

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin MMag. Ines Sattlegger in der Beschwerdesache ***Bf1****, ****Adresse****, ****Ort****, vertreten durch ****Vertreter****, ****Adresse2****, ****Ort2****, über die Beschwerde vom 27. August 2024 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 29. Juli 2024 betreffend Forschungsprämie gemäß § 108c EStG 1988 für das Jahr 2022 Steuernummer ***BF1StNr1**** zu Recht erkannt:

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

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

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

Am 09.11.2023 beantragte die beschwerdeführende Gesellschaft (in Folge Bf.) bei der Forschungsförderungsgesellschaft (kurz FFG) für das Wirtschaftsjahr 2022 ein Jahresgutachten zu 6 Projekten (Anteil 90%) und diversen nicht projekt- oder schwerpunktbezogenen F&E-Aktivitäten (Anteil 10%) mit einer Projektlaufzeit von bis zu 10 Jahren

Die FFG erstellte per 31.01.2024 ein Jahresgutachten, in dem sämtliche Projekte negativ und die diversen nicht projekt- oder schwerpunktbezogenen F&E-Aktivitäten als „nicht plausibel“ beurteilt wurden.

Am 07.03.2024 übermittelte das Finanzamt Österreich der Bf. ein Ergänzungsansuchen (datiert mit 06.03.2024), in dem es darlegte, dass es beabsichtige, die beantragte Prämie - im Rahmen der freien Beweiswürdigung – entsprechend dem Gutachten zu kürzen und der Bf. die Möglichkeit einräumte, hierzu eine Stellungnahme abzugeben bzw. ergänzende Unterlagen nachzureichen. Weiters wurde um Vorlage von Unterlagen bzw. Erteilung von Auskünften zu den steuerfreien Subventionen ersucht. Auf die erhöhte Mitwirkungspflicht in Zusammenhang mit abgabenrechtlichen Begünstigungen wurde hingewiesen.

Am 29.03.2024 langte eine Stellungnahme der Bf. zum Jahresgutachten der FFG vom 31.01.2024 beim Finanzamt Österreich ein. Diese enthielt ergänzende Angaben zu den einzelnen Projekten und das Ersuchen, diese bei einer erneuten Begutachtung zu berücksichtigen. Die belangte Behörde leitete die Stellungnahme der Bf. zum negativen Jahresgutachten am 11.04.2024 mit der Bitte um Begutachtung an die FFG weiter.

In der Stellungnahme der FFG vom 23.07.2024 wurden erneut alle 6 Forschungsschwerpunkte negativ und die nicht projekt- oder schwerpunktbezogenen F&E-Aktivitäten als nicht plausibel beurteilt. Dabei wurde auf jeden Schwerpunkt/Projekt gesondert eingegangen und erklärt, warum der jeweilige Forschungsschwerpunkt/Projekt weiterhin nicht die inhaltlichen Voraussetzungen des § 108c Abs 2 Z 1 EStG 1988 erfüllt. In einer Gesamtbeurteilung hielt die FFG folgendes fest:

„Die Beurteilung der FFG hat auf Basis der Beschreibungstexte zu erfolgen, welche im Zuge der Beantragung des Jahresgutachtens zum angeführten Schwerpunkt/Projekt übermittelt werden. In diesem Zusammenhang wird von der FFG auf § 108c Abs 8 EStG 1988 hingewiesen:

„Für die Erstellung von Gutachten durch die FFG gilt Folgendes: Z 1 Die FFG hat Gutachten ausschließlich auf Grundlage der vom Steuerpflichtigen zur Verfügung gestellten Informationen zu erstellen und – vorbehaltlich der Z4 – deren Richtigkeit und Vollständigkeit nicht zu beurteilen.“

Aus der Forschungsprämienverordnung geht somit hervor, dass ausschließlich auf Basis der Angaben, die vom Steuerpflichtigen im Zuge der Erstellung des Jahresgutachtens für die Forschungsprämie übermittelt werden, die Erstellung des Jahresgutachtens zu erfolgen hat. Auf Basis der in den Beschreibungstexten enthaltenen Informationen wurde von der FFG im Jahresgutachten festgehalten, dass die in den Beschreibungen der Schwerpunkte / Projekte dargelegten Aktivitäten nicht die inhaltlichen Voraussetzungen des § 108c Abs 2 Z 1 EStG 1988 zur Geltendmachung einer Forschungsprämie erfüllen.

Forschung und experimentelle Entwicklung im Sinne des § 108c Abs 2 Z 1 EStG 1988 und der Forschungsprämienverordnung 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. In Ergänzung wird zur Beurteilung das Frascati Manual herangezogen.

Des Weiteren wird darauf hingewiesen, dass gemäß Frascati Manual zwischen Innovation und Forschung und experimenteller Entwicklung zu unterscheiden ist. (...).

Forschung und experimentelle Entwicklung kann, muss aber nicht Bestandteil der Innovationsaktivität sein und ist als eine unter vielen Innovationsaktivitäten anzusehen. Dies bedeutet, dass die Erarbeitung eines Produktes / Verfahrens, welches neu ist bzw. eine Innovation darstellt, nicht zwangsläufig gleichzusetzen ist mit Forschung und experimenteller Entwicklung. Somit erfüllt nicht jede Entwicklung eines neuen Produktes/Verfahrens die inhaltlichen Voraussetzungen zur Geltendmachung einer Forschungsprämie.

Auch bezüglich des Verweises auf Patentanmeldungen bzw. Patentschriften wird darauf hingewiesen, dass diese nicht bestätigen, dass F&E-Aktivitäten im Zuge der Produktentwicklung durchgeführt werden (siehe auch BFG Erkenntnis RV/5101157/2017).“

Die belangte Behörde erließ am 29.07.2024 den Bescheid über die Festsetzung der Forschungsprämie für das Jahr 2022 (zugestellt am 30.07.2024) und setzte diese mit € 0,00 fest. Begründend wurde auf das Jahresgutachten der FFG mit der Nummer ****Nr.**** und die Nachbegutachtung der FFG vom 23.07.2022 verwiesen. Laut FFG erfüllten die Projekte weiterhin nicht die inhaltlichen Voraussetzungen des § 108c Abs 2 Z 1 EStG 1988 zur Geltendmachung einer Forschungsprämie.

