Bundesministerium
Finanzen

bmf.gv.at

BMF-AV Nr. 208/2026
BMF -IV (IV/6)

An
Bundesministerium für Finanzen
Zentrale Services
Finanzamt Österreich
Finanzamt für Großbetriebe
Amt für Betrugsbekämpfung
Prüfdienst für Lohnabgaben und Beiträge
Bundesfinanzgericht

Geschäftszahl: 2026-0.903.434 2. November 2026

Forschungsprämienrichtlinien 2027

Forschungsprämienrichtlinien 2027 – FoPR 2027

Die Forschungsprämienrichtlinien 2027 (FoPR 2027) stellen einen Auslegungsbehelf dar, der im Interesse einer einheitlichen Rechtsanwendung mitgeteilt wird. Über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehende Rechte und Pflichten können aus den Richtlinien nicht abgeleitet werden. Bei Erledigungen haben Zitierungen mit Hinweisen auf diese Richtlinien zu unterbleiben.

Die FoPR 2027 ersetzen die Aussagen in den Einkommensteuerrichtlinien 2000 zur Forschungsprämie (EStR 2000 Rz 8208 bis Rz 8209k sowie Anhang V). Die formelle Aufhebung dieser Randzahlen in den EStR 2000 wird nach Ergehen der FoPR 2027 vorgenommen werden. Die FoPR 2027 sind generell anzuwenden für Forschungsprämien, die Wirtschaftsjahre betreffen, die nach dem 31. Dezember 2026 beginnen. Bei abgabenbehördlichen Prüfungen für vergangene Zeiträume und auf offene Fälle sind die FoPR 2027 anzuwenden, soweit nicht für diese Zeiträume die Aussagen in den EStR 2000 günstigere Regelungen vorsehen. Wird speziellen Dokumentations- und Nachweisverpflichtungen gemäß den FoPR 2027 für Wirtschaftsjahre, die vor dem 1. Jänner 2027 beginnen, nicht entsprochen, ist dies nicht zu beanstanden, wenn der

© Bundesministerium für Finanzen

Nachweisverpflichtung auf andere Weise ausreichend nachgekommen wurde. Dies gilt auch für Dokumentationserfordernisse iZm produktionsintegrierter FuE gemäß Rz 57 ff.

Bundesministerium für Finanzen, 2. November 2026

© Bundesministerium für Finanzen

1. Allgemeines

1

Für Aufwendungen für Forschung und experimentelle Entwicklung (FuE), die in einem inländischen Betrieb oder einer inländischen Betriebsstätte erfolgt, kann eine Forschungsprämie für eigenbetriebliche FuE geltend gemacht werden.

Für FuE, die von einem inländischen Betrieb oder einer inländischen Betriebsstätte in Auftrag gegeben wird, kann eine Prämie für Auftragsforschung geltend gemacht werden.

Rechtsgrundlagen sind § 108c Einkommensteuergesetz 1988 (EStG 1988) sowie die Forschungsprämienverordnung (FoPV), BGBl. II Nr. 515/2012 idgF. Das Frascati-Handbuch (Frascati Manual) der OECD in der jeweils gültigen Fassung ist Grundlage der Begriffsbestimmungen und Abgrenzungen der FoPV und ergänzend heranzuziehen (siehe auch Rz 30).

Die Forschungsprämie für eigenbetriebliche FuE und Auftragsforschung ist vom Antragsteller selbst zu berechnen. Sie wird auf Antrag vom zuständigen Finanzamt (siehe Rz 451) gewährt und bei antragsgemäßer Erledigung ohne Bescheiderlassung dem Abgabenkonto des Antragstellers gutgeschrieben, es sei denn, es wird ein Bescheid gemäß § 201 BAO oder gemäß § 108c Abs. 4a EStG 1988 erlassen.

1.1. Anspruchsberechtigte

1.1.1. Allgemeines

2

Anspruchsberechtigt sind:

- unbeschränkt und beschränkt einkommensteuerpflichtige natürliche Personen,
- Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind (Mitunternehmerschaften, siehe dazu Rz 3 und 4) und
- Körperschaften iSd § 1 KStG 1988, soweit sie nicht steuerbefreit sind (§ 24 Abs. 6 KStG 1988; siehe dazu Rz 5 ff).

Anspruchsberechtigt ist grundsätzlich derjenige, dem der Aufwand, der in der Bemessungsgrundlage zu erfassen ist, ertragsteuerlich zuzurechnen ist (vgl. dazu näher Rz 287).

1.1.2. Mitunternehmerschaften

3

Zum Begriff und den Erscheinungsformen der Mitunternehmerschaft siehe EStR 2000 Rz 5801 ff. Wird prämienbegünstigte eigenbetriebliche FuE von einer Mitunternehmerschaft

durchgeführt oder in Auftrag gegeben, steht die Forschungsprämie der Mitunternehmerschaft zu.

Gemäß § 2 Abs. 4 letzter Satz EStG 1988 gelten Betriebsstätten von nach bürgerlichem Recht nicht rechtsfähigen Personenvereinigungen anteilig als Betriebsstätten der Mitglieder, wenn sich ihr alleiniger Zweck auf die Erfüllung eines einzigen Werkvertrags oder Werklieferungsvertrags beschränkt und der mit dem Auftraggeber bei Auftragsvergabe vereinbarte Auftragswert 700.000 Euro (ohne USt) nicht übersteigt. In derartigen Fällen liegt keine Mitunternehmerschaft vor, sodass die Forschungsprämie nicht der Personenvereinigung, sondern den Gesellschaftern (anteilig) zusteht und von diesen geltend zu machen ist.

Beispiele:

1. *Die Forscher A, B und C werden von einer Gebietskörperschaft mit einem Forschungsauftrag (Auftragswert 100.000 Euro) betraut, der prämienbegünstigte FuE beinhaltet. A, B und C schließen sich zur Erfüllung dieses Auftrags zu einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GesbR) zusammen.*

   Die Forschungsprämie kann nicht von der GesbR beansprucht werden, weil sie nur auf die Erfüllung des einen Auftrags ausgerichtet ist und daher gemäß § 2 Abs. 4 EStG 1988 keine Mitunternehmerschaft darstellt. Die Forschungsprämie ist von A, B und C jeweils gesondert von den ihnen anteilig zuzurechnenden Forschungsaufwendungen geltend zu machen.

2. *Die A-GmbH schließt einen Kooperationsvertrag mit der B-GmbH ab. Darin wird die gemeinschaftliche Durchführung eines von der Konzernmutter der A-GmbH beauftragten Entwicklungsprojekts X als gemeinschaftliches Vorhaben auf gemeinsame Rechnung und gemeinsames Risiko in Form einer Arbeitsgemeinschaft (ARGE, GesbR) vereinbart. Das Auftragsvolumen beträgt für die gesamte Projektlaufzeit 500.000 Euro.*

   Gemäß § 2 Abs. 4 EStG 1988 wird durch die gemeinschaftliche Abwicklung des einen Vorhabens keine steuerliche Mitunternehmerschaft begründet. Die Unternehmenspartner A-GmbH und B-GmbH können bei Erfüllung der sonstigen gesetzlichen Voraussetzungen jeweils selbst eine Forschungsprämie für ihre jeweiligen FuE-Aufwendungen beantragen.

Zu weiteren Forschungskooperationen, die nicht in Form einer Mitunternehmerschaft erfolgen, siehe Rz 200 ff.

Betrifft der prämienrelevante Aufwand (Ausgabe) das Sonderbetriebsvermögen eines Mitunternehmers, ist die Mitunternehmerschaft und nicht der Gesellschafter anspruchsberechtigt (vgl. VwGH 21.9.1993, 93/14/0137 zur insoweit vergleichbaren Rechtslage bei der Investitionsprämie).

Beispiel:

3. *Der Aufwand für prämienbegünstigte FuE wird über ein Darlehen finanziert, das dem Sonderbetriebsvermögen des Mitunternehmers A zuzurechnen ist. Der daraus resultierende Zinsaufwand ist daher Sonderbetriebsausgabe des A.*

© Bundesministerium für Finanzen

Der prämienbegünstigte Zinsaufwand aus dem Darlehen ist in der Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie bei der Mitunternehmerschaft zu erfassen und die Forschungsprämie von der Mitunternehmerschaft geltend zu machen.

4

Im Fall eines Zusammenschlusses gemäß Art. IV UmgrStG entsteht die (neue) Mitunternehmerschaft ertragsteuerlich (rückwirkend) mit Beginn des dem Zusammenschlussstichtag folgenden Tages (siehe UmgrStR 2002 Rz 1331). Das Abstellen auf den originär ertragsteuerlichen Begriff der Mitunternehmerschaft in § 108c Abs. 1 EStG 1988 führt dazu, dass auch der ertragsteuerliche Zeitpunkt des Entstehens der Mitunternehmerschaft für ihre Legitimation, die Forschungsprämie zu beantragen, heranzuziehen ist. Die Rückwirkungsfiktion des UmgrStG ist daher auch für die Antragsberechtigung bezüglich der Forschungsprämie maßgeblich (BFG 10.9.2024, RV/7100391/2023; siehe dazu auch Rz 470 betreffend Jahresgutachten der FFG).

1.1.3. Körperschaften

5

Gemäß § 24 Abs. 6 KStG 1988 gilt § 108c EStG 1988 sinngemäß für Körperschaften iSd § 1 KStG 1988, soweit sie nicht von der Körperschaftsteuer befreit sind. Prämien können daher in Anspruch genommen werden von nicht steuerbefreiten

- unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaften iSd § 1 Abs. 2 KStG 1988, nämlich
  - juristischen Personen des privaten Rechts,
  - Betrieben gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts iSd § 2 KStG 1988 und
  - nichtrechtsfähigen Personenvereinigungen, Anstalten, Stiftungen und anderen Zweckvermögen iSd § 3 KStG 1988 sowie von
- beschränkt steuerpflichtigen Körperschaften iSd § 1 Abs. 3 Z 1 KStG 1988 (siehe Rz 8).

6

Körperschaften öffentlichen Rechts sind nur (mit steuerabzugspflichtigen Einkünften iSd § 21 Abs. 2 und 3 KStG 1988) beschränkt körperschaftsteuerpflichtig (§ 1 Abs. 3 Z 2 KStG 1988), im Übrigen ist das Ergebnis ihrer Tätigkeit, soweit sie nicht einen Betrieb gewerblicher Art betreiben (§ 2 KStG 1988), nicht steuerbar.

Da § 24 Abs. 6 KStG 1988 steuerbefreite Körperschaften von den Prämien ausnimmt, gilt dies umso mehr in Fällen, in denen die betreffende Körperschaft gar keine steuerbare Tätigkeit entfaltet. Körperschaften öffentlichen Rechts können daher keine Forschungsprämie geltend machen, zumal keine Betriebsausgaben vorliegen, die in der Bemessungsgrundlage berücksichtigt werden könnten. Nur dann, wenn eine Körperschaft öffentlichen Rechts im

Rahmen eines Betriebs gewerblicher Art (§ 2 KStG 1988) eine steuerpflichtige Tätigkeit entfaltet und die prämienbegünstigte FuE dieser Tätigkeit zuzurechnen ist, kann eine Prämie in Anspruch genommen werden.

Abgabenrechtlich begünstigte Körperschaften iSd §§ 34 ff BAO sind gemäß § 5 Z 6 KStG 1988 von der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht befreit und daher insoweit von der Forschungsprämie ausgeschlossen. Wird in einem steuerpflichtigen Betrieb (§ 45 Abs. 1 oder 3, § 44 BAO) FuE betrieben, steht eine Prämie zu. Zu den Arten von Geschäftsbetrieben siehe VereinsR 2001 Rz 136 ff.

Die Anspruchsvoraussetzungen für die Geltendmachung der Prämie müssen bei der antragstellenden Körperschaft selbst vorliegen. Eine Beteiligung einer Körperschaft öffentlichen Rechts oder einer steuerbefreiten Körperschaft iSd § 5 KStG 1988 an einer juristischen Person des privaten Rechts, welche die Voraussetzungen für die Forschungsprämie erfüllt, ist daher unbeachtlich.

7

Bei Unternehmensgruppen iSd § 9 KStG 1988 ist die Forschungsprämie beim forschenden Gruppenträger und jedem forschenden Gruppenmitglied jeweils eigenständig geltend zu machen. Bei Erfüllung der Anspruchsvoraussetzungen ist die Forschungsprämie daher vom Gruppenmitglied (§ 9 Abs. 2 KStG 1988) geltend zu machen, obwohl für Zwecke der Körperschaftsteuer das steuerlich maßgebende Ergebnis des jeweiligen Gruppenmitglieds dem steuerlichen Ergebnis des Gruppenträgers zugerechnet wird.

1.1.4. Beschränkt steuerpflichtige natürliche Personen und Körperschaften

8

Auch im Inland beschränkt Steuerpflichtige iSd § 1 Abs. 3 EStG 1988 (natürliche Personen, die im Inland weder Wohnsitz noch gewöhnlichen Aufenthalt haben) und des § 1 Abs. 3 Z 1 KStG 1988 (Körperschaften ohne Sitz oder Ort der Geschäftsleitung im Inland) können eine Forschungsprämie bei Erfüllung der weiteren Anspruchsvoraussetzungen geltend machen, wenn die prämienbegünstigte Tätigkeit in einem inländischen Betrieb oder einer inländischen Betriebsstätte entfaltet wird (vgl. Rz 105).

> *Beispiel:*
>
> *Die D-GmbH hat ihren Sitz und Ort der Geschäftsleitung in Deutschland. In Österreich betreibt sie eine Produktionsstätte mit eigener Entwicklungsabteilung, die als inländische Betriebsstätte iSd § 29 BAO zu qualifizieren ist und auch die Betriebsstättendefinition des DBA-D erfüllt.*
>
> *Die D-GmbH ist daher gemäß § 7 Abs. 2 KStG 1988 iVm § 98 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 mit den der inländischen Betriebsstätte zuzurechnenden Einkünften aus Gewerbebetrieb beschränkt steuerpflichtig.*

Für die in der inländischen Betriebsstätte durchgeführte eigenbetriebliche FuE und für die von der inländischen Betriebsstätte in Auftrag gegebene FuE kann bei Erfüllung der sonstigen Anspruchsvoraussetzungen eine Forschungsprämie beansprucht werden.

1.2. Verhältnis zur steuerlichen Gewinnermittlung

9

Für die steuerliche Gewinnermittlung stellt die Forschungsprämie keine Betriebseinnahme dar; die Kürzungsbestimmungen des § 6 Z 10 EStG 1988 und des § 20 Abs. 2 EStG 1988 bzw. § 12 Abs. 2 KStG 1988 sind im Rahmen der steuerlichen Gewinnermittlung auf sie nicht anwendbar (§ 108c Abs. 1 EStG 1988). Aufwendungen und Ausgaben, die mit der Forschungsprämie in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, unterliegen daher nicht dem Abzugsverbot des § 20 Abs. 2 EStG 1988 bzw. § 12 Abs. 2 KStG 1988.

Beispiele:

1. *Bei der A-GmbH ist für das Forschungsprojekt X ein prämienbegünstigter Lohnaufwand von 100.000 Euro angefallen. Der A-GmbH wurde dafür eine Forschungsprämie von 14.000 Euro am Abgabenkonto gutgeschrieben. Für die Ermittlung des steuerlichen Gewinns/Verlusts ist der Lohnaufwand von 100.000 Euro nicht um die Forschungsprämie zu kürzen.*
2. *Die prämienberechtigte B-GmbH hat im Zusammenhang mit der Geltendmachung der Forschungsprämie steuerliche Beratung in Anspruch genommen, wofür Kosten iHv 10.000 Euro erwachsen sind. Dieser Aufwand ist betrieblich veranlasst und stellt eine Betriebsausgabe gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 dar, weil das Abzugsverbot des § 20 Abs. 2 EStG 1988 iZm der steuerfreien Forschungsprämie nicht zur Anwendung kommt. Der Beratungsaufwand ist allerdings nicht Bestandteil der Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie (siehe dazu Rz 309).*

Bei Ermittlung der Forschungsprämie kürzen steuerfreie Subventionen die Bemessungsgrundlage, soweit sie prämienbegünstigte Wirtschaftsgüter oder prämienbegünstigten Aufwand unmittelbar betreffen (siehe auch Rz 288 und Rz 356 ff).

10

Die Forschungsprämie steht dem Steuerpflichtigen bei Erfüllung der Voraussetzungen gemäß § 108c Abs. 2 EStG 1988 auch bei Anfallen steuerlicher Verluste zu. Stellt die Tätigkeit steuerlich Liebhaberei dar, liegen keine bemessungsgrundlagenrelevanten Aufwendungen im steuerlichen Sinn vor, sodass keine Forschungsprämie zusteht.

Zur Liebhabereibeurteilung einer FuE-Tätigkeit siehe LRL 2012 Rz 56.

1.3. Höhe der Forschungsprämie

11

Die Forschungsprämie beträgt für Prämien aus Wirtschaftsjahren, die nach dem 31.12.2017 beginnen, 14% der Bemessungsgrundlage. Für Prämien aus Wirtschaftsjahren davor beträgt der Prämiensatz:

- 10% für Prämien aus Wirtschaftsjahren, die nach dem 31.12.2010 und vor dem 1.1.2016 begonnen haben und
- 12% für Prämien aus Wirtschaftsjahren, die nach dem 31.12.2015 und vor dem 1.1.2018 begonnen haben.

1.4. Nachweise für die Antragstellung

12

Für die Forschungsprämie für eigenbetriebliche FuE (§ 108c Abs. 2 Z 1 EStG 1988) gilt Folgendes:

1. Nachweise für das Vorliegen prämienbegünstigter FuE:
   - Ein Jahresgutachten der Österreichischen Forschungsförderungsgesellschaft mbH (FFG) ist Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Forschungsprämie (§ 108c Abs. 7 und 8 EStG 1988, siehe dazu Rz 458 ff); zur Ausnahme bei Vorliegen einer Forschungsbestätigung gemäß § 118a BAO siehe Rz 468.
   - Es besteht auch die Möglichkeit, eine Forschungsbestätigung gemäß § 118a BAO zu beantragen (siehe dazu Rz 493).

2. Nachweise über die Bemessungsgrundlage:
   - Anlässlich der Antragstellung sind keine besonderen Nachweise zur Richtigkeit der Höhe der selbst berechneten Forschungsprämie zu erbringen, außer diese werden vom Finanzamt angefordert.
   - Es besteht die Möglichkeit, anlässlich der Antragstellung einen Feststellungsbescheid über die Höhe der Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie zu beantragen (§ 108c Abs. 9 EStG 1988, siehe dazu Rz 494 ff).

Randzahlen 13 bis 29: *derzeit frei*

2. Forschung und experimentelle Entwicklung (FuE)

2.1. Allgemeines

30

Gemäß den Begriffsbestimmungen des Anhangs I zur FoPV ist FuE iSd § 108c Abs. 2 Z 1 und Z 2 EStG 1988 eine schöpferische Tätigkeit, die auf systematische Weise unter Verwendung wissenschaftlicher Methoden durchgeführt wird. Ziel muss sein, den Stand des Wissens zu vermehren sowie neue Anwendungen dieses Wissens zu erarbeiten.

Nach Anhang I Teil A FoPV ist zur Auslegung des Begriffs FuE das Frascati-Handbuch (Frascati Manual) der OECD in der jeweils gültigen Fassung ergänzend heranzuziehen (vgl. auch VwGH 30.9.2015, Ro 2014/15/0018 sowie VwGH 29.3.2017, Ra 2015/15/0060). Das Frascati-Handbuch ist für Begriffsbestimmungen und Abgrenzungen sowie bei Zweifelsfragen zur Bemessungsgrundlage maßgebend, soweit sich aus den Bestimmungen des EStG 1988 und der FoPV in der jeweils aktuellen Fassung nichts anderes ergibt.

FuE kann den naturwissenschaftlich-technischen Bereich, aber auch Dienstleistungen oder den sozial- und geisteswissenschaftlichen Bereich betreffen.

31

Der Begriff der prämienbegünstigten FuE umfasst gemäß Anhang I Teil A der FoPV drei verschiedene Tätigkeitsbereiche:

1. Grundlagenforschung: Sie umfasst originäre Untersuchungen mit dem Ziel, den Stand des Wissens ohne Ausrichtung auf ein spezifisches praktisches Ziel zu vermehren.
   Bei der Grundlagenforschung handelt es sich um experimentelle oder theoretische Arbeiten, die primär der Erlangung neuen Wissens über die grundlegenden Ursachen von Phänomenen und beobachtbaren Fakten dienen.
   Im engeren Sinne erfolgt dabei eine wissenschaftliche Aufstellung, Nachprüfung und Diskussion der Grundprinzipien und der Hypothesen einer wissenschaftlichen Disziplin, etwa der Naturwissenschaften, der Medizin und der Mathematik. Die Geistes-, Kultur- und Sozialwissenschaften wie die Psychologie, die Soziologie, die Pädagogik oder die Sprachwissenschaften liefern im Bereich der Grundlagenforschung grundlegendes Wissen über kulturelle, wirtschaftliche und soziale Entwicklungen sowie über soziale Strukturen.
   Grundlagenforschung schafft Elementarwissen, das oft für weitergehende FuE genutzt werden kann.

2. Angewandte Forschung: Sie umfasst originäre Untersuchungen mit dem Ziel, den Stand des Wissens zu vermehren bzw. vorhandenes Wissen in schöpferischer Weise neu zu kombinieren, jedoch mit Ausrichtung auf ein spezifisches praktisches Ziel.
   Das neu gewonnene Wissen fließt grundsätzlich sofort wieder in die Praxis zurück und kommt damit mittelbar oder unmittelbar einem Nutzungsbereich zugute.

3. Experimentelle Entwicklung: Sie umfasst systematische Tätigkeiten, die auf vorhandene Kenntnisse aus Forschung und praktischer Erfahrung aufbauen und die ihrerseits zusätzliches Wissen erzeugen. Die experimentelle Entwicklung dient dem Ziel, neue oder wesentlich verbesserte Materialien, Vorrichtungen, Produkte, Verfahren, Methoden oder Systeme hervorzubringen. Sie wird typischerweise von gewinnorientierten Unternehmen durchgeführt, die die gewonnenen Erkenntnisse in der Folge selbst nutzen und vermarkten, oder diese an Dritte lizenzieren bzw. entgeltlich übertragen.

© Bundesministerium für Finanzen

2.2. Kriterien zur Beurteilung von FuE

32

Anhang I Teil A FoPV sieht als Grundsatz vor, dass prämienbegünstigte FuE aus Tätigkeiten besteht, deren primäres Ziel die weitere technische Verbesserung des Produkts oder des Verfahrens ist. Dies gilt insbesondere für die Abgrenzung der experimentellen Entwicklung von Produktionstätigkeiten. Sind hingegen das Produkt oder das Verfahren im Wesentlichen festgelegt und ist das primäre Ziel der weiteren Arbeiten die Marktentwicklung oder soll durch diese Arbeiten das Produktionssystem zum reibungslosen Funktionieren gebracht werden, können diese Tätigkeiten nicht mehr der FuE zugerechnet werden.

33

Prämienbegünstigte FuE iSd Frascati-Handbuchs ist ein geplanter und budgetierter Prozess, bei dem das Ergebnis anfangs ungewiss ist und bei dem die folgenden fünf Kriterien erfüllt sein müssen. Die Tätigkeit muss

1. neuartig (Rz 35),
2. schöpferisch (Rz 36),
3. ungewiss (Rz 37),
4. systematisch (Rz 38 und 39) und
5. übertragbar und/oder reproduzierbar (Rz 40)

sein.

Die Erteilung eines Patents kann nicht den Nachweis ersetzen, dass der beantragten Forschungsprämie FuE-Aktivitäten zu Grunde liegen, die die obigen Voraussetzungen erfüllen (BFG 11.4.2025, RV/7103127/2018).

34

Nicht sämtliche im Rahmen eines prämienbegünstigten Forschungsprojekts anfallenden Aktivitäten müssen – isoliert betrachtet – den obigen Kriterien entsprechen. Ist die Prämienbegünstigung in Bezug auf das zu beurteilende Forschungsprojekt gegeben, sind unmittelbar erforderliche Begleitleistungen auch dann begünstigt, wenn sie selbst nicht den für prämienbegünstigte FuE erforderlichen Kriterien entsprechen. So ist zB der Aufwand für Datensammlung oder Dokumentation zu berücksichtigen, wenn er unmittelbar für ein bestimmtes FuE-Projekt anfällt (siehe Rz 42 und 44).

2.2.1. Neuartigkeit

35

Die Neuartigkeit ist vor dem Hintergrund des existierenden Erkenntnisstandes in einer wissenschaftlichen Disziplin bzw. einer Branche zu beurteilen. Die im Rahmen eines

prämienbegünstigten FuE-Projekts durchgeführte Tätigkeit muss mit der Zielsetzung, den Stand des Wissens zu vermehren sowie neue Anwendungen dieses Wissens zu erarbeiten, verfolgt werden. Die im Rahmen der FuE angestrebten Erkenntnisse müssen für das Unternehmen neu sein („subjektive Neuartigkeit“) und dürfen auch im betreffenden Wirtschaftszweig noch nicht genutzt werden („objektive Neuartigkeit“ bzw. „Marktneuheit“).

Objektive Neuartigkeit bedeutet, dass für eine vorliegende wissenschaftliche und/oder technische Fragestellung noch keine Lösung gefunden wurde. Essenziell ist somit, dass die prämienbegünstigte Tätigkeit etwas „Neues“ hervorbringt und den bisherigen Wissensstand in dem erforschten Fachgebiet erweitert (vgl. VwGH 29.3.2017, Ra 2015/15/0060).

Jede Forschungstätigkeit, durch die neue wissenschaftliche Erkenntnisse gewonnen werden sollen, setzt eine zu beantwortende Fragestellung („scientific and/or technological uncertainty“) voraus. Es muss nicht eine „für jeden Fachkundigen offensichtlich erkennbare Wissenslücke“ vorliegen. Es darf bloß die Lösung, mit der eine bisher bestehende Wissenslücke geschlossen werden soll, für einen Fachmann nicht offensichtlich sein („the solution to a problem is not readily apparent to someone familiar with the basic stock of common knowledge and techniques for the area concerned“). Die durch die Forschungstätigkeit erarbeitete oder zumindest angestrebte Lösung muss insofern über den bisherigen Wissensstand hinausgehen, als dass sie sich nicht als für einen Fachmann offensichtliche Lösung der zur erforschenden Fragestellung anbietet. Durch das Abgrenzungskriterium der Lösung einer wissenschaftlichen Ungewissheit wird keine über die Vorgaben des § 108c EStG 1988 und der FoPV hinausgehende zusätzliche Voraussetzung für die Zuerkennung der Forschungsprämie geschaffen. Es wird lediglich das Erfordernis der „Neuheit“ der Forschungstätigkeit dahingehend konkretisiert, dass die Dokumentation im Rahmen des bisherigen Wissensstandes offensichtlicher Lösungen keine Forschung iSd § 108c EStG 1988 ist (VwGH 29.3.2017, Ra 2015/15/0060 unter Bezugnahme auf das Frascati-Handbuch 2002).

Nicht prämienbegünstigt sind daher verschiedene Formen des bloßen Wissenserwerbs wie Kopie, Nachahmung oder Reverse Engineering, weil es sich bei dem auf diesem Weg erworbenen Wissen nicht um neuartige Erkenntnisse handelt. Wissenserwerb als Teil einer begünstigten FuE ist von diesem Ausschluss nicht betroffen (vgl. auch Rz 34 und 116).

2.2.2. Schöpferische Tätigkeit

36

Eine schöpferische Tätigkeit beinhaltet neue Konzepte oder Ideen, die den existierenden Wissensstand erhöhen. Routineveränderungen an Produkten, Materialien, Vorrichtungen, Systemen, Dienstleistungen und Verfahren begründen keine prämienbegünstigte FuE.

Prämienbegünstigte FuE erfordert die Mitwirkung von entsprechend qualifizierten Fachkräften, die mit der Konzipierung und Hervorbringung neuer Kenntnisse befasst sind. Sie betreiben FuE, indem sie Konzepte für verbesserte Produkte, theoretische Modelle, technische Lösungen, analytische Instrumente, Software oder neue Verfahren entwickeln. Der FuE sind Problemstellungen immanent, deren Lösung für einen Fachmann nicht auf der Hand liegt und die daher nicht mit bereits bekannten branchenüblichen Ansätzen lösbar sind.

2.2.3. Ungewissheit

37

Prämienbegünstigte FuE besitzt ein Element der Ungewissheit, das mehrere Dimensionen aufweist. Zu Beginn eines FuE-Projekts lassen sich die Art des Ergebnisses und die Kosten (darunter auch der Zeitaufwand) im Verhältnis zu den Zielen nicht präzise bestimmen. Es besteht grundsätzlich auch Ungewissheit in Bezug auf den Kosten- oder Zeitaufwand, der zur Erreichung des angestrebten Ergebnisses erforderlich ist, sowie darüber, ob dieses Ziel überhaupt bzw. in welchem Ausmaß es erreicht werden kann.

2.2.4. Systematische Tätigkeit

38

Prämienbegünstigte FuE erfordert eine Tätigkeit, die systematisch und nach wissenschaftlichen Methoden (§ 108c Abs. 2 Z 1 EStG 1988) durchgeführt wird. In diesem Kontext erfordert „systematisch“, dass der FuE-Prozess nach einem planmäßigen Vorgehen abläuft und sowohl die einzelnen Verfahrensschritte als auch die Ergebnisse dokumentiert werden.

Wissenschaftliche Methoden setzen voraus, dass Vorgänge nach streng objektiven und sachlichen Gesichtspunkten in ihren Ursachen erforscht, begründet und in einen Verständniszusammenhang gebracht werden; dabei muss die Methodik nachprüfbar und nachvollziehbar sein (vgl. VwGH 21.7.1993, 92/13/0001, 0002) sowie wissenschaftlich anerkannten branchenspezifischen Standards entsprechen.

Der erforderliche Einsatz wissenschaftlicher Methoden erfordert somit ein planmäßiges, systematisches und sachliches Vorgehen unter Einsatz wissenschaftlich anerkannter und nachvollziehbarer Methoden; das Ergebnis muss nachprüfbar und verifizierbar bzw. falsifizierbar sein.

39

Nicht alle „innovativen“ Tätigkeiten, die darauf ausgerichtet sind, Produkte und Prozesse zukunftsorientiert neu zu gestalten, sind als prämienbegünstigte FuE zu qualifizieren.

© Bundesministerium für Finanzen

Begünstigte FuE-Tätigkeiten sind dadurch charakterisiert, dass sie planvoll und mit der Zielsetzung ablaufen, eine definierte technische und/oder wissenschaftliche Ungewissheit (zumindest teilweise) zu lösen.

Bei den nachfolgenden beispielhaft aufgezählten Tätigkeiten handelt es sich idR um keine prämienbegünstigten Tätigkeiten, weil die systematische Vorgangsweise mit Ausrichtung auf die Lösung einer bereits definierten technischen und/oder wissenschaftlichen Ungewissheit fehlt.

- Zufallserfindungen: Das sind Erfindungen oder sonstige Ergebnisse zur Schließung von bestehenden Wissenslücken oder zur Lösung von technischen und/oder wissenschaftlichen Ungewissheiten, die entweder durch Zufall, Missgeschick oder durch spontane Eingebung gemacht werden und nicht auf planvollem Vorgehen beruhen.
- Mitarbeiterideen: Betriebe richten oft im Rahmen ihres Innovationsmanagements Mitarbeiterideenbörsen oder Ähnliches ein, die darauf ausgerichtet sind, organisatorische Prozesse, das Arbeitsumfeld oder Produkte, Dienstleistungen und Verfahren des Unternehmens zu verbessern.
  Auch wenn Ideen der Belegschaft bzw. einzelner Mitarbeiter zur Lösung einer konkret bestehenden technologischen bzw. wissenschaftlichen Ungewissheit führen, deren Lösung auch für den Fachmann nicht auf der Hand liegt, handelt es sich bei dem damit in Zusammenhang stehendem Aufwand (zB Prämien an Mitarbeiter) um keinen begünstigten FuE-Aufwand. Den Mitarbeiterideenbörsen liegt kein systematisch-wissenschaftlicher Prozess zu Grunde.
- Innovationsarbeitsgruppen: Unter diesem Begriff sind in diesem Zusammenhang mehr oder weniger institutionalisierte betriebliche Gremien, Arbeitsgruppen oder Aktivitäten zu verstehen, die darauf ausgerichtet sind, Marktbedürfnisse zu identifizieren und Ideen für verbesserte Produkte, Dienstleistungen und Verfahren zu sammeln.
  Die in diesem Prozess generierten Ideen können tatsächlich zur Durchführung eines FuE-Projekts führen, das den Kriterien prämienbegünstigter FuE entspricht. Solange aber keine planvolle und wissenschaftlich-systematische Tätigkeit zur Lösung einer definierten wissenschaftlichen und/oder technischen Ungewissheit ausgeführt wird, oder Vorarbeiten geleistet werden, die die Kriterien für prämienbegünstigte Machbarkeitsstudien aufweisen (vgl. Rz 116), ist die Tätigkeit von Innovationsarbeitsgruppen nicht prämienbegünstigt.

  Beispiel:

  Die A-GmbH entwickelt, produziert und vertreibt Komponenten für Unterhaltungselektronik. Im Rahmen einer betrieblichen Innovationsarbeitsgruppe werden turnusmäßig aktuelle technologische Entwicklungen und Markttrends besprochen sowie das Feedback von Kunden analysiert, um daraus technische Trends abzuleiten und die Innovationsstrategie des Unternehmens fortzuentwickeln. Der Innovationsarbeitsgruppe obliegt es auch, der Geschäftsleitung Empfehlungen über die Aufnahme von FuE-Projekten

vorzulegen, um Produktverbesserungen zu erreichen, die den Kundenbedürfnissen besser entsprechen.

- *Variante A: In Bezug auf vorgeschlagene FuE-Projekte werden keine wissenschaftlichen bzw. technischen Grobkonzepte erstellt, die den Kriterien von prämienbegünstigten technischen Machbarkeitsstudien entsprechen. Da von der Innovationsarbeitsgruppe keine planvollen und wissenschaftlich-systematischen Tätigkeiten zur Lösung einer definierten wissenschaftlichen oder technischen Ungewissheit ausgeführt werden, ist der Aufwand für die Innovationsarbeitsgruppe nicht prämienbegünstigt.*
- *Variante B: In Bezug auf vorgeschlagene FuE-Projekte werden im Rahmen der Innovationsarbeitsgruppe bereits wissenschaftliche bzw. technische Grobkonzepte erstellt, die den Kriterien von prämienbegünstigten technischen Machbarkeitsstudien entsprechen. Der anteilige Aufwand der Innovationarbeitsgruppe, der auf diese Tätigkeit entfällt, ist prämienbegünstigt; das gilt auch, wenn in der Folge das Konzept nicht in einem konkreten FuE-Projekt umgesetzt wird. Die prämienbegünstigten Aktivitäten der Innovationsarbeitsgruppe können dann als nicht projekt- oder schwerpunktbezogene sonstige FuE-Aktivitäten qualifiziert werden.*

2.2.5. Übertragbarkeit/Reproduzierbarkeit

40

Die Erkenntnisse eines FuE-Projekts müssen das Kriterium der Übertragbarkeit/-Reproduzierbarkeit erfüllen. Dieses Erfordernis verlangt die Anwendung einer systematischen, nachvollziehbaren Methodik, somit den Einsatz wissenschaftlicher Methoden (siehe Rz 38).

Ein konkreter Nachweis der Übertragung von Ergebnissen ist zB ihre Veröffentlichung in der wissenschaftlichen Fachliteratur und die Inanspruchnahme von Instrumenten zum Schutz der Rechte an geistigem Eigentum. Die öffentliche Verbreitung des gewonnenen Wissens, wie etwa bei Universitäten oder Forschungsinstituten, ist nicht erforderlich; der Wissensfortschritt muss jedoch zumindest im Unternehmen hinsichtlich der Verfahrensschritte und Ergebnisse dokumentiert und so für andere Fachkräfte im Unternehmen nutzbar gemacht werden.

2.3. Abgrenzungen

41

In Anhang I Teil B der FoPV werden demonstrativ Tätigkeiten aufgezählt, die sich oft im Schnittstellenbereich zwischen förderbaren FuE-Aktivitäten und nicht prämienbegünstigten Tätigkeiten befinden und dazu Abgrenzungskriterien festgelegt.

Diese Abgrenzungen umfassen folgende Begriffe:

- Datensammlung (Rz 42, 43)
- Dokumentation (Rz 44, 45)
- Fehlgeschlagene FuE (Rz 46)

- Industrial Design (industrielles Entwerfen und Konstruieren, Rz 47, 48)
- Industrielles Engineering und Umrüsten von Anlagen für den Produktionsprozess (Rz 49)
- Lizenzarbeiten (Rz 50)
- Marktforschung (Rz 51)
- Nachbetreuung und Fehlerbehebung („trouble shooting“, Rz 52)
- Patentarbeiten (Rz 53 bis 55)
- Pilotanlagen (Rz 56)
- Produktionsintegrierte FuE (Rz 57 bis 61)
- Prototypen (Rz 62 bis 65)
- Routine-Tests (Rz 66)
- Standardisierungsarbeiten (Rz 67)
- Software (Rz 68 bis 72)
- Versuchsproduktion (Rz 73, 74)
- Zugang zu wissenschaftlich-technischen Erkenntnissen (Rz 75 bis 78)

2.3.1. Datensammlung

42

Datensammlungen fallen unter FuE, wenn sie unmittelbar für ein bestimmtes FuE-Projekt durchgeführt werden (Anhang I Teil B Z 1 FoPV) und damit integraler Bestandteil begünstigter FuE sind. Ein derartiger Aufwand ist daher prämienbegünstigt, auch wenn die Datensammlung isoliert betrachtet die Kriterien für FuE nicht erfüllt. Auch die Verarbeitung und Interpretation von Daten, die in einem begünstigten FuE-Projekt gewonnen wurden, sind prämienbegünstigt. Datenauswertungen nach Abschluss eines begünstigten FuE-Projekts (bspw. Langzeitstudien und Evaluierungen) sind hingegen nicht prämienbegünstigt.

Datensammlung kann für sich betrachtet ebenfalls begünstigte FuE darstellen, nämlich dann, wenn ein konkretes Projekt darauf abzielt, neue statistische Methoden (zB konzeptuelle und methodische Arbeiten zur Erstellung ganz neuer oder erheblich veränderter Erhebungsmethoden und statistischer Systeme) oder Datenerhebungsmethoden und -techniken zu entwickeln.

43

Die Durchführung von Marktstudien fällt nicht unter prämienbegünstigte FuE, auch wenn die Studien in Vorbereitung eines bestimmten FuE-Projekts durchgeführt wurden. Siehe auch Rz 51 betreffend Marktforschung.

Beispiel:

Ein Unternehmen entwickelt kosmetische Produkte zur Pflege der reifen Haut.

Um neue und verbesserte Pflegeprodukte im Produktsortiment aufnehmen zu können, werden Marktstudien in Auftrag gegeben, um herauszufinden, welche Erwartungen die

adressierte Personengruppe hat und ob diese mit dem bestehenden Angebot abgedeckt werden können.

Die durch die Studie erhobenen Verbesserungspotenziale sind Ausgangspunkt für die Definition konkreter FuE-Entwicklungsziele und münden in konkrete prämienbegünstigte Projekte.

Bei der Marktstudie handelt es sich um eine Datensammlung, die nicht im Rahmen eines bestimmten FuE-Projekts erfolgt ist. Die Marktstudie soll marktfähige Produktideen generieren, die Anstoß für ein zukünftiges FuE-Projekt geben. Der Aufwand für die Marktstudie ist nicht prämienbegünstigt.

2.3.2. Dokumentation

44

Dokumentationen fallen nicht unter FuE, es sei denn, sie werden unmittelbar für ein bestimmtes FuE-Projekt durchgeführt (Anhang I Teil B Z 2 FoPV).

Beispiel:

Die A-AG entwickelt ein neues elektronisches Bauteil für Mobiltelefone. Es werden im Rahmen eines prämienbegünstigten FuE-Projekts zahlreiche Versuchsserien durchgeführt und daraus Daten gewonnen, die verarbeitet und interpretiert werden. Über die daraus gewonnenen Erkenntnisse wird eine Dokumentation erstellt.

Der Aufwand dafür ist prämienbegünstigt.

Die Dokumentation iZm einem bestimmten FuE-Projekt kann teilweise auch noch nach dem formalen Abschluss oder dem Abbruch des prämienbegünstigten Projekts erfolgen und ist insofern auf Grund der ausschließlichen Veranlassung durch die FuE ebenfalls prämienbegünstigt (siehe Rz 120).

45

Die Erstellung von wissenschaftlichen und/oder technischen Unterlagen nur zum Zweck der Zertifizierung eines neuen Produkts bzw. zum Zweck einer behördlichen Zulassung oder anderer sicherheitsrelevanter Prüfungen ist nicht prämienbegünstigt. Die Dokumentation steht in diesen Fällen in keinem unmittelbaren Zusammenhang mit einem prämienbegünstigten FuE-Projekt, sondern ist durch die (geplante) Markteinführung des neuen Produkts veranlasst. Eine Dokumentation, die im Rahmen begünstigter FuE erstellt wurde, verliert nicht ihre Qualifikation als FuE-Aufwand, weil sie nach Beendigung der FuE auch für die Zertifizierung zur Marktzulassung verwendet wird.

Werden im Rahmen eines begünstigten FuE-Projekts Forschungsergebnisse in der Fachpresse publiziert bzw. im Rahmen eines wissenschaftlichen Austauschs präsentiert, ist der damit verbundene Aufwand abzugsfähig.

© Bundesministerium für Finanzen

Beispiel:

Die A-AG hat ein neues elektronisches Bauelement für Mobiltelefone im Rahmen prämienbegünstigter FuE entwickelt.

- *FuE-Mitarbeiter der A-AG, die darüber auch in einer Fachzeitschrift publiziert haben, stellen die Ergebnisse im Rahmen eines Vortrags bei einem universitären Fachsymposium vor.*
  Die angeführten Aktivitäten der Mitarbeiter der A-AG stehen in unmittelbarem Zusammenhang mit einem begünstigten FuE-Projekt der A-AG; der darauf entfallende Aufwand der A-AG für die Teilnahme an dem Fachsymposium ist daher prämienbegünstigt.
- *Die Ergebnisse der A-AG werden auch auf einer Fachmesse von Mobilfunk-Anbietern präsentiert.*
  Diese Aktivität dient ihrem wesentlichen Gehalt nach nicht der Verbreitung neuer wissenschaftlicher und/oder technischer Erkenntnisse in der Fachwelt, sondern der Verkaufsförderung des neuen Produkts der A-AG. Die Aktivitäten der A-AG iZm der Fachmesse sind dem Vertrieb zuzuordnen und keine prämienbegünstigte FuE (siehe auch Rz 120).

2.3.3. Fehlgeschlagene FuE

46

Ist die durchgeführte FuE dem Grunde nach prämienbegünstigt, sind die Aufwendungen (Ausgaben) auch dann zu berücksichtigen, wenn die Aktivitäten fehlschlagen (Anhang I Teil B Z 3 FoPV). FuE-Aktivitäten müssen daher nicht zum angestrebten Ziel führen oder in einem vermarktungsfähigen Ergebnis münden, um prämienbegünstigt zu sein. Aufwendungen, die durch eine fehlgeschlagene FuE veranlasst sind, sind allerdings nur insoweit zu berücksichtigen, als sie der FuE, für die sie bestimmt waren, zuzuordnen sind (siehe dazu auch Rz 315 betreffend „frustrierte“ Aufwendungen).

Auch für ein fehlgeschlagenes eigenbetriebliches FuE-Projekt ist eine Begutachtung durch die FFG erforderlich, weil auch im Fall des Scheiterns die inhaltlichen Kriterien für prämienbegünstigte FuE vorliegen müssen.

2.3.4. Industrial Design

47

Beim Industrial Design (industrielles Entwerfen und Konstruieren) sind der prämienbegünstigten FuE die Erstellung von Entwürfen (technische Zeichnungen, Modelle) zuzuordnen, welche der Definition von Prozessabläufen und technischen Spezifikationen dienen und für die Konzeption, Entwicklung und Herstellung neuer Produkte und Prozesse notwendig sind (Anhang I Teil B Z 4 FoPV).

Industrial Design kann zusammengefasst als eine Tätigkeit beschrieben werden, die Ausgangsvorbereitungen für die Planung neuer Produkte oder Verfahren sowie laufende Anpassungen in der Planung während eines laufenden FuE-Projekts umfasst.

© Bundesministerium für Finanzen

Industrial Design fällt nur dann unter FuE, wenn es integraler Bestandteil eines begünstigten FuE-Projekts ist.

Beispiel:

Die A-GmbH entwirft Pläne für ein neuartiges Klimatisierungskonzept für ein Bürogebäude, in dem marktübliche Bauteile aus dem Bereich Klimatechnik in innovativer Weise kombiniert werden, sodass ein völlig neuartiges und leistungsfähigeres Klimatisierungskonzept daraus resultiert. Die A-GmbH fertigt zu diesem Zweck technische Zeichnungen und dann ein Modell für die Konzeption, Entwicklung und den Aufbau des Klimatisierungssystems an.
Diese Tätigkeiten stehen in unmittelbarem Zusammenhang mit einem prämienbegünstigten FuE-Projekt und sind daher begünstigt.

Dienen Konstruktion und industrielle Entwürfe lediglich der Serienfertigung, fallen sie nicht unter FuE.

48

Industrial Design umfasst auch Entwicklungsarbeiten zur Definition der Fertigungsüberleitung bzw. des Up-Scalings von Labor- und Versuchsanordnungen für die Produktion (Anhang I Teil B Z 4 FoPV).

Unter „Up-Scaling“ versteht man in diesem Zusammenhang die vor allem in der chemischen, biochemischen und pharmazeutischen Industrie sowie in der Lebensmittel- und Baustoffindustrie praktizierte Maßstabsvergrößerung der Herstellungsverfahren.

Up-Scaling stellt eine begünstigte FuE-Tätigkeit dar, wenn es den Kriterien begünstigter FuE entspricht.

Beispiel:

Ein Unternehmen entwickelt eine neue innovative Rezeptur für einen Baustoff in einem Labor und führt dort Versuchsanordnungen im kleinen Maßstab durch.

Nach erfolgreichem Abschluss der Versuche wird eine Pilotierung im Großmaßstab auf der Produktionsanlage vorgenommen. Es werden mehrere Produktionsläufe durchgeführt, um festzustellen, ob der neuartige Baustoff in stabiler Qualität auch im Großmaßstab hergestellt werden kann.

Das Unternehmen kann nachweisen, dass das Up-Scaling im konkreten Fall der Lösung wissenschaftlicher/technischer Ungewissheiten dient und der Prozess den Kriterien für begünstigte FuE entspricht. Der Aufwand iZm dem Up-Scaling ist prämienbegünstigt.

Sind mit dem Up-Scaling keine wissenschaftlichen und/oder technologischen Ungewissheiten verbunden, die einer weiteren Entwicklungsaktivität im Sinne weiterer Entwicklungsschleifen bedürfen, ist das Up-Scaling nicht als FuE zu qualifizieren. Die Beurteilung hat einzelfallbezogen zu erfolgen. Ein allgemeiner Verweis auf technologische Risiken, die im Zuge von Up-Scaling branchenspezifisch auftreten, ist nicht ausreichend, um

das Vorliegen der Voraussetzungen für eine prämienbegünstigte FuE ausreichend zu begründen.

2.3.5. Industrielles Engineering und Umrüsten von Anlagen für den Produktionsprozess

49

Unter industriellem Engineering (Anhang I Teil B Z 5 FoPV) sind jene technischen Arbeiten zu verstehen, die notwendig werden, um den Produktionsprozess in Gang zu setzen.

Grundsätzlich sind industrielles Engineering und das Umrüsten von Maschinen und Anlagen, einschließlich

- der Erstverwendung von marktgängigen Komponenten und der aus FuE-Tätigkeiten resultierenden Komponenten,
- des Werkzeugbaus für die Massenproduktion sowie
- der Installation der Ausrüstung iVm dem Beginn der Massenproduktion (einschließlich der Erstausrüstung für die Serienproduktion)

Teil des Produktionsprozesses und daher nicht der FuE zuzuordnen.

Ergibt sich jedoch aus diesem Prozess die Notwendigkeit zu weiteren Aktivitäten, auf die die Kriterien für begünstigte FuE zutreffen, wie etwa Entwicklungen an Maschinen und Werkzeugen, Entwicklungen zum Up-Scaling von Labor- und Versuchsanordnungen für die Produktion oder die Fertigungsüberleitung, Veränderungen in der Produktions- und Qualitätskontrolle oder die Entwicklung neuer Methoden und Standards („Feedback-FuE"), sind die damit verbundenen Aufwendungen begünstigt (vgl. auch Rz 52).

Beispiel:

Die A-GmbH entwickelt einen neuartigen synthetischen Bezug für Bürosessel. Das diesbezügliche FuE-Projekt wird im Jahr 1 begonnen und im Jahr 2 beendet; es erfüllt die Kriterien für prämienbegünstigte FuE, eine Prämie für die Jahre 1 und 2 wird zuerkannt.

Für die Produktion müssen die Produktionsanlagen völlig neu konzipiert werden. Das erfolgt im Jahr 3 im Wege einer verfahrenstechnischen Entwicklung.

Die A-GmbH beantragt dafür im Jahr 3 im Rahmen eines entsprechenden FuE-Projekts ebenfalls die Forschungsprämie.

Die verfahrenstechnische Entwicklung erfüllt sachverhaltsbezogen die Voraussetzungen für begünstigte FuE; für die damit verbundenen Aufwendungen steht eine Forschungsprämie zu.

2.3.6. Lizenzarbeiten

50

Administrative und juristische Arbeiten, die iZm Lizenzen stehen, fallen nur dann unter FuE, wenn sie in unmittelbarem Zusammenhang mit konkreten FuE-Projekten stehen (Anhang I Teil B Z 6 FoPV).

Prämienbegünstigte Lizenzarbeiten sind administrative und juristische Arbeiten, die dem Erwerb einer Lizenz dienen, die im Rahmen eines prämienbegünstigten FuE-Projekts benötigt werden („In-bound"-Lizenzen).

> *Beispiel:*
>
> *Im Rahmen eines prämienbegünstigten Softwareentwicklungsprojekts wird von der A-GmbH die im Eigentum der B-GmbH befindliche Software XY benötigt. Die Aufwendungen aus den administrativen und rechtlichen Aktivitäten iZm der Lizenz sowie der Lizenzaufwand für die Nutzung der Software XY im Rahmen des FuE-Projekts sind bei der A-GmbH prämienbegünstigt.*

Der Aufwand aus der über eine Lizenz erfolgenden Verwertung eines aus der prämienbegünstigten FuE-Tätigkeit stammenden (Teil)Ergebnisses („Out-bound"-Lizenzen) fällt nur dann unter FuE, wenn er in unmittelbarem Zusammenhang mit konkreten FuE-Projekten steht (siehe dazu auch Rz 53).

2.3.7. Marktforschung

51

Die Durchführung von Markterhebungen und Marktbeobachtungen (Marktforschung) stellt grundsätzlich keine begünstigte FuE dar. Dies gilt auch dann, wenn eine Studie in Vorbereitung eines bestimmten FuE-Projekts durchgeführt wurde oder der Evaluierung eines Produkts dient, das in einem prämienbegünstigten FuE-Projekt entwickelt wurde.

Werden jedoch grundlegend neue Methoden zur Gewinnung von Informationen systematisch erprobt oder neue Stichproben-, Erhebungs- oder Auswertungsverfahren entwickelt und getestet, sind diese Tätigkeiten der begünstigten FuE zuzuordnen (Anhang I Teil B Z 7 FoPV).

2.3.8. Nachbetreuung und Fehlerbehebung

52

Die Nachbetreuung und das „trouble shooting" (Störungssuche, Fehlerbehebung) sind ab dem Stadium der Versuchsproduktion der Vertriebstätigkeit zuzuordnen und können daher generell nicht unter FuE fallen (Anhang I Teil B Z 8 FoPV).

Davon zu unterscheiden ist prämienrelevante „Feedback-FuE": Nachdem ein neues Produkt oder Verfahren in die Produktion überführt worden ist, können noch (unerwartete) technologische und/oder wissenschaftliche Ungewissheiten zu beseitigen sein, für die

weitere FuE-Arbeiten erforderlich werden können. Solche „Feedback-FuE“-Tätigkeiten sind prämienrelevant, wenn sie die dafür erforderlichen Kriterien erfüllen.

Beispiel:

Die A-GmbH hat ein neues auf Ultraschall basiertes Epiliergerät zur Haarentfernung entwickelt. Das Entwicklungsprojekt war prämienbegünstigt. Der Verkaufsstart erfolgt im zweiten Quartal des Jahres 1.

Im dritten und vierten Quartal desselben Jahres erhält das Unternehmen Kunden-reklamationen, weil bei der Nutzung des Geräts Hautirritationen aufgetreten sind.

Die A-GmbH führt in der Folge Fehleranalysen durch, um einen etwaigen Produktmangel zu identifizieren und zu beseitigen. Die Analysen führen zum Ergebnis, dass ein erheblicher Fehler vorliegt, der neue Entwicklungsarbeiten erforderlich macht, die die Kriterien begünstigter FuE erfüllen.

Für die neuen Entwicklungsarbeiten kann eine Forschungsprämie beansprucht werden. Der Aufwand für die Reklamationsbearbeitung ist nicht begünstigt, weil er im Zusammenhang mit dem Vertrieb steht. Da die Fehleranalyse ursächlich für ein neues FuE-Projekt ist, ist der Aufwand diesem Projekt zuzuordnen und daher ebenfalls begünstigt.

Die Behebung von Mängeln in der Ausrüstung oder im Verfahren, die zu Änderungen an der serienmäßigen Ausrüstung und/oder den Standardverfahren führt, ist nicht prämienbegünstigt, wenn die Fehlerbehebung die erforderlichen FuE-Kriterien nicht erfüllt.

2.3.9. Patentarbeiten

53

Administrative und juristische Arbeiten, die iZm Patenten stehen, fallen nur dann unter begünstigte FuE, wenn sie in unmittelbarem Zusammenhang mit konkreten FuE-Projekten stehen (Anhang I Teil B Z 9 FoPV).

Ob Aufwendungen iZm Patenten begünstigt sind, hängt allein davon ab, ob sie notwendiger Teil eines laufenden Entwicklungs- oder Forschungsprozesses bzw. -projekts sind (VwGH 24.4.2025, Ro 2023/15/0021):

- Patentaufwendungen, die im Rahmen eines mit prämienbegünstigter FuE verbundenen Entwicklungs- bzw. Forschungsprozesses bzw. -projekts anfallen und – etwa durch Schutz des bisher erreichten Forschungsfortschritts – der weiteren prämienbegünstigten FuE dienen, sind bei eigenentwickelten (Zwischen-) Forschungsergebnissen als Aufwendungen iSd FoPV anzusehen.
- Patentaufwendungen, die für eine geplante weiterzuführende FuE nicht notwendig sind, stellen keine prämienbegünstigten Aufwendungen dar (vgl. BFG 17.12.2025, RV/7101258/2020); sie stehen in Zusammenhang mit der beabsichtigten oder tatsächlichen Verwertung des fertigen FuE-Ergebnisses.

54

Maßgebend für die Berücksichtigung ist, dass der Aufwand durch prämienbegünstigte FuE veranlasst ist und der FuE-Prozess weitergeführt wird. Patentaufwendungen sind daher nur dann zu berücksichtigen, wenn die prämienbegünstigte FuE zum Zeitpunkt der Patentanmeldung noch nicht abgeschlossen ist (vgl. VwGH 24.4.2025, Ro 2023/15/0021).

