

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Marco Laudacher in der Beschwerdesache VPU, vom 1. Juli 2016, vertreten durch SKZ, gegen den Bescheid des Finanzamtes P vom 1. Juni 2016, betreffend Forschungsprämie gemäß § 108c EStG 1988 für 2014

zu Recht erkannt:

1. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Forschungsprämie für das Wirtschaftsjahr 2014 wird mit 12.711,40 € festgesetzt.

2. Eine Revision gegen dieses Erkenntnis an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) ist nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

A . Im Beschwerdeverfahren dargestellter Sachverhalt:

1. Mit Jahresgutachten vom 27. Mai 2016 gab die Forschungsförderungsgesellschaft mbH (FFG) bekannt, dass die in der Anforderung der Bf. dargelegten Aktivitäten (nur) teilweise die inhaltlichen Voraussetzungen des § 108c Abs 2 Z 1 EStG erfüllten:

- als prämienrelevante Forschungen wurden die Schwerpunktprojekte 1 (Anteil 54%), 2 (Anteil 13%) und 5 (12%) genannt,

- dagegen war bei den Schwerpunktprojekten 3 (Entwicklung strukturierter Prozesse und Modelle zur Vermarktung von Produktinnovationen; Anteil 14%) und 4 (Verteilergetriebe für riemengetriebene Schwerlastmaschinen; Anteil 7%) weder in Ziel und Inhalt, noch in

Methode bzw Vorgangsweise (noch bezüglich der Neuheit) eine konkrete F&E-Aktivität erkennbar.

2. Mit Bescheid vom 1. Juni 2016 wurde dem Antrag der Bf. auf Zuerkennung einer Forschungsprämie von 19.544,00 € nur teilweise entsprochen. Die Prämie wurde bescheidmäßig mit 15.440,00 € (das sind 79%, dh. 100% abzüglich der Prozentzahlen der Projekte 3 und 4 - der beantragten Prämie) festgesetzt.

Die Abweichung wurde wie folgt begründet:

Nach dem Gutachten der Forschungsförderungsgesellschaft (FFG) vom 27. Mai 2016 lägen bei den Projekten

- 3 (Soil, Entwicklung strukturierter Prozesse und Modelle zur Vermarktung von Produkten) und

- 4 (VTR 450, Verteilergetriebe für riemengetriebene Schwerlastmaschinen) keine förderbaren Forschungsprojekte vor. Die geltend gemachte Prämie sei daher nur im bestätigten Ausmaß von 79% zu gewähren.

3. Mit Schreiben vom 1. Juli 2016 wurde von der Bf. „Einspruch“ gegen den Bescheid über die Forschungsprämie vom 1. Juni 2016 eingelegt:

a. Auch bei den angeführten Projekten „3“ und „4“ handle es sich um eigenbetriebliche Forschung und experimentelle Entwicklung. Man ersuche daher die offensichtlich missverständliche und (oder) unverständliche Darstellung zu entschuldigen.

Dem Schreiben werde noch einmal eine ergänzende kurze Übersicht für jedes der beiden Projekte beigelegt, die bei der Erhellung des jeweiligen Sachverhalts hilfreich sei. Es lägen sehr viele Dokumente vor, auf Anfrage könne man daher jederzeit auch Arbeitsproben übermitteln, die als Nachweis und zur Veranschaulichung dienen könnten.

b. Projekt 3:

(1) Ziel: Klares Ziel beim Start der Entwicklung sei es gewesen, zu am Markt befindlichen Modellen ein überlegenes Vorgehensmodell für kooperative Innovation und Vermarktung zu entwickeln. Dazu habe man explizit eine systematische Vorgehensweise gewählt, um bestehende Hypothesen zu Schwächen der bestehenden Ansätze auch nachweisen zu können. Potentielle Nutzer dieses neuartigen Ansatzes seien in die F&E einbezogen worden.

(2) Methoden:

- Untersuchung des klassischen Stage-Gate-Ansatzes der Innovation nach B. Cooper,
- Untersuchung des Einflusses von Open Innovation auf den Markterfolg,
- Untersuchung von etwa 200 Innovationsprojekten,
- Untersuchung der Vorgehensmodelle von Inkubatoren in mehreren Ländern,
- Neugliederung klassischer Stage-Gate-Schritte und Anpassung an die Anforderungen aus kooperativer F&E, Innovation und Vermarktung.

