

Digitalisierung und Industrie 4.0 im Rahmen der Forschungsprämie gem § 108 c EStG

BEITRAG. Das Jahr 2020 war von einem zentralen Thema dominiert: Coronavirus SARS-CoV-2. Die aktuelle Situation stellt Politik, Wirtschaft, Verwaltung und Zivilgesellschaft vor massive Herausforderungen. Insb der Digitalisierung wurde im Zuge der COVID-19-Pandemie ein besonderer Stellenwert zugesprochen. Neben der Erforschung therapeutischer Medikamente und Impfstoffe gegen das Coronavirus stellen die Bereiche Digitalisierung und Industrie 4.0 im Rahmen der Forschung und experimenteller Entwicklung zentrale Handlungsfelder dar, die bei all diesen Herausforderungen eine entscheidende Rolle spielen.

ecolex 2021/194



Mag. **Stefan Wallner** ist Steuerberater bei Wallner Tax Consulting in Wilhering.

Mag. **Helene Grabner**, LL.B., ist Steuerexpertin in einem auf Automatisierungstechnologie spezialisierten Unternehmen.

A. Digitalisierung und Industrie 4.0

Digitalisierung und Industrie 4.0 – Schlagwörter –, die derzeit in aller Munde sind, weisen auch iZm der Forschungsprämie Relevanz auf. Die Digitalisierung von Produkten, Dienstleistungen und Prozessen hat die nächste Entwicklungsstufe der Produktion eingeleitet und eröffnet eine Fülle an neuen Möglichkeiten.¹⁾ In der Regel ist unter Digitalisierung die Umwandlung analoger in digitale Formate zu verstehen.²⁾ Digitalisierung meint dabei die strategisch orientierte Transformation von Prozessen, Produkten, Dienstleistungen bis hin zur Transformation kompletter Geschäftsmodelle unter Nutzung moderner Informations- und Kommunikationstechnologien. Zielsetzung ist, nachhaltige Wertschöpfung effektiv und effizient zu gewährleisten.³⁾

Um die volle Wirkungskraft entfalten zu können, bedarf es neuartiger Ansätze und Lösungen, für die das aktuelle Wissen erweitert und die verfügbaren Technologien weiterentwickelt werden müssen. Industrie 4.0 meint dabei die Digitalisierung und Vernetzung gesamter Wertschöpfungsketten, welche der Mechanisierung, Elektrifizierung und Automatisierung derzeit als „vierte industrielle Revolution“ folgt.⁴⁾ Industrie 4.0 subsumiert die Digitalisierung von Produkten und den zunehmenden Einsatz vernetzter digitaler Technologien und ist geprägt durch zwei Evolutionen: Vernetzung und Selbststeuerung. In Industrie 4.0 tauschen Maschinen, Steuerungssysteme, Produkte und Werkstücke ständig Informationen untereinander aus. Die technologische Basis bilden zahlreiche Mikroprozessoren und Sensoren, die zu Netzwerken verbunden sind. Diese Integration ermöglicht Effizienz und Flexibilität in einer noch nicht dagewesenen Form.⁵⁾ Dabei findet ein Wandel auf allen Stufen der Wertschöpfungskette statt und betrifft vor- und nachgelagerte Akteure ebenso wie unternehmensinterne Prozesse.⁶⁾ Industrie 4.0 soll zu einer höheren Produktivität, mehr Innovation und geringerem Ressourcenverbrauch führen.

Forschung und experimentelle Entwicklung (F&E) sind im Kontext von Industrie 4.0 und Digitalisierung wichtige Treiber.⁷⁾ Einerseits revolutionieren Digitalisierung und Industrie

4.0 die Art und Weise der F&E und andererseits muss F&E auch ihren eigenen Beitrag leisten. Dieser Beitrag reicht von der Digitalisierung der Wertschöpfung und des Produkt- und Serviceportfolios bis hin zum digitalen Geschäftsmodell.⁸⁾ Um für Zwecke der steuerlichen Forschungsprämie eine Begünstigungsfähigkeit von Digitalisierungsmaßnahmen feststellen zu können, bedarf es einer Abgrenzung der Rechtsgrundlagen und Kriterien.

