

Anpassungen bei der Forschungsprämie durch das AbgÄG 2022

Welche Änderungen bringt das AbgÄG 2022 für die Forschungsprämie?

ANDREAS MITTERLEHNER / KARL MITTERLEHNER*)



Die Forschungsprämie fördert Aufwendungen von Unternehmen im Bereich der Forschung und experimentellen Entwicklung mit 14 %. Durch das AbgÄG 2022 sollen im Bereich der Forschungsprämie insbesondere die Bemessungsgrundlage um einen Unternehmerlohn ausgeweitet, die Antragsfrist geändert und eine Teilauszahlung ermöglicht werden.

1. Forschungsprämie iSd § 108c EStG

Für Aufwendungen zur Forschung und experimentellen Entwicklung iSd § 108c Abs 2 Z 1 EStG, die in einem inländischen Betrieb oder einer inländischen Betriebsstätte erfolgen, kann von bilanzierenden Steuerpflichtigen und Steuerpflichtigen mit vollständiger Einnahmen-Ausgaben-Rechnung eine Forschungsprämie geltend gemacht werden. Die Höhe der Forschungsprämie wurde seit deren Einführung im Jahr 2002 mehrfach erhöht und beträgt seit 1. 1. 2018 14 %¹⁾ der begünstigten Forschungsaufwendungen bzw -ausgaben. Die Regierungsvorlage des AbgÄG 2022 enthält einige Änderungen für die Forschungsprämie des § 108c EStG. Neben einer Einführung eines fiktiven Unternehmerlohns, einer Änderung der Antragsfrist und der Möglichkeit einer Teilauszahlung werden auch einige weitere Anpassungen und Korrekturen vorgenommen. Die wesentlichen Änderungen möchten wir kurz vorstellen und auf den sich daraus ergebenden Handlungsbedarf hinweisen. Die Gesetzwerdung bleibt abzuwarten.²⁾



2. Fiktiver Unternehmerlohn

Die Bemessungsgrundlage der eigenbetrieblichen Forschungsprämie ist nicht im Detail im Gesetz geregelt, vielmehr enthält § 108c Abs 2 Z 1 EStG eine Verordnungsermächtigung. Demnach sind in der derzeit gültigen Fassung Löhne und Gehälter, unmittelbare Aufwendungen und Investitionen, Finanzierungsaufwendungen und entsprechende Gemeinkosten abzüglich steuerfreier Förderungen³⁾ förderfähig.⁴⁾

Mit dem AbgÄG 2022 soll nun zusätzlich ein fiktiver Unternehmerlohn in die Bemessungsgrundlage aufgenommen werden können. Auch dazu werden sich die Detailregelungen in der aktualisierten Forschungsprämienverordnung finden. Demnach sollen

*) Andreas Mitterlehner, MSc, LL.B. ist Steuerberater und Partner der ICON Wirtschaftstreuhand GmbH in Linz. Mag. Karl Mitterlehner ist Wirtschaftsprüfer/Steuerberater und Partner der ICON Wirtschaftstreuhand GmbH in Linz.

1) Siehe eine ausführliche Darstellung der Prämiensätze in *Knechtl/Mitterlehner/Panholzer*, Die Körperschaftsteuererklärung 2020, SWK-Spezial (2021) 245.

2) Der Beitrag wurde auf Basis der Regierungsvorlage zum Abgabenänderungsgesetz 2022 sowie zum Entwurf der Forschungsprämienverordnung erstellt. Etwaige Änderungen im Zuge des Gesetzwerdungsprozesses bleiben abzuwarten. Die Beschlussfassung des AbgÄG 2022 wird für Anfang Juli 2022 erwartet.

3) Zur Frage der Kürzung der Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie um „öffentliche Zuwendungen (Subventionen)“, wie insbesondere die COVID-19-Investitionsprämie, siehe *Mitterlehner/Panholzer*, Zusammenspiel von COVID-19-Investitionsprämie und Forschungsprämie, SWK 32/33/2020, 1500; anderer Ansicht *Atzmüller*, Forschungsprämie von der COVID-19-Investitionsprämie – alles ist möglich? SWK 35/2020, 1609; Rz 8208f EStR idF Wartungserlass 2021.

