

Bilanzierung

Die Forschungsprämie im Jahresabschluss

Bilanzierungszeitpunkt und Darstellung in der Unternehmensbilanz

MARIE-CHRISTIN INZINGER / WOLFGANG KÖNIG*)



In den letzten Jahren kam es bei der Forschungsprämie im Zuge einiger EStG-Novellen¹⁾ zu wesentlichen Änderungen. Im Verfahren zur Beantragung der Prämie ist nun für die eigenbetriebliche Forschung und Entwicklung verpflichtend ein Gutachten der Forschungsförderungsgesellschaft (FFG) einzuholen. In einer aktuellen Entscheidung des VwGH²⁾, in der er sich mit der Verjährung des Rückforderungsanspruchs der Prämie auseinandersetzen musste, thematisierte er den Zeitpunkt der Entstehung des Anspruchs auf Gutschrift der Forschungsprämie. Er stimmte der Ansicht des BFG³⁾ zu, wonach der Anspruch auf den Zuschuss frühestens nach Geltendmachung der Prämie beim Finanzamt entsteht. Diese Entscheidung des VwGH wird zum Anlass genommen, den Bilanzierungszeitpunkt vor dem Hintergrund der steuerrechtlichen Judikatur zu diskutieren sowie diese Überlegungen auf diverse Fälle, die in der Praxis bei der Bilanzerstellung auftreten können, anzuwenden. Nach einer kurzen allgemeinen Darstellung wird in den nachfolgenden Ausführungen insbesondere auf den Bilanzierungszeitpunkt der Forschungsprämie für eigenbetriebliche Forschung und Entwicklung und abschließend auf die Darstellung dieses Zuschusses in der Unternehmensbilanz eingegangen.

1. Gegenstand und Ablauf der Forschungsprämie für eigenbetriebliche Forschung und experimentelle Entwicklung

Die Forschungsprämie wird für eigenbetriebliche Forschung und Entwicklung sowie für Auftragsforschung gewährt. Die Höhe der Prämie beträgt 14 % der Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen (-ausgaben)⁴⁾ und ist bei der eigenbetrieblichen Forschung und Entwicklung unbegrenzt.⁵⁾ Unter die Bemessungsgrundlage für die eigenbetriebliche Forschung und Entwicklung fallen:⁶⁾

- Löhne und Gehälter für in Forschung und Entwicklung tätige Personen,
- Finanzierungsaufwendungen, soweit sie der Forschung und Entwicklung zuzuordnen sind,
- Gemeinkosten, soweit sie der Forschung und Entwicklung zuzuordnen sind, sowie
- unmittelbare Aufwendungen (Ausgaben) und unmittelbare Investitionen, soweit sie nachhaltig der Forschung und Entwicklung dienen.

Zur Erlangung der Prämie für eigenbetriebliche Forschung und Entwicklung ist zum einen ein Gutachten der FFG einzuholen, zum anderen ist ein eigener Antrag an das Fi-

*) Marie-Christin Inzinger ist Berufsanwältin bei der WTS Tax Service Steuerberatungsgesellschaft mbH in Wien sowie Universitätsassistentin (prae doc) am Institut für Revisions-, Treuhand- und Rechnungswesen an der WU Wien. Dr. Wolfgang König ist Geschäftsführer und Steuerberater der WTS Tax Service Steuerberatungsgesellschaft mbH mit Praxisschwerpunkt ua im Bereich Forschungsprämie.

¹⁾ 1. Stabilitätsgesetz 2012 (1. StabG 2012), BGBl I 2012/22; Abgabenänderungsgesetz 2012 (AbgÄG 2012), BGBl I 2012/112; Steuerreformgesetz 2015/2016 (StRefG 2015/2016), BGBl I 2015/118.

²⁾ VwGH 25. 6. 2020, Ro 2020/15/0009.

³⁾ BFG 15. 10. 2019, RV/1100126/2018.

⁴⁾ Vgl § 108c Abs 1 EStG.

⁵⁾ Im Gegensatz dazu ist der Zuschuss für die Auftragsforschung mit 1 Mio Euro pro Wirtschaftsjahr begrenzt.