Beispiele:

1. *Die A-GmbH ist in der Arzneimittelforschung tätig. Die FuE beginnt mit der Suche nach neuen geeigneten Wirkstoffen für ein medizinisches Indikationsgebiet, die in weiterer Folge auf Wirksamkeit, Nebenwirkungen und Unbedenklichkeit geprüft werden. Dabei werden bis zu einer erfolgreichen Zulassung mehrere Phasen durchlaufen: Wirkstoffsuche, Präklinik (Zellmodelle und eventuelle Tierversuche), klinische Studien (Erprobung am Menschen, siehe dazu Rz 208).Erst wenn ein neuer Arzneiwirkstoff alle präklinischen und klinischen Entwicklungsstadien durchlaufen hat, kann von der A-GmbH eine Zulassung als Arzneimittelspezialität beantragt und das Arzneimittel vermarktet werden.*
   Die A-GmbH hat in der EU die Möglichkeit zur Einreichung eines (europäischen) Patents vor Durchführung von klinischen Studien. Im weiteren Verlauf der FuE wird es zudem erforderlich sein, auch in anderen Regionen (zB USA) einen Patentschutz zu beantragen, um die weitere Durchführung abzusichern. Die prämienbegünstigte Arzneimittelforschung ist erst nach Durchführung aller präklinischen und klinischen Studienphasen abgeschlossen.
   Im vorliegenden Fall, in dem die Patentierung vor Abschluss des FuE-Projekts erfolgt, kann der Aufwand iZm der Patentanmeldung und der Aufrechterhaltung des Patents (laufende Patentgebühren) bei Vorliegen der sonstigen Voraussetzungen, insbesondere bei Sponsoreneigenschaft der A-GmbH im Rahmen der klinischen Studien (siehe dazu Rz 211 ff) prämienbegünstigt sein. Denn in der Arzneimittelforschung wird durch eine Anmeldung von Patenten vor Durchführung der klinischen Studien und damit vor Abschluss der FuE ein Zwischenstand rechtlich abgesichert, der für die fortgesetzte FuE bedeutsam ist.
   Im Rahmen von klinischen Studien erhalten Prüfzentren und Prüfärzte Zugang zu dem neuen Wirkstoff, so dass Dritte sich vergleichsweise einfach Zugang zu wertvollen wissenschaftlichen Erkenntnissen verschaffen können; es bestünde somit die Möglichkeit, die Arzneiwirkstoffe nachzuahmen und kommerziell zu nutzen, wenn sie patentfrei wären. Die frühzeitige rechtliche Absicherung eines neuen Arzneiwirkstoffs noch vor Abschluss der FuE und der Marktzulassung ist daher für die A-GmbH erforderlich, um die weitere FuE erfolgreich zum Abschluss bringen zu können. Die administrativen und juristischen Kosten für die Patentanmeldungen und die Aufrechterhaltung des Patents in der EU und in den USA sind somit prämienbegünstigt.

2. *Die B-GmbH ist in der Lebensmittelforschung tätig und entwickelt eine neue Rezeptur im Rahmen eines prämienbegünstigten FuE-Projekts. Im Rahmen der Rezepturentwicklung werden auch neuartige technologische Verfahren entwickelt. Die Technologie ist Grundlage für die erfolgreiche weitere Umsetzung der neuen Rezeptur und wird vor Abschluss des FuE-Projekts patentiert.*
   Die Patentaufwendungen iZm Patentanmeldungen und die laufenden Jahresgebühren sind prämienbegünstigt, weil die prämienbegünstigte FuE noch nicht abgeschlossen ist.

3. *Die C-GmbH entwickelt im Rahmen prämienbegünstigter FuE eine neue Technologie (Basistechnologie), die sie in der Folge in einer neuen Produktlinie X zum kommerziellen Einsatz bringt. Die Basistechnologie wird im Jahr 1 patentiert.*

Die neue Produktlinie X wird in der Folge laufend modifiziert und verbessert. Im Jahr 4 wird ein neues FuE-Projekt gestartet, das auf die patentierte Basistechnologie aufsetzt; dabei fällt prämienbegünstigte FuE an.
Mit der Patentanmeldung ist der Entwicklungsendstand der Basistechnologie erreicht, sie ist nicht mehr Gegenstand eines fortgesetzten prämienbegünstigten FuE-Entwicklungsprozesses. Die Veranlassung für die Patentierung liegt daher in der kommerziellen Verwertung. Daran ändert auch der Umstand nichts, dass die patentierte Entwicklung in der Folge zum Ausgangspunkt neuer prämienbegünstigter FuE wird. Der Aufwand für die Patentanmeldung im Jahr 1 ist daher nicht prämienbegünstigt.

4. *Die D-GmbH entwickelt eine neue Technologie, die im Rahmen eines Anlagenbau-projekts zum Einsatz kommt. Es handelt sich um ein neuartiges System an Komponenten, die in einer Großanlage verbaut werden, die im Auftrag eines Kunden errichtet wird. Die Großanlage wird einem Testbetrieb unterzogen. Da vor den Tests noch signifikante wissenschaftliche und technische Ungewissheiten bestehen, sind sie der Phase der prämienbegünstigten FuE zuzurechnen.*
Die D-GmbH meldet noch vor Einbau und Test der neuartigen Komponente ein Patent für die neue Technologie an (Erstpatent). Nach dem Einbau der Komponente in der Kundenanlage könnten nämlich Dritte Eingriffe auf die Technologie vornehmen oder sie kopieren, sodass in weiterer Folge die D-GmbH von der ausschließlichen Nutzung der Technologie ausgeschlossen wäre. Damit bestünde für die D-GmbH das Risiko, dass das FuE-Projekt iZm der Großanlage nicht erfolgreich zum Abschluss gebracht werden könnte.
Die Tests fördern technische Risiken zutage, die zu signifikanten Veränderungen der ursprünglich patentierten Technologie führen. Mit dem Abschluss des Kundenprojekts lässt sich die D-GmbH das Endergebnis patentieren (Endpatent); es soll auch in zukünftigen Kundenprojekten der D-GmbH zum Einsatz kommen.
Die Patentarbeiten iZm dem Erstpatent sind notwendig für den erfolgreichen Abschluss des laufenden FuE-Projekts und daher prämienbegünstigt. Das Endpatent ist nicht mehr Teil eines laufenden Forschungs- und Entwicklungsprozesses. Die prämienbegünstigte FuE ist abgeschlossen, das Patent dient der weiteren kommerziellen Verwertung der Entwicklung. Der Aufwand für die Patentarbeiten im Zusammenhang mit dem Endpatent ist daher nicht begünstigt.

55

Aufwand, der für notwendige Patentarbeiten (vgl. Rz 53) im Rahmen eines laufenden FuE-Projekts anfällt, ist dann nicht zu berücksichtigen, wenn

- die Patente im Namen und auf Rechnung des Auftraggebers anzumelden sind,
- die FuE-Ergebnisse im Rahmen eines Auftragsforschungsverhältnisses vertraglich auf den Auftraggeber zu übertragen sind und
- der FuE-Aufwand einschließlich der Patentarbeiten vom Auftraggeber (Patentinhaber) im Rahmen der vertraglichen Vereinbarung zu ersetzen ist.

Die Patentarbeiten erfolgen in diesem Fall im Namen und auf Rechnung der Auftrag gebenden Vertragspartei. Der Aufwand für Patentarbeiten hat beim Auftragnehmer nur Durchlaufcharakter und ist daher nicht prämienbegünstigt.

© Bundesministerium für Finanzen

Beispiel:

Die D-GmbH, eine österreichische Tochtergesellschaft innerhalb des globalen DD-Pharmakonzerns, ist in der Arzneimittelforschung tätig. Im Indikationsgebiet X führt sie präklinische FuE als Konzernkompetenzzentrum durch und fungiert als Sponsor von klinischen Studien in Österreich und anderen Staaten. Bei der D-GmbH besteht eine eigene Patentabteilung. In dieser werden zahlreiche Aktivitäten iZm der Einreichung und Aufrechterhaltung von Patenten und dem Schutz vor Patentverletzungen durchgeführt sowie auch externe Patentanwälte beauftragt.

Die D-GmbH ist auf Grundlage eines Auftragsentwicklungsvertrags für die ausländische Muttergesellschaft DD-Inc. tätig und erhält eine jährliche Vergütung der Vollkosten für die Durchführung präklinischer und klinischer Auftragsforschung zuzüglich eines sachgerechten Gewinnaufschlags. Die D-GmbH verpflichtet sich zur Übertragung sämtlicher FuE-Projekt-(Zwischen)Ergebnisse an die DD-Inc. Die DD-Inc. ist rechtliche und wirtschaftliche Eigentümerin sämtlicher Ergebnisse aus allen FuE-Aktivitäten im DD-Konzern.

Die DD-Inc. ist vertraglich verpflichtet, der D-GmbH das für die Durchführung der FuE-Aktivitäten relevante Know-how und geistige Eigentum für weitere beauftragte FuE-Aktivitäten zur Verfügung zu stellen.

Die administrativen und juristischen Kosten für die Patentanmeldungen und die Aufrechterhaltung des Patents sind bei der D-GmbH nicht prämienbegünstigt, weil durch die Vergütung bereits eine kommerzielle Verwertung der FuE-(Zwischen)Ergebnisse erfolgt. Die Patentarbeiten stehen iZm mit dem Schutz von konzerninternen FuE-Ergebnissen zu Gunsten der Muttergesellschaft DD-Inc., die vertraglich verpflichtet ist, die Patente der D-GmbH für die Dauer der Auftragsforschung ohne weiteres Entgelt zur Verfügung zu stellen. Der mit der Patentanmeldung und der Aufrechterhaltung von Patenten verbundene Aufwand bei der D-GmbH hat daher nur Durchlaufcharakter und ist nicht prämienbegünstigt.

2.3.10. Pilotanlagen

56

Pilotanlagen sind nach Anhang I Teil B Z 10 FoPV Anlagen, deren Hauptzweck darin besteht, weitere Erfahrungen, technisches Wissen und Informationen zu erzielen, die insbesondere als Grundlage für weitere Produktbeschreibungen und -spezifikationen dienen. Pilotanlagen fallen zur Gänze unter FuE, solange ihr Hauptzweck FuE ist. Wird nach Abschluss der experimentellen Phase eine Pilotanlage auf normalen kommerziellen Betrieb umgestellt, gilt die Aktivität nicht mehr als FuE, selbst wenn die Einrichtung weiterhin als Pilotanlage bezeichnet wird.

Pilotanlagen werden häufig sowohl für Zwecke prämienbegünstigter FuE als auch für Zwecke genutzt, die nicht mehr der prämienbegünstigten FuE zuzuordnen sind. Für die Zuordnung des Aufwands aus einer Pilotanlage zu prämienbegünstigter FuE ergeben sich daraus aber keine Abweichungen gegenüber dem allgemein geltenden Beurteilungsmaßstab, der im Fall unterschiedlicher Nutzung von Wirtschaftsgütern gilt. Daher ist der Aufwand aus einer Pilotanlage insoweit in der Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie zu berücksichtigen, als die Anlage Zwecken prämienbegünstigter FuE dient. Pilotanlagen sind

daher entsprechend dem Nutzungseinsatz – bei Vollnutzung für Zwecke der FuE zur Gänze, sonst in dem dem FuE-Nutzungseinsatz entsprechenden Ausmaß – der prämienbegünstigten FuE zuzurechnen.

Pilotanlagen, die die Kriterien für die Berücksichtigung im Rahmen der Forschungsprämie erfüllen, sind als „unmittelbare Investitionen“ iSd § 1 Abs. 2 FoPV zu qualifizieren. Dementsprechend ist für die Erfassung der Kosten in der Bemessungsgrundlage zu differenzieren:

- Liegt eine nachhaltige Nutzung für Zwecke der FuE vor, können die FuE-bezogenen Gesamtaufwendungen (Anschaffungs- oder Herstellungskosten) berücksichtigt werden (siehe Rz 318 ff).
- Liegt eine nachhaltige Nutzung für Zwecke der FuE nicht vor, sind die Aufwendungen im Rahmen der AfA für die Jahre der FuE-Nutzung zu berücksichtigen (siehe Rz 330 f).

Beispiel:

Die selbst hergestellte und im Jahr 1 in Betrieb genommene Energieaufbereitungsanlage der A-GmbH hat eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von 15 Jahren. Nur in den Jahren 1 bis 3 wird sie zu 50% für die Durchführung von Versuchsserien genutzt, die als prämienbegünstigte FuE zu qualifizieren sind.

Da die Anlage für weniger als 7,5 Jahre (Nachhaltigkeitszeitraum; vgl. Rz 319) für Zwecke der FuE verwendet wird, liegt keine nachhaltige FuE-Nutzung vor; eine Berücksichtigung der FuE-bezogenen Herstellungskosten als Gesamtaufwendungen kommt daher nicht in Betracht.

In den Jahren 1 bis 3 ist jeweils die AfA, soweit sie der FuE-Nutzung zuzuordnen ist (50%), als unmittelbare Aufwendung zu berücksichtigen.

Beim Bau einer Pilotanlage können auch Aufwendungen prämienbegünstigt sein, die vor dem Bau und der Inbetriebnahme der Pilotanlage anfallen. Dazu zählen zB Aufwendungen für Pläne, Entwürfe und Konstruktionen und die darauf entfallenden anteiligen Gemeinkosten.

2.3.10a. Produktionsintegrierte FuE

57

Produktionsintegrierte Forschung und experimentelle Entwicklung (FuE) liegt gemäß Anhang I Teil B Z 10a FoPV vor, wenn FuE auf einer Anlage betrieben wird, die auch zu kommerziellen Zwecken eingesetzt wird und wenn im Rahmen der FuE vermarktungsfähige Produkte hergestellt werden bzw. die FuE an durchlaufenden vermarktungsfähigen Produkten erfolgt. Für derartige Fälle produktionsintegrierter FuE gilt bei entsprechender Dokumentation Folgendes:

- Besteht das vorrangige Ziel dieser Produktion im FuE-Erkenntnisgewinn, ist der gesamte damit zusammenhängende Produktionsaufwand als FuE-Aufwand gemäß § 1 Abs. 2 FoPV zu berücksichtigen (Anhang I Teil B Z 10a lit. a FoPV).
- Besteht das vorrangige Ziel der Produktion darin, vermarktungsfähige Produkte herzustellen und hat die FuE lediglich begleitenden Charakter, sind nur die durch den experimentellen Charakter zusätzlich anfallenden Aufwendungen iSd § 1 Abs. 2 FoPV zu berücksichtigen (Anhang I Teil B Z 10a lit. b FoPV).

Keine produktionsintegrierte FuE liegt beim Bau und Betrieb von Pilotanlagen (Anhang I Teil B Z 10 FoPV, vgl. Rz 56) und der Konstruktion, Errichtung und Erprobung von Prototypen (Anhang I Teil B Z 11 FoPV, vgl. Rz 62 ff) vor. Die Regelungen von Anhang I Teil B Z 10 und Z 11 FoPV gehen der Bestimmung der Z 10a vor.

58

Ob ein Produktionsvorgang vorrangig den FuE-Erkenntnisgewinn zum Ziel hat, ist nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen. Folgende Umstände können als Indiz für einen Produktionsvorgang mit FuE-Erkenntnisgewinn als primärem Ziel dienen:

- Es besteht erhebliche Ungewissheit, ob aus dem Produktionsvorgang Produkte hervorgehen, welche die regulatorischen oder marktüblichen Mindestanforderungen bezüglich Qualität und Produktsicherheit erfüllen.
- Die laufende Serienproduktion wird vorübergehend für (zeitlich und mengenmäßig abgrenzbare) Versuchsserien unterbrochen.
- Die FuE hat nachweislich Auswirkungen auf den Produktionsprozess.

Folgende Umstände sprechen hingegen dafür, dass die FuE tendenziell begleitenden Charakter hat:

- Die FuE ist derart angelegt, dass keine wesentlichen Ungewissheiten hinsichtlich der Verwertbarkeit der hergestellten Produkte zu marktüblichen Qualitätsstandards bzw. der hergestellten Menge bestehen.
- Die FuE erfolgt parallel zur laufenden Serienproduktion, ohne dass eine Unterbrechung für spezifische Versuchsserien notwendig ist.
- Es wird keine von der kommerziellen Produktion separate Dokumentation für die im Rahmen der FuE hergestellten Produkte (zB aus versicherungs- oder haftungsrechtlichen oder aus regulatorischen Gründen) geführt.

Ob eine Produktion vorrangig dem FuE-Erkenntnisgewinn dient oder die FuE lediglich begleitenden Charakter hat, ist aus ex-ante Perspektive zu beurteilen. Verschiedene Phasen eines Projekts können hierfür unterschiedlich zu beurteilen sein. Ob die hergestellten Produkte anschließend tatsächlich kommerziell verwertet werden, ist unerheblich.

© Bundesministerium für Finanzen

59

Liegt produktionsintegrierte FuE vor, hat der Produktionsvorgang vorrangig den FuE-Erkenntnisgewinn zum Ziel und wird die produktionsintegrierte FuE in aussagekräftiger Form dokumentiert, kann der gesamte damit zusammenhängende Produktionsaufwand als Teil der Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie geltend gemacht werden (keine Kürzung).

Besteht das vorrangige Ziel der Produktion hingegen darin, vermarktungsfähige Produkte herzustellen und hat die FuE lediglich begleitenden Charakter, sind nur die durch den experimentellen Charakter der Produktion zusätzlich veranlassten Aufwendungen prämienbegünstigt. Das können zB FuE-Personalkosten, Laboraktivitäten, Aufwand für FuE-Qualitätssicherung sowie FuE-veranlasste Mehraufwendungen in Bezug auf den Produktionsprozess selbst sein (zB FuE-veranlasste Mehraufwendungen aus Maschineneinstellungen, FuE-veranlasste erhöhte Energiekosten, FuE-veranlasster erhöhter Rohstoff- und Materialaufwand). Die übrigen mit der Produktion zusammenhängenden Aufwendungen dürfen nicht in der Bemessungsgrundlage berücksichtigt werden.

60

Die folgenden Beispiele sollen die Anwendung des Anhang I Teil B Z 10a FoPV veranschaulichen:

Beispiel 1:

Von der A-GmbH werden Tätigkeiten mit experimentellem Charakter iSd § 108c Abs. 1 EStG 1988 auf einer kommerziell genutzten Produktionsanlage mit

- *der Zielsetzung der Neuentwicklung bzw. der Weiterentwicklung von Steuerungssoftware (zB Benutzeroberfläche, Prozessleit- und Automatisierungssysteme, IT- oder cloudbasierte Datenspeicher- und Steuerungslösungen) durchgeführt (Variante 1);*
- *der Zielsetzung durchgeführt, einen neuen, effizienteren Herstellungsprozess im größeren Maßstab zu erproben. Dabei werden neue technische Lösungen in Form neuer und adaptierter Anlagenteile und neue Automatisierungskonzepte erprobt. Die Änderungen im Herstellungsprozess bzw. bei der Produktionsanlage haben nachweislich Auswirkungen auf den Produktionsprozess (Variante 2).*

Die FuE wird in beiden Varianten in Form von Versuchsserien durchgeführt und eine beschränkte Anzahl von Chargen eines kommerziell verwertbaren Endprodukts hergestellt, bis der von der A-GmbH angestrebte Entwicklungsendstand erreicht oder die FuE als erfolglos abgebrochen wird. Auf der Maschine wird für ein eng definiertes Zeitfenster die Serienproduktion unterbrochen und die geplanten Testparameter werden eingespielt. Die Produktion mit experimentellem Charakter (Versuchsserien) ist von der kommerziellen Serienfertigung zeitlich und mengenmäßig klar abgegrenzt und dokumentiert.

Das vorrangige Ziel der Produktion der Versuchsserien ist in beiden Varianten der damit verbundene FuE-relevante Erkenntnisgewinn und nicht die kommerzielle Serienfertigung. Gemäß Anhang I Teil B Z 10a FoPV sind daher zusätzlich zu den unmittelbar der Softwareentwicklung zurechenbaren Personal- und Sachaufwendungen auch die

Herstellungskosten der Versuchsproduktion und sonstige mit dem Betrieb der Anlage verbundenen anteiligen Aufwendungen (Ausgaben) prämienbegünstigt.

Beispiel 2:

Das Unternehmen B-GmbH entwickelt eine neue Methode im Rahmen der Zellulose-verarbeitung, das zu einer Qualitätsverbesserung durch erhöhte Viskosität führen soll. Zu diesem Zweck werden im Rahmen der Produktion verschiedene bisher nicht erprobte bzw. in der Produktion nicht gängige Viskositätsmodifikatoren im Rahmen neuartiger Rezepturen eingesetzt und von der B-GmbH selbst entwickelte Qualitätssicherungsmodule getestet. Die produktionsintegrierte FuE erfolgt im Rahmen von Versuchsserien, die klar von der laufenden Serienproduktion abgrenzbar sind. Aufgrund der geänderten Viskositätsmodifikatoren besteht erhebliche Ungewissheit, ob die daraus hervorgehenden Produkte noch marktübliche Qualitätsstandards erfüllen. Es wird das Risiko eines Produktionsverlusts in Kauf genommen. Die in den Versuchsserien verarbeitete Zellulose erfüllt im Ergebnis trotz der bestehenden Ungewissheiten dennoch marktkonforme Qualitätsstandards und wird anschließend tatsächlich veräußert.

Es bestehen ex-ante erhebliche Ungewissheiten, ob die hergestellten Produkte noch marktübliche Qualitätsstandards erfüllen. Darüber hinaus wird die laufende Serien-produktion für die FuE-Versuchsserien vorübergehend unterbrochen. Das vorrangige Ziel der Produktion in den Versuchsserien ist folglich der damit verbundene FuE-Erkenntnis-gewinn und nicht die kommerzielle Serienfertigung. Gemäß Anhang I Teil B Z 10a lit. a FoPV sind daher die gesamten Herstellungskosten der Versuchsserien und sonstige mit dem Betrieb der Anlage verbundenen anteiligen Aufwendungen (Ausgaben) prämienbegünstigt. Die anschließende tatsächliche kommerzielle Verwertung der Produkte ist dafür unschädlich.

Beispiel 3:

Der Automobilzulieferer C-GmbH möchte die Ausbringungsrate einer Presse für hochfestes Stahl im Rahmen eines FuE-Projekts erhöhen.

- *In der Phase 1 wird die Hubzahl pro Schicht um 2% erhöht. Diese Anpassung erfolgt im Rahmen der laufenden Serienproduktion. Die Anpassung bewegt sich in einem Bereich, in dem sie keine wesentlichen Auswirkungen auf die Qualität der erzeugten Produkte hat und sichergestellt ist, dass diese nach wie vor die gängige Norm erfüllen. Diese Phase erfüllt noch nicht die Kriterien für prämienbegünstigte FuE.*
- *In der Phase 2 (FuE-Start) wird die Hubzahl in den Grenzbereich gefahren, bei dem erhebliche Ungewissheit besteht, ob das Material reißt oder das Werkzeug bricht. Ein Versuchsplan wird gestartet. Die Anlage läuft weiter im Linienbetrieb, die erzeugten Produkte werden intensiv bemustert, können aber erfolgreich vermarktet werden.*
- *In der Phase 3 wird die Geschwindigkeit in zeitlich begrenzten Versuchsreihen bewusst so weit erhöht, bis es zum Maschinenstopp kommt (Belastungsgrenze). Die Daten zeigen die physikalische Grenze. Die Produktion weist erhebliche Mängel auf und kann nicht verkauft werden.*

Das Projekt ist im Hinblick auf die Erfüllung der FuE-Kriterien nach Arbeitspaketen bzw. Meilensteinen separat zu beurteilen:

- *In der Phase 1 liegen die Voraussetzungen für eine prämienbegünstigte FuE noch nicht vor. Daher ist auch keine Abgrenzung für die Bemessungsgrundlage bei produktionsintegrierter FuE notwendig.*
- *In der Phase 2 bestehen erhebliche Ungewissheiten, ob die erzeugten Produkte noch die marktüblichen Mindestanforderungen erfüllen. Es liegt FuE iSd Anhangs I Teil B*

Z 10a lit. a FoPV vor und die gesamten Aufwendungen im Zusammenhang mit der Produktion sind prämienbegünstigt. Voraussetzung ist eine ausreichende Dokumentation (Versuchs- und Prüfdokumentation), in welchen Zeiträumen und mit welchen Mengen die Produktion erfolgt ist, die mit technischen Ungewissheiten verbunden ist. Die Herstellung von vermarktungsfähigen Produkten steht nicht mehr im Vordergrund, sondern der systematische Erkenntnisgewinn über die Systemgrenzen. Die anschließende tatsächliche Vermarktung der erzeugten Produkte ist für die Prämienbegünstigung hingegen nicht relevant.

- *In der Phase 3 wird die Belastungsgrenze der Anlage erprobt. Es besteht ein klares Risiko, dass die erzeugten Produkte nicht mehr die marktüblichen Mindest-anforderungen erfüllen bzw. gänzlich unbrauchbar sind. Wie bereits in Phase 2 dient auch hier der Produktionsvorgang vorrangig dem FuE-Erkenntnisgewinn im Sinne von Anhang I Teil B Z 10a lit. a FoPV. Es sind sämtliche Aufwendungen im Zusammenhang mit diesen Versuchsreihen prämienbegünstigt.*

Beispiel 4:

Die D-GmbH produziert Zement. Es sollen nun Zementklinker mit niedrigerem CO_2-Ausstoß produziert werden. Es wird ein von der D-GmbH selbst entwickelter Schadstofffilter bei der Produktion im Echtbetrieb erprobt. Diese Tätigkeit erfüllt die Kriterien prämienbegünstigter FuE iSd § 108c Abs. 1 EStG 1988. Die Testung des neuen Schadstofffilters hat keine wesentlichen Auswirkungen auf die reguläre Serienproduktion. FuE und kommerzielle Produktion erfolgen simultan und ohne zeitliche Unterbrechung der laufenden Produktion für spezielle Testzwecke.

Die FuE erfolgt parallel zur laufenden Serienproduktion. Es bestehen weder wesentliche Ungewissheiten, ob die hergestellten Produkte aufgrund der FuE noch die marktüblichen Qualitätsanforderungen erfüllen, noch ist eine Unterbrechung der seriellen Produktion für gesonderte Versuchsreihen notwendig. Die FuE hat lediglich begleitenden Charakter iSd Anhang I Teil B Z 10a lit. b FoPV. Nur die durch den experimentellen Charakter zusätzlich anfallenden Aufwendungen können für die Forschungsprämie berücksichtigt werden.

Beispiel 5:

Die E-GmbH erzeugt Windenergie und integriert von ihr selbst entwickelte prototypische Sensoren direkt in die Windkraftanlage in den Rotorblättern („Living Lab“). Die Sensoren senden kontinuierlich Echtzeitdaten an die E-GmbH. Die FuE-Abteilung nutzt die im kommerziellen Stromerzeugungsbetrieb gewonnenen operativen Datenströme für prämienbegünstigte FuE im Zusammenhang mit der Optimierung von Machine-Learning-Modellen zur Vorhersage von Alterungsprozessen des Materials und für Predictive Maintenance Modelle.

Die FuE erfolgt im konkreten Fall an einer Anlage (Windkraftwerk), die auch zu kommerziellen Zwecken eingesetzt wird und auf der vermarktungsfähige Produkte (Strom) hergestellt werden. Damit liegt produktionsintegrierte FuE iSd Anhangs I Teil B Z 10a FoPV vor. Die FuE erfolgt parallel zur laufenden Produktion. Es ist keine Unterbrechung der seriellen Produktion für gesonderte Versuchsreihen notwendig. Die FuE hat lediglich begleitenden Charakter iSd Anhangs I Teil B Z 10a lit. b FoPV. Nur die durch den experimentellen Charakter zusätzlich anfallenden Aufwendungen können für die Forschungsprämie berücksichtigt werden.

61

Anhang I Teil B Z 10a FoPV ist erstmalig auf Prämien anzuwenden, deren Bemessungsgrundlage aus Forschungsaufwendungen (-ausgaben) eines Wirtschaftsjahres ermittelt wurde, das nach dem 31. Dezember 2025 begonnen hat (§ 14 Abs. 6 FoPV).

2.3.11. Prototypen

62

Ein Prototyp ist ein Modell, das alle technischen Eigenschaften und Ausführungen eines neuen Produkts aufweist. Die Konstruktion, Errichtung und Erprobung eines Prototyps fällt zur Gänze unter FuE, jedoch nur so lange, bis der beabsichtigte Entwicklungsendstand (Produktionsreife) erreicht ist (Anhang I Teil B Z 11 FoPV). Sind die erforderlichen Änderungen an einem Prototyp vorgenommen worden und ist die Testphase zufriedenstellend abgeschlossen, ist das Ende der FuE-Phase erreicht.

Für die Beurteilung eines Prototyps als prämienbegünstigt sind die Kriterien der Ungewissheit und Neuheit wesentlich. In der Regel werden Prototypen konstruiert, laufend getestet und weiterentwickelt, bis ein zufriedenstellendes Ergebnis erreicht ist. Die Neuheit muss nicht zwingend in einem neuen Produkt oder einer neuen Komponente resultieren, sie kann auch in einem neuen Verfahren oder einer neuen Methode bestehen.

Auch die Virtualisierung des „Prototyping"-Prozesses ist nach denselben Regeln zu beurteilen. Die virtuelle Prototypentestung ist prämienbegünstigt, wenn die virtuelle Testtätigkeit darauf ausgerichtet ist, Erkenntnisse zu generieren, die für die Erreichung des FuE-Projektziels von wesentlicher Bedeutung sind.

Ist der geplante Entwicklungsendstand erreicht, ist das Testen eines oder mehrerer Prototypen im Echtbetrieb nur dann prämienbegünstigt, wenn in dieser Phase noch technologische und/oder wissenschaftliche Ungewissheiten vorhanden sind, deren Lösung als FuE zu qualifizieren ist („Feedback-FuE", siehe Rz 52).

> *Beispiel:*
>
> *Die A-GmbH entwickelt eine neue Software X; diese Entwicklung erfüllt die Voraussetzungen für die Forschungsprämie.*
>
> *Im Rahmen der virtuellen Tests mit der Software X werden verschiedene Szenarien simuliert, bevor X im Echtbetrieb eingesetzt wird. In der Rollout-Phase wird die „alte" Software Y an einem Standort durch X ersetzt und daran anschließend mit dem Feedback der Mitarbeiter an Adaptierungen bzw. an einer verbesserten Benutzerfreundlichkeit gearbeitet. Neue „Entwicklungsschleifen" finden nicht mehr statt. Die gewünschten Änderungen und die aus dem Testbetrieb gewonnenen Erfahrungen können durch einfache Programmierungsaktivitäten der Entwicklungsabteilung umgesetzt werden.*
>
> *Beim Test des Prototyps der Software X im Echtbetrieb wird keine FuE mehr betrieben, sondern die bereits entwickelte Software wird unter Vornahme geringfügiger Adaptierungen zum reibungslosen Laufen gebracht.*

© Bundesministerium für Finanzen

Der Test der Software X im Echtbetrieb ist daher nicht mehr der Phase der FuE zuzurechnen.

63

Ein „Prototyp" ist nach der Definition der FoPV ein Modell. Wird ein Produkt hergestellt, das für den Verkauf bestimmt ist, ist prämienbegünstigte FuE nicht deswegen ausgeschlossen, weil das hergestellte Produkt nicht als „Modell" zu qualifizieren ist. Wesentlich für die Prämienwürdigkeit ist, dass der Neuentwicklung (ohne Modellcharakter) eine schöpferische Tätigkeit zu Grunde liegt, auf die sämtliche Kriterien für begünstigte FuE zutreffen.

Wird ein prämienbegünstigter Prototyp veräußert, kürzt der daraus resultierende Erlös nicht die Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie (siehe auch Rz 281).

64

Werden mehrere Einheiten eines Prototyps hergestellt, sind nur diejenigen zu berücksichtigen, deren Verwendung dazu beiträgt, im Rahmen der eigenbetrieblichen FuE technologische und/oder wissenschaftliche Ungewissheiten zu lösen und neue Erkenntnisse zu gewinnen.

Soweit die Herstellung weiterer Prototypen kommerziellen Erfordernissen entspricht, kommt die Berücksichtigung für die Forschungsprämie nicht in Betracht. Das ist zB der Fall, wenn ein Kunde zum Zweck der Testung des neuen Produkts in seinem eigenen Betrieb mehrere Prototypen benötigt oder wenn die Prototypen nach einer ersten erfolgreichen Testung für Demonstrationszwecke verwendet werden.

65

Die Errichtung von (idR kostenintensiven) Großanlagen beruht idR auf bestehendem Wissen bzw. auf bestehenden Technologien in Kombination mit neu entwickelten technologischen Lösungen. Die Herstellung derartiger Anlagen stellt insoweit prämienbegünstigte FuE dar, als mit dem Entwicklungsprozess Aktivitäten verbunden sind, auf die die Kriterien begünstigter FuE (vgl. Rz 33 ff) zutreffen. Die durch den experimentellen Charakter dieser Anlagen zusätzlich anfallenden Aufwendungen (Ausgaben) dürfen der FuE zugerechnet werden (vgl. UFS 17.8.2012, RV/0994-G/09 zum „Frascati"-Forschungsfreibetrag gemäß § 4 Abs. 4 Z 4 EStG 1988 idF vor dem BBG 2011, BGBl. I Nr. 111/2010).

Neu entwickelte Lösungen, die FuE darstellen, betreffen grundsätzlich einzelne Komponenten der Großanlage; in besonderen Fällen kann durch eine innovative Kombination von neuartigen mit marktgängigen Komponenten eine insgesamt neue Lösung entwickelt werden, die in ihrer Gesamtheit als FuE zu qualifizieren ist.

Die mit kostenintensiven großen Anlagen verbundenen Entwicklungsaktivitäten sind im Hinblick auf den Umfang der prämienbegünstigten FuE mit besonderer Sorgfalt zu

dokumentieren. Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH (vgl. VwGH 25.6.2007, 2006/14/0050) obliegt es dem Steuerpflichtigen, in einem ausschließlich auf das Erwirken einer abgabenrechtlichen Begünstigung gerichteten Verfahren selbst einwandfrei das Vorliegen jener Umstände darzulegen, auf die der Umfang der abgabenrechtlichen Begünstigung gestützt werden kann (siehe Rz 452).

Der Aufwand iZm der wirtschaftlichen Verwertung der Großanlage (zB Versendung und Aufstellung) ist grundsätzlich nicht durch den experimentellen Charakter neu entwickelter Komponenten oder Teile veranlasst. Diese Kosten sind daher nicht prämienbegünstigt. Anderes gilt, wenn in besonderen Fällen die gesamte Großanlage als FuE zu qualifizieren ist (siehe zB Rz 120 Beispiel 2).

2.3.12. Routine-Tests

66

Routinemäßige Qualitäts- und Produktionskontrollen im Rahmen des Produktionsvorgangs fallen nicht unter FuE, selbst wenn sie von im Rahmen von FuE eingesetztem Personal durchgeführt werden. Nur Qualitätskontrollen, die im Rahmen eines konkreten FuE-Projekts erfolgen, sind prämienbegünstigt (Anhang I Teil B Z 12 FoPV).

> *Beispiel:*
>
> *Die X-GmbH betreibt eine Qualitätssicherungsabteilung, in der von Chemikern Materialanalysen durchgeführt werden, die Grundlage für mehrere prämienbegünstigte FuE-Projekte sind.*
>
> *Von den FuE-Projektmitarbeitern werden Qualitätsmängel an den in FuE-Projekten eingesetzten Materialien gemeldet, die Anstoß zu weiteren Fehleranalysen in der Qualitätssicherungsabteilung geben und zur Substitution von Materialen bzw. verbesserten Einsatzbedingungen für die betroffenen Materialien führen.*
>
> *Da der Aufwand der Mitarbeiter der Qualitätssicherungsabteilung für die Fehleranalyse einen unmittelbaren Bezug zu mehreren prämienbegünstigten FuE-Projekten hat, ist er als projektübergreifender FuE-Aufwand bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie zu berücksichtigen.*

Die Bearbeitung von Reklamationen und die Fehleranalyse von bereits kommerziell genutzten Produkten sind idR nicht als FuE zu qualifizieren, auch wenn diese Tätigkeiten Anstoß zu weiteren Entwicklungsvorhaben geben und/oder die daraus gewonnenen Erkenntnisse in weiteren Produktverbesserungen münden.

Allerdings können auch nach der erfolgreichen Beendigung der Testphase für ein neuartiges Produkt bzw. nach der Markteinführung neue Arbeiten experimenteller Entwicklung erforderlich sein, um wissenschaftlich-technologische Ungewissheiten zu beseitigen. Treffen auf diese Aktivitäten die Voraussetzungen prämienbegünstigter FuE zu, ist diese „Feedback-FuE“ begünstigt (siehe auch Rz 52).

2.3.13. Standardisierungsarbeiten

67

Standardisierungsarbeiten sind grundsätzlich keine prämienbegünstigte FuE. In Fällen, in denen eine Forschungstätigkeit unter Einsatz wissenschaftlicher Methoden zum Zwecke der Standardisierung erfolgt und sämtliche FuE-Kriterien erfüllt sind, kann prämienbegünstigte FuE vorliegen (vgl. Anhang I Teil B Z 13 FoPV).

Unter dem Begriff „Standardisierung“ werden im kommerziellen Bereich auch Aktivitäten verstanden, bei denen neu entwickelte Produkte so angepasst werden, dass sie unterschiedlichen Produktnormen und/oder -standards auf verschiedenen Märkten entsprechen.

Ist mit der Anpassung von Prototypen oder von Großanlagen an bestehende Produktnormen und -standards keine Tätigkeit verbunden, die den Kriterien begünstigter FuE entspricht, ist sie nicht als prämienbegünstigt zu qualifizieren. Derartige Arbeiten sind der kommerziellen Phase zuzurechnen.

Sollte sich im Zuge von Produktstandardisierungsarbeiten die Notwendigkeit ergeben, neue FuE-Arbeiten durchzuführen, um neu hervorgekommene technologische Probleme zu beseitigen, können diese Arbeiten als „Feedback-FuE“ prämienrelevant sein (vgl. Rz 52).

2.3.14. Software

68

Software-Entwicklung ist unabhängig davon, ob sie Teil eines Projekts oder Endprodukt ist, nur dann der FuE zuzuordnen, wenn sie zu Problemlösungen beiträgt, die einen wissenschaftlichen und/oder technologischen Fortschritt darstellen. Das Ziel des Projekts muss in der Klärung bzw. Beseitigung einer wissenschaftlichen und/oder technologischen Ungewissheit bestehen. Dieses Ziel muss auf systematischer wissenschaftlicher Basis verfolgt werden. Die routinemäßige Herstellung von Software (Standard- und Individualsoftware) stellt keine prämienbegünstigte FuE dar. Der Einsatz von Software für eine neue Anwendung bzw. einen neuen Zweck ist als solcher gleichfalls nicht der FuE zuzuordnen. Weicht eine derartige Anwendung signifikant von bisherigen Lösungen ab und löst sie ein Problem von allgemeiner Relevanz, ist sie der FuE zuzuordnen (Anhang I Teil B Z 14 FoPV). Dabei müssen sämtliche FuE-Kriterien erfüllt sein.

69

Software-Entwicklung ist vielfach fester Bestandteil von Projekten, die insgesamt nicht als prämienbegünstigt einzustufen sind. Sollte in derartigen Fällen die Komponente der Software-Entwicklung aber zu Fortschritten im Bereich der Computersoftware führen, kann

sie – isoliert von den übrigen Projektaktivitäten – als prämienbegünstigte FuE eingestuft werden, wenn sie für sich betrachtet die erforderlichen Voraussetzungen erfüllt.

Die Aktualisierung, Ergänzung oder Veränderung eines bestehenden Programms oder Systems kann prämienbegünstigte FuE darstellen, wenn sie wissenschaftliche und/oder technologische Fortschritte mit sich bringt, die den allgemeinen Stand des Wissens bzw. der Technik erhöhen.

Die Beurteilung muss stets einzelfallbezogen erfolgen. Im Bereich der Systemsoftware kann die Zusammenlegung zu einem größeren Projekt eine gewisse technische Ungewissheit entstehen lassen, die nur durch FuE zu beheben ist, auch wenn in Bezug auf die einzelnen Komponenten keine FuE vorliegt.

70

Der Aufwand für Software, die im Rahmen eines begünstigten FuE-Projekts außerhalb einer Software-Entwicklung anfällt (zB, um verschiedene Projektschritte aufzuzeichnen und zu verfolgen), kann Teil der Bemessungsgrundlage sein. Die Herstellung einer Software ist dann begünstigt, wenn sie einen integralen Bestandteil einer prämienbegünstigten FuE darstellt (siehe auch Rz 34).

Beispiel:

Die A-GmbH erstellt Leitungssysteme für Flüssiggase. Dafür entwickelt das Unternehmen ein neues und verbessertes automatisches Brandschutzsystem; dazu ist eine neue Steuerungssoftware erforderlich. Die Programmierung der Steuerungssoftware für sich allein wäre nicht als FuE einzustufen.

Da aber die Gesamtkonzeption des Brandschutzsystems eine prämienbegünstigte Entwicklungstätigkeit darstellt, sind die im Projekt eingebetteten Programmierarbeiten, die zur Herstellung der neuen Steuerungssoftware führen, ebenfalls begünstigt, weil technische Risiken auf Ebene des gesamten Brandschutzsystems bestehen und die Software und die neu konzipierte Hardware eine technische Einheit darstellen.

71

Im Bereich der Software ändert sich der Stand der Technik rasant. Daher ist für die in Anhang I Teil B Z 14 FoPV dargestellte Auflistung von Software-Entwicklungen, die der FuE zuzuordnen sind, stets erforderlich, dass diese zu Problemlösungen beitragen, die aktuell einen wissenschaftlichen und/oder technologischen Fortschritt darstellen.

72

Routinemäßige Software-Aktivitäten stellen keine prämienbegünstigte FuE dar. Darunter können insbesondere Arbeiten zur Verbesserung frei verfügbarer spezifischer Systeme oder Programme fallen sowie Arbeiten zur Behebung technischer Probleme, die in früheren Projekten mit denselben Betriebssystemen und identischer Computerarchitektur gelöst

© Bundesministerium für Finanzen

wurden. Routinemäßige Hard- und Softwarewartungen fallen ebenfalls nicht in den Bereich prämienbegünstigter FuE.

In folgenden Fällen liegt FuE im Softwarebereich regelmäßig nicht vor:

- Entwicklung und Verwendung von Anwendungssoftware und Informationssystemen für Unternehmen unter Einsatz bekannter Methoden und bereits existierender Softwaretools
- Hinzufügung nutzerspezifischer Funktionen in existierenden Anwendungsprogrammen (insbesondere Basisfunktionen im Bereich der Dateneingabe)
- Entwicklung von Websites oder Softwareprogrammen unter Einsatz vorhandener Instrumente
- Einsatz von Standardmethoden der Verschlüsselung, Sicherheitskontrolle und Überprüfung der Datenintegrität
- Anpassung eines Produkts für einen bestimmten Verwendungszweck, sofern hierbei keine neuen Erkenntnisse gewonnen werden, die das Ausgangsprogramm deutlich verbessern
- Routinemäßige Fehlerbeseitigung in existierenden Systemen und Programmen, sofern dies nicht vor Ende der Phase der experimentellen Entwicklung erfolgt

2.3.15. Versuchsproduktion

73

Die Versuchsproduktion ist die Startphase der Serienproduktion und kann Produkt- und Verfahrensmodifikationen, Umschulungen des Personals auf neue Techniken und deren Einweisung in den Betrieb neuer Maschinen einschließen. Das Endprodukt dieses Vorgangs muss wirtschaftlich verwertbar sein. Versuchsproduktion ist nicht der FuE zuzuordnen (Anhang I Teil B Z 15 FoPV).

Sofern in der Phase des Produktionsanlaufs Tätigkeiten anfallen, die nicht sämtliche Kriterien für FuE erfüllen, liegt eine nicht begünstigte Versuchsproduktion vor, weil das Hauptziel dieser Tätigkeit darin besteht, den Produktionsprozess in Gang zu setzen und zum reibungslosen Funktionieren zu bringen. Die ersten Einheiten einer Versuchsserie für die Serienproduktion sind auch nicht als prämienbegünstigte Prototypen einzustufen.

Sollten im Rahmen der Versuchsproduktion Aktivitäten entfaltet werden, auf die die Kriterien von FuE zutreffen, sind diese Tätigkeiten vom Ausschluss nicht erfasst. Sie können – etwa als „Feedback-FuE“ (siehe dazu Rz 52) – in die Bemessungsgrundlage einbezogen werden.

74

Nicht zur Bemessungsgrundlage zählen Aufwendungen für Waren, die nach Start der Serienproduktion, aber vor Erreichen der Großserienproduktion von den Kunden als mangelhaft reklamiert oder bereits vor deren Lieferung an den Kunden als mangelhaft erkannt und aussortiert wurden (sog. „Ausfallwerte“).

Das Vorliegen eines hohen Prozentsatzes an mangelhafter Ware kann Anhaltspunkt dafür sein, dass der angestrebte Endzustand der Entwicklung noch nicht erreicht wurde; er kann Anlass sein, durch weitere Arbeiten wesentlich verbesserte Materialien, Produkte oder Verfahren hervorzubringen, wobei die weiteren Aktivitäten dann der FuE-Definition entsprechen müssen, um prämienbegünstigt zu sein. Die Waren selbst stellen aber keinen Aufwand dar, der zum Zwecke der FuE getätigt wird; es handelt sich um Aufwand für Waren, die zum Verkauf produziert wurden (vgl. VwGH 13.9.2018, Ro 2016/15/0012).

2.3.16. Zugang zu wissenschaftlich-technischen Erkenntnissen

75

Aufwendungen für den Zugang zu wissenschaftlich-technischen Erkenntnissen fallen nur dann unter FuE, wenn sie unmittelbar einem oder mehreren konkreten Forschungszielen zuzuordnen sind und nachhaltig der FuE dienen (Anhang I Teil B Z 16 FoPV).

Unmittelbar einem oder mehreren Forschungszielen dient der Zugang zu wissenschaftlich-technischen Erkenntnissen dann, wenn das Unternehmen selbst in der Forschung tätig ist und der Zugang zu den wissenschaftlich-technischen Erkenntnissen das wissenschaftliche Fachgebiet bzw. damit eng verwandte Fachgebiete betrifft, auf das/die die FuE inhaltlich ausgerichtet ist.

Zum Zeitpunkt des Anfalls des mit dem „Zugang zu wissenschaftlich-technischen Erkenntnissen“ zusammenhängenden Aufwands muss der unmittelbare Zusammenhang mit einem konkreten prämienbegünstigten FuE-Projekt noch nicht gegeben sein.

76

Unter „Zugang zu wissenschaftlich-technischen Erkenntnissen“ sind Aufwendungen iZm Rechtsakten bzw. iZm Tätigkeiten zu verstehen, die Grundlage dafür sind, dass nach dem Konzept einer „freien Wissenschaft“ wissenschaftliche Forschungsarbeiten und Forschungsdaten zugänglich werden.

Als Aufwand für den „Zugang zu wissenschaftlich-technischen Erkenntnissen“ und als „unmittelbarer Aufwand“ iSd Anhangs II Z 2 FoPV können zB angesehen werden:

- Der Mitgliedsbeitrag eines ordentlichen Mitglieds zur Christian Doppler-Forschungsgesellschaft (siehe Rz 77)

- Fachspezifische Fortbildung von FuE-Mitarbeitern; nicht prämienbegünstigt im Rahmen der unmittelbaren Aufwendungen sind Fortbildungen, bei denen allgemeine Fertigkeiten und Kenntnisse vermittelt werden (zB Projektmanagement, Rhetorik, social skills, Fremdsprachen), diese Fortbildungen können jedoch anteilig als Gemeinkosten berücksichtigt werden, soweit sie mittelbar der prämienbegünstigten FuE zuzuordnen sind
- Abonnements von Fachzeitschriften und Fachliteratur, (Lizenz-)Entgelte für den Zugang zu wissenschaftlichen Datenbanken
- Stipendien für Dissertationen und Masterarbeiten (siehe dazu Rz 78)

Der Zugang zu „technisch-wissenschaftlichen Erkenntnissen" erfasst nicht Sachverhalte, die unter Patentarbeiten (Anhang I Teil B Z 9 FoPV; Rz 53 ff), Lizenzarbeiten (Anhang I Teil B Z 6 FoPV; Rz 50), unmittelbare Investitionen (vgl. Rz 316 ff, zB Patentkauf) oder unter den Begriff der Auftragsforschung gemäß § 108c Abs. 2 Z 2 EStG 1988 (vgl. Rz 150 ff) fallen.

Nicht unter „Zugang zu wissenschaftlich-technischen Erkenntnissen" zu erfassen sind

- Finanzierungsbeiträge der Unternehmenspartner zu Kooperationsunternehmen gemäß dem COMET-Programm (siehe Rz 206 f) sowie
- Finanzierungsbeiträge von Unternehmenspartnern im Rahmen einer Stiftungsprofessur an einer österreichischen Universität iSd § 6 Universitätsgesetz 2002 (Finanzierung von Personal- und Sachkosten).

77

Der Aufwand, der aus dem Mitgliedsbeitrag eines ordentlichen Mitglieds zur Christian Doppler-Forschungsgesellschaft resultiert, ist iSd Verordnung ein „Aufwand für den Zugang zu wissenschaftlich-technischen Erkenntnissen" und als solcher Teil der Bemessungsgrundlage für die eigenbetriebliche Prämie. Voraussetzung ist daher, dass eine Zahlung einen Mitgliedsbeitrag betrifft und dass mit der Zahlung ein Zugang zu wissenschaftlich-technischen Erkenntnissen verbunden ist. Auch eine indirekte Kostentragung (teilweiser oder gänzlicher Ersatz der Kosten für den Mitgliedsbeitrag) führt zur Berücksichtigungsfähigkeit, wenn die zahlende Gesellschaft damit einen Zugang zu wissenschaftlich-technischen Erkenntnissen bekommt. Unter dieser Voraussetzung kann ein Kostenersatz (bei einer zahlenden und forschenden Konzerntochter) berücksichtigt werden, wenn eine Konzernmutter den Beitrag zahlt, aber selbst nicht forscht. Werden die Kosten unter mehreren forschenden Unternehmen aufgeteilt, kann insgesamt höchstens der Betrag des Mitgliedsbeitrages berücksichtigt werden.

Beispiel:

Die Konzernmuttergesellschaft A, die selbst nicht forscht, hat drei Töchtergesellschaften (B, C und D), die prämienbegünstigte FuE betreiben. Die Muttergesellschaft ist ordentliches Mitglied der Christian Doppler-Forschungsgesellschaft und bezahlt den Mitgliedsbeitrag.

Die Muttergesellschaft verrechnet den Beitrag an die Tochtergesellschaften weiter, die die damit verbundenen wissenschaftlich-technischen Erkenntnisse nutzen. Der Kostenersatz ist bei den Tochtergesellschaften prämienbegünstigt.

78

In der wissenschaftlichen Praxis der Universitäten und Fachhochschulen werden regelmäßig Stipendien für Dissertationen und Masterarbeiten vergeben, die von Unternehmenspartnern aus der Wirtschaft finanziert werden. Die Ausschreibung erfolgt dabei durch die Universität/ Fachhochschule und unterliegt einer fachlichen Widmung. Die fachliche Widmung kann einerseits die Vergabe von bestimmten Themen umfassen, die zwischen den Universitäten und den Sponsoren aus der Wirtschaft für die Themenausschreibung vereinbart werden. Andererseits werden von Unternehmenspartnern ohne Einflussnahme auf die konkreten Themenstellungen im Rahmen der wissenschaftlichen Arbeiten auch Stipendien zu bestimmten aktuellen wissenschaftlichen Fachrichtungen, Fachgebieten bzw. Themenkreisen vergeben, die für das Unternehmen im Rahmen seiner Innovationsstrategie von allgemeinem Interesse sind.

Voraussetzung für die Berücksichtigung ist jedenfalls, dass die finanzierte Arbeit einen für das Unternehmen zusätzlichen wissenschaftlich-technischen Erkenntnisgewinn darstellt, der unmittelbar einem oder mehreren konkreten Forschungszielen des finanzierenden Unternehmens zuzuordnen ist und nachhaltig der FuE dient. Das muss im jeweiligen Einzelfall geprüft werden.

Randzahlen 79 bis 99: d*erzeit frei*

3. Eigenbetriebliche Forschung und experimentelle Entwicklung (FuE)

3.1. Allgemeines

100

Eigenbetriebliche FuE ist prämienbegünstigt, wenn sie 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 FuE muss in einem inländischen Betrieb oder einer inländischen Betriebsstätte erfolgen (§ 108c Abs. 2 Z 1 EStG 1988).

Der Begriff „eigenbetrieblich“ bedeutet, dass FuE mit eigenen Ressourcen (vgl. Rz 101) und in eigener Projektverantwortung (vgl. Rz 104) vom Antragsteller durchgeführt wird. Ob die Ergebnisse aus der eigenbetrieblichen FuE kommerziell verwertet werden (zB Produkt-vermarktung, Lizenzierung) oder anderweitig genutzt werden, ist unerheblich.

101

Bei der eigenbetrieblichen FuE führt der Antragsteller mit eigenen personellen Ressourcen und eigener Projektverantwortung Aktivitäten im Rahmen eines FuE-Projekts in einem inländischen Betrieb oder einer inländischen Betriebsstätte aus, die den Kriterien begünstigter FuE entsprechen.

Bei der eigenbetrieblichen FuE können Projektleistungen im Rahmen eines begünstigten eigenbetrieblichen FuE-Projekts auch an Dritte außer Haus vergeben werden (externe Aufwendungen für FuE, Auftragsforschung). Aufwendungen für ausgelagerte Hilfs- oder Supportleistungen sind im Rahmen der eigenbetrieblichen FuE zu erfassen, wenn die ausgelagerten Aktivitäten bei isolierter Betrachtung nicht die Kriterien der Auftragsforschung iSd § 108c Abs. 2 Z 2 EStG 1988 (siehe dazu Rz 150 ff) erfüllen (vgl. VwGH 10.2.2022, Ro 2020/15/0004).

Begünstigte eigenbetriebliche FuE kann nach den Umständen des einzelnen Falls auch dann vorliegen, wenn ein wesentlicher bzw. überwiegender Teil der Umsetzung des Forschungsprojekts durch Dienstleister erfolgt (BFG 31.3.2025, RV/4100008/2024).

Die bloße Koordination oder die Überwachung eines FuE-Projekts durch den Antragsteller, das in der Gesamtheit den Kriterien begünstigter FuE iSd § 108c EStG 1988 entspricht, genügt diesen Anforderungen nicht.

102

Auf die Art des arbeitsrechtlichen Beschäftigungsverhältnisses der in der eigenbetrieblichen FuE tätigen Mitarbeiter kommt es nicht an. Diese können für den Antragsteller sowohl auf Basis eines Dienstvertrags, eines freien Dienstvertrags oder eines dienstnehmerähnlichen („unechten“) Werkvertrags tätig sein (vgl. § 1 Abs. 2 Z 1 FoPV im Hinblick auf „Löhne und Gehälter“ als Bestandteil der Bemessungsgrundlage; Rz 294). Wesentlich ist, dass sich jemand auf eine gewisse Zeit oder eine unbeschränkte Zeit zur Dienstleistung in Form der Überlassung seiner Arbeitskraft gegenüber dem Antragsteller verpflichtet.

Eine eigenbetriebliche FuE-Tätigkeit kann auch durch Mitarbeiter begründet werden, die auf Grundlage einer Arbeitskräfteüberlassung (Personalgestellung), zB auf Grundlage des Arbeitskräfteüberlassungsgesetzes – AÜG, BGBl. Nr. 196/1988, tätig werden. Dabei ist der Mitarbeiter in den Betrieb des Antragstellers fachlich und organisatorisch eingegliedert und das entsendende Unternehmen übernimmt für die tatsächlich erbrachte Arbeitsleistung des entsendeten Mitarbeiters grundsätzlich keine Haftung (siehe auch Rz 170).

