

COVID-19

Auswirkungen des KonStG 2020 und des InvPrG auf die Forschungsprämie

Bemessungsgrundlage – Gemeinkosten – steuerfreie Zuwendungen aus öffentlichen Mitteln

STEFAN WALLNER / HELENE GRABNER*)



Mit dem Konjunkturstärkungsgesetz 2020 (KonStG 2020)¹⁾ und dem Investitionsprämienengesetz (InvPrG)²⁾ wurden im Zuge der COVID-19-Pandemie Maßnahmen geschaffen, um die wirtschaftlichen Auswirkungen abzufedern. Zielsetzung ist die Stärkung und Entlastung des Wirtschaftsstandortes Österreich. Neben diesen Investitionsanreizen haben diese Maßnahmen auch Auswirkungen auf die steuerliche Forschungsprämie gemäß § 108c EStG.³⁾

1. Bemessungsgrundlage Forschungsprämie



Um den Effekt des KonStG 2020 und des InvPrG auf die Forschungsprämie gemäß § 108c EStG darzustellen und weil diese gleichzeitig als Basis der Auswirkungen dienen, werden im Folgenden kurz die bemessungsgrundlagenrelevanten Aufwendungen zusammengefasst. Wesentliche Grundlage für die Bemessungsgrundlage ist § 1 Abs 2 Forschungsprämienverordnung in Kombination mit den Rz 8208 bis 8208i EStR. Die Forschungsprämienverordnung differenziert in § 1 Abs 2 zwischen mehreren Bestandteilen von steuerlich begünstigten Aufwendungen (Ausgaben), die für die Bemessungsgrundlage der eigenbetrieblichen Forschungsprämie infrage kommen. Entsprechend der Forschungsprämienverordnung können folgende Aufwendungen (Ausgaben) Bestandteile der Bemessungsgrundlage sein:

- Löhne und Gehälter für in Forschung und experimenteller Entwicklung Beschäftigte einschließlich Arbeitgeberbeiträge zur Sozialversicherung, Wohnbauförderungsbeiträge und sonstige Personalaufwendungen (zB freiwillige Sozialleistungen) sowie Vergütungen für in Forschung und experimenteller Entwicklung Beschäftigte, die außerhalb eines Dienstverhältnisses tätig werden. Für Beschäftigte, die nicht ausschließlich in Forschung und experimenteller Entwicklung tätig sind, sind nur die der Arbeitsleistung für Forschung und experimentelle Entwicklung entsprechenden Anteile an diesen Aufwendungen (Ausgaben) einzubeziehen.
- Unmittelbare Aufwendungen (Ausgaben) und unmittelbare Investitionen (einschließlich der Anschaffung von Grundstücken), soweit sie nachhaltig Forschung und experimenteller Entwicklung dienen.
- Finanzierungsaufwendungen (-ausgaben), soweit sie der Forschung und experimentellen Entwicklung zuzuordnen sind.
- Gemeinkosten, soweit sie der Forschung und experimentellen Entwicklung zuzuordnen sind.

*) Mag. Stefan Wallner ist Steuerberater bei Wallner Tax Consulting in Wilhering. Mag. Helene Grabner, LL.B. ist Steuerexpertin in einem auf Automatisierungstechnologie spezialisierten Unternehmen.

1) BGBl I 2020/96.

2) BGBl I 2020/88, geändert durch BGBl I 2020/110.

3) Die Autoren weisen iZm diesem Artikel, auf den kürzlich im Linde Verlag erschienenen Praxisleitfaden Forschungsprämie hin.

- Davon in Abzug zu bringen sind steuerfreie Zuwendungen aus öffentlichen Mitteln (§ 3 Abs 4 EStG) und/oder Aufwendungen/Ausgaben, die von einer Mitteilung gemäß § 108c Abs 2 Z 2 vorletzter Teilstrich EStG erfasst sind.⁴⁾

2. Unmittelbare Investitionen und Gemeinkosten – Auswirkungen des KonStG 2020

Investitionsaufwendungen (inkl der Anschaffung von Grundstücken) gehen bei nachhaltiger Nutzung für Zwecke der F&E im Jahr der Anschaffung oder Herstellung entsprechend dem Nutzungseinsatz in die Bemessungsgrundlage der Forschungsprämie ein. Bei Vollnutzung für F&E sind die Investitionsaufwendungen vollständig zu berücksichtigen, bei anteiliger Nutzung sind die aliquoten Anschaffungs- bzw Herstellungskosten zu berücksichtigen. Um eine Doppelbegünstigung in diesem Zusammenhang zu vermeiden, dürfen neben den Investitionsaufwendungen weder im laufenden Jahr noch in den Folgejahren steuerliche AfA-Beträge oder Teilwertabschreibungen berücksichtigt werden.⁵⁾

