

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin ***R1*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch BDO Austria GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, Am Belvedere 4, 1100 Wien, über die Beschwerde vom 26.09.2022 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 17. August 2022 betreffend Forschungsprämie gem. § 108c EStG 1988 für 2020 (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) zulässig.

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (Bf.) brachte am 03.06.2022 einen Antrag zur Geltendmachung einer Forschungsprämie gemäß § 108c EStG 1988 für 2020 iHv € 818.806,39 bei der belangten Behörde ein. Das von der Österreichischen Forschungsförderungsgesellschaft mbH erstellte Jahresgutachten (J22F027619) zur Geltendmachung einer Forschungsprämie für eigenbetriebliche Forschung und experimentelle Entwicklung (§ 108c Abs. 2 Z 1 iVm § 108c Abs. 7 und Abs. 8 EStG 1988) war bereits am 05.04.2022 übermittelt worden.

In einem am 02.08.2022 eingebrachten Begleitschreiben zum Antrag auf Geltendmachung einer Forschungsprämie 2020 (datiert mit 29.04.2022) wurde ausgeführt, dass die Bf. für 2020 eine Forschungsprämie gemäß § 108c EStG 1988 für eigenbetriebliche Forschung und Entwicklung iHv € 818.806,39 beantrage. Die zugrundeliegende Berechnung der Forschungsprämie resultiere aus den Personalkosten des Unternehmens und somit einer Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie iHv € 5,848.617,09. Im Unternehmen seien 28 Beschäftigte in Vollzeitäquivalent angestellt, welche in Forschung und experimenteller Entwicklung tätig seien und deren Gehalt inkl. Lohnnebenkosten für die Kalkulation der Bemessungsgrundlage herangezogen werde. Da gemäß § 1 Abs. 1 der

Forschungsprämienverordnung lediglich die Bestimmungen der § 6 Z 10 und § 20 Abs. 2 EStG 1988 sowie § 12 Abs. 2 KStG 1988 anzuwenden seien, seien die Personalkosten in voller Höhe angesetzt und die Beschränkung auf € 500.000,00 gemäß § 20 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 nicht berücksichtigt worden. Bei Anwendung der Beschränkung wären € 885.009,87 an Personalkosten aus der Bemessungsgrundlage auszuschneiden. Die Forschungsprämie sei eine von der Einkommensteuer und Körperschaftsteuer losgelöste eigenständige Abgabe (VwGH 11.12.2019, Ra 2019/13/0108; Rz 8208f EStR). Dies sei objektiv bereits dadurch gerechtfertigt, dass die Forschungsprämie eben Forschungstätigkeiten fördern und damit Österreich attraktiv gemacht werden solle und - bis auf die in der Verordnung angeführten - auch sonstige Limitierungen nicht zur Anwendung kämen. Das Erkenntnis VwGH 22.10.2002, 2002/14/0030, sei nach dem Erachten der Bf. nicht (mehr) einschlägig, da es zu einer älteren Rechtslage ergangen sei. Im Zuge der Beantragung der Forschungsprämie würden acht Forschungs- und Entwicklungsprojekte für die Berechnung berücksichtigt, auf deren Inhalt auf die entsprechenden Anträge bei der FFG verwiesen werde. Nachfolgend werde auf die Berechnung der Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie und insbesondere die Personalaufwendungen für die Projekte eingegangen. Diese hätten durch Forschung und Entwicklung zu Neuerungen und diversen Patentanmeldungen geführt. Da im Unternehmen keine Zeitaufzeichnung der einzelnen Mitarbeiter vorliege, welche die aufgewendeten Stunden für die jeweiligen Projekte genau erfasse, seien aufgrund von Projektfortschrittsberichten, Kalendereinträgen sowie teilgenommenen Meeting-Einheiten die aufgewendeten Zeiten der Mitarbeiter pro Projekt ermittelt worden. Für die Berechnung der Bemessungsgrundlage seien die Mitarbeiter den jeweiligen Projekten mittels eines Prozentsatzes zugeteilt, den sie an den Projekten tätig gewesen seien. Folglich seien die Präsentationszeiten und gehaltene Termine bei der Kalkulation des produktiven Prozentsatzes berücksichtigt worden. Ein Großteil der Mitarbeiter arbeite zudem ganzjährig an einem Projekt, weswegen es zu keiner komplexen Aufteilung der Stunden zwischen den Projekten kommen müsse, sondern deren Personalkosten lediglich bei einem Projekt für die Berechnung der Bemessungsgrundlage verwendet würden. Nach Zuteilung der Mitarbeiter auf die Projekte, an denen sie mitgewirkt hätten, sei ein Abschlag von 5 % von deren Personalkosten getätigt worden, was die diversen Verwaltungsaufwendungen pauschal abdecke. Somit würden sich die am Projekt gearbeiteten Stunden der Mitarbeiter ergeben. Diese Stunden würden folglich mit dem durchschnittlichen Stundensatz des jeweiligen Mitarbeiters multipliziert. Für den durchschnittlichen Stundensatz werde das Jahresbruttogehalt herangezogen, dividiert durch die Arbeitsstunden pro Jahr, wobei 2000 Stunden angenommen würden. Daraus würden sich die Kosten für die jeweiligen Mitarbeiter, welche an Projekten in der Forschung und Entwicklung tätig seien, ergeben. Somit ließen sich die bei den Projekten angeführten Personalkosten berechnen. Des Weiteren seien die Kosten für die Supervisor berücksichtigt worden. Zunächst sei der Mittelwert der für das Projekt aufgewendeten Zeit der beaufsichtigten Mitarbeiter ermittelt worden. In einem weiteren Schritt sei ein Abschlag von 20 % getätigt worden, da Supervisor durch Ihre Führungsposition auch vermehrt Verwaltungsaufwand und Managementtätigkeiten

ausführten. Für die Supervisor seien im Jahr 2020 nach Abschlüssen € 2,033.526,27 an Personalkosten angefallen. Daraus resultierten Personalaufwendungen in der Höhe von gesamt € 5,848.617,09, welche die Bemessungsgrundlage für die Beantragung der Forschungsprämie bilden würden. Aufgrund eines Formelfehlers in der Berechnung sei das Gutachten versehentlich mit einer Bemessungsgrundlage von € 5,924.792,00 beantragt worden. Diese Bemessungsgrundlage ergebe unter Berücksichtigung der 14 % gem. § 108c Abs. 1 EStG 1988 eine beantragte Forschungsprämie in der Höhe von € 818.806,39. Durch die oben genannten Aktivitäten in Forschung und Entwicklung sei Neues entwickelt und auf systematische Weise das Ziel erreicht worden, den Stand des Wissens zu vermehren und neue Anwendungen dieses Wissens zu erarbeiten.

