

1.2.1.2.2 Das Projektgutachten der FFG

Das Projektgutachten kann schon vor Beginn des Forschungsprojektes aber längstens bis zu dessen Beendigung angefordert werden, also auch vor Ende des Wirtschaftsjahres, in das der Beginn des Projektes fällt. Die FFG beurteilt, ob das Forschungsprojekt die Voraussetzungen für das Vorliegen von prämiengünstigen F&E-Aktivitäten gegeben sind.

1.2.1.2.3 Der Antrag auf Forschungsprämie

Die Forschungsbestätigung gibt nur Sicherheit, ob das im Projektgutachten beschriebene Forschungsprojekt eine prämiengünstige F&E-Aktivität darstellt. Die Forschungsprämie ist allerdings für jedes Wirtschaftsjahr gesondert zu beantragen. Dazu ist das Formular E108c zu verwenden. Der Steuerpflichtige hat glaubhaft zu machen, dass die tatsächliche Durchführung des Forschungsprojektes nicht wesentlich vom begutachteten Projekt abweicht. Deckt das Projektgutachten die gesamte Forschungstätigkeit des Steuerpflichtigen ab, ist grundsätzlich kein weiteres Jahresgutachten anzufordern. Weicht die tatsächliche Durchführung des Projektes vom Gutachten ab bzw sollen weitere Forschungsprojekte oder -schwerpunkte Gegenstand der Forschungsprämie werden, ist zusätzlich ein Jahresgutachten anzufordern. Empfehlenswert ist jedoch, in jedem Fall ein Jahresgutachten zusätzlich anzufordern, damit über das Vorliegen der Prämienbegünstigung keine Zweifel bestehen.

1.2.1.2.4 Die Forschungsbestätigung

Das Finanzamt erlässt einen Auskunftsbefehl iSd § 118a BAO über die Forschungsqualität der betroffenen Tätigkeiten, an den es gebunden ist, soweit die im Antrag beschriebenen Tätigkeiten den tatsächlichen entsprechen bzw nur eine unwesentliche Abweichung vorliegt. Das Finanzamt kann nur mehr in der Höhe vom Antrag auf Forschungsprämie abweichen.

1.2.1.3 Feststellungsbescheid über die Höhe der Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie (Rz 8208f EStR 2000)

Der Steuerpflichtige kann auch einen Feststellungsbescheid nach § 108c Abs 9 EStG erwirken, um Rechtssicherheit über die Höhe der Bemessungsgrundlage der Forschungsprämie zu erhalten. Voraussetzung ist, dass die tatsächliche F&E-Aktivitäten den Voraussetzungen für die Geltendmachung der Forschungsprämie entsprechen. Dieser Umstand ist glaubhaft zu machen, entweder durch ein Jahresgutachten und/oder ein oder mehrere Projektgutachten. Weiters hat der Steuerpflichtige nachzuweisen, dass die Berechnung der Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie richtig ist. Dazu ist eine Bestätigung eines Wirtschaftsprüfers vorzulegen.

1.2.1.3.1 Die Prüfung durch den Wirtschaftsprüfer

Der Wirtschaftsprüfer beurteilt auf Grundlage einer den §§ 268 ff UGB entsprechenden Prüfung die Richtigkeit der Berechnung der Bemessungsgrundlage. Hinsichtlich

Beispiele (in Anlehnung an Rz 3828 EStR 2000):

Wirtschaftsgut	Private Nutzung	Betriebliche Nutzung	Deckung für GFB
Gebäude	90%	10%	nein
	15%	85%	ja, in voller Höhe
	60%	40%	anteilig
	40%	60%	anteilig
Sonstige Wirtschaftsgüter	60%	40%	nein
	40%	60%	ja, in voller Höhe

Für folgende Wirtschaftsgüter kann ein investitionsbedingter Gewinnfreibetrag nicht geltend gemacht werden:

- Personen- und Kombinationskraftwagen, ausgenommen Fahrschulkraftfahrzeuge sowie Kfz, die zu mindestens 80% der gewerblichen Personenbeförderung dienen. Diesbezüglich darf auf die „Verordnung über die steuerliche Einstufung von Fahrzeugen als Kleinlastkraftwagen und Kleinbusse“ (BGBl II 193/2002) und die darauf beruhenden Erlässe verwiesen werden.
- Luftfahrzeuge
- Geringwertige Wirtschaftsgüter iSd § 13 EStG
Sollte jedoch auf die begünstigte Absetzung verzichtet werden, kann der investitionsbedingte Gewinnfreibetrag geltend gemacht werden. Dies könnte durch die doppelte Absetzbarkeit Vorteile bringen.
- Gebrauchte Wirtschaftsgüter
Von einem gebrauchten Wirtschaftsgut ist dann auszugehen, wenn es im Zeitpunkt der Anschaffung bereits einem nutzungsbedingten Werteverzehr unterlegen ist (vgl Rz 3705 EStR 2000).
Hergestellte Wirtschaftsgüter sind ungebraucht, wenn ein Wirtschaftsgut entsteht, das sich in seiner Verkehrsgängigkeit von jenen unterscheidet, aus deren Bestandteilen es zusammengesetzt worden ist (vgl VwGH 20.2.2008, 2006/15/0130 bzw Rz 3705 EStR 2000).
Stammen bei der Herstellung die Bestandteile aus Wirtschaftsgütern, die zuvor dieselbe Marktgängigkeit wie das hergestellte Wirtschaftsgut aufgewiesen haben, ist das hergestellte Wirtschaftsgut nur dann ungebraucht, wenn dafür überwiegend (mindestens 75% des Gesamtwertes des Wirtschaftsgutes) ungebrauchte Teile und Eigenleistungen eingesetzt werden (vgl Rz 3705 EStR 2000).

Nachfolgendes Beispiel soll die Anwendung der Staffelung der aktuellen Rechtslage zeigen:

BEISPIEL:

Beispiel mit Staffelung des Freibetrages nach Gewinnhöhe:

	Fall 1	Fall 2	Fall 3	Fall 4
Gewinn vor Gewinnfreibetrag	100.000,--	200.000,--	300.000,--	600.000,--
Höchstmögliches Ausmaß	13.000,-- (100.000x0,13)	24.500,-- (175.000x0,13 +25.000x0,07)	31.500,-- (175.000x0,13 +125.000x0,07)	45.350,-- (175.000x0,13 +175.000x0,07 +230.000x0,045)
Grundfreibetrag	3.900,--	3.900,--	3.900,--	3.900,--
Verbleibender möglicher investitionsbedingter GFB	9.100,--	20.600,--	27.600,--	41.450,--
Investitionen in begünstigte WG	2.000,--	20.000,--	2.000,--	150.000,--
Investitionsbedingter Gewinnfreibetrag	2.000,--	20.000,--	2.000,--	41.450,--
Gewinnfreibetrag gesamt	5.900,--	23.900,--	5.900,--	45.350,--
Gewinn/Verlust endgültig	94.100,--	176.100,--	294.100,--	554.650,--

2.1.4 Antragsfrist

Die Antragstellung für den Gewinnfreibetrag ist bis zur Rechtskraft des entsprechenden Einkommen- oder Feststellungsbescheides möglich. Ein Steuerpflichtiger, der die Geltendmachung im Rahmen der Steuererklärung unterlassen hat, kann dies innerhalb der Berufungsfrist nachholen. Das „Vergessen“ oder „Übersehen“ kann nach Eintritt der Rechtskraft nicht durch die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand saniert werden (vgl VwGH vom 2.9.2009, 2009/15/0096). Nachfolgende Rechtskraftbeseitigungen (etwa infolge eines Wiederaufnahmeverfahrens) führen nach Ansicht der Einkommensteuerrichtlinien zu keiner Öffnung der Antragsmöglichkeiten für Nachmeldungen.