B. Forschungsprämie gem § 108 c EStG – Rechtsgrundlagen

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

Nach § 108 c Abs 2 Z 1 EStG wird eigenbetriebliche F&E wie folgt definiert:

„Eigenbetriebliche Forschung und experimentelle Entwicklung, die systematisch und unter Einsatz wissenschaftlicher Methoden durchgeführt wird. Zielsetzung muss sein, den Stand des Wissens

¹⁾ Verein Industrie 4.0 Österreich, Ergebnispapier „Forschung, Entwicklung & Innovation in der Industrie 4.0“ (2018) 5ff.

²⁾ Setnicka in Setnicka/Krippner/Rosar (Hrsg), Digitalisierung im Steuer- und Rechnungswesen (2020) 22.

³⁾ Becker/Pflaum in Becker et al (Hrsg), Geschäftsmodelle in der digitalen Welt – Strategien, Prozesse und Praxiserfahrungen (2019) 9.

⁴⁾ Verein Industrie 4.0 Österreich, Ergebnispapier „Forschung, Entwicklung & Innovation in der Industrie 4.0“ (2018) 5ff.

⁵⁾ Setnicka in Setnicka/Krippner/Rosar (Hrsg), Digitalisierung im Steuer- und Rechnungswesen (2020) 20 und 33.

⁶⁾ Verein Industrie 4.0 Österreich, Ergebnispapier „Forschung, Entwicklung & Innovation in der Industrie 4.0“ (2018) 5ff.

⁷⁾ Verein Industrie 4.0 Österreich, Ergebnispapier „Forschung, Entwicklung & Innovation in der Industrie 4.0“ (2018) 5ff.

⁸⁾ PWC, Forschung und Entwicklung 4.0 (2017) 11.

zu vermehren sowie neue Anwendungen dieses Wissens zu erarbeiten. Die Forschung muss in einem inländischen Betrieb oder einer inländischen Betriebsstätte erfolgen.“

Die Definition des § 108c Abs 2 Z 1 EStG wird durch die dazu ergangene FPrV mittels Begriffsbestimmungen und Abgrenzungen in Anh I näher bestimmt. Dazu Anh I Teil A Z 1 FPrV: „Forschung und experimentelle Entwicklung im Sinne des § 108c Abs 2 Z 1 EStG 1988 ist eine schöpferische Tätigkeit, die auf systematische Weise unter Verwendung wissenschaftlicher Methoden mit dem Ziel durchgeführt wird, den Stand des Wissens zu vermehren sowie neue Anwendungen dieses Wissens zu erarbeiten. Forschung und experimentelle Entwicklung in diesem Sinne umfasst Grundlagenforschung (Z 2) und/oder angewandte Forschung (Z 3) und/oder experimentelle Entwicklung (Z 4). Sie umfasst sowohl den naturwissenschaftlich-technischen als auch den sozial- und geisteswissenschaftlichen Bereich.“

Neben der FPrV kann auch das Frascati Manual 2015 zur Auslegung begünstigter F&E dienlich sein. Aufgrund der ausdrücklichen Erwähnung des Frascati Manuals in der FPrV ist klargestellt, dass bei der Interpretation begünstigter F&E neben der Verordnung selbst das Frascati Manual 2015 ergänzend heranzuziehen ist.⁹⁾

Aus dem Blickwinkel der Forschungsprämie ist das 2. Kapitel („Concepts and definitions for identifying R&D“) besonders relevant. Die grundlegende F&E-Definition des Frascati Manuals lautet wie folgt:

„Research and experimental development (R&D) comprise creative and systematic work undertaken in order to increase the stock of knowledge – including knowledge of humankind, culture and society – and to devise new applications of available knowledge.“¹⁰⁾

Ohne dadurch die Definition des § 108c bzw der FPrV von F&E substantiell zu ändern, beschreibt das Frascati Manual 2015 fünf kumulativ zu erfüllende Merkmale:

- Neuheit
- Unsicherheit
- schöpferische Tätigkeit
- systematische Weise und
- Übertragbarkeit/Reproduzierbarkeit.