103

Wer hingegen die Herstellung eines Werks (daher eines Erfolgs, § 1151 ABGB) gegen Entgelt übernimmt („echter“ Werkvertrag), ist nicht Mitarbeiter im Rahmen der eigenbetrieblichen

© Bundesministerium für Finanzen

FuE, sodass der Aufwand dafür nicht als „Löhne und Gehälter“ in der Bemessungsgrundlage zu erfassen ist (siehe auch Rz 294).

Bei zugekauften Personaldienstleistungen hat daher für Zwecke der FuE eine sorgfältige Abgrenzung zwischen eigenbetrieblicher FuE, außer Haus vergebener FuE („Auftragsforschung“) iSd § 108c Abs. 2 Z 2 EStG 1988 und echten Werkverträgen zu erfolgen, weil die rechtliche Abgrenzung zu unterschiedlichen steuerlichen Rechtsfolgen iSd § 108c EStG 1988 führen kann (siehe dazu Rz 170).

104

Eigene Projektverantwortung bedeutet, dass der Antragsteller im Wesentlichen selbst die wissenschaftlich-fachliche sowie die organisatorische Verantwortung für die Abwicklung eines Projekts übernimmt (vgl. BFG 31.3.2025, RV/4100008/2024).

In organisatorischer Hinsicht umfasst die Projektleitung die Entscheidung über den Einsatz von personellen und sachlichen Ressourcen, die Aufstellung von Zeitplänen und die Überwachung der FuE-Projektmitarbeiter in organisatorischer und fachlicher Hinsicht. Es ist nicht schädlich, wenn im Rahmen von konzerninterner FuE diese Entscheidungen teilweise auf strategischer Ebene von einer Konzernobergesellschaft getroffen werden.

3.2. Inländischer Betrieb, inländische Betriebsstätte

3.2.1. Allgemeines

105

Die FuE muss gemäß § 108c Abs. 2 Z 1 EStG 1988 in einem inländischen Betrieb oder einer inländischen Betriebsstätte (des Antragstellers) erfolgen.

Gemäß § 29 BAO ist eine „Betriebsstätte“ jede feste örtliche Anlage oder Einrichtung, die der Ausübung eines Betriebs oder eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs dient. § 29 Abs. 2 lit. c BAO sieht vor, dass Bauausführungen und Montagetätigkeiten, deren Dauer sechs Monate überstiegen hat oder voraussichtlich übersteigen wird, als Betriebsstätten anzusehen (Montagebetriebsstätte). Wird von einem inländischen Unternehmen mit einer FuE-Tätigkeit im Inland keine Montagebetriebsstätte iSd § 29 Abs. 2 lit. c BAO begründet (bei einer Montage von weniger als 6 Monaten), bleibt die FuE-Tätigkeit dennoch begünstigt, weil sie dann dem inländischen Betrieb des Unternehmens zuzuordnen ist.

Wird die prämienbegünstigte Tätigkeit eines inländischen Unternehmens im Ausland oder eines ausländischen Unternehmens in Österreich ausgeübt, ist für die Forschungsprämie ein gegenüber § 29 BAO speziellerer Betriebsstättenbegriff aus einem bestehenden Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) maßgebend. Da die Forschungsprämie als Abgabe

vom Einkommen gilt (§ 108c Abs. 4 EStG 1988), ist sie vom sachlichen Anwendungsbereich eines die Einkommensteuer betreffenden DBA erfasst.

- Ist auf eine ausländische Betriebsstätte eines österreichischen Unternehmens ein DBA anwendbar, in dem die Befreiungsmethode entsprechend Art. 23A OECD-Musterabkommen (MA) zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von Betriebsstättengewinnen iSd Art. 7 OECD-MA anwendbar ist, nimmt Österreich als Ansässigkeitsstaat die der Betriebsstätte zurechenbaren Einkünfte aus der Bemessungsgrundlage aus. FuE-Aufwendungen (Ausgaben), die für eine eigenbetriebliche Forschungsprämie in Frage kommen, sind daher nicht Teil der steuerlichen Bemessungsgrundlage und wirken sich nicht steuermindernd aus. In derartigen Fällen, in denen Österreich die aus einer Betriebsstätte erzielten Gewinne von der Besteuerung freizustellen hat, steht keine Forschungsprämie für die der ausländischen Betriebsstätte zurechenbare Tätigkeit zu (siehe auch Rz 109). Betreffend bloße Hilfs- und Unterstützungsleistungen siehe aber Rz 107.
- Liegt entsprechend dem DBA eine inländische Betriebsstätte eines ausländischen Unternehmens vor, steht Österreich für die der Betriebsstätte zurechenbaren Einkünfte das Besteuerungsrecht zu. Für prämienbegünstigte FuE-Aufwendungen (Ausgaben) dieser Betriebsstätte steht eine Forschungsprämie zu.

Sofern eine dem Art. 5 Abs. 3 OECD-MA nachgebildete Regelung vorliegt, führt eine Bauausführung oder Montage erst dann zu einer ausländischen Betriebsstätte, wenn ihre Dauer zwölf Monate überschreitet. Ein abkommensrechtlicher Betriebsstättenbegriff ist regelmäßig enger als jener des § 29 BAO, weil Baustellen idR erst ab Überschreiten einer zwölfmonatigen Frist auf Abkommensebene zum Entstehen einer Betriebsstätte führen, wohingegen nach § 29 Abs. 2 lit. c BAO bereits sechs Monate dafür ausreichen (vgl. dazu VPR 2021 Rz 251 ff).

Beispiele:

1. *Das Anlagenbauunternehmen A-AG mit Sitz in Österreich errichtet beim Kunden D in Deutschland auf dessen Werksgelände eine Großanlage, die neuartige Komponenten enthält. Bei ihrer Errichtung und Erprobung fällt prämienbegünstigte FuE an.*

   Variante 1
   Errichtung der Anlage von März bis Dezember des Jahres 1: Die Errichtung der Anlage begründet gemäß Art. 5 Abs. 3 DBA-D keine Montagebetriebsstätte in Deutschland, weil sie die Dauer von zwölf Monaten nicht überschreitet. Da das Besteuerungsrecht in Bezug auf die gesamten aus der Errichtung der Anlage stammenden Einkünfte gemäß Art. 7 Abs. 2 iVm Art. 23 Abs. 2 DBA-D Österreich zusteht, steht der A-AG für die Forschungsaufwendungen aus der Errichtung der Anlage eine Forschungsprämie zu.

   Variante 2
   Errichtung der Anlage von März des Jahres 1 bis Mai des Jahres 2: Die Errichtung der Anlage begründet gemäß Art. 5 Abs. 3 DBA-D eine Montagebetriebsstätte in

Deutschland, weil sie die Dauer von zwölf Monaten überschreitet. Da das Besteuerungsrecht in Bezug auf die gesamten aus der Errichtung der Anlage stammenden Einkünfte gemäß Art. 7 Abs. 2 iVm Art. 23 Abs. 2 DBA-D Deutschland zusteht, steht der A-AG für die Forschungsaufwendungen aus der Errichtung der Anlage keine Forschungsprämie zu.

2. *Das Anlagenbauunternehmen B-AG mit Sitz in Deutschland errichtet beim Kunden C in Österreich auf dessen Werksgelände eine Großanlage, die neuartige Komponenten enthält. Bei ihrer Errichtung und Erprobung fällt prämienbegünstigte FuE an.*

   a) *Die Errichtung der Anlage dauert von September des Jahres 1 bis Dezember des Jahres 2. Sie begründet nach dem DBA-D eine Montagebetriebsstätte in Österreich, daher steht der B-AG eine Forschungsprämie zu.*

   b) *Die Errichtung der Anlage dauert von Mai bis Dezember des Jahres 1. Sie begründet nach dem DBA-D keine Montagebetriebsstätte in Österreich, daher steht der B-AG keine Forschungsprämie zu.*

Bei Vorliegen von Betriebsstättenverlusten, die gemäß § 2 Abs. 8 EStG 1988 bei der Ermittlung des Einkommens im Inland angesetzt werden, steht für damit in Zusammenhang stehende Aufwendungen keine Forschungsprämie zu, weil es sich nur um eine temporäre Verlustberücksichtigung handelt, aber das Besteuerungsrecht am Betriebsstättenergebnis im Ausland verbleibt.

106

FuE, die nach Maßgabe der Rz 105 einer ausländischen Betriebsstätte zuzurechnen ist, ist auch dann nicht prämienbegünstigt, wenn die daraus resultierenden Ergebnisse im Inland verwertet werden und daher in der Folge zu steuerpflichtigen Betriebseinnahmen führen. Der in § 108c Abs. 2 Z 1 EStG 1988 verankerte Inlandsbezug stellt tatbestandsmäßig auf den Ort ab, an dem die FuE durchgeführt wird und nicht auf den Ort der Verwertung von FuE-Ergebnissen.

Eine in einem eigenen ausländischen Betrieb oder einer eigenen ausländischen Betriebsstätte durchgeführte FuE kann auch nicht Gegenstand einer Prämie für Auftragsforschung sein, weil der eigene Betrieb/die eigene Betriebsstätte keine Einrichtung oder kein Unternehmen iSd § 108c Abs. 2 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 ist.

107

Die FuE erfolgt in einem inländischen Betrieb oder einer inländischen Betriebsstätte, wenn die die FuE bestimmenden Aktivitäten iSd Frascati-Handbuchs (siehe dazu Rz 33 ff) dort ausgeübt werden.

Wird eine derartige Tätigkeit sowohl in einem begünstigten inländischen Betrieb/einer begünstigten inländischen Betriebsstätte als auch in einem nicht begünstigten ausländischen Betrieb/einer nicht begünstigten ausländischen Betriebsstätte durchgeführt, hat eine verursachungsgerechte Abgrenzung des FuE-Aufwands zu erfolgen; siehe dazu Rz 108 f.

In Bezug auf bloße Hilfs- und Unterstützungsleistungen, die selbst nicht die Voraussetzungen für prämienbegünstigte FuE erfüllen, ist zu unterscheiden:

- Werden die die prämienbegünstigte FuE bestimmenden Aktivitäten in einem inländischen Betrieb oder einer inländischen Betriebsstätte erbracht, sind ausländische Hilfs- und Unterstützungsleistungen für die im Inland durchgeführte FuE begünstigt, soweit sie der inländischen begünstigten FuE zuzuordnen sind (siehe Rz 110 f).
- Werden die die prämienbegünstigte FuE bestimmenden Aktivitäten hingegen in einem ausländischen Betrieb oder einer ausländischen Betriebsstätte erbracht, sind andererseits inländische Hilfs- und Unterstützungsleistungen für die im Ausland durchgeführte FuE nicht begünstigt (siehe Rz 112 f).

3.2.2. FuE im In- und Ausland

108

Werden die die FuE bestimmenden Aktivitäten iSd „Frascati"-Handbuchs (siehe dazu Rz 33 ff) sowohl in einem prämienbegünstigten inländischen Betrieb/einer inländischen Betriebsstätte als auch in einem nicht prämienbegünstigten ausländischen Betrieb/einer ausländischen Betriebsstätte erbracht, ist nur der Anteil der Aufwendungen zu berücksichtigen, der dem inländischen Betrieb/der inländischen Betriebsstätte zuzuordnen ist. Die im ausländischen Betrieb bzw. in der ausländischen Betriebsstätte durchgeführte FuE ist daher mit dem darauf entfallenden Personal-, Sach- und Finanzierungsaufwand und den anteiligen Gemeinkosten aus der Bemessungsgrundlage auszuscheiden.

Beispiel:

Die A-GmbH mit Sitz in Österreich forscht im Bereich der Metallurgie sowohl im inländischen Stammhaus als auch in der Betriebsstätte im Ausland. Im Rahmen eines Forschungsprojekts, das sich aus zwei abgegrenzten Teilen (A und B) zusammensetzt, wird die FuE für den Teilbereich A in der ausländischen Betriebsstätte und die FuE für den Teilbereich B im inländischen Stammhaus erbracht.

Der FuE-Aufwand, der für den Teilbereich A angefallen ist, ist nicht prämienbegünstigt und aus der Bemessungsgrundlage auszuscheiden.

109

In einigen Branchen wie zB im Anlagenbau, in der Bauwirtschaft oder in der Energiewirtschaft (Kraftwerksbau) werden durch Überschreitung der maßgeblichen DBA-Frist häufig im Ausland „Bau- und Montagebetriebsstätten" begründet (vgl. Rz 105). Scheiden die der ausländischen Betriebsstätte zuzurechnenden Einkünfte aus der Besteuerung in Österreich aus, steht für eine dieser ausländischen Betriebsstätte zuzurechnende FuE keine Forschungsprämie zu.

© Bundesministerium für Finanzen

Beispiel:

Das Anlagebauunternehmen A-GmbH führt im Inland begünstigte eigenbetriebliche FuE durch. Bei einem Kunden im Ausland wird von 1. April des Jahres 1 bis 30. November des Jahres 2 im Rahmen eines Forschungsprojekts eine Großanlage errichtet und getestet.

Nach Maßgabe des anzuwendenden DBAs wird mit der Errichtung der Anlage im Ausland eine ausländische Betriebsstätte begründet, für die Österreich kein Besteuerungsrecht hat (für die Berechnung der Jahresfrist ist der tatsächliche Arbeitsbeginn vor Ort maßgebend, vgl. VPR 2021 Rz 268). Für die von 1. April des Jahres 1 bis 30. November des Jahres 2 anfallenden FuE-Aufwendungen, die der ausländischen Betriebsstätte zuzurechnen sind, steht keine Prämie zu.

Der Personalaufwand für Techniker und Entwickler wird im inländischen Stammhaus als laufender Personalaufwand und Reiseaufwand in der Buchhaltung erfasst. Auch alle anteiligen auf die ausländische Betriebsstätte entfallenden Finanzierungsaufwendungen sind nur im Stammhaus erfasst.

Der von der A-GmbH im Stammhaus erfasste FuE-Personalaufwand sowie der anteilige Finanzierungsaufwand ist ab 1. April des Jahres 1 der ausländischen Betriebsstätte zuzuordnen und nicht mehr prämienbegünstigt. Er ist daher insoweit aus der Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie auszuscheiden.

3.2.3. Ausländische Hilfs- und Unterstützungsleistungen für inländische FuE

110

Ausländische Hilfs- und Unterstützungsleistungen für eine im Inland durchgeführte prämienbegünstigte FuE sind begünstigt, soweit sie der inländischen begünstigten FuE zuzuordnen sind. Der Aufwand, der auf die in der ausländischen Betriebsstätte erbrachte Hilfs- bzw. Supportleistung entfällt, ist als Teil der eigenbetrieblichen, im Inland durchgeführten FuE zu qualifizieren. Zu berücksichtigen sind die im Ausland angefallenen Aufwendungen, soweit sie der inländischen FuE zuzuordnen sind. Dazu ist eine aussagekräftige und fremdübliche unternehmensinterne Leistungsverrechnung in Bezug auf die betroffenen Aufwendungen (Ausgaben) erforderlich. Die Aufwendungen (Ausgaben) sind ohne Ansatz eines Gewinnaufschlags zu erfassen, wenn es sich dabei um Nebentätigkeiten des gesamten Unternehmens handelt.

Beispiel:

Das inländische Pharmaunternehmen A-GmbH wertet in der im Staat B gelegenen Betriebsstätte die in klinischen Studien gewonnenen Daten betreffend einen im Inland entwickelten Wirkstoff aus, weil dort die so genannte „Abteilung für Biostatistik“ angesiedelt ist. In dieser Betriebsstätte werden die gewonnenen Daten statistisch ausgewertet und verarbeitet.

Das inländische Stammhaus hat die Funktion des Sponsors (siehe dazu Rz 211) und ist für die Entwicklung des Wirkstoffs prämienbegünstigt. Der Aufwand für die statistische Auswertung der vom Stammhaus gesponserten Impfstudien kann aufgrund einer innerbetrieblichen angemessenen Verrechnung des entsprechenden Aufwands von der Betriebsstätte an das Stammhaus Grundlage für die Geltendmachung einer eigenbetrieblichen Forschungsprämie sein.

111

Haben die in der ausländischen Betriebsstätte erbrachten Hilfs- und Unterstützungsleistungen einen unmittelbaren Bezug sowohl zur inländischen als auch zur ausländischen FuE, ist der daraus resultierende Aufwand nach einem sachgerechten Schlüssel zwischen inländischem und ausländischem Betrieb (Betriebsstätte) aufzuteilen.

Beispiel:

Das Anlagenbauunternehmen A-GmbH entwirft und konstruiert eine neuartige Maschine in einem kleinen Format im österreichischen Werk. Die Großanlage wird beim Kunden im Staat D aufgebaut. Dort werden weitere Arbeiten vorgenommen, die die qualitativen Voraussetzungen für FuE erfüllen, aber wegen Zuordnung zu einer ausländischen Betriebsstätte nicht mehr prämienbegünstigt sind; außerdem wird in der ausländischen Betriebsstätte auch die abschließende Dokumentation für das gesamte FuE-Projekt erstellt.

Die Dokumentation betrifft sowohl prämienbegünstigte inländische FuE als auch nicht prämienbegünstigte ausländische FuE. Die A-GmbH kann den anteiligen Aufwand für die Erstellung der FuE-Dokumentation, die als Hilfsleistung für den prämienbegünstigten Anteil förderbar ist, innerbetrieblich weiterverrechnen und auf diese Weise im Rahmen der Bemessungsgrundlage für eigenbetriebliche FuE berücksichtigen.

3.2.4. Inländische Hilfs- und Unterstützungsleistungen für ausländische FuE

112

Wird die FuE in einem von der Prämie ausgeschlossenen ausländischen Betrieb oder einer ausländischen Betriebsstätte erbracht, sind inländische Hilfs- und Unterstützungsleistungen dafür nicht begünstigt.

Beispiel:

Die experimentelle Entwicklung eines neuen Kühlsystems für einen Elektromotor erfolgt im ausländischen Stammhaus der A-AG. Die damit verbundene Datensammlung und Dokumentation erfolgen in der österreichischen Betriebsstätte. In Bezug auf diese Datensammlung und Dokumentation kann keine Forschungsprämie geltend gemacht werden, weil keine begünstigte FuE im Inland erfolgt.

Haben die in der inländischen Betriebsstätte erbrachten Hilfs- und Unterstützungsleistungen einen unmittelbaren Bezug sowohl zur inländischen als auch zur ausländischen FuE, gilt Rz 111 entsprechend.

113

Der Umstand, dass die Projektleitung in einem inländischen Betrieb oder einer inländischen Betriebsstätte organisatorisch und administrativ tätig ist, hat nicht zur Folge, dass das gesamte FuE-Projekt als inländisches qualifiziert werden kann, wenn die den Gehalt von FuE bestimmenden Aktivitäten in einem von der Prämie ausgeschlossenen ausländischen Betrieb bzw. einer ausländischen Betriebsstätte durchgeführt werden. Die Projektleitung ohne unmittelbare Einbindung in den schöpferisch-kreativen Prozess eines nicht in einem

inländischen Betrieb oder einer inländischen Betriebsstätte durchgeführten Projekts ist für sich genommen keine begünstigte FuE-Tätigkeit.

Beispiel:

Die österreichische A-GmbH nimmt an einem europäischen Konsortialprojekt im Bereich Raumfahrt teil, das aus Mitteln der EU gefördert wird. Der Arbeitsumfang der A-GmbH umfasst die organisatorische Leitung des Projekts und die Koordination der Konsortialpartner in organisatorischer und fachlicher Hinsicht und die statistische Aufarbeitung der im Rahmen des Projekts gewonnenen Daten sowie die Erstellung der Dokumentation für das Projekt und die Erstellung eines Abschlussberichts.

Die A-GmbH sowie deren Mitarbeiter sind nicht unmittelbar am schöpferisch-kreativen Prozess zur Entwicklung neuer Raumfahrttechnologie beteiligt. Bei isolierter Betrachtung sind daher die Kriterien für das Vorliegen von FuE bei der A-GmbH nicht erfüllt und sie kann für das Raumfahrtprojekt keine Forschungsprämie beanspruchen.

3.2.5. Entsendungen und Reisetätigkeiten

114

Werden FuE-Mitarbeiter ins Ausland entsendet, ist der auf die Auslandstätigkeit entfallende Aufwand in der Bemessungsgrundlage zu berücksichtigen, wenn die Tätigkeit der Mitarbeiter weiterhin der FuE, die in einem inländischen Betrieb/einer inländischen Betriebsstätte durchgeführt wird, zuzurechnen ist.

Andernfalls ist dieser Aufwand aus der Bemessungsgrundlage auszuscheiden. Das ist der Fall, wenn die Tätigkeit funktional der Auslandsbetriebsstätte zuzurechnen ist und in der steuerlichen Betriebsstättengewinnermittlung daher ein entsprechender Aufwand berücksichtigt wird.

Liegt keiner dieser Fälle vor, sind FuE-Mitarbeiter, die aus Anlass einer inländischen prämienbegünstigten FuE-Tätigkeit in das Ausland reisen und daher in diesen Zeiträumen nicht im inländischen Betrieb oder der inländischen Betriebsstätte physisch anwesend sind, weiterhin dem inländischen Betrieb/der inländischen Betriebsstätte zuzuordnen.

Beispiele:

1. *Der Experte A wird von seinem Arbeitgeber B auf einen Fachkongress in die USA entsandt, weil die dort gewonnenen Erkenntnisse im Rahmen eines inländischen FuE-Projekts, in das er (weiterhin) integriert ist, von Nutzen sind.*
   Der mit der Reise verbundene Aufwand ist durch die inländische FuE-Tätigkeit veranlasst und daher bemessungsgrundlagenrelevant.
2. *Die C-GmbH betreibt Forschungsbetriebsstätten in Österreich und den Niederlanden. Der in der österreichischen Betriebsstätte beschäftigte FuE-Mitarbeiter X wird für die Monate April und Mai in eine niederländische Forschungsbetriebsstätte entsandt, um sein spezifisches Know-how dort einzubringen. Während dieser Zeit wird er nur im Rahmen der in der ausländischen Betriebsstätte durchgeführten FuE tätig und ist daher funktional der FuE in der ausländischen Betriebsstätte zuzuordnen. Der Lohnaufwand*

für X für April und Mai und der mit der Tätigkeit in den Niederlanden unmittelbar verbundene Aufwand für die Reise und Unterbringung sind nicht zu berücksichtigen.

3.3. Beginn und Ende prämienbegünstigter eigenbetrieblicher FuE

115

Der prämienbegünstigten FuE gemäß § 108c Abs. 2 Z 1 EStG 1988 sind alle Tätigkeiten zugeordnet, die darauf ausgerichtet sind, eine wissenschaftliche und/oder technologische Ungewissheit unter Einsatz wissenschaftlicher systematischer Methoden zu lösen.

Die Durchführung von prämienbegünstigter eigenbetrieblicher FuE ist nur ein möglicher zeitlicher Abschnitt im Prozess der Produkt- oder Verfahrensentwicklung: Es ist die Phase, in der die wissenschaftliche/technologische Fragestellung definiert ist und Erkenntnisse konkret gesucht und daraufhin getestet werden, ob sie geeignet sind, das angestrebte Ziel zur Lösung der wissenschaftlichen/technologischen Ungewissheit zu erreichen. In der Phase prämienbegünstigter FuE wird neues Wissen generiert. Diese Phase endet in dem Moment, in dem die FuE-Kriterien (neuartig, schöpferisch, ungewiss in Bezug auf das Ergebnis, systematisch und übertragbar/reproduzierbar; vgl. Rz 33 ff) nicht mehr zutreffen.

Die zeitlich unterschiedlich gelagerten Projektphasen lassen sich bei FuE in vielen Branchen typischerweise gliedern, wobei eine Rückkehr zu früheren Projektphasen und die Durchführung von Entwicklungsschleifen charakteristisch für den FuE-Prozess sind. Demnach können unterschieden werden:

1. Vorbereitende Phase (Rz 116)
2. Durchführungsphase (Rz 117 ff)
3. Nachgelagerte Aktivitäten (Rz 120)

Als Grundsatz gilt, dass FuE aus Tätigkeiten besteht, deren primäres Ziel die weitere technische Verbesserung des Produkts oder des Verfahrens ist. Dies gilt insbesondere für die Abgrenzung der experimentellen Entwicklung von Produktionstätigkeiten. Sind hingegen das Produkt oder das Verfahren im Wesentlichen festgelegt und ist das primäre Ziel der weiteren Arbeiten die Marktentwicklung oder soll durch diese Arbeiten das Produktionssystem zum reibungslosen Funktionieren gebracht werden, können diese Tätigkeiten nicht mehr der prämienbegünstigten FuE zugerechnet werden (Anhang I Teil A FoPV).

3.3.1. Vorbereitungsphase

116

In der Vorbereitungsphase fallen typischerweise folgende Tätigkeiten an, die primär nicht darauf ausgerichtet sind, eine konkrete wissenschaftlich-systematische Ungewissheit zu lösen und daher nicht prämienbegünstigt sind:

- Ideensammlungen und Recherchen ohne konkrete FuE-Zielsetzung
- Markterhebungen in Form von Bedarfsanalysen, die dann später in der Definition konkreter FuE-Entwicklungsziele münden
- Analyse von Konkurrenzprodukten, die als Grundlage für eine unternehmerische Entscheidung (zB „Make-or-Buy“) herangezogen werden. Werden hingegen im Rahmen der Durchführung eines FuE-Projekts Konkurrenzprodukte analysiert und die daraus gewonnenen Erkenntnisse in einem prämienbegünstigten FuE-Projekt verwertet, ist diese Analyse ebenfalls prämienbegünstigt.
- Kundenanfragen und Kundenakquisition als Basis für durchzuführende FuE
- Machbarkeitsstudien: Sie beinhalten idR die Untersuchung von Vorschlägen über technische Projekte mit Hilfe bekannter Verfahren, um zusätzliche Informationen zu gewinnen, bevor über die Durchführung dieser Projekte entschieden wird. Diese Aktivitäten sind nicht begünstigt, es sei denn, sie sind im Einzelfall bereits auf die Lösung einer konkreten technisch-wissenschaftlichen Ungewissheit ausgerichtet. In diesem Sinn sind entsprechend Tz 2.114 Frascati-Handbuch 2015 Durchführbarkeits- oder Machbarkeitsstudien über Forschungsvorhaben der prämienbegünstigten FuE zuzuordnen. Betriebswirtschaftliche Machbarkeitsstudien sind auf die potenzielle Vermarktung eines neuen Produkts ausgerichtet und daher keine begünstigte FuE-Aktivität.

3.3.2. Durchführungsphase

117

Prämienbegünstigte FuE beginnt oft mit der Erstellung eines Projektplans oder eines FuE-Pflichtenhefts.

Ein Pflichtenheft ist ein detailliertes Arbeitskonzept für die gesamte Umsetzung eines Projekts. Es basiert auf den Ausführungen, die der Auftraggeber im Lastenheft oder in sonstigen Unterlagen als Spezifikation festgelegt hat. Im Rahmen der innerbetrieblichen FuE kommen als Auftraggeber und Auftragnehmer jeweils Organisationseinheiten bzw. Einrichtungen des Unternehmens in Betracht.

FuE-Pflichtenhefte beinhalten oft folgende wesentliche Inhalte:

1. Einleitung: Benennung des Auftragnehmers und des Auftraggebers und eine grobe Kurzbeschreibung des Projekts.
2. Auftrag: Festlegung der Etappenziele sowie Rahmenbedingungen und gegebenenfalls auch der speziellen Besonderheiten des Projekts.
3. Bereits bestehende Systeme oder Produkte: Für das FuE-Projekt relevante wesentliche Produkte werden meist angeführt.

4. Projektverantwortung: Beschreibung der personellen Organisation und der Schnittstellen. Allenfalls sind hier auch zugekaufte Leistungen Dritter darzustellen.
5. Problemanalyse: Hier werden die technisch-wissenschaftlichen Herausforderungen skizziert und theoretische Lösungswege aufgezeigt.
6. Qualität: Hier wird beschrieben, wie die Qualitätssicherung, -kontrolle und -abnahme aussieht.
7. Projektentwicklung: Hier wird beschrieben, wie das gesamte Projekt, auch in zeitlicher Hinsicht, organisiert ist.

118

Die Phase der prämienbegünstigten FuE umfasst wissenschaftlich-systematisch durchgeführte Aktivitäten, die mit dem Ziel durchgeführt werden, den angestrebten Entwicklungsendstand zu erreichen. Sie beinhaltet nach der Erstellung des Pflichtenhefts oder eines Projektplans eine Vielzahl von Aktivitäten, die darauf abzielen, die technische und wissenschaftliche Ungewissheit zu beseitigen und das angestrebte FuE-Ziel zu erreichen. Sie ist durch Entwicklungsschleifen charakterisiert. Sie endet, sobald die FuE-Kriterien (neuartig, schöpferisch, ungewiss in Bezug auf das Ergebnis, systematisch und übertragbar/ reproduzierbar, siehe Rz 33 ff) nicht mehr zutreffen. Hilfs- und Nebentätigkeiten, die ausschließlich durch eine prämienbegünstigte FuE veranlasst sind, können auch nach Abschluss der FuE begünstigt sein, siehe dazu Rz 120.

119

Ob Validierungen noch der prämienbegünstigten FuE zuzurechnen sind, muss im Einzelfall beurteilt werden.

Unter Validierung ist ein systematischer und dokumentierter Vorgang zu verstehen, der beweist, dass ein Prozess, ein System oder ein Produkt konsistent die festgelegten Anforderungen und Qualitätsstandards erfüllt, um Sicherheit, Zuverlässigkeit (Reproduzierbarkeit) und die Einhaltung von Vorschriften zu gewährleisten. Sie ist insbesondere in der Pharmawirtschaft, Medizintechnik, Biotechnologie oder der Luftfahrt vorgesehen. Bei der Validierung werden, oft bevor es zum Regelbetrieb kommt, Daten gesammelt und ausgewertet, um nachzuweisen, dass der Prozess bzw. das Produkt zuverlässig funktioniert.

Bei einer Validierung ist zu unterscheiden:

- Sie ist der prämienbegünstigten FuE zuzurechnen, wenn die Untersuchung primär das Ziel verfolgt, zu klären, ob ein neuartiger Prozess, ein neues System oder ein neuartiges Produkt konsistent die vorab festgelegten Anforderungen erfüllt. Dies setzt voraus, dass vor der Erprobung oder der Durchführung der Testreihen noch ein Element der

Ungewissheit besteht. Die Erprobung von Prototypen ist jedenfalls der FuE zuzuordnen, da die FuE erst nach erfolgreicher Erprobung eines Prototyps beendet ist.

- Sie ist nicht mehr der prämienbegünstigten FuE zuzurechnen, wenn sie primär der Dokumentation des nach Abschluss der FuE erreichten Entwicklungsendstands dient und für den Praxiseinsatz bestimmt ist, zB für Zwecke der Dokumentation gegenüber Behörden oder bei Auftragsforschung oder -entwicklung als Nachweis für die Erfüllung von vertraglich vereinbarten Spezifikationen.

Beispiele:

1. *Das Unternehmen A-GmbH entwickelt eine neuartige S-förmige Seilbahn. Auf Grund der technologischen Ungewissheiten auf Ebene der Gesamtanlage wird die Entwicklung der Großanlage zur Gänze als prämienbegünstige FuE qualifiziert und nicht nur die einzelnen neu entwickelten Komponenten der Seilbahn (vgl. Rz 65).*
   Nach der Montage auf dem dafür vorgesehenen Gelände wird die Seilbahn getestet. Zu diesem Zweck werden mehrere Testläufe durchgeführt. Bei den ersten Testläufen werden die technische Funktionalität und die Einhaltung sicherheitsrelevanter Bestimmungen geprüft; auf Grund der Auswertung der erhobenen Daten werden die festgestellten Mängel behoben.
   Danach wird mit weiteren Testläufen das reibungslose Funktionieren der geänderten Komponenten der Seilbahn sichergestellt, bevor Betriebstests zur Abnahme durch den Kunden und für die Betriebsgenehmigung durch die Behörde erfolgen.
   Die Erprobung bzw. die Durchführung von Testreihen nach Aufstellung der Seilbahn ist prämienbegünstigt, weil diese primär das Ziel verfolgt zu klären, ob das neue System bzw. das neuartige Produkt konsistent die festgelegten Anforderungen erfüllt. Vor der Durchführung dieser Testreihen besteht noch ein Element der Ungewissheit. Die Abnahmeprüfung durch den Kunden und Tests iZm der beantragten behördlichen Betriebsgenehmigung sind nicht mehr der prämienbegünstigten FuE zuzurechnen, weil zu diesem Zeitpunkt die Seilbahn als neuartiges System bzw. Produkt den FuE-Entwicklungsendstand bereits erreicht hat. Daran ändert sich auch nichts, wenn in diesem Stadium des Projekts noch einzelne Anpassungen vorgenommen werden, die oft aus Kundenwünschen oder behördlichen Auflagen resultieren und dazu dienen, das System oder den Betrieb zum reibungslosen Funktionieren zu bringen.
2. *Das biopharmazeutische Unternehmen B produziert im Jahr 1 folgende Chargen des mit einem neuartigen Verfahren entwickelten neuen Arzneimittelwirkstoffs X, der vom Unternehmen selbst im präklinischen Maßstab erforscht wurde:*
   a. *Im April erfolgen fünf Produktläufe für die Herstellung von X. Sie weisen Qualitätsmängel auf, sodass sie nicht dem regulatorisch erforderlichen Sicherheitsniveau entsprechen. Auf Grund der Validierung sind weitere FuE-Maßnahmen erforderlich. Die Herstellungskosten für die produzierten Chargen sind im Rahmen der weiteren FuE-Maßnahmen prämienbegünstigt.*

   b. *Nach Abschluss der FuE-Maßnahmen erfolgen im Oktober wiederum fünf Produktläufe für die Herstellung von X. Dabei werden alle erforderlichen Sicherheitsstandards erfüllt.*
      Die Validierung löst keine weitere FuE aus, sie dient der Absicherung eines bereits fertig entwickelten Produkts und Herstellvorgangs. Die Herstellungskosten für die Produktläufe sind nicht mehr prämienbegünstigt.

c. *Im November werden zum Zweck der behördlichen Zertifizierung der Produktionsmaschinen für X so genannte „conformance batches" erstellt. Das sind aus zumindest drei aufeinander folgenden Produktionsläufen stammende Chargen, die dem Nachweis der Erfüllung der erforderlichen Spezifikationen und der behördlich vorgegebenen Sicherheitsstandards dienen.*
Die Herstellung von „conformance batches" ist nicht prämienbegünstigt, weil in dieser Phase die bestehende technologische Ungewissheit bei der Herstellung von X bereits beseitigt ist.

3.3.3. Nachgelagerte Aktivitäten

120

Insbesondere folgende Aktivitäten sind nicht mehr der FuE, sondern der kommerziellen Verwertung zuzuordnen und daher nicht prämienbegünstigt:

- Erstellung von Produktionshandbüchern und Qualitätssicherungsrichtlinien
- Inbetriebnahme-Tests und Abnahmeprüfungen
- Industrielles Engineering für die Serienfertigung (siehe Rz 49)
- Nullserienproduktion. Im Rahmen der Nullserie werden Produkte vor dem Anlaufen der Serienfertigung angefertigt, um produktionstechnische oder logistische Probleme und Schwachstellen aufzudecken und diese vor dem endgültigen Start der Serienfertigung zu beseitigen.
- Schulung von Produktions- und Vertriebsmitarbeitern
- Schulungen und Demonstrationen für Kunden
- Support des Vertriebs
- Trouble shooting (Rz 52)
- Vorstellung des neuen Produkts auf Fachmessen
- Zertifizierungsarbeiten, Zertifizierungsberatung und die Kosten der Zertifizierung. Im Einzelfall kann eine Zertifizierungsberatung aber auch Elemente einer technischen Beratung enthalten, deren Ergebnis unmittelbar in ein bestimmtes prämienbegünstigtes FuE-Projekt einfließt. Dann ist der mit der Zertifizierung verbundene Aufwand, soweit er auf die Beratungstätigkeit entfällt, die das Ziel hat, technische Ungewissheiten entsprechend den jeweiligen geltenden Sicherheitsnormen zu lösen, als prämienbegünstigte FuE zu erfassen.

  Beispiel:

  Die A-GmbH wurde mit der Errichtung einer Transportanlage beauftragt, die auf Grund umfangreicher Wechselwirkungen der neu entwickelten Komponente mit anderen marktüblichen Bauteilen in ihrer Gesamtheit als neuartige Großanlage zu qualifizieren ist. Die Anlage kann „on site" bei der A-GmbH nicht in dem Maß getestet werden, dass das reibungslose Funktionieren im Verbund mit anderen Bauteilen in der Großanlage mit ausreichender Sicherheit prognostiziert werden kann.

  Nach dem Aufbau der Großanlage an Ort und Stelle beim Kunden werden Tests vorgenommen, die zT zu unbefriedigenden Ergebnissen führen und weitere

Entwicklungsschleifen notwendig machen. Danach kann eine Lösung implementiert werden, die den Spezifikationen des Auftraggebers voll entspricht.

Zur Erprobung der Anlage erfolgen in der Folge mehrere Testläufe. Die Testläufe sind der FuE zuzuordnen, bis der angestrebte Entwicklungsendstand erreicht ist. Danach ist die Phase der FuE beendet. Der Abnahmetest durch den Kunden und die Zertifizierungsprüfung durch die zuständige Behörde hinsichtlich der Betriebssicherheit sind jedenfalls nicht mehr der FuE zuzurechnen, weil sie auf den Nachweis der kommerziellen Verwendbarkeit bzw. die Einhaltung sicherheitsrelevanter Aspekte gerichtet und damit der Phase der kommerziellen Verwertung zuzuordnen sind.

Randzahlen 121 bis 149: *derzeit frei*

4. Auftragsforschung

4.1. Allgemeines

150

Bei der Auftragsforschung handelt es sich um „in Auftrag gegebene“ FuE iSd § 108c Abs. 2 Z 2 EStG 1988 bzw. „an Dritte außer Haus vergebene“ FuE (§ 1 Abs. 3 FoPV). Typisch für Auftragsforschung ist:

Der Auftraggeber

- gibt dem Auftragnehmer das zu erreichende FuE-Ziel konkret vor,
- erhält grundsätzlich einen Anspruch auf Übertragung der aus dem Auftrag resultierenden Ergebnisse zu seiner exklusiven Nutzung oder zu einer mit dem Auftragnehmer geteilten Nutzung, wobei im Einzelfall abweichende Vereinbarungen möglich sind,
- trägt im Allgemeinen das finanzielle Risiko aus der Auftragsvergabe und
- trägt auch grundsätzlich das Risiko des ungewissen Ausgangs der in Auftrag gegebenen FuE-Tätigkeit.

Die genannten Kriterien sind Anhaltspunkte für das Vorliegen von Auftragsforschung. Das Vorliegen von prämienbegünstigter Auftragsforschung muss im Einzelfall nach dem Gesamtbild der Verhältnisse beurteilt werden.

151

Die Anspruchsvoraussetzungen für die Prämie für Auftragsforschung gemäß § 108c Abs. 2 Z 2 EStG 1988 müssen kumulativ erfüllt sein:

- Die Forschung muss von einem inländischen Betrieb oder einer inländischen Betriebsstätte in Auftrag gegeben werden (vgl. Rz 157 f).
- Es dürfen nur Einrichtungen oder Unternehmen beauftragt werden, die mit Forschungsaufgaben und experimentellen Entwicklungsaufgaben befasst sind und deren Sitz in einem Staat der EU oder des EWR gelegen ist (vgl. Rz 159).

- Der Auftragnehmer darf nicht unter beherrschendem Einfluss des Auftraggebers stehen oder Mitglied einer Unternehmensgruppe (§ 9 KStG 1988) sein, der auch der Auftraggeber angehört (vgl. Rz 160).
- Die Forschungsprämie kann nur für Aufwendungen (Ausgaben) in Höhe von höchstens 1 Mio. Euro pro Wirtschaftsjahr geltend gemacht werden. Umfasst das Wirtschaftsjahr einen Zeitraum von weniger als zwölf Monaten, ist der Höchstbetrag von 1 Mio. Euro entsprechend der Anzahl der Monate des Wirtschaftsjahres zu aliquotieren. Angefangene Kalendermonate gelten dabei als volle Kalendermonate (vgl. Rz 168).
- 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 FuE hinsichtlich der von der Mitteilung umfassten Aufwendungen (Ausgaben) keine Forschungsprämie für eigenbetriebliche FuE in Anspruch nehmen (vgl. Rz 161 ff).
- Die Forschungsprämie für Auftragsforschung kann von jenen Aufwendungen (Ausgaben) nicht geltend gemacht werden, die Grundlage einer Forschungsprämie für eigenbetriebliche FuE ist (vgl. Rz 154).

152

Die in Auftrag gegebene FuE muss die inhaltlichen Voraussetzungen des § 108c Abs. 2 Z 1 EStG 1988 erfüllen. Maßgebend ist somit, dass die Tätigkeit, die dem Auftrag zu Grunde liegt, beim Auftragnehmer die fünf Kriterien für prämienbegünstigte FuE erfüllt (siehe Rz 33 ff).

Die Prüfung, ob Auftragsforschung vorliegt, ist isoliert nur auf Grundlage der beauftragten und vom Auftragnehmer ausgeführten Aktivitäten zu beurteilen. Es ist daher nicht relevant, ob die ausgelagerte Leistung beim Auftraggeber ein eigenständiges FuE-Projekt darstellt oder nur einzelne Projektabschnitte oder Projektaktivitäten an Dritte ausgelagert werden.

Ob der Auftragnehmer tatsächlich selbst eine Forschungsprämie iSd § 108c Abs. 2 Z 1 EStG 1988 beansprucht hat, diese beanspruchen könnte oder rechtlich von der Inanspruchnahme ausgeschlossen ist (ausländischer Auftragnehmer, körperschaftsteuerbefreite FuE-Einrichtung), ist für das Vorliegen von Auftragsforschung iSd § 108c Abs. 2 Z 2 EStG 1988 nicht maßgeblich. Zum Erfordernis der Mitteilung siehe Rz 161 ff.

153

In Auftrag gegebene FuE, die die inhaltlichen Voraussetzungen des § 108c Abs. 2 Z 1 EStG 1988 erfüllt, kann nur zu einer Prämie für Auftragsforschung führen, selbst wenn die

Auftragsforschung integraler Bestandteil der eigenbetrieblichen Forschung ist (§ 1 Abs. 3 FoPV).

Beispiel:

Das Maschinenbauunternehmen A-GmbH arbeitet an einem neuartigen Hydraulikgetriebe, dessen Entwicklung die Kriterien einer experimentellen Entwicklung aufweist. Dafür ist die Entwicklung einer neuartigen Vorkomponente Voraussetzung. Die A-GmbH beauftragt das Unternehmen B-AG mit der Entwicklung dieser Vorkomponente, weil dieses Unternehmen über spezifisches Know-how in diesem Bereich verfügt.

Die Entwicklung der Vorkomponente erfüllt die Kriterien für FuE. Bei der A-GmbH ist die Vorkomponente integraler Bestandteil des FuE-Projekts zur Entwicklung des Hydraulikgetriebes. Der mit dem Forschungsauftrag verbundene Aufwand ist bei der A-GmbH nur nach den Kriterien der Auftragsforschung iSd § 108c Abs. 2 Z 2 EStG 1988 und nicht als eigenbetrieblicher FuE-Aufwand prämienbegünstigt.

154

Für außer Haus vergebene Aufträge, die die inhaltlichen Voraussetzungen des § 108c Abs. 2 Z 1 EStG 1988 nicht erfüllen (insbesondere Hilfs- oder Supportleistungen, siehe Rz 155), steht keine Prämie für Auftragsforschung zu. Ist der damit verbundene Aufwand integraler Bestandteil eines eigenbetrieblichen FuE-Projekts, ist er im Rahmen der Prämie für eigenbetriebliche FuE zu berücksichtigen.

Beispiele:

1. *Im Rahmen eines Forschungsprojekts zur Entwicklung eines neuen Antriebssystems für Benzinmotoren, das den Voraussetzungen des § 108c Abs. 2 Z 1 EStG 1988 entspricht, wird der Auftrag zu einer Softwareentwicklung an ein fremdes Unternehmen vergeben. Diese Softwareentwicklung stellt – für sich betrachtet – beim fremden Unternehmen in qualitativer Hinsicht*

   a) eine FuE iSd § 108c Abs. 2 Z 1 EStG 1988 bzw.
   b) keine FuE iSd § 108c Abs. 2 Z 1 EStG 1988 dar.

   Im Fall a) kann der Aufwand für die Softwareentwicklung beim Auftraggeber nicht in die Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie für eigenbetriebliche FuE einbezogen werden. Der Auftraggeber kann aber dafür nach Maßgabe des § 108c Abs. 2 Z 2 EStG 1988 eine Forschungsprämie für Auftragsforschung beanspruchen.

   Im Fall b) kann der Aufwand für die Softwareentwicklung beim Auftraggeber in die Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie für eigenbetriebliche FuE einbezogen werden. Beim Auftragnehmer kommt die Geltendmachung einer Forschungsprämie nicht in Betracht.

2. *Das Maschinenbauunternehmen B-GmbH entwickelt eine neuartige Komponente für ein Beförderungsmodul. Die Entwicklung stellt eine experimentelle Entwicklung dar und ist prämienbegünstigt. Die B-GmbH beauftragt die C-KG, die neu entwickelte Komponente umfangreichen Tests zu unterziehen, die sicherstellen sollen, dass der angestrebte Entwicklungsendstand erreicht ist. Diese Tests stellen – für sich betrachtet – keine prämienbegünstigte FuE dar. Die Aufwendungen der B-GmbH für die in Auftrag gegebenen Tests sind nicht im Rahmen der Auftragsforschung, sondern im Rahmen der Forschungsprämie für eigenbetriebliche FuE begünstigt (siehe auch Rz 155).*

© Bundesministerium für Finanzen

Stehen außer Haus vergebene Unterstützungsleistungen in einem unmittelbaren sachlichen Zusammenhang mit der vom Dienstleister erbrachten Auftragsforschungsleistung, teilen diese Supportleistungen das rechtliche Schicksal der ausgelagerten FuE-Leistungen. Der Aufwand für die mit einem FuE-Dienstleistungsvertrag verknüpften Supportleistungen ist daher nur im Rahmen der Forschungsprämie für Auftragsforschung begünstigt; er kann nicht aus der Gesamtleistung herausgeschält und beim Auftraggeber als Teil seiner eigenbetrieblichen FuE behandelt werden.

Beispiel:

3. *Das Produktionsunternehmen C-GmbH lagert die Entwicklung einer Software zu einer neuartigen innovativen Maschine an die in Deutschland ansässige D-GmbH aus. Die Entwicklung der Maschinenbauteile (Hardware) wird von der C-GmbH selbst im Rahmen eines eigenbetrieblichen FuE-Projekts durchgeführt.*
   Im Rahmen der Entwicklungsleistung werden von der D-GmbH sowohl die Software programmiert als auch die daran anschließenden Tests durchgeführt, bevor die Software bei der C-GmbH in der Produktion eingesetzt wird. Die Tests verfolgen primär das Ziel, die Software nach der Programmierung zu validieren und etwaige Fehler zu beseitigen. Sämtliche von der D-GmbH erbrachten Leistungen werden im Rahmen eines Entwicklungsvertrags erbracht und mit einem Gesamtentgelt von 2,4 Mio. Euro verrechnet, das laut Vertrag zu 70% auf Programmierleistungen und zu 30% auf Testleistungen entfällt.
   Das Produktionsunternehmen C-GmbH kann nur eine Forschungsprämie für Auftragsforschung bis zu einem gesetzlichen Höchstbetrag von 1 Mio. Euro beanspruchen (siehe Rz 168). Eine Berücksichtigung der Kosten für die Testleistungen als Hilfsleistungen für das eigenbetriebliche FuE-Projekt kommt nicht in Betracht. Die Testleistungen sind integraler Bestandteil des Entwicklungsauftrags und daher nur im Rahmen der Prämie für Auftragsforschung begünstigt; dabei ist unerheblich, dass es sich bei der Softwareentwicklung und den Tests um Leistungen handelt, die bei der D-GmbH in unterschiedlichen Arbeitspaketen abgearbeitet werden.

155

Typische Hilfs- und Supporttätigkeiten, die häufig außer Haus vergeben werden und die inhaltlichen Voraussetzungen des § 108c Abs. 2 Z 1 EStG 1988 nicht erfüllen, sind zB:

- Literatursuche und Materialauswahl aus Archiven und Bibliotheken
- Vorbereitung von Computerprogrammen
- Durchführung von Tests und Analysen
- Bau von Prototypen nach Plänen und Anweisungen des Auftraggebers
- Bedienung, Wartung und Reparatur der Forschungsausrüstung
- Vorbereitung von Materialien und Apparaturen für Experimente
- Berichtführung über Messungen, Erstellung von Berechnungen und Vorbereitung von Diagrammen und Grafiken
- Erhebung von FuE-relevanten Daten
- Mitwirkung bei Datenanalyse, Dokumentation und Vorbereitung von Berichten über durchgeführte FuE-Projekte

© Bundesministerium für Finanzen

- Durchführung von statistischen Erhebungen iZm FuE-Projekten

156

Für die Forschungsprämie für Auftragsforschung ist kein Gutachten der FFG erforderlich. Bei der Antragstellung hat der Antragsteller jedes in Auftrag gegebene Forschungsprojekt/-vorhaben nach Titel, Ziel und Inhalt, Methode bzw. Vorgangsweise und Neuheit zu beschreiben und den Auftragnehmer bekannt zu geben (Bezeichnung, Adresse und Qualifikation des Auftragnehmers in Bezug auf die in Auftrag gegebene Forschung). Bei mehreren in Auftrag gegebenen Forschungsprojekten/-vorhaben ist die jeweils darauf entfallende Bemessungsgrundlage anzugeben.

§ 108c Abs. 4a (Teilfestsetzung der Prämie) und Abs. 9 EStG 1988 (Feststellungsbescheid über die Höhe der Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie) sowie § 118a BAO (Forschungsbestätigung) gelten nicht für die Forschungsprämie für Auftragsforschung, weil sie nur die eigenbetriebliche FuE ansprechen.

4.2. Anspruchsvoraussetzungen

4.2.1. Auftraggeber

157

Die Forschung muss von einem inländischen Betrieb oder einer inländischen Betriebsstätte iSd § 29 BAO in Auftrag gegeben werden.

Vermögensverwaltende inländische Unternehmen, zB bloß vermögensverwaltende Holdinggesellschaften, führen keinen „Betrieb“ iSd § 29 BAO und sind daher von der Geltendmachung einer Auftragsforschungsprämie ausgeschlossen.

Es besteht keine gesetzliche Einschränkung der Anspruchsberechtigung auf Unternehmen, die selbst forschen und die aus der in Auftrag gegebenen Forschung gewonnenen Ergebnisse selbst als Grundlage für Weiterentwicklungen verwenden. Ob die Ergebnisse aus der Auftragsforschung kommerziell verwertet werden (zB Produktvermarktung, Lizenzierung) oder anderweitig genutzt werden, ist unerheblich.

158

Ausnahmsweise kann die Forschungsprämie für eine durch einen inländischen Betrieb oder eine inländische Betriebsstätte in Auftrag gegebene FuE – trotz Erfüllung der formalen Voraussetzungen – versagt werden, wenn die Gestaltung als missbräuchlich iSd § 22 BAO einzustufen ist.

Missbrauch liegt gemäß § 22 BAO vor, wenn eine rechtliche Gestaltung, die einen oder mehrere Schritte umfassen kann, oder eine Abfolge rechtlicher Gestaltungen im Hinblick auf

die wirtschaftliche Zielsetzung unangemessen ist. Unangemessen sind solche Gestaltungen, die unter Außerachtlassung der damit verbundenen Steuerersparnis (bzw. hier: Erlangung der Forschungsprämie) nicht mehr sinnvoll erscheinen, weil der wesentliche Zweck oder einer der wesentlichen Zwecke darin besteht, einen steuerlichen Vorteil zu erlangen, der dem Ziel oder Zweck des geltenden Steuerrechts zuwiderläuft. Bei Vorliegen von triftigen wirtschaftlichen Gründen, die die wirtschaftliche Realität widerspiegeln, liegt kein Missbrauch vor.

Beispiel:

Die A-GmbH ist eine in Österreich ansässige Vertriebsgesellschaft der X-Gruppe. Sie beschäftigt in Österreich 15 Vertriebs- und Marketingmitarbeiter.

Die A-GmbH vergibt bis zur maximalen Bemessungsgrundlage von 1 Mio. Euro diverse Aufträge zu Produktneuentwicklungen an Unternehmen bzw. Einrichtungen in EU/EWR, die mit Forschungsaufgaben befasst sind. Die FuE-Ergebnisse werden dann ohne Gewinnaufschlag an die im Ausland ansässige IP (Intellectual Property)-Holdinggesellschaft der X-Gruppe zu Kosten ohne Abzug der Forschungsprämie fakturiert.

Der fehlende Gewinnaufschlag wird damit begründet, dass die A-GmbH keine Funktionen in Bezug auf FuE im Inland ausübt. Die von der A-GmbH vereinnahmte Forschungsprämie wird als steuerfreie Dividende an eine operativ tätige EU-Muttergesellschaft ausgeschüttet.

Es liegt hier kein schlüssiger wirtschaftlicher Grund für die Beauftragung von FuE durch die A-GmbH vor. Die A-GmbH produziert die neu entwickelten Produkte nicht, die Produkte werden über eine ausländische Konzerngesellschaft vertrieben, sie verwertet das wirtschaftliche Ergebnis der beauftragten FuE nicht selbst und erzielt auch keinen Gewinn aus der Weiterverrechnung an die IP-Holdinggesellschaft.

Die vorliegende Gestaltung ist unter Missbrauchsgesichtspunkten gemäß § 22 BAO zu prüfen. Indizien für eine missbräuchliche Inanspruchnahme der Forschungsprämie könnten insbesondere vorliegen, wenn kein betriebswirtschaftlicher Konnex zur Geschäftstätigkeit der A-GmbH besteht, kein Gewinn aus der Weiterverrechnung erzielt wird und daher die Beauftragung der Auftragsforschung durch die A-GmbH ohne die Gewährung eines steuerlichen Vorteils (Forschungsprämie) nicht sinnvoll erscheint.

4.2.2. Auftragnehmer

159

Auftragnehmer muss eine Einrichtung oder ein Unternehmen sein, die/das mit Forschungs- und Entwicklungsaufgaben befasst ist und ihren/seinen Sitz in einem Staat der Europäischen Union oder einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums hat. Neben Auftragnehmern aus den EU-Mitgliedstaaten kommen somit auch solche aus Island, Liechtenstein und Norwegen in Betracht.

Ob das beauftragte Unternehmen (die beauftragte Einrichtung) den Unternehmensschwerpunkt in der FuE hat, ist ohne Bedeutung. Grundsätzlich kommen sowohl kommerzielle Unternehmen als auch nicht-kommerzielle Einrichtungen (zB Universitätsinstitute, Forschungsvereine) als Auftragnehmer in Betracht.

160

Die Prämie für Auftragsforschung steht nicht zu, wenn der Auftragnehmer unter beherrschendem Einfluss des Auftraggebers steht oder ein Mitglied einer Unternehmensgruppe iSd § 9 KStG 1988 ist, der auch der Auftraggeber angehört.

Der „beherrschende Einfluss" geht hinsichtlich des Personenkreises über den aktienrechtlichen Konzernbegriff hinaus und erfasst alle Gesellschafter (natürliche Personen, Personengesellschaften, Körperschaften wie zB Privatstiftungen oder Körperschaften des öffentlichen Rechts), die an einer Körperschaft konzernartig beteiligt sind und einen beherrschenden Einfluss ausüben. Er entspricht inhaltlich dem Begriff des beherrschenden Einflusses in § 9 Abs. 7 KStG 1988 (vgl. dazu KStR 2013 Rz 1126).

Der Ausschluss besteht nicht, wenn der Auftraggeber unter beherrschendem Einfluss des Auftragnehmers steht.

