

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden ***Senatsvorsitzender***, die Richterinnen ***Ri*** sowie die fachkundigen Laienrichter ***LRi-1*** und ***LRi-2*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** vertreten durch Baumgartner & Grienschgl GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, Elisabethstraße 40, 8010 Graz, über die Beschwerde vom 30. Jänner 2025 gegen die Bescheide des Finanzamtes für Großbetriebe vom 13. Dezember 2024 über die Festsetzung der Forschungsprämie § 108c EStG 1988 für 2018, 2019 und 2020; Steuernummer ***BF1StNr1*** nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 15. Juni 2026 in Anwesenheit der Schriftführerin ***Schriftführung*** zu Recht erkannt:

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

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Forschungsprämie wird für 2018 mit 57.261,05 Euro festgesetzt. Die Bemessungsgrundlage beträgt 458.088,39 Euro.

Die Forschungsprämie wird für 2019 mit 83.922,05 Euro festgesetzt. Die Bemessungsgrundlage beträgt 599.443,19 Euro.

Die Forschungsprämie wird für 2020 mit 90.572,13 Euro festgesetzt. Die Bemessungsgrundlage beträgt 646.943,76 Euro.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Strittig ist im Beschwerdefall die Berechnung der Forschungsprämie, und zwar die Berechnung des auf die Forschung entfallenden Personalaufwands von nur teilweise in der Forschung tätigen Mitarbeitern.

Die belangte Behörde meint, dass bei der Berechnung des Personalaufwands für eine Forschungsstunde (Forschungsstundensatz) der (angefallene gesamte) Personalaufwand eines Prämienzeitraums durch die arbeitsvertraglich vereinbarten Stunden ("Soll-Stunden") zu teilen ist.

Die Beschwerdeführerin meint hingegen, dass der (angefallene gesamte) Personalaufwand eines Prämienzeitraums durch die Anwesenheitsstunden, also exklusive Urlaub, Krankenstand und Feiertage ("Ist-Stunden" bzw. „Anwesenheitsstunden“) sowie abzüglich eines (Un-)Produktivitätsabschlages von 10 % zu teilen ist.

Der errechnete Forschungsstundensatz wird mit den tatsächlichen Forschungsstunden der Mitarbeiter multipliziert und ergibt den auf die Forschung entfallenden Personalaufwand.

Rechnerisch ist festzuhalten, dass je kleiner der Teiler ist, desto höher das Ergebnis (also der Forschungsstundensatz) und somit in weiterer Folge auch die Prämie.

Mit „**Antrag zur Geltendmachung einer Forschungsprämie**“ machte die Bf in den Jahren 2018, 2019 und 2020 jeweils Forschungsprämien für **den Zeitraum 2018 bis 2020** (abweichende Wirtschaftsjahre 2017/2018, 2018/2019 und 2019/2020) geltend (OZ 12; OZ 16; OZ 19).

Für 2018 betrug die beantragte Prämie 72.422,75 Euro, für 2019 66.474,10 Euro und für 2020 107.081,52 Euro.

Die Forschungsprojekte wurden von der Forschungsförderungsgesellschaft mbH (in Folge: FFG) als zu 100 % förderwürdig anerkannt (OZ 10; OZ 14; OZ 18) und die Forschungsprämien antragsgemäß dem Abgabenkonto gutgeschrieben.

Im Zuge einer in den Jahren 2023/2024 durchgeführten **Außenprüfung für den Zeitraum 2018 bis 2020** prüfte die belangte Behörde auch die Berechnungsgrundlagen für die beantragten Forschungsprämien (OZ 29).

Dabei beanstandete die Behörde die von der Bf durchgeführte Berechnung des Forschungsstundensatzes. Die Bf zog zur Berechnung des Forschungsstundensatzes als Teilungszahl die gesamten Bruttolöhne (inklusive Lohnnebenkosten sowie freiwilligen Sozialaufwendungen) heran und dividierte diese durch die „Ist-Stunden“

(Anwesenheitsstunden). Dieser Teiler betrug gemäß Ansatz der Bf für Vollzeitbeschäftigte 1.720 Stunden. Der so ermittelte Forschungsstundensatz wurde dann mit den von den Mitarbeitern aufgezeichneten (reinen) Forschungsstunden multipliziert und bildete so einen Teil der Bemessungsgrundlage der Forschungsprämie.

Die **belangte Behörde** anerkannte diese Berechnung des Forschungsstundensatzes nicht, da aus ihrer Sicht für eine „*Kongruenz zwischen Dividend und Divisor*“ die Bf auch den „*Lohnaufwand anteilig um die Fehlstunden für Krankenstand, Urlaub, Feiertage, etc.*“, hätte kürzen müssen, da sie einen Teiler auf Basis von Anwesenheitsstunden verwende. Eine solche Kürzung sei im konkreten Fall aber nicht erfolgt. Der von der Bf errechnete Forschungsstundensatz sei somit zu hoch. Korrekterweise seien aus Sicht der Behörde im Falle des Ansatzes des gesamten Lohnaufwandes die Sollstunden und nicht die Anwesenheitsstunden eines Mitarbeiters als Teiler heranzuziehen.

