

Karl Mitterlehner / Matthias Mitterlehner<sup>\*)</sup>

## Steueranreize für Forschung und Entwicklung – IFA-Nationalbericht Österreich für den IFA-Kongress 2015 in Basel

TAX INCENTIVES ON RESEARCH AND DEVELOPMENT – AUSTRIAN NATIONAL REPORT FOR THE IFA CONGRESS 2015 IN BASEL

More and more countries are introducing tax incentives on research and development. The EU and the OECD, however, are concerned whether the beneficial tax treatment of R&D activities and the accompanying tax loss actually lead to an increase in R&D activities. At the 69<sup>th</sup> Congress of the International Fiscal Association (IFA), which was held from August 30<sup>th</sup> to September 3<sup>rd</sup>, 2015 in Basel, one of the two general topics was “*Tax Incentives on Research and Development*”.<sup>1)</sup> The General Report was written by Prof. Dr. Robert *Danon* (University of Lausanne, Switzerland). Karl *Mitterlehner* and Matthias *Mitterlehner* sum up the Austrian National Report.

### I. Nationalbericht Österreich

Studien der OECD zeigen, dass eine steigende Anzahl an Staaten Steueranreize für Forschung und Entwicklung (F&E) einführen und diese Anreize zudem immer großzügiger ausgestalten, um ihren Bemühungen, immaterielle Vermögenswerte von (insbesondere) multinationalen Unternehmen anzulocken und die Ausgaben für Forschung und Entwicklung zu steigern, gerecht zu werden. Sowohl bei der Europäischen Kommission als auch bei der OECD wachsen jedoch die Bedenken, ob der durch diese Begünstigungen entstehende Steuerausfall tatsächlich durch erhöhte Anstrengungen der Unternehmen im Bereich der F&E kompensiert werden kann.<sup>2)</sup>

Um dies auf nationaler Ebene zu analysieren, sollte im Rahmen der Nationalberichte in einem ersten Schritt dargestellt werden, was die Grundsätze hinter den nationalen Bestimmungen zur steuerlichen Begünstigung von F&E sind und wie diese im Detail ausgestaltet sind. In einem zweiten Schritt sollte analysiert werden, ob die nationalen Bestimmungen in einem internationalen Kontext mit abgeschlossenen DBA sowie mit Unionsrecht vereinbar sind. Abschließend sollte der Transfer von immateriellen Vermögenswerten in Niedrigsteuerländer und Lizenzzahlungen an zwischengeschaltete Lizenzgesellschaften aus österreichischer steuerlicher Sicht gewürdigt werden. Dieser Beitrag fasst die Ergebnisse des Nationalberichts zusammen, konzentriert sich jedoch auf die Steueranreize für Forschung und Entwicklung. Im Hinblick auf die Einschränkung der Abzugsfähigkeit von Lizenzzahlungen iSd § 12 Abs 1 Z 10 KStG darf an dieser Stelle jedoch angemerkt werden, dass nach den Erkenntnissen des Generalberichterstatters Österreich als einziges Land – von allen Ländern, die von den diesjährigen Nationalberichten abgedeckt wurden<sup>3)</sup> – ein Abzugsverbot vorsieht, das rein auf

\*) StB/WP Mag. Karl *Mitterlehner* ist geschäftsführender Gesellschafter, StB Mag. Matthias *Mitterlehner* ist Mitarbeiter einer international tätigen Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungskanzlei in Linz.

1) Als zweites Generalthema wurde „*The practical protection of taxpayer’s fundamental rights*“ behandelt.

2) Vgl. *OECD*, *New Sources of Growth: Knowledge-Based Capital* (2013) <http://www.oecd.org/sti/innovation/knowledge-based-capital-synthesis.pdf> (Zugriff am 17. 11. 2015); *OECD*, *Supporting Investment in Knowledge Capital, Growth and Innovation* (2013) [http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/industry-and-services/supporting-investment-in-knowledge-capital-growth-and-innovation\\_9789264193307-en#page4](http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/industry-and-services/supporting-investment-in-knowledge-capital-growth-and-innovation_9789264193307-en#page4) (Zugriff am 17. 11. 2015).

