

Forschungsprämie

Überblick über die Novellen der Forschungsprämienverordnung

Steuerliche Abzugsverbote, unmittelbare Investitionen und produktionsintegrierte Forschung und experimentelle Entwicklung

ANDREAS MITTERLEHNER*)



Über den Jahreswechsel hat das BMF mit einer Novelle zur Forschungsprämienverordnung (FoPV) überrascht. Mit der Novelle sollte unter anderem auf ein VwGH-Erkenntnis zur Nichtberücksichtigung des Abzugsverbots für Managerehälter im Rahmen der Prämienermittlung reagiert werden. Im Zuge dessen wurden auch die Berücksichtigung von unmittelbaren Investitionen (teilweise) auf neue Beine gestellt und eine neue Regelung zur „marktnahen FuE“ geschaffen. Mit einer erneuten Novelle Anfang April wurde die „marktnahe FuE“ nun gestrichen und stattdessen eine neue Regelung zur „produktionsintegrierten FuE“ geschaffen. Dieser Beitrag soll einen Überblick über die Novellen und die nun anwendbaren Regelungen geben.

1. Novellierungen der Forschungsprämienverordnung

Während die Praxis gespannt auf die Finalfassung der Forschungsprämienrichtlinien 2025 (FoPR 2025)¹⁾ wartete, erfolgte kurz vor Weihnachten 2025 eine Novelle der Forschungsprämienverordnung (FoPV). In der am 18. 12. 2025 veröffentlichten FoPV²⁾ hat das BMF im Wesentlichen die folgenden Themen novelliert bzw neu geregelt:³⁾

- Maßgeblichkeit der steuerlichen Gewinnermittlung für die Forschungsprämie;
- unmittelbare Investitionen;
- marktnahe Forschung und experimentelle Entwicklung.

Eine öffentliche Begutachtung der Novelle BGBl II 2025/302 fand nicht statt, womit die Praxis von der Novelle etwas überrascht war.⁴⁾ Besonders die neu geschaffene Regelung zur „marktnahen FuE“ führte zu zahlreichen Fragen. Zur Novelle erging am 23. 1. 2026 eine BMF-Information, in welcher unter anderem versucht wurde, mehr Klarheit in die Auslegung des Begriffs der „marktnahen FuE“ zu bringen.⁵⁾ Die Praxisbedenken gegen diese neue Regelung konnten final auch mit dieser BMF-Information nicht entschärft werden.

*) Andreas Mitterlehner, MSc, LL.B. ist Steuerberater und Partner der ICON Wirtschaftstreuhand GmbH in Linz und Wien.

1) Der Begutachtungsentwurf der Forschungsprämienrichtlinien 2025 wurde am 18. 8. 2025 auf der Homepage des BMF veröffentlicht.

2) BGBl II 2025/302, kundgemacht am 18. 12. 2025.

3) Der Vollständigkeit halber sei noch auf eine kleinere Anpassung in der Novelle hingewiesen. In Anhang III, Teil A, Pkt 3.1.6 FoPV wurde eine Ergänzung beim Antrag auf FFG-Gutachten vorgenommen. Demnach ist ab der Prämie 2026 die Anzahl der in Schwerpunkten enthaltenen Projekten bekanntzugeben. Bei einem Schwerpunkt ist nunmehr die konkrete Anzahl von Projekten anzugeben. Andernfalls, wenn nur ein Projekt vorliegt, ist in der Eingabemaske „1“ zu erfassen. Die entsprechende Umsetzung in der Antragsmaske der FFG ist bereits erfolgt.

4) Für Verordnungen ist ein formelles (öffentliches) Begutachtungsverfahren rechtlich nicht zwingend. In der Praxis wird jedoch häufig, insbesondere bei bedeutenden Novellen oder neuen Verordnungen, freiwillig eine Begutachtung durchgeführt. So exemplarisch bei der Novelle BGBl II 2022/302, kundgemacht am 9. 8. 2022, welche im Zuge des Abgabenänderungsgesetzes 2022 zur Begutachtung gestellt wurde. Für die Novelle vom 18. 12. 2025 hätte sich unter Umständen eine öffentliche Begutachtung iVm dem Betrugsbekämpfungsgesetz 2025 Teil Steuern (kundgemacht am 23. 12. 2025) angeboten.

