

Steuerpolitische Anregungen**Forschungsprämie: Rechtsunsicherheiten und empirische Wirksamkeit****Was bringt die steuerliche Forschungsförderung?**

PETER BRÄUMANN\*)



Die Forschungsprämie nach § 108c EStG ist das rechtlich und praktisch dominierende Instrument der steuerlichen Förderung unternehmerischer Innovation in Österreich. Aufwendungen für Forschung und experimentelle Entwicklung (F&E) im Ausmaß von (seit 1. 1. 2018 bereits<sup>1)</sup> 14 % können Steuerpflichtigen in Form einer Gutschrift am Abgabekonto erstattet werden, im Falle eigenbetrieblicher Forschung im Inland sogar ohne weitere Deckelung. Das ist nicht nur einzelwirtschaftlich von gewichtigem Interesse; mit einem geschätzten Volumen von zuletzt 586 Mio Euro im Jahr 2017<sup>2)</sup> (noch bei einem geringeren Satz von 12 %) stellt die Forschungsprämie auch einen erheblichen Budgetposten dar.<sup>3)</sup> Wenngleich sich das Arbeitsprogramm der gegenwärtigen Bundesregierung ausdrücklich zu dieser Maßnahme bekennt,<sup>4)</sup> wurde eine vom Parlament geforderte<sup>5)</sup> und im Frühjahr 2017 vorgelegte Evaluierung<sup>6)</sup> politisch widersprüchlich aufgenommen.<sup>7)</sup> Der Autor hat sich im Zuge seiner wissenschaftlichen Tätigkeit ua intensiver mit der Forschungsprämie auseinandergesetzt und möchte angesichts der ungebrochenen Relevanz und Brisanz des Themas in diesem Beitrag einen ausschnittartigen Einblick<sup>8)</sup> in einige der erzielten Ergebnisse gewähren.

**1. Die Stellung der Forschungsprämie im österreichischen Steuerrecht**

Im Gesetz selbst hat die steuerliche Forschungsprämie einen rechtspolitischen „Siegeszug“ absolviert. Im Jahr 2002 war sie mit einem ursprünglichen Satz von 3 % als Alternative zu den damaligen Forschungsfreibeträgen, von welcher auch Unternehmen mit geringerer Steuerbemessungsgrundlage profitieren können sollten, eingeführt worden.<sup>9)</sup> Mittlerweile hat sie nicht nur annähernd alle sonstigen damals bestehenden Investitionsbegünstigungen im Ertragsteuerrecht (wie zB die Bildungsprämie)<sup>10)</sup> überdauert und die ihr

\*) Univ.-Ass. MMag. Dr. Peter Bräumann ist Mitarbeiter am Institut für betriebswirtschaftliche Steuerlehre sowie am Digital Transformation and Law Lab des Linz Institute of Technology (LIT) der Johannes Kepler Universität Linz.

<sup>1)</sup> Die diesbezügliche Übergangsvorschrift findet sich in § 124b Z 323 EStG idF BGBl I 2017/82.

<sup>2)</sup> BMF, Förderungsbericht 2017, 388, verfügbar unter [https://www.bmf.gv.at/budget/das-budget/Foerederungsbericht\\_2017.pdf](https://www.bmf.gv.at/budget/das-budget/Foerederungsbericht_2017.pdf) (Zugriff am 21. 11. 2018).

<sup>3)</sup> Wiederum für 2017 entspricht die Forschungsprämie ca 4,7 % des Aufkommens an veranlagter ESt und KöSt, zu dessen Lasten sie gemäß § 108c Abs 5 EStG zu berücksichtigen ist (laut Ergebnisrechnung im Bundesrechnungsabschluss 2017 des Rechnungshofes vom 29. 6. 2018), vor Abzug der Prämie selbst.

<sup>4)</sup> Siehe *Bundesregierung*, Zusammen. Für Österreich. Regierungsprogramm 2017–2022, 75, verfügbar unter <https://www.bundeskanzleramt.gv.at/regierungsdokumente> (Zugriff am 21. 11. 2018).

<sup>5)</sup> Entschließung NR vom 7. 7. 2016, 167/E 25. GP.

<sup>6)</sup> *Ecker/Brandl/Fink/Kaufmann/Loretz/Sardadvar/Sellner/Sheikh/Wolf*, Evaluierung der Forschungsprämie gem. § 108c EStG – Studie im Auftrag des Bundesministeriums für Finanzen (2017), verfügbar unter [https://www.bmf.gv.at/budget/aktuelle-berichte/BMF\\_Evaluierung\\_der\\_Forschungspraemie\\_Endbericht.pdf](https://www.bmf.gv.at/budget/aktuelle-berichte/BMF_Evaluierung_der_Forschungspraemie_Endbericht.pdf) (Zugriff am 21. 11. 2018).

<sup>7)</sup> Siehe zB *Leichtfried*: Forschungsprämie bringt Österreich Standortvorteil, *Parlamentskorrespondenz* Nr 314 vom 21. 3. 2017.

<sup>8)</sup> Ein größeres Werk mit den vollumfänglichen Ergebnissen zum System der Forschungs- und Innovationsbesteuerung in Österreich aus rechtlicher und betriebswirtschaftlicher Sicht wird Anfang nächsten Jahres bei Linde erscheinen.

