

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** vertreten durch J2tax Steuerberatung GmbH, Paschinger Straße 59, 4060 Leonding, über die Beschwerden vom 11. Mai 2021 gegen die Bescheide des ***FA*** datiert vom 16. April 2021 betreffend die Festsetzung der Forschungsprämie für die Wirtschaftsjahre 2014 bis 2017 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

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

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin hat für die Wirtschaftsjahre 2014 am 22. April 2016 (€ 18.710,52), 2015 am 28. April 2017 (€ 30.196,53), 2016 am 17. April 2018 (€ 33.291,16) und 2017 (€ 28.950,38) am 30. April 2019 Anträge zur Geltendmachung einer Forschungsprämie samt Kostenaufstellung für Projekte der Jahre 2014, 2015 und 2016 eingebracht.

Diese Beträge, soweit sie die Jahre 2014-2016 betreffen, wurden am 24. September 2018 auf dem Abgabenkonto des Beschwerdeführers gutgeschrieben.

Im Zeitraum vom 4. Juni 2019 bis 16. Februar 2021 fand bei der Beschwerdeführerin eine abgabenbehördliche Außenprüfung statt, in welcher die Beschwerdeführerin aufgefordert wurde, bei der Forschungsförderungsgesellschaft entsprechende Jahresgutachten zur Forschungsprämie für eigenbetriebliche Forschung und Entwicklung für alle beschwerdegegenständlichen Jahre anzufordern. Dem kam die Beschwerdeführerin am 19. Dezember 2019 nach und nannte als Schwerpunkte oder Projekte jeweils die „***1***“ und „***2***“ mit jahreweise unterschiedlichen Anteil an den Aufwendungen.

Die Forschungsförderungsgesellschaft bat die Beschwerdeführerin am 25. Februar 2020 ihr Vorbringen insoweit zu ergänzen, als die irrtümlich gleichartige Beschreibung der beiden Projekte korrigiert werden und die wissenschaftlich-technischen Methoden beziehungsweise Vorgangsweisen sowie die Neuheit in Bezug auf den derzeitigen Stand der Technik dargelegt werden sollten. Aufgrund dessen richtete die Beschwerdeführerin ein ergänzendes Schreiben vom 2. März 2020 an die Forschungsförderungsgesellschaft.

Die entsprechenden Jahresgutachten der Forschungsförderungsgesellschaft sind für das Wirtschaftsjahr 2014 und 2015 mit 2. März 2020, für 2016 mit 4. März 2020 und 2017 mit 13. März 2020 datiert. In allen diesen wurde hinsichtlich der oben genannten Schwerpunkte oder Projekte das Vorliegen der Voraussetzungen einer Forschungsprämie nach § 108c Abs. 2 Z 1 EStG 1988 (Einkommensteuergesetz 1988, BGBl. Nr. 400/1988) verneint.

Dies wurde der Beschwerdeführerin in den Ergänzungsersuchen vom 6. März 2020 (2014 bis 2016) 25. März 2020 (2017) vorgehalten und die Entgegnung der Beschwerdeführerin in den Schreiben vom 14. April 2020 und 27. April 2020 der Forschungsförderungsgesellschaft am 3. Juni 2020 zur neuerlichen Beurteilung übermittelt.

Die neuerlichen Stellungnahme vom 10. August 2020 der Forschungsförderungsgesellschaft zu allen angefochtenen Wirtschaftsjahren bildeten die Basis der Schlussbesprechung der Außenprüfung vom 16. Februar 2021 in diesen Punkten und wurde im Bericht über die Außenprüfung auf diese Stellungnahmen der Forschungsförderungsgesellschaft verwiesen.

In den nun angefochtenen Bescheiden über die Festsetzung der Forschungsprämie für die Wirtschaftsjahre 2014 bis 2017 vom 19. April 2021 wurde hinsichtlich des Hervorkommens von Tatsachen oder Beweismitteln, welche sinngemäß eine Wiederaufnahme des Verfahrens nach § 303 BAO (Bundesabgabenordnung, BGBl. Nr. 194/1961) ermöglichen und der Begründung, auf den oben geschilderten Prüfungsbericht datiert vom 17. April 2021 verwiesen. Für alle Jahre wurde die Forschungsprämie mit € 0,00 festgesetzt.

In den mit Telefax am 11. Mai 2021 eingebrachten Beschwerden richten sich auf Aufhebung der angefochtenen Bescheide und Festsetzung der ursprünglich begehrten Forschungsprämien.

Dies wurde damit begründet, dass die Voraussetzungen für die (analoge) Anwendung des § 303 BAO nicht vorliegen würden, da die entsprechenden Tatsachen der Behörde bereits aufgrund der Abgabenerklärung bekannt gewesen seien und die Argumentation, aus welchen Gründen die belangte Behörde das Vorliegen der Voraussetzungen dennoch angenommen habe, nicht ausreichend erläutert worden sei.

Da die vom Finanzamt ursprüngliche gewährte Forschungsprämie sei auf Treu und Glauben, insbesondere im Hinblick auf das positive Gutachten für das Jahr 2013 eines von den beiden

Projekten der Beschwerdejahre (***1***), für betriebliche Zwecke eingesetzt worden sei, würde das verfassungsrechtlich geschützte Recht auf Eigentum verletzt. Das Forschungsverhalten habe sich in den nachfolgenden Jahren nicht verändert. Warum die Forschungsförderungsgesellschaft in den Beschwerdejahren die Förderungswürdigkeit nicht anerkannt habe, sei für die Beschwerdeführerin nicht erkenn- oder erklärbar. Das Finanzamt habe von Anfang an aufgrund der Abgabenerklärungen Kenntnis von den Projekten und den damit verbundenen Aufwendungen gehabt. Aufgrund der unterschiedlichen Gutachten der Forschungsförderungsgesellschaft für die einzelnen Jahre hätte das Finanzamt weitere Ermittlungsschritte setzen müssen. Es fehle an einer ausreichenden Begründung, weswegen die Aktivitäten der Beschwerdeführerin in den Beschwerdejahren nicht mehr als die Voraussetzungen für eine Forschungsbudget erfüllend angesehen würden. Phasen der Erprobung und das Erstellen von Pilotanlagen und die daraus zu ziehenden Schlüsse könnten nicht allein unter Engineeringtätigkeiten eingeordnet werden. Das von der Beschwerdeführerin geht es System sei in seiner Art einzigartig und würde die Stellungnahme der Forschungsförderungsgesellschaft keine ausreichend schlüssige Begründung enthalten, da die Mitarbeiter des für das Erstellen Anträge von der Beschwerdeführerin verwendeten Unternehmens die Begründung der Forschungsförderungsgesellschaft nicht verstehen würden. Der Denkprozess der in der behördlich Erledigung seinen Niederschlag finde, müsse jedoch für den Abgabepflichtigen und gegebenenfalls für die Höchstgerichte nachvollziehbar sein.

Das Fehlen von Jahresgutachten der Forschungsförderungsgesellschaft sei der belangten Behörde im Rahmen der Außenprüfung bekannt gewesen, da diese nach der Abgabenerklärung diese nicht abverlangt und damit ihr Ermessen ausgeübt habe. Ein späteres Nachholen sei eine Änderung dieses Ermessens, hätte nicht zum Nachteil der Beschwerdeführerin erfolgen dürfen. Ein späteres Setzen solcher Verfahrensschritte sei nicht möglich. Mit dieser der belangten Behörde mitgeteilten Ansicht habe sich diese nicht auseinandergesetzt.

Die Niederschrift (über die Schlussbesprechung der Außenprüfung) enthalte für die Beschwerdeführerin keine ausreichende Begründung für eine (analoge) Wiederaufnahme des Verfahrens, da die Behörde die Jahresgutachten auch schon früher hätte einfordern können. Die im Rahmen der Jahresgutachten erstellten Projektbeschreibungen seien deshalb keine neu hervorgekommen Tatsachen.

Da die belangte Behörde von ihrem Ermessen in der Form gebraucht gebracht habe, dass vorerst kein Gutachten der Forschungsförderungsgesellschaft angefordert wurde, dies aber später doch getan habe, liege Behördenwillkür vor und verstoße dieses Verhalten gegen den Gleichheitsgrundsatz.

Diese Beschwerden gegen die Bescheide über die Festsetzung der Forschungsprämie für die Wirtschaftsjahre 2014 bis 2017 wurden mit dem Beschwerdeentscheidungen datiert vom 7. Dezember 2021 (nachweislich zugestellt am 10. Dezember 2021) abgewiesen.

Dies wurde wie folgt begründet:

„Sachverhalt und Verfahrensablauf

1. Die Anträge zur Geltendmachung einer Forschungsprämie für die Jahre 2014-2017 (Wirtschaftsjahre mit Bilanzstichtag 31. März) langten am 22. April 2016 (für 2014), am 28. April 2017 (für 2015), am 17. April 2018 (für 2016) und am 30. April 2019 (für 2017) beim Finanzamt ***3*** (nunmehr ***FA***, Dienststelle ***3***) ein.