5) BMF, Information des BMF zu Änderungen bei der Forschungsprämie durch die Novelle der FoPV, BGBl II 2025/302, Information vom 23. 1. 2026, abrufbar unter <https://www.bmf.gv.at/rechtsnews/steuern-rechtsnews/aktuelle-infos-und-erlasse/fachinformationen---ertragsteuern/fachinformationen---est-kst/info-des-bmf-zu-aenderungen-bei-der-forschungspraemie-durch-die-novelle-der-fopv.html> (Zugriff am 21. 4. 2026).

Mit 1. 4. 2026 wurde eine erneute Novelle der FoPV veröffentlicht.⁶⁾ Darin wurde nun die „*marktnahe FuE*“ – wohl insbesondere aufgrund der heftigen Bedenken aus der Praxis – zu Grabe getragen. Neu geschaffen wurde eine Regelung zur „*produktionsintegrierten FuE*“.

Die Regelungen sind großteils schon auf die Prämie 2026 anzuwenden, womit aber zeitnahe Klarstellungen (vermutlich im Rahmen der FoPR) notwendig sind, um nachträgliche Diskussionen in Betriebsprüfungen zu vermeiden.

2. Maßgeblichkeit der steuerlichen Gewinnermittlung für die Forschungsprämie

2.1. Berücksichtigung steuerlicher Abzugsverbote

Das BMF hatte, wohl auch gestützt auf die Entscheidung des BFG,⁷⁾ im Entwurf zu den FoPR 2025 postuliert, dass das steuerliche Abzugsverbot des § 20 Abs 1 Z 7 EStG (sowie § 12 Abs 1 Z 8 KStG) gegebenenfalls im Zuge der Ermittlung der Bemessungsgrundlage der Forschungsprämie zur Anwendung gelangt.⁸⁾ Entgegen der Entscheidung des BFG kam der VwGH in seinem Erkenntnis⁹⁾ jedoch zum Ergebnis, dass das Abzugsverbot für Managergehälter bei der Ermittlung der Forschungsprämie nicht zu berücksichtigen ist.¹⁰⁾ Auch wenn in der VwGH-Entscheidung konkret das Abzugsverbot für Managergehälter strittig war, stellte sich natürlich rasch die Frage, ob diese Entscheidung nicht auch auf andere steuerliche Abzugsverbote (zB Luxustangente nach § 20 Abs 1 Z 2 lit b EStG, Bewertungskosten nach § 20 Abs 1 Z 3 EStG bzw § 12 Abs 1 Z 3 KStG etc) Anwendung findet.

Das BMF hat mit der Novelle der FoPV¹¹⁾ reagiert. § 1 Abs 1 FoPV lautet nunmehr:

„(1) Der Geltendmachung einer Forschungsprämie sind Aufwendungen (Ausgaben) im Sinne der Abs. 2, 2a und 3 im Bereich von Forschung und experimenteller Entwicklung (Anhang I) zu Grunde zu legen. Soweit sich aus den Abs. 2, 2a und 3 nichts anderes ergibt, sind Forschungsaufwendungen mit dem Betrag zu berücksichtigen, der nach den für die steuerliche Gewinnermittlung maßgebenden Vorschriften als tatsächliche Betriebsausgabe wirksam wird. Im Rahmen der steuerlichen Gewinnermittlung ausgeübte Wahlrechte, die die Höhe einer Betriebsausgabe bestimmen, sind auch für die Forschungsprämie maßgebend.“

In der alten Fassung der FoPV¹²⁾ (vor BGBl II 2025/302) hatte § 1 Abs 1 sehr allgemein davon gesprochen, dass Aufwendungen (Ausgaben) im Bereich der FuE begünstigt sind, jedoch konkret nur auf die Bestimmungen § 6 Z 10 EStG und § 20 Abs 2 EStG sowie § 12 Abs 2 KStG verwiesen.¹³⁾ Mit der Neuregelung des § 1 Abs 1 FoPV soll nun (rückwirkend) klargestellt werden, dass für die Forschungsprämie einerseits nur die in der

⁶⁾ BGBl II 2026/82, kundgemacht am 1. 4. 2026.

