



GZ. RV/0098-S/12,
miterledigt RV/0099-S/12,
RV/0555-S/12

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw, vertreten durch Mag. Helmut Deußner, 5020 Salzburg, Fritschgasse 1, a) vom 23. Februar 2012, b) vom 12. März 2012 und c) vom 02. Oktober 2012 gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg-Stadt a) vom 27. Jänner 2012, b) vom 02. Februar 2012 und c) vom 11. September 2012, StNr., betreffend Forschungsprämie gemäß [§ 108c EStG 1988](#) für die Jahre a) 2009 und 2010, b) 2011 und c) 2012 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Im Zuge von Nachschauen nach § 144 BAO wurde a) am 19.01.2012 die Forschungsprämie 2009 und 2010, b) am 01.03.2012 die Forschungsprämie 2011 und c) am 11.09.2012 die Forschungsprämie 2012 überprüft und mit den angefochtenen Bescheiden festgesetzt.

Strittig ist ausschließlich, ob die im Zuge der sogenannten „kofinanzierten“ Forschung bei wettbewerblich eingeworbenen Forschungsprojekten lukrierten Leistungen von Stellen, die mit öffentlichen Mitteln ausgestattet sind, in die Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie einbezogen werden dürfen.

Die Abgabenbehörde I. Instanz stützt sich dabei auf eine Auskunft des bundesweiten Fachbereiches, wonach nicht nur die Subventionen des Bundesministeriums für Wissenschaft und

Forschung im Sinne des § 12 Abs. 2 KStG auszuscheiden sind, sondern auch diejenigen Zuschüsse der kofinanzierten Forschung, soweit es sich um steuerfreie Bezüge und Beihilfen handelt. Steuerfrei nach [§ 3 Abs. 1 Z. 3 lit. c EStG 1988](#) sind u.a. Bezüge oder Beihilfen aus öffentlichen Mitteln zur unmittelbaren Förderung von Wissenschaft und Forschung (Abgeltung von Aufwendungen oder Ausgaben).

Die Stellungnahme des bundesweiten Fachbereiches wurde der Bw zur Kenntnis gebracht.

In den Berufungen bringt die Bw im Wesentlichen vor:

„Die Abgabenbehörde stützt Ihre Berechnungen und damit die Kürzung der Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie darauf, dass ihrer Meinung nach die Ko-Finanzierungsanteile ebenso wie die Finanzierung des BM.W_F steuerfreie Subventionen gem. § 3 (1) 3 c) EStG darstellen, und somit Aufwendungen, die damit in Zusammenhang stehen, insoweit nicht abzugsfähig sind.

Diese ertragsteuerliche Nicht-Abzugsfähigkeit wird als Begründung dafür verwendet, diese Aufwendungen auch aus der Basis zur Berechnung der Forschungsprämie auszuscheiden.

Durch diese Ansicht verkennt die Abgabenbehörde jedoch zweierlei:

Erstens gibt es einen entscheidenden Unterschied zwischen der oben mehrfach erwähnten Förderung des BM.W_F und jenen Finanzierungen, die von öffentlichen Stellen für ausgeschriebene und vergebene Forschungsprojekten kommen.

Wie bereits in der Vorhaltbeantwortung vom 14. Juli 2011 unter Punkt 5. dargestellt, liegen der BMW_F Förderung keine konkreten Aufträge des Unternehmens zugrunde. Lediglich die tatsächlich durchgeführte Forschung muss nachgewiesen werden.

Im Gegensatz dazu haben Forschungsprojekte, die von öffentlichen Stellen finanziert werden, ganz konkrete Aufgabenstellungen und Deliverables, d.h. zu erbringende und nachgeprüfte Leistungen, deren unzureichende Erbringung auch zu einer Reduzierung bzw. ganzen Streichung der Finanzierung führen kann. Diese Leistungen werden im Rahmen der Projektarbeit und Evaluierung und der Prüfung des Subventionsgebers auf der Basis von detaillierten Arbeitsplänen (Statement of Work, Pflichtenhefte, Leistungsverzeichnisse, Deliverablelisten) genauestens kontrolliert.

Den meisten dieser Forschungsprojekte ist gemein, dass der Werber um einen derartigen Auftrag weiters einerseits (nationale und internationale) Kooperationspartner suchen und finden muss, und andererseits auch einen bestimmten Anteil am Projektvolumen aus anderen Quellen finanzieren und damit aufbringen muss. Dies stellt die wesentliche Funktionalität der kofinanzierten Forschung dar.