Mit fristgerechter Beschwerde vom 27.08.2024 beantragte die Bf. die Vorlage an das Bundesfinanzgericht ohne Beschwerdeentscheidung. Begründet wurde die Beschwerde ua. damit, dass unklar bliebe, welche Nachweise und Dokumentationen für eine positive Begutachtung notwendig sind:

*„Die Kriterien, nach denen die FFG die eingereichten Projekte als förderungswürdig einstuft, bleiben in den von ihnen selbst herausgegebenen FAQ (Frequent Ask Questions) allerdings unscharf. Zwar wird betont, dass wissenschaftliche Methodik und der Neuheitsgrad der Forschung entscheidend sind, doch fehlen konkrete Hinweise darauf, wie diese Elemente bewertet werden und wie Sie nachzuweisen sind, insbesondere bei Projekten, die neue Ansätze kombinieren oder auf interdisziplinären Methoden beruhen, (wie dies bei der ***Bf1**** der Fall ist), bleibt unklar, welche spezifischen Nachweise und Dokumentationen erforderlich sind. Dies erschwert die Darstellung der Projekte und führt dazu, dass viele innovative Ideen nicht in die Bewertungskriterien der FFG passen. In den FAQ der FFG wird auch generell eine Tendenz zur klassischen, akademisch geprägten, Forschung sichtbar, wodurch innovative Projekte, die von diesem Schema abweichen, benachteiligt werden.“*

Weiters begründet wurde die Beschwerde mit Verfahrensfehlern in Zusammenhang mit der Bescheidbegründung: Die belangte Behörde habe lediglich Textbausteine verwendet, ohne ihren Sinn erkennen zu lassen und würde sich ohne eigene Würdigung auf das Gutachten der FFG stützen, ohne klarzustellen, welche Erwägungen dafür maßgeblich sind, dass sie dieses Gutachten zur Entscheidungsgrundlage erhebt. Weiters begründet die Bf. ihre Beschwerde mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit des bekämpften Bescheides, da die FFG in ihrem Gutachten eine Begründung dafür schuldig bleibe, dass es sich bei den von der Bf. beschriebenen Aktivitäten nicht um „Forschung und experimentelle Entwicklung“ handelt. Das Gutachten der FFG sei unbegründet und unbrauchbar und wäre ohne eigenständige Würdigung und Prüfung durch die belangte Behörde übernommen worden.

Aufgrund dieser Beschwerde beantragte die belangte Behörde bei der FFG am 19.09.2024 eine weitere Nachbegutachtung.

Am 10.10.2024 teilte die FFG der belangten Behörde mit, dass die im Zuge des Vorlageantrages übermittelten Unterlagen weiterhin keine Beschreibungen von konkret im Wirtschaftsjahr 2022 durchgeführten Aktivitäten in Zusammenhang mit Forschung und Entwicklung enthielten. Die FFG ersuchte die belangte Behörde, bei der Bf. eine konkrete Beschreibung der im Jahr 2022 durchgeführten Tätigkeiten, welche im Zuge der einzelnen Forschungsprojekte durchgeführt wurden, sowie Angaben über Expertise und Ausbildung der Mitarbeiter nachzufordern. Gleichzeitig formulierte die FFG konkrete Fragen zu den einzelnen Projekten.

Am 14.10.2024 wurde dieser Fragenkatalog der Bf. übermittelt.

Am 02.11.2024 wurde die ergänzende Stellungnahme der Bf. eingebracht. Darin wurde ausgeführt, dass die Bf. der Aufforderung des Finanzamtes Österreich, weitere Ergänzungen einzubringen, nicht nachkommen würde und forderte diese die belangte Behörde auf, die gegenständliche Beschwerde bis spätestens 26.11.2024 dem Bundesfinanzgericht vorzulegen oder – nach Ablauf dieser Frist – einen Bescheid zu erlassen.

Mit Vorlagebericht vom 22.11.2024 wurde von der Abgabenbehörde der elektronische Akt dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung übermittelt und in der Stellungnahme auf das Gutachten, die Nachbegutachtungen und die Unterlagenanforderung der FFG verwiesen. Weiters wurde darauf hingewiesen, dass die Bf. ihre Mitwirkung bei der Beantwortung der Fragen der FFG und damit die weitere Erläuterung des Sachverhaltes verweigert habe. Ergänzend wurde in der Stellungnahme angeführt, dass die Bemessungsgrundlage von der belangten Behörde noch nicht gewürdigt worden wäre, wie man der Beschwerde entnehmen könnte, zumal die Beurteilung dem Grunde nach keiner weiteren Bearbeitung des Antrages hinsichtlich der Plausibilisierung der Bemessungsgrundlage zugänglich gewesen wäre. Aus den Begutachtungen der FFG ließe sich ableiten, dass entweder die für eine positive Beurteilung

erforderlichen Sachverhaltselemente nicht dargestellt wurden oder die beschriebenen Tätigkeiten die Voraussetzungen des § 108c EStG nicht erfüllen würden.

Mit Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses vom 26.11.2025 wurde der Akt der nunmehr zuständigen Gerichtsabteilung zur Bearbeitung zugeteilt.

Seitens des Bundesfinanzgerichtes wurde kein weiterer Fragenvorhalt an die Bf. gerichtet, da diese in ihrer ergänzenden Stellungnahme vom 02.11.2024 unmissverständlich dargelegt hat, dass sie der Aufforderung der belangten Behörde, weitere Ergänzungen einzubringen, nicht nachkommen wolle.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die beschwerdeführende Gesellschaft ist eine mit Gesellschaftsvertrag vom 29.01.2020 gegründete Kommanditgesellschaft mit Sitz in Wien. Der Geschäftszweig ist laut Firmenbuch (****FN****) die Verwertung von Immaterialgüterrechten.

