

# Die Forschungsprämie

## Vertiefung

### Interessante Themen zur Forschungsprämie

## Haftungshinweis

Es handelt sich um keine behördliche Arbeitsunterlage.

Für die Richtigkeit der Angaben wird daher weder vom Vortragenden noch von einer Behörde eine Haftung übernommen.

## Rechtliche Grundlagen

- § 108c EStG 1988 in der geltenden Fassung (BGBl I Nr 108/2022)
- Forschungsprämienverordnung, BGBl II Nr 302/2022 (folgend kurz FoPV)
- Frascati Handbuch der OECD, 2015 (Grundlage der Begriffsbestimmungen und Abgrenzungen der VO iVm VwGH 29.3.2017, Ra 2015/15/0060)
- EStR 2000 Rz 8208 – 8209k, Forschungsprämie § 108c EStG (folgend kurz FP)

# Themen

- 1. Inländischer Betrieb/Betriebsstätte als Voraussetzung für die Prämie iVm grenzüberschreitende Projekte**
2. Eigenleistungen/eigenbetriebliche Forschung bei Auftragsforschung
3. Wertigkeit der FFG-Gutachten und  
Warum prüft die Finanzverwaltung bei positiven Jahresgutachten?
4. Rechtsprechung zu Managergehältern

# Bemessungsgrundlage Forschungsprämie iSv § 108c Abs 2 EStG

## FoPV § 1 Abs 2 und Anhang II

1. Löhne und Gehälter
2. Unmittelbare Aufwendungen (Ausgaben)
  - 2.1 Unmittelbare Investitionen
3. Finanzierungsaufwendungen soweit für FuE Anhang I, Teil A, Z 1
4. Gemeinkosten soweit für FuE Anhang I, Teil A, Z 1
5. Fiktiver Unternehmerlohn (seit Juli 2022, neu 2024!)

= **Forschungsaufwendungen gesamt**

Abzüglich steuerfreier Zuwendungen aus öffentlichen Mitteln (§ 3 Abs 4 EStG)

= **FP-BMG für FuE gemäß § 108c EStG**

# 1. Inländischer Betrieb/Betriebsstätte

Gemäß § 108c Abs 2 Z 1 EStG 1988 muss die **begünstigte Forschungstätigkeit in einem inländischen Betrieb oder einer inländischen Betriebsstätte** erfolgen.

Kein inländischer Betrieb liegt vor, wenn ein ausländischer Staat ein Besteuerungsrecht laut DBA am ausl BS-Ergebnis hat und AUT das BS-Ergebnis nach der Befreiungsmethode aus der AUT BMG ausscheidet (befreit).

Die Tätigkeit in der ausl BS muss FuE darstellen, um als ausl Forschung zu gelten.

Achtung: Bloße Supportleistungen (Hilfsleistungen): zB Datensammlungen oder Tests sind daher im Inland prämienbegünstigt.

# Inländischer Betrieb/Betriebsstätte

## Grenzüberschreitende Projekte:

Von FuE iVm FP wird dann gesprochen, wenn in einem inländischen Betrieb oder einer inländischen BS, die **dort ausgeübte Tätigkeit und die qualitativen Voraussetzungen** erfüllt werden.

Wird für ein Projekt **sowohl im Inland als auch im Ausland** eine (grundsätzlich begünstigte) Forschungstätigkeit ausgeübt, so ist **nur der auf die inländische Tätigkeit entfallende Aufwand** in die Bemessungsgrundlage aufzunehmen.

Voraussetzung für die Zuordnung eines Forschungsaufwandes ist das **Vorhandensein einer Betriebsstätte**.

Werden im Ausland lediglich Hilfsleistungen für ein inländisches FuE-Projekt erbracht, so sind diese in die Bemessungsgrundlage aufzunehmen.