Mit dem von der belangten Behörde am 17.08.2022 erlassenen Festsetzungsbescheid gemäß § 201 BAO wurde die Forschungsprämie für das Jahr 2020 mit € 694.905,01 festgesetzt. Zur Begründung ist ausgeführt: *„Am 03.06.2022 wurde ein Antrag auf Geltendmachung der Forschungsprämie (Formular E108c) für das Wirtschaftsjahr 2020 mit einem Betrag von 818.806,39 Euro eingebracht. Bereits am 05.04.2022 wurde von der Forschungsförderungsgesellschaft (in Folge „FFG“) das gesetzlich vorgeschriebene Gutachten mit der Nummer JJ22F027619 übermittelt. Gemäß diesem Gutachten erfüllen die dargelegten F&E-Aktivitäten die inhaltlichen Voraussetzungen iSd § 108c EStG 1988 bzw. der Forschungsprämienverordnung zur Geltendmachung einer Forschungsprämie. Mit Schreiben vom 29.07.2022 gab die Firma bekannt, dass die in der Bemessungsgrundlage enthaltenen Personalkosten in voller Höhe angesetzt wurden und die Beschränkung auf EUR 500.000,00 gemäß § 20 Abs 1 Z 7 EStG nicht berücksichtigt wurde. Es waren daher 885.009,87 Euro an Personalkosten aus der Bemessungsgrundlage auszuscheiden.“*

Die Bf. brachte am 26.09.2022 (Fristerstreckung wurde gewährt) eine Beschwerde gegen den Bescheid über die Festsetzung der Forschungsprämie vom 17.08.2022 ein und brachte das Folgende vor:

Sachverhalt: Die Bf. habe die Zuerkennung einer Forschungsprämie für eigenbetriebliche Forschung und Entwicklung gemäß § 108c EStG 1988 iHv € 818.806,39 auf Basis einer Bemessungsgrundlage iHv € 5,848.617,09 beantragt. Im Unternehmen seien dabei 28 Beschäftigte in Vollzeitäquivalent angestellt, welche in Forschung und experimenteller Entwicklung tätig seien und deren Gehalt inklusive Lohnnebenkosten für die Kalkulation der Bemessungsgrundlage herangezogen werde. Mit dem beschwerdegegenständlichen Bescheid sei unter Anwendung von § 20 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 ein Betrag von € 885.009,87 aus der Bemessungsgrundlage ausgeschieden und die Prämie mit € 694.905,01 festgesetzt worden. Eine rechtliche Begründung für diese Reduktion weise der Bescheid nicht auf. Die Beschwerde richte sich gegen die Kürzung der Bemessungsgrundlage auf Grund der Anwendung von § 20 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 und die reduzierte Festsetzung der Forschungsprämie.

Begründung: Die Forschungsprämie sei eine von der Einkommen- und Körperschaftsteuer losgelöste eigenständige Abgabe (VwGH 11.12.2019, Ra 2019/13/0108; Rz 8208f EStR). Die

Intention der Forschungsprämie sei die Attraktivitätssteigerung des Standortes Österreich im Wettbewerb zu anderen Forschungsstandorten. Die Forschungsprämie sei keine steuerpolitische, sondern eine allgemeine wirtschaftspolitische Maßnahme, die lediglich aufgrund historischer Entwicklungen Einzug in das Einkommensteuergesetz gefunden habe (EB zu BGBl I 111/2010). Die Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie sei abschließend in der Verordnung der Bundesministerin für Finanzen über die Kriterien zur Festlegung förderbarer Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen (-ausgaben), zur Forschungsbestätigung sowie über die Erstellung von Gutachten durch die Österreichische Forschungsförderungsgesellschaft mbH (ForschungsprämienVO; FPr-VO), BGBl II 2012/515, geregelt. Gemäß § 1 Abs. 1 FPr-VO seien der Geltendmachung einer Forschungsprämie Aufwendungen (Ausgaben) iSd folgenden Abs. 2 und 3 zu Grunde zu legen. Die Bestimmungen der § 6 Z 10 und § 20 Abs. 2 EStG 1988 sowie § 12 Abs. 2 KStG 1988 seien anzuwenden. Nach § 1 Abs. 2 Z 1 FPr-VO zählten Löhne und Gehälter für in Forschung und experimenteller Entwicklung Beschäftigte einschließlich Arbeitgeberbeiträge zur Sozialversicherung, Wohnbauförderungsbeiträge und sonstige Personalaufwendungen (beispielsweise freiwillige Sozialleistungen) sowie Vergütungen für in Forschung und experimenteller Entwicklung Beschäftigte, die außerhalb eines Dienstverhältnisses tätig würden, zu den Aufwendungen (Ausgaben) zur Forschung und experimentellen Entwicklung. Ein Verweis auf § 20 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 sei hingegen nicht enthalten und schon aus diesem Grund sei der Bescheid der Behörde unrichtig. Darüber hinaus könne das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 auch nicht mittels „Anwendung von allgemeinen ertragsteuerlichen Grundsätzen“ argumentiert werden, wie in der Folge gezeigt werde: Vielmehr werde sogar explizit entgegen allgemeinen ertragsteuerlichen Grundsätzen gemäß § 7 EStG 1988 in § 1 Abs. 2 Z 2 FPr-VO geregelt, dass Investitionen (einschließlich der Anschaffung von Grundstücken) im Jahr der Anschaffung in die prämienbegünstigte Bemessungsgrundlage eingehen. Damit werde entgegen und abweichend von § 7 EStG 1988 nicht die Abschreibung von Anlagevermögen prämienrelevant, sondern werde auch die Anschaffung per se nicht abnutzbarer bzw. abschreibbarer Grundstücke gefördert. Darüber hinaus seien nach § 1 Abs. 2 Z 3 FPr-VO der Forschung zuordenbare Finanzierungsaufwendungen ebenfalls Teil der prämienbegünstigten Bemessungsgrundlage. Eine weitere Einschränkung (zB nach § 12a KStG 1988) ergebe sich nicht. Dies möge seine gerechtfertigte Begründung darin haben, dass in der Praxis es auch annähernd unmöglich wäre, forschungsbezogene Zinsaufwendungen einer Einschränkung nach § 12a KStG 1988 zu unterziehen, da mehrjährig Zuordnungen vorzunehmen wären, welche Zinsaufwendungen nun in welcher Reihenfolge mit welchen Zinserträgen verrechnet oder mit welchen EBITDA Vorträgen in späteren Jahren abzugsfähig würden. Anhand dieser beiden beispielhaften Aufzählungen sei des Weiteren veranschaulicht worden, dass nicht auf steuerlich abzugsfähige Aufwendungen abgestellt werde, was das Zugrundlegen des Abzugsverbotes des § 20 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 implizieren würde. Denn das Abstellen auf steuerlich abzugsfähige Aufwendungen sei weder der FPr-VO (vgl. § 1 Abs. 2 Z 1 FPr-VO) noch dem Fachschrifttum zu entnehmen [vgl. zB Jakom/Ebner, EStG¹⁵ (2022) § 108c Rz 15; Atzmüller in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²²