Mit Antrag vom 09.11.2023 beantragte die Bf. die Geltendmachung einer Forschungsprämie gem. § 108c EStG 1988 für das Wirtschaftsjahr 2022 für die folgenden Projekte:

- Projekt 1: ***Projekt*** / *****Projekt2*** Hardwareverschlüsselungsgerät
- Projekt 2: *****Projekt3***** / OTP verschlüsselter Dateitransfer
- Projekt 3: *****Projekt4***** – Der sichere Messenger
- Projekt 4: TCL (Technology Competence Leveraging) Projekt *****Projekt6*****
- Projekt 5: Chaordic – Network und Entwicklungsstrategie
- Projekt 6: *****Projekt6***** – Sichere Interne Kommunikation
- Schwerpunkt 7: Nicht projekt- oder schwerpunktbezogene F&E-Aktivitäten

Diese Projekte/dieser Schwerpunkt erfüllen nach Ansicht des erkennenden Gerichts nicht die inhaltlichen Voraussetzungen für die Geltendmachung einer Forschungsprämie.

Die im Rahmen dieser Projekte ausgeführten Tätigkeiten sind nicht als Forschungs- und Entwicklungstätigkeiten im Sinne des § 108c Abs 2 Z 1 EStG 1988 zu qualifizieren. Die Forschungsprämie von 14% kann daher für das Jahr 2022 nicht in Anspruch genommen werden.

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

Hinsichtlich der dem Antrag auf Gewährung einer Forschungsprämie zugrundeliegenden Aktivitäten der Bf. im Rahmen der Projekte Nr. 1-6 und der nicht projekt- oder schwerpunktbezogenen F&E-Aktivitäten wird - um Wiederholungen zu vermeiden - auf die Beweiswürdigung verwiesen.

2. Beweiswürdigung

Der vorstehende Sachverhalt basiert auf nachfolgender Beweiswürdigung:

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

Dass die verfahrensgegenständlichen Projekte und die nicht projekt- oder schwerpunktbezogenen F&E-Aktivitäten nicht die Voraussetzungen für eine Prämienengewährung erfüllen, basiert auf folgenden Überlegungen:

Durch das Bundesfinanzgericht war eine beweistechnische Wertung der Ausführungen der FFG und der dazu gegensätzlichen Ausführungen der Bf. vorzunehmen. Die FFG kam im Jahresgutachten vom 31.01.2024, in der Stellungnahme der FFG vom 23.07.2024 zum negativen Jahresgutachten, in der Rückfrage der FFG vom 10.10.2024 und in der abschließenden Stellungnahme vom 20.02.2024 jeweils zu dem Schluss, dass die inhaltlichen Voraussetzungen des § 108c Abs. 2 Z. 1 EStG 1988 zur Geltendmachung einer Forschungsprämie nicht erfüllt sind.

Im Gegensatz dazu stehen die Ausführungen der Bf. samt der Beantwortung des Ergänzungsersuchens vom 27.03.2024, der Stellungnahme zum Jahresgutachten der FFG, eingebracht am 29.03.2024, den Ausführungen in der Beschwerde vom 27.08.2024 und der ergänzenden Stellungnahme, eingebracht am 02.11.2024.

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

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

Zu Projekt 1 – „*Projekt7*** / *****Projekt2*** Hardwareverschlüsselungsgerät“:**

Im Rahmen dieses Projektes soll gemäß den Angaben der Bf. eine bahnbrechende Verschlüsselungshardware entwickelt werden, die selbst auf Geräten, die durch Spyware oder Spionagesoftware kompromittiert wurden, die Sicherheit der Kommunikation gewährleistet.

Im Gutachten der FFG vom 31.01.2024 wird ua. ausgeführt, dass die beschriebenen Arbeiten keine schöpferische Tätigkeit darstellen, die auf systematische Weise unter Verwendung wissenschaftlicher Methoden mit dem Ziel durchgeführt wird, den Stand des Wissens bzw. der Technik zu vermehren sowie neue Anwendungen dieses Wissens zu erarbeiten.

In der ersten Stellungnahme der FFG vom 23.07.2024 wird nachvollziehbar erläutert, dass die Tatsache, dass Arbeiten durchgeführt werden, die darauf abzielen, bislang ungelöste Sicherheitslücken an der Schnittstelle der Informations-Ein- und -Ausgabe zu schließen, nicht bestätigt, dass im Zuge der Umsetzung einer hierfür konzipierten Hardwareverschlüsselungslösung konkrete technologische und/oder wissenschaftliche Unsicherheiten bzw. Problemstellungen aufgetreten sind, zu deren Bearbeitung F&E-Aktivitäten notwendig waren.

Die Darstellung der „Methodik und Vorgangsweise“ enthält – auch in der Stellungnahme der Bf. zum Gutachten – lediglich eine allgemeine Beschreibung von Projektphasen (Brainstorming, Ideenfindung, Problemidentifikation, Kombination von Expertenwissen, Patent- und Literaturrecherche, etc. Daraus geht aus Sicht des erkennenden Gerichts keine F&E-relevante Methode bzw. Vorgehensweise hervor, die auf die Klärung bzw. Beseitigung von technologischen und/oder wissenschaftlichen Unsicherheiten bzw. spezifischen technischen Problemstellungen, welche im Zuge der Realisierung der gegenständlichen Hardwarelösung aufgetreten sind, gerichtet ist. Auch das Vorliegen einer Patentanmeldung ist kein Nachweis dafür, dass tatsächlich F&E-Aktivitäten im Zuge der Produktentwicklung durchgeführt wurden.

Das Gericht gelangt zu dem Schluss, dass trotz Darstellung des gesellschaftlichen bzw. wirtschaftlichen Nutzens des Projektes und der im Gegensatz zu Softwarelösungen angeführten Vorteile und trotz Hinweis auf eine Patentanmeldung nicht ersichtlich ist, dass konkrete F&E-Aktivitäten zur Realisierung durchgeführt wurden, welche zu einer Erweiterung des allgemeinen Standes der Technik bzw. des Wissens führen.

Zu Projekt 2 – „**Projekt3**** / OTP verschlüsselter Dateitransfer“:**

Gemäß der Beschreibung der Bf. ist es Ziel dieses Projektes, OTP-verschlüsselten Dateitransfer – aufbauend auf der eigenen Patentschrift – technisch umzusetzen und die entsprechenden Detailprobleme zu lösen.

