



Mag. Karl Mitterlehner/Mag. Stefan Wallner • Linz

Forschungsprämie – Einkommensteuerrichtlinien-Wartungserlass 2018

» RdW 2018/350

Mit Erlass vom 7. 5. 2018, BMF-010203/0171-IV/6/2018, werden im Bereich der Forschungsprämie inhaltliche Klarstellungen vorgenommen sowie aktuelle Entscheidungen des VwGH in die Einkommensteuerrichtlinien 2000 eingearbeitet.

Prämiensatz

In **Rz 8208** erfolgte hinsichtlich der Höhe der Forschungsprämie eine Erläuterung des anzuwendenden Prämiensatzes. Die Forschungsprämie beträgt für Wirtschaftsjahre, die 2016 beginnen, 12 % der Bemessungsgrundlage. Für Wirtschaftsjahre, die 2018 beginnen, beträgt die Forschungsprämie 14 % der Bemessungsgrundlage. Bei einem abweichenden Wirtschaftsjahr 2017/2018 ist die Bemessungsgrundlage linear den Kalendermonaten der Jahre 2017 und 2018 zuzuordnen. Auf den Anteil der Bemessungsgrundlage, der auf das Kalenderjahr 2018 entfällt, ist der Prämiensatz von 14 % anzuwenden (§ 124b Z 322 EStG 1988). Die lineare Aufteilung der Bemessungsgrundlage ist zwingend; eine davon abweichende Aufteilung ist nicht möglich.

F&E dem Grunde nach

In **Rz 8208da** wurde im Wesentlichen das VwGH-Erkenntnis vom 29. 3. 2017 zum Begriff der Neuheit und Unsicherheit eingearbeitet.¹ Klargestellt wurde, dass die Forschungsprämienverordnung das Erfordernis der „Schließung einer Wissenslücke“ nicht nennt. Vielmehr wird F&E definiert als schöpferische Tätigkeit, die auf systematische Weise unter Verwendung wissenschaftlicher Methoden mit dem Ziel durchgeführt wird, den Stand des Wissens zu erweitern sowie neue Anwendungen dieses Wissens zu erarbeiten.

Jede Forschungstätigkeit, durch die neue wissenschaftliche Erkenntnisse gewonnen werden sollen, setzt zweifellos eine zu beantwortende Fragestellung voraus. Aus dem Frascati Manual geht jedoch nicht hervor, dass eine „für jeden Fachkundigen offensichtlich erkennbare Wissenslücke“ vorliegen müsse. Es darf bloß die Lösung, mit der eine bisher bestehende Wissenslücke geschlossen werden soll, für einen Fachmann nicht offensicht-

lich sein. Die durch die Forschungstätigkeit erarbeitete oder zumindest angestrebte Lösung muss insofern über den bisherigen Wissensstand hinausgehen, als sie sich nicht als für einen Fachmann offensichtliche Lösung der zur erforschenden Fragestellung anbietet.

Das Abgrenzungskriterium der Lösung einer wissenschaftlichen Unsicherheit stelle hingegen keine über die Vorgaben des § 108c EStG und der Forschungsprämienverordnung hinausgehende Voraussetzung dar. Die „Neuheit“ wird lediglich dahingehend konkretisiert, dass die Dokumentation im Rahmen des bisherigen Wissensstandes offensichtlicher Lösungen keine Forschung iSd § 108c EStG sei.

F&E-Bemessungsgrundlage

Die neu eingefügte **Rz 8208fa** umfasst eine Erläuterung und Klarstellung zu Finanzierungsaufwendungen. Der Begriff der Finanzierungsaufwendungen umfasst dem Grunde nach sowohl Aufwendungen aus einer Fremdfinanzierung als auch solche aus einer Eigenkapitalerhöhung. Dabei ist allerdings zu beachten, dass in die Bemessungsgrundlage für die Prämie nur Ausgaben/Aufwendungen/Kosten eingehen, die auch steuerlich abzugsfähig sind. Steuerneutrale Gesellschafterzuschüsse und damit zusammenhängende Aufwendungen sind nicht abzugsfähig. Kosten iZm derartigen Zuschüssen gehen daher jedenfalls nicht in die Bemessungsgrundlage ein. Emissionskosten der Gesellschaftssteuer stellen abzugsfähige Aufwendungen dar. Aufwendungen, die aus Anlass der Aufnahme von atypisch stillen Gesellschaftern entstehen, sind abzugsfähige Aufwendungen. Bei Wandelanleihen ist der aus der Wandlung resultierende Aufwand zu weitgehend, um ihn unter dem Begriff Finanzierungsaufwendungen zu subsumieren. Gleiches gilt in dem Zusammenhang für Call-Optionen.

Die neue **Rz 8208fb** enthält Aussagen zu ausbezahlten oder verbindlich zugesagten Subventionen. Sind diese Subventionen höher als die angefallenen Forschungsaufwendungen, ist die Subvention nach Maßgabe des tatsächlichen Forschungsaufwandes abzuziehen. Der Überhang an Subvention ist im nächsten Jahr gegen die dann anfallenden Forschungsaufwendungen zu verrechnen. Eine Aussage zu nachträglich erteilten Subventionen ist jedoch nicht enthalten.

In **Rz 8208g** wurde klargestellt, dass Gemeinkosten im Schätzungswege den anerkannten F&E-Projekten zuzurechnen sind.

