
I. Einführung

1. Einordnung

1.1. Nach Verwaltungstätigkeiten

Neben der **Eingriffsverwaltung**, zu der – hinsichtlich der Vorschreibung und Einhebung von Abgaben – auch die Abgabenverwaltung zählt, stellt die **Leistungsverwaltung** den zweiten großen Pfeiler der funktionellen (materiellen) Verwaltung dar.

Innerhalb der Leistungsverwaltung kann wiederum zwischen **Förderungsverwaltung** und **Sozialverwaltung** unterschieden werden.¹

1.2. Nach Leistungskategorien

Für Leistungen des Staates stehen viele Wege offen. Mit dem **Transparenzdatenbankgesetz 2012 (TDBG 2012)**, BGBl I 2012/99, wurden unterschiedliche Kategorien von Leistungen aus öffentlichen Mitteln definiert, insb ertragsteuerliche Ersparnisse und Förderungen.² Die ursprünglich als eigenständige Leistungsart definierten Transferzahlungen wurden mit dem Abgabenänderungsgesetz 2016 (AbgÄG 2016), BGBl I 2016/77 inhaltlich unverändert in den bestehenden Förderungsbegriff übernommen und der Förderungsbegriff iSd TDBG 2012 somit erweitert.³

Bei „**ertragsteuerlichen Ersparnissen**“ handelt es sich nicht um einen Zufluss von Geld, sondern um eine Verminderung der Steuerbelastung, die aus einer Steuerbefreiung oder einer begünstigten Besteuerung bestimmter Einnahmen resultiert. Beispiele dafür sind der Gewinnfreibetrag nach § 10 EStG, der Familienbonus Plus nach § 33 Abs 3a EStG, die Begünstigungen nach § 68 EStG, der Freibetrag für begünstigte Zwecke nach § 23 KStG oder der im Rahmen der ökosozialen Steuerreform 2022 eingeführte Investitionsfreibetrag (IFB) nach § 11 EStG.⁴

„**Förderungen**“ hingegen sind Zahlungen aus öffentlichen Mitteln, die dem Empfänger für Leistungen gewährt werden, an denen ein öffentliches Interesse besteht. Klassisches Beispiel aus dem EStG ist die Forschungsprämie nach § 108c. Seit 2020 nehmen die staatlichen Corona-Hilfen einen spürbaren Teil der in der Transparenzdatenbank abgebildeten Förderungen ein.

Innerhalb des erweiterten Förderungsbegriffes iSd TDBG 2012 sind „**Transferzahlungen**“ Zahlungen an natürliche Personen, die typischerweise aus sozial- und familienpolitischen Erwägungen gewährt werden. Ein Beispiel aus dem EStG ist der Kinderabsetzbetrag nach § 33 Abs 3.

¹ Siehe zB den Überblick bei *Kahl/Weber*, Allgemeines Verwaltungsrecht⁷ (2019) Rz 12 ff.

² Vgl dazu im Detail §§ 4 ff TDBG 2012 und die ErlRV 1891 der BlgNR 24. GP.

³ ErlRV 1352 der BlgNR 24. GP.

⁴ Zu inhaltlichen und sprachlichen Mängeln des TDBG 2012 sowie zur legistisch verunglückten Ausgestaltung des Begriffes der „ertragsteuerlichen Ersparnisse“ siehe *Pülzl*, Die Transparenzdatenbank aus der Sicht der Legistik, SWK 2012/36, 1513 ff, und *Fellner*, Transparenzdatenbank aus der Sicht einkommensteuerlicher Bestimmungen, SWK 2012/30, 1267 ff.

1.3. Nach steuerrechtlichen Anknüpfungspunkten

Unter steuerlichen Gesichtspunkten stellen die nach dem TDBG 2012 normierten Leistungskategorien der ertragsteuerlichen Ersparnisse und der Förderungen (im Rahmen der Abgabenverwaltung) „**steuerliche Begünstigungen**“ im weiteren Sinn dar, für die ein Begünstigungstatbestand im materiellen Steuerrecht erfüllt sein muss. Dadurch grenzen sich steuerliche Begünstigungen von staatlichen Beihilfen (Transferzahlungen) im Rahmen der Sozialverwaltung ab.

1.4. Resümee

In Zusammenschau der unterschiedlichen Anknüpfungspunkte ist die **Forschungsprämie** eine **steuerliche Begünstigung** im Rahmen der Abgabenverwaltung. Auch wenn die Forschungsprämie – wie sogleich darzustellen sein wird – im Rahmen des hoheitlichen Abgabeverfahrens gewährt wird, ist die Abgabenverwaltung in diesem Zusammenhang als Teilmenge der Förderungsverwaltung und nicht der Eingriffsverwaltung zu verstehen.