⁷⁾ BFG 20. 3. 2024, RV/7101947/2023.

⁸⁾ Siehe zB Rz 298 FoPR 2025 idF Entwurf. Weiters war im Entwurf der FoPR 2025 (Rz 289) eine beispielhafte Aufzählung von steuerlichen Abzugsverboten angeführt, welche bei der Ermittlung zu berücksichtigen wären.

⁹⁾ VwGH 30. 9. 2025, Ro 2024/13/0017.

¹⁰⁾ Das Höchstgericht hat in seiner Entscheidung argumentiert, dass in der damaligen Formulierung des § 1 Abs 1 FoPV kein klarer Verweis auf diese steuerlichen Abzugsverbote besteht, eine analoge Anwendung auf die in der Bestimmung enthaltenen Bestimmungen nicht gegeben ist und damit eine Beschränkung der Bezüge nach § 20 Abs 1 Z 7 EStG (sowie § 12 Abs 1 Z 8 KStG) nicht anwendbar ist. Siehe ausführlich zur Entscheidung *Atzmüller*, Forschungsprämie und steuerliche Gewinnermittlung, RdW 2025, 846; *Deichsel/Halwachs/Mavher*, VwGH zur Forschungsprämie: Abzugsverbot für Managergehälter nicht anwendbar, SWK 33/2025, 1394.

¹¹⁾ BGBl II 2025/302, kundgemacht am 18. 12. 2025. *Deutsch*, Abzugsverbot für Managergehälter lt VwGH für die Forschungsprämie nicht anwendbar; neue Forschungsprämienverordnung in Kraft, BFGjournal 2026, 48.

¹²⁾ FoPV, BGBl II 2012/515 idF BGBl II 2024/281.

¹³⁾ Die in der FoPV ausdrücklich erwähnten steuerlichen Bestimmungen betreffen allesamt Regelungen, bei denen eine Steuerbegünstigung gewährt wird, wie steuerfreie Subventionen oder steuerbegünstigte Einnahmen. Der Ausschluss dieser Aufwendungen ist erkennbar von der Erwägung getragen, dass mehrere steuerliche Begünstigungen nicht kumuliert werden sollen.

FoPV angeführten Aufwendungen (das sind Löhne und Gehälter, unmittelbare Aufwendungen und Investitionen, Finanzierungsaufwendungen, Gemeinkosten und fiktiver Unternehmerlohn)¹⁴⁾ begünstigt sind, dies andererseits jedoch auch nur dann, wenn diese Aufwendungen keinem steuerlichen Abzugsverbot unterliegen und auch ausgeübte Wahlrechte (zB AfA) auf die Bemessungsgrundlage der Forschungsprämie durchschlagen. Konkret heißt das, dass ua das Abzugsverbot für Managergehälter bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage zu berücksichtigen ist.

2.2. Zeitliche Anwendung

Nach § 14 Abs 4 FoPV ist die Neuregelung grundsätzlich für alle offenen Fälle anwendbar. Ausgenommen sollen nach Ansicht des BMF nur jene Fälle sein, welche nach 4. 11. 2025 (Veröffentlichung der VwGH-Entscheidung) und bis 17. 12. 2025 (Tag vor der Kundmachung der Novelle der FoPV) beantragt¹⁵⁾ wurden. Konkret sollen damit nur in diesem Zeitraum die Abzugsverbote nach § 20 Abs 1 EStG oder § 12 Abs 1 KStG explizit nicht anwendbar sein und mussten damit bei Ermittlung der Forschungsprämie in diesem Zeitraum nicht berücksichtigt werden. In der Literatur werden gegen diese Fristenregelung im Hinblick auf offene Verfahren mE zutreffende verfassungsrechtliche Bedenken geäußert.¹⁶⁾

Für Fälle, die nach Veröffentlichung der Novelle vom 18. 12. 2025 eingereicht werden oder wurden, ist jedoch ohnedies bereits die neue Fassung des § 1 Abs 1 FoPV zu berücksichtigen, wonach steuerliche Abzugsverbote bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage nun zu berücksichtigen sind.