3) Es sind dies: Argentinien, Australien, Belgien, Brasilien, Dänemark, Deutschland, Estland, Finnland, Frankreich, Griechenland, Großbritannien, Indien, Italien, Kanada, Kolumbien, Liechtenstein, Luxemburg, Mexiko, Niederlande, Neuseeland, Norwegen, Österreich, Peru, Polen, Portugal, Republik Korea, Rumänien, Schweden, Schweiz, Singapur, Slowenien, Spanien, Südafrika, Taiwan, Türkei, Ukraine, Ungarn, Uruguay und die Vereinigten Staaten von Amerika.

der begünstigten Besteuerung der Lizenzen auf Ebene des ausländischen Empfängers basiert.<sup>4)</sup>

## II. Steuerliche Begünstigungen für Forschung und Entwicklung im nationalen Kontext

### 1. Die Definition von Forschung und Entwicklung

Gemäß § 108c Abs 2 Z 1 EStG hat Forschung und experimentelle Entwicklung die Vermehrung des Wissens sowie die Erarbeitung neuer Anwendungen des Wissens zum Ziel, wobei dies systematisch und unter Einsatz wissenschaftlicher Methoden geschehen soll. Diese Definition basiert im Wesentlichen auf jener des *OECD Frascati Manual*,<sup>5)</sup> das nach den Gesetzesmaterialien zum Konjunkturbelebungs-gesetz 2002 auch für Abgrenzungsfragen herangezogen werden kann.<sup>6)</sup> Demnach endet das Stadium der Forschung und Entwicklung grundsätzlich in der Phase der experimentellen Entwicklung. Die Produkteinführung und die Diffusion am Markt, die durchaus sehr innovatorisch sein können, werden somit vom Begriff der „Forschung und experimentellen Entwicklung“ nicht mehr gedeckt.<sup>7)</sup>

Für die Anwendbarkeit der Erfinderbegünstigung<sup>8)</sup> hat das OECD Frascati Manual jedoch keine Relevanz. Diese Begünstigung stellt auf eine durch ein Patent geschützte Erfindung ab. Da sich für den Begriff „Erfindung“ im EStG keine Definition findet, wird auf das Patentgesetz abgestellt.<sup>9)</sup> Gemäß § 1 Abs 1 PatG sind Erfindungen auf allen Gebieten der Technik patentierbar, „sofern sie neu sind, sich für den Fachmann nicht in nahe liegender Weise aus dem Stand der Technik ergeben und gewerblich anwendbar sind“.<sup>10)</sup>

### 2. Steuerliche Begünstigungen für Forschung und Entwicklung in Österreich

Das österreichische Steuerrecht kennt mehrere Begünstigungen für F&E. Die wohl bedeutsamste ist die Forschungsprämie für eigenbetriebliche Forschung und Auftragsforschung iSd § 108c EStG. Diese erlaubt es, eine (auszahlbare) Steuergutschrift von 10 %<sup>11)</sup> der im jeweiligen Steuerjahr angefallenen begünstigten Aufwendungen<sup>12)</sup> für F&E geltend zu machen, insoweit F&E-Aktivitäten im Sinne des Gesetzes und der Forschungsprämienverordnung<sup>13)</sup> vorliegen. Dies ist bei eigenbetrieblicher Forschung anhand eines Gutachtens der Forschungsförderungsgesellschaft (FFG) zu belegen.<sup>14)</sup> Als Bemessungsgrundlage sind die Forschungsaufwendungen heranzuziehen, wobei diese im Rahmen der Auftragsforschung mit 1 Mio Euro gedeckelt sind.<sup>15)</sup>

<sup>4)</sup> Vgl *Danon* in *IFA, Cahiers de droit fiscal international* (2015) Vol 100a, Tax Incentives on Research and Development (R&D), Generalbericht, 53.

<sup>5)</sup> *OECD, Frascati Manual* (2001) Rz 63; *Schneider*, Steuerliche Begünstigung von Forschung und Entwicklung (2014) 16.

<sup>6)</sup> Vgl EriRV 977 BlgNR 21. GP, 12 f; *Heitzinger/Silber*, Forschungsfreibeträge und Forschungsprämie (2003) 27.

<sup>7)</sup> So auch *Schneider*, Forschung und Entwicklung, 16.

<sup>8)</sup> Berechtigt zur Besteuerung mit dem Halbesteuersatz, siehe Punkt II.2.

<sup>9)</sup> Vgl *Doralt* in *Doralt/Mayr/Kirchmayr/Zorn*, EStG (17. Lfg, 2014) § 38 Rz 3.

<sup>10)</sup> § 1 Abs 1 PatG.

