

1. Allgemeines

Österreich steht vor Herausforderungen wie der Digitalisierung und dem Strukturwandel. Der Weg zu einem führenden Innovationsland wird über mehr Forschung und Entwicklung (F&E) führen. Aus diesem Grund werden Innovationen und Investitionen in F&E als zentrales Element einer wachstumsfördernden Wirtschaftspolitik gesehen.¹ F&E trägt einen bedeutenden Beitrag zu Wirtschaftswachstum und Wohlstand bei. Das aus der F&E resultierende neue Wissen kann genutzt werden, um nationalen Bedürfnissen und globalen Herausforderungen gerecht zu werden und das gesellschaftliche Wohlergehen insgesamt zu verbessern. Von den Ergebnissen von F&E betroffen sind Einzelpersonen, Einrichtungen, volkswirtschaftliche Sektoren und Industriestaaten wie auch Entwicklungsländer – auf vielerlei Weise.²

Forschungs-, entwicklungs-, wissenschafts- sowie innovationspolitische Problemlösungsstrategien stehen für Wandel, Dynamik und Zukunft. Sie sind eng zusammenhängend, interaktiv und gründen auf kaum abgrenzbaren Schwerpunktsetzungen und Prozessen. Die Bandbreite reicht von der Grundlagenforschung bis hin zur Beeinflussung sehr anwenderorientierter Vorgänge. Zu F&E-politischen Instrumentarien gehören nach allgemeinem Verständnis verschiedene Formen finanzieller Anreize (beispielsweise indirekte steuerliche Anreize, aber auch direkte Förderzuschüsse), die Bereitstellung einer innovationsorientierten Infrastruktur bzw die Begünstigung eines Technologietransfers (beispielsweise F&E-Beratung, F&E-Netzwerke) und auch institutionelle Förderungen.³ Eine Vielzahl an Evaluierungen hat sich in der Vergangenheit mit den Wirkungen F&E-politischer Maßnahmen auseinandergesetzt. Die Zusammenhänge sind äußerst komplex. Viele Effekte können nicht eindeutig einer bestimmten Intervention zugeordnet werden, da jede Wirkung auf unterschiedliche Ursachen zurückgeführt werden kann. Um relevante Maßnahmeneffekte, inklusive jener die unbeabsichtigt sind, zu bestimmen, bedarf es einer Berücksichtigung des Kontexts und ein Verständnis möglicher Wirkungen F&E-politischer Maßnahmen.⁴

Die Förderung von unternehmensgetriebener F&E durch die öffentliche Hand ist volkswirtschaftlich sinnvoll.⁵ Entsprechend weit verbreitet sind F&E-Förderungen im internationalen Vergleich. Die Staaten bedienen sich dabei sowohl Instrumenten der indirekten als auch der direkten Förderung.

1 *Ecker*, Forschungsprämie: die steuerliche Begünstigung als Backbone der unternehmerischen F&E in Österreich, *Wirtschaftspolitische Blätter* 1/2018, 178.

2 *Frascati Manual* 2015, 18 Tz 1.1.

3 *Schneider*, Steuerliche Begünstigung von Forschung und Entwicklung⁴ (2014) 3.

4 *Schneider*, Steuerliche Begünstigung von Forschung und Entwicklung⁴ (2014) 6.

5 *Spengel*, Steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung (FuE) in Deutschland (2009), 35.

1.1. Einteilung der Förderinstrumente

Neben der direkten (Projekt-)Förderung hat die steuerliche Forschungsförderung in Österreich eine lange Tradition im Einkommensteuergesetz und stellt einen nicht unbedeutenden Faktor in der Bewertung der Standortattraktivität für international agierende Unternehmen dar.⁶

Bei **direkten Förderungen** handelt es sich um geldwerte Vorteile der öffentlichen Hand, die den Unternehmen selektiv ohne unmittelbare Gegenleistung gewährt werden.

