

F&E-Projekte

Forschungsprämie: Inlandsanknüpfung und Eigenbetrieblichkeit des Forschungsleiters

Die BFG-Entscheidung vom 31. 3. 2025, RV/4100008/2024

ANDREAS MITTERLEHNER*) / KARL MITTERLEHNER**)



In einer kürzlich veröffentlichten Entscheidung des BFG war strittig, ob eigenbetriebliche Forschung im Inland auch vorliegen kann, wenn erhebliche Leistungen für das Forschungsprojekt durch Dienstleister im Ausland erbracht werden und im Inland lediglich ein „Geschäftsführer“ für das Forschungsprojekt tätig ist.

1. Inlandsanknüpfung der Forschungsprämie

Mit der Forschungsprämie nach § 108c EStG¹⁾ können Unternehmen für die Aufwendungen im Forschung und experimenteller Entwicklung eine Prämie in Höhe von 14 % auf die Forschungsaufwendungen bzw. -ausgaben in Anspruch nehmen.²⁾ Neben weiteren Voraussetzungen normiert § 108c Abs 2 Z 1 EStG, dass die „Forschung in einem inländischen Betrieb oder einer inländischen Betriebsstätte erfolgen“ muss.³⁾



Weitere Klarstellungen oder Hinweise zur Auslegung dieser Bestimmung finden sich weder im Gesetz noch in der dazu ergangenen Forschungsprämienverordnung (FoPV)⁴⁾ oder in den Gesetzesmaterialien. Aufgrund der Formulierung des § 108c Abs 2 Z 1 EStG wird davon ausgegangen, dass die (zentrale) Forschungstätigkeit oder Forschungsfunktion im Inland erfüllt werden muss. Nach diesem Verständnis muss der Forschungsbetrieb, der Forschungsschwerpunkt oder das Forschungsprojekt in einem inländischen Betrieb oder einer inländischen Betriebsstätte eingerichtet sein. Dementsprechend fallen auch die Ergebnisse der Forschung und experimentellen Entwicklung dem inländischen Betrieb oder der inländischen Betriebsstätte zu: Schutzrechte, Know-how der Mitarbeiter sowie zukünftige Ertragschancen liegen beim inländischen Betrieb oder der inländischen Betriebsstätte.⁵⁾

Wie dieser Inlandsbezug auszulegen ist, wurde nicht nur bereits in zahlreichen Betriebsprüfungen diskutiert, auch in der Literatur wurde die Vereinbarkeit dieser Bestimmung mit den EU-Grundfreiheiten schon mehrfach thematisiert.⁶⁾ Im Wesentlichen kommt die Literatur zum Ergebnis, dass eine Beschränkung auf das Inland der Niederlassungs-

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

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

1) Durch das AbgÄG 2022 wurden umfangreichere Änderungen, wie insbesondere die Antragsfrist, an der gesetzlichen Grundlage des § 108c EStG sowie der entsprechenden Forschungsprämienverordnung vorgenommen. Siehe dazu A. Mitterlehner/K. Mitterlehner, Anpassungen bei der Forschungsprämie durch das AbgÄG 2022, SWK 18/2022, 766.

2) Siehe zur Antragstellung für die Forschungsprämie Knechtl/A. Mitterlehner, Die Körperschaftsteuerklärung 2024, SWK-Spezial (2025) Pkt 2.9, Beilage E 108c.

3) In gleicher Weise wurde diese Voraussetzung für die Auftragsforschungsprämie in § 108c Abs 2 Z 2 EStG normiert.

4) Forschungsprämienverordnung – FoPV, BGBl II 2012/515.

5) K. Mitterlehner, Der Inlandsbezug bei der österreichischen Forschungsprämie im Anlagenbau, in Kofler/M. Mitterlehner/A. Mitterlehner, Das internationale Steuerrecht in der Praxis, FS Bendlinger (2024) 107.

6) Siehe K. Mitterlehner/M. Mitterlehner, Steueranreize für Forschung und Entwicklung – IFA-Nationalbericht Österreich für den IFA-Kongress 2015 in Basel, SWI 2015, 600 (603 f); Kühbacher, Ist der Inlandsbezug bei der Forschungsprämie zulässig? SWI 2014, 481. Siehe ausführlich auch K. Mitterlehner in

bzw Dienstleistungsfreiheit des EU-Rechts widerspricht und unter Berücksichtigung des EU-Rechts sowie der dazu bereits ergangenen Rechtsprechung des EuGH eine Ausdehnung auf das gesamte EU-Ausland zu erfolgen habe.⁷⁾