(3) Neuheit: Als Neuheit seien zu nennen

- das Assessment-Tool zur Bewertung von Open Innovation auf betrieblicher Basis und
- die ersten Ansätze eines neuartigen Stage-Gate-Prozesses zur kooperativen Entwicklung und Vermarktung von IP im Sinn von Open Innovation unter Einbeziehung von Industriepartnern.

c. Projekt 4:

(1) Ziel: Auslöser und Anlass für die Überlegungen seien Veränderungen bei den rechtlichen Rahmenbedingungen gewesen. Daher habe man ein systematisches Vorgehen zur Nutzung dieser „Hürden“ zur Entwicklung eines gänzlich neuen Ansatzes zur Lösung bestehender Probleme bei riemengetriebenen Schwerlastmaschinen angestrebt.

(2) Methode:

Als Methoden dienten

- Analysen von bestehenden Produkten,
- Identifikation möglicher Einsatzgebiete des Produkts mittels Design Thinking/Lateral Thinking-Ansätzen,
- Untersuchung der Auswirkungen der sich verändernden Motorcharakteristik auf das Systemdesign,
- systematische Marktrecherche,
- Ableitung der konkreten Entwicklungsziele,
- erste Entwürfe,
- ingenieurmäßige Umsetzung,
- Vorbereitung von Versuchsaufbauten, Prototyp und
- erste Designs für Langzeitstudien.

(3) Neuheit:

Die Neuheit sei ein kompakt aufgebautes Verteilergetriebe, das bautechnisch von anderen Modulen viel besser abgekapselt werden könne, wodurch

- sich die Gefahr von Bränden durch austretendes Öl oder Öl-Staubgemische reduziere,
- das Getriebe kompakt, robust und fehlertoleranter werde und
- eine Reduktion der HSK eintrete.

4. Für die Jahre 2012 bis 2014 wurde bei der Bf. eine Außenprüfung durchgeführt. Aus dem Bericht vom 25. November 2016 (bzw dem Besprechungsprogramm vom 16.11.2016) ist (zusammengefasst) folgendes abzuleiten:

a. Als Basis für die Bemessungsgrundlage bezüglich der Forschungsprämie 2014 seien die aufgewendeten Stunden herangezogen und mit einem entsprechenden Stundensatz

multipliziert worden. Aus der vorgelegten Aufstellung ergäbe sich für fünf Projekte eine Stundenanzahl von Februar 2013 bis Januar 2014 von 4.701,25.

(1) Vom Geschäftsführer alleine seien schon 1.681,50 Stunden erbracht worden. Laut Herrn V seien diese Stunden in einem Aufzeichnungssystem erfasst und täglich den einzelnen Projekten zugeordnet worden. Es gebe nur Aufzeichnungen im Zusammenhang mit der Forschung, aber nicht für die übrige Tätigkeit des Herrn V. Dessen Stundenanzahl für die Forschung entspreche der Stundenanzahl der Tätigkeit eines Arbeitnehmers mit einer 40-Stunden-Woche. Herr V habe aber auch noch andere Aufgabengebiete, wie

- die Geschäftsführung von zwei Gesellschaften mit zehn Mitarbeitern und
- andere Projekte, für die keine Prämie beantragt werde.

(2) Für Frau B gebe es keine Aufzeichnungen, deren Stunden seien pauschal ermittelt worden.

(3) Bei der Berechnung der Stunden für Herrn WA seien durch einen Rechenfehler im Jahr 2013 gesamt 6.479,55 € geltend gemacht worden, aus der Aufstellung ergebe sich aber nur ein Betrag von 122,51 €.

(4) Als Basis für die Schätzung der Stunden beim Geschäftsführer würden die Stunden der Angestellten herangezogen, die im Bereich der Forschung tätig seien. Die höchste Stundenanzahl eines Mitarbeiters belaufe sich da auf 967 Stunden. Diese Höhe erscheine auch hinsichtlich der Stunden des Herrn V realistisch und werde als Grundlage herangezogen. Die Kürzung der Stunden erfolge nicht im gesamten Ausmaß von 714 Stunden, sondern unter Berücksichtigung der Kürzung seitens des Forschungsförderungsinstituts.

Die in der Bemessungsgrundlage berücksichtigten Stunden von Frau B könnten mangels Aufzeichnungen nicht berücksichtigt werden. Die Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie sei bezüglich der Stunden des WA um die Differenz zwischen 6.479,55 € und 122,51 € zu kürzen.