Eine Definition findet sich in § 30 Abs 5 BHG:

Unter einer Förderung ist der Aufwand für zins- oder amortisationsbegünstigte Gelddarlehen, Annuitäten-, Zinsen- oder Kreditkostenzuschüsse sowie sonstige Geldzuwendungen zu verstehen, die der Bund einer natürlichen oder juristischen Person für eine von dieser erbrachten oder beabsichtigten Leistung, an der ein erhebliches, vom Bund wahrzunehmendes öffentliches Interesse besteht, gewährt.

Als **indirekte Förderung** gelten in einer weitläufigen Definition alle Maßnahmen, die zur Verbesserung der harten und weichen Standortfaktoren beitragen. Damit ist gemeint, dass sich ein deutlich erkennbarer Vorteil ergibt. Harte Standortfaktoren sind beispielsweise der Einfluss auf Kosten des Unternehmens oder die Höhe der steuerlichen Abgaben, also quantitativ messbare Größen. Aber auch die Verfügbarkeit von Gewerbeflächen oder die Infrastruktur können als Faktoren indirekter Förderungen subsumiert werden. Weiche Faktoren hingegen sind nur schwierig messbar und wären beispielsweise das Wirtschaftsklima oder das Image eines Standortes.

Eine Definition enthält § 47 Abs 3 Z 2 BHG:

geleisteten Einzahlungsverzichte des Bundes, die einer natürlichen oder juristischen Person für eine von dieser in ihrer Eigenschaft als Träger von Privatrechten erbrachte Leistung, an der ein vom Bund wahrzunehmendes öffentliches Interesse besteht, durch Ausnahmeregelungen von den allgemeinen abgabenrechtlichen Bestimmungen gewährt wurden (indirekte Förderungen).

Im internationalen Vergleich zeigt sich, dass die Bedeutung der indirekten F&E-Förderung in den letzten Jahren zugenommen hat.⁷ Die indirekte steuerliche Förderung von Forschung und experimenteller Entwicklung (F&E) ist seit vielen Jahrzehnten im österreichischen Steuerrecht verankert. Forschungsfreibeträge und -prämien hatten seit jeher großen Einfluss auf Wertschöpfung, Produktion

6 Wehinger in Thömmes/Lang/Schuch (Hrsg), Investitions- und Steuerstandort Österreich (2005) 63 ff; Atzmüller in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²⁰ (Stand 1.5.2018) § 108c Rz 1.

7 Ecker/Brandl/Fink/Kaufmann/Loretz/Sardadvar/Sellner/Sheikh/Wolf, Evaluierung der Forschungsprämie gem § 108c EStG, 14.

und Beschäftigung in Österreich. Die Forschungsprämie gem § 108c EStG verkörpert das derzeit wichtigste Instrumentarium der heimischen steuerlichen F&E-Förderung. Diese fördert F&E-Aufwendungen, die systematisch und unter Einsatz wissenschaftlicher Methoden durchgeführt werden, mit dem Ziel, den Stand des Wissens zu vermehren sowie neue Anwendungen dieses Wissens zu erarbeiten. Die konkrete Ausgestaltung der steuerlichen F&E-Förderung kann zweifellos als entscheidendes Qualitätskriterium für den Wirtschaftsstandort betrachtet werden.⁸

Eine auf der Wirkungsebene erfassbare Grenze zwischen indirekten und direkten F&E-Maßnahmen gibt es nur in der Theorie. Für die unternehmerische Praxis ist es im Grunde wenig relevant, ob ein Förderinstrument der indirekten oder direkten Förderung zuzuordnen ist. Für die Förderempfänger und die wirtschaftspolitischen Entscheidungsträger ist vielmehr von Bedeutung, welches konkrete fördertechische Ziel gegeben ist und wie dieses zielgerecht auf einfache Art und Weise, bei möglichst geringen administrativen Kosten, erreicht werden kann.⁹