Beispiel:

Die A-GmbH beauftragt ihre in der EU ansässige Muttergesellschaft X-AG mit einer Entwicklungsdienstleistung, die die inhaltlichen Kriterien für prämienbegünstigte Auftragsforschung erfüllt. Die Auftragnehmerin (Muttergesellschaft) steht nicht unter dem beherrschenden Einfluss der Auftraggeberin (Tochtergesellschaft). Die A-GmbH kann daher eine Forschungsprämie mit einer Bemessungsgrundlage bis zu 1 Mio. Euro beanspruchen.

4.2.3. Mitteilung

161

Der Auftraggeber muss bis zum Ablauf seines Wirtschaftsjahres dem Auftragnehmer nachweislich mitteilen, bis zu welchem Ausmaß er die Forschungsprämie für Auftragsforschung in Anspruch nimmt.

Hinsichtlich der von einer Mitteilung umfassten Aufwendungen kann der Auftragnehmer keine Forschungsprämie für eigenbetriebliche FuE in Anspruch nehmen. Damit ist eine doppelte steuerliche Berücksichtigung des gleichen prämienrelevanten Sachverhalts ausgeschlossen.

In der Praxis ist zu empfehlen, bereits bei Auftragsvergabe vertraglich zu regeln, wer die Prämie geltend macht.

162

Es bestehen keine gesetzlichen Formerfordernisse für die Mitteilung. Die Mitteilung muss aber geeignet sein, in klar nachvollziehbarer Weise zu dokumentieren, in welcher Höhe der Auftraggeber die Forschungsprämie beansprucht (zB vertragliche Vereinbarung, schriftliche einseitige Mitteilung des Auftraggebers an den Auftragnehmer, Besprechungsprotokolle

© Bundesministerium für Finanzen

zwischen Auftragnehmer und Auftraggeber, E-Mailverkehr). Zur erhöhten Mitwirkungspflicht siehe Rz 452.

163

Will der Auftraggeber die Forschungsprämie in Anspruch nehmen, muss er dies dem Auftragnehmer unabhängig davon mitteilen, ob der Auftragnehmer selbst eine Forschungsprämie in Anspruch nehmen könnte oder nicht.

Von einer Mitteilung kann in folgenden Fällen abgesehen werden:

1. Es handelt sich um einen ausländischen Auftragnehmer ohne inländische Betriebsstätte, der hinsichtlich der vom Forschungsauftrag umfassten Aufwendungen in Österreich keine Forschungsprämie für eigenbetriebliche FuE in Anspruch nehmen kann.
2. Das Unternehmen hat die außer Haus vergebenen Dienstleistungsaufträge, die die Voraussetzungen des § 108c Abs. 2 Z 2 EStG 1988 erfüllen, bisher zu Unrecht als zugekaufte Supportleistungen im Rahmen der eigenbetrieblichen Forschungsprämie als unmittelbaren Aufwand geltend gemacht.
   Steht mit hinreichender Sicherheit fest, dass trotz des Fehlens einer Mitteilung eine Doppelförderung des prämienbegünstigten Sachverhalts ausgeschlossen ist, weil der Auftragnehmer die Forschungsprämie selbst nicht beanspruchen konnte (zB Steuerbefreiung nach § 5 KStG 1988) oder diese tatsächlich selbst nicht beansprucht hat, kann die Auftragsforschungsprämie nach Maßgabe der übrigen gesetzlichen Voraussetzungen auch ohne Vorliegen einer formalen und rechtzeitig erfolgten Mitteilung berücksichtigt werden (siehe dazu auch Rz 476).

164

Die Mitteilung hat bis zum Ablauf des Wirtschaftsjahres zu erfolgen, in welchem dem Auftraggeber aus dem erteilten Forschungsauftrag steuerliche Aufwendungen erwachsen.

Anzahlungen lösen daher bei einem Bilanzierer mangels Aufwandswirksamkeit, anders als beim Einnahmen-Ausgaben-Rechner, keine Mitteilungspflicht aus.

165

Ohne Mitteilung bis zum Ende des Wirtschaftsjahres kann gegebenenfalls der Auftragnehmer hinsichtlich seiner Forschungsaufwendungen eine Forschungsprämie für eigenbetriebliche FuE in Anspruch nehmen. Gleiches gilt für Forschungsaufwendungen des Auftragnehmers, die über den mitgeteilten Betrag hinausgehen.

Beispiel:

Der Auftraggeber nimmt für den Auftrag A mit einem Volumen von 1,2 Mio. Euro die Forschungsprämie für Auftragsforschung im Höchstausmaß von 1 Mio. Euro (siehe Rz 168) in Anspruch und teilt dies seinem Auftragnehmer vor Ablauf seines Wirtschaftsjahres mit.

Im selben Wirtschaftsjahr erteilt er demselben Auftragnehmer den Auftrag B mit einem Volumen von 400.000 Euro. Da der Höchstbetrag bereits mit Auftrag A ausgeschöpft wurde, erfolgt in Bezug auf Auftrag B keine Mitteilung über die Inanspruchnahme der Forschungsprämie.
Der Auftragnehmer kann in Bezug auf die von der Mitteilung nicht erfassten FuE-Aufwendungen aus dem Auftrag A (200.000 Euro) und hinsichtlich der gesamten FuE-Aufwendungen aus dem Auftrag B (400.000 Euro) die Forschungsprämie für eigenbetriebliche FuE in Anspruch nehmen (insgesamt 600.000 Euro).

166

Sollte der Auftragnehmer seiner Forschungsprämie eine Bemessungsgrundlage zu Grunde gelegt haben, die sich nachträglich deshalb als unrichtig erweist, weil er erst nach Gutschrift oder Rechtskraft des Bescheids eine Mitteilung vom Auftraggeber erhält, aus der sich die Unrichtigkeit (zu hohe Geltendmachung) ergibt, stellt diese Tatsache ein rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO dar.

Eine ohne Bescheiderlassung gutgeschriebene Prämie kann in Anwendung des § 201 Abs. 2 Z 5 BAO geändert werden; ein erlassener Prämienbescheid kann gemäß § 295a BAO geändert werden.

Beispiel 1:

A (Auftragnehmer) mit Regelwirtschaftsjahr erhält von B mit abweichendem Wirtschaftsjahr (Bilanzstichtag 30.9.) am 15.4.1 einen Forschungsauftrag; das Forschungsergebnis ist bis zum 30.6.2 von A an B zu liefern. A bezieht die das Jahr 1 betreffenden Aufwendungen aus diesem Forschungsauftrag in die Bemessungsgrundlage für seine Forschungsprämie für 1 ein, weil er – mangels vertraglicher Vereinbarung – davon ausgeht, dass B keine Forschungsprämie hinsichtlich des Forschungsauftrags beanspruchen wird. Die Prämie wird am 1.2.2 antragsgemäß gutgeschrieben. Am 25.9.2 erhält A eine Mitteilung, dass B für den im Jahr 2 abgerechneten Forschungsauftrag, der die Jahre 1 und 2 betrifft, die Forschungsprämie beansprucht. Diese Mitteilung stellt ein rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO dar; die Prämiengutschrift betreffend das Jahr 1 ist für A hinsichtlich jener Aufwendungen zu korrigieren, die aus der Erfüllung des Forschungsauftrags im Jahr 1 angefallen sind. Die aus der Erfüllung des Forschungsauftrags im Jahr 2 entstandenen Aufwendungen dürfen von A nicht in die Bemessungsgrundlage für die eigenbetriebliche Forschungsprämie einbezogen werden.

Gleiches gilt in Fällen, in denen die Mitteilung deswegen „verspätet“ erfolgt, weil die Erfüllung des Forschungsauftrags erst zu einem Zeitpunkt erfolgt, zu dem Bescheide für den Auftragnehmer bereits rechtskräftig geworden sind.

Beispiel 2:

C (Auftragnehmer mit Regelwirtschaftsjahr) erhält von D (Auftraggeber mit Regelwirtschaftsjahr) am 1.11.1 einen bis zum 30.6.3 zu erfüllenden Forschungsauftrag. C bezieht die die Jahre 1 und 2 betreffenden Aufwendungen aus diesem Forschungsauftrag in die Bemessungsgrundlage für seine Forschungsprämie für die Jahre 1 und 2 ein, weil er – mangels vertraglicher Vereinbarung – davon ausgeht, dass D keine Forschungsprämie hinsichtlich des Forschungsauftrags beanspruchen wird. Am 15.12.3 erhält C eine Mitteilung, dass D für den im Jahr 3 abgerechneten Forschungsauftrag in diesem Jahr die

Forschungsprämie beansprucht. Diese Mitteilung stellt für C ein rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO für die Prämien der Jahre 1 und 2 dar; die Prämiengutschriften der Jahre 1 und 2 sind bei C hinsichtlich jener Aufwendungen zu korrigieren, die aus der Erfüllung des Forschungsauftrags in diesen Jahren angefallen sind. Die aus der Erfüllung des Forschungsauftrags im Jahr 3 entstandenen Aufwendungen dürfen von C nicht in die Bemessungsgrundlage für die eigenbetriebliche Forschungsprämie des Jahres 3 einbezogen werden.

4.3. Bemessungsgrundlage

4.3.1. Allgemeines

167

Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie für Auftragsforschung iSd § 108c Abs. 2 Z 2 EStG 1988 sind allein die dem Auftraggeber vom Auftragnehmer in Rechnung gestellten Kosten. Eigene Aufwendungen des Auftraggebers sind nicht Teil der Bemessungsgrundlage für Auftragsforschung gemäß § 108c Abs. 2 Z 2 EStG 1988.

Ein erteilter Forschungsauftrag, der die inhaltlichen Voraussetzungen des § 108c Abs. 2 Z 1 EStG 1988 erfüllt, kann auch Teil eigener prämienbegünstigter FuE sein. In einem solchen Fall ist zusätzlich zum Antrag auf Forschungsprämie für Auftragsforschung ein entsprechender Antrag auf eine eigenbetriebliche Forschungsprämie gemäß § 108c Abs. 2 Z 1 EStG 1988 zu stellen. Liegt jedoch keine eigenbetriebliche FuE iSd § 108c Abs. 2 Z 1 EStG 1988 vor, können eigene Aufwendungen im Rahmen der Auftragsforschung gemäß § 108c Abs. 2 Z 2 EStG 1988 nicht berücksichtigt werden (VwGH 10.2.2022, Ro 2020/15/0004).

168

Die Prämie steht nur für Aufwendungen (Ausgaben) des Auftraggebers iHv höchstens 1 Mio. Euro pro Wirtschaftsjahr zu. Im Fall eines Rumpfwirtschaftsjahres ist der Höchstbetrag entsprechend den Kalendermonaten des Wirtschaftsjahres zu aliquotieren, wobei angefangene Kalendermonate als volle Kalendermonate gelten.

Bei Überschreiten des Höchstbetrags können Aufwendungen, für die die Prämie für Auftragsforschung zusteht, beim Auftraggeber nicht einer Prämie für eigenbetriebliche FuE zu Grunde gelegt werden (siehe auch Rz 283).

169

Die Vertragsparteien können die Forschungsprämie untereinander aufteilen. Der Auftragnehmer kann in diesem Fall hinsichtlich der Forschungsaufwendungen, die auf den von der Mitteilung umfassten Betrag entfallen, keine eigenbetriebliche Forschungsprämie in

Anspruch nehmen (§ 108c Abs. 2 Z 2 vorletzter Teilstrich EStG 1988). Da die Bemessungsgrundlage für die eigenbetriebliche Forschungsprämie keine Gewinnspanne enthält, ist sie entsprechend niedriger.

Beispiel:

Die A-GmbH erteilt der B-GmbH einen Entwicklungsauftrag iSd § 108c Abs. 2 Z 2 EStG 1988. Beide Unternehmen sind in Österreich ansässig und unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig.

Die Unternehmen vereinbaren vorab vertraglich („Mitteilung"), dass sie das Projekt zur Hälfte aufteilen, sodass die A-GmbH zu 50% die Auftragsforschungsprämie und die B-GmbH zu 50% die eigenbetriebliche Forschungsprämie beanspruchen.

Die B-GmbH fakturiert 550.000 Euro für den durchgeführten Entwicklungsauftrag. Dieser Betrag umfasst die eigenen Forschungsaufwendungen iHv 500.000 Euro und einen Gewinnaufschlag von 10%. Gemäß erfolgter Mitteilung nimmt die A-GmbH einen Betrag von 275.000 Euro (50% des verrechneten Betrags, der auch den Gewinnaufschlag umfasst) in die Bemessungsgrundlage für die Auftragsforschungsprämie auf.

Die B-GmbH kann die eigenbetriebliche Forschungsprämie für den tatsächlich angefallenen FuE-Aufwand im Umfang von 50% geltend machen. Die Bemessungsgrundlage ist daher um den darauf entfallenden Gewinnaufschlag niedriger und beträgt somit 250.000 Euro.

4.3.2. Zukauf von Personalleistungen, Arbeitskräfteüberlassung

170

Echte Arbeitskräfteüberlassungsverträge (Personalgestellungsverträge), oft als „Zukauf von Personalstunden" bezeichnet, sind von Forschungs- und Entwicklungsverträgen (Auftragsforschung) zu unterscheiden.

Bei Arbeitskräfteüberlassung (Personalbereitstellung, Personaldienstleistung) stellt ein Arbeitgeber (Überlasser) Arbeitskräfte einem anderen Arbeitgeber (Beschäftiger) für die Erbringung von Arbeitsleistungen zur Verfügung. Die überlassenen Arbeitskräfte werden für den Beschäftiger tätig, der mit der erbrachten Arbeitsleistung seine eigenen wirtschaftlichen und betrieblichen Ziele verfolgt. Sie sind in den Beschäftigerbetrieb eingegliedert und unterliegen den fachlichen und organisatorischen Weisungen des Beschäftigers.

Die echte Arbeitskräfteüberlassung ist daher eine „Passivleistung" des Überlassers. Für die Forschungsprämie sind die überlassenen Mitarbeiter den eigenen Mitarbeitern des Unternehmers (Beschäftigers) gleichgestellt. Der aus der Personalgestellung entstandene Aufwand ist daher im Rahmen der eigenbetrieblichen Forschungsprämie als „Löhne und Gehälter" iSd § 1 Abs. 2 Z 1 FoPV zu berücksichtigen.

171

Beinhaltet eine als „Personalgestellung oder -überlassung" oder „Zukauf von Personalstunden" bezeichnete vertragliche Vereinbarung die Bereitstellung einer Dienstleistung, die fachlich und organisatorisch unter die Verantwortung und gegebenenfalls auch unter

Nutzung des Know-how des Gestellungsgebers durchgeführt wird, liegt keine „Passivleistung“ mehr vor, sondern eine „Aktivleistung“ (Dienstleistung). Sie ist beim Auftraggeber im Rahmen der eigenbetrieblichen Forschungsprämie prämienbegünstigt, wenn es sich bei der zugekauften Leistung nicht um Auftragsforschung iSd § 108c Abs. 2 Z 2 EStG 1988 handelt. Andernfalls kommt nur die Berücksichtigung im Rahmen der Prämie für Auftragsforschung in Betracht.

Beispiel:

Die A-GmbH entwickelt ein neues Logistiksystem, das aus der entsprechenden Hard- und Software besteht. Das FuE-Projekt ist prämienbegünstigt. Da die A-GmbH nicht die im Projekt benötigten Personalressourcen besitzt, schließt sie mit der B-GmbH folgende Verträge ab:

- *In dem als „Personaldienstleistung I“ bezeichneten Vertrag wird vereinbart, dass zwei Mitarbeiter der B-GmbH für die Dauer des Projekts zur Entwicklung eines neuen Logistiksystems der A-GmbH zur Verwendung überlassen werden.*
  Der Personaleinsatz wird von der B-GmbH auf Basis der tatsächlich abgeleisteten Stunden verrechnet. Die Mitarbeiter werden auf die Dauer des Projekts der fachlichen Weisung des FuE-Projektleiters der A-GmbH unterstellt und organisatorisch in den dortigen Betrieb eingegliedert (Arbeitszeit, Ort der Arbeitsleistung).
  Mit dem Vertrag wird eine „Passivleistung“ vereinbart. Auf die Dauer der Personalüberlassung gelten die beiden Mitarbeiter der B-GmbH bei der Ermittlung der eigenbetrieblichen Forschungsprämie als eigene Mitarbeiter der A-GmbH und der Aufwand für diese Mitarbeiter ist im Rahmen der eigenbetrieblichen FuE prämienbegünstigt.

- *In dem als „Personaldienstleistung II“ bezeichneten Vertrag wird vereinbart, dass zehn Mitarbeiter der B-GmbH die A-GmbH bei der Entwicklung eines Softwaremoduls für ein neuartiges Lagerlogistiksystem unterstützen sollen und dabei auf das besondere Know-how und die Erfahrung der B-GmbH in diesem technologischen Segment zugegriffen werden soll. Die Mitarbeiter werden von der B-GmbH nach der Anzahl der für das Logistikprojekt geleisteten Stunden abgerechnet.*
  Die zehn Mitarbeiter arbeiten weiterhin unter der fachlichen und organisatorischen Aufsicht der B-GmbH.
  Die Tätigkeit der zehn Mitarbeiter erfüllt in ihrer Gesamtheit bei isolierter Beurteilung der von der A-GmbH beauftragten Tätigkeiten die qualitativen Kriterien für prämienbegünstigte FuE.
  Dieser Vertrag beinhaltet eine „Aktivleistung“ durch die Auftragnehmerin B, welche die qualitativen Kriterien für prämienbegünstigte FuE erfüllt. Es liegt somit eine Auftragsforschung gemäß § 108c Abs. 2 Z 2 EStG 1988 vor und die A-GmbH kann unter den gesetzlichen Voraussetzungen eine Prämie für Auftragsforschung für den von der B-GmbH fakturierten Aufwand beanspruchen.

Randzahlen 172 bis 199: *derzeit frei*

5. Forschungskooperationen und pharmazeutische Forschung

5.1. Forschungskooperationen („FuE-Joint Ventures“)

5.1.1. Allgemeines

200

Forschungskooperationen („Joint Ventures“) kommen im Wirtschaftsleben in unterschiedlichen Ausgestaltungen vor. Für die folgenden Ausführungen entspricht der Begriff „Joint Venture“ dem allgemeinen Sprachgebrauch. Joint Ventures sind demnach ein gemeinsames Vorhaben zwischen rechtlich und wirtschaftlich voneinander unabhängigen Unternehmen, bei dem die Partner die Führungsverantwortung und das finanzielle Risiko gemeinsam tragen. Den Unternehmenspartnern steht das Ergebnis aus dem gemeinsamen Vorhaben grundsätzlich gemeinschaftlich zu, wobei in der Kooperationsvereinbarung die Aufteilung von Rechten, Pflichten und Ergebnissen detailliert geregelt wird.

201

Bei FuE-Joint Ventures ist wesentlich, dass die Unternehmenspartner verschiedene Beiträge in Form von Sachleistungen (Know-how, Patentnutzung usw.), Personalleistungen und/oder Geldleistungen (Finanzierungsbeiträge) in das Gemeinschaftsunternehmen einbringen und als Gegenleistung am Ergebnis des gemeinschaftlichen Vorhabens partizipieren.

Ein FuE-Joint Venture unterscheidet sich demnach von Auftragsforschungsverträgen dadurch, dass die Vorgabe von FuE-Zielen nicht durch einen Unternehmenspartner allein erfolgt und finanzielle und wirtschaftliche Risiken (wenn auch zT in unterschiedlichem Ausmaß) gemeinschaftlich von den Unternehmenspartnern getragen werden und nicht von einem Unternehmer (Auftraggeber) allein.

Die hier getroffenen Aussagen betreffen nur FuE-Kooperationen, die nicht in Form einer Mitunternehmerschaft iSd § 188 BAO durchgeführt werden (siehe dazu Rz 3).

202

Bei einem Joint Venture zur gemeinschaftlichen Durchführung eines Projekts, das die qualitativen Kriterien für prämienbegünstigte FuE erfüllt, können die jeweiligen Unternehmenspartner nur für ihren eigenen Leistungsanteil die Forschungsprämie geltend machen.

Die Voraussetzungen für das Vorliegen prämienbegünstigter FuE ist daher auf Ebene der jeweiligen Unternehmenspartner zu prüfen. Nur die Unternehmenspartner, die mit ihrem Leistungsbeitrag selbst Tätigkeiten ausführen, die den qualitativen Kriterien für das Vorliegen prämienbegünstigter FuE (vgl. Rz 33 ff) entsprechen oder die Voraussetzungen für Auftragsforschung erfüllen, sind anspruchsberechtigt.

© Bundesministerium für Finanzen

203

Die bloße Verrechnung von Projektleistungen zwischen den Unternehmenspartnern führt bei einem Joint Venture zu keinem prämienbegünstigten Aufwand des/der Unternehmenspartner, insbesondere liegt keine prämienbegünstigte Auftragsforschung zwischen Joint Venture-Partnern vor. Auch Kostenumlagen sind für die Forschungsprämie nicht relevant (siehe Rz 314).

Unternehmenspartnern, die im Rahmen des Joint Ventures nur Geldbeiträge leisten, Sachleistungen erbringen oder Personalleistungen mit Hilfs- und Unterstützungscharakter beistellen, steht keine Forschungsprämie zu. Bei diesen Sachverhalten liegt weder Auftragsforschung vor, noch erbringt der Unternehmenspartner selbst eine prämienbegünstigte Leistung, die als eigenbetriebliche FuE iSd § 108c Abs. 2 Z 1 EStG 1988 qualifiziert werden kann.

5.1.2. COMET-Kompetenzzentren

204

Im Rahmen des COMET-Programms der FFG werden durch die öffentliche Hand geförderte Forschungstätigkeiten von eigenen Rechtsträgern, den COMET-Kompetenzzentren, und von Unternehmen und Forschungseinrichtungen im Rahmen eines gemeinsam definierten Programms durchgeführt. Die Unternehmenspartner erfüllen ihre Beitragsverpflichtungen mit Geldleistungen (Finanzierungsbeiträge, „Cash-Beiträge“) und/oder Sach- oder Dienstleistungen; letztere werden als so genannte „In-kind-Leistungen“ bezeichnet. Diese Sachleistungen können Forschungsleistungen, aber auch andere Leistungen (Nichtforschungsleistungen) sein.

5.1.2.1. „In-kind“-Leistungen

205

Zur Geltendmachung einer Forschungsprämie bei Forschung im Rahmen des Forschungsprogramms eines COMET-Kompetenzzentrums („K-Bereich“) gilt für „in-kind“ erbrachte Sach- und/oder Dienstleistungen eines Unternehmenspartners Folgendes:

1. Im Rahmen der Erbringung von In-kind-Leistungen liegt (ungeachtet der Verrechnung der Leistungen zwischen dem COMET-Zentrum und dem Unternehmenspartner) keine Auftragsforschung vor, weil die Durchführung des gemeinschaftlichen Forschungsvorhabens auf gemeinschaftliche Rechnung und auf gemeinsames Risiko erfolgt und somit die Kriterien für die Auftragsforschung iSd § 108c Abs. 2 Z 2 EStG 1988 nicht erfüllt werden.
2. Bei In-kind-Leistungen, die in einer dem Grunde nach prämienbegünstigten Forschungsleistung des Unternehmenspartners bestehen oder Teil von dessen

eigenbetrieblicher Forschung sind, bestehen im Interesse der Rechtssicherheit und Verwaltungsökonomie keine Bedenken, wenn die Zuordnung der entsprechenden Forschungsaufwendungen sachgerecht auf Grundlage einer schriftlichen Vereinbarung zwischen dem Kompetenzzentrum und dem Unternehmenspartner vorgenommen wird. Dabei muss jedenfalls ausgeschlossen werden, dass derselbe Aufwand sowohl beim Kompetenzzentrum als auch beim Unternehmenspartner in die Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie einbezogen wird. Derartige Vereinbarungen können zu Beginn oder während einer laufenden Kooperation getroffen werden.

Beispiel 1:

Die A-GmbH ist Unternehmenspartner des B-Kompetenzzentrums. Bei diesem wird im „K-Bereich" mit Personal und Infrastruktur des Kompetenzzentrums das Forschungsprojekt X durchgeführt. Die A-GmbH erbringt dabei eigenbetriebliche Forschungsleistungen, die als „In-kind"-Beitrag auf die Finanzierungsleistung angerechnet werden und dem Kompetenzzentrum zur Verfügung gestellt werden.

- *Es wird vereinbart, dass die In-kind-Leistungen des Unternehmenspartners A beim Kompetenzzentrum bemessungsgrundlagenrelevant für die Prämie sein sollen. Die sachgerecht verrechneten Leistungen sind daher für die Prämienbemessung beim Kompetenzzentrum zu berücksichtigen.*
- *Es wird vereinbart, dass die In-kind-Leistungen des Unternehmenspartners A bei diesem bemessungsgrundlagenrelevant für die Prämie sein sollen. Die sachgerecht verrechneten Leistungen sind daher für die Prämienbemessung beim Unternehmenspartner zu berücksichtigen.*

3. In-kind-Leistungen des Unternehmenspartners, die in einer nicht prämienbegünstigten Supportleistung für eine prämienbegünstigte Forschungstätigkeit (Eigenforschung) des Kompetenzzentrums bestehen, sind (nur) beim Kompetenzzentrum in die Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie einzubeziehen.

   Beispiel 2:

   Die C-GmbH schafft ein Messgerät an, das sie zu 70% im Rahmen eigenbetrieblicher prämienbegünstigter Forschung einsetzt; im Umfang von 30% wird das Gerät dem D-Kompetenzzentrum überlassen, wodurch die C-GmbH ihre Beitragsverpflichtung „in-kind" gegenüber dem Kompetenzzentrum erfüllt.

   Die Anschaffungskosten sind im Umfang von 70% bei Bemessung der eigenbetrieblichen Forschungsprämie der C-GmbH zu berücksichtigen. Die für die Zurverfügungstellung des Messgeräts dem Kompetenzzentrum (im Wege der internen Leistungsabrechnung) verrechneten Aufwendungen sind bei Bemessung der eigenbetrieblichen Forschungsprämie des Kompetenzzentrums zu berücksichtigen.

Werden nicht prämienbegünstigte Supportleistungen in Verbindung mit einer prämienbegünstigten Leistung erbracht, können sie im Rahmen einer sachgerechten Vereinbarung iSd Z 2 gemeinsam mit der prämienbegünstigten Leistung zugeordnet werden.

© Bundesministerium für Finanzen

Beispiel 3:

Die In-kind-Leistung besteht in der stundenweisen Zurverfügungstellung von drei Forschern und jener Laboreinrichtung, die diese Forscher außerhalb der Erbringung der In-kind-Leistung unternehmensintern auch für andere FuE-Tätigkeiten nutzen.

Gemäß obigem Punkt 2 kann die In-kind-Leistung in Bezug auf die Personalkosten der Forscher vereinbarungsgemäß dem Unternehmenspartner zugeordnet werden. In diesem Fall können vereinbarungsgemäß auch die Aufwendungen für die Laboreinrichtung in die Bemessungsgrundlage beim Unternehmenspartner einbezogen werden.

5.1.2.2. Finanzierungsbeiträge („Cash-Beiträge“)

206

Finanzierungsbeiträge („Cash-Beiträge“) des Unternehmenspartners an das COMET-Kompetenzzentrum sind nicht prämienbegünstigt (vgl. BFG 17.12.2025, RV/7101258/2020).

Der Unternehmenspartner erbringt selbst keine prämienbegünstigte Leistung, die als eigenbetriebliche FuE iSd § 108c Abs. 2 Z 1 EStG 1988 qualifiziert werden kann.

Die Leistung von Finanzierungsbeiträgen an das COMET-Kompetenzzentrum durch den Unternehmenspartner kann auch nicht als Entgelt für außer Haus vergebene FuE iSd § 108c Abs. 2 Z 2 EStG 1988 (Auftragsforschung) qualifiziert werden, weil es sich beim COMET-Kompetenzzentrum im Gegensatz zur Auftragsforschung um ein gemeinschaftliches und kooperatives Vorhaben handelt, im Rahmen dessen von den Joint Venture-Beteiligten gemeinsam FuE-Ziele definiert werden und finanzielle und wirtschaftliche Risiken geteilt werden. Es erfolgt kein Auftrag eines Unternehmenspartners an das COMET-Kompetenzzentrum.

207

An das COMET-Kompetenzzentrum geleistete Finanzierungsbeiträge eines Unternehmens können auch nicht als Aufwand für den „Zugang zu wissenschaftlich-technischen Erkenntnissen“ iSd Anhang I Teil B Z 16 FoPV (vgl. Rz 75 ff) qualifiziert werden.

Unter Zugang zu wissenschaftlich-technischen Erkenntnissen können definitionsgemäß nur Aufwendungen in der Bemessungsgrundlage erfasst werden, die nach dem Konzept einer „freien Wissenschaft“ für den Zugang zu wissenschaftlichen Arbeiten und für den Zugang zu fremden Forschungsdaten geleistet werden. Da es sich bei der Zusammenarbeit im Rahmen von COMET-Kompetenzzentren um eine Forschungskooperation handelt, wird mit dem Finanzierungsbeitrag kein „zusätzlicher“ – von den Ergebnissen des kooperativen Zusammenwirkens losgelöster – Erkenntnisgewinn abgegolten, wie dies etwa bei einem Lizenzentgelt für den Zugang zu einer wissenschaftlichen Datenbank (oder bei Stipendien für Dissertationen) gegeben sein kann (vgl. BFG 17.12.2025, RV/7101258/2020).

5.2. Pharmazeutische Forschung

5.2.1. Standardphasen klinischer Studien

208

Bevor neue Arzneimittel, Impfstoffe, medizinische Geräte oder Behandlungsmethoden auf den Markt gebracht werden können, müssen sie systematisch an menschlichen Probanden getestet werden, um zu gewährleisten, dass sie sowohl sicher als auch wirksam sind.

Die Durchführung von klinischen Tests im Rahmen der pharmazeutischen Forschung ist in Österreich in den §§ 2a und 28 bis 48b Arzneimittelgesetz – AMG, BGBl. Nr. 185/1983, und durch internationale Richtlinien wie beispielsweise die von der European Medicines Agency (EMA) publizierten und laufend aktualisierten Guidelines for Good Clinical Practice (ICH E6(R3)) und die Verordnung (EU) Nr. 536/2014 über klinische Prüfungen mit Humanarzneimitteln (Clinical Trials Regulation, CTR) geregelt.

Die in der EU und im EWR genehmigten und durchgeführten klinischen Studien können unter https://www.clinicaltrials.eu abgerufen werden. US-amerikanische Studien können unter https://clinicaltrials.gov abgerufen werden.

Bei diesen klinischen Versuchen werden vier Standardphasen unterschieden, von denen drei zeitlich vor Erteilung der Herstellungserlaubnis durch die zuständigen Behörden gelegen sind.

- Phase I: Ein neues Medikament (Wirksubstanz) wird erstmals am Menschen erprobt. Dazu wird eine kleine Anzahl gesunder Probanden gewählt, um etwaige Nebenwirkungen sowie die maximale tolerierbare Dosis und die Auswirkungen der Substanz im Indikationsgebiet auf den menschlichen Körper zu beobachten.
- Phase II: In dieser Phase wird am Menschen getestet, welche Dosierung und welche Verabreichungsform des Arzneimittels optimal sind.
- Phase III: In dieser Phase werden (häufig weltweit) circa 200 bis mehrere tausend Patienten ausgewählt und die Wirkung des Medikaments mit der bisherigen den Versuchspatienten verabreichten Therapie verglichen.
  Am Ende der Phase III folgen dann umfassende statistische Auswertungen und die Evaluierung der in den klinischen Studien gewonnenen Testergebnisse. Die in den klinischen Studien erhobenen Daten sind entscheidend dafür, ob ein getestetes Arzneimittel vom Pharmaunternehmen zur Zulassung eingereicht wird.
- Phase IV: Beim bereits zugelassenen und auf dem Markt befindlichen Arzneimittel erfolgt eine Langzeitüberwachung in Bezug auf allfällige Nebenwirkungen und Langzeitfolgen, bisher nicht erfasste Patientengruppen, neue Indikatoren, geänderte Darreichungsformen ua.

© Bundesministerium für Finanzen

209

Der Aufwand für klinische Studien ist prämienbegünstigt, wenn die der Studie zugrunde liegende Tätigkeit den FuE-Kriterien entspricht (siehe Rz 32 ff). Die FFG hat auch bei klinischen Studien festzustellen, inwieweit unter Zugrundelegung der vom Antragsteller bekanntgegebenen Informationen die inhaltlichen Voraussetzungen für FuE im einzelnen Fall erfüllt sind (vgl. Rz 458 ff).

Werden klinische Studien der Phasen I, II und III als Voraussetzung für die Marktzulassung eines Medikaments nach den Vorgaben der zuständigen Zulassungsbehörde durchgeführt, sind sie nicht prämienbegünstigt, wenn der bisherige Wissensstand zum Medikament (Wirksubstanz) durch die klinische Studie nicht erweitert wird (vgl. Rz 35).

Beispiel:

Die von der A-GmbH (Ansässigkeit in AT) als globaler Sponsor durchgeführte klinische Studie der Phase III zum noch nicht zugelassenen Medikament X wird in der EU im Jahr 1 erfolgreich abgeschlossen. Die Zulassung in der EU wird für das 4. Quartal des Jahres 2 angestrebt.

a) Das Medikament X wird in den USA ab dem 1. Quartal des Jahres 2 in der klinischen Studienphase III mit US-amerikanischen Probanden gemäß den Vorgaben der FDA (Food and Drug Administration) getestet. Das Studiendesign ist mit der bereits in der EU durchgeführten und abgeschlossenen Studie der Phase III vergleichbar. Der Wissensstand, der aus der in der EU im Jahr 1 abgeschlossenen Studie resultiert, wird nicht erweitert.
Die US-amerikanische klinische Studie ist daher bei der A-GmbH nicht prämienbegünstigt, weil der bereits vorhandene Wissensstand zum Medikament X durch die später durchgeführte regionale US-Studie nicht erweitert wird.

b) Gemäß den Vorgaben der FDA müssen im Rahmen der US-Studie in der Phase III auch Fragestellungen im Zusammenhang mit geriatrischen US-amerikanischen Patientengruppen untersucht werden, die nicht bereits Gegenstand der klinischen Studien I-III in der EU waren. Der Wissensstand zum Medikament X wird signifikant erweitert. Die US-Zulassungsstudien sind daher insoweit beim globalen Sponsor A-GmbH prämienbegünstigt.

Die Studienphase IV, in der das Medikament oder die Behandlungsmethode nach der Zulassung weiter getestet wird, ist nur dann der prämienbegünstigten FuE zuzuordnen, wenn sie weitere wissenschaftliche und technologische Fortschritte mit sich bringt und damit die FuE-Kriterien erfüllt.

Nicht-interventionelle Studien (NIS) stellen regelmäßig keine angewandte Forschung iSd § 108c Abs. 2 Z 1 EStG 1988 dar (vgl. BFG 7.5.2018, RV/3100625/2015). Dabei handelt es sich um Studien, bei denen keine studienbedingte Intervention an Studienteilnehmern vorgenommen wird.

© Bundesministerium für Finanzen

5.2.2. Beteiligte und Prämienanspruch

210

An der Durchführung von klinischen Studien sind ua. nachstehende (natürliche oder juristische) Personen beteiligt, deren Qualifikationen, Aufgaben und Verpflichtungen in der CTR und im AMG genau festgelegt sind:

- Sponsor (Rz 211 und 214)
- Prüfer (Rz 212 und 215)
- Monitor (Rz 213 und 215)

211

Sponsor einer klinischen Studie ist eine natürliche oder juristische Person, die die Verantwortung für die Planung, die Einleitung, die Betreuung und die Finanzierung einer klinischen Studie trägt.

Bei der kommerziellen klinischen Forschung agiert idR ein pharmazeutisches Unternehmen als Sponsor, erfüllt die dem Sponsor obliegenden gesetzlichen Aufgaben und trägt die Verantwortung für die Durchführung der klinischen Studie.

Zu den vom Sponsor wahrzunehmenden Aufgaben gehören zB:

- Auswahl der Prüfärzte oder klinischen Prüfzentren („Prüfer“)
- Erstellung oder Beurteilung eines Prüfplans bzw. Bestätigung, wenn diese Aufgabe ausgelagert wurde
- Information des Prüfers über präklinische und allenfalls vorhandene klinische Daten
- Erfüllung der gesetzlichen Antrags- und Meldeverpflichtungen
- Zurverfügungstellung des Prüfpräparats
- Bestellung eines Monitors zur Wahrnehmung der Aufgaben der internen Qualitätssicherung bei der Durchführung von klinischen Studien
- Sicherung der Erstellung eines zusammenfassenden Abschlussberichts
- Abschluss einer Haftpflichtversicherung für die Studienteilnehmer und die Deckung des dem Arzt aus der Teilnahme an einer klinischen Studie erwachsenden Mehraufwands in der ärztlichen Haftpflichtversicherung

Bei Co-Sponsoren teilen sich mehrere natürliche und/oder juristische Personen die Verantwortung für die Initiierung, Organisation und Finanzierung einer klinischen Studie.

212

Der Prüfer darf gemäß § 43 AMG ausschließlich ein zur selbstständigen Berufsausübung in Österreich berechtigter Arzt oder Zahnarzt sein und muss darüber hinaus über die im Gesetz näher beschriebenen besonderen Kenntnisse verfügen.

© Bundesministerium für Finanzen

Der Prüfer ist unter anderem dafür verantwortlich, dass

- die für die Durchführung der klinischen Studie notwendigen sachlichen und personellen Ressourcen zur Verfügung stehen,
- die Einwilligung der Testpersonen für die Teilnahme an der Studie erwirkt wird,
- der vom Sponsor zur Verfügung gestellte Prüfplan genau eingehalten wird und
- die Daten korrekt erhoben, dokumentiert und berichtet werden.

In der kommerziellen pharmazeutischen Forschung werden meist an den medizinischen Universitäten oder in Krankenanstalten tätige Ärzte durch Vertrag mit dem Sponsor als Prüfer bestellt. Neben Prüfern im universitären Bereich und im Bereich von Krankenanstalten können in Österreich auch im niedergelassenen Bereich klinische Prüfer bestellt werden.

213

Der Monitor (auch Clinical Research Associate) hat die Kommunikation zwischen Sponsor und dem klinischen Prüfer herzustellen. Der Monitor hat dabei unter anderem

- den Prüfer vor, während und nach Abschluss der klinischen Prüfung zu besuchen, um die Einhaltung des Prüfplans zu kontrollieren und sicherzustellen, dass alle Daten vollständig und korrekt erfasst und festgehalten werden,
- nach jedem Besuch beim klinischen Prüfer schriftliche Berichte an den Sponsor zu verfassen und
- diverse regulatorisch vorgesehene Kontrollen durchzuführen.

Der Monitor ist damit für die laufende interne Qualitätssicherung der klinischen Studie verantwortlich. Der Monitor kann sowohl ein Mitarbeiter des Pharmaunternehmens sein, das die klinische Studie sponsert, oder ein fachlich einschlägig qualifizierter Mitarbeiter eines Auftragsforschungsinstituts („Contract Research Organisation“, siehe Rz 216), das vom Sponsor mit der Wahrnehmung der Aufgaben des Monitors betraut wurde.

214

Im Bereich der klinischen Forschung kommt idR nur der eingetragene Sponsor und/oder ein eingetragener Co-Sponsor iSd Verordnung (EU) Nr. 536/2014 über klinische Prüfungen mit Humanarzneimitteln als Begünstigter der Forschungsprämie in Betracht.

Von den verschiedenen Beteiligten an klinischen Studien (Sponsor, Prüfer, Monitor) entfaltet idR nur der eingetragene Sponsor Tätigkeiten, die den Kriterien prämienbegünstigter FuE entsprechen. Der Sponsor verfügt grundsätzlich über das Know-how für die in klinischen Studien getestete Produkte, übernimmt die Verantwortlichkeit für die klinischen Studien und besitzt das wissenschaftliche Know-how, die aus den klinischen Studien gewonnenen

Ergebnisse fachlich zu interpretieren und weitere (kommerzielle) Veranlassungen zu treffen (zB Einreichung von Zulassungen).

Bei Co-Sponsoren bestimmt sich die Prämienbegünstigung nach den jeweiligen Verantwortlichkeiten der Beteiligten. Die Beteiligten müssen im Rahmen ihres eigenen Verantwortungsbereichs die Kriterien für eigenbetriebliche FuE iSd § 108c Abs. 2 Z 1 EStG 1988 erfüllen. Die bloße Übernahme von Verantwortung für Tätigkeiten ohne prämienbegünstigten FuE-Charakter (zB Behördenkontakt, Abschluss einer Haftpflichtversicherung) erfüllt nicht die qualitativen Anforderungen an prämienbegünstigte FuE gemäß § 108c Abs. 1 EStG 1988. Bei mehreren Co-Sponsoren, die prämienbegünstigte FuE-Aktivitäten gemeinschaftlich durchführen, darf der Co-Sponsor nur den Aufwand für seine eigenbetriebliche Tätigkeit im Rahmen der Forschungsprämie geltend machen.

Die Prämienbegünstigung des Sponsors wird idR nicht dadurch ausgeschlossen, dass (teilweise) Aufgaben des Sponsors an eine Auftragsforschungseinrichtung („Contract Research Organisation“, siehe Rz 216) ausgelagert werden.

Die Eintragung als Sponsor oder Co-Sponsor in das EU-Clinical Trials Register bzw. in ein anderes vergleichbares nationales Register für klinische Studien ist grundsätzlich Anhaltspunkt dafür, dass dem als Sponsor genannten Unternehmen für den Aufwand für klinische Studien, welche die qualitativen Voraussetzungen des § 108c Abs. 2 Z 1 EStG 1988 erfüllen, eine Forschungsprämie gebührt. Fungiert (zB in einem Konzernverbund) ein anderes Unternehmen als Sponsor, kann das Unternehmen, das als „legal representative of the sponsor“ auftritt, die Forschungsprämie in Anspruch nehmen (vgl. auch BFG 31.3.2025, RV/4100008/2024).

215

Prüfärzte oder klinische Prüfeinrichtungen und der Monitor erbringen Unterstützungsleistungen auf Grund der Vorgaben des Sponsors und führen selbst keine Tätigkeiten aus, die den Kriterien für prämienbegünstigte FuE entsprechen.

Der Prüfarzt oder die klinische Prüfeinrichtung können daher keine Forschungsprämie beanspruchen (vgl. BFG 11.2.2020, RV/6100130/2016).

216

Contract Research Organisations (CROs) oder Clinical Research Organisations sind Dienstleistungsunternehmen für Unternehmen im Bereich Pharmazie, Biotechnologie und Medizintechnik.

CROs übernehmen oder unterstützen die pharmazeutische Industrie bei der Planung, Durchführung und Überwachung klinischer Studien (Phasen I-IV)sowie bei der Umsetzung von nicht-interventionellen Studien (NIS, siehe Rz 209).

Der Umfang der den CROs übertragenen Aufgaben kann vielfältig sein und zB die Erstellung studienrelevanter Dokumente, die Erstellung von Prüfplänen, die Auswahl von Studienzentren und Auswahl von Prüfärzten bis zur statistischen Auswertung und Publikation von Ergebnissen umfassen.

CROs sind idR nicht prämienbegünstigt, weil die vom Sponsor übertragenen Aufgaben als Unterstützungsleistungen für den Sponsor der klinischen Studien zu qualifizieren sind. Die Leistungen der CROs entsprechen bei isolierter Beurteilung nicht den Kriterien für prämienbegünstigte FuE, sondern stellen Dienstleistungen unter Einsatz wissenschaftlicher Methoden dar (vgl. BFG 11.2.2020, RV/6100130/2016).

Ausnahmsweise kann auch eine CRO (idR für einen Teilbereich ihrer Aufgabenerfüllung) prämienberechtigt sein. Voraussetzung dafür ist, dass die konkrete Tätigkeit allen Kriterien für begünstigte FuE entspricht.

Randzahlen 217 bis 279: *derzeit frei*

© Bundesministerium für Finanzen

6. Bemessungsgrundlage für eigenbetriebliche FuE

6.1. Allgemeines

280

Gemäß § 108c Abs. 2 Z 1 EStG 1988 iVm § 1 FoPV sind der Geltendmachung einer Forschungsprämie Aufwendungen (Ausgaben) zur FuE (Forschungsaufwendungen) zu Grunde zu legen. Zur Maßgeblichkeit der steuerlichen Gewinnermittlungsbestimmungen siehe Rz 287 ff.

Die der Forschungsprämie zu Grunde gelegten Aufwendungen sind durch Bilanzierung oder vollständige Einnahmen-Ausgaben-Rechnung zu ermitteln. Im Fall einer Pauschalierung kann eine Forschungsprämie hinsichtlich nicht abpauschalierter, tatsächlicher Forschungsaufwendungen und hinsichtlich des fiktiven Unternehmerlohns beansprucht werden. Gemeinkosten sind insoweit zu berücksichtigen, als sie von nicht abpauschalierten, tatsächlichen Betriebsausgaben bemessen werden.

Aufwendungen (Ausgaben) für FuE (Anhang II FoPV) sind:

1. Löhne und Gehälter für in FuE Beschäftigte einschließlich Arbeitgeberbeiträge zur Sozialversicherung, Wohnbauförderungsbeiträge und sonstige Personalaufwendungen (zB freiwillige Sozialleistungen) sowie Vergütungen für in FuE Beschäftigte, die außerhalb eines Dienstverhältnisses tätig werden. Bei Beschäftigten, die nicht ausschließlich in FuE tätig sind, werden die der Arbeitsleistung für FuE entsprechenden Anteile an diesen Aufwendungen (Ausgaben) herangezogen (vgl. Rz 292 ff).
2. Unmittelbare Aufwendungen (Ausgaben), soweit sie der FuE dienen und unmittelbare Investitionen in aktivierungspflichtige Wirtschaftsgüter (einschließlich der Anschaffung von Grundstücken), nach Maßgabe des § 1 Abs. 2a FoPV (vgl. Rz 307 ff, 316 ff).
3. Finanzierungsaufwendungen (-ausgaben), soweit sie der FuE zuzuordnen sind (vgl. Rz 332 ff).
4. Gemeinkosten, soweit sie der FuE zuzuordnen sind (vgl. Rz 340 ff).
5. Für Einzelunternehmer, Mitunternehmer und unentgeltlich tätige Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft ein fiktiver Unternehmerlohn für jede im Wirtschaftsjahr geleistete Tätigkeitsstunde in begünstigter FuE (vgl. Rz 352 ff).

Die Aufwendungen (Ausgaben) für FuE sind in einem nach Maßgabe des Anhangs II zur FoPV erstellten Verzeichnis darzustellen. Das Verzeichnis hat die Ermittlung der Bemessungsgrundlage und die daraus ermittelte Forschungsprämie zu enthalten. Das Verzeichnis ist der Abgabenbehörde auf Verlangen vorzulegen.

281

© Bundesministerium für Finanzen

Die Forschungsprämie steht grundsätzlich auch dann zu, wenn die aus der begünstigten Tätigkeit resultierenden Ergebnisse veräußert werden (siehe auch Rz 63 zu Prototypen). Der Verkaufserlös kürzt nicht die Bemessungsgrundlage.

Beispiel 1:

Die A-GmbH entwickelt ein neues Produkt, das als Prototyp iSd Forschungsprämienverordnung zu qualifizieren und daher prämienbegünstigt ist. Der Prototyp wird nach Erreichung des Entwicklungsendstandes verkauft.

Der Verkauf des Prototyps steht der Inanspruchnahme der Forschungsprämie nicht entgegen. Der Verkaufserlös kürzt nicht die Bemessungsgrundlage.

Auch die Abgeltung der FuE-Aufwendungen durch einen Dritten kürzt nicht die Bemessungsgrundlage für die eigenbetriebliche Forschungsprämie (vgl. BFG 25.4.2018, RV/2101045/2014). Die mit der Vergütung abgegoltenen Forschungsaufwendungen können daher bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage im vollen Umfang einbezogen werden.

Beispiel 2:

Die B-GmbH erhält von ihrem Gesellschafter X einen zweckgebundenen Gesellschafterzuschuss, mit dem der gesamte Aufwand (Ausgaben) für prämienbegünstigte eigenbetriebliche FuE abgedeckt werden soll.

Die B-GmbH kann nach Maßgabe der gesetzlichen Voraussetzungen eine Forschungsprämie geltend machen. Der Zuschuss ist kein Ausschlussgrund für die Forschungsprämie und kürzt die Bemessungsgrundlage nicht.

Zu einer Kürzung der Bemessungsgrundlage für die eigenbetriebliche Forschungsprämie kommt es jedoch gemäß Anhang II FoPV, wenn mit dem zu berücksichtigenden Forschungsaufwand steuerfreie Subventionen aus öffentlichen Mitteln (§ 3 Abs. 4 EStG 1988) in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehen (siehe dazu Rz 288 und Rz 356 ff) oder im Fall der Auftragsforschung, soweit der Auftraggeber mitteilt, eine Forschungsprämie für Auftragsforschung in Anspruch zu nehmen (§ 108c Abs. 2 Z 2 vorletzter Teilstrich EStG 1988, siehe dazu Rz 161 ff).

Zur Behandlung von Kostenersätzen iZm dem Mitgliedsbeitrag bei der Christian Doppler-Forschungsgesellschaft siehe Rz 77.

282

Die Höhe der Bemessungsgrundlage für die eigenbetriebliche Forschungsprämie unterliegt – im Gegensatz zur Prämie für Auftragsforschung – keiner Deckelung. Es bestehen keine Beschränkungen hinsichtlich des Ausmaßes zugekaufter Sachleistungen und Werkleistungen, die iZm eigenbetrieblichen Tätigkeiten stehen, die den Kriterien prämienbegünstigter FuE entsprechen.

283

© Bundesministerium für Finanzen

Gemäß § 1 Abs. 3 FoPV sind Aufwendungen (Ausgaben) für Auftragsforschung iSd § 108c Abs. 2 Z 2 EStG 1988 keine Aufwendungen (Ausgaben) für eigenbetriebliche FuE iSd § 108c Abs. 2 Z 1 EStG 1988.

Von diesem Ausschluss sind insbesondere Aufwendungen bzw. Ausgaben iZm Auftragsforschung betroffen, welche die maximale Bemessungsgrundlage für Auftragsforschung iHv 1 Mio. Euro überschreiten. Dadurch wird vermieden, dass die Deckelung der Bemessungsgrundlage bei der Auftragsforschung (1 Mio. Euro) unterlaufen wird. Der Ausschluss gilt auch dann, wenn der Auftraggeber tatsächlich keine Auftragsforschungsprämie nach § 108c Abs. 2 Z 2 EStG 1988 beansprucht.

Beispiel:

Das in der Lebensmittelproduktion tätige Unternehmen A beauftragt die Entwicklung und Fertigung einer Maschine mit nicht marktgängiger Spezifikation beim Unternehmen B. Die Voraussetzungen für Auftragsforschung liegen vor. B führt den Auftrag erfolgreich aus und übergibt die Maschine an A gegen ein Entgelt von 2 Mio. Euro.

Auf der Anlage wird von A in der Folge planmäßig über die gesamte betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer ausschließlich prämienbegünstigte FuE ausgeführt.

Zwischen A und B wurde bereits bei Vertragsabschluss vereinbart, dass A bis zum maximal möglichen Ausmaß die Auftragsforschungsprämie beansprucht. Dementsprechend wird A eine Prämie für Auftragsforschung iHv 140.000 Euro (14% von 1 Mio. Euro) gewährt.

Für den den Deckel übersteigenden nicht prämienbegünstigten Betrag von 1 Mio. Euro kann A keine Prämie für die eigenbetriebliche FuE beanspruchen, weil dieser Aufwand Auftragsforschung betrifft. Der übersteigende Betrag kann somit nicht als „unmittelbare Investition“ im Rahmen der eigenbetrieblichen FuE berücksichtigt werden. Die aus dem Betrieb der Pilotanlage resultierenden unmittelbaren Aufwendungen (zB allgemeiner Betriebsaufwand, Aufwand für Wartungen, Reparaturen) sind vom Ausschluss nicht berührt.

284

Der auf die eigenbetriebliche FuE entfallende prämienbegünstigte Aufwand wird in der Praxis oft aus der betriebswirtschaftlichen Kostenrechnung abgeleitet. Soweit nicht ein fiktiver Unternehmerlohn betroffen ist, der als solcher keine steuerlich abzugsfähige Betriebsausgabe darstellt, dürfen in der Bemessungsgrundlage nur steuerlich abzugsfähige Aufwendungen (Ausgaben) enthalten sein (vgl. Rz 287). Den aus einer betriebswirtschaftlichen Kostenrechnung abgeleiteten FuE-Kosten müssen daher auch tatsächliche Aufwendungen in der Finanzbuchhaltung gegenüberstehen. Bei Ermittlung der Bemessungsgrundlage sind die zu berücksichtigenden Aufwands/Ausgaben-Positionen aus der Finanzbuchhaltung herzuleiten. Eine Ermittlung aus der Kostenrechnung ist zulässig, sofern diese auf Ist-Kosten basiert und sichergestellt ist, dass es zu keiner Mehrfachberücksichtigung von Aufwendungen kommt.

Sollten unternehmensrechtliche Werte mit den steuerlichen Ansätzen nicht übereinstimmen, sind die steuerlichen Werte maßgebend (siehe auch Rz 285).

© Bundesministerium für Finanzen

Beispiel:

Die unternehmensrechtliche Dotierung für die Pensionsrückstellung für einen FuE-Mitarbeiter beträgt 10.000 Euro. Steuerlich ist auf Grund von § 14 Abs. 1 EStG 1988 nur eine Dotierung von 8.000 Euro zulässig. Für die Bemessungsgrundlage der Forschungsprämie ist dieser Wert maßgeblich.

285

Kalkulatorische Kosten (kalkulatorische Zinsen, kalkulatorische Unternehmerlöhne, kalkulatorische Mieten usw.) sind daher bei der Überleitung von FuE-Kosten zu prämienbegünstigten FuE-Aufwendungen jedenfalls aus der Bemessungsgrundlage auszuscheiden. Unter kalkulatorischen Kosten versteht man in der Betriebswirtschaftslehre Kostenarten, denen kein oder kein gleich hoher Aufwand (bzw. Ausgaben) in der Finanzbuchhaltung gegenübersteht. Kalkulatorische Kosten fallen nur rechnerisch an, sie werden nicht bezahlt und nicht als Aufwand (Ausgabe) in der Finanzbuchhaltung verbucht. Zur Berücksichtigung eines fiktiven Unternehmerlohns siehe Rz 352 ff.

Auch wenn betriebswirtschaftliche Kosten in der Finanzbuchhaltung eine korrespondierende Aufwandskategorie haben (zB kalkulatorische Abschreibung versus buchhalterische Abschreibung des Sachanlagevermögens), können Überleitungsrechnungen zwischen Kosten und Aufwand (Ausgaben) erforderlich sein. Nicht aufwandsgleiche Kosten aus einer Kostenrechnung (zB Plankosten, Sollkosten) sind auf die aus der Finanzbuchhaltung ermittelten Werte des den Kosten entsprechenden Aufwands (Ausgaben) anzupassen.

Beispiel:

Materialkosten (Plankosten laut Plankostenrechnung): 100 Euro.

Tatsächlicher Materialaufwand laut Finanzbuchhaltung:

a) 70 Euro
b) 120 Euro

In beiden Fällen sind die Werte aus der Finanzbuchhaltung bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie anzusetzen, soweit diese den steuerlich maßgebenden Ansätzen entsprechen.

286

Die Eröffnung eines Insolvenzverfahrens stellt keinen Grund dar, eine Forschungsprämie nicht (mehr) in Anspruch nehmen zu können. Für die Ermittlung der Höhe einer Forschungsprämie sind im Fall einer Insolvenz die bemessungsgrundlagenrelevanten Aufwendungen einzubeziehen. Aus einer Sanierungsquote allein folgt noch keine Verminderung des Anspruchs auf eine Forschungsprämie. Kommt es jedoch infolge der Insolvenz zu einer Verringerung bemessungsgrundlagenrelevanter Aufwendungen, sind für die Ermittlung der Höhe einer Forschungsprämie nur die im Ergebnis selbst getragenen Aufwendungen maßgeblich. Kommt es im Jahr der Geltendmachung der Forschungsprämie

© Bundesministerium für Finanzen

zu einem gewinnwirksamen Schuldnachlass und betrifft dieser bemessungsgrundlagenrelevante Aufwendungen (Investitionen), ist dieser zu berücksichtigen. Der Wegfall einer Verbindlichkeit, die dazu dient, bemessungsgrundlagenrelevante Aufwendungen (Investitionen) zu finanzieren, ist hingegen unbeachtlich. Der Schuldnachlass stellt ein nachträgliches Ereignis iSd § 295a BAO dar, das eine Bescheidänderung ermöglicht. Im Rahmen des § 201 Abs. 2 Z 5 BAO kann eine Prämiengutschrift nachträglich korrigiert werden.