Im Gutachten vom 31.01.2024 führt die FFG ua. aus, dass auf Basis der vorgelegten Informationen festgestellt wird, dass das Ziel des Projektes nicht darin besteht, eine wissenschaftliche und/oder technologische Unsicherheit durch eigenbetriebliche F&E zu klären bzw. zu beseitigen.

In der ersten Stellungnahme der FFG vom 23.07.2024 wird – für das erkennende Gericht nachvollziehbar - erläutert, dass aus den von der Bf. angegebenen Zielsetzungen (Lösung von Problemen wie den Umgang mit Komprimierung, die Lösung des Problems der Wiederverwendung von Schlüsseldateien und die Lösung der softwareergonomischen Entwicklung) und aus der Angabe, dass „diese unbekannten Herausforderungen“ bislang „nicht oder nur unzureichend adressiert wurden“, keine technologischen und/oder wissenschaftlichen Unsicherheiten hervorgehen, zu deren Klärung bzw. Beseitigung die Durchführung von F&E-Aktivitäten erforderlich ist.

Das Gericht stellt fest, dass die Darstellung der „Methodik und Vorgangsweise“, die in einem interdisziplinären Informationsaustausch und Brainstorming, Entwicklung und Testung von Prototypen sowie technischen und IP-Recherchen besteht, eher allgemein umschrieben wird und keine Beschreibung von konkreten projektspezifischen F&E-Aktivitäten enthält. Der Hinweis der Bf. auf eine Zusammenarbeit mit der WU Wien belegt keine F&E-Relevanz der gegenständlichen Tätigkeiten bzw. liefert ebenfalls keinen Rückschluss auf konkrete eigenbetrieblich durchgeführte F&E-Aktivitäten.

Zu Projekt 3 – „**Projekt4**** – Der sichere Messenger“:**

Bei diesem Projekt handelt es sich nach den Angaben der Bf. um einen dezentral organisierten Messenger-Dienst, der sicheren Dateitransfer mittels OTP-Verschlüsselung nutzt. Dies soll aufbauend auf der unternehmenseigenen Patentschrift realisiert werden. Im Zuge der Umsetzung soll ein dezentrales Übertragungsnetzwerk inklusive Verschlüsselung erarbeitet werden, welches die im Patent enthaltenen Übertragungsprotokolle zur Anwendung bringt. Die grundlegenden Funktionen bzw. die damit verbundenen Aufgabenstellungen sollen definiert bzw. in einem „proof of concept“ Modellversuch überprüft werden.

In ihrem Gutachten vom 31.01.2024 stellt die FFG fest, dass die in der Beschreibung dargelegten Aktivitäten nicht die inhaltlichen Voraussetzungen des § 108c Abs. 2 Z 1 EStG 1988 erfüllen. Auf Basis der vorgelegten Informationen konnte die FFG keine auf Forschung und experimentelle Entwicklung hinweisende Methode bzw. Vorgangsweise identifizieren, die systematisch zur Anwendung kam. Sie stellte weiters fest, dass das Ziel des Projektes laut den vorgelegten Informationen nicht darin besteht, eine wissenschaftliche und/oder technologische Unsicherheit durch eigenbetriebliche F&E zu klären bzw. zu beseitigen.

Das Unternehmen gibt an, dass „komplexe technische Herausforderungen“ gelöst werden müssen, „die bei der Übertragung von verschlüsselten Nachrichten über dezentrale Netzwerke entstehen“. Aus Sicht des erkennenden Gerichts wird durch die Erwähnung dieser Aufgabenstellung nicht belegt, dass im gegenständlichen Projekt konkrete F&E-Aktivitäten zur Klärung bzw. Beseitigung einer damit verbundenen spezifischen technischen Problemstellung, bzw. einer konkreten technologischen und/oder wissenschaftlichen Unsicherheit durchgeführt werden. Auch den eingereichten Unterlagen bzw. den darin angeführten Verweisen auf eine „Anwendung und Erweiterung der in der Patentschrift enthaltenen theoretischen Grundlagen“ oder auf „eine signifikante Erweiterung des Anwendungsbereiches der ursprünglichen Patentidee“ ist nicht zu entnehmen, dass tatsächlich F&E-Aktivitäten durchgeführt wurden.

Zu Projekt 4 – „TCL (Technology Competence Leveraging) Project **Projekt6****“:**

Ziel des TCL-Projektes ist es gemäß der Beschreibung der Bf., weitere technologische Entwicklungsmöglichkeiten/Ansätze und praktische Einsatzmöglichkeiten, für die von der ***Bf1**** entwickelten Technologien interdisziplinär zwischen Technik und Betriebswirtschaft aufzuzeigen und zu bearbeiten. Insgesamt konnten laut Bf. über 35 Anwendungsfelder für diese Technologie identifiziert und entsprechende weitere technische Entwicklungsansätze aufgezeigt werden.

Die FFG stellt in ihrem Gutachten vom 31.01.2024 fest und bestätigt in ihrer ersten Stellungnahme vom 23.07.2024 nochmals nachvollziehbar, dass aus den von der Bf. beschriebenen Zielsetzungen keine technologischen und/oder wissenschaftlichen Unsicherheiten hervorgehen, zu deren Klärung bzw. Beseitigung die Durchführung von F&E-Aktivitäten erforderlich ist.

Aus der Sicht des Gerichts sind in Zusammenhang mit der angeführten Identifizierung von 35 potenziellen Anwendungsfeldern keine technologischen und/oder wissenschaftlichen Unsicherheiten beschrieben. Das Gericht erkennt in den von der Bf. vorgelegten Unterlagen weder, dass neue Methoden oder neue Technologien mittels F&E-Aktivitäten entwickelt wurden, noch dass eine Erweiterung des allgemeinen Standes der Technik bzw. des Wissens erzielt wurde. Insgesamt konnte vom Unternehmen nicht belegt werden, dass konkrete förderbare F&E-Aktivitäten im Rahmen dieses Projektes durchgeführt wurden.