2. Systematik

Nach § 108c Abs 4 dritter Satz EStG gelten sowohl die Forschungsprämie als auch ihre mögliche Rückforderung als **Abgaben vom Einkommen** im Sinne der BAO. Der Prämienbetrag ist selbst zu berechnen und wird unmittelbar auf dem Abgabenkonto des Steuerpflichtigen gutgeschrieben. Eine **bescheidmäßige Festsetzung** kommt **im Anwendungsbereich des § 201 BAO** in Betracht.⁵ Dies betrifft neben Abweichungen vom Prämienantrag insb den Fall, in dem bei sinngemäßer Anwendung des § 303 BAO die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens (etwa als Ergebnis einer Betriebsprüfung) vorliegen würden.⁶ Eine bescheidmäßige **Teilfestsetzung** erfolgt gem § 108c Abs 4a EStG auf Antrag hinsichtlich eines sachverhältnismäßig abgegrenzten Teiles des Prämienantrages, wenn damit zu rechnen ist, dass sich andernfalls die Entscheidung über den Prämienantrag erheblich verzögert (siehe dazu Kap III.8.).⁷

Bestehen zum Zeitpunkt der Gutschrift Abgabenrückstände, werden diese abgedeckt. Liegen keine Abgabenschulden vor, bewirkt die Prämie ein **Guthaben**, über das der Steuerpflichtige nach den einschlägigen verfahrensrechtlichen Bestimmungen verfügen kann. Insb kann ein Rückzahlungsantrag nach § 239 BAO gestellt werden.⁸

Nach § 108c Abs 1 zweiter Satz EStG stellt die Forschungsprämie **keine steuerpflichtige Einnahme** dar, die ihr zugrunde liegenden Forschungsaufwendungen bleiben aber dennoch

5 Auf das Vorliegen der Voraussetzungen des § 201 BAO hat die Abgabenbehörde einzugehen, widrigenfalls sie ihren Bescheid mit Rechtswidrigkeit des Inhaltes belastet (VwGH 30. 1. 2014, 2011/15/0156; siehe auch VwGH 13. 9. 2018, Ro 2016/15/0012).

6 Vgl § 201 Abs 2 Z 3 BAO.

7 Vgl § 108c Abs 4a EStG idF BGBl I 2022/108, anwendbar auf alle offenen Prämienverfahren ab Inkrafttreten der Bestimmung, somit ab 20. 7. 2022.

8 Eine Anspruchsverzinsung nach § 205 BAO kommt nicht in Betracht, weil die antragsgemäße Gutschrift keine Abgabefestsetzung iSd § 198 BAO darstellt.

als Betriebsausgabe abzugsfähig.⁹ Die **Abzugsverbote** der § 6 Z 10 und § 20 Abs 2 EStG bzw § 12 KStG kommen in diesem Fall also nicht zur Anwendung. **Stellungnahme:** Mit der Novellierung des § 108c Abs 1 EStG im Rahmen des StRefG 2015/2016, BGBl I 2015/118, erfolgte eine legistische Verankerung der bis dahin bestehenden langjährigen Verwaltungspraxis. Rz 8208 letzter Satz EStR sah bereits vor der Novellierung eine Steuerfreiheit und Nichtanwendbarkeit der Abzugsverbote der § 6 Z 10 und § 20 Abs 2 EStG sowie § 12 Abs 2 KStG vor. Die im Kontext der Gewinnermittlungsrechtlichen Neutralität (Steuerfreiheit) der Forschungsprämie verankerte Nichtanwendbarkeit des § 6 Z 10 EStG und des § 20 Abs 2 EStG (§ 12 Abs 2 KStG) verhindert, dass im Rahmen der steuerlichen Gewinnermittlung dem Vorteil der Steuerfreiheit im Wege der Aufwandskürzung derogiert wird: Würde nur der nicht begünstigte, sohin gekürzte Aufwand steuerwirksam, würde dieser Nachteil den Vorteil der einnahmenseitigen Befreiung in der Gewinnermittlung wieder eliminieren. Systematisch erscheint die Steuerfreiheit der Forschungsprämie vor dem Hintergrund der Qualifikation als Abgabe im Sinne der BAO nachvollziehbar. Andernfalls käme es zu einer Ertragsteuerbelastung auf einen (negativen) Abgabeananspruch.

