

Investitionsprämie

Zusammenspiel von COVID-19-Investitionsprämie und Forschungsprämie

Führt die Investitionsprämie tatsächlich zu einer Kürzung der Forschungsprämie?

ANDREAS MITTERLEHNER / MAX PANHOLZER*)



Die COVID-19-Investitionsprämie fördert Neuinvestitionen in das abnutzbare Anlagevermögen von Unternehmen im Inland. Die Kombination mit anderen Förderungen, wie insbesondere auch der Forschungsprämie iSd § 108c EStG, ist zulässig. Ob eine Investitionsprämie jedoch die Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie kürzt – wovon die Verfasser zunächst ausgegangen waren –, ist im Detail fraglich. Denn bei genauer Betrachtung der Regelungen zur Kürzung der Forschungsprämie um öffentliche Zuwendungen ergeben sich, ungeachtet des Spezialregimes der Investitionsprämie, mehrere Zweifelsfragen, auf die im Folgenden näher eingegangen werden soll.



1. Mehrfachförderungen iZm der COVID-19-Investitionsprämie

Die grundsätzliche Zulässigkeit von Mehrfachförderungen wurde bereits in unserem letzten Beitrag zu diesem Thema ausführlich erörtert.¹⁾ Diesbezüglich soll noch einmal festgehalten werden, dass aus Sicht der Investitionsprämie andere Förderungen unschädlich sind und daher Mehrfachförderungen für Forschung, Finanzierung, Umweltschutz, Digitalisierung etc nicht ausgeschlossen sind.²⁾ Zu beachten ist jedoch, dass andere Förderbestimmungen entsprechende Einschränkungen enthalten können und demgemäß unter Umständen eine Kürzung vorzunehmen ist.

Wird für eine „*Neuinvestition*“ die COVID-19-Investitionsprämie beantragt, kann bei entsprechender Eignung des Wirtschaftsgutes bzw dessen Einsatz im F&E-Bereich dieses auch in die Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie einbezogen werden.³⁾ Dabei ist jedoch zu beachten, dass nach herrschender Auffassung bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie (andere) steuerfreie Zuwendungen aus öffentlichen Mitteln grundsätzlich in Abzug zu bringen sind.⁴⁾

In Zusammenhang mit Investitionen ist neben § 20 Abs 2 EStG⁵⁾ insbesondere auch die Bestimmung des § 6 Z 10 EStG von zentraler Bedeutung. Denn nach § 6 Z 10

*) Andreas Mitterlehner, MSc, LL.B. ist Steuerberater und Partner der ICON Wirtschaftstreuhand GmbH in Linz. Mag. Max Panholzer ist Wirtschaftsprüfer/Steuerberater und Partner der ICON Wirtschaftstreuhand GmbH in Linz. Die Autoren danken den Kollegen Hon.-Prof. Univ.-Doz. Mag. Dr. Reinhard Schwarz und Mag. Karl Mitterlehner für die wertvolle Diskussion zu dieser Thematik.

1) Siehe Mitterlehner/Panholzer, Mehrfachförderungen und COVID-19-Investitionsprämie, SWK 27/2020, 1295 ff.

2) Siehe zu den zulässigen Mehrfachförderungen auch den Fragenkatalog zur Investitionsprämie (FAQs der AWS, Pkt 3.31 bis 3.36 der aktuellen Fassung vom 25. 9. 2020, abrufbar unter <https://www.aws.at/corona-hilfen-des-bundes/aws-investitionspraemie/> (Zugriff am 10. 11. 2020).

3) Zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie siehe Knechtl/Mitterlehner/Panholzer, Die Körperschaftsteuererklärung 2019, SWK-Spezial (2020) 221.

4) So zB Jakom/Lenneis, EStG¹³ (2020) § 108c Rz 7; Zorn in Hofstätter/Reichel, Einkommensteuer (53. Lfg, 2012) § 108c Tz 2.1; Mitterlehner/Wallner, Kürzung der Bemessungsgrundlage um Erlöse? SWK 9/2018, 440 (441); Auer/Petutschnig, Forschungsprämie und öffentliche Subventionen, SWK 10/11/2020, 597 ff; Moßhammer, Steuerliche Forschungsbegünstigungen und Standortentscheidungen von Start-ups – Doppelförderungen möglich? SWI 2020, 557; Mitterlehner/Panholzer, SWK 27/2020, 1295 (1298 ff).