Zu Projekt 5 – „Chaordic – Network und Entwicklungsstrategie“:

In der Beschreibung gibt die Bf. an, dass das Ziel des Projektes darin besteht, eine „Methode und Arbeitsweise für den Unternehmensaufbau“ zu schaffen, um einen dauerhaften und nachhaltigen Erfolg für Unternehmen zu erreichen. Traditionelle Geschäfts- und Führungskonzepte sollen hinterfragt werden, und eine neue Organisationsmethode „IP-First“ soll entwickelt werden, welche die Aspekte der sozialen Interaktion, dem transparenten

Umgang und der „sozialen Intelligenz“ etc. berücksichtigt und so den „Erfindergeist“ stärkt bzw. planbar macht. In einer Projektpartnerschaft mit der WU Wien soll hierzu im Rahmen einer Lehrveranstaltung eine neue Organisationsstruktur, basierend auf kooperativen Prinzipien erarbeitet werden.

In der Darstellung zur Methodik bzw. Vorgangsweise, wird angegeben, dass auf Basis einer Bewertung von Projekten in Brainstorming-Sessions im Hinblick auf die „chaordische Organisationsform“ eine Weiterentwicklung von Konzepten mittels „Interner Experimente“ sowie eine Validierung in der Praxis stattfindet. Aus Sicht des Bundesfinanzgerichts weist diese allgemein gehaltene Beschreibung nicht auf konkrete F&E-Aktivitäten hin, welche der Klärung bzw. Beseitigung einer konkreten technologischen und/oder wissenschaftlichen Unsicherheit dienen.

Aus den vorgelegten Unterlagen ist für das Gericht nicht erkennbar, dass neue Führungskonzepte bzw. neue Organisationsmethoden mittels F&E-Aktivitäten entwickelt wurden. Aus den Beschreibungen geht nicht hervor, dass eine Erweiterung des allgemeinen Standes der Technik bzw. des Wissens erzielt wurde.

Zu Projekt 6 – „**Projekt6**** – Sichere Interne Kommunikation“:**

In der Beschreibung gibt die Bf. an, dass das Ziel des Projektes darin besteht, aufbauend auf der unternehmenseigenen Patentschrift, ein Verfahren basierend auf OTZ-verschlüsselter Email-Kommunikation zu realisieren, welches die (unternehmens-)interne Kommunikation besser schützt und den Versand und Empfang anonymer Nachrichten (Whistleblowing) effektiver und sicherer macht. Eine OTP-verschlüsselte Email-Kommunikation für interne Netzwerke (Intranet) soll durch die Integration von Soft- und Hardwarekomponenten geschaffen werden und im Folgejahr mittels einem „proof of work Prototypen“ überprüft werden.

Die FFG stellt in ihrem Gutachten vom 31.01.2024 fest und bestätigt in ihrer ersten Stellungnahme vom 23.07.2024 nochmals nachvollziehbar, dass aus diesen Zielsetzungen keine technologischen und/oder wissenschaftlichen Unsicherheiten hervorgehen, zu deren Klärung bzw. Beseitigung die Durchführung von F&E-Aktivitäten erforderlich ist.

In Bezug auf die von der Bf. angeführte „spezifische Herausforderung in der Email-Sicherheit“ erkennt das Gericht keine konkreten technologischen und/oder wissenschaftlichen Unsicherheiten bzw. technischen Problemstellungen. Dass die Arbeiten auf bestehenden Erkenntnissen (Patentschrift) aufbauen, bestätigt nicht, dass im Zuge der Umsetzung konkrete technologische und/oder wissenschaftliche Unsicherheiten bzw. Problemstellungen aufgetreten sind, zu deren Bearbeitung F&E-Aktivitäten notwendig waren.

Bei der Darstellung der „Methodik und Vorgangsweise“, die in der Durchführung von IP-Recherchen, der „Entwicklung von Forschungsfragen“ und der „Anwendung der IP-First-Strategie“ besteht, handelt es sich aus Sicht des erkennenden Gerichts nicht um konkrete projektspezifische F&E-Aktivitäten. Auch aus dem von der Bf. angeführten gesellschaftlichen bzw. wirtschaftlichen Nutzen der Lösung geht nicht hervor, dass F&E-Aktivitäten zur Realisierung durchgeführt wurden, welche zu einer Erweiterung des allgemeinen Standes der Technik bzw. des Wissens führen.

Nicht projekt- oder schwerpunktbezogene F&E-Aktivitäten:

Laut Beschreibung der Bf. sollen im Rahmen der nicht projekt- und/oder schwerpunktbezogenen F&E-Aktivitäten diverse potenzielle Anwendungsfelder (Projektideen) für die im Unternehmen vorhandenen Patente gefunden werden. Unter Anwendung der TCL-Methode (Technology Competence Leveraging) sollen die notwendigen Anforderungen von möglichen Anwendungsfeldern für marktwirtschaftlich nutzbare Ideen definiert werden.

Die FFG stellt in ihrem Gutachten vom 31.01.2024 fest und bestätigt in ihrer ersten Stellungnahme vom 23.07.2024 nochmals nachvollziehbar, dass aus den beschriebenen Zielsetzungen keine technologischen und/oder wissenschaftlichen Unsicherheiten hervorgehen, zu deren Klärung bzw. Beseitigung die Durchführung von F&E-Aktivitäten erforderlich ist.

Aus den Angaben zur „Methodik bzw. Vorgangsweise“, dass Stand-der-Technik-Recherchen durchgeführt wurden, „Forschungsfragen“ entwickelt wurden, Entwicklungsschritte systematisch geplant wurden und mit externen Experten „iterative Verbesserungen von Lösungsansätzen“ stattgefunden haben, geht für das erkennende Gericht nicht hervor, dass neue Technologien mittels F&E-Aktivitäten entwickelt wurden. Die Anwendung von Innovationsmethoden (TCL) stellt keine F&E-Aktivität dar. Aus den Beschreibungen ist keine Erweiterung des allgemeinen Standes der Technik bzw. des Wissens identifizierbar.

Für das Gericht ist es nicht nachvollziehbar, welche Methoden in Zusammenhang mit den einzelnen Forschungsprojekten systematisch genutzt wurden und welche konkreten F&E-Maßnahmen durchgeführt wurden. Weiters gibt es keine Hinweise darauf, über welche Ausbildung bzw. Expertise die Mitarbeiter verfügen, die mit den einzelnen Projekten befasst waren.