Die Bestimmung in § 1 Abs 1 der Forschungsprämienverordnung, BGBl II 2012/515 (Durchführungsverordnung gem § 108c Abs 8 Z 7 EStG), dass „§ 6 Z 10 und § 20 Abs 2 EStG 1988 sowie § 12 Abs 2 KStG 1988 anzuwenden sind“, bezieht sich im Übrigen auf die Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie und nicht auf die ertragsteuerliche Behandlung der Forschungsprämie selbst.¹⁰

Für „nicht-steuerliche“ Forschungsförderungen sind idR allgemeine Steuerbefreiungen anwendbar. Nach § 3 Abs 1 Z 3 und Z 6 EStG sind Bezüge oder Beihilfen aus öffentlichen Mitteln zur unmittelbaren Förderung von Wissenschaft und Forschung bzw zur Anschaffung oder Herstellung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens von der Einkommensteuer befreit. Darunter fallen bspw die klassischen Forschungsförderungen des Wirtschaftsministeriums, die von der Austria Wirtschaftsservice Gesellschaft mbH (AWS) oder der Österreichischen Forschungsförderungsgesellschaft mbH (FFG) abgewickelt werden. Diese Förderungen werden ebenso aus öffentlichen Geldern gewährt wie die Forschungsprämien.¹¹ Insofern liegen in beiden Fällen staatliche Förderungen vor, für die im einen Fall das Bundesministerium für Arbeit und Wirtschaft und im anderen Fall das Finanzministerium zuständig sind.¹² Ein wesentlicher Unterschied liegt darin, dass die klassischen Forschungsförderungen im Rahmen der Privatwirtschaftsverwaltung vor Projektbeginn und die Forschungsprämien im Rahmen der Hoheitsverwaltung auch nach Projektbeginn (geschäftsjahrbezogen) gewährt werden.

Jedoch lösen steuerfrei bezogene Forschungsförderungen des Bundesministeriums für Arbeit und Wirtschaft im Unterschied zur Forschungsprämie ein Abzugsverbot nach § 6 Z 10 und § 20 Abs 2 EStG bzw § 12 Abs 2 KStG für Aufwendungen, die in einem klar abgrenzbaren

⁹ Vgl auch Rz 8208 letzter Absatz EStR.

¹⁰ Vgl dazu *Atzmüller*, Forschungsprämie von der COVID-19-Investitionsprämie – alles ist möglich?, SWK 2020/35, 1609 ff.

¹¹ Vgl zur Forschungsprämie schon § 108c Abs 5 EStG, wonach die Prämien zulasten des Aufkommens an veranlagter Einkommensteuer zu berücksichtigen sind, und § 8 Abs 4 Z 2 TDBG 2012, wonach als Zahlungen aus öffentlichen Mitteln (Förderungen) insb auch die Forschungsprämie (und die mit dem StRefG 2015/16 gestrichene Bildungsprämie) gelten.

¹² In diesem Sinn auch die Beschreibung der Forschungsprämie im Transparenzportal des Bundes durch das BMF (vgl <https://transparenzportal.gv.at/tdb/tp/suchergebnis?execution=e5s2>).

und objektiven Zusammenhang zur Förderung stehen, in gleicher Höhe aus.¹³ Dies wird auch durch die Bestimmung in § 1 Abs 1 Forschungsprämien-VO klargestellt (siehe oben).

Beispiel 1:

Ein Unternehmen zieht für ein Forschungsprojekt externe Berater auf Werksvertragsbasis bei. Die Honorarkosten belaufen sich auf insgesamt € 50.000. Im Rahmen einer Wirtschaftsförderung werden 14 % dieser Kosten, sohin € 7.000 im Wege eines Einmalzuschusses aus öffentlichen Mitteln bezahlt. Als Betriebsaufwand kann das Unternehmen nur mehr Personalkosten in Höhe von € 43.000 geltend machen. Vergleicht man den Effekt der Wirtschaftsförderung mit der Forschungsprämie, wäre das Unternehmen insofern bessergestellt, als € 7.000 an Prämiegutschrift aus öffentlichen Mitteln erzielt werden (entspricht betragsmäßig dem Einmalzuschuss), die Personalkosten aber in voller Höhe (€ 50.000) abzugsfähig blieben. Im Übrigen können die Förderungen parallel beantragt werden.

