

Ertragsteuer

Unentgeltliche Zurverfügungstellung einer  
Liegenschaft durch einen Gesellschafter

Heilkunde und Werbungskosten

Internationales Steuerrecht

Der Kommissionsvorschlag  
für eine Digitalsteuer

Verkehrssteuern

Die Neuerungen im VersStG  
im Zuge des JStG 2018

# Umfang förderbarer Aufwendungen und Zweifelsfragen zur Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie des § 108 c EStG

*Dieser Beitrag widmet sich der Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie (§ 108 c EStG). Neben einer Darstellung der förderbaren F & E-Aufwendungen soll auch – unter Berücksichtigung der Änderungen durch den Einkommensteuer-Wartungserlass 2018 – auf offene Fragen in Bezug auf die Bemessungsgrundlage eingegangen werden.*

SARAH GREGORI

## A. Regelungsinhalt

Im Rahmen der Forschungsprämie des § 108 c EStG<sup>1)</sup> werden unter bestimmten Voraussetzungen sowohl eigenbetriebliche als auch Auftragsforschung mit einem Prämienatz von 14%<sup>2)</sup> steuerlich gefördert. Anspruchsberechtigt sind gem § 108 c Abs 1 Z 1 EStG neben natürlichen Personen auch Mitunternehmenschaften, die ihren Gewinn nach Betriebsvermögensvergleich oder Einnahmen-Ausgaben-Rechnung (EAR) ermitteln,<sup>3)</sup> sowie auf Grundlage von § 24 Abs 6 KStG auch Körperschaften iSd § 1 Abs 2 und Abs 3 Z 1 KStG. Die Forschungsprämie ist als steuerfreie Einnahme zu werten und führt daher zu keiner Aufwandskürzung iSd § 20 Abs 2 EStG bzw § 12 Abs 2 KStG (§ 108 c Abs 1 letzter Satz EStG). Prämienbegünstigt sind sowohl die eigenbetriebliche Forschung (F & E), die in einem in-

ländischen Betrieb oder einer inländischen Betriebsstätte systematisch und unter Einsatz wissenschaftlicher Methoden mit dem Ziel durchgeführt wird, den Stand des Wissens zu mehren sowie neue Anwendungsgebiete für dieses Wissen zu erarbeiten

Mag. Sarah Gregori, Bakk. ist wissenschaftliche Mitarbeiterin am Institut für Finanzmanagement der Alpen-Adria-Universität Klagenfurt, Abteilung für Betriebliches Finanz- und Steuerwesen.

1) BGBl I 2017/82.

2) Der Prämienatz wurde seit der Einführung der Forschungsprämie stetig angehoben. Für Wirtschaftsjahre, die zwischen 2011 und 2015 begannen, betrug er 10% und für die Wirtschaftsjahre zwischen 2016 und 2017 12%. Gem § 124 b Z 322 EStG beträgt dieser für Wirtschaftsjahre, die 2018 beginnen, nunmehr 14%.

3) Vgl EStR 2000 idF Wartungserlass 2018 (BMF 7. 5. 2018, BMF-010203/0171-IV/6/2018) Rz 8208; nicht erfasst sind somit iR einer Pauschalierung ermittelte Einkünfte.

§ 108 c EStG

Forschungsprämie;  
Bemessungsgrundlage;  
Investitionen;  
Finanzierungskosten

(§ 108 c Abs 2 Z 1 EStG), als auch in Auftrag gegebene F & E, sofern sie die Kriterien des § 108 c Abs 2 Z 2 EStG erfüllt. Grundlage für die Begriffsbestimmungen und Abgrenzungen begünstigter F & E sind die Forschungsprämienverordnung (FPVO)<sup>4)</sup> sowie das Frascati Manual der OECD in der jeweils gültigen Fassung.<sup>5)</sup>

## B. Prämienbegünstigte F & E-Aufwendungen

Die prämienebegünstigten F & E-Aufwendungen/Ausgaben<sup>6)</sup> werden in § 1 Abs 2 FPVO konkretisiert und setzen die Eigenschaft als Betriebsausgaben iSd § 4 Abs 4 EStG voraus.<sup>7)</sup> Sie umfassen:

- Löhne und Gehälter für in F & E Beschäftigte,
- unmittelbare Aufwendungen und unmittelbare Investitionen (einschließlich der Anschaffung von Grundstücken),
- Finanzierungsaufwendungen bei Zuordenbarkeit zu F & E sowie
- Gemeinkosten bei Zuordenbarkeit zu F & E.