3. Unmittelbare Investitionen

3.1. Wahlrecht für Berücksichtigung von Investitionen

Nach § 1 Abs 2 Z 2 FoPV können unmittelbare Aufwendungen und Investitionen in der Bemessungsgrundlage berücksichtigt werden. Unter „*unmittelbaren Aufwendungen (Ausgaben)*“ werden insbesondere Materialaufwendungen, zugekaufte Leistungen, geringwertige Wirtschaftsgüter etc verstanden, welche im FuE-Prozess eingesetzt werden; diese sind in der Regel im Jahr der Aufwendung unmittelbar aufwands- und damit auch prämienswirksam.¹⁷⁾ Demgegenüber stellen „*unmittelbare Investitionen*“ Aufwendungen in FuE-relevante materielle und immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens wie zB Maschinen, Laborausstattungen etc dar.¹⁸⁾ Bei diesen wird der Aufwand in der Regel erst über mehrere Jahre (über die AfA) im Abschluss wirksam. Schon bisher konnte der Aufwand für diese unmittelbaren Investitionen im Jahr der Anschaffung oder Herstellung (entsprechend dem Nutzungseinsatz) in der Bemessungsgrundlage berücksichtigt werden.¹⁹⁾

Im Zuge der Novelle wurde die Definition der begünstigten Aufwendungen in § 1 Abs 2 Z 2 FoPV textlich leicht angepasst.²⁰⁾ Die wesentliche Änderung bzw Neuheit steckt im

¹⁴⁾ Siehe zu den begünstigten Aufwendungen im Rahmen des § 108c EStG und zur Antragstellung mittels Formular E 108c unter anderem *Knechtl/Mitterlehner*, Die Körperschaftsteuererklärung 2025, SWK-Spezial (2026) Besonderer Teil, Abschnitt 2.9.

¹⁵⁾ § 14 Abs 4 FoPV spricht von der „*erstmalige[n] Gutschrift oder Änderung einer Prämie*“, womit die Regelung nicht nur auf Fälle der erstmaligen Festsetzung beschränkt ist.

¹⁶⁾ Siehe im Detail *Mavher/Stegmüller/Auer*, Änderungen bei der Forschungsprämie durch Novelle der Forschungsprämienverordnung, taxlex 2026, 39 (40).

¹⁷⁾ Siehe zu den unmittelbaren Aufwendungen Rz 307 ff FoPR 2025 idF Entwurf.

¹⁸⁾ Siehe zu den unmittelbaren Investitionen Rz 316 ff FoPR 2025 idF Entwurf, wobei die Novelle und dabei insbesondere der neu geschaffene § 1 Abs 2a FoPV noch nicht (vollständig) in den Aussagen der Entwurfsfassung abgebildet waren.

¹⁹⁾ Die entsprechende AfA-Tangente ist diesfalls zu kürzen. Rz 8208i EStR.

²⁰⁾ Durch die Novelle vom 1. 4. 2026 erfolgte hinsichtlich der unmittelbaren Investitionen im Anhang II Z 2 FoPV (tabellarisches Verzeichnis der FuE-Aufwendungen) eine redaktionelle Anpassung des Textes der

neu eingefügten Abs 2a. Darin wird erstmals die bisherige Praxis der Berücksichtigung von (unmittelbaren) Investitionen und etwaiger späterer Berichtigungen im Zuge der Bemessungsgrundlage ausführlich geregelt. Weiters wurde für Unternehmen ein Wahlrecht bei der Berücksichtigung der unmittelbaren Investitionen geschaffen. Demnach können Unternehmen die Gesamtaufwendungen der Investition entweder

- einmalig anteilig nach FuE-Nutzung im Jahr der Anschaffung oder Herstellung berücksichtigen, oder
- die jährliche AfA für die Investition wird entsprechend dem tatsächlichen Nutzungseinsatz im jeweiligen Prämienjahr angesetzt.