5) Allgemeines Abzugsverbot für Aufwendungen iZm steuerfreien Erträgen bzw Einnahmen.

ESTG gelten bei Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, die unter Verwendung von entsprechend gewidmeten steuerfreien Subventionen aus öffentlichen Mitteln (§§ 3 Abs 1 Z 3, 3 Abs 1 Z 5 lit d und e, 3 Abs 1 Z 6 ESTG) oder Zuwendungen iSd § 3 Abs 1 Z 16 ESTG angeschafft oder hergestellt wurden, nur die vom Empfänger der Zuwendungen aus anderen Mitteln geleisteten Aufwendungen als Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Die steuerlichen Anschaffungskosten eines sohin „geförderten“ Wirtschaftsgutes sind daher im Regelfall um erhaltene steuerfreie Subventionen zu kürzen.⁶⁾

Wir sind in unserem letzten Beitrag davon ausgegangen, dass die Investitionsprämie als „steuerfreie Zuwendung aus öffentlichen Mitteln“ die Bemessungsgrundlage der Forschungsprämie kürzt. Hier lohnt sich jedoch eine genauere Analyse des Zusammenspiels von § 108c ESTG samt Forschungsprämienverordnung⁷⁾ und der neuen *lex specialis* in § 124b Z 365 ESTG, welche die steuerliche Behandlung der Investitionsprämie regelt.

2. Kürzen alle Subventionen die Bemessungsgrundlage der Forschungsprämie?

Hinsichtlich der Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie ist zunächst zu beachten, dass es sich bei den einzubeziehenden F&E-Aufwendungen in der Regel um im jeweiligen Wirtschaftsjahr zu erfassende Periodenaufwendungen (= laufender Aufwand) handelt. Bei nachhaltiger Nutzung für Zwecke der F&E werden auch „Investitionen“ (= Anlagevermögen) nicht etwa mit den jährlichen Abschreibungsbeträgen, sondern mit den vollen Anschaffungs- bzw Herstellungskosten in die Bemessungsgrundlage aufgenommen.⁸⁾

Bereits beim früheren Forschungsfreibetrag,⁹⁾ der Vorgängerregelung zur heutigen Forschungsprämie nach § 108c ESTG,¹⁰⁾ wurde die Frage, ob bzw inwieweit öffentliche Zuwendungen die Bemessungsgrundlage zur Berechnung des Forschungsfreibetrags reduzieren, kontrovers diskutiert. Letztlich beendete der VwGH¹¹⁾ diesen Streit und entschied, dass steuerfreie Subventionen die Aufwendungen bzw Ausgaben, welche die Bemessungsgrundlage für den Forschungsfreibetrag bilden, sehr wohl kürzen. Schon aus den allgemeinen ertragsteuerlichen Grundsätzen gemäß § 20 Abs 2 ESTG sei ableitbar, dass es zu einer solchen Kürzung komme.¹²⁾ Die Rechtsprechung des VwGH zur Frage dieser Kürzung fand naturgemäß auch ihren Niederschlag in der Literatur¹³⁾ und wurde schließlich auch in den EStR verankert¹⁴⁾ bzw fortgeführt.¹⁵⁾

Sieht man sich nun die derzeit gültigen gesetzlichen Bestimmungen zur Forschungsprämie in § 108c ESTG und der dazu ergangenen Forschungsprämienverordnung¹⁶⁾ genauer an, so stellt sich schon vor dem neuen Spezialregime zur Investitionsprämie¹⁷⁾

⁶⁾ Und zwar ungeachtet dessen, ob die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der betreffenden Anlagegüter auch in der UGB-Bilanz direkt vermindert werden (Nettomethode) oder aber die Subventionen gesondert über die Passivseite der UGB-Bilanz abgewickelt werden (Bruttomethode).

⁷⁾ Verordnung zu § 108c ESTG und § 118a BAO, BGBl II 2012/515.