<sup>11)</sup> Mit dem Steuerreformgesetz 2015/2016, BGBl I 2015/118, wurde die Forschungsprämie mit Wirkung ab 1. 1. 2016 auf 12 % erhöht. Vgl EriRV 750 BlgNR 25. GP, 12.

<sup>12)</sup> Zur Ermittlung der „begünstigten Aufwendungen“ siehe *Geißler*, Die Ermittlung von Aufwendungen für Forschungen im Sinne der Forschungsförderung des § 108c EStG, RWZ 2013, 37 (37 ff); zur Ermittlung der begünstigten Aufwendungen in Verbindung mit dem Bezug von Förderungen aus öffentlichen Mitteln UFS 28. 8. 2013, RV/0098-S/12.

<sup>13)</sup> BGBl II 2012/515.

<sup>14)</sup> Vgl § 108c Abs 7 EStG. Vgl dazu *Atzmüller*, EStR-Wartungserlass 2013: Steuerliche Forschungsförderung neu, RdW 2013, 363 (363 ff); *Atzmüller/Schlager*, Forschungsprämie im 1. StabG 2012: Chancen für Steuerpflichtige, Finanz und Wirtschaftsprüfer, RWZ 2012, 106 (106 ff); *Baldauf*, Was bringt ein Jahresgutachten? SWK 2013, 677 (677 ff); *Fellinger*, Die Neuerungen bei der Geltendmachung einer steuerlichen Forschungsförderung, ÖStZ 2012, 509 (509 ff); *Jann/Füreder/Jahn*, Die Forschungsprämienverordnung 2012, SWK 2013, 393 (393 ff); *Jann/Pock*, Forschungsprämie – das neue Verfahren, RWZ 2013, 52 (52 ff); *Mitterlehner/Theinschnack/Handl*, Die Neuregelung der Forschungsprämie durch das 1. Stabilitätsgesetz 2012, SWK 2012, 803 (803 ff).

<sup>15)</sup> Vgl § 108c Abs 2 Z 2 Teilstrich 4 EStG.

Des Weiteren sieht § 38 EStG<sup>16)</sup> die sogenannte „*Erfinderbegünstigung*“ vor. Diese Begünstigung berechtigt zur Anwendung des Halbsteuersatzes auf Einkünfte, die durch die Verwertung von patentrechtlich geschützten Erfindungen erzielt werden. Körperschaften können diese Begünstigung jedoch nicht anwenden. Während nämlich Einkünfte natürlicher Personen der progressiven Besteuerung von bis zu 50 % unterliegen, sind die Einkünfte von Körperschaften nur dem – in der Regel geringeren – fixen Steuersatz von 25 % auf Ebene der Körperschaft unterworfen. Auch Steuerpflichtige, die einer Pauschalbesteuerung unterliegen,<sup>17)</sup> sowie beschränkt Steuerpflichtige<sup>18)</sup> können den Halbsteuersatz nicht anwenden.

Schließlich findet sich in § 103 EStG eine Zuzugsbegünstigung für Personen, deren Zuzug der Förderung von Wissenschaft, Forschung Kunst und Sport dient.<sup>19)</sup>

### 3. Steuerpolitische Überlegungen

Die Einführung von Steuerbegünstigungen für F&E wurde in Österreich vor allem damit begründet, F&E-Aktivitäten in Österreich fördern zu wollen.<sup>20)</sup> Bei der Forschungsprämie zeigt sich dies daran, dass eine Forschungsprämie nur für F&E-Aufwendungen geltend gemacht werden kann, die einem inländischen Betrieb oder einer inländischen Betriebsstätte zugerechnet werden können.<sup>21)</sup>

