

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin ***** in der Beschwerdesache der Beschwerdeführerin, mit Adresse*, vertreten durch EURAX Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft m.b.H., Nußdorferstraße 10-12/4, 1090 Wien, über die Beschwerde vom 5. Dezember 2016 gegen die Bescheide des X (nunmehr Finanzamt Österreich) betreffend die Festsetzung der Forschungsprämie gemäß § 108c EStG 1988 für die Jahre 2011, 2012, 2013, jeweils vom 31. Oktober 2016, sowie die Beschwerde vom 17. Oktober 2017 gegen die Bescheide des Finanzamtes X (nunmehr Finanzamt Österreich) betreffend die Festsetzung der Forschungsprämie gemäß § 108c EStG 1988 für die Jahre 2014 und 2015 jeweils vom 14. September 2017, Steuernummer XXXXX, zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die in Österreich ansässige Beschwerdeführerin (kurz BF) ist eine GmbH, welche für Aufwendungen von in Österreich durchgeführten klinischen Studien für die Jahre 2011 bis 2015 Forschungsprämien begehrte.

Im gegenständlichen Verfahren ist strittig, ob der BF für die von ihr durchgeführten Tätigkeiten eine Forschungsprämie nach § 108c Abs 2 Z 1 EStG 1988 für eigenbetriebliche Forschung und experimentelle Entwicklung (kurz F & E) zusteht.

Mit **Antrag** vom 26.11.2012 begehrte die BF die Forschungsprämie gemäß § 108 c EStG für den Veranlagungszeitraum 2011 in Höhe von (unrichtigerweise) 8 % und mit den **Anträgen** vom jeweils 27.2.2014 (Antrag und berichtigter Antrag von 8% auf 10 %) für den

Veranlagungszeitraum 2012, vom 20.11.2014 für das Jahr 2013, vom 15.3.2016 für das Jahr 2014 und vom 16.2.2017 für das Jahr 2015, die Forschungsprämie für eigenbetriebliche F & E gemäß § 108c Abs. 2 Z 1 EStG.

Für die Jahre 2012 wurde ein positives (Gesamt-)Gutachten und für die Jahre 2013 bis 2015 wurden von der FFG negative Gutachten erstellt.

Im Schreiben der BF vom 13.4.2016 erfolgte eine Stellungnahme zum negativen Gutachten der FFG für das Jahr 2013 und wurden die Aufgaben, Verantwortlichkeiten und Qualifikation von Sponsor, Monitor und Prüfer ausführlich dargestellt. Beiliegend wurde der „Letter auf Autorization“ übermittelt.

Mit **Bescheiden** für die jeweiligen Jahre 2011 bis 2014 wurden die die Forschungsprämien für eigenbetriebliche F & E (§ 108c Abs. 2 Z 1 EStG) mit 0,00 Euro festgesetzt. Begründend wird von der Abgabenbehörde in allen Bescheiden auf die Außenprüfung und den diesbezüglichen Bericht gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung (ABNr: 0000) verwiesen.

In der fristgerechten **Beschwerde** (OZ 1) betreffend die Jahre 2011 bis 2013 wurde zusammengefasst von der steuerlichen Vertretung folgendes moniert: *„Die Jahre 2011 und 2012 waren dem Abgabekonto bereits gut gebucht, das Verfahren für die Forschungsprämie für das Jahr 2013 war zum Zeitpunkt der Betriebsprüfung noch nicht bescheidmäßig abgeschlossen. Die Gutschrift der Prämie 2011 erfolgte auf Basis der Rechtslage vor dem StabG und die Gutschrift der Prämie 2012 erfolgte auf Basis eines positiven Gutachtens der FFG. Für 2013 erstellte die FFG ein negatives Gutachten, die Behörde erstellte keinen Bescheid, der wurde erst im Rahmen der Betriebsprüfung erlassen. Die im Rahmen der Beschwerden vom 1.12.2016 gegen die Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens zur Festsetzung folgender Prämie für das Wirtschaftsjahr 2011 und 2012 - beide datiert mit 31.10.2016 - angeführten Argumente machen wir ausdrücklich auch zum Inhalt dieser Beschwerde. [...] Mit Datum 11. April 2016 wurde an die Finanzverwaltung eine umfangreiche Stellungnahme zum negativen Gutachten der FFG abgegeben. Leider fanden die in dieser Stellungnahme angeführten Argumente weder in der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 27.9.2016 (irrtümlich 27.3.2016), noch im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 17.10.2016 eine entsprechende Würdigung. Vielmehr wurde die Versagung der Forschungsprämie auf die formelle Tatsache eingeschränkt, dass die GmbH nicht als Sponsor im EU Clinical Trials Register eingetragen ist. Wäre allein diese Tatsache ausschlaggebend ob eine Tätigkeit „Forschung“ im Sinne des § 108 c Abs 2 Z 1 EStG ist oder nicht wäre wohl nicht so eine renommierte Institution wie die FFG dazu von Nöten um nach zu schauen wer im EU Clinical Trials Register als Sponsor eingetragen ist. Vielmehr hat die FFG zu beurteilen ob wissenschaftlich, planvoll, mit einem Neuheitsgehalt, etc.... gehandelt wird. Das hat die FFG nach einer Nachfrage für das Jahr 2012 auch so bestätigt. Für das Jahr 2013 hat die FFG obwohl die Vorgangsweise im Bereich der Forschung ident mit den Vorjahren ist, ein positives Gutachten versagt.[...] Es ist unbestrittene Auffassung der FFG und der Finanzverwaltung, dass klinische Studien der*

Phasen 1 - 3 Aktivitäten im Sinne des § 108c Abs. 2 Z 1 EStG iVm EStR Rz 8208e sowie Kap. 2.61 Frascati Manual 2015 darstellen. Die Frage nach welchen Kriterien die Forschereigenschaft im Rahmen der Durchführung von klinischen Studie zu beurteilen ist, wird hingegen weder in den oben zitierten Stellen des EStG, der EStR noch in der Forschungsprämienverordnung oder im Frascati Manual 2015 explizit geregelt. Die Beurteilung der Forschereigenschaft ist daher anhand der allgemeinen Abgrenzungskriterien, wann eine Forschungs- und Entwicklungstätigkeit vorliegt, vorzunehmen. In der Forschungsprämienverordnung wird Forschung und experimentelle Entwicklung iSd EStG als eine schöpferische, wissenschaftliche Tätigkeit definiert, die auf systematische Weise unter Verwendung von wissenschaftlichen Methoden mit dem Ziel durchgeführt wird, den Stand des Wissens zu vermehren sowie neue Anwendungen dieses Wissens zu erarbeiten. Gemäß Kapitel 2.7. des Frascati Manuals 2015 ist eine eigenbetriebliche Forschungs- und Entwicklungstätigkeit wie folgt charakterisiert: „The activity must be: novel, creative, uncertain, systematic, transferable and/or reproducible.“

Im Sinne dieser o.a. angeführten Kriterien sei daher zu überprüfen, wer bei den Beteiligten im Rahmen von klinischen Studien die Forschereigenschaft innehat. Bei der Durchführung einer klinischen Studie sind grundsätzlich drei Beteiligte involviert - der Sponsor, der Monitor und der Prüfer. Die Verteilung der Aufgaben, Verantwortlichkeiten und Qualifikation ist in den §§ 31 bis 36 AMG (= Arzneimittelgesetz) geregelt.

Der Prüfer erhebt gem. § 36 AMG im Rahmen einer klinischen Studie im Wesentlichen die Daten betreffend die Studienprobanden und führt die Dokumentation dieser Daten durch. Dabei hat sich der Prüfer strikt an die Vorgaben des Prüfplanes zu halten. Dem Monitor kommt gem. § 33 AMG die Funktion der internen Qualitätskontrolle zu. Der Sponsor einer Studie ist für die wesentlichen Vorgaben der klinischen Studie zuständig und trägt die finanzielle, organisatorische und rechtliche Verantwortung. Sowohl der Monitor, der routinemäßige Qualitätskontrollen durchführt, als auch der Prüfer, als reiner „Datensammler“, können iSd nicht als Forscher iSd EStG qualifiziert werden. Hingegen wird der Sponsor einer Studie im Regelfall die Forscherqualifikation entsprechend den oben beschriebenen Voraussetzungen erfüllen.

Untermauert wird die Auslegung der Forschereigenschaft bei klinischen Studien im Rahmen von arbeitsteiligen Projekten auch im Kapitel 4.143 Frascati Manual 2015 [...]

Die Frage, inwieweit der Sponsor einer klinischen Studie im Einzelfall die Qualifikationskriterien für die Forschereigenschaft erfüllt, wird unseres Erachtens danach zu beurteilen sein, wer bei den Beteiligten im Rahmen der Durchführung von klinischen Studien die wesentlichen Sponsoraufgaben gem. § 32 AMG durchführt bzw. Tätigkeiten mit medizinisch wissenschaftlichem Gehalt ausübt. Die Eintragung als Sponsor einer klinischen Studie im Clinical Trials Register mag jedoch lediglich Indizwirkung für die Qualifikation als Forscher haben, aber keinesfalls das einzige Kriterium sein. [...]

Die ***AG tritt als übergeordnete Gesellschaft in der EU einheitlich als formaler Sponsor auf. Dies ist auf die Directive 2001/20/EC zurückzuführen, mit der eine verwaltungstechnische Harmonisierung innerhalb der Europäischen Union angestrebt wurde.

*Damit wurde die frühere Handhabung abgelöst, dass die jeweilige Landesgesellschaft als Sponsor eingetragen wurde. Da aber nur die Landesgesellschaft die Rolle des Sponsors sinnvoll wahrnehmen kann, werden dessen Aufgaben von der ***AG über einen Letter of Authorization an GmbH delegiert - siehe Beilage.*

Die GmbH nimmt somit sämtliche Aufgaben und Verantwortlichkeiten als Sponsor gemäß § 2a (16) iVm § 32 AMG wahr.