Hinsichtlich des erforderlichen Nachhaltigkeitsgebots ist nach Ansicht der Finanzverwaltung mittels Prognose im Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung basierend auf der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des Wirtschaftsgutes zu beurteilen. Demnach liegt eine nachhaltige Nutzung für Zwecke der F&E vor, wenn

- abnutzbare Wirtschaftsgüter (ausgenommen Gebäude) mit einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von bis zu zehn Jahren für einen Zeitraum von mehr als der Hälfte ihrer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer,
- Grundstücke, Gebäude und andere abnutzbare Wirtschaftsgüter mit einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von mehr als zehn Jahren für zumindest zehn Jahre Zwecken der F&E voraussichtlich dienen werden.⁶⁾

Da unmittelbare F&E-Investitionen Teil der Bemessungsgrundlage sind, kommt bei abnutzbaren Anlagegütern, die unmittelbar F&E dienen, eine AfA-Berücksichtigung nicht in Betracht. Die Berücksichtigung der AfA kann somit nur im Rahmen einer verursachungsgerechten Zuordnung über die Gemeinkosten erfolgen. Im Rahmen der Berücksichtigung von Gemeinkosten ist eine AfA – im Gegensatz zu einer solchen von unmittelbaren Investitionen – nicht von der Bemessungsgrundlage ausgeschlossen, weil hier keine doppelte Berücksichtigung in der Bemessungsgrundlage besteht. Im Hinblick auf diesen Unterschied bedarf es einer klaren Abgrenzung zwischen

- unmittelbar der F&E dienenden Investitionen, bei denen die Berücksichtigung einer AfA nicht zulässig ist, und
- nicht unmittelbar der F&E dienenden Investitionen, bei denen eine AfA-Tangente in den Gemeinkosten berücksichtigt werden kann.⁷⁾

Mit dem KonStG 2020 wurde in § 7 Abs 1a EStG als steuerliche Investitionsbegünstigung für bestimmte Anlagezugänge ab 1. 7. 2020 die Möglichkeit einer degressiven AfA von bis zu 30 % geschaffen. Bisher sah das österreichische Ertragsteuerrecht die lineare AfA nach § 7 Abs 1 EStG – gleichmäßige Verteilung der Anschaffungs- und Herstellungskosten auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer – als einzig zulässige Form der Abschreibung vor.⁸⁾ Bei der degressiven AfA nach § 7 Abs 1a EStG

⁴⁾ Forschungsprämienverordnung zu § 108c EStG, BGBl II 2012/515, § 1 Abs 2f und Anhang II.

⁵⁾ Rz 8208i EStR.

⁶⁾ Rz 8208i EStR.

⁷⁾ Rz 8208g EStR.

⁸⁾ Rz 3109 EStR.

gelangt ein fixer prozentueller Abschreibungssatz von höchstens 30 % auf den jeweiligen (Rest-)Buchwert zur Anwendung, womit zu Beginn der Nutzungsdauer höhere Anteile der Anschaffungs- und Herstellungskosten verrechnet werden als gegen Ende der Nutzungsdauer. Die Wahl der degressiven AfA stellt ein Wahlrecht dar, wobei die Auswahl der Abschreibungsmethode bei erstmaliger Geltendmachung der AfA zu erfolgen hat. Der Übergang von der degressiven AfA zur linearen AfA ist möglich. Ein umgekehrter Wechsel von der linearen zur degressiven AfA ist nicht zulässig.⁹⁾ Die Entscheidung über die Wahl der Abschreibungsmethode kann für jedes Wirtschaftsgut gesondert erfolgen. Dies gilt auch für die Wahl des AfA-Satzes bis höchstens 30 %.