⁸⁾ § 1 Abs 2 Z 2 Forschungsprämienverordnung; siehe auch Rz 8208i EStR.

⁹⁾ § 4 Abs 4 Z 4 ESTG idF vor AbgÄG 2012.

¹⁰⁾ Die Forschungsprämie führt im Gegensatz zum ehemaligen Forschungsfreibetrag zu keiner Minderung der Steuerbemessungsgrundlage und ist daher grundsätzlich keine steuerliche, sondern eine allgemeine wirtschaftspolitische Maßnahme, die lediglich „aus historischen Gründen“ auch weiterhin im ESTG geregelt ist. Vgl Erläuterungen zum BGBl I 2010/111 (ErlRV 981 BlgNR 24. GP) bzw Atzmüller, Einkommensteuerliche Änderungen durch das BBG 2011-2014 – ein Überblick, RdW 2010, 795 (796).

¹¹⁾ VwGH 22. 10. 2002, 2002/14/0030.

¹²⁾ VwGH 22. 10. 2002, 2002/14/0030.

¹³⁾ So zB Heitzinger/Silber, Forschungsfreibeträge und Forschungsprämie (2003) 77 f.

¹⁴⁾ Bereits die EStR idF vom 8. 11. 2000, GZ 06 0104/9-IV/6/00, weisen in der Rz 1313 darauf hin, dass entsprechende Subventionen keine Forschungsaufwendungen sind.

¹⁵⁾ Aktuell in Rz 8208i EStR.

¹⁶⁾ Aktuelle Forschungsprämienverordnung, ergangen zu § 108c ESTG und § 118a BAO, BGBl II 2012/515.

¹⁷⁾ InvPrG (BGBl I 2020/88) sowie § 124b Z 365 ESTG.

die Frage, inwieweit die Bestimmungen ungeachtet des § 6 Z 10 EStG und des § 20 Abs 2 EStG iZm der Forschungsprämie überhaupt zur Anwendung gelangen und inwieweit eine Kürzung um steuerfreie öffentliche Zuwendungen (Subventionen) vorzunehmen ist.

2.1. Explizite Anwendbarkeit von § 6 Z 10 EStG und § 20 Abs 2 EStG

§ 1 Abs 1 Satz 2 der geltenden Forschungsprämienverordnung lautet wie folgt: „Die Bestimmungen der § 6 Z 10 und § 20 Abs 2 EStG sowie § 12 Abs 2 KStG sind anzuwenden.“ Die aktuelle Forschungsprämienverordnung zu § 108c EStG ist erst infolge des Abgabenänderungsgesetzes 2012 in Kraft getreten,¹⁸⁾ wobei aber auch bereits die Vorgängerverordnung¹⁹⁾ diesen Satz in identer Form enthielt.

2.2. Expliziter Ausschluss von § 6 Z 10 EStG und § 20 Abs 2 EStG

Demgegenüber enthält die gesetzliche Bestimmung des § 108c Abs 1 Satz 2 EStG folgende Aussage: „Die Prämien stellen keine Betriebseinnahmen dar; § 6 Z 10 und § 20 Abs 2 sind auf sie nicht anwendbar.“ Dieser ausdrückliche Ausschluss der Kürzungsbestimmungen gemäß § 6 Z 10 EStG und § 20 Abs 2 EStG wurde erst mit dem Steuerreformgesetz 2015/2016²⁰⁾ in § 108c EStG aufgenommen.²¹⁾ Eine Begründung für diese klare gesetzliche Anordnung zur Nichtanwendbarkeit der beiden Bestimmungen²²⁾ im Kontext des § 108c EStG lässt sich in den Gesetzesmaterialien bzw erläuternden Bemerkungen zum StRefG 2015/2016 jedoch nicht finden.

Die im Stufenbau der Rechtsordnung höherrangige gesetzliche Bestimmung des § 108c EStG schließt demnach die Anwendung von § 6 Z 10 EStG und § 20 Abs 2 EStG explizit aus, wohingegen die niederrangigere Verordnung (unverändert) eine gegenteilige Bestimmung enthält. Dieser augenscheinliche Widerspruch wurde weder im Gesetzwerdungsprozess erörtert noch dürfte er bisher in der Literatur einen Niederschlag gefunden haben.