Im weiteren Verlauf des Außenprüfungsverfahrens legte die Bf eine Neuberechnung der Forschungsprämien für den Zeitraum 2018 bis 2020 (OZ 22 bis 24) vor. Für die Berechnung des mit der Forschungsprämie im Zusammenhang stehenden Personalaufwandes wurde für die Berechnung des Forschungsstundensatzes nunmehr kein pauschaler, sondern ein individuell ermittelter Teiler anhand der tatsächlichen Anwesenheitsstunden der in der Forschung tätigen Mitarbeiter verwendet. Bei diesen Anwesenheitsstunden waren wiederum weder Urlaubstage, Krankenstand noch Feiertage enthalten.

Die belangte Behörde ging in der Folge bei ihrer Berechnung des Forschungsstundensatzes weiterhin von den Sollstunden aus und zog für ganzjährig Vollzeitbeschäftigte die gesamten 2.002 Stunden pro Jahr als Teiler heran. Diese ergeben sich, wie die belangte Behörde ausführte, durch die Multiplikation von 38,5 Stunden Arbeitszeit pro Woche mal 52 Wochen. Für Teilzeitbeschäftigte oder unterjährig Beschäftigte sei der genannte Betrag entsprechend zu aliquotieren (OZ 25 bis 27).

Die auf Basis von Sollstunden berechneten Forschungsprämien wurden mit **Bescheid jeweils vom 13.12.2024** für die Streitjahre neu festgesetzt. Die Forschungsprämie 2018 betrug 52.661,81 Euro, die Forschungsprämie 2019 72.472,79 Euro und die Forschungsprämie 2020 79.209,71 Euro. In der Begründung der Bescheide wurde auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung verwiesen (OZ 1; OZ 136; OZ 137).

Nach gewährtem Fristverlängerungsantrag bis zum 31.01.2025 **erhob die Bf mit 30.01.2025 Beschwerde** gegen diese Festsetzungsbescheide. (OZ 4 bis 6).

Im Beschwerdeschreiben (OZ 6) hielt die Bf fest, dass Streitpunkt „*die Berechnung des Stundenteilers zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie*“ sei.

In ihrer Begründung verwies die Bf, ergänzend zu ihren Ausführungen im Rahmen der Außenprüfung, auf § 1 Abs 2 Z 1 Forschungsprämienverordnung (in der Folge: FoPV). In leg cit wird festgelegt, dass Aufwendungen mitunter folgende sind:

„Löhne und Gehälter für in Forschung und experimenteller Entwicklung Beschäftigte einschließlich Arbeitgeberbeiträge zur Sozialversicherung, Wohnbauförderungsbeiträge und sonstige Personalaufwendungen (beispielsweise freiwillige Sozialaufwendungen)....“

Aus dieser Formulierung ergebe sich, dass sämtlich Personalkosten als Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Forschungsprämie heranzuziehen seien. Zudem spreche insbesondere der Wortlaut „sonstige Personalaufwendungen“ für ein weites Verständnis.

Weiters führte die Bf an, dass ein Urlaubsanspruch sowie der Anspruch auf Entgelt bei Dienstverhinderung (Krankenstand) im Angestellten-, Urlaubs- bzw. Entgeltfortzahlungsgesetz bzw. die Feiertagsruhe im Arbeitsruhegesetz geregelt sei und somit zwingendes Recht darstelle. Daraus leitete die Bf in weiterer Folge ab, dass es sich dabei um Personalkosten handle.

Anhand von zwei Berechnungsbeispielen legte die Bf die aus ihrer Sicht korrekte Berechnung auf Basis von Anwesenheitsstunden dar. So komme es andernfalls (nach Berechnungsmethode der belangten Behörde) zum Ausschluss der auf Urlaub, Krankenstand und Feiertage entfallenden Personalkosten aus der Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie.

Im Beschwerdeschreiben brachte die Bf auch erstmals vor, dass aus ihrer Sicht *„ein Produktiv- bzw. Leistungsstundenteiler auf Basis von dokumentierten Produktiv- bzw. Leistungsstunden zur Anwendung kommen sollte; wobei eine solche Dokumentation idealtypisch im Rahmen eines Kostenrechnungssystems (zB einer Projektkostenverfolgung) oder einem ähnlichen System zur Verfolgung von Stundenbuchungen erfolgen könnte“*. Nachdem die Bf im antragsgegenständlichen Zeitraum über keine vollumfassenden Aufzeichnungen von Produktivstunden verfüge, könnten die produktiven Stunden nur anhand einer Schätzung ermittelt werden. Hierfür wurde von der Bf ein Abschlag von 10 % der Anwesenheitsstunden als sachgerecht erachtet.