Inwieweit förderbare F & E-Aufwendungen in die Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie eines Veranlagungsjahres einzubeziehen sind, richtet sich nach der Gewinnermittlungsart des Steuerpflichtigen. Bei der Gewinnermittlung nach § 5 und § 4 Abs 1 EStG werden somit die F & E-Aufwendungen nach Maßgabe des Verursachungsprinzips eingerechnet, während iRd EAR (§ 4 Abs 3 EStG) aufgrund des Zufluss-Abfluss-Prinzips – mit Ausnahme der Anlageninvestitionen – eine Erfassung im Zahlungszeitpunkt möglich ist.<sup>8)</sup>

### 1. Löhne und Gehälter

Gem § 1 Abs 2 FPVO sind Löhne und Gehälter für in F & E Beschäftigte inkl der Arbeitgeberbeiträge zur Sozialversicherung, Wohnbauförderungsbeiträge und sonstige Personalaufwendungen (zB freiwillige Sozialleistungen, Rückstellungen) förderbar.<sup>9)</sup> Ebenfalls begünstigt sind Vergütungen für in F & E beschäftigte Werkvertragsnehmer (§ 1 Abs 2 FPVO), vorausgesetzt diese Tätigkeit vermittelt beim Auftragnehmer selbst keinen Anspruch auf eine Prämie für eigenbetriebliche F & E.<sup>10)</sup> Hinsichtlich der Höhe der förderbaren Lohn- und Gehaltsaufwendungen gilt das Abzugsverbot des § 20 Abs 1 Z 7 EStG, wonach Entgelte für Arbeits- oder Werkleistungen lediglich bis zu einem Betrag von € 500.000,- pro Person und Wirtschaftsjahr abzugsfähig sind. Sind Beschäftigte nicht ausschließlich in F & E tätig, werden die Kosten nach arbeits- und lohnsteuerlichen Grundsätzen aliquot zugerechnet.<sup>11)</sup>

### 2. Unmittelbare Aufwendungen und Investitionen

#### a) Unmittelbare Aufwendungen

Für eine Berücksichtigung iRd Forschungsprämie müssen Aufwendungen unmittelbar für F & E getätigt werden (§ 1 Abs 2 Z 2 FPVO),<sup>12)</sup> wobei eine finale Verknüpfung zwischen F & E und den Aufwendungen sowohl vom Gesetzgeber als auch vom Ver-

ordnungsgeber gefordert wird.<sup>13)</sup> Üblicherweise handelt es sich dabei um Materialaufwendungen oder um extern in Auftrag gegebene Teilleistungen iRd Prämie für eigenbetriebliche F & E, sofern vom Auftraggeber keine Forschungsprämie für Auftragsforschung gem § 108 c Abs 1 Z 2 EStG in Anspruch genommen wird oder es sich um reine Unterstützungsleistungen für ein Forschungsprojekt handelt.<sup>14)</sup> Werden gesamte Forschungsprojekte zugekauft, so sind diese nur iRd Auftraggeberprämie (§ 108 c Abs 2 Z 2 EStG) förderbar.<sup>15)</sup> Von den förderbaren unmittelbaren Aufwendungen für F & E abzugrenzen sind Gebühren für Patentanmeldungen, laufende Patentgebühren<sup>16)</sup> sowie Patent- und Lizenzzahlungen. Letztere weisen nach Ansicht des UFS<sup>17)</sup> – auch wenn sie als Basis für weiterführende eigenbetriebliche Forschung erworben wurden – beim zukaufenden Unternehmen durch ihre Eigenschaft als mittelbare Aufwendungen für den Erwerb bestehenden Wissens keine Förderbarkeit iRd Forschungsprämie auf.<sup>18)</sup> Analog dazu bleibt auch für Zwecke der Prämie für eigenbetriebliche F & E der Ankauf von Forschungsergebnissen beim Erwerber außer Ansatz, zumal die eigentliche Forschungsleistung nicht dem Zukaufenden zugerechnet werden kann.<sup>19)</sup>

4) BGBl II 2012/515, Forschungsprämienverordnung (FPVO).

5) BGBl II 2012/515, Anhang I A, letzter Satz; OECD, Frascati Manual (2015), URL: [https://read.oecd-ilibrary.org/science-and-technology/frascati-manual-2015\\_9789264239012-en#page1](https://read.oecd-ilibrary.org/science-and-technology/frascati-manual-2015_9789264239012-en#page1) (12. 6. 2018).

6) Die Anknüpfung an die Begriffe Aufwendungen und Ausgaben dient der Klarstellung in Bezug auf die Gewinnermittlungsarten des EStG (siehe dazu auch: Zorn in Hofstätter/Reichel, EStG 1988 (53. Lfg 2012) § 108 c Tz 2.1). In der Folge wird aus Übersichtlichkeitsgründen der Begriff Aufwendungen als Synonym für beide Begriffe verwendet.

7) Vgl Seydl in Wiesner et al, EStG (2013) § 108 c Anm 6.

8) Vgl Zorn in Hofstätter/Reichel, EStG 1988 (53. Lfg 2012) § 108 c Tz 6.

9) Vgl Pilgermair et al, ÖStZ Spezial: Forschungsförderung im Steuerrecht und in der Privatwirtschaftsverwaltung (2014) 38.

10) Vgl Pilgermair et al (2014) 38.

11) Vgl Pilgermair et al (2014) 38.