Ungeachtet dieses möglichen Widerspruchs ist die Regelung, wonach die Forschungsprämie zu keiner Aufwandskürzung führt, aus Sicht des Steuerpflichtigen zu begrüßen. Sie lässt sich im Interpretationsweg auch aus der Entstehungsgeschichte der steuerlichen Forschungsbegünstigungen ableiten. Insb können die Erläuternden Bemerkungen zu den betreffenden Regierungsvorlagen so verstanden werden, dass mit der Forschungsprämie ein zusätzlicher Anreiz im Sinne einer doppelten Verwertbarkeit geschaffen werden sollte.¹⁴

3. Verfahrensrechtliche Grundsätze

Die Forschungsprämie ist durch betragsmäßige Erklärung der Forschungsaufwendungen unter Verwendung des amtlichen Formulars E 108c auf elektronischem Wege mittels FinanzOnline geltend zu machen.¹⁵ Mit dem Abgabenänderungsgesetz 2022 (AbgÄG 2022), BGBl I 2022/108, erfolgte eine Entkoppelung der Antragsfrist zur Geltendmachung der Forschungsprämie von der Rechtskraft des jeweiligen Einkommensteuer-, Körperschaftsteuer- oder Feststellungsbescheides. Damit wurde dem Umstand Rechnung getragen, dass das Prämienverfahren ein von der Steueranmeldung bzw Einkünftefeststellung abgesondertes Verfahren ist.¹⁶

Kraft gesetzlicher Anordnung des § 108c Abs 4 EStG gelten Prämien als auch Rückforderungsansprüche als Abgabe vom Einkommen iSd Bundesabgabenordnung. In Verbindung mit § 1 BAO folgt daraus, dass auf die Forschungsprämie alle einschlägigen **Verfahrensgrundsätze der BAO** anzuwenden sind, insb somit

- die Wahrung des Parteienghört im Zuge der amtswegigen Erforschung der tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse (§ 115 BAO), etwa bei Vorliegen eines negativen Gutachtens der FFG;

¹³ Vgl zB VwGH 16. 12. 1986, 84/14/0127 und VwGH 14. 9. 1988, 86/13/0159; siehe auch Kapitel III.3.2.

¹⁴ Vgl dazu Kapitel II.1.

¹⁵ Vgl § 108c Abs 3 letzter Satz EStG idF BGBl I 2022/108, wonach die Forschungsprämie verpflichtend elektronisch mittels FinanzOnline zu beantragen ist (gem § 124b Z 403 EStG erstmalig anwendbar auf Prämien, die das Veranlagungsjahr 2022 betreffen).

¹⁶ Vgl dazu die ErlRV zum AbgÄG 2022 sowie VwGH 11. 12. 2019, Ra 2019/13/0108.

- die erhöhte Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen iZm der Geltendmachung einer steuerlichen Begünstigung (§ 115 Abs 1 BAO)¹⁷;
- die Pflicht des Steuerpflichtigen, die für die Erlangung der Forschungsprämie bedeutsamen Umstände vollständig und wahrheitsgemäß offenzulegen (§ 119 BAO);
- die Pflicht, nachträglich erkannte Unrichtigkeiten unverzüglich anzuzeigen (§ 139 BAO);
- die Prüfung der Beilage E 108c durch die Abgabenbehörde, etwa im Wege eines Ergänzungsauftrages oder Bedenkenvorhaltes (§ 161 BAO);
- die Unbeschränktheit und Gleichwertigkeit von Beweismitteln (§ 166 BAO) sowie die freie Beweiswürdigung (§ 167 BAO);
- die Befugnis der Abgabenbehörde, Nachschau zu halten (§ 144 BAO) oder eine Außenprüfung durchzuführen (§ 147 BAO);
- die Verjährungsbestimmungen (§§ 207 ff BAO);
- die Bestimmungen über die Selbstberechnung einer Abgabe und damit verbundene Antragsrechte des Steuerpflichtigen iZm der Festsetzung der Abgabe (§ 201 BAO);
- nachträgliche Änderungen aufgrund eines rückwirkenden Ereignisses (§ 295a BAO);
- die Bestimmungen über den Rechtsschutz, insb über die Einbringung einer Beschwerde gegen den Bescheid, mit dem die Forschungsprämie versagt oder der beantragte Prämienbetrag gekürzt wird (§ 243 BAO), sowie
- die Möglichkeiten zur Durchbrechung der Rechtskraft des Abgabenbescheides, wie bspw die Wiederaufnahme des Verfahrens im Zuge einer Außenprüfung (§ 303 BAO).

Das Verfahren zur Geltendmachung der Forschungsprämie fällt weiters in den Anwendungsbereich des Finanzstrafrechtes. Nach § 33 Abs 1 FinStrG macht sich einer Abgabenhinterziehung schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt. Eine solche Abgabenverkürzung liegt – wie § 33 Abs 3 lit d FinStrG klarstellt – auch dann vor, wenn Abgabengutschriften, die nicht bescheidmäßig festzusetzen sind, zu Unrecht oder zu hoch geltend gemacht wurden (siehe dazu Kapitel VI.).