Die Berechnung dieser Produktivstunden erfolgte durch die Bf sodann in der Form, dass ausgehend von den bisher bereits den Berechnungen zu Grunde gelegten Anwesenheitsstunden noch zusätzlich ein Produktivitätsabschlag von 10 % abgezogen wurde. Die Bf stellte den Antrag, für die Berechnung des Forschungsstundensatzes den so ermittelten Teiler auf Basis der Produktivstunden anzuwenden.

Mit **Beschwerdevorentscheidung vom 06.02.2025 (OZ 7)** wies die belangte Behörde die Beschwerde für die streitgegenständlichen Zeiträume als unbegründet ab.

Zu den Anwesenheitsstunden führte die belangte Behörde im Wesentlichen aus, dass es notwendig sei, dass der Teiler nicht nur An- sondern auch Abwesenheitsstunden enthalte, da nur so eine „*Kongruenz zwischen Dividend und Divisor*“ geschaffen werden könne. Denn die Teilungszahl enthalte (nunmehr unstrittig) sämtliche Bruttolöhne sowie Lohnnebenkosten und sonstige Personalaufwendungen wie etwa Rückstellungen. Auch Entgeltfortzahlungstatbestände seien enthalten. Dies entspreche den Aufwendungen der Kontenklasse 6 gem. § 231 Abs 2 Z 6 UGB. Als Teiler seien daher die Sollstunden anzusetzen.

Die belangte Behörde verwies auf das Erkenntnis des VwGH vom 07.10.2003, 99/15/0257, in welchem dieser festhält, dass für die steuerliche Berechnung der Urlaubsrückstellung von 21,67 Arbeitstagen pro Monat auszugehen ist. Bei einer 38,5-Stunden-Woche ergeben sich so 2.002 Stunden pro Jahr. Daraus schloss die belangte Behörde, dass der VwGH auf einen Teiler abstelle, der auf der Summe der produktiven und unproduktiven Tage aufbaue und nicht auf den durchschnittlich geleisteten Arbeitsstunden. Daraus ergebe sich dann in Folge, dass für die Stundensatzberechnung im Zusammenhang mit der Forschungsprämie von rund 2.000 Arbeitsstunden auszugehen sei.

Zum Produktivitätsabschlag verwies die belangte Behörde auf eine aus ihrer Sicht in diesem Zusammenhang bestehende erhöhte Mitwirkungspflicht. Die Berücksichtigung des Abschlags sei daher schon aus dem Grund zu versagen, da die Bf über keine vollumfassenden Aufzeichnungen der Produktivstunden verfüge. Auch unabhängig vom Vorliegen entsprechender Aufzeichnungen sei der Abschlag nicht anzuerkennen, da so unterstellt werde, dass es eine verminderte Produktivität lediglich außerhalb der Forschungstätigkeit gebe. Der Stundensatz werde so „*künstlich erhöht*“.

Nach einem Fristverlängerungsantrag (OZ 8) stellte die Bf **mit 17.03.2025 den Antrag auf Vorlage der Beschwerde** zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht (OZ 9).

Ergänzend zu ihrem Vorbringen im Rahmen des Beschwerdeschreibens brachte die Bf vor, dass auch seitens der FFG für die Kostenanerkennung in FFG-Projekten ein genereller Teiler von 1.720 Stunden vorgesehen sei. Dieser Teiler beruhe „*auf EU-Vorschriften („AGA“-Annotated Model Grant Agreement (in der Folge: AGA) für Horizon 2020, Version 5.2 vom 26. Juni 2019, Seite 45f)*“ und sei das „*Ergebnis einer EU-weiten Berechnung.*“

Gemäß AGA stünden laut Bf „*grundsätzlich 3 Optionen zur Auswahl. Neben dem fixen Teiler von 1.720, können auch die „individuellen Jahresproduktivstunden“ (dh jährliche Sollarbeitszeit laut Gesetz/Kollektivvertrag/Arbeitsvertrag unter Berücksichtigung von Urlaubsanspruch, Feiertagen etc. plus Überstunden minus Fehlzeiten wie z.B. Krankenstände auf Basis einer betrieblichen Statistik) oder die „Standard-Jahresproduktivstunden“ (dh Berechnung nach den üblichen Kostenrechnungsprinzipien, wobei die Standard-Jahresproduktivstunden mindestens 90 % der jährlichen Sollarbeitszeit entsprechen müssen) (als Sollarbeitszeit gilt hier das gesetzliche/kollektivvertragliche/vertragliche Stundenausmaß abzüglich Nicht-*

Anwesenheitszeiten wie Urlaub, Feiertage etc.) für die Berechnung der Stundensätze herangezogen werden.“

Daraus schloss die Bf, dass die Ermittlung eines Teilers auf Basis einer betrieblichen Statistik zulässig sei.