6.2. Maßgeblichkeit der steuerlichen Gewinnermittlungsbestimmungen

287

Soweit sich aus § 1 Abs. 2, 2a und 3 FoPV nichts anderes ergibt, sind Forschungsaufwendungen mit dem Betrag zu berücksichtigen, der nach den für die steuerliche Gewinnermittlung maßgebenden Vorschriften als tatsächliche Betriebsausgabe wirksam wird. Im Rahmen der steuerlichen Gewinnermittlung ausgeübte Wahlrechte, die die Höhe einer Betriebsausgabe bestimmen, sind auch für die Forschungsprämie maßgebend (Maßgeblichkeit der steuerlichen Gewinnermittlungsbestimmungen für die Forschungsprämie, § 1 Abs. 1 FoPV idF BGBl. II Nr. 302/2025). Im Rahmen der steuerlichen Gewinnermittlung ausgeübte Wahlrechte, die die Höhe einer Betriebsausgabe bestimmen, sind auch für die Forschungsprämie maßgebend. Dies betrifft etwa die Wahl der Abschreibungsmethode (linear gemäß § 7 Abs. 1 EStG 1988 oder degressiv gemäß § 7 Abs. 1a EStG 1988) sowie die Möglichkeit der Inanspruchnahme einer beschleunigten Abschreibung bei Gebäuden (§ 8 Abs. 1 oder Abs. 1a EStG 1988). Die Bezugnahme auf „tatsächliche“ Betriebsausgaben in § 1 Abs. 1 FoPV stellt klar, dass fiktive Betriebsausgaben, wie zB der Investitionsfreibetrag, für die Bemessung der Forschungsprämie nicht in Betracht kommen.

Soweit die FoPV keine Sonderregelungen vorsieht, sind daher für in der Bemessungsgrundlage zu berücksichtigende Forschungsaufwendungen die Bestimmungen insbesondere hinsichtlich Betriebsausgaben (§ 4 Abs. 4 EStG 1988), AfA (§ 8 EStG 1988) und Rückstellungen (§§ 9, 14 EStG 1988) anzuwenden; gleiches gilt für die steuerlichen Abzugsverbote des § 20 Abs. 1 EStG 1988 und des § 12 Abs. 1 KStG 1988 und die Anwendung des § 20 Abs. 2 EStG 1988 und § 12 Abs. 2 KStG 1988.

Die Maßgeblichkeit gilt gemäß § 14 Abs. 4 FoPV für alle offenen Fälle; zur befristeten Nicht-Anwendung des § 20 Abs. 1 EStG 1988 bzw. § 12 Abs. 1 KStG 1988 siehe Rz 289).

Ist die auf prämienbegünstigte Aufwendungen entfallende Umsatzsteuer nicht als Vorsteuer abzugsfähig, ist der Bruttobetrag des Aufwands in der Bemessungsgrundlage zu berücksichtigen.

© Bundesministerium für Finanzen

Die steuerliche Zurechnung des in der Bemessungsgrundlage zu erfassenden Aufwands bestimmt auch die persönliche Anspruchsberechtigung für die Forschungsprämie. Das ist insbesondere relevant in Fällen von Umgründungen (siehe Rz 4 zum Zusammenschluss).

288

Von der Bemessungsgrundlage sind steuerfreie Zuwendungen aus öffentlichen Mitteln (§ 3 Abs. 4 EStG 1988) abzuziehen. Die Kürzung hat zu erfolgen, wenn die steuerfreie Zuwendung mit einem in der Bemessungsgrundlage erfassten Aufwand in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang steht. Zur Behandlung von steuerfreien Subventionen siehe Rz 356 ff.

Sind Anschaffungs- und Herstellungskosten für die Bemessungsgrundlage maßgebend, ist § 6 Z 10 EStG 1988 zu berücksichtigen, wonach entsprechend gewidmete steuerfreie Subventionen aus öffentlichen Mitteln abzuziehen sind.

289

Auf Grund der Maßgeblichkeit der steuerlichen Gewinnermittlungsbestimmungen sind insbesondere folgende in § 20 Abs. 1 EStG 1988 und § 12 Abs. 1 KStG 1988 vorgesehene Abzugsverbote bei der Forschungsprämie zu berücksichtigen:

- Abzugsverbot von „Managergehältern“ über 500.000 Euro (§ 20 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 und § 12 Abs. 1 Z 8 KStG 1988, siehe Rz 298),
- Abzugsverbot von Reisekosten, soweit sie über § 4 Abs. 5 und § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 hinausgehen, siehe Rz 313,
- Abzugsverbot betreffend niedrig besteuerte Zinsen und Lizenzgebühren (§ 12 Abs. 1 Z 10 KStG 1988),
- PKW-Luxustangente (§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988),
- Abzugsverbot von Repräsentationsaufwand (§ 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988).

Für Prämien der Jahre bis 2025 gilt: Bei Anträgen auf erstmalige Gutschrift oder Anträgen auf Änderung einer Prämie, die nach dem 4. November 2025 und vor dem 18. Dezember 2025 (Tag der Kundmachung der Novelle der FoPV mit BGBl. II Nr. 302/2025) gestellt worden sind, ist ein in § 20 Abs. 1 EStG 1988 oder § 12 Abs. 1 KStG 1988 vorgesehenes Abzugsverbot nicht maßgeblich (§ 14 Abs. 4 FoPV idF BGBl. II Nr. 302/2025).

§ 12a KStG 1988 ist auch für die Forschungsprämie maßgeblich. Aufgrund der Anknüpfung an die steuerliche Gewinnermittlung kann ein nach Anwendung des Freibetrags nach § 12a Abs. 1 KStG 1988 verbleibender Zinsüberhang auch für Zwecke der Forschungsprämie gemäß § 12a Abs. 6 KStG 1988 vorgetragen und in der Bemessungsgrundlage erfasst werden, wenn der Zinsüberhang ertragsteuerlich verwertet wird. Allerdings sind die Verhältnisse des ursprünglichen Jahres für die Allokation des Zinsaufwandes für FuE maßgeblich.

© Bundesministerium für Finanzen

290

Umfang und Höhe der prämienbegünstigten FuE-Aufwendungen bestimmen sich allein nach den Regelungen des EStG 1988 und der FoPV. Es kann daher zu Abweichungen gegenüber der Direktförderung für FuE (zB im Rahmen von FFG-Basisprogrammen) kommen, selbst wenn die qualitativen Voraussetzungen für Direktförderung und Forschungsprämie übereinstimmen, weil beide auf den Forschungsbegriff des Frascati-Handbuchs (siehe Rz 30) abstellen. Auf Grund der fehlenden Kongruenz zwischen Direktförderung und steuerlicher Förderung stellen Abweichungen daher grundsätzlich keinen Anhaltspunkt für Unrichtigkeiten bei Ermittlung der Bemessungsgrundlage dar.

291

Die Begriffe „Aufwendungen“ und „Ausgaben“ in § 1 Abs. 1 FoPV sind auf die ertragsteuerliche Gewinnermittlungsart bezogen. Für die wirtschaftsjahrbezogene Zuordnung gelten daher die für den Betriebsvermögensvergleich und die Einnahmen-Ausgaben-Rechnung geltenden Regelungen des EStG 1988. Abweichungen davon ergeben sich nach der Forschungsprämienverordnung für „unmittelbare Investitionen“ (siehe Rz 316 ff). In Bezug auf selbst hergestelltes Umlaufvermögen können sich nach der FoPV ebenfalls Abweichungen gegenüber der steuerbilanziellen Behandlung ergeben (siehe Rz 310).

Beim Wechsel der Gewinnermittlungsart kann sich das Anknüpfungskriterium für die Forschungsprämie ändern; es ist darauf zu achten, dass derselbe Aufwand nur einmal in der Forschungsprämie berücksichtigt wird.

6.3. Personalaufwendungen

6.3.1. Allgemeines

292

Gemäß § 108c Abs. 2 Z 1 EStG 1988 iVm § 1 Abs. 2 Z 1 FoPV sind zu berücksichtigen:

- Löhne und Gehälter für in FuE Beschäftigte einschließlich Arbeitgeberbeiträge zur Sozialversicherung, Wohnbauförderungsbeiträge und sonstige Personalaufwendungen (zB freiwillige Sozialleistungen) sowie
- Vergütungen für in FuE Beschäftigte, die außerhalb eines Dienstverhältnisses tätig werden (zB Personen, die auf Grundlage eines unechten Werkvertrags tätig werden oder steuerlich Einkünfte gemäß § 22 Z 1 oder 2 EStG 1988 erzielen).

Aufwendungen für Löhne und Gehälter sind insoweit zu berücksichtigen, als sie auf Zeiträume begünstigter FuE entfallen bzw. diesen Zeiträumen zeitlich zuzuordnen sind (vgl. Rz 300 betreffend nachträgliche Personalaufwendungen).

© Bundesministerium für Finanzen

293

Unter „Löhne und Gehälter“ (Personalaufwendungen) sind nur die Entgelte für unmittelbar in der FuE Beschäftigte zu erfassen.

Betriebliche Hilfs- und Unterstützungstätigkeiten, die üblicherweise von unternehmensinternen Stabsstellen (zB Finanzbuchhaltung, Controlling) oder von einem so genannten „back-office“ (zB Sekretariat, Archiv, Sicherheitsdienst) geleistet werden, können mittelbar auch der prämienbegünstigten FuE zuzuordnen sein. In diesem Fall sind die damit verbundenen Lohn- bzw. Gehaltskosten als Gemeinkosten gemäß § 1 Abs. 2 Z 4 FoPV zu erfassen.

Soweit im Personalaufwand Vertriebskosten enthalten sind, ist dieser nicht zu berücksichtigen (zB bei Umsatzprovisionen, die von Vertriebskennzahlen abhängig sind).

294

Die Art des arbeitsrechtlichen Beschäftigungsverhältnisses (Dienstvertrag, freier Dienstvertrag iSd § 1164a ABGB oder „atypisches“ Beschäftigungsverhältnis) ist nicht maßgeblich (vgl. Rz 102). Eine eigenbetriebliche FuE-Tätigkeit kann auch durch Mitarbeiter erfolgen, die auf Grundlage einer Arbeitskräfteüberlassung (Personalgestellung) tätig werden (siehe dazu Rz 170).

Wesentlich für die Erfassung unter „Löhnen und Gehältern“ ist, dass sich jemand auf beschränkte oder unbeschränkte Zeit zur Dienstleistung in Form der Überlassung seiner Arbeitskraft gegenüber dem Antragsteller verpflichtet („Passivleistung“) und nicht die Herstellung eines Werks (eines „Erfolges“) gegen Entgelt übernimmt („echter“ Werkvertrag, „Aktivleistung“, vgl. § 1151 ABGB).

Entgelte, die auf Grund eines „echten“ Werkvertrags iSd § 1151 Abs. 1 ABGB geleistet werden, sind nicht als „Löhne und Gehälter“, sondern als „unmittelbare Aufwendungen“ zu erfassen (siehe auch Rz 103). Einen Werkvertrag erfüllt, wer die Herstellung eines Werks gegen Entgelt übernimmt und den Erfolg des Werks gewährleistet. Beim Werkvertrag handelt es sich um ein so genanntes Zielschuldverhältnis, dh. es muss bis zu einem bestimmten Zeitpunkt bzw. in einem definierten Zeitrahmen der vereinbarte Erfolg herbeigeführt werden. Wie dieser erbracht wird, obliegt dem Werkvertragsnehmer.

6.3.2. Zuordnung zu FuE

295

Für die Beurteilung, ob und in welchem Ausmaß die Arbeitsleistung als prämienrelevant zu erfassen ist, ist die tatsächlich vom Beschäftigten durchgeführte Tätigkeit maßgebend. Die vertragliche Vereinbarung, die Zuordnung zu einer FuE-Arbeitsplatzbeschreibung oder die

organisatorische Zuordnung zu einer FuE-Abteilung durch das Unternehmen sind nicht relevant.

Bei Beschäftigten, die nicht ausschließlich in FuE tätig sind, sind die der Arbeitsleistung für prämienbegünstigte FuE entsprechenden Anteile heranzuziehen.

Beispiel:

Die A-GmbH ist im Bereich elektronischer Lösungen für die Industrie tätig und entwickelt im Auftrag Dritter und konzernverbundener Unternehmen neue elektronische Bauteile. Die Produktion der elektronischen Bauteile findet

a) nicht bei der A-GmbH oder
b) in einer anderen Abteilung der A-GmbH statt.

Fall a): Die A-GmbH macht den gesamten Aufwand laut GuV abzüglich der steuerlich nicht abzugsfähigen Aufwendungen und der darin enthaltenen steuerfreien Subventionen als prämienbegünstigten Forschungsaufwand geltend und begründet das damit, dass das gesamte Unternehmen ein Forschungsbetrieb sei.

Fall b): Die A-GmbH macht den gesamten der FuE-Abteilung zurechenbaren Aufwand als prämienbegünstigten Forschungsaufwand geltend und begründet das damit, dass die FuE-Abteilung ausschließlich prämienbegünstigte FuE durchführe.

Sachverhaltserhebungen ergeben Folgendes:

Einige Beschäftigte der A-GmbH sind neben der prämienbegünstigten FuE noch teilweise mit folgenden Tätigkeiten befasst:

- *Akquisition von Kundenaufträgen für FuE-Projekte,*
- *kaufmännische Kalkulation der Projekte und Angebotserstellung,*
- *Implementierung der Neuentwicklungen in Produktion durch Assistenz sowie Qualitätssicherung,*
- *Schulungen bei Kunden und konzernintern für Neuentwicklungen,*
- *Erstellung von Gebrauchsanleitungen im Vertrieb sowie*
- *Zertifizierungsarbeiten und Zulassungen auf verschiedenen nationalen Märkten.*

Die aufgezählten Tätigkeiten sind der prämienbegünstigten FuE entweder vorgelagert (Akquisition und Kalkulation) oder werden erst dann ausgeführt, wenn die FuE bereits abgeschlossen ist und die kommerzielle Verwertung der neu entwickelten Produkte geplant und umgesetzt wird (Produktionsvorbereitung, Kundenschulungen, Gebrauchsanleitungen, Zertifizierungs- und Zulassungsarbeiten).

In beiden Fällen kann nicht der gesamte Aufwand der Prämie zu Grunde gelegt werden, sondern nur jener Teil, der auf Aktivitäten entfällt, auf die die Kriterien prämienbegünstigter FuE zutreffen.

Für die Abgrenzung des prämienrelevanten vom nicht prämienrelevanten Anteil am Personalaufwand bedarf es einer aussagekräftigen Dokumentation (siehe dazu Rz 306).

296

Sind Mitarbeiter ausschließlich in FuE beschäftigt, bestehen keine Bedenken, die gesamten Personalkosten in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen. Diesfalls ist hinsichtlich der Dokumentation der dafür maßgeblichen Umstände eine besondere Sorgfalt anzuwenden.

297

Auch die Tätigkeit eines Geschäftsführers eines kommerziellen Unternehmens, das prämienbegünstigte FuE betreibt, kann prämienbegünstigt sein, wenn der Geschäftsführer unmittelbar in der begünstigten FuE mitwirkt. Der Aufwand für das Geschäftsführerentgelt ist daher auf Grundlage einer aussagekräftigen Dokumentation im anteiligen Ausmaß des unmittelbaren FuE-Einsatzes unter den „Löhnen und Gehältern“ zu berücksichtigen.

Betrifft die Tätigkeit der Geschäftsführung nur mittelbar (auch) die prämienbegünstigte FuE, ist das Geschäftsführerentgelt anteilig im Rahmen der Gemeinkosten zu berücksichtigen (vgl. auch Rz 347).

6.3.3. Arten von Personalaufwendungen

298

Zum Personalaufwand („Löhne und Gehälter“) zählen insbesondere:

- Bruttogehälter bzw. Bruttolöhne (Fixgehalt bzw. Fixlohn einschließlich Sachbezüge zuzüglich vertraglich vereinbarte variable Lohn- bzw. Gehaltsbestandteile)
- Lohnnebenkosten des Arbeitgebers (Dienstgeberanteil zur Sozialversicherung, Kommunalsteuer, Beitrag zur Mitarbeitervorsorgekasse, Dienstgeberbeitrag zum Familienlastenausgleichsfonds und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag)
- Freiwillige Entgeltsleistungen des Arbeitgebers (Boni, Prämien, Gratifikationen usw.)
- Dotierungen von Personalrückstellungen iSd §§ 9 und 14 EStG 1988 (Rückstellungen für Abfertigungen, Betriebspensionen, Jubiläumsgelder)
- Dotierungen von mit FuE-Beschäftigungsverhältnissen im unmittelbaren Zusammenhang stehenden Verbindlichkeitsrückstellungen (zB zum Bilanzstichtag offene Urlaubsansprüche)
- Entgelte für Personen, die im Rahmen einer echten Personalgestellung in prämienbegünstigter FuE tätig sind (vgl. Rz 170).

Derartige Aufwendungen sind insoweit zu berücksichtigen, als sie steuerlichen Aufwand (Ausgaben) darstellen und die Tätigkeit der prämienbegünstigten FuE zuzuordnen ist. Zur Anwendung des Abzugsverbots des § 20 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 (§ 12 Abs. 1 Z 8 KStG 1988) siehe Rz 289.

Freiwilliger Sozialaufwand, der in der begünstigten Zurverfügungstellung von Einrichtungen des Arbeitgebers besteht (zB Betriebskantine, Betriebskindergarten, betriebsärztlicher Dienst), ist im Rahmen der Gemeinkosten zu berücksichtigen.

© Bundesministerium für Finanzen

299

Vergütungen gemäß § 8 Patentgesetz 1970 für die Überlassung einer Diensterfindung iSd § 7 Abs. 3 Patentgesetz 1970 sind keine (nachträglichen) Gehaltsaufwendungen für die FuE-Tätigkeit des Erfinders; sie stellen daher – unabhängig ob die Vergütungen erfolgsabhängig oder mit einem fixen Betrag bezahlt werden – keine „Löhne und Gehälter" dar.

Mit der Vergütung wird ein Nutzungsrecht an der Erfindung erworben. Wird dieses Nutzungsrecht nachhaltig für FuE genutzt, ist es als „unmittelbare Investition" für FuE prämienbegünstigt (siehe dazu Rz 316 ff).

Beispiel:

Der FuE-Mitarbeiter X macht im Rahmen seines Anstellungsverhältnisses bei der A-GmbH eine Erfindung und erhält dafür eine Vergütung von 200.000 Euro.

- *Die A-GmbH vermarktet in der Folge erfolgreich die Erfindung. Die Erfindung wird nicht mehr weiter in der FuE genutzt.*
  Die Vergütung ist nicht prämienbegünstigt.
- *Die A-GmbH nutzt die Erfindung nachhaltig für eine Weiterentwicklung im Rahmen prämienbegünstigter FuE.*
  Die Vergütung ist prämienbegünstigt.

300

Zahlungen, die bei Beendigung des Dienstverhältnisses eines FuE-Mitarbeiters gezahlt werden, sind insoweit prämienbegünstigt, als sie nachträgliche Vergütungen für Dienstleistungen in begünstigter FuE darstellen.

Gesetzliche, kollektivvertragliche oder im Dienstvertrag vereinbarte Abfertigungen sind prämienbegünstigt, soweit sie zeitanteilig auf prämienbegünstigte FuE-Tätigkeiten des Dienstnehmers entfallen und dies durch eine entsprechende Dokumentation nachvollziehbar dargestellt werden kann. Die Zahlung ist daher insoweit zu berücksichtigen, als der Aufwand nicht bereits im Rahmen einer dafür gebildeten Rückstellung gemäß § 14 Abs. 1 EStG 1988 berücksichtigt worden ist.

Beispiel:

Die FuE-Mitarbeiterin Y ist seit Beginn des Jahres 6 bei der A-GmbH als Dienstnehmerin beschäftigt. Nach Ablauf von 30 Jahren wird das Dienstverhältnis mit Ende des Jahres 35 wegen Pensionierung aufgelöst. Y war in den Jahren 6 bis 20 (15 Jahre) nur in der Produktion tätig; in den Jahren 21 bis 35 (15 Jahre) war sie auch in der FuE-Abteilung der A-GmbH tätig, wo sie zu 50% ihrer Arbeitszeit an begünstigten FuE-Projekten beteiligt war.

Frau Y wird eine Abfertigung in der Höhe von 300.000 Euro ausbezahlt. Davon ist ein Betrag von 140.000 Euro steuerwirksam rückgestellt worden (§ 14 Abs. 1 EStG 1988). Der die Rückstellung übersteigende Teil der Abfertigungszahlung iHv 160.000 Euro wird im Jahr 35 aufwandswirksam erfasst.

Frau Y hat – bezogen auf ihre gesamte Arbeitszeit bei der A-GmbH – insgesamt 25% für prämienbegünstigte FuE gearbeitet. Von dem noch nicht über die Rückstellung

berücksichtigten Teil der Abfertigungszahlung iHv 160.000 Euro sind daher 25%, somit 40.000 Euro im Jahr 35 prämienbegünstigt. Die Dotierung der Rückstellung iHv 140.000 Euro war bei der Forschungsprämie der Jahre 21 bis 35 als Lohnaufwand insoweit zu berücksichtigen, als die Arbeitsleistung prämienbegünstigter FuE zuzuordnen war.

Zahlungen, die aus der Beendigung des Dienstverhältnisses eines FuE-Mitarbeiters resultieren (zB Abfindungen aus Sozialplänen und vergleichbare Zahlungen), sind nicht prämienbegünstigt, weil sie keine Abgeltung für eine vergangene prämienbegünstigte Tätigkeit in der FuE darstellen.

6.3.4. Ermittlung von Personalkosten

6.3.4.1. Personalstundensätze

301

Der in der Bemessungsgrundlage zu berücksichtigende Lohnaufwand ist – sowohl als Leistungsentgelt wie auch als Nichtleistungsentgelt (bezahlte Urlaubs- und Feiertage) – insoweit in der Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie zu berücksichtigen, als er durch die prämienbegünstigte FuE veranlasst ist.

Die auf FuE entfallenden Löhne und Gehälter sind auf Grundlage von Personalstundensätzen zu erfassen. Personalstundensätze sind grundsätzlich individuell für jeden in FuE tätigen Mitarbeiter zu ermitteln.

Für die Ermittlung des Arbeitslohns sind daher für jeden in FuE tätigen Mitarbeiter die individuellen Löhne bzw. Gehälter sowie sonstige Vergütungen laut Jahreslohnkonten aus der Lohnverrechnung sowie die Aufzeichnungen aus der Finanzbuchhaltung und Mehr-/Weniger-Rechnung (sonstige Sozialleistungen, Personalrückstellungen etc.) heranzuziehen. Zur Möglichkeit, einen pauschal ermittelten Stundensatz einheitlich auf mehrere FuE-Mitarbeiter anzuwenden, siehe Rz 303.

Für die Ermittlung der Arbeitsstunden sind grundsätzlich die Arbeitsstunden des Mitarbeiters zu berücksichtigen, die er im (Wirtschafts-)Jahr tatsächlich geleistet hat. Unter Arbeitsstunden sind in diesem Zusammenhang die Stunden der Arbeitsbereitschaft des Mitarbeiters zu verstehen (daher Anwesenheitsstunden im Rahmen der Normalarbeitszeit und tatsächlich geleistete Mehrstunden bzw. Überstunden, auch wenn diese durch eine pauschale Entgeltvereinbarung (All-inclusive-Verträge) abgedeckt sind.

Die Anzahl der tatsächlich geleisteten Arbeitsstunden nach Abzug von bezahlten Nicht-Leistungszeiten wie Urlaub und Feiertagen ergibt den Stundenteiler. Die Bruttojahresarbeitszeit (ohne Abzug von bezahlten Nicht-Leistungszeiten) ist für den Stundenteiler nicht heranzuziehen. Durch Division des für den Mitarbeiter im Wirtschaftsjahr angefallenen

Arbeitslohns durch die Anzahl der tatsächlich geleisteten Arbeitsstunden ergibt sich der Personalstundensatz, dh der zu berücksichtigende Betrag pro geleisteter FuE-Arbeitsstunde.

Beispiel:

Bei der A-GmbH fällt im Wirtschaftsjahr 1 für den in der FuE tätigen Arbeitnehmer M (FuE-Projektleiter) folgender Aufwand in Euro an:

Bruttojahresgehalt	*100.000*
Bonus	*60.000*
Lohnnebenkosten (angenommen)	*30.000*
Anteilige freiwillige Sozialleistungen	*10.000*
Jahresvergütung gesamt	*200.000*

M hat im Wirtschaftsjahr 1 tatsächlich 1.720 Stunden in begünstigter FuE gearbeitet (Stundenteiler). Der Stundensatz beträgt 116,30 Euro (200.000 Euro / 1.720 Stunden).

Zur Möglichkeit der vereinfachten Ermittlung des Stundenteilers siehe Rz 302.

302

Ist auf Grund der betrieblichen Gegebenheiten eine exakte Ermittlung der Anwesenheitsstunden für die einzelnen Mitarbeiter wegen des Fehlens eines geeigneten Zeiterfassungssystems nicht möglich und die Führung von detaillierten Grundaufzeichnungen mit unverhältnismäßigem Aufwand verbunden, kann zur Ermittlung des Stundenteilers hilfsweise auf durchschnittliche betriebsindividuelle Erfahrungswerte aus der Vergangenheit (Betriebsstatistik) zurückgegriffen werden.

Dabei ist folgendes Schema heranzuziehen:

1. Ermittlung der gesetzlichen, kollektivvertraglichen oder arbeitsvertraglich geleisteten Arbeitszeit pro Tag.
   Grundsätzlich kann bei Vollzeit auf die für den gesamten Betrieb maßgebliche Normalarbeitszeit (zB 40 Stunden oder 38,5 Stunden pro Woche) abgestellt werden; bei Teilzeit ist der entsprechende Anteil zu berücksichtigen.
2. Ermittlung der Anwesenheitstage pro Mitarbeiter und Jahr, abgeleitet aus aussagekräftigen Vergangenheitswerten aus dem Betrieb (Betriebsstatistik). In Abhängigkeit von Branche und Betrieb sowie unter Berücksichtigung von Kollektivverträgen oder Betriebsvereinbarungen ist die Anzahl der tatsächlichen Anwesenheitstage wie folgt zu ermitteln:

Gesamt im Jahr (kein Schaltjahr)	365[1)]
abzüglich Wochenenden	-104
abzüglich Feiertage	-12
abzüglich sonstige dienstfreie Tage[2)]	-2[3)]
abzüglich Tage für Krankenstand, Pflegeurlaub	-10[3)]
abzüglich Urlaubstage	-25[4)]
Tatsächliche Anwesenheitstage	212

[1)] *Bei Schaltjahr: 366 Tage*

[2)] *zB behördliche Ladungen, Sonderurlaub aus familiärem Anlass*

[3)] *Hier ist der jeweilige betriebsindividuelle Wert als Durchschnittswert bezogen auf alle Mitarbeiter anzugeben*

[4)] *Wert bei Annahme eines Urlaubsanspruchs von 5 Wochen*

3. Ermittlung des Stundenteilers: Multiplikation der Anwesenheitstage gemäß Punkt 2 mit der Arbeitszeit gemäß Punkt 1 (hier: 212 Anwesenheitstage x 8 Stunden/Tag = 1.696 Anwesenheitsstunden pro Jahr).
   Sofern FuE-Mitarbeiter regelmäßig Überstunden leisten oder auf Grundlage eines All-inclusive-Vertrags beschäftigt sind, mit dem ein bestimmtes Ausmaß an Überstunden pauschal abgegolten wird, sind die durchschnittlichen Mehrleistungen bzw. Überstunden mitzuberücksichtigen.

   Beispiel:

   Die A-GmbH ermittelt die Personalkosten pro Anwesenheitsstunde ihrer Mitarbeiter auf Grundlage der kollektivvertraglichen Normalarbeitszeit von 38,5 Stunden und kommt auf dieser Grundlage zu einem Stundenteiler von 1.680 Stunden im Kalenderjahr.

   Im Durchschnitt werden bei den FuE-Mitarbeitern Mehrstunden und Überstunden im Ausmaß von 50 Stunden im Kalenderjahr geleistet.

   Bei der Ermittlung des Personalstundensatzes für die Forschungsprämie muss daher bei der Berechnung ein Stundenteilersatz von 1.730 Stunden pro Kalenderjahr berücksichtigt werden.

303

Personalstundensätze sind grundsätzlich für jeden FuE-Mitarbeiter individuell zu ermitteln. Personalstundensätze können dann auf Kostenstellenebene (bspw. Abteilungen) ermittelt werden, wenn dies zu einem sachgerechten Ergebnis führt. Das ist insbesondere dann nicht der Fall, wenn die Höhe der Personalstundensätze für die in der FuE tätigen Mitarbeiter wesentlich vom Lohnaufwand sonstiger Mitarbeiter der Kostenstelle beeinflusst wird, die

keine bzw. im untergeordnetem Ausmaß FuE-relevante Tätigkeiten ausführen (zB COO erfasst in Kostenstelle „Produktion“, die auch prämienrelevante FuE durchführt).

Beispiel:

Der Software-Entwickler Z ist bei der A-GmbH in der Entwicklungsabteilung tätig. Für diese Abteilung wird in der innerbetrieblichen Kostenrechnung unter Berücksichtigung der durchschnittlichen Personalkosten aller Abteilungsmitarbeiter ein Stundensatz von 75 Euro pro Stunde ermittelt und dieser Stundensatz bei den FuE-Projekten berücksichtigt, an denen Z unmittelbar mitgewirkt hat.

Eine Analyse der Lohn- und Gehaltsstruktur in der Entwicklungsabteilung der A-GmbH zeigt:

a) Die Gehälter aller Mitarbeiter in der Entwicklungsabteilung sind vergleichbar hoch.

b) Eine Verprobung mit der Summe aller FuE-relevanten Gehaltskosten der Mitarbeiter aus der Entwicklungsabteilung auf Ist-Kostenbasis (tatsächlicher Aufwand laut Finanzbuchhaltung) ergibt nur geringfügige Differenzen (+/-) zu der Summe der FuE-prämienbegünstigten Gehaltskosten der Entwicklungsmitarbeiter.

c) Im Rahmen des innerbetrieblichen Rechnungswesens (Kostenrechnung, Controlling) findet keine Ermittlung von auf einzelne Mitarbeiter bezogenen Stundensätzen für nichtsteuerliche Zwecke statt; auch für externe Kundenaufträge werden die abteilungsweise ermittelten Stundensätze bei der Auftragskalkulation herangezogen.

Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse führt im vorliegenden Sachverhalt die Ermittlung prämienbegünstigter Lohn- und Gehaltskosten auf Basis pauschaler Personalkosten-Stundensätze zu einem sachgerechten Ergebnis bei der Ermittlung der Forschungsprämie; die Vorgangsweise ist daher zulässig.

304

Bei einem Stundenteiler, der auf Grundlage von produktiven Arbeitszeiten („Leistungszeiten“) ermittelt wird, wird der Aufwand für die nicht-produktiven Arbeitszeiten von FuE Mitarbeitern kalkulatorisch anteilig im Stundensatz berücksichtigt. Zur Ermittlung des auf Leistungszeiten basierenden Stundenteilers werden Abschläge auf Anwesenheitszeiten gemacht, die oft auf Grundlage einer betriebswirtschaftlichen Kostenkalkulation für die Verrechnung von Stundensätzen an Kunden ermittelt werden oder auf Branchenerfahrungswerten oder Werten aus der Managementliteratur beruhen.

Nicht-produktive Zeiten und der darauf entfallende Lohnaufwand dürfen keinen Einfluss auf die Bemessungsgrundlage haben, wenn diese Zeiten auf nicht prämienbegünstigte Tätigkeiten entfallen. Werden nicht prämienbegünstigte Tätigkeiten durch einen Abschlag berücksichtigt, bewirkt ein so ermittelter Stundenteiler, dass sich derartige Zeiten über den insoweit höheren Stundensatz im Lohnaufwand gemäß § 1 Abs. 2 Z 1 FoPV auswirken; das steht mit § 108c EStG 1988 und der FoPV nicht im Einklang. Bei Ermittlung des Stundenteilers dürfen daher nicht-produktive Zeiten, die nicht prämienbegünstigt sind, nicht durch einen Abschlag berücksichtigt werden.

Nicht-produktive Zeiten, für die ein Lohnaufwand mittelbar prämienbegünstigt ist (zB allgemeine Verwaltungstätigkeiten oder nicht FuE-spezifische Fortbildung), sind an sich als Gemeinkosten zu berücksichtigen. Werden derartige (mittelbar prämienbegünstigte) nicht-produktive Zeiten bei Ermittlung des Stundenteilers (vereinfachend) durch einen Abschlag berücksichtigt, ist das nicht zu beanstanden, wenn folgende Voraussetzungen erfüllt werden:

- Die Ermittlung der im Abschlag berücksichtigten (mittelbar prämienbegünstigten) Zeiten lässt sich auf Grundlage einer aussagekräftigen Dokumentation nachvollziehen. Aus den Grundaufzeichnungen muss daher hervorgehen, welche (über die Gemeinkosten prämienrelevanten) Arbeitszeiten von FuE-Mitarbeitern in welchem Ausmaß als nicht-produktive Zeiten berücksichtigt worden sind.
- Eine zusätzliche Berücksichtigung dieser Zeiten im Rahmen der Gemeinkosten darf nicht erfolgen.

Beispiele:

1. Die X-AG ermittelt den Stundenteiler auf Basis von „Leistungszeiten“:

Anwesenheitsstunden in Stunden im Kalenderjahr (Betriebliche Statistik)	*1.680*
a) abzüglich Teilnahme betrieblicher Gesundheitstag (freiwilliger Sozialaufwand)	*- 10*
b) abzüglich allgemeine Fortbildung (Managemententwicklungsprogramm)	*- 70*
Leistungszeiten / Kalenderjahr	*1.600*

Bei der X-AG werden die unter a) und b) genannten Aktivitäten als „Sonstiges“ bzw als Fortbildung im SAP-Zeiterfassungssystem erfasst und damit als nicht-produktive FuE-Zeiten qualifiziert, die daher nicht direkt auf ein FuE-Projekt erfasst werden. Die auf diese Tätigkeiten entfallenden nicht-produktiven Zeiten müssen nach der bei der X-AG angewandten innerbetrieblichen Leistungsverrechnung von den produktiven FuE-Tätigkeiten kostenmäßig mitgetragen werden.

Fällt für den FuE-Mitarbeiter A zB ein Bruttoentgelt mit Nebenkosten von 160.000 Euro an, wird der Personalstundensatz auf Basis der obigen Leistungsstunden folgendermaßen ermittelt:

160.000 Euro / 1.600 Stunden = 100 Euro/Stunde

Im Stundensatz von 100 Euro sind rechnerisch auch die Kostenanteile für nicht-produktive Zeiten anteilig enthalten. Die nicht-produktiven Zeiten mit den darauf entfallenden anteiligen Personalkosten sind als Gemeinkosten prämienbegünstigt. Der prämienbegünstigte Stundensatz kann daher auf Basis des obigen Stundenteilers für den FuE-Mitarbeiter A ermittelt werden.

2. Die Y-AG ermittelt den Stundenteiler auf Basis von „Leistungszeiten“:

Anwesenheitsstunden in Stunden im Kalenderjahr (Betriebliche Statistik)	*1.680*
a) abzüglich Teilnahme betrieblicher Gesundheitstag (freiwilliger Sozialaufwand)	*- 10*
b) abzüglich nicht prämienbegünstigte Tätigkeiten iZm Förderstellen	*- 70*
Leistungszeiten / Kalenderjahr	*1.600*

Fällt für den FuE-Mitarbeiter B zB ein Bruttoentgelt mit Nebenkosten von 167.000 Euro an, wird der Personalstundensatz auf Basis von Leistungsstunden betriebswirtschaftlich folgendermaßen ermittelt: 167.000 Euro / 1.600 Stunden = gerundet 104,38 Euro/Stunde.

Im betriebswirtschaftlichen Stundensatz von 104,38 Euro sind rechnerisch alle Kostenanteile für nicht FuE-produktive Zeiten des Mitarbeiters B anteilig enthalten. Die nicht-produktiven Zeiten mit dem darauf entfallenden anteiligen Personalaufwand sind iZm dem freiwilligen betrieblichen Sozialaufwand prämienbegünstigt. Das gilt jedoch nicht für Tätigkeiten iZm Förderstellen, wenn diese nicht prämienbegünstigt sind.

Der für die Forschungsprämie relevante Stundenteiler kann unter Abschlag der prämienbegünstigten nicht-produktiven Arbeitszeiten ermittelt werden. Der für die Forschungsprämie maßgebliche Stundenteiler für Mitarbeiter B beträgt daher 1.670 Stunden. Daraus ergibt sich ein Stundensatz von 100 Euro (167.000 Euro / 1.670 Stunden = 100 Euro/Stunde.

6.3.4.2. Zeitaufzeichnungen

305

Die sachgerecht ermittelten Personalstundensätze multipliziert mit der Anzahl der für prämienbegünstigte FuE aufgewendeten Arbeitsstunden ergeben den in der Bemessungsgrundlage zu berücksichtigenden Anteil an den Personalkosten.

Dafür sind alle Anwesenheitszeiten (inkl. gesetzlicher oder kollektivvertraglich vorgesehener Arbeitspausen) durch ein den betrieblichen Gegebenheiten (Betriebsgröße, IT-Ausstattung etc.) entsprechendes Zeiterfassungssystem (Rz 306) in geeigneter Form aufzuzeichnen. Nach den Umständen des Einzelfalls kann ein sachgerechter Nachweis der für FuE verwendeten Arbeitszeit auch auf andere Weise als durch ein Zeiterfassungssystem erbracht werden (zB Protokolle, Kalenderaufzeichnungen).

Der Nachweis ist unabhängig davon zu erbringen, ob die als prämienrelevant erfassten Zeiten des Arbeitnehmers einem abgrenzbaren FuE-Projekt zurechenbar sind oder es sich um allgemeine forschungsprämienrelevante Aktivitäten ohne konkreten Projektbezug handelt, wie zB FuE-spezifische Fortbildung, organisatorische Tätigkeiten mit Bezug zu mehreren prämienbegünstigten FuE-Projekten.

Nicht projektspezifische prämienbegünstigte Tätigkeiten können durch einen geeigneten Aufteilungsschlüssel den prämienbegünstigten FuE-Projekten zugeordnet werden oder

© Bundesministerium für Finanzen

(entsprechend Anhang III Teil A Z 3.2.2 FoPV) als „nicht-projektbezogene“ FuE-Tätigkeiten erfasst werden.

306

Zeitaufzeichnungen müssen so gestaltet sein, dass sie geeignet sind, die tatsächlichen Verhältnisse aussagekräftig wiederzugeben.

Die tatsächlichen Verhältnisse, die der Ermittlung des für die Forschungsprämie maßgebenden Anteils an den Löhnen und Gehältern zu Grunde gelegt werden, unterliegen der freien Beweiswürdigung. Je aussagekräftiger und präziser Zeitaufzeichnungen gestaltet sind, umso weniger geben sie Anlass, ihre Richtigkeit in Zweifel zu ziehen.

Für möglichst aussagekräftige Zeitaufzeichnungen empfiehlt sich folgende Vorgangsweise:

- Erfassung der Projekttätigkeit zu 100% im Zeiterfassungssystem oder in einem anderen sachgerechten System (siehe Rz 305). Dafür können IT-gestützte Programme verwendet werden, aber auch Excel, wenn eine entsprechende IT-Ausstattung nicht vorhanden ist und nach Lage des Falls unverhältnismäßig wäre.
- Aussagekräftige Kurzbeschreibung der Projekttätigkeiten der einzelnen beteiligten Mitarbeiter, gegebenenfalls unter Zuordnung zu Arbeitspaketen des Projekts. Eine solche kann auch durch eine inhaltliche Zeitaufzeichnung auf Basis von auswählbaren definierten Tätigkeiten erfolgen.
- Verwendung einer möglichst einheitlichen Aufzeichnungssystematik für alle Projekte, die für die Forschungsprämie herangezogen werden.

Auch für das im Rahmen einer Arbeitskräftegestellung überlassene Personal sind aussagekräftige Aufzeichnungen so zu führen, dass sie geeignet sind, die für den daraus entstandenen Aufwand maßgeblichen tatsächlichen Verhältnisse aussagekräftig wiederzugeben.

6.4. Unmittelbare Aufwendungen

307

„Unmittelbare Aufwendungen (Ausgaben)“ iSd § 1 Abs. 2 Z 2 FoPV umfassen den nicht unter „unmittelbare Investitionen“ (vgl. dazu Rz 316 ff) fallenden Aufwand, der zum Zweck der prämienbegünstigten FuE getätigt wird und unmittelbar durch diese veranlasst ist. „Unmittelbar“ bedeutet, dass der Aufwand direkt durch die durchgeführte FuE veranlasst ist, im Gegensatz zu den Gemeinkosten (§ 1 Abs. 2 Z 4 FoPV, vgl. dazu Rz 340 ff), die nur über eine indirekte Zuordnung in der Bemessungsgrundlage erfasst werden.

Unmittelbare Aufwendungen sind nur insoweit (gegebenenfalls anteilig) zu berücksichtigen, als sie der begünstigten FuE zuzuordnen sind; so ist zB Treibstoff für ein für FuE und

Produktionszwecke (gemischt) genutztes Fahrzeug nur im Umfang der FuE-Nutzung zu berücksichtigen.

Beispiele (soweit der FuE zuzuordnen):

- Sofort abgeschriebene geringwertige Wirtschaftsgüter
- Zugekaufte Leistungen, die nicht als „Löhne und Gehälter" zu erfassen sind
- Aufwand für Prototypen oder Modelle, die keine „Investitionen" darstellen
- Tests und Analysen
- Experimentelle Materialien
- Verbrauchsmaterial
- Reisekosten

308

Die tatsächlichen Verhältnisse für die Ermittlung des für die Forschungsprämie maßgeblichen unmittelbaren Aufwands (Ausgaben) unterliegen der freien Beweiswürdigung. Je aussagekräftiger und präziser die Dokumentation des unmittelbaren Zusammenhangs mit der begünstigten FuE gestaltet ist, umso weniger geben sie Anlass, ihre Richtigkeit in Zweifel zu ziehen.

Folgende Anforderungen sollten eingehalten werden, um die Aufzeichnungen zur Dokumentation des unmittelbaren Zusammenhangs von Aufwand (Ausgaben) und der prämienbegünstigten FuE möglichst aussagekräftig zu gestalten:

- Erfassung des unmittelbaren Aufwands nach Aufwandsarten/Ausgabenarten und Zuordnung des Aufwands bzw. der Ausgaben zu FuE-Projekten, auch wenn diese zu Projektschwerpunkten zusammengefasst sind.
- Verwendung einer einheitlichen Aufzeichnungssystematik hinsichtlich des unmittelbaren Aufwands (Ausgaben) für alle Projekte, die für die Forschungsprämie herangezogen werden.

309

Aufwendungen, die nicht unmittelbar durch eine im Wirtschaftsjahr durchgeführte prämienbegünstigte FuE veranlasst sind, sondern im Vorfeld einer solchen anfallen, sind auch dann nicht prämienbegünstigt, wenn sie einen Bezug zu einer prämienbegünstigten FuE-Tätigkeit aufweisen (zB Kosten für Personalrekrutierung eines FuE-Mitarbeiters, vgl. Rz 345). Ebensowenig sind Aufwendungen prämienbegünstigt, die durch die Geltendmachung der Forschungsprämie veranlasst sind (zB Beratungskosten iZm einem Antrag auf Forschungsprämie, siehe Rz 9).

Bei selbst hergestellten Wirtschaftsgütern (zB Prototypen, Pilotanlagen) ist für die Bemessungsgrundlage zu unterscheiden:

© Bundesministerium für Finanzen

- Dienen sie nachhaltig eigenen FuE-Zwecken, können die Gesamtaufwendungen berücksichtigt werden (siehe Rz 316 ff).
- Dienen sie nicht nachhaltig eigenen FuE-Zwecken oder sind sie – als steuerliches Umlaufvermögen – zum Verkauf an Dritte bestimmt, sind die Aufwendungen im Wirtschaftsjahr des Anfalls im Wege der AfA (siehe Rz 330) oder als „unmittelbare Aufwendungen" in der Bemessungsgrundlage zu erfassen (siehe auch Rz 311).

310

Unter „unmittelbare Aufwendungen (Ausgaben)" fallen auch solche, die Umlaufvermögen betreffen. Im Rahmen der steuerlichen Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich sind sie zu aktivieren und werden im Wege des Materialeinsatzes oder gegebenenfalls einer Teilwertabschreibung aufwandswirksam.

Soweit der Materialeinsatz für FuE-Zwecke erfolgt, führt er im Wirtschaftsjahr des Materialeinsatzes zu einem unmittelbaren Aufwand, der in der Bemessungsgrundlage zu berücksichtigen ist.

Beispiel:

Im Jahr 1 kauft das Pharmaunternehmen A-GmbH um 100.000 Euro 3.000 kg eines chemischen Grundstoffs, der sowohl für die Medikamentenproduktion als auch für Zwecke der FuE notwendig ist. Im Jahr 1 werden 700 kg ausschließlich für Produktionszwecke verwendet. Im Jahr 2 werden 1.000 kg für Produktionszwecke und 150 kg für Zwecke der FuE verwendet.

Der Materialverbrauch in Bezug auf diese 150 kg ist als unmittelbarer Aufwand in der Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie des Jahres 2 zu berücksichtigen.

Bei unmittelbarem Aufwand, der aus Lagerentnahmen resultiert, muss sichergestellt sein, dass dieser mit einem anerkannten Lagerbewertungsverfahren (zB FIFO, Identitätspreisverfahren, gleitendes Durchschnittspreisverfahren) bewertet wird und mit den steuerrechtlich angesetzten Werten für den Wareneinsatz/Materialeinsatz übereinstimmt.

311

Wird Umlaufvermögen selbst hergestellt, ist es bilanziell zu aktivieren. Soweit die Herstellung der FuE zuzuordnen ist, sind die angefallenen Herstellungsaufwendungen als unmittelbarer Aufwand zu erfassen, obwohl sie bilanziell zu keinem Aufwand führen. In derartigen Fällen bleibt ein späterer steuerlicher Aufwand für die Forschungsprämie unberücksichtigt.

Beispiele:

1. *Die A-GmbH wird von der B-AG mit der Entwicklung eines Prototyps beauftragt, der nach Erreichen des Entwicklungsendstands um einen vereinbarten Kaufpreis der B-AG überlassen wird. Die Entwicklung des Prototyps stellt FuE dar.*
   Im Jahr 1 wird der Prototyp von der A-GmbH entwickelt, im Jahr 2 von der A-GmbH an

die B-AG verkauft.
Die Entwicklungsaufwendungen des Jahres 1 sind bei der A-GmbH für die Forschungsprämie des Jahres 1 als unmittelbarer Aufwand zu erfassen, während sie steuerlich zu aktivieren sind. Der Verkauf im Jahr 2 und die daraus steuerlich resultierende Bestandsveränderung ist für die Forschungsprämie irrelevant.

2. *Im Rahmen des Entwicklungsprojekts X wird von einer Gießerei im Jahr 1 ein prämienbegünstigter Prototyp hergestellt. Die Aufwendungen zur Entwicklung des Prototyps werden in der Bemessungsgrundlage als unmittelbarer Aufwand erfasst. Der Prototyp wird in der Steuerbilanz als Umlaufvermögen aktiviert.*
Im Jahr 2 wird der Prototyp im Rahmen des Entwicklungsprojekts Z für prämienbegünstigte Materialforschung verwendet und im Rahmen des Projekts Z eingeschmolzen. Da die Herstellung des Prototyps bereits im Jahr 1 prämienbegünstigt war, kann die steuerlich wirksame Bestandsveränderung aus der Vernichtung des Prototyps nicht ein weiteres Mal im Jahr 2 als prämienrelevanter Aufwand berücksichtigt werden.

Zur Berücksichtigung von „frustrierten Aufwendungen“ siehe Rz 315.

312

Nicht zur Bemessungsgrundlage zählen Aufwendungen für Waren, die nach Start der Serienproduktion, aber vor Erreichen der Großserienproduktion von den Kunden als mangelhaft reklamiert oder bereits vor deren Lieferung an den Kunden als mangelhaft erkannt und aussortiert wurden (sog „Ausfallswerte“). Das Vorliegen eines hohen Prozentsatzes an mangelhafter Ware kann Anlass sein, durch weitere Forschungsarbeit wesentlich verbesserte Materialien, Produkte oder Verfahren hervorzubringen, wie es der Definition der „experimentellen Entwicklung“ entspricht. Die Waren selbst stellen aber keinen Aufwand dar, der zum Zwecke der Forschung getätigt wird, sondern Aufwand für Waren, die zum Verkauf produziert wurden (VwGH 13.9.2018, Ro 2016/15/0012 und Ra 2016/15/0045).

313

Bei Reisekosten von FuE-Mitarbeitern muss ein eindeutiger FuE-Projektbezug der Reise bestehen und nachweisbar sein. Reisen, die nicht der begünstigten FuE zuzuordnen sind, begründen keinen prämienbegünstigten Aufwand (zB Kunden-Demonstrationen, Support bei Kunden, Besuch von Messen, siehe dazu auch Rz 114 und Rz 120).

Reisekosten (Diäten, Nächtigungskosten, Fahrtkosten, Konferenzgebühr) sind nur in dem Ausmaß förderbar, als sie auch als steuerliche Betriebsausgaben zu berücksichtigen sind (vgl. Rz 289).

314

Kostenumlagen iZm mit Forschungskooperationen sind nicht prämienbegünstigt (vgl. Rz 203). Dabei schließen sich mehrere Unternehmen auf Grundlage eines Poolvertrags (Kostenumlagevertrags) zusammen. Die eigenen Beiträge der Poolmitglieder werden

bewertet, ein Ausgleich erfolgt über Zahlungen, die einzelne Poolmitglieder vom Pool erhalten oder an diesen zahlen. Alle Poolmitglieder erwerben (wirtschaftliches) Miteigentum an den im Rahmen des Pools gewonnenen FuE-Ergebnissen.

Derartige Zahlungen bewirken lediglich einen Kostenausgleich; ihnen liegt weder eine eigenbetriebliche FuE noch eine Auftragsforschung zu Grunde. Sie sind daher nicht prämienbegünstigt.

315

Wird ein Aufwand für FuE-Zwecke getätigt und kommt es in der Folge zu einem Abbruch des FuE-Projekts, für das er bestimmt war, liegt ein „frustrierter" Aufwand vor.

Bei bilanzierenden Unternehmen wird Umlaufvermögen erst bei Entnahme aus dem Lager aufwandswirksam in Form von Wareneinsatz oder Bestandsveränderungen verbucht. Ein Nicht-Verbrauch von nachweislich für FuE-Zwecke angeschafftem Umlaufvermögen kann nach den Umständen des Einzelfalls für die Forschungsprämie relevant sein. Dabei wird insbesondere zu berücksichtigen sein, ob die Anschaffung von ausgeschiedenem Umlaufvermögen unter Berücksichtigung der Zielsetzung des abgebrochenen FuE-Projekts in einer angemessenen und branchentypischen Menge erfolgt ist.

> *Beispiel:*
>
> *Die A-GmbH forscht und entwickelt Herstellungstechnologien im Bereich der Pharmazie. Für das prämienbegünstigte Projekt X wird im Jahr 1 Verbrauchsmaterial von 1.000 kg zu einem Kaufpreis von 100.000 Euro erworben. Im Jahr 2 wird das Projekt abgebrochen, weil erkannt wurde, dass das angestrebte Entwicklungsziel nicht erreicht werden kann. Bis zu diesem Zeitpunkt wurden 500 kg Verbrauchsmaterial im Projekt X verbraucht, 500 kg (Anschaffungskosten 50.000 Euro) werden entsorgt und über Bestandsveränderungen aufwandswirksam erfasst.*
>
> *Die A-GmbH kann den gesamten Aufwand als prämienbegünstigt behandeln, weil auch die frustrierte Menge von 500 kg ausschließlich für förderbare Aktivitäten im Rahmen des Projekts X vorgesehen waren.*

6.5. Unmittelbare Investitionen

6.5.1. Allgemeines

316

Gemäß § 1 Abs. 2 Z 2 FoPV sind unmittelbare Investitionen in aktivierungspflichtige Wirtschaftsgüter (einschließlich der Anschaffung von Grundstücken) nach Maßgabe des § 1 Abs. 2a FoPV prämienbegünstigt.

Demgemäß kann eine unmittelbare Investition in ein aktivierungspflichtiges Wirtschaftsgut (einmalig) in Höhe der Gesamtaufwendungen gemäß § 1 Abs. 2a Z 1 FoPV (vgl. Rz 321 ff) oder (jährlich) in Höhe der auf das Wirtschaftsjahr entfallenden Absetzung für Abnutzung

(AfA) gemäß § 1 Abs. 2a Z 2 FoPV (vgl. Rz 330 f) berücksichtigt werden. Die Berücksichtigung der Gesamtaufwendungen setzt eine durchgehende FuE-Nutzung während des Nachhaltigkeitszeitraums voraus (siehe dazu Rz 319), die Berücksichtigung der Jahres-AfA (nur) eine FuE-Nutzung während des jeweiligen Wirtschaftsjahres.

Das Wahlrecht, entweder die Gesamtaufwendungen oder die AfA zu berücksichtigen, ist in dem Wirtschaftsjahr auszuüben, in dem die unmittelbare Investition erstmalig in der Bemessungsgrundlage berücksichtigt wird. Die getroffene Wahl ist sodann für die Folgejahre bindend (siehe aber betreffend Umstände, die zu einer nachträglichen Berichtigung führen, die Rz 324 ff).

317

Unter „Investitionen“ sind materielle und immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens zu verstehen, die im wirtschaftlichen Eigentum des Antragstellers stehen. Darunter fallen zB Grund und Boden, Gebäude, Maschinen, Laboreinrichtungen und Ausrüstungen, Computersoftware, Transportmittel oder Patente.

„Unmittelbar“ bedeutet, dass die Investition direkt der FuE zuzuordnen sein muss. Es ist dabei unerheblich, ob die Nutzung in einem oder in mehreren prämienbegünstigten Projekten erfolgt. Liegt eine unmittelbare Nutzung für FuE-Zwecke nicht vor, kommt eine Berücksichtigung von Aufwendungen für Investitionen nur über die verursachungsgerechte Zuordnung von Gemeinkosten im Wege einer AfA-Komponente in Betracht (siehe Rz 340 ff).

Unmittelbare Investitionen sind insoweit prämienbegünstigt, als sie für Zwecke der FuE genutzt werden. Bei Berücksichtigung der Gesamtaufwendungen ist das FuE-Nutzungsausmaß im Nachhaltigkeitszeitraum maßgebend (siehe Rz 320), bei Berücksichtigung der AfA das FuE-Nutzungsausmaß im jeweiligen Wirtschaftsjahr (siehe Rz 330).

6.5.2. Berücksichtigung der Gesamtaufwendungen

6.5.2.1. Nachhaltigkeit der Nutzung

318

Unmittelbare Investitionen in aktivierungspflichtige Wirtschaftsgüter können bei nachhaltiger FuE-Nutzung im gesamten Nachhaltigkeitszeitraum entsprechend dem in diesem Zeitraum erfolgenden Nutzungseinsatz in Höhe der Gesamtaufwendungen (siehe dazu Rz 321) in der Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie berücksichtigt werden.