Im Jahr 2002 hat der Gesetzgeber – zusätzlich zu den damals in § 4 Abs 4 Z 4 EStG vorgesehenen Forschungsfreibeträgen – erstmals die Möglichkeit einer Forschungsprämie geschaffen.<sup>22)</sup> Mit dem Veranlagungsjahr 2011 wurde der Forschungsfreibetrag abgeschafft.<sup>23)</sup> Gegenüber dem Forschungsfreibetrag sah der Gesetzgeber in der Forschungsprämie im Besonderen jenen Vorteil, dass sie unabhängig von der Ertragskraft des Unternehmens und somit auch insbesondere in der verlustreichen Anfangsphase in Anspruch genommen werden kann. Die Prämie für Auftragsforschung kann vor allem für kleine Betriebe ohne eigene Forschungsabteilung einen Forschungsanreiz darstellen. Die auf dem OECD Frascati Manual basierende Definition ist zudem weiter als die alte Definition, klarer abgegrenzt und international akzeptiert.<sup>24)</sup> Aus der Sicht der Unternehmen wird die Forschungsprämie gemäß eigener Erfahrung aufgrund ihrer Planbarkeit geschätzt, insbesondere im Vergleich mit direkten Forschungsförderungen. Erfüllt die Steuerpflichtige die Voraussetzungen für die Forschungsprämie, so hat er einen durchsetzbaren Rechtsanspruch auf die Forschungsprämie. Die Möglichkeit der Beantragung eines Feststellungsbescheides iSv § 108c Abs 9 EStG schafft zusätzliche Sicherheit für größere bzw langfristige Forschungsprojekte, wurde jedoch bisher nach eigener Erfahrung in der Praxis kaum angenommen.

## III. Österreichische Forschungsbegünstigungen im internationalen Kontext

### 1. Vereinbarkeit mit der Anti-Diskriminierungsbestimmung von DBA

Im zweiten Teil des Nationalberichts geht es darum, inwieweit bestehende Beschränkungen auf Ebene der nationalen Forschungsbegünstigungen im Hinblick auf die Anti-

---

<sup>16)</sup> § 67 Abs 7 EStG sieht eine ähnliche Begünstigung für Einkünfte aus Dienstleistungen und Verbesserungsvorschläge im Rahmen eines Dienstverhältnisses vor.

<sup>17)</sup> Vgl EStR, Rz 8208.

<sup>18)</sup> Vgl § 102 Abs 3 Z 3 EStG. Unter gewissen Voraussetzungen ist jedoch eine Option in die unbeschränkte Steuerpflicht und damit eine Anwendung der Begünstigung möglich; vgl. auch FN 26.

<sup>19)</sup> Details siehe zB Ludwig in Doralt/Mayr/Kirchmayr/Zorn, EStG (17. Lfg, 2014) § 103; Petritz/Kampitsch in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer – Kommentar (58. Lfg, 2015) § 103.

<sup>20)</sup> Vgl zB ErIRV 992 BlgNR 22. GP, 5; Schneider, Forschung und Entwicklung, 1 ff.

<sup>21)</sup> Vgl § 108c Abs 2 Z 1 Satz 3 EStG für die eigenbetriebliche F&E und § 108c Abs 2 Z 2 Teilstrich 1 EStG für außerbetriebliche F&E.

<sup>22)</sup> Konjunkturbelebungs-gesetz 2002, BGBl I 2002/68.

<sup>23)</sup> Budgetbegleitgesetz 2011, BGBl I 2010/111.

<sup>24)</sup> Vgl ErIRV 977 BlgNR 21. GP, 12 f.

Diskriminierungsbestimmung von DBA, die EU-Grundfreiheiten und das EU-Beihilfenrecht bedenklich sein können. Des Weiteren waren die Verlagerung von immateriellen Vermögenswerten in Niedrigsteuere Länder sowie Lizenzzahlungen an zwischengeschaltete Patentgesellschaften („IP companies“) kritisch zu beurteilen. In diesem Beitrag soll lediglich auf die DBA- und unionsrechtliche Würdigung der Forschungsbegünstigungen eingegangen werden.

Art 24 Abs 3 OECD MA fordert, dass die Besteuerung einer inländischen Betriebsstätte von Steuerausländern nicht ungünstiger sein darf als die Besteuerung eines österreichischen Unternehmens, das die gleiche Tätigkeit ausübt. Da die Forschungsprämie iSd § 108c EStG inländischen Betriebsstätten unabhängig vom Ansässigkeitsstaat des Stammhauses zugänglich ist, besteht kein Konflikt mit Art 24 Abs 3 OECD MA.

Anders stellt sich die Angelegenheit bei Steuerausländern mit inländischer Betriebsstätte dar, die den Halbsatz der Erfinderbegünstigung iSd § 38 EStG anwenden möchten. Diese sind grundsätzlich nur beschränkt steuerpflichtig, während der Halbsatz nur unbeschränkt Steuerpflichtigen zusteht.<sup>25)</sup> § 1 Abs 4 EStG sieht zwar eine Möglichkeit zur Option in die unbeschränkte Steuerpflicht vor, aufgrund des eingeschränkten Anwendungsbereichs<sup>26)</sup> können aber zahlreiche Steuerausländer mit inländischer Betriebsstätte diese Option nicht anwenden. Dieser potenzielle Konflikt mit Art 24 OECD MA tritt nur bei natürlichen Personen auf, da Körperschaften den Halbsatz ohnehin nicht anwenden können.