Diese Wahlmöglichkeit zur Berücksichtigung von Investitionen war bisher nicht explizit geregelt.²¹⁾ In der Praxis wurde dies dennoch schon bisher häufig so angewendet, hatte bislang aber keine gesetzliche Deckung und führte damit in Betriebsprüfungen (ab dem zweiten Jahr nach Anschaffung oder Herstellung) oft zu Diskussionen, womit die nunmehrige Normierung des Wahlrechts für die Praxis zu begrüßen ist. Der Ansatz der AfA erleichtert insbesondere die Übernahme der FuE-Aufwendungen aus der Kostenrechnung bzw. Buchhaltung, ua aus Liquiditätsgründen spricht jedoch in der Praxis nach wie vor Vieles für die Erfassung im Jahr der Anschaffung bzw. Herstellung.

3.2. Nachhaltigkeitszeitraum (neu)

Schon bisher haben die EStR²²⁾ bei Investitionen für die Frage der „nachhaltigen Nutzung für Zwecke der FuE“

- bei abnutzbaren Wirtschaftsgütern (ausgenommen Gebäude) mit einer Nutzungsdauer bis zehn Jahre auf ein Überwiegen (mehr als die Hälfte) abgestellt,
- für Grundstücke, Gebäude und andere abnutzbare Wirtschaftsgüter mit einer Nutzungsdauer von mehr als zehn Jahren auf eine mindestens zehn Jahre dauernde Nutzung für FuE-Zwecke abgestellt.

§ 1 Abs 2a FoPV enthält nun neu einen eigenen Nachhaltigkeitszeitraum, welcher sich an den bisherigen Grundsätzen orientiert. Dieser beginnt im Monat nach der erstmaligen FuE-Nutzung und endet spätestens nach der Hälfte der Restnutzungsdauer (maximal zehn Wirtschaftsjahre). Innerhalb dieses Zeitraums muss das Wirtschaftsgut in der vorgesehenen Intensität durchgehend für FuE-Zwecke eingesetzt werden. Dabei hat eine sorgfältige Einschätzung zum Zeitpunkt des erstmaligen Einsatzes für FuE-Zwecke zu erfolgen. Näheres zur „sorgfältigen Einschätzung“ ist auch der BMF-Information²³⁾ nicht zu entnehmen, womit Klarstellungen dazu in der Finalfassung der FoPR wünschenswert wären, um Diskussionen möglichst hintanzuhalten.

3.3. Berichtigungen bei Änderung des FuE-Einsatzes

Kommt es in diesem Nachhaltigkeitszeitraum zu wesentlichen Änderungen, sind verpflichtend Berichtigungen vorzunehmen.²⁴⁾ Nach § 1 Abs 2a lit e FoPV liegt eine wesentliche Veränderung des FuE-Nutzungseinsatzes vor, wenn sich dieser um mehr als 25 % verändert oder die FuE-Nutzung überhaupt vorzeitig beendet wird. Das Ausscheiden bzw. die Beendigung der FuE-Nutzung aufgrund nachträglich eintretender Unwägbarkeiten (zB höhere Gewalt) ist jedoch unschädlich.

²¹⁾ Z 2, wodurch jedoch lediglich ein textlicher Gleichklang zur Neufassung des § 1 Abs 2 Z 2 FoPV hergestellt wurde. Inhaltlich hat sich keine Änderung ergeben.

²²⁾ Der Entwurf der FoPR 2025 sah in Rz 324f bereits eine entsprechende Wahlmöglichkeit vor.

²³⁾ Rz 8208i EStR. Siehe auch den Entwurf der FoPR 2025, Rz 320.

²⁴⁾ BMF, Information vom 23. 1. 2026.

²⁵⁾ Änderungen des FuE-Einsatzes nach Ende des Nachhaltigkeitszeitraums, unabhängig davon, ob über oder unter 25 %, bleiben nach § 1 Abs 2a lit d FoPV aber jedenfalls unberücksichtigt.