Mit den Anträgen für die Jahre 2014, 2015 und 2016 wurden auch Kostenaufstellungen über die den einzelnen Projekten zugeordneten Aufwendungen übermittelt.

Mit den Prämienanträgen machte die Beschwerdeführerin Forschungsprämien für eigenbetriebliche Forschung und experimentelle Entwicklung in Höhe von € 18.710,52 für 2014, € 30.196,53 für 2015, € 33.291,16 für 2016 und € 28.950,38 für 2017 geltend.

2. Die beantragten Prämien für 2014, 2015 und 2016 wurden ohne Vorliegen eines Gutachtens der Forschungsförderungsgesellschaft am 24. September 2018 auf dem Abgabenkonto der Beschwerdeführerin gebucht und somit gutgeschrieben.

3. Im Zuge einer bei der Beschwerdeführerin vom 4. Juni 2019 bis 16. Februar 2021 stattfindenden Außenprüfung wurde die Beschwerdeführerin aufgefordert bei der Forschungsförderungsgesellschaft Gutachten für die den Forschungsprämienanträgen zugrundeliegenden Projekte zu beantragen.

4. Die Beschwerdeführerin beantragte daraufhin am 9. Dezember 2019 bei der Forschungsförderungsgesellschaft die Erstellung von Jahresgutachten zur Geltendmachung einer Forschungsprämie für eigenbetriebliche Forschung und experimentelle Entwicklung für die Wirtschaftsjahre 2014-2017.

In den Anträgen zur Erstellung der Gutachten wurden folgende Schwerpunkte/Projekte dargestellt:

2014:

1. ***1*** 89,00 %
2. ***2*** 11,00 %

2015:

1. ***1*** 75,00 %
2. ***2*** 25,00 %

2016:

1. ***1*** 66,00 %
2. ***2*** 34,00 %

2017:

1. ***1*** 75,00 %
2. ***2*** 25,00%

*Die detaillierten Beschreibungen der beschwerdegegenständlichen Schwerpunkte/Projekte Nr. 1 '***1***' beziehungsweise '***1***' und Nr. 2 '***2***' im Rahmen der Beantragung der Gutachten der Forschungsförderungsgesellschaft liegen dieser Beschwerdevorentscheidung als Anlage 1 bei (Auszüge aus den Gutachten der Forschungsförderungsgesellschaft, jeweils die Seiten 5-7 des entsprechenden Jahresgutachtens).*

*5. Die Beschwerdeführerin wurde mit Schreiben vom 25. Februar 2020 von der Forschungsförderungsgesellschaft darauf hingewiesen, dass die Beschreibung der Schwerpunkte/Projekte Nr. 1 '***1***' und Nr. 2 '***2***' in der Gutachtensanforderung für das Wirtschaftsjahr 2016/2017 in allen Kategorien ident waren und, da hier wohl ein Irrtum vorlag, dazu aufgefordert entsprechende Beschreibungen nachzureichen.*

Gleichzeitig ersuchte die Forschungsförderungsgesellschaft um Konkretisierung der Angaben speziell hinsichtlich des primären Ziels der Arbeiten, der wissenschaftlichen/technischen Methode beziehungsweise Vorgangsweise sowie der Neuheit im Vergleich zum derzeitigen Stand der Technik und um Beschreibung der konkreten eigenbetrieblichen Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten im Wirtschaftsjahr 2016/2017.

Die diesbezüglichen Ausführungen der Beschwerdeführerin wurden der Forschungsförderungsgesellschaft am 2. März 2020 übermittelt.

Sowohl die Rückfrage der Forschungsförderungsgesellschaft als auch die Antwort der Beschwerdeführerin liegen dieser Beschwerdevorentscheidung als Anlage 2 bei (Auszug aus dem Gutachten der Forschungsförderungsgesellschaft für das Wirtschaftsjahr 2016/2017, Seiten 9 bis 11).

*6. Die Jahresgutachten der Forschungsförderungsgesellschaft ***17*** für 2014 und ***18*** für 2015 wurden am 2. März 2020, das Jahresgutachten ***4*** für 2016 am 4. März 2020 und das Jahresgutachten ***5*** für 2017 am 13. März 2020 erstellt.*

Für beide Schwerpunkte/Projekte und alle begutachteten Wirtschaftsjahr wurde die Erfüllung der inhaltlichen Voraussetzungen des § 108c Abs. 2 Z 1 EStG 1988 von der Forschungsförderungsgesellschaft verneint. Die Ausführungen der Forschungsförderungsgesellschaft zu den beschwerdegegenständlichen

Schwerpunkten/Projekten 1 und 2 liegen dieser Beschwerdeentscheidung als Anlage 3 bei (Auszüge aus den Gutachten der Forschungsförderungsgesellschaft).

7. Mit Ergänzungsersuchen vom 6. März 2020 für die Jahre 2014 bis 2016 und 25. März 2020 für das Jahr 2017 wurde die Beschwerdeführerin vom Finanzamt aufgefordert zu den negativen Jahresgutachten der Forschungsförderungsgesellschaft Stellung zu nehmen.

Am 14. April 2020 und 27. April 2020 langten die Stellungnahmen der Beschwerdeführerin, welche Ausführungen zu den negativ beurteilten Schwerpunkten Nr. 1 und Nr. 2 des Jahresgutachtens enthielten, beim Finanzamt ein.

Die Stellungnahmeschreiben der Beschwerdeführerin mit den ergänzenden Projektbeschreibungen liegen dieser Beschwerdeentscheidung als Anlage 4 bei.

8. Diese ergänzenden Projektbeschreibungen wurden vom Finanzamt am 3. Juni 2020 der Forschungsförderungsgesellschaft zur nochmaligen Beurteilung vorgelegt.

9. Die abschließenden Stellungnahmen der Forschungsförderungsgesellschaft zu den Jahren 2014 bis 2017 langten am 10. August 2020 beim Finanzamt ein.

Die Beurteilung der ergänzenden Unterlagen zu den Schwerpunkten/Projekten Nr. 1 und Nr. 2 durch die Forschungsförderungsgesellschaft fand im Wege der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 16. Februar 2021 und des Berichts über das Ergebnis der Außenprüfung vom 17. April 2021, auf welche in den Bescheidbegründungen verwiesen wurde, Eingang in die Bescheide vom 19. April 2021 (datiert mit 16. April 2021), mit denen die Forschungsprämie für eigenbetriebliche Forschung und experimentelle Entwicklung für die Wirtschaftsjahre 2013/2014, 2014/2015, 2015/2016 und 2016/2017 jeweils mit € 0,00 festgesetzt wurde.

Die Begründungen der Bescheide für die Jahre 2014 bis 2016 zu den Schwerpunkten/Projekten Nr. 1 und Nr. 2 lauteten:

*Schwerpunkt/Projekt Nr. 1 '***1***':*

*Auch in den nachgereichten Unterlagen sind keine Forschungs- und Entwicklungs-Aktivitäten dargestellt. Aus der Beschreibung geht hervor, dass im Schwerpunkt/Projekt ein sicheres Schließfachsystem für ***6*** inklusive Zubehör, mit integrierter Ladestation für ***7***, ***8*** und/oder elektronische Geräte entwickelt werden soll. Das System soll modular erricht- beziehungsweise erweiterbar sein und umfasst ein Touch Terminal, eine online Echtzeit-Anbindung und eine Buchungsoberfläche.*

Aus den nachgereichten Unterlagen geht hervor, dass keine technologische und/oder wissenschaftliche Unsicherheit adressiert wird, zu deren Beseitigung Forschungs- und

Entwicklungsaktivitäten notwendig sind, oder durchgeführt werden. Bei den angeführten Herausforderungen (zum Beispiel Entwicklung eines Touch Terminals auf Windows Betriebssystem und einer zentralen Kommunikationseinheit, die benutzerfreundlich und outdoorfähig ist, die 'Entwicklung eines Rahmenprofils mit der nötigen statischen Steifigkeit, in beliebiger Stückzahl skalierbar, mit Stecklösung koppelbar, für unterschiedliche Zwischenwandmaterialien geeignet, im (Selbst-)baukasten montierbar') handelt es sich um Engineering-Aufgaben, was durch die beschriebenen Methoden beziehungsweise Vorgehensweisen bestätigt wird. Die beschriebenen Vorgehensweisen (zum Beispiel Auswahl geeigneter Komponenten, Integration der Komponenten in ein System, Entwicklung der Benutzeroberfläche und der Kommunikation auf Hardwareebene und mittels GSM Router, Programmierung der Software, laufende Tests und Umsetzung von Nachbesserungen im System, Konstruktion und Aufbau einer Testanlage für Tests mit Nutzergruppen) sind zwar aufwendig und systematisch erfolgt, entsprechen aber einer routinemäßigen Engineering-Tätigkeit ohne Forschungs- und Entwicklungs-Charakter.