Zumindest prinzipiell müssen bei jeder kontinuierlich oder gelegentlich betriebenen F&E-Aktivität alle Kriterien erfüllt sein.¹¹⁾

C. Kriterien der Abgrenzung begünstigter F&E-Projekte

Für die Beurteilung der Begünstigungsfähigkeit der Digitalisierung und von Industrie 4.0 iZm der Forschungsprämie ist nach den oa allgemeinen Kriterien gem § 108c EStG, der dazu ergangenen FPrV sowie den Begriffsbestimmungen des Frascati Manual 2015 zu prüfen.

Zielsetzung von Digitalisierungs- bzw Industrie 4.0-Projekten muss also sein, den Stand des Wissens zu vermehren bzw neue Anwendungen des Wissens zu erarbeiten. Diese Tätigkeiten müssen auf systematische Weise und unter Einsatz wissenschaftlicher Methoden erfolgen. Die vom Frascati Manual 2015 fünf kumulativ zu erfüllenden Merkmale sind zu beachten:

- Neuheit (novel): gerichtet auf neue Erkenntnisse und Anwendungen; im betrieblichen Bereich hat sich die Neuheit am vorhandenen Wissenstand in der Branche zu messen.

- Unsicherheit (uncertain): Ein Element der Unsicherheit hinsichtlich des Ergebnisses, Zeitaufwands, benötigter Ressourcen oder Kosten muss vorliegen.
- Schöpferische Tätigkeit (creative): keine Routinetätigkeiten; objektiv neue Konzepte oder Ideen von geeigneten Menschen, die den Stand des Wissens vermehren.
- Systematische Weise (systematic): bewusster, planmäßig ablaufender Prozess.
- Übertragbarkeit und/oder Reproduzierbarkeit (transferable and/or reproducible): Ergebnisse müssen durch Dritte nachvollziehbar und/oder reproduzierbar sein.¹²⁾

Als die beiden wesentlichsten Kriterien für die Abgrenzung zwischen begünstigter F&E und verwandten nicht begünstigten Tätigkeiten werden das Vorhandensein eines „nennenswerten Elements von Neuheit“ und die „Lösung einer wissenschaftlichen und/oder technologischen Unsicherheit“ gesehen.¹³⁾

Laut VwGH sei es essenziell, dass die Tätigkeit etwas „Neues“ hervorbringt und den bisherigen Wissensstand in dem erforschten Gebiet erweitert. Zweifellos setzt jede Forschungstätigkeit, durch die neue wissenschaftliche Erkenntnisse gewonnen werden sollen, eine zu beantwortende Fragestellung („scientific and/or technological uncertain“) voraus. Es darf bloß die Lösung, mit der eine bisher bestehende Wissenslücke geschlossen werden soll, für einen Fachmann nicht offensichtlich sein. Die durch die Forschungstätigkeit erarbeitete oder zumindest angestrebte Lösung muss insofern über den bisherigen Wissensstand hinausgehen und sich nicht für einen Fachmann als offensichtliche Lösung der zur erforschenden Fragestellung anbieten.¹⁴⁾ Der Lösungsweg darf theoretisch nicht herleitbar sein; erst durch systematisches Ausprobieren bzw Experimentieren darf sich der Branchenexperte dem vordefinierten Entwicklungsziel schrittweise annähern. Damit verbunden ist immer ein „Risiko des Scheiterns“, aufgrund dessen die Unsicherheit nicht gelöst werden kann und das Projekt somit scheitert.¹⁵⁾