12) Aus dem Verordnungstext könnte abgeleitet werden, dass sowohl Aufwendungen als auch Investitionen unmittelbar und nachhaltig F & E dienen müssen. Da es sich bei unmittelbaren Aufwendungen um laufende Aufwendungen handelt, ist anzunehmen, dass sich die Nachhaltigkeit lediglich auf die Investitionen bezieht.

13) Vgl Pilgermair et al (2014) 39.

14) Vgl Doralt in Doralt et al (16. Lfg 2013) § 4 Tz 315/5; s auch Schiefer, Forschung und experimentelle Entwicklung (F & E) im Unternehmenssektor 2011 – Teil 1, Statistische Nachrichten 9/2013, 780.

15) Vgl EStR.

16) Vgl Seydl in Wiesner et al, EStG (2013) § 108 c Anm 6; UFS 24. 9. 2010, RV/2297-W/09.

17) UFS 24. 9. 2010, RV/2297-W/09.

18) Der UFS argumentierte das Fehlen unmittelbarer Aufwendungen damit, dass diese bereits vom Patententwickler getätigt wurden und der Forschungsprämie beim Erwerber nur jene Kosten zugrunde zu legen seien, die im eigenen Unternehmen anfielen (UFS 24. 9. 2010, RV/2297-W/09). Siehe dazu kritisch: Pilgermair et al (2014) 44.

19) Vgl EStR 2000 Rz 8208 h.

## b) Unmittelbare Investitionen

Unmittelbare Investitionen<sup>20)</sup> (inkl der Anschaffung von Grundstücken) gehen bei nachhaltiger Nutzung für F & E im Jahr der Anschaffung/Herstellung nach Kürzung um erhaltene oder zugesagte steuerfreie Subventionen iSd § 6 Z 10 EStG im Ausmaß ihres Nutzungseinsatzes für F & E<sup>21)</sup> in die Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie ein. Dementsprechend bleiben beim abnutzbaren Anlagevermögen sowohl die jährliche Abschreibung (AfA) als auch Teilwertabschreibungen oÄ außer Ansatz. Werden Investitionen der Forschungsprämie zugrunde gelegt, ist auch auf andere Investitionsbegünstigungen im EStG Bedacht zu nehmen. So besteht beim Gewinnfreibetrag gem § 10 Abs 4 EStG für diese Investitionen ein Ausschluss vom investitionsbedingten Gewinnfreibetrag,<sup>22)</sup> während die Übertragung stiller Reserven iSd § 12 EStG mangels Einflusses auf das Ausmaß der Investitionen zu keiner Kürzung der Bemessungsgrundlage führt.<sup>23)</sup>

Bei mehrjährigen Herstellungsvorgängen sind nach der Verwaltungspraxis die anfallenden Kosten nicht anteilig, sondern erst nach Fertigstellung der Bemessungsgrundlage zugrunde zu legen. Analog dazu fließen auch Grundstücksanschaffungen zum Zweck einer Gebäudeerrichtung und nachhaltiger Verwendung für F & E im Erwerbszeitraum in die Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie ein, während die Kosten des Gebäudes erst nach dessen Fertigstellung berücksichtigt werden können.<sup>24)</sup> Eine derartige Einschränkung ist weder im Gesetz noch in der FPVO verankert. Bedingt durch das Abgehen vom Prinzip der Periodisierung iRd Forschungsprämie müssten Teilerstellungskosten bereits im Jahr ihrer Aktivierung, sofern eine unmittelbare Verwendung für F & E glaubhaft gemacht werden kann, förderbar sein und eine Beurteilung der Nachhaltigkeit hätte erst ab dem Zeitpunkt der tatsächlichen Nutzung zu erfolgen.<sup>25)</sup>

Wann eine nachhaltige Nutzung der unmittelbaren Investitionen für F & E vorliegt, ergibt sich weder aus dem Gesetz noch der FPVO. Nach der Verwaltungspraxis ist diese mittels Prognose im Zeitpunkt der Anschaffung/Herstellung basierend auf der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des entsprechenden Wirtschaftsguts zu beurteilen. Demnach muss abnutzbares Anlagevermögen (mit Ausnahme von Gebäuden) mit einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von bis zu zehn Jahren für mehr als die Hälfte dieses Zeitraumes F & E-Zwecken voraussichtlich dienen. Für Grundstücke, Gebäude und andere abnutzbare Wirtschaftsgüter mit einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von mehr als zehn Jahren gilt die Nutzung für F & E als nachhaltig, wenn sie für zumindest zehn Jahre diesem Zweck voraussichtlich dienen werden.<sup>26)</sup> Die von der Verwaltungspraxis vertretene Mindestbeholdendauer dürfte aus der Rsp zur inzwischen außer Kraft getretenen Investitionszuwachsprämie (IZP)<sup>27)</sup> abgeleitet worden sein. Für eine Berücksichtigung von Investitionen iRd IZP mussten qualifizierte Wirtschaftsgüter im Wege der Abschreibung abgesetzt werden, um einen längerfristigen Einsatz im Betrieb zu gewähr-