Zudem stehe eine Berechnung des Forschungsstundensatzes mit einem Teiler von 2.000 nicht im Einklang mit der Forschungsstundensatzermittlung für direkte Förderungen, wie z.B. FFG, EFRE- oder EU-Förderungen, bei welchen jeweils eine Ermittlung auf Basis des Teilers von 1.720 vorgesehen sei.

Auch bei der Berechnung des fiktiven Unternehmerlohns bei Forschungsprämien könne ein solcher bis zu 1.720 Stunden angesetzt werden. Ein adäquater Teiler für die Berechnung der Personalstundensätze könne nach Verständnis der Bf *„nicht höher sein als diese Jahressollanwesenheitszeit.“*

Auch führte die Bf ergänzend aus, dass sie die von der belangten Behörde angeführte Berechnungsmethode für Urlaubsrückstellungen für nicht sachgerecht halte, da die Zielsetzung hier eine andere sei, nämlich die periodengerechte Abgrenzung von Aufwendungen.

Zum Produktivitätsabschlag führte die Bf noch ergänzend aus, dass der Abschlag den Umstand berücksichtige, *„dass nicht sämtliche Anwesenheitszeiten in produktive Tätigkeit (im Sinne einer Zuordnung zu einem spezifischen Forschungs- oder Kundeprojekt) münden.“* Hinsichtlich der Dokumentation des Personalaufwandes gebe es, so die Bf, keine konkreten gesetzlichen Vorgaben. Der Ansatz von 10 % sei eine vorsichtige Schätzung der nicht-produktiven Stunden und basiere auf Erfahrungswerten innerhalb der ***Ges 1***-Unternehmensgruppe. Angesichts der Unternehmensgröße und der *„schlanken Administration“* sei dieser Zugang sachgerecht.

Mit **Vorlagebericht vom 03.04.2025** (OZ 33) legte die belangte Behörde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und beantragte die Abweisung der Beschwerde. In eventu, bei Anerkennung der Berechnung des Teilers auf Basis von Anwesenheitsstunden, beantragte sie die Beschwerde hinsichtlich des Antrages auf Abzug eines Produktivitätsabschlages abzuweisen.

Beim **Erörterungstermin am 23.03.2026** (OZ 50) wurde zwischen den Parteien Einvernehmen hinsichtlich der Bedeutung der Begriffe „Anwesenheitsstunden“, „Sollstunden“, „Produktivstunden“ und „Forschungsstunden“ geschaffen.

Hinsichtlich der dokumentierten Forschungsstunden der Mitarbeiter der Bf (somit dem Multiplikator) wurde im Rahmen der Erörterung von beiden Seiten festgehalten, dass jene im Zuge der Außenprüfung festgestellten Werte für beide Seiten unstrittig seien.

Es erfolgte zwischen den Parteien auch eine Abstimmung der Werte betreffend die Anwesenheitsstunden der jeweiligen Mitarbeiter (OZ 52 bis 131).

Weiters hielten die Parteien fest, dass es hinsichtlich der übrigen für die Forschungsprämie relevanten Berechnungsgrundlagen von keiner der Parteien Einwendungen gebe.

In der **mündlichen Senatsverhandlung am 15.06.2026** (OZ 134) brachte die Bf zum pauschalen Produktivitätsabschlag vor, dass es im Falle einer Nichtanerkennung zu einer Ungleichbehandlung zwischen zur Gänze in der Forschung tätigen und nur teilweise in der Forschung tätigen Mitarbeitern komme. Denn bei zur Gänze in der Forschung tätigen Mitarbeitern könnten sämtliche Personalaufwendungen in die Bemessungsgrundlage miteingerechnet werden, ohne genaue Aufzeichnungen über deren Zusammensetzung zu haben, während es im Falle von teilweise in der Forschung tätigen Mitarbeitern sodann sehr wohl Aufzeichnungen darüber brauche.

Die belangte Behörde entgegnete, dass sie nicht die Ansicht vertrete, dass es im Falle von zur Gänze in der Forschung tätigen Mitarbeitern gar keine Aufzeichnungen benötige.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf ist eine GmbH mit Sitz in Graz. Bilanzstichtag ist der 31.03. eines Jahres. Die ***Ges 1*** ist zu 61 % an der Bf beteiligt.

Unternehmensgegenstand der Bf sind EDV-Dienstleistungen, Robotik sowie Handel mit Waren aller Art, insbesondere mit Hard- und Softwareprodukten. In diesem Rahmen werden auch Forschungstätigkeiten ausgeführt.

Die Mitarbeiter des Unternehmens sind (teilweise) im Bereich „Forschung & Entwicklung“ tätig. Im Wirtschaftsjahr 2017/2018 waren fünf, im Jahr 2018/2019 neun und im Jahr 2019/2020 vierzehn Mitarbeiter in der Forschung tätig.