Aufgrund der im Detail beschriebenen, von der GmbH durchgeführten wesentlichen Sponsoraufgaben sei die Forschungsprämie daher im beantragten Ausmaß für die Jahre 2011 bis 2013 zu gewähren.“

Mit fristgerechter **Beschwerde für die Jahre 2014 und 2015** (OZ 2) wurde wiederholend zusammengefasst mitgeteilt, dass die in der Stellungnahme angeführten Argumente keine Berücksichtigung fanden. Darüber hinaus seien Beschwerden gegen die im Rahmen einer Betriebsprüfung erlassenen negativen Bescheide für die Forschungsprämien 2011 bis 2013 anhängig. Insbesondere für 2013 entspreche der Sachverhalt weitestgehend dem des Sachverhaltes für 2014 und 2015. Es wurde wiederholend ausgeführt, dass die positiven Gutachten 2014 und 2015 die wohl deshalb versagt worden seien, weil die FFG und die Finanzverwaltung in Bezug auf die Auslegung der eigenbetrieblichen Forschungs- und Entwicklungstätigkeit von GmbH vorrangig darauf abstellen würden, wer im Clinical Trials Register als Sponsor eingetragen sei.

Es sei unbestrittene Auffassung der FFG und der Finanzverwaltung, dass klinische Studien der Phasen 1 - 3 Aktivitäten im Sinne des § 108c Abs. 2 Z 1 EStG iVm EStR Rz 8208e sowie Kap. 2.61 Frascati Manual 2015 darstellen. Die Frage, nach welchen Kriterien die Forschereigenschaft im Rahmen der Durchführung von klinischen Studien zu beurteilen ist, werde hingegen weder in den oben zitierten Stellen des EStG, der EStR noch in der Forschungsprämienverordnung oder im Frascati Manual 2015 explizit geregelt.

Es wird folglich wiederholend zur zuvor angeführten Beschwerde für die Jahre 2011 bis 2013 von der steuerlichen Vertretung auf Kapitel 2.7. des Frascati Manuals 2015, die Regelungen der Verteilung der Aufgaben, Verantwortlichkeiten und der Qualifikation ist in den §§ 31 bis 36 AMG sowie Kapitel 4.143 Frascati Manual 2015 verwiesen und inhaltsgleich ausgeführt.

Die BF nehme somit gleichzeitig die Rolle des Sponsors (§ 32 AMG) und des Monitors (§ 33 AMG) gemäß Arzneimittelgesetz ein, insofern dass der Monitor (angesiedelt in GmbH als Site Monitor) die Kommunikation zwischen Sponsor (angesiedelt in GmbH als Medical Experts, Projektleiter und Abteilungsleiter mit Letztverantwortung und Haftung für die klinische Prüfung) und klinischem Prüfer herstellt. Der Monitor ist laut AMG beispielsweise verantwortlich, Berichte an den Sponsor zu übermitteln. Diese Berichte werden durch den Site Monitor erstellt und an den österreichischen Country Lead Monitor zur Prüfung (Review) und Entscheidung übermittelt.

Das Datenmanagement sowie die Statistik werden bei allen internationalen klinischen Prüfungen zentralisiert abgewickelt. Österreich liefert daher Daten, führt aber die Statistik

nicht durch. Auch die Vollpublikation wird zentral erarbeitet und eingereicht. Aufgrund der oben im Detail beschriebenen, von GmbH durchgeführten wesentlichen Sponsoraufgaben und da die BF einen wesentlichen wissenschaftlichen und medizinischen Input leistet und daher die technische Unsicherheit im Rahmen der Durchführung der klinischen Studien nach den im Kap. 2.7 Frascati Manual 2015 beschriebenen Kriterien eigenständig auflöst, sei die Forschungsprämie daher im beantragten Ausmaß für die Jahre 2014 und 2015 zu gewähren. Beiliegend der Beschwerde für die Jahre 2014 und 2015 wurde der „Letter of Authorization“ übermittelt.

Am 6.12.2017 erfolgte eine Stellungnahme der Großbetriebsprüfung zu den Beschwerden der BF.

Mit **abweisender Beschwerdeverentscheidung** für die Jahre 2011 bis 2013 sowie für die Jahre 2014 und 2015 wurde inhaltsgleich in beiden Bescheiden, zusammengefasst von der Abgabenbehörde, auf die Stellungnahme von der Großbetriebsprüfung verwiesen und diese in die Beschwerdeverentscheidung kopiert. In dieser wird ausgeführt, dass die Gutschrift der Prämie 2012 auf Basis eines positiven Gutachtens der FFG erfolgte, die die Forschungsqualität der eingereichten Projekte für 2012 bestätige. Für 2013, 2014 und 2015 habe die FFG ein negatives Gutachten erstellt, so dass für die betroffenen Wirtschaftsjahre ebenfalls eine Festsetzung der Forschungsprämie mit Null erfolgt sei. Mit Datum 11.4.2016 wurde an die Finanzverwaltung eine Stellungnahme zum negativen Gutachten der FFG abgegeben. Diese Stellungnahme führte in der Folge zu keiner geänderten Beurteilung des Sachverhaltes, wonach die BF in den Jahren 2011, 2012 und 2013 keine Forschung im Sinne des § 108c Abs 2 Z 1 EStG 1988 durchführte. Die Forschungsprämie sei versagt worden, weil die GmbH AG nicht Sponsor sei und als solcher im EU Clinical Trials Register eingetragen sei. Das Know-How stamme nicht aus der Präklinik von der BF. Als regionale Aufgaben verbleiben im Wesentlichen nur die Auswahl der Prüfarzte, die Schulung, die Beistellung von Fachinformationen sowie das Monitoring der Studien. Die Auswertung der Studien erfolgte nicht bei der BF. Es seien – unabhängig von der Sponsoreigenschaft laut EU Clinical Trials Register - in Österreich keine Tätigkeiten bei der Austria GmbH vorgenommen worden, welche dazu dienen, die Kriterien der wissenschaftlichen planvollen Vorgangsweise zur Lösung einer technischen Unsicherheit oder der Generierung von neuem Wissen oder neuen Anwendungen des Wissens zu dienen.

Es sei daher gestützt auf das FFG-Gutachten zu den Jahren 2013 bis 2015 die Forschungsprämie versagt worden. 2011 und 2012 wurde die Forschungsprämie ebenfalls auf Null gesetzt, da der Sachverhalt, welcher in der Außenprüfung erhoben wurde, auch auf die Jahre 2011 und 2012 zutreffe. Da dies auch auf 2014 und 2015 zutreffe, wurde vom zuständigen Finanzamt auch in diesen Jahren die Forschungsprämie im Wege der Festsetzung auf Null gestellt.

Die FFG habe schon im Rahmen ihrer Jahresgutachten für 2013, 2014 und 2015 in schlüssiger und für den pharmazeutischen Laien nachvollziehbarerweise bei beiden Projekten begründet, warum die Voraussetzungen für die materielle Qualifikation als F & E gemäß

§ 108c Abs 2 Z 1 EStG nicht vorliegen. Die FFG werte grundsätzlich in ihren Gutachten den

(Haupt-)Sponsor iSd § 32 AMG von klinischen Studien als Forscher. Als wesentliche Merkmale des Sponsors von klinischen Studien in der Pharmazie seien zu nennen: Der Hauptsponsor besitzt das Know-How aus der präklinischen Forschung und kann aufbauend auf dieses Know-How Studiendesigns entwerfen, um die Wirksamkeit des Wirkstoffpräparates in den klinischen Studien zu testen und wertet die aus den klinischen Studien gewonnenen Ergebnisse wissenschaftlich aus. Das Studienprotokoll werde nicht von der BF entworfen. Die BF behauptet zwar eine gewisse Mitwirkung an der Erstellung von Studienprotokollen und die Berücksichtigung von lokalen Besonderheiten. Dies habe aber bei der Befragung von Auskunftspersonen der GmbH nicht verifiziert werden können. Tatsächlich gäbe es im gesamten betroffenen Zeitraum 2011, 2012, 2013 sowie 2014 und 2015 keine Abänderung vom Studienprotokoll durch die globale Sponsorin, die auf die österreichische wissenschaftliche Mitwirkung zurückzuführen wäre. Dies sei auch vor dem Hintergrund der weitgehenden EU-rechtlichen und globalen Normung von der Durchführung klinischer Studien durch die Good Clinical Practice, umgesetzt im Standard ISO 14155 zu erklären, welche regionale Abänderung von Studiendesigns in der Regel überflüssig mache. Die in Österreich - isoliert betrachtet - durchgeführten Tätigkeiten seien damit nicht geeignet, für sich allein genommen den Stand des Wissens zu vermehren sowie neue Anwendungen des Wissens zu erarbeiten. Erst durch die Tätigkeiten der Hauptsponsorin könne die wissenschaftlich-technische Unsicherheit aufgelöst werden.

Die Tatbestandsmerkmale des § 108c Abs 2 Zif 1 EStG würden nicht vorliegen. Eine bloße Beteiligung an einem fremden Forschungsprojekt ohne eigene „Lösungskompetenz“ sei nicht forschungsprämienwürdig. An dieser Beurteilung ändere auch der Verweis auf Rz 4.143 des Frascati-Manuals 2015 nichts.