Bezüglich Neuheit wird in den Unterlagen angegeben, dass 'die weltweit erste intelligente ***9*** mit Online-Anbindung und Schnittstellen für die Kommunikation mit unterschiedlichen Fahrzeugen und Komponenten (zum Beispiel Energy-Bus, Webcam, Fahrzeug-ID, RFID-Reader in der Box, Stromzähler...) sowie Ladesäulen für ***10*** mit ***11*** und ***12*** entwickelt' wurde. Hierzu ist festzustellen, dass die Entwicklung eines neuen Produktes beziehungsweise eines Produktes das einzelne Neuheitsaspekte beinhaltet gemäß Forschungsprämienverordnung in Ergänzung Frascati-Manual nur dann als Forschung und experimentelle Entwicklung zu sehen ist, wenn Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten zur Entwicklung notwendig sind, beziehungsweise durchgeführt werden. Aus den vorliegenden Beschreibungen ist jedoch ersichtlich, dass keine Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten mit der dargestellten Produkterarbeitung verbunden sind. Der allgemeine Stand der Technik beziehungsweise des Wissens ('Neuheit') wird nicht erweitert.

Der Schwerpunkt / das Projekt erfüllt daher weiterhin nicht die inhaltlichen Voraussetzungen des § 108c Abs. 2 Z 1 EStG 1988 zur Geltendmachung einer Forschungsprämie.

Schwerpunkt/Projekt Nr. 2 '***2***':

Auch in den nachgereichten Unterlagen sind keine Forschungs- und Entwicklungs-Aktivitäten dargestellt. Aus der Beschreibung geht hervor, dass im Schwerpunkt/Projekt ein Balkonsystem entwickelt werden soll, das flexibel an vorhandener Bausubstanz montiert und angepasst werden kann. Dabei sollen die Bauteile in Serie vorgefertigt und innerhalb eines Tages montiert werden können, ohne vorab Naturmaße abzunehmen.

Aus den nachgereichten Unterlagen geht hervor, dass im Zuge der Umsetzung keine technologische und/oder wissenschaftliche Unsicherheit adressiert wird, zu deren Beseitigung Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten notwendig sind, oder durchgeführt werden. Bei den

beschriebenen Zielen (zum Beispiel Befestigungssystem am Gebäude, das für unterschiedliche Bodenplatten und Materialien einsetzbar ist; Befestigungssystem das höhenanpassbar ist, ohne vorherige Abnahme von Naturmaßen; befestigbare Bodenplatte/Auflagekonsole mit optimiertem Gewicht) handelt sich um Engineering-Aufgaben, was durch die beschriebenen Methoden beziehungsweise Vorgehensweisen (zum Beispiel Ideensammlung mit Kreativitätstechniken, Konzeptentwicklung, Konstruktion, Einsatz von Simulationen zur Berechnung von Kräften und Statik, Musterfertigung, Funktionstests und Optimierung) bestätigt wird. Die beschriebenen Vorgehensweisen sind zwar aufwendig und systematisch erfolgt, dienen jedoch nicht der Klärung beziehungsweise Beseitigung konkreter technologischer und/oder wissenschaftlicher Unsicherheiten und entsprechen einer routinemäßigen Engineering- Tätigkeit ohne Forschungs- und Entwicklungs-Charakter.

Grundsätzlich ist festzustellen, dass die Entwicklung eines neuen Produktes beziehungsweise eines Produktes das einzelne Neuheitsaspekte beinhaltet gemäß Forschungsprämienverordnung in Ergänzung Frascati-Manual nur dann als Forschung und experimentelle Entwicklung zu sehen ist, wenn Forschungs- und Entwicklungs- Aktivitäten zur Entwicklung notwendig sind, beziehungsweise durchgeführt werden. Aus den vorliegenden Beschreibungen ist jedoch ersichtlich, dass keine Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten mit der dargestellten Produkterarbeitung verbunden sind. Der allgemeine Stand der Technik beziehungsweise des Wissens ('Neuheit') wird durch die im Schwerpunkt/Projekt dargestellten Aktivitäten nicht erweitert.

Der Schwerpunkt / das Projekt erfüllt daher weiterhin nicht die inhaltlichen Voraussetzungen des § 108c Abs. 2 Z 1 EStG 1988 zur Geltendmachung einer Forschungsprämie.

Die Begründung des Bescheides für das Jahr 2017 zu den Schwerpunkten/Projekten Nr. 1 und Nr. 2 lautete:

Schwerpunkt/Projekt Nr. 1 '***1***':

Auch in den nachgereichten Unterlagen sind keine Forschungs- und Entwicklungs-Aktivitäten dargestellt. Aus der Beschreibung geht hervor, dass im Schwerpunkt/Projekt im Wirtschaftsjahr 2016/2017 Feldtests in einer Wohnanlage mit der in den vorangegangenen Wirtschaftsjahren entwickelten intelligenten ***9*** mit Online-Anbindung und Kommunikationsschnittstellen sowie Ladesäule durchgeführt wurden. Dabei werden unterschiedliche Anwendungsfälle der Nutzung getestet und anhand der ermittelten Daten über Funktionen, Schwächen und Fehler des Systems soll das ***1*** optimiert werden. Des Weiteren wurde eine Applikation entwickelt, die die Buchung und Bedienung mit dem Handy ermöglicht.

Bei der Durchführung der Feldtests adressiert das Ziel des Schwerpunktes/Projekt (Optimierung des ***1***-Prototypen hinsichtlich Funktionen, auftretende Fehler und Usability) keine technologische und/oder wissenschaftliche Unsicherheit. Die beschriebenen

Feldtests und die Auswertung der gesammelten Daten sind zwar systematisch erfolgt, entsprechen aber einer Engineering-Tätigkeit ohne Forschungs- und Entwicklungs-Charakter. Der allgemeine Stand der Technik beziehungsweise des Wissens ('Neuheit') wird nicht erweitert.

*Die Optimierung des ***1***-,Prototypen' bis zur Serienreife erfüllt somit, wie auch die Entwicklung des ***1*** in den vorangegangenen Wirtschaftsjahren, nicht die inhaltlichen Voraussetzungen des § 108c Abs. 2 Z 1 EStG 1988 zur Geltendmachung einer Forschungsprämie.*

Aus den nachgereichten Unterlagen zur Entwicklung der Handy-App geht hervor, dass keine technologische und/oder wissenschaftliche Unsicherheit adressiert wird, zu deren Klärung beziehungsweise Beseitigung Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten notwendig sind oder durchgeführt werden. Auf Basis der vorgelegten Informationen wird festgestellt, dass es sich um eine routinemäßige Softwareerstellung handelt. Die Applikation wurde konzipiert, umgesetzt und Betatests unterzogen. Dabei wurden Ergebnisse aus den Nutzertests zur Erreichung einer hohen Bedienerfreundlichkeit einbezogen. Die dargestellte Entwicklung der Handy-App führt zu keiner Erweiterung des allgemeinen Standes der Technik beziehungsweise des Wissens. Lt. Anhang I, Teil B, Z 14 der Forschungsprämienverordnung ist Softwareentwicklung nur dann der Forschung und experimentellen Entwicklung zuzuordnen, wenn sie zu Problemlösungen beiträgt, die einen wissenschaftlichen und/oder technologischen Fortschritt darstellen. Die Entwicklung der Handy-App stellt keinen allgemeinen Fortschritt im Sinne des oben angeführten Bestimmung der Forschungsprämienverordnung dar. Es handelt sich um routinemäßige Herstellung von Software, welche gemäß Forschungsprämienverordnung keine Forschung und experimentelle Entwicklung darstellt.

*Bezüglich der Neuheit wird in den Unterlagen angegeben, dass 'die weltweit erste intelligente ***9*** mit Online-Anbindung und Schnittstellen für die Kommunikation mit unterschiedlichen Fahrzeugen sowie Ladesäulen für ***10*** entwickelt' wurde. Hierzu ist festzustellen, dass die Entwicklung eines neuen Produktes beziehungsweise eines Produktes das einzelne Neuheitsaspekte beinhaltet gemäß Forschungsprämienverordnung in Ergänzung Frascati-Manual nur dann als Forschung und experimentelle Entwicklung zu sehen ist, wenn Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten zur Entwicklung notwendig sind, beziehungsweise durchgeführt werden. Aus den vorliegenden Beschreibungen ist jedoch ersichtlich, dass auch im Wirtschaftsjahr 2016/2017, wie in den vorangegangenen Wirtschaftsjahren, keine Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten mit der dargestellten Produkterarbeitung beziehungsweise -Verbesserung verbunden sind. Der allgemeine Stand der Technik beziehungsweise des Wissens ('Neuheit') wird nicht erweitert.*

Der Schwerpunkt / das Projekt erfüllt daher weiterhin nicht die inhaltlichen Voraussetzungen des § 108c Abs. 2 Z 1 EStG 1988 zur Geltendmachung einer Forschungsprämie.