<sup>9)</sup> Konjunkturbelebungs-gesetz 2002, BGBl I 2002/62; dazu ErlRV 977 BlgNR 21. GP, 13.

<sup>10)</sup> Ein Überblick findet sich etwa bei *Hilber*, Die Investitionsbegünstigungen im Überblick, SWK 30/2002, S 774 (S 774 ff).

vorausgehenden Forschungsfreibeträge abgelöst,<sup>11)</sup> sondern sich mit Erhöhungen in mehreren Stufen auf 14 %<sup>12)</sup> auch quasi „verfünffacht“. Die weiteren steuerlichen Sondernormen für Forschung oder innovative Tätigkeiten im Unternehmensbereich sind eher spärlich (zu nennen sind zB die Zuzugsbegünstigungen nach § 103 EStG oder der Hälftesteuersatz für Patentverwertung nach § 38 EStG) und weisen oftmals wesentlich spezifischere Anwendungsbereiche auf. Die „Einstiegshürde“ für die Forschungsprämie ist demgegenüber niedrig: Sobald ein Unternehmen Aufwendungen für eigene oder in Auftrag gegebene F&E iSd § 108c Abs 2 EStG trägt, ist die wesentliche Anspruchsvoraussetzung für den Prämienbezug bereits erfüllt. Die herausragende Stellung der Forschungsprämie belegt umgekehrt, dass die steuerliche Innovationsförderung in Österreich – entgegen politischer Absichtserklärungen<sup>13)</sup> – weitestgehend auf die Förderung von F&E beschränkt ist.

Die Abwicklung als von der Steuerschuld unabhängige Gutschrift am Abgabekonto führte indes dazu, dass die Gesetzgebung die Forschungsprämie zwischenzeitlich offenbar als direkte, nichtsteuerliche Transferleistung verstanden wissen wollte (primär aus unionsrechtlichem Kalkül).<sup>14)</sup> Die enge Verbindung mit dem materiellen Steuerrecht (etwa im Hinblick auf die begünstigten Aufwendungen) und der Vollzug im Abgabeverfahren verhinderten aber offensichtlich, dass sich diese Ansicht verbreitete. Auch jüngere parlamentarische Materialien sprechen wieder ohne Weiteres von einer – bzw sogar der einzigen – indirekten (dh in diesem Kontext: steuerlichen) Maßnahme der Forschungsförderung.<sup>15)</sup> Obwohl die „schlichte“ Zuerkennung im Abgabeverfahren nach Ablauf des Wirtschaftsjahres im Vergleich zu einem Bewerbungs- und Vergabeprozess eine niedrige Hemmschwelle darstellen mag, birgt dies ein planerisches Risiko. Schließlich müssen geförderte F&E-Aufwendungen getragen werden, noch bevor Rechtsicherheit über den Prämienanspruch besteht. Wenngleich § 118a BAO mit der Variante der (Vorab-)Forschungsbestätigung für eigenbetriebliche F&E eine teilweise Abhilfe ermöglicht, könnten Rechtsunsicherheiten gerade in diesem Bereich die intendierte Anreizwirkung der Forschungsprämie empfindlich einschränken. Tatsächlich haben im Zuge der bereits angesprochenen Evaluierung dieser Regelung nur etwa 50 % der befragten prämiengünstigten Unternehmen angegeben, diese in ihre Planung für die Folgejahre einzubeziehen.<sup>16)</sup> Anekdotisch führten einzelne Befragte als Begründung dafür die Dauer des Verfahrens sowie die Unsicherheit dessen Ausgangs an.<sup>17)</sup>

Im Folgenden werden daher einige, bei rechtlicher Betrachtung der Forschungsprämie besonders hervortretende Graubereiche kursorisch ausgeführt. Daran schließt die überblickartige Darstellung einer empirischen Untersuchung an, welche – nicht zuletzt vor dem Hintergrund dieser Problemfelder – die Frage nach der generellen Wirksamkeit der Forschungsprämie als Förderinstrument im Unternehmensbereich ergündet hat.

## 2. Rechtsunsicherheiten im Bereich der Forschungsprämie

### 2.1. Auslegung des F&E-Begriffs

Die Erfüllung des F&E-Begriffs nach § 108c EStG ist das entscheidende Kriterium für die Inanspruchnahme der Forschungsprämie. Seine Auslegung wird aber derzeit durch ein Nebeneinander verschiedener, überwiegend sehr abstrakter und interpretationsbedürftiger Grundlagen erschwert. Bei Schaffung der Forschungsprämie knüpfte die Gesetzgebung bewusst an das F&E-Verständnis nach dem für statistische Zwecke ge-

<sup>11)</sup> Budgetbegleitgesetz 2011, BGBl I 2010/111; dazu ErlRV 981 BlgNR 24. GP, 113.

<sup>12)</sup> Durch BGBl I 2002/155 (5 %), BGBl I 2003/133 (8 %), BGBl I 2010/111 (10 %), BGBl I 2015/118 (12 %), BGBl I 2017/82 (14 %).

<sup>13)</sup> Vgl zB *Bundesregierung, Der Weg zum Innovation Leader – Strategie der Bundesregierung für Forschung, Technologie und Innovation (2011) 26*, verfügbar unter [https://www.bmvit.gv.at/innovation/publikationen/forschungspolitik/downloads/fti\\_strategie.pdf](https://www.bmvit.gv.at/innovation/publikationen/forschungspolitik/downloads/fti_strategie.pdf) (Zugriff am 21. 11. 2018).