Damit ist aber auch klar gestellt, dass der Zugang zu den beiden Finanzierungsarten ein wesentlich anderer ist und sein muss: Durch die Förderung des BM.W_F erfolgt die unmittel-

telbare Förderung der angewandten Wissenschaft und Forschung. Diese ist dann gegeben, wenn Mittel zugewendet werden, um die sachlichen Voraussetzungen wissenschaftlicher und forschender Tätigkeit (inklusive Publikationen in peer-review Journals, wissenschaftlichen Fachverlagen etc.) zu schaffen und im Wesentlichen den damit verbundenen Aufwand abzugelten. Darunter sind u.a. z.B. auch die Beschaffung der erforderlichen Geräte, Forschungsinfrastruktur, Bezahlung der Miete der erforderlichen Räume, Materialien oder Bücher, die Bezahlung erforderlicher Hilfskräfte und der Ersatz der durch diese Tätigkeit verursachten Reisekosten zu verstehen (siehe auch: Doralt: EStG-Kommentar zu § 3 Tz 26, Loseblattausgabe, WUV-Universitätsverlag, Stand: 1.7.2007, sowie E 10.2.1970, 1084/68, 1970,138).

Ganz anders stellt sich die Situation in der Antragsphase auf ein ko-finanziertes Projekt dar: Die erwähnte Infrastruktur ist bereits vorhanden, ebenso Knowhow in den jeweiligen Fachgebieten. Die Leistungen bauen auf den oben dargestellten Aktivitäten auf und sind im Fördermarkt kompetitiv anzubieten und zu erbringen. Sich in diesem Markt zu behaupten ist ein wesentlicher Geschäftszweck des Unternehmens und die wettbewerbliche Lage betrifft nicht nur die Qualität der angebotenen Leistungen, sondern auch die Preisgestaltung. Weiters besteht, wie oben ausgeführt ein beträchtliches Risiko in der Leistungserbringung, wobei der Grad der Finanzierung und die Auszahlung der Entgelte bis zu den jeweiligen Abschlussprüfungen und Abnahmen unsicher ist und ein Geschäftsrisiko darstellen.

In einem bildhaften Vergleich lässt sich sagen: Ko-finanzierte Projekte sind (von öffentlichen Stellen beauftragte) Forschungsleistungen, denen zusätzlich noch der "Mangel" anhaftet, dass sie nicht zur Gänze ausfinanziert sind und daher einen Eigenanteil des Unternehmens beanspruchen.

Und zweitens verkennt die Abgabenbehörde auch die Tatsache, dass ertragsteuerliche Nicht-Abzugsfähigkeit von Aufwendungen (bedingt durch allfällige steuerfreie Einnahmen gem. § 20 EStG) nicht notwendigerweise dazu führen müssen, dass diese Aufwendungen von der Bemessungsbasis zur Berechnung der Forschungsprämie herausgerechnet werden.

Zu diesem Schluss kommt man, wenn man die Erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage (RV 981 BlgNr. XXIV.GP) zum Budgetbegleitgesetz 2011 (BBG 2011; BGBl I 2010/111) beachtet.

In diesen wird begründet, warum es zu Änderungen in der Forschungsförderung ab 2011 kommen soll (dies ist für den vorliegenden Fall nicht relevant). Dabei wird jedoch auch sehr deutlich ausgeführt: "Die Forschungsprämie bewirkt - anders als der Forschungsfreibetrag - keinen Abzug von der Steuerbemessungsgrundlage und stellt somit keine steuerliche Maßnahme dar. Sie ist als Direktzahlung vielmehr eine Maßnahme im Sinne einer allgemeinen Wirtschaftslenkung."

Diese Absicht des Gesetzgebers widerspricht demnach dem Schluss der Abgabenbehörde,

dass durch umsatzsteuerfreie Einnahmen gedeckte Aufwendungen nicht Basis für die Berechnung der Forschungsprämie sein können, und es damit aus der Sicht der Abgabenbehörde zu einer Doppelförderung käme. (vgl. Rechtliche Beurteilung des bundesweiten Fachbereichs für Einkommen- und Körperschaftsteuer, Schreiben vom 4.10.2011, Seite 2)

Hätte der Gesetzgeber die Absicht gehabt, Mittel für Leistungen eines Forschungsunternehmens, die von öffentlichen Stellen kommen und für eine betriebliche Tätigkeit bezahlt werden, nicht als forschungsprämienbegünstigt zu betrachten, hätte er dies gesetzlich geregelt. Dies ist derzeit nicht der Fall.

Im Gegenteil: die Forschungsprämie wird hier klar vom Gesetzgeber als Maßnahme zur Wirtschaftsentwicklung gesehen und damit entsprechend dem Geschäftszweck der Bw. für Tätigkeiten in Forschungsprojekten der o.e. Art."

Die Berufungen wurden ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß [§ 24 Abs. 6 KStG 1988](#) gelten die Bestimmungen des [§ 108c EStG 1988](#) sinngemäß für Körperschaften im Sinne des § 1 KStG 1988, soweit sie nicht von der Körperschaftsteuer befreit sind.