# Inländischer Betrieb/Betriebsstätte Bsp 1

- Die A-GmbH in AUT entwickelt ein Ventilsystem für Leitungen von gasförmigen und leicht brennbaren Stoffen, die Brandgefahr vollautomatisch erkennen. Die Maßnahmen zur Verhinderung von Explosionsgefahr werden vom Regelungssystem ebenfalls automatisch gefahren. Für das neuartige System bedarf es sowohl einer innovativen Ventiltechnik als auch eines neuartigen integrierten Software-Steuerungssystems.
- Am AUT Standort wird das FuE-Projekt geleitet und die Hardware (Ventile) konzipiert, die Softwareentwicklung wird in GER an eine Tochtergesellschaft der A-GmbH ausgelagert. Die Prototypentests des integrierten Systems finden in AUT statt. Die A-GmbH trägt die Gesamtprojektkosten. Die GER-Tochter fakturiert ihre Software-Entwicklungskosten an die A-GmbH.
- **Lösung: EStR Rz 8208h**

Handelt es sich bei der in Auftrag gegebenen Forschung (Entwicklung) um eine solche im Sinne des § 108c Abs 2 Z 1 EStG, können die Kosten dafür nicht in die Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie für eigenbetriebliche Forschung einbezogen werden (§ 1 Abs 3 der Forschungsprämienverordnung, BGBl II Nr 515/2012). Es kann unter den Voraussetzungen des § 108c Abs 2 Z 2 EStG dafür eine Forschungsprämie für Auftragsforschung in Anspruch genommen werden. Dies gilt unabhängig davon, ob die in Auftrag gegebene Forschung mit einer eigenbetrieblichen Forschung, für die eine Forschungsprämie in Anspruch genommen wird, im Zusammenhang steht oder nicht.

## Inländischer Betrieb/Betriebsstätte Bsp 2

**Variante 1:** Im **Ausland** wird eine (**abgeschlossene**) **qualifizierte Tätigkeit** iSd § 108c EStG ausgeübt – die Software wird eigenständig entwickelt.

Es kann **keine eigenbetriebliche Forschung** iSd § 108c Abs 2 Z 1 EStG vorliegen, da die Software in GER völlig eigenständig entwickelt wird.

Liegen die Voraussetzungen vor, **könnte eine Auftragsforschung** iSd § 108c Abs 2 Z 2 EStG vorliegen. Im gegenständlichen Fall sind jedoch wahrscheinlich die Voraussetzungen nicht gegeben (**beherrschender Einfluss**).

Ist die **im Inland erbrachte Arbeit** isoliert betrachtet eine **eigenbetriebliche Forschung**, so kann für die dabei angefallenen Aufwendungen die Prämie beantragt werden.

**Variante 2:** Die **im Ausland** ausgeübte Tätigkeit ist eine **Hilfstätigkeit** für das im Inland betriebene Forschungsprojekt – in diesem Fall können die dafür vom inländischen Stammhaus getragenen Aufwendungen in die **BMG der Forschungsprämie** für die im Inland betriebene eigenbetriebliche Forschung **eingerechnet** werden.

# Inländischer Betrieb/Betriebsstätte Bsp 3

## Grenzüberschreitende Projekte

**Bsp:** Unternehmen X beschäftigt **im Inland und in einer ausländischen Betriebsstätte** Dienstnehmer, die eine qualifizierte Tätigkeit iSd § 108c EStG ausüben. **Gemeinsam** wird ein Projektziel verfolgt.

Nach Ansicht des Vortragenden sind auch in diesem Fall **nur die im Inland angefallenen Aufwendungen** in die Bemessungsgrundlage für die Prämie aufzunehmen.

## Inländischer Betrieb/Betriebsstätte Bsp 4

In einem Unternehmen A wird an mehreren Forschungsprojekten gearbeitet. Dabei werden (immer wieder) **Teile des Gesamtprojekts an fremde Unternehmen X im In- und Ausland vergeben.**

Hier ist zu prüfen, ob die außer Haus vergebenen **Arbeiten solche iSd § 108c Abs 2 Z 1 EStG** sind. Insoweit dies der Fall ist, stellen diese Projekte bei A **keine eigenbetrieblichen Forschungsaufwendungen** dar.

Möglich wäre – wenn die Voraussetzungen vorliegen – eine Prämie für Auftragsforschung.