(2021) § 108c Rz 19, welche Löhne und Gehälter jeweils ohne Einschränkung als prämiengünstig anführen; Mitterlehner/Panholzer, Anpassungen bei der Forschungsprämie durch das AbgÄG 2022, SWK 2022 (766)]. Daher werde im Fachschrifttum (vgl. Wallner/Grabner, Praxisleitfaden Forschungsprämie (2021), 85) auch folgerichtig festgehalten, dass sämtliche (anteilige) [Das Wort „*anteilig*“ beschränke sich lediglich auf nicht ausschließlich in Forschung und experimenteller Entwicklung tätiges Personal, da diesfalls die der Arbeitsleistung für Forschung und experimentelle Entwicklung entsprechenden Anteile an diesen Aufwendungen (Ausgaben) herangezogen würden] Personalkosten Bestandteil der Bemessungsgrundlage seien. Daher sei der eindeutige Schluss zu ziehen, dass die Definition des prämiengünstigen Forschungsaufwandes nach dem klaren Wortlaut auf Aufwendungen (Ausgaben) abstelle, ungeachtet der ertragsteuerlichen Abzugsfähigkeit. Die Abzugsfähigkeit für ertragsteuerliche Zwecke werde nämlich weder in § 108c EStG 1988 noch in der FPr-VO explizit gefordert noch entspreche eine solche Voraussetzung dem Telos der Norm. Daher sei davon auszugehen, dass selbstverständlich auch nach § 20 EStG 1988 nicht abzugsfähige Aufwendungen (Ausgaben) weiterhin (grundsätzlich prämiengünstigungsfähige) Aufwendungen (Ausgaben) darstellten, ansonsten wäre § 20 EStG 1988 von vorneherein nicht anwendbar. Schon aufgrund des Gesetzestextes sei aber klargestellt, für welche Tatbestände des § 20 EStG 1988 der Gesetzgeber keine Forschungsprämienbegünstigung habe gewähren wollen: So werde in § 1 Abs. 1 letzter Satz FPr-VO sogar explizit angeführt, welche Aufwendungen (Ausgaben) nicht förderfähig seien. Danach würden alle Aufwendungen (Ausgaben), die nach § 20 Abs. 2 EStG 1988 bzw. § 12 Abs. 2 KStG 1988 nicht abzugsfähig seien, auch bei der Ermittlung der prämiengünstigen Bemessungsgrundlage ausgeschlossen. Weitere Ausschlüsse, insbesondere ein Ausschluss gemäß § 20 Abs. 1 Z 7 EStG 1988, wie ihn die Behörde argumentiere, fänden sich in Bezug auf Löhne und Gehälter nicht. Denn lediglich bei in die Bemessungsgrundlage einzubeziehenden Gemeinkosten sei nach Ansicht der Finanzverwaltung die steuerliche Abzugsfähigkeit dieser Kosten (unter Berücksichtigung von bspw. § 20 EStG 1988) maßgeblich, um Prämienbegünstigung zu entfalten (vgl. Rz 8208g EStR). Dieses Abstellen nur auf bestimmte Tatbestände des § 20 EStG 1988 bzw. § 12 KStG 1988 sei sachlich durchaus nachvollziehbar, da bereits im Hinblick auf die finale Zwecksetzung der Aufwendungen (Ausgaben) für die Forschungstätigkeit eine sachliche Einschränkung bestehe. Dem Zweck der Förderung entsprechend seien die Löhne und Gehälter iSd Forschungsprämienverordnung ohne weitere Einschränkungen im Hinblick auf ihre ertragsteuerliche Abzugsfähigkeit (mit Ausnahme der erwähnten Bestimmungen des § 20 Abs. 2 EStG 1988 und § 12 Abs. 2 KStG 1988) prämiengünstig. Unter Beachtung der Intention der Forschungsförderung, nämlich Österreich als Forschungsstandort zu etablieren, wären auch weitere Restriktionen zweckwidrig, da Österreich vor allem für Forschungstätigkeiten in der New Economy mit entsprechenden Vergütungssystemen (weiter) an Attraktivität verlieren würde. Weder § 108c EStG 1988 noch die FPr-VO würden in Bezug auf Löhne und Gehälter auf § 20 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 verweisen. Für die Berücksichtigung dieser Einschränkung auf Aufwendungen bis € 500.000 nach § 20 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 fehle daher jegliche

Rechtsgrundlage und sei daher keine Reduktion der Bemessungsgrundlage vorzunehmen. Da weder § 108c EStG 1988 noch die FPr-VO bezüglich dieser Aufwands- bzw. Ausgabenart auf nach EStG 1988 bzw. KStG 1988 abzugsfähige Aufwendungen (Ausgaben) abstellen würden, könne auch keine Grundregel in diesem Sinne hineininterpretiert werden. Ansonsten wären ja die explizit geregelten Einschränkungen nach § 20 Abs. 2 EStG 1988 bzw. § 12 Abs. 2 KStG 1988 inhaltsleer. Eine solch inhaltsleere Regelung in Kraft zu setzen, könne aber weder dem Gesetzgeber noch dem Ordnungsgeber unterstellt werden. Die vorangeführten Argumente würden zeigen, dass hinsichtlich der Ermittlung der Bemessungsgrundlage der Forschungsprämie ein generelles Abstellen auf die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen (Ausgaben) für ertragsteuerliche Zwecke weder beabsichtigt noch umsetzbar sei. Die von der Bf. geltend gemachten Personalkosten seien daher ohne Einschränkung nach § 20 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 als Ausgabe bzw. als Aufwand zu qualifizieren und gem. § 1 Abs. 2 Z 1 FPr-VO als Aufwendung zur Forschung und experimenteller Entwicklung in der Bemessungsgrundlage zu berücksichtigen. Daher werde der Antrag gestellt, die Forschungsprämie 2020 im beantragten Ausmaß in Höhe von € 818.806,39 festzusetzen. Weiters werde gemäß § 262 Abs. 2 BAO der Antrag auf Unterlassung einer Beschwerdeverentscheidung und Vorlage der Bescheidbeschwerde innerhalb von drei Monaten an das Bundesfinanzgericht gestellt.

Die belangte Behörde legte die Beschwerde am 04.10.2022 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

ÜBER DIE BESCHWERDE WURDE ERWOGEN:

Betreffend den Verfahrensgang wird auf die obige Darstellung verwiesen.

