

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch LeitnerLeitner Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft mbH, Schwarzenbergplatz 14, 1040 Wien, über die Beschwerde vom 29. Juni 2022 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 3. Februar 2022, Steuernummer ***BF1StNr1***, betreffend Forschungsprämie § 108c EStG 1988 2020 zu Recht:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Die Revision ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang und Parteivorbringen

Die beschwerdeführende Gesellschaft stellte am 7. September 2021 einen Antrag zur Geltendmachung einer Forschungsprämie für das Wirtschaftsjahr 2020 bei der belangten Behörde. Der Antrag wurde nach Ablauf des betreffenden Wirtschaftsjahres 2020 und vor Rechtskraft des Körperschaftsteuerbescheides 2020 (Erstbescheid vom 27.1.2022) gestellt.

Beantragt wurde Forschungsprämie für eigenbetriebliche Forschung und Entwicklung iHv 137.058,02 Euro, sowie Forschungsprämie für Auftragsforschung iHv 8.706 Euro.

In einem gleichzeitig mit dem Antrag zur Geltendmachung der Forschungsprämie übermittelten Schreiben legte die beschwerdeführende Gesellschaft offen, von ihr sei in einem ersten Schritt nur eines von zwei Projekten bei der FFG zur Begutachtung eingereicht worden, dies in der Annahme es könnten pro Jahr mehrere Gutachten angefordert werden. Die Differenz der Bemessungsgrundlage zwischen Antrag und Gutachten gehe auf das zweite Projekt mit dem Namen „***Projekt 2***“ zurück, welches von der FFG noch nicht beurteilt worden sei. Es wurde um Weiterleitung zur Begutachtung der übermittelten Projektbeschreibungen an die FFG ersucht.

Das zugrundeliegende Jahresgutachten der Forschungsförderungsgesellschaft (FFG) vom 30. Juli 2021 mit der Nummer ***Nr.*** beinhaltete lediglich das Projekt „***Projekt 1***“ mit einer Bemessungsgrundlage iHv 100 %. Die in diesem Projekt dargelegten Aktivitäten erfüllten lt. FFG die inhaltlichen Voraussetzungen des § 108c Abs. 2 Z 1 EStG 1988 zur Geltendmachung einer Forschungsprämie. Die Bemessungsgrundlage lt. Jahresgutachten betrug 588.693,00 Euro, was einer Prämie iHv. 82.417,02 Euro entsprach.

Die belangte Behörde wies in einem ersten Ergänzungsersuchen vom 5. November 2021 darauf hin, dass der Forschungsprämienantrag auf ein Kalenderjahr bezogen sei. Gemäß § 4 Abs. 2 der Forschungsprämienverordnung könne für *ein* Wirtschaftsjahr *nur* ein Jahresgutachten der FFG angefordert werden. Mit der Anforderung des Jahresgutachtens stecke der Antragsteller inhaltlich den Umfang seines Prämienbegehrens ab und übe mittels Antrag sein Wahlrecht aus, welche Forschungsprojekte und nicht projektbezogene Investitionen er der Bemessung der Prämie für ein entsprechendes Wirtschaftsjahr zugrunde lege. Das Antragsrecht für eine Forschungsprämie für ein bestimmtes Jahr sei daher mit der erstmaligen Geltendmachung erschöpft, weshalb für das Jahr 2020 eine Prämie für eigenbetriebliche Forschung bei Erfüllung der gesetzlichen Voraussetzungen nur für das Projekt „***Projekt 1***“ zustehe.

In Beantwortung des Ergänzungsersuchens vom 18. November 2021 führte die beschwerdeführende Gesellschaft aus, das Antragsrecht eines Steuerpflichtigen zur Geltendmachung der Forschungsprämie werde ausschließlich durch Antragstellung zur Forschungsprämie durch Einreichung des vorgesehenen Formulars E108c beim Finanzamt ausgeübt. Korrekt sei, dass der Steuerpflichtige für eine Gutschrift der Forschungsprämie ein positives Jahresgutachten der FFG für alle Projekte/Schwerpunkte benötige. Der Antrag auf Erstellung des Gutachtens sei lt. § 4 Abs. 2 Forschungsprämienverordnung bei der FFG einzubringen. Gemäß § 108c Abs. 8 Z 6 EStG 1988 habe der Steuerpflichtige das Gutachten der FFG elektronisch anzufordern, wobei FinanzOnline als Authentifizierungsprovider zu fungieren habe. Insofern könne die Beantragung des Jahresgutachtens bei der FFG nicht mit dem Antrag gemäß § 108c EStG gleichgesetzt werden und infolgedessen kein Antragsrecht verwirkt worden sein. Vor diesem Hintergrund werde von der Finanzverwaltung regelmäßig auch die Ansicht vertreten, dass ein fristgerecht eingebrachtes FFG-Gutachten den Antrag zur Forschungsprämie nicht ersetzen könne (mit Verweis auf VwGH 11.12.2019, Ra 2019/13/0108 und BFG 5.9.2019, RV/7103095/2019). Würde man der im konkreten Fall vertretenen Rechtsansicht der Behörde folgen, müsse konsequenterweise auch ein Antrag auf ein FFG-Gutachten als rechtswirksamer Antrag auf Geltendmachung der Forschungsprämie gewertet werden, was nach herrschender Ansicht derzeit nicht zutreffend sei. Es werde daher angeregt, das Projekt "****Projekt 2****" zur Beurteilung der FFG vorzulegen. Zur Frage, ob hinsichtlich der beantragten Prämie für Auftragsforschung die Auftragnehmer unter beherrschendem Einfluss des Auftraggebers stünden, wurde mitgeteilt, dass dies nicht der Fall sei. Die auf das Projekt "****Projekt 1****" entfallende Bemessungsgrundlage wurde mit 588.692,72 Euro, und

jene auf das Projekt "****Projekt 2****" entfallende Bemessungsgrundlage mit 390.293,18 Euro beziffert.

Mit weiterem Ergänzungsersuchen vom 25. November 2021 ersuchte die belangte Behörde um Aufgliederung der Bemessungsgrundlage betreffend das Projekt "****Projekt 1****", sowie um Nachweis der Aufwendungen durch Vorlage der Bilanz und GuV für 2020.

Dieses Ergänzungsersuchen wurde am 20. Dezember 2021 beantwortet und ein Verzeichnis der Aufwendungen (Ausgaben) für Forschung und experimentelle Entwicklung gemäß Anhang II der VO zu § 108c Abs. 2 Z 1 EStG 1988 sowie eine Bilanz und GuV übermittelt.