⁶⁾ Vgl Anhang II Forschungsprämienverordnung sowie Rz 8208f ff EStR.

finanzamt notwendig, der frühestens mit Ablauf des Wirtschaftsjahres und spätestens bis zur Rechtskraft des Einkommensteuer-, Körperschaftsteuer- oder Feststellungsbescheides zu stellen ist.⁷⁾ Der Antrag zur Geltendmachung der Forschungsprämie beim Finanzamt erfolgt unabhängig von der Anforderung des Jahresgutachtens der FFG. Es kann zB der Antrag auf die Forschungsprämie schon zeitlich vor Anforderung des Gutachtens oder gleichzeitig erfolgen. Zu beachten ist aber, dass auch das Jahresgutachten bei der FFG frühestens nach Ablauf des Wirtschaftsjahres, aus dem für die Forschungsprämie relevante Aufwendungen (Ausgaben) resultieren, angefordert werden kann.⁸⁾

Grundsätzlich hat das Finanzamt nach Antragstellung sowie Vorliegen des Gutachtens der FFG drei Möglichkeiten:

- Es kann entweder die Forschungsprämie in beantragter Höhe auf dem Abgabenkonto des Steuerpflichtigen gutschreiben,
- dem Steuerpflichtigen ein Ergänzungsersuchen zukommen lassen oder
- eine abweichende Festsetzung durch Bescheid vornehmen.⁹⁾

In der nachstehenden Grafik ist der Ablauf zum Erhalt einer Forschungsprämie zusammenfassend dargestellt.

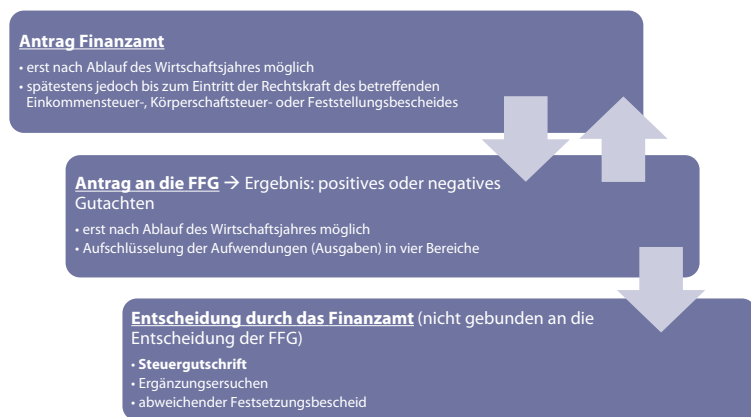


Abbildung 1: Abwicklung der Forschungsprämie, eigene Darstellung.

2. Bilanzierungszeitpunkt der Forschungsprämie

2.1. Bilanzierung von Zuschüssen gemäß UGB

Für die bilanzielle Behandlung von Zuschüssen gemäß UGB kann die AFRAC-Stellungnahme 6: Zuschüsse im öffentlichen Sektor (UGB)¹⁰⁾ herangezogen werden. Für die Bilanzierung muss zwischen echten und unechten Zuschüssen differenziert werden. Die Forschungsprämie kann als echter Zuschuss identifiziert werden, da der Zuschussempfänger keine Gegenleistung für den Erhalt erbringen muss. Die Erfüllung der sachlichen Voraussetzungen für den Erhalt der Prämie wird nicht als eine Gegenleistung des Förderungswerbers angesehen.¹¹⁾

Grundsätzlich ist ein Anspruch auf einen echten Zuschuss dann als Forderung zu aktivieren, wenn der Berechtigte am Abschlussstichtag die sachlichen Voraussetzungen

⁷⁾ Vgl § 108c Abs 3 EStG.

⁸⁾ Vgl Rz 8208k EStR.

⁹⁾ Vgl § 108c Abs 4 EStG.

¹⁰⁾ AFRAC, AFRAC-Stellungnahme 6: Zuschüsse im öffentlichen Sektor (UGB) (2015).

¹¹⁾ Rz 2539 EStR.

für die Gewährung des Zuschusses erfüllt hat und der Zuschuss spätestens zum Zeitpunkt der Aufstellung des Abschlusses ohne Auszahlungsvorbehalt bewilligt worden ist. Besteht ein Rechtsanspruch auf den Zuschuss, muss keine Bewilligung vorliegen, es muss aber der erforderliche Antrag bereits ordnungsgemäß gestellt worden sein oder mit einer an Sicherheit grenzenden Wahrscheinlichkeit gestellt werden. Der Zeitpunkt des Zahlungszuflusses ist für die Erfassung nicht maßgeblich.¹²⁾ Somit muss in einem ersten Schritt überlegt werden, welche sachlichen Voraussetzungen für die Gewährung der Forschungsprämie überhaupt bestehen.

2.2. Voraussetzungen der Forschungsprämie für eigenbetriebliche Forschung und experimentelle Entwicklung

Um eine Forschungsprämie nach § 108c EStG und somit eine Steuergutschrift zu erhalten, müssen jedenfalls drei Voraussetzungen erfüllt sein.