- **Hier ist jedoch der anzusetzende Höchstbetrag von € 1 Mio BMG zu beachten.**
- **Außerdem hat bis zum Ende des WJ eine Mitteilung an den Auftragnehmer zu erfolgen.**

# Inländischer Betrieb/Betriebsstätte Bsp 5

## Grenzüberschreitende Projekte:

Werden Mitarbeiter aus dem Inland in das Ausland versendet und stehen die Arbeiten im Zusammenhang mit einem im Inland betriebenen begünstigten Projekt, so ist zu unterscheiden:

- Erfolgt die **FuE-Tätigkeit (keine Hilfstätigkeiten) im Ausland im Rahmen einer dortigen Betriebsstätte** oder ist der Mitarbeiter bereits der dortigen Betriebsstätte zuzurechnen, so sind die anfallenden Kosten aus der Bemessungsgrundlage für die Prämie auszuscheiden.

Die D-GmbH (GER) betreibt Forschungsbetriebsstätten in Österreich und den Niederlanden. Der in der österreichischen Betriebsstätte beschäftigte FuE-Mitarbeiter C wird für **die Monate April und Mai** in eine niederländische Forschungsbetriebsstätte entsandt. Während dieser Zeit wird er **nur im Rahmen der in der ausländischen Betriebsstätte durchgeführten FuE tätig**. Der Lohnaufwand für C für April und Mai und der mit der Tätigkeit in den Niederlanden unmittelbar verbundene Aufwand für die Reise und Unterbringung ist nicht in AUT in der FP zu berücksichtigen (Da in den Niederlanden eigene FuE).

# Inländischer Betrieb/Betriebsstätte Bsp 6

## Grenzüberschreitende Projekte:

- Ist der Mitarbeiter zwar nicht physisch im Inland anwesend, ist er aber weiterhin **dem inländischen Unternehmensteil zuzurechnen, weil im Ausland keine BS begründet wird** und im Rahmen eines inländischen FuE-Projektes im Ausland, so sind die anfallenden Kosten Bestandteil der Bemessungsgrundlage.

Der Experte A wird von seinem Arbeitgeber auf einen **Fachkongress in die USA** entsandt, weil die dort gewonnenen Erkenntnisse im Rahmen eines inländischen FuE-Projektes von Nutzen sind. Der mit der Reise verbundene Aufwand ist durch die inländische FuE-Tätigkeit veranlasst und daher präminienbegünstigt (FP-BMG).

# Themen

1. Inländischer Betrieb/Betriebsstätte als Voraussetzung für die Prämie iVm grenzüberschreitende Projekte
- 2. Eigenleistungen/eigenbetriebliche Forschung bei Auftragsforschung**
3. Wertigkeit der FFG-Gutachten und  
Warum prüft die Finanzverwaltung bei positiven Jahresgutachten?
4. Rechtsprechung zu Managergehältern

# Eigenleistungen bei Auftragsforschung

**VwGH vom 10.2.2022, Ro 2020/15/0004-4**

**Sachverhalt:** Ein Unternehmen (Start-up) beantragte für ein beauftragtes Forschungsprojekt die **Prämie für Auftragsforschung**. In der Bemessungsgrundlage waren **auch eigene Aufwendungen**, etwa für die Anschaffung eines Mikroskops, Leasingkosten, Bürokosten, ... in die Bemessungsgrundlage aufgenommen.

VwGH: [...] „*strittig, ob bei der Forschungsprämie für Auftragsforschung auch Aufwendungen der Auftraggeberin und Antragstellerin für außerhalb des eigentlichen Forschungsantrages empfangene (Vor-)Lieferungen und Leistungen (zB Kosten ihrer Büroausstattung und PKW-Leasing oder auch für ein Mikroskop und Glasschalen) in die Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie miteinzubeziehen sind, wenn diese in einem Zusammenhang zur vergebenen Auftragsforschung stehen.*“ (Rn 19)

## Eigenleistungen bei Auftragsforschung

*[...] „sollten mit dem neuen zweiten Tatbestand einer Forschungsprämie für Auftragsforschung gerade jene (typischerweise kleineren) Unternehmen in die Förderung einbezogen werden, die nicht selbst forschen. In diesen Fällen fällt jedoch typischer Weise gerade kein zusätzlicher eigenbetrieblicher Forschungsaufwand im Zusammenhang mit der in Auftrag gegebenen Forschung an.“ (Rn 25)*