Nach Ansicht des erkennenden Gerichts ist der Abgabenbehörde zuzustimmen, dass, wie im Vorlagebericht richtigerweise ausgeführt, die FFG in ihrer Stellungnahme vom 23.07.2024 die Gründe darlegt, warum sie der Ansicht der Bf. – insbesondere bezüglich der Frage, ob im Rahmen der 6 Projekte und der nicht projekt- oder schwerpunktbezogenen F&E-Aktivitäten forschungswürdige F&E-Aktivitäten durchgeführt wurden – nicht folgen könne.

Der Abgabenbehörde ist ebenfalls zuzustimmen, dass die Bemessungsgrundlage nicht - wie in der Beschwerde ausgeführt - vom Finanzamt anerkannt wurde, sondern dass diese vom Finanzamt Österreich noch nicht gewürdigt wurde, zumal eine Plausibilisierung der Bemessungsgrundlage vor der abschließenden Beurteilung dem Grunde nach noch nicht möglich war.

Aus den Begutachtungen der FFG vom 31.01.2024, vom 23.07.2024, vom 10.10.2024 und vom 20.02.2025 lässt sich ableiten, dass entweder die für eine positive Beurteilung erforderlichen Sachverhaltselemente nicht dargestellt wurden oder die beschriebenen Tätigkeiten die Voraussetzungen des § 108c EStG 1988 nicht erfüllen.

Die Stellungnahme der Bf. vom 29.03.2024 zum Jahresgutachten der FFG vom 31.01.2024 enthält – ebenso wie die Beschwerde vom 27.08.2024 – eher allgemein gehaltene Aussagen zu den einzelnen Projekten, aufgrund derer keine prämienebegünstigten F&E-Aktivitäten erkennbar waren.

Die rechtlichen Bestimmungen zur FFG ergeben sich unmittelbar aus dem Gesetz bzw. aus der Forschungsprämienverordnung (BGBl II 515/2012 idF. BGBl II 302/2022). Die Bf. führt in der Beschwerde aus, dass die Bewertungspraxis der FFG für eingereichte Projekte dem Willen und der Intention des Gesetzgebers widerspricht. Wenn der Gesetzgeber die gültigen rechtlichen Bestimmungen als unzureichend erachtet hätte, wäre es an ihm gelegen, die oben angeführte Verordnung zu ändern bzw. zu erweitern.

In Zusammenhang mit der Definition von „wissenschaftlichen oder technologischen Unsicherheiten“ zitiert die Bf. die Einkommensteuerrichtlinien. Das erkennende Gericht weist darauf hin, dass es sich bei den EStR um keine verbindliche Rechtsquelle handelt.

Die Bf. führt in ihrer Beschwerde aus, warum ihrer Meinung nach die Praxis der FFG nicht geeignet sei, um komplexe und/oder interdisziplinäre Forschungsansätze zu bewerten, liefert jedoch weder in einer Stellungnahme noch in der Beschwerde konkrete Angaben dazu, warum die einzelnen Forschungsprojekte als förderungswürdige F&E-Aktivitäten einzustufen sein sollen.

Die Bf. gibt in der Beschwerde an, dass die Kriterien, nach denen die FFG die eingereichten Projekte als förderungswürdig einstuft, in den von ihr selbst herausgegebenen FAQ unscharf blieben. Es bliebe somit unklar, welche spezifischen Nachweise und Dokumentationen erforderlich sind.

Tatsächlich wurden von der FFG im Zuge einer Rückfrage vom 10.10.2024 konkrete Fragen zu jedem einzelnen Projekt gestellt, die von der Bf. jedoch nicht beantwortet wurden. In einer ergänzenden Stellungnahme der Bf. vom 02.11.2024 führte diese aus, dass sie der Aufforderung der belangten Behörde, für eine neuerliche Begutachtung durch die FFG weitere

Ergänzungen einzubringen, nicht nachkommen werde. Die Argumentation, dass es unklar bliebe, welche spezifischen Nachweise und Dokumentationen erforderlich sind, geht damit ins Leere.

Grundsätzlich ist betreffend Gutachten auszuführen, dass ein Gutachten in der fachmännischen Beurteilung von Tatsachen besteht, aus denen Schlussfolgerungen gezogen werden.

Gutachten der FFG erfolgen ausschließlich auf Grund der Angaben des Steuerpflichtigen. Informationen, die dieser auf Rückfragen erteilt, werden stets in die Begutachtung miteinbezogen. Wenn der Steuerpflichtige nicht gewillt ist, (zusätzliche) Informationen zu erteilen, und eine Begutachtung daher nicht in seinem Sinne erfolgt, so ist dies nicht der FFG anzulasten.

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

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

Mit dem bloßen Aufzeigen einer möglichen Begründung für ein anderes Ergebnis wird noch nicht die mangelnde Schlüssigkeit eines Gutachtens dargetan, die eine Ergänzung desselben erforderlich machen würde. Die Beweiskraft eines Sachverständigengutachtens kann u.a. durch den Nachweis erschüttert werden, dass es mit den Denkgesetzen oder mit den Erfahrungen des täglichen Lebens im Widerspruch steht; eine bloße gegenteilige Behauptung genügt nicht (vgl. VwGH 9.9.2015, Ra 2015/16/0046).

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

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

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

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

Die Bf. ist eine im Firmenbuch eingetragene Kommanditgesellschaft mit Sitz in Wien.

Gem. **§ 279. BAO** hat das Verwaltungsgericht außer in den Fällen des § 278 BAO 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.

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

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

(2) Prämiengünstigt sind:

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

[...]

