

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Dieter Fröhlich in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** Steuernummer ***BF1StNr1***, vertreten durch BDO Austria GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, Am Belvedere 4, 1100 Wien und Plan Treuhand GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, Porzellangasse 51, 1090 Wien, über die Bescheidbeschwerde vom 24.05.2023 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 8.05. 2023 betreffend Forschungsprämie gemäß § 108c EStG 1988 für das Kalenderjahr 2021

zu Recht erkannt:

- I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben und der angefochtene Festsetzungsbescheid gemäß § 108c Absatz 4 iVm § 201 BAO wird ersatzlos aufgehoben.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin (Bf.) brachte am 07.04.2023 einen Antrag zur Geltendmachung einer Forschungsprämie gemäß § 108c EStG 1988 für 2021 iHv € 1,894.691,93 bei der belangten Behörde ein. Das von der Österreichischen Forschungsförderungsgesellschaft mbH erstellte Jahresgutachten (***Referenznummer***) 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 31.03.2023 übermittelt worden.

In einem Begleitschreiben zum Antrag auf Geltendmachung einer Forschungsprämie 2021 wurde ausgeführt, dass die Bf. für 2021 eine Forschungsprämie gemäß § 108c EStG 1988 für eigenbetriebliche Forschung und Entwicklung iHv € 1,894.691,93 beantrage.

Die zugrundeliegende Berechnung der Forschungsprämie resultiere aus den Personalkosten des Unternehmens und somit einer Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie iHv € 13.533.513,80. Im Unternehmen seien dabei 37 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 € 3.679.412,87 an Personalkosten aus der Bemessungsgrundlage auszuscheiden.

Über die o.a. Beschwerde gegen den o.a. Abgabenbescheid ist im fortgesetzten Verfahren nach Aufhebung des Erkenntnisses des BFG, 20.03.2024, RV/7101947/2023 durch VwGH, 30.09.2025, Ro 2024/13/0017 zu entscheiden.

Zur Vermeidung von Wiederholungen wird auf diese beiden Entscheidungen verwiesen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf. brachte am 07.04.2023 einen Antrag zur Geltendmachung einer Forschungsprämie gemäß § 108c EStG 1988 für das Jahr 2021 in Höhe von € 1.894.691,93 bei der belangten Behörde ein. Dem beantragten Betrag an Forschungsprämie in Höhe von € 1.894.691,93 liegt eine Bemessungsgrundlage von € 13.533.513,80 zugrunde, wobei die Personalkosten unter Nichtberücksichtigung des § 20 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 in voller Höhe angesetzt wurden.

Mit dem angefochtenen Bescheid vom 08.05.2023 setzte die belangte Behörde die Forschungsprämie 2021 nicht wie beantragt mit € 1.894.691,93, sondern mit € 1.379.574,13 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 € 3.679.412,87 und folglich zur Zugrundelegung einer entsprechend verminderten Bemessungsgrundlage von € 9.854.100,91 (statt € 13.533.513,80) führte.

2. Beweiswürdigung

Zwischen den Verfahrensparteien besteht Konsens darüber, dass in der Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie ungekürzt auch Personalkosten von über € 500.000 pro Person und Wirtschaftsjahr von insgesamt € 3.679.412,87 enthalten sind. Im Falle der Anwendbarkeit des Abzugsverbotes gemäß § 20 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie ergäbe sich eine entsprechend geringere Forschungsprämie 2021

von € 1.379.574,13, wie von der belangten Behörde im angefochtenen Festsetzungsbescheid gemäß § 108c Abs. 4 EStG 1988 iVm § 201 BAO ausgesprochen wurde.

Der maßgebende Sachverhalt ist aktenkundig und unstrittig. In Streit steht ausschließlich die Rechtsfrage, ob bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie in Übereinstimmung mit der ertragsteuerlichen Gewinnermittlung unter sinngemäßer Anwendung des § 20 EStG nur abzugsfähige Betriebsausgaben angesetzt werden dürfen oder im Konkreten das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z. 7 EStG 1988 betreffend Entgelte für Arbeits- und Werkleistungen, die € 500.000 pro Person und Wirtschaftsjahr übersteigen, im Rahmen der Forschungsprämie gemäß § 108c EStG keinen Anwendungsbereich hat.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

Diese Rechtsfrage, hat der VwGH im Revisionsverfahren mit Erkenntnis, E. 30.09.2025, Ro 2024/13/0017, mit folgender Begründung eindeutig entschieden:

„§ 20 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 sowie § 12 Abs. 1 Z 8 KStG 1988 wurden durch das Abgabenänderungsgesetz 2014, BGBl. I Nr. 13/2014, eingeführt, um der zunehmenden Vergrößerung des Einkommensgefälles im Bereich der Erwerbsbezüge entgegenzusteuern (ErlRV 24 BlgNR 25. GP 5). Im Zeitpunkt der Erlassung der Forschungsprämienverordnung im Jahr 2012 war dieses Abzugsverbot noch nicht im Einkommensteuerrecht verankert.

Die Forschungsprämienverordnung definiert als Teil der Bemessungsgrundlage für die Prämie in § 1 Abs. 2 Z 1 die Löhne und Gehälter für in Forschung und experimenteller Entwicklung Beschäftigte inklusive der darauf entfallenden Beiträge. Weder § 108c EStG 1988 noch die Forschungsprämienverordnung enthalten einen Verweis auf § 20 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 oder § 12 Abs. 1 Z 8 KStG 1988.