(5) In einer Stellungnahme zu den Prüfungsfeststellungen führe der Geschäftsführer aus, der Gesetzgeber habe aus ideologischen Gründen eine maximale 50-Stunden-Woche für Arbeitnehmer verordnet, die er für schädlich für den Standort halte. Er arbeite idR deutlich mehr, sodass der Vergleich mit einem Arbeitnehmer immer hinke.

Gerne lasse man der BP eine Liste von Zeugen zukommen, die bestätigten, dass V einen hohen Arbeitseinsatz habe. Auch der langjährige Steuerberater werde das glaubhaft bezeugen können, habe er doch nicht viele Klienten, die Abstimmungsmeetings am Tagesrand (so früh, so spät wie möglich) und auch Sonntagabends aus Effizienzgründen bevorzugten.

Im Monat April hätten sich die zwei „relevantesten“ Projekte „geschlagen“. Frau G sei in der Endphase ihrer Bachelorarbeit zum Thema Open Innovation, die maßgeblich zum Start des Projektes 3 geführt hätte. Sie habe daher die Unterstützung und Herausforderung benötigt, um das Optimum aus diesem Projekt lukrieren zu können.

Die Arbeit habe man zugeschickt. Auch ein zweites Projekt sei in der „heißen Phase“ gewesen, mit Auseinandersetzungen zu patentrelevanten Themen mit Fristen, die keinen Aufschub duldeten. Herr V habe daher nicht anders gekonnt, als in diesem Monat überwiegend im F&E-Bereich tätig zu sein. In den nächsten Tagen würden daher auch relevante Arbeitsproben zugesandt. Der BP werde auch die Begleitung über eine oder mehrere Wochen angeboten, die Themen seien ja auch inhaltlich interessant. Herr V starte idR am Montag um 4.00 Uhr mit den Vorbereitungen zur Arbeitswoche, um 6.00 Uhr sei der erste Kundentermin, im Rahmen eines gemeinsamen Frühstücks mit Ing Herrn B, der das auch gerne bestätige.

(6) Als Nachweis seien von zwei Geschäftspartnern E-Mails übermittelt worden, deren Inhalt bestätige, dass sie mit Herrn V in Geschäftsbeziehung stünden. Dem Inhalt sei zu entnehmen, dass Besprechungen mit Herrn V auch zu unregelmäßigen Arbeitszeiten stattfänden (ab 22 Uhr, an Samstagen und Sonntagen).

(7) Von den Prüfern werde nicht bestritten, dass der Geschäftsführer auch außerhalb der Regelarbeitszeiten arbeite. Es gebe aber keine glaubhaften Nachweise, dass Herr V im Zeitraum 2013/2014 gesamt 1.681 Stunden für die Forschung aufgewendet habe, wenn man bedenke, dass auch viele andere Aufgaben durch ihn auszuführen seien. Als Nachweis sei auch ein Rebriefing-Protokoll vom 13. Oktober 2016 angeführt worden. Wie die Unterlage aus dem Jahr 2016 als Nachweis für Aufwendungen 2013/2014 dienen solle, sei nicht nachvollziehbar.

(8) Die Abgabenbehörde habe nach § 184 BAO zu schätzen, soweit sie die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen könne. Die Schätzung bleibe aus den angeführten Gründen aufrecht.

b. Bemessungsgrundlage Forschungsprämie laut Antrag mit 195.178,00 €; Bemessungsgrundlage laut FFG 154.400,00 €.

Herr V	
Stunden laut Aufzeichnung	1.681,50
Stunden laut Schätzung	967,00
Differenz	714,50
in %	42%
Anerkannte Stunden	1.268,00
Kürzung 42%	539,00
Stundensatz	54,45
	29.337,46

Herr B	
Stunden	516,00
Stundensatz	40,56
	20.928,96
Herr WA	6.357,04
Kürzung der Bemessungsgrundlage (29.337,46 und 20.928,96 sowie 6.357,04)	56.623,46
Bemessungsgrundlage bisher Kürzung Neue Bemessungsgrundlage	154.400,00 -56.623,46 97.776,54
Forschungsprämie	X 10% =
	9.777,65

5. Stellungnahme der FFG vom 26. Mai 2017 zur Anfrage des zuständigen Finanzamts vom 17. Februar 2017 (Zusammenfassung):

a. Entwicklung strukturierter Prozesse und Modelle zur Vermarktung von Produkten:

Ziel des Schwerpunktes ist ein Vorgehensmodell für kooperative Innovation und Vermarktung zu entwickeln.