4) Vgl im Detail § 1 Abs 2 bzw Anhang II Forschungsprämienverordnung zu § 108c EStG, BGBl II 2012/515.

„Einzelunternehmer, Mitunternehmer und unentgeltlich tätige Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft“⁵⁾ zusätzlich zu den bereits jetzt förderfähigen F&E-Aufwendungen einen fiktiven Unternehmerlohn ansetzen können. Nach den Erläuterungen⁶⁾ hat man hier insbesondere Start-ups und kleine Unternehmen, bei denen die Unternehmer für ihre Tätigkeit keinen Lohn bzw kein Gehalt beziehen, im Fokus. Anwendbar ist die Bestimmung jedoch auf Unternehmen jeglicher Größe.⁷⁾

Relevant ist die Frage des fiktiven Unternehmerlohns eben dann, wenn für die Tätigkeit des „*Unternehmers*“ keine Aufwendungen bzw Betriebsausgaben entstehen, weil kein Lohn/Gehalt verrechnet wird, da diese andernfalls ohnedies in die Bemessungsgrundlage aufgenommen werden könnten.⁸⁾

Der fiktive Unternehmerlohn beträgt 45 Euro für jede geleistete Tätigkeitsstunde in begünstigte F&E, maximal jedoch 77.400 Euro für jede Person im Wirtschaftsjahr (= maximal 1.720 Stunden/Wirtschaftsjahr). Bei der Höhe hat man sich am aktuellen Kostenleitfaden der FFG orientiert und den dortigen Wert entsprechend valorisiert, welcher künftig (laufend) angepasst werden soll.⁹⁾ Bei wortwörtlicher Auslegung wären nach den derzeitigen Ausführungen im Entwurf des AbgÄG 2022¹⁰⁾ wohl „*Unternehmer*“, deren (tatsächlicher) Unternehmerlohn unter 45 Euro/Stunde beträgt, nicht berechtigt, den höheren fiktiven Unternehmerlohn anzusetzen. UE wäre diesbezüglich noch eine Nachschärfung wünschenswert.¹¹⁾

Als Voraussetzung für die Beanspruchung des fiktiven Unternehmerlohns wird in § 1 Abs 2 Z 5 Forschungsprämienverordnung angeführt, dass die Tätigkeit auf Grundlage von Zeitaufzeichnungen mit aussagekräftiger Beschreibung nachgewiesen wird. Dazu sei darauf hingewiesen, dass derzeit weder § 108c EStG noch die Forschungsprämienverordnung nähere Vorgaben zur Zeitaufzeichnung von Forschungstätigkeiten und deren Beschreibung enthält.¹²⁾ Aus der Rechtsprechung ergibt sich jedoch allgemein eine erhöhte Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen, wenn dieser abgabenrechtliche Begünstigungen – wie zB die Forschungsprämie – in Anspruch nehmen will.¹³⁾

3. Antragsfrist

Nach derzeit gültigem § 108c Abs 3 EStG kann der Antrag auf Forschungsprämie (Formular E 108c¹⁴⁾) spätestens bis zum Eintritt der Rechtskraft des betreffenden Einkom-

⁵⁾ § 1 Abs 2 Z 5 Forschungsprämienverordnung.

⁶⁾ ERI ME 202 BlgNR 27. GP, zu lit a (§ 108c Abs 2 Z 1).

⁷⁾ Zu denken wäre uE auch an einen in der Muttergesellschaft angestellten Forscher, der nicht an die Tochtergesellschaft verrechnet wird, aber dennoch in die F&E-Projekte der Tochter eingebunden ist.

⁸⁾ § 1 Abs 2 Z 1 Forschungsprämienverordnung spricht nur allgemein von „*Löhne[n] und Gehälter[n] für in Forschung und experimenteller Entwicklung Beschäftigte [...]*“, nimmt aber keine Einschränkung hinsichtlich Funktion im Unternehmen vor.