Wie aber die BF selbst ausführe, sage der Frascati-Manual 2002 und 2015 nichts darüber aus, wann bei Auslagerung von Aufgaben des eingetragenen Sponsors einer klinischen Studie die Sponsor Eigenschaft auf die ausgelagerte Einheit übergehe. Daher könne man dem Rz 4.143 nicht entnehmen, dass die Auslagerung von Aktivitäten an eine CRO immer zur Forschereigenschaft der CRO führe.

Da im vorliegenden Fall keine wissenschaftliche-technische Unsicherheit im Sinne des Rz 2.5 ff Frascati-Manuals bei der BF gelöst werden, sondern nur eine Beteiligung an den klinischen Studien der ***AG bestehe, sei auch für die Jahre 2011, 2012, 2013, 2014 und 2015 keine Forschungsprämie zu gewähren.

Im fristgerechten **Vorlageantrag** wurde von der steuerlichen Vertretung zusammengefasst ergänzend zum Beschwerdevorbringen ausgeführt, dass wenn offensichtlich die Tatsache, dass die BF kein eingetragener Sponsor sei, kein Ausschlusskriterium für Forschung mehr sei, dann bleibe aber die Versagung des positiven Gutachtens der FFG zu hinterfragen, die ab 2013 nur wegen des Fehlens der Sponsoreigenschaft, im Gegensatz zum positiven Gutachten 2012 nur negative Gutachten erstelle. Professionelle Forschung in diesem Bereich könne nur im internationalen Kontext betrieben werden. Österreich isoliert zu betrachten widerspreche jeglicher Realität.

Auch wenn die präklinische Forschung nicht in Österreich gemacht werde, könne darauf aufbauend Forschung betrieben werden, darüber hinaus sei nicht jeder präklinische Forscher auch Sponsor. Wenn jetzt die Schweiz eingetragener Sponsor sei, entwickelt auch der Sponsor nicht mehr in Zusammenarbeit mit den Forschern in den Ländern das Studiendesign. Es finde sich keine Bestimmung in § 108c EStG und in der Verordnung BGBl II 2012/515 die besage, dass sämtliche Phasen in Österreich stattfinden müssen und dass man nicht auf Erfahrungen und Ergebnisse anderer, auch ausländischer, Forscher zurückgreifen oder mit anderen Forschern zusammenarbeiten dürfe. Das wäre auch absurd, das würde ja bedeuten, dass der Erfinder des Autos auch das Rad selbst erfinden muss, um als Erfinder zu gelten.

Die Verordnung BGBl II 2012/515 in Anhang I B 11 halte klarstellend fest, dass Prototypen (Konstruktion, Errichtung und Erprobung) zur Gänze unter F & E fallen würden. Die klinischen Studien seien nichts anderes als die Erprobung eines Prototyps und damit Forschung nach dieser Verordnung. Es sei für § 108c EStG unerheblich, ob vor- oder nachgelagerte Prozesse auch vom selben Forscher oder einem anderen Forscher durchgeführt werden. Durch die Erprobung des Medikaments werde jedenfalls (wie bei einem Prototyp) eine wissenschaftliche-technische Unsicherheit im Sinne der Rz 2.5 ff des Frascati-Manuals gelöst.

Die Forschungsprämien seien im beantragten Ausmaß zu gewähren und werde die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

Im **Vorlagebericht** wurde von der Abgabenbehörde in der Stellungnahme ausgeführt, dass die Forschungsprämie versagt wurde, weil die BF nicht Sponsor ist und als solcher im EU Clinical Trials Register eingetragen ist. Es wurden - unabhängig von der etwaigen Sponsoreigenschaft laut EU Clinical Trials Register - in Österreich keine Tätigkeiten bei der BF vorgenommen, welche dazu dienen, den Kriterien der wissenschaftlichen planvollen Vorgangsweise zur Lösung einer technischen Unsicherheit oder der Generierung von neuem Wissen oder neuen Anwendungen des Wissens zu dienen. Da im vorliegenden Fall keine wissenschaftliche-technische Unsicherheit im Sinne des Rz 2.5 ff Frascati-Manuals bei der BF gelöst werde, sondern nur eine Beteiligung an den klinischen Studien der ***AG bestehe, sei für die Jahre 2011, 2012, 2013, 2014 und 2015 keine Forschungsprämie zu gewähren. Es werde um Abweisung der Beschwerde ersucht.

Im **Vorhalt** des Bundesfinanzgerichtes vom 8.11.2025 wurde die BF zur Nachreichung der Unterlagen betreffend des in der Beschwerde angeführten Vorbringens (OZ 1) führen Sie auf Seite 1 an: „Die im Rahmen der Beschwerde vom 1.12.2016 gegen die Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens zur Festsetzung folgender Prämie für das Wirtschaftsjahr 2011 und 2012 – beide datiert mit 31.10.2016 – angeführten Argumente machen wir ausdrücklich auch zum Inhalt dieser Beschwerde.“ Aufgefordert. Weiters wurde die Übermittlung des Antrages für 2011 und die Aufklärung, für welche Projekte/Schwerpunkte die Forschungsprämie im Jahr 2011 beantragt wurde, angefordert.

In der per E-Mail eingelangten Vorhaltsbeantwortung wurde ausgeführt: „In der Anlage übermittle ich Ihnen die Beschwerde vom 1.12.2016 für die Forschungsprämie für das Wirtschaftsjahr 2011 sowie die Niederschrift über die darin zitierte Schlussbesprechung vom 16.12.2013. Ich weise darauf hin, dass 2011 noch die Rechtslage VOR dem StabG 2012 gegolten hat und der Antrag für die Forschungsprämie vor der Schlussbesprechung eingereicht wurde. Da waren noch keine Projekte anzuführen. Die Betriebsprüfung für die Jahre 2008-2010 hat sich eingehend mit der Forschungsprämie beschäftigt. Ich schließe die damals betreffend Forschungsprämie der BP vorgelegten Unterlagen bei.“

Mit per Fax eingelangtem Schreiben der steuerlichen Vertretung vom 12.11.2025 wurde der Antrag auf mündliche Verhandlung zurückgenommen. Die Mitschriften der Finanzverwaltung zu den beiden Besprechungen seien nicht bekannt. Die unsererseits vorgelegte schriftliche Antwort zu den gestellten Fragen, im Mail vom 7.11.2025 seien beigelegt.

Mit Informationsschreiben des BFG vom 8.11.2025 wurde der Abgabenbehörde der bisherige Schriftverkehr mit der steuerlichen Vertretung übermittelt (d.s. die Anfrage an den steuerlichen Vertreter wegen Zustellvollmacht 22.9.2025; Antwort des steuerlichen Vertreters vom 23.9.2025, Vorhalt BFG vom 23.9.2025 und Vorhaltsbeantwortung 30.10.2025 inkl. 3 Beilagen, E-Mail-des BFG vom 7.11.2025 und das E-Mail-Antwort samt Zurücknahme der mündlichen Verhandlung vom 7.11.2025).

Von der Abgabenbehörde wurde mit Schreiben vom 19.1.2026 ergänzend zu den übermittelten Unterlagen mitgeteilt, dass auch der Abgabenbehörde, betreffend die von der BF angeführten zwei Besprechungen in den Unterlagen der Außenprüfung keine schriftlichen Aufzeichnungen auffindbar sind.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die BF ist eine in Österreich ansässige GmbH, *00000*.

Die GmbH ist an klinischen Studien der ***AG (kurz AG oder Hauptsponsor) in den Jahren 2011, 2012, 2013, 2014 und 2015 beteiligt. Von der BF wurden Aufwendungen von in Österreich durchgeführten klinischen Studien beantragt. Es handelt sich um die nachstehend angeführten klinischen Prüfungen der angeführten Schwerpunkte/Projekte.

Die AG tritt als übergeordnete Gesellschaft in der EU einheitlich als formaler Sponsor auf.

Die AG ist bei den Studien als Sponsor im Clinical Trial Register eingetragen.

Von der AG werden die Prüfpläne vorgegeben und über eventuelle Änderungen entschieden, die von den beteiligten Ländern bzw. Prüfarzten rückgemeldet werden.

Die BF hat im Bereich Qualitätsmanagement zu klinischen Studien, Regulatorik, Datensammlung und Dokumentation vorgenommen. Die klinischen Studien werden von der Abteilung Clinical Abteilung mit Unterstützung der Abteilung Medical Affairs Operations durchgeführt.

Die AG besitzt das Know-How aus der präklinischen Forschung und kann aufbauend auf dieses Know-How Studiendesigns entwerfen, um die Wirksamkeit des Wirkstoffpräparates in den klinischen Studien zu testen und wertet die aus den klinischen Studien gewonnenen Ergebnisse wissenschaftlich aus.

Das gesamte Know-How aus der Präklinik stammt nicht von der BF, sondern wird dieses von der AG als Hauptsponsorin zur Verfügung gestellt.

Das Studienprotokoll wird nicht von der BF entworfen, sondern von der AG.

Die BF wirkt an der Erstellung von Studienprotokollen unter Berücksichtigung von lokalen Besonderheiten mit.

Der BF verbleibt im Wesentlichen nur die Auswahl der Prüfarzte, die Schulung, die Beistellung von Fachinformationen sowie das Monitoring der Studien als regionale Aufgaben. Die wissenschaftliche Auswertung der in Österreich erzielten Ergebnisse erfolgt bei der AG.

Mit dem „Letter of Authorization“ werden die untergeordneten Unternehmen von der AG, so auch die BF, zu Folgendem berechtigt: 1. die Unterzeichnung von Erklärungen oder entsprechenden Prüfarzt-/Standortvereinbarungen und 2. die ausdrückliche Bevollmächtigung zur Einreichung eines gültigen Genehmigungsantrags bei der zuständigen Behörde. Die verbundenen Unternehmen sind auch befugt, im Namen von der AG als Sponsor der Studie zu handeln.