Entscheidungsrelevanter Sachverhalt:

Die Bf. brachte am 03.06.2022 einen Antrag zur Geltendmachung einer Forschungsprämie gemäß § 108c EStG 1988 für das Jahr 2020 in Höhe von € 818.806,39 bei der belangten Behörde ein. Dem beantragten Betrag an Forschungsprämie in Höhe von € 818.806,39 liegt eine Bemessungsgrundlage von € 5.848.617,09 zugrunde, wobei die Personalkosten unter Nichtberücksichtigung des § 20 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 in voller Höhe angesetzt wurden.

Mit dem angefochtenen Bescheid vom 17.08.2022 setzte die belangte Behörde die Forschungsprämie 2020 nicht wie beantragt mit € 818.806,39, sondern mit € 694.905,01 fest. Die Reduktion des beantragten Betrages an Forschungsprämie resultiert aus der Anwendung des § 20 Abs. 1 Z 7 EStG 1988, die zur Ausscheidung von Personalkosten in Höhe von € 885.009,87 und folglich zur Zugrundelegung einer entsprechend reduzierten Bemessungsgrundlage von € 4.963.607,22 führte.

Zwischen den Verfahrensparteien besteht Konsens darüber, dass bei Anwendung des § 20 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 der Betrag von € 885.009,87 an Personalkosten in Abzug zu bringen ist, was eine Bemessungsgrundlage von € 4.963.607,22 und somit den Betrag an Forschungsprämie 2020 von € 694.905,01 ergibt.

Rechtsgrundlagen:

Die für die rechtliche Beurteilung maßgeblichen Rechtsgrundlagen sind § 108c EStG 1988, die auf den gesetzlichen Grundlagen des § 108c EStG 1988 und des § 118a BAO erlassene Forschungsprämienverordnung (FPr-VO), § 20 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 und § 12 Abs. 1 Z 8 KStG 1988.

- In § 108c EStG 1988, BGBl. Nr. 400/1988 idF BGBl. I Nr. 82/2017 ist angeordnet:

„(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 14% der prämiengünstigten Forschungsaufwendungen (-ausgaben) geltend machen. Die Prämien stellen keine Betriebseinnahmen dar; § 6 Z 10 und § 20 Abs. 2 sind auf sie nicht anwendbar.

(2) Prämienbegünstigt sind:

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

2. Auftragsforschung für in Auftrag gegebene Forschung und experimentelle Entwicklung im Sinne der Z 1 nach Maßgabe folgender Bestimmungen:

- Die Forschung muss von einem inländischen Betrieb oder einer inländischen Betriebsstätte in Auftrag gegeben werden.

- Es dürfen nur Einrichtungen oder Unternehmen beauftragt werden, die mit Forschungsaufgaben und experimentellen Entwicklungsaufgaben befasst sind und deren Sitz in einem Staat der Europäischen Union oder des Europäischen Wirtschaftsraumes gelegen ist.

- Der Auftragnehmer darf nicht unter beherrschendem Einfluss des Auftraggebers stehen oder Mitglied einer Unternehmensgruppe (§ 9 des Körperschaftsteuergesetzes 1988) sein, der auch der Auftraggeber angehört.

- Die Forschungsprämie kann nur für Aufwendungen (Ausgaben) in Höhe von höchstens 1 000 000 Euro pro Wirtschaftsjahr geltend gemacht werden. Umfasst das Wirtschaftsjahr einen Zeitraum von weniger als zwölf Monaten, ist der Höchstbetrag von 1 000 000 Euro entsprechend der Anzahl der Monate des Wirtschaftsjahres zu aliquotieren. Angefangene Kalendermonate gelten dabei als volle Kalendermonate.

- Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Forschungsprämie ist, dass der Auftraggeber bis zum Ablauf seines Wirtschaftsjahres dem Auftragnehmer nachweislich mitteilt, bis zu welchem Ausmaß an Aufwendungen (Ausgaben) er die Forschungsprämie für Auftragsforschung in Anspruch nimmt. Der Auftragnehmer kann für die in Auftrag genommene Forschung und experimentelle Entwicklung hinsichtlich der von der Mitteilung umfassten Aufwendungen (Ausgaben) keine Forschungsprämie für eigenbetriebliche Forschung in Anspruch nehmen.

- Die Forschungsprämie für Auftragsforschung kann von jenen Aufwendungen (Ausgaben) nicht geltend gemacht werden, die Grundlage einer Forschungsprämie für eigenbetriebliche Forschung ist.

(3) Die Prämien können erst nach Ablauf des jeweiligen Wirtschaftsjahres geltend gemacht werden, spätestens jedoch bis zum Eintritt der Rechtskraft des betreffenden Einkommensteuer-, Körperschaftsteuer- oder Feststellungsbescheides (§ 188 der Bundesabgabenordnung).

(4) Die Prämien sind auf dem Abgabenkonto gut zu schreiben, es sei denn, es ist ein Bescheid gemäß § 201 BAO zu erlassen. Die Gutschrift wirkt auf den Tag der Antragstellung zurück. Sowohl die Prämien als auch Rückforderungsansprüche gelten als Abgabe vom Einkommen im Sinne der Bundesabgabenordnung. Auf Gutschriften und Rückforderungen sind jene Bestimmungen der Bundesabgabenordnung anzuwenden, die für wiederkehrend zu erhebende, selbst zu berechnende Abgaben gelten. Bei Gesellschaften, die nach bürgerlichem Recht nicht rechtsfähige Personenvereinigungen sind, hat die zusammengefasste Verbuchung der Gebarung mit jenen Abgaben zu erfolgen, die die Beteiligten gemeinsam schulden.

(5) Die Prämien sind zu Lasten des Aufkommens an veranlagter Einkommen- oder Körperschaftsteuer zu berücksichtigen.

(6) Die Prämien sind insoweit zu gewähren, als die Aufwendungen nach dem 31. Dezember 2001 angefallen sind.

(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 (FFG) bedienen. Voraussetzung für die Gewährung einer Forschungsprämie für eigenbetriebliche Forschung und experimentelle Entwicklung ist ein vom Steuerpflichtigen bei der FFG anzuforderndes Gutachten (Abs. 8), welches die Beurteilung zum Gegenstand hat, inwieweit eine Forschung und experimentelle Entwicklung unter Zugrundelegung der vom Steuerpflichtigen bekanntgegebenen Informationen die Voraussetzungen des Abs. 2 Z 1 erfüllt. Liegt bereits eine diesbezügliche bescheidmäßige Bestätigung nach § 118a der Bundesabgabenordnung vor, genügt die Glaubhaftmachung, dass die durchgeführte Forschung und experimentelle Entwicklung der der Bestätigung zu Grunde gelegten entspricht oder davon nicht wesentlich abweicht.

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

1. Die FFG hat Gutachten ausschließlich auf Grundlage der vom Steuerpflichtigen zur Verfügung gestellten Informationen zu erstellen und – vorbehaltlich der Z 4 – deren Richtigkeit und Vollständigkeit nicht zu beurteilen.