Das BFG hatte sich kürzlich mit einem Fall zu beschäftigen, in dem ebenfalls unter anderem die Inlandsanknüpfung iVm der Forschungsprämie thematisiert wurde.⁸⁾ Im Zentrum des Verfahrens stand neben der Frage des Inlandsbezugs die spannende Frage, ob geltend gemachte Forschungsleistungen eines „Forschungsleiters“ überhaupt eigenbetriebliche Forschung im Inland darstellen und somit prämienebegünstigt sind.⁹⁾

2. Die Entscheidung des BFG vom 31. 3. 2025, RV/4100008/2024

2.1. Sachverhalt

Die beschwerdeführende GmbH, eine österreichische Tochtergesellschaft eines US-amerikanischen Konzerns, beantragte eine eigenbetriebliche Forschungsprämie für ein Projekt zur Entwicklung eines Medikaments zur Behandlung von Herz-Kreislauf-Erkrankungen. Im Mittelpunkt stand eine Phase-IIb-Studie zur Kombination zweier Wirkstoffe. Die Forschung wurde laut der beschwerdeführenden GmbH hauptsächlich von ihr gesteuert und finanziert, insbesondere durch ein Darlehen der Muttergesellschaft, welche formal auch als „Sponsor“ der Studien auftrat.¹⁰⁾ In der GmbH war ein promovierter Mediziner als Geschäftsführer der GmbH tätig, welcher auch die F&E-Tätigkeiten durchführte bzw beauftragte. Die GmbH beschäftigte darüber hinaus keine weiteren Mitarbeiter, sondern bediente sich für das Forschungsprojekt (Tierversuche und Studien etc) externer Dienstleister im In- und EU-Ausland.

Das Finanzamt hingegen vertrat die Auffassung, dass die F&E-Aktivitäten der GmbH bzw des Geschäftsführers (= Forschungsprojektleiters) nicht eigenbetrieblich durchgeführt wurden, da diese nicht als „Sponsor“ auftrat und unklar blieb, ob die Forschungstätigkeiten tatsächlich in einem inländischen Betrieb stattgefunden haben. Das Finanzamt hatte die Forschungsprämie mit null festgesetzt, wogegen Beschwerde eingebracht wurde.

Im Zuge des Verfahrens wurden umfangreiche Nachweise, Verträge, Zahlungen, Tätigkeitsnachweise sowie wissenschaftliche Publikationen vorgelegt. Es fanden auch mündliche Verhandlungen statt. Im Detail wird auf die umfangreiche Darstellung des Sachverhalts in der Entscheidung des BFG verwiesen.¹¹⁾

2.2. Eigenbetriebliche Forschung durch den „Forschungsleiter“?

Der promovierte Mediziner sowie Geschäftsführer der beschwerdeführenden GmbH war umfangreich in das F&E-Projekt eingebunden. Er initiierte, leitete und beeinflusste sämtliche Phasen des Forschungsprojekts inhaltlich maßgeblich. Beginnend mit der Literaturrecherche über die Auswahl geeigneter Hemmstoffe, über die Erstellung von Prüfplänen für Tierversuche und klinische Studien bis hin zur persönlichen Kontrolle der

Kofler/M. Mitterlehner/A. Mitterlehner, Das internationale Steuerrecht in der Praxis, 108 f; Füreder/Kinast/Kühbacher/Pilgermair/Püzl/Stornig-Wisek, Die steuerliche Forschungsprämie² (2023) 65 ff; Wallner/Grabner, Praxisleitfaden Forschungsprämie (2021) 29 ff.

⁷⁾ EuGH 4. 12. 2008, *Jobra Vermögensverwaltungs-Gesellschaft mbH*, C-330/07.

⁸⁾ BFG 31. 3. 2025, RV/4100008/2024.

⁹⁾ Weiters wurde im Verfahren die Frage behandelt, ob eine Mitunternehmerschaft mit der ausländischen Muttergesellschaft vorlag, wobei das BFG zum Ergebnis kam, dass keine Mitunternehmerschaft zwischen den Gesellschaften vorlag.

¹⁰⁾ Beim Begriff „Sponsor“ wird auf § 2a Arzneimittelgesetz Bezug genommen. Siehe dazu auch die Ausführungen in Rz 8208da EStR sowie näher zum Begriff „Sponsor“ iZm klinischen Studien Wallner/Grabner, Praxisleitfaden Forschungsprämie, 63.

¹¹⁾ Die Entscheidung BFG 31. 3. 2025, RV/4100008/2024, umfasst eine sehr umfangreiche Darstellung, und die Entscheidung bzw der Verfahrensgang wurde auf über 50 Seiten wiedergegeben. Der obige Sachverhalt ist daher stark verkürzt dargestellt.