*Schwerpunkt/Projekt '***2***':*

*Auch in den nachgereichten Unterlagen sind keine Forschungs- und Entwicklungs-Aktivitäten dargestellt. Aus der Beschreibung geht hervor, dass das Ziel des Schwerpunktes/Projektes im Wirtschaftsjahr 2016/2017 war, das in den vorangegangenen Wirtschaftsjahren entwickelte modulare Balkonbausystem für den Bau von Loggien verwendbar zu machen. Die genannten Herausforderungen (Entwicklung einer ***13***, horizontal stufenlos verstellbaren ***14*** und einer Trockenbauweise für den Einsatz im Freien) adressieren keine technologische und/oder wissenschaftliche Unsicherheit, zu deren Klärung beziehungsweise Beseitigung Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten notwendig sind, beziehungsweise durchgeführt werden. Bei den beschriebenen Methoden beziehungsweise Vorgehensweisen (zum Beispiel Konstruktion, Fertigung und Testung von ***15***, Witterungstest von Materialien und Belastungstest der ***16***) handelt es sich daher um Engineering-Tätigkeiten, welche nicht der Klärung beziehungsweise Beseitigung konkreter wissenschaftlicher und/oder technologischer Unsicherheiten dienen. Der Einsatz von Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten ist nicht dargestellt. Weiters ist aus den vorliegenden Unterlagen nicht ersichtlich, inwiefern der allgemeine Stand des Wissens beziehungsweise der Technik konkret erweitert wurde.*

Der Schwerpunkt / das Projekt erfüllt daher weiterhin nicht die inhaltlichen Voraussetzungen des § 108c Abs. 2 Z 1 EStG 1988 zur Geltendmachung einer Forschungsprämie.

10. *Mit Schriftsatz vom 4. Mai 2021, beim Finanzamt eingebracht am 11. Mai 2021, erhob die Beschwerdeführerin Beschwerde gegen die Feststellungsbescheide (gemeint waren wohl die Bescheide über die Festsetzung) der Forschungsprämien 2014 bis 2017 vom 16. April 2021.*

Aus den vorgebrachten Einwendungen ergeben sich folgende strittige Punkte:

a. *Zulässigkeit der Festsetzung gem. § 201 Abs. 2 Z 3 BAO in sinngemäßer Anwendung der Bestimmungen für die Wiederaufnahme des Verfahrens (§ 303 BAO):*

Die Behörde habe in Ausübung ihres Ermessens vor der Verbuchung der Forschungsprämien auf dem Abgabenkonto auf die Anforderung von Gutachten verzichtet. Die Nachholung dieses Verfahrensschrittes im Zuge der Außenprüfung und damit die Ausübung des Ermessens in anderer Form könne keine Festsetzung in sinngemäßer Anwendung der Bestimmungen für die Wiederaufnahme des Verfahrens rechtfertigen. Diese Änderung der Ermessensentscheidung dürfe nicht zu Lasten der Beschwerdeführerin gehen und verstoße gegen das Willkürverbot.

Darüber hinaus habe die Behörde die Voraussetzungen für eine amtswegige Anwendung der Norm nicht dargelegt.

b. *Nennung eines tauglichen Wiederaufnahmegrundes für die sinngemäße Anwendung der Bestimmungen für die Wiederaufnahme des Verfahrens (§ 303 BAO) im Sinne des § 201 Abs. 2 Z 3 BAO in der Bescheidbegründung:*

Die Behörde habe als Wiederaufnahmegrund Tatsachen herangezogen, die ihr im abgeschlossenen Verfahren bereits bekannt gewesen, jedoch als unwesentlich beurteilt worden wären. Somit lägen keine neu hervorgekommenen Tatsachen vor, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens rechtfertigen könnten.

Zur Begründung des Vorliegens eines Wiederaufnahmegrundes sei in Tz 2 des Prüfberichtes auf den Anhang zu Tz 2 verwiesen worden, in dem jedoch der Wiederaufnahmegrund nicht genannt worden wäre.

Das Finanzamt hätte Kenntnis von den streitgegenständlichen Projekten und den darauf entfallenden Aufwendungen gehabt, da die Bezeichnungen der Projekte und die Aufteilung der Aufwendungen aus den Beilagen zu den Abgabenerklärungen ersichtlich gewesen seien.

c. Vorliegen von Forschung und Entwicklung im Sinne des § 108c Abs. 2 Z 1 EStG:

*Das Finanzamt hätte es unterlassen, weitere Ermittlungsschritte bezüglich der unterschiedlichen Beurteilungen der Forschungsförderungsgesellschaft für die verschiedenen Jahre zu setzen. Für das Projekt '***1***' wurde im Jahr 2013 das Vorliegen von Forschungs und Entwicklung von der Forschungsförderungsgesellschaft bestätigt, ab dem Jahr 2014 hingegen verneint.*

d. Vorliegen eines Begründungsmangels bezüglich der inhaltlichen Voraussetzungen von Forschung und Entwicklung im Sinne des § 108c Abs. 2 Z 1 EStG:

Es sei nicht dargelegt, warum im Gegensatz zum Jahr 2013 die inhaltlichen Voraussetzungen für das Vorliegen von Forschung und Entwicklung für die Jahre 2014-2017 nicht gegeben seien.

e. Verletzung des Rechtes auf Eigentum und des Grundsatzes von Treu und Glauben:

*Im Vertrauen auf die positive Beurteilung des Projektes '***1***', für das im Gutachtensantrag für 2013 eine Projektlaufzeit von 1.6.2010 bis 31.12.2018 angegeben wurde, durch die Forschungsförderungsgesellschaft für das Jahr 2013 und die Buchung der Forschungsprämien für die Jahre 2014 bis 2016 auf dem Abgabenkonto am 24.9.2018 habe die Beschwerdeführerin bereits wirtschaftliche Dispositionen getroffen. Die Rückforderung der Prämienbeträge verstoße gegen das Recht auf Eigentum und gegen den Grundsatz von Treu und Glauben.*

Beantragt wurde die Aufhebung der beschwerdegegenständlichen Bescheide und die Festsetzung der jeweiligen Forschungsprämie im beantragten Ausmaß.

11. Aufgrund des unter Pkt. 10 c und d genannten Beschwerdevorbringens ersuchte das Finanzamt die Forschungsförderungsgesellschaft am 10. Juni 2021 nochmals um eine ausführliche und alle Wirtschaftsjahre umfassende Begründung zum Vorliegen/Nichtvorliegen von Forschungs- und Entwicklung im Sinne des § 108c Abs. 2 Z 1 EStG.

12. Die alle beschwerdegegenständlichen Jahre umfassende Begründung der Forschungsförderungsgesellschaft fließt in den Teil 'Rechtliche Würdigung Pkt. 14 c und d' dieser Beschwerdeentscheidung ein.

Rechtliche Würdigung

13. Rechtliche Grundlagen

§ 201 BAO lautet auszugsweise:

'(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, ...

3. wenn kein selbstberechneter Betrag bekannt gegeben wird oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen würden, ...'

§ 303 BAO lautet auszugsweise:

'(1) Ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren kann auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn b) Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, oder ...

und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.'

§ 108c EStG 1988 in der für die Wirtschaftsjahre 2014 bis 2016 geltenden Fassung 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) ...*

(2) Prämienbegünstigt sind: 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. ...

(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 (Forschungsförderungsgesellschaft) bedienen.

Voraussetzung für die Gewährung einer Forschungsprämie für eigenbetriebliche Forschung und experimentelle Entwicklung ist ein vom Steuerpflichtigen bei der Forschungsförderungsgesellschaft anforderndes Gutachten (Abs. 8), welches die Beurteilung zum Gegenstand hat, inwieweit eine Forschung und experimentelle Entwicklung unter Zugrundelegung der vom Steuerpflichtigen bekanntgegebenen Informationen die Voraussetzungen des Abs. 2 Z 1 erfüllt. ...

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

1. Die Forschungsförderungsgesellschaft 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. ...

6. Der Steuerpflichtige hat Gutachten der Forschungsförderungsgesellschaft elektronisch anfordern, wobei FinanzOnline als Authentifizierungsprovider zu fungieren hat. Die Forschungsförderungsgesellschaft 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.'

§ 108c EStG 1988 in der für das Wirtschaftsjahr 2017 geltenden Fassung lautet auszugsweise:

(1) Steuerpflichtige, soweit sie nicht Mitunternehmer sind, und Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind, können eine Forschungsprämie für eigenbetriebliche Forschung und eine Forschungsprämie für Auftragsforschung in Höhe von jeweils 12% der prämiengünstigen Forschungsaufwendungen (-ausgaben) geltend machen.