2. Die FFG hat in ihrem Gutachten nicht zu beurteilen, ob und in welchem Umfang Aufwendungen oder Ausgaben für Forschung und experimentelle Entwicklung Bestandteil der Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie sind.

3. Die FFG hat ein von ihr erstelltes Gutachten bis zu einer Löschanordnung durch das Finanzamt aufzubewahren.

4. Mit Zustimmung des Steuerpflichtigen kann die FFG, die von ihm übermittelten Informationen mit den über den jeweiligen Steuerpflichtigen bei ihr vorhandenen

personenbezogenen Daten aus bereits erledigten oder anhängigen Förderungsfällen vergleichen. Ansonsten ist die FFG nur bei begründetem Verdacht auf Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der ihr vom Steuerpflichtigen zur Verfügung gestellten Informationen ermächtigt, diesen Datenvergleich vorzunehmen. Auf das Ergebnis dieses Vergleichs ist im Gutachten ergänzend hinzuweisen.

5. Mit Zustimmung des Steuerpflichtigen hat das Finanzamt der FFG den Zugriff auf Informationen aus einer Anforderung eines Gutachtens zur Vornahme eines Vergleichs mit den über denselben Steuerpflichtigen bei ihr vorhandenen personenbezogenen Daten aus bereits erledigten oder anhängigen Förderungsfällen einzuräumen. Ansonsten darf das Finanzamt nur bei begründetem Verdacht auf Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der denselben Steuerpflichtigen betreffenden Informationen aus erledigten oder anhängigen Förderungsfällen einen Datenvergleich zulassen.

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

7. Die Bundesministerin für Finanzen wird ermächtigt, die Durchführung der Gutachtenserstellung sowie den Inhalt und das Verfahren der elektronischen Anforderung und Übermittlung von Gutachten mit Verordnung festzulegen.

(9) Das Finanzamt hat auf Antrag des Steuerpflichtigen einen Feststellungsbescheid über die Höhe der Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie für eine eigenbetriebliche Forschung zu erlassen, wenn anlässlich der Antragstellung

a) glaubhaft gemacht, dass der verwirklichte Sachverhalt den Voraussetzungen einer Forschung und experimentellen Entwicklung im Sinne des Abs. 2 Z 1 entspricht, sowie

b) nachgewiesen, dass die Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie richtig ermittelt worden ist.

Die Glaubhaftmachung gemäß lit. a hat unter Zugrundelegung eines Gutachtens der FFG zu erfolgen. Liegt eine diesbezügliche bescheidmäßige Bestätigung nach § 118a der Bundesabgabenordnung vor, genügt die Glaubhaftmachung, dass die durchgeführte Forschung der der Bestätigung zu Grunde gelegten entspricht oder davon nicht wesentlich abweicht. Der Nachweis gemäß lit. b hat durch eine Bestätigung eines Wirtschaftsprüfers zu erfolgen, die auf Grundlage einer den Anforderungen der §§ 268 ff des Unternehmensgesetzbuches entsprechenden Prüfung über die Einhaltung der anzuwendenden Rechnungslegungsvorschriften ausgestellt wurde. Die Bestimmungen des § 275 des Unternehmensgesetzbuches gelten sinngemäß.“

- In § 118a Abs. 1 BAO ist angeordnet, dass die gesetzliche Bestimmung des § 118 BAO bezüglich Auskunftsbescide sinngemäß für bescheidmäßige Bestätigungen über das Vorliegen der Voraussetzungen des § 108c Abs. 2 Z 1 EStG 1988 im Rahmen der eigenbetrieblichen Forschung und experimentellen Entwicklung gilt, wenn nach der Antragstellung ein Gutachten bei der Forschungsförderungsgesellschaft mbH angefordert und

in der Folge dem Finanzamt übermittelt wird, welches die Beurteilung zum Gegenstand hat, inwieweit unter Zugrundelegung der vom Steuerpflichtigen bekanntgegebenen Informationen die Voraussetzungen des § 108c Abs. 2 Z 1 EStG 1988 erfüllt sind. § 108c Abs. 8 EStG 1988 gilt entsprechend.

- Die Forschungsprämienverordnung (Verordnung der Bundesministerin für Finanzen über die Kriterien zur Festlegung förderbarer Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen (-ausgaben), zur Forschungsbestätigung sowie über die Erstellung von Gutachten durch die Österreichische Forschungsförderungsgesellschaft mbH) wurde auf Grund des § 108c EStG 1988 und des § 118a BAO erlassen und in BGBl. II Nr. 515/2012 kundgemacht.

In § 1 der Forschungsprämienverordnung (FPr-VO) ist angeordnet:

„(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) Aufwendungen (Ausgaben) zur Forschung und experimentellen Entwicklung (Anhang I, Teil A) sind:

1. Löhne und Gehälter für in Forschung und experimenteller Entwicklung Beschäftigte einschließlich Arbeitgeberbeiträge zur Sozialversicherung, Wohnbauförderungsbeiträge und sonstige Personalaufwendungen (beispielsweise freiwillige Sozialleistungen) sowie Vergütungen für in Forschung und experimenteller Entwicklung Beschäftigte, die außerhalb eines Dienstverhältnisses tätig werden. Bei Beschäftigten, die nicht ausschließlich in Forschung und experimenteller Entwicklung tätig sind, werden die der Arbeitsleistung für Forschung und experimentelle Entwicklung entsprechenden Anteile an diesen Aufwendungen (Ausgaben) herangezogen.

2. Unmittelbare Aufwendungen (Ausgaben) und unmittelbare Investitionen (einschließlich der Anschaffung von Grundstücken), soweit sie nachhaltig Forschung und experimenteller Entwicklung dienen.

3. Finanzierungsaufwendungen (-ausgaben), soweit sie der Forschung und experimentellen Entwicklung zuzuordnen sind.

4. Gemeinkosten, soweit sie der Forschung und experimentellen Entwicklung zuzuordnen sind.

5. Für Einzelunternehmer, Mitunternehmer und unentgeltlich tätige Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft ein Betrag von 45 Euro für jede im Wirtschaftsjahr geleistete Tätigkeitsstunde in begünstigter Forschung und experimenteller Entwicklung, maximal jedoch 77 400 Euro für jede Person pro Wirtschaftsjahr (fiktiver Unternehmerlohn). Voraussetzung dafür ist, dass die Tätigkeit auf Grundlage von Zeitaufzeichnungen mit aussagekräftiger Beschreibung nachgewiesen wird.

(3) 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 (externe Aufwendungen und Ausgaben für Forschung und experimentelle Entwicklung, Auftragsforschung), sind keine Aufwendungen (Ausgaben) für Forschung und experimentelle

Entwicklung im Sinne des § 108c Abs. 2 Z 1 EStG 1988.