2.3. Versuch einer Auflösung des Widerspruchs

Das Zusammenspiel von gesetzlicher Bestimmung und Forschungsprämienverordnung ist wohl wie folgt aufzulösen: § 108c EStG behandelt nur die allgemeine Ausgestaltung der Forschungsprämie. Der fragliche zweite Satz in Abs 1 regelt, wie die Prämie als Ertrag beim Steuerpflichtigen zu behandeln ist, nämlich nicht als (steuerpflichtige) Betriebseinnahme²³⁾ und ohne Kürzung der Anschaffungskosten der in die Forschungsprämie eingeflossenen Anlageninvestitionen (da auch § 6 Z 10 EStG nicht zur Anwendung gelangt).

Die Verordnung zu § 108c EStG regelt hingegen, auf Basis der Verordnungsermächtigung in § 108c Abs 2 Z 1 EStG, die Kriterien zur Festlegung der prämiengünstigten Forschungsaufwendungen (-ausgaben) im Detail und damit die Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie. Der den scheinbaren Widerspruch zu § 108c Abs 1 Satz 2 EStG auslösende zweite Satz in § 1 Abs 1 Forschungsprämien-

¹⁸⁾ Nach § 14 Forschungsprämienverordnung zu § 108c EStG ist die Verordnung mit Ausnahme ihres § 2 erstmals auf Forschungsprämien für Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem 31. 12. 2011 beginnen.

¹⁹⁾ Verordnung des BMF über die Kriterien zur Festlegung förderbarer Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen (-ausgaben) gemäß § 4 Abs 4 Z 4a bzw § 108c Abs 2 Z 1 EStG, BGBl II 2002/506.

²⁰⁾ BGBl I 2015/118.

²¹⁾ Die Änderungen des § 108c EStG sind für Wirtschaftsjahre, die ab 2016 begonnen haben, in Kraft getreten.

²²⁾ Sowie, wenn auch nicht explizit erwähnt, sinngemäß auch des § 12 Abs 2 KStG.

²³⁾ Im Ergebnis ist im Regelfall eine Neutralisierung im Zuge der Mehr-Weniger-Rechnung notwendig. Siehe dazu *Knechtl/Mitterlehner/Panholzer*, Die Körperschaftsteuererklärung 2019, 159.

verordnung regelt in diesem Kontext wohl die Ermittlung genau dieser Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie. Dabei sollen wohl die Bestimmungen von § 6 Z 10 EStG und § 20 Abs 2 EStG bzw § 12 Abs 2 KStG zur Anwendung gelangen. Im Ergebnis sollen daher von dritter Seite erhaltene steuerfreie Zuwendungen aus öffentlichen Mitteln die Bemessungsgrundlage der Forschungsprämie kürzen. Eine nähere Spezifizierung der konkret in Abzug zu bringenden (steuerfreien) öffentlichen Zuwendungen bzw Subventionen ist in der Forschungsprämienverordnung allerdings nicht enthalten.²⁴⁾

Es bleibt aber festzuhalten, dass der fragliche einschränkende Satz in der Forschungsprämienverordnung deutlich vor der relevanten gesetzlichen Bestimmung des § 108c Abs 1 Satz 2 EStG in Kraft getreten ist und die jüngere, höherrangige gesetzliche Bestimmung des § 108c Abs 1 Satz 2 EStG dezidiert die Nichtanwendung von § 6 Z 10 EStG und § 20 Abs 2 EStG „auf sie“, die Forschungsprämie, anordnet. Da auch aus den Gesetzesmaterialien zum StRefG 2015/16 keine näheren Erläuterungen für die Ergänzung des § 108c Abs 1 Satz 2 EStG hervorgehen, bleibt offen, ob es sich dabei um eine bloße Klarstellung handeln sollte oder ob hier die Anwendung der fraglichen Abzugsverbote bewusst bzw entgegen der älteren Verordnungsbestimmung ausgeschlossen werden sollte.