¹ VwGH 29. 3. 2017, Ra 2015/15/0060; Mitterlehner/Wallner, Forschungsprämie – Element der Neuheit und Lösung einer Unsicherheit im Lichte der Judikatur, SWK 2018, 317 ff.

Dafür kann das Verhältnis der den anerkannten Projekten zugeordneten Personalkosten zu den gesamten Personalkosten Ansatzpunkte bieten.²

In **Rz 8208i** wurde klargestellt, dass bei der Anschaffung eines Grundstücks, auf dem später ein Gebäude errichtet und nachhaltig für F&E verwendet wird, die Grundstücksinvestition im Jahr der Anschaffung und das Gebäude im Jahr der Fertigstellung Teil der Bemessungsgrundlage sind.

² VwGH 30. 1. 2014, 2011/15/0156.



Der Autor:

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

🌐 lesen.lexisnexis.at/autor/Mitterlehner/Karl

Foto: Beigestellt



Der Autor:

Mag. **Stefan Wallner** ist Steuerberater und Manager der ICON Wirtschaftstreuhand GmbH in Linz.

✉ Stefan.Wallner@icon.at

🌐 lesen.lexisnexis.at/autor/Wallner/Stefan

Foto: ICON

VwGH zur Verlustrealisierung bei der privaten Grundstücksveräußerung

» RdW 2018/351

Wird bei der privaten Grundstücksveräußerung oder beim Spekulationsgeschäft der vereinbarte Kaufpreis nicht gezahlt, so kommt es in jenem Zeitpunkt zur Verlustrealisierung, in welchem die Kaufpreisforderung uneinbringlich wird. – **VwGH 25. 4. 2018, Ra 2016/13/0012.**

Der Steuerpflichtige veräußerte mit Kaufvertrag vom 16. 11. 2005 acht Liegenschaften an die A-GmbH. Der erste Teil des Kaufpreises wurde 2005 gezahlt. Der restliche Teil wäre den Kaufverträgen zufolge im Jahr 2006 zu leisten gewesen. Tatsächlich konnte die A-GmbH 2006 nur mehr einen äußerst geringen Teil des vereinbarten Kaufpreises leisten. Im Jahr 2008 wurde schließlich über das Vermögen der A-GmbH der Konkurs eröffnet.

Zuvor hatte der Steuerpflichtige allerdings mit Kaufvertrag vom Mai 2006 eine weitere Liegenschaft verkauft; aus diesem letztgenannten Kaufvertrag erzielte er einen Spekulationsgewinn von ca 480.000 €.

Da die A-GmbH im Jahr 2006 nur mehr einen Teil der vereinbarten Kaufpreise leistete, erklärte der Steuerpflichtige in der Einkommensteuererklärung 2006 (insgesamt) negative Einkünfte aus Spekulationsgeschäften.

Das Finanzamt und das BFG erfassten im Einkommensteuerbescheid 2006 die positiven Einkünfte aus dem einen Spekulationsgeschäft iSd § 30 EStG alt (also vor dem 1. StabG 2012). Negative Ergebnisse aus jenen einzelnen Verkäufen, bei denen die A-GmbH keine Zahlungen mehr leistete, wurden nicht angesetzt. Dies mit der Begründung, dass Anschaffungs- und Werbungskosten im Rahmen eines Spekulationsgeschäftes nur insoweit zu berücksichtigen seien, als der Veräußerungserlös bereits zugeflos-

sen sei. Daher könne bis zur letzten Teilzahlung kein Verlust aus dem Spekulationsgeschäft entstehen.

Der Steuerpflichtige erhob außerordentliche Revision an den VwGH. Mit Erkenntnis vom 25. 4. 2018, Ra 2016/13/0012, hob der VwGH die Entscheidung des BFG auf und schrieb:

„11 Mit der Bestimmung des § 30 Abs. 4 EStG 1988 [alte Fassung] wurde vom Gesetzgeber eine gewisse Angleichung der Ermittlung der Einkünfte aus Spekulationsgeschäften an die Regelung im betrieblichen Bereich herbeigeführt. Das Abflussprinzip des § 19 Abs. 2 EStG 1988 wird durch diese Bestimmung insoweit durchbrochen, als alle Aufwendungen, die dem Steuerpflichtigen aus der Anschaffung des Spekulationsobjektes und seiner Erhaltung bis zur Veräußerung erwachsen, in einer Art Vermögensvergleich dem Veräußerungserlös gegenübergestellt und solcherart der Überschuss bzw. Verlust aus dem Spekulationsgeschäft ermittelt wird (vgl. VwGH 16. 11. 1993, 93/14/0125, VwSlg 6838/F).

12 Durch § 30 Abs. 4 EStG 1988 wird das Zu- und Abflussprinzip jedoch nur ausgabenseitig – und selbst hier nicht in tatsächlicher, sondern nur in zeitlicher Hinsicht – modifiziert. Das Erzielen des Veräußerungserlöses orientiert sich nach Zuflusskriterien. Ein Überschuss fällt nur insoweit und erst dann an, als die zugeflossenen Einnahmen die Anschaffungskosten, Herstellungskosten und Instandsetzungskosten sowie die Werbungskosten übersteigen, was für den Zufluss in Form von Raten ebenso wie für den Zufluss in Form von Renten gilt (vgl. *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer Handbuch, § 30 Tz 4). Umgekehrt wird ein allfälliger Fehlbetrag aus dem Spekulationsgeschäft erst in dem Jahr als Spekulationsverlust wirksam, in dem erstmals feststeht, dass die Einnahmen die Anschaffungs- und Werbungs-