

Forschungsprämie

Kürzung der Bemessungsgrundlage um Erlöse?

Nettobetrachtung gesetzlich nicht gedeckt

KARL MITTERLEHNER / STEFAN WALLNER*)



Diese Serie befasst sich mit aktuellen Zweifelsfragen rund um die Forschungsprämie. Der vierte Teil widmet sich einer allfälligen Kürzung der Bemessungsgrundlage um realisierte Erlöse. Steuerpflichtige können gemäß § 108c EStG eine Forschungsprämie für eigenbetriebliche Forschung und Auftragsforschung iHv jeweils 14 % der prämiensbegünstigten Forschungsaufwendungen (-ausgaben) geltend machen. Die Basis begünstigter Aufwendungen bietet dabei die zu § 108c EStG ergangene Forschungsprämien-VO. Insbesondere im Rahmen von Betriebsprüfungen kommt es vermehrt zu Diskussionen über die Kürzung von F&E-Aufwendungen um realisierte Verkaufs- oder Schrotterlöse. In diesem Beitrag wird die Zulässigkeit der Kürzung um allfällige Erlöse einer näheren Analyse unterzogen.



1. Gesetzliche Grundlage der Forschungsprämie

§ 108c EStG lautet auszugsweise:

„(1) 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 prämiensbegünstigten Forschungsaufwendungen (-ausgaben) geltend machen. Die Prämien stellen keine Betriebseinnahmen dar; § 6 Z 10 und § 20 Abs 2 sind auf sie nicht anwendbar.“

In der Verordnung zu § 108c EStG und § 118a BAO idF BGBl II 2012/515 wurde in § 1 Folgendes festgelegt:

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

(2) Aufwendungen (Ausgaben) zur Forschung und experimentellen Entwicklung (Anhang I, Teil A) sind:

1. Löhne und Gehälter für in Forschung und experimenteller Entwicklung Beschäftigte einschließlich Arbeitgeberbeiträge zur Sozialversicherung, Wohnbauförderungsbeiträge und sonstige Personalaufwendungen (zB freiwillige Sozialleistungen) sowie Vergütungen für in Forschung und experimenteller Entwicklung Beschäftigte, die außerhalb eines Dienstverhältnisses tätig werden. Bei Beschäftigten, die nicht ausschließlich in Forschung und experimenteller Entwicklung tätig sind, werden die der Arbeitsleistung für Forschung und experimentelle Entwicklung entsprechenden Anteile an diesen Aufwendungen (Ausgaben) herangezogen.
2. Unmittelbare Aufwendungen (Ausgaben) und unmittelbare Investitionen (einschließlich der Anschaffung von Grundstücken), soweit sie nachhaltig Forschung und experimenteller Entwicklung dienen.

*) Mag. Karl Mitterlehner ist Wirtschaftsprüfer/Steuerberater und Partner der ICON Wirtschaftstreuhand GmbH in Linz. Mag. Stefan Wallner ist Steuerberater und Manager der ICON Wirtschaftstreuhand GmbH in Linz.

3. *Finanzierungsaufwendungen (-ausgaben), soweit sie der Forschung und experimentellen Entwicklung zuzuordnen sind.*
 4. *Gemeinkosten, soweit sie der Forschung und experimentellen Entwicklung zuzuordnen sind.*
- (3) *Aufwendungen (Ausgaben) für Forschung und experimentelle Entwicklung im Sinne dieser Verordnung, die gemäß § 108c Abs 2 Z 2 EStG 1988 an Dritte außer Haus vergeben werden (externe Aufwendungen und Ausgaben für Forschung und experimentelle Entwicklung, Auftragsforschung), sind keine Aufwendungen (Ausgaben) für Forschung und experimentelle Entwicklung im Sinne des § 108c Abs 2 Z 1 EStG 1988.*
- (4) *Die Aufwendungen (Ausgaben) für Forschung und experimentelle Entwicklung eines Wirtschaftsjahres sind in einem nach Maßgabe des Anhangs II zu dieser Verordnung erstellten Verzeichnis darzustellen. Das Verzeichnis hat die Ermittlung der Bemessungsgrundlage und die daraus ermittelte Forschungsprämie zu enthalten. Das Verzeichnis ist auf Verlangen der Abgabenbehörde vorzulegen.“*

2. EStR 2000

Die *EStR 2000* geben hinsichtlich der Bemessungsgrundlage im Wesentlichen ebenfalls die Ausführungen der Verordnung wieder und sprechen von begünstigten Aufwendungen (Ausgaben), die Bestandteil der Bemessungsgrundlage der Forschungsprämie sind. Davon sind steuerfreie Zuwendungen aus öffentlichen Mitteln iSd § 3 Abs 4 EStG abzuziehen.¹⁾ In Rz 8208g *EStR 2000* wird ausgeführt, dass den Gemeinkosten betreffend die allgemeinen kostenrechnerischen Definitionen zu folgen ist. Weiters ist Voraussetzung für die Berücksichtigung als Bestandteil der Bemessungsgrundlage, dass diese der F&E zuzuordnenden Gemeinkosten dem buchhalterischen Aufwand entsprechen und die steuerliche Abzugsfähigkeit dieser Kosten gegeben sein muss.²⁾ In Rz 8208i *EStR 2000* erfolgt eine weitere Einschränkung betreffend Investitionsaufwendungen in Verbindung mit deren nachhaltiger Nutzung für Forschungszwecke (zB die Anschaffung eines Laborgeräts für die F&E-Abteilung). Demnach sind für den nachhaltigen Einsatz von Wirtschaftsgütern für Forschungszwecke gewisse Mindestauern erforderlich.³⁾

3. Ergebnis

In § 108c EStG erfolgt *keine Einschränkung* dahingehend, dass Forschungsaufwendungen durch Erlöse zu kürzen sind. Allerdings erfolgt eine Kürzung der Forschungsaufwendungen durch die Forschungsprämien-VO, wonach die Bestimmungen der §§ 6 Z 10 und 20 Abs 2 EStG sowie des § 12 Abs 2 KStG anzuwenden sind. Betroffen sind damit ausschließlich Zuwendungen aus öffentlichen Mitteln iSd § 3 Abs 4 EStG (hingegen jedoch nicht andere Zuwendungen, die mit Forschungsaufwendungen im Zusammenhang stehen) und steuerlich nicht abzugsfähige Aufwendungen.