Am 3. Februar 2022 erließ die belangte Behörde den (nunmehr angefochtenen) Bescheid über die Festsetzung der Forschungsprämie für das Jahr 2020 (nachweislich zugestellt am 8.2.2022) und setzte die Forschungsprämie iHv 82.414,98 Euro fest, was der Bemessungsgrundlage für das Projekt "****Projekt 1****" entsprach. Begründend wird ausgeführt, nach § 108c Abs. 7 EStG 1988 sei Voraussetzung für die Gewährung der Forschungsprämie ein vom Steuerpflichtigen bei der FFG anzuforderndes Gutachten, welches die Beurteilung zum Gegenstand habe, inwieweit eine Forschung und experimentelle Entwicklung erfüllt sei. Gemäß § 4 Forschungsprämienverordnung, BGBl. II Nr. 515/2012, habe die FFG zur Geltendmachung einer Forschungsprämie für eigenbetriebliche Forschung und experimentelle Entwicklung auf Anforderung des Steuerpflichtigen ein Jahresgutachten zu erstellen. Das Jahresgutachten habe sich auf *alle* Forschungsschwerpunkte/Forschungsprojekte und nicht forschungsschwerpunkt- oder forschungsprojektbezogen zugeordnete Investitionen zu beziehen, aus denen für die Forschungsprämie maßgebliche Aufwendungen resultieren. Das Jahresgutachten sei nach Ablauf des Wirtschaftsjahres, für das die Forschungsprämie beantragt werde, bei der FFG anzufordern. Für ein Wirtschaftsjahr könne nur ein Jahresgutachten angefordert werden.

Für den Steuerpflichtigen sei es somit nicht möglich, für ein Wirtschaftsjahr, für das die FFG bereits ein Gutachten erstellt habe, bei dieser ein neuerliches Gutachten anzufordern (§ 4 Abs. 2 letzter Satz Forschungsprämienverordnung, BGBl. II Nr. 515/2012). Aus der Systematik des § 108c EStG 1988 iVm § 4 Forschungsprämienverordnung ergebe sich daher, dass in diesem anzufordernden FFG-Gutachten die gesamte Sache des Verfahrens (alle Forschungsprojekte) aufzunehmen sei, für die in weiterer Folge die Prämie beantragt werden könne. Mit der Anforderung des Jahresgutachtens stecke der Antragsteller inhaltlich den Umfang seines Prämienbegehrens ab. Er übe damit sein Wahlrecht aus, welche Forschungsprojekte und nicht projektbezogene Investitionen er der Bemessung der Prämie für ein entsprechendes Wirtschaftsjahr zugrunde lege. Werde eine Selbstberechnung mit dem Formular E 108c vorgenommen und liegen dieser Selbstberechnung Aufwendungen für Projekte, die nicht im FFG-Gutachten angeführt wurden, zu Grunde, so sei insoweit die Voraussetzung des § 108c

Abs. 7 EStG nicht erfüllt und es habe eine Festsetzung nach § 201 BAO zu erfolgen (Verringerung der beantragten Prämie).

Nach zweimaliger Verlängerung der Rechtsmittelfrist langte am 29. Juni 2022 die Beschwerde gegen den Bescheid über die Festsetzung der Forschungsprämie für das Jahr 2020 bei der belangten Behörde ein, die Anträge auf Unterbleiben einer Beschwerdeentscheidung sowie die Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem gesamten Senat enthielt. Ergänzend zu den bisherigen Ausführungen verwies die Beschwerde auf die Verfahrensgrundsätze der BAO (Grundsatz der materiellen Wahrheit gemäß § 115 Abs. 1 BAO sowie Grundsatz der Unbeschränktheit und Gleichwertigkeit der Beweismittel iSd § 166 BAO, Verbot vorweggenommener Beweiswürdigung, Parteiengehör) und führte aus:

Ein Gutachten der FFG unterliege der freien Beweiswürdigung durch das Finanzamt, dessen alleinige Entscheidungskompetenz durch die gutachterliche Tätigkeit keine Einschränkung erfahren würde. Das Nichtvorliegen eines Jahresgutachtens entbinde die Abgabenbehörde nicht von ihren amtswegigen Ermittlungspflichten und der Pflicht zur Beweiswürdigung. Die vorgelegten Projektbeschreibungen des zweiten Projekts seien von der Behörde keiner Würdigung unterzogen worden, wodurch gegen die Verfahrensgrundsätze der BAO verstoßen worden sei. In dem Fall, dass die Gutachtensanträge der FFG als finale und nicht mehr änderbare Ausübung des Antragsrechtes qualifiziert werden, würden zudem Abänderungsrechte iSd BAO – wie zB § 293 BAO – ausgehebelt werden.

In einem an das Bundesfinanzgericht gerichteten ergänzenden Schriftsatz vom 3. August 2023 verwies die beschwerdeführende Partei auf „aktuell“ veröffentlichte Ansichten der Finanzverwaltung zur Antragstellung der Forschungsprämie und ergänzte die Beschwerde wörtlich wie folgt:

„Durch den Wartungserlass 2023 der Einkommensteuerrichtlinien 2000 vom 31.3.2023 stellt die Finanzverwaltung in Rz 8208a letzter Satz klar: ‚Die Anforderung des Jahresgutachtens bei der FFG stellt keine Antragstellung gegenüber dem Finanzamt dar‘ (vgl EStR 2000 idF Wartungserlass 2023 Rz 8208a). Durch diese Klarstellung in den ESt-Richtlinien wird die Rechtswidrigkeit der Vorgehensweise des im konkreten Fall zuständigen Finanzamtes Österreich bestätigt. Wie bereits vom BFG in seiner Entscheidung vom 10.1.2022 ausgeführt, ersetzt die Anforderung eines Jahresgutachtens bei der FFG nicht den Antrag zur Geltendmachung der Forschungsprämie beim Finanzamt (vgl BFG 10.1.2022, RV/710 1303/2020). Folglich können unserer Ansicht nach auch keinerlei Wahlrechte, welche Projekte der Bemessung der Prämie für ein Wirtschaftsjahr zugrunde gelegt werden, im Rahmen einer Anforderung eines Jahresgutachtens bei der FFG rechtswirksam ausgeübt werden.

Antragsrechte für eine steuerliche Begünstigung können ausschließlich gegenüber der zuständigen Abgabenbehörde und nicht gegenüber ausgelagerten Einrichtungen, wie es die FFG darstellt, ausgeübt werden kann.