Dies wird wie folgt begründet:

„Die Begrenzung der Antragstellung bis zur Rechtskraft als einkommensteuerliche Sonderverfahrensbestimmung ermöglicht eine konzentrierte, verwaltungsökonomische Verfahrensabwicklung und eine zeitnahe budgetäre Kalkulierbarkeit der antragspflichtigen Maßnahme“ (Rz 3834 EStR 2000; aA vgl Wobisch, 2011, 6).

Der Nachteil dieser Variante mit Durchschnittssatzberechnung besteht darin, dass im Regelfall der Gewinnfreibetrag im Vergleich zu jenen Steuerpflichtigen, die nur einen Betrieb vorweisen, nicht optimal ausgenutzt werden kann. Dieses Problem ergibt sich nicht im Beispiel der Erläuterungen zum 1. StabG 2012, aber jedenfalls immer dann, wenn hohe Gewinne in Betrieben mit wenig Investitionen erzielt werden. Ein derartiges Beispiel wird im Anschluss gebracht:

Beispiel (entnommen aus den Erläuterungen zum 1. StabG 2012, geringfügig verbessert):	
	Gesamt
Bemessungsgrundlage	180.000,--
Höchstmögliches Ausmaß GFB	23.100,-- (175.000x0,13+5.000x0,07)
Grundfreibetrag	3.900,--
Verbleibender möglicher investitionsbedingter GFB gesamt	19.200,--
Investitionen in begünstigte Wirtschaftsgüter	19.600,--
Berücksichtigter investitionsbedingter GFB	19.200,--
Gewinnfreibetrag gesamt	23.100,--
Betriebliche Einkünfte endgültig	156.900,--

Nachfolgendes Beispiel soll die oben dargestellte Benachteiligung bei Steuerpflichtigen mit mehreren Betrieben zeigen:

Beispiel (entnommen aus den Erläuterungen zum 1. StabG 2012, Betrieb C jedoch mit 10-fach höherem Gewinn: 500.000 statt 50.000):					
	Betrieb A	Betrieb B	Betrieb C	Gesamt	Steuerpflichtiger mit 1 Betrieb
Bemessungsgrundlage	40.000,--	90.000,--	500.000,--	630.000,--	630.000,--
Höchstmögliches Ausmaß GFB				45.350,-- (175.000x0,13 +175.000x0,07 +230.000x0,045)	45.350,-- (175.000x0,13 +175.000x0,07 +230.000x0,045)
Durchschnittssatz				gerundet: 7,1984% (45.350/630.000)	gerundet: 7,82% (45.350/580.000)
Betriebsbezogene Höchstgrenze für GFB	2.879,36 (40.000x 0,071984)	6.478,56 (90.000x 0,071984)	35.992,08 (500.000x 0,071984)	45.350,--	45.350,--

2.3 Degressive Abschreibung gemäß § 7 Abs 1a EStG

Vorbemerkung:

Die degressive Abschreibung iSd § 7 Abs 1a EStG wurde als Investitionsfördermaßnahme zur Konjunkturbelebung eingeführt und ist vorerst unbeschränkt anwendbar. Sie stellt uE eine wesentlich einfach zu handhabende Alternative zu obigem Gewinnfreibetrag dar.

		Degressive AfA gem § 7 Abs 1a EStG
Einkunftsarten		1–3 und 6–7
Gewinnermittlung		Buchführung; vollständige EAR; Überschussrechnung, bei Pauschalierung nur, wenn AfA in tatsächlicher Höhe abgesetzt wird
Gesetzesstelle		§ 7 Abs 1a EStG bzw § 16 Abs 1 Z 8 EStG
Erlasstelle		offen
Wirkungsweise		Durch Vorverlegung der Betriebsausgabe bzw Werbungskosten: positiver Liquiditätseffekt
Steuervorteil progressionsabhängig		ja
unkörperliche Wirtschaftsgüter (nur Bereiche Digitalisierung, Ökologisierung und Gesundheit/Life-Science)	Voraussetzungen	keine GWG-Abschreibung
	%-Satz	Bis zu 30%
körperliche Wirtschaftsgüter außer Gebäude, herkömmliche Pkw, Luftfahrzeuge, gebrauchte Wirtschaftsgüter und Wirtschaftsgüter, die von einem unter beherrschenden Einfluss stehenden Unternehmen bzw Gesellschafter erworben wurden sowie Anlagen iZm fossilen Energieträgern	Voraussetzungen	keine GWG-Abschreibung
	%-Satz	Bis zu 30%
Anschaffung oder Herstellung		Anschaffung oder Herstellung
Bemessungsgrundlage		(Teil-)Anschaffungs-/Herstellungskosten bzw danach der Buchwert
Höchstbetrag		keiner
Geltungsdauer		unbefristet
Geltendmachung		Veranlagung