(4) Die Aufwendungen (Ausgaben) für Forschung und experimentelle Entwicklung eines Wirtschaftsjahres sind in einem nach Maßgabe des Anhanges II zu dieser Verordnung erstellten Verzeichnis darzustellen. Das Verzeichnis hat die Ermittlung der Bemessungsgrundlage und die daraus ermittelte Forschungsprämie zu enthalten. Das Verzeichnis ist auf Verlangen der Abgabenbehörde vorzulegen.“

- Im Anhang II zur FPr-VO ist geregelt, welche Forschungsaufwendungen in das „Verzeichnis der Aufwendungen (Ausgaben) für Forschung und experimentelle Entwicklung“ aufzunehmen sind. In Z 1 ist bezüglich der Personalkosten normiert:

„1. Löhne und Gehälter für in Forschung und experimenteller Entwicklung Beschäftigte einschließlich Arbeitgeberbeiträge zur Sozialversicherung, Wohnbauförderungsbeiträge und sonstige Personalaufwendungen (z.B. freiwillige Sozialleistungen) sowie Vergütungen für in Forschung und experimenteller Entwicklung Beschäftigte, die außerhalb eines Dienstverhältnisses tätig werden. Für Beschäftigte, die nicht ausschließlich in Forschung und experimenteller Entwicklung tätig sind, sind nur die der Arbeitsleistung für Forschung und experimentelle Entwicklung entsprechenden Anteile an diesen Aufwendungen (Ausgaben) einzubeziehen.“

- § 20 Abs. 1 Z 7 EStG 1988, BGBl. Nr. 400/1988 idF BGBl. I Nr. 118/2015, lautet:

„Bei den einzelnen Einkünften dürfen nicht abgezogen werden:

Aufwendungen oder Ausgaben für das Entgelt für Arbeits- oder Werkleistungen, soweit es den Betrag von 500 000 Euro pro Person und Wirtschaftsjahr übersteigt. Entgelt ist die Summe aller Geld- und Sachleistungen, ausgenommen Abfertigungen im Sinne des § 67 Abs. 3, Entgelte, die sonstige Bezüge nach § 67 Abs. 6 darstellen und Aufwandsersätze, die an einen aktiven oder ehemaligen Dienstnehmer oder an eine vergleichbar organisatorisch eingegliederte Person geleistet werden. Dabei gilt:

a) Bei der Überlassung einer Person durch Dritte zur Erbringung von Arbeits- oder Werkleistungen gilt die Vergütung für die Überlassung als Entgelt. Das vom Überlasser an die überlassene Person geleistete Entgelt unterliegt hingegen nicht dem Abzugsverbot.

b) Der Betrag von 500 000 Euro pro Person ist nach der tatsächlichen Aufwandstragung zu aliquotieren, wenn Arbeits- oder Werkleistungen

- über einen Zeitraum von weniger als zwölf Monate oder

- für mehrere verbundene Betriebe oder Personengesellschaften erbracht werden.

c) Abfindungen von Pensionsansprüchen unterliegen dem Abzugsverbot, wenn der abgefundene jährliche Pensionsanspruch 500 000 Euro übersteigt. Der nicht abzugsfähige Betrag ergibt sich aus dem Verhältnis des nicht abzugsfähigen Pensionsbestandteiles zur gesamten Pension.“

- § 12 Abs. 1 Z 8 KStG 1988, BGBl. Nr. 401/1988 idF BGBl. I Nr. 103/2019, lautet:

„Bei den einzelnen Einkünften dürfen nicht abgezogen werden: Aufwendungen nach § 20 Abs. 1 Z 7 und Z 8 des Einkommensteuergesetzes 1988. Für die Anwendung des § 20 Abs. 1 Z 7 des Einkommensteuergesetzes 1988 gilt: Der Betrag von 500 000 Euro ist zu aliquotieren, wenn

eine Person von mehreren Unternehmen Entgelte erhält, die unmittelbar oder mittelbar konzernzugehörig sind oder unmittelbar oder mittelbar unter dem beherrschenden Einfluss desselben Gesellschafters stehen. Werden Umlagen für diese Entgelte geleistet, sind die Aufwendungen um die empfangenen Umlagen zu kürzen und die Aliquotierung hat nach dieser Kürzung stattzufinden. § 20 Abs. 1 Z 7 lit. a des Einkommensteuergesetzes 1988 ist in diesen Fällen nicht anzuwenden.“

Rechtliche Würdigung:

Die Beschwerde gründet sich auf die von der Bf. vertretene Rechtsansicht, dass die gemäß § 12 Abs. 1 Z 8 KStG 1988 (auch) für Körperschaften geltende Bestimmung des § 20 Abs. 1 Z 7 EStG 1988, wonach Aufwendungen oder Ausgaben für das Entgelt für Arbeits- oder Werkleistungen, soweit es den Betrag von € 500 000 pro Person und Wirtschaftsjahr übersteigt, im Bereich der Forschungsprämie nicht anzuwenden sei.

Zum Beschwerdevorbringen, dass die Forschungsprämie eine von der Einkommensteuer und Körperschaftsteuer losgelöste eigenständige Abgabe sei, ist zunächst aus rechtshistorischer Perspektive zu konstatieren, dass für die gesetzliche Regelung der Forschungsförderung seit jeher das Einkommensteuerrecht die maßgebende Rechtsmaterie ist.

Neben der direkten (Projekt-)Förderung hat die steuerliche Forschungsförderung in Österreich eine lange Tradition im Einkommensteuergesetz und stellt einen nicht unbedeutenden Faktor in der Bewertung der Standortattraktivität für international agierende Unternehmen dar (Wehinger in Thömmes/Lang/Schuch (Hrsg), Investitions- und Steuerstandort Österreich (2005) 63 ff; Atzmüller in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²⁰ (Stand 1.5.2018) § 108c Rz 1).