*„Dementsprechend umschreibt auch § 1 Abs. 3 Forschungsprämienverordnung die von § 108c Abs. 2 Z 2 EStG 1988 erfassten Aufwendungen als „externe Aufwendungen“ bzw. „Aufwendungen (Ausgaben) für Forschung und experimentelle Entwicklung im Sinne dieser Verordnung, die gemäß § 108c Abs. 2 Z 2 EStG 1988 an Dritte außer Haus vergeben werden.“ (Rn 26)*

## Eigenleistungen bei Auftragsforschung

*„Bemessungsgrundlage einer Forschungsprämie für Auftragsforschung iSd § 108c Abs. 2 Z 1 EStG 1988 sind daher allein die der Auftraggeberin vom Auftragnehmer in Rechnung gestellten Kosten (Atzmüller, in Doralt EStG § 108c, 20. Lfg, Rz 28, sowie Wallner/Grabner, Praxisleitfaden Forschungsprämie 183).“ (Rn 27)*

In weiterer Folge weist der VwGH darauf hin, dass eine andere Beurteilung dann möglich wäre, wenn der erteilte Forschungsauftrag auch Teil eigener Forschung wäre (Rn 28).

Im konkreten Fall lag jedoch unstrittig keinerlei eigenbetriebliche Forschung vor.

## Eigenleistungen bei Auftragsforschung

**Bsp:** Unternehmen A vergibt einen Entwicklungsauftrag für einen **neuartigen Motorenantrieb** an ein spezialisiertes Fremdunternehmen X im EU-Ausland. Diese Antriebskomponente wird für eine **neu zu entwickelnde Produktionsanlage** benötigt. Die Entwicklung dieser neuen Anlage wird von A durchgeführt. **Sowohl die Entwicklung des Motorenantriebs durch A als auch jene der Produktionsanlage erfüllen die Kriterien des § 108c Abs 2 Z 1 EStG.**

- Die Entwicklung des Motorenantriebs stellt eine **eigenbetriebliche FuE von X** dar. Sind die gesetzlichen Voraussetzungen erfüllt, kann A eine Prämie für **Auftragsforschung** geltend machen.
- Dabei ist der Höchstbetrag der BMG von € 1 Mio zu beachten (§ 108c Abs 2 Z 2)
- Die Entwicklung der **Produktionsanlage** stellt eine **eigenbetriebliche FuE von A** dar.

# Themen

1. Inländischer Betrieb/Betriebsstätte als Voraussetzung für die Prämie iVm grenzüberschreitende Projekte
2. Eigenleistungen/eigenbetriebliche Forschung bei Auftragsforschung
- 3. Wertigkeit der FFG-Gutachten und  
Warum prüft die Finanzverwaltung bei positiven Jahresgutachten?**
4. Rechtsprechung zu Managergehältern

## Wertigkeit bei FFG-Gutachten

Vor Bearbeitung eines Prämienantrags muss von der FFG ein **Jahresgutachten** erstellt werden. Dies ist meist (wie auch die Angaben des Antragstellers) eher kurz gehalten. Sollte im Verfahren eine **weitere Stellungnahme/Gutachten** der FFG notwendig sein, so sind diese **durchaus ausführlicher** gehalten.

**Strittig** ist dabei oft

1. die **Qualität dieser Gutachten** einerseits und
2. die **Bindung der Finanzverwaltung** an das Ergebnis dieser Gutachten andererseits.

# Wertigkeit bei FFG-Gutachten

## 1. Wertigkeit eines FFG-Gutachtens

**Gutachten der FFG sind mit einem Sachverständigenbeweis** nach § 177 BAO **vergleichbar**. Die Beweiskraft eines Sachverständigengutachtens kann zB durch den Nachweis eines Widerspruchs mit den Denkgesetzen oder mit den Erfahrungen des täglichen Lebens in Zweifel gezogen werden; eine bloß gegenteilige Behauptung genügt nicht.