Aus den nachgereichten Unterlagen geht hervor, dass keine naturwissenschaftlich-technischen oder sozial- bzw geisteswissenschaftlichen Problemstellungen im Sinne einer relevanten Forschungsfrage innerhalb dieser Zielsetzung adressiert wurden, zu deren Lösung F&E-Aktivitäten notwendig sind oder durchgeführt werden:

- Wie vom Unternehmen erwähnt, handelt es sich bei der Untersuchung des klassischen Stage-Gate-Ansatzes der Innovation nach B. Cooper um eine Erhebung von Stärken und Schwächen, vor allem in Bezug auf kooperativ getriebene Entwicklungen – **dies entspricht einer zusammenführenden Darstellung von bereits bekanntem Wissen, das Ziel liegt nicht im Gewinn wissenschaftlicher oder technologischer Erkenntnisse. Im gegenständlichen Projekt wird von bestehendem Wissen ausgegangen, eine F&E-Relevanz ist nicht gegeben.**

- Weiters wird die Untersuchung des Einflusses von Open Innovation auf den Markterfolg durch Untersuchungen des Akzeptanz- und Nutzungsgrades mittels Befragung, sowie Tiefeninterviews genannt. Bei der Durchführung von Befragungen und deren Auswertung

handelt es sich um Tätigkeiten, welche der Datensammlung und Recherche zuzuordnen sind. Diese Tätigkeiten sind kein Beleg für eine forschungsprämienrelevante F&E-Aktivität. Die Erstellung des dafür verwendeten Fragebogens beinhaltet ebenfalls nicht die Lösung technologischer bzw wissenschaftlicher Unsicherheiten mittels F&E-Aktivitäten.

- Ebenso ist die Untersuchung der Innovationsprojekte und das Ableiten der Erkenntnisse und eines Vorgehensmodells bzw die Neugliederung und Anpassung des Stage-Gate-Prozesses nicht als F&E-Aktivität einzustufen, da hier ebenfalls bereits bekanntes Wissen zusammengeführt wird, ohne das Ziel, wissenschaftliche und (oder) technologische Erkenntnisse zu generieren.

Alle diese in diesem Zusammenhang dargestellten Tätigkeiten entsprechen einer branchenüblichen Standardvorgehensweise in der Unternehmensberatung ohne F&E-Charakter.

b. Verteilergetriebe für riemengetriebene Schwerlastmaschinen.:

Das Ziel des Schwerpunktes adressiert keine technische oder wissenschaftliche Unsicherheit, zu deren Lösung F&E-Aktivitäten notwendig sind bzw eigenbetrieblich durchgeführt werden:

- Die angeführten Tätigkeiten wie „Markterhebung“, „Identifikation möglicher Einsatzgebiete“, „Anwenderbefragungen und Ableitung von Entwicklungszielen“ sind keine F&E-Tätigkeiten.
- Die weiter beschriebenen Arbeiten „erste Entwürfe“, „ingenieurmäßige Umsetzung“ und „Vorbereitung von Versuchsaufbauten, Prototyp“, zeigen eine ingenieurmäßige Vorgangsweise. Es wurden keine technischen oder wissenschaftlichen Unsicherheiten beschrieben, zu deren Lösung eigenbetriebliche F&E-Aktivitäten notwendig sind oder durchgeführt werden.

Die Neuheit gegenüber dem allgemeinen Stand der Technik wurde nicht dargestellt. Das in der Anforderung des Jahresgutachtens erwähnte Patent ist kein Hinweis auf F&E-Aktivitäten im Wirtschaftsjahr. Die beigefügten BGBl sowie das Verzeichnis der Kraftstoffverbrauchs- und Schadstofftypenprüferte des Kraftfahrt-Bundesamtes Flensburg enthalten keine Informationen über F&E-Tätigkeiten des Unternehmens. Der Schwerpunkt erfüllt daher weiterhin nicht die inhaltlichen Voraussetzungen des § 108c Abs 2 Z 1 EStG zur Geltendmachung einer Forschungsprämie.

6. Mit Beschwerdevorentscheidung (BVE) vom 31. Mai 2017 wurde die Beschwerde der Bf. als unbegründet abgewiesen, die Forschungsprämie wurde neu mit 9.777,65 € (anstatt mit 15.440,00 €) festgesetzt (Zusammenfassung):

- a. Die Bf. habe am 23. Januar 2016 mittels Formular E 108c einen Antrag auf Zuerkennung einer Forschungsprämie iHv 19.544,00 € gestellt.
- b. Mit Jahresgutachten vom 27. Mai 2016 habe die FFG festgestellt, dass die Schwerpunktprojekte 3 und 4 keine F&E-Aktivitäten darstellten.