1.2. Forschung in Österreich

Der Forschungsstandort Österreich hat sich in den vergangenen Jahren sehr dynamisch entwickelt. Im letzten Jahrzehnt sind die Gesamtausgaben für F&E in Österreich um rund 65 % gestiegen. 2019 haben die F&E-Ausgaben in Österreich 12,69 Milliarden Euro betragen und lagen damit um 4,8 % über dem Wert von 2018 (12,11 Milliarden Euro). Die geschätzte Forschungsquote¹⁰ betrug 3,18 %, was einen leichten Anstieg gegenüber 2018 (3,14 %) bedeutet. Damit liegt Österreich im europäischen Vergleich deutlich über dem EU 28-Durchschnitt von 2,06 % und bereits zum sechsten Mal in Folge über dem europäischen Zielwert von 3 %. Gemessen an den F&E-Ausgaben zählt Österreich international zu den führenden Nationen. 2017¹¹ weist Österreich nach Schweden (3,4 %) die zweithöchste F&E-Quote innerhalb Europas auf und liegt damit vor führenden Innovationsnationen wie Finnland, Belgien oder den USA.¹²

8 *Schneider*, Steuerliche Begünstigung von Forschung und Entwicklung⁴ (2014) 1; *Pilgermair/Pülzl/Kühbacher*, Forschungsförderung im Steuerrecht und in der Privatwirtschaftsverwaltung (2014), V.

9 *Schneider*, Steuerliche Begünstigung von Forschung und Entwicklung⁴ (2014) 4.

10 Anteil der Bruttoinlandsausgaben für F&E gemessen am Bruttoinlandsprodukt.

11 2017 ist das jüngste Jahr für das Vergleichsdaten verfügbar sind.

12 *BMBWF/BMVIT/BMDW*, Österreichischer Forschungs- und Technologiebericht 2020, 9 ff.