Von der begünstigten F&E gem § 108c Abs 2 Z 1 EStG abzugrenzen ist auch die Innovation. Innovation heißt wörtlich Erneuerung oder Neuerung und umgangssprachlich wird der Begriff iS von neuen Erfindungen und Ideen und deren wirtschaftlicher Umsetzung verwendet. Kurz gesagt geht es beim Innovationsbegriff darum, *neue oder verbesserte Produkte* auf den Markt zu bringen oder durch neue oder verbesserte Methoden bzw Verfahren bessere Wege zu finden, Produkte auf den Markt zu bringen. IdR handelt es sich bei Digitalisierungsmaßnahmen um Innovationen. *F&E kann dabei, muss aber nicht Bestandteil von Innovationstätigkeiten sein.* Der Innovationsbegriff ist somit weitreichender als jener der F&E. Aktivitäten, die zwar Bestandteil des Innovationsprozesses

⁹⁾ Mitterlehner/Wallner, Merkmale begünstigter Forschung und Entwicklung, SWK 2018 Heft 1/2, 25.

¹⁰⁾ Frascati Manual 2015 Tz 2.5.

¹¹⁾ Frascati Manual 2015 Tz 2.8.

¹²⁾ Mitterlehner/Wallner, Merkmale begünstigter Forschung und Entwicklung, SWK 2018 Heft 1/2, 26. MwN Wallner/Grabner, Praxisleitfaden Forschungsprämie (2021) 23ff.

¹³⁾ Wallner/Grabner, Praxisleitfaden Forschungsprämie (2021) 25f.

¹⁴⁾ VwGH 29.3.2017, Ra 2015/15/0060; BFG 3.6.2015, RV/2101202/2014; Mitterlehner/Wallner, Element der Neuheit und Lösung einer Unsicherheit im Lichte der Judikatur, SWK 2018/6, 318.

¹⁵⁾ Krickl/Jerabek/Koller, Abgrenzungsfragen im Zusammenhang mit der Forschungsprämie: experimentelle Entwicklung vs Produktion, taxlex 2015, 97f.

sind, aber die Kriterien und Merkmale der F&E nicht erfüllen, sind somit nicht begünstigt.¹⁶⁾

D. Conclusio

Im Rahmen von Digitalisierung und Industrie 4.0 kann F&E einen entscheidenden Part einnehmen. Aktivitäten, die zwar Bestandteil von Digitalisierungs- bzw Industrie-4.0-Projekten sind, aber die Kriterien und Merkmale der F&E nicht erfüllen, sind allerdings nicht begünstigt. Kurzum: Industrie 4.0 ist ein breitgefächertes Schlagwort, die Beurteilung der Begünstigungsfähigkeit iZm der Forschungsprämie hat im Einzelfall zu erfolgen! Die vom Frascati Manual 2015 fünf kumulativ zu er-

füllenden Merkmale sind zu beachten: Element der Neuheit, Lösung einer Unsicherheit, schöpferische Tätigkeit, systematische Weise und Übertragbarkeit und/oder Reproduzierbarkeit. Als die beiden wesentlichen Kriterien für die Abgrenzung zwischen begünstigter und nicht begünstigter F&E sind das Vorhandensein eines „nennenswerten Elements von Neuheit“ und die „Lösung einer wissenschaftlichen und/oder technologischen Unsicherheit“.

¹⁶⁾ Frascati Manual 2015, 2.46f.

EuGH-Update – Umsatzsteuer

RECHTSPRECHUNGSÜBERSICHT. Die AutorInnen besprechen in dieser Ausgabe des EuGH-Update – Umsatzsteuer die neueste einschlägige Rsp des EuGH. **ecolex 2021/195**



Markus Mittendorfer, LL.M (WU), ist wissenschaftlicher Mitarbeiter am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU Wien.



Mag. **Christina Pollak**, LL.M, ist KPMG-Forschungsprojektassistentin am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU Wien.



Annika Streicher, LL.M (WU) BA, ist wissenschaftliche Mitarbeiterin am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU Wien.