2.4. Welche öffentlichen Zuwendungen kürzen die Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie?

Beim Abzug der steuerfreien Zuwendungen aus öffentlichen Mitteln stellt sich bei genauerer Betrachtung der einschlägigen Judikatur jedoch noch eine weitere Frage: Ist die Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie wirklich um alle steuerfreien Zuwendungen aus öffentlichen Mitteln (Subventionen) zu vermindern oder aber nur um forschungsspezifische Zuwendungen, um auf diese Weise Mehrfachförderungen von F&E-Projekten durch die Forschungsprämie einerseits und weitere Forschungssubventionen andererseits hintanzuhalten?

Zentral ist hier das bereits oben erwähnte Erkenntnis des VwGH²⁵⁾ aus dem Jahre 2002. In dieser höchstgerichtlichen Entscheidung ging es um die Anwendbarkeit der allgemeinen Bestimmungen von § 6 Z 10 EStG und § 20 Abs 2 EStG im Kontext der steuerlichen Forschungsförderung.²⁶⁾ Dabei sollte uE jedoch auch der dieser viel zitierten Entscheidung zugrunde liegende Sachverhalt genauer beachtet werden. Konkret ging es nämlich um die Frage, ob bzw inwieweit Förderungsbeiträge des Forschungsförderungsfonds der gewerblichen Wirtschaft sowie EU-Förderungen, somit also forschungsein-schlägige Subventionen, bei der Berechnung des Forschungsfreibetrags abzuziehen wären oder nicht.

Auch bei jüngeren – bereits zur Forschungsprämie nach § 108c EStG ergangenen – Entscheidungen ging es um F&E-einschlägige Förderungen, nämlich um direkte Forschungsförderungsmittel vom damaligen Wissenschaftsministerium sowie um Kofinanzierungen für Forschungsprojekte²⁷⁾ bzw um Forschungsförderungen der FFG und WKÖ.²⁸⁾

Dies lässt uE den Schluss zu, dass nicht jede steuerfreie Zuwendung aus öffentlichen Mitteln die Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie mindern soll, sondern nur jene Subventionen, die in einem unmittelbaren Zusammenhang mit Forschungsaktivi-

²⁴⁾ Siehe das Berechnungsschema in Anlage II der Verordnung.

²⁵⁾ VwGH 22. 10. 2002, 2002/14/0030.

²⁶⁾ Es sei jedoch darauf hingewiesen, dass diese Entscheidung nicht zur heutigen Bestimmung der Forschungsprämie nach § 108c EStG ergangen ist, sondern zu einer alten Rechtslage, nämlich zum Forschungsfreibetrag nach § 4 Abs 4 Z 4 EStG idF vor AbgÄG 2012.

²⁷⁾ UFS 28. 8. 2013, RV/0098-S/12.

²⁸⁾ BFG 8. 1. 2015, RV/5100935/2013.

täten stehen²⁹⁾ und daraus eine mehrfache Forschungsförderung resultiert. Bei der Investitionsprämie handelt es sich um ein Förderungsprogramm des Bundes, mit dem ein Anreiz für Unternehmen geschaffen werden soll, während und auch nach der COVID-19-Krise in das Anlagevermögen zu investieren³⁰⁾ und damit den Wirtschaftsstandort Österreich zu stärken.³¹⁾ Aufgrund der sohin im Vordergrund stehenden gesamtwirtschaftlichen Aspekte³²⁾ dürfte kein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen Investitions- und Forschungsprämie bestehen.³³⁾

2.5. Lex specialis gemäß § 124b Z 365 EStG

Kommt man nicht schon aufgrund der obigen Ausführungen zum Ergebnis, dass bei der Forschungsprämie aufgrund der gesetzlichen Anordnung in § 108c Abs 1 Satz 2 EStG keine Kürzung um öffentliche Zuwendungen (mehr) vorzunehmen ist bzw dass die Kürzung der Bemessungsgrundlage nur F&E-spezifische Mehrfachförderungen betrifft, stellt sich aufgrund der steuerlichen Begleitmaßnahmen zur neuen Investitionsprämie bzw dadurch, dass kein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang iSd § 20 Abs 2 EStG zwischen Investitionsprämie und Forschungsaufwendungen besteht, weiters die Frage nach dem Verhältnis zwischen Investitions- und Forschungsprämie bzw nach den diesbezüglichen Möglichkeiten und Grenzen einer Mehrfachförderung:

Für die Investitionsprämie wurde ein steuerliches Spezialregime geschaffen. Die rechtliche Grundlage für die Ausgestaltung der Investitionsprämie findet sich im Investitionsprämienengesetz,³⁴⁾ die steuerliche Behandlung dieser Prämie wurde hingegen in § 124b Z 365 EStG idF KonStG 2020 geregelt. Die als Inkrafttretens- bzw Übergangsbestimmung normierte Bestimmung lautet wie folgt: „Die COVID-19-Investitionsprämie für Unternehmen nach dem Investitionsprämienengesetz, BGBl I 2020/88, stellt keine Betriebseinnahme dar; § 6 Z 10, § 20 Abs 2 EStG und § 12 Abs 2 KStG sind auf sie nicht anwendbar.“ Die Erläuterungen zur Regierungsvorlage führen dazu aus, dass – entsprechend den Regelungen zur Forschungsprämie – auch die COVID-19-Investitionsprämie für Unternehmen nach dem InvPrG „keine steuerpflichtige Betriebseinnahme darstellen und zu keiner Aufwandskürzung führen“ soll.³⁵⁾ § 124b EStG stellt somit eine *lex specialis* dar, die eine umfassende Steuerbefreiung iZm der Investitionsprämie normiert.

Aufgrund dieser Spezialnorm in § 124b Z 365 EStG kommt es insbesondere auch für Zwecke der (linearen oder degressiven) Abschreibung iSd § 7 EStG zu keiner Kürzung der

²⁹⁾ Auer/Petutschnig, SWK 10/11/2020, 597, dürften ebenfalls von einem hinreichenden objektiven, unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang zwischen Forschungsaufwendungen und öffentlicher Zuwendungen als Voraussetzung, dass es zu einer Aufwandskürzung kommt, ausgehen. Auch Moßhammer, SWI 2020, 557, führt zur österreichischen Forschungsprämie aus, dass Aufwendungen, die durch öffentliche Zuwendungen gedeckt sind, nicht gefördert werden.

³⁰⁾ Vgl § 1 Abs 1 InvPrG.

³¹⁾ Vgl Förderungsrichtlinie „COVID-19-Investitionsprämie für Unternehmen“ (insb Pkt 1 bis 4).

³²⁾ Vgl auch Rz 4854 EStR.

³³⁾ Die Bestimmung des § 20 Abs 2 EStG hat nach Ansicht der Finanzverwaltung (Rz 4853 EStR) lediglich „klarstellenden Charakter“ zur Vermeidung von Doppelbegünstigungen bzw ungerechtfertigten Vorteilen, sodass einer fehlenden Steuerpflicht auf der Einnahmenseite ein korrespondierendes Abzugsverbot auf der Ausgabenseite gegenübersteht. IZm der Investitionsprämie wird § 20 Abs 2 EStG durch § 124b Z 365 EStG jedoch außer Kraft gesetzt; hinsichtlich Forschungsprämie sei nochmals auf dessen außersteuerlichen Charakter hingewiesen (siehe FN 10).

³⁴⁾ InvPrG (BGBl I 2020/88 idGF).

³⁵⁾ Aus dem Umstand, dass die Investitionsprämie als gezielte Lenkungsmaßnahme und „Anreiz für Unternehmen geschaffen wurde, um der gegenwärtig zurückhaltenden Investitionsneigung von österreichischen Unternehmen entgegenzuwirken“ (siehe Erläuterungen zum InvPrG, ErlRV 288 BlgNR 27. GP), und damit ein über den Empfänger hinausgehender Förderzweck („Belebung der österreichischen Wirtschaft“) verfolgt wird, dürfte vor dem Hintergrund der BFG-Entscheidung vom 8. 1. 2015, RV/5100935/2013, jedoch nichts für die Diskussion zu gewinnen sein. Wenngleich eine höchstgerichtliche Entscheidung zur Frage der Kürzung der Bemessungsgrundlage um öffentliche Zuwendungen, deren Förderzweck über den Empfänger hinausgehende Förderzwecke verfolgt, fehlt.