Das Bundesfinanzgericht stützt sich bei seiner rechtlichen Beurteilung darauf, dass die Vorschriften des EStG 1988 auch auf die Forschungsprämie anzuwenden seien und damit nur nach dem EStG 1988 abzugsfähige Aufwendungen in die Bemessungsgrundlage der Forschungsprämie einfließen können.

Der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 22. Oktober 2002, 2002/14/0030, zum damaligen Forschungsfreibetrag gemäß § 4 Abs. 4 Z 4 EStG 1988 mit Verweis auf die Historie der Bestimmung, die ursprünglich auf „abgesetzte“ Aufwendungen verwies, noch festgehalten, dass all jene Aufwendungen erfasst sind, die als Betriebsausgaben abzugsfähig und nicht ausdrücklich als Bemessungsgrundlage des Forschungsfreibetrages ausgenommen sind. Dieses Erkenntnis erging allerdings zu einer anderen Rechtslage.

Die Forschungsprämie wurde mit dem Konjunkturbelebungs-gesetz 2002, BGBl. I Nr. 68/2002, gleichzeitig mit einem weiteren Forschungsfreibetrag nach dem „Frascati-Manual“ eingeführt und verwies für die Bemessungsgrundlage auf die Aufwendungen im Sinne des § 4 Abs. 4 Z 4a EStG 1988 (Frascati-Forschungsfreibetrag). Dieser neue Forschungsfreibetrag unterschied sich vom bisherigen, weiterhin gültigen Forschungsfreibetrag nur in der Art der erfassten und begünstigten Forschung und nicht in der Art der berücksichtigbaren Aufwendungen.

Gleichzeitig wurde eine Verordnung des Bundesministers für Finanzen (Verordnung für Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen (-ausgaben) gemäß § 4 Abs. 4 Z 4a bzw. § 108c Abs. 2 Z 1 EStG 1988, BGBl. II Nr. 506/2002) erlassen, die im Jahr 2012 von der heute noch gültigen Forschungsprämienverordnung abgelöst wurde. Der damalige § 1 der Verordnung entsprach (im Wesentlichen) dem § 1 der Stammfassung der Forschungsprämienverordnung 2012.

In der Verordnung legte der Verordnungsgeber näher fest, welche Aufwendungen in die Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie einfließen. Dabei verwies der Verordnungsgeber auf die Anwendbarkeit der Bestimmungen der § 6 Z 10 und § 20 Abs. 2 EStG 1988 sowie § 12 Abs. 2 KStG 1988. § 20 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 war zum damaligen Zeitpunkt noch nicht in Geltung; die Verordnung wurde anlässlich der Einführung dieser Bestimmung auch nicht geändert. Die Forschungsprämienverordnung wurde im Übrigen seit dem Jahr 2014 und der Einführung des Abzugsverbots für bestimmte Gehaltsbestandteile zweimal geändert, ohne dass eine Regelung für das Abzugsverbot in die Verordnung aufgenommen worden wäre.

Die vom Verordnungsgeber ausdrücklich erwähnten steuerlichen Bestimmungen betreffen allesamt Regelungen, bei denen eine Steuerbegünstigung gewährt wird, wie steuerfreie Subventionen oder steuerbegünstigte Einnahmen. Der Ausschluss dieser Aufwendungen ist erkennbar von der Erwägung getragen, dass mehrere steuerliche Begünstigungen nicht kumuliert werden sollen. Dafür spricht auch § 10 Abs. 4 EStG 1988, der einen Ausschluss des investitionsbedingten Gewinnfreibetrages für Wirtschaftsgüter vorsieht, die in die Bemessungsgrundlage der Forschungsprämie aufgenommen wurden.

Das Abzugsverbot gemäß § 20 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 stellt allerdings keine Begünstigung, sondern das Gegenteil einer solchen dar. Die volle Abzugsfähigkeit solcher Gehälter würde auch keine Begünstigung darstellen, sondern entspräche den allgemeinen steuerlichen Vorschriften. Eine Vergleichbarkeit mit den § 6 Z 10 und § 20 Abs. 2 EStG 1988 sowie § 12 Abs. 2 KStG 1988, die allenfalls für eine (analoge) Anwendbarkeit bei der Bemessungsgrundlage der Forschungsprämie sprechen könnte, ist somit nicht gegeben.“

Der Verwaltungsgerichtshof gelangte folglich zu der Rechtsauffassung, dass das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 bei der Berechnung der Forschungsprämie nicht zu berücksichtigen ist.

Da im Hinblick auf das Abzugsverbot gemäß § 20 Abs. 1 Z. 7 EStG 1988 kein gesetzlicher Grund für die Erlassung des Abgabenbescheides gemäß § 201 BAO zur Festsetzung der Forschungsprämie 2021 mit € 1.379.574,13 vorgelegen ist, war vom Bundesfinanzgericht dieser zu Unrecht erlassene Abgabenbescheid ersatzlos aufzuheben.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Das BFG folgt bei der Lösung der strittigen Rechtsfrage der zitierten Entscheidung des VwGH, sodass keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vorgelegen ist und die ordentliche Revision für nicht zulässig zu erklären war.

Wien, am 30. Oktober 2025