2.4 Beschleunigte Abschreibung für Gebäude

Vorbemerkung:

Zur Konjunkturförderung hat der Gesetzgeber mit 30. Juni 2020 eine beschleunigte Abschreibung für Gebäude beschlossen. Diese kann sowohl im betrieblichen wie auch im außerbetrieblichen Bereich angewendet werden (vgl § 8 Abs 1a bzw § 16 Abs 1 Z 8 lit e EStG idF BGBl I 96/2020) und soll wohl ein Pendant zur degressiven Abschreibung (vgl Pkt 2.3) speziell für Gebäude ausgerichtet, darstellen.

		Beschleunigte AfA gem § 8 Abs 1a EStG
Einkunftsarten		1–3 bzw 6
Gewinnermittlung		Buchführung; vollständige EAR; Überschussrechnung, bei Pauschalierung nur, wenn AfA in tatsächlicher Höhe abgesetzt wird
Gesetzesstelle		§ 8 Abs 1a EStG
Erlasstelle		offen
Wirkungsweise		Durch Vorverlegung der Betriebsausgabe bzw Werbungskosten positiver Liquiditätseffekt
Steuervorteil progressionsabhängig		ja
Gebäude	Voraussetzungen	—
	%-Satz	Im Jahr 1 höchstens das Dreifache, im Jahr 2 höchstens das Zweifache des üblichen Prozentsatzes iHv 1,5% bzw 2,5%
Anschaffung oder Herstellung		Anschaffung oder Herstellung
Bemessungsgrundlage		(Teil-)Anschaffungs-/Herstellungskosten
Höchstbetrag		keiner
Geltungsdauer		unbefristet
Geltendmachung		Veranlagung



2.4.1 Grundlagen

Die beschleunigte Abschreibung für Gebäude knüpft an den steuerlichen Regelungen zur Gebäudeabschreibung (§ 8 Abs 1 bzw § 16 Abs 1 Z 8d EStG) an und stellt eine Art steuerliche Sonderregelung für Gebäude dar.

Kapitel 3 COVID-19-Förderungen

3.1 COVID-19-Investitionsprämie

Anmerkung:

Die COVID-19-Investitionsprämie stellt grundsätzlich keine Steuerbegünstigung dar und wird auch nicht vom BMF gewährt. Primär zuständig ist das Bundesministerium für Digitalisierung und Wirtschaftsstandort, als Abwickler fungiert die Austria Wirtschaftsservice GmbH (AWS). Der Grund, warum die Prämie trotzdem Gegenstand dieses Büchleins ist, ist die Tatsache, dass sie im Jahresabschluss richtig bilanziert werden muss und die Beschäftigung mit der Frage, welche Auswirkungen sich durch die Prämie in der Steuererklärung ergeben.



COVID-19-Investitionsprämie		
Einkunftsarten	1–3	
Förderwerber	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Unternehmen gem § 1 UGB mit Sitz und/oder Betriebsstätte in Österreich unabhängig von Rechtsform, Größe und Branche ▪ Bestehende und neugegründete Unternehmen ▪ auch: Liebhabereibetriebe ▪ Ausnahmen ua staatliche Einheiten (Kennung S 13) und insolvente Unternehmer 	
Gewinnermittlung	Buchführung; vollständige EAR; bei Pauschalierung nur, wenn AfA in tatsächlicher Höhe abgesetzt wird	
Gesetzesstelle	Investitionsprämienengesetz BGBl I 88/2020	
Erläuterungen	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Richtlinie zu COVID-19-Investitionsprämie ▪ FAQs vom 25.9.2020 	
Wirkungsweise	Nichtrückzahlbarer Zuschuss	
Steuerliche Behandlung	Gilt nicht als Betriebseinnahme; § 6 Z 10, § 20 Abs 2 EStG und § 12 Abs 2 KStG sind nicht anwendbar (§ 124b Z 365 EStG)	
unkörperliche Wirtschaftsgüter	Voraussetzungen	<ul style="list-style-type: none"> ▪ In Anlagevermögen aktivierte Neuinvestitionen (auch gebrauchte Wirtschaftsgüter) ▪ Keine Finanzanlagen
	%-Satz	7% bzw 14%