Zunächst wird vorausgesetzt, dass es sich um Forschung und Entwicklung handelt, *„die systematisch und unter Einsatz wissenschaftlicher Methoden durchgeführt wird. Zielsetzung muss sein, den Stand des Wissens zu vermehren sowie neue Anwendungen dieses Wissens zu erarbeiten.“*¹³⁾ Zu den begünstigungsfähigen Tätigkeiten zählen laut der Forschungsprämienverordnung¹⁴⁾ die Grundlagenforschung, die angewandte Forschung und die experimentelle Entwicklung. Die Begriffsdefinition in der Forschungsprämienverordnung knüpft an die OECD-Definition im Frascati Manual¹⁵⁾ an, auf das in der Verordnung konkret als Grundlage und Auslegungshilfe verwiesen wird. Damit eine Tätigkeit als Forschungs- und Entwicklungstätigkeit einzuordnen ist, müssen laut der Begriffsdefinition des Frascati Manual fünf Kriterien kumulativ erfüllt sein. Demnach muss die Tätigkeit neuartig, schöpferisch, ungewiss in Bezug auf das Endergebnis, systematisch und übertragbar bzw. reproduzierbar sein.¹⁶⁾ Für die Zuordnung als begünstigte Forschungsaufwendungen (-ausgaben) ist es ausschlaggebend, dass durch die Tätigkeit etwas Neues geschaffen wird und der bisherige Wissensstand in dem Forschungsgebiet ausgebaut wird.¹⁷⁾

Um die Erfüllung der inhaltlichen Voraussetzungen qualitativ besser beurteilen zu können, wurde ein standardisiertes Gutachtenverfahren eingeführt. Um eine Prämie für eigenbetriebliche Forschung und Entwicklung zu erlangen, muss der Steuerpflichtige verpflichtend ein Gutachten der FFG einholen.¹⁸⁾ In dessen Vorliegen kann uE lediglich eine formale Voraussetzung für die Zuschussgewährung gesehen werden. Die alleinige Entscheidungskompetenz des Finanzamtes wird zudem durch die gutachterliche Tätigkeit nicht eingeschränkt, da die Gutachten der freien Beweiswürdigung unterliegen. Unabhängig davon, ob das Finanzamt zum selben Ergebnis wie die FFG gelangt, muss für den Erhalt der Prämie jedoch ein Gutachten bei der FFG angefordert werden, da ein Gutachten gemäß § 108c Abs 7 EStG eine Voraussetzung für den Erhalt der Forschungsprämie darstellt. Da das Gutachten erst nach Ablauf des betreffenden Wirtschaftsjahres beantragt werden kann und es gesetzlich daher nicht möglich ist, dass bereits am Bilanzstichtag des Jahres, in dem die Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen (Ausgaben) getätigt worden sind, diese Voraussetzung erfüllt ist, muss uE

¹²⁾ Vgl AFRAC-Stellungnahme 6, Rz 20 f.

¹³⁾ § 108 Abs 2 Z 1 EStG.

¹⁴⁾ Verordnung der Bundesministerin für Finanzen über die Kriterien zur Festlegung förderbarer Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen (-ausgaben), zur Forschungsbestätigung sowie über die Erstellung von Gutachten durch die Österreichische Forschungsförderungsgesellschaft mbH (Forschungsprämienverordnung), StF: BGBl II 2012/515, Anhang I, A.

¹⁵⁾ Vgl OECD, Frascati Manual 2015 (2015).

¹⁶⁾ Vgl OECD, Frascati Manual, 47.

¹⁷⁾ Vgl VwGH 29. 3. 2017, Ra 2015/15/0060.

¹⁸⁾ Vgl § 108c Abs 7 EStG.

für den Bilanzierungszeitpunkt darauf abgestellt werden, ob das Gutachten zum Zeitpunkt der Aufstellung des Jahresabschlusses bei der FFG bereits angefordert wurde oder mit einer an Sicherheit grenzenden Wahrscheinlichkeit angefordert werden wird.¹⁹⁾

Zusätzlich muss die Forschung und Entwicklung in einem inländischen Betrieb oder einer inländischen Betriebsstätte durchgeführt worden sein.²⁰⁾ Der Inlandsbezug ist gerechtfertigt, da es sich bei der Forschungsprämie um keine steuerliche, sondern um eine wirtschaftspolitische Maßnahme handelt.²¹⁾

Wenn die Voraussetzungen erfüllt sind, steht dem Steuerpflichtigen die Forschungsprämie gemäß § 108c EStG zu. Es handelt sich bei der Prämie um eine Selbstbemesungsabgabe,²²⁾ die bei dem zuständigen Finanzamt vom Steuerpflichtigen zu beantragen ist.