Für die Streitjahre beantragte die Bf jeweils eine Forschungsprämie. Die diesbezüglichen Forschungsprojekte wurden durch die FFG zu 100 % als förderwürdig anerkannt.

Der für die Berechnung des Forschungsstundensatzes als Teilungszahl maßgebende Gesamtpersonalaufwand betrug in den Streitjahren folgende Werte (in Euro) und ist unstrittig:

<i>2017/2018</i>	<i>2018/2019</i>	<i>2019/2020</i>
250.268,65	472.952,79	774.329,82

Die Ermittlung der angefallenen Forschungs- und Anwesenheitsstunden je Mitarbeiter erfolgte auf Basis eines im Unternehmen bestehenden Zeiterfassungssystems.

Folgende Stundenanzahlen sind für die Berechnungen maßgebend und der Höhe nach unstrittig:

Jahr	Sollstunden lt. FA	Anwesenheitsstunden lt. Bf	Forschungsstunden
<i>2017/2018</i>	4.826,5	4.167,38	3.971,07
<i>2018/2019</i>	11.572,18	9.812,77	9.106,72
<i>2019/2020</i>	19.462,48	17.072,32	11.690,52

Folgende Definitionen gelten in gegenständlichem Beschwerdeverfahren für oben angeführte Begriffe:

- Sollstunden: Dies sind die vertraglich vereinbarten Stunden, für die der Arbeitnehmer zur Arbeitsleistung verpflichtet ist und im Gegenzug einen Entgeltanspruch hat; darin enthalten sind auch Nichtleistungszeiten wie Krankenstand, Urlaub und Feiertage. Auf Basis einer 38,5 Stunden – Woche und von 52 Kalenderwochen ergibt sich der Wert von 2.002 Stunden für einen Vollzeitmitarbeiter. Bei in Teilzeit beschäftigten Mitarbeitern ist dieser Wert sodann entsprechend zu aliquotieren.
- Anwesenheitsstunden: Diese ergeben sich durch Abzug von Feiertagen, sowie individuellen Krankenstands- und Urlaubstagen sowie sonstigen Abwesenheiten je Mitarbeiter
- Produktivstunden: Anwesenheitsstunden abzüglich eines Produktivitätsabschlags; zur Abbildung jener Anwesenheitsstunden, die eine produktive Tätigkeit beinhalten
- Forschungsstunden: Dies sind jene Stunden, die ein Mitarbeiter konkret für ein Forschungsprojekt tätig ist. Als Forschungsstunde erfasst werden darf nur jene, die auch wirklich für das Projekt gearbeitet wird; nicht enthalten sind hier zum Beispiel Zeiten für Schulungen und Verwaltungsaufgaben (sogenannte unproduktive Stunden trotz Anwesenheit) oder Abwesenheitszeiten.

Der von der Bf berücksichtigte Produktivitätsabschlag von 10 % beruht auf Erfahrungswerten innerhalb der Unternehmensgruppe. Diesbezügliche unternehmensspezifische Aufzeichnungen

gibt es nicht. Der Abschlag soll der Berücksichtigung von „nicht produktiven Zeiten trotz Anwesenheit“, bezogen auf die gesamte Anwesenheitszeit des Mitarbeiters, dienen.

2. Beweiswürdigung

Die Feststellungen zu Rechtsform, Unternehmensgegenstand und Beteiligungsverhältnissen ergeben sich aus dem Firmenbuchauszug vom 11.05.2026 (OZ 138).

Aus den Gutachten der FFG für die streitgegenständlichen Jahre ergibt sich die zu 100 % dem Grunde nach bestehende Förderfähigkeit der Projekte. (OZ 10; OZ 14 sowie OZ 18).

Die Feststellungen hinsichtlich der Höhe der im Unternehmen insgesamt angefallenen Personalaufwendungen sowie die jeweilige Stundenanzahl der Mitarbeiter und deren Anpassungen im Rahmen der Außenprüfung und des Verfahrens ergeben sich für das Bundesfinanzgericht aus den im Rahmen der Außenprüfung durch die Bf vorgelegten Unterlagen und Schriftstücke, welche insbesondere die einzelnen Berechnungsvarianten der Forschungsprämie sowie die Zeiterfassungsprotokolle umfassen (OZ 13, 15, 17, 20 bis 30).

Anlässlich des Erörterungstermins am 23.03.2026 erfolgte hinsichtlich der den Berechnungen dem Grunde nach zu berücksichtigenden Stundenanzahlen eine Abstimmung zwischen den Parteien. Diese endgültigen Werte sind dem Schreiben der Bf vom 02.04.2026 (OZ 51 bis OZ 77) zu entnehmen. Ebenfalls ist diesen Unterlagen zu entnehmen, welcher Prämienbetrag sich für das jeweilige Jahr und die jeweilige Berechnungsvariante (also auf Basis von Sollstunden, Anwesenheitsstunden oder Produktivstunden) ergeben würde.