¹⁷ Vgl dazu *Ritz/Koran*, BAO⁷ (2021) § 115 Rz 12; VwGH 18. 11. 2003, 98/14/0008; 17. 12. 2003, 99/13/0070; 25. 2. 2004, 2003/13/0117; 25. 6. 2007, 2006/14/0050.

4. Resümee

In der Zusammenschau ist die Forschungsprämie von folgenden Eckpunkten geprägt:

steuerliche Begünstigung im Rahmen der Abgabenverwaltung (als Teilmenge der Förderungsverwaltung)
Geltendmachung durch Erklärung im amtlichen Vordruck E 108c (Beilage zur Steuerklärung)
keine bescheidmäßige Festsetzung
Gutschrift kann zu Guthaben führen (Rückzahlungsantrag)
doppelte Verwertbarkeit (Prämie nicht steuerpflichtig, kein Abzugsverbot für Forschungsaufwendungen)
einschlägige Verfahrensgrundsätze der BAO anwendbar
finanzstrafrechtlich relevant (Tatbestand der Abgabenhinterziehung möglich)

Abbildung 1: Eigenschaften und Kriterien der Forschungsprämie

II. Entwicklung und Rechtsgrundlagen

1. Historische Entwicklung der Forschungsprämie im EStG¹⁸

Die Förderung betrieblicher Forschung im Steuerrecht ist durch ein **Wechsel- und Zusammenspiel von Betriebsausgaben, Freibeträgen und Prämien** geprägt und zeigt im Wesentlichen folgende Entwicklungsschritte:

► **BGBI 1958/147**

Mit dieser Novelle zum EStG 1953 wurde durch den neu eingefügten § 4 Abs 4 Z 3 EStG folgende **Betriebsausgabe** definiert:

„Aufwendungen für die Entwicklung, Verbesserung oder Sicherung von volkswirtschaftlich wertvollen Erfindungen. Der volkswirtschaftliche Wert der angestrebten Erfindung beziehungsweise des

¹⁸ Siehe dazu auch *Schneider*, Steuerliche Begünstigung von Forschung und Entwicklung⁴ (2014) und *Wala/Knoll*, Neuordnung der steuerlichen Forschungsförderung ab 2011, SWK 2011/6, S 293 ff, mit einer wirkungsbezogenen Analyse der durch das BudBG 2011 geschaffenen Rechtslage sowie steuerpolitischen Vorschlägen; weiters zB *Fellinger*, Die Neuerungen bei der Geltendmachung einer steuerlichen Forschungsförderung, ÖStZ 2012/932, 509 ff und *dieselbe*, Forschungsförderungen, in *Urnik/Fritz-Schmied* (Hrsg), Bilanzsteuerrecht Jahrbuch 2008, 83 ff, mit wirkungsbezogenen Analysen zu den im Zeitablauf in Geltung stehenden Forschungsfreibeträgen und der Forschungsprämie.

Patentes ist durch eine Bescheinigung des Bundesministeriums für Handel und Wiederaufbau nachzuweisen. Nach Wahl des Steuerpflichtigen können die genannten Aufwendungen auch im Wege der Absetzung für Abnutzung (§ 7) abgesetzt werden.“

► BGBl 1980/563

Mit dem Abgabenänderungsgesetz 1980 wurde der obige Tatbestand durch die Einführung eines Freibetrages (in der Folge „**Erfindungs-Forschungsfreibetrag**“) ergänzt:

„Steuerpflichtige [...] können in der Steuererklärung beantragen, dass ein Betrag bis 5 v.H. der gemäß dem ersten Satz abgesetzten Aufwendungen für die Entwicklung, Verbesserung oder Sicherung von volkswirtschaftlich wertvollen Erfindungen steuerfrei bleibt, soweit es sich bei diesen Aufwendungen nicht um Verwaltungs- oder Vertriebskosten oder um Aufwendungen für Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens handelt.“

Der neue Freibetrag wurde erstmalig bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 1981 berücksichtigt.

In den Erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage wurde klargestellt, dass dies einen zusätzlichen Anreiz für F&E (sowohl Betriebsausgabe als auch Freibetrag) darstellen soll:

„Durch die Neufassung des § 4 Abs. 4 Z 4 soll die Entwicklungs- und Forschungstätigkeit in den Betrieben dadurch eine weitere Förderung erfahren, daß die Steuerpflichtigen neben den Aufwendungen für die Entwicklung, Verbesserung oder Sicherung von volkswirtschaftlich wertvollen Erfindungen noch zusätzlich einen Betrag bis 5 v.H. dieser Aufwendungen gewinnmindernd verrechnen können.“

► BGBl I 2002/68

Mit dem KonjunkturbelebungsGesetz 2002 wurde ein neuer Forschungsfreibetrag (in der Folge „**Frascati-Forschungsfreibetrag**“) und die **Forschungsprämie** eingeführt.