2.3. Forschungsbestätigung und Feststellungsbescheid

Für den Steuerpflichtigen besteht die Möglichkeit, eine Forschungsbestätigung, welche die Prämie dem Grunde nach bestätigt,²³⁾ und/oder einen Feststellungsbescheid, welcher die Prämie der Höhe nach bestätigt,²⁴⁾ im Vorhinein zu beantragen. Im Verfahren über die Forschungsprämie, das nach Antragstellung an das Finanzamt und nach der Entscheidung der FFG beginnt, muss anschließend nachgewiesen werden, dass die tatsächlich durchgeführte Forschung und/oder experimentelle Entwicklung der der Bestätigung zugrunde gelegten entspricht und nicht wesentlich davon abweicht. Diese Möglichkeiten zur Erhöhung der Rechtssicherheit können vom Steuerpflichtigen in Anspruch genommen werden, um dadurch Planungssicherheit für bestimmte langfristige Projekte zu erhalten. Die Forschungsbestätigung wird für einen bestimmten künftigen Zeitraum (maximal für vier Jahre) erteilt und bewirkt, dass das Finanzamt für diesen Zeitraum an die Beurteilung gebunden ist, wenn die Forschung tatsächlich in der Weise durchgeführt wird, wie sie der Forschungsbestätigung zugrunde gelegt wurde, oder davon nicht wesentlich abweicht.²⁵⁾ Unter dieser Voraussetzung ist auch keine neuerliche Begutachtung durch die FFG im Rahmen des Jahresgutachtens mehr erforderlich.²⁶⁾ Auch bei Vorliegen eines Feststellungsbescheides, der verbindlich über die Bemessungsgrundlage abspricht, ist eine anschließende abweichende Festsetzung²⁷⁾ durch die Behörde ebenfalls nicht zulässig.²⁸⁾

Da in der Praxis zumindest die tatsächliche Höhe der Aufwendungen (Ausgaben) der durchgeführten Forschung und Entwicklung auf das jeweilige Kalenderjahr bezogen wesentlich abweichen wird, sind der Feststellungsbescheid und die Forschungsbestätigung selten.

2.4. Entstehung des Anspruchs

Aufgrund der ausdrücklichen Anordnung des § 108c Abs 4 EStG gelten sowohl die Prämie als auch etwaige Rückforderungsansprüche als Abgaben vom Einkommen, weshalb gemäß § 4 Abs 1 BAO der Anspruch grundsätzlich entsteht, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft. Da es sich bei

¹⁹⁾ Die Anforderung des Gutachtens bei der FFG impliziert das Erhalten eines Gutachtens.

²⁰⁾ Vgl § 108c Abs 2 Z 1 EStG.

²¹⁾ Vgl dazu auch ErlRV 981 23. GP, 113.

²²⁾ Vgl dazu auch VwGH 11. 12. 2019, Ra 2019/13/0108.

²³⁾ Vgl § 108c Abs 7 EStG sowie Rz 8208r f EStR.

²⁴⁾ Vgl § 108c Abs 9 EStG sowie Rz 8208t ff EStR.

²⁵⁾ Vgl Rz 8208r EStR.

²⁶⁾ Vgl Rz 8208l EStR.

²⁷⁾ Wenn die Forschung tatsächlich in der Weise durchgeführt wird, wie sie der Forschungsbestätigung zugrunde gelegt wurde, oder davon nicht wesentlich abweicht.

²⁸⁾ BFG 17. 4. 2018, RV/2101424/2017.

der Prämie um eine Selbstbemessungsabgabe handelt, ist zu deren Erlangung eine Antragstellung an das Finanzamt notwendig.²⁹⁾ Für die Frage des Entstehens des Abgabenanspruchs iSd § 208 Abs 1 lit a BAO iVm § 4 Abs 1 BAO ist laut VwGH³⁰⁾ somit zu berücksichtigen, dass die Forschungsprämie lediglich geltend gemacht werden kann. Es steht daher in der Disposition des Abgabepflichtigen, ob er diesen Anspruch geltend macht oder nicht. Erst diese Geltendmachung führt zum Entstehen des Anspruchs auf die Forschungsprämie.