Allgemein versteht man unter *Aufwand* den Einsatz oder die zu erbringende Leistung, um einen bestimmten Nutzen zu erzielen. In der Betriebswirtschaftslehre versteht man unter Aufwand den bewerteten Verbrauch aller Güter (Waren und Dienstleistungen) in einer bestimmten Rechnungsperiode. Der Aufwand kann – muss aber nicht – gleichzeitig eine Auszahlung, eine Ausgabe oder Kosten umfassen. Es handelt sich somit um periodisierte Ausgaben einer Abrechnungsperiode, die in der Erfolgsrechnung den Erträgen gegenübergestellt werden. Das Gegenstück zum Aufwand ist der Ertrag. Schon aus der allgemeinen betriebswirtschaftlichen Definition des Aufwands ergibt sich *keine*

¹⁾ EStR 2000, Rz 8208f.

²⁾ EStR 2000, Rz 8208g.

³⁾ EStR 2000, Rz 8208i.

Nettobetrachtung im Sinne einer Saldierung mit Erträgen. Auch das UGB sieht in § 196 Abs 2 ein Saldierungsverbot zwischen Aufwendungen und Erträgen vor. Der Zweck des Verrechnungsverbots im Unternehmensrecht besteht darin, die Zusammensetzung der Aufwendungen und Erträge in ihrem vollen Umfang darzustellen.⁴⁾

Somit kann festgehalten werden, dass weder aus dem Gesetz, der dazu ergangenen Verordnung oder den EStR 2000 noch aus dem im Steuer- und Unternehmensrecht verordneten allgemeinen Aufwandsbegriff eine Kürzung der Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie um Verkaufserlöse bzw Schrotterlöse ableitbar ist.

4. Konsequenzen für die Behandlung von Erlösen

Nachfolgend angeführte Beispiele und Überlegungen untermauern das Ergebnis dieser Analyse.

- Bei einem Anlagenbauer, der im Rahmen einer Auftragsabwicklung eine maschinelle Anlage in wesentlichen Komponenten mittels anerkannter F&E-Tätigkeit verbessert, führt das vom Auftraggeber erhaltene Entgelt jedenfalls zu keiner Verringerung der Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie.
- Gleiches gilt bei der Prototypenherstellung. Anhang I Abschnitt B Z 11 der Forschungsprämien-VO führt aus, dass bei Prototypen die Konstruktion, Errichtung und Erprobung zur Gänze unter F&E fällt, jedoch nur so lange, bis der beabsichtigte Entwicklungsendstand (Produktionsreife) erreicht ist.⁵⁾ Die Aufwendungen im Zusammenhang mit einem Prototyp sind somit bis zur kommerziellen Verwertung in vollem Umfang prämienbegünstigt. Eine kommerzielle Verwertung im Anschluss an die F&E-Tätigkeit ist für die Forschungsprämie nicht schädlich.
- In diesem Zusammenhang kann auch die Systematik der Auftragsforschung herangezogen werden. Der Auftragnehmer kann, sofern der Auftraggeber die Auftragsforschungsprämie nicht in Anspruch nimmt bzw keine Mitteilung bis zum Bilanzstichtag des Auftraggebers erfolgt, seine gesamten Aufwendungen für die eigenbetriebliche F&E heranziehen. Es erfolgt dabei keine Kürzung um die vom Auftraggeber erhaltene Vergütung.
- Auch ein Größenschluss könnte hier angestellt werden: Wenn die Verkaufserlöse des gesamten Forschungsprojekts zu keiner Kürzung führen, sollten etwa auch Teilerlöse für Schrott erster Testprodukte zu keiner Kürzung führen.
- Der Verkaufserlös von zuvor in F&E eingesetzter Wirtschaftsgüter führt – soweit das Nachhaltigkeitsgebot⁶⁾ der Investition erfüllt wurde – ebenfalls zu keiner Kürzung der Bemessungsgrundlage.



Auf den Punkt gebracht

Eine Kürzung der Bemessungsgrundlage um realisierte Veräußerungs- oder Schrotterlöse entspricht nicht der gesetzlichen Regelung und dem Grundgedanken der Forschungsprämie. Sowohl der Gesetzestext als auch die Forschungsprämien-VO sprechen jeweils nur von Aufwendungen (Ausgaben). Eine Nettobetrachtung im Sinne einer Einbeziehung lediglich verbleibender Mehraufwendungen ist durch Gesetz und Verordnung nicht gedeckt. Zu berücksichtigen sind alle unmittelbaren und mittelbaren F&E-Aufwendungen, um ein begünstigtes F&E-Projekt durchzuführen.

⁴⁾ *Clausner/Korth* in *Zöllner/Noack* (Hrsg), Kölner Komm AktG, § 246 HGB Rz 28.

⁵⁾ Anhang I B. Z 11 Forschungsprämien-VO.

⁶⁾ EStR 2000, Rz 8208i.