Die Berichtigungen erfolgen grundsätzlich im Jahr des Eintritts der Änderung über Prämienzuschläge oder -abschläge, berechnet auf Basis der Veränderung der Bemessungsgrundlage. Übersteigt ein Prämienabschlag die Prämie des Änderungsjahres oder wird in diesem Jahr keine Prämie berücksichtigt, erfolgt die Berichtigung rückwirkend im Investitionsjahr durch Anpassung der damaligen Bemessungsgrundlage (rückwirkendes Ereignis nach § 295a BAO). Ein erstes Beispiel zur Berechnung bzw. der Reihenfolge der Berichtigungen ist in der BMF-Information enthalten.²⁵⁾

Entsprechende Regelungen zu Berechtigungen haben die EStR²⁶⁾ wie auch die FoPV bisher nicht enthalten. Die Neuregelung schafft jedenfalls mehr Klarheit und Nachvollziehbarkeit, erhöht aber zugleich die Anforderungen an die Dokumentation und laufende Beobachtung des FuE-Einsatzes von Investitionen. Unternehmen müssen daher ihre internen Prozesse anpassen, profitieren aber von einer deutlich transparenteren Rechtslage. Mit der 25%-Regelung wurde ein pragmatischer Ansatz gewählt, um nicht bei jeder (kleinen) Schwankung Berichtigungen auszulösen. Das kann jedenfalls zum Vor-, aber auch Nachteil des Steuerpflichtigen ausfallen, wodurch der sorgfältigen Einschätzung zu Beginn eine hohe Bedeutung zukommt.

3.4. Zeitliche Anwendung

Die Änderungen sind nach § 14 Abs 5 FoPV für Prämien für das Kalenderjahr 2026 anzuwenden. Eine Berichtigung kommt damit erstmals ab der Prämie 2027 zur Anwendung. Zu beachten ist, dass die Prämie nach § 108c Abs 3 EStG eine Jahresprämie ist und damit bei abweichenden Wirtschaftsjahren bereits auf das Wirtschaftsjahr 2025/2026 (= Prämie 2026) anwendbar ist. Insbesondere zu den Anforderungen hinsichtlich etwaiger Dokumentationsanforderungen durch die Finanz sind rasche Klarstellungen (welche vermutlich im Rahmen der FoPR erfolgen) notwendig, um nachträgliche Diskussionen in Betriebsprüfungen zu vermeiden und Unternehmen nicht unnötigen Risiken auszusetzen. Je mehr Zeit vergeht, desto schwerer wird es für Unternehmen, Dokumentationsanforderungen für 2026 bzw. 2025/2026 (vollständig) zu erfüllen.

4. Von der marktnahen zur produktionsintegrierten FuE

4.1. Marktnahe FuE

Der Begriff der „*marktnahen FuE*“²⁷⁾ hatte zu zahlreichen Zweifelsfragen und – je nach Auslegung der Regelung – zu einer wohl auch vom BMF nicht beabsichtigten erheblichen Einschränkung der Forschungsprämie geführt. Ziel der „*marktnahen FuE*“ war eine restriktivere Abgrenzung von FuE-Aufwendungen, wenn Produkte oder Materialien nach Durchlaufen der FuE-Prozesse ohne vorherige Eigennutzung unmittelbar kommerziell verwertet werden. Die Regelung war jedoch einerseits unklar formuliert, andererseits erleichterte auch die ua dazu ergangene BMF-Information²⁸⁾ die Auslegung nicht, da diese teilweise dem Verordnungstext widersprach.²⁹⁾

Mit der Anfang April 2026 erfolgten Novelle der FoPV³⁰⁾ hat das BMF auf diese Praxisbedenken (insbesondere auch der KSW) reagiert und die Regelung der „*marktnahen*

²⁵⁾ BMF, Information vom 23. 1. 2026.

²⁶⁾ Wie auch der Entwurf der FoPR 2025.

²⁷⁾ Anhang I, Teil B Z 7a FoPV idF BGBl II 2025/302.

²⁸⁾ BMF, Information vom 23. 1. 2026.

²⁹⁾ So hat die Formulierung in Z 7a auf den Input in FuE-Projekte abgestellt („*Werden Produkte oder Materialien nach Vornahme der FuE-Aktivitäten [...] kommerziell verwertet*“), wohingegen nach der BMF-Information auf das FuE-Projekt selbst abgestellt wurde („*Das bedeutet: Material und Rohstoffe, die (auch) für FuE eingesetzt werden, dürfen insoweit nicht für die FoP berücksichtigt werden, als daraus Produkte entstehen, die ohne vorherige Eigennutzung vermarktet werden.*“).