- c. Die Beschwerde der Bf. vom 1. Juli 2016 sei samt den Beilagen wiederum der FGG zur Verfügung gestellt worden.
- d. Mit Stellungnahme vom 26. Mai 2017 sei das Erstgutachten bestätigt worden.
- e. Die Abgabenbehörde habe das Gutachten eines Sachverständigen auf seine Schlüssigkeit hin zu überprüfen (VwGH 14.12.2011, 2010/17/0167). Da die Darlegungen der FFG in sich schlüssig seien, habe die Abgabenbehörde davon auszugehen, dass die Projekte 3 und 4 keine F&E gemäß § 108c Abs 2 Z 1 EStG darstellten, sodass die Beschwerde abzuweisen sei.
- f. Im Jahr 2016 sei – unter anderem auch betreffend die Höhe der Aufwendungen, die dem Prämienantrag zugrunde liegen – eine Außenprüfung durchgeführt worden. Dabei habe man folgendes festgestellt (Tz 1 Prüfbericht 25.11.2016):
 - Die für die Forschungstätigkeit angesetzten Stunden des Geschäftsführers V (mit 1.681,50 Stunden) seien im Schätzungswege mit 967 Stunden zu ermitteln (unter Berücksichtigung der übrigen Tätigkeiten),
 - die für Frau B angesetzten Stunden (516) habe man mangels Aufzeichnungen nicht berücksichtigen können und
 - bei Berechnung der Stunden von WA sei infolge eines Rechenfehlers ein zu hoher Betrag angesetzt worden.

Insgesamt führe dies bei den von der FFG anerkannten Projekten zu einer Kürzung der Bemessungsgrundlage um 56.223,46 €, sodass die Prüfungsfeststellung zu berücksichtigen und der Bescheid abzuändern gewesen sei.

7. Mit Schreiben vom 5. Juli 2017 wurde von der Bf. „Einspruch“ gegen die BVE erhoben und ein Antrag zur Vorlage an das BFG gestellt.

Als Begründung wurde angeführt, man verweise auf die Ausführungen in der Beschwerde.

8. Der Vorlageantrag wurde am 28. Juli 2017 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

B. Der Entscheidung zugrunde gelegter Sachverhalt

- 1. Den Schwerpunktprojekten 3 und 4 wurde von der FFG bescheinigt, weder in Ziel und Inhalt, noch in Methode und Vorgangsweise eine konkrete F&E-Aktivität aufzuweisen.
- 2. Für die von Frau B angesetzten Stunden fehlten die Aufzeichnungen. Für die Stunden von WA wurde infolge von Rechenfehlern ein zu hoher Betrag festgesetzt.

C. Rechtslage

Nach § 108c Abs 1 EStG in der 2014 geltenden Fassung können Steuerpflichtige eine Forschungsprämie für eigenbetriebliche Forschung und eine Forschungsprämie für Auftragsforschung iHv jeweils 10% der prämiengünstigten Forschungsaufwendungen geltend machen.

Nach Abs 2 Z 1 und Z 2 sind prämiengünstigt

- 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.

- Auftragsforschung für in Auftrag gegebene Forschung und experimentelle Entwicklung.

Nach Abs 7 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 (FFG) bedienen.

D. Rechtliche Erwägungen zum festgestellten Sachverhalt

1. Strittig ist, ob die Schwerpunkte Projekt 3 (Entwicklung strukturierter Prozesse und Modelle zur Vermarktung von Produktinnovationen) und Projekt 4 (Verteilergetriebe für riemengetriebene Schwerlastmaschinen) den Stand des Wissens mehren und dafür nach § 108c EStG eine Forschungsprämie von 10% für das Wirtschaftsjahr 2013/2014 in Anspruch genommen werden kann. Strittig ist außerdem das Ausmaß der anzusetzenden Geschäftsführeraufwendungen.

2. Allgemeines zur Forschungsprämie:

In der Rechtsprechung des VwGH vom 29.3.2017, Ra 2015/15/0060 zur Forschungsprämie wurde zur Frage der Wissensmehrung folgendes herausgearbeitet:

a. Forschung und experimentelle Entwicklung iSd § 108c Abs 2 Z 1 EStG 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.

