an der im Rahmen des gemeinschaftlich betriebenen Forschungsprojekts bewirkten Generierung der schutzrechtsfähigen Ergebnisse abgegolten (vgl Rn 108 des ACIB-Agreements), die im vorliegenden Fall (vgl die in Rn 99 des ACIB-Agreements getroffene Vereinbarung) der Bf-GmbH zugewiesen worden sind. Der Unionsrahmen für staatliche Beihilfen zur Förderung von Forschung, Entwicklung und Innovation (siehe die Mitteilung der Kommission 2022/C 414/01), der gemäß Rn 65 der ACIB-Richtlinie eine wichtige Rechtsgrundlage darstellt, auf dessen Regeln das COMET-Programm und damit auch das ACIB-Agreement aufbaut und denen das ACIB-Agreement auch nicht widersprechen darf, sieht vor, dass „*aus dem Vorhaben resultierende Rechte des geistigen Eigentums sowie damit verbundene Zugangsrechte [...] den verschiedenen Kooperationspartnern in einer Weise zugewiesen [werden], die ihrer Arbeit, ihren Beiträgen und ihren jeweiligen Interessen angemessen Rechnung tragen*“ (siehe Punkt 2.2.2, Rn 29 lit c). Im auf der Homepage der FFG abrufbaren Instrumentenleitfaden für COMET-

Zentren (Punkt 2.10 – Was gilt bei der Regelung von Verwertungsrechten?), dem die wesentlichen Bestimmungen hinsichtlich der Regelung der Verwertungsrechte zu entnehmen sind (siehe Ausschreibungsleitfaden, COMET-ZENTREN, Punkt 5.3), ist vorgesehen: *„Die Verwertungsrechte der Projektergebnisse liegen beim Konsortium. Es ist jedoch darauf zu achten, dass das COMET-Zentrum in seiner Position als gemeinsamer Wissensträger gestärkt und der Kompetenzaufbau am Zentrum sichergestellt wird, wobei strategische Projekte eine Schlüsselrolle spielen. [...] Demnach erhalten die Forschungseinrichtungen die Verwertungsrechte, die ihrer Arbeit, ihren Beiträgen und ihren Interessen entsprechen. Werden diese Rechte den beteiligten Unternehmen zugewiesen, ist von diesen ein marktübliches Entgelt an die Forschungseinrichtung zu entrichten, wobei die im Zentrum eingebrachten Leistungen (Cash/In-kind) gegengerechnet werden dürfen.“* (siehe auch Punkt 2.2.2, Rn 29 lit d der oben zitierten Kommissionsmitteilung: *„Die Forschungseinrichtungen bzw. Forschungsinfrastrukturen erhalten für die sich aus ihren Tätigkeiten ergebenden Rechte des geistigen Eigentums, die den beteiligten Unternehmen zugewiesen werden oder für die den beteiligten Unternehmen Zugangsrechte gewährt werden, ein marktübliches Entgelt. Der absolute Betrag des Wertes der – finanziellen wie nichtfinanziellen – Beiträge der beteiligten Unternehmen zu den Kosten der Tätigkeiten der Forschungseinrichtungen bzw. Forschungsinfrastrukturen, die zu den jeweiligen Rechten des geistigen Eigentums geführt haben, kann von diesem Entgelt abgezogen werden.“*). Wenn auch mit der Zahlung der Finanzierungsbeiträge faktisch ein Zugang zu jenen wissenschaftlich-technischen Erkenntnissen verbunden sein mag, die man im Rahmen des Projektes angesammelt hat (oder auch zu Background-IP = geheimes oder durch Schutzrecht geschütztes Know-How, das außerhalb des entsprechenden Projektes generiert wurde und von einem Partner in ein Projekt eingebracht wird), wird damit aber nicht (wie dies etwa bei einem Lizenzentgelt für den Zugang zu einer wissenschaftlichen Datenbank oder bei Stipendien für Dissertationen gegeben sein kann) ein „zusätzlicher“, davon loszulösender Erkenntnisgewinn für die Bf-GmbH in wissenschaftlich-technischer Hinsicht abgegolten, der unmittelbar einem oder mehreren konkreten Forschungszielen des zahlenden Unternehmens zuzuordnen ist und nachhaltig der F&E dient. Schon deshalb liegen nach Ansicht des BFG keine Aufwendungen für den Zugang zu wissenschaftlich-technischen Erkenntnissen im Sinne von Anhang I, Teil B, Z 16 der Forschungsprämienverordnung vor.