Anders als die Literatur³¹⁾ sieht der VwGH erst die Beantragung der Forschungsprämie – und nicht bereits die Tätigkeit der Forschungsaufwendungen – als den die Prämienforderung auslösenden Tatbestand an. Der Unternehmer, der die sachlichen Voraussetzungen erfüllt, hat das Recht, die Forschungsprämie geltend zu machen, aber er ist nicht gezwungen, dies zu tun. Solange er die Forschungsprämie nicht geltend macht, wird das Verfahren nicht in Gang gesetzt, und das Finanzamt kann die Prämie nicht gutschreiben. Während die Steuerschuld bei Abgaben im eigentlichen Sinn (zB der Einkommensteuer oder der Körperschaftsteuer) entsteht, ohne dass der Steuerpflichtige dem Finanzamt gegenüber eine Handlung setzen muss, ist bei der Forschungsprämie die Geltendmachung durch den Unternehmer eine Voraussetzung für die Entstehung des Anspruchs.³²⁾

Zusätzlich muss angemerkt werden, dass weder das Gesetz noch die Richtlinie auf eine Beschränkung der zur Verfügung stehenden Mittel schließen lassen. Für die Aufwendungen (Ausgaben) für eigenbetriebliche Forschung und Entwicklung ist, im Gegensatz zur Auftragsforschung, keine betragsmäßige Deckelung des Zuschusses vorgesehen. Wenn ein Steuerpflichtiger somit die Voraussetzungen erfüllt, hat er einen Rechtsanspruch auf die Forschungsprämie.

2.5. Verschiedene Fallkonstellationen

Nun stellt sich die Frage, zu welchem Zeitpunkt die Forderung auf Forschungsprämie unternehmensrechtlich sowie steuerrechtlich realisiert und daher zu bilanzieren ist. Es gibt verschiedene Fälle, die in der Praxis bei der Bilanzerstellung auftreten können, ua folgende (wobei immer davon ausgegangen wird, dass der Steuerpflichtige letztlich die Prämie erhalten möchte und am Vorliegen von prämiensfähiger Forschung – soweit nicht anders dargestellt – kein Zweifel besteht):

1. Es wurde weder ein Antrag an das Finanzamt noch eine Gutachtensanforderung (Antrag) an die FFG gestellt, da die Unterlagen noch nicht fertig sind.

Hier muss einzelfallspezifisch entschieden werden, ob die Prämie zumindest in der Unternehmensbilanz realisiert werden darf. UE wird jedoch in vielen Fällen nicht mit einer an Sicherheit grenzenden Wahrscheinlichkeit davon ausgegangen werden können, dass der Antrag an das Finanzamt und die Anforderung des Gutachtens bei der FFG tatsächlich erfolgen werden, wenn der Steuerpflichtige noch keine (nach außen) erkennbaren Schritte zur Erlangung der Prämie gesetzt hat. Es ist daher für die Unternehmensbilanz im Einzelfall abzuwägen, ob der Steuerpflichtige mit einer an Sicherheit grenzenden Wahrscheinlichkeit den Antrag an das Finanzamt sowie die FFG stellen wird,³³⁾ wodurch bei Vorliegen der sachlichen Vorausset-

²⁹⁾ VwGH 11. 12. 2019, Ra 2019/13/0108.

³⁰⁾ VwGH 25. 6. 2020, Ro 2020/15/0009, auch die Tendenz dazu bereits erkennbar in VwGH 11. 12. 2019, Ra 2019/13/0108.

³¹⁾ Vgl. Pilgermair/Püzl/Kühbacher, *Forschungsförderung im Steuerrecht und in der Privatwirtschaftsverwaltung* (2014) 5.

³²⁾ Vgl. Zorn, VwGH zur Verjährung des Rechts auf Rückforderung der Forschungsprämie, RdW 2020, 716 f.

³³⁾ Indizien hierfür wären zB Anträge aus Vorjahren für dasselbe (mehrjährige) Projekt, fast fertige Unterlagen für die FFG etc.

zungen eine Realisierung in der Unternehmensbilanz erfolgen könnte. Auf jeden Fall müssen die technischen Beschreibungen und die Ermittlung der Aufwendungen abgeschlossen sein. Anderenfalls ist ein Ansatz weder in der Unternehmensbilanz noch in der Steuerbilanz zu diesem Zeitpunkt möglich.

2. Es wurde zwar bereits ein Gutachten beantragt, jedoch hat die FFG noch nicht darüber entschieden. Ein Antrag an das Finanzamt wurde noch nicht gestellt.