<sup>14)</sup> Siehe ErlRV 981 BlgNR 24. GP, 113.

<sup>15)</sup> Siehe zB 2170/A 25. GP, 2, sowie den zugehörigen AB 1721 BlgNR 25. GP, 1.

<sup>16)</sup> Siehe *Ecker ua, Evaluierung*, 56.

<sup>17)</sup> Siehe *Ecker ua, Evaluierung*, 58.

schaffenen *Frascati Manual* der OECD<sup>18)</sup> an, weil der Kreis der begünstigten Tätigkeiten an internationalen Begrifflichkeiten orientiert werden sollte.<sup>19)</sup> § 108c EStG und die dazu ergangene ForschungsprämienV<sup>20)</sup> enthalten – in nicht einmal gänzlich übereinstimmender Formulierung – Passagen, die nahezu unverändert aus dem *Frascati Manual* des Jahres 2002 entnommen wurden.<sup>21)</sup> Die ForschungsprämienV enthält zudem den Hinweis, das „*Frascati Manual (2002) der OECD in der jeweils gültigen Fassung*“ ergänzend heranzuziehen.<sup>22)</sup> Tatsächlich werden strittige Fälle oftmals wesentlich anhand des *Frascati Manuals* und weniger auf Basis der eigentlichen normativen Grundlagen entschieden, was vom VwGH durchaus gutgeheißen und ebenso praktiziert wurde.<sup>23)</sup> Wenngleich das *Frascati Manual* selbst oft vage bleibt, enthält es dennoch die umfassendsten Erläuterungen und mehrere Beispiele zu den sehr abstrakt gehaltenen allgemeinen Definition von F&E.

Im Jahr 2015 hat die OECD eine Neuauflage des *Frascati Manuals*<sup>24)</sup> veröffentlicht, was die Rechtslage aus österreichischer Sicht abermals verkompliziert. Nunmehr stellt sich nämlich ua die Frage nach der Relevanz und Rechtsqualität dieser dem ursprünglichen Gesetzgeber der Forschungsprämie unbekanntes Neuauflage (gerade auch im Lichte der diesbezüglichen Anordnung in der ForschungsprämienV).<sup>25)</sup> Das ist auch von kaum zu unterschätzender praktischer Bedeutung: So enthält die Fassung des Jahres 2015 zB das vielfach von Gerichten und Finanzverwaltung als entscheidend herangezogene Kriterium einer „*wissenschaftlichen und/oder technischen Unsicherheit*“<sup>26)</sup> – das in dieser Form dem Gesetzestext fremd ist – nicht mehr in dieser oder vergleichbarer Ausprägung. Der VwGH ist der Frage einer möglichen Konsequenz der Neuauflage bislang aus dem Weg gegangen und hat unter Hinweis auf zu beurteilende Zeiträume vor deren Erscheinen weiterhin auf die Fassung des Jahres 2002 zurückgegriffen.<sup>27)</sup>

## 2.2. Verfahrensrechtliche Besonderheiten der FFG-Einbindung

Für Wirtschaftsjahre, die ab 2012 beginnen, ist im Falle eigenbetrieblicher F&E als Voraussetzung für die Prämienbeantragung ein kostenloses Gutachten der Forschungsförderungsgesellschaft (FFG) über das Vorliegen begünstigter F&E zwingend einzuholen (§ 108c Abs 7 f EStG).<sup>28)</sup> Mit dieser durch das 1. StabG 2012<sup>29)</sup> eingeführten Neuerung sollen eine ungerechtfertigte Inanspruchnahme der Prämie verhindert und die Rechtssicherheit der Bezieher (etwa im Hinblick auf spätere Betriebsprüfungen) erhöht werden.<sup>30)</sup> Die durch diese Regelung eingeführten Schritte im Ablauf sind jedoch derart speziell, dass letztlich quasi eine eigene Art von Verfahren mit teilweise nur schwer nachzuvollziehenden Besonderheiten geschaffen wurde.<sup>31)</sup>

<sup>18)</sup> Damals noch in der jetzt nicht mehr aktuellen Auflage *OECD, Frascati Manual: Proposed Standard Practice for Surveys on Research and Experimental Development (2002)*.

<sup>19)</sup> Siehe EriRV 977 BlgNR 21. GP, 12.

<sup>20)</sup> BGBl II 2012/515.

<sup>21)</sup> Vgl nur § 108c Abs 2 Z 1 EStG, Anhang I lit A Z 1 ForschungsprämienV und *OECD, Frascati Manual 2002*, Rz 63.

<sup>22)</sup> Anhang I lit A letzter Satz ForschungsprämienV.

<sup>23)</sup> Siehe zB VwGH 29. 3. 2017, Ra 2015/15/0060; 30. 9. 2015, Ro 2014/15/0018; BFG 5. 1. 2018, RV/5101157/2017; 3. 6. 2015, RV/2101202/2014; 16. 1. 2015, RV/2100024/2014; Rz 8208da EStR.

<sup>24)</sup> *OECD, Frascati Manual 2015: Guidelines for Collecting and Reporting Data on Research and Experimental Development (2015)*.