Das Datenmanagement sowie die Statistik werden bei allen internationalen klinischen Prüfungen zentralisiert abgewickelt. Österreich liefert Daten, führt aber die Statistik nicht durch. Die Ergebnisse der Studien wurden dem (Haupt)Sponsor bekanntgegeben und von diesem weiter verwertet. Auch die Vollpublikation wird zentral erarbeitet und eingereicht. Die Auswertung, Studienberichterstellung und Publikationen erfolgten unter zentraler Koordination.

Der Hauptsponsor veranlasste, organisierte und verantwortete die Durchführung der klinischen Studie und trug damit das gesamte Risiko.

Von der BF wird keine wissenschaftlich-technische Unsicherheit gelöst. Alle Projekte gehen von der AG aus.

Von der BF wird in den gegenständlichen Jahren eine „Klinische Prüfung“ durchgeführt.

Es wird eine systematische Untersuchung eines Arzneimittels an einem Prüfungsteilnehmer mit dem Ziel durchgeführt, 1. die Wirkungen von Prüfpräparaten zu erforschen oder nachzuweisen und 2. die Nebenwirkungen von Prüfpräparaten festzustellen oder 3. die Resorption, die Verteilung, den Stoffwechsel und die Ausscheidung von Prüfpräparaten zu untersuchen. In den

gegenständlichen Projekten werden die Punkte 1. und 2. systematisch wissenschaftlich untersucht.

Mit Antrag vom 26.11.2012 beehrte die BF die Forschungsprämie gemäß § 108 c EStG 1988 für den Veranlagungszeitraum **2011** in Höhe von € 226.105,83 (dies entspricht 8% des Gesamtbetrages in Höhe von € 2.826.322,89).

Die Schwerpunkte/Projekte und die Vorgangsweise entsprechen jener der Folgejahre 2012 und 2013.

Im Antrag vom 27.2.2014 wurde die Forschungsprämie für eigenbetriebliche F & E (§ 108c Abs. 2 Z 1 EStG 1988) in Höhe von € 222.394,00 für das Jahr **2012** beehrt. Mit Ergänzungsschreiben vom 17.6.2014 wurde um Berichtigung und um Gutschrift von € 277.992,50 ersucht (OZ 9 und 10).

Im Antrag vom 13.11.2014 wurde die Forschungsprämie für eigenbetriebliche F & E (§ 108c Abs. 2 Z 1 EStG 1988) für das Jahr **2013** in Höhe von € 286.670,00 beehrt.

Im Antrag vom 15.3.2016 wurde die Forschungsprämie für eigenbetriebliche F & E (§ 108c Abs. 2 Z 1 EStG 1988) für das Jahr **2014** in Höhe von € 389.240,60 beehrt.

Im Antrag vom 8.2.2017 wurde die Forschungsprämie für eigenbetriebliche F & E (§ 108c Abs. 2 Z 1 EStG 1988) für das Jahr **2015** in Höhe von € 315.127,- beehrt.

Die Forschungsprämie für eigenbetriebliche F & E (§ 108c Abs. 2 Z 1 EStG 1988) wurde für die Jahre 2011, 2012 und 2013 jeweils vom 31.10.2016 und 2014 und 2015 jeweils vom 14.9.2017 bescheidmäßig mit 0,00 Euro festgesetzt. Für den Zeitraum 2011 waren € 226.105,83 Euro und für den Zeitraum 2012 waren € 277.993,00 Euro bereits gebucht. Für die Nachzahlung erging jeweils eine Buchungsmitteilung.

Das Unternehmen hat für die Wirtschaftsjahre 2012 bis 2015 Jahresgutachten zu folgenden Schwerpunkte/Projekte angefordert:

2012:

Die Schwerpunkte/Projekte 1, und 4 bis 8 entsprechen den für das Jahr 2013 nachstehend angeführten Schwerpunkten/Projekten.

Schwerpunkt/Projekt Nr.2 „Klinische Entwicklung A“

Schwerpunkt/Projekt Nr.3 „Klinische Entwicklung B“

Der Prozentanteil an der Bemessungsgrundlage (€ 2.779.925) betrug für Projekt 1, 3, 6 und 7 jeweils 13 % pro Schwerpunkt/Projekt und für die Projekte 2,4,5 und 8 12 %.

2013:

Schwerpunkt/Projekt Nr.1 „Klinische Entwicklung C“

Schwerpunkt/Projekt Nr.2 „Klinische Entwicklung D“

Schwerpunkt/Projekt Nr.3 „Klinische Entwicklung B“

Schwerpunkt/Projekt Nr.4 „Klinische Entwicklung E“

Schwerpunkt/Projekt Nr.5 „Klinische Entwicklung F“

Schwerpunkt/Projekt Nr.6 „Pädiatisches Studienprogramm“

Schwerpunkt/Projekt Nr.7 „Klinische Entwicklung G“

Schwerpunkt/Projekt Nr.8 „Klinische Entwicklung H“

Schwerpunkt/Projekt Nr.9 „Klinische Entwicklung I“

Der Prozentanteil an der Bemessungsgrundlage (€ 2.866.699) betrug jeweils 11 % pro

Schwerpunkt/Projekt und für den Schwerpunkt/das Projekt 2 12 %.

2014:

Schwerpunkt/Projekt Nr.1 bis 4 sind ident mit den Schwerpunkten/Projekten 1 bis 4 im Jahr 2013 (siehe oben).

Schwerpunkt/Projekt Nr.5 „Klinische Entwicklung J“

Schwerpunkt/Projekt Nr.6 „Pädiatrisches Studienprogramm“

Schwerpunkt/Projekt Nr.7 „Klinische Entwicklung G“

Schwerpunkt/Projekt Nr.8 „Klinische Entwicklung K“

Schwerpunkt/Projekt Nr.9 „Klinische Entwicklung I“

Schwerpunkt/Projekt Nr.10 „Klinische Entwicklung L“

Der Prozentanteil an der Bemessungsgrundlage (€ 3.892.406) betrug jeweils 10 % pro

Schwerpunkt/Projekt.

2015:

Schwerpunkt/Projekt Nr.1 "Klinische Entwicklung C",

Schwerpunkt/Projekt Nr.2 "Klinische Entwicklung D",

Schwerpunkt/Projekt Nr.3 "Klinische Entwicklung B",

Schwerpunkt/Projekt Nr.4 "Klinische Entwicklung von J",

Schwerpunkt/Projekt Nr.5 "Pädiatrisches Studienprogramm",

Schwerpunkt/Projekt Nr.6 "Klinische Entwicklung G",

Schwerpunkt/Projekt Nr.7 "Klinische Entwicklung K",

Schwerpunkt/Projekt Nr.8 "Klinische Entwicklung L" und

Schwerpunkt/Projekt Nr.9 "Klinische Entwicklung M"

Der Prozentanteil an der Bemessungsgrundlage (€ 3.151.268) betrug jeweils 11 % pro

Schwerpunkt/Projekt und für den Schwerpunkt/das Projekt Nr. 9 12 %.

Die beschriebenen Aktivitäten stellen keine eigenbetrieblichen F & E – Aktivitäten dar. Der überwiegende Teil des produktspezifischen und Entwicklungs-Know-Hows wurde vom beauftragenden Unternehmen zur Verfügung gestellt und in das Studiendesign eingebracht. Die Hauptverantwortung für die klinische Studie liegt beim beauftragenden Unternehmen und nicht bei der BF.

Für die oben angeführten Jahre 2011, 2012 und im Jahr 2013 liegt das produktspezifische Know-How ebenfalls hauptverantwortlich beim beauftragenden Unternehmen laut Clinical Trial Register in diesem Falle bei der AG für die Schwerpunkte 1-5 und 7-9 bzw. der ***AG (Kanada) für den Schwerpunkt 6.

Die BF wurde durch einen "Letter of Authorization" mit Datum 1.7.2011 mit der Durchführung der klinischen Studien in Österreich beauftragt, dennoch verbleibt das produktspezifische

Know-How hauptverantwortlich bei der ***AG, welche auch als eingetragene Sponsorin im klinischen Studienregister vermerkt ist.

Darüber hinaus stellen die dargestellten Tätigkeiten, wie z.B. „Herstellung von Rahmenbedingungen“, „Abschluss von Personenschadensversicherungen für Prüfungsteilnehmer (Probandenversicherungen)“ sowie die „Meldung schwerwiegender Nebenwirkungen“ zwar notwendige Tätigkeiten gemäß dem AMG dar, sind jedoch für sich genommen keine F & E-Tätigkeiten gemäß Forschungsprämienverordnung.

Die in der Anforderung dargelegten F & E-Aktivitäten für die Jahre 2011 bis 2015 erfüllen die inhaltlichen Voraussetzungen für eigenbetriebliche F & E iSd EStG nicht.

2. Beweiswürdigung

Die obigen Sachverhaltsfeststellungen ergeben sich aus dem vorgelegten elektronischen Verwaltungsakt insbesondere aus den Unterlagen zur Betriebsprüfung und den Gutachten der FFG, dem durchgeführten Vorhalteverfahren des Bundesfinanzgerichtes (kurz BFG) sowie aus der Einsichtnahme des BFG in das Abgabensinformationssystem des Bundes und den Internetabfragen.

Die Feststellungen zur Rechtspersönlichkeit der BF, ihr Sitz sowie der Geschäftszweig wurden dem Firmenbuch entnommen.

Der vorstehende Sachverhalt basiert auf nachfolgender Beweiswürdigung:

Das Beweisverfahren wird vom Grundsatz der freien Beweiswürdigung beherrscht (§ 167 BAO). Der Grundsatz der freien Beweiswürdigung bedeutet, dass alle Beweismittel grundsätzlich gleichwertig sind und es keine Beweisregeln (keine gesetzliche Randordnung, 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, BAO⁸, § 166 Rz 2, § 167 Rz. 6 und Rz 8).