Durchführung und zur Kommunikation mit Wissenschaftlern, Ärzten und Dienstleistern übte der Geschäftsführer die zentrale wissenschaftliche und organisatorische Steuerung des Projekts aus. Auch die Anmeldung eines Patents beim Europäischen Patentamt ging auf seine Initiative zurück und war für die Fortsetzung des Projekts essenziell.

Bestimmte Forschungsmaßnahmen – etwa Tierversuche im Ausland, die klinischen Studien der Phase I in Wien und der Phase II in zwölf Kliniken innerhalb der EU¹²⁾ – wurden sämtlich auf Grundlage von Prüfplänen durchgeführt, die unter Leitung des Geschäftsführers erstellt wurden. Die Durchführung dieser Studien stellte aus Sicht der beauftragten Kliniken keine eigenständige schöpferische Tätigkeit dar, da sie ausschließlich nach den Weisungen des Geschäftsführers und im Rahmen des von ihm initiierten Projekts erfolgten. Die durchgeführten Studien dienten ausschließlich der Umsetzung des Forschungsprojekts der beschwerdeführenden GmbH und waren diesem wirtschaftlich wie organisatorisch zuzuordnen.

Das BFG sah es aufgrund der umfangreichen Einbindung des Geschäftsführers als erwiesen an, dass die Forschungstätigkeiten nicht bloß formal, sondern substantziell dem Betrieb der GmbH – und nicht der formal als „Sponsor“ auftretenden Muttergesellschaft – zuzurechnen sind. Die entscheidende Rolle des Geschäftsführers als Initiator und wissenschaftlicher Leiter, seine Steuerung sämtlicher Projektabschnitte sowie die Einbindung der beauftragten Dritten stellen nach Ansicht des BFG eigenbetriebliche Forschung iSd § 108c Abs 2 Z 1 EStG dar. ISd EStR war damit die beschwerdeführende GmbH als prämiengünstiger „Sponsor“ zu betrachten und die externen Dienstleister wie insbesondere Kliniken als (nicht prämiengünstigte) „Prüfer“.¹³⁾ Dem Ergebnis des BFG ist aus unserer Sicht zuzustimmen. Der Geschäftsführer hat durch seine umfangreiche Tätigkeit für das Forschungsprojekt eigenbetriebliche Forschung im Rahmen der GmbH erbracht und auch die zweifellos dafür erforderlichen Studien und die Aufwendungen sind diesem Forschungsprojekt zuzurechnen.

Wichtig ist in diesem Kontext auch die Unterscheidung zwischen eigenbetrieblicher Forschung und Auftragsforschung. Denn bei der Auftragsforschung nach § 108c Abs 2 Z 2 EStG darf nur für die verrechneten Aufwendungen des Auftragnehmers eine Forschungsprämie beantragt werden. Eigene Aufwendungen können bei der Auftragsforschungsprämie jedoch nicht berücksichtigt werden.¹⁴⁾

Da jedoch zur Frage, ob allein durch die Tätigkeiten eines Geschäftsführers, welcher ein Forschungsprojekt gesteuert, mitbeeinflusst und mitausgewertet hat, das Forschungsprojekt ein eigenbetriebliches Forschungsprojekt sein kann, noch keine höchstgerichtliche Rechtsprechung vorliegt, hat das BFG zu diesem Thema die Revision zugelassen.¹⁵⁾

2.3. Inländische Forschung

In den Streitjahren sind maßgebliche Kosten der F&E-Bemessungsgrundlage auf Tätigkeiten entfallen, die nicht in Österreich, sondern in Kliniken anderer EU-Staaten durchgeführt wurden. Diese Leistungen – wie die Verabreichung des Prüfmedikaments, medizinische Untersuchungen und Datenerhebung – erfolgten jedoch nach den detaillierten Vorgaben der GmbH bzw des Geschäftsführers im Rahmen eines von diesem eigenständig gesteuerten und initiierten Forschungsprojekts.

Zwar verlangt § 108c Abs 2 Z 1 EStG dem Wortlaut nach die Durchführung der Forschung „im Inland“. Das BFG betont aber, dass diese Vorschrift im Lichte des EU-

¹²⁾ Die Versuche wurden im konkreten Fall nur innerhalb der EU und nicht in Drittstaaten durchgeführt. Unter anderem wurden Versuche in Kliniken in Österreich, Belgien, den Niederlanden, Ungarn und Polen durchgeführt.