Die im Sachverhalt festgestellten Begriffsdefinitionen ergeben sich aufgrund der aktenkundigen Schriftstücke der Parteien sowie aus den Erläuterungen der Parteien im Rahmen des Erörterungstermins (OZ 50). Diese wurden auch im Rahmen der mündlichen Verhandlung bestätigt (OZ 134).

Hinsichtlich des von der Bf beantragten Produktivitätsabschlags von 10 % liegen den Angaben der Bf zufolge keine exakten Aufzeichnungen vor, sondern beruht der von der Bf angesetzte Wert auf Erfahrungswerten bezogen auf die ****Ges 1**** Unternehmensgruppe, da hier *„beim Großteil der Unternehmen sämtliche Produktivstunden erfasst werden, was zu einem ähnlichen Ergebnis führt“* (OZ 9 sowie OZ 6). *„Angesichts der Unternehmensgröße und der schlanken Administration geht die Bf davon aus, dass dieser Zugang sachgerecht ist.“*

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

Maßgebende Bestimmungen sind im gegenständlichen Fall § 108c EStG 1988 sowie die Forschungsprämienverordnung BGBl. II Nr. 515/2012 idF BGBl II Nr. 302/2022 bzw. idF BGBl II Nr. 302/2025, da § 14 FoPV idF BGBl II Nr. 82/2026 die ausdrückliche Anwendbarkeit des § 1 Abs 1 in der Fassung der Verordnung BGBl. II Nr. 302/2025 auf alle offenen Fälle vorsieht (abgesehen von Erst- und Änderungsanträgen einer Prämie in einem Zeitraum zwischen 04.11.2025 und 18.12.2025).

Nach § 108c Abs 1 EStG 1988 können Steuerpflichtige eine Forschungsprämie für eigenbetriebliche Forschung und eine Forschungsprämie für Auftragsforschung in der Höhe von jeweils 10 % bzw. in der Höhe von jeweils 14 % (ab dem Wirtschaftsjahr 2017/2018, mit linearer Aufteilung entsprechend dem § 124b Z 323 EStG 1988) der prämiengünstigten Forschungsaufwendungen geltend machen.

In gegenständlichem Beschwerdeverfahren liegt unstrittig förderfähige eigenbetriebliche Forschung vor, womit die Bestimmungen des § 108c Abs 2 Z 1 EStG 1988 zur Anwendung kommt.

Diese besagt, dass eine Prämiengünstigung wie folgt gilt:

„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) sowie die Berücksichtigung eines fiktiven Unternehmerlohnes für eine nachweislich in Forschung und experimenteller Entwicklung ausgeübte Tätigkeit mittels Verordnung festzulegen.“

Diese Ermächtigung wurde durch Erlass der Forschungsprämienverordnung (FoPV) BGBl. II Nr. 515/2012, umgesetzt und enthält nähere Bestimmungen zur Festlegung der prämiengünstigten Forschungsaufwendungen bzw. -ausgaben.

§ 1 Abs 2 Z 1 FoPV idF BGBl. II Nr. 302/2025 sieht dazu insbesondere zu den Personalaufwendungen vor:

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.

Unstrittig ist, entsprechend der oben angeführten Bestimmung, dass für die Berechnung des Forschungsstundensatzes als Teilungszahl sämtliche Bruttolöhne, Lohnnebenkosten sowie sonstige Personalaufwendungen (wie etwaige Rückstellungen) zu berücksichtigen sind.

3.1.1 Berücksichtigung von Anwesenheitsstunden im Teiler

Aus dem Wortlaut des § 1 Abs 2 Z 1 FoPV ergibt sich, dass sämtliche Personalaufwendungen für in der Forschung tätige Mitarbeiter Teil der Bemessungsgrundlage der Forschungsprämie sein sollen. Ist ein Mitarbeiter zur Gänze in der Forschung tätig, so sind seine gesamten ihm zurechenbaren Personalkosten für die Berechnung der Forschungsprämie heranzuziehen, eben auch jene für Abwesenheitszeiten wie Urlaub, Krankenstand und Feiertage. Dies wird auch durch den mit Novellierung der FoPV durch BGBl II 302/2025 in § 1 Abs 1 erfolgten Verweis auf die steuerliche Gewinnermittlung verdeutlicht. Demnach sind Forschungsaufwendungen mit dem Betrag zu berücksichtigen, der nach den für die steuerliche Gewinnermittlung maßgebenden Vorschriften als tatsächliche Betriebsausgabe wirksam wird.

Für die im Beschwerdefall nur teilweise in der Forschung tätigen Mitarbeiter ist die Aufteilung der Personalaufwendungen auf jene, die auf die Forschungstätigkeit entfallen und jene die nicht auf Forschung entfallen, notwendig. Dies ergibt sich ebenfalls aus der Formulierung der FoPV, die besagt, dass *„bei Beschäftigten, die nicht ausschließlich in Forschung und experimenteller Entwicklung tätig sind ...“ „...die entsprechenden Anteile an diesen Aufwendungen“* heranzuziehen sind.