1. Allgemeines

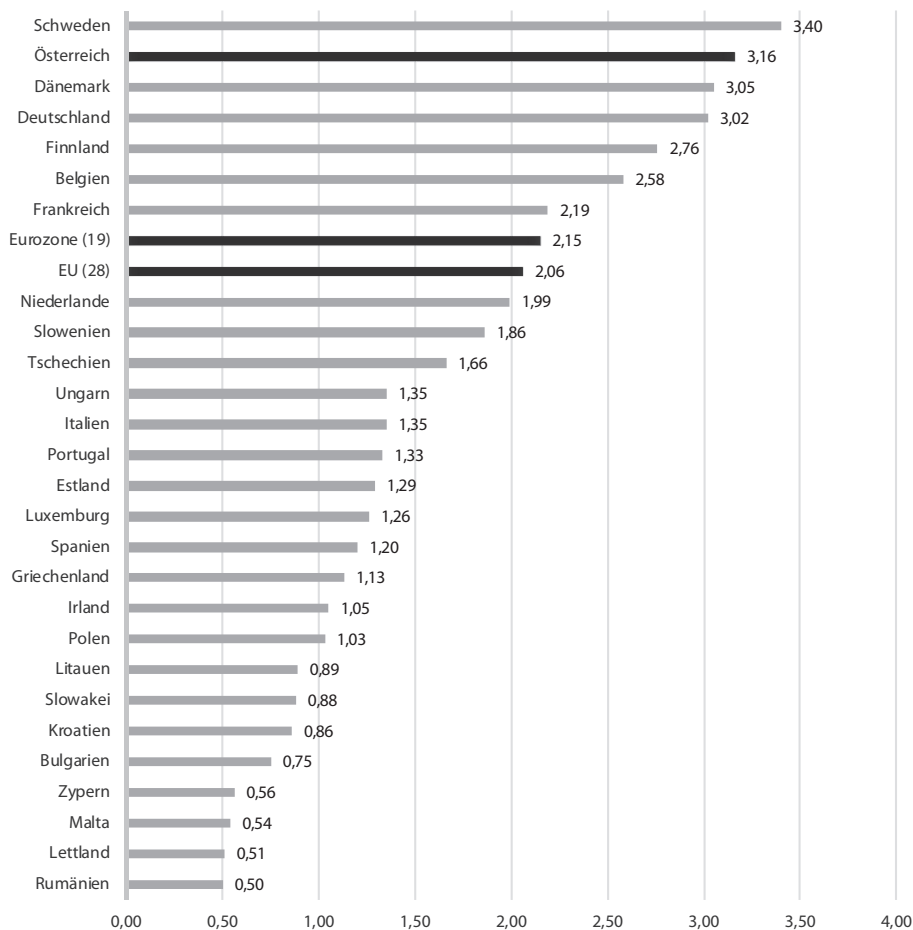


Abb 1: Forschungsquoten 2017 im EU-Vergleich – F&E-Ausgaben in % des BIP [Quelle: EUROSTAT]

Forschung findet hauptsächlich im Unternehmenssektor statt, rund 70 % aller F&E-Ausgaben fallen dort an. Ungefähr 22,4 % der F&E-Ausgaben werden im Hochschulsektor abgewickelt. 7,1 % der Aktivitäten entfallen auf den Sektor Staat, 0,5 % auf den privaten gemeinnützigen Sektor. Die Statistik rechnet 2019 17,9 % der F&E-Ausgaben der Grundlagenforschung zu, die wiederum zu rund 69 % im Hochschulsektor, zu 19 % im Unternehmenssektor und zu 12 % im Sektor Staat durchgeführt wird. 33,5 % der Gesamtausgaben werden für die angewandte Forschung getätigt, wovon 67 % im Unternehmenssektor, 26 % im Hochschulsektor und 6 % im Sektor Staat abgewickelt werden. 49 % der F&E-Ausgaben entfallen auf experimentelle Entwicklung (damit die bedeutendste Forschungsart), die zu 93 % in den Unternehmen stattfindet, lediglich zu 4 % in den Hochschulen

und zu rund 3 % im Sektor Staat. Mit 6,04 Milliarden Euro haben 2019 heimische Unternehmen fast die Hälfte (47,65 %) aller F&E-Ausgaben finanziert. Der Bund hat rund 3,12 Milliarden Euro für F&E ausgegeben (24,6 %). Auf die Forschungsprämie sind 758 Millionen Euro entfallen, das entspricht etwa 6 % der F&E-Ausgaben.¹³

1.3. Entwicklung der steuerlichen Forschungsförderung

Die steuerliche Forschungsförderung wurde im Ertragsteuerrecht erstmals im Jahr 1958 in Form der Abzugsfähigkeit von Forschungsaufwendungen als Betriebsausgabe ausdrücklich verankert. Seitdem hat sich diese kontinuierlich in Form eines Systems aus Freibeträgen und Prämien weiterentwickelt.¹⁴ Ziel der Forschungsprämie war es von Beginn an, die wirtschaftliche Entwicklung zu stärken, F&E-Impulse zu setzen und in konjunkturell schwierigen Zeiten Wachstum und Beschäftigung zu unterstützen.¹⁵

Konzeptionell lässt sich die steuerliche Forschungsförderung insbesondere über eine Steuergutschrift, den Steuersatz oder die Bemessungsgrundlage (Freibetrag bzw Steuerbemessungsgrundlagen beeinflussende Maßnahmen) umsetzen. Bis 2010 waren alle drei Formen im EStG verankert:

- Forschungsprämie für eigenbetriebliche F&E und Auftragsforschung, § 108c EStG
- Forschungsfreibeträge in drei Ausgestaltungen
 - Allgemeiner Forschungsfreibetrag, § 4 Abs 4 Z 4 EStG idF vor dem BBG 2011
 - „Frascati“-Forschungsfreibetrag, § 4 Abs 4 Z 4a EStG idF vor dem BBG 2011
 - Freibetrag für Auftragsforschung, § 4 Abs 4 Z 4b EStG idF vor dem BBG 2011
- Steuersatzermäßigung für Einkünfte aus der Verwertung patentrechtlich geschützter Erfindungen, § 38 EStG¹⁶