¹³⁾ Siehe Rz 8208da EStR mit Verweis auf die ältere Entscheidung des BFG vom 11. 2. 2020, RV/6100130/2016, auf welche jedoch in der gegenständlichen aktuellen Entscheidung nicht Bezug genommen wird.

¹⁴⁾ VwGH 10. 2. 2022, Ro 2020/15/0004; Rz 8209 EStR.

¹⁵⁾ Gegen die Entscheidung des BFG wurde keine Revision an das Höchstgericht eingebracht.

Rechts (Art 56 AEUV – Dienstleistungsfreiheit) auszulegen ist. Eine nationale Beschränkung der Forschungsprämie auf ausschließlich in Österreich durchgeführte Tätigkeiten wäre unionsrechtswidrig, wenn die Forschung im EU-Ausland auf Basis eines inländischen Auftrags nach österreichischer Projektsteuerung erfolgt.

Folglich kommt das BFG zum Ergebnis, dass die gesamten geltend gemachten Aufwendungen – auch jene für Tätigkeiten in anderen EU-Staaten – als eigenbetriebliche Forschung der beschwerdeführenden GmbH anzusehen sind und damit auch prämiengünstig sind. Im gegenständlichen Fall sei die inhaltliche Steuerung und Verantwortung durch die GmbH, nicht der geografische Ort der Durchführung entscheidend gewesen. Aufgrund des Anwendungsvorrangs der Dienstleistungsfreiheit sind die Voraussetzungen des § 108c EStG auch dann erfüllt, wenn die Forschungstätigkeiten im EU-Ausland erfolgen. Damit seien die Voraussetzungen für die Forschungsprämie im konkreten Fall erfüllt gewesen. Für das BFG ist auf Basis der bestehenden höchstgerichtlichen Rechtsprechung¹⁶⁾ klar, dass keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung iSd Art 133 Abs 4 B-VG vorliegt, womit hinsichtlich dieser Frage keine Revision zulässig ist.

Es ist bemerkenswert, dass diese Rechtsauslegung bereits so gefestigt ist, dass der BFG in dieser Frage keine Revision mehr zulässt. Dessen ungeachtet stellt sich uns die Frage, ob die Lösung des BFG im Hinblick auf die Aufwendungen für die Studie überhaupt der Heranziehung von EU-Recht bedurfte. Bei der bei verschiedenen Kliniken im In- und EU-Ausland in Auftrag gegebenen Studie handelt es sich um eine Dienstleistung an die forschende GmbH. Aufwendungen für derartige Dienstleistungen werden als „*unmittelbare Aufwendungen*“ der Bemessungsgrundlage der Forschungsprämie zugerechnet, wenn diese kausal oder auch final/unmittelbar mit dem F&E-Projekt verknüpft sind. Eine derartige Zurechnung von Aufwendungen, die an Dritte außer Haus vergeben wurden, darf lediglich dann nicht für Zwecke der eigenbetrieblichen Prämie erfolgen, wenn es sich dabei um Aufwendungen iSd § 108c Abs 2 Z 2 EStG (Auftragsforschung) handelt.¹⁷⁾

Auch durch die EStR¹⁸⁾ ist mittlerweile klargestellt, dass die Durchführung von Studien keine derartigen Aufwendungen sind, sondern die Kliniken lediglich als „*Prüfer*“ tätig werden. Derartige Aufwendungen, die zum Zwecke der Forschung getätigt werden, jedoch keine Forschungstätigkeiten iSd § 108c Abs 2 Z 1 EStG per se sind, sondern zugekaufte Dienstleistungen sind, können unabhängig vom Sitz des Auftragnehmers und der Durchführung im In- oder Ausland als „*unmittelbare Aufwendungen*“ berücksichtigt werden.¹⁹⁾ Dementsprechend ist bezogen auf diese Kosten kein Inlandsbezug erforderlich und wohl auch keine Begrenzung mit dem EU-Ausland gegeben. Demnach müssten auch Aufwendungen, welche in Drittstaaten angefallen sind und auf die damit die Dienstleistungsfreiheit nicht anwendbar ist, in die Bemessungsgrundlage in Österreich einfließen können.²⁰⁾

i

Auf den Punkt gebracht

Zu entscheiden war die Frage, ob eigenbetriebliche Forschung im Inland auch dann vorliegen kann, wenn ein wesentlicher, wenn nicht sogar der überwiegende Teil der Umsetzung des Forschungsprojekts durch Dienstleister im Ausland erfolgt und im Inland lediglich ein Geschäftsführer für dieses Forschungsprojekt tätig ist. Das BFG bejahte diese Frage im vorliegenden Fall. Ein Geschäftsführer einer GmbH, der über umfang-

¹⁶⁾ Im Urteil wurden dazu die Entscheidungen EuGH 14. 2. 1995, *Schumacker*, C-279/93, und EuGH 29. 4. 1999, *Ciola*, C-224/97, angeführt.