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

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

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

c. Als Grundsatz gilt, dass Forschung und experimentelle Entwicklung aus Tätigkeiten besteht, deren primäres Ziel die weitere technische Verbesserung des Produktes oder

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

d. Mit der Frage der Maßgeblichkeit des Frascati Manual hat sich der VwGH schon im Erk. vom 30.9.2015, Ro 2014/15/0018, auseinandergesetzt und ausgeführt, dass der Begriff der Forschung über die am Erfindungsbegriff orientierte Abgrenzung hinausgehen sollte. Es entspricht der Absicht des Gesetzgebers, das Frascati Manual zur Auslegung des Begriffes Forschung und Entwicklung (ergänzend) heranzuziehen.

e. Auch in der Forschungsprämienverordnung, BGBl II Nr. 515/2012, ist die diesbezügliche Maßgeblichkeit des Frascati Manuals nunmehr ausdrücklich normiert. 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 und ergänzend zu diesen heranzuziehen ist.

f. In Tz 84 des Frascati Manual in der Fassung 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**: „an appreciable element of novelty and the resolution of scientific and/or technological uncertainty.“

g. Die Forschungsprämienverordnung definiert Forschung und experimentelle Entwicklung als schöpferische Tätigkeit, die auf systematische Weise unter Verwendung wissenschaftlicher Methoden mit dem Ziel durchgeführt wird, den Stand des Wissens zu erweitern sowie neue Anwendungen dieses Wissens zu erarbeiten. **Essentiell ist somit, dass die Tätigkeit etwas „Neues“ hervorbringt und den Wissensstand in dem erforschten Fachgebiet erweitert**. Nichts anderes als diesen Neuheitsaspekt spricht auch die Wortfolge „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 Tz 84 des Frascati Manual an.

Dabei darf die Lösung, mit der eine bisher bestehende Wissenslücke geschlossen werden soll, für einen Fachmann nicht offensichtlich sein. Die angestrebte Lösung muss insofern über den bisherigen Wissensstand hinausgehen, als dass sie sich nicht als für einen Fachmann offensichtliche Lösung anbietet.

h. Auch nach Lenneis/Jakom, § 108c, Rz 5 sind Aufwendungen begünstigt, die der Forschung und Entwicklung dienen und systematisch und unter Einsatz wissenschaftlicher Methoden durchgeführt werden. Zielrichtung müsse es sein, den Stand des Wissens zu vermehren und neue Anwendungen des Wissens zu erarbeiten. Wesentlich sei ein **Element der Neuheit und der technologischen Unsicherheit** (**Tz 84 Frascati Manual**).

3. Teilweise Nichtanerkennung von Schwerpunkten:

a. Von der FFG, die im gegenständlichen Fall mehrfach ein Gutachten abgegeben hat, wird auch nach erneuter Befassung darauf hingewiesen, dass die Schwerpunkte 3 und 4 weder in Ziel und Inhalt, Methode und Vorgangsweise hinsichtlich der Neuheit als konkrete F&E-Aktivitäten erkennbar sind.

b. (1) Zum Schwerpunkt 3 gibt die Bf. in der Rückantwort an die FFG an, der Geschäftsführer V habe schon in seiner vorherigen Berufslaufbahn in IT-Projekten nach dem Vorgehensmodell des explorativen und evolutionären Prototyping gearbeitet. Aus dem Studium habe er Techniken für Produktentwicklung und Innovation ins Unternehmen eingebracht und mit Methoden der systemischen Beratung zu Interventionen verknüpft, die zum Begriff Design Thinking passen würden. Die Firma habe damit Innovationsprojekte bei führenden Industriebetrieben der Region begleitet und Produktentwicklungs- und Innovationsprozesse bei Unternehmen eingeführt.

(2) Mit dem Schwerpunkt 3 habe sich ein Projekt mit besonders effizienter Vorgehensweise zur marktfähigen Innovation entwickelt. Das Rahmenkonzept habe vorgesehen, die typisch langwierigen Entscheidungsprozesse, die Entwicklungen zeitaufwändig und teuer machen, zu umgehen. Bei jedem Projekt sei im Sinne des evolutionären Prototyping gearbeitet worden.

Zielsetzung sei es gewesen,

- ein strukturiertes Prozessmodell zu entwickeln, mit dessen Hilfe Produktinnovationen noch effektiver auf den Markt gebracht werden könnten. Das Modell solle dort greifen, wo bisherige Ansätze versagt hätten, nämlich bei schon geborenen Ideen.

Vorgehensweise sei

- durch strukturierte Interviews mit den Innovationsleitern der Leitbetriebe Problemfelder zu erheben (und die entstandenen Ideen gegen den Markt zu prüfen).