Für die Berücksichtigung der Gesamtaufwendungen muss das Wirtschaftsgut gemäß § 1 Abs. 2a Z 1 lit. b FoPV nach sorgfältiger Einschätzung zum Zeitpunkt des erstmaligen FuE-Einsatzes dazu bestimmt sein, im Nachhaltigkeitszeitraum durchgehend FuE-Zwecken zu dienen. Die Umstände, die für das Vorliegen der Nachhaltigkeit sprechen, sind zu

dokumentieren (zB bereits abgeschlossene Kooperationsverträge mit anderen Forschungseinrichtungen, konkrete Unternehmensplanungen, Investitionsrechnungen, FuE-Budgetpläne).

Ist die Voraussetzung der Nachhaltigkeit nicht erfüllt, erfolgt die Berücksichtigung der unmittelbaren Investition ausschließlich im Wege der FuE-bezogenen Jahres-AfA (§ 1 Abs. 2a Z 2 FoPV, siehe Rz 330).

319

Der Nachhaltigkeitszeitraum beträgt die Hälfte der für das betreffende Wirtschaftsgut bestehenden betriebsgewöhnlichen (Rest)Nutzungsdauer. Maßgebend ist die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer, die im Rahmen der steuerlichen Gewinnermittlung der AfA-Bemessung zu Grunde gelegt wird, unabhängig davon, wie lange das Wirtschaftsgut voraussichtlich für FuE-Zwecke genutzt wird. Er beträgt aber jedenfalls nicht mehr als das Wirtschaftsjahr der erstmaligen FuE-Nutzung und die nachfolgenden neun Wirtschaftsjahre (§ 1 Abs. 2a Z 1 lit. c FoPV).

- Beträgt die betriebsgewöhnliche (Rest)Nutzungsdauer des Wirtschaftsguts weniger als 20 Jahre, stellt die Hälfte der betriebsgewöhnlichen (Rest)Nutzungsdauer den Nachhaltigkeitszeitraum dar. Der Nachhaltigkeitszeitraum beginnt mit dem Kalendermonat, der dem Tag der erstmaligen Nutzung für FuE-Zwecke nachfolgt und endet mit dem Kalendermonat, an dem die Hälfte der für das betreffende Wirtschaftsgut bestehenden betriebsgewöhnlichen (Rest)Nutzungsdauer verstrichen ist.
- Beträgt die betriebsgewöhnliche (Rest)Nutzungsdauer 20 Jahre oder mehr, umfasst der Nachhaltigkeitszeitraum das Wirtschaftsjahr der erstmaligen FuE-Nutzung und die nachfolgenden neun Wirtschaftsjahre.

Erfolgt die erstmalige FuE-Nutzung im Wirtschaftsjahr der Anschaffung/Herstellung, beträgt der Nachhaltigkeitszeitraum die Hälfte der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer. Erfolgt die erstmalige FuE-Nutzung in einem der Anschaffung/Herstellung nachfolgenden Wirtschaftsjahr, ist für die Ermittlung des Nachhaltigkeitszeitraums von der (für künftige FuE-Zwecke möglichen) Restnutzungsdauer auszugehen, dh. die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer ist um die schon verstrichene Nutzungsdauer zu kürzen.

Beispiele:

1. *Am 10.3.01 wird eine Maschine mit einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von 15 Jahren angeschafft und am 15.3.01 für FuE-Zwecke in Betrieb genommen. Der Nachhaltigkeitszeitraum beträgt 7,5 Jahre (90 Monate). Er beginnt am 1.4.01 und endet am 30.9.08.*
2. *Eine am 10.10.01 angeschaffte und sofort zu Produktionszwecken genützte Maschine mit einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von 6 Jahren (72 Monaten) wird am 17.2.03 erstmals für FuE-Zwecke eingesetzt. Zum Zeitpunkt des erstmaligen FuE-*

Nutzungseinsatzes sind 15 volle Monate der Nutzungsdauer verstrichen (Zeitraum vom 1.11.01 bis 31.1.03). Die Restnutzungsdauer beträgt 57 Monate (72 Monate abzüglich 15 Monate), die halbe Restnutzungsdauer beträgt daher 28,5 Monate. Der Nachhaltigkeitszeitraum beginnt am 1.3.03 und endet mit Ablauf des Monats, in dem 28,5 Monate seit Beginn verstrichen sind, somit am 31.7.05.

3. *Am 27.8.06 wird eine Maschine mit einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von 24 Jahren von einem Unternehmen mit Regelwirtschaftsjahr angeschafft und für FuE-Zwecke in Betrieb genommen. Der Nachhaltigkeitszeitraum endet mit Ablauf des zehnten Wirtschaftsjahres nach erstmaliger Nutzung, somit am 31.12.15.*

320

Gemäß § 1 Abs. 2a Z 1 lit. d FoPV sind die Gesamtaufwendungen entsprechend jenem Nutzungseinsatz zu berücksichtigen, in dem das Wirtschaftsgut im Nachhaltigkeitszeitraum durchgehend FuE-Zwecken dient.

Wird das Wirtschaftsgut im gesamten Nachhaltigkeitszeitraum ausschließlich für FuE genutzt, sind die Gesamtaufwendungen ungekürzt zu berücksichtigen. Bei einer nicht vollständigen FuE-Nutzung ist der Betrag maßgeblich, der dem auf die Bemessungsgrundlage angewendeten Durchschnittswert der FuE-Nutzung im Nachhaltigkeitszeitraum entspricht (anteilige Gesamtaufwendungen). Allfällige Änderungen im FuE-Nutzungsausmaß, die nach der gebotenen sorgfältigen Einschätzung zum Zeitpunkt des erstmaligen FuE-Einsatzes innerhalb des Nachhaltigkeitszeitraums zu erwarten sind, sind daher bereits zu berücksichtigen.

Nach Ablauf des Nachhaltigkeitszeitraums eintretende Änderungen haben keine Auswirkung (mehr).

Beispiele:

1. *Im Jahr 1 wird eine Spezialzentrifuge mit einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von 20 Jahren für ein Forschungslabor angeschafft. Die Zentrifuge wird im Jahr 1 ausschließlich für prämienbegünstigte FuE eingesetzt. Es ist nach sorgfältiger Beurteilung absehbar, dass sie auch in den Jahren 2 bis 10 (Nachhaltigkeitszeitraum) ausschließlich für derartige Zwecke genutzt wird. Die gesamten Anschaffungskosten können im Jahr 1 als Gesamtaufwendungen berücksichtigt werden.*

2. *Im Jahr 2 wird ein Spezialdestillationsgerät mit einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von 16 Jahren angeschafft. Das Gerät wird im Jahr 2 ausschließlich für prämienbegünstigte FuE eingesetzt. Es ist nach sorgfältiger Beurteilung absehbar, dass es auch in den Jahren 3 bis 6 ausschließlich für derartige Zwecke genutzt werden wird. Ab dem Jahr 7 wird das Gerät aber voraussichtlich nicht mehr für prämienbegünstigte FuE-Zwecke verwendet werden, weil absehbar ist, dass die FuE-Forschungsreihe, für die es bestimmt ist, mit dem Jahr 6 ausläuft. Da bereits absehbar ist, dass über den Nachhaltigkeitszeitraum (8 Jahre) keine durchgehende FuE-Nutzung vorliegen wird, kommt die Berücksichtigung der Anschaffungskosten als Gesamtaufwendungen nicht in Betracht. In den Jahren der*

tatsächlichen FuE-Nutzung (2 bis 6) kann die jeweilige Jahres-AfA im Umfang der FuE-Nutzung (100%) berücksichtigt werden.

3. *Im Jahr 3 wird eine Spezialwaage mit einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von 30 Jahren um 100.000 Euro angeschafft. Die Waage wird im Jahr 3 ausschließlich für prämienbegünstigte FuE eingesetzt. Es ist absehbar, dass sie auch in den Jahren 4 und 5 ausschließlich für derartige Zwecke genutzt werden wird. Ab dem Jahr 6 wird das Gerät aber voraussichtlich nur mehr zu 50% für prämienbegünstigte FuE-Zwecke verwendet werden. Der Nachhaltigkeitszeitraum umfasst die Wirtschaftsjahre 3 bis 12.*
   Als Gesamtaufwendungen sind die Anschaffungskosten von 100.000 Euro im Umfang der sorgfältig geschätzten FuE-Nutzung der Jahre 3 bis 12 zu berücksichtigen. Für die Jahre 3 bis 5 sind jeweils 10.000 Euro zu berücksichtigen (100% des auf diese Jahre entfallenden Anteils der Bemessungsgrundlage iHv 10.000 Euro). Für die Jahre 6 bis 12 sind jeweils 5.000 Euro zu berücksichtigen (50% des auf diese Jahre entfallenden Anteils der Bemessungsgrundlage iHv 10.000 Euro). In Summe können daher 65.000 Euro berücksichtigt werden, das entspricht einer durchschnittlichen FuE-Nutzung von 65% im Nachhaltigkeitszeitraum.

4. *Im Jahr 4 wird eine Laboreinrichtung mit einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von 10 Jahren angeschafft und in den Jahren 4 bis 8 für FuE-Zwecke genutzt. Im Jahr 9 wird sie verkauft.*
   Da der Verkauf und damit die Beendigung der FuE-Nutzung nach Ablauf des Nachhaltigkeitszeitraums erfolgt, bleibt er ohne Auswirkung.

6.5.2.2. Ermittlung der Gesamtaufwendungen und Wirtschaftsjahr der Berücksichtigung

321

Als Gesamtaufwendungen ist der Wert maßgebend, der im Jahr der Anschaffung oder Herstellung im Rahmen der steuerlichen Gewinnermittlung als AfA-Bemessungsgrundlage herangezogen wird. Wird ein früher angeschafftes, hergestelltes oder eingelegtes Wirtschaftsgut erstmalig für Zwecke der Forschung und experimentellen Entwicklung verwendet, ist der Buchwert zu Beginn des Wirtschaftsjahres zu berücksichtigen. (§ 1 Abs. 2a Z 1 lit. a FoPV). Als Bemessungsgrundlagen kommen daher für Investitionen, die nachhaltig für FuE genutzt werden, in Betracht:

1. Die Anschaffungs- oder (Teil)Herstellungskosten (inklusive allfälliger nachträglicher Anschaffungs- oder Herstellungskosten), wenn das Wirtschaftsgut im Wirtschaftsjahr der erstmaligen FuE-Nutzung angeschafft oder hergestellt wurde.

2. Der Buchwert zu Beginn des Wirtschaftsjahres der erstmaligen FuE-Nutzung, wenn ein in einem früheren Wirtschaftsjahr angeschafftes, hergestelltes oder eingelegtes Wirtschaftsgut erstmals für FuE-Zwecke verwendet wird. Wird ein Wirtschaftsgut nach einer Umgründung mit Buchwertfortführung erstmals für FuE-Zwecke eingesetzt, ist der Buchwert maßgebend.

Von den Gesamtaufwendungen sind steuerfreie Zuwendungen aus öffentlichen Mitteln iSd § 3 Abs. 4 EStG 1988 abzuziehen (siehe dazu Rz 356 ff).

Bei einer Übertragung stiller Reserven (§ 12 EStG 1988) gilt:

- Bei Prämien der Jahre ab 2026 kürzt eine übertragene stille Reserve auf Grund der Maßgeblichkeit der steuerlichen Gewinnermittlungsvorschriften die Gesamtaufwendungen (§ 1 Abs. 1 FoPV iVm § 12 Abs. 6 EStG 1988).
- Bei Prämien der Jahre bis 2025 kürzt eine übertragene stille Reserve die Bemessungsgrundlage nicht.

Ein von den Gesamtaufwendungen (Anschaffungs-/Herstellungskosten, Buchwert) verschiedener Aufwand, der eine bereits prämienwirksam gewordene Investition betrifft, ist insoweit begünstigt, als er der durchgeführten FuE zuzuordnen ist; das betrifft zB Aufwendungen für Reparaturen, Instandhaltungs- und Instandsetzungsmaßnahmen sowie Wartungen iZm Wirtschaftsgütern, deren Gesamtaufwendungen berücksichtigt worden sind, wenn sie im Zeitpunkt des Aufwands für prämienbegünstigte FuE verwendet werden.

322

Liegt ein mehrjähriger Herstellungsvorgang vor und beginnt die Nutzung für FuE-Zwecke mit der Fertigstellung, sind nicht die jeweils anteiligen, sondern im Wirtschaftsjahr der Fertigstellung und erstmaligen FuE-Nutzung die gesamten Herstellungskosten als Gesamtaufwendungen der Bemessung der Forschungsprämie zu Grunde zu legen. Erfolgt eine FuE-Nutzung schon während des Herstellungsvorgangs und liegen aktivierungspflichtige Teilherstellungskosten vor, sind die jeweiligen Teilherstellungskosten in der Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie zu berücksichtigen.

> *Beispiel:*
>
> *Im Jahr 1 wird mit der Errichtung eines Labors der A-GmbH begonnen, das nachhaltig zur Gänze für Zwecke prämienbegünstigter FuE verwendet werden soll. Die Kosten werden als „Anlagen in Bau" aktiviert. Im Jahr 2 werden erste selbständig nutzbare Laborbereiche (einzelne Laborräume samt erforderlicher Infrastruktur) fertiggestellt und bereits für FuE-Tätigkeiten genutzt. Die Errichtung der restlichen Laborbereich wird im Jahr 3 fortgesetzt und beendet.*
>
> *Da Laborbereiche bereits im Jahr 2 für FuE-Zwecke verwendet werden, sind die die Jahre 1 und 2 betreffenden Teilherstellungskosten in der Prämie für das Jahr 2 zu berücksichtigen. Die auf das Jahr 3 entfallenden Teilherstellungskosten sind in der Prämie für das Jahr 3 zu erfassen.*

Wird ein unbebautes Grundstück angeschafft, auf dem später ein nachhaltig für FuE-Zwecke genutztes Gebäude errichtet wird, sind Grundstück und Gebäude im Jahr der erstmaligen FuE-Nutzung in der Forschungsprämie zu berücksichtigen. Für den Grund und Boden ist der Buchwert maßgebend.

323

Der jeweils maßgebende Wert ist entsprechend jenem Nutzungseinsatz zu berücksichtigen, in dem das Wirtschaftsgut im Nachhaltigkeitszeitraum FuE-Zwecken dient.

Bei einer gemischten Nutzung für FuE-Zwecke und nicht prämienbegünstigte Zwecke ist das arithmetische Mittel des geplanten FuE-Nutzungseinsatzes im Nachhaltigkeitszeitraum maßgebend. Im Jahr des erstmaligen Nutzungseinsatzes für FuE-Zwecke muss daher sorgfältig beurteilt werden, in welchem Umfang im Nachhaltigkeitszeitraum der FuE-Nutzungseinsatz erfolgen wird.

Beispiele:

1. *Im Jahr 1 erfolgt die Anschaffung der Maschine A (betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer 4 Jahre, Anschaffungskosten 100.000 Euro). Die Maschine A wird während der gesamten Nutzungsdauer zu 30% für begünstigte FuE und zu 70% für andere betriebliche Zwecke verwendet.*
   30% der Anschaffungskosten (30.000 Euro) gehen als Gesamtaufwendungen in die Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie des Jahres 1 ein.
2. *Die A-GmbH schafft im Jahr 1 eine Anlage um 200.000 Euro an, die sowohl für begünstigte FuE als auch für die Produktion genutzt wird. Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer der Anlage beträgt 8 Jahre. Die Nutzung für begünstigte FuE-Zwecke wird wie folgt beurteilt:*
   - *Jahr 1: 70%*
   - *Jahr 2: 50%*
   - *Jahr 3: 40%*
   - *Jahr 4: 30%*
   - *Jahr 5: 20%*
   - *Jahr 6: 20%*
   - *Jahr 7 und 8: 0% (Einsatz für Produktionszwecke)*

   Der Nachhaltigkeitszeitraum endet mit dem Jahr 4. Da die Anlage während des gesamten Nachhaltigkeitszeitraums für begünstigte FuE-Zwecke verwendet wird, können die anteiligen Gesamtaufwendungen berücksichtigt werden. Die Forschungsprämie steht im Ausmaß der begünstigten FuE-Nutzung in den Jahren 1 bis 4, somit im Ausmaß von 47,5% zu. Bei der Prämie des Jahres 1 sind 95.000 Euro als anteilige Gesamtaufwendungen zu berücksichtigen.

Die Einschätzung des Umfangs der künftigen FuE-Nutzung ist zu dokumentieren. Welcher Aufteilungsmaßstab im Fall einer gemischten Nutzung als sachgerecht zu beurteilen ist, ist einzelfallbezogen zu beurteilen. Bei Gebäuden kann eine flächenmäßige Aufteilung sachgerecht sein, bei Maschinen eine auf den Nutzungseinsatz bezogene Aufteilung.

6.5.2.3. Berichtigung durch Zu-/Abschläge

324

§ 1 Abs. 2a Z 1 lit. e FoPV regelt, welche Änderungen innerhalb des Nachhaltigkeitszeitraums Rechtsfolgen auslösen. Folgende Umstände führen zu einer Berichtigung der Forschungsprämie, sofern sie vor Ablauf des Nachhaltigkeitszeitraums eingetreten und nicht als Auswirkung einer nachträglich eingetretenen Unwägbarkeit (siehe dazu Rz 325) anzusehen sind:

a) Der Umfang der prämienbegünstigten FuE-Nutzung im Nachhaltigkeitszeitraum weicht von dem Ausmaß ab, das der Berücksichtigung im Wege der sorgfältigen Schätzung zu Grunde gelegt wurde. Dabei bleiben Änderungen im Nutzungsausmaß, die 25% nicht übersteigen, unbeachtlich. Das trägt dem Umstand Rechnung, dass FuE generell mit Ungewissheiten verbunden ist und dies auch auf das Ausmaß der prämienbegünstigten FuE-Nutzung zutrifft. Dementsprechend sind Änderungen (Erhöhungen oder Verminderungen des Nutzungseinsatzes), die den Schwellenwert von 25% nicht übersteigen, unbeachtlich. Der Schwellenwert bezieht sich stets auf das zuletzt berücksichtigte Nutzungsausmaß. Bei vollständiger Berücksichtigung (100% FuE-Nutzung) kommt es daher zu einer Berichtigung, sobald die prämienbegünstigte FuE-Nutzung – bezogen auf den Nachhaltigkeitszeitraum – auf unter 75% sinkt. Im Nachhaltigkeitszeitraum muss daher die bisherige FuE-Nutzung und die für die noch offene Zeit voraussichtliche FuE-Nutzung beobachtet werden (siehe dazu Beispiel in Rz 326).

b) Die FuE-Nutzung wird vor Ablauf des Nachhaltigkeitszeitraums beendet, sodass das Erfordernis der durchgehenden prämienbegünstigten FuE-Nutzung im Nachhaltigkeitszeitraum nicht erfüllt wird.

Die Berichtigung hat durch einen Prämienzuschlag oder Prämienabschlag im Jahr der Änderung (§ 1 Abs. 2a Z 1 lit. f FoPV, Rz 326 und Rz 327) und/oder durch eine Änderung der Bemessungsgrundlage der Prämie des Jahres der Investition (§ 1 Abs. 2a Z 1 lit. g FoPV, Rz 328) zu erfolgen.

325

Ist die Änderung oder der Wegfall der FuE-Nutzung das Ergebnis einer nachträglich eingetretenen Unwägbarkeit, unterbleibt eine Berichtigung. Unwägbarkeiten sind durch willentliche Entscheidung nicht beeinflussbare äußere Umstände wie etwa Schäden auf Grund höherer Gewalt oder die ungeplante Unbrauchbarkeit des Wirtschaftsguts für die weitere FuE-Verwendung. Stellt sich heraus, dass das angestrebte FuE-Ziel aus wissenschaftlich-technischer Sicht nicht erreicht werden kann (fehlgeschlagene FuE; vgl. Rz 46), liegt eine Unwägbarkeit vor. Keine Unwägbarkeiten liegen hingegen vor, wenn die Investition wegen eines gewollten vorzeitigen Projektabbruchs nicht nachhaltig genutzt wird, zB weil das wirtschaftliche Potential aus der FuE-Verwertung negativ eingestuft wird oder kein weiteres

Budget für die FuE zur Verfügung gestellt wird. Betriebswirtschaftliche Gründe für den Entfall der Nutzung sind vom Begriff Unwägbarkeit nicht erfasst.

Relevante Änderungen führen zu einer Berichtigung, die durch einen Prämienzuschlag oder Prämienabschlag im Jahr der Änderung (§ 1 Abs. 2a Z 1 lit. f FoPV, Rz 326 und Rz 327) und/oder durch eine Änderung der Bemessungsgrundlage der Prämie des Jahres der Investition (§ 1 Abs. 2a Z 1 lit. g FoPV, Rz 328) zu erfolgen hat.

326

Nach § 1 Abs. 2a Z 1 lit. f FoPV hat eine Berichtigung grundsätzlich im Rahmen der Berechnung der Forschungsprämie des Jahres, in dem eine Änderung eingetreten ist, durch einen Prämienzuschlag oder einen Prämienabschlag zu erfolgen. Soweit keine Forschungsprämie berücksichtigt wird oder ein Prämienabschlag die Höhe der für dieses Jahr zustehenden Forschungsprämie übersteigt, hat eine Berichtigung nach § 1 Abs. 2a Z 1 lit. g FoPV (Rz 328) zu erfolgen. Für den Prämienzuschlag und -abschlag gilt:

- Bei einer Erhöhung der (anteiligen) Gesamtaufwendungen um mehr als 25% ist ein Prämienzuschlag, bei einer Verminderung der (anteiligen) Gesamtaufwendungen um mehr als 25% ist ein Prämienabschlag anzusetzen. Bei Beendigung der Nutzung für Zwecke der FuE ist ein Prämienabschlag anzusetzen; dabei ist die AfA, die auf die Jahre dieser Nutzung insgesamt entfällt, als Zuschlag zu erfassen und der Prämienabschlag um diesen Zuschlag zu kürzen.
- Der Prämienzuschlag oder Prämienabschlag ergibt sich für jedes Wirtschaftsgut aus der Veränderung der Bemessungsgrundlage multipliziert mit dem Prämienprozentsatz, der für das Jahr der Berücksichtigung maßgebend war.

  Beispiel:

  Im Jahr 1 wurde vom Unternehmen A eine für Forschungszwecke bestimmte Maschine mit einer Nutzungsdauer von 20 Jahren um 100.000 Euro angeschafft und zur Gänze für prämienbegünstigte FuE genutzt. Da angenommen wurde, dass die Maschine auch in den Jahren 2 bis 10 (Nachhaltigkeitszeitraum) ausschließlich für prämienbegünstigte FuE genutzt wird, wurden die Anschaffungskosten zu 100% als Gesamtaufwendungen in der Bemessungsgrundlage für die Prämie des Jahres 1 berücksichtigt. Auf die Investition entfällt somit eine Prämie von 14.000 Euro.

  In den Jahren 2 bis 5 wird die Maschine tatsächlich zur Gänze für prämienbegünstigte FuE genutzt. Im Jahr 6 wird sie allerdings nur zu 40% für prämienbegünstigte FuE genutzt; dieses Nutzungsausmaß wird nach sorgfältiger Einschätzung auch für die restlichen Jahre des Nachhaltigkeitszeitraums bestehen. Auf Grund dieser – gegenüber der Einschätzung im Jahr 1 geänderten – tatsächlichen Verhältnisse beträgt der (in den Jahren 1 bis 5 tatsächliche und für die Jahre 6 bis 10 geschätzte) Nutzungseinsatz im gesamten Nachhaltigkeitszeitraum nur 70%. Da die Abweichung mehr als 25% beträgt, hat eine Berichtigung zu erfolgen. Die Investition ist daher nur mit 70.000 Euro zu berücksichtigen. Die Reduktion der Bemessungsgrundlage um 30.000 Euro führt zu einer Prämienreduktion von 4.200 Euro (14% von 30.000 Euro). Sollte sich in den verbleibenden Jahren des

Nachhaltigkeitszeitraums (Jahre 7 bis 10) ergeben, dass das tatsächliche Nutzungsausmaß – bezogen auf den gesamten Nachhaltigkeitszeitraum – unter 52,5% sinkt, das ist eine Reduktion von mehr als 25% bezogen auf 70%, wäre eine neuerliche Berichtigung geboten.

Das Unternehmen A beansprucht für das Jahr 6 für eine Bemessungsgrundlage von 150.000 Euro eine Forschungsprämie von 21.000 Euro. Die Berichtigung betreffend die Maschine führt zu einem Prämienabschlag betreffend das Jahr 1 iHv 4.200 Euro. Das Unternehmen A kann für das Jahr 6 eine Prämie von insgesamt 16.800 Euro geltend machen.

Die Berichtigung im Wege einer Änderung der Prämie des Änderungsjahres macht somit eine Aufrollung des Prämienverfahrens für das Ursprungsjahr entbehrlich. Für die Anwendung der Berichtigung ist stets der Prämiensatz des Ursprungsjahres maßgeblich. Allfällige Änderungen im Prämiensatz des Berichtigungsjahres gegenüber dem Jahr der Berücksichtigung der Investition wirken sich nicht auf den Prämienzu-/abschlag aus und führen zum gleichen Ergebnis, das sich auch bei einer Korrektur der Prämie des Ursprungsjahres ergeben würde.

327

Die Beendigung der FuE-Nutzung im Nachhaltigkeitszeitraum löst eine Berichtigung aus, sofern ihr keine Unwägbarkeit zugrunde liegt. Sie bewirkt daher einen Prämienabschlag in Höhe der gesamten auf die jeweilige Investition entfallenden Forschungsprämie.

Durch die Berichtigung fällt bei abnutzbaren Wirtschaftsgütern die Einschränkung für die Berücksichtigung der FuE-bezogenen AfA nachträglich weg, sodass die (anteilige) AfA für vergangene Jahre „nachgeholt“ werden kann. Die AfA, die auf die Jahre dieser Nutzung insgesamt entfällt, ist daher als Zuschlag zu erfassen und kürzt den Prämienabschlag entsprechend (§ 1 Abs. 2a Z 1 lit. f erster Teilstrich FoPV; Rz 330).

Beispiel:

Im Wirtschaftsjahr 1 wurde vom Unternehmen B eine für Forschungszwecke bestimmte Maschine mit einer Nutzungsdauer von 20 Jahren um 100.000 Euro angeschafft. Da angenommen wurde, dass die Maschine auch in den Wirtschaftsjahren 2 bis 10 (Nachhaltigkeitszeitraum) ausschließlich für prämienbegünstigte FuE genutzt wird, wurden als Gesamtaufwendungen die vollen Anschaffungskosten in der Bemessungsgrundlage für die Prämie des Jahres 1 berücksichtigt. Auf die Investition entfällt somit eine Prämie des Jahres 1 von 14.000 Euro.

In den Jahren 2 bis 6 wird die Maschine tatsächlich zur Gänze für prämienbegünstigte FuE genutzt. Mit Ende des Wirtschaftsjahres 6 wird sie verkauft (keine Unwägbarkeit).

*Die Beendigung der FuE-Nutzung vor Ende des Nachhaltigkeitszeitraums führt zu einem Prämienabschlag von 14.000 Euro. Für die ausschließliche FuE-Nutzung in den Wirtschaftsjahren 1 bis 6 steht eine AfA von insgesamt 30.000 Euro zu (5.000 Euro * 6 Jahre), der ein Prämienzuschlag von 4.200 Euro entspricht (30.000 Euro * 14%). Der Prämienabschlag (14.000 Euro) ist um den Prämienzuschlag (4.200 Euro) zu kürzen und beträgt daher 9.800 Euro.*

© Bundesministerium für Finanzen

Das Unternehmen beansprucht für das Jahr 6 für eine Bemessungsgrundlage von 150.000 Euro eine Forschungsprämie von 21.000 Euro. Diese Forschungsprämie ist um den Prämienabschlag von 9.800 Euro zu kürzen und beträgt daher insgesamt 11.200 Euro.

Sind von der Berichtigung im selben Jahr mehrere Wirtschaftsgüter betroffen, ergibt sich der insgesamt zu berücksichtigende Prämienzuschlag oder Prämienabschlag als Saldo aus den einzelnen Prämienzu- bzw. -abschlägen.

328

Eine (ausschließliche) Berichtigung durch einen Prämienzuschlag oder Prämienabschlag im Änderungsjahr kommt nicht in Betracht, wenn für das Jahr, in dem eine maßgebliche Änderung eingetreten ist, keine Forschungsprämie berücksichtigt wird oder wenn für das Änderungsjahr zwar eine Forschungsprämie beansprucht wird, diese aber niedriger als der Prämienabschlag ist, sodass es zu keiner vollständigen Berichtigung im Rahmen der Prämie des Änderungsjahres kommen kann. In § 1 Abs. 2a Z 1 lit. g FoPV wird für solche Fälle ergänzend die Umsetzung der Berichtigung durch eine Kürzung der Bemessungsgrundlage der Prämie des Jahres der Berücksichtigung der Investition geregelt.

Beispiel 1:

Sachverhalt wie im Beispiel in Rz 326. Das Unternehmen A beansprucht jedoch für das Jahr 6 für eine Bemessungsgrundlage von 20.000 Euro eine Forschungsprämie von 2.800 Euro.

Der Prämienabschlag betreffend das Jahr 1 iHv 4.200 Euro kann im Umfang von 2.800 Euro mit der Prämie für das Jahr 6 verrechnet werden. Die Prämie für das Jahr 6 beträgt daher 0. Für den verbleibenden Rest von 1.400 Euro kann keine Berücksichtigung im Rahmen der Prämie für das Jahr 6 erfolgen.

Kann ein Prämienabschlag mit der Prämie des Jahres der Änderung nicht oder nicht vollständig verrechnet werden, hat die Berichtigung durch nachträgliche Änderung der Prämie des Jahres zu erfolgen, in dem die Gesamtaufwendungen berücksichtigt wurden. Der zur Änderung Anlass gebende Sachverhalt stellt ein rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO dar, sodass die Prämie dieses Jahres unter Zugrundelegung dieses Verfahrenstitels geändert werden kann. Eine ohne Bescheiderlassung gutgeschriebene Prämie ist daher im Wege eines Festsetzungsbescheides gemäß § 201 Abs. 2 Z 5 BAO zu ändern.

Beispiel 2 (Fortsetzung):

Dem im Rahmen der Prämie für das Jahr 6 nicht berücksichtigten Rest der Prämie iHv 1.400 Euro entspricht eine Bemessungsgrundlagenverminderung iHv 10.000 Euro. Die Forschungsprämie des Jahres 1 ist gemäß § 201 Abs. 2 Z 5 BAO iVm § 1 Abs. 2a Z 1 lit. g FoPV zu ändern. Die Verminderung der Bemessungsgrundlage um 10.000 Euro führt zu einer Nachforderung an Forschungsprämie für das Jahr 1 um 1.400 Euro.

329

§ 1 Abs. 2 Z 2 und Abs. 2a FoPV in der Fassung BGBl. II Nr. 300/2025 sind erstmalig auf Prämien anzuwenden, die das Jahr 2026 betreffen. Es ist daher bei Prämien für Jahre ab 2027 zu prüfen, ob für Gesamtaufwendungen, die in einer Prämie eines Jahres ab 2026 berücksichtigt wurden, eine Berichtigung (Prämienzuschlag oder -abschlag oder Korrektur der Prämie des Ursprungsjahres) zu erfolgen hat.

6.5.3. Berücksichtigung der AfA

330

Werden (anteilige) Gesamtaufwendungen gemäß § 1 Abs. 2a Z 1 FoPV nicht berücksichtigt oder können sie (wegen Nichterfüllung des Nachhaltigkeitserfordernisses) nicht berücksichtigt werden, können gemäß § 1 Abs. 2a Z 2 FoPV die Aufwendungen für ein abnutzbares Wirtschaftsgut in Höhe der auf das Wirtschaftsjahr entfallenden AfA insoweit berücksichtigt werden, als das Wirtschaftsgut unmittelbar für Zwecke der FuE genutzt wird.

Eine Berücksichtigung im Wege der AfA kommt insbesondere in Betracht, wenn das Ausmaß der künftigen FuE-Nutzung nicht ausreichend präzise vorhersehbar ist, um die Höhe der anteiligen Gesamtaufwendungen verlässlich zu ermitteln oder um in Jahren nach der Investition die Prüfung eines allfälligen Berichtigungsbedarfs zu vermeiden.

Maßgebend ist stets die AfA, die für das Wirtschaftsgut im Rahmen der steuerlichen Gewinnermittlung berücksichtigt wird (Rz 287). Diese AfA ist in dem Ausmaß in der Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie zu berücksichtigen, in dem das Wirtschaftsgut im maßgebenden Wirtschaftsjahr unmittelbar für Zwecke prämienbegünstigter FuE genutzt wurde.

331

Bei nicht unmittelbar der FuE dienenden Investitionen kommt eine Berücksichtigung von Investitionen nur im Wege der Gemeinkosten in Betracht. Soweit abnutzbare Anlagegüter betroffen sind, ist eine FuE-bezogene AfA-Komponente in den Gemeinkosten zu berücksichtigen (siehe Rz 340 ff).

Beispiel:

In einem auch FuE betreibenden Unternehmen wird ein Gebäude um 15 Mio. Euro gekauft, das zu 80% nachhaltig für FuE-Zwecke genutzt wird und zu 20% für eine werkseigene Kantine, in der ausschließlich betriebseigenes Personal, daher auch Forschungspersonal, verpflegt wird.

Die Anschaffungskosten können im Umfang von 12 Mio. Euro (80%) als Gesamtaufwendungen berücksichtigt werden. Die Gebäude-AfA für die Kantine ist als Gemeinkosten insoweit Bestandteil der Bemessungsgrundlage, als sie verursachungsgerecht der FuE anteilig zuzurechnen ist.

6.6. Finanzierungsaufwendungen

332

Finanzierungsaufwendungen (-ausgaben) sind prämienbegünstigt, soweit sie der eigenbetrieblichen FuE zuzuordnen sind (§ 1 Abs. 2 Z 3 FoPV).

Der Begriff „Finanzierungsaufwendungen" umfasst dem Grunde nach sowohl Aufwendungen (Ausgaben) aus einer Fremdfinanzierung als auch solche aus einer Eigenkapitalerhöhung. Dabei ist allerdings zu beachten, dass in die Bemessungsgrundlage für die Prämie nur Aufwendungen (Ausgaben) eingehen, die auch steuerlich abzugsfähig sind.

Ist ein Fremdfinanzierungsaufwand nicht zur Gänze der begünstigten FuE zuzuordnen, ist er insoweit zu berücksichtigen, als die finanzierten Aufwendungen/Investitionen der FuE zuzuordnen sind.

333

Finanzierungsaufwand, der iZm Auftragsforschung gemäß § 108c Abs. 2 Z 2 EStG 1988 steht, ist nicht prämienbegünstigt. Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie für Auftragsforschung sind allein die dem Auftraggeber vom Auftragnehmer in Rechnung gestellten Kosten (vgl. Rz 167).

Der Zinsaufwand für fremdfinanzierte Gesellschafterzuschüsse an forschende Tochterunternehmen und Finanzierungsbeiträge (Cash-Beiträge) an COMET-Kompetenzzentren (siehe Rz 206 f) sind nicht prämienbegünstigt, auch wenn in weiterer Folge die aus der FuE gewonnenen Erkenntnisse bzw. Ergebnisse im Rahmen der eigenbetrieblichen FuE genutzt werden.

6.6.1. Fremdfinanzierung

334

Fremdfinanzierungsaufwendungen (-ausgaben) sind prämienbegünstigt, soweit sie steuerlich abzugsfähige Betriebsausgaben darstellen und der FuE zuzuordnen sind. Eine Zuordnung zu FuE liegt in folgenden Fällen vor:

1. Die Fremdfinanzierung ist ausschließlich begünstigten FuE-Zwecken gewidmet wie zB bei FuE-Förderkrediten oder Bankdarlehen zur FuE-Projektfinanzierung.
2. Die Finanzierung weist keine Zweckbindung auf, die der Berücksichtigung als FuE-Aufwand entgegen steht (zB Fremdfinanzierung von Gesellschafterzuschüssen, von Gewinnausschüttungen oder der Anschaffung von Produktionsmitteln), sondern dient der Abdeckung von kurzfristigen Liquiditätsengpässen oder steht iZm der mittel- und langfristigen Kapitalisierung des Antragstellers.

In diesen Fällen ist der Finanzierungsaufwand – analog zu den Gemeinkosten – mit einem sachgerechten Schlüssel der prämienbegünstigten FuE anteilig zuzuordnen.

Beispiel:

Bei der A-GmbH wird prämienbegünstigte FuE durchgeführt. Der Zinsaufwand beträgt laut Jahresabschluss:

- *Zinsen für einen begünstigten FuE-Förderkredit: 250.000 Euro*
- *Zinsen zur Fremdfinanzierung einer Gewinnausschüttung: 150.000 Euro*
- *Zinsen für die Anschaffung von Maschinen in der Produktion: 200.000 Euro*
- *Zinsen für einen allgemeinen Betriebsmittelkredit (Ausschöpfung Dispo-Kreditrahmen): 200.000 Euro*
- *Zinsen konzerninternes Cash-Pooling: 100.000 Euro*

FuE-Förderkredite sind prämienbegünstigte unmittelbare Finanzierungsaufwendungen. Der Zinsaufwand ist daher in voller Höhe bemessungsgrundlagenrelevant.

Der Finanzierungsaufwand für Betriebsmittelkredite und Cash-Pooling kann bei Abdeckung allgemeiner Liquiditätsbedürfnisse im Unternehmen (kein forschungsfremder Finanzierungssonderbedarf) nach einem Schlüssel (siehe dazu Rz 336) aliquot der FuE im Rahmen der Gemeinkosten zugerechnet werden.

Der Zinsaufwand für die Fremdfinanzierung einer Gewinnausschüttung und für die Anschaffung einer Produktionsmaschine ist nicht der FuE zuzurechnen und daher auch keiner aliquoten Zuordnung zugänglich.

335

Soweit (steuerlich abzugsfähige) Finanzierungsaufwendungen der FuE zurechenbar sind, kommt es für die Prämienbegünstigung nicht darauf an, ob es sich um eine konzerninterne oder -externe Finanzierung handelt oder welcher Vertragstypus der Finanzierung zu Grunde liegt. Es kann daher zB nach Maßgabe des Sachverhalts auch der Zinsaufwand aus einem konzerninternen Cash-Pooling prämienbegünstigt sein.

Der Finanzierungsaufwand iZm hybriden Finanzierungsinstrumenten (zB Mezzaninkapital usw.) ist prämienbegünstigt, wenn er nach allgemeinen steuerlichen Grundsätzen als Betriebsausgabe steuerlich abzugsfähig ist.

336

Der Aufteilungsschlüssel für die aliquote Zuordnung von Finanzierungsaufwendungen (-ausgaben) ist im Einzelfall nach allgemeinen kostenrechnerischen Grundsätzen so zu bestimmen, dass im Ergebnis eine verursachungsgerechte Zuordnung des Aufwands (Ausgaben) zur FuE bestmöglich gewährleistet wird.

Als sachgerechte Aufteilungsschlüssel kommen nach Maßgabe des Einzelfalls zB in Betracht:

- Der Anteil der FuE-Investitionen an den Gesamtinvestitionen (Zugang Anlagevermögen laut Anlageverzeichnis) im Unternehmen als Schlüssel kann dann sachgerecht sein, wenn in einem erheblichen Umfang FuE-Investitionen getätigt werden.

© Bundesministerium für Finanzen

- Der Anteil des prämienbegünstigten laufenden Aufwands (Ausgaben) zum Gesamtaufwand (-ausgaben) laut Jahresabschluss bzw. Einnahmen-Ausgaben-Rechnung, wobei der Finanzierungsaufwand (-ausgaben) bei der Ermittlung des Gesamtaufwands außer Ansatz bleibt.
- Der Anteil des prämienbegünstigten Personalaufwands in FuE zum gesamten Personalaufwand laut Jahresabschluss bzw. Einnahmen-Ausgaben-Rechnung. Dieser Ansatz kommt vor allem dann in Betracht, wenn der Personalaufwand (-ausgaben) im Betrieb des Antragstellers den größten Anteil am gesamten Aufwand (Ausgaben) hat.

337

Ist eine langfristige unverzinsliche oder nicht marktüblich verzinste Verbindlichkeit abzuzinsen (EStR 2000 Rz 2446 und Rz 3309c), ist der daraus zu berücksichtigende Aufwand auch im Rahmen der Bemessung der Forschungsprämie zu berücksichtigen, wenn die Verbindlichkeit der begünstigten FuE zuzuordnen ist.

6.6.2. Eigenfinanzierung

338

Da der Begriff „Finanzierungsaufwendungen“ auch Aufwendungen aus Anlass einer Eigenkapitalerhöhung umfasst, gehen derartige Aufwendungen in die Bemessungsgrundlage ein, soweit sie abzugsfähige Betriebsausgaben darstellen und der begünstigten FuE zuzuordnen sind. Gesellschafterzuschüsse sind gemäß § 8 Abs. 1 KStG 1988 steuerneutral, damit zusammenhängende Aufwendungen können gemäß § 11 Abs. 1 Z 1 KStG 1988 abzugsfähig sein (siehe KStR 2013 Rz 1250) und erhöhen die Bemessungsgrundlage insoweit, als sie der begünstigten FuE zuzuordnen sind.

Emissionskosten bei einer Kapitalerhöhung stellen abzugsfähige Aufwendungen dar und sind daher prämienrelevant, soweit sie der begünstigten FuE zuzuordnen sind.

Gleiches gilt für Aufwendungen, die aus Anlass der Aufnahme von atypisch stillen Gesellschaftern entstehen (zB Kosten für Werbung/Prospekte für die Gewinnung von atypisch stillen Gesellschaftern).

339

Bei Wandelanleihen ist der Zusammenhang des aus der Wandlung resultierenden „Aufwands“ zu weitgehend, um ihn unter den Begriff „Finanzierungsaufwendungen“ zu subsumieren. Die Wandlung selbst ist nicht mehr Ausfluss der Finanzierung, Verluste aus der Wandlung sind daher kein „Finanzierungsaufwand“. Gleiches gilt in dem Zusammenhang für Call-Optionen.

© Bundesministerium für Finanzen

6.7. Gemeinkosten

6.7.1. Allgemeines

340

Gemeinkosten sind prämienrelevant, soweit sie der FuE zuzuordnen sind (§ 1 Abs. 2 Z 4 FoPV).

Die Unterscheidung von Kosten in Einzelkosten und Gemeinkosten erfolgt nach der direkten Zurechenbarkeit von Aufwand (Ausgaben) auf einen Kostenträger (FuE-Projekt) bzw. eine Kostenstelle (FuE-Kostenstelle, zB Entwicklungsabteilung).

Gemeinkosten (indirekte Kosten oder „Overhead"-Kosten) sind Kosten, die einem Kostenträger oder einer Kostenstelle nicht direkt, sondern nur indirekt über Schlüssel zugerechnet werden können.

Im Rahmen der FuE handelt es sich dabei um Aufwand, der nicht auf ein FuE-Projekt oder für eine FuE-Kostenstelle direkt verrechnet wird, weil dessen direkte Erfassung auf einen Kostenträger oder eine Kostenstelle nicht wirtschaftlich wäre; es erfolgt daher nur eine indirekte Zuordnung der betroffenen Kostenarten (zB Kleinmaterial) oder der Kosten bestimmter unternehmerischer Kostenstellen, die unterstützende Leistungen für FuE erbringen (Gemeinkostenstellen bzw. Hilfskostenstellen, siehe Rz 341).

341

Unter Gemeinkosten werden bestimmte Aufwands- bzw. Ausgabenarten erfasst, die den Kostenstellen bzw. den Kostenträgern im Unternehmen auf Grundlage eines Schlüssels verursachungsgerecht zugeordnet werden (zB Verbrauchsmaterial, Reinigung, Porto, Energie).

Als Gemeinkosten werden regelmäßig auch die auf bestimmten unternehmerischen Kostenstellen („Gemeinkostenstellen" bzw. „Umlagekostenstellen") aufgezeichneten gesammelten Kostenarten erfasst, die in der Folge auf Grund eines Verteilungsschlüssels auf bestimmte Kostenstellen (zB Produktion, Vertrieb, FuE) im Rahmen der innerbetrieblichen Leistungsverrechnung umgelegt werden.

Typische Umlagekostenstellen umfassen Unternehmensfunktionen mit unterstützendem Charakter für produktive Unternehmensfunktionen (zB Buchhaltung, Einkauf, Controlling, Personal, Recht sowie die Unternehmensleitung).

342

Als Gemeinkosten sind – ohne Beschränkung auf einzelne Kostenarten – alle der begünstigten FuE durch sachgerechte Ermittlung und Aufschlüsselung zuzuordnenden indirekten Kosten zu berücksichtigen, sofern

- die Kosten dem buchhalterischen Aufwand betragsmäßig entsprechen,
- die steuerliche Abzugsfähigkeit dieser Kosten gegeben ist (siehe Rz 287 ff) und
- keine Vertriebskosten vorliegen (zB Kosten für Werbung oder anteilige Kosten der Vertriebskostenstelle, siehe Rz 347).

343

Da die Kostenverrechnung in Abhängigkeit von Betriebsgröße, Betriebsstruktur und Branche stark divergieren kann, ist eine allgemein maßgebliche Kategorisierung von Aufwands- bzw. Ausgabenarten in Einzel- und Gemeinkosten nicht möglich. Dieselben Aufwands- bzw. Ausgabenkategorien können daher nach den Umständen des Einzelfalls als Einzelkosten oder alternativ als Gemeinkosten zu erfassen sein.

Beispiel:

Im Unternehmen A wird der Aufwand für Kommunikation (Telefonanschlüsse Mobiltelefonie) entsprechend den Telefonanschlüssen (Telefonnummern) kostenmäßig erfasst, sodass die Kosten der Telefonie daher den einzelnen FuE-Mitarbeitern und in der Folge den prämienbegünstigten Projekten zugeordnet werden können. In diesem Fall sind die Kommunikationskosten kostenrechnerisch „Einzelkosten" und als „unmittelbare Aufwendungen" iSd § 1 Abs. 2 Z 2 FoPV zu qualifizieren.

Im Unternehmen B lässt sich der Kommunikationsaufwand nicht einzelnen Mitarbeitern zurechnen. Er wird gesammelt für das gesamte Unternehmen erfasst und dann der prämienbegünstigten FuE auf Grund eines sachgerechten Schlüssels zugerechnet (Anzahl der FuE-relevanten Vollbeschäftigungsäquivalente im Verhältnis zu allen Vollbeschäftigungsäquivalenten). Da die Kommunikationskosten bei der prämienbegünstigten FuE nur indirekt erfasst werden, sind die Aufwendungen für die Kommunikation als Gemeinkosten iSd § 1 Abs. 2 Z 4 FoPV zu qualifizieren.

344

Der direkten Erfassung von prämienbegünstigtem Aufwand auf eine FuE-Kostenstelle bzw. einen FuE-Kostenträger ist grundsätzlich der Vorzug zu geben, weil eine unmittelbare Zurechnung von Aufwand zu prämienbegünstigter FuE zu einem exakteren und genaueren Ergebnis führt als über die Erfassung im Rahmen der Gemeinkosten auf Basis eines Aufteilungsschlüssels. Die Erfassung als Einzelkosten hat daher stets zu erfolgen, wenn sie ohne unverhältnismäßigen Aufwand möglich ist.

Beispiel:

Die A-GmbH betreibt eine Betriebsstätte, die Produktionseinrichtungen und ein FuE-Labor umfasst, in dem prämienbegünstigte FuE durchgeführt wird.

Der Aufwand für Strom wird von der A-GmbH entsprechend einem Personalkostenschlüssel (unter Berufung auf das Erkenntnis VwGH 30.1.2014, 2011/15/0156) auf die Produktion und prämienbegünstigte FuE umgelegt. Auf Grund der Automatisierung von Produktionsprozessen sind in diesem Bereich nur wenige Mitarbeiter tätig, die einen Personalaufwand von 1 Mio. Euro verursacht haben. Die FuE ist bei der A-GmbH auf Grund der Beschäftigung hochqualifizierter Spezialisten mit einem Personalaufwand von 3 Mio. Euro hingegen sehr personalkostenintensiv.

© Bundesministerium für Finanzen

Der Stromverbrauch wird durch Stromzähler im Gebäude erfasst, wobei eine getrennte Erfassung des Verbrauchs in den Produktionsräumlichkeiten und für das FuE-Labor erfolgt. Das Verhältnis des auf die Produktion entfallenden Stromverbrauchs zu dem des FuE-Labors beträgt 3 zu 1.

Die Erfassung des prämienrelevanten Stromaufwands auf Gemeinkostenbasis durch eine Umlage auf Basis eines Personalkostenschlüssels ist im vorliegenden Fall nicht sachgerecht und daher unzulässig. Einerseits ist eine direkte Erfassung des prämienbegünstigten Aufwands für den Bezug von Strom möglich; andererseits führt die gewählte Zuordnung über den Personalkostenschlüssel zu keinem verursachungsgerechten Ergebnis, weil die Personalkostendivergenz zwischen FuE und Produktion hinsichtlich der Stromkosten augenscheinlich zu einem verzerrten Ergebnis führt, bei dem der FuE ein zu hoher Anteil an den Stromkosten zugeordnet würde.

345

Unabhängig davon, welche Kostenarten bzw. Kostenstellen der Erfassung von Gemeinkosten zugrunde gelegt werden, gilt für die Forschungsprämie: Die Kostenzuordnung muss die Belastung der jeweiligen FuE-Kostenstelle mit den betroffenen Kosten verursachungsgerecht widerspiegeln (siehe auch Rz 348).

Kosten, die Sachverhalte betreffen, die mit prämienbegünstigter FuE in keinem (auch nur mittelbar) ursächlichen Zusammenhang stehen, dürfen nicht als Gemeinkosten berücksichtigt werden.

Beispiel:

Im Unternehmen A wird die Personalabteilung als Hilfskosten- bzw. Umlagekostenstelle geführt. Es werden wegen zahlreicher Personalabgänge umfangreiche Rekrutierungsmaßnahmen für alle Unternehmensbereiche einschließlich der FuE umgesetzt, die einen wesentlichen Anteil an den Gesamtkosten der Personalabteilung ausmachen.

Die Personalkosten der Personalabteilung, die Kostenstellen der Produktion und des Vertriebs zuzuordnen sind, stehen mit FuE weder in unmittelbarem noch in mittelbarem Zusammenhang. Diese Kosten sind für die Forschungsprämie nicht relevant und daher aus der umlagefähigen Kostenbasis auszuscheiden. (Personal)Gemeinkosten können nur berücksichtigt werden, wenn sie Aktivitäten betreffen, die mittelbar auch laufende FuE betrifft, zB laufende Personaladministration oder Kosten für die Implementierung eines betrieblichen Bonus-Systems.
Auch Kosten für die Anwerbung von FuE-Personal sind nicht begünstigt, weil das Anwerben von FuE-Personal eine Tätigkeit im Vorfeld eines prämienrelevanten FuE-Personaleinsatzes ist.

346

Werden Gemeinkosten in der Bemessungsgrundlage berücksichtigt und im Verzeichnis nach § 1 Abs. 4 FoPV ausgewiesen, sind diese gegebenenfalls im Wege der Schätzung zuzuordnen (vgl. VwGH 30.1.2014, 2011/15/0156). Die amtswegige Ermittlungspflicht der Behörde verpflichtet diese nicht, die Höhe der Gemeinkosten eigenständig und ohne Mitwirkung des Antragstellers zu ermitteln und aus dem Rechenwerk „herauszufiltern“. Es obliegt vielmehr

dem Antragsteller, die Umstände darzulegen, aus der sich die Höhe der geltend gemachten Forschungsprämie ergibt (erhöhte Mitwirkungspflicht, siehe Rz 452).

347

Vertriebskosten und Vertriebsgemeinkosten sind für die Forschungsprämie nicht relevant.

Vertriebskosten fallen iZm der kommerziellen Verwertung von Produkten oder sonstigen Ergebnissen nach Abschluss der FuE (zB nicht prämienbegünstigte Patente, Lizenzen) an und stehen mit dieser in keinem Zusammenhang. Vertriebsgemeinkosten sind Kosten, die beim Vertrieb von Produkten anfallen, die aber dem einzelnen Produkt bzw. Kostenträger nicht direkt zugerechnet werden können; darunter fallen zB Kosten für Werbung, Repräsentation, Produktdemonstrationen, Kundenbesuche (wenn nicht einem bestimmten FuE-Projekt zurechenbar), Messen oder Marketing.

Soweit die Geschäftsleitung mit Vertriebs- und Marketingagenden befasst ist, ist die Arbeitsleistung der Geschäftsführer (Vorstände) dem Vertriebsgemeinkostenbereich zuzuordnen und daher für die Forschungsprämie nicht relevant.

Beispiele:

1. *Der steuerliche Aufwand für den Geschäftsführer A eines forschenden Unternehmens wird entsprechend einem Personalkostenschlüssel aufgeteilt und über die Gemeinkosten in die Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie aufgenommen. A ist zu 50% seiner Arbeitszeit mit vertriebsspezifischen Agenden beschäftigt. Die verbleibenden 50% der Arbeitszeit werden für die kaufmännische Führung des Unternehmens aufgewendet.*
   Da Kosten des Vertriebs nicht prämienbegünstigt sind, können die darauf entfallenden Aufwendungen nicht in die Gemeinkosten einbezogen werden. Es können daher allenfalls die verbleibenden 50% des Aufwands im Wege der Gemeinkosten berücksichtigt werden. Inwieweit die kaufmännische Unternehmensführung prämienbegünstigt ist, ist nach Maßgabe des konkreten Sachverhalts zu bestimmen. Eine sachgerechte Zuordnung dieser Tätigkeit zur FuE verlangt einen mittelbaren Zusammenhang mit prämienbegünstigter FuE.
2. *Die Vorstände W, X, Y, Z bei der B-AG leiten das Unternehmen. Der Aufgabenbereich der Vorstände stellt sich wie folgt dar:*
   - *W - CEO (Chief Executive Officer, allgemeines Management)*
   - *X - CFO (Chief Financial Officer, Rechnungswesen, Controlling, Treasury)*
   - *Y - CTO (Chief Technical Officer, Produktion und FuE)*
   - *Z - CSO (Chief Sales Officer, Vertrieb und Marketing)*

   Der Aufwand für die Vorstände W und X ist über die Gemeinkosten prämienbegünstigt, weil diese Leitungsfunktionen mittelbar auch die prämienbegünstigte FuE betreffen. Der Aufwand für Y ist im anteiligen Ausmaß im Rahmen der Einzelkosten („unmittelbare Löhne“) insoweit prämienbegünstigt, als er auf FuE entfällt. Der Aufwand für Z ist nicht prämienbegünstigt.

Auch Vertriebseinzelkosten sind nicht prämienbegünstigt.

Beispiele:

3. *Der Entwickler E der C-GmbH trifft den Kunden A in dessen Niederlassung, um die technischen Fortschritte bei einem bei der C-GmbH prämienbegünstigten FuE-Projekt zu besprechen und allenfalls auftretende technische Problemstellungen gemeinsam zu erörtern und Lösungsstrategien zu besprechen.*
   Die mit dem Kundenbesuch verbundenen Aufwendungen (Personal-, Reise-, Nächtigungs- und Verpflegungsaufwand) sind prämienbegünstigte Aufwendungen, weil sie in einem unmittelbaren Zusammenhang mit einem begünstigten (eigenbetrieblichen) FuE-Projekt der C-GmbH stehen.
4. *Der Entwickler F der D-GmbH besucht den Kunden B in dessen Niederlassung, um das in einem prämienbegünstigten FuE-Projekt fertig entwickelte Produkt X in einer Demo-Vorstellung gegenüber Kunden von B zu präsentieren. Der mit dem Kundenbesuch verbundene Aufwand ist dem nicht begünstigten Bereich der kommerziellen Verwertung (Vertrieb) zuzuordnen und nicht prämienbegünstigt.*

6.7.2. Verteilungsschlüssel für Gemeinkosten

348

Der Verteilungsschlüssel ist so zu wählen, dass er zu einer verursachungsgerechten und sachgerechten Zuordnung der erfassten Kosten zum prämienrelevanten Kostenträger (FuE-Projekt) bzw. der Kostenstellen (FuE-Abteilung) führt. Auf branchen- bzw. unternehmensspezifische Kostenrechnungssysteme ist Bedacht zu nehmen.