<sup>25)</sup> Die Annahme eines rechtsverbindlichen, dynamischen Verweises scheidet wohl an den diesbezüglichen verfassungsrechtlichen Anforderungen (dazu zB VfGH 3. 10. 2003, G 49/03 ua). Eine Lösung könnte womöglich darin bestehen, die Publikationen der OECD analog den ÖNORMEN in technischen Verwaltungsverfahren (zB VwGH 25. 11. 1999, 98/07/0190) als Art generelle, zeitgemäße Gutachten für die Beurteilung des Vorliegens von F&E zu betrachten, die bei korrektem Gesetzesvollzug interpretativ heranzuziehen sind.

<sup>26)</sup> Siehe zB noch BFG 5. 1. 2018, RV/5101157/2017.

<sup>27)</sup> Siehe ausdrücklich VwGH 29. 3. 2017, Ra 2015/15/0060.

<sup>28)</sup> § 108c Abs 7 f EStG; ergänzende Regelungen finden sich in §§ 3 ff sowie Anhang III ForschungsprämienV.

<sup>29)</sup> BGBl I 2012/22.

<sup>30)</sup> Siehe EriRV 1680 BlgNR 24. GP, 2 und 19 ff.

<sup>31)</sup> Dazu etwa umfassend *Baldauf*, Was bringt ein Jahresgutachten? SWK 13/14/2013, 677 (677 ff).

So kommuniziert der Steuerpflichtige etwa im ersten Schritt nur über eine Online-Eingabemaske mit strenger Zeichenlimitierung mit der FFG und kann auch keine weiteren Unterlagen übermitteln. Die FFG kann bei offensichtlichen Lücken, Widersprüchen oder Irrtümern zwar einmalig um Aufklärung ersuchen. Sie hat ihre Beurteilung aber ausschließlich auf die vom Steuerpflichtigen übermittelten Informationen zu stützen und ausdrücklich keine eigenen Sachverhaltserhebungen vorzunehmen. Der Gutachtensantrag ist nach dem Absenden unveränderbar und unwiederholbar; Antragsteller haben also nur „einen Versuch“, die FFG vom Vorliegen begünstigter F&E hinsichtlich all jener Projekte zu überzeugen, für welche nicht bereits eine Forschungsbestätigung nach § 118a BAO vorliegt.<sup>32)</sup> Die konkret gutachtende Person vonseiten der FFG, welche unter gewissen Voraussetzungen auch anonyme externe Gutachter beiziehen kann, wird nicht offengelegt. Gerade angesichts der interpretationsbedürftigen Rechtslage zur Definition der F&E spielen die Fachkunde des Gutachters und eine daran angepasste Darstellung der konkreten Tätigkeit aber womöglich eine große Rolle.

Für Steuerpflichtige ist die Antragstellung daher bereits ein entscheidender Punkt, der entsprechende Vorbereitung und Expertenwissen erfordert. Das Ergebnis der FFG ist aber auch bei sorgsam erstellten Anträgen schwer vorherzusehen und im Ergebnis nicht verbesser- oder bekämpfbar. Rechtsstaatliche Bedenken sollen in diesem System dadurch hintangehalten werden, dass die endgültige Entscheidung über das Vorliegen von F&E unabhängig von der Einschaltung der FFG ausschließlich beim zuständigen Finanzamt verbleibt und das Gutachten quasi nur ein Beweismittel unter vielen im Rahmen der freien Beweiswürdigung darstellt.<sup>33)</sup> Daher ist es etwa auch kritisch auf seine Schlüssigkeit zu prüfen, wenn kein Verfahrensfehler riskiert werden soll.<sup>34)</sup> Konkrete und verbindliche rechtliche Vorgaben an die Qualität der FFG-Gutachten oder an den Umgang der Finanzämter mit selbigen existieren aber nicht.

Faktisch wird es für Steuerpflichtige daher oftmals schwer sein, ein gegebenenfalls negatives Gutachten der FFG als betroffene und daher nicht unbefangene Partei gegenüber dem (zur fachspezifischen Beurteilung von F&E zumeist weniger sachverständigen) Finanzamt umzustoßen. Eine direkte Erörterung oder Auseinandersetzung des Steuerpflichtigen mit der FFG nach Gutachtenserstattung ist rechtlich aber schlicht nicht vorgesehen. Ein gewisses Gefälle entsteht dabei auch dadurch, dass das Finanzamt selbst die FFG im Verfahren umgekehrt jederzeit erneut beiziehen<sup>35)</sup> und diese ihr eigenes Urteil daher relativ leicht verteidigen oder ergänzen kann. Da den Steuerpflichtigen keine entsprechende Möglichkeit offensteht, wird eine solche Beiziehung der FFG im Zweifel womöglich sogar durch die amtswegige Ermittlungspflicht des § 115 Abs 1 BAO geboten sein.