Abgesehen von den vorstehenden Ergänzungen bleiben sämtliche weitere in der gegenständlichen Beschwerde vorgebrachten Argumente unverändert aufrecht und wir

ersuchen erneut unter Würdigung der nachgereichten Unterlagen um Festsetzung der Forschungsprämie in der beantragten Höhe von EUR 137.058,02.“

Die belangte Behörde replizierte darauf und hielt fest, dass die Abgabenbehörde vertrete nicht die Ansicht, dass mit dem anfordernden FFG-Gutachten das Antragsrecht auf Forschungsprämie konsumiert worden sei. Das vom zukünftigen Antragsteller anfordernde Gutachten und die darin enthaltenen Projekte stellten jedoch eine materielle Voraussetzung für die Gewährung der Forschungsprämie dar. Wörtlich heißt es:

„Dass nur ein Gutachten pro Jahr angefordert werden kann, ergibt sich eindeutig aus den gesetzlichen Bestimmungen bzw. der VO (§ 4 Forschungsprämienverordnung). Dem Antragsteller steht es im Zuge des Antragsrechts auf Forschungsprämie frei, die Forschungsprämie auf Grund der im Jahresgutachten beurteilten Projekte bis zur maximalen Höhe zu beantragen. Wurde für ein Projekt kein FFG-Gutachten angefordert, fehlt es an der Voraussetzung für die Beantragung der Forschungsprämie dem Grunde nach. Dieser Mangel kann auch von der Abgabenbehörde nicht saniert werden.“

Die beschwerdeführende Partei replizierte darauf, dass sie gegenüber dem zuständigen Finanzamt im Rahmen der Beantragung der Forschungsprämie klar schriftlich und mündlich dargelegt habe, dass die Beantragung eines Jahresgutachtens für zwei Forschungsprojekte beabsichtigt gewesen sei. Lediglich aufgrund der irrtümlichen Versendung des Antrages auf ein Jahresgutachten nach Erfassung eines Projektes in FinanzOnline, sei technisch die Beantragung des zweiten Projektes in FinanzOnline nicht möglich gewesen. Ein Zurücksetzen oder eine Änderung des Antrages in FinanzOnline sei technisch nicht vorgesehen. Die erfassten Daten zum Antrag auf das Jahresgutachten seien somit aufgrund eines offensichtlichen Irrtums entstanden, der gegenüber der Abgabenbehörde auch offengelegt worden sei. Wörtlich wird weiter wie folgt ausgeführt:

„Die Forschungsprämien-Verordnung sieht in Anhang III B. (5) vor, dass Anträge nach Absenden der Gutachtensanforderung nicht mehr veränderbar sind. Sollten aber übermittelte Informationen offensichtlich lückenhaft, widersprüchlich oder aufgrund eines offensichtlichen Irrtums entstanden sein, ist gemäß Anhang III B. (6) die FFG berechtigt, den Anfordernden um Aufklärung zu ersuchen. Die Bearbeitung erfolgt sodann auf Grundlage der Gutachtensanforderung und dieser ergänzenden Informationen.“

*Der für ein Projekt erfasste Antrag auf ein Jahresgutachten ist im konkreten Fall aufgrund eines Irrtums des Steuerpflichtigen entstanden, über den die FFG als auch die zuständige Abgabenbehörde informiert wurden. Entgegen der Ansicht des FAÖ besteht mit der Bestimmung in Anhang III B. (6) der Forschungsprämien-Verordnung sehr wohl eine gesetzliche Grundlage für die Sanierung dieses Mangels und wäre dem Antrag des Steuerpflichtigen auf Weiterleitung der Informationen zum zweiten F&E Projekt „***Projekt 2***“ an die FFG im Sinne einer vollständigen Beweisaufnahme gemäß § 183 Abs 1 BAO stattzugeben gewesen.*

Es würde zudem den allgemeinen Verfahrensregeln der BAO als auch dem gesunden Rechtsempfinden widersprechen, wenn durch einen einzigen Bedienfehler in FinanzOnline und einen dadurch irrtümlich nicht vollständig eingereichten Antrag auf ein Jahresgutachten, ein materielles Antragsrecht auf die Forschungsprämie eingeschränkt bzw verwirkt würde (vgl zB §

293 BAO hinsichtlich Berichtigungsmöglichkeiten insoweit ein Fehler offenbar auf dem Einsatz einer automationsunterstützten Datenverarbeitungsanlage beruht).“

In der am 19. November 2024 vor dem Bundesfinanzgericht abgehaltenen Senatsverhandlung wurden die technische Vorgangsweise bei der Beantragung eines Jahresgutachtens sowie die Rechtslage erörtert, die Verhandlung aber zunächst vertagt, damit der Vertreter der belangten Behörde ergänzende Informationen einholt. In einer schriftliche Nachreichung vom 14. Jänner 2025 teilte der Vertreter der belangten Behörde mit, an der bisherigen Rechtsansicht festzuhalten.

Die steuerliche Vertretung der beschwerdeführenden Partei teilte am 12. Februar 2025 auf das Wesentliche zusammengefasst mit, dass die von der Finanzverwaltung vertretene Ansicht zur Auslegung der Rechtsgrundlagen zur Forschungsprämie rechtswidrig seien.

Die belangte Behörde replizierte mit Schriftsatz vom 27. März 2025 darauf und führte nochmals aus, dass nicht bestritten werde, dass das Verfahren zur Geltendmachung der Forschungsprämie ausschließlich durch die Antragstellung gemäß § 108c Abs. 3 EStG 1988 beim zuständigen Finanzamt in Gang gesetzt werde diese Antragstellung auch nicht durch die Anforderung eines Jahresgutachtens bei der FFG ersetzt werde. Es handle sich dabei vielmehr um ein duales Antragsverfahren, bei dem durch den Antrag zur Geltendmachung einer Forschungsprämie beim Finanzamt das Verfahren eingeleitet wird, jedoch ein bei der FFG anzuforderndes Jahresgutachten Voraussetzung für die Gewährung der Forschungsprämie für eigenbetriebliche Forschung und Entwicklung sei. Aus dem Gesetzeswortlaut und dem Wortlaut der Forschungsprämienverordnung gehe daraus das Erfordernis zur Vorlage eines Jahresgutachtens deutlich hervor. In all den Fällen, in denen die Abgabenbehörde die FFG zur Unterstützung beiziehe, liege ein Jahresgutachten zu Grunde, welches die in Frage stehenden Projekte bereits enthält. Wurde zB. ein Projekt im Jahresgutachten zunächst negativ beurteilt, könne dieses – im Jahresgutachten bereits umfasste – Projekt durch eine ergänzende Stellungnahme der FFG neuerlich bewertet werden. Nicht möglich sei es jedoch, durch eine solche Stellungnahme die ursprüngliche Gutachtensanforderung bzw. das zugrundeliegende Jahresgutachten um ein weiteres Projekt zu erweitern. Somit sei diese – in der Praxis gängige – Vorgangsweise ausdrücklich keine Lösung für das gegenständliche Problem, dass das zugrundeliegende Jahresgutachten das betroffene Projekt gar nicht erst enthalte. Eine Erweiterung der Gutachtensanforderung um ein zusätzliches, noch nicht geltend gemachtes Projekt auch durch den Absatz 6 des Anhanges III Teil B der Forschungsprämienverordnung sei nicht zulässig. Diese Bestimmung dien dazu, dass die FFG den Anfordernden um Aufklärung ersuchen kann, für den Fall, dass übermittelte Informationen offensichtlich lückenhaft, widersprüchlich oder aufgrund eines offensichtlichen Irrtums entstanden sein sollten. Wird in der ursprünglichen Anforderung des Jahresgutachtens zB. nur ein Projekt statt zwei übermittelt, könne es sich aus der Sicht der FFG nicht um einen offensichtlichen Irrtum, eine offensichtlich lückenhafte oder widersprüchliche Anforderung handeln, wie es zum Beispiel der

Fall wäre, wenn Beschreibungen für das eine enthaltene Projekt für die FFG offensichtlich abgeschnitten oder unvollständig übermittelt wurden. Da die Anforderung eines Jahresgutachtens bei der FFG keine Abgabenerklärung darstelle, könne auch keine Übernahme einer offensichtlichen Unrichtigkeit aus einer Abgabenerklärung erfolgen, womit auch kein Anwendungsfall des § 293b BAO vorliege.