(2) Prämiengünstig sind:

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

Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, die Kriterien zur Festlegung der prämiengünstigen Forschungsaufwendungen (-ausgaben) mittels Verordnung festzulegen.

...

(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 (Forschungsförderungsgesellschaft) bedienen.

Voraussetzung für die Gewährung einer Forschungsprämie für eigenbetriebliche Forschung und experimentelle Entwicklung ist ein vom Steuerpflichtigen bei der

Forschungsförderungsgesellschaft anforderndes Gutachten (Abs. 8), welches die Beurteilung zum Gegenstand hat, inwieweit eine Forschung und experimentelle Entwicklung unter Zugrundelegung der vom Steuerpflichtigen bekanntgegebenen Informationen die Voraussetzungen des Abs. 2 Z 1 erfüllt. ...

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

1. Die Forschungsförderungsgesellschaft 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. ...

6. Der Steuerpflichtige hat Gutachten der Forschungsförderungsgesellschaft elektronisch anzufordern, wobei FinanzOnline als Authentifizierungsprovider zu fungieren hat. Die Forschungsförderungsgesellschaft 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.'

Zu § 108c EStG wurde eine Verordnung erlassen, die näher definiert, was unter eigenbetrieblicher Forschung und experimenteller Entwicklung zu verstehen ist (Forschungsprämienverordnung, BGBl. II Nr. 515/2012).

Der Anhang I dieser Verordnung lautet auszugsweise:

'Begriffsbestimmungen und Abgrenzungen

A. Allgemeine Begriffsbestimmungen

1. Forschung und experimentelle Entwicklung im Sinne des § 108c Abs. 2 Z 1 EStG 1988 ist eine schöpferische Tätigkeit, die auf systematische Weise unter Verwendung wissenschaftlicher Methoden mit dem Ziel durchgeführt wird, den Stand des Wissens zu vermehren sowie neue Anwendungen dieses Wissens zu erarbeiten. Forschung und experimentelle Entwicklung in diesem Sinne umfasst Grundlagenforschung (Z 2) und/oder angewandte Forschung (Z 3) und/oder experimentelle Entwicklung (Z 4). Sie umfasst sowohl den naturwissenschaftlich-technischen als auch den sozial- und geisteswissenschaftlichen Bereich.

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

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

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

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

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

Als Grundsatz gilt, dass Forschung und experimentelle Entwicklung (Z 1) aus Tätigkeiten besteht, deren primäres Ziel die weitere technische Verbesserung des Produktes oder des Verfahrens ist. Dies gilt insbesondere für die Abgrenzung der experimentellen Entwicklung von Produktionstätigkeiten. Sind hingegen das Produkt oder das Verfahren im Wesentlichen festgelegt und ist das primäre Ziel der weiteren Arbeiten die Marktentwicklung oder soll durch diese Arbeiten das Produktionssystem zum reibungslosen Funktionieren gebracht werden, können diese Tätigkeiten nicht mehr der Forschung und experimentellen Entwicklung (Z 1) zugerechnet werden.'

Nach Anhang I Teil A der Forschungsprämienverordnung und entsprechend der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs ist zur Auslegung des Begriffes Forschung und experimentelle Entwicklung das Frascati Manual der OECD in der jeweils gültigen Fassung ergänzend heranzuziehen (VwGH 30.09.2015, Ro 2014/15/0018; sowie VwGH 29.3.2017, Ra 2015/15/0060-5).

Ein grundlegendes Kriterium für die Abgrenzung von Forschung und experimenteller Entwicklung von anderen, nicht begünstigten Tätigkeiten, ist gemäß Frascati Manual das Vorhandensein eines nennenswerten Elementes der Neuheit sowie einer wissenschaftlichen und/oder technologischen Unsicherheit. Das Frascati Manual definiert das Basiskriterium für Forschung und Entwicklung folgendermaßen: '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.' (OECD Frascati Manual. 2002 S. 34)

Das Frascati Manual verbindet demnach Neuheit (Stand des Wissens beziehungsweise neue Anwendungen des Wissens) mit der Lösung einer technischen Unsicherheit. Kriterium zur Abgrenzung von Forschung und Entwicklung- zu Nicht-Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten ist somit das Vorliegen einer wissenschaftlichen und/oder technologischen Unsicherheit, welche mittels entsprechender wissenschaftlicher beziehungsweise technischer Methoden beseitigt beziehungsweise geklärt werden soll, woraus in Folge eine Neuheit resultiert. Daraus folgt, dass sowohl eine Vermehrung des Standes des Wissens als auch eine neue Anwendung von Wissen immer in Zusammenhang mit dem Vorliegen einer wissenschaftlichen und/oder technologischen Unsicherheit beurteilt werden muss. Liegt keine wissenschaftliche und/oder technologische Unsicherheit vor, gilt es also kein wissenschaftlich und/oder technologisches Problem oder Defizit zu lösen, kann das Ergebnis nicht als Forschungs- und Entwicklung im Sinne der oben genannten Gesetzesbestimmungen bewertet werden.

Darüber hinaus definiert die Forschungsprämienverordnung Pilotanlagen im Anhang B Z 10 folgendermaßen:

'Pilotanlage (Bau und Betrieb von):

Pilotanlagen sind Anlagen, deren Hauptzweck darin besteht, weitere Erfahrungen, technisches Wissen und Informationen zu erzielen, die insbesondere als Grundlage für weitere Produktbeschreibungen und -Spezifikationen dienen. Pilotanlagen fallen zur Gänze unter Forschung und experimentelle Entwicklung (Teil A, Z1), solange der Hauptzweck Forschung und experimentelle Entwicklung (Teil A, Z1) ist. Wird nach Abschluss der experimentellen Phase eine Pilotanlage auf normalen kommerziellen Betrieb umgestellt, gilt die Aktivität nicht mehr als Forschung und experimentelle Entwicklung (Teil A, Z1), selbst wenn die Einrichtung weiterhin als Pilotanlage bezeichnet wird.'

Das Frascati Manual 2015 definiert Pilotanlagen wie folgt:

'2.51. Pilot Plants: The construction and operation of a pilot plant is a part of R&D as long as the principle purposes are to obtain and to compile engineering and other data to be used in:

- Evaluating hypotheses*
- Writing new product formulas*
- Establishing new finished product specifications*
- Designing special equipment and structures required by a new process*
- Preparing operating instructions or manuals on the process*

2.52 If, as soon as this experimental phase is over, a pilot plant switches to operating as a normal commercial production unit, the activity can no longer be considered R&D even though it may still be described as a pilot plant. As long as the primary purpose in operating a pilot plant is non-commercial, it makes no difference in principle if part or all of the output is sold. Such receipts should not be deducted from the cost of R&D activity (Chapter 4).'' (Frascati Manual 2015, S. 61 f, Pkt. 2.51, 2.52)'

Für die Klassifizierung einer Anlage als Pilotanlage im Sinne der Forschungsprämienverordnung sowie in Ergänzung des Frascati Manuals muss somit der Hauptzweck der Anlage Forschung und Entwicklung sein.

Die Forschungsprämienverordnung definiert Prototypen im Anhang B Z. 11 folgendermaßen:

'Prototypen (Konstruktion, Errichtung und Erprobung von):

Ein Prototyp ist ein Modell, das alle technischen Eigenschaften und Ausführungen eines neuen Produktes aufweist. Die Konstruktion, Errichtung und Erprobung eines Prototypen fällt zur Gänze unter Forschung und experimentelle Entwicklung (Teil A, Z1), jedoch nur so lange, bis der beabsichtigte Entwicklungsstand (Produktionsreife) erreicht ist.'

Das Frascati Manual 2015 definiert Prototypen wie folgt:

'Prototypes

2.49 A prototype is an original model constructed to include all the technical characteristics and performances of the new product. For example, if a pump for corrosive liquids is being developed, several prototypes are needed for accelerated life tests with different chemicals. A feedback loop exists so that if the prototype tests are not successful, the results can be used for further development of the pump.