## 2. Vereinbarkeit mit den EU Grundfreiheiten

### 2.1. Erfordernis eines inländischen Betriebs oder einer inländischen Betriebsstätte

Gemäß § 108c Abs 2 Z 1 Satz 3 EStG muss eigenbetriebliche Forschung in einem inländischen Betrieb oder in einer inländischen Betriebsstätte durchgeführt werden und gemäß § 108c Abs 2 Z 2 Teilstrich 1 EStG Auftragsforschung von einem inländischen Betrieb oder von einer inländischen Betriebsstätte beauftragt werden. Nach den ErlRV zum Budgetbegleitgesetz 2011 stellt dies keine Unvereinbarkeit mit EU-Recht dar, da es sich bei der Forschungsprämie um keine steuerliche, sondern vielmehr um eine allgemeine wirtschaftspolitische Maßnahme handelt, die lediglich aufgrund historischer Entwicklungen Einzug in das EStG gefunden hat.<sup>27)</sup> Ob diese Einschätzung bei näherer Betrachtung den unionsrechtlichen Grundfreiheiten gerecht werden kann, ist jedoch fraglich.<sup>28)</sup>

Vergleicht man eine österreichische Gesellschaft, die Forschung in einer inländischen Betriebsstätte durchführt, mit einer Gesellschaft, die in einer EU-Betriebsstätte ihre Forschung durchführt, so kann zweite Gesellschaft keine Forschungsprämie beantragen und ist somit schlechter gestellt.<sup>29)</sup> Zu einer Diskriminierung kann es jedoch nur bei Anwendung der Anrechnungsmethode kommen. Im Rahmen der Befreiungsmethode erfolgt nämlich eine Ausnahme der ausländischen (Betriebsstätten-)Einkünfte von der inländischen Besteuerung, und es kann somit nach der Rechtsprechung des EuGH von der Gewährung steuerlicher Vergünstigungen abgesehen werden.<sup>30)</sup> Erstreckt jedoch

<sup>25)</sup> Nach § 102 Abs 2 Z 3 EStG ist § 38 EStG bei beschränkt Steuerpflichtigen nicht anwendbar.

<sup>26)</sup> Die Option des § 1 Abs 4 EStG ist nur für Staatsangehörige von Mitgliedsstaaten der EU oder einem Staat des EWR anwendbar, die keinen inländischen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt haben. Die Einkünfte müssen zudem zu mindestens 90 % der österreichischen Einkommensteuer unterliegen, oder es müssen maximal 11.000 Euro an Einkünften vorliegen, die nicht der österreichischen Einkommensteuer unterliegen.

<sup>27)</sup> Vgl ErlRV 981 BlgNR 24. GP, 113.

<sup>28)</sup> Vgl Doralt in Doralt/Mayr/Kirchmayr/Zorn, EStG (17. Lfg, 2014) § 38 Rz 16; Kühbacher, Ist der Inlandsbezug bei der Forschungsprämie zulässig? SWI 2014, 481 (481); Jakom/Lenneis, EStG<sup>8</sup> (2015) § 108c Rz 2.

<sup>29)</sup> Vgl Kühbacher, SWI 2014, 481 (483).

<sup>30)</sup> EuGH 15.7.2004, C-315/02, Lenz, Rn 49; 7. 9. 2004, C-319/02, Manninen; 12. 12. 2006, C-374/04, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, Rn 55.

ein Mitgliedstaat sein Besteuerungsrecht auf das weltweite Einkommen eines Steueransässigen, so darf er nach Ansicht des EuGH bei der Besteuerung nicht danach unterscheiden, ob diese Einkünfte aus in- oder ausländischen Quellen stammen.<sup>31)</sup> Die Rechtfertigungsgründe der Notwendigkeit der Wahrung einer ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis und der Kohärenz des Steuersystems greifen dabei nach Ansicht von *Kühbacher* nicht. Einerseits wird Österreichs Besteuerungshoheit durch die Gewährung einer Forschungsprämie für ausländische Betriebsstätteinkünfte weder in Österreich noch in einem anderen Mitgliedstaat eingeschränkt.<sup>32)</sup> Andererseits wird die Kohärenz durch den österreichischen Gesetzgeber selbst mittels der Besteuerung der ausländischen Betriebsstätteinkünfte durchbrochen.<sup>33)</sup>