Mit Schriftsatz vom 16. April 2025 zog die beschwerdeführende Gesellschaft ihren Antrag auf Durchführung einer Verhandlung vor dem gesamten Senat zurück und verzichtete auf die Durchführung einer weiteren mündlichen Verhandlung. Abschließend wurde ausgeführt, sei beanstandet worden, dass im Zuge der Erfassung der Projekte für die Anforderung des Jahresgutachtens kein Hinweis erscheine, dass sämtliche Projekte eingegeben sein müssen und Anforderungen nicht mehr veränderbar sind. Dieser Kritik sei zwischenzeitig technisch Rechnung getragen worden, nunmehr scheine ein Hinweis vor dem Absenden der Anforderung auf, der im Schriftsatz als Screenshot dargestellt wurde. Unzweifelhaft sehe die Forschungsprämien-VO vor, dass Jahresgutachten nach dem Absenden nicht mehr veränderbar seien. Dies sei aus abwicklungstechnischen Gründen nachvollziehbar. Andererseits sehe die VO sehr wohl vor, dass im Nachhinein noch Ergänzungen möglich sein sollen. Warum diese Möglichkeit nur einseitig bei Fragen und Unklarheiten der FFG bestehen solle, nicht aber wenn dem Steuerpflichtigen ein technischer Fehler bei der Eingabe unterlaufen sei, erschließe sich nicht. Selbst wenn die VO eine derartige Möglichkeit nicht vorsehe, müsste dies nach den allgemeinen verfahrensrechtlichen Bestimmungen der BAO und in gesetzeskonformer Auslegung der VO seitens der Abgabenbehörden gewährleistet werden. Ergänzend wurde ausgeführt, dass die sachlichen Voraussetzungen für ein positives FFG-Jahresgutachten in 2020 mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit gegeben gewesen seien, da im Folgejahr 2021 die Fortführung des gegenständlichen Projektes von der FFG ohne Rückfragen positiv begutachtet wurde (dazu erfolgte die Vorlage des FFG-Jahresgutachten 2021).

II. Über die Beschwerde wurde erwogen:

1. Sachverhalt

Die beschwerdeführende Gesellschaft beantragte am 30. Juli 2021 durch ihren Geschäftsführer ***1*** bei der Forschungsförderungsgesellschaft (FFG) ein Jahresgutachten für das Jahr 2020 (Nummer ***Nr.***).

In den Angabe war lediglich das Projekt „***Projekt 1***“ mit einer Bemessungsgrundlage iHv 100 % enthalten: Die Bemessungsgrundlage lt. Jahresgutachten betrug 588.693,00 Euro, was einer Prämie iHv 82.417,02 Euro entspricht. Die in diesem Projekt dargelegten Aktivitäten stellen eine eigenbetriebliche Forschung und Entwicklung dar. Das Projekt „***Projekt 2***“ war in der Anforderung des Jahresgutachtens mit keinem Wort erwähnt oder dargestellt.

Dem Geschäftsführer war es nach Absenden der ausgefüllten Maske technisch nicht mehr möglich, seine Angabe zu ändern. Einen Hinweis vor dem Absenden, dass sämtliche Projekte eingegeben sein müssen und Anforderungen nicht mehr veränderbar sind, gab es zu dem Zeitpunkt nicht. Erst später wurde ein solcher Hinweis vor dem Absenden der Anforderung an die FFG eingebaut (siehe Screenshot in der Stellungnahme vom 16. April 2025).

Am 7. September 2021 machte die beschwerdeführende Gesellschaft via FinanzOnline die Forschungsprämie für das Wirtschaftsjahr 2020 bei der belangten Behörde geltend. Der Antrag wurde nach Ablauf des betreffenden Wirtschaftsjahres 2020 und vor Rechtskraft des Körperschaftsteuerbescheides 2020 (Erstbescheid vom 27.1.2022) gestellt. Beantragt wurde die Forschungsprämie für eigenbetriebliche Forschung und Entwicklung iHv 137.058,02 Euro, sowie Forschungsprämie für Auftragsforschung iHv 8.706 Euro.

Gleichzeitig mit dem Antrag zur Geltendmachung der Forschungsprämie übermittelte die beschwerdeführende Gesellschaft ein Schreiben an die belangte Behörde, in welchem sie offenlegte, dass von ihr – aufgrund der irrtümlichen Annahme, es könnten pro Jahr mehrere Gutachten angefordert werden – nur eines von zwei Projekten bei der FFG zur Begutachtung eingereicht worden war. Die Differenz der Bemessungsgrundlage zwischen Antrag und Gutachten geht auf das zweite Projekt mit dem Namen „***Projekt 2***“ zurück, welches von der FFG nicht beurteilt wurde. Die beschwerdeführende Gesellschaft ersuchte die belangte Behörde um Weiterleitung der übermittelten Projektunterlagen zur Begutachtung an die FFG.

Die belangte Behörde führte zwei Ergänzungsvorhalte durch. Für das Forschungsprojekt „***Projekt 1***“ wurde um Darstellung und Aufgliederung der Bemessungsgrundlage und Nachweis dieser Aufwendungen durch Vorlage einer Bilanz samt GuV für 2020 ersucht und erfragt, welcher Anteil an der Bemessungsgrundlage auf das Forschungsprojekt „***Projekt 1***“ entfalle. In Zusammenhang mit dem Antrag auf eine Prämie für Auftragsforschung wurde zudem ersucht bekanntzugeben, ob die beauftragten Unternehmen unter beherrschendem Einfluss des Auftraggebers stehen. Die beschwerdeführende Gesellschaft kam diesen Ergänzungsersuchen nach und legte auch die Projektunterlagen zum „***Projekt 2***“ vor. Eine Weiterleitung dieser Projektunterlagen durch die belangte Behörde an die FFG erfolgte nicht.

Das Projekt „***Projekt 2***“ wurde im Jahr 2021 von der FFG ohne Rückfragen positiv begutachtet wurde (vgl. FFG-Jahresgutachten 2021).

2. Beweiswürdigung

Die obigen Sachverhaltsfeststellungen ergeben sich aus dem vorgelegten Verwaltungsakt und sind zwischen den Parteien insoweit unstrittig. Dass der Geschäftsführer im Jahr 2020 bei seiner Anforderung des Jahresgutachtens einem Irrtum unterlegen ist, weil er glaubte, es könnten mehrere Jahresgutachten angefordert werden, ergibt sich nicht nur aus den

schriftlichen Eingaben der beschwerdeführenden Gesellschaft, sondern auch aus der glaubhaften Darstellung des Geschäftsführers in der mündlichen Verhandlung.