Im § 4 Abs 4 wurde mit der neuen Z 4a folgende Regelung getroffen:

„Ein Forschungsfreibetrag in Höhe von 10 % für Aufwendungen (Ausgaben) zur Forschung und experimentellen Entwicklung, die systematisch und unter Einsatz wissenschaftlicher Methoden durchgeführt wird. Zielsetzung muss sein, den Stand des Wissens zu vermehren sowie neue Anwendungen dieses Wissens zu erarbeiten [...]. Der Freibetrag kann von jenen Aufwendungen nicht geltend gemacht werden, die Grundlage eines Forschungsfreibetrages gemäß Z 4 sind.“

In den Erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage wurde dazu auszugsweise Folgendes angeführt:

„Im Vergleich zu der in § 4 Abs. 4 Z 4 EStG 1988 derzeit gebrauchten Definition von ‚Forschungsaufwendungen‘ ist dieser Begriff nach der OECD-Definition weiter gefasst. Es zählen dazu – auf der Grundlage des so genannten „Frascati Manual“ – Aufwendungen für Forschung und Entwicklung, die über die nach der derzeit primär am Erfindungsbegriff orientierten Abgrenzung hinausgehen. Im Hinblick auf eine stärkere Ausrichtung der Forschungsförderung auf international gebräuchliche Standards soll neben dem – weiter bestehenbleibenden – bisherigen Forschungsfreibetrag ein neuer Forschungsfreibetrag auf Basis des weiter gefassten Begriffes von Forschungsaufwendungen eingeführt werden.“

Nach der in Aussicht genommenen neuen Rechtslage kann der neue Forschungsfreibetrag auch ‚parallel‘ zum bisherigen in Anspruch genommen werden. Lediglich die gleichzeitige (zusätzliche) Geltendmachung für ein und dieselben Aufwendungen soll ausgeschlossen sein. Es wird demnach

II. Entwicklung und Rechtsgrundlagen

die Möglichkeit bestehen, den Forschungsfreibetrag von Aufwendungen nach der (engeren) bisherigen Definition in Höhe von 25 bzw. 35 % in Anspruch zu nehmen und zudem von den Forschungsaufwendungen nach der Neudefinition, soweit sie darüber hinausgehen, den 10 %-Forschungsfreibetrag anzusetzen.“

Mit dem neuen § 108c EStG wurde schließlich die Forschungsprämie für eigenbetriebliche F&E eingeführt. Dadurch sollten auch Betriebe mit ungünstiger Ertragslage eine steuerliche Forschungsförderung erhalten, die sich an der weiten Definition des Frascati Manuals orientiert.¹⁹ Bei der Festsetzung der Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie orientierte sich der Gesetzgeber am ursprünglich in § 4 Abs 4 Z 4a EStG normierten Frascati-Forschungsfreibetrag²⁰ (ab BGBl I 2003/133 normiert in § 4 Abs 4 Z 4 EStG) und der dazu ergangenen Verordnung.²¹

Im Ergebnis bestand zwischen den Freibeträgen untereinander (Erfindungs-Forschungsfreibetrag und Frascati-Forschungsfreibetrag) ein Wahlrecht des Steuerpflichtigen; nur die gleichzeitige Geltendmachung war ausgeschlossen (**aufwandsbezogener Ausschluss**). Diese Regelung galt auch im Verhältnis zwischen dem Erfindungs-Forschungsfreibetrag und der Forschungsprämie. Im Verhältnis zwischen dem Frascati-Forschungsfreibetrag und der Forschungsprämie war das Ausschlussprinzip hingegen strenger gefasst: Wurde in einem Jahr ein Frascati-Forschungsfreibetrag bei einem Forschungsprojekt in Anspruch genommen (Wahlrecht des Steuerpflichtigen), so war die Forschungsprämie in diesem Jahr generell – dh auch hinsichtlich anderer Forschungsprojekte – ausgeschlossen (**wirtschaftsjahrbezogener Ausschluss**).

Nach § 124b Z 62 EStG waren die neuen Tatbestände erstmals auf Aufwendungen anzuwenden, die nach dem 31. 12. 2001 angefallen sind.