Verfahrensökonomie und Rechtsrichtigkeit stehen oftmals in einem gewissen Spannungsfeld. Dass Antragsteller der Forschungsprämie „alles auf eine Karte setzen“ müssen und keinen Anspruch auf weitere Auseinandersetzung mit den sachverständigen Pflichtbeurteilern ihres Antrags genießen, scheint aber äußerst hinterfragenswert. Da der Antrag auf Ebene der Finanzverwaltung erst nach Einlangen des FFG-Gutachtens bearbeitet wird<sup>36)</sup> und dieses erst nach Ablauf eines Wirtschaftsjahres beantragt werden kann,<sup>37)</sup> verlängert sich freilich auch die Wartezeit auf die Gutschrift bei letztlich erfolgreichen Verfahren.<sup>38)</sup> § 8 ForschungsprämienV normiert zwar eine Frist von möglichst

---

<sup>32)</sup> Dazu und zum Verhältnis zwischen den dafür notwendigen „Projektgutachten“ und dem allgemeinen „Jahresgutachten“ siehe Rz 8208l f EStR.

<sup>33)</sup> Vgl bereits ErlRV 1680 BlgNR 24. GP, 19.

<sup>34)</sup> Siehe zB BFG 14. 11. 2014, RV/3100966/2014.

<sup>35)</sup> § 108c Abs 1 Z 7 EStG.

<sup>36)</sup> Siehe Rz 8208k EStR.

<sup>37)</sup> § 4 Abs 2 ForschungsprämienV.

<sup>38)</sup> Dazu bereits *Wiesinger/Laubner*, Neuerungen bei der steuerlichen Forschungsprämie, taxlex 2012, 303 (304 f).

zwei und längstens vier Monaten für die Erstellung der beantragten Gutachten durch die FFG, regelt jedoch die Konsequenzen einer Überschreitung nicht.

### 2.3. Unklare Abgrenzung von eigenbetrieblicher zu beauftragter Forschung

Forschungsprämie kann grundsätzlich für eigenbetriebliche oder in Auftrag gegebene F&E beantragt werden.<sup>39)</sup> Beide Modelle unterscheiden sich jedoch in den Anspruchsvoraussetzungen und der inhaltlichen Ausgestaltung voneinander (so ist zB die Prämie für Auftragsforschung der Höhe nach begrenzt, die eben geschilderte verpflichtende FFG-Begutachtung umgekehrt nur für eigenbetriebliche F&E vorgesehen). Klare Abgrenzungskriterien dahingehend, wem in zweifelhaften Konstellationen eine durchgeführte F&E als „eigenbetrieblich“ zuzurechnen ist, fehlen aber.<sup>40)</sup> Insbesondere in Fällen kooperativer F&E-Tätigkeiten mit wechselseitigen Beiträgen, Rechteabtretungen und/oder Abgeltungen kann dies zu Beurteilungsproblemen und schlimmstenfalls Anspruchsverlusten führen.<sup>41)</sup>

### 2.4. Mögliche Unionsrechtswidrigkeit des Inlandskriteriums

Nicht endgültig geklärt scheint auch die Beschränkung der Forschungsprämie auf jene F&E, die in inländischen Betrieben oder Betriebsstätten durchgeführt oder von diesen in Auftrag gegeben wird. Die Europäische Kommission erachtet derartige Gebietsbeschränkungen entsprechend einer Mitteilung aus dem Jahr 2006 auch bei F&E-Förderungen als im Allgemeinen nicht mit der Judikatur des EuGH vereinbar (eine grundsätzlich allen Unternehmen offenstehende steuerliche F&E-Begünstigung wird darin zugleich aber zumindest als regelmäßig beihilfenrechtlich unbeachtlich bezeichnet).<sup>42)</sup> Auch im österreichischen Schrifttum finden sich wiederholt Stimmen, die auf die Unionsrechtswidrigkeit der bestehenden Inlandsbegrenzung hinweisen.<sup>43)</sup> Im geltenden Recht wäre eine solche freilich kein Nachteil für die Antragsteller, sondern würde den Kreis der möglichen Empfänger letztlich erweitern.

## 3. Empirischer Nachweis der Wirksamkeit der Forschungsprämie als Förderinstrument

### 3.1. Bisherige Evaluierungen

Wie zahlreiche Fördermaßnahmen der öffentlichen Hand steht auch die Forschungsprämie unter politischem Rechtfertigungsdruck. Ob die mit ihr verfolgten Ziele – in erster Linie eine Steigerung der in Österreich durchgeführten F&E – erreicht werden, ist durch den erwarteten Einfluss der F&E auf die langfristige volkswirtschaftliche Entwicklung von zusätzlicher Bedeutung. Nicht zuletzt deshalb befassen sich etwa auch die OECD und die EU ausführlich mit statistischen Erhebungen zur steuerlichen Forschungsförderung im internationalen Vergleich.<sup>44)</sup>

Zweimal wurde die österreichische Forschungsprämie bislang auf Regierungsebene evaluiert. Im Rahmen einer umfassenden Systemanalyse der Forschungsförderung und -

<sup>39)</sup> § 108c Abs 2 Z 1 und 2 EStG.

<sup>40)</sup> Siehe lediglich Rz 8208h EStR.

<sup>41)</sup> Vgl etwa UFS 1. 10. 2010, RV/2363-W/09.

<sup>42)</sup> Siehe Mitteilung der Kommission an den Rat, das Europäische Parlament und den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss vom 22. 11. 2006, Wege zu einer wirksameren steuerlichen Förderung von FuE, KOM(2006) 728 endg.