Dies vorausgeschickt stellt sich sohin die Frage, wie die Ausführungen der negativen FFG-Gutachten für die Jahre 2013, 2014 und 2015 samt der zuvor ergangenen Rückfrage der FFG vom 18.11.2014 für das Jahr 2013, die allesamt zu dem Schluss kommen, dass die inhaltlichen Voraussetzungen des § 108c Abs. 2 Z. 1 EStG 1988 zur Geltendmachung einer Forschungsprämie nicht erfüllt seien, im Gegensatz zu den Ausführungen der BF und dem Gutachten für das Jahr 2012 beweistechnisch zu werten sind.

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

Ob die Tätigkeit des Antragstellers und Beschwerdeführers erkennbar auf das Ziel gerichtet war, den Stand des Wissens zu vermehren sowie neue Anwendungen dieses Wissens zu erarbeiten, ist schließlich im Wesentlichen als eine Beantwortung von Tatfragen im Wege der Beweiswürdigung zu klären (§ 167 Abs 2 BAO) dar.

Für den angenommenen Sachverhalt und die Aufgabenverteilung zwischen Hauptsponsor und BF folgte das BFG im Wesentlichen der Darstellung der FFG, der Betriebsprüfung insbesondere der Niederschrift vom 27.3.2016, und den diesbezüglichen Ausführungen in der Beschwerdeentscheidung zu den Tätigkeiten der BF.

Eine Rückfrage der FFG 19.3.2014 für das Jahr 2012 wurde wie folgt gestellt: „[...] in der vorliegenden Anforderung für ein Jahresgutachten der GmbH wir davon aus, dass es sich um einen offensichtlichen Irrtum handelt, da die Methode bzw. Vorgangsweise bei allen Schwerpunkten gleich beschrieben ist. Aus der bisher übermittelten Darstellung lässt sich schließen, dass im betroffenen Wirtschaftsjahr primär Tätigkeiten im Bereich Qualitätsmanagement zu klinischen Studien, Regulatorik, Datensammlung bzw. Dokumentation stattgefunden haben. Dies sind keine F & E Aktivitäten gemäß § 108c Abs. 2 Z 1 EStG 1988. Die beschriebenen Tätigkeiten werden in keinen Kontext zur eigenbetrieblichen F & E gebracht. Wir geben Ihnen die Möglichkeit, die Methode bzw. Vorgangsweise aller Schwerpunkte zu präzisieren. Gehen Sie dabei nur auf die eigenbetrieblichen F & E Aktivitäten ein, die am Standort Österreich durchgeführt wurden. Nutzen Sie dazu folgende Hilfestellungen zur Methode bzw. Vorgangsweise: Beschreiben Sie die Lösungswege bzw. die verwendeten Methoden zur Erreichung der beschriebenen Ziele. Wie wurden die Ziele erreicht? Wie sind Sie konkret vorgegangen? Welchen Lösungsansatz haben Sie verwendet? Welche wissenschaftlichen Methoden wurden systematisch genutzt? Beschreiben Sie hier nicht Eigenschaften sondern die konkrete Vorgangsweise!“

Von der BF wurde zur Rückfrage der FFG vom 19.3.2014 am 1.4.2014 ausgeführt: „Methode bzw. Vorgangsweise: Bei allen Schwerpunkten kommt jeweils die Methode der klinischen Prüfung nach dem österreichischen Arzneimittelgesetz zur Anwendung, wo die klinische Prüfung im § 2a (1) wie folgt definiert ist: „Klinische Prüfung“ ist eine systematische Untersuchung eines Arzneimittels an einem Prüfungsteilnehmer, die mit dem Ziel durchgeführt wird, 1. die Wirkungen von Prüfpräparaten zu erforschen oder nachzuweisen, 2. die Nebenwirkungen von Prüfpräparaten festzustellen, oder 3. die Resorption, die Verteilung, den Stoffwechsel und die Ausscheidung von Prüfpräparaten zu untersuchen. In der gegenständlichen Studie werden die Punkte 1. und 2. systematisch wissenschaftlich untersucht. Die eigenbetrieblichen Tätigkeiten von ***GmbH umfassen in der Projektplanung die medizinisch-fachliche Evaluierung des Entwurfs des Studienprotokolls insbesondere mit

Blick auf die Fragestellungen: entspricht das Vorgehen sowie das Patientenkollektiv der medizinischen Realität in Österreich (erlaubte Begleittherapien und Begleiterkrankungen, geplante Untersuchungen und deren praktische Durchführbarkeit). Kann aufgrund der angewendeten Untersuchungen und Therapien die Fragestellung wissenschaftlich beantwortet werden? Diese Evaluierung durch ***GmbH fließt in die in Österreich durchgeführten Studien ein und beeinflusst oder bestätigt das gewählte Protokolldesign. Durch lokale Protokollerweiterungen wird die Studie ggf. überhaupt erst in Österreich durchführbar. In weiterer Folge selektiert ***GmbH geeignete Studienzentren. Die Ermittlung der Untersuchungsergebnisse wird durch die Studienzentren (primär Kliniken aber auch Ordinationen in Einzelfällen) auf Kosten von ***GmbH durchgeführt. Die Herstellung von Rahmenbedingungen (Erstellung von Prozessen anhand derer vorgegangen werden muss) liegt bei ***GmbH als Wahrnehmender „Sponsor“ Rolle im Arzneimittelgesetz. Die Studienzentren werden vertraglich zur Einhaltung aller relevanten Gesetze und Richtlinien verpflichtet. ***GmbH evaluiert, vervollständigt ggf. und bewertet erhobene Daten zu „Unerwünschten Ereignissen“ und „Nebenwirkungen“ wie bei der Erprobung eines Prototyps (siehe dazu auch Anhang I B 11. der Forschungsprämienverordnung) und meldet diese erforderlichenfalls der Behörde.“

Von der FFG wurde auch im Gutachten für das Jahr 2014 Rückfrage gehalten. In dieser Rückfrage vom 18.11.2014 wurde der BF vorgehalten, dass entgegen den getätigten Aussagen der BF im EU Clinical Trial Register nicht die GmbH sondern die AG aufscheine und sämtliche EudraCT Nummern für die Abklärung und eindeutige Zuordnung anzugeben seien. Weiters wurde die BF aufgefordert, die eigenbetriebliche Tätigkeit zu präzisieren.

Die BF antwortete inhaltsgleich zu der oben ausführlich dargestellten Rückfrage vom 19.3.2014 und fügte sämtliche EudraCT-Nummern für die Projekte an. Die AG trete als formaler Sponsor auf und hätte über den „Letter of Authorization“ alle Aufgaben und Verantwortlichkeiten an die Länder delegiert. Die BF wird somit im Auftrag tätig.

Für das BFG wird dadurch keine Tätigkeit aufgezeigt, die in einem Kontext zur eigenbetrieblichen F & E gebracht werden kann.

Da es sich bei der Forschungsprämie des § 108c EStG 1988 um eine abgabenrechtliche Begünstigung handelt, hat der Abgabepflichtige, der eine abgabenrechtliche Begünstigung in Anspruch nimmt, selbst einwandfrei und "unter Ausschluss jeden Zweifels" das Vorliegen der Umstände darzulegen, auf die die Begünstigung gestützt werden kann, wobei die Gründe im Einzelnen anzuführen sind (Jakom/Peyerl, EStG 2025, § 34 Rz 9, mit Verweis auf VwGH 10.08.2005, 2001/13/0191).

In den Beschwerden wird von der BF zur Stellungnahme vom 11.4.2016 moniert, dass die Abgabenbehörde sich bei der Versagung der Forschungsprämie auf die formelle Tatsache einschränkt, dass die GmbH nicht als Hauptsponsor im EU Clinical Trials Register eingetragen

ist (siehe Beschwerden OZ 1 und OZ 2).

Die Abgabenbehörde begründet im Betriebsprüfungsbericht (OZ 18), auf welchen in den Bescheiden verwiesen wird, wie folgt: „Die beschriebenen Aktivitäten stellen keine eigenbetrieblichen Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten dar, da der überwiegende Teil des produktspezifischen- und EntwicklungsKnow-Hows vom beauftragenden Unternehmen zur Verfügung gestellt und in das Studiendesign eingebracht wurde. Die Hauptverantwortung für die klinische Studie liegt beim beauftragenden Unternehmen und nicht bei GmbH. Auch in Weiterer Folge verbleibt das produktspezifische Know-How hauptverantwortlich beim beauftragenden Unternehmen, lt. clinical Trial register in diesem Falle bei AG (Deutschland für die Schwerpunkte 1-5 und 7-9 bzw. AG (Kanada) für den Schwerpunkt 6.

[...] da nach den Erhebungen der Außenprüfung die GmbH auch 2011 und 2012 bei den geltend gemachten klinischen Studien nicht Hauptsponsor war. Das positive FFG-Gutachten 2012 basiert aber auf der irrtümlichen Sachverhaltsannahme, dass die GmbH eingetragener Sponsor gewesen sei. Die Prämien der Jahre 2011 bis 2013 werden durch die Abgabenbehörde nicht anerkannt.“

Aufgrund der obigen Ausführungen ist klar ersichtlich und für das BFG nachvollziehbar, dass die Abgabenbehörde (zu Recht) die F & E nicht anerkannte, da der überwiegende Teil des produktspezifischen- und Entwicklungs-Know-Hows vom beauftragenden Unternehmen zur Verfügung gestellt und in das Studiendesign eingebracht wurde. Die Erstellung von Studienprotokollen liegt bei der AG unter Berücksichtigung von lokalen Besonderheiten. Die Hauptverantwortung für die klinische Studie liegt beim beauftragenden Unternehmen und nicht bei der GmbH. Das Gutachten für 2012 basiert laut Ausführungen der Betriebsprüfung auf irrtümlichen Annahmen.