► BGBl I 2005/103

Mit dem Wachstums- und Beschäftigungsgesetz 2005 wurden die beiden „Frascati-Tatbestände“ um die **Auftragsforschung** erweitert. Konkret wurde der Frascati-Forschungsfreibetrag im Zuge des neu eingeführten § 4 Abs 4 Z 4b EStG um den Auftrags-Forschungsfreibetrag und die Prämie für eigenbetriebliche F&E im Wege der Anpassung des § 108c EStG um eine Auftragsforschungsprämie ergänzt.

Die neuen Tatbestände waren nach § 124b Z 123 EStG erstmalig für Forschungsaufträge anzuwenden, die ab dem 1. 1. 2005 erteilt wurden.

In den Erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage wurde dazu auszugsweise Folgendes angeführt:

„Im Bereich Forschung und Entwicklung wird eine ‚Mittelstandsoffensive‘ gestartet: Es soll künftig auch die in Auftrag gegebene Forschung steuerlich begünstigt werden. Bislang war es für kleinere und mittelgroße Unternehmen – KMUs kaum möglich, einen Freibetrag (eine Prämie) für Forschung in Anspruch zu nehmen, weil sie in aller Regel nicht selbst Forschung betreiben können.“

Zwischen dem Auftrags-Forschungsfreibetrag und der Auftragsforschungsprämie bestand ein Wahlrecht. Im Verhältnis zu den bereits bestehenden Förderungstatbeständen (Erfindungs-

¹⁹ Vgl die Erläuterungen zum Konjunkturbelebungs-gesetz 2002, ErlRV 977 BlgNR 21. GP 13.

²⁰ Abgeschafft durch das Budgetbegleitgesetz 2011 (BudBG 2011, BGBl I 2011/112) mit Wirkung für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31. 12. 2010 beginnen.

²¹ BGBl II 2002/506.

Forschungsfreibetrag, Frascati-Forschungsfreibetrag und Forschungsprämie für eigenbetriebliche F&E) wurde das Ausschlusssystem mit aufwandsbezogenem und wirtschaftsjahrbezogenem Ausschluss sinngemäß beibehalten.

► BGBl I 2010/111

Mit dem Budgetbegleitgesetz 2011 sind sämtliche **Forschungsfreibeträge**, konkret die Freibeträge für eigenbetriebliche F&E (Erfindungs-Forschungsfreibetrag und Frascati-Forschungsfreibetrag) sowie der Freibetrag für Auftragsforschung, aus Zweckmäßigkeitsgründen ersatzlos **entfallen**. Im Gegenzug wurde die **Forschungsprämie** auf 10 % **erhöht**.²²

Die Freibeträge waren nach § 124b Z 180 EStG letztmalig auf Wirtschaftsjahre anzuwenden, die vor dem 1. 1. 2011 beginnen. Der erhöhte Prämienatz war erstmalig auf Prämien anzuwenden, die Wirtschaftsjahre betreffen, die nach dem 31. 12. 2010 beginnen.

In den Erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage wurde dazu auszugsweise Folgendes angeführt:

„Die bisher bestehende indirekte Forschungsförderung ist durch ein Nebeneinander von Freibeträgen und Prämien gekennzeichnet: Neben den drei Freibeträgen [...] bestehen noch zwei Forschungsprämien, nämlich für ‚Frascati‘-Forschung und Auftragsforschung [...]. Die Bemessungsgrundlagen für den ‚Frascati‘-Forschungsfreibetrag und den allgemeinen Forschungsfreibetrag sind zudem unterschiedlich. Die Administration dieser Förderungsstruktur ist für Unternehmer und die Verwaltung gleichermaßen aufwendig.“

► BGBl I 2012/22

Mit dem 1. Stabilitätsgesetz 2012 wurde das **Verfahren** zur Geltendmachung der Forschungsprämie für eigenbetriebliche F&E, insb im Hinblick auf die Einbindung der FFG als Gutachterin, grundlegend **neu geregelt**.

Die Bestimmungen in den neuen Absätzen 7 und 8 des § 108c EStG traten nach § 124b Z 223 lit b leg cit mit 1. 1. 2013 in Kraft. Der neue Höchstbetrag von € 1 Mio für Aufwendungen im Rahmen der Auftragsforschung war erstmalig auf Prämien anzuwenden, die Wirtschaftsjahre betreffen, die nach dem 31. Dezember 2011 beginnen.