⁹⁾ Kostenleitfaden 2.1 der FFG aus 2017, abrufbar unter <https://fdoc.ffg.at/s/vdb/public/node/content/o8Hd-mfXRTiaW7GjLsykGw/2.1?a=true> (Zugriff am 16. 6. 2022).

¹⁰⁾ Die Erläuterungen zur Forschungsprämienverordnung sprechen davon, „*dass für Unternehmer [...] bei denen aber keine Löhne und Gehälter im Sinne des § 1 Abs 2 Z 1 der Verordnung anfallen*“.

¹¹⁾ Zum Zeitpunkt der Verfassung des Beitrags ist die Verordnung nur im Entwurf vorgelegen, etwaige Anpassungen durch die Begutachtung sind noch nicht eingeflossen.

¹²⁾ Interessanterweise enthalten die Erläuterungen zu lit a betreffend das dortige Beispiel folgende Nebenbemerkung: „*Die Abzugsfähigkeit des Lohnaufwandes für die Mitarbeiter B und C setzt einen aussagekräftige Dokumentation ihrer für FuE erbrachten Tätigkeiten als Grundlage für die Berücksichtigung des anteiligen Lohnaufwandes in der Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie voraus.*“; ERI ME 202 BlgNR 27. GP, zu lit a (§ 108c Abs 2 Z 1).

¹³⁾ Im EStR-Wartungserlass 2021 wurde dazu die Rz 8208q EStR eingefügt, welche auf die vom VwGH judizierte erhöhte Mitwirkungspflicht bei abgabenrechtlichen Begünstigungen sowie Beweismittelbeschaffungs-/vorsorgepflicht verweist (VwGH 25. 6. 2007, 2006/14/0050). Siehe zur erhöhten Mitwirkungspflicht zuletzt auch BFG 29. 3. 2021, RV/5100926/2014.

¹⁴⁾ Für eine Auszahlung der Forschungsprämie ist weiters noch ein positives Gutachten der Forschungsförderungsgesellschaft (FFG) notwendig. Dafür ist jedoch keine Antragsfrist vorgesehen.

mensteuer-, Körperschaftsteuer- bzw Feststellungsbescheides gestellt werden.¹⁵⁾ Dabei ist der Eintritt der Rechtskraft nicht auf den erstmaligen Eintritt der Rechtskraft beschränkt.¹⁶⁾ Liegen bereits rechtskräftige Bescheide vor, die jedoch in weiterer Folge wieder aus dem Rechtsbestand ausscheiden, oder werden etwa neue Bescheide aufgrund einer Verfahrenswiederaufnahme nach § 303 BAO (zB im Zuge einer Betriebsprüfung) erlassen, so ist auch eine Nachreichung des Prämienantrags möglich.

In der Praxis führt die bestehende Anknüpfung an die Rechtskraft des Bescheides der Jahreserklärung immer wieder zu Problemen.¹⁷⁾ Künftig soll die Antragstellung der Forschungsprämie von der Rechtskraft entkoppelt werden und nach Ende des relevanten Wirtschaftsjahres vier Jahre lang möglich sein. Für Regelwirtschaftsjahre endet die Frist mit Ablauf des vierten Kalenderjahres, bei einem abweichenden Wirtschaftsjahr mit Ablauf von vier Jahren, bemessen vom jeweiligen Bilanzstichtag. Dabei ist zu beachten, dass die Prämie nach § 108c Abs 3 EStG erst nach Ablauf des Wirtschaftsjahres geltend gemacht werden kann. Die Neuregelung ist erstmals für die Forschungsprämie 2022 anwendbar. Demnach würden sich für die erstmalige Anwendung die folgenden Zeiträume für die Antragstellung beim Regelwirtschaftsjahr und beim abweichenden Wirtschaftsjahr (am Beispiel 31. 3.) ergeben:

2022	2023	2024	2025	2026
1. 1. bis 31. 12. 2022	1. 1. 2023* bis 31. 12. 2023	1. 1. bis 31. 12. 2024	1. 1. bis 31. 12. 2025	1. 1. bis 31. 12. 2026*
Forschungs- prämie 2022	* Beginn Antragsfrist			* Ende Antragsfrist
2022 (2021/22)	2023 (2022/23)	2024 (2023/24)	2025 (2024/25)	2026 (2025/26)
1. 4. 2021 bis 31. 3. 2022	1. 4. 2022* bis 31. 3. 2023	1. 4. 2023 bis 31. 3. 2024	1. 4. 2024 bis 31. 3. 2025	1. 4. 2025 bis 31. 3. 2026*
Forschungs- prämie 2022	* Beginn Antragsfrist			* Ende Antragsfrist

Die Anpassung der Antragsfrist ist grundsätzlich zu begrüßen, in der Praxis ist jedoch zu beachten, dass eine nachträgliche Antragstellung (zB im Rahmen einer Betriebsprüfung iSd § 303 BAO) dadurch künftig wohl nicht mehr möglich ist.

Hinzuweisen ist weiters darauf, dass der Antrag auf Geltendmachung der Forschungsprämie nach dem neuen § 108c Abs 3 letzter Satz EStG künftig ausschließlich (elektronisch) über FinanzOnline eingebracht werden kann. So besteht zwar schon jetzt die Möglichkeit, den Antrag E 108c (zB als Scan) via FinanzOnline einzubringen, es ist derzeit aber auch (noch) die postalische Übermittlung an das zuständige Finanzamt zulässig.

4. (Teil-)Auszahlung

Prämienanträge umfassen regelmäßig mehrere Forschungsprojekte oder Forschungsschwerpunkte. Im Zuge der Prüfung der Forschungsprämie ergibt sich zuweilen, dass einem Antrag nur in Bezug auf einen Teil der Projekte oder Schwerpunkte nicht vollinhaltlich entsprochen werden kann. Da nach derzeitiger Rechtslage über den Prämienantrag nur einheitlich abgesprochen werden kann, muss der gesamte Antrag entscheidungsreif sein, um über ihn entscheiden zu können. Dadurch kann sich die Auszahlung der Prämie für den unstrittigen Teil unter Umständen erheblich verzögern. Mit der Neu-

¹⁵⁾ Siehe dazu und zum Formular E 108c *Knechtl/Mitterlehner/Panholzer*, Die Kapitalgesellschaft in der Steuererklärung 2021, SWK-Spezial (in Druck).

¹⁶⁾ Siehe ua *Knechtl/Mitterlehner/Panholzer*, Die Körperschaftsteuererklärung 2020, 241; *Wallner/Grabner*, Praxisleitfaden Forschungsprämie (2021) 129 f; *Zorn in Hofstätter/Reichel*, EStG (53. Lfg, 2012) § 108c Tz 6. So auch die ErlIME 202 BlgNR 27. GP, zu Z 19 und 20 lit b.

¹⁷⁾ Siehe etwa zuletzt BFG 10. 1. 2022, RV/7101303/2020; VwGH 11. 12. 2019, Ra 2019/13/0108.

regelung soll die Möglichkeit eines Teilabspruches und damit einer Teilauszahlung in Bezug auf den unstrittigen Teil des Antrags geschaffen werden.¹⁸⁾