Die Neuheit sei

- ein Stage-State-Prozess und ein Angebot an Firmen, um deren Entwicklungsprojekte fremdvergeben zu können,
- die Unterwerfung erprobter Standardprozesse unter das eigene Mess-System (mit ständiger Verbesserung) und
- die realistische Abschätzung des Marktes und Produkterfolges.

(3) Die FFG geht richtigerweise davon aus, dass den genannten Prozessen keine F&E-Aktivität mit „Neuheitswert“ zugrunde liegt:

Stage-Gate-Prozesse sind seit längerem bekannt, es handelt sich darum, dass Entwicklungsprozesse in einzelne Abschnitte (Tore = Gates) sachlogisch unterteilt werden. Die Abschnitte werden dann betriebswirtschaftlich analysiert. Dabei wird von Gate zu Gate eine Entscheidung getroffen, ob das Projekt weiter fortgeführt wird. Dieses Prozessmodell ist seit längeren bekannt und mittlerweile auch schon wieder umstritten (s. dazu „Hat der Innovationsprozess nach dem Stage-Gate-Modell ausgedient?“, Michael Putz, 10.1.2017). Auch die Untersuchung der Auswirkungen des Open Innovation (die Öffnung des Innovationsprozesses von Organisationen nach außen und deren Veränderung) ist bekannt und wird im gegenständlichen Fall nur neu strukturiert, stellt aber keine "Neuheit" im Sinne der F&E dar.

Exploratives und evolutionäres Prototyping sind gängige Instrumente zur Gestaltung von Projekten bei der Softwareentwicklung. Letztlich wird bekanntes Wissen verbessert und mit einzelnen Elementen und Techniken neu kombiniert, aber keine „Neuheit“ geschaffen.

Auch aus der vorgelegten Projektdokumentation ergibt sich nichts anderes.

c. (1) Zum Schwerpunkt 4 gibt die Bf. an, aufgrund neuer Abgasvorschriften entstünden neue Kosten. Daher sei es Ziel des Projektes

- Flexibilität durch standardisierte Getriebe zu erreichen,
- maximale Flexibilität für spontane Motoränderungen zu konstruieren, mit einer
- leichten Auswechselbarkeit im Schadensfall sowie
- der leichten Austauschbarkeit aller weiteren Komponenten.

Erreicht werden sollen auch

- erhöhte Wirkungsgrade der Nebenaggregate,
- erhöhte Standdauern,
- Prozesssicherheit,
- Überlastschutz und Vermeidung von Bedienfehlern und
- Schwingungsunempfindlichkeit.

(2) Vorgangsweise ist

- die Verkleinerung von Komponenten um Bauraum zu schaffen,
- eine Drehzahlreduktion (zur Erreichung eines idealen Drehzahlbereiches) sowie
- eine Kostenreduktion aller reduzierbaren Komponenten und die Reduzierung des Wartungsaufwandes.

Die Antriebsleistung soll auf verschiedene Aggregate verteilt werden.

Die verwendeten Komponenten wurden dazu einer Wertanalyse unterzogen.

(3) Die Neuheit besteht in

- einem bestens abgestimmten System,
- in dem Nebenaggregate und Hauptantrieb mit Überlastschutz auf kleinem Bauraum Platz finden,
- Kosten gespart werden und
- Lagerung und Fluidkupplung auch bei Blockieren des Hauptantriebes noch die Kräfte aufnehmen, bis die Kupplung ausgelöst wird (Patent).

(4) Die geschilderten Vorgänge sind ingenieurmäßige Umsetzungen bestehender Technikelemente und stellen Weiterentwicklungen dar. Verkleinerungen von Elementen oder Wertanalysen sind keine F&E-Tätigkeiten. Auch aus der Projektdokumentation „Verteilergetriebe“ (zum Stand der Technik) ergibt sich, dass hier eine Weiterentwicklung bestehender Technologien vorliegt.

Damit fehlt der Erfindung das Element der „Neuheit“ bzw der „technologischen Unsicherheit“, da keine neue Technologie erfunden, sondern nur eine bestehende Technologie erweitert wurde. Eine Patentierung dieser Erfindung ändert daran nichts.