2.50. The design, construction and testing of prototypes normally falls within the scope of R&D. This applies whether only one or several prototypes are made and whether they are made consecutively or simultaneously. However, when any necessary modifications to the prototype(s) have been made and testing has been satisfactorily completed, the end-point of R&D has been reached. The construction of several copies of a prototype to meet a temporary commercial, military or medical need after successful testing of the original, even if undertaken by R&D staff, is not part of R&D. The virtualisation of prototyping could follow the same rules, and it will be included in R&D as far as the testing activity is part of an R&D project and is aimed at collecting evidence essential for achieving the objectives of the project.'' (Frascati Manual 2015, S. 60f, Pkt. 2.49, 2.50)

14. Würdigung des Beschwerdevorbringens

a. Zulässigkeit der Festsetzung gemäß § 201 Abs. 2 Z 3 BAO in sinngemäßer Anwendung der Bestimmungen für die Wiederaufnahme des Verfahrens (§ 303 BAO):

Laut § 108c Abs. 7 EStG kann sich das Finanzamt bei der Beurteilung, ob die Voraussetzungen einer Forschung und experimentellen Entwicklung im Sinne des Abs. 2 Z 1 vorliegen, der Forschungsförderungsgesellschaft mbH (Forschungsförderungsgesellschaft) bedienen. Die Ausführungen in der Beschwerde zur Ermessensübung der Behörde, als diese ohne Vorliegen von Gutachten die Forschungsprämien 2014 bis 2016 auf dem Abgabenkonto gutschrieb, dürften auf diesen ersten Satz des Abs. 7 Bezug nehmen.

Dabei wird aber der nächste Satz außer Acht gelassen. Dieser lautet nämlich: 'Voraussetzung für die Gewährung einer Forschungsprämie für eigenbetriebliche Forschung und experimentelle Entwicklung ist ein vom Steuerpflichtigen bei der Forschungsförderungsgesellschaft 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.'

Das bedeutet, dass die von der Beschwerdeführerin anzufordernden Gutachten der Forschungsförderungsgesellschaft unabdingbare gesetzliche Voraussetzung für die Gewährung der Forschungsprämien für eigenbetriebliche Forschungs- und Entwicklung waren. Es lag nicht im Ermessen des Finanzamtes, auf diese Gutachten zu verzichten.

Die Buchung der Forschungsprämien 2014-2016 ohne Vorliegen der entsprechenden Gutachten entsprach daher nicht den gesetzlichen Bestimmungen.

Dass sich entsprechend dem ersten Satz des Abs. 7 auch das Finanzamt der Forschungsförderungsgesellschaft bedienen kann, was auch in den weiteren Verfahrensschritten der Fall war (Beurteilung der weiteren Ausführungen der Beschwerdeführerin zu den Projekten vom 14. und 27. April 2020 und des Beschwerdevorbringens durch die Forschungsförderungsgesellschaft), eröffnet der Behörde kein Ermessen in Bezug auf das gesetzlich geforderte Vorliegen der entsprechenden Gutachten.

Die Aufforderung der Beschwerdeführerin im Zuge der Außenprüfung, die Gutachten für die Jahre 2014-2017 bei der Forschungsförderungsgesellschaft anzufordern, war daher gesetzlich geboten und lag nicht im Ermessen der Behörde. Es lag daher auch keine geänderte Ermessensübung zu Lasten der Beschwerdeführerin durch die Behörde vor.

Die Herstellung eines gesetzeskonformen Zustandes verstößt naturgemäß auch nicht gegen das Willkürverbot.

Die Festsetzung der Forschungsprämien gern. § 201 Abs. 2 Z 3 BAO kann, da auf die sinngemäße Anwendung des § 303 BAO verwiesen wird, entsprechend dieser Bestimmung

sowohl auf Antrag einer Partei oder auch von Amts wegen erfolgen. Die amtswegige Festsetzung der Forschungsprämien gemäß § 201 Abs. 2 Z 3 BAO war daher rechtlich möglich.

In diesen Punkten war der Beschwerde daher nicht zu folgen.

b. Nennung eines tauglichen Wiederaufnahmegrundes für die sinngemäße Anwendung der Bestimmungen für die Wiederaufnahme des Verfahrens (§ 303 BAO) im Sinne des § 201 Abs. 2 Z 3 BAO in der Bescheidbegründung:

Da § 201 Abs. 2 Z 3 BAO auf § 303 BAO verweist, müssen die dort genannten Voraussetzungen erfüllt sein, damit eine Festsetzung der Forschungsprämie erfolgen kann:

- i) Es ist ein Wiederaufnahmegrund erforderlich, der in der Bescheidbegründung zu bezeichnen ist.
- ii) Die Kenntnis dieses Wiederaufnahmegrundes allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens hätte einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeiführen müssen.
- iii) Darüber hinaus liegt die Wiederaufnahme gern. § 303 BAO beziehungsweise die Festsetzung gern. § 201 Abs. 2 Z 3 BAO im Ermessen der Behörde.

Darlegung der Erfüllung der genannten Voraussetzungen:

- i) Der Wiederaufnahmegrund lag im beschwerdegegenständlichen Fall darin, dass von der Beschwerdeführerin erst nach Einreichung des Prämienantrages beim Finanzamt und Gutschrift der Prämien 2014 bis 2016 auf dem Abgabenkonto im Zuge der Beantragung der Gutachten bei der Forschungsförderungsgesellschaft erstmals inhaltliche Projektbeschreibungen zu den Projekten '***1***' und '***2***' vorgelegt wurden und die Überprüfung der Projektbeschreibungen ergab, dass es sich bei den geltend gemachten Bemessungsgrundlagen, deren zahlenmäßige Ermittlung den Prämienanträgen beigelegt worden war, um keine prämiengünstigten Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten handelte (vergleiche dazu Ritz/Koran, BAO⁷, § 303, Rz 27). Die Gutachten der Forschungsförderungsgesellschaft selbst wurden vom Finanzamt nicht als Wiederaufnahmegrund herangezogen.

Der Einwand der Beschwerdeführerin, der Behörde wären die Projektbezeichnungen und die Bemessungsgrundlagen bereits mit Einreichung der Prämienanträge bekannt gewesen und deswegen seien keine Tatsachen neu hervorgekommen, geht daher ins Leere. Maßgeblich war, dass die inhaltlichen Projektbeschreibungen der Behörde im abgeschlossenen Verfahren nicht bekannt waren und daher auch nicht gewürdigt werden konnten.

Dem Vorbringen, die Behörde hätte bereits nach Einreichung der Prämienanträge die Projektbeschreibungen beziehungsweise Gutachtensanforderungen von der Beschwerdeführerin (an)fordern können, habe dies aber als unwesentlich abgetan, ist entgegenzuhalten, dass entsprechend der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ein allfälliges Verschulden der Behörde an der Nichtausforschung von Sachverhaltselementen eine amtswegige Wiederaufnahme nicht ausschließt (zum Beispiel VwGH 2.3.2006, 2002/13/0029; 17.12.2008, 2006/13/0114; 23.11.2011, 2008/13/0090; 27.2.2019, Ra 2017/15/0015).

Klarstellend wird angemerkt, dass der hier nochmals beschriebene Wiederaufnahmegrund bereits in der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 16. Februar 2021 auf Seite 6 des Anhangs zu Tz. 2 Forschungsprämien Wirtschaftsjahre 2014-2017 dargelegt wurde.

ii) Unzweifelhaft hätte die Kenntnis der neu hervorgekommenen Tatsachen zu im Spruch anders lautenden Bescheiden geführt (das sind ja eben die beschwerdegegenständlichen Bescheide).

iii) Die Ermessensübung in Bezug auf die Festsetzung der Forschungsprämien gemäß § 201 Abs. 2 Z 3 BAO wurde in den Festsetzungsbescheiden bereits begründet.

Ergänzend wird noch ausgeführt, dass die Festsetzung der Forschungsprämien gern. § 201 Abs. 2 Z 3 BAO unter Bedachtnahme

- auf das Ergebnis der durchgeführten abgabenbehördlichen Ermittlungen anlässlich der Außenprüfung für die Jahre 2014-2017,*
 - auf die berechtigten Interessen der Partei (Billigkeit) und*
 - auf das öffentliche Interesse (Zweckmäßigkeit)*
- erfolgte.*

Zur Billigkeit (berechtigte Interessen der Partei):

Es liegen keine besonderen Umstände vor, die eine Wiederaufnahme als unbillig erscheinen lassen. Weder liegt ein Missverhältnis der steuerlichen Gesamtauswirkung gegenüber der steuerlichen Auswirkung, welche sich allein aus den Wiederaufnahmegründen ergibt, vor, noch liegen besondere Umstände (zum Beispiel Treu und Glauben - darauf wird unter Pkt. 14 lit. e noch eingegangen) vor, welche ein derartiges Gewicht hätten, dass sie geeignet wären, einer Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens im Wege zu stehen.

Auch das Beschwerdevorbringe, die Beschwerdeführerin hätte im Vertrauen auf das für das Jahr 2013 positive Gutachten der Forschungsförderungsgesellschaft und die Verbuchung der Prämien 2014-2016 über die Prämienbeträge verfügt vermag an dieser Beurteilung nichts zu ändern.