Hier stellt sich zunächst die Frage, weshalb noch kein Antrag an das Finanzamt gestellt wurde. Dazu muss jedoch angemerkt werden, dass die Forschungsprämie in der Praxis in den meisten Fällen in einer Beilage zur Einkommensteuer-, Körperschaftsteuer- oder Feststellungserklärung geltend gemacht wird und daher unmittelbarer Bestandteil der Abgabenerklärung ist. Grundsätzlich könnte der Antrag an das Finanzamt, der durch das Formular E 108c geltend zu machen ist, auch unabhängig von der jeweiligen Erklärung erfolgen, jedoch ist das nicht üblich. Wenn bereits der Antrag an die FFG, der einen enormen Kosten- und Zeitaufwand mit sich bringt, gestellt wurde, wäre eine anschließende Nichtantragstellung an das Finanzamt nicht nachvollziehbar, insbesondere da der Antrag an das Finanzamt nur noch im Ausfüllen des Formulars besteht. Somit kann im Antrag an die FFG durchaus eine Absicht des Steuerpflichtigen zur Beantragung der Prämie entdeckt und somit eine an Sicherheit grenzende Wahrscheinlichkeit angenommen werden, dass der Antrag an das Finanzamt auch tatsächlich gestellt wird. Bestehen Zweifel des Steuerpflichtigen, ob die inhaltlichen Voraussetzungen für den Erhalt einer Prämie erfüllt sind, müsste für eine ordnungsgemäße Bilanzierung im Sinne des Vorsichtsprinzips uE ein positives Gutachten der FFG zum Zeitpunkt der Bilanzerstellung vorliegen, da durch dieses das Vorliegen der inhaltlichen Voraussetzungen bestätigt wird. Ist mit einer an Sicherheit grenzenden Wahrscheinlichkeit ein positives Gutachten zu erwarten (Indizien könnten zB das Nichtvorliegen einer Nachfrage durch die FFG oder ein Antrag für ein Projekt, bei dem in den Vorjahren immer eine positive Bewertung durch die FFG erfolgte, sein), dann wird ein Ausweis zu diesem Zeitpunkt zumindest in der Unternehmensbilanz erfolgen können. Folgt man der Ansicht des VwGH, wonach kein Rechtsanspruch vor der Antragstellung an das Finanzamt bestehen kann, wäre ein Ansatz zumindest in der Steuerbilanz jedoch abzulehnen.

3. Es liegt bereits ein Gutachten der FFG vor, jedoch wurde noch kein Antrag an das Finanzamt gestellt.

Sollte in Fall 3 ein positives Gutachten vorliegen, muss die Prämie in der Unternehmensbilanz jedenfalls ausgewiesen werden, da die sachlichen Voraussetzungen zum Erhalt der Prämie erfüllt sowie bestätigt wurden und ab Antragstellung an die FFG davon ausgegangen werden kann, dass auch der Antrag an das Finanzamt mit einer an Sicherheit grenzenden Wahrscheinlichkeit gestellt werden wird.³⁴⁾ Im Falle des Vorliegens eines negativen Gutachtens der FFG wird eine Erfassung in der Unternehmensbilanz jedoch auszuschließen sein, da die Tätigkeit mit hoher Wahrscheinlichkeit keine Forschung und Entwicklung darstellen wird. Es kann dann darauf geschlossen werden, dass die inhaltlichen Voraussetzungen für die Gewährung des Zuschusses nicht erfüllt sind, auch wenn das Finanzamt *ex lege* nicht an die Entscheidung der FFG gebunden ist. In der Steuerbilanz wird in Fall 3 die Forderung jedenfalls nicht auszuweisen sein, da der Antrag an das Finanzamt noch nicht gestellt wurde und daher kein Rechtsanspruch laut VwGH bestehen kann.

4. Es wurde bereits ein Antrag an das Finanzamt gestellt, jedoch kein Antrag an die FFG.

Der VwGH spricht sich dafür aus, dass der Anspruch erst mit Antragstellung an das Finanzamt entstehen kann. Da der Antrag an die FFG, wie der Antrag an das Fi-

³⁴⁾ Zur Begründung siehe Fall 2.

nanzamt, als formale Voraussetzung für den Erhalt der Prämie gesehen wird, ist in diesem Fall ausschlaggebend, ob die sachlichen Voraussetzungen erfüllt sind und man davon ausgehen kann, dass der Antrag an die FFG mit einer an Sicherheit grenzenden Wahrscheinlichkeit gestellt werden wird. Da der Antrag an das Finanzamt bereits gestellt wurde, kann daraus abgeleitet werden, dass auch der Antrag an die FFG gestellt werden wird, wenn der Steuerpflichtige zB bereits dabei ist, Unterlagen diesbezüglich vorzubereiten. Wenn der Steuerpflichtige somit keine Zweifel am Vorliegen der sachlichen Voraussetzungen hat,³⁵⁾ bereits den Antrag an die FFG vorbereitet und von einer positiven Beurteilung durch die FFG ausgehen kann, darf die Prämie uE sowohl in der Steuerbilanz als auch in der Unternehmensbilanz ausgewiesen werden.