³⁰⁾ BGBl II 2026/82, kundgemacht am 1. 4. 2026.

FuE“ gestrichen. Im Gegenzug hat das BMF im Anhang I, Teil B Z 10a FoPV die neue Regelung der „produktionsintegrierten FuE“ eingeführt.

4.2. Produktionsintegrierte FuE

Wird FuE auf einer Anlage betrieben, die auch zu kommerziellen Zwecken eingesetzt wird, und werden im Rahmen der FuE vermarktungsfähige Produkte hergestellt bzw erfolgt die FuE an durchlaufenden vermarktungsfähigen Produkten, ist künftig die neue Z 10a zu beachten. Für solche Fälle der Doppelveranlassung³¹⁾ sieht Z 10a im Wesentlichen zwei Fallkonstellationen vor:

- **FuE als Hauptzweck der Aktivitäten:** „Besteht das vorrangige Ziel dieser Produktion im FuE-Erkenntnisgewinn, ist der gesamte damit zusammenhängende Produktionsaufwand als FuE-Aufwand gemäß § 1 Abs 2 FoPV zu berücksichtigen.“ Eine Kürzung der Aufwendungen ist diesfalls (auf Basis dieser Bestimmung) nicht vorzunehmen.
- **Produktion als Hauptzweck der Aktivitäten:** „Besteht das vorrangige Ziel dieser Produktion darin, vermarktungsfähige Produkte herzustellen und hat die FuE lediglich begleitenden Charakter, sind nur die durch den experimentellen Charakter zusätzlich anfallenden Aufwendungen im Sinne des § 1 Abs 2 FoPV zu berücksichtigen.“ Damit kann im zweiten Anwendungsfall nur ein Teil der Gesamtaufwendungen, nämlich die durch den experimentellen Charakter zusätzlich verursachten Aufwendungen, in der Prämienbemessungsgrundlage berücksichtigt werden.

Klargestellt wurde in Z 10a lit c, dass der Bau und Betrieb von Pilotanlagen sowie die Errichtung und Erprobung von Prototypen von der neuen Bestimmung nicht erfasst sind, womit die bisher bestehenden Regelungen auf diese Fälle unverändert anwendbar sind.³²⁾ Aufwendungen für FuE-Prozesse, die auf reinen FuE-Anlagen durchgeführt werden, sind mE von der Regelung ebenfalls nicht umfasst, da bei diesen eine entsprechende Doppelveranlassung nicht vorliegt.

Wenngleich die Streichung der „marktnahen FuE“ und Neufassung der „produktionsintegrierten FuE“ zu begrüßen ist, birgt die neue Regelung noch zahlreiche Auslegungs- und Zweifelsfragen in sich. Insbesondere bedarf es weiterer Anhaltspunkte, wie der jeweilige Vorrang von FuE versus Produktion zu bestimmen und vor allem zu dokumentieren ist. Für die Praxis wird daher eine geeignete Dokumentation der FuE erforderlich sein, wobei derzeit für Unternehmen noch nicht klar ist, welche Dokumentation zu erstellen ist.

4.3. Zeitliche Anwendung

Die Regelung der Z 7a wäre erstmals auf Prämien für das Kalenderjahr 2026 anwendbar gewesen. Mit der erfolgten Novelle³³⁾ wurde der Begriff der „marktnahen FuE“ gestrichen und klargestellt, dass die Z 7a nicht anzuwenden ist. Auch für bereits vor der erneuten Novelle eingereichte Anträge für die Prämie 2026³⁴⁾ kann diese Bestimmung keine Anwendung finden. Diese Regelung kommt damit für keinen Zeitraum zur Anwendung.³⁵⁾

Die neue Z 10a ist nach § 14 Abs 6 FoPV erstmals auf Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem 31. 12. 2025 beginnen. Bei einem Regelwirtschaftsjahr ist die neue Rege-

³¹⁾ Veranlassung des (Produktions-)Aufwands sowohl durch FuE als auch die kommerzielle Verwertung. Mayr, Forschungsprämie: Produktintegrierte FuE, RdW 2025, 212.