<sup>43)</sup> So zB *Kühbacher*, Ist der Inlandsbezug bei der Forschungsprämie zulässig? SWI 2014, 481 (481 ff); *Kühbacher*, Ist in einen Drittstaat vergebene Auftragsforschung ebenfalls prämiengünstigt? SWK 15/2014, 705 (705 ff); *Mitterlehner/Mitterlehner*, Steueranreize für Forschung und Entwicklung, SWI 2015, 600 (603 ff); *Binder*, EuGH: Deutsche Regelung zur Übertragung stiller Reserven (§ 6b dEStG) unionsrechtswidrig – Auswirkungen auf Österreich zu erwarten, *ecolex* 2015, 606 (607); *Steiner/Hochreiter*, Ausschluss von Forschungsprämie bei Aktivitäten in einer ausländischen temporären Betriebsstätte? *taxlex* 2017, 321 (322 ff); wohl auch *Jakom/Lenneis*, EStG<sup>11</sup> (2018) § 108c Rz 2.

<sup>44)</sup> Siehe zB die zahlreichen verfügbaren Berichte unter *OECD*, Measuring Tax Support for R&D and Innovation, verfügbar unter <http://www.oecd.org/sti/rd-tax-stats.htm> (Zugriff am 21. 11. 2018).

finanzierung im Jahr 2009 wurden im Wesentlichen die Komplexität des damals noch von einem Nebeneinander aus Freibeträgen und Prämie geprägten Konzepts gerügt sowie die aggregierte Entwicklung dieser Instrumente und die Struktur deren Bezieher dargestellt.<sup>45)</sup> Die bereits angesprochene Untersuchung aus dem Frühjahr 2017 stellt hingegen eine Evaluierung spezifisch der Forschungsprämie dar. Neben aggregierten Daten beruht sie vor allem auf Experteninterviews sowie einer eigens durchgeführten Befragung von prämiensbeziehenden Unternehmen und gelangt zu einem grundsätzlich positiven Befund: F&E-intensive Unternehmen weiteten ihre Tätigkeit (gerade in wirtschaftlich riskanteren Bereichen) aufgrund der Prämie merkbar aus, wenngleich die Prämie keine Neuaufnahme von F&E-Aktivitäten in bislang nicht forschenden Betrieben bewirken würde.<sup>46)</sup> Ein Euro an steuerlicher Forschungsprämie führe zu geschätzt 1,21 Euro bis 2,26 Euro an unternehmerischen Mehraufwendungen für F&E.<sup>47)</sup>

Kritiker dieser Evaluierung bemängeln, dass die verwendete Datenbasis eine solche Aussage nicht zuließe;<sup>48)</sup> der Leiter des WIFO beklagte gar öffentlich das Fehlen einer „echten“ Evaluierung mangels Zugänglichkeit von Mikrodaten.<sup>49)</sup> Befürchtet wird dabei insbesondere, dass die Forschungsprämie sich in sogenannten „Mitnahmeeffekten“ erschöpfe, also von Unternehmen lediglich eigene Mittel durch die staatliche Förderung ersetzt würden, ohne dass damit aber eine Verhaltensänderung in Form einer ansonsten nicht erfolgten Steigerung der F&E-Aktivitäten kausal verbunden wäre. Ebendiese These beschäftigte auch das Forschungsinstitut für Steuerrecht und Steuermanagement der Johannes Kepler Universität Linz. Konkret wurde nach messbaren Nachweisen für tatsächliche Veränderungen des unternehmerischen Entscheidungsverhaltens im Bereich der F&E in Reaktion auf die steuerliche Forschungsprämie gefragt (nicht zuletzt aufgrund der aufgezeigten rechtlichen Hürden und Unsicherheitsfaktoren bei deren Beantragung sowie der damit möglicherweise verbundenen Planungsschwierigkeiten).

### 3.2. Daten und Methodik

Im Zuge der zur Beantwortung dieser Frage durchgeführten Untersuchung wurde – soweit ersichtlich für Österreich erstmalig – gerade auf einen Mikrodatensatz zurückgegriffen, nämlich jenen der Statistik Austria aus der Erhebung über F&E im firmeneigenen Bereich. In deren Rahmen werden im Zweijahresrhythmus Informationen von Unternehmen, die entweder zumindest 100 Beschäftigte aufweisen oder bei denen Hinweise auf eine F&E-Tätigkeit vorliegen, durch Fragebögen erfasst. Da eine gesetzliche Auskunftspflicht besteht, ist die Rücklaufquote mit über 97 % sehr hoch. Neben den Ausgaben für F&E ist insbesondere auch deren Finanzierung nach bestimmten Kategorien anzugeben, wobei seit der Erhebung für 2006 auch die Forschungsprämie auszuweisen ist. Wenngleich die Informationen lediglich abgefragt werden, finden auf Ebene der Statistik Austria verschiedene Plausibilitätskontrollen statt; die erhobenen Daten bilden letztlich auch die Grundlage für die staatlichen Forschungs- und Technologieberichte.<sup>50)</sup> Insofern handelt es sich wohl um den umfassendsten und zuverlässigsten Datenbestand zur F&E auf Ebene einzelner Unternehmen in Österreich. Diese liegen zudem als Panel vor, dh dass ein und dasselbe Unternehmen über mehrere zeit-

---

<sup>45)</sup> *Falk/Borrmann/Grieger/Neppi-Oswald/Weixlbaumer*, Systemevaluierung der österreichischen Forschungsförderung und -finanzierung – Report 4: Tax Incentive Schemes for R&D (2009), verfügbar unter <https://www.bmvit.gv.at/innovation/publikationen/forschungspolitik/downloads/systemevaluierung/report4.pdf> (Zugriff am 21. 11. 2018).