Vor dem Budgetbegleitgesetz 2011, BGBl I 2010/111, waren die steuerlichen Forschungsförderungen im Einkommensteuergesetz durch ein Nebeneinander verschiedener Forschungsfreibeträge und Forschungsprämien gekennzeichnet. Durch das Budgetbegleitgesetz 2011 wurden mit Wirksamkeit für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2010 beginnen, die Forschungsfreibeträge in § 4 Abs 4 Z 4, Z 4a und Z 4b EStG 1988 aufgehoben und nur mehr die Forschungsprämie gem. § 108c EStG 1988 fortgeführt. Diese Prämie wurde von zuvor 8 % auf 10 % erhöht und als zusätzliches Kriterium ein Inlandsbezug eingeführt. Die eigenbetriebliche Forschung und Entwicklung muss im Inland betrieben werden, die Auftragsforschung vom Inland aus in Auftrag gegeben werden. Durch das 1. Stabilitätsgesetz 2012, BGBl I 2012/22, wurde bei der Auftragsforschungsprämie für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2011 beginnen, die bis dahin gültige Deckelung von 100.000,00 Euro (der in Auftrag gegebenen Forschungsaufwendungen) auf 1.000.000,00 Euro angehoben. Mit dem gleichen Gesetz wurden die formalen Anspruchsvoraussetzungen für die Geltendmachung der eigenbetrieblichen Forschungsprämie neu geregelt und verschärft. Um die Forschungsprämie für eigenbetriebliche Forschung und Entwicklung geltend machen zu können, muss für jeden Antrag auf Forschungsprämie ein Gutachten der Forschungsförderungsgesellschaft (FFG) dem Finanzamt vorgelegt werden. Durch das Steuerreformgesetz 2015/2016 wurde die Forschungsprämie von 10 % auf 12 % erhöht und gilt für Wirtschaftsjahre, die im Jahr 2016 beginnen. Eine weitere Erhöhung auf 14 % erfolgte

durch das BGBl I 2017/82 und gilt grundsätzlich seit 1.1.2018 (vgl. Wallner/Grabner, Praxisleitfaden Forschungsprämie (2021), 5 f).

Mit der Argumentation, dass die Forschungsprämie keine steuerpolitische, sondern eine allgemeine wirtschaftspolitische Maßnahme sei, die lediglich aufgrund historischer Entwicklungen Einzug in das Einkommensteuergesetz gefunden habe, wird von der Bf. richtigerweise auf die Tatsache Bezug genommen, dass für die gesetzliche Regelung der Forschungsförderung seit jeher das Einkommensteuerrecht die maßgebende Rechtsmaterie ist. Daraus folgend ergibt sich, dass sich die in den die Forschungsprämie betreffenden Rechtsnormen verwendeten Begriffe an der Begrifflichkeit des Einkommensteuerrechts orientieren. Wenn daher in § 1 Abs. 2 FPr-VO von „Aufwendungen (Ausgaben) zur Forschung und experimentellen Entwicklung (Anhang I, Teil A)“ die Rede ist, so bezieht sich die Begrifflichkeit zweifellos auf Aufwendungen (Ausgaben) im Sinne des EStG 1988, was logischerweise impliziert, dass § 20 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 auch im Bereich der Forschungsprämie anzuwenden ist.

Für die Anwendung des § 20 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie gibt es gewichtige systematische Gründe. Forschungsprämien (wie auch Rückforderungsansprüche) gelten als Abgaben vom Einkommen iSd BAO. Die Prämien stellen keine Betriebseinnahme dar und sind daher nicht steuerpflichtig. Sie führen auch zu keiner Aufwandskürzung iSd § 20 Abs. 2 EStG 1988 und kürzen nicht die Anschaffungskosten iSd § 6 Z 10 EStG 1988. Der Ertrag (bzw. der Aufwand im Falle eines Rückforderungsanspruchs) ist daher im Rahmen einer Mehr-Weniger-Rechnung für steuerliche Zwecke zu korrigieren. Die Prämie selbst wird auf dem Abgabenkonto gutgeschrieben und in Fällen von Abgaberrückständen werden die Abgabenschulden abgedeckt. Sofern keine Abgabenschuld besteht, bewirkt die Forschungsprämie ein Guthaben, das zurückbezahlt werden kann. Im Hinblick darauf, dass eine Prämienengutschrift keine Abgabenfestsetzung darstellt, unterliegt diese auch nicht der Anspruchsverzinsung nach § 205 BAO (vgl. Wallner/Grabner, Praxisleitfaden Forschungsprämie (2021), 195).

Der von der Bf. angeführte Umstand, dass es sich bei der Forschungsprämie um eine wirtschaftspolitische Maßnahme handelt, vermag nichts daran zu ändern, dass die Forschungsprämie als steuerliche Begünstigung konzipiert ist, was insbesondere auch in § 108c Abs. 5 EStG 1988 zum Ausdruck kommt, wonach Prämien zu Lasten des Aufkommens an veranlagter Einkommen- oder Körperschaftsteuer zu berücksichtigen sind.

Dass die Forschungsprämie nicht isoliert vom Regelungszusammenhang des Einkommensteuerrechts betrachtet werden kann, zeigt sich vor allem auch im Verhältnis zu anderen steuerlichen Begünstigungen. Steuerfreie Zuwendungen aus öffentlichen Mitteln (§ 3 Abs. 4 EStG 1988) kürzen die Bemessungsgrundlage der Prämie. Erhaltene oder zugesagte Subventionen iSd § 6 Z 10 EStG 1988 kürzen die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten der unmittelbaren Investitionen. Nach § 10 Abs. 4 EStG 1988 kann ein investitionsbedingter Gewinnfreibetrag nicht für Wirtschaftsgüter gewinnmindernd geltend gemacht werden, für die eine Forschungsprämie in Anspruch genommen wird. Eine Übertragung stiller Reserven (§ 12

EstG 1988) kürzt hingegen nicht die Bemessungsgrundlage, da die übertragenen stillen Reserven auf das Ausmaß der Investitionen keinen Einfluss haben (vgl. Wallner/Grabner, Praxisleitfaden Forschungsprämie (2021), 117 f).

Das Beschwerdevorbringen, dass aus der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 11.12.2019, Ra 2019/13/0108) und aus einer Rechtsinterpretation des Bundesministeriums für Finanzen (Rz 8208f EStR) hervorgehen würde, dass die Forschungsprämie eine von der Einkommen- und Körperschaftsteuer losgelöste eigenständige Abgabe sei, vermag die von der Bf. vertretene Auffassung, dass § 20 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie nicht anzuwenden wäre, nicht zu stützen. Im von der Bf. angeführten Judikat finden sich Aussagen zum *Verfahren* betreffend die Forschungsprämie, und zwar ist ausgeführt, dass es sich um ein eigenständiges *Verfahren* handelt, das erst mit der Geltendmachung der Prämie in Gang gesetzt wird; dass die Ausdrücke „Antrag“ und „Antragstellung“ nichts daran ändern, dass es sich um eine Selbstbemessung handelt; dass eine (allfällige) bescheidmäßige Festsetzung der Forschungsprämie nach § 201 BAO zu erfolgen hat. Nach den grundlegenden Regeln des Rechtsverständnisses lassen sich weder aus diesem das Verfahren bezüglich die Forschungsprämie betreffenden höchstgerichtlichen Erkenntnis noch aus den Einkommensteuerrichtlinien gültige Schlussfolgerungen für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage der Forschungsprämie herleiten.