## 2.2. Auftragsforschung

Die Regierungsvorlage zur Forschungsprämie für Auftragsforschung sah keine Möglichkeit vor, Auftragsforschung die an Forschungseinrichtungen und Unternehmen mit Sitz in einem Staat der EU oder des EWR vergeben wurde, in der Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie zu berücksichtigen.<sup>34)</sup> Die im Schrifttum aufgeworfenen Bedenken<sup>35)</sup> – basierend auf der EuGH-Judikatur in der Rechtssache *Laboratoires Fournier SA*<sup>36)</sup> – scheinen vom Gesetzgeber in der endgültigen Fassung des Wachstums- und Beschäftigungsgesetzes 2005 berücksichtigt worden zu sein.<sup>37)</sup> Forschungsaufwendungen für Auftragsforschung können demnach auch dann berücksichtigt werden, wenn der Auftrag an eine Forschungseinrichtung vergeben wird, deren Sitz in einem Staat der EU oder des EWR gelegen ist.<sup>38)</sup>

## 2.3. Erfinderbegünstigung

Die Einschränkungen des § 102 Abs 3 Z 3 EStG für beschränkt Steuerpflichtige – etwa die Nichtanwendbarkeit der Erfinderbegünstigung iSd § 38 EStG – verstößt für sich genommen klar gegen die EU-Grundfreiheiten.<sup>39)</sup> Auf Basis der Rechtsprechung des EuGH in den Rechtssachen *Wielockx* und *Schumacker*<sup>40)</sup> wurde 1996 § 1 Abs 4 EStG eingeführt, der beschränkt Steuerpflichtigen unter gewissen Bedingungen<sup>41)</sup> die Option in die unbeschränkte Steuerpflicht ermöglicht. Während § 1 Abs 4 EStG wohl grundsätzlich EU-konform ist,<sup>42)</sup> kann diese Bestimmung aufgrund ihres restriktiven Charakters die Unvereinbarkeit mit den EU-Grundfreiheiten nicht für alle Steuerpflichtigen beseitigen, insbesondere nicht für solche Steuerpflichtige, die Einkünften in mehreren Mitgliedstaaten erzielen.<sup>43)</sup>

<sup>31)</sup> EuGH 15.7.2004, C-315/02, *Lenz*, Rn 49; 7. 9. 2004, C-319/02, *Manninen*; 12. 12. 2006, C-374/04, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, Rn 55.

<sup>32)</sup> EuGH 13. 3. 2014, C-375/12, *Margaretha Bouanich*, Rn 82 ff; 4. 12. 2008, C-330/07, *Jobra*, Rn 33.

<sup>33)</sup> Vgl *Kühbacher*, SWI 2014, 484.

<sup>34)</sup> Vgl EriRV 992 BlgNR 22. GP, 1.

<sup>35)</sup> Vgl *Aigner*, Förderung der Auftragsforschung durch neuen Forschungsfreibetrag, taxlex 2005, 267 (267).

<sup>36)</sup> EuGH 10. 3. 2005, C-39/04, *Laboratoires Fournier SA*.

<sup>37)</sup> Wirtschafts- und Beschäftigungsgesetz 2005, BGBl I 2005/103; *Kühbacher*, Ist in einen Drittstaat vergebene Auftragsforschung ebenfalls prämienebegünstigt? SWK 2014, 705 (705 f); *Mayr*, Auftragsforschung: Neuer Freibetrag vorrangig beim Auftraggeber, RdW 2005, 508 (508).

<sup>38)</sup> Vgl § 108c Abs 2 Z 2 Teilstrich 2 EStG.

<sup>39)</sup> Vgl *Lang/Loukota*, EG-Grundfreiheiten und beschränkte Steuerpflicht (2006) 232; *Zöchling*, Diskriminierungsverbote im österreichischen Steuerrecht, SWI 1994, 16 (20).

<sup>40)</sup> EuGH 11. 8. 1995, C-80/94, *Wielockx*; 14. 2. 1995, C-279-93, *Schumacker*.

<sup>41)</sup> Siehe FN 26.

<sup>42)</sup> Siehe EuGH 14. 9. 1999, C-391-97, *Gschwind*, zur vergleichbaren deutschen Bestimmung in § 1 Abs 3 dEStG.