Anschaffungs- oder Herstellungskosten der prämiengünstigen Wirtschaftsgüter.³⁶⁾ Denn die diesbezügliche Generalnorm des § 6 Z 10 EStG ist ausdrücklich nicht anwendbar. Auch Aufwendungen iZm der steuerfreien Investitionsprämie bleiben aufgrund der Nichtanwendung von § 20 Abs 2 EStG abzugsfähig.

Nun ist die Sache bei der Forschungsprämie im Vergleich zur Anlagenabschreibung freilich komplexer, da hier auch die Forschungsprämienverordnung zu beachten ist.³⁷⁾ Jedoch ist auch im Zusammenspiel zwischen Investitions- und Forschungsprämie zu beachten, dass die *lex specialis* des § 124b Z 365 EStG die allgemeinen Regelungen (§ 6 Z 10 EStG und § 20 Abs 2 EStG) iZm der Investitionsprämie außer Kraft setzt. Davon kann wohl auch die iZm der Forschungsprämie gegenlautende Bestimmung in § 1 Abs 1 Forschungsprämienverordnung nicht ausgenommen sein, da dieser Regelung in der Forschungsprämienverordnung durch die *lex specialis* für die Investitionsprämie die Grundlage entzogen wird. Aufgrund der umfassenden Steuerfreiheit nach § 124b Z 365 EStG, die für die Investitionsprämie ausdrücklich normiert wurde, kommen gegenteilige Generalnormen des EStG nicht zur Anwendung.

Im Ergebnis bleibt also festzuhalten, dass die umfassenden Steuerbefreiungen iZm der Investitionsprämie uE insoweit auch auf die Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie Einfluss haben dürften. Die Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie ist im Falle von F&E-tauglichen Investitionen in das Anlagevermögen, für die auch eine Investitionsprämie gewährt wird, daher nicht um die Investitionsprämie zu kürzen.³⁸⁾

3. Zusammenfassendes Beispiel

In Anlehnung an unseren vorangegangenen Beitrag³⁹⁾ wäre das zusammenfassende Beispiel daher wie folgt zu adaptieren:

- **Beispiel**

Ein förderwürdiges Unternehmen schafft im Herbst 2020 einen Elektro-Stapler für die Forschungsabteilung des Unternehmens um 100.000 Euro an. Der E-Stapler wird ausschließlich in der Forschungsabteilung verwendet.

Investitionsprämie gemäß InvPrG

Es ergibt sich keine Änderung bei der Ermittlung der (erhöhten) Investitionsprämie:

100.000 Euro x 14 % = **14.000 Euro Investitionsprämie.**

Forschungsprämie gemäß § 108c EStG

Eine Kürzung der Bemessungsgrundlage⁴⁰⁾ für die Forschungsprämie um „steuerfreie Zuwendungen aus öffentlichen Mitteln“ in Form der COVID-19-Investitionsprämie ist gemäß § 108c EStG iVm § 124b Z 365 EStG nicht vorzunehmen. Der E-Stapler kann daher auch für die Berechnung der Forschungsprämie mit den vollen Anschaffungskosten berücksichtigt werden:

Anschaffungskosten E-Stapler	100.000
– steuerfreie Zuwendungen aus öffentlichen Mitteln	–0
Bemessungsgrundlage Forschungsprämie	100.000
Forschungsprämie (14 %)	14.000

Degressive Abschreibung gemäß § 7 Abs 1a EStG

Für die Ermittlung der degressiven Abschreibung ergeben sich keine Änderungen.

100.000 Euro x 30 % : 2 = **15.000 Euro Abschreibung (für das zweite Halbjahr).**

³⁶⁾ *Mitterlehner/Panholzer*, SWK 27/2020, 1295 (1298 f).

³⁷⁾ Zum grundsätzlich bestehenden Widerspruch zwischen der gesetzlichen Bestimmung des § 108c Abs 1 EStG und der dazu ergangenen Forschungsprämienverordnung siehe bereits oben.