*(7) Das Finanzamt kann sich bei der Beurteilung, ob die Voraussetzungen einer Forschung und experimentellen Entwicklung im Sinne des Abs. 2 Z 1 vorliegen, der Forschungsförderungsgesellschaft mbH (FFG) bedienen. **Voraussetzung für die Gewährung einer Forschungsprämie für eigenbetriebliche Forschung und experimentelle Entwicklung ist ein vom Steuerpflichtigen bei der FFG anzuforderndes Gutachten** (Abs. 8), welches die Beurteilung zum Gegenstand hat, inwieweit eine Forschung und experimentelle Entwicklung unter Zugrundelegung der vom Steuerpflichtigen bekanntgegebenen Informationen die*

Voraussetzungen des Abs. 2 Z 1 erfüllt. Liegt bereits eine diesbezügliche bescheidmäßige Bestätigung nach § 118a der Bundesabgabenordnung vor, genügt die Glaubhaftmachung, dass die durchgeführte Forschung und experimentelle Entwicklung der der Bestätigung zu Grunde gelegten entspricht oder davon nicht wesentlich abweicht.

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

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

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

[...]

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

a) glaubhaft gemacht 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.

Rechtslage zu den inhaltlichen Voraussetzungen der Forschungsprämie:

Die Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Kriterien zur Festlegung förderbarer Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen (-ausgaben), zur Forschungsbestätigung sowie über die Erstellung von Gutachten durch die Österreichische

Forschungsförderungsgesellschaft mbH (Forschungsprämienverordnung), BGBl. II Nr. 515/2012, anzuwenden auf Wirtschaftsjahre, die nach dem 31. Dezember 2011 beginnen, lautet auszugsweise:

[...]

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

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

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

(2) Das Gutachten umfasst nicht

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

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

(3) Die Gutachten der FFG haben sich auf jene Forschungsschwerpunkte/Forschungsprojekte oder nicht forschungsschwerpunkt- oder forschungsprojektbezogen zugeordnete Investitionen zu beziehen, für die die Beurteilung durch die FFG angefordert worden ist. Die vom Steuerpflichtigen bekannt gegebenen Informationen aus der Anforderung des Gutachtens bilden einen integralen Bestandteil des Gutachtens. [...]

Anhang I der Forschungsprämienverordnung, Begriffsbestimmungen und Abgrenzungen lautet:

"A. Allgemeine Begriffsbestimmungen

*1. **Forschung und experimentelle Entwicklung im Sinne des § 108c Abs. 2 Z 1 EStG 1988 ist eine schöpferische Tätigkeit, die auf systematische Weise unter Verwendung***

wissenschaftlicher Methoden mit dem Ziel durchgeführt wird, den Stand des Wissens zu vermehren sowie neue Anwendungen dieses Wissens zu erarbeiten.

Forschung und experimentelle Entwicklung in diesem Sinne umfasst Grundlagenforschung (Z 2) und/oder angewandte Forschung (Z 3) und/oder experimentelle Entwicklung (Z 4). Sie umfasst sowohl den naturwissenschaftlich-technischen als auch den sozial- und geisteswissenschaftlichen Bereich.

2. Grundlagenforschung umfasst originäre Untersuchungen mit dem Ziel, den Stand des Wissens ohne Ausrichtung auf ein spezifisches praktisches Ziel zu vermehren.

3. Angewandte Forschung umfasst originäre Untersuchungen mit dem Ziel, den Stand des Wissens zu vermehren, jedoch mit Ausrichtung auf ein spezifisches praktisches Ziel.

4. Experimentelle Entwicklung umfasst den systematischen Einsatz von Wissen mit dem Ziel, neue oder wesentlich verbesserte Materialien, Vorrichtungen, Produkte, Verfahren, Methoden oder Systeme hervorzubringen.

5. Forschungsprojekte sind auf ein definiertes wissenschaftliches oder spezifisch praktisches Ziel gerichtete inhaltlich und zeitlich abgrenzbare Arbeiten im Bereich der Forschung und experimentellen Entwicklung unter Einsatz von personellen und sachlichen Ressourcen.

6. Ein Forschungsschwerpunkt ist eine Zusammenfassung von Forschungsprojekten oder laufenden Arbeiten im Bereich der Forschung und experimentellen Entwicklung, die inhaltlich einem übergeordneten Thema zugeordnet werden können.

*Als Grundsatz gilt, dass Forschung und experimentelle Entwicklung (Z 1) aus Tätigkeiten besteht, deren primäres Ziel die weitere technische Verbesserung des Produktes oder des Verfahrens ist. Dies gilt insbesondere für die Abgrenzung der experimentellen Entwicklung von Produktionstätigkeiten. Sind hingegen das Produkt oder das Verfahren im Wesentlichen festgelegt und ist das primäre Ziel der weiteren Arbeiten die Marktentwicklung oder soll durch diese Arbeiten das Produktionssystem zum reibungslosen Funktionieren gebracht werden, können diese Tätigkeiten nicht mehr der Forschung und experimentellen Entwicklung (Z 1) zugerechnet werden. Grundlage dieser Begriffsbestimmungen und Abgrenzungen ist das **Frascati Manual (2002) der OECD** in der jeweils gültigen Fassung, das ergänzend zu diesen Begriffsbestimmungen und Abgrenzungen herangezogen wird."*

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

"Die **Forschungsprämienverordnung** (BGBl II Nr. 515/2012) definiert Forschung und experimentelle Entwicklung aber als schöpferische Tätigkeit, die auf systematische Weise unter

Verwendung wissenschaftlicher Methoden mit dem Ziel durchgeführt wird, den Stand des Wissens zu erweitern sowie neue Anwendungen dieses Wissens zu erarbeiten. Essentiell ist somit, dass die Tätigkeit etwas 'Neues' hervorbringt und den bisherigen Wissenstand in dem erforschten Fachgebiet erweitert" (vgl. VwGH vom 29.3.2017, Ra 2015/15/0060).

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Inhaltliche Beurteilung des beschwerdegegenständlichen Projektes zu der zuvor dargelegten Rechtslage:

Eingangs ist festzuhalten, dass das Beweisverfahren vom Grundsatz der freien Beweiswürdigung beherrscht wird (**§ 167 BAO**). Der Grundsatz der freien Beweiswürdigung bedeutet, dass alle Beweismittel grundsätzlich gleichwertig sind und es keine Beweisregeln (keine gesetzliche 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, BAO⁷, § 166 Rz 2, § 167 Rz 6 und Rz 8).