Gemäß § 108c Abs. 1 EStG 1988 (in den für die Berufungsjahre geltenden Fassungen) können Prämien für Forschung und Bildung geltend gemacht werden. Die Forschungsprämie beträgt 8% (2012: 10%) der Aufwendungen im Sinne des § 4 Abs. 4 Z 4 EStG 1988 (bzw. ab 1.1.2005 auch der Aufwendungen im Sinne des § 4 Abs. 4 Z 4b EStG 1988). Sie kann nur von jenen Aufwendungen geltend gemacht werden, die nicht Grundlage eines Forschungsfreibetrages gemäß [§ 4 Abs. 4 Z 4a EStG 1988](#) sind.

Zur rechtlichen Entwicklung der Forschungsförderung darf auf Zorn in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer – Kommentar, zu § 108c verwiesen werden.

„§ 108c wurde mit dem KBG 2002, BGBl I 68/2002 eingeführt. Mit dieser Bestimmung wird für Forschungs- und Bildungsaufwendungen, die nach dem 31. Dezember 2001 anfallen, die Möglichkeit geschaffen, an Stelle eines gewinnmindernd geltend zu machenden Freibetrages (Forschungsfreibetrag, Bildungsfreibetrag) eine staatliche Prämienauszahlung zu erwirken. Mit dem HWG 2002 wird der Prozentsatz der Forschungsprämie von 3 auf 5 angehoben (ab Veranlagung 2003, § 124b Z 73).

Mit dem WaStoG 2003, BGBl I 133/2003, wird der Prozentsatz der Forschungsprämie auf 8 angehoben (ab Veranlagung 2004, § 124b Z 93).

Mit dem StReformG 2005, BGBl I 57/2004, wurde (für ab der Veranlagung 2004 zu erfassende Wirtschaftsjahre) der Abs 3 (Geltendmachung der Prämie) neu gefasst (nunmehr bis zur Rechtskraft des Bescheides möglich).

Mit dem Wachstums- und Beschäftigungsgesetz 2005 wurde die Forschungsprämie auf die Auftragsforschung (§ 4 Abs 4 Z 4b) ausgedehnt (für ab dem 1. Jänner 2005 erteilte Forschungsaufträge).

Mit dem AbgÄG 2005 wurde der Abs 3 neu gefasst. Damit wurde normiert, dass die Prämien erst nach Ablauf des Wirtschaftsjahres geltend gemacht werden können (ab Veranlagung 2006, vgl § 124b Z 132); zugleich entfiel der Hinweis, dass der Antrag eine Beilage zur Steuererklärung sein solle.

Vor dem BBG 2011, BGBl I 2010/111, waren die Maßnahmen im Bereich der Forschungsförderung durch ein Nebeneinander verschiedener Forschungsfreibeträge und Forschungsprämien gekennzeichnet. Diese Vielfalt erschwerte die Vollziehung. Mit dem BBG 2011 wurden (mit Wirksamkeit für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31. 12. 2010 beginnen, vgl § 134b Z 180) die Forschungsfreibeträge in Z 4, Z 4a und Z 4b des § 4 Abs 4 aufgehoben und nur mehr die Forschungsprämie (für eigen betriebliche und Auftragsforschung) fortgeführt. Diese Prämie wurde zugleich von bisher 8 % auf 10 % angehoben. Als zusätzliches Kriterium wurde ein Inlandsbezug eingeführt: Die eigenbetriebliche Forschung muss im Inland betrieben, die Auftragsforschung vom Inland aus in Auftrag gegeben werden (Atzmüller, RdW 2010, 796; siehe zur Neuregelung auch Wala/Knoll, Neuordnung der steuerlichen Forschungsförderung ab 2011, SWK 2011 S 293, und Wiesner, RWZ 2011, 3).

Inhaltlich ist im zit. Kommentar ausgeführt:

„Soweit der Unternehmer steuerfreie Subventionen für Aufwendungen bzw für die Anschaffung/Herstellung von Wirtschaftsgütern erhält, kürzen diese die Aufwendungen bzw Ausgaben, welche die Bemessungsgrundlage bilden (vgl VwGH 22. 10. 2002, [2002/14/0030](#)). Die Bestimmungen des § 6 Z 10 und § 20 Abs 2 EStG sind also vorrangig anzuwenden (vgl § 1 Abs 1 der VO BGBl II 506/2002).“

§ 1 Abs. 1 dieser Verordnung lautet:

„Der Geltendmachung eines Forschungsfreibetrages oder einer Forschungsprämie sind Aufwendungen (Ausgaben) im Sinne der Absätze 2 und 3 im Bereich von Forschung und experimenteller Entwicklung (Anhang I) zu Grunde zu legen. Die Bestimmungen der § 6 Z 10 und § 20 Abs. 2 EStG 1988 sowie [§ 12 Abs. 2 KStG 1988](#) sind anzuwenden.“

Damit geht aber das unter zweitens angeführte Argument ins Leere. Die explizite Anwendung des [§ 12 Abs. 2 KStG 1988](#) ist in der Verordnung festgelegt.