Die FFG ist auf die Erstellung von Gutachten im Zusammenhang mit der Frage, ob Forschung und Entwicklung vorliegt, spezialisiert – BFG 04.07.2022, RV/4100130/2022; (taxlex 07-08 2023, Die freie Beweiswürdigung des FFG-Jahresgutachtens im Abgabeverfahren).

Hat der Steuerpflichtige die FFG nicht in die Lage versetzt, mit den von ihm bekanntgegebenen Informationen den Forschungsgegenstand festzustellen, war die Voraussetzung des § 108c Abs 7 EStG 1988 für die Gewährung einer Forschungsprämie nicht gegeben – BFG 7.12.2022, RV/7101950/2021.

## Wertigkeit bei FFG-Gutachten

Die Begutachtung der FFG besteht nicht aus der Bewertung einer einzelnen ‚anonymen Person‘, sondern es handelt sich dabei um einen **qualitätsgesicherten Begutachtungsprozess**. Liegt ein Antrag vor, wird dieser intern dem fachlich best geeignetstem Experten zugeteilt (akademische Ausbildung, Berufserfahrung, Erfahrung in der FFG) und das Ergebnis der Begutachtung anschließend im Rahmen der Qualitätssicherung im „**Mehraugenprinzip**“ durch weitere Experten überprüft.

Die FFG verfügt nicht nur über die **Kompetenz zur Abwicklung (auch komplexer) Förderprogramme**, sondern als einzige Institution Österreichs auch über einen entsprechenden **Pool an Experten**. Diese verfügen über das entsprechende Fachwissen, um die Frage des **Vorliegens von Forschung und Entwicklung verlässlich zu beurteilen** – BFG 18.4.2023, RV/5101376/2017; (taxlex 07-08 2023, Die freie Beweiswürdigung des FFG-Jahresgutachtens im Abgabeverfahren).

# Wertigkeit bei FFG-Gutachten

## 2. Bindung der Finanzverwaltung?

1. Das **Gutachten** unterliegt der freien **Beweiswürdigung** durch die Behörde.
2. **Keine Bindungswirkung an FFG-Gutachten**
3. **Einhaltung des Parteiengehörs** (Vorhalteverfahren durch das Finanzamt)!
4. Einwendungen, **Gegengutachten** können **der FFG** zur neuerlichen Begutachtung **übermittelt** werden.

Betreffend der ‚**technischen**‘ **Beurteilung** hält sich die Finanzverwaltung grundsätzlich an das Ergebnis des Gutachtens der FFG.

Trotz positiver Beurteilung durch die FFG ist die Forschungsprämie jedoch **Gegenstand von Überprüfungsverfahren** im Rahmen von Betriebsprüfungen.

# Wertigkeit bei FFG-Gutachten

**Prüfung durch die Finanzverwaltung:**

**Ein Blick in § 3 Abs 2 der FoPV: Das Gutachten umfasst nicht**

- die Tatsachenfeststellung, ob die bekannt gegebenen **Informationen zu einem Forschungsschwerpunkt/Forschungsprojekt** oder zu nicht forschungsschwerpunkt- oder forschungsprojektbezogen zugeordneten Investitionen **richtig sind, sowie**
- **die Beurteilung, ob und in welchem Umfang Aufwendungen oder Ausgaben** für Forschung und experimentelle Entwicklung Bestandteil der Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie sind.

**§ 3 Abs 3 der FoPV:** *„Die Gutachten der FFG haben sich auf jene Forschungsschwerpunkte/Forschungsprojekte oder nicht forschungsschwerpunkt- oder forschungsprojektbezogen zugeordnete Investitionen zu beziehen, für die die Beurteilung durch die FFG angefordert worden ist. Die vom Steuerpflichtigen bekannt gegebenen Informationen aus der Anforderung des Gutachtens bilden einen integralen Bestandteil des Gutachtens.“*

# Wertigkeit bei FFG-Gutachten

„Problem“ Forschungsschwerpunkt – Anhang I der VO:

1. 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.
2. 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.