Gem. **§269 Abs. 1 BAO** haben die Verwaltungsgerichte die Obliegenheiten und Befugnisse, die den Abgabenbehörden auferlegt und eingeräumt sind. Das bedeutet, dass die Beweiswürdigung und Entscheidung dem erkennenden Gericht obliegen. Begründungsmängel im Bescheid des Finanzamtes werden dadurch saniert, dass das erkennende Gericht eine eigenständige Beweiswürdigung und Begründung vornimmt.

Grundsätzlich hat, wie aus dem Gesetzestext ersichtlich - die FFG Gutachten ausschließlich auf Grundlage der vom Steuerpflichtigen zur Verfügung gestellten Informationen zu erstellen und - vorbehaltlich der Z 4 - deren Richtigkeit und Vollständigkeit nicht zu beurteilen (**§ 108c Abs. 8 Z 1 EStG 1988**).

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

Das (erste) Gutachten vom 31.01.2024 konnte von der Bf. auch durch Nachreichung von Unterlagen nicht entkräftet werden (siehe dazu Stellungnahme der FFG vom 19.5.2020). Eine positive Beurteilung der Projekte-Nr.1 – 6 und der nicht projekt- oder schwerpunktbezogenen F&E-Aktivitäten konnte auch durch Nachreichung weiterer Informationen in der Nachbegutachtung nicht bewirkt werden (Stellungnahme der FFG vom 23.07.2024). Nach Eingang der Beschwerde vom 27.08.2024 unter Verlangen einer Direktvorlage beim BFG wurde die FFG von der Abgabenbehörde um eine weitere Nachbegutachtung ersucht.

Das Parteiengehör gem. **§ 115 BAO** wurde jedenfalls gewahrt. In mehreren Fragenvorhalten wurde der Bf. Gelegenheit gegeben, ihre Rechte geltend zu machen und weitere Unterlagen einzureichen.

In einer Rückfrage vom 10.10.2024 forderte die FFG bei der Abgabenbehörde weitere Unterlagen an. Das Finanzamt Österreich übermittelte der Bf. am 14.10.2024 einen Fragenvorhalt in Form eines Ersuchens um Ergänzung/Auskunft. Es wäre Sache der Bf. gewesen, sich daraufhin erneut mit dem Ergebnis der Ermittlungen auseinanderzusetzen und die daraus gewonnenen Feststellungen zu widerlegen. In der ergänzenden Stellungnahme vom 02.11.2024 übermittelte die Bf. jedoch keinerlei weitere Unterlagen bzw. Informationen bezüglich der beantragten Forschungsprämie, sondern begründete lediglich, warum sie der Aufforderung der belangten Behörde, weitere Ergänzungen einzubringen, nicht nachkommen wird. Daraufhin stellte die FFG in ihrer abschließenden Stellungnahme vom 20.02.2025 eine **negative Gesamtbeurteilung** sämtlicher Projekte und der nicht projekt- oder schwerpunktbezogenen F&E-Aktivitäten aus.

Die Forschungsprämie stellt eine abgabenrechtliche Begünstigung dar. In einem ausschließlich auf das Erwirken einer abgabenrechtlichen Begünstigung gerichteten Verfahren obliegt es dem Steuerpflichtigen selbst, einwandfrei das Vorliegen jener Umstände darzulegen, auf die die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann (VwGH 25.6.2007, 2006/14/0050 u.v.a.). Diese erhöhte Mitwirkungspflicht findet ihren Ausfluss in einer Beweismittelbeschaffungs- und einer -vorsorgepflicht.

Wenn nun die Bf. in ihrer Beschwerde ausführt, dass es „unklar bleibt, welche spezifischen Nachweise und Dokumentationen erforderlich sind“, um ein positives Gutachten der FFG zu erhalten, und die Bf. gleichzeitig klare und spezifische Rückfragen der FFG ausdrücklich nicht

beantwortet, so ist sie dieser Beweismittelbeschaffungs- und -vorsorgepflicht nicht nachgekommen.

Dem Einwand in der Beschwerde: „*Es kann daher aus den beschriebenen Vorgangsweisen und Methoden nicht abgeleitet werden, dass F&E-Aktivitäten gar nicht stattgefunden haben.*“ kann das erkennende Gericht insofern nicht folgen, als es der Bf. in Zusammenhang mit einer abgabenrechtlichen Begünstigung selbst obliegt, die Umstände nachzuweisen, auf die sich diese Begünstigung stützt.

Die FFG hat ihre Expertise nur im Rahmen der ihr übermittelten Unterlagen abzugeben. Kommt sie aufgrund mangelnder Mitwirkung des Steuerpflichtigen (zB lückenhafte oder fehlende Fragenbeantwortungen) zum Schluss, dass sie keine Forschungs- und Entwicklungstätigkeit im Sinn des **§ 108c EStG 1988** erkennen kann, ist diese Beurteilung mit keiner Mangelhaftigkeit behaftet (BFG 8.7.2020, RV/7103521/2018).

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

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

Da die Voraussetzungen für die Gewährung der Forschungsprämie gemäß § 108c Abs. 2 Z 1 EStG 1988 für das Jahr 2022 nicht vorlagen, war die **Beschwerde als unbegründet abzuweisen**.

Wenn die belangte Behörde vor diesem rechtlichen Hintergrund und den obigen Sachverhaltsstellungen die Forschungsprämie im angefochtenen Bescheid mit € 0,00 festgesetzt hat, kann darin keine Rechtswidrigkeit erkannt werden. Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Ob ein Projekt die inhaltlichen Voraussetzungen des § 108c Abs 2 Z 1 EStG 1988 erfüllt ist eine in freier Beweiswürdigung getroffene Feststellung des Bundesfinanzgerichts, die der Kontrolle durch den Verwaltungsgerichtshof grundsätzlich nicht zugänglich ist. Da im vorliegenden Fall

entscheidungs wesentlich die in freier Beweiswürdigung vorgenommene Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes war, liegen die Voraussetzungen für eine Revisionszulassung nach Art 133 Abs. 4 B-VG nicht vor (vgl. VwGH 25.2.2016, Ra 2016/16/0006).

Klagenfurt am Wörthersee, am 22. Dezember 2025