<sup>46)</sup> *Ecker ua*, Evaluierung, 75 und 102 ff.

<sup>47)</sup> *Ecker ua*, Evaluierung, 39, 98 und 104.

<sup>48)</sup> Siehe bereits Parlamentskorrespondenz vom 21. 3. 2017, PK-Nr 314.

<sup>49)</sup> Siehe APA, Forschungsprämie: Wifo-Chef würde gerne evaluieren (25. 9. 2018), verfügbar unter [https://science.apa.at/rubrik/politik\\_und\\_wirtschaft/Forschungspraemie\\_Wifo-Chef\\_wuerde\\_gerne\\_evaluieren/SCI\\_20180925\\_SCI40111351044589160](https://science.apa.at/rubrik/politik_und_wirtschaft/Forschungspraemie_Wifo-Chef_wuerde_gerne_evaluieren/SCI_20180925_SCI40111351044589160) (Zugriff am 21. 11. 2018).

liche Perioden hinweg verfolgt werden kann (was für die mögliche Identifikation kausaler Zusammenhänge einen großen Vorteil darstellt).<sup>51)</sup>

Aus Geheimhaltungsgründen und zum Schutz der auskunftspflichtigen Unternehmen konnten die Daten nicht inhaltlich zur Verfügung gestellt werden, was die Untersuchungsmöglichkeiten freilich einschränkte. Die Erhebungen der Jahre 2002 bis 2013<sup>52)</sup> (insgesamt sieben Perioden mit ca 13.000 Beobachtungen, etwa 8.000 davon mehrjährig) konnten allerdings im Wege des „kontrollierten Fernrechnens“ analysiert werden. Das bedeutete im Wesentlichen eine Übermittlung von Programmroutinen in statistischer Software und eine Rückübertragung des dadurch erhaltenen (streng auf Anonymität überprüfen) Outputs. Die angewandten Untersuchungsmethoden beruhen auf dem Prinzip der Regressionsanalyse,<sup>53)</sup> welche vereinfacht gesagt die mathematisch-statistischen Effekte einzelner Variablen (*ceteris paribus*, dh unter „Gleichhaltung“ aller übrigen) über alle Beobachtungen hinweg ermittelt und insofern regelmäßig ohnedies keine kritischen Rückschlüsse auf einzelne Unternehmen ermöglicht.

### 3.3. Zentrale Ergebnisse

Die auf Basis dieser Untersuchung erzielten Ergebnisse deuten darauf hin, dass die Forschungsprämie zu statistisch und wirtschaftlich signifikanten Erhöhungen der nicht öffentlich finanzierten F&E-Aufwendungen begünstigter Unternehmen im Zeitverlauf (verglichen mit einer *Ceteris-paribus*-Situation ohne Prämienengewährung) führt. Das unterscheidet sie bereits von den im Datenbestand ebenso ausgewiesenen direkten öffentlichen Fördermitteln, welche tendenziell (wenngleich letztlich ohne hinreichende statistische Signifikanz) mit einer Reduktion der privatwirtschaftlich finanzierten F&E-Ausgaben einhergehen. Auch die These bloßer Mitnahmeeffekte wird von den Resultaten der Analysen nicht gestützt. Diese weisen vielmehr auf „Additionalität“, dh ein von der Prämie bewirktes Ansteigen der F&E-Ausgaben in einem über den Prämienbetrag hinausreichenden Ausmaß, hin. Die durchgeführten Berechnungen indizieren zusätzliche (dh ohne die Forschungsprämie ausgebliebene) 1,09 Euro bis 1,88 Euro an F&E-Aufwendungen je Euro an gewährter Prämie.

Dieser Effekt ist allerdings nur für den Bereich der eigenbetrieblichen F&E von Unternehmen, welche in Vorperioden bereits in F&E aktiv waren, zu erkennen. Für eine „extensive“ Wirkung der Forschungsprämie, also eine durch sie bewirkte Erhöhung der Anzahl von mit F&E befassten Unternehmen, oder auch eine messbare Beeinflussung der erteilten Auftragsforschung konnten keine belastbaren Belege gefunden werden. Zudem ist darauf hinzuweisen, dass mangels direkter Dateneinsicht zB nur beschränkt auf die Prägung der Ergebnisse durch „statistische Ausreißer“ kontrolliert werden konnte. Wesentlich ist auch, dass der Datenbestand einen erheblichen Anteil (in einigen Perioden über 40 %) an Unternehmen enthält, welche zwar Aufwendungen für „Frascati-F&E“, aber keinen Bezug von Forschungsprämie ausweisen, wenngleich die

<sup>50)</sup> Ausführlich zum Ganzen *Statistik Austria*, Standard-Dokumentation zur Erhebung über Forschung und experimentelle Entwicklung (F&E) im firmeneigenen Bereich 2002–2015 (Stand 12. 7. 2017), verfügbar unter [http://www.statistik.at/web\\_de/dokumentationen/energie\\_umwelt\\_innovation\\_mobilitaet/Forschung\\_FEInnovation/index.html](http://www.statistik.at/web_de/dokumentationen/energie_umwelt_innovation_mobilitaet/Forschung_FEInnovation/index.html) (Zugriff am 21. 11. 2018).