Für das Bundesfinanzgericht haben sich - in Wahrnehmung seiner amtswegigen Ermittlungspflicht - keine Anhaltspunkte ergeben, an der Richtigkeit des festgestellten Sachverhaltes zu zweifeln. Vor diesem Hintergrund durfte das Bundesfinanzgericht die obigen Sachverhaltsfeststellungen gemäß § 167 Abs. 2 BAO als erwiesen annehmen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

3.1.1. Die im Beschwerdefall maßgebliche Bestimmungen stellen sich wie folgt dar:

§ 167 BAO lautet:

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

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

§ 201 BAO lautet:

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

(2) Die Festsetzung kann erfolgen,

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

(Anm.: Z 4 aufgehoben durch BGBl. I Nr. 20/2009)

- 5. wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 293b oder des § 295a die Voraussetzungen für eine Abänderung vorliegen würden.*

(3) Die Festsetzung hat zu erfolgen,

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

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

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

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

§ 24 Abs. 6 Satz 1 KStG 1988 bestimmt:

"Die Bestimmungen des § 108c EStG 1988 gelten sinngemäß für Körperschaften im Sinne des § 1, soweit sie nicht von der Körperschaftsteuer befreit sind."

Körperschaften im Sinne des § 1 KStG 1988 sind unbeschränkt steuerpflichtige und beschränkt steuerpflichtige Körperschaften.

§ 108c EStG 1988, BGBl. 400, in der hier maßgeblichen Fassung BGBl. I. 82/2017, (Bezugszeitraum ab 2017; § 124b Z 323) lautet auszugsweise:

„Forschungsprämien

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

(2) Prämienbegünstigt sind:

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

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

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

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

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

– Die Forschungsprämie kann nur für Aufwendungen (Ausgaben) in Höhe von höchstens 1 000 000 Euro pro Wirtschaftsjahr geltend gemacht werden. Umfasst das Wirtschaftsjahr einen Zeitraum von weniger als zwölf Monaten, ist der Höchstbetrag von 1 000 000 Euro

entsprechend der Anzahl der Monate des Wirtschaftsjahres zu aliquotieren. Angefangene Kalendermonate gelten dabei als volle Kalendermonate.

– Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Forschungsprämie ist, dass der Auftraggeber bis zum Ablauf seines Wirtschaftsjahres dem Auftragnehmer nachweislich mitteilt, bis zu welchem Ausmaß an Aufwendungen (Ausgaben) er die Forschungsprämie für Auftragsforschung in Anspruch nimmt. Der Auftragnehmer kann für die in Auftrag genommene Forschung und experimentelle Entwicklung hinsichtlich der von der Mitteilung umfassten Aufwendungen (Ausgaben) keine Forschungsprämie für eigenbetriebliche Forschung in Anspruch nehmen.

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

(3) Die Prämien können erst nach Ablauf des jeweiligen Wirtschaftsjahres geltend gemacht werden, spätestens jedoch bis zum Eintritt der Rechtskraft des betreffenden Einkommensteuer-, Körperschaftsteuer- oder Feststellungsbescheides (§ 188 der Bundesabgabenordnung).

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

a) glaubhaft gemacht wird, dass der verwirklichte Sachverhalt den Voraussetzungen einer Forschung und experimentellen Entwicklung im Sinne des Abs. 2 Z 1 entspricht, sowie

b) nachgewiesen wird, dass die Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie richtig ermittelt worden ist.

Die Glaubhaftmachung gemäß lit. a hat unter Zugrundelegung eines Gutachtens der FFG zu erfolgen. Liegt eine diesbezügliche bescheidmäßige Bestätigung nach § 118a der Bundesabgabenordnung vor, genügt die Glaubhaftmachung, dass die durchgeführte Forschung der der Bestätigung zu Grunde gelegten entspricht oder davon nicht wesentlich abweicht. Der Nachweis gemäß lit. b hat durch eine Bestätigung eines Wirtschaftsprüfers zu erfolgen, die auf Grundlage einer den Anforderungen der §§ 268 ff des Unternehmensgesetzbuches entsprechenden Prüfung über die Einhaltung der anzuwendenden Rechnungslegungsvorschriften ausgestellt wurde. Die Bestimmungen des § 275 des Unternehmensgesetzbuches gelten sinngemäß.“

Nach den **Materialien zu Abs. 7 und 8 des § 108c EStG 1988**, die mit Abgabenänderungsgesetz 2012, BGBl. I 112/2012, eingeführt wurden Zu § 108c Abs. 8: bezweckte der Gesetzgeber mit der Einführung der Einbindung eines externen Know-How-Trägers die Erhöhung der Treffsicherheit der steuerlichen Forschungsförderung, insbesondere, da für die Beurteilung der (materiellen) Anspruchsvoraussetzungen einer Forschungsprämie vielfach eine besondere – technische – Expertise erforderlich ist (siehe dazu ausführlich Füreder, Kinast, Kühbacher, Pilgermaier/Pülzl/Stornig-Wisek, Die steuerliche Forschungsprämie², Lexis Nexis, S. 125 mwH). Wörtlich heißt es:

„Der FFG sollen dabei – insbesondere im Interesse eines vertretbaren Ressourceneinsatzes – keine Erhebungspflichten auf Sachverhaltsebene auferlegt werden. Dies soll ausdrücklich gesetzlich klargestellt werden: Gegenstand eines Gutachtens der FFG ist die Beurteilung, inwieweit die vom Steuerpflichtigen in der Gutachtensanforderung bekanntgegebenen Informationen die gesetzlichen Voraussetzungen für das Vorliegen einer Forschung und experimentellen Entwicklung iSd Gesetzes erfüllen. Damit und in Verbindung mit Abs. 8 Z 1 und Z 2 wird der Umfang des gesetzlichen Auftrages der FFG bei der Erstellung von Gutachten präzise umschrieben. Sämtliche davon nicht erfassten Erhebungs- und Prüfungsschritte bleiben –unverändert – ausschließlich in der Kompetenz der zuständigen Abgabenbehörde.“

Zu § 108c Abs. 8 leg.cit. heißt es in den Materialien auszugsweise wörtlich:

„Der Inhalt des bisherigen Abs. 8 betreffend den Feststellungsbescheid über die Höhe der Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie soll in den neuen Abs. 9 übernommen werden. Im Abs. 8 sollen wesentliche Parameter für die Gutachtenserstellung gesetzlich verankert werden:

- *In Z 1 und Z 2 soll klargestellt werden, dass die FFG – vorbehaltlich der Z 4 – weder Sachverhaltserhebungen über die Richtigkeit der ihr bekannt gegebenen Informationen durchzuführen hat, noch auch zu prüfen hat, ob die Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie korrekt ermittelt wurde. Diese Beschränkungen sind einerseits im Interesse eines zeitlich akzeptablen Prozesses der Gutachtenserstellung als auch bei Berücksichtigung der der FFG zur Verfügung stehenden personellen Ressourcen erforderlich. Das Gutachten der FFG unterliegt der freien Beweiswürdigung durch das Finanzamt, dessen alleinige Entscheidungskompetenz durch die gutachterliche Tätigkeit der FFG keine Einschränkung erfährt.*

(...)