Die von der Bf-GmbH geleisteten Finanzierungsbeiträge sind auch nicht als Finanzierungsaufwendungen im Sinne von § 1 Abs 2 Z 3 der Forschungsprämienverordnung zu qualifizieren, wozu grundsätzlich alle mit der Kapitalbeschaffung (Fremdfinanzierung/Eigenfinanzierung) in Zusammenhang stehenden Aufwendungen bzw. Ausgaben wie insbesondere Zinsen, Kreditbereitstellungskosten oder Hypothekarverschreibungsgebühren, zählen.

Somit ist aber keine Rechtsgrundlage dafür ersichtlich, die es erlaubt, die betreffenden Aufwendungen (Finanzierungsbeiträge) bei der Bf-GmbH in die

Forschungsprämienbemessungsgrundlage der eigenbetrieblichen F&E für das Jahr 2018 einzubeziehen. Für wen bestimmte Aufwendungen prämiengünstig sind, richtet sich alleine nach den Regelungen des § 108c EStG 1988 sowie der auf der Grundlage erlassenen Forschungsprämienverordnung und nicht nach getroffenen Vereinbarungen über die Zuordnung der entsprechenden Forschungsaufwendungen.

Zu den Kosten für die Nationalisierung des Patent:

Das wesentliche Kriterium für die Berücksichtigung von Patentierungsaufwendungen ist, ob eine „unmittelbare“ Aufwendung im Sinne der Forschungsprämienverordnung vorliegt, die nachhaltig Forschung und experimenteller Entwicklung - im Sinne der Verordnung und ergänzend des Frascati-Handbuchs - dient. In diesem Sinne ist nach der Rechtsprechung des VwGH (siehe jüngst VwGH 24.04.2025, Ro 2023/15/0021) auch die Abgrenzung in Anhang I, Teil B, Z 9 der Forschungsprämienverordnung (*„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.“*) zu verstehen. Auch das Frascati Manual ordnet - trotz grundsätzlichen Ausschlusses von Patentaufwendungen - *„Patentarbeiten in direkter Verbindung mit FuE-Projekten“* der FuE zu (Frascati-Handbuch 2015 Tabelle 2.3 bzw gleichlautend Frascati Manual 2002 Tabelle 2.3. *„patent work directly connected with R&D projects“*). Die konkret geltend gemachten Patentaufwendungen müssen allerdings notwendiger Teil eines laufenden Entwicklungs- oder Forschungsprozesses bzw -projektes bei der Bf-GmbH gewesen sein, und hierbei der weiteren Forschung und Entwicklung dienen (vgl VwGH 24.04.2025, Ro 2023/15/0021, Rn 26 und 28). Davon ist nicht auszugehen. Aufgrund des festgestellten Sachverhaltes waren die der Bf-GmbH im Jahr 2018 erwachsenen Aufwendungen für die Nationalisierung des bereits im Jahr 2016 angemeldeten Patent nicht als Aufwendungen im Sinne der Forschungsprämie nach § 108c EStG 1988 bzw der Forschungsprämienverordnung anzusehen, für die der Bf-GmbH eine Forschungsprämie für eigenbetriebliche Forschung und experimentelle Entwicklung (§ 108c Abs 2 Z 1 EStG 1988) zusteht.

Es war spruchgemäß zu befinden.

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.

Zur Frage, ob Finanzierungsbeiträge wie die gegenständlichen bei der hier gegebenen Sachlage als Aufwendungen (Ausgaben) zur FuE im Sinne des § 1 Abs 2 Z 2 der Forschungsprämienverordnung, wozu auch solche im Sinne von Anhang I, Teil B, Z 16 dieser Verordnung gehören, zu werten sind, gibt es keine höchstgerichtliche Judikatur. Die Revision war daher zuzulassen.

Wien, am 17. Dezember 2025