Die als **Steuergutschrift konzipierte Forschungsprämie** hat gegenüber steuerstrukturell angelegten Förderinstrumenten, wie Steuersatzermäßigungen und Freibeträgen, den Vorteil, dass diese unabhängig vom Steuersatz und dem Unternehmenserfolg unmittelbar wirkt. Zudem führt eine zeitnahe Prämienauszahlung zu einer erhöhten Anreizwirkung für Forschungsinvestitionen als rein steuerliche Instrumente.¹⁷

Vor dem BBG 2011, BGBl I 2010/111, waren die steuerlichen Forschungsförderungen im EStG durch ein Nebeneinander verschiedener Forschungsfreibeträge

13 BMBWF/BMVIT/BMDW, Österreichischer Forschungs- und Technologiebericht 2020, 9 ff.

14 Pilgermair/Pülzl/Kühbacher, Forschungsförderung im Steuerrecht und in der Privatwirtschaftsverwaltung (2014), V.

15 Ecker, Forschungsprämie: die steuerliche Begünstigung als Backbone der unternehmerischen F&E in Österreich, Wirtschaftspolitische Blätter 1/2018, 171 f.

16 Atzmüller in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²⁰ (Stand 1.5.2018) § 108c Rz 2.

17 Atzmüller in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²⁰ (Stand 1.5.2018) § 108c Rz 3.

und Forschungsprämien gekennzeichnet. Durch das BBG 2011 wurden mit Wirksamkeit für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2010 beginnen, die Forschungsfreibeträge in § 4 Abs 4 Z 4, Z 4a und Z 4b EStG aufgehoben und nur mehr die Forschungsprämie gem § 108c EStG fortgeführt. Diese Prämie wurde von zuvor 8 % auf 10 % erhöht und als zusätzliches Kriterium ein Inlandsbezug eingeführt. Die eigenbetriebliche F&E muss im Inland betrieben werden, die Auftragsforschung vom Inland aus in Auftrag gegeben werden.¹⁸

Durch das 1. StabG 2012, BGBl I 2012/22 wurde bei der **Auftragsforschungsprämie** für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2011 beginnen, die bis dahin gültige Deckelung von 100.000,00 Euro (der in Auftrag gegebenen Forschungsaufwendungen) auf **1.000.000,00 Euro** angehoben. Mit dem gleichen Gesetz wurden die formalen Anspruchsvoraussetzungen für die Geltendmachung der eigenbetrieblichen Forschungsprämie neu geregelt und verschärft. Um die Forschungsprämie für eigenbetriebliche F&E geltend machen zu können, muss für jeden Antrag auf Forschungsprämie ein Gutachten der Forschungsförderungsgesellschaft (FFG) dem Finanzamt vorgelegt werden.

Durch das StRefG 2015/2016 wurde die Forschungsprämie von 10 % auf 12 % erhöht und gilt für Wirtschaftsjahre, die im Jahr 2016 beginnen. Bei der Veranlagung 2016 können daher zwei Prämiensätze zur Anwendung kommen; für abweichende Wirtschaftsjahre, die vor dem 1.1.2016 beginnen, 10 %, ansonsten 12 %.

Eine weitere **Erhöhung auf 14 %** erfolgte durch das BGBl I 2017/82 und gilt grundsätzlich **seit 1.1.2018**. Für Wirtschaftsjahre, die 2018 beginnen, beträgt die Forschungsprämie 14 % der Bemessungsgrundlage. Bei einem abweichenden Wirtschaftsjahr 2017/2018 ist die Bemessungsgrundlage linear den Kalendermonaten der Jahre 2017 und 2018 zuzuordnen. Auf den Anteil der Bemessungsgrundlage, der auf das Kalenderjahr 2018 entfällt, ist der Prämiensatz von 14 % anzuwenden (§ 124b Z 322 EStG 1988). Die **lineare Aufteilung** der Bemessungsgrundlage ist zwingend; eine davon abweichende Aufteilung ist nicht möglich.