Im Vorbringen, dass der angefochtene Bescheid unrichtig wäre, weil in § 1 Abs.1 der FPr-VO die Anwendung der Bestimmungen des § 6 Z 10 und § 20 Abs. 2 EStG 1988 sowie des § 12 Abs. 2 KStG 1988 erwähnt sei, wohingegen die Regelung § 1 Abs. 2 Z 1 FPr-VO bezüglich Löhne und Gehälter keinen Verweis auf § 20 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 enthalte, kann kein logisch stringentes Argument erkannt werden. Nach den allgemein anerkannten Auslegungsregeln können aus dem Vorhandensein von gesetzlichen Bestimmungen, die klarstellende Anordnungen für spezielle Bereiche (§ 6 Z 10 und § 20 Abs. 2 EStG 1988 sowie § 12 Abs. 2 KStG 1988) darstellen, keine verlässlichen Schlussfolgerungen für einen anderen Bereich (§ 20 Abs. 1 Z 7 EStG 1988) gezogen werden.

Zur Untermauerung des Vorbringens, dass die Anwendung des Abzugsverbots des § 20 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie auch nicht mittels „Anwendung von *allgemeinen ertragsteuerlichen Grundsätzen*“ argumentiert werden könne, werden von der Bf. zwei Bestimmungen der FPr-VO (§ 1 Abs. 2 Z 2 FPr-VO und § 1 Abs. 2 Z 3 FPr-VO) angeführt, anhand derer ersichtlich würde, dass es „*sogar explizit entgegen allgemeinen ertragsteuerlichen Grundsätzen*“ stehende Regelungen gäbe, wodurch veranschaulicht würde, dass bei der Forschungsprämie nicht auf steuerlich abzugsfähige Aufwendungen abgestellt werde.

Dem Argument der Bf., dass es beispielsweise in § 1 Abs. 2 Z 2 FPr-VO und § 1 Abs. 2 Z 3 FPr-VO Abweichungen von den allgemeinen ertragsteuerlichen Grundsätzen geben würde, ist zu entgegnen, dass gerade die Tatsache, dass einzelne abweichende Regelungen getroffen wurden, für eine Konzeption der gesetzlichen Regelung der Forschungsprämie spricht, nach

der die allgemeinen ertragsteuerlichen Grundsätze gelten sollen, was zur Konsequenz hat, dass vorgesehene Ausnahmen explizit anzuordnen sind.

Aus dem systematischen Regelungszusammenhang des § 108c EStG 1988 (und der dazu erlassenen FPr-VO) ergibt sich auf eindeutige Weise, dass nach dem Willen des Gesetzgebers jedes Abweichen von den allgemeinen ertragsteuerlichen Grundsätzen eine ausdrückliche gesetzliche Bestimmung erfordert.

In Ansehung der Tatsache, dass es eine die Nichtanwendung des § 20 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 im Bereich der Forschungsprämie normierende Bestimmung nicht gibt, wird deutlich, dass eine gesetzgeberische Absicht zur Schaffung einer derartigen Ausnahmebestimmung nicht interpretativ unterstellt werden kann. Eine solche Auslegung wäre eindeutig mit der Systematik des § 108c EStG 1988 unvereinbar.

Die vorstehenden Erwägungen führen zur Überzeugung, dass § 20 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 auch im Bereich der Forschungsprämie anzuwenden ist, da es andernfalls eine explizite Anordnung des Gesetzgebers geben müsste.

Zum Beschwerdevorbringen, dass die Voraussetzung der Abzugsfähigkeit der Personalkosten für ertragsteuerliche Zwecke nicht dem Telos der Norm des § 108c EStG 1988 entsprechen würde, ist festzustellen, dass nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes jede andere Auslegungsmethode ihre Grenze im eindeutigen Wortlaut des Gesetzes findet (vgl. etwa VwGH 13.03.2009, 2005/12/0240; VwGH 29.06.2011, 2009/12/0141; VwGH 24.02.2016, Ro 2016/10/0005, 0006). Dies bedeutet bei Auslegung von Gesetzen einen Vorrang der Wortinterpretation in Verbindung mit der grammatikalischen und der systematischen Auslegung sowie äußerste Zurückhaltung gegenüber der Anwendung sogenannter "korrigierender Auslegungsmethoden" (vgl. etwa VwGH 03.10.2018, Ro 2018/12/0014; VwGH 22.03.2019, Ra 2018/04/0089).

Im Hinblick auf die oben dargestellte Beurteilung der Rechtslage ist somit eine teleologische Interpretation nicht in Betracht zu ziehen. Die Berufung auf den Telos der Norm (§ 108c EStG 1988) geht ins Leere, weil eine teleologische Interpretation in diesem Fall nach den allgemeinen Auslegungsregeln gar nicht zur Anwendung gelangen kann.

Im gegebenen Kontext ist nicht unbeachtlich, dass dem Gesetzgeber bei der Regelung der Forschungsprämie ein rechtspolitischer Gestaltungsspielraum eingeräumt ist und es ihm freisteht, die Bemessungsgrundlage für die Prämie festzulegen.

Die Anwendbarkeit des § 20 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 im Bereich der Forschungsprämie begegnet auch keinen verfassungsrechtlichen Bedenken, die zu einer korrigierenden Interpretation Anlass geben könnten.

Abschließend wird zum Vorbringen der Bf., dass ein Abstellen auf steuerlich abzugsfähige Aufwendungen auch dem Schrifttum nicht zu entnehmen wäre, auf die Ausführungen zum beschwerdegegenständlichen Thema in einem einschlägigen Werk der Fachliteratur verwiesen:

„Mit dem AbgÄG 2014 wurde in § 20 Abs 1 Z 7 EStG ein Abzugsverbot für sogenannte „Managergehälter“ geschaffen. Demnach ist ein Entgelt für Arbeitsleistungen, welches einen Betrag von 500.000,00 Euro pro Wirtschaftsjahr und Person übersteigt, ertragsteuerlich nicht

mehr abzugsfähig. Da die Bemessungsgrundlage auf steuerlich abzugsfähige Aufwendungen (Ausgaben) abstellt, greift das Abzugsverbot für Managergehälter und daher sind für F&E-Mitarbeiter für die Ermittlung der Forschungsprämie maximal 500.000,00 Euro ansetzbar“ (Wallner/Grabner, Praxisleitfaden Forschungsprämie (2021), 86).

Damit ist erwiesen, dass die von der Bf. vertretene Rechtsansicht nicht auf die Fachliteratur gestützt werden kann.

Als Ergebnis der rechtlichen Beurteilung ist festzustellen, dass der unter Anwendung des § 20 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 erlassene angefochtene Bescheid über die Festsetzung der Forschungsprämie 2020 vom 17.08.2022 mit keiner Rechtswidrigkeit behaftet ist.

Aus den dargelegten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Zur Zulässigkeit einer Revision:

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht 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 zur gegenständlichen Rechtsfrage - soweit ersichtlich - keine konkrete Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs vorliegt, war die Revision gemäß Art 133 Abs. 4 B-VG zuzulassen.

Wien, am 20. März 2024