5. **Es wurde bereits ein Antrag an das Finanzamt und an die FFG gestellt, jedoch hat die FFG noch nicht darüber entschieden.**
6. **Es wurde bereits ein Antrag an das Finanzamt gestellt, und es liegt ein positives Gutachten der FFG vor.**

Wurde bereits ein Antrag an das Finanzamt und an die FFG gestellt, muss die Forderung auf die Prämie bei Vorliegen eines positiven Gutachtens am Tag der Aufstellung des Jahresabschlusses (Fall 6) sowohl in der Unternehmens- als auch in der Steuerbilanz jedenfalls angesetzt werden. Betrachtet man das Vorliegen des Gutachtens der FFG als (lediglich) formale Voraussetzung zur Erlangung der Prämie, wird der Ansatz sowohl in der Unternehmens- als auch in der Steuerbilanz bereits möglich sein, wenn dieses Gutachten angefordert wurde, der Antrag an das Finanzamt gestellt wurde (Fall 5) und davon ausgegangen wird, dass die sachlichen Voraussetzungen für den Erhalt der Prämie erfüllt sind.³⁶⁾

Vollständigkeitshalber ist noch darauf hinzuweisen, dass bei Vorliegen eines Feststellungsbescheides oder einer Forschungsbestätigung bereits ein positives Gutachten der FFG bestehen muss, da dieses für den Erhalt der erwähnten verbindlichen Bescheide erforderlich ist.³⁷⁾ Sollte somit zum Zeitpunkt der Bilanzerstellung einer dieser beiden Bescheide vorliegen und der Antrag an das Finanzamt bereits gestellt worden sein, muss die Prämie ebenfalls sowohl in Unternehmens- als auch Steuerbilanz ausgewiesen werden.

3. Darstellung der Forschungsprämie im Jahresabschluss

Ein Ausweis der Steuergutschrift aus der Forschungsprämie unter dem Posten „*Steuern von Einkommen und vom Ertrag*“ kommt grundsätzlich nicht in Betracht, da keine negativen Ertragsteuern iSd § 234 UGB vorliegen, sondern es sich wirtschaftlich betrachtet um Zuschussgewährungen für bestimmte Zwecke handelt.³⁸⁾ Bei der Forschungsprämie handelt es sich um einen echten Zuschuss, da die Prämie nicht an die Erbringung einer Gegenleistung geknüpft ist. Wie ein Zuschuss konkret im Abschluss ausgewiesen wird, hängt grundsätzlich vom Zweck des Zuschusses ab.³⁹⁾ Da sich die Bemessungsgrundlage der Forschungsprämie aus Löhnen und Gehältern für in Forschung und Entwicklung tätige Personen, Finanzierungsaufwendungen, Gemeinkosten sowie aus unmittelbaren Aufwendungen und unmittelbaren Investitionen zusammensetzen kann,⁴⁰⁾

³⁵⁾ Bestehen begründete Zweifel am Vorliegen der sachlichen Voraussetzungen, darf die Forderung auf die Prämie nicht realisiert werden, siehe Fall 2.

³⁶⁾ Bestehen begründete Zweifel am Vorliegen der sachlichen Voraussetzungen, darf die Forderung auf die Prämie nicht realisiert werden, siehe Fall 2.

³⁷⁾ Vgl. Rz 8208s, 8208t EStR.

³⁸⁾ Vgl. *Kanduth-Kristen in Hirschler*, Bilanzrecht I² (2019) § 234 Rz 5.

³⁹⁾ Vgl. AFRAC-Stellungnahme 6, Rz 22.

⁴⁰⁾ Vgl. § 1 Abs 2 VO BGBl II 2002/506.

scheint eine Bilanzierung anteilig als Aufwandszuschuss und Investitionszuschuss nahelegend. Es besteht zwar weitgehend Einigkeit⁴¹⁾ darüber, dass die Prämie unter sonstigen betrieblichen Erträgen zu erfassen ist, jedoch wird uE nicht ausdrücklich klargestellt, ob eine sofortige erfolgswirksame Erfassung oder eine über die Nutzungsdauer verteilte Erfassung des Teils der geförderten Investitionsaufwendungen zu erfolgen hat (Bruttomethode bei Investitionszuschüssen).