<sup>43)</sup> Vgl *Koffler*, De Groot: Arbeitnehmerfreizügigkeit gebietet eine volle steuerliche Berücksichtigung der persönlichen und familiären Situation im Wohnsitzstaat, ÖStZ 2003, 184. Eine Diskriminierung kann sich jedoch nur für natürliche Personen ergeben, da die Erfinderbegünstigung Körperschaftsteuersubjekten jedenfalls nicht zusteht.

### 3. Vereinbarkeit mit EU-Beihilfenrecht

Aufgrund des Erfordernisses einer patentrechtlich geschützten Erfindung für die Erfinderbegünstigung iSd § 38 EStG stellt sich die Frage, ob dies zu einer unvereinbaren Selektivität iSd EU-Beihilfenrechts führen könnte. Ein Patent ist etwa für Verfahren zur chirurgischen oder therapeutischen Behandlung sowie Diagnoseverfahren von/an Tieren oder Menschen, die Entwicklung von Pflanzensorten oder Tierarten oder für Erfindungen, deren Veröffentlichung oder Verwertung gegen die öffentliche Ordnung oder die guten Sitten verstoßen würde, nicht möglich.<sup>44)</sup> Auch Software<sup>45)</sup> oder Gebrauchsmuster<sup>46)</sup> können nicht nach § 38 EStG begünstigt werden. Diese Einschränkungen erscheinen, zumindest nach nationalem Recht, im Hinblick auf den Gleichheitssatz bedenklich.<sup>47)</sup> Ob diese Einschränkungen auch zu einer ausreichenden Selektivität iSd Art 107 Abs 1 AEUV führen, bleibt zu klären.

### IV. Fazit

Im österreichischen Ertragsteuerrecht finden sich mehrere Steueranreize für Erfinder und forschende Unternehmen, deren Zweck die Erhöhung der Forschungstätigkeit in Österreich ist. Insbesondere die Forschungsprämie iSd § 108c EStG ist für einen breiten Anwenderkreis verfügbar und stößt allgemein auf große Akzeptanz. Das Erfordernis der Durchführung von F&E in einem bzw die Beauftragung von F&E durch einen inländischen Betrieb oder eine inländischen Betriebsstätte stößt auf unionsrechtliche Bedenken in der Literatur. Die Einschränkung der Erfinderbegünstigung des § 38 EStG auf patentierte Erfindungen stößt unter gleichheitsrechtlichen Aspekten auf Bedenken, auch im Hinblick auf die Vereinbarkeit mit EU-Beihilfenrecht tun sich Fragen auf. Außerdem sind ausländische Einkommensteuerpflichtige mit österreichischer Betriebsstätte insoweit an der Inanspruchnahme dieser Begünstigung gehindert, als sie nicht gemäß § 1 Abs 4 EStG in die unbeschränkte Steuerpflicht optieren können, was insbesondere zu einem Konflikt mit Art 24 Abs 3 OECD MA führen kann.

<sup>44)</sup> § 2 PatG.

<sup>45)</sup> VwGH 5. 4. 1989, 87/13/0171.

<sup>46)</sup> VwGH 22. 4. 2009, 2007/15/0017.

<sup>47)</sup> Vgl Stelzer, Gleichheitsrechtliche Aspekte der Rücknahme steuerlicher Begünstigungen am Beispiel des § 38 Abs 4 EStG, ÖStZ 1988, 194 (194).

---

## Versteuerung einer Nachzahlung bei einer Nettolohnvereinbarung

(B. R.) – Leistet der Arbeitgeber bei einer Nettolohnvereinbarung für den Arbeitnehmer eine Einkommensteuernachzahlung für einen vorangegangenen Veranlagungszeitraum, wendet er dem Arbeitnehmer Arbeitslohn zu, der dem Arbeitnehmer als sonstiger Bezug im Zeitpunkt der Zahlung zufließt. Der Arbeitnehmer ist durch die Übernahme seiner persönlichen Lohn- bzw Einkommensteuer durch den Arbeitgeber bereichert; er erhält einen durch das Arbeitsverhältnis veranlassten Vorteil. Der in der Tilgung der persönlichen Einkommensteuerschuld des Arbeitnehmers durch den Arbeitgeber liegende Vorteil unterliegt der Einkommensteuer. Er ist deshalb auf einen Bruttobetrag hochzurechnen (BFH 3. 9. 2015, VI R 1/14).