leisten. Dieser konnte sodann angenommen werden, wenn das Ausmaß der tatsächlichen Abschreibungen im Verhältnis zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten ein Ausmaß von 50% erreichte. Ein geringfügiges Unterschreiten infolge geübter Praxis konnte aber als unschädlich angesehen werden.<sup>28)</sup> Dieser Rückgriff scheint vor dem Hintergrund einer fehlenden gesetzlichen Konkretisierung des Nachhaltigkeitserfordernisses praktikabel, ist aber dadurch, dass weder das Gesetz noch die FPVO in Bezug auf die Förderbarkeit unmittelbarer Investitionen auf die AfA zurückgreift, nicht schlüssig.

Folgt man der Verwaltungspraxis, führt das Nichteinhalten der Mindestbeholdendauer mangels Vorliegen einer nachhaltigen Verwendung jedenfalls zum Versagen der Förderbarkeit der Investition iRd Forschungsprämie:

### Beispiel

#### Nachhaltige Nutzung einer Maschine für F & E:<sup>29)</sup>

Im Jahr 2014 wird eine Maschine erworben:

**Betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer:**  
5 Jahre

**Anschaffungskosten:** € 200.000,–

Die Maschine wird

a) während der gesamten Nutzungsdauer ausschließlich für F & E-Zwecke verwendet.

Durch die ausschließliche Verwendung für F & E über die gesamte Nutzungsdauer können die Anschaffungskosten der Maschine im Jahr 2014 in die Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie einbezogen werden.

b) 2014 ausschließlich für F & E und ab 2015 ausschließlich für andere betriebliche Zwecke verwendet.

Die Maschine wird lediglich ein Jahr für F & E verwendet. Mangels nachhaltiger Nutzung für F & E gehen die Anschaffungskosten nicht in die Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie ein.

20) Anders als beim Gewinnfreibetrag iSd § 10 EStG besteht bei der Forschungsprämie gem § 1 Abs 2 Z 2 FPVO kein Neuheitserfordernis, weshalb auch gebraucht angeschaffte Wirtschaftsgüter iRd Prämie förderbar sind.

21) Somit sind bei anteiliger Verwendung für F & E lediglich die aliquoten Anschaffungs- oder Herstellungskosten in die Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie einzubeziehen.

22) Der Grund hierfür dürfte in der Vermeidung einer doppelten Steuerersparnis liegen.

23) Vgl EStR 2000 Rz 8208 i.

24) Vgl EStR 2000 Rz 8208 i.

25) Vgl Hack, Der Gewinnfreibetrag und die Forschungsprämie in der Prüfungspraxis, ÖStZ 2006, 242; Pilgermair et al (2014) 40.

26) Vgl EStR 2000 Rz 8208 i.

27) § 108 e EStG idF BGBl I 2003/133 und BGBl I 2004/57. Die zeitlich befristete Investitionszuwachsprämie konnte für die Veranlagungszeiträume zwischen 2002 und 2004 erlangt werden. Ihr Zweck war die Ankerbelung der betrieblichen Investitionstätigkeit (vgl Erläuterung RV 313 BlgNR 22. GP).

28) Vgl VwGH 26. 4. 2012, 2009/15/0139; 28. 2. 2012, 2009/15/0082; 20. 4. 2006, 2005/15/0156.

29) In Anlehnung an EStR 2000 Rz 8208 i und Schneider (2014) 21.

c) während der gesamten Nutzungsdauer zu 20% für F&E und zu 80% für andere betriebliche Zwecke verwendet.

Aufgrund nachhaltiger Verwendung für F&E gehen im Jahr 2014 20% der Anschaffungskosten (€ 40.000,-) in die Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie ein.

Werden Investitionen bereits im Anschaffungs- oder Herstellungszeitpunkt der Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie zugrunde gelegt, ist nicht abschließend geklärt, welche Folgen ein Nichterreichen der Mindestbeholdedauer auf die seinerzeit beantragte Forschungsprämie mit sich bringt. So könnte aus dem Wortlaut der EStR, Rz 8208 i abgeleitet werden, dass eine Mindestbeholdedauer lediglich mittels Prognose über die beabsichtigte Verwendung für F&E anhand von unternehmensinternen Dokumentationen zu belegen ist und zu einem späteren Zeitpunkt eintretende Veränderungen aus Vertrauensschutzgründen unbeachtlich wären. Betrachtet man aber das oben angeführte, den EStR entnommene Beispiel unter Punkt b), so scheint – im Widerspruch zum Richtlinienentwurf – die tatsächliche Verwendung der Investition für F&E maßgeblich zu sein. Dementsprechend orten *Pilgermair, Kühbacher* und *Pülzl* im Nichterreichen der Mindestbeholdedauer eine Unrichtigkeit der Selbstberechnung, die zu einer rückwirkenden Korrektur der Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie nach § 201 BAO bzw im Fall einer Bescheiderlassung zu einem rückwirkenden Ereignis iSd § 295 a BAO führt.<sup>30)</sup> Würde das Wirtschaftsgut sodann gar nicht mehr F&E-Zwecken dienen, würde dies in weiterer Folge zu einer Kürzung der Bemessungsgrundlage der seinerzeit beantragten Prämie um die gesamte Investitionssumme führen.