<sup>51)</sup> Dazu instruktiv etwa *Bauer/Fertig/Schmidt*, Empirische Wirtschaftsforschung (2009) 74 ff und 347 ff; *Wooldridge*, *Introductory Econometrics*<sup>5</sup> (2013) 432 ff.

<sup>52)</sup> Die Untersuchung wurde im Herbst und Winter 2017/2018 durchgeführt, weshalb die Daten der Erhebung für 2015 leider noch nicht in zur Untersuchung zugänglicher Form zur Verfügung standen.

<sup>53)</sup> Siehe dazu bereits die Quellen in FN 51. Die letztlich als am besten geeignet erachtete Vorgangsweise folgte einer sogenannten „*Arellano-Bond*-Schätzung“, welche einen möglichen Lösungsweg für ansonsten bestehende Probleme der Kausalanalyse im konkreten Datensatz (zB sogenannte Selbstselektion oder umgekehrte Kausalitäten) bot; sie folgt *Arellano/Bond*, *Some tests of specification for panel data: Monte Carlo evidence and an application to employment equations*, *Review of Economic Studies* 1991, 277 (277 ff); dazu instruktiv etwa *Roodman*, *How to do xtabond2: An introduction to difference and system GMM in Stata*, *The Stata Journal* 2009, 86 (86 ff).

Gesamtsumme der statistisch gemeldeten Prämie den korrespondierenden Budgetzahlen nach den Berichten des BMF annähernd entspricht. Da diese Unternehmen gedanklich einen erheblichen Teil der rechnerischen „Kontrollgruppe“ bilden, würde eine Klärung der Ursachen dieses Phänomens womöglich die Zuverlässigkeit der Ergebnisse verstärken.

Trotz dieser Einschränkungen ist hervorzuheben, dass die Untersuchungsergebnisse – bei gänzlich anders gelagerter Methodik – mit den Ergebnissen der Evaluierung des Jahres 2017 weitreichend übereinstimmen. Das errechnete Ausmaß an Additionalität ist zudem durchaus vergleichbar mit den Resultaten entsprechender Evaluierungen von steuerlichen Maßnahmen der Forschungsförderung in anderen Staaten.<sup>54)</sup>



### Auf den Punkt gebracht

Die als Gutschrift am Abgabekonto ausgestaltete Forschungsprämie nach § 108c EStG ist in Österreich das dominierende Element der steuerlichen Forschungsförderung im Unternehmensbereich. Die grundsätzliche Abwicklung im Abgabenverfahren und die vergleichsweise wenigen Voraussetzungen (im Wesentlichen Tragung von Aufwendungen für F&E nach dem „Frascati“-Verständnis der OECD) würden dieses Instrument an sich dem Grunde nach leicht zugänglich machen. Gerade im Bereich der F&E-Definition sowie in der konkreten Abwicklung mit einer rechtsstaatlich zweifelhaft „abgeschotteten“, verpflichtenden Begutachtung beantragter Projekte durch die FFG liegen aber Gründe für mögliche Rechtsunsicherheiten, welche eine Einbeziehung der Prämie in die unternehmerische Planung erschweren können. Dennoch weist eine durchgeführte Untersuchung von quantitativen Mikrodaten auf Unternehmensebene auf deutlich positive Fördereffekte der Prämie hin. In F&E tätige Unternehmen erhöhen ihre Ausgaben für F&E demnach nicht nur in Reaktion auf die Forschungsprämie, sie tun dies auch in einem über die gewährte Prämie hinausreichenden Ausmaß. Die unternehmen Berechnungen deuten darauf hin, dass von diesen Unternehmen je Euro Forschungsprämie zwischen 1,09 Euro und 1,88 Euro an zusätzlichen F&E-Aufwendungen getätigt werden. Für eine Vergrößerung der Anzahl forschender Unternehmen oder Steigerungen im Bereich der Auftragsforschung aufgrund der Forschungsprämie konnten jedoch keine belastbaren Belege gefunden werden.

---

<sup>54)</sup> Siehe dazu etwa den Überblick in *Europäische Kommission, A Study on R&D Tax Incentives – Final Report (2014) 33*, verfügbar unter [https://ec.europa.eu/futurium/en/system/files/ged/28-taxud-study\\_on\\_rnd\\_tax\\_incentives\\_-\\_2014.pdf](https://ec.europa.eu/futurium/en/system/files/ged/28-taxud-study_on_rnd_tax_incentives_-_2014.pdf) (Zugriff am 21. 11. 2018).

---

## Steuertermine im Dezember

Am 17. Dezember 2018 sind folgende Abgaben fällig:

- Umsatzsteuer, Vorauszahlung für Oktober 2018;
- Normverbrauchsabgabe für Oktober 2018;
- Elektrizitäts-, Kohle- und Erdgasabgabe für Oktober 2018;
- Werbeabgabe für Oktober 2018;
- Kapitalertragsteuer gemäß § 93 Abs 3 iVm § 96 Abs 1 Z 3 EStG für Oktober 2018;
- Lohnsteuer für November 2018;
- Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen für November 2018;
- Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für November 2018;
- Kommunalsteuer für November 2018.