*Beim Gutachten für das Jahr 2013 handelte es sich um ein Jahresgutachten, das nur zu den Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten des Wirtschaftsjahres 2013 erstellt wurde. Auch wenn die Projektlaufzeit des Projektes '***1***' im Gutachtensantrag mit 1.6.2010 bis 31. Dezember 2018 angegeben war, umfasste das Jahresgutachten lediglich die Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten des Wirtschaftsjahres 2013.*

Die Beschwerdeführerin hätte anstatt eines Jahresgutachtens auch ein Projektgutachten bei der Forschungsförderungsgesellschaft anfordern können, das eine Begutachtung der Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten mehrerer Jahre umfasst hätte, was sie aber nicht getan hat.

*An dieser Stelle wird auch festgehalten, dass das Projekt '***2***' erstmals im Gutachtensantrag für das Jahr 2014 dargestellt wurde. Das Jahresgutachten 2013 umfasste ausschließlich das Projekt '***1***'.*

Der Beschwerdeführerin waren die Bestimmungen des § 108c EStG bekannt, da auf Basis dieser Bestimmungen die Forschungsprämien 2014 bis 2017 von ihr beantragt wurden. So musste die Beschwerdeführerin also auch wissen, dass Voraussetzung für die Gewährung einer Forschungsprämie für eigenbetriebliche Forschungs- und Entwicklung gemäß § 108c Abs. 7 EStG ein positives Gutachten der Forschungsförderungsgesellschaft ist.

Aus dem Umstand, dass der Behörde bei der Gutschrift der Prämien 2014 bis 2016 auf dem Abgabenkonto ein Fehler unterlaufen ist, kann die Beschwerdeführerin daher keine Rechte ableiten und auch das Recht auf Eigentum und der Grundsatz von Treu und Glauben sind dadurch nicht verletzt.

Zur Zweckmäßigkeit (öffentliches Interesse):

Ziel der Festsetzung gem. § 201 Abs. 2 Z 3 BAO ist ein insgesamt rechtmäßiges Ergebnis (zum Beispiel VwGH 22.3.2000, 99/13/0253 zur Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO).

Im vorliegenden Fall können die steuerlichen Auswirkungen nicht als geringfügig angesehen werden, sodass die vorgenommene Festsetzung im Hinblick auf die gebotene Verwaltungsökonomie auch zweckmäßig ist.

Bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung war daher dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Rechtskraft) einzuräumen.

Auch in diesem Punkt war der Beschwerde daher nicht zu folgen.

c. Vorliegen von Forschungs- und Entwicklung im Sinne des § 108c Abs. 2 Z 1 EStG:

Nach Einlangen der Jahresgutachten für die Jahre 2014-2017 forderte das Finanzamt die Beschwerdeführerin auf zu diesen Gutachten Stellung zu nehmen, woraufhin die Beschwerdeführerin am 14. und 27.4.2020 detailliertere Projektbeschreibungen vorlegte. Diese wurden der Forschungsförderungsgesellschaft zur inhaltlichen Beurteilung vorgelegt. Auch das Beschwerdevorbringen bezüglich der unterschiedlichen Beurteilung des Projektes '***1***' beziehungsweise '***1***' im Jahr 2013 und den Jahren 2014 bis 2017 durch die Forschungsförderungsgesellschaft wurde dieser nochmals zur Beurteilung vorgelegt. Es wird nochmals darauf hingewiesen, dass das Projekt '***2***' im Jahresgutachten 2013 nicht enthalten war.

Dem Einwand, die Behörde hätte nötige Ermittlungsschritte nicht gesetzt, um das Vorliegen von Forschungs- und Entwicklung zu klären, kann daher nicht gefolgt werden. Es wurde sowohl der Beschwerdeführerin Gelegenheit gegeben zu den Jahresgutachten 2014 bis 2017 Stellung zu nehmen, als auch die Forschungsförderungsgesellschaft nochmals aufgefordert zu den detaillierten Projektbeschreibungen der Beschwerdeführerin und zum Beschwerdebegehren Stellung zu nehmen.

Auch in diesem Punkt war der Beschwerde daher nicht zu folgen.

d. Vorliegen eines Begründungsmangels bezüglich der inhaltlichen Voraussetzungen von Forschungs- und Entwicklung im Sinne des § 108c Abs. 2 Z 1 EStG:

Wie bereits erwähnt, wurde die Forschungsförderungsgesellschaft vom Finanzamt nochmals aufgefordert die unterschiedliche Beurteilung des Projektes '***1***' beziehungsweise '***1***' im Jahr 2013 und den Jahren 2014-2017 näher zu begründen.

Darüber hinaus wurde die Forschungsförderungsgesellschaft auch aufgefordert, die Begründung für das Fehlen der inhaltlichen Voraussetzungen des § 108c Abs. 2 Z 1 EStG zur Geltendmachung einer Forschungsprämie für das Projekt Nr. 1 '***1***' beziehungsweise '***1***' und das Projekt Nr. 2 '***2***' detaillierter auszuführen.

Diesen Aufforderungen kam die Forschungsförderungsgesellschaft mit ihrer abschließenden Stellungnahme vom 2. September 2021, die dieser Beschwerdevorentscheidung als Anlage 5 beiliegt, nach.

Die Behörde folgt in dieser Beschwerdevorentscheidung der abschließenden Expertise der Forschungsförderungsgesellschaft, die zu allen bisher vorgelegten Unterlagen und dem Beschwerdevorbringen erstellt wurde und verweist daher zur Begründung auf die Ausführungen der Forschungsförderungsgesellschaft. Die in der Stellungnahme der Forschungsförderungsgesellschaft vom 2. September 2021 dargelegten Gründe für das Fehlen

der inhaltlichen Voraussetzungen des § 108c Abs. 2 Z 1 EStG zur Geltendmachung einer Forschungsprämie bilden einen integrierenden Bestandteil dieser Bescheidbegründung.

Auch in diesem Punkt war der Beschwerde daher nicht zu folgen.

e. Verletzung des Rechtes auf Eigentum und des Grundsatzes von Treu und Glauben:

i) Das Recht auf Eigentum schützt rechtmäßig erworbenes Eigentum an körperlichen und unkörperlichen Sachen vor Eingriffen des Staates und anderer Menschen.

Da als Voraussetzung für die Inanspruchnahme einer Forschungsprämie für eigenbetriebliche Forschungs- und Entwicklung im § 108c Abs. 7 EStG das Vorliegen eines positiven Gutachtens der Forschungsförderungsgesellschaft gefordert wird, wurden die Prämienbeträge nicht rechtmäßig auf dem Abgabenkonto der Beschwerdeführerin gutgeschrieben beziehungsweise von dieser erworben. Das Recht auf Eigentum wurde daher durch die Bescheide über die Festsetzung der Forschungsprämien für die Wirtschaftsjahre 2014 bis 2017 nicht verletzt.

ii) In Ritz/Koran, BAO⁷, § 114, III. Treu und Glauben Rz 9 wird zum Grundsatz von Treu und Glauben ausgeführt:

Nach der Judikatur des VwGH (zum Beispiel 21.1.2004, 2003/16/0113; 15.6.2005, 2002/13/0104; 28.10.2009, 2008/15/0049; 15.9.2011, 2011/15/0126) schützt der Grundsatz von Treu und Glauben nicht ganz allgemein das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung für die Vergangenheit. Die Behörde ist verpflichtet, von einer als gesetzwidrig erkannten Verwaltungsübung abzugehen. Nach der Judikatur müssten besondere Umstände vorliegen, die ein Abgehen von der bisherigen Rechtsauffassung durch die Finanzverwaltung unbillig erscheinen lassen (zum Beispiel VwGH 24.5.2007, 2005/15/0052; 28.10.2009, 2008/15/0049), wie dies zum Beispiel der Fall sein kann, wenn ein Abgabepflichtiger von der Abgabenbehörde ausdrücklich zu einer bestimmten Vorgangsweise aufgefordert wird und sich nachträglich die Unrichtigkeit dieser Vorgangsweise herausstellt (zum Beispiel VwGH 24.5.2007, 2005/15/0052; 22.3.2010, 2007/15/0256; 23.9.2010, 2010/15/0135; 15.9.2011, 2011/15/0126; 15.10.2020, Ro 2019/13/0007).

Die Beschwerdeführerin wurde von der Behörde nicht zu einer bestimmten Vorgehensweise aufgefordert. Die Behörde wiederum erkannte, dass die Verbuchung der Forschungsprämien 2014 bis 2016 auf dem Abgabenkonto der Beschwerdeführerin ohne Vorliegen von Gutachten der Forschungsförderungsgesellschaft gesetzwidrig war. In der Folge war sie daher verpflichtet im Rahmen der verfahrensrechtlichen Möglichkeiten einen gesetzeskonformen Zustand herbeizuführen, was durch die

Ermittlungshandlungen im Rahmen der Außenprüfung und die anschließende Erlassung der Bescheide über die Festsetzung der Forschungsprämien für die Wirtschaftsjahre 2014 bis 2017 erfolgte.