Konsequenterweise wären Korrekturen auch dann erforderlich, wenn sich zu einem späteren Zeitpunkt, aber noch vor Erreichen der Mindestbeholdedauer herausstellt, dass die F&E-Tätigkeit nicht von Erfolg gekrönt ist und eingestellt werden muss.<sup>31)</sup> Dass Letzteres einer ursprünglich angedachten nachhaltigen Verwendung entgegensteht, ist mE nicht ganz zutreffend, da der Frascati-Forschungsbegriff auch fehlgeschlagene F&E einschließt<sup>32)</sup> und bei Nachweis einer beabsichtigten nachhaltigen Verwendung Investitionen unabhängig von einer Mindestbeholdedauer förderbar sein müssten. Diesen Schluss lässt auch der Rückgriff auf die IZP zu, wonach eine rückwirkende Korrektur der Bemessungsgrundlage beim Ausscheiden infolge unvorhersehbarer Unwägbarkeiten (Schaden aufgrund höherer Gewalt oder auch unvorhersehbare Unbrauchbarkeit im Betrieb), sofern das Erfordernis einer Widmung zum langfristigen Einsatz im Betrieb bejaht werden kann, unterbleibt. Ein durch Unwägbarkeiten verursachtes Ausscheiden des Investitionsgutes stellt nämlich kein Indiz gegen die ursprüngliche Widmung zum längerfristigen Einsatz im Betrieb dar.<sup>33)</sup>

Werden unmittelbare Investitionen nur anteilig für F&E eingesetzt, fließen diese im Anschaffungs-/Herstellungszeitpunkt lediglich anteilig in

die Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie ein. Verändert sich das ursprüngliche Nutzungsausmaß für F&E im Zeitablauf während der Mindestbeholdedauer, ist fraglich, ob dies eine Korrektur der ursprünglichen Bemessungsgrundlage bewirken kann. Denkbar wäre es in diesem Zusammenhang, bei Kenntnis über eine schwankende Verwendung für F&E schon im Beantragungszeitpunkt die Kosten anhand eines arithmetischen Mittels zu berechnen und in die Bemessungsgrundlage einzurechnen. Folgt man der Ansicht von *Pilgermair et al*, wären die Änderungen iRe rückwirkenden Korrektur (§ 201 BAO bzw bei Bescheiderlassung § 295 a BAO) zu berücksichtigen, wobei das Nachhaltigkeitserfordernis auch hinsichtlich zusätzlicher Nutzungsquoten zu prüfen wäre.<sup>34)</sup> Dies hätte zur Folge, dass sämtliche Veränderungen des Nutzungsausmaßes für F&E während der Mindestbeholdedauer zu überprüfen und für jedes Jahr der Veränderung zu korrigieren wären. Inwieweit dieses Vorgehen aber gerade bei geringfügigen Nutzungsänderungen ökonomisch und praktisch sinnvoll ist, sei dahingestellt.

Möchte man in der Praxis das Risiko etwaiger rückwirkender Korrekturen durch das Nichterreichen des Nachhaltigkeitserfordernisses vermeiden, könnte man auch überlegen, von einer vollumfänglichen Förderung unmittelbarer abnutzbarer Investitionen abzusehen und diese stattdessen in Form einer AfA-Tangente (Gemeinkosten) der Bemessungsgrundlage zugrunde zu legen. Diese Möglichkeit ist durchaus praktikabel, ist aber bei konsequenter Auslegung des Verordnungstextes unzulässig, zumal die Berücksichtigung der AfA lediglich für nicht unmittelbar der F&E dienende Investitionen vorgesehen ist.<sup>35)</sup> Außerdem würde die Berücksichtigung der AfA nur bei abnutzbaren unmittelbaren Investitionen greifen, während Grundstücksinvestitionen mangels Abnutzbarkeit nach wie vor ein Korrekturrisiko anhaften würde.

### 3. Finanzierungsaufwendungen

Finanzierungsaufwendungen fließen gem § 1 Abs 2 Z 3 FPVO bei mittel- oder unmittelbarer Zuordenbarkeit zu F&E im Ausmaß ihrer Verwendung iRd förderbaren Tätigkeiten in die Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie ein.<sup>36)</sup> Der Begriff der Finanzierungsaufwendungen umfasst sämtliche mit der Kapitalbeschaffung einhergehenden Aufwendungen,<sup>37)</sup> dh neben der Fremdfinanzierung sind auch Aufwendungen aus einer Eigenkapitalzuführung förderbar, sofern nicht ein steuerliches Abzugsverbot

30) Vgl *Pilgermair et al* (2014) 41 f.