Diese Aufteilung erfolgt in gegenständlichem Fall auf Basis der Berechnung eines Stundensatzes pro geleisteter Forschungsstunde, dem Forschungsstundensatz. Um sicherzustellen, dass bei der Berechnung dieses Forschungsstundensatzes (und bei dessen Multiplikation mit den reinen Forschungsstunden) auch anteilige Lohnaufwendungen für Urlaube, Krankenstände und Feiertage mitberücksichtigt werden, ist der Ansatz der Anwesenheitsstunden als Teiler notwendig (und entspricht dies im Übrigen auch der aktuellen Verwaltungsmeinung). Würde man den Berechnungen der belangten Behörde folgen, so würden keine anteiligen Aufwendungen für Abwesenheiten in der Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie berücksichtigt werden. Für das Bundesfinanzgericht ist aus dem Verordnungstext der FoPV aber zu erkennen, dass sämtliche Personalaufwendungen als Teil der Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie zu berücksichtigen sind. Dies wäre auch unstrittig der Fall, wenn es sich um einen zur Gänze in der Forschung tätigen Mitarbeiter

handeln würde. Würde man daher bei nur teilweise in der Forschung tätigen Mitarbeitern die Berücksichtigung der Aufwendungen für Abwesenheiten nicht zulassen, käme es zu einer Ungleichbehandlung der beiden Mitarbeitergruppen.

Soweit die belangte Behörde zur Untermauerung ihrer Rechtsansicht auf das Erkenntnis des BFG vom 20.03.2024, RV/7101947/2023, verweist, in welchem es um die Frage der Anwendbarkeit des § 20 Abs 1 Z 7 EStG 1988 im Rahmen der Berechnung der Forschungsprämie geht, teilt das Bundesfinanzgericht die Ansicht der Bf, dass hier zwar auch die Ermittlung der Bemessungsgrundlage der Forschungsprämie strittig war, aber insbesondere bezogen auf die Anwendbarkeit der Gehaltsschranke. Für die Berechnung der Stundensätze wurde in diesem Verfahren ein Teiler von 2.000 Stunden verwendet, dieser wurde aber von keiner der beiden Seiten in Frage gestellt und somit auch seitens des Bundesfinanzgerichtes nicht eigens gewürdigt. Daher kann aus diesem Erkenntnis nicht geschlossen werden, dass ein Teiler von 2.000 Stunden durch das Bundesfinanzgericht ausdrücklich anerkannt wurde.

Dem Begehren der Bf hinsichtlich der Heranziehung der Anwesenheitsstunden als Teiler ist daher Folge zu geben.

3.1.2 Berücksichtigung eines Produktivitätsabschlags beim Teiler

Dem Antrag der Bf hinsichtlich der Berücksichtigung eines auf 10 % geschätzten Produktivitätsabschlags für unproduktive Zeiten ist nicht Folge zu geben.

Aus § 108c EStG 1988 ergeben sich keine spezifischen Aufzeichnungspflichten hinsichtlich der Ermittlung der Bemessungsgrundlage und der Berechnung der Forschungsprämie.

Die Forschungsprämie gilt aber als Abgabe vom Einkommen im Sinne der BAO, womit auch die einschlägigen abgabenrechtlichen Bestimmungen der BAO zur Anwendung kommen. Da es sich bei der Forschungsprämie um eine abgabenrechtliche Begünstigung handelt, ergibt sich aus der Rechtsprechung des VwGH zu § 115 BAO eine erhöhte Mitwirkungspflicht des prämiens beantragenden Abgabenschuldners (u.a. VwGH vom 23.02.1989, 88/16/0187, 09.10.1991, 90/13/0007 und 04.09.2019, Ro 2019/13/0024).

Dem VwGH folgend obliegt es in Fällen der erhöhten Mitwirkungspflicht dem Abgabenschuldner, einwandfrei und unter Ausschluss jeden Zweifels das Vorliegen jener Umstände darzulegen, auf die die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann (u.a. VwGH vom 07.10.2025, Ro 2022/15/0010 sowie vom 29.07.2025, Ra 2024/15/0050). Die erhöhte Mitwirkungspflicht umfasst eine erhöhte Offenlegungs-, eine Beweisvorsorge- sowie eine Beweismittelbeschaffungspflicht (*Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, BAO³, § 115 sowie *Jakom/Ebner* EStG, 2026, § 108c Rz 7 mit Verweis auf VwGH vom 25.06.2007, 2006/14/0050). Gerade die Beweisvorsorgepflicht hat dahingehend Bedeutung, dass im Voraus bereits entsprechende Vorkehrungen für die Aufklärung und Dokumentation eines Sachverhaltes zu

treffen sind (vgl. *Füeder/Stornig-Wisek in Macho/Schrottmeyer (Hrsg), Praxishandbuch Steuerkontrollsystem (2021), S. 154*). Datengrundlagen sind dabei in Abhängigkeit von Unternehmensgröße und -organisation üblicherweise Rechnungswesendaten oder Kostenrechnungsauswertungen sowie Zeitaufzeichnungen der Mitarbeiter zur Dokumentation des Zeitaufwandes im Zusammenhang mit Forschungstätigkeiten (vgl. *Füeder/Stornig-Wisek in Macho/Schrottmeyer (Hrsg), Praxishandbuch Steuerkontrollsystem (2021), S. 156*).