Beispiel 1: Aufteilung Prämiensatz¹⁹

Die Research GmbH hat ein abweichendes Wirtschaftsjahr 1.4.2017 bis 31.3.2018. Die aus den Forschungsaufwendungen dieses Wirtschaftsjahres abgeleitete Bemessungsgrundlage beträgt 420.000,00 Euro. Daraus ergibt sich eine monatliche Bemessungsgrundlage von 35.000,00 Euro. Da dem Jahr 2018 drei Kalendermonate des Wirtschaftsjahres zuzuordnen sind, ist auf 105.000,00 Euro (3 × 35.000,00 Euro) der Prämiensatz von 14 % und auf die restlichen 315.000,00 (9 × 35.000,00 Euro) der Prämiensatz von 12 % anzuwenden. Die Prämie beträgt daher 52.500,00 Euro (das sind 12 % von 315.000,00 Euro zuzüglich 14 % von 105.000,00 Euro).

18 Zorn in Hofstätter/Reichel, EStG⁵³ (Stand 12/2012) § 108c Rz 1.

19 EStR 2000 Rz 8208.

	2000 und 2001	2002	2003	2004	ab 2005	ab 2011	ab 2016	ab 2018
Allgemeiner FFB	25 % (35 % für Zuwachs)		entfallen		–		–	
„Frascati“-FFB	–	10 %	15 %	25 %	25 %	entfallen	–	–
Auftragsforschungs-FB	–	–	–	–	25 %	entfallen	–	–
Forschungsprämie	–	3 %	5 %	8 %	8 %	10 %	12 %	14 %
Auftragsforschungsprämie					8 %	10 %	12 %	14 %

Abb 2: Historische Entwicklung der steuerlichen Forschungsförderung²⁰

Seit 2011 ist somit die Forschungsprämie das einzig steuerliche Instrument zur Förderung von F&E in Österreich, das allen Unternehmen gleichermaßen zugänglich ist. Mit der laufenden Erhöhung des Forschungsprämienatzes folgt Österreich auch einem internationalen Trend, die steuerliche F&E-Förderung auszubauen.²¹

1.4. Wirkung der steuerlichen Forschungsförderung

Eine Evaluierung der steuerlichen Forschungsprämie hat gezeigt, dass diese vor allem bei kontinuierlich F&E-betreibenden Unternehmen unterstützend wirkt. Die Forschungsprämie wirkt hier mehr in die Tiefe als in die Breite. Bei bereits F&E-intensiven Unternehmen verstärken sich die Aktivitäten durch die geschaffenen Anreize zusätzlich. Dieser Effekt zeigt sich insbesondere in vermehrten Investitionen für die notwendige F&E-Infrastruktur, der Übernahme eines höheren technologischen Risikos, an beschleunigenden Effekten in der Projektumsetzung sowie bei internationalen F&E-intensiven Konzernen auch im Bereich der Standortsicherung. Eine Ausweitung der F&E bei Unternehmen mit bisher keiner bzw. geringer F&E-Aktivität erfolgt durch die Forschungsprämie hingegen weniger. Hier wirkt die direkte F&E-Förderung mehr.²²

1.5. Grundsätze der Forschungsprämie

Die steuerliche Forschungsprämie des § 108c EStG unterscheidet die:

- Eigenbetriebliche Forschung und experimentelle Entwicklung nach § 108c Abs 2 Z 1 EStG²³ und
- Auftragsforschung für in Auftrag gegebene Forschung und experimentelle Entwicklung nach § 108c Abs 2 Z 2 EStG²⁴

20 Atzmüller in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²⁰ (Stand 1.5.2018) § 108c Rz 4.

21 Ecker/Brandl/Fink/Kaufmann/Loretz/Sardadvar/Sellner/Sheikh/Wolf, Evaluierung der Forschungsprämie gem § 108c EStG, 40.