31) Vgl *Pilgermair et al* (2014) 41 f.

32) Vgl BGBl II 2012/515, Anhang B, Z 3.

33) *Mühlemer* in *Hofstätter/Reichel*, EStG 1988 (57. Lfg 2014) § 108 e Tz 3.1 und die dort angeführte Judikatur; VwGH 30. 5. 2012, 2008/13/0246; 30. 5. 2012, 2009/13/0147; 28. 2. 2012; BFG 17. 4. 2018, RV/2101424/2017.

34) Vgl *Pilgermair et al* (2014) 41.

35) Vgl EStR 2000 Rz 8208 g.

36) Vgl *Hack*, ÖStZ 2006, 242.

37) Vgl *Pilgermair et al* (2014) 50.

schlagend wird (zB Gesellschafterzuschüsse).<sup>38)</sup> Zu den klassischen Finanzierungsaufwendungen iRd Forschungsprämie zählen ua Zinsen iZm fremdfinanzierten Investitionen oder auch einmalige Finanzierungsaufwendungen (zB Vermittlungsprovisionen).<sup>39)</sup> Ebenfalls förderbar sind Emissionskosten aus einer Kapitalerhöhung sowie Aufwendungen für die Aufnahme von atypischen stillen Gesellschaftern.<sup>40)</sup>

#### 4. Gemeinkosten

In der FPVO wird in § 1 Abs 2 Z 4 die Möglichkeit eingeräumt, Gemeinkosten, soweit sie F & E zuordenbar sind, in die Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie einzubeziehen. Die EStR orientieren sich hinsichtlich der Begriffsbestimmung an der kostenrechnerischen Definition, wonach als Gemeinkosten jene Kosten zu werten sind, die entweder nicht direkt einem Kostenträger oder einer Kostenstelle zugerechnet werden können und durch Aufschlüsselung diesen (im Schätzungswege) anteilig zugerechnet werden.<sup>41)</sup> Hinsichtlich ihres Umfangs ist mit Verweis auf den Herstellungskostenbegriff des § 6 Z 2 lit a EStG jedenfalls von vollen, dh variablen und fixen, Gemeinkosten auszugehen.<sup>42)</sup> Zu den Gemeinkosten zählen auch die Kosten der Hilfskostenstellen, soweit ein Bezug zu F & E-Tätigkeiten besteht und diese den Hauptkostenstellen bzw F & E-Projekten sachgerecht zugerechnet werden,<sup>43)</sup> wobei nach Ansicht des VwGH das Verhältnis der F & E-Tätigkeiten zugerechneten Personalkosten zu den gesamten Personalkosten eines Betriebs als Verteilungsschlüssel geeignet ist.<sup>44)</sup>

Als Gemeinkosten iZm F & E kommen somit neben Material-, Fertigungsgemeinkosten, AfA-Tangenten für nicht unmittelbar F & E dienende Investitionen und Kosten eines allgemeinen Betriebskredits zur Überbrückung von Liquiditätsengpässen auch Verwaltungskosten (zB Lohnbüro, Geschäftsführung, Betriebsbibliothek, Hausreparaturdienst) in Betracht.<sup>45)</sup> Inwieweit letztere iRd Forschungsprämie förderbar sind, ist ausschließlich anhand des Inhalts der ausgeübten Tätigkeit und nicht aufgrund der Zuordnung zu einer Kostenstelle zu beurteilen. Ihre Abzugsfähigkeit ist anzunehmen, wenn die ausgeübte Verwaltungsfunktion konkret F & E zugutekommt oder sie unterstützt. Dies gilt im Übrigen nicht für sog versteckte Verwaltungsgemeinkosten, die in Umlagen aus Hilfskostenstellen mit allgemeinen oder technischen Hilfsfunktionen bestehen.<sup>46)</sup>

Für eine Berücksichtigung der Gemeinkosten iRd Forschungsprämie müssen diese jedenfalls dem buchhalterischen Aufwand betragsmäßig entsprechen,<sup>47)</sup> sie dürfen unter kein steuerliches Abzugsverbot fallen und keine Vertriebskosten darstellen.<sup>48)</sup> Letzere sind nach der Verwaltungspraxis iRd Forschungsprämie nicht förderbar.<sup>49)</sup> Anderer Ansicht sind Geißler und Wehinger, die die Förderbarkeit von Vertriebskosten mangels gesetzlichen Ausschlusses bejahen, sofern ein Zusammenhang mit F & E besteht.<sup>50)</sup> Dem ist aus zwei Gründen nicht zuzustimmen. Einerseits fehlt es Vertriebskosten idR an Zuordenbarkeit zu F & E<sup>51)</sup> und andererseits endet For-

schung iS des Frascati Manuals spätestens mit dem Beginn der kommerziellen Verwertung des Produkts.<sup>52)</sup>