Im Beschwerdefall gibt es aber hinsichtlich der (Un-)Produktivitätsstunden der Mitarbeiter keine entsprechenden Dokumentationen, womit die Bf im Rahmen ihrer erhöhten Mitwirkungspflicht den Nachweis für das Bestehen eines Produktivitätsabschlags von 10 % nicht erbringen kann.

Da die Berechnung der Forschungsprämie eine unternehmensbezogene Aufwandsermittlung bei der Beschwerdeführerin verlangt, ist es nicht ausreichend, bloß Daten bei der Muttergesellschaft zu erheben und diese Daten auf das Tochterunternehmen anzuwenden.

Durch diese Beweisvorsorgepflicht und das damit einhergehende Dokumentationserfordernis kommt es auch zu keiner (von der Bf in der mündlichen Verhandlung vorgebrachten) Ungleichbehandlung zwischen jenen Unternehmen, deren Mitarbeiter zur Gänze in der Forschung tätig sind (und bei welchen die gesamten Personalaufwendungen für die Forschungsprämie herangezogen werden können) und jenen, deren Mitarbeiter nur teilweise in der Forschung tätig sind (und bei welchen eine entsprechende Aliquotierung nach erbrachten Stunden notwendig ist) vor. Das Führen von Aufzeichnungen ist eine Notwendigkeit, die sich durch das teilweise Tätigwerden der Mitarbeiter in der Forschung ergibt, um sicherzustellen, dass nur durch die Forschung veranlasste Aufwendungen in die Prämie eingerechnet werden. Diese Frage stellt sich bei zur Gänze in der Forschung tätigen Mitarbeitern gar nicht, da bei diesen Mitarbeitern sämtliche Aufwendungen (ob produktiv oder unproduktiv) durch die Forschung veranlasst sind.

Soweit die Bf das Erkenntnis des BFG vom 05.01.2018, RV/5101157/2017 zitiert, führt das Bundesfinanzgericht aus, dass es sich hier nicht um die Frage des Ansatzes eines geschätzten Pauschalsatzes, sondern um jene des Ansatzes von geleisteten Gesamtstunden eines Geschäftsführers handelt, welche dem erkennenden Gericht im Laufe des Verfahrens durch die Vorlage entsprechender Unterlagen plausibel dargelegt werden konnte.

Auch der von der Bf ins Treffen geführte Zusammenhang mit EU-Vorschriften und dem damit verbundenen Hinweis auf das „Annotated Model Grant Agreement“ (in der Folge: AGA) ist für das Bundesfinanzgericht zur Argumentation des Ansatzes eines Produktivitätsabschlags nicht zweckdienlich. Beim „Model Grant Agreement“ (in der Folge: MGA) handelt es sich lediglich um einen von der Kommission zur Verfügung gestellten standardisierten Vertragsentwurf, für welchen das AGA als Auslegungshilfsdokument dienen soll. Da das MGA auf EU-Recht basiert, verdrängt es grundsätzlich widersprechende nationale Vorschriften, solange diese nicht

zwingend sind. Im Verhältnis zu § 108c EStG 1988 kommt den Regelungen des MGA aber kein Anwendungsvorrang zu, da es sich um zwei getrennte Regelungsebenen handelt (Fördervertragsrecht bzw. Steuerrecht), das MGA ein Vertrag und kein Gesetz und § 108c EStG nationales zwingendes Steuerrecht ist. Es bedarf daher an dieser Stelle keiner weiteren Behandlung mehr durch das Bundesfinanzgericht.

Die Berücksichtigung eines Produktivitätsabschlages auf Basis von Schätzwerten zur Ermittlung des Teilers ist daher zu versagen.

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.

Da es zu gegenständlicher Rechtsfrage, nämlich wie für die Ermittlung der Forschungsprämie nach § 108c EStG 1988 die Berechnung des auf die Forschung entfallenden Personalaufwands von nur teilweise in der Forschung tätigen Mitarbeitern (bzw. die Berechnung des Forschungsstundensatzes) zu erfolgen hat, noch keine Rechtsprechung des VwGH gibt, war die ordentliche Revision zuzulassen.

Graz, am 8. Juli 2026