3.1.6 Das Verhältnis der COVID-19-Investitionsprämie zu anderen Förderungen

Im Rahmen der Förderung kommt es zur Frage, inwieweit auch andere Förderungen daneben geltend gemacht werden können:

Bei Überbrückungsgarantien und Fixkostenzuschüssen ist eine Überschneidung mit der Investitionsprämie deshalb nicht möglich, weil keine Investitionen enthalten sind. Auch vergangene, gegenwärtige und zukünftige Zusagen für die Förderung von Umwelt-, Klima-, Strahlen-, Natur- und Ressourcen- bzw. Kreislaufschutz haben keine Auswirkung auf die Förderfähigkeit durch die Investitionsprämie (vgl Pkt 3.17 *Fragenkatalog*). Deswegen können Umweltförderungen parallel beantragt werden, ohne dass die Anschaffungs- bzw Herstellungskosten für die Prämie gekürzt werden müssen. Auch Finanzierungsförderungen schaden der Prämie nicht. Es ist lediglich darauf acht zu geben, dass in diesem Zusammenhang keine schädliche erste Maßnahme vor dem 1.8.2020 gesetzt worden ist. Dies geschieht aber nicht durch Finanzierungsgespräche allein (vgl *Mitterlehner/Panholzer, 2020, 1297*).

Die umfassenden Befreiungen iZm der Investitionsprämie haben nach Literaturansicht auch Auswirkungen auf die Forschungsprämie. Investitionsaufwendungen gehen bei nachhaltiger Nutzung für Zwecke der Forschungsprämie im Anschaffungsjahr entsprechend dem Nutzungseinsatz in Höhe der vollen oder anteiligen Anschaffungskosten in die Bemessungsgrundlage ein. Die entsprechenden AfA-Sätze sind dann nicht mehr zu berücksichtigen. Nicht unmittelbar dienende Investitionen hingegen werden im Wege der Absetzung für Abnutzung über die Gemeinkosten berücksichtigt (vgl Rz 8208g EStR 2000).

Wird für ein Wirtschaftsgut die Investitionsprämie beantragt und dient es gleichzeitig nachhaltig für Forschung, so handelt es sich bei der Prämie um eine steuerfreie Zuwendung aus öffentlichen Mitteln. Diese kürzt die Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie (vgl Anhang II der ForschungsprämienVO, BGBl II 515/2012; vgl dazu auch *Atzmüller, 2020, 1609 ff; Wallner/Grabner, 2021, 44 ff; aA: Mitterlehner/Panholzer, 2020, 1505 f*, die aber einige SWK Nummern davor noch anderer Meinung waren: vgl *Mitterlehner/Panholzer, 2020, 1297 ff*).

BEISPIEL:

Im Jänner 2021 soll ein Gebäude, das ausschließlich und nachhaltig der Forschung dient, mit einer Photovoltaikanlage ausgestattet werden. Die Anlage erfüllt alle Kriterien für die Investitionsprämie, die auch gleich beantragt und etwas später ausbezahlt wird.

Die Anschaffungskosten der Anlage betragen € 400.000,--, die Prämie demnach 14%, das sind € 56.000,--.

Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie:

Anschaffungskosten:	€ 400.000,--
<u>abzüglich Investitionsprämie:</u>	<u>– € 56.000,--</u>
Bemessungsgrundlage:	€ 344.000,--