#### 5. Steuerfreie Zuwendungen aus öffentlichen Mitteln

Erhaltene oder zugesagte steuerfreie Zuwendungen aus öffentlichen Mitteln iSd § 3 Abs 4 EStG sowie Kosten, die im Rahmen der Auftragsforschung weiterverrechnet und in einer Mitteilung iSd § 108 c Abs 2 Z 2 vorletzter TS erfasst wurden, sind im Zeitpunkt des Anfallens von Aufwendungen von der Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie für eigenbetriebliche F & E auszuscheiden.<sup>53)</sup> Werden Subventionen für ein mehrjähriges Forschungsprojekt verbindlich zugesagt oder ausbezahlt und übersteigt der Subventionsbetrag die angefallenen Forschungsaufwendungen, ist dieser Subventionsüberhang als steuerfreier Betrag zu behandeln, der im nächsten Wirtschaftsjahr bei ausreichenden Forschungsaufwendungen einer Verrechnung zuzuführen ist.<sup>54)</sup>

##### Beispiel

##### Forschungssubvention aus öffentlichen Mitteln:<sup>55)</sup>

Für ein mehrjähriges Forschungsprojekt wird im ersten Jahr eine Forschungssubvention iHv 210 zur Gänze ausbezahlt. Der Forschungsaufwand insgesamt beträgt 250, wovon im ersten Jahr 130, im zweiten Jahr 50 und im dritten Jahr 70 anfallen. Die Subvention ist nach Maßgabe des tatsächlichen Aufwands zu verteilen.

Jahr	1	2	3
Tatsächlicher Forschungsaufwand	130	50	70
Subventionsverbrauch	-130	-50	-30
Bmgrl Forschungsprämie	0	0	40

38) Vgl EStR 2000 Rz 8208 fa.

39) Vgl Wehinger in Thömmes et al, Investitions- und Steuerstandort Österreich (2005) 68.

40) Vgl Pilgermair et al (2014) 50.

41) Vgl EStR 2000 Rz 8208 f und 8208 g; VwGH 30. 1. 2014, 2011/15/0156; zur Definition von Gemeinkosten siehe auch: Kemmettmüller/Bogensberger, Kostenrechnung (2004) 25 f.

42) Vgl Geißler, Die Ermittlung von Aufwendungen für Forschung im Sinne der Forschungsförderung des § 108 c EStG, RWZ 2013, 38.

43) Vgl EStR 2000 Rz 8208 g; Geißler, RWZ 2013, 38.

44) Vgl VwGH 30. 1. 2014, 2011/15/0156.

45) Vgl EStR 2000 Rz 8208 g; Geißler, RWZ 2013, 38.

46) Vgl Hack, ÖStZ 2006, 240 f.

47) Infolge Unterbeschäftigung zu hoch angesetzte Kosten sind analog zur Ermittlung der steuerlichen Herstellungskosten auf eine Normalbeschäftigung umzurechnen (vgl Geißler, RWZ 2013, 38; Hack, ÖStZ 2006, 239 f).

48) Vgl EStR 2000 Rz 8208 g.

49) Vgl EStR 2000 Rz 8208.

50) Vgl Geißler, RWZ 2013, 37 ff; Wehinger in Thömmes et al, Investitions- und Steuerstandort Österreich (2005) 68 f.

51) Vgl Zorn in Hofstätter/Reichel, EStG 1988 (48. Lfg 2011) § 4 Abs 4 Z 4 und Z 4 a Tz 4.

52) Vgl Hack, ÖStZ 2006, 241.

53) BGBl II 2012/515, Anhang II; EStR 2000 8208 f; s auch VwGH 22. 10. 2002, 2002/14/0030; UFS 28. 8. 2013, RV/0098-S/12; 8. 10. 2009, RV/2867-W/07; VwGH 22. 10. 2002, 2002/14/0030.

54) Vgl EStR 2000 Rz 8208 fb.

55) In Anlehnung an: EStR 2000 Rz 8208 b.

Somit kann für die Jahre 1 und 2 mangels Bemessungsgrundlage keine Forschungsprämie beantragt werden. Im Jahr 3 wird die noch nicht verrechnete Subvention (30) mit dem Forschungsaufwand des Jahres verrechnet, wodurch sich ein verbleibender, förderbarer Forschungsaufwand iHv 40 ergibt.

Nachträgliche Änderungen der Höhe steuerfreier Subventionen führen als rückwirkendes Ereignis iSd § 295 a BAO in Bezug auf die Prämiengewährung zu einer Abänderung der beantragten Forschungsprämie (§ 201 Abs 3 Z 3 BAO) und – sofern ein entsprechender Bescheid erlassen wurde – zu einer Änderung des Prämienbescheides.<sup>56)</sup>

Anders als Subventionen aus öffentlichen Mitteln haben Verkaufs- oder Schrotterlöse mangels gesetzlicher Normierung oder Verordnungsermächtigung keine Kürzung der Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie zur Folge.<sup>57)</sup>

### C. Erforderliche Klarstellungen iZm der Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie

Die Bemessungsgrundlage der österr Forschungsprämie ist verglichen zu anderen Ländern im OECD-Raum sehr großzügig ausgestaltet und fördert Forschungsaktivitäten umfassend.<sup>58)</sup> Gerade im Hinblick auf die sehr breite Förderwürdigkeit der qualifizierten Aufwendungen und mögliche Konfliktsituationen bei Betriebsprüfungen bedarf es, um Unklarheiten in Bezug auf die Förderbarkeit von Aufwendungen, insbesondere unmittelbarer Investitionen, künftig hintanzuhalten, Konkretisierungen im Gesetzes- oder Verordnungswege.