Im Gutachten von 2012 ist lediglich eine Gesamtbeurteilung ersichtlich. Im Gutachten für das Jahr 2013 ist für jedes Projekt gesondert die Beurteilung der FFG ersichtlich. Die im Jahr 2012 angeführten Schwerpunkte/Projekte wurden vorerst nach Rückfrage der FFG positiv beurteilt. Für das BFG ist es nachvollziehbar, dass diese nicht die inhaltlichen Voraussetzungen der F & E Tätigkeit erfüllen. Im BP Bericht wird ebenfalls ausgeführt, dass es sich um gleiche Projekte wie im Jahr 2013 handelt. Die Methoden der Projekte 2012 und 2013 decken sich. Für die laut Sachverhalt angeführten 3 Projekte, welche im Jahr 2013 nicht aufscheinen, kann aufgrund des Vorbringens der BF angenommen werden, dass die Vorgangsweise auch im Jahr 2012 dieselbe war.

Dies ergibt sich auch in Zusammenschau mit der in der E-Mail vom 25.10.2025 an das BFG übermittelten Fragestellungen an die BF (= Beilage der Niederschrift der Schlussbesprechung vom 16.12.2013 für die nicht gegenständlichen Jahre 2008 bis 2010). In diesen wird ausgeführt, dass die Auswertung, Studienberichterstellung und Publikation unter zentraler Koordination erfolgt. [...] Alle Projekte gehen von der AG aus. Die GmbH übernimmt alle Sponsoraufgaben im Land.

Die BF führt in der Beschwerde für die Jahre 2011 bis 2013 (OZ 1 Seite 2) selbst an, dass *die Vorgangsweise im Bereich der Forschung ident mit den Vorjahren ist, aber ein positives Gutachten für das Jahr 2013 von der FFG versagt wurde.*

Es ist für das BFG nachvollziehbar, dass bei einer identen Vorgangsweise und (teilweise) identen Projekten in den Jahren von der Abgabenbehörde für alle Jahre keine eigenbetriebliche F & E Tätigkeit angenommen werden konnte.

Mit Vorhalt des BFG wurde die steuerliche Vertretung noch aufgefordert, bekannt zu geben, für welche Projekte/Schwerpunkte die Beantragung im Jahr 2011 erfolgte. Diesbezüglich wurde darauf hingewiesen, dass noch keine Projekte für dieses Jahr anzugeben waren, da noch die Rechtslage vor dem StabG 2012 anzuwenden sei.

Das BFG hat keine Bedenken, den Darstellungen der FFG, insbesondere im Hinblick auf die Aufgabenverteilung und die Verteilung der Verantwortlichkeiten, zu folgen.

Mit dem „Letter of Authorization“ (welcher in englischer Sprache vorgelegt wurde) wird - wie von der FFG in den Gutachten ausgeführt - dokumentiert, dass die BF zur Durchführung der klinischen Studie in Österreich beauftragt wurde, aber das Know-How bei der AG verblieb. In diesem werden alle in Anhang 1 dieses Dokuments aufgeführten „verbundenen Unternehmen“ und deren gesetzliche Vertreter befugt, in Namen der AG in allen Angelegenheiten im Zusammenhang mit der Durchführung solcher klinischen Prüfungen zu handeln.

Es wurden von der BF keine Tätigkeiten bei der BF aufgezeigt, welche dazu dienen, die Kriterien der wissenschaftlichen planvollen Vorgangsweise zur Lösung einer technischen Unsicherheit oder zur Generierung von neuem Wissen oder neuen Anwendungen des Wissens zu erfüllen.

Die gewonnen Erkenntnisse aus der klinischen Studie gehen in weiterer Folge an den Hauptsponsor als beauftragtes Unternehmen und sind Grundlage für Zulassungen und Zulassungsänderungen. Die Durchführung der Studien ist nicht ohne das Know-How der AG möglich. Daraus ergibt sich, dass die Klärung von wissenschaftlichen und/oder technischen Unsicherheiten auch nicht ohne das beauftragte Unternehmen möglich ist.

Für das BFG wird somit bei der BF keine Tätigkeit aufgezeigt, die als eigenbetriebliche Forschungs- und Entwicklungstätigkeit iSd EStG einzustufen wäre (zur Voraussetzung siehe in der rechtliche Beurteilung).

Es kann den Ausführungen der BF zur mangelnden Würdigung durch die Abgabenbehörde nicht gefolgt werden. Die Ausführungen der Stellungnahme finden sich sodann in den Beschwerden wieder. Die BF hätte auch bei Beantragung der Gutachten, welche teilweise nach der Stellungnahme erfolgte, ihre Argumentation für das Vorliegen von eigenbetrieblicher F & E anführen können.

Der (abweisenden) Beschwerdeentscheidung kommt nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs Vorhaltscharakter zu (vgl. VwGH 28.05.2008, 2006/15/0125).

Es wäre Sache der BF gewesen, sich im Vorlageantrag erneut mit dem Ergebnis der Ermittlungen der Abgabenbehörde auseinanderzusetzen und die daraus gewonnenen Feststellungen zu widerlegen. Im Vorlageantrag wird wiederholend vorgebracht und dass es an der Realität vorbeigehe, die Forschungseigenschaft am eingetragenen Sponsor festzumachen.

Die Forschungsförderungsgesellschaft ist auf die Erstellung von Gutachten im Zusammenhang mit der Frage, ob Forschung und Entwicklung vorliegt, spezialisiert. Sie verfügt in diesem Bereich über große Erfahrung und ist auch zur Durchführung und Abwicklung von jeglichen Maßnahmen und Tätigkeiten, die der Forschung, Technologie, Entwicklung, Innovation und Digitalisierung dienen, berechtigt (§ 3 Abs. 2 FFGG).

Ein Gutachten besteht in der fachmännischen Beurteilung von Tatsachen (VwGH 28.5.1998, 96/15/0220), aus denen Schlussfolgerungen gezogen werden. Insofern ist bezüglich des Erstgutachtens und den Stellungnahmen der FFG eine Vergleichbarkeit mit einem Sachverständigenbeweis nach § 177 BAO gegeben.

Mit dem bloßen Aufzeigen einer möglichen Begründung für ein anderes Ergebnis wird allerdings 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 BFG klar, nachvollziehbar und schlüssig. Ist keine Unschlüssigkeit des Gutachtens samt Stellungnahme durch das BFG erkennbar und wird keine Unschlüssigkeit oder Widersprüchlichkeit 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.

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

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Allgemeines:

Zunächst ist festzuhalten, dass das Finanzamt Österreich gem. § 323b Abs. 1 BAO an die Stelle des Finanzamtes X (nunmehr Finanzamt Österreich) getreten ist, welches den Bescheid erlassen hat.

Gesetzliche Bestimmungen und rechtliche Würdigung:

Gemäß **§ 24 Abs. 6 KStG 1988** gelten die Bestimmungen des § 108c EStG 1988 sinngemäß für Körperschaften im Sinne des § 1, soweit sie nicht von der Körperschaftsteuer befreit sind. (...)

Die BF ist eine im Firmenbuch des Handelsgerichts ***1*** zu *00000* eingetragene juristische Person des Privatrechts mit dem Sitz in der politischen Gemeinde ***1***.

§ 108c EStG 1988 in der hier maßgeblichen Fassung BGBl. I Nr. 111/2010 lautet auszugsweise:

(1) Steuerpflichtige, soweit sie nicht Mitunternehmer sind, und Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind, können Prämien geltend machen für:

– Eigenbetriebliche Forschung und Auftragsforschung im Sinne des Abs. 2 von jeweils 10% der Aufwendungen (Ausgaben) und [...]

(2) Prämienbegünstigt sind:

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

§ 108c Abs 7 EStG ab der hier maßgebliche Fassung Nr. BGBl. I Nr. 112/2012 :

*[...] (7) 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.*

Gemäß § 124b Z 223 lit b) EStG ist § 108c Abs 7 und 8 EStG ab der hier Fassung Nr. BGBl. I Nr. 112/2012 erstmalig auf Prämien anzuwenden, die Wirtschaftsjahre betreffen, die nach dem 31. Dezember 2011 beginnen. Abweichend davon tritt § 108c Abs. 7 erster Satz in der Fassung des 1. Stabilitätsgesetzes 2012, BGBl. I Nr. 22/2012, mit 1. Jänner 2013 in Kraft.

Für das Streitjahr 2011 (Wirtschaftsjahr vom 1. April 2011 bis 31. März 2012) ist die Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Kriterien zur Festlegung förderbarer Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen (-ausgaben) gemäß § 4 Abs. 4 Z 4a bzw. § 108c Abs. 2 Z 1 EStG 1988 (VO BGBl. II Nr. 506/2002) anzuwenden.

Für das Streitjahr 2012 ist 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) [VO BGBl. II Nr. 515/2012] anzuwenden.

Gemäß § 1 Abs. 1 VO BGBl. II Nr. 506/2002 sind der Geltendmachung eines Forschungsfreibetrages oder einer Forschungsprämie Aufwendungen (Ausgaben) im Sinne der Absätze 2 und 3 im Bereich von Forschung und experimenteller Entwicklung (Anhang I) zu Grunde zu legen.

Die Regelungen des § 1 VO BGBl. II Nr. 515/2012 entsprechen – soweit sie für den vorliegenden Fall relevant sind – jenen des § 1 VO BGBl. II Nr. 506/2002.