22 Ecker/Brandl/Fink/Kaufmann/Loretz/Sardadvar/Sellner/Sheikh/Wolf, Evaluierung der Forschungsprämie gem § 108c EStG, I.

23 Siehe dazu Abschnitt 2. „Eigenbetriebliche Forschung und Entwicklung“.

24 Siehe dazu Abschnitt 3. „Auftragsforschung“.

1. Allgemeines

Eigenbetriebliche F&E	Auftragsforschung
F&E im eigenen Unternehmen mit eigenen Ressourcen unter eigener Verantwortung	Beauftragung eines anderen Unternehmens/einer anderen Einrichtung mit F&E-Projekt
Unbeschränkte Höhe	Max 1.000.000,00 Euro Bemessungsgrundlage
Durchführung der F&E in einem inländischen Betrieb/einer inländischen Betriebsstätte	Auftraggeber: inländischer Betrieb/inländische Betriebsstätte Auftragnehmer: aus EU/EWR-Raum und darf nicht unter beherrschendem Einfluss des Auftraggebers stehen bzw zur selben Unternehmensgruppe iSd § 9 KStG gehören
Verpflichtendes FFG-Gutachten	Kein FFG-Gutachten erforderlich, aber Projektbeschreibung an das Finanzamt
Auslagerung einzelner Komponenten des Forschungsprojekts möglich	Auslagerung eines qualifizierten F&E-Projekts iS Frascati Manual bzw FPr-VO
Keine Einschränkung bei der Auslagerung von Hilfsleistungen (Höhe, Auftragnehmer)	Auftrag über ein selbständiges F&E-Ergebnis

Abb 3: Vergleich Forschungsprämie

2. Eigenbetriebliche Forschung und Entwicklung

Für F&E-Aufwendungen kann eine Forschungsprämie in Höhe von derzeit 14 % der begünstigten Forschungsaufwendungen²⁵ beansprucht werden. Prämienbegünstigt ist sowohl die eigenbetriebliche F&E als auch eine in Auftrag gegebene F&E.²⁶ Inhaltlich muss es sich dabei um F&E iSd § 108c EStG und der dazu ergangenen Forschungsprämienverordnung (FPr-VO) handeln.

§ 108c Abs 1 EStG definiert die Voraussetzungen einer Forschungsprämie wie folgt:

Steuerpflichtige, soweit sie nicht Mitunternehmer sind, und Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind, können eine Forschungsprämie für eigenbetriebliche Forschung und eine Forschungsprämie für Auftragsforschung in Höhe von jeweils 14 % der prämienbegünstigten Forschungsaufwendungen (-ausgaben) geltend machen. Die Prämien stellen keine Betriebseinnahmen dar; § 6 Z 10 und § 20 Abs. 2 sind auf sie nicht anwendbar.

Für die Geltendmachung der eigenbetrieblichen F&E sind neben **materiellen Voraussetzungen** auch einige **formelle Voraussetzungen** zu erfüllen.

2.1. Formelle Voraussetzungen

2.1.1. Anspruchsberechtigte

Persönlich anspruchsberechtigt ist der Steuerpflichtige, der im eigenen Betrieb F&E vornimmt (eigenbetriebliche Forschung und Entwicklung) oder der F&E in Auftrag gibt (Auftragsforschung). Im Fall einer Mitunternehmerschaft ist die Forschungsprämie von der Mitunternehmerschaft und nicht von den einzelnen Gesellschaftern zu beantragen.²⁷

Anspruchsberechtigt sind demnach beispielsweise:

- Einzelunternehmer,
- OG/KG,
- GmbH/AG,
- Genossenschaften und
- Vereine.²⁸

Anspruch auf Forschungsprämie besteht nur insoweit, als die zu Grunde liegende Tätigkeit einer Besteuerung zugänglich ist. Körperschaften, die von der Körper-

25 Zu den begünstigten Aufwendungen siehe Abschnitt 2.7. „Bemessungsgrundlage“.

26 Zur Auftragsforschungsprämie siehe Abschnitt 3. „Auftragsforschung“.

27 *Atzmüller in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²⁰ (Stand 1.5.2018) § 108c Rz 5.