- *Z 6 sieht im Interesse einer verwaltungsökonomischen Administration des Verfahrens zur Erlangung einer Forschungsprämie vor, dass Gutachten der Forschungsförderungsgesellschaft mbH (FFG) auf elektronischem Weg angefordert werden sollen. Dabei soll das für das Abgabenverfahren bereits bewährte Verfahren FinanzOnline als Authentifizierungsprovider fungieren, das heißt die Identifikations- und Authentifikationsdaten des Gutachtensanforderers sollen aus FinanzOnline der FFG zur Verfügung gestellt werden. Das auf diese Weise elektronisch angeforderte Gutachten soll sodann von der FFG direkt der Abgabenbehörde im Wege von FinanzOnline übermittelt und dem Steuerpflichtigen zur Einsichtnahme zur Verfügung gestellt werden. Dadurch werden Manipulationsmöglichkeiten ausgeschlossen und eine Vorlage des Gutachtens beim Finanzamt durch den Antragsteller erübrigt sich.*

- Z 7 sieht eine Verordnungsermächtigung für die Durchführung der Gutachtensanforderung und die elektronische Anforderung und Übermittlung von Gutachten vor. Die gutachterliche Tätigkeit muss mit den der FFG zur Verfügung stehenden Ressourcen so durchgeführt werden, dass eine qualitätsvolle Begutachtung innerhalb einer vertretbaren Zeit sichergestellt ist. Dies erfordert, die Abfrage der erforderlichen Informationen und ihre Beurteilung strukturiert durchzuführen. Die sich daraus ergebenden Rahmenbedingungen sollen in einer Verordnung geregelt werden.“

Die Verordnung der Bundesministerin für Finanzen über die Kriterien zur Festlegung förderbarer Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen (-ausgaben), zur Forschungsbestätigung sowie über die Erstellung von Gutachten durch die Österreichische Forschungsförderungsgesellschaft mbH (**Forschungsprämienverordnung**), BGBl. II 515/2012, regelt in ihrem **§ 3 und § 4** (in der hier geltenden Stammfassung) Folgendes:

„Gutachten

§ 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.

§ 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.***

Der **Anlage I Forschungsprämienverordnung**, BGBl. II 515/2012, sind "Allgemeine Begriffsbestimmungen" zu entnehmen.

Anlage II Forschungsprämienverordnung, BGBl. II 515/2012, enthält ein „Verzeichnis der Aufwendungen (Ausgaben) für Forschung und experimentelle Entwicklung (§ 108c Abs. 4 EStG 1988)“.

Anlage III Forschungsprämienverordnung, BGBl. II 515/2012, definiert in Teil A. die Informationen an die FFG im Rahmen der Anforderung eines Jahres- oder Projektgutachtens. Punkt 3. Bestimmt, welche Informationen zum jeweiligen Forschungsschwerpunkt bzw. Forschungsprojekt, zur Forschungstätigkeit und zum Wirtschaftsjahr bekannt zu geben sind. Teil B. sieht eine Übermittlung der Anforderung und Bekanntgabe eines Gutachtens auf elektronischem Weg vor. So ist die FFG befugt, in der für die Anforderung eines Jahresgutachtens zur Verfügung gestellten Eingabemaske die zur Beschreibung eines Forschungsprojektes oder eines Forschungsschwerpunktes (Anhang III, Teil A, Punkte 3.1.1 bis 3.1.5) und zur Darstellung der Informationen gemäß Anhang III, Teil A, Punkte 3.2.1 und 3.2.2, zur Verfügung gestellte Anzahl von Zeichen mit 3 000 zu begrenzen (Abs. 1) sowie, in der für die Anforderung des Jahresgutachtens zur Verfügung gestellten Eingabemaske die Anzahl der für Zwecke der Begutachtung zu beschreibenden Forschungsprojekte oder Forschungsschwerpunkte mit 20 zu begrenzen (2).

Nach Abs. 3 leg.cit. liegt es im Ermessen des Steuerpflichtigen, ob und wie viele inhaltlich zusammengehörige Forschungsprojekte im Rahmen der Anforderung eines Jahresgutachtens zu einem Forschungsschwerpunkt zusammengefasst werden. Übersteigen die bemessungsgrundlagenrelevanten Aufwendungen gemäß Anhang III, Teil A, Punkt 2.4, nicht den Betrag von 100 000 Euro, können sämtliche Forschungsaktivitäten als ein Forschungsschwerpunkt dargestellt werden.

Nach Abs. 4 leg.cit. ist die FFG befugt, in der für die Anforderung eines Projektgutachtens zur Verfügung gestellten Eingabemaske die zur Beschreibung des Forschungsprojektes zur Verfügung gestellte Anzahl von Zeichen mit 10 000 zu begrenzen.

Abs. 5 erklärt ausdrücklich: „Nach Absenden der Gutachtensanforderung ist diese nicht mehr veränderbar.“

Abs. 6 führt aus: „Sollten übermittelte Informationen offensichtlich lückenhaft, widersprüchlich oder aufgrund eines offensichtlichen Irrtums entstanden sein, ist die FFG berechtigt, den

Anfordernden um Aufklärung zu ersuchen. Dieses Ersuchen hat den Hinweis zu enthalten, dass die Bearbeitung sodann auf Grundlage der Gutachtensanforderung und dieser ergänzenden Informationen erfolgt und weitere Informationen durch die FFG nicht mehr abgefragt werden.“

3.1.2. Judikatur und Literatur

Die Forschungsprämie ist verfahrensrechtlich als **abgabenrechtliche Begünstigung** anzusehen. Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes obliegt dem Steuerpflichtigen, in dem ausschließlich auf das Erwirken einer abgabenrechtlichen Begünstigung gerichteten Verfahren selbst einwandfrei das Vorliegen jener Umstände darzulegen, auf die die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann (vgl. zB VwGH 25.6.2007, 2006/14/0050; 17.4.2008, 2006/15/0083 und *Ellinger et al.*, E 92 zu § 115 BAO mit Verweis auf mehrere VwGH-Erkenntnisse).