Nach dem neuen Abs 4a soll eine Teilentscheidung hinsichtlich der eigenbetrieblichen Forschungsprämie in Bezug auf (ganze) Forschungsprojekte und/oder Forschungsschwerpunkte möglich sein, die unstrittig sind. Es ist nach den Erläuterungen jedoch nicht möglich, strittige Teile in Forschungsprojekten und/oder Forschungsschwerpunkten herauszulösen und eine Teilentscheidung über unstrittige Teile in der Bemessungsgrundlage zu treffen. Wichtig ist, dass die Teilauszahlung nur auf Antrag des Anspruchsberechtigten erfolgt, wobei die Abgabenbehörde in ihrem Ermessen über den Antrag entscheidet. Ist eine „erhebliche Verzögerung“ der Gesamtauszahlung zu erwarten und auch die Höhe der Prämie entsprechend, kann eine positive Erledigung erwartet werden. Eine nähere Festlegung zu den Umständen wurde laut den Erläuterungen¹⁹⁾ jedoch bewusst vermieden, könnte aber in der Praxis zu einer uneinheitlichen Anwendung durch die zuständigen Abgabenbehörden und damit Unplanbarkeit für die Unternehmer führen.

Der Antrag auf Teilauszahlung hat einen eindeutigen Verweis auf das Projekt/den Schwerpunkt laut Gutachten²⁰⁾ sowie die darauf entfallende Bemessungsgrundlage und die Höhe der Forschungsprämie zu enthalten. Wird die Teilauszahlung in Anspruch genommen, wird der Prämienantrag durch mehrere Teilentscheidungen bescheidmäßig erledigt.

Unklar ist uE jedoch, ob „nicht projekt- oder schwerpunktbezogene Investitionen“ und „nicht projekt- oder schwerpunktbezogene F&E-Aktivitäten“, welche ebenfalls Teil des FFG-Gutachtens sind, einer Teilauszahlung zugänglich sind oder nicht. So stellen diese zwar einen „sachverhaltsmäßig abgegrenzten Teil des Prämienantrages“ iSd neuen § 108c Abs 4a EStG dar, im nachfolgenden Klammerausdruck des Gesetzestextes werden diese jedoch nicht erwähnt.²¹⁾

5. Erstmalige Anwendung der Neuregelungen

Die im Ministerialentwurf noch etwas unklaren Formulierungen zum Inkrafttreten der Neuregelungen wurden in der Regierungsvorlage klargestellt. Demnach sind der fiktive Unternehmerlohn und die Änderung der Antragsfrist erstmals für Prämien relevant, die das Kalenderjahr 2022 betreffen und nach dem 30. 6. 2022 erstmals beantragt werden.²²⁾ Dabei erfolgt die Zuordnung der Aufwendungen bei abweichenden Stichtagen – wie bisher – der Logik der Steuerveranlagung, womit die Prämie für das Kalenderjahr zu beantragen ist, in dem das Wirtschaftsjahr endet.

Die Möglichkeit der Teilauszahlung soll jedoch mit Verlautbarung im Bundesgesetzblatt in Kraft treten und ist damit wohl grundsätzlich für alle noch offenen Prämienverfahren anwendbar.



Auf den Punkt gebracht

Mit dem in der Regierungsvorlage vorliegenden Abgabenänderungsgesetz 2022 sollen die Rahmenbedingungen für die Forschungsprämie weiter verbessert werden. Die Antragsfrist wird auf vier Jahre ausgedehnt, die Bemessungsgrundlage um einen fiktiven Unternehmerlohn erweitert, und in bestimmten Fällen kann eine Teilauszahlung der Forschungsprämie beantragt werden. Die Gesetzwerdung bleibt abzuwarten.

¹⁸⁾ EriRV 1534 BlgNR 27. GP, zu lit c und d (§ 108c Abs 4 und 4a).

¹⁹⁾ EriRV 1534 BlgNR 27. GP, zu lit c und d (§ 108c Abs 4 und 4a).

²⁰⁾ Anzuführen sind laut dem neuen § 108c Abs 4a EStG die Nummer und der Titel des Projekts bzw Schwerpunkts laut Gutachten der FFG.

²¹⁾ Der Gesetzestext erwähnt nur „(ein Forschungsprojekt, mehrere Forschungsprojekte und/oder ein Forschungsschwerpunkt, mehrere Forschungsschwerpunkte)“.

²²⁾ Nach den Erläuterungen sollen für bereits vor dem 30. 6. 2022 beantragte Prämien für 2022 die Neuregelungen noch keine Wirkung entfalten.