28 *Pilgermair/Pülzl/Kühbacher*, Forschungsförderung im Steuerrecht und in der Privatwirtschaftsverwaltung (2014), 30.

2. Eigenbetriebliche Forschung und Entwicklung

schaftsteuer befreit sind, können nach § 24 Abs 6 KStG keine Forschungsprämie nach § 108c EStG in Anspruch nehmen. Auch Liebhaberei schließt die Berücksichtigung einer Forschungsprämie aus, da kein Betrieb im steuerlichen Sinn vorliegt.²⁹

Nicht rechtsfähige Personenvereinigungen wie eine GesbR sind dann Mitunternehmensschaften iSd § 108 Abs 1 EStG, wenn sie nach außen in Erscheinung treten und die Gesellschafter Unternehmerrisiko und Unternehmerinitiative (Unternehmerwagnis) tragen.³⁰ Unternehmerinitiative entfaltet, wer betriebliche Abläufe mitgestaltet, indem die Geschäfte geführt, Stimmrechte ausgeübt oder Kontroll- und Widerspruchsrechte wahrgenommen werden.³¹ Eine tatsächliche Inanspruchnahme der zustehenden Rechte ist nicht notwendig, die Möglichkeit dazu reicht aus.³² Unternehmerrisiko übernimmt, wer an den wirtschaftlichen Risiken des Unternehmens teilnimmt und Erfolg oder Misserfolg mitzutragen hat. IdR zeigt sich dies in der Beteiligung am Gewinn/Verlust, den stillen Reserven und dem Firmenwert der Gesellschaft, oder auch in der Haftung für Gesellschaftsschulden.³³ Die Mitunternehmerstellung wird grundsätzlich nach dem Vorliegen von Unternehmerwagnis insgesamt zu beurteilen sein, sodass eine geringe Unternehmerinitiative durch höheres Unternehmerrisiko kompensiert wird.³⁴ Auch wenn ein forschungsprämienrelevanter Vorgang das Sonderbetriebsvermögen eines Mitunternehmers betrifft, wie beispielsweise die Finanzierung von F&E aus dem Sonderbetriebsvermögen, ist nicht der Gesellschafter, sondern die Mitunternehmenschaft anspruchsberechtigt.³⁵

Im Fall einer Unternehmensgruppe nach § 9 KStG haben der Gruppenträger und die Gruppenmitglieder die Prämie jeweils gesondert geltend zu machen.³⁶

Beispiel 2: Anspruchslegitimation³⁷

Bei der Durchführung eines großen F&E-Projekts beauftragt die Entwicklung GmbH mehrere Forscher in ganz Österreich mit unterschiedlichen Forschungstätigkeiten. Vorab wird schriftlich vereinbart, dass die Entwicklung GmbH nur 2/3 der getätigten Forschungsaufwendungen im Rahmen der Auftragsforschung bei der Finanzverwaltung geltend macht. Das verbleibende Drittel der Bemessungsgrundlage wollen die Forscher gemeinsam verwerten und schließen sich deshalb als ARGE zusammen.

29 *Atzmüller in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²⁰ (Stand 1.5.2018) § 108c Rz 7.

30 *Pilgermair/Pülzl/Kühbacher*, Forschungsförderung im Steuerrecht und in der Privatwirtschaftsverwaltung (2014), 31.

31 VwGH 29.6.1995, 94/15/0103.

32 EStR 2000 Rz 5805.

33 VwGH 23.2.1994, 93/15/0163.

34 EStR 2000 Rz 5806.

35 VwGH 21.9.1993, 93/14/0137; *Zorn in Hofstätter/Reichel*, EStG³³ (Stand 12/2012) § 108c Tz 5.

36 KStR 2013 Rz 1582.

37 In Anlehnung an *Pilgermair/Pülzl/Kühbacher*, Forschungsförderung im Steuerrecht und in der Privatwirtschaftsverwaltung (2014), 31.