Der unter Punkt erstens der Begründung angeführte Unterschied zwischen den Subventionen des Bundesministeriums für Wissenschaft und Forschung und jenen Finanzierungen, die von öffentlichen Stellen für ausgeschriebene und durchgeführte Forschungsprojekte gewährt werden, führt zu keiner anderen Beurteilung dieser Finanzierungen als solche im Sinne des [§ 3 Abs. 1 Z. 3 EStG 1988](#). Dass die Subventions- oder Beihilfengeber den Forschungsfortschritt überprüfen und das Ergebnis einer Evaluierung unterziehen, macht die Finanzierung noch nicht zu einer solchen im Sinne einer Auftragsforschung, also einer Gegenleistung für an die Subventionsgeber erbrachte Auftragsforschung.

Es liegen von öffentlichen Stellen gewährte im Sinne des [§ 3 Abs. 1 Z. 3 EStG 1988](#) steuerfreie Mittel vor. Diese sind aber nach dem eindeutigen Wortlaut der vorstehend zit. Verordnung aus der Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie auszuscheiden.

Der Unabhängige Finanzsenat verweist dazu auf die Rechtsprechung wie sie z.B. der Berufungsentscheidung vom 08.10.2009, RV/2867-W/07 zugrunde liegt. Im Rechtsatz zu dieser Entscheidung ist wörtlich ausgeführt:

„Aufwendungen iZm steuerfreien Subventionen sind aus den Betriebsausgaben auszuscheiden und stellen in der Folge auch keine Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie dar. Dies ergibt sich bereits aus dem in den Bestimmungen der §§ 20 Abs 2 EStG und 12 Abs 2 KStG verankerten Rechtsgrundsatz, wonach fehlender Steuerpflicht auf der einen das Abzugsverbot auf der anderen Seite gegenübersteht.“

Auch der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 22.10.2002, 2002/14/0030, ausgeführt:

„Die ursprüngliche Formulierung, wonach ein Betrag "bis zu 5 vH der abgesetzten Aufwendungen für die Entwicklung oder Verbesserung volkswirtschaftlich wertvoller Erfindungen" steuerfrei belassen werden kann, schloss die Rechtsansicht, auf die Frage der Absetzbarkeit als Betriebsausgaben komme es nicht an, aus. Mit dem Abgabenänderungsgesetz 1985, BGBl. Nr. 557/1985, wurde der Forschungsfreibetrag auf 12 % angehoben und ein erhöhter Forschungsfreibetrag von bis zu 18 % geschaffen. Mit dem EStG 1988, BGBl. Nr. 400/1988, entfiel das Aktivierungswahlrecht und es verblieben nur die nach altem Recht vorgesehenen Forschungsfreibeträge für die Entwicklung und Verbesserung volkswirtschaftlich wertvoller Erfindungen. Aus den Erläuterungen zu § 4 Abs. 4 EStG 1988, 621 der Beilagen NR 17. GP 65, geht die Absicht des Gesetzgebers hervor, die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Forschungsfreibeträge inhaltlich grundsätzlich unverändert zu belassen. Schon die Ent-

stehungsgeschichte des § 4 Abs. 4 EStG zeigt somit, dass der Begriff der "Forschungsaufwendungen" keine Legaldefinition darstellt, sondern - wie dies die Abgabenbehörde zu Recht aus § 20 Abs. 2 EStG 1988 (§ 12 Abs. 2 KStG 1988) abgeleitet hat - all jene Aufwendungen erfasst, die als Betriebsausgaben abzugsfähig und nicht ausdrücklich als Bemessungsgrundlage des Forschungsfreibetrages ausgenommen sind.

Ein steuerfreier Forschungsförderungsbeitrag löst ein Abzugsverbot für die in einem klar abgrenzbaren, objektiven Zusammenhang damit stehenden Aufwendungen in gleicher Höhe aus (Hinweis E 14.9.1988, 86/13/0159)."

Die Rechtsansicht der Abgabenbehörde I. Instanz basiert auf den Ausführungen des bundesweiten Fachbereiches und steht im Einklang mit der Literatur (u.a. Jakom EStG, 6. Aufl. 2013, § 108c, Rz 12; Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 20 Tz. 40f, Hofstätter/-Reichel, Die Einkommensteuer, § 20 Tz. 11, Kotschnigg, ÖStZ 1995, 432ff) und der oben dargestellten Rechtsprechung. Die Berufungen waren daher abzuweisen.

Salzburg, am 28. August 2013