Der Anhang I der **Forschungsprämienverordnungen** BGBl. II Nr. 506/2002 und BGBl. II Nr. 515/2012 enthält Begriffsbestimmungen und Abgrenzungen. Laut Anhang I, Teil A, Z 1, ist F & E im Sinne des § 108c Abs. 2 Z 1 EStG 1988 *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. [...]*

Als Grundsatz gilt (Anhang I, Teil A, Z 1), 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.*

In der VO BGBl. II Nr. 515/2012 wird der zuvor genannte Absatz ergänzt:

*„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.**“*

Für das Jahr 2011 wurde die Forschungsprämie in Höhe von 8% begehrt. Diesbezüglich ist auszuführen, dass für Wirtschaftsjahre, die vor dem 1.1.2011 beginnen, alternativ zur Forschungsprämie nach Abs 2 Z 1 und 2 in Höhe von 8 % ein Forschungsfreibetrag nach § 4 Abs 4 Z 4 (Frascati-Freibetrag) und Z 4b (Auftragsforschungs-Freibetrag) geltend gemacht werden (§ 4 Rz 300 ff) konnte.

Die Freibeträge sind durch das BudgBG 2011, BGBl I 111/2010, aufgehoben worden. § 4 Abs 4 Z 4, 4a und 4b sind letztmalig auf Wj anzuwenden, die vor dem 1.1.2011 beginnen (§ 124b Z 180). Beibehalten, sprachlich umgestaltet und auf 10 % erhöht wurde allerdings die Forschungsprämie, die aber - wie bisher - nur für Aufwendungen („Frascati“-Forschung und Auftragsforschung), die den Z 4 und 4b entsprechen, zusteht (vgl. Jakom/Ebner EStG, 2025, § 108c Rz .1 u 2).

Gutachten sind entsprechend der oben genannten Bestimmung (§ 108c Abs 7 EStG) erst für die Jahre 2012 Voraussetzung für die Gewährung der Forschungsprämie. Ein Gutachten für das Jahr 2011 ist daher nicht vorhanden.

Hinsichtlich der Beurteilung, ob die Voraussetzungen für die Gewährung der Forschungsprämie vorliegen, wird auf die nachstehende angeführte VwGH-Rechtsprechung, welche für das Jahr 2011 anzuwenden ist, verwiesen.

Für die **Jahre 2012 bis 2015** können Steuerpflichtige gemäß § 108 c Abs. 1, 1. TS EStG 1988 in der im Jahr 2012 geltenden Fassung Prämien für eigenbetriebliche Forschung und Auftragsforschung im Sinne des Abs. 2 von jeweils 10% der Aufwendungen (Ausgaben) geltend machen.

Wie bereits oben ausgeführt, ist gemäß § 108 c Abs. 7 EStG 1988 Voraussetzung für die Gewährung einer Forschungsprämie für eigenbetriebliche F & E ein vom Steuerpflichtigen bei der FFG anzuforderndes Gutachten (Abs. 8), welches die **Beurteilung zum Gegenstand hat, inwieweit eine F & E unter Zugrundelegung der vom Steuerpflichtigen bekanntgegebenen Informationen die Voraussetzungen des Abs. 2 Z 1 erfüllt**. [...]

Gemäß § 108 c Abs. 8 EStG 1988, welcher ebenfalls ab 1.1.2013 anzuwenden ist, gilt für die Erstellung von Gutachten durch die FFG 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. [...]*
- 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.*

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 Nr. 515/2012, anzuwenden auf Wirtschaftsjahre, die nach dem 31. Dezember 2011 beginnen (siehe auch § 14 ForschungsprämienVO), 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. [...]

Gemäß § 4 Abs. 1 ForschungsprämienVO BGBl II, 515/2012 hat die FFG 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.

Im Erkenntnis des VwGH vom 29.3.2017, Ra 2015/15/0060, wird klargestellt, welche Beurteilungskriterien grundsätzlich für die inhaltlichen Beurteilung des Vorliegens von eigenbetrieblicher F & E zur Forschungsprämie gem. § 108c EStG 1988 heranzuziehen sind. In diesem wird mit Verweis auf das Erkenntnis vom 30.9.2015, Ro 2014/15/0018 (zu Einkommensteuerbescheiden 2005, 2006 und 2008 im Zusammenhang mit dem

Forschungsfreibetrag), unter Rn 29 zur Maßgeblichkeit des Frascati Manuals vom Verwaltungsgerichtshof ausgeführt, dass bereits nach den Erläuterungen zur Regierungsvorlage des Konjunkturbelebungsgesetzes 2002, BGBl. I Nr. 68/2002 (977 BlgNR 21. GP, 12 f.) der Begriff der Forschung und Entwicklung über die bisherige - am Erfindungsbegriff orientierte - Abgrenzung hinausgehen sollte. Die Forschungsförderung sollte auf international gebräuchliche Standards ausgerichtet werden. Hierzu wurde die OECD-Definition im Frascati Manual genannt. Es entspricht also offenkundig der Absicht des Gesetzgebers, dieses "Frascati Manual" zur Auslegung des Begriffes Forschung und Entwicklung (ergänzend) heranzuziehen (vgl. nunmehr die ausdrückliche Regelung in Anhang I, Allgemeine Begriffsbestimmungen, der Forschungsprämienverordnung, BGBl. II Nr. 515/2012).

In der Rn 30 wird weiters ausgeführt, dass in der Forschungsprämienverordnung, BGBl. II Nr. 515/2012, die diesbezügliche Maßgeblichkeit des Frascati Manuals nunmehr ausdrücklich normiert ist. In Anhang I A ist geregelt, dass das Frascati Manual (2002) der OECD in der jeweils gültigen Fassung Grundlage der Begriffsbestimmungen und Abgrenzungen der Verordnung ist und ergänzend zu diesem heranzuziehen ist.

Das Frascati Manual (2002) ist nicht nur aufgrund der Normierung und 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 und somit auch für davor liegenden Zeiträume, wie im gegenständlichen Fall für das Jahr 2011, heranzuziehen.

Die Frascati Manuals sind daher als Grundlage für sämtliche streitgegenständliche Jahre heranzuziehen.

Es sind für alle Jahre die Voraussetzungen für eigenbetriebliche Forschung und experimentelle Entwicklung des § 108 c Abs. 2 Z. 1 EStG 1988 unter Zugrundelegung der Frascati Manuals zu prüfen. Laut Vorbringen der BF in der Beschwerde ist die Vorgangsweise im Bereich der Forschung ident mit den Vorjahren. Im Antrag von Jahr 2011 wird lediglich der § 108 c EStG 1988 genannt. Aufgrund des Vorbringens ist für das Jahr ebenfalls von einem Antrag für eigenbetriebliche Forschung und experimentelle Entwicklung gemäß § 108 c Abs. 2 Z. 1 EStG 1988 auszugehen.

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. Essenziell ist somit, dass die Tätigkeit etwas 'Neues' hervorbringt und den bisherigen Wissensstand in dem erforschten Fachgebiet erweitert (vgl. VwGH vom 29.3.2017, Ra 2015/15/0060).

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

Das Frascati-Manual - aktuelle Fassung aus 2015, (2018 wurde eine deutschen 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 EStG²⁰, 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).

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 2015 wird auf Seite 28 „Konzepte und Definitionen zur Identifizierung von FuE (Kapitel 2)“ ausgeführt:

1.32 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.

1.33 FuE-Tätigkeiten, die auf die Erreichung spezifischer oder allgemeiner Ziele ausgerichtet sein können, zeichnen sich durch eine Reihe gemeinsamer Merkmale aus, selbst wenn sie von unterschiedlichen Stellen ausgeführt werden. Um als FuE-Tätigkeit eingestuft zu werden, muss die Aktivität fünf Kernkriterien erfüllen.

*Die Aktivität **muss neuartig, schöpferisch, ungewiss in Bezug auf das Endergebnis, systematisch, übertragbar und/oder reproduzierbar sein.** Diese Definition von FuE stimmt mit der FuE-Definition in der vorherigen Ausgabe des FrascatiHandbuchs (OECD, 2002) überein und deckt das gleiche Spektrum an Aktivitäten ab.*

Unter Punkt 2.7. werden die zuvor angeführten fünf Kriterien wiederholt und in 2.8 wird angeführt: *„Zumindest prinzipiell müssen bei jeder kontinuierlich oder gelegentlich betriebenen FuE-Tätigkeit alle fünf Kriterien erfüllt sein. [...]“*

In der 2018 aufgelegten deutschen Ausgabe des Frascati Handbuchs 2015 wird auf Seite 47 „2.2 Definition von Forschung und experimentelle Entwicklung (FuE)“ und weiters unter Punkt 2.5. ff konkretisiert, dass der Begriff F & E drei Tätigkeitsbereiche umfasst: Grundlagenforschung, angewandte Forschung und experimentelle Entwicklung.

In der Beschwerde wird auf **Kapitel 2.61** „Klinische Versuche“ im Frascati Manual 2015 verwiesen. In diesem Kapitel wird ausgeführt: „Bevor neue Arzneimittel, Impfstoffe, Geräte oder Behandlungsmethoden auf den Markt gebracht werden können, müssen sie systematisch an Probanden getestet werden, um zu gewährleisten, dass sie sowohl sicher als auch wirksam

sind. Bei diesen klinischen Versuchen werden vier Standardphasen unterschieden, von denen drei zeitlich vor Erteilung der Herstellungserlaubnis angesiedelt sind. Für internationale Vergleichszwecke können die klinischen Studienphasen I, II und III konventionsgemäß als FuE betrachtet werden. Die Studienphase IV klinischer Tests, in der das Medikament oder die Behandlungsmethode nach der Zulassung weiter getestet wird, sollte nur dann als FuE betrachtet werden, wenn sie weitere wissenschaftliche und technologische Fortschritte mit sich bringt. Ferner werden nicht alle Aktivitäten, die vor der Erteilung der Herstellungserlaubnis erfolgen, als FuE eingestuft, insbesondere, wenn dem Abschluss von Studienphase III ein langer Zeitraum folgt, in dem Maßnahmen im Zusammenhang mit Marketing und Verfahrensentwicklung in Angriff genommen werden können.“

Wie auch in Kapitel 2.61 des Frascati Manuals 2018 festgehalten, handelt es sich bei klinischen Studien nicht per se um forschungsrelevante F & E.