Eine direkte Zuordnung zu einzelnen Vermögenswerten ist in der Regel jedoch bei der Forschungsprämie oft nicht ohne Weiteres möglich.⁴²⁾ Man könnte sich somit ua auf das Wesentlichkeitsprinzip⁴³⁾ stützen, das besagt, dass nur jene Tatbestände offenzulegen sind, die wesentlich sind. Eine exakte Aufteilung der Forschungsprämie in der Bilanz wird oft als unwesentlich zu beurteilen sein und aufgrund von Wirtschaftlichkeitsüberlegungen zu unterlassen sein, zumal meist auch nur ein Teil der Anschaffungskosten in die Bemessungsgrundlage einfließt, da die einzelne Investition in den meisten Fällen nicht ausschließlich für Forschung und Entwicklung genutzt wird und eine Aufteilung zu unnötigen rechentechnischen Komplikationen führen würde.⁴⁴⁾

Des Weiteren erfolgen die Geltendmachung sowie Auszahlung der Forschungsprämie nicht im Jahr der Inbetriebnahme der (zum Teil) geförderten Investition, sondern erst später, weshalb eine Erfassung des Ertrags im Jahr der Inbetriebnahme der Investition sowieso noch nicht stattfindet. In der Praxis wird es daher uE vertretbar sein, die gesamte Prämie unter den sonstigen betrieblichen Erträgen zum Zeitpunkt der Bilanzierung erfolgswirksam zu erfassen und eine Abgrenzung des Teils, der auf Anschaffungskosten von Investitionen entfällt, zu unterlassen.

Die Forschungsprämie stellt keine steuerpflichtige Betriebseinnahme dar,⁴⁵⁾ weshalb die erfolgswirksame Realisierung jedenfalls zu einer Mehr-Weniger-Rechnung führt.

i

Auf den Punkt gebracht

Folgt man der Ansicht des VwGH, wonach ein Anspruch auf Forschungsprämie frühestens bei deren Geltendmachung besteht, ist eine Bilanzierung der Forderung auf die Steuergutschrift vor der Antragstellung an das Finanzamt zumindest in der Steuerbilanz abzulehnen. Bei Vorliegen eines positiven Gutachtens sowie nach Antragstellung an das Finanzamt wird eine Bilanzierung der Prämie in der Unternehmens- und Steuerbilanz jedenfalls möglich sein, da die sachlichen Voraussetzungen erfüllt sind und ein Rechtsanspruch besteht. Für die Praxis empfiehlt es sich, so schnell wie möglich sowohl den Antrag für das Gutachten bei der FFG als auch jenen zur Geltendmachung der Prämie an das Finanzamt zu stellen, damit die Prämie unstrittig bilanziert werden darf und sowohl die Abwicklung als auch die damit zusammenhängende Gutschrift sobald wie möglich erfolgen. Die gesamte Forschungsprämie wird als „*übrige sonstige betriebliche Erträge*“ ergebniserhöhend erfasst.

⁴¹⁾ Vgl. *Kanduth-Kristen* in *Hirschler*, Bilanzrecht I², § 234 Rz 5; *Fröhlich*, Die Bilanzierung der neu geschaffenen Steuerbegünstigungen 2002 nach HGB und IAS, RWZ 2003, 39 ff; *Pickl/Riegler* in *Berti/Mandl*, Handbuch Rechnungslegung (23. Lfg, 2020) § 234 Rz 5; *Vanas* in *Zib/Dellinger*, UGB III/2 (2015) § 234 Rz 11; *Moser*, Die Forschungs- und Bildungsprämie im Jahresabschluss, SWK 2/2012, 83 (85 f).

⁴²⁾ Vgl. *Wagner/Mayrleitner*, Die neue COVID-19-Investitionsprämie für Unternehmen, SWK 25/2020, 1216 (1220).

⁴³⁾ Vgl. zum Wesentlichkeitsprinzip *Fraberger/Petritz/Horkel-Wytrzens* in *Hirschler*, Bilanzrecht I², § 195 Rz 14.

⁴⁴⁾ Vgl. dazu auch *Neumeisters* Argumente gegen die Verteilungspflicht bei der Investitionszuwachsprämie: *Neumeister*, Steuerliche Investitionszuwachsprämie und handelsrechtlicher Jahresabschluss, SWK 6/2003, W 24.

⁴⁵⁾ Vgl. Rz 8208 EStR.