Verteilungsschlüssel können Mengenmaßstäbe, Zeitmaße, Raummaße, technische Maßstäbe oder Wertmaßstäbe sein.

Da der Verteilungsschlüssel bewirkt, dass sich die zu verteilenden Gemeinkosten proportional zur gewählten Maßgröße verhalten, muss gewährleistet sein, dass dieses Ergebnis im jeweiligen Fall sachgerecht ist. Bei der Auswahl von Verteilungsschlüsseln ist auf branchen- bzw. unternehmensspezifische Kostenrechnungssysteme und im Unternehmen vorhandene Aufzeichnungen Bedacht zu nehmen.

Als Verteilungsschlüssel kommen zB in Betracht:

- Produktionsmenge: Auf einer Produktionsanlage wird einerseits das Produkt X kommerziell produziert und werden andererseits Muster von X zur experimentellen Entwicklung hergestellt. Die Herstellungsstückkosten für X sind für kommerzielle und FuE-Zwecke gleich hoch. In diesem Fall ist für die prämienbegünstigten Gemeinkosten iZm der Produktion von X ein Mengenschlüssel (Produktionsmenge der FuE-Muster und der kommerziellen Produkte) sachgerecht.
- Produktionszeit: Auf einer Produktionsanlage werden einerseits Produkte kommerziell produziert als auch Muster für prämienbegünstigte experimentelle Entwicklung hergestellt. Die Herstellungsstückkosten sind für Produkte für FuE-Zwecke höher, weil die Herstellung in technischer und zeitlicher Hinsicht aufwändiger ist. In diesem Fall kann

es sachgerecht sein, die iZm der Produktion stehenden prämienbegünstigten Gemeinkosten nach einem Zeitfaktor zu ermitteln (zeitliche Nutzung der Produktionsanlage für FuE-Zwecke und für kommerzielle Zwecke).

- Mitarbeiterzahl: Die Anzahl der Mitarbeiter im Unternehmen kann zB für die Zuordnung von Personalverrechnungskosten sachgerecht sein, wenn der Aufwand für die Personalverrechnung für FuE-Mitarbeiter dem für Nicht-FuE-Mitarbeiter im Wesentlichen entspricht.
- IT-Arbeitsplätze: Im IT-Bereich könnte die Anzahl der IT-Arbeitsplätze für die Aufteilung von IT-Supportkosten ein geeigneter Aufteilungsmaßstab sein.
- Mietfläche: Die Miete für ein Gebäude wird auf verschiedene Kostenstellen bzw. Kostenträger aufgeteilt. Soll die anteilige Miete über eine Gemeinkostenschlüsselung einem FuE-Labor zugerechnet werden, kann ein auf dem Verhältnis FuE-Laborfläche zur Gesamtfläche basierter Schlüssel sachgerecht sein.
- Wertmaßstäbe: Im Bereich Einkauf ist es denkbar, die Einkaufsmenge – aber auch nach den Umständen des Falls den Wert des Einkaufs –, als Grundlage für einen Aufteilungsschlüssel zu verwenden. Auch das Verhältnis zwischen FuE-Personalkosten und den gesamten Personalkosten exklusive der Personalkosten von Mitarbeitern, die über Gemeinkostenschlüssel unternehmensintern verteilt werden (zB Buchhaltung), kann nach Maßgabe des Sachverhalts eine geeignete Maßgröße für die Gemeinkostenverteilung sein.

6.7.3. Vereinfachte Ermittlung der Gemeinkosten

349

Branchen- und größenabhängig ist die innerbetriebliche Leistungsverrechnung bei Unternehmen sehr unterschiedlich ausgestaltet. Besteht ein unternehmensspezifisches Kostenrechnungssystem, kann es auch für Zwecke der Forschungsprämie sachgerecht sein, dieses heranzuziehen.

Da verwaltungsökonomischen Überlegungen und Vereinfachungen Rechnung zu tragen ist, solange sie keine offenkundig unsachlichen Ergebnisse mit sich bringen, können bei Fehlen einer für eine genaue FuE-Gemeinkostenermittlung geeigneten Kostenrechnung die für die Forschungsprämie relevanten Gemeinkosten auf Grundlage eines auf Personalkosten basierten Aufteilungsschlüssels ermittelt werden und für alle Arten von beim Antragsteller anfallenden Gemeinkosten pauschal angewendet werden (vgl. VwGH 30.1.2014, 2011/15/0156, wonach das Verhältnis der den FuE-Projekten zugeordneten Personalkosten zu den gesamten Personalkosten ein geeigneter Ansatzpunkt für eine Aufteilung sein kann).

© Bundesministerium für Finanzen

Werden Gemeinkosten im Schätzungsweg durch Ansatz eines von den Personalkosten abgeleiteten Gemeinkostenzuschlags berücksichtigt, sind in diesem nicht nur Personalgemeinkosten zu berücksichtigen, sondern ohne Beschränkung auf einzelne Kostenarten alle sachgerecht ermittelten Kosten, die nur indirekt der FuE zuzurechnen sind (BFG 27.3.2025, RV/5100474/2020).

Besteht hingegen beim Antragsteller eine detaillierte Kostenrechnung (zB ERP-Programm (Enterprise-Resource-Planning), sonstige geeignete IT-Tools), ist eine Zuordnung von Gemeinkosten, die nur auf Grundlage eines Personalkostenschlüssels erfolgt, nicht sachgerecht, weil die Gemeinkostenzuordnung möglichst verursachungsgerecht zu erfolgen hat und eine vorhandene Kostenrechnung auch für Zwecke der Forschungsprämie einzusetzen ist.

350

Bei Fehlen einer detaillierten Kostenrechnung kann aus verwaltungsökonomischen Gründen eine vereinfachte Zuordnung von Gemeinkosten auf Grundlage des externen Rechenwerks (doppelte Buchführung bzw. Einnahmen-Ausgaben-Rechnung) in folgenden Schritten erfolgen:

1. Identifizierung gemeinkostenwirksamer Kostenkategorien

Aus der Saldenbilanz bzw. der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung werden die Aufwandskonten/Betriebsausgaben bzw. Aufwands-/Ausgabenbeträge identifiziert, die einen indirekten Bezug zur prämienbegünstigten FuE haben. Dabei handelt es sich idR um Aufwendungen/Ausgaben, die iZm so genanntem Gemeinkostenpersonal stehen (zB Buchhaltung, Reinigung) oder die iZm der Unternehmensinfrastruktur anfallen (zB Miete).

2. Bereinigung um Einzelkosten

Die so identifizierten Aufwands- bzw. Ausgabenblöcke sind um jene Aufwands- bzw. Ausgabenpositionen zu bereinigen, die bereits als „Einzelkosten“ direkt einem bestimmten prämienbegünstigten Forschungsprojekt/-schwerpunkt zugeordnet wurden und daher nicht mehr einer Verteilung durch Schlüsselung zugänglich sind; dadurch wird eine doppelte Berücksichtigung derselben Aufwands- bzw. Ausgabenposition vermieden.

3. Saldierung der bereinigten gemeinkostenwirksamen Kostenarten

Die Summe der relevanten und um Einzelkosten bereinigten Aufwandskonten bzw. Ausgaben bildet die Summe aller FuE-relevanten Gemeinkosten, die der Aufteilung auf die prämienrelevanten FuE-Projekte bzw. FuE-Schwerpunkte unterliegt.

4. Anwendung des Aufteilungsschlüssels

© Bundesministerium für Finanzen

Im letzten Schritt ist ein geeigneter Aufteilungsschlüssel auszuwählen und die tatsächliche Gemeinkostenverrechnung vorzunehmen.

Beispiel:

Folgende Ausschnitte aus der Saldenbilanz der A-GmbH, die prämienbegünstigte FuE betreibt, soll die Vorgangsweise zur vereinfachten Ermittlung von FuE-relevanten Gemeinkosten (GK) verdeutlichen (Anmerkung: In der Praxis wird eine erheblich größere Anzahl von Konten, vor allem sonstige Aufwendungen, Relevanz für prämienbegünstigte Gemeinkosten haben).

Konto	*Bezeichnung*	*Gesamtkosten des Unternehmens (Euro)*	*Für FuE-Gemeinkosten relevant (Euro)[1)]*
6xxx	*Gehälter*	*5.000.000*	*500.000*
7xxx	*Werbung*	*20.000*	*0*
7xxx	*Telefon*	*10.000*	*10.000*
7xxx	*Software-Lizenzen*	*100.000*	*50.000*
Saldo		*5.130.000*	*560.000*

[1)] Für die FuE-Gemeinkosten ist jener Teil der FuE-bezogenen Gesamtkosten des Unternehmens relevant, der nach Abzug der Kosten, die der FuE unmittelbar zuzuordnen sind, verbleibt.

Die FuE-relevanten Gemeinkosten können wie folgt ermittelt werden:

Schritt 1 und 2:

Es werden die Aufwandskonten in der Saldenbilanz identifiziert, die GK für die FuE enthalten:

- *Das Konto „Gehälter" ist relevant für GK, weil darin auch der Aufwand des Personals erfasst wird, das indirekte Funktionen für die FuE hat (unternehmensinterne Supportleistungen, zB Personalverrechnung). Nach Abzug des direkten Aufwands für das FuE-Personal (1.500.000 Euro) und des direkten Aufwands für Produktions- und Vertriebsmitarbeiter (3.000.000 Euro) entfallen auf das auch für FuE relevante Supportpersonal 500.000 Euro. Daher unterliegt nur dieser Betrag des Kontos „Gehälter" der Gemeinkostenaufteilung.*
- *Das Konto „Werbung" ist nicht gemeinkostenrelevant. Der Werbeaufwand ist dem Vertrieb zuzuordnen und nicht prämienbegünstigt. Dies gilt auch dann, wenn die Werbung der Akquisition von prämienbegünstigten FuE-Aufträgen dient.*
- *Das Konto „Telefon" betrifft die unternehmerische Infrastruktur. Die Telefonie wird auch von der FuE genutzt. Da die FuE-Telefonkosten im Beispiel nicht über eine separate Abrechnungsstelle als unmittelbarer FuE-Aufwand erfasst werden, ist der gesamte Aufwand für die FuE-Gemeinkosten von Relevanz.*
- *Das Konto „Softwarelizenzen" umfasst Aufwendungen für eine SAP-Lizenz und eine technische Lizenz, die für FuE genutzt werden und in einem FuE-Projekt bereits iHv 50.000 Euro erfasst wurden. Für die Gemeinkostenaufteilung verbleibt daher nur mehr ein Aufwand von 50.000 Euro.*

Schritt 3:

Die Summe der für FuE relevanten Gemeinkosten beträgt 560.000 Euro. Da sie das gesamte Unternehmen betreffen, ist der Anteil, der der FuE zuzurechnen ist, über einen Aufteilungsschlüssel zu ermitteln.

Schritt 4:

Es ist ein sachgerechter Aufteilungsschlüssel zu wählen, um die Gemeinkosten möglichst verursachungsgerecht der FuE zuzurechnen. Im vorliegenden Sachverhalt erweist sich der Personalkostenschlüssel als sachgerecht.

Die Ermittlung des prämienrelevanten Gemeinkostenanteils bei der A-GmbH erfolgt nun folgendermaßen:

*Der gesamte produktive Personalaufwand im Unternehmen (Gesamtpersonalaufwand abzüglich Personalkosten für unternehmensinterne Supportfunktionen) beträgt 4.500.000 Euro; der prämienrelevante erfasste unmittelbare Personalaufwand auf FuE-Projekte beträgt 1.500.000 Euro. Der Personalkostenschlüssel beträgt somit 33,33% (1.500.000/4.500.000*100). Die A-GmbH kann daher Gemeinkosten iHv 186.666,67 Euro (33,33% von 560.000 Euro) in der Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie berücksichtigen.*

351

Pauschale Gemeinkostensätze, wie zB der seit 1.2.2024 geltende pauschale Gemeinkostenzuschlagssatz im Rahmen des FFG-Basisprogramms für Nicht-Forschungseinrichtungen iHv 20% (FFG-Kostenleitfaden 3.1), sind für die Forschungsprämie nicht zu berücksichtigen. Relevant sind bei der Ermittlung von prämienrelevanten Gemeinkosten die tatsächlichen Verhältnisse beim Unternehmen.

6.8. Fiktiver Unternehmerlohn

352

Bei Prämien, die Kalenderjahre ab 2023 oder die das Kalenderjahr 2022 betreffen und nach dem 30. Juni 2022 erstmalig beantragt werden, kann ein fiktiver Unternehmerlohn in der Bemessungsgrundlage berücksichtigt werden (§ 1 Abs. 2 Z 5 FoPV, § 124b Z 405 EStG 1988).

Davon sind Forschungsleistungen betroffen, die von einem Einzelunternehmer, einem Gesellschafter einer Personengesellschaft oder einem gänzlich unentgeltlich tätigen Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft (im Wege einer Nutzungseinlage) erbracht werden, weil in diesen Fällen kein steuerlicher Aufwand vorliegt, der in der Bemessungsgrundlage berücksichtigt werden kann, sodass die eigene Forschungsleistung ansonsten nicht berücksichtigt wird.

Liegt beim Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft für die betreffende Tätigkeit ein in der Bemessungsgrundlage zu erfassender (Lohn)Aufwand vor, ist (nur) dieser zu berücksichtigen. In Fällen, in denen der (Lohn)Aufwand weniger als den Betrag des fiktiven Unternehmerlohns ausmacht, kommt daher die Berücksichtigung eines Differenzbetrags nicht in Betracht. Tätigkeitsvergütungen eines Gesellschafters einer Personengesellschaft stellen keine

Betriebsausgabe, sondern einen Gewinnbestandteil dar und fallen daher nicht unter Löhne und Gehälter. Sie stehen somit dem fiktiven Unternehmerlohn nicht entgegen.

353

Der fiktive Unternehmerlohn beträgt:

- für Prämien, die das Jahr 2022 oder 2023 betreffen, 45 Euro für jede (gänzlich) unentgeltlich geleistete Tätigkeitsstunde in begünstigter FuE, maximal jedoch 77.400 Euro für jede Person pro Wirtschaftsjahr (dies entspricht 1.720 Tätigkeitsstunden).
- für Prämien, die Jahre ab 2024 betreffen, 50 Euro für jede (gänzlich) unentgeltlich geleistete Tätigkeitsstunde in begünstigter FuE, maximal jedoch 86.000 Euro für jede Person pro Wirtschaftsjahr (dies entspricht unverändert 1.720 Tätigkeitsstunden). Dabei gilt:
  - Beginnt das Wirtschaftsjahr ab dem 1.1.2024, sind sämtliche Tätigkeitsstunden mit 50 Euro zu bemessen.
  - Bei einem abweichenden Wirtschaftsjahr 2023/2024 gilt gemäß § 14 Abs. 3 FoPV:

    1. Pro begünstigte Person ist für jede im Kalenderjahr 2023 geleistete Tätigkeitsstunde ein Betrag von 45 Euro und für jede im Kalenderjahr 2024 geleistete Tätigkeitsstunde ein Betrag von 50 Euro anzusetzen.
    2. Pro begünstigte Person dürfen im gesamten abweichenden Wirtschaftsjahr 2023/2024 insgesamt höchstens 1.720 Tätigkeitsstunden berücksichtigt werden.
    3. Werden im gesamten abweichenden Wirtschaftsjahr 2023/2024 insgesamt höchstens 1.720 Tätigkeitsstunden geleistet, ergibt sich der pro Person zustehende Betrag als Summe der mit dem jeweiligen Jahreswert multiplizierten Tätigkeitsstunden der Kalenderjahre 2023 und 2024.
    4. Werden im gesamten abweichenden Wirtschaftsjahr 2023/2024 insgesamt mehr als 1.720 Tätigkeitsstunden geleistet, sind für die Ermittlung des zustehenden Betrags vorrangig die im Kalenderjahr 2024 geleisteten Tätigkeitsstunden zu berücksichtigen.

  Beispiele:

  1. *Das abweichende Wirtschaftsjahr 2023/2024 beginnt am 1.9.2023 und endet am 31.8.2024. Es werden insgesamt 1.500 Tätigkeitsstunden geleistet, davon 300 im Kalenderjahr 2023 und 1.200 im Kalenderjahr 2024. Als fiktiver Unternehmerlohn ist ein Betrag von 73.500 Euro zu berücksichtigen (300 Stunden in 2023 x 45 Euro = 13.500 Euro zuzüglich 1.200 Stunden in 2024 x 50 Euro = 60.000 Euro).*
  2. *Das abweichende Wirtschaftsjahr 2023/2024 beginnt am 1.9.2023 und endet am 31.8.2024. Es werden insgesamt 1.800 Tätigkeitsstunden geleistet, davon 400 im Kalenderjahr 2023 und 1.400 im Kalenderjahr 2024. Als fiktiver Unternehmerlohn ist ein Betrag von 84.400 Euro zu berücksichtigen (1.400 Stunden in 2024 x 50 Euro =*

70.000 Euro zuzüglich 320 Stunden in 2023 x 45 Euro = 14.400 Euro). Da insgesamt nur 1.720 Stunden berücksichtigt werden können, bleiben von den im Jahr 2023 geleisteten Stunden 80 ohne Auswirkung.

354

Die Berücksichtigung eines fiktiven Unternehmerlohns setzt voraus, dass der ermittelte Betrag auf Grundlage von Zeitaufzeichnungen mit aussagekräftiger Tätigkeitsbeschreibung nachgewiesen wird (§ 1 Abs. 2 Z 5 FoPV). Eine bloße Glaubhaftmachung reicht nicht aus. Daher müssen Zeitaufzeichnungen geführt werden, aus denen sich klar ergibt, in welchen Zeiten unmittelbar für Zwecke der FuE gearbeitet wurde, ohne dass für diese Tätigkeit ein in der Bemessungsgrundlage sonst zu berücksichtigender (Lohn)Aufwand vorliegt.

Das Erfordernis von „Zeitaufzeichnungen mit aussagekräftiger Tätigkeitsbeschreibung" ist Ausdruck einer erhöhten Mitwirkungspflicht (§ 115 Abs. 1 BAO, siehe dazu Rz 452) und soll bewirken, dass für die Behörde ausreichend überzeugend plausibilisiert wird, dass die Angabe zum Ausmaß der durch prämienbegünstigte FuE veranlassten Zeit sachlich richtig ist. Aus den für den geforderten Nachweis tauglichen Zeitaufzeichnungen muss ersichtlich sein, welche unmittelbar der FuE zuzuordnende Tätigkeit konkret durchgeführt wurde. Die Aufzeichnungen müssen im Hinblick auf ihren Detaillierungsgrad so gestaltet sein, dass damit die Behörde überzeugt werden kann, dass die Angaben zum zeitlichen Ausmaß zutreffend sind und die beschriebene Tätigkeit prämienbegünstigte FuE darstellt. Je aussagekräftiger die Tätigkeitsbeschreibung ist, umso mehr wird dieser Nachweis gelingen.

Aus der Multiplikation der dokumentierten Tätigkeitsstunden mit dem Betrag von 50 Euro (bis 2023: 45 Euro) ergibt sich der zu berücksichtigende Betrag, der den Höchstbetrag von 86.000 Euro (bis 2023: 77.400 Euro) pro Person und Wirtschaftsjahr nicht übersteigen darf.

Beispiel:

Im Rahmen des von A betriebenen Einzelunternehmens wird auch prämienbegünstigte angewandte Forschung durchgeführt. A beschäftigt dafür die Mitarbeiter B und C, die teilweise in FuE tätig sind. Daneben arbeitet auch A selbst im Ausmaß von 423 Stunden bei FuE-Projekten mit. Darüber wird eine Zeitaufzeichnung mit aussagekräftiger Beschreibung der FuE-Tätigkeit geführt, die einen tauglichen Nachweis darstellt.

Die Abzugsfähigkeit des Lohnaufwands für die Mitarbeiter B und C setzt eine aussagekräftige Dokumentation ihrer für FuE erbrachten Tätigkeiten als Grundlage für die Berücksichtigung des anteiligen Lohnaufwands in der Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie voraus.

Für die FuE-Tätigkeit des A kann ein fiktiver Unternehmerlohn in Höhe von 21.150 Euro (50 Euro x 423 Stunden) berücksichtigt werden.

355

Erhält ein Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft für das maßgebende Wirtschaftsjahr eine Tätigkeitsvergütung, kommt die zusätzliche Berücksichtigung eines fiktiven Unternehmerlohns nur in Betracht, wenn die Tätigkeitsvergütung die Zeiten, für die ein fiktiver Unternehmerlohn beansprucht wird, nicht (mit)erfasst.

Für die Geltendmachung eines fiktiven Unternehmerlohns muss eine Zeitaufzeichnung mit aussagekräftiger Beschreibung vorhanden sein. Soll bei einer Person, die entgeltlich tätig ist, zusätzlich ein fiktiver Unternehmerlohn berücksichtigt werden, muss daher aus der Zeitaufzeichnung erkennbar sein, dass die Zeiten, für die der fiktive Unternehmerlohn beansprucht wird, von der Entgeltsvereinbarung nicht umfasst sind.

Beispiele:

1. *Der Gesellschafter A der X-GmbH leitet das Unternehmen als Geschäftsführer und wirkt auch selbst in der von der X-GmbH durchgeführten prämienbegünstigten FuE mit. Er bezieht auf Grund eines mit der GmbH abgeschlossenen Vertrags ein Entgelt, das die gesamte Tätigkeit, die er für die X-GmbH erbringt, abgilt.*
   A erbringt die Tätigkeiten, die er unmittelbar für Zwecke prämienbegünstigter FuE leistet, nicht unentgeltlich, weil sie in der Gesamtvergütung mitumfasst sind. Auf Grundlage von Stundenaufzeichnungen kann der für Zwecke der FuE unmittelbar geleistete Lohnaufwand in der Bemessungsgrundlage berücksichtigt werden (siehe Rz 301). Die zusätzliche Berücksichtigung eines fiktiven Unternehmerlohns kommt nicht in Betracht.
2. *C bezieht auf Grund eines mit der Z-GmbH abgeschlossenen Vertrags ein Entgelt, das die gesamte Tätigkeit, die er für diese erbringt, somit auch die unmittelbar für FuE erbrachten Tätigkeiten, abgilt. Auf Grund von wirtschaftlichen Schwierigkeiten der GmbH verzichtet C für die Monate 5 bis 12 auf sein Gehalt.*
   - *Für die Monate 1 bis 4 kommt die Berücksichtigung eines fiktiven Unternehmerlohns nicht in Betracht, weil die in dieser Zeit von A erbrachte FuE-Tätigkeit von der Gesamtvergütung mitumfasst ist.*
   - *Für die Monate 5 bis 12 kommt die Berücksichtigung eines fiktiven Unternehmerlohns von bis zu 86.000 Euro auf Grundlage von Zeitaufzeichnungen mit aussagekräftiger Beschreibung in Betracht, weil die in dieser Zeit von C erbrachte FuE-Tätigkeit unentgeltlich erbracht wird.*

6.9. Zuschüsse (Subventionen)

6.9.1. Allgemeines

356

In der Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie sind Aufwendungen und Ausgaben, die in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang mit steuerfreien Zuwendungen aus öffentlichen Mitteln iSd § 3 Abs. 4 EStG 1988 stehen, nicht zu berücksichtigen. Das ergibt sich aus der Maßgeblichkeit der steuerlichen Gewinnermittlungsbestimmungen gemäß § 1 Abs. 1 FoPV idF der Änderung durch BGBl. II Nr. 302/2025 (siehe dazu Rz 287 ff) bzw. aus § 1 Abs. 1 FoPV idF vor der Änderung durch BGBl. II Nr. 302/2025, wonach die Bestimmungen

des § 6 Z 10 und § 20 Abs. 2 EStG 1988 bzw. § 12 Abs. 2 KStG 1988 anzuwenden sind. Bei der Antragstellung ist dies gemäß Anhang II FoPV folgendermaßen zu berücksichtigen: In einem ersten Schritt sind sämtliche grundsätzlich prämienbegünstigten Aufwendungen und Ausgaben anzugeben. Im zweiten Schritt ist dann eine Kürzung der Bemessungsgrundlage um die in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang mit steuerfreien Zuwendungen aus öffentlichen Mitteln stehenden Aufwendungen und Ausgaben vorzunehmen.

Der Begriff „öffentliche Mittel“ ist in § 3 Abs. 4 EStG 1988 definiert als:

1. Mittel, die von inländischen Körperschaften des öffentlichen Rechts oder diesen entsprechenden ausländischen Körperschaften eines Mitgliedstaates der Europäischen Union oder eines Staates des Europäischen Wirtschaftsraums stammen.
2. Mittel, die von Einrichtungen der Europäischen Union stammen.
3. Mittel, die von gesetzlich eingerichteten in- oder ausländischen juristischen Personen des privaten Rechts stammen, an denen ausschließlich die in Z 1 und 2 genannten Institutionen beteiligt sind, wenn die Finanzierung der Förderungsmittel überwiegend durch die in Z 1 und 2 genannten Institutionen erfolgt. Ist die Vergabe von Förderungsmitteln nicht ausschließlicher Geschäftsgegenstand der Körperschaft, muss die Aufbringung und Vergabe von Förderungsmitteln in einem gesonderten Rechnungskreis geführt werden. Die Körperschaft hat gegenüber dem Empfänger der Fördermittel zu bestätigen, dass öffentliche Mittel zugewendet werden.

Eine Bestätigung iSd letzten Satzes ist auch bei der Forschungsprämie für die Frage maßgebend, ob „öffentliche Mittel“ zugewendet werden.

Mittel privater Zuschussgeber, die nicht den Kriterien des § 3 Abs. 4 Z 3 EStG 1988 entsprechen, kürzen die Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie auch dann nicht, wenn die Mittel zweckgebunden für die Finanzierung von FuE gewährt werden. Zur Behandlung beim Zuschussgeber im Rahmen von Joint Ventures siehe Rz 200 ff, zur Behandlung von Kostenumlagen siehe Rz 314.

Steuerpflichtige Subventionen führen ebenfalls zu keiner Kürzung; dies gilt zB für den Energiekostenzuschuss für Unternehmen nach der entsprechenden Richtlinie.

357

Für die Kürzung der Bemessungsgrundlage ist es unerheblich, ob die Subvention für Zwecke der FuE oder für andere Zwecke gewährt wurde.

Auch nicht zweckgebundene oder für andere Zwecke als FuE gewährte steuerfreie Subventionen (zB im Interesse der Umweltförderung) kürzen daher die Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie, wenn die Zuwendung in einem unmittelbaren

Zusammenhang mit prämienbegünstigtem Aufwand steht. Gleiches gilt in Bezug auf die Anschaffungskosten oder Herstellungskosten von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, wenn § 6 Z 10 EStG 1988 zur Anwendung kommt.

Beispiel:

Die Anschaffungskosten einer Anlage mit hoher Energieeffizienz, die als Pilotanlage iSd FoPV ausschließlich für FuE nachhaltig genutzt werden soll, wird im Rahmen eines Umweltförderungsprogramms mit öffentlichen Mitteln zu 30% subventioniert.

Die Pilotanlage wird im Jahr der Anschaffung mit den Anschaffungskosten in der Bemessungsgrundlage der Forschungsprämie erfasst. Die steuerfreie Subvention kürzt gemäß § 6 Z 10 EStG 1988 die steuerlichen Anschaffungskosten und den in der Bemessungsgrundlage zu erfassenden Wert (vgl. Rz 316 ff). Der Umstand, dass die Subvention nicht für FuE-Zwecke erfolgt, ist unerheblich.

358

Steuerfreie Subventionen kürzen die Forschungsaufwendungen, die mit ihnen in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehen. Es bedarf daher einer Zuordnung der Subvention zu dem damit zusammenhängenden Aufwand.

Erfolgt eine Förderung in Form eines nach § 3 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 steuerfreien Annuitätenzuschusses zur Tilgung einer Kreditfinanzierung, ist die Aufteilung von Tilgungs- und Zinskomponente gemäß EStR 2000 Rz 2544 zu beachten: Die Tilgungskomponente vermindert gemäß § 6 Z 10 EStG 1988 die Höhe der zu berücksichtigenden Investitionskosten, die Zinskomponente kürzt den abzugsfähigen Zinsaufwand (Finanzierungsaufwendungen).

359

Eine Kürzung erfolgt (nur) insoweit, als die steuerfreie Subvention begünstigtem Aufwand/begünstigten Kosten zuzuordnen ist. Werden durch die Subvention Aufwendungen miterfasst, die nicht oder nicht in vollem Ausmaß bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie berücksichtigt werden, unterbleibt eine Kürzung zur Gänze oder im entsprechenden Ausmaß.

Beispiel:

Eine von der A-GmbH selbst entwickelte besonders emissionsarme Anlage wird von dieser für die gesamte Nutzungsdauer zu 50% für Forschungszwecke und zu 50% für Produktionszwecke genutzt. Die A-GmbH erhält dafür eine Subvention aus öffentlichen Mitteln iHv 20% der Herstellungskosten. Die in der Bemessungsgrundlage zu berücksichtigenden Herstellungskosten iHv 50% sind um die anteilige Subvention iHv 10% zu kürzen.

360

Die Kürzung erfasst grundsätzlich nur FuE-Aufwendungen aus dem Forschungsvorhaben (Forschungsprojekt), für das die Subvention gewährt wurde und nicht die Gesamtheit aller für die Forschungsprämie berücksichtigten FuE-Projekte (FuE-Schwerpunkte).

© Bundesministerium für Finanzen

Beispiel 1:

Im Jahr 1 wird eine Subvention iHv 100 für das Projekt X zugesagt und ausbezahlt, das in den Jahren 2 bis 5 durchgeführt wird. Das Projekt wird im Jahr 2 begonnen; in diesem Jahr fallen aus dem Projekt erstmalig Aufwendungen iHv 20 an. Im Jahr 1 sind Forschungsaufwendungen von 70 angefallen, die das Projekt X nicht betreffen. Da die Subvention den Forschungsaufwand des Jahres 1 nicht betrifft, erfolgt im Jahr 1 keine Kürzung.

Eine Kürzung von „subventionsfremden" Forschungsaufwendungen kommt ausnahmsweise in Betracht, wenn sich nach Beendigung der betroffenen FuE eine Subventionserhöhung ergibt, der kein aktueller Forschungsaufwand aus der betroffenen FuE gegenübersteht. Liegen andere FuE-Aufwendungen vor, kann in derartigen Fällen aus verwaltungsökonomischen Gründen die Anwendung des § 295a BAO unterbleiben.

Beispiel 2:

Das Projekt Y wird im Jahr 5 beendet. Im Jahr 6 wird nach Endabrechnung noch ein Subventionsteilbetrag von 20 ausbezahlt. Da im Jahr 6 keine Forschungsaufwendungen aus dem Projekt mehr vorhanden sind, ist der ausbezahlte Förderungsbetrag von 20 mit projektfremden Forschungsaufwendungen des Jahres 6 zu verrechnen.

6.9.2. Zeitliche Erfassung

361

Die Kürzung ist für sämtliche Förderungen und für die gesamte Dauer der Förderung einheitlich nach Maßgabe der Z 1 oder der Z 2 vorzunehmen:

1. Bilanzierung

Die Kürzung erfolgt bei Bilanzierern grundsätzlich ab dem Zeitpunkt der verbindlichen Subventionszusage (Vertragsabschluss) im Verhältnis der jährlich angefallenen Forschungsaufwendungen zum gesamten von der Subvention erfassten Forschungsaufwand. Der Zufluss der Subvention ist dabei nicht relevant.

Beispiel 1:

Im Jahr 1 wird eine Subvention für das Projekt A iHv 100, das sind 40% der gesamten förderbaren Kosten von 250, zugesagt. Das Projekt wird in den Jahren 2 bis 5 durchgeführt.

Jahr	*Angefallener Forschungsaufwand*	*Anteil des jährlichen Forschungsaufwands am Gesamtaufwand (%)*	*Anteiliger Kürzungsbetrag aus der Subvention*	*Zu berücksichtigender Forschungsaufwand aus dem Projekt*
2	*80*	*32*	*32 (= 32% von 100)*	*48*
3	*45*	*18*	*18 (= 18% von 100)*	*27*
4	*90*	*36*	*36 (= 36% von 100)*	*54*
5	*35*	*14*	*14 (= 14% von 100)*	*21*
Σ 2 bis 5	*250*	*100*	*100*	*150 (= 250 – 100)*

Allfällige Anpassungen im Ausmaß der Förderung, die sich aus der endgültigen Beurteilung des geförderten Projekts ergeben, sind im letzten Jahr des Anfalls von Aufwendungen aus dem geförderten Forschungsvorhaben zu berücksichtigen.

Variante zu Beispiel 1:

Die Endabrechnung des Forschungsprojekts durch den Förderungsgeber im Jahr 5 ergibt ein insgesamt gefördertes Volumen von 95 anstatt von 100. Im Jahr 5 ergibt sich daher ein Kürzungsbetrag von 9 (anstelle von 14). Die zu berücksichtigenden Aufwendungen des Jahres 5 betragen daher 26 (anstelle von 21).

Erfolgt die verbindliche Subventionszusage erst in einem Jahr nach Anfall der ersten Forschungsaufwendungen, gilt Rz 356 iZm den „subventionsfremden" Forschungsaufwendungen sinngemäß.

2. Einnahmen-Ausgaben-Rechnung

Bei Einnahmen-Ausgaben-Rechnung gilt grundsätzlich das zu Z 1 Gesagte. Aus Vereinfachungsgründen kann eine Kürzung nach Maßgabe des Zuflusses der Subvention erfolgen, wenn sichergestellt ist, dass die Projektaufwendungen in Summe richtig gekürzt werden.

Beispiel 2:

Im Jahr 1 wird eine Subvention für das Projekt B iHv 200, das sind 40% der förderbaren Kosten von 500, zugesagt. Das Projekt wird in den Jahren 2 bis 5 durchgeführt. Die Förderung wird in Teilbeträgen in den Jahren 2 (100), 4 und 5 (jeweils 50) ausbezahlt.

Jahr	*Angefallener Forschungs-aufwand*	*Zufluss der Subvention*	*Kürzungsbetrag*	*Zu berücksichtigender Forschungsaufwand aus dem Projekt*
2	*160*	*100*	*100*	*60*
3	*90*			*90*
4	*180*	*50*	*50*	*130*
5	*70*	*50*	*50*	*20*
Σ 2 bis 5	*500*	*200*	*200*	*300 (= 500 – 200)*

Sollte in einem Wirtschaftsjahr der zugeflossene Subventionsbetrag höher sein als der angefallene Forschungsaufwand aus dem betroffenen Projekt, ist der Überhang frühestmöglich mit einem späteren Forschungsaufwand aus dem betroffenen Projekt zu verrechnen. Sollte das infolge Beendigung des Projekts nicht mehr möglich sein, ist der Überhang mit projektfremden Forschungsaufwendungen des betreffenden Jahres zu verrechnen.

© Bundesministerium für Finanzen

Beispiel 3:

Im Jahr 1 wird eine Subvention für das Projekt C iHv 170 zugesagt, davon wird im Jahr 1 ein Teilbetrag von 50 ausbezahlt. Das Projekt C wird im Jahr 2 begonnen, in diesem Jahr fallen Forschungsaufwendungen von 30 an.

Der Forschungsaufwand des Jahres 2 ist mit der Subvention aus dem Jahr 1 zu verrechnen, aus dem Projekt C ergibt sich daher im Jahr 2 kein bemessungsgrundlagenrelevanter Betrag. Der nicht berücksichtigte Rest von 20 ist im Folgejahr/in den Folgejahren zu verrechnen.

362

Nachträgliche Änderungen hinsichtlich der Höhe steuerfreier Zuwendungen aus öffentlichen Mitteln stellen ein rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO in Bezug auf die Prämiengewährung dar. Eine ohne Bescheiderlassung gutgeschriebene Prämie kann in Anwendung des § 201 Abs. 2 Z 5 BAO in geänderter Höhe festgesetzt werden bzw. ein erlassener Prämienbescheid gemäß § 295a BAO geändert werden.

Von einer derartigen Änderung kann in den in Rz 356 beschriebenen Fällen Abstand genommen werden (Kürzung von „subventionsfremden" Forschungsaufwendungen bei Subventionserhöhung nach Beendigung der betroffenen FuE).

Randzahlen 363 bis 449: *derzeit frei*

7. Verfahren

7.1. Allgemeines

450

Die Forschungsprämie sowie Rückforderungsansprüche gelten als Abgabe vom Einkommen (§ 108c Abs. 4 EStG 1988). Dementsprechend sind die Verfahrensregeln der BAO anzuwenden, wie insbesondere

- die Wahrung des Parteiengehörs im Zuge der amtswegigen Erforschung der tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse (§ 115 BAO),
- die erhöhte Mitwirkungspflicht des Antragstellers iZm der Geltendmachung steuerlicher Begünstigungen (§ 115 Abs. 1 BAO, siehe Rz 452),
- die Verpflichtung des Antragstellers, die für die Erlangung der Forschungsprämie bedeutsamen Umstände vollständig und wahrheitsgemäß offenzulegen (§ 119 BAO),
- die Pflicht des Antragstellers, nachträglich erkannte Unrichtigkeiten unverzüglich anzuzeigen (§ 139 BAO),
- die Befugnis der Abgabenbehörde, Nachschau zu halten (§ 144 BAO) und eine Außenprüfung durchzuführen (§ 147 BAO),
- der Grundsatz der freien Beweiswürdigung (§ 167 BAO),
- die Bestimmungen über die Selbstberechnung einer Abgabe (§ 201 BAO),

- die Verjährungsbestimmungen (§§ 207 ff BAO, siehe Rz 456),
- die Bestimmungen über den Rechtsschutz (§§ 243 ff BAO),
- die Bestimmungen über nachträgliche Bescheidänderungen (insbesondere § 295a und § 303 BAO).

451

Die Zuständigkeit für die Auszahlung und die Rückforderung der Forschungsprämie richtet sich nach der Zuständigkeit für die Erhebung der Einkommen- bzw. der Körperschaftsteuer dessen, der die Forschungsprämie beantragt. Wird die Forschungsprämie von einer Mitunternehmerschaft beantragt, ist dasjenige Finanzamt für die Auszahlung oder die Rückforderung der Forschungsprämie zuständig, das die Einkünfte der Mitunternehmerschaft gemäß § 188 BAO festzustellen hat. Für die Erlassung eines Feststellungsbescheids über die Höhe der Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie gemäß § 108c Abs. 9 EStG 1988 (siehe dazu Rz 494 ff) ist dasselbe Finanzamt zuständig wie für die Auszahlung und Rückforderung der Forschungsprämie (siehe auch ZustRL Rz 107).

452

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH (vgl. etwa VwGH 25.6.2007, 2006/14/0050) obliegt es dem Steuerpflichtigen, in einem ausschließlich auf das Erwirken einer abgabenrechtlichen Begünstigung gerichteten Verfahren selbst einwandfrei das Vorliegen jener Umstände darzulegen, auf die die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann. Diese erhöhte Mitwirkungspflicht findet ihren Ausfluss in einer Beweismittelbeschaffungs- und einer Beweismittelvorsorgepflicht (vgl. auch VwGH 25.5.1993, 93/14/0019; 28.5.2009, 2008/15/0046). Nach der Beweismittelvorsorgepflicht müssen bereits im Voraus Vorkehrungen für die Aufklärung und Dokumentation eines Sachverhalts getroffen werden. Es muss Vorsorge getroffen werden, dass abgabenrechtlich bedeutsame Daten vor Verlust gesichert werden (vgl. BFG 8.7.2020, RV/7103521/2018, wonach im Fall eines Festplattenschadens dafür Sorge zu tragen ist, relevante Daten durch Ausdrucke und Sicherheitskopien vor dem Verlust zu bewahren).

Die erhöhte Mitwirkungspflicht bezieht sich in erster Linie auf das Vorliegen der Sachverhaltsumstände, auf welche die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt wird. Ein positives FFG-Gutachten allein kann nicht bewirken, dass die Voraussetzungen für die Gewährung einer eigenbetrieblichen Forschungsprämie gemäß § 108c Abs. 2 Z 1 EStG 1988 bereits als erfüllt anzusehen sind. Das ergibt sich schon daraus, dass die Informationen, die der FFG im Rahmen der Gutachtensanforderung übermittelt werden, von dieser nicht auf ihre Richtigkeit und die Vollständigkeit geprüft werden (vgl. Rz 463). Auch aus der positiven Beurteilung eines Forschungsschwerpunkts durch die FFG kann nicht abgeleitet werden, dass die darin erfassten Projekte in ihrer Gesamtheit ebenfalls die Voraussetzungen für die

© Bundesministerium für Finanzen

Forschungsprämie erfüllen. Die FFG prüft auch nicht, ob die Bemessungsgrundlage richtig ermittelt wurde (vgl. Rz 464).

453

Die Forschungsprämie ist eine Selbstbemessungsabgabe. Das Verfahren ist ein eigenständiges Verfahren, das mit dem Antrag zur Geltendmachung einer Forschungsprämie in Gang gesetzt wird. § 108c Abs. 4 EStG 1988 sieht als Handlungsalternativen für das Finanzamt vor,

- entweder die geltend gemachten Prämien auf dem Abgabenkonto (mit Wirkung des Tages der Antragstellung) gut zu schreiben (siehe Rz 479),
- einen Festsetzungsbescheid gemäß § 201 BAO zu erlassen (siehe Rz 480 ff) oder
- einen Bescheid über die Teilfestsetzung der Prämie zu erlassen, wenn dies beantragt wurde (§ 108c Abs. 4a EStG 1988, siehe Rz 483 ff).

Zur Zurückweisung des Antrags in Fällen, in denen das Antragsrecht bereits konsumiert wurde, siehe Rz 473.

454

Die Forschungsprämie wird für ein bestimmtes Kalenderjahr zuerkannt (Jahresprämie). Dies gilt auch dann, wenn die Bemessungsgrundlage Forschungsaufwendungen aus mehreren Wirtschaftsjahren erfasst.

Die jeweilige Jahresprämie steht für prämienbegünstigte Aufwendungen zu, die im Wirtschaftsjahr angefallen sind, das im entsprechenden Kalenderjahr geendet hat. Sollten in einem Kalenderjahr mehrere Wirtschaftsjahre geendet haben, ergibt sich die Höhe der dem Antrag insgesamt zu Grunde zu legenden Prämie aus der Summe der für die jeweiligen Wirtschaftsjahre ermittelten Prämien (siehe auch Rz 472).

455

Das Finanzamt kann gegebenenfalls vor Entscheidung über den Prämienantrag, in einem Beschwerdeverfahren oder in einem abgabenbehördlichen Prüfungsverfahren (§ 144, § 147 BAO) auf die fachliche Unterstützung durch die FFG zurückgreifen (§ 108c Abs. 7 erster Satz EStG 1988).

Eine Einbindung der FFG wird insbesondere in folgenden Fällen in Betracht kommen:

- Die FFG hat ein oder mehrere Forschungsprojekt(e)/einen oder mehrere Forschungsschwerpunkt(e) im Jahresgutachten negativ beurteilt. Der Antragsteller erhebt gegen diese Beurteilung Einwendungen beim Finanzamt. Die FFG beurteilt sodann auf Anfrage des Finanzamts, ob durch dieses Vorbringen eine geänderte Beurteilung der betroffenen Forschungsprojekte/-schwerpunkte vorzunehmen ist.

- Der Antragsteller hat FuE-Projekte zu einem Schwerpunkt zusammengefasst. Die FFG beurteilt den FuE-Schwerpunkt als solchen insgesamt positiv. Im Zuge einer Außenprüfung unterzieht die Abgabenbehörde die in dem Forschungsschwerpunkt zusammengefassten FuE-Projekte einer nachprüfenden Kontrolle. Dabei ergeben sich Zweifel an der FuE-Qualität einzelner Projekte.
- Es bestehen Zweifel am prämienbegünstigten Charakter einzelner Aktivitäten im Rahmen eines Forschungsprojekts und dem daraus resultierenden Aufwand, der in der Bemessungsgrundlage erfasst wurde.
- Es bestehen zeitliche Abgrenzungsfragen, die für die Beurteilung relevant sind; es kann zweifelhaft sein, ob einzelne in der Bemessungsgrundlage erfasste Aktivitäten am Beginn und Ende eines FuE-Projekts schon bzw. noch prämienbegünstigt sind.
- Es ist zweifelhaft, ob eine im Rahmen prämienbegünstigter FuE zugekaufte Leistung eines Dritten im Rahmen der Prämie für eigenbetriebliche FuE zu erfassen ist oder ob es sich dabei um Auftragsforschung handelt, die nach Maßgabe der dafür bestehenden rechtlichen Voraussetzungen zu berücksichtigen ist.
- Die Bemessungsgrundlage laut Antrag weicht von derjenigen, die der Gutachtens-anforderung zu Grunde gelegt wurde, um mehr als 10% ab (siehe Rz 464).
- Die bei der Antragstellung für die Auftragsforschungsprämie gemachten Angaben lassen Zweifel offen, ob prämienbegünstigte FuE in Auftrag gegeben wurde.

456

Die Verjährung des Anspruchs auf Rückforderung der Forschungsprämie beginnt gemäß § 208 Abs. 1 lit. a BAO mit Ablauf des Jahres, in dem die Forschungsprämie durch Antragstellung geltend gemacht wurde (VwGH 25.6.2020, Ro 2020/15/0009). Im Fall des Eintritts eines rückwirkenden Ereignisses iSv § 295a BAO beginnt die Verjährung mit Ablauf des Jahres, in dem das Ereignis eingetreten ist (§ 208 Abs. 1 lit. e BAO).

Die Verjährungsfrist beträgt fünf Jahre; wurde mit der Geltendmachung der Forschungs-prämie eine Abgabenhinterziehung (§ 33 FinStrG) verwirklicht, beträgt die Verjährungsfrist zehn Jahre (§ 207 Abs. 2 BAO). Die Regelungen des § 209 BAO sind auf den Anspruch auf Rückforderung der Prämie anzuwenden.

Beispiel:

Am 13.5.2026 wurde die Forschungsprämie 2025 beantragt.

Nach § 208 Abs. 1 lit. a BAO beginnt der Rückforderungsanspruch ab dem 1.1.2027 zu verjähren. Ohne die Verjährung verlängernde Amtshandlungen (§ 209 Abs. 1 BAO) verjährt daher der Rückforderungsanspruch mit Ablauf des 31.12.2031.

457

Wird nachträglich, aber vor dem Ablauf der Verjährungsfrist festgestellt, dass ein unrichtiger Antrag auf Forschungsprämie eingebracht wurde und dieser Umstand zu einer zu hohen

Prämiengutschrift geführt hat oder – wenn noch keine Prämie gutgeschrieben wurde – führen könnte, besteht die Verpflichtung, hierüber unverzüglich der zuständigen Abgabenbehörde Anzeige zu erstatten (§ 139 BAO).

7.2. Gutachten der FFG

7.2.1. Jahresgutachten

458

Voraussetzung für die Gewährung einer Forschungsprämie für eigenbetriebliche FuE ist ein vom Antragsteller bei der Österreichischen Forschungsförderungsgesellschaft mbH (FFG) anzufordernes Gutachten, welches die Beurteilung zum Gegenstand hat, inwieweit eine FuE unter Zugrundelegung der vom Antragsteller bekanntgegebenen Informationen die inhaltlichen Voraussetzungen erfüllt (§ 108c Abs. 7 EStG 1988). Das Jahresgutachten ist für den Antragsteller kostenlos.

Ein Jahresgutachten ist nicht erforderlich, wenn die gesamte Forschungstätigkeit des Wirtschaftsjahres von einer oder mehreren Forschungsbestätigung(en) erfasst ist/sind (siehe Rz 493). Ist das nicht der Fall, kann eine Prämie nur dann gutgeschrieben oder festgesetzt werden, wenn dem Finanzamt ein FFG-Gutachten vorliegt, dessen Anforderung dem Antragsteller obliegt. Wird trotz diesbezüglicher Aufforderung kein Gutachten vorgelegt, ist über den Prämienantrag mit einem Festsetzungsbescheid mit null abzusprechen.

Die FFG übt ihre gutachterliche Tätigkeit auf Grundlage des § 108c EStG 1988 und der FoPV aus. Die Verordnung enthält unter anderem detaillierte Bestimmungen über die verfahrenstechnische Abwicklung im Wege von FinanzOnline (siehe dazu insbesondere den 2. Abschnitt der Verordnung und deren Anhang III).

Die FFG hat die Gutachten nach Möglichkeit innerhalb von zwei Monaten, jedenfalls aber innerhalb von vier Monaten ab der Anforderung zu erstellen, es sei denn, der Bearbeitung stehen Umstände entgegen, die nicht von der FFG zu vertreten sind (§ 8 FoPV).

Zur Anforderung des Jahresgutachtens im Fall einer unterjährigen Umgründung siehe Rz 470.

459

Das Jahresgutachten ist ausschließlich im Wege von FinanzOnline anzufordern (§ 108c Abs. 8 Z 6 EStG 1988 iVm § 20 Z 3 FOnV 2027). Darin ist die gesamte Forschungstätigkeit des Wirtschaftsjahres, aus dem die bemessungsgrundlagenrelevanten Aufwendungen resultieren, nach Forschungsprojekten bzw. Forschungsschwerpunkten gegliedert, darzustellen. Es obliegt dem Antragsteller im Rahmen seiner erhöhten Mitwirkungspflicht (siehe Rz 452), der FFG die für ihre Beurteilung erforderlichen Informationen wahrheitsgemäß und aussagekräftig offenzulegen.

460

Das Jahresgutachten kann nach Ablauf des Wirtschaftsjahres angefordert werden. Für ein Wirtschaftsjahr kann nur ein einziges Jahresgutachten bei der FFG angefordert werden (§ 4 Abs. 2 FoPV). Es wird stets nur für ein (einziges) Wirtschaftsjahr erstellt, daher ist bei Zusammentreffen von zwei Wirtschaftsjahren in einem Prämienzeitraum (Kalenderjahr) für jedes Wirtschaftsjahr ein (eigenes) Jahresgutachten notwendig.

Beispiel:

Die A-GmbH stellt ihren Bilanzstichtag im Kalenderjahr 02 vom 31.3. auf den 31.12. um. Im Kalenderjahr 02 enden daher das volle (abweichende) Wirtschaftsjahr 01/02 (1.4.01 bis 31.3.02) und das Rumpfwirtschaftsjahr 02 (1.4.02 bis 31.12.02).

Für die Forschungsprämie des Jahres 2 ist das Formular E 108c für das Jahr 02 zu verwenden und die Prämie von den Forschungsaufwendungen der beiden im Jahr 02 endenden Wirtschaftsjahre geltend zu machen. Bei der FFG ist für jedes der beiden Wirtschaftsjahre ein eigenes Jahresgutachten anzufordern.

Die Entscheidung über den Prämienantrag durch das Finanzamt erfolgt nach Vorliegen des Gutachtens. Die Anforderung des Jahresgutachtens bei der FFG stellt keine Antragstellung gemäß § 108c EStG 1988 gegenüber dem Finanzamt dar (BFG 10.1.2022, RV/7101303/2020).

461

Anhang III Teil A FoPV sieht die Informationen vor, die der FFG im Antrag bekannt zu geben sind und von dieser zur Plausibilisierung benötigt werden.

Im Antrag sind die Tätigkeiten, für die eine Forschungsprämie beansprucht wird, in Forschungsprojekte oder Forschungsschwerpunkte zusammenzufassen und zu beschreiben.

- Forschungsprojekte sind auf ein definiertes wissenschaftliches oder spezifisch praktisches Ziel gerichtete, inhaltlich und zeitlich abgrenzbare Arbeiten im Bereich der FuE unter Einsatz von personellen und sachlichen Ressourcen (Anhang I Teil A Z 5 FoPV).
- Ein Forschungsschwerpunkt ist eine Zusammenfassung von Forschungsprojekten oder laufenden Arbeiten im Bereich der FuE, die inhaltlich einem übergeordneten Thema zugeordnet werden können (Anhang I Teil A Z 6 FoPV).

Zu jedem Forschungsschwerpunkt/Forschungsprojekt sind anzugeben (siehe Anhang III Teil A Z 3 FoPV):

- Titel des Forschungsprojekts/Forschungsschwerpunkts
- Ziel und Inhalt
- Methode bzw. Vorgangsweise
- Neuheit

© Bundesministerium für Finanzen

- Gewichtung des einzelnen Forschungsschwerpunkts/Forschungsprojekts im Rahmen der gesamten bemessungsgrundlagenrelevanten Forschungstätigkeit (in % der gesamten bemessungsgrundlagenrelevanten Aufwendungen)
- Gegebenenfalls: Bekanntgabe der Anzahl der Forschungsprojekte, die einem Forschungsschwerpunkt zugeordnet wurden.
- Gegebenenfalls: Mitteilung, dass für dasselbe Forschungsprojekt ein Projektgutachten angefordert wurde oder bereits vorliegt oder dass eine aufrechte Forschungsbestätigung gemäß § 118a BAO vorliegt.
- Für die Anforderung eines Projektgutachtens: Voraussichtlicher Beginn und voraussichtliches Ende des Forschungsprojekts

462

Durch die prozentuelle Zuordnung der Bemessungsgrundlage zu den Forschungsprojekten/ Forschungsschwerpunkten im Gutachten lässt sich der Bezug zum jeweiligen Forschungsprojekt/Forschungsschwerpunkt hinsichtlich des darauf entfallenden Teils der Bemessungsgrundlage herstellen.

Das ist insbesondere für Fälle von Bedeutung, in denen dem Prämienantrag nicht vollinhaltlich stattgeben wird, weil ein/mehrere Forschungsprojekt(e) bzw. Forschungsschwerpunkt(e) die Voraussetzungen für das Vorliegen einer prämienbegünstigten FuE nicht erfüllen. In solchen Fällen ist vor Entscheidung über den Prämienantrag das Parteiengehör zu wahren. Beabsichtigt das Finanzamt, dem Prämienantrag nicht vollinhaltlich stattzugeben, ist dies daher dem Antragsteller vorzuhalten und ihm Gelegenheit zur Stellungnahme zu geben.

463

Die FFG beurteilt einen Forschungsschwerpunkt/ein Forschungsprojekt nach den vom Antragsteller gemachten Angaben.

In ihrem Gutachten gibt die FFG insbesondere hinsichtlich jedes einzelnen Forschungsprojekts oder Forschungsschwerpunkts eine Beurteilung ab, ob unter Zugrundelegung der bekanntgegebenen Informationen die inhaltlichen Voraussetzungen für das Vorliegen einer prämienbegünstigten FuE vorliegen. Sie trifft ihre Beurteilung auf Grundlage des § 108c EStG 1988, der FoPV und des Frascati-Handbuchs der OECD in der aktuellen Fassung.

Das Gutachten kann nur dann ein richtiges Bild über das Vorliegen der Anspruchsvoraussetzungen geben, wenn die Informationen, die der FFG im Rahmen der Gutachtensanforderung übermittelt wurden, korrekt sind. Die FFG selbst beurteilt das nicht. Sie kann aber bei begründetem Verdacht auf Unrichtigkeit und Unvollständigkeit der bekannt gegebenen Informationen auf diesen Umstand im Gutachten ergänzend hinweisen.

Einwände gegen die Beurteilung sind nicht gegenüber der FFG, sondern gegenüber dem Finanzamt geltend zu machen.

464

Die FFG beurteilt nicht, ob die Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie richtig ermittelt worden ist. Diese Beurteilung obliegt ausschließlich dem über den Prämienantrag absprechenden Finanzamt.