Der Wortlaut von § 108c Abs. 7 Satz 2 EStG 1988 ("Voraussetzung für die Gewährung") kann entweder so ausgelegt werden, dass das von der FFG erstellte Gutachten defacto zwingend der Entscheidung durch Finanzamt bzw. BFG zugrunde zulegen ist (ähnlich wie an die im Wege des Bundessozialamtes erstellten Gutachten bei der erhöhten Familienbeihilfe für erheblich behinderte Kinder; vgl. *Lenneis in Csaszar/Lenneis/Wanke*, § 8 FLAG Rz 29 mit Verweis auf VfGH und VwGH) oder so, dass ohne aktiv vom Steuerpflichtigen selbst bei der FFG angefordertes Gutachten dem Steuerpflichtigen die beantragte Prämie nicht zusteht.

Laut *Zorn in Hofstätter/Reichel*, Tz 6.1 zu § 108c EStG 1988, ist ein vom Steuerpflichtigen bei der FFG angefordertes Gutachten Voraussetzung für die Gewährung der Prämie. Die FFG solle in Form eines Gutachtens beurteilen, ob die Betätigung des Steuerpflichtigen eigenbetriebliche Forschung und experimentelle Entwicklung iSd § 108c Abs. 2 Z 1 EStG 1988 darstelle. Die Würdigung des Gutachtens und die eigentliche Entscheidung obliege aber dem Finanzamt. Rechtsstaatsgrundsätze geböten, dass der Steuerpflichtige in den betreffenden Verwaltungsverfahren vor dem Finanzamt auch andere Nachweise beibringen könne. Es müsse ihm die Möglichkeit offenstehen, die Unrichtigkeit eines Gutachtens des FFG darzutun und dadurch seinen Prämienanspruch durchzusetzen.

Laut *Seydl in Wiesner/Grabner/Wanke*, Anm. 46 zu § 108c EStG, sei das vom Steuerpflichtigen anzufordernde FFG-Gutachten ab dem Wirtschaftsjahr 2012 Voraussetzung für die Prämie; das Gutachten selbst unterliege der freien Beweiswürdigung.

3.1.3. Beschwerdefall

Im Beschwerdefall hat die beschwerdeführende Gesellschaft das Gutachten der FFG noch vor Geltendmachung der Prämie beim Finanzamt mit dem Formular E 108c angefordert, jedoch *nur eines* von beiden Projekten, die auf das Wirtschaftsjahr 2020 entfielen, angeführt, während sie die Gewährung der Prämie beim Finanzamt *für beide* Projekte beantragte.

Die Geltendmachung der Prämie erfolgte rechtzeitig. Das wird auch von der belangten Behörde nicht in Abrede gestellt. Strittig ist einzig, ob es zulässig ist, im (Beschwerde)Verfahren das Gutachten der FFG, das eine Voraussetzung für die Gewährung der Forschungsprämie für eigenbetriebliche Forschung und experimentelle Entwicklung darstellt, durch Weiterleitung von bisher nicht an die FFG eingereichten Unterlagen der beschwerdeführenden Gesellschaft dahingehend ergänzen zu lassen, dass auch das zweite Projekt, das nur gegenüber dem Finanzamt im Rahmen des Antrages offengelegt wurde, von der FFG begutachtet wird.

Die belangte Behörde vertritt dazu wiederholt die Ansicht, dass § 108c Abs. 7 EStG 1988 Voraussetzung für die Gewährung der Forschungsprämie ein vom Steuerpflichtigen bei der FFG anzuforderndes Gutachten sei, welches die Beurteilung zum Gegenstand habe, inwieweit eine Forschung und experimentelle Entwicklung erfüllt sei. Gemäß § 4 Forschungsprämienverordnung, BGBl. II Nr. 515/2012, habe die FFG zur Geltendmachung einer Forschungsprämie für eigenbetriebliche Forschung und experimentelle Entwicklung auf Anforderung des Steuerpflichtigen ein Jahresgutachten zu erstellen. Das Jahresgutachten habe sich auf *alle* Forschungsschwerpunkte bzw. Forschungsprojekte und nicht forschungsschwerpunkt- oder forschungsprojektbezogen zugeordnete Investitionen zu beziehen, aus denen für die Forschungsprämie maßgebliche Aufwendungen resultieren. Das Jahresgutachten sei nach Ablauf des Wirtschaftsjahres, für das die Forschungsprämie beantragt werde, bei der FFG anzufordern. Für ein Wirtschaftsjahr könne nur *ein* Jahresgutachten angefordert werden. Aus der Systematik des § 108c EStG 1988 iVm § 4 Forschungsprämienverordnung ergebe sich, dass in diesem anfordernden FFG-Gutachten die gesamte Sache des Verfahrens (alle Forschungsprojekte) aufzunehmen sei, für die in weiterer Folge die Prämie beantragt werden könne. Mit der Anforderung des Jahresgutachtens stecke der Antragsteller inhaltlich den Umfang seines Prämienbegehrens ab. Er übe damit sein Wahlrecht aus, welche Forschungsprojekte und nicht projektbezogene Investitionen er der Bemessung der Prämie für ein entsprechendes Wirtschaftsjahr zugrunde lege. Werde eine Selbstberechnung mit dem Formular E 108c vorgenommen und liegen dieser Selbstberechnung Aufwendungen für Projekte, die nicht im FFG-Gutachten angeführt wurden, zu Grunde, so sei insoweit die Voraussetzung des § 108c Abs. 7 EStG nicht erfüllt und es habe eine Festsetzung nach § 201 BAO zu erfolgen (Verringerung der beantragten Prämie).

Der belangten Behörde ist zuzustimmen, dass es für den Steuerpflichtigen (hier: die beschwerdeführende Gesellschaft) nicht möglich ist, für ein Wirtschaftsjahr, für das die FFG bereits ein Gutachten erstellt hat, bei dieser ein *neuerliches* Gutachten anzufordern (§ 4 Abs. 2 letzter Satz der Forschungsprämienverordnung, BGBl. II Nr. 515/2012).

Im vorliegenden Fall war die Anforderung des „ersten“ Jahresgutachtens durch die beschwerdeführende Gesellschaft ihrer Meinung nach insoweit unvollständig, als nur ein Projekt angegeben wurde. Der FFG wurden somit im Rahmen der Antragsmaske nicht alle Forschungsschwerpunkte bzw. Forschungsprojekte genannt, für die die Forschungsprämie

dann beim Finanzamt geltend gemacht wurde. Dabei ist es nach Ansicht des BFG unerheblich, dass zunächst der Antrag auf Gutachtenerstellung eingebracht wurde, und dann erst die Geltendmachung der Prämie via Finanzonline beim Finanzamt erfolgte. Die Anforderung des Gutachtens bei der FFG einerseits und die Beantragung der Prämie beim Finanzamt (Formular E 108c) andererseits können zeitlich unabhängig voneinander erfolgen. Die Entscheidung des Finanzamtes über die beantragte Forschungsprämie erfolgt stets auf Grundlage des Antrages und des Jahresgutachtens, welches – worin der beschwerdeführenden Partei zuzustimmen ist – ein Beweismittel darstellt, das der freien Beweiswürdigung unterliegt (siehe dazu auch die Ausführungen in *Jann/Füreder/Jahn* in SWK 7/2013, 393, Forschungsprämienverordnung 2012).