³²⁾ Siehe dazu Anhang I, Teil B Z 10 FoPV zu den Pilotanlagen, sowie Z 11 zu den Prototypen.

³³⁾ BGBl II 2026/82, kundgemacht am 1. 4. 2026.

³⁴⁾ Konkret denkbar für abweichende Wirtschaftsjahre 2025/2026, bei denen der Antrag bis vor 1. 4. 2026 gestellt wurde.

³⁵⁾ Per se ausgeschlossen ist ohnedies eine Anwendung der Z 7a auf davor liegende Prämien, da die Regelung nach § 14 Abs 5 FoPV erstmals auf Prämien für das Kalenderjahr 2026 anzuwenden sein sollte.

lung damit erstmals für die Prämie 2026 anzuwenden, bei abweichendem Wirtschaftsjahr erstmals für die Prämie 2027 (= Wirtschaftsjahr 2026/2027). Zeitnahe Klärstellungen zur neuen Regelung wären wünschenswert.



Auf den Punkt gebracht

Mit den Novellierungen der FoPV hat das BMF die Anwendbarkeit von steuerlichen Abzugsverboten bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage der Forschungsprämie verankert. Die Berücksichtigung von unmittelbaren Investitionen wurde klarer geregelt und insbesondere etwaige Berichtigungen durch Zu- bzw. Abschläge in Folgejahren praxistauglich gelöst. Für Unternehmen wird sich dadurch aber vielfach der Dokumentationsaufwand erhöhen.

Die Z 7a zur „*marktnahen FuE*“ wurde (nachträglich) gestrichen und stattdessen eine neue Z 10a zur „*produktionsintegrierten FuE*“ geschaffen; diese stellt eine wesentliche Verbesserung gegenüber der Z 7a dar und hat einen geringeren Anwendungsbereich. Zahlreiche Zweifels- und Auslegungsfragen bestehen jedoch derzeit auch bei dieser neuen Regelung.

Die konkreten Anforderungen und deren Dokumentation bleiben abzuwarten und werden vermutlich im Zuge der Finalfassung der FoPR erfolgen.

EU-Vergleich

Umsatzsteuer auf Grundnahrungsmittel in Österreich und Europa

Unionsrechtlicher Rahmen und aktuelle Umsatzsteuersätze in der EU

STEFAN RAAB*)



Ab 1. 7. 2026 soll der Umsatzsteuersatz für ausgewählte Grundnahrungsmittel dauerhaft auf 4,9 % gesenkt werden. Hauptbetroffene Kategorien sind Milch, Butter, Eier, Gemüse, Obst, Brot, Teigwaren, Reis sowie Speisesalz. In diesem Beitrag werden die unionsrechtlichen Grundlagen der Umsatzsteuersenkung dargestellt und die Umsatzsteuersätze auf Nahrungsmittel bzw Grundnahrungsmittel in den EU-Staaten beleuchtet und miteinander verglichen.

1. Überblick

Der aktuelle Begutachtungsentwurf¹⁾ zum Umsatzsteuergesetz sieht für Österreich einen neuen ermäßigten Steuersatz von 4,9 % für ausgewählte Grundnahrungsmittel vor. Die Maßnahme soll über einen neuen § 10 Abs 1a UStG samt Anlage 3 umgesetzt werden und mit 1. 7. 2026 in Kraft treten.

Begünstigt wären nur die in Anlage 3 taxativ genannten Gegenstände (Abgrenzung über die Kombinierte Nomenklatur), ua Milch, Joghurt, Butter, frische Hühnereier, bestimmtes frisches/gekühltes Gemüse (mit Ausnahmen), gefrorenes Gemüse, bestimmte Früchte,

*) Mag. Stefan Raab ist Steuerberater und Themenmanager für Steuern bei der WKOÖ in Linz und war davor unter anderem als Referent für Finanzverwaltung und Steuerpolitik im Kabinett des BMF und bei der Industriellenvereinigung tätig.

1) Ministerialentwurf 88/ME 28. GP.