Den **Anträgen** auf Erstellung eines Jahresgutachtens durch die FFG sind die **einzelnen Projekte in einem Schwerpunkt und deren Inhalt nicht zu entnehmen.**

# Themen

1. Inländischer Betrieb/Betriebsstätte als Voraussetzung für die Prämie iVm grenzüberschreitende Projekte
2. Eigenleistungen/eigenbetriebliche Forschung bei Auftragsforschung
3. Wertigkeit der FFG-Gutachten und  
Warum prüft die Finanzverwaltung bei positiven Jahresgutachten?
- 4. Rechtsprechung zu Managergehältern**

# Managergehälter gemäß § 20 Abs 1 Z 7 EStG, BFG 20.3.2024

## Sachverhalt:

1. Bf einer Körperschaft, Ausgaben für FuE darunter hohe Personalkosten für WJ 2021
2. Positives FFG-Jahresgutachten für FuE wurde bereits am 31.3.2023 übermittelt
3. Antrag bei Behörde für FP gemäß § 108c EStG am 7.4.2023
4. Managergehälter über € 500 T wurden von der Bf in der FP-BMG voll angesetzt
5. FAÖ kürzte die FP-BMG iVm den Managergehälter mittels F-Bescheid § 201 BAO am 8.5.2023
6. BESW am 24.5 2023 mit der Begründung, dass die FP eine von der ESt und KöSt losgelöste eigenständige Abgabe sei und § 20 Abs 1 Z 7 EStG nicht für die FP gilt!  
(BFG 20.3.2024, RV/7101947/2023; Rev anhängig VwGH Ro 2024/15/0017)

# Managergehälter gemäß § 20 Abs 1 Z 7 EStG, BFG 20.3.2024

## Grundlagen: Gemäß BFG: Anknüpfungspunkte EStG, KStG mit der FoPV

1. *„§ 1. (1) Der Geltendmachung einer Forschungsprämie sind Aufwendungen (Ausgaben) im Sinne der Abs. 2 und 3 im Bereich von Forschung und experimenteller Entwicklung (**Anhang I**) zu Grunde zu legen. Die Bestimmungen der § 6 Z 10 und § 20 Abs. 2 EStG 1988 sowie § 12 Abs. 2 KStG 1988 sind anzuwenden.“*
2. BFG stellt klar, dass aus rechtshistorischer Perspektive für die FP die gesetzlichen Regelungen im EStG maßgebend waren
3. FP ist keine Betriebseinnahme und wird am Abgabekonto gutgeschrieben
4. Kürzung FP-BMG: Steuerfreie Zuwendungen aus öffentlichen Mitteln iSd § 3 Abs 4 EStG
5. Zugesagte Subventionen iSd § 6 Z 10 EStG kürzen die AK/HK bei unmittelbaren Investitionen
6. Nach § 10 Abs 4 EStG keinen Gewinnfreibetrag geltend machen, wenn in FP-BMG enthalten usw!

# Managergehälter gemäß § 20 Abs 1 Z 7 EStG, BFG 20.3.2024

## Lösung BFG: BESW abgewiesen! Warum?

1. § 20 Abs 1 Z 7 EStG iVm § 12 Abs 1 Z 8 KStG sind anhand der aktuellen Judikatur des BFG im Bereich FP anzuwenden.
2. Mit dem AbgÄG 2014 wurde in den oben genannten §§ ein Abzugsverbot für Managergehälter bei mehr als € 500 T geschaffen.
3. Da die FP-BMG auf steuerliche abzugsfähige Aufwendungen (Ausgaben) abstellt, greift das Abzugsverbot auch für FuE Mitarbeiter (max € 500 T absetzbar).

**BFG:** Aus dem systematischen Regelungszusammenhang des § 108c EStG (und der dazu erlassenen FoPV) ergibt sich auf eindeutige Weise, dass nach dem Willen des Gesetzgebers jedes Abweichen von den allgemeinen ertragsteuerlichen Grundsätzen eine ausdrückliche gesetzliche Bestimmung erfordert. (Info: VwGH zur Zahl Ro 2024/13/0017)

**Das war´s**

**Die Forschungsprämie**

**Vertiefung**

**Interessante Themen zur Forschungsprämie**

**Viel Spaß und Erfolg mit der Forschungsprämie**

Gerhard Weinzettel

Wien, 7. November 2024