Zu prüfen ist, ob die – aus Sicht der beschwerdeführenden Gesellschaft – unvollständige Beantragung des Jahresgutachtens bei der FFG die belangte Behörde von weiteren Ermittlungsschritten entbinden konnte und ob daher die hier erfolgte Festsetzung gemäß § 201 BAO in Form der verringerten Prämie gerechtfertigt war.

Das Verfahren betreffend die Forschungsprämie ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes – wie etwa auch jenes betreffend Investitionszuwachsprämie (vgl. hiezu VwGH 21.9.2006, 2006/15/0133; 22.12.2011, 2009/15/0160) – ein eigenständiges Verfahren. Es wird erst mit der Geltendmachung der Prämie in Gang gesetzt, wobei die Bezeichnung dieses Vorgangs als "Antrag" (vgl. VwGH 21.9.2006, 2004/15/0104, VwSlg. 8162/F, und nun auch den Ausdruck "Antragstellung" in der hier maßgeblichen Fassung des § 108c Abs. 4 EStG 1988) nichts daran ändert, dass es sich um eine Selbstbemessung handelt.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes wird die Sache des Verfahrens nicht im Rahmen der Gutachtensbeantragung durch den Steuerpflichtigen abgesteckt, sondern im Rahmen der Geltendmachung der Forschungsprämie (= Einreichung des vorgesehenen Formulars E108c) beim zuständigen Finanzamt. Dafür spricht auch, dass der Antrag auf Erstattung des Gutachtens nicht den Antrag zur Geltendmachung der Forschungsprämie ersetzt (vgl. dazu auch BFG 5.9.2019, RV/7103095/2019 und VwGH 11.12.2019, Ra 2019/13/0108).

Mit der Anforderung des Jahresgutachtens steckt der Antragsteller nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes aber inhaltlich den Umfang seines Prämienbegehrens ab. Er übt damit sein Wahlrecht aus, welche Forschungsprojekte und nicht projektbezogene Investitionen er der Bemessung der Prämie für ein entsprechendes Wirtschaftsjahr zugrunde legt.

§ 4 Forschungsprämienverordnung spricht von „Jahresgutachten“ und sieht ausdrücklich vor, dass sich dieses auf *alle* Forschungsschwerpunkte bzw. Forschungsprojekte und nicht forschungsschwerpunkt- oder forschungsprojektbezogen zugeordnete Investitionen zu beziehen hat, aus denen für die Forschungsprämie maßgebliche Aufwendungen resultieren.

Aus der Anordnung des § 4 Abs. 2 Forschungsprämienverordnung, dass für ein Wirtschaftsjahr nur ein einziges Jahresgutachten angefordert werden kann, ergibt sich die Notwendigkeit, die *gesamte* prämierelevante Forschung dieser einen Gutachtensanforderung zu Grunde zu legen. Dafür spricht auch, dass Anlage III Teil B Abs. 2 der Forschungsprämienverordnung ausdrücklich anordnet, dass die FFG befugt ist, in der für die Anforderung des Jahresgutachtens zur Verfügung gestellten Eingabemaske die Anzahl der für Zwecke der Begutachtung zu beschreibenden Forschungsprojekte oder Forschungsschwerpunkte mit 20 zu begrenzen.

Eine neuerliche Anforderung eines Jahresgutachtens für eine bisher nicht erfasste Forschung ist nach dem Verordnungswortlaut nicht vorgesehen. Dafür spricht auch, dass nach Abs. 5 der Anlage III Teil B leg.cit. nach Absenden der Gutachtensanforderung diese nicht mehr veränderbar ist, weshalb der beschwerdeführenden Gesellschaft eine Erweiterung (Änderung) der Gutachtensanforderung um ein zusätzliches, noch nicht geltend gemachtes Projekt nicht möglich war. In Umsetzung der Forschungsprämienverordnung wurde vom Ordnungsgeber somit bewusst auch technisch keine Möglichkeit vorgesehen, nach dem Absenden der Anforderung des Gutachtens bei der FFG Änderungen durchzuführen.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes wäre eine Ergänzung des Gutachtens im Beschwerdefall auch durch Absatz 6 des Anhangs III Teil B der Forschungsprämienverordnung – entgegen der Ansicht der beschwerdeführenden Partei – nicht zulässig, dient diese Bestimmung doch dazu, dass die FFG den Anfordernden um Aufklärung ersucht, wenn übermittelte Informationen offensichtlich lückenhaft, widersprüchlich oder aufgrund eines offensichtlichen Irrtums entstanden sind. Das ist Beschwerdefall aber genau nicht der Fall gewesen, war doch für die FFG mit keinem Wort erkennbar, dass noch ein weiteres Projekt Gegenstand des Gutachtens sein sollte. Die beschwerdeführende Gesellschaft hat einzig das Projekt „***Projekt 1***“ angegeben und beschrieben.

Da das Projekt „***Projekt 2***“ der beschwerdeführenden Gesellschaft in ihrer Anforderung des Jahresgutachtens für das Jahr 2020 gar nicht enthalten war, konnte die FFG auch den Irrtum der beschwerdeführenden Gesellschaft nicht erkennen. Das von der FFG erstattete Jahresgutachten konnte deshalb auch nicht ergänzt bzw. erweitert bzw. konnte – auf Grund der oben dargestellten Rechtslage – kein neues bzw. weiteres Jahresgutachten für das Jahr 2020 angefordert werden. Eine solche Erweiterung des Gutachtens (nämlich um ein gänzlich neues, bisher nicht genanntes Projekt) kann nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes auch von der Abgabenbehörde nicht angefordert werden.

Da die Anforderung eines Jahresgutachtens bei der FFG keine Abgabenerklärung darstellt, liegt auch kein Anwendungsfall des § 293b BAO vor.

§ 108c EStG 1988 iVm § 4 Forschungsprämienverordnung und Anlage III der Verordnung lassen in ihrer Gesamtheit erkennen, dass die begünstigenden Wirkungen des § 108c EStG 1988 nur

bei Erfüllung bestimmter Voraussetzungen eintreten, die im Beschwerdefall nicht vorliegen. Die Beschwerde war daher spruchgemäß als unbegründet abzuweisen.

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.

Da eine Rechtsprechung zur Rechtsfrage fehlt, ob im Hinblick auf die oben wiedergegebenen Bestimmungen des § 108c Abs. 7 und 8 EStG 1988 iVm Forschungsprämienverordnung eine Forschungsprämie im Rechtsmittelverfahren gewährt werden dürfte, wenn der Steuerpflichtige den Gegenstand des Gutachtens der FFG nicht vollständig im Rahmen seiner Gutachtensanforderung erfasst hat (nämlich nicht alle Projekte angeführt hat, für die er die Forschungsprämie geltend macht), war auszusprechen, dass die Revision zulässig ist.

Wien, am 16. Jänner 2026