Zur Plausibilisierung sind der FFG gemäß Anhang III Teil A Z 2.4 der FoPV die (gesamten) dem Antrag zu Grunde liegenden bemessungsgrundlagenrelevanten Aufwendungen entsprechend der Gliederung des Verzeichnisses laut Anhang II der Verordnung bekannt zu geben. Die für das Jahresgutachten angegebene Bemessungsgrundlage darf dabei von der Bemessungsgrundlage, die dem Antrag auf die Forschungsprämie für eigenbetriebliche FuE zu Grunde gelegt wird, im Ausmaß von höchstens +/-10% abweichen; dies gilt nicht, wenn unter Berücksichtigung des Gutachtens der FFG dem Prämienantrag eine niedrigere Bemessungsgrundlage zu Grunde gelegt wird.

Eine Abweichung von mehr als 10% ist im Prämienantrag anzugeben. Sie hat keine unmittelbaren Konsequenzen, kann aber Anlass für eine vertiefte Prüfung des Antrags durch das Finanzamt sein. Das Finanzamt kann gegebenenfalls die FFG beiziehen, wenn auf Grund der Abweichungen Zweifel bestehen, dass die zum Jahresgutachten gemachten Angaben zu den Projekten richtig sind (§ 108c Abs. 7 erster Satz EStG 1988).

465

Sollten die übermittelten Informationen offensichtlich lückenhaft, widersprüchlich oder aufgrund eines offensichtlichen Irrtums entstanden sein, ist die FFG berechtigt, den Anfordernden um Aufklärung zu ersuchen. Die weitere Bearbeitung erfolgt sodann auf Grundlage der Gutachtensanforderung und dieser ergänzenden Informationen. Weitere Informationen durch die FFG werden nicht mehr abgefragt (Anhang III Teil B Abs. 6 FoPV).

Ein direkter Parteienverkehr zwischen dem Antragsteller und der FFG ist darüber hinaus nicht möglich. Anbringen in Bezug auf die gutachterliche Tätigkeit der FFG sind an das zuständige Finanzamt zu richten.

466

Das fertiggestellte Gutachten wird von der FFG dem zuständigen Finanzamt elektronisch übermittelt und kann vom Antragsteller bzw. dessen Vertreter in FinanzOnline eingesehen werden. Der Antragsteller und dessen steuerlicher Vertreter werden darüber von der FFG durch E-Mail verständigt. Eine Übermittlung des Gutachtens in Papierform erfolgt nicht.

467

© Bundesministerium für Finanzen

Da die FFG ihre Feststellungen nur auf Grundlage der Angaben in der Gutachtensanforderung (gegebenenfalls nach einer einmaligen Nachfrage) und ohne darüberhinausgehende Sachverhaltserhebungen trifft, stellt das Gutachten einen Sachverständigenbeweis eigener Art dar, dessen Besonderheiten in § 108c EStG 1988 sowie in der FoPV geregelt sind. Es unterliegt der freien Beweiswürdigung des Finanzamts.

Der Antragsteller kann im Rahmen des Parteiengehörs zur Entkräftung des FFG-Gutachtens jedes Beweismittel vorlegen, das zur Beurteilung des maßgebenden Sachverhalts geeignet und nach Lage des einzelnen Falls zweckdienlich ist.

Das FFG-Gutachten und allfällige ergänzende Stellungnahmen der FFG sind einem Sachverständigenbeweis nach § 177 BAO vergleichbar. Die Beweiskraft eines Sachverständigengutachtens kann etwa durch den Nachweis erschüttert werden, dass es mit den Denkgesetzen oder mit den Erfahrungen des täglichen Lebens in Widerspruch steht; eine bloß gegenteilige Behauptung genügt nicht (BFG 4.7.2022, RV/4100130/2022).

Die Glaubwürdigkeit eines vom Antragsteller vorgelegten Beweismittels kann aber auch nicht schon deshalb pauschal verworfen werden, weil es dem FFG-Gutachten widerspricht. Das FFG-Jahresgutachten kann daher nicht unter Verweis auf die gesetzlich vorgesehene Gutachterstellung als glaubwürdiger gegenüber anderen Beweismitteln eingestuft werden. Das Finanzamt hat anhand der vorliegenden Umstände darzulegen, auf Grund welcher Erwägungen es einem Beweismittel gegenüber einem anderen den Vorzug gibt.

468

Liegt für ein Forschungsprojekt bereits eine Forschungsbestätigung vor (§ 118a BAO, siehe Rz 493), ist für die betroffenen Wirtschaftsjahre für das jeweilige Forschungsprojekt keine neuerliche Begutachtung durch die FFG mehr erforderlich; dies gilt unter der Voraussetzung, dass die durchgeführte FuE entsprechend der Beschreibung in der Forschungsbestätigung durchgeführt wurde oder davon nicht wesentlich abweicht. In diesem Fall genügt es, dass der Antragsteller diese Tatsache glaubhaft machen kann und darauf bei Anforderung eines Jahresgutachtens oder Beantragung der Forschungsprämie hinweist.

469

Ist ungeachtet des Vorliegens einer oder mehrerer Forschungsbestätigung(en) für das betreffende Wirtschaftsjahr dennoch ein Jahresgutachten erforderlich, weil nicht die gesamte bemessungsgrundlagenrelevante FuE von der/den Forschungsbestätigung(en) erfasst ist, sind – neben den von der/den Forschungsbestätigung(en) nicht erfassten Forschungsprojekten/Forschungsschwerpunkten – auch die von der/den Forschungsbestätigung(en) erfassten Forschungsprojekt(e) in die Anforderung des Jahresgutachtens aufzunehmen; es erfolgt aber diesbezüglich – vorausgesetzt, es besteht (wesentliche) Sachverhaltsidentität – keine neuerliche Begutachtung durch die FFG mehr.

© Bundesministerium für Finanzen

Das Jahresgutachten der FFG weist in diesem Fall somit die gesamte für die Prämie relevante Forschungstätigkeit aus und enthält begutachtete Forschungsprojekte/Forschungsschwerpunkte und jene(s) nicht mehr begutachtete(n) Forschungsprojekt(e), für das/die eine Forschungsbestätigung vorliegt.

470

Betreiben im Fall einer unterjährigen Umgründung sowohl der Rechtsvorgänger als auch der Rechtsnachfolger prämienbegünstigte FuE, müssen grundsätzlich beide ein eigenes Jahresgutachten für die ihnen jeweils zuzurechnende FuE anfordern. Sollte das nicht erfolgt sein und bereits ein Gutachten vorliegen, das sowohl die FuE des Rechtsvorgängers als auch die des Rechtsnachfolgers umfasst, kann dieses Gutachten sowohl für die Erledigung des Antrags des Rechtsvorgängers als auch des Rechtsnachfolgers herangezogen werden. Das Finanzamt ist von diesem Umstand zu informieren.

7.2.2. Projektgutachten

471

Voraussetzung für eine Forschungsbestätigung (Rz 493) ist ein Projektgutachten der FFG (§ 5 FoPV).

Es kann bei der FFG nach Beantragung der Forschungsbestätigung im Wege von FinanzOnline angefordert werden (§ 108c Abs. 8 Z 6 EStG 1988 iVm § 118a BAO und § 20 Z 3 FOnV 2027); es muss sich auf das Forschungsprojekt beziehen, für das die Forschungsbestätigung beantragt wurde.

Das Projektgutachten kann sich auch auf zukünftige FuE beziehen, umfasst aber maximal einen Zeitraum vom Beginn des Wirtschaftsjahres der Anforderung bis zum Ablauf des diesem Wirtschaftsjahr drittfolgenden Wirtschaftsjahrs. Nach Ablauf dieses Zeitraums kann für dasselbe Forschungsprojekt gegebenenfalls ein neues Projektgutachten angefordert werden (§ 5 Abs. 3 FoPV).

Wie beim Jahresgutachten erfolgt die Beurteilung durch die FFG auf Grundlage der Angaben in der Anforderung des Gutachtens.

7.3. Antrag auf Forschungsprämie

472

Die Prämien können jeweils für ein Kalenderjahr beantragt werden. Der Antrag ist beim zuständigen Finanzamt einzubringen (siehe dazu Rz 451). Die Bemessungsgrundlage für die Prämie für das Kalenderjahr ist aus den Forschungsaufwendungen/-ausgaben aus dem/den Wirtschaftsjahr(en) zu ermitteln, das/die in dem Kalenderjahr endet/enden (§ 108c Abs. 3 zweiter Satz EStG 1988).

Da die Prämie für ein Kalenderjahr zuerkannt wird (Jahresprämie, § 108c Abs. 3 zweiter Satz EStG 1988) ist dem Antrag die gesamte FuE des Kalenderjahres zu Grunde zu legen, für die die Prämie beantragt wird. Eine Ausnahme besteht nach § 108c Abs. 4a EStG 1988, der eine Teilfestsetzung der gesamten Jahresprämie alternativ zur Gutschrift/Festsetzung der gesamten Jahresprämie ermöglicht (siehe Rz 483 ff). Auch die Ausgestaltung der Begutachtung durch die FFG im Wege des (Jahres)Gutachtens (§ 4 Abs. 1 FoPV), das für ein Wirtschaftsjahr nur einmal angefordert werden kann (siehe Rz 460), lässt erkennen, dass – außerhalb des § 108c Abs. 4a EStG 1988 – die Prämie nur für die gesamte FuE des jeweiligen Jahres beantragt werden kann.

Der Antrag hat dementsprechend die der Jahresprämie zuzuordnende FuE, für die die Prämie begehrt wird, in ihrer Gesamtheit zu erfassen. Eine mehrfache Prämiengewährung, die dasselbe Jahr, aber verschiedene Forschungsprojekte/Forschungsschwerpunkte betrifft, kommt außerhalb einer Teilfestsetzung gemäß § 108c Abs. 4a EStG 1988 nicht in Betracht.

473

Der Antragsteller bestimmt den Umfang seines Antrags. Der Umfang der vom Prämienantrag umfassten FuE wird sachverhaltsbezogen durch die vom Antragsteller im Jahresgutachten erfassten Forschungsprojekte (einzeln oder in Forschungsschwerpunkte zusammengefasst) bzw. die nicht zugeordneten Investitionen und sonstigen Aufwendungen (Anhang III Teil A Z 3.2 FoPV) bestimmt.

Das mit der Antragstellung in Gang gesetzte Verfahren endet mit der antragsgemäßen Gutschrift auf dem Abgabenkonto oder der Erlassung eines Festsetzungsbescheids gemäß § 201 BAO oder eines Teilfestsetzungsbescheids gemäß § 108c Abs. 4a EStG 1988. Mit der Gutschrift oder Festsetzung ist das Antragsrecht für das betreffende Jahr konsumiert, sodass eine neuerliche Antragstellung für einen vom Antrag nicht erfassten Sachverhalt nicht mehr möglich ist (siehe auch Rz 492). Ein derartiger Antrag ist zurückzuweisen. Dem entspricht, dass die FoPV für diesen Fall eine neuerliche Begutachtung durch die FFG nicht zulässt, die aber zwingende Voraussetzung für die Erledigung des Prämienantrags wäre.

Beispiele:

1. *Der Prämienantrag des Unternehmens X für das Jahr 1 umfasst die Forschungsprojekte A, B und C. Die Prämie für das Jahr 1 wird antragsgemäß auf dem Abgabenkonto gutgeschrieben.*
   Nach Gutschrift wird erkannt, dass das Projekt D ebenfalls prämienbegünstigt wäre, aber versehentlich im Antrag nicht miterfasst wurde. Da die Antragsfrist für die Prämie des Jahres 1 noch offen ist, wird vom Unternehmen X neuerlich eine Prämie für das Jahr 1 beantragt, die (nur) das Projekt D umfasst.
   Der Antrag betrifft einen zusätzlichen Sachverhalt, der vom bereits erledigten Prämienantrag nicht umfasst war. X hat dem erledigten Prämienantrag (nur) die Projekte A, B und C unterworfen. Mit der Prämiengutschrift ist das Antragsrecht für

das Jahr 1 konsumiert, der zweite Antrag ist daher zurückzuweisen. Es bleibt kein Raum für eine Prämienfestsetzung gemäß § 201 BAO.

2. *Der Prämienantrag des Unternehmens A für das Jahr 1 umfasst die Forschungsprojekte X, Y und Z. Die Prämie für das Jahr 1 wird antragsgemäß auf dem Abgabenkonto gutgeschrieben.*
   Nach Gutschrift wird erkannt, dass beim Projekt Z der Aufwand für einen unstrittig prämienbegünstigten Prototyp im Antrag nicht miterfasst wurde. Es wird beantragt, diesen Aufwand zusätzlich zu erfassen.
   Der Antrag betrifft einen Sachverhalt, der vom erledigten Prämienantrag umfasst war, aber keine Berücksichtigung gefunden hat. Es ist daher nach Maßgabe des § 201 BAO zu beurteilen, ob eine geänderte Festsetzung der Prämie für das Jahr 1 in Betracht kommt.

474

Für die Antragstellung steht das amtliche Formular E 108c zur Verfügung. Die Antragstellung hat für Prämien der Jahre ab 2023 (bzw. solche, die das Jahr 2022 betreffen und nach dem 30. Juni 2022 erstmalig beantragt werden), elektronisch im Wege von FinanzOnline zu erfolgen (§ 108c Abs. 3 letzter Satz iVm § 124b Z 405 EStG 1988). Diese spezielle Regelung verdrängt allgemeine Regelungen, wonach Anbringen grundsätzlich schriftlich einzureichen sind (§ 85 Abs. 1 BAO). Eine Einbringung auf einem gesetzlich nicht zugelassenen Weg führt dazu, dass nicht nur keine der Entscheidungspflicht unterliegende Eingabe vorliegt, sondern es sich auch um keine der Mängelbehebung gemäß § 85 Abs. 2 BAO zugängliche Eingabe mit einem Formgebrechen handelt. Die Abgabenbehörde ist nicht einmal befugt, das „Anbringen“ als unzulässig zurückzuweisen, weil es sich eben gerade nicht um eine Eingabe an die Behörde handelt (vgl. dazu sinngemäß – zu Eingaben per E-Mail – VwGH 27.4.2017, Ra 2015/15/0007).

475

Die Antragsfrist beginnt – unabhängig vom Zeitpunkt der Anforderung des Jahresgutachtens bei der FFG – mit dem Ablauf des Wirtschaftsjahres, das in dem betreffenden Kalenderjahr endet und dem die in der Bemessungsgrundlage erfassten Aufwendungen (Ausgaben) zuzuordnen sind. Enden in einem Kalenderjahr mehrere Wirtschaftsjahre (Umstellung von abweichendem Wirtschaftsjahr auf Regelwirtschaftsjahr) beginnt die Frist mit Ablauf des letzten Wirtschaftsjahres.

Die Antragsfrist endet

1. für Prämien der Jahre ab 2023 (bzw. solche, die das Jahr 2022 betreffen und nach dem 30. Juni 2022 erstmalig beantragt werden): vier Jahre nach ihrem Beginn.

   Beispiele:

   1. *Das abweichende Wirtschaftsjahr 01/02 beginnt am 1.7.01 und endet am 30.6.02. Am 1.7.02 beginnt das abweichende Wirtschaftsjahr 02/03, das am 30.6.03 endet.*

- *Die Forschungsprämie für das Kalenderjahr 02 erfasst die prämienbegünstigten Forschungsaufwendungen des abweichenden Wirtschaftsjahres 01/02. Die Antragsfrist für die Forschungsprämie für das Jahr 02 beginnt am 1.7.02 und endet am 30.6.06.*
- *Die Forschungsprämie für das Kalenderjahr 03 erfasst die prämienbegünstigten Forschungsaufwendungen des abweichenden Wirtschaftsjahres 02/03. Die Antragsfrist für die Forschungsprämie für das Jahr 03 beginnt am 1.7.03 und endet am 30.6.07.*

2. *Das abweichende Wirtschaftsjahr 03/04 beginnt am 1.7.03 und endet am 30.6.04. Infolge Umstellung des Wirtschaftsjahres endet das darauffolgende Rumpfwirtschaftsjahr am 31.12.04.*
   Die Forschungsprämie für das Kalenderjahr 04 erfasst die prämienbegünstigten Forschungsaufwendungen des abweichenden Wirtschaftsjahres 03/04 und des Rumpfwirtschaftsjahres 04. Die Antragsfrist für die Forschungsprämie für das Jahr 04 beginnt am 1.1.05 und endet am 31.12.08.

2. für Prämien der Jahre vor 2023 (bzw. solche, die das Jahr 2022 betreffen und bis zum 30. Juni 2022 erstmalig beantragt wurden): mit dem Eintritt der Rechtskraft des betreffenden Einkommensteuer-, Körperschaftsteuer- oder Feststellungsbescheids (§ 188 BAO). Es bestehen keine Bedenken, eine Prämie trotz verspäteter Geltendmachung zu berücksichtigen, wenn für das Finanzamt unzweifelhaft erkennbar ist, dass die Prämie rechtzeitig in Anspruch genommen werden sollte (zB aus den Beilagen zur Steuererklärung, ausgefülltes Ankreuzkästchen für Prämien in FinanzOnline). Unter Rechtskraft des Bescheids ist nicht nur die erstmalige Rechtskraft zu verstehen. Somit kann der Prämienantrag auch in der Zeit bis zum Ablauf der Beschwerdefrist und dem Erlassen einer Beschwerdeentscheidung eingebracht werden sowie darüber hinaus in allen Fällen, in denen bereits rechtskräftige Bescheide aus dem Rechtsbestand ausscheiden und neue Bescheide erlassen werden (insbesondere im Falle einer Wiederaufnahme des Verfahrens nach § 303 BAO).

476

Bei verspäteter Geltendmachung hat nach § 201 BAO eine Festsetzung mit null Euro zu erfolgen. Auch eine verspätete Geltendmachung der Forschungsprämie ändert nichts an der Wirkung der Bekanntgabe des selbstberechneten Betrags; die Forschungsprämie gilt damit als festgesetzt. Die Wirkung dieser Festsetzung kann durch einen Bescheid nach § 201 BAO beseitigt werden (VwGH 11.12.2019, Ra 2019/13/0108).

Wurde ein Prämienantrag rechtzeitig eingebracht, aber der erfasste Sachverhalt vom Antragsteller der falschen Prämienart zugeordnet, ist eine Antragstellung, mit der nach Fristablauf erstmalig die richtige Prämie beantragt wird, nicht als verspätet zu werten. Davon sind Fälle betroffen, in denen Leistungen extern beauftragt worden sind und dafür zu Unrecht eine Prämie für eigenbetriebliche FuE oder für Auftragsforschung beantragt worden ist.

Beispiele:

1. *Die A-GmbH hat von der F-Gesellschaft mit Sitz und Betriebsstätte in Italien Leistungen für ein in Italien durchgeführtes Entwicklungsprojekt iHv 1,8 Mio. Euro zugekauft und den Aufwand dafür bei der Ermittlung der Prämie für eigenbetriebliche FuE berücksichtigt.*
   Im Rahmen einer Außenprüfung stellt sich heraus, dass der von der A-GmbH außer Haus vergebene Entwicklungsauftrag als Auftragsforschung iSd § 108c Abs. 2 Z 2 EStG 1988 zu qualifizieren ist. Die eigenbetriebliche Forschungsprämie wird um den entsprechenden Betrag gekürzt.
   Die A-GmbH beantragt daraufhin für die von der F-Gesellschaft verrechneten Kosten eine Prämie für Auftragsforschung mit einer (höchstmöglichen) Bemessungsgrundlage von 1 Mio. Euro. Zum Antragszeitpunkt ist die Antragsfrist bereits abgelaufen.
   Die A-GmbH hat alle inhaltlichen Anspruchsvoraussetzungen für die Auftragsforschungsprämie erfüllt. Die ausländische F-Gesellschaft kann keine Forschungsprämie für eigenbetriebliche FuE in Anspruch nehmen. Vom Erfordernis der Mitteilung gemäß § 108c Abs. 2 Z 2 vorletzter Teilstrich EStG 1988 kann daher abgesehen werden (siehe Rz 163). Der Vorgang war im Antrag auf Gewährung einer Prämie für eigenbetriebliche FuE erfasst. Die Prämie für Auftragsforschung ist daher als rechtzeitig beantragt zu werten.

2. *Wie Beispiel 1, der Auftragnehmer ist allerdings die inländische G-GmbH.*

   a) *Die G-GmbH hat von der A-GmbH keine Mitteilung gemäß § 108c Abs. 2 Z 2 vorletzter Teilstrich EStG 1988 erhalten. Die G-GmbH hat die Auftragserbringung zu Recht als anspruchsbegründend für eine Prämie für eigenbetriebliche FuE gewertet; eine Prämie für eigenbetriebliche FuE wurde ihr daher rechtmäßig zuerkannt.*
      Die A-GmbH beantragt nach Ablauf der Antragsfrist eine Prämie für Auftragsforschung. Gemäß § 108c Abs. 2 letzter Teilstrich EStG 1988 kann eine Prämie für Auftragsforschung von Aufwendungen nicht geltend gemacht werden, die Grundlage einer Prämie für eigenbetriebliche FuE sind. Auch wenn die Antragstellung als rechtzeitig zu werten ist, kommt bei der A-GmbH die Berücksichtigung einer Prämie für Auftragsforschung nicht in Betracht, weil die dazu erforderliche Mitteilung unterblieben ist.

   b) *Die G-GmbH hat keine Prämie für eigenbetriebliche FuE in Anspruch genommen. Da feststeht, dass trotz des Fehlens einer Mitteilung eine Doppelförderung des prämienbegünstigten Sachverhalts ausgeschlossen ist, kann vom Erfordernis der Mitteilung gemäß § 108c Abs. 2 Z 2 vorletzter Teilstrich EStG 1988 abgesehen werden (siehe Rz 163). Da die Antragstellung als rechtzeitig zu werten ist, kann die A-GmbH die Prämie für Auftragsforschung in Anspruch nehmen.*

3. *Die B-GmbH hat von der inländischen Y-KG Leistungen für ein Entwicklungsprojekt zugekauft. Die B-GmbH hat die Auftragserbringung als anspruchsbegründend für eine Prämie für Auftragsforschung gewertet und der Y-KG eine entsprechende Mitteilung übermittelt. Es wurde ihr eine Prämie für Auftragsforschung antragsgemäß zuerkannt. Daneben hat die B-GmbH eine Prämie für eigenbetriebliche FuE beantragt, die ihr antragsgemäß zuerkannt wurde.*
   Im Rahmen einer Außenprüfung stellt sich heraus, dass die von der B-GmbH bezogene Leistung nicht als Auftragsforschung iSd § 108c Abs. 2 Z 2 EStG 1988 zu qualifizieren ist. Die Forschungsprämie für Auftragsforschung wird daher mit null Euro festgesetzt.
   Die B-GmbH beantragt daraufhin für die von der Y-KG verrechneten Kosten eine Prämie für eigenbetriebliche FuE.

Es ist nach Maßgabe der verfahrensrechtlichen Vorschriften zu beurteilen, ob eine Änderung in Bezug auf die bereits gutgeschriebene Prämie für eigenbetriebliche FuE (Festsetzung gemäß § 201 Abs. 2 Z 1 oder Z 3 BAO) erfolgen kann.

7.4. Entscheidung über den Prämienantrag

7.4.1. Allgemeines

477

Das Finanzamt entscheidet unter Berücksichtigung des FFG-Gutachtens in freier Beweiswürdigung über

- die FuE-Qualität einzelner Aktivitäten, die einem FuE-Projekt zugeordnet wurden und somit darüber, ob die damit verbundene Aufwendungen prämienbegünstigt sind,
- die FuE-Qualität einzelner FuE-Projekte, die einem FuE-Schwerpunkt zugeordnet wurden und somit darüber, ob die aus dem FuE-Projekt resultierenden Aufwendungen prämienbegünstigt sind sowie
- die Höhe der in der Bemessungsgrundlage erfassten Aufwendungen.

Beispiele:

1. *Das Finanzamt stellt fest, dass beim FuE-Projekt X, das von der FFG als prämienbegünstigt eingestuft wurde, der berücksichtigte Personalaufwand nicht richtig ermittelt wurde. Es besteht kein Anlass, die Beurteilung des Projekts als prämienbegünstigt in Zweifel zu ziehen. Das Finanzamt hat die aus dem Projekt resultierenden Personalaufwendungen zu korrigieren, sodass die korrekten Forschungsaufwendungen daraus in der Bemessungsgrundlage erfasst werden.*
2. *Das Finanzamt stellt fest, dass beim FuE-Projekt Y, das von der FFG als prämienbegünstigt eingestuft wurde, Maßnahmen zur Fehlerbehebung, die nach Anlaufen der Versuchsproduktion vorgenommen wurden, zu Unrecht als prämienbegünstigt erfasst wurden. Es besteht kein Anlass, die Beurteilung des Projekts Y als prämienbegünstigt in Zweifel zu ziehen; lediglich die Aufwendungen zur Fehlerbehebung sind nicht mehr prämienbegünstigt (siehe Rz 52). Das Finanzamt hat die mit der Fehlerbehebung verbundenen Aufwendungen auszuscheiden, sodass die korrekten Forschungsaufwendungen aus dem Projekt Y in der Bemessungsgrundlage erfasst werden.*
3. *Das Finanzamt stellt fest, dass beim FuE-Schwerpunkt Z, der von der FFG insgesamt als prämienbegünstigt eingestuft wurde, die darin erfassten Projekte A, B und C zu Unrecht als prämienbegünstigt erfasst wurden. Es besteht kein Anlass, die Beurteilung der restlichen Projekte des Schwerpunkts als prämienbegünstigt in Zweifel zu ziehen. Das Finanzamt hat die mit den Projekten A, B und C verbundenen Aufwendungen auszuscheiden, sodass die korrekten Forschungsaufwendungen aus dem Schwerpunkt in der Bemessungsgrundlage erfasst werden.*

478

Gemäß § 108c Abs. 4 EStG 1988 gelten sowohl die Prämien als auch Rückforderungsansprüche als Abgabe vom Einkommen im Sinne der BAO. Auf Gutschriften und

Rückforderungen sind jene Bestimmungen der BAO anzuwenden, die für wiederkehrend zu erhebende, selbst zu berechnende Abgaben gelten.

7.4.2. Gutschrift auf dem Abgabenkonto

479

§ 108c Abs. 4 EStG 1988 sieht in Bezug auf einen Antrag auf Forschungsprämie als Handlungsalternativen für das Finanzamt vor, entweder die geltend gemachten Prämien auf dem Abgabenkonto gutzuschreiben oder einen Bescheid gemäß § 201 BAO zu erlassen (vgl. VwGH 11.12.2019, Ra 2019/13/0108).

Ist dem Antrag vollinhaltlich stattzugeben, ist die Prämie – ohne Erlassung eines Bescheids – auf dem Abgabenkonto gutzuschreiben. Die Gutschrift wirkt auf den Tag der Antragstellung zurück. Im Hinblick darauf, dass eine antragsgemäße Prämiengutschrift keine Abgabenfestsetzung iSd § 201 BAO darstellt, unterliegt eine solche nicht der Anspruchsverzinsung nach § 205 BAO.

Die Prämie für die eigenbetriebliche FuE und die Prämie für die Auftragsforschung werden in der automationsgestützten Datenverarbeitung der Finanzverwaltung getrennt verbucht. Bei zeitgleicher Beantragung einer Prämie für eigenbetriebliche FuE und einer Prämie für die Auftragsforschung kann es dazu kommen, dass über die Prämie für eigenbetriebliche FuE erst später entschieden wird, weil das Finanzamt das Vorliegen des Jahresgutachtens der FFG abzuwarten hat.

Nach erfolgter Gutschrift ist eine bescheidmäßige Festsetzung nach Maßgabe des § 201 BAO möglich (siehe Rz 480 ff).

7.4.3. Bescheidmäßige Festsetzung der Forschungsprämie

480

Gelangt das Finanzamt zur Auffassung, dass dem Prämienantrag nicht vollinhaltlich zu entsprechen ist, ist über den Antrag durch einen Festsetzungsbescheid gemäß § 201 BAO abzusprechen. § 201 BAO hat den Zweck, einen Gleichklang mit der bei einem durch Bescheid abgeschlossenen Verfahren geltenden Rechtslage herbeizuführen. Bei einer Selbstbemessungsabgabe – wie hier der Forschungsprämie – bewirkt bereits die Einreichung der Erklärung (Bekanntgabe der Selbstberechnung) die Festsetzung der Abgabe. Die „Quasi-Rechtskraft“ einer solchen Festsetzung durch Erklärung wird allerdings durch die bescheidmäßige Festsetzung der Abgabe durchbrochen. Eine derartige Durchbrechung der „Quasi-Rechtskraft“ kann nur unter den Voraussetzungen und im Rahmen der Fristen des § 201 BAO erfolgen (VwGH 11.12.2019, Ra 2019/13/0108).

Nach erstmaliger bescheidmäßiger Festsetzung gemäß § 201 BAO ist eine Änderung des Festsetzungsbescheids nach den allgemeinen Bestimmungen der BAO möglich (siehe Rz 491).

Ist über die Prämie für eigenbetriebliche FuE und Auftragsforschung jeweils durch Festsetzungsbescheid abzusprechen, sind getrennte Bescheide zu erlassen.

481

Gemäß § 201 Abs. 1 iVm Abs. 2 BAO kann die erstmalige Festsetzung erfolgen, wenn sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist oder der Abgabepflichtige, obwohl er dazu verpflichtet ist, keinen selbst berechneten Betrag der Abgabenbehörde bekannt gibt,

1. von Amts wegen innerhalb eines Jahres ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrags (§ 201 Abs. 2 Z 1 BAO),
2. wenn der Antrag auf Festsetzung spätestens ein Jahr ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrags eingebracht ist (§ 201 Abs. 2 Z 2 BAO),
3. wenn kein selbstberechneter Betrag bekannt gegeben wird oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 BAO die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen würden (§ 201 Abs. 2 Z 3 BAO), oder
4. wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 293b BAO oder des § 295a BAO die Voraussetzungen für eine Abänderung vorliegen würden (§ 201 Abs. 2 Z 5 BAO).

Gemäß § 201 Abs. 3 BAO hat in derartigen Fällen die erstmalige Festsetzung zu erfolgen,

1. wenn der Antrag auf Festsetzung binnen einer Frist von einem Monat ab Bekanntgabe des selbst berechneten Betrags eingebracht ist (§ 201 Abs. 3 Z 1 BAO), oder
2. wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 295 BAO die Voraussetzungen für eine Änderung vorliegen würden (§ 201 Abs. 3 Z 3 BAO).

482

Die FFG beurteilt einen Forschungsschwerpunkt/ein Forschungsprojekt nach den vom Antragsteller gemachten Angaben (siehe Rz 463); sie nimmt keine eigenen Sachverhalts-feststellungen vor.

Wurde in einem FFG-Gutachten in Bezug auf ein Forschungsprojekt ausgesprochen, dass FuE gemäß § 108c Abs. 2 Z 1 EStG 1988 nicht vorliegt, weil „weder in Ziel und Inhalt, noch Methode bzw. Vorgangsweise, noch in Neuheit (…) konkrete FuE-Aktivitäten erkennbar“ seien, und wurde für das betroffene Projekt eine Forschungsprämie zuerkannt, liegt keine Übernahme einer offensichtlichen Unrichtigkeit aus einer Abgabenerklärung iSd § 293b BAO vor. Ohne Erhebungen des Finanzamts liegen auch keine neu hervorgekommenen Tatsachen

iSd § 303 BAO vor, weil für die Gewissheit des Vorliegens einer entscheidungsrelevanten Tatsache eine bloße Vermutung nicht ausreicht. Es würde aber eine bloße Vermutung darstellen, würde das Finanzamt – ohne weitere Erhebungen – aussprechen, dass die Voraussetzungen für die Forschungsprämie fehlen, weil die FFG – aufgrund der von der Beschwerdeführerin in der Gutachtensanforderung bekanntgegebenen Informationen – festgestellt hat, dass konkrete FuE-Aktivitäten nicht erkennbar seien. Eine Änderung der das Projekt betreffenden Prämiengutschrift durch einen Festsetzungsbescheid gemäß § 201 Abs. 2 Z 5 BAO kommt nicht in Betracht. Gleiches gilt ohne Erhebungen durch das Finanzamt für Änderungen der Prämiengutschrift durch einen Festsetzungsbescheid gemäß § 201 Abs. 2 Z 3 BAO (BFG 19.1.2017, RV/2101594/2016).

7.4.4. Teilfestsetzung der Forschungsprämie

483

Prämienanträge umfassen regelmäßig mehrere Forschungsprojekte oder Forschungsschwerpunkte. Dem Prämienantrag ist die gesamte FuE des betreffenden Kalenderjahres, für die die Prämie beansprucht wird, zu Grunde zu legen (siehe Rz 472). Im Zuge der Prüfung der Forschungsprämie kann sich ergeben, dass einem Antrag nur in Bezug auf ein(en) oder wenige Projekt(e)/Schwerpunkt(e) nicht vollinhaltlich entsprochen werden kann.

Um zu verhindern, dass sich die Auszahlung der Prämie für den unstrittigen Teil erheblich verzögert, wurde mit dem AbgÄG 2022, BGBl. I Nr. 108/2022, in § 108c Abs. 4a EStG 1988 die Möglichkeit einer Teilfestsetzung und damit einer Teilauszahlung in Bezug auf den unstrittigen Teil des Antrags geschaffen. Eine derartige Teilfestsetzung ist ab 20. Juli 2022 für alle offenen Prämienanträge möglich (Tag nach Kundmachung des AbgÄG 2022).

Der Antrag setzt voraus, dass eine Forschungsprämie beantragt wurde und ein FFG-Gutachten vorliegt. Er hat die im Gutachten der FFG verwendete Nummer und den Titel des Forschungsprojekts bzw. des Forschungsschwerpunkts, auf das/den er sich bezieht sowie die darauf entfallende Bemessungsgrundlage und die Höhe der Forschungsprämie, die gesondert festgesetzt werden soll, zu enthalten.

484

Voraussetzung für eine Teilfestsetzung ist, dass damit zu rechnen ist, dass sich ohne eine derartige Teilerledigung die Gesamterledigung erheblich verzögert. Es kommt dabei nicht darauf an, ob die Verzögerung der Gesamterledigung durch den Antragsteller zu vertreten ist.

Die erste Teilfestsetzung erfolgt nur auf Grundlage eines entsprechenden Antrags. Der Umfang des Antrags bestimmt den Umfang der Entscheidung darüber; der Bescheid über die

© Bundesministerium für Finanzen

erste Teilfestsetzung kann somit sachverhaltsmäßig nicht mehr umfassen, als beantragt wurde.

Ob dem Antrag entsprochen wird, liegt im Ermessen der Abgabenbehörde (§ 20 BAO). Für die Ausübung des Ermessens sind insbesondere die abzuschätzende Dauer bis zur Gesamterledigung und die Höhe der Prämie maßgebend. Wird dem Antrag zur Gänze nicht entsprochen, ist er mit rechtsmittelfähigem Bescheid abzuweisen.

Die Regelung ist auch in einem Folgeverfahren nach erstmaliger Entscheidung über den Prämienantrag anwendbar (Beschwerdeverfahren, Neufestsetzung der Prämie im Rahmen einer Wiederaufnahme des Verfahrens).

485

Eine Teilfestsetzung kann nur in Bezug auf abgegrenzte Sachverhalte beantragt werden, das sind gemäß § 108c Abs. 4a EStG 1988 Forschungsprojekte und/oder Forschungsschwerpunkte in ihrer Gesamtheit. Für einen abgegrenzten Teil-Sachverhalt innerhalb eines Forschungsprojekts kann keine isolierte Teilfestsetzung beantragt werden. Daraus ergibt sich, dass nicht forschungsschwerpunkt- oder forschungsprojektbezogene Investitionen und Aufwendungen iSd Anhangs III der FoPV nicht Gegenstand eines Antrags auf Teilfestsetzung sein können, weil sie einerseits nur einen Teil-Sachverhalt innerhalb eines Projekts betreffen und andererseits nicht einem Projekt/Schwerpunkt zugeordnet sind.

Ist innerhalb eines Forschungsschwerpunkts der Sachverhalt in Bezug auf ein/mehrere Forschungsprojekt(e) entscheidungsreif, ist diesbezüglich eine Teilfestsetzung auch dann möglich, wenn das auf den gesamten Forschungsschwerpunkt nicht zutrifft.

486

Die spätere Entscheidung über eine strittige Rechtsfrage, die ein Forschungsprojekt/einen Forschungsschwerpunkt bzw. mehrere Forschungsprojekte oder mehrere Forschungsschwerpunkte betrifft, kann keiner gesonderten Teilfestsetzung vorbehalten werden; es ist somit nicht möglich, über den Prämienantrag dahingehend zu entscheiden, dass die Prämie in einer Höhe festgesetzt wird, die sich ergibt, wenn man von der beantragten Prämie den Teil herausschält, der von der strittigen Rechtsfrage betroffen ist.

487

Ein Forschungsprojekt/Forschungsschwerpunkt oder mehrere Forschungsprojekte/ Forschungsschwerpunkte ist/sind nur dann einer Teilfestsetzung zugänglich, wenn der zu Grunde liegende Sachverhalt in seiner Gesamtheit entscheidungsreif ist. Die Teilfestsetzung bezweckt, eine abschließende (endgültige) Erledigung über einen Teil des Prämienantrags zu ermöglichen. Dementsprechend kann sie nur erfolgen, wenn die maßgeblichen Tatsachen und rechtlichen Verhältnisse für die Teilfestsetzung der Prämie feststehen. Eine vorläufige

© Bundesministerium für Finanzen

Teilfestsetzung in Anwendung des § 200 BAO ist nicht möglich; die Möglichkeit, vorläufige Bescheide gemäß § 200 Abs. 1 BAO zu erlassen, ist nicht dazu bestimmt, der Behörde vorerst die Ermittlung der für die Abgabenfestsetzung maßgeblichen Tatsachen und rechtlichen Verhältnisse zu ersparen (vgl. VwGH 17.12.1992, 91/16/0137 und VwGH 25.2.1994, 91/17/0143).

488

Enthält ein FFG-Gutachten in Bezug auf ein Forschungsprojekt/einen Forschungsschwerpunkt einen einschränkenden Hinweis, wonach die Bemessungsgrundlage in Bezug auf die beschriebenen FuE-Aktivitäten zu hoch erscheint, kommt eine Teilfestsetzung der Prämie hinsichtlich der Forschungsprojekte/Forschungsschwerpunkte in Betracht, hinsichtlich derer die FFG keinen derartigen Hinweis gegeben hat. Bezieht sich der einschränkende Hinweis allerdings auf die Gesamtheit der dem Antrag zu Grunde gelegten Forschungsprojekte/ Forschungsschwerpunkte, ist eine Teilfestsetzung nicht möglich, weil es einen entscheidungsreifen Teil des Antrags nicht gibt.

489

Es können mehrere (jeweils verschiedene Projekte/Schwerpunkte betreffende) Anträge auf Teilfestsetzung gestellt werden; dementsprechend kann über eine Jahresprämie durch mehrere Teilfestsetzungsbescheide abgesprochen werden. Im jeweiligen Bescheid ist klar zum Ausdruck zu bringen, über welchen Sachverhalt abgesprochen wird [Bezeichnung des/der Forschungsprojekt(s/e) bzw. des/der Forschungsschwerpunkt(s/e)] und dass die darauf entfallende Prämie festgesetzt wird.

Soll eine (weitere) Teilfestsetzung sämtliche bisher nicht erledigten Forschungsprojekte/ Forschungsschwerpunkte des Prämienantrags umfassen, kann sie erst erfolgen, sobald der nicht erledigte Sachverhalt [das /die Forschungsprojekt(e) bzw. der/die Forschungsschwerpunkt(e), die nicht von der Teilfestsetzung erfasst sind] in seiner Gesamtheit entscheidungsreif ist. Der nicht erledigte Teil des Antrags kann aber auch durch mehrere gesonderte Teilfestsetzungen erledigt werden. Jede weitere Teilfestsetzung kann beantragt werden oder von Amts wegen erfolgen.

Die Teilfestsetzungen mit gesonderten Bescheiden sind jeweils rechtlich voneinander unabhängig. Jeder Teilbescheid ist einer Änderung nach Maßgabe der verfahrensrechtlichen Regelungen (insbesondere Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO) zugänglich.

490

Die Entscheidung über einen Prämienantrag in Anwendung des § 108c Abs. 4a EStG 1988 geht der Festsetzung gemäß § 201 BAO vor. Erfolgt auf Grund eines entsprechenden Antrags eine Teilfestsetzung, ist über den gesamten Sachverhalt, der der Prämie für das betreffende

Kalenderjahr zu Grunde gelegt wird, somit auch über den nicht von der beantragten Teilfestsetzung erfassten Sachverhalt, ausschließlich mit Bescheid(en) gemäß § 108c Abs. 4a EStG 1988 zu entscheiden.

7.5. Nachträgliche Änderung der bescheidlosen Prämiengutschrift oder der Prämienfestsetzung gemäß § 201 BAO

491

Wurde eine Prämie ohne Bescheid auf dem Abgabenkonto gutgeschrieben, ist eine Änderung der Gutschrift nur im Wege der bescheidmäßigen Festsetzung gemäß § 201 BAO möglich.

§ 201 BAO sieht nur eine erstmalige Festsetzung von Selbstbemessungsabgaben vor. Existiert in derselben Sache bereits eine Festsetzung gemäß § 201 BAO, kann eine neuerliche Festsetzung nur erfolgen, wenn Umstände vorliegen, nach denen eine Änderung eines rechtskräftigen Bescheids möglich ist (vgl. BFG 30.5.2023, RV/7101209/2017). Dies gilt somit auch für einen die Forschungsprämie festsetzenden Bescheid gemäß § 201 BAO. Ein solcher Bescheid kann daher zB in Anwendung des § 303 BAO (Wiederaufnahme des Verfahrens) geändert werden.

Nach einer antragsgemäßen Gutschrift ohne Bescheid kann eine Festsetzung gemäß § 201 BAO insbesondere erfolgen:

- innerhalb eines Jahres ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrags (§ 201 Abs. 2 Z 1 BAO, entspricht der Aufhebung gemäß § 299 BAO bei Veranlagungsabgaben);
- wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 BAO die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen würden (§ 201 Abs. 2 Z 3 BAO).

§ 201 Abs. 2 Z 3 BAO bzw. § 303 BAO kann einen Verfahrenstitel für eine Änderung der gutgeschriebenen oder festgesetzten Prämie im Gefolge einer Nachschau bzw. Außenprüfung (§ 144, § 147 BAO) darstellen. Die Wiederaufnahme des Einkommensteuer-, Körperschaftsteuer- bzw. Feststellungsverfahrens nach einer abgabenbehördlichen Prüfung führt nicht bereits automatisch dazu, dass auch die gutgeschriebene bzw. festgesetzte Forschungsprämie in jede Richtung geändert werden kann. Es müssen Wiederaufnahmegründe vorliegen, die (auch) für die Bemessungsgrundlage der Forschungsprämie von Relevanz sind.

> *Beispiel:*
>
> *Bei der A-GmbH kommen im Rahmen einer Außenprüfung Umstände hervor, aus denen sich ergibt, dass Gewährleistungsrückstellungen im betroffenen Wirtschaftsjahr in unrichtigem Ausmaß gebildet wurden.*
>
> *Die von den Rückstellungen betroffenen Aufwendungen sind keine für die Bemessung der Forschungsprämie relevanten Forschungsaufwendungen. Das Neuhervorkommen dieser*

Tatsachen bildet einen Wiederaufnahmegrund für das Körperschaftsteuerverfahren, nicht aber für das Prämienverfahren.

Eine Prämienfestsetzung gemäß § 201 Abs. 2 Z 3 BAO bzw. gemäß § 303 BAO hat in Ausübung des Ermessens (§ 20 BAO) zu erfolgen. Die Ermessensausübung ist entsprechend zu begründen. Umstände, die zu einer höheren Prämie führen, sind gleichermaßen zu berücksichtigen wie solche, die zu einer Prämienreduktion führen.

492

Da das Antragsrecht nach Gutschrift oder Rechtskraft der Festsetzung konsumiert ist (Rz 473), stellt § 201 Abs. 2 Z 3 BAO bzw. § 303 Abs. 1 lit. b BAO keine Grundlage dar, eine Prämie für einen Sachverhalt festzusetzen, der vom Antrag nicht erfasst war. Vom Neuerungstatbestand können daher nur Sachverhalte betroffen sein, die bereits bisher Gegenstand des Prämienverfahrens waren.

Beispiel:

Dem Unternehmen X wurde die Prämie für eigenbetriebliche FuE für das Jahr 1 im Jahr 2 antragsgemäß gutgeschrieben. Im Jahr 5 erfolgt eine Außenprüfung, die auch die Forschungsprämie des Jahres 1 erfasst. Dabei ergibt sich:

a) Das bisher erfasste Projekt A stellt keine prämienbegünstigte FuE dar.
b) Beim Projekt B wurden Lohnaufwendungen zu hoch, beim Projekt C zu niedrig berücksichtigt.
c) Das Projekt D wurde bei der Antragstellung übersehen, obwohl es die inhaltlichen Voraussetzungen erfüllt.

Unter der Voraussetzung, dass es sich um neu hervorgekommene Tatsachen oder Beweismittel handelt, kommt in Bezug auf die Sachverhalte a) und b) eine Wiederaufnahme in Betracht. Im Rahmen des nach § 201 Abs. 2 Z 3 BAO erlassenen Festsetzungsbescheids oder eines Wiederaufnahmebescheids nach §§ 303 ff BAO kann die Prämie geändert werden: Das Projekt A ist aus der Bemessungsgrundlage auszuscheiden, die Lohnaufwendungen bei den Projekten B und C sind korrekt zu erfassen. Die Berücksichtigung des Projekts D kommt nicht mehr in Betracht.

7.6. Forschungsbestätigung gemäß § 118a BAO

493

Seit 2013 kann eine Forschungsbestätigung gemäß § 118a BAO beantragt werden. Damit wird in Form eines Bescheids vom Finanzamt, das für den Prämienantrag zuständig ist (siehe Rz 451), bestätigt, dass ein bestimmtes Forschungsprojekt den inhaltlichen Voraussetzungen für die Gewährung einer Forschungsprämie für eigenbetriebliche FuE entspricht. Die Bestimmungen des § 118 BAO über Auskunftsbescheide gelten sinngemäß. Voraussetzung für eine Forschungsbestätigung ist ein Projektgutachten der FFG (vgl. Rz 471).

Die Forschungsbestätigung wird für einen bestimmten künftigen Zeitraum erteilt und bewirkt, dass das Finanzamt für diesen Zeitraum an die Beurteilung gebunden ist, wenn die

Forschung tatsächlich in der Weise durchgeführt wird, wie sie der Forschungsbestätigung zu Grunde gelegt wurde, oder davon nicht wesentlich abweicht. Die Forschungsbestätigung darf keinen Zeitraum betreffen, der nicht von dem entsprechenden Projektgutachten erfasst ist.

Der Verwaltungskostenbeitrag für eine Forschungsbestätigung ist als Betriebsausgabe abzugsfähig (§ 4 Abs. 4 Z 4 EStG 1988).

7.7. Feststellungsbescheid über die Höhe der Bemessungsgrundlage gemäß § 108c Abs. 9 EStG 1988

494

Gemäß § 108c Abs. 9 EStG 1988 besteht die Möglichkeit, einen Feststellungsbescheid über die Höhe der Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie für eigenbetriebliche FuE zu beantragen.

Voraussetzungen dafür sind:

- die Glaubhaftmachung, dass die tatsächlich durchgeführte FuE die Voraussetzungen für die Geltendmachung erfüllt (Jahresgutachten der FFG; bei Vorliegen einer Forschungsbestätigung: Glaubhaftmachung, dass die durchgeführte Forschung der der Forschungsbestätigung zu Grunde gelegten entspricht oder davon nicht wesentlich abweicht) sowie
- der Nachweis, dass die Bemessungsgrundlage richtig ermittelt wurde.

495

Der Nachweis, dass die Bemessungsgrundlage richtig ermittelt worden ist, ist durch eine Bestätigung eines Wirtschaftsprüfers zu erbringen. Die Bestätigung ist auf Grundlage einer den Anforderungen der §§ 268 ff UGB entsprechenden Prüfung über die Einhaltung der anzuwendenden Rechnungslegungsvorschriften auszustellen (siehe dazu die Musterbestätigung im Anhang). Die Bestimmungen des § 275 UGB gelten sinngemäß.

Die dafür anfallenden Kosten sind als Betriebsausgaben abzugsfähig (§ 4 Abs. 4 Z 4 EStG 1988).

Da Gegenstand des Feststellungsbescheids die Höhe der Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie ist, sind im Rahmen der Erstellung einer Bestätigung (nur) jene Aufwendungen vom Wirtschaftsprüfer zu prüfen, die für die Bemessungsgrundlage von Relevanz sind bzw. sein können.

496

© Bundesministerium für Finanzen

Der Feststellungsbescheid ist Grundlagenbescheid für die Gutschrift oder Festsetzung der Forschungsprämie und unterliegt als solcher den Rechtswirkungen der §§ 252 und 295 BAO. Mit ihm wird über die Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie verbindlich abgesprochen. Eine davon abweichende Festsetzung der Prämie durch die Abgabenbehörde ist rechtswidrig (BFG 17.4.2018, RV/2101424/2017).

Im Rahmen von abgabenbehördlichen Prüfungen nach §§ 144 und 147 BAO kann der Feststellungsbescheid in jede Richtung geprüft werden. Er ist im Rechtsmittelweg bekämpfbar und unterliegt den Vorschriften der BAO über nachträgliche Bescheidänderungen (§§ 299 ff BAO).

497

Wird nach Ergehen des Feststellungsbescheids von der Abgabenbehörde, zB nach einer abgabenbehördlichen Prüfung, festgestellt, dass die Bemessungsgrundlage nicht in richtiger Höhe festgestellt wurde, ist wie folgt vorzugehen:

- Liegen die Voraussetzungen für eine Bescheidänderung (§§ 293 ff BAO) oder Bescheidaufhebung (§ 299 BAO) bzw. Wiederaufnahme des Verfahrens (§ 303 BAO) vor, ist der Feststellungsbescheid auf Grund der jeweiligen Bestimmung zu ändern bzw. aufzuheben.
- Bei Anwendung der §§ 299 und 303 BAO hat ein neuerlicher Feststellungsbescheid zu ergehen.
- Wurde die Forschungsprämie auf dem Abgabenkonto verbucht und ist sie auf Grund des geänderten Feststellungsbescheids zu ändern, liegen die Voraussetzungen für eine Festsetzung der Forschungsprämie gemäß § 201 Abs. 3 Z 3 BAO vor. Ein bereits erlassener Prämienbescheid nach § 201 BAO ist gemäß § 295 Abs. 3 BAO zu ändern.

© Bundesministerium für Finanzen

Anhang

Muster basierend auf dem Vorschlag der Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer (für Prüfungen, die unter § 108c Abs. 9 EStG 1988 fallen, zu verwenden)

Bericht über die unabhängige Prüfung der Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie gemäß § 108c Abs. 9 lit. b EStG 1988

An

[Name und Anschrift des Auftraggebers]

Ausschließlich zur Vorlage beim Finanzamt

Wir haben auf Grundlage einer den Anforderungen der §§ 268 ff des Unternehmensgesetzbuches entsprechenden Prüfung über die Einhaltung der anzuwendenden Rechnungslegungsvorschriften die Prüfung der Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie gemäß § 108c Abs. 9 lit. b EStG 1988 für das Wirtschaftsjahr vom [Datum] bis [Datum] für [Name des Auftraggebers (Einzelunternehmen / Mitunternehmerschaft / Körperschaft)], [Ort], durchgeführt.

Verantwortung der gesetzlichen Vertreter

Die Einhaltung der anzuwendenden Rechnungslegungsvorschriften sowie die ordnungsgemäße Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie in Übereinstimmung mit § 108c EStG 1988 und den diesbezüglichen Verordnungen und Erlässen liegt in der Verantwortung [des Einzelunternehmers / der Mitunternehmerschaft / des Leitungsorgans der Körperschaft].

Verantwortung des Prüfers

Unsere Aufgabe ist es, auf der Grundlage unserer Prüfungshandlungen ein Urteil darüber abzugeben, ob die Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie in Übereinstimmung mit § 108c EStG 1988 und den diesbezüglichen Verordnungen und Erlässen ermittelt wurde.

Wir haben unsere Prüfung unter Beachtung der österreichischen berufsüblichen Grundsätze zu sonstigen Prüfungen (KFS/PG 13) durchgeführt. Danach haben wir unsere Berufspflichten einschließlich Vorschriften zur Unabhängigkeit einzuhalten und den Auftrag unter Beachtung des Grundsatzes der Wesentlichkeit so zu planen und durchzuführen, dass wir unser Urteil mit einer hinreichenden Sicherheit abgeben können. Die ermittelte Wesentlichkeitsgrenze hat Auswirkungen auf den Stichprobenumfang und die Beurteilung, ob die Bemessungsgrundlage insgesamt richtig ermittelt wurde.

© Bundesministerium für Finanzen

Die Auswahl der Prüfungshandlungen liegt im pflichtgemäßen Ermessen des Prüfers. Um die erforderliche Bestätigung abgeben zu können, haben wir insbesondere die nachstehend angeführten Prüfungshandlungen durchgeführt:

- Prüfung der anzuwendenden Rechnungslegungsvorschriften entsprechend den Anforderungen der §§ 268 ff des Unternehmensgesetzbuches
- Einsichtnahme in das aus dem Rechnungswesen abgeleitete Verzeichnis über die Aufwendungen für FuE und stichprobenweise Überprüfung der betragsmäßig richtigen Zuordnung der Aufwendungen zur Bemessungsgrundlage der Forschungsprämie
- Prüfung der rechnerischen Richtigkeit der sich aus diesem Verzeichnis ergebenden Bemessungsgrundlage

Bei dieser Prüfung handelt es sich weder um eine Abschlussprüfung noch um eine prüferische Durchsicht von Abschlüssen. Die Prüfung setzt auch keine Abschlussprüfung voraus. Ebenso sind weder die Aufdeckung oder Aufklärung von strafrechtlichen Tatbeständen, wie zB von Unterschlagungen oder sonstigen Untreuehandlungen, und Ordnungswidrigkeiten noch die Beurteilung der Effektivität und Wirtschaftlichkeit der Geschäftsführung Gegenstand unseres Auftrags.

Wir sind der Auffassung, dass die von uns erlangten Prüfungsnachweise ausreichend und angemessen sind, um als Grundlage für unser Prüfungsurteil zu dienen.

Prüfungsurteil

Hinweis: Modifikationen von Berichten (Einschränkungen bzw. Versagungen aufgrund von Hemmnissen bzw. Einwendungen) können in Anlehnung an das Fachgutachten KFS/PG 3 formuliert werden.

Nach unserer Beurteilung aufgrund der bei unserer Prüfung gewonnenen Erkenntnisse wurde die Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie für das Wirtschaftsjahr vom [Datum] bis [Datum] in Übereinstimmung mit § 108c EStG 1988 und den diesbezüglichen Verordnungen und Erlässen ermittelt.

Verwendungsbeschränkung

Da unser Bericht ausschließlich im Auftrag und im Interesse des Auftraggebers erstellt wird, bildet er keine Grundlage für ein allfälliges Vertrauen anderer dritter Personen – außer dem Finanzamt – auf seinen Inhalt. Ansprüche anderer dritter Personen können daher daraus nicht abgeleitet werden. Dementsprechend darf dieser Bericht weder gänzlich noch auszugsweise ohne unser ausdrückliches Einverständnis an andere Dritte weitergegeben werden.

© Bundesministerium für Finanzen

Auftragsbedingungen

Für die Durchführung des Auftrags und unsere Verantwortlichkeit, auch im Verhältnis zu Dritten, sind vereinbarungsgemäß die Allgemeinen Auftragsbedingungen für Wirtschaftstreuhandberufe idgF der Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer maßgebend.

[Firma des Prüfers]

[Name1]	[Name2]

[Ort], am [Datum]

Beilagen

Verzeichnis über die Aufwendungen für Forschung und experimentelle Entwicklung für das Wirtschaftsjahr vom [Datum] bis [Datum]

Allgemeine Auftragsbedingungen für Wirtschaftstreuhandberufe („AAB“) idgF

© Bundesministerium für Finanzen