Siehe dazu auch Frascati-Manual 2002 („... clinical trial phases 1, 2 and 3 can be treated as R&D“), als F & E anerkannt werden, stellt aber nicht per se angewandte Forschung dar.

Wie in Punkt 2.8. angeführt, müssen prinzipiell bei jeder kontinuierlich oder gelegentlich betriebenen F & E-Tätigkeit alle fünf Kriterien erfüllt sein.

Die BF verweist in den Ausführungen der Beschwerde auf das AMG und folglich richtigerweise auf Kapitel 2.7, in welchem wie in Kapitel 1.33 des Frascati Manuals 2002 festgehalten wird, dass die Aktivität neuartig, schöpferisch, ungewiss in Bezug auf das Endergebnis, systematisch, übertragbar und/oder reproduzierbar sein muss. Richtigerweise wird weiters von der BF ausgeführt, dass es darauf ankommt, wer die eigentliche Forschungstätigkeit durchführt bzw. die Tätigkeit mit medizinisch wissenschaftlichem Gehalt ausübt.

Dies ist laut Sachverhalt die AG. Die BF wirkt am Studiendesign zwar in gewisser Weise mit, die schöpferische Tätigkeit im Sinne der Frascati-Manuals liegt aber nicht bei der BF sondern bei der AG. Die BF ist bei der Datenauswertung nicht beteiligt. Daran vermag auch der Verweis auf das AMG nichts zu ändern.

Das "Frascati-Manual 2002" ("The Measurement of Scientific and Technological Activities - Proposed Standard Practice for Surveys on Research and Experimental Development"), herausgegeben von der OECD, definiert Forschung und Entwicklung als (Tz 63):

"Research and experimental development (R&D) comprise creative work undertaken on a systematic basis in order to increase the stock of knowledge, including knowledge of man, culture and society, and the use of this stock of knowledge to devise new applications."

In Tz. 84 des Frascati Manuals ("The Measurement of Scientific and Technological Activities - Proposed Standard Practice for Surveys on Research and Experimental Development") in der für den gegenständlichen Fall heranzuziehenden Fassung aus dem Jahr 2002 ist als grundlegendes Kriterium für die Abgrenzung von Forschung und Entwicklung von verwandten Tätigkeiten das Vorhandensein eines nennenswerten Elementes der Neuheit sowie die Lösung einer wissenschaftlichen oder technologischen Unsicherheit angeführt:

"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."

Die Erhebung der benötigten Daten für ein weiteres Kriterium für die zu fördernde „Forschung und Entwicklung“, nämlich das Vorliegen einer „wissenschaftlichen und/oder technischen Unsicherheit“ (Frascati-Manual 2002, 2.3.1, Abs. 84), erfolgte durch die BF, allerdings lagen sowohl die Aufgabe der Lösung einer „wissenschaftlichen und/oder technischen Unsicherheit“ (Untersuchung der Wirksamkeit im Menschen, Evaluierung der Sicherheit des Medikaments im Menschen, Feststellen von Nebenwirkungen des Pharmazeutikums etc.) als auch die Verantwortung für die ordnungsgemäße Umsetzung der klinischen Studie eindeutig beim Hauptsponsor, der das gesamte Risiko des Vorhabens trug.

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 erfüllt (§ 3 Abs. 1 Z 1 der Forschungsprämienverordnung, BGBl. II Nr. 515/2012). Ein im Zuge der durchgeführten klinischen Studien erzielter Wissensgewinn für das eigene Unternehmen muss ausdrücklich unter Ausweis des Anteils dargestellt werden.

Das Ziel, den Stand des Wissens zu vermehren, wurde vom Hauptsponsor verfolgt, die Eigenbetrieblichkeit der Forschung lag beim Hauptsponsor und nicht bei der BF. Das Forschungsvorhaben des Hauptsponsors, im Zuge dessen auch die klinische Studie durchgeführt wird, stellt somit zwar forschungsprämienbegünstigte eigenbetriebliche F & E gemäß § 108c Abs. 2 Z 1 EStG 1988 dar, nicht jedoch die Tätigkeiten der BF.

Wie aus der Beweiswürdigung ersichtlich wurde das positive Gutachten 2012 - wie von der Abgabenbehörde dargelegt - widerlegt und ist für das BFG nachvollziehbar. Eine Unschlüssigkeit der Gutachten der Jahre 2013 bis 2015 wird durch die BF nicht aufgezeigt und ist für das BFG auch nicht erkennbar. Die (negativen) Gutachten sind der Beurteilung, ob die Forschungsprämie gemäß § 108c Abs. 2 Z 1 EStG 1988 zu gewähren ist, zu Grunde zu legen.

Der Verweis und die Ausführungen des BF insbesondere in den Beschwerden sowie im Vorlagebericht auf die §§ 31 bis 36 des AMG vermögen daran nichts zu ändern. Nach dem § 2a Abs 16 AMG ist „Sponsor“ jede physische oder juristische Person, die die Verantwortung für die Planung, die Einleitung, die Betreuung und die Finanzierung einer klinischen Prüfung

übernimmt“. Die von der BF durchgeführten Tätigkeiten stellen zwar notwendige Tätigkeiten gemäß dem AMG dar. Wie in den Gutachten ausgeführt, sind diese jedoch nicht für sich genommen als F & E-Tätigkeiten gemäß Forschungsprämienverordnung zu beurteilen.

Die BF trug nicht die Verantwortung für die klinische Studie an sich. Sowohl das zugrundeliegende produktspezifische Know-How als auch die Organisation, Veranlassung und das Risiko lagen bei der AG.

Die Hauptverantwortung für die Umsetzung der klinischen Studie und der Lösung einer wissenschaftlichen Unsicherheit (Nebenwirkungen, Wirksamkeit, Sicherheit) lag beim Hauptsponsor.

Die von der BF ausgeführten Tätigkeiten sind nicht als F & E-Tätigkeiten gemäß der Forschungsprämienverordnung sowie als eigenbetriebliche F & E im Sinne des nach § 108c EStG 1988 heranzuziehenden Frascati-Manuals einzustufen.

Auch der Verweis auf die Einkommensteuerrichtlinien vermag der BF nicht zum Erfolg zu verhelfen. Der Verwaltungsgerichtshof hat sich im Erkenntnis vom 31.8.2018, Ra 2017/15/0038, mit folgenden Worten zur mangelnden Gesetzeswirkung der Einkommensteuerrichtlinien auseinandergesetzt: [...], „Bei den Einkommensteuerrichtlinien handelt es sich - wie im Begleitschreiben zu diesen Richtlinien ausdrücklich angeführt wird - lediglich um einen Auslegungsbehelf, der im Interesse einer einheitlichen Vorgangsweise mitgeteilt werde. Über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehende Rechte und Pflichten könnten aus den Richtlinien nicht abgeleitet werden. Damit handelt es sich bei diesen Richtlinien aber um keine Akte, die einen normativen Inhalt aufweisen (vgl. VfGH 30.9.1982, B 441/77, VfSlg. 9518). Eine Bindung von Gerichten an diese Richtlinien besteht daher schon deswegen nicht.“

Es ist der BF im Zuge des Beschwerdeverfahrens nicht gelungen, den im Jahresgutachten getroffenen Feststellungen der FFG erfolgreich entgegenzutreten.

Zusammengefasst ist auszuführen, dass die "Eigenbetrieblichkeit" der Forschungsprämie sich auf Forschungstätigkeiten, die ein Unternehmen selbst durchführt, bezieht. Das gesamte projektspezifische- und entwicklungsspezifische Know-How liegt bei der AG. Die gewonnenen Erkenntnisse aus der klinischen Studie gehen in weiterer Folge an den Hauptsponsor als beauftragtes Unternehmen und sind Grundlage für Zulassungen und Zulassungsänderungen. Die Durchführung der Studien ist nicht ohne das Know-How der AG möglich.

Die Klärung von wissenschaftlichen und/oder technischen Unsicherheiten ist nicht ohne das beauftragte Unternehmen möglich. F & E ist schöpferische und systematische Entwicklung neuer Anwendungen auf Basis des vorhandenen Wissens und liegt diese bei der AG.

Da bei der BF die Voraussetzungen für eigenbetriebliche F & E laut Aktenlage nicht vorliegen, kann eine Forschungsprämie gemäß § 108c Abs 2 Z 1 EStG 1988 nicht gewährt werden.

Die Beschwerden waren 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.

Für die Frage der Beurteilung, ob die von der BF geltend gemachten Aufwendungen für die durchgeführte "klinische Auftragsforschung" bzw. die konkrete Ausgestaltung bzw. Verteilung der Aufgaben und Verantwortlichkeiten des (Haupt)Sponsors und der BF forschungsprämienfähig nach § 108c EStG 1988 sind, stellen im Wesentlichen Sachverhaltsfragen dar, die im Rahmen der Beweiswürdigung zu beantworten waren. Die Entscheidung folgt in rechtlicher Hinsicht den oben zitierten Erkenntnissen des VwGH. Die ordentliche Revision war daher nicht zuzulassen.

Salzburg, am 20. Jänner 2026