Der Grundsatz von Treu und Glauben wurde daher durch die Bescheide über die Festsetzung der Forschungsprämien für die Wirtschaftsjahre 2014 bis -2017 nicht verletzt.

15. *Aufgrund der unter Punkt 14 dargelegten Würdigung des Beschwerdevorbringens einschließlich der fachlichen Beurteilung der Forschungsförderungsgesellschaft, welcher das Finanzamt folgt, war daher spruchgemäß zu entscheiden.'*

Mit Telefax übermittelten Antrag auf Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht hielt die Beschwerdeführerin ihre jeweiligen Beschwerdepunkte aufrecht ohne näher auf die Begründung der Beschwerdevorentscheidung einzugehen und behauptete erneut dass der zweite Satz des § 108c Abs. 7 BAO keine Verpflichtung Vorlage von Gutachten der Forschungsförderungsgesellschaft beinhalte.

Im auch den Beschwerdeführerin übermittelten Bericht über die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht vom 18. Januar 2022 hielt die belangte Behörde an der in den Beschwerdevorentscheidungen vertretenen Rechtsansicht fest, verwies auf diese und beantragte die Abweisung der Beschwerden als unbegründet.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin hat für die Wirtschaftsjahre (endet mit 31. März des jeweiligen Jahres) Anträge zur Geltendmachung einer Forschungsprämie für die Veranlagungszeiträume 2014 (22. April 2016), 2015 (28. April 2017), 2016 (17. April 2018 und am 2017 (30. April 2019) abgegeben.

Die Höhe der beantragten Forschungsprämien für eigenbetriebliche Forschung und experimentelle Entwicklung betrugen 2014 € 18.710,52, 2015 € 30.196,53, 2016 € 33.291,16 und 2017 € 28.950,38.

Diese enthielten neben dem ausgefülltem amtlichen Formular, das bloß die Beschwerdeführerin und die beantragte Summe nennt, auch Aufstellungen darüber, woraus sich die beantragte Summe zusammensetzt (Löhne und Gehälter, unmittelbare Aufwendungen und Investitionen).

Ausführungen darüber, woran geforscht und was entwickelt wurde, beziehungsweise um welche Projekte oder Schwerpunkte es sich dabei gehandelt hat, fehlen.

Ebenso wenig hat die Beschwerdeführerin Jahresgutachten oder Projektgutachten der Forschungsförderungsgesellschaft angefordert und daher auch nicht vorgelegt.

Erst im Rahmen der abgabenbehördlichen Außenprüfung im Zeitraum vom 4. Juni 2019 bis 16. Februar 2021 wurde die Beschwerdeführerin darauf aufmerksam gemacht und aufgefordert entsprechende Jahresgutachten vorzulegen.

Diese Anträge an die Forschungsförderungsgesellschaft enthielten dann die Namen, der beiden für alle Wirtschaftsjahre beantragten Projekte beziehungsweise Schwerpunkte (**1** und **2**), waren aber insofern fehlerhaft als zweimal die gleiche Projektbeschreibung angefügt war, weswegen die Beschwerdeführerin von der Forschungsförderungsgesellschaft aufgefordert wurde, die fehlenden Beschreibungen zu ergänzen.

Dieser Aufforderung folgte die Beschwerdeführerin am 2. März 2020, womit erstmals der Inhalt beider Projekte der Beschwerdeführerin der Forschungsförderungsgesellschaft bekannt wurde.

Die sich daraus ergebenden Jahresgutachten datiert vom 2. März 2020 verneinten mit ausführlicher Begründung das Vorliegen der Voraussetzungen des § 108c Abs. 2 Z 1 EStG 1988 für beide Projekte in allen beantragten Wirtschaftsjahren.

Mit diesen Gutachten wurde auch der belangten Behörde erstmals der Inhalt der von der Beschwerdeführerin betriebenen Projekte beziehungsweise verfolgten Schwerpunkte bekannt und forderte diese die Beschwerdeführerin mit Vorhalten vom 6. März 2020 für die Jahre 2014 bis 2016 und 25. März 2020 für das Jahr 2017 zur Stellungnahme zu den Gutachten der Forschungsförderungsgesellschaft auf, welche wiederum der Forschungsförderungsgesellschaft zur neuerlichen Begutachtung vorgelegt wurden.

Dies führte zu den endgültigen negativen Gutachten der Forschungsförderungsgesellschaft datiert vom 10. August 2020, welche in den Projekten beziehungsweise Schwerpunkten der Beschwerdeführerin ausschließlich anspruchsvolle Engineeringaufgaben feststellen konnte, da weder technologische beziehungsweise wissenschaftliche Unsicherheiten in Angriff genommen wurden und auch keine Neuheit im Sinne des Standes der Technik beziehungsweise Wissens in den Wirtschaftsjahren 2014 bis 2017 angestrebt worden sei. Dabei bezogen sich die Stellungnahmen ausschließlich auf die überprüften Wirtschaftsjahre und nicht auf davor liegende Zeiträume.

Die belangte Behörde konfrontierte die Beschwerdeführerin mit diesem Ergebnis in der Schlussbesprechung zur Außenprüfung vom 16. Februar 2021 und setzte in den angefochtenen Bescheiden vom 19. April 2021 die die Forschungsprämie für eigenbetriebliche Forschung und

experimentelle Entwicklung für die Wirtschaftsjahre 2013/2014, 2014/2015, 2015/2016 und 2016/2017 basierend auf den Gutachten der Forschungsförderungsgesellschaft jeweils mit € 0,00 jeweils mit € 0,00 fest.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus dem unbestrittenen Parteivorbringen und den von diesen vorgelegten Dokumenten sowie dem Einblick in die Datenbanken der Finanzverwaltung.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung/Abänderung/Stattdage)

Das Bundesfinanzgericht folgte der ausführlichen und in jedem Punkt korrekten rechtlichen Beurteilung in der Beschwerdeentscheidung datiert vom 7. Dezember 2021 betreffend die Bescheide über die Festsetzung der Forschungsprämie für das Wirtschaftsjahre 2014 bis 2017, welche aus diesem Grund wörtlich unter Punkt I. wiedergegeben wurde und auf welche ausdrücklich verwiesen wird.

Da sich der Vorlageantrag, abgesehen vom Aufrechterhalten der Beschwerdepunkte, darauf beschränkt, die Ansicht zu vertreten, dass der zweite Satz des § 108c Abs. 7 EStG 1988 keine Pflicht des Antragstellers für die Forschungsprämie ein Gutachten der Forschungsförderungsgesellschaft einzuholen, normiert und es im Ermessen der Abgabenbehörde liege, ob die Forschungsförderungsgesellschaft überhaupt in das Verfahren einbezogen werden soll, sie dazu noch angemerkt, dass sich der Verwaltungsgerichtshof mit dieser Frage schon ausdrücklich auseinandergesetzt (VwGH 10.2.2022, Ro 2020/15/0004) und dazu Folgendes festgehalten zum § 108c Abs. 7 EStG 1988 hat:

„Die Geltendmachung einer eigenbetrieblichen Forschungsprämie ist damit an die besondere formale Voraussetzung der zwingenden Einbindung der Forschungsförderungsgesellschaft gebunden. Aufgabe der FFG ist es dabei, im Rahmen einer gutachterlichen Stellungnahme zu beurteilen, inwieweit eine Forschung und experimentelle Entwicklung unter Zugrundelegung der vom Steuerpflichtigen bekanntgegebenen Informationen die Voraussetzungen des Abs. 2 Z 1 erfüllt‘ (§ 108c Abs. 7 Satz 2 EStG 1988). Durch die Einbindung der Forschungsförderungsgesellschaft wird das Finanzamt sohin bei der Prüfung der Berechtigung der Prämienanträge für eigenbetriebliche Forschung durch dessen Expertise stets in fachlicher Hinsicht unterstützt.“

Damit bleibt für die Interpretation der Beschwerdeführerin, dass das Einbeziehen der Forschungsförderungsgesellschaft im Ermessen der belangten Behörde liege und dieses bereits durch Eingabe der vom Beschwerdeführer übermittelten Zahlen ausgeübt worden sei, kein Platz und waren daher aufgrund des Mangels an Projekten der Beschwerdeführerin, in

welchen technologische beziehungsweise wissenschaftliche Unsicherheiten geklärt werden sollten und auch keine Neuheit im Sinne des Standes der Technik beziehungsweise Wissens erarbeitet werden sollte, sondern es sich um bloße, wenn auch anspruchsvolle Engineeringtätigkeiten gehandelt hat, die Beschwerden gemäß § 108c Abs. 2 Z 1 EStG 1988 iVm. § 108c Abs. 7 Satz 2 EStG 1988 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 die in diesem Erkenntnis zu beurteilenden Rechtsfragen bereits vom Verwaltungsgerichtshof geprüft und beantwortet wurden, wurde keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung berührt.

Linz, am 23. Juli 2026