³⁸⁾ Noch anderslautend *Mitterlehner/Panholzer*, SWK 27/2020, 1295 (1298).

³⁹⁾ *Mitterlehner/Panholzer*, SWK 27/2020, 1295 (1299 f).

⁴⁰⁾ Noch anders *Mitterlehner/Panholzer*, SWK 27/2020, 1295 (1299 f).

Ergebnis

Aus den Anschaffungskosten von 100.000 Euro für die förderwürdige Investition resultieren im konkreten Fall eine Investitionsprämie sowie auch eine ungekürzte Forschungsprämie iHv jeweils 14 % bzw. 14.000 Euro. Im Ergebnis erhält das Unternehmen für diese Investition daher insgesamt 28.000 Euro an Zuschüssen. Hinzu kommt noch die degressive Halbjahresabschreibung von den vollen Anschaffungskosten.

Anschaffungskosten	100.000	
– Zuschüsse (InvPr + FP)	28.000	14.000 + 14.000
– Steuerersparnis durch Abschreibung in 2020	3.750	15.000 x 25 % (KöSt)
Nettoaussgaben in 2020	68.250	



Auf den Punkt gebracht

Die neue Investitionsprämie wurde als Investitionsbegünstigung zur Konjunkturbelebung in der COVID-19-Krise von den Unternehmen gut angenommen und ist grundsätzlich auch mit anderen Förderungen kombinierbar. Für die Investitionsprämie wurden zudem umfassende Steuerbefreiungen normiert. Ob eine Investitionsprämie im Falle einer Mehrfachförderung die Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie kürzt, ist fraglich. Bei genauerer Betrachtung der Regelungen zur Kürzung der Forschungsprämie um steuerfreie öffentliche Zuwendungen (Subventionen) ergeben sich nämlich einige Zweifelsfragen, auch unabhängig vom Spezialregime der Investitionsprämie. Welche öffentlichen Zuwendungen – insbesondere, ob auch Investitionsprämien – die Bemessungsgrundlage der Forschungsprämie kürzen, ist noch nicht endgültig geklärt. Bei der Investitionsprämie bestehen uE aus mehreren Überlegungen, insbesondere aber aufgrund der *lex specialis* in § 124b Z 365 EStG, zumindest gute Gründe dafür, dass eine diesbezügliche Kürzung nicht geboten ist. Eine Klarstellung seitens des BMF wäre (zumindest in den EStR) wünschenswert, auch um die Planungssicherheit für die Unternehmen in diesen wirtschaftlich unsicheren Zeiten zu gewährleisten.

BMF-Richtlinie für Kapitalgarantien (aws-Kapitalgarantierichtlinie 2020)

Erlass des BMF vom 19. 11. 2020, 2020-0.628.999, BMF-AV 2020/178.

Die *Austria Wirtschaftsservice GmbH* (aws) vollzieht im Auftrag des Bundes die Übernahme von Garantien nach dem Garantiesetz 1977. Die aws übernimmt die Garantien in eigenem Namen und auf eigene Rechnung. Die gegenständlichen kapitalmarktbezogenen Garantien (Kapitalgarantien) bezwecken die Erleichterung der Finanzierung von Unternehmen in Form von Eigenkapital. Für die Übernahme der Garantien erlässt der Bundesminister für Finanzen Richtlinien, die sicherstellen, dass die Übernahme von Garantien keine Beihilfeelemente im Sinne des europäischen Beihilfenkontrollrechtes enthalten. Diese Richtlinien wurden nun in der Findok veröffentlicht.

Zur Verbesserung der Kapitalaufbringung für Risikokapitalfinanzierungen verpflichtet sich der Bundesminister für Finanzen gemäß § 14 Garantiesetz 1977 namens des Bundes, die aws schadlos zu halten, falls diese aus der Erfüllung ihrer Verbindlichkeiten aus Kapitalgarantien gemäß den Richtlinien Zahlungen zu leisten hat, die nicht aus hierfür gewidmeten Mitteln der aws gedeckt werden können.