Wie in Punkt 2 b beschrieben, sind unmittelbare Investitionen nur dann förderbar, wenn sie nachhaltig F & E dienen. Anhaltspunkte für das Erfüllen des Nachhaltigkeitskriteriums finden sich ausschließlich in der Verwaltungspraxis (EStR 2000, 8208 i), die die Förderbarkeit an eine Mindestbeholdedauer knüpft und die Folgen bei Änderungen vor Ablauf dieser Frist offenlässt. Eine gesetzliche Konkretisierung des Nachhaltigkeitserfordernisses erscheint geboten, um Unsicherheiten hinsichtlich der Förderbarkeit der Investitionen und Konfliktsituationen bei späteren Betriebsprüfungen hintanzuhalten. Sofern es der Intention des Gesetzgebers entspricht, die Förderbarkeit von Investitionen von einer Mindestbeholdedauer abhängig zu machen, müssten jedenfalls auch die rechtlichen Folgen bei Nichterreichen dieser festgelegt werden. Eine gänzliche Versagung der Forschungsprämie, wenn das Investitionsgut nicht mehr F & E-Zwecken dient oder die Forschungstätigkeit selbst fehlschlägt, ist zu hinter-

fragen, nachdem auch der Frascati-Forschungsbegriff fehlgeschlagene F & E als förderwürdig einstuft. Eine anteilige Berichtigung der Bemessungsgrundlage unter Abgabe eines Berichtigungszeitraumes an Stelle einer vollständigen Korrektur bei anderweitiger Verwendung der Investition oder ihrem Ausscheiden vor Erreichen einer Mindestbeholdedauer wäre jedenfalls zu begrüßen. Im Hinblick auf eine anteilige Zuordnung unmittelbarer Investitionen müsste zudem geklärt werden, inwieweit Nutzungsänderungen zu einer Korrektur der Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie führen können, denn Änderungen infolge geringer Nutzungsänderungen erscheinen auch aus verwaltungsökonomischen Gründen nicht zielführend zu sein.

Weiters gilt es zu überdenken, ob die Förderbarkeit unmittelbarer Investitionen im Investitionszeitpunkt beibehalten werden sollte. Alternativ dazu könnte die Förderung – wie im Fall von nicht unmittelbaren Investitionen – auch erst im Wege der laufenden Abschreibung erfolgen, da eine Beurteilung der Förderbarkeit so für jedes Jahr gesondert erfolgen könnte und die durch die Forschungsprämie induzierten Einnahmehausfälle für den Staat über einen längeren Zeitraum verteilt werden würden.<sup>59)</sup> Nicht außer Acht zu lassen ist aber, dass ein Abgehen von der Förderung im Investitionszeitpunkt einen Liquiditätsnachteil bedeutet und dass Grund und Boden aus dem Kreis der förderbaren F & E-Aufwendungen ausscheiden. Möchte man somit die Breitenwirkung der Forschungsprämie nicht einschränken, wäre der ersten Variante der Vorzug zu geben.

56) Vgl EStR 2000 Rz 8208 f.

57) Vgl *Mitterlehner/Wallner*, Kürzung der Bemessungsgrundlage um Erlöse? SWK 2018, 442.

58) Vgl OECD, Review of national R&D tax incentives and estimates for F&D tax subsidy rates, 2017, 34 f, URL: [www.oecd.org/sti/rd-tax-stats-design-subsidy.pdf](http://www.oecd.org/sti/rd-tax-stats-design-subsidy.pdf) (8. 6. 2018).

59) Vgl *Bilobrk*, Steuerliche Förderung unternehmerischer Forschung und Entwicklung (2016) 281.

#### SCHLUSSTRICH

*Die Bemessungsgrundlage der österreichischen Forschungsprämie ist sehr großzügig ausgestaltet und umfasst neben F&E-Lohn- und Gehaltsaufwendungen auch unmittelbare Aufwendungen und Investitionen, (un-)mittelbare Finanzierungsaufwendungen sowie F&E zuordenbare Gemeinkosten. Zweifelsfragen iZm der Bemessungsgrundlage ergeben sich vor allem – mangels gesetzlicher Normierung – bei der Behandlung unmittelbarer Investitionen, sofern diese nicht nachhaltig für F&E verwendet werden. Eine abschließende Klarstellung dieser Zweifelsfragen obliegt dem Gesetzgeber.*