In den Erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage wurde dazu auszugsweise Folgendes angeführt:

„Die Beurteilung, ob die Anspruchsvoraussetzungen für die Gewährung einer Forschungsprämie vorliegen, verlangt vielfach eine besondere (insbesondere technische) Expertise. Mit der Forschungsförderungsgesellschaft mbH (FFG), die zu 100 % im Eigentum der Republik Österreich steht, besteht eine nationale Förderungsinstitution für die unternehmensnahe Forschung und Entwicklung in Österreich, deren gesetzlich umschriebener Aufgabenbereich u.a. im Management und der Finanzierung von Forschungsprojekten der Wirtschaft und der Wissenschaft besteht. In Erfüllung dieser Aufgabenstellungen verfügt die FFG über ein hohes Maß an Erfahrung und Wissen. Bei der Prüfung von Anträgen auf Forschungsprämie soll die FFG als Know-How-Träger vom Finanzamt eingebunden werden können (§ 108c Abs. 7). Dadurch können Synergien genutzt und es kann eine höhere Treffsicherheit in Bezug auf die steuerliche Forschungsförderung erreicht werden.“

²² Zu den Gründen für die Neugestaltung samt kritischer Bewertung Wala/Knoll, Neuordnung der steuerlichen Forschungsförderung ab 2011, SWK 2011/6, S 293 ff.

II. Entwicklung und Rechtsgrundlagen

Um dem Steuerpflichtigen insbesondere bei mehrjährigen Forschungsprojekten erhöhte Rechtsicherheit in Bezug auf die jährlich geltend zu machende Forschungsprämie zu geben, soll zusätzlich die Möglichkeit geschaffen werden, über das Vorliegen der Anspruchsvoraussetzungen für eine Forschungsprämie in einer einem Auskunftsbeseid vergleichbaren Weise beseidmässig verbindlich abzusprechen (Forschungsbestätigung, § 118a BAO). Diese Möglichkeit soll durch eine – auf das jeweilige Wirtschaftsjahr bezogene – beseidmässige Feststellung über die Höhe der Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie in § 108c Abs. 8 ergänzt werden.“

► BGBl I 2012/112

Mit dem Abgabenänderungsgesetz 2012 wurden schließlich die Absätze 7–9 im § 108c EStG überarbeitet und **Konkretisierungen** rund um die Einholung und Erstellung der FFG-Gutachten vorgenommen. In § 124b Z 223 lit b und c EStG wurde klargestellt, dass Gutachten der FFG erstmalig für Prämien erforderlich sind, die im Kalenderjahr 2012 beginnende Wirtschaftsjahre betreffen. Für abweichende Wirtschaftsjahre 2011/2012 war die Neuregelung somit (noch) nicht anzuwenden.

In den Erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage wurde dazu auszugsweise Folgendes angeführt:

„Die Tätigkeit der Forschungsförderungsgesellschaft mbH (FFG) im Zusammenhang mit der Erstellung von Gutachten für Zwecke einer Forschungsprämie soll näher determiniert werden; die Anforderung und Übermittlung von Gutachten der FFG soll elektronisch erfolgen.“

► BGBl I 2015/118

Mit dem Steuerreformgesetz 2015/16 wurde § 108c EStG dahingehend geändert, dass dieser nunmehr ausschließlich die Forschungsprämie regelt (so wurde auch die Überschrift des § 108c in „Forschungsprämie“ geändert). Die zuvor noch enthaltenen Bestimmungen zum Bildungsfreibetrag sind gänzlich entfallen.

Eine wesentliche inhaltliche Änderung betreffend die Forschungsprämie ergab sich durch die **Erhöhung des Prämienatzes** von 10 % auf 12 % (erstmalig für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31. 12. 2015 beginnen). Zudem wurde erstmalig explizit festgehalten, dass die Prämien keine Betriebseinnahmen darstellen und dass § 6 Z 10 EStG (Kürzung der Anschaffungs- und Herstellungskosten um steuerfreie Subventionen) sowie § 20 Abs 2 EStG (Abzugsverbot bei unmittelbar wirtschaftlichem Zusammenhang mit nicht steuerpflichtigen Einnahmen) auf sie nicht anwendbar sind.

Die Erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage führen dazu auszugsweise Folgendes aus:

„Die Forschungsprämie (§ 108c) soll – der auch von der Steuerreformkommission hervorgehobenen zentralen volkswirtschaftlichen Bedeutung der Forschung entsprechend – von 10 % auf 12 % angehoben werden.“

► BGBl I 2017/82

Mit dieser Novelle zum EStG erfolgte eine **weitere Anhebung der Forschungsprämie** von 12 % auf 14 %. Der erhöhte Prämienatz war erstmalig anzuwenden auf Wirtschaftsjahre, die nach dem 31. 12. 2017 beginnen. Für abweichende Wirtschaftsjahre 2017/18 wurde dieses Mal eine entsprechende Aliquotierung der Bemessungsgrundlage nach Kalendermonaten vorgese-