4. Schätzung des Aufwandes und Berechnung der Forschungsprämie:

a. Die Bemessungsgrundlage der Forschungsprämie wurde ursprünglich mit 195.443,03 € angesetzt. Durch den Wegfall der Schwerpunktprojekte 3 und 4 verringerte sich dieser Betrag auf 154.400,00 € (Ansatz mit 79%, Wegfall 7% und 14%). In der BVE wurde der Betrag von 154.400,00 € nochmals um 56.623,46 € vermindert, wobei sich der Kürzungsbetrag aus folgenden Komponenten zusammensetzte:

Stundenanzahl Geschäftsführer V, anerkannte Stundenanzahl laut FFB mit 1268 (dh. rd 79%) nochmals um 539 Stunden gekürzt, da die Arbeitszeit mit 967 Stunden schätzungsweise ermittelt wurde. $539 \times 54,45$	29.337,46
Keine Aufzeichnungen von Frau B vorgelegt $516 \text{ Stunden} \times 40,56$	20.928,96
Rechenfehler Herr WA	6.357,04
Kürzung	56.623,46

b. (1) Geschäftsführer V gibt dazu an, er arbeite in der Regel deutlich mehr als ein durchschnittlicher Arbeitnehmer und könne dafür auch eine Liste von Zeugen zukommen lassen, die den hohen Arbeitseinsatz bestätigen könnten. Zudem hätten sich in bestimmten Monaten die Projekte gehäuft. Besprechungen würden auch zu unregelmäßigen Arbeitszeiten stattfinden (Samstage oder Sonntage).

(2) Die Feststellungen zu den Stundenabrechnungen von Frau B und Herrn WA werden nicht beeinsprucht.

c. Das Bundesfinanzgericht schließt sich im Punkt „Geschäftsführer V“ der Argumentation der Bf. an.

(1) Abgesehen davon, dass die Finanzverwaltung die angebotenen Zeugen nicht befragt hat, liegen im Fall des Geschäftsführers V Aufzeichnungen vor. Wenn die Finanzverwaltung einerseits bemängelt, dass Stundenaufzeichnungen bei Bediensteten nicht vorliegen und aus diesem Grund die Aufwendungen nicht anerkennt, erscheint es inkonsistent, bei anderen Personen vorliegende Aufzeichnungen dann pauschal ohne weitere Ermittlung für unrichtig zu erklären.

(2) Für das mittlere Management von Betrieben (zB Geschäftsführer) sind 50-60-Stundenwochen keine Seltenheit. So liegt im Zeitraum 2013 der Durchschnitt der Wochenarbeitszeit von Führungskräften bei durchschnittlich 50 Stunden (siehe zB „Führungskräfte – Manager arbeiten weniger“ – Wirtschaftswoche vom 8.1.2013: „Mit durchschnittlich 50 Wochenstunden liegt die Arbeitszeit deutscher Manager weiter auf hohem Niveau, aber doch unter den Vorjahresergebnissen. Bei Vorständen und Geschäftsführern ist diese Entwicklung aber noch nicht überall angekommen, heißt es beim DFK. Diese arbeiteten unverändert durchschnittlich 60 Wochenstunden“).

Geht man von einer 50-Wochenstunde für den Geschäftsführer aus, so ergäbe dies 2.400 Arbeitsstunden pro Jahr ($12 \times 4 \times 50$ Stunden = 2.400 Stunden). Die vom Geschäftsführer angegebenen 1681 Stunden wären dann rd. ca. 70% seiner Gesamtarbeitsstunden. Diese Angabe ist durchaus plausibel, unter der Prämisse, dass der Geschäftsführer in diesem Jahr vermehrt bei den dargestellten Projekten tätig war. Unter Wegfall der auf die Schwerpunkte 3 und 4 entfallenden Arbeitszeiten verbleiben damit 1.268 Stunden. Damit entfällt die bisherige Kürzung beim Geschäftsführer V mit 29.337,46 €.

d. Festzusetzende Forschungsprämie:

Die mit Bescheid vom 1. Juni 2016 festgesetzte Forschungsprämienbemessungsgrundlage iHv 154.400,00 € wird um einen Betrag von 27.286,00 € gekürzt:

Frau B	20.928,96
Rechenfehler Herr WA	6.357,04
Kürzung	27.286,00

Die Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie für 2013/2014 beträgt damit 127.114,00 € (bisher 154.400,00 € abzüglich 27.286,00 €). Die 10%ige Forschungsprämie bemisst sich mit **12.711,40 €**.

Der Beschwerde war damit teilweise statzugeben.

E. Zulassung zur 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.

Die Entscheidung stützt sich auf die Rspr des VwGH zur Forschungsprämie, eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt nicht vor.

Linz, am 5. Jänner 2018