¹⁷⁾ § 1 Abs 3 FoPV.

¹⁸⁾ Rz 8208da EStR.

¹⁹⁾ Siehe etwa *Füreder/Kinast/Kühbacher/Pilgermair/Pülzl/Stornig-Wisek*, Die steuerliche Forschungsprämie², 93.

²⁰⁾ So bereits zur Frage des Inlandsbezugs bei Anlagenbauprojekten *K. Mitterlehner* in *Kofer/M. Mitterlehner/A. Mitterlehner*, Das internationale Steuerrecht in der Praxis, 114.

reiche Fachkenntnisse zu einer Forschungsaufgabe verfügt, das Forschungsprojekt (hier: klinische Studien) zwar sehr weitgehend durch Dienstleister im In- und Ausland ausführen lässt, dieses Projekt jedoch initiiert, als wissenschaftlicher Leiter organisiert, steuert und kontrolliert, vermittelt der GmbH dennoch eigenbetriebliche Forschung iSd § 108c EStG (im Inland). Eine Revision an den VwGH wurde vom BFG zugelassen, es ist jedoch keine Revision eingebracht worden.

Hinsichtlich der Frage, ob auch Aufwendungen für Studien, die an Dritte außer Haus vergeben wurden und größtenteils im EU-Ausland erbracht wurden, verweist das BFG auf EU-Recht und kommt zu dem Ergebnis, dass auch Forschungsaufwendungen im EU-Ausland im Hinblick auf die höchstgerichtliche Rechtsprechung des EuGH anzusetzen sind, ohne in dieser Frage eine Revision zuzulassen. Im Ergebnis stimmen wir dem BFG zu, dass diese Aufwendungen Teil der Bemessungsgrundlage sind. Es hätte uE allerdings nicht des Verweises auf EU-Recht bedurft, da Aufwendungen, die zum Zweck der Forschung getätigt werden, die jedoch keine Forschungstätigkeiten iSd § 108c Abs 2 Z 1 EStG per se sind, sondern zugekaufte Dienstleistungen sind, als unmittelbare Aufwendungen unabhängig vom Ort der Leistungserbringung angesetzt werden können.

Gemeinnützigkeit

Vermögensausstattung gemeinnütziger Stiftungen

Offene Fragen und Lösungsansätze zur zeitnahen Mittelverwendung und Rücklagenbildung

WOLFGANG LINDINGER*)



Gemeinnützige Stiftungen führten in Österreich über viele Jahrzehnte ein Nischendasein. Mit dem Bundes-Stiftungs- und Fondsgesetz 2015 (BStFG 2015)¹⁾ setzte der Gesetzgeber ein klares Zeichen, dass Stiftungen künftig wieder stärker zum Gemeinwohl beitragen sollen. Überraschenderweise fand zu der für gemeinnützige Stiftungen wesentlichen Frage der Vermögensausstattung aus gemeinnützigkeitsrechtlicher Sicht bisher praktisch keine fachliche Auseinandersetzung statt. Anlässlich des zehnjährigen Jubiläums des BStFG 2015 möchte ich dieses Thema aufgreifen, offene Fragen aufzeigen und Lösungsansätze skizzieren.

1 Grundlegendes

Das Funktionsprinzip einer gemeinnützigen Stiftung ist recht einfach: Ein Stifter²⁾ widmet dauerhaft ein bestimmtes Vermögen, dessen Erträge zur Erfüllung gemeinnütziger Zwecke dienen.³⁾ Die Aufgabe des Stiftungsvorstands besteht demnach darin, das zugewendete Vermögen ertragsbringend zu veranlagen und die erzielten Erträge für gemeinnützige Zwecke zu verwenden. Bei der praktischen Umsetzung stellt sich für den Stiftungsvorstand regelmäßig die Frage, ob seine Entscheidungen mit dem Gemeinnützigkeitsrecht vereinbar sind bzw ob Handlungsbedarf besteht, um den Verlust der Gemeinnützigkeit zu vermeiden.

*) Mag. Wolfgang Lindinger ist Steuerberater und Director bei LeitnerLeitner.

¹⁾ BGBl I 2015/160.

²⁾ Im BStFG als „Gründer“ bezeichnet.

³⁾ Vgl § 2 Abs 1 BStFG und § 1 Abs 1 PSG.