1. EuGH zu Vorsteuerberichtigung und Besorgungsleistungen

EuGH 12. 11. 2020, C-734/19, ITH Comercial Timișoara, ECLI:EU: C:2020:919

vorlegendes Gericht: Tribunalul București (Rumänien)

Normen: MwStSyst-RL (RL 2006/112/EG)

Der EuGH prüft die Voraussetzungen der Vorsteuerberichtigung und entwickelt die Voraussetzungen der Besorgungsleistung weiter.

Der Ausgangssachverhalt betraf eine rumänische Gesellschaft, ITH, die in den Jahren 2006–2007 auf einem neu erworbenen Grundstück die Errichtung eines Gebäudes plante. Ein Teil des Gebäudes sollte als Produktionsräumlichkeiten für einen Aufzugshersteller ausgestattet werden, um diese Räumlichkeiten für mindestens zehn Jahre an den Aufzugshersteller steuerpflichtig zu vermieten. Aufgrund der geplanten steuerpflichtigen Vermietung machte ITH für die getätigten Investitionen die entsprechende Mehrwertsteuer als Vorsteuer geltend. Die wirtschaftliche und finanzielle Situation von ITH, ausgelöst durch die Wirtschaftskrise 2008, ermöglichte es ITH jedoch nicht, die Investitionsprojekte abzuschließen.

Fraglich vor dem EuGH war, ob ITH eine Vorsteuerberichtigung vorzunehmen hat, da die Investitionsprojekte nicht vollendet wurden. Der EuGH betont hierzu, dass der Vorsteuerabzug ein der MwStSyst-RL immanentes Recht ist, das nicht beschränkt werden darf. Eine Vorsteuerkorrektur ist nur vorzunehmen, wenn der Unternehmer die Umsätze zur Ausführung von steuerbefreiten Umsätzen verwendet oder nicht mehr beabsichtigt, die Gegenstände für besteuerte Ausgangsumsätze zu verwenden. Wenn der Unternehmer das Investitionsprojekt aufgrund von Umständen, die von seinem Willen unabhängig sind, aufgegeben hat, so ist keine Vorsteuerberichtigung vorzunehmen.

Zudem wurde der EuGH vom rumänischen Gericht gefragt, ob ITH bei Erwerb und Errichtung des Gebäudes durch die anschließende Vermietung an den Aufzugshersteller als Kommissionär für diesen tätig wurde. Die rumänische Steuerbehörde argumentierte, dass ITH Kommissionär sei, weil das Bauwerk nach den Anforderungen des zukünftigen Mieters errichtet wurde. Für die Kommissionärsstruktur (s Art 14 [2] [c] MwStSyst-RL für Waren und Art 28 MwStSyst-RL für Dienstleistungen) müssen zwei Voraussetzungen erfüllt sein: Erstens muss zwischen Kommissionär und Kommittent ein Auftrag zur Lieferung der Waren oder Erbringung der Dienstleistungen bestehen. Im gegebenen Fall ging aus den Akten nicht klar hervor, ob eine (mündliche oder schriftliche) Vereinbarung zwischen den Parteien getroffen worden war. Das müsse das zuständige, vorliegende Gericht prüfen. Zweitens muss eine Gleichartigkeit der Waren oder Dienstleistungen bestehen, die der Kommissionär erwirbt und anschließend an den Kommittenten veräußert. Diese Gleichartigkeit umfasst (bei Waren) auch die Übertragung des Eigentumsrechts an den Kommittenten. Im gegebenen Fall bezog der Kommissionär Waren und Dienstleistungen zur Errichtung des Gebäudes, um das Gebäude an die Wünsche des Kunden anzupassen. Das Eigentumsrecht an den Waren, in diesem Fall dem Gebäude, wurde jedoch nicht auf den Kommittenten übertragen und auch die von ITH bezogenen Dienstleistungen wurden nicht an den Aufzugshersteller übertragen. Vielmehr bezog ITH im eigenen Namen und auf eigene Rechnung das Gebäude und die Dienstleistungen. Aus diesem Grund ist die zweite