Nach § 7 Abs 1a Z 1 EStG sind von der degressiven AfA ausgenommen:

- Wirtschaftsgüter, für die in § 8 EStG eine Sonderform der AfA vorgesehen ist (zB Gebäude und PKW), ausgenommen Kfz mit einem CO₂-Ausstoß von 0 Gramm pro Kilometer;
- unkörperliche Wirtschaftsgüter;
- gebrauchte Wirtschaftsgüter;
- Anlagen iZm fossilen Energieträgern (Energieerzeugungsanlagen, Tank- und Zapfanlagen, Brennstofftanks sowie Luftfahrzeuge).

Unkörperliche Wirtschaftsgüter in den Bereichen Digitalisierung, Ökologisierung und Gesundheit/Life-Science können jedoch degressiv abgeschrieben werden.¹⁰⁾

Ebenfalls im Zuge des KonStG 2020 wurde eine beschleunigte Abschreibung für Gebäude vorgesehen. Gebäude sind zwar von der degressiven AfA ausgeschlossen, dafür sieht § 8 Abs 1a EStG eine beschleunigte (lineare) AfA vor. Für Gebäude, die nach dem 30. 6. 2020 angeschafft oder hergestellt werden, kann im betrieblichen Bereich im Jahr der erstmaligen Berücksichtigung höchstens das Dreifache (maximal 7,5 %) und im darauffolgenden Jahr höchstens das Zweifache (maximal 5 %) des regulären gesetzlichen AfA-Gebäudesatzes von 2,5 % berücksichtigt werden. Die Halbjahresabschreibungsregelung kommt nicht zur Anwendung.¹¹⁾

Für Zwecke der Forschungsprämie sind bei nicht unmittelbar der F&E dienenden Investitionen neben der linearen AfA die durch das KonStG 2020 eingeführte degressive AfA sowie die beschleunigte Gebäudeabschreibung bemessungsgrundlagenrelevant.

• **Beispiel 1**

Im Februar 2021 erfolgt die Anschaffung der Maschine C (betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer: fünf Jahre, Anschaffungskosten: 100.000 Euro). Die Maschine C wird nur im Jahr 2021 zur Gänze, sodann aber nicht mehr für Zwecke der Forschung und experimentellen Entwicklung verwendet. Die in diesem Fall angewandte Abschreibungsmethode ist die degressive AfA.

Mangels Nachhaltigkeit für Zwecke der F&E sind die Anschaffungskosten der Maschine C nicht in die Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie des Jahres 2021 als Investitionsaufwand einzubeziehen. Die AfA-Tangente von 30.000 Euro ist allerdings über die Gemeinkosten Teil der Bemessungsgrundlage der Forschungsprämie im Jahr 2021:

$$100.000 \text{ Euro} \times 30 \% = 30.000 \text{ Euro AfA-Tangente (F\&E-Bemessungsgrundlage)}$$

Im Gegensatz zur linearen AfA ergibt sich bei Anwendung der degressiven AfA eine für 2021 um 10.000 Euro erhöhte Bemessungsgrundlage (lineare AfA von 20.000 Euro vs degressive AfA von 30.000 Euro).

⁹⁾ *Plott/Vaishor*, Die degressive Absetzung für Abnutzung und die beschleunigte Gebäudeabschreibung, SWK 23/24/2020, 1134; *Mayr*, KonStG 2020 ermöglicht degressive AfA, RdW 2020, 547.

¹⁰⁾ *Mayr*, RdW 2020, 547.

¹¹⁾ *Plott/Vaishor*, SWK 23/24/2020, 1134 (1141 f).

Vorteilhaftigkeitsvergleich – lineare vs degressive AfA						
Jahr	lineare AfA		degressive AfA		degressive AfA, Wechsel lineare AfA Jahr 3	
	(Rest-) Buchwert	Jährliche AfA	(Rest-) Buchwert	Jährliche AfA	(Rest-) Buchwert	Jährliche AfA
1	100.000	20.000	100.000	30.000	100.000	30.000
2	80.000	20.000	70.000	21.000	70.000	21.000
3	60.000	20.000	49.000	14.700	49.000	16.333
4	40.000	20.000	34.300	10.290	32.667	16.333
5	20.000	20.000	24.010	7.203	16.333	16.333
		100.000		83.193		100.000

Ein Vorteilhaftigkeitsvergleich würde ergeben, dass ein Wechsel von der degressiven AfA auf die lineare AfA im Jahr 3 günstig wäre.

3. Abzugsposition steuerfreie Zuwendungen aus öffentlichen Mitteln – Auswirkungen des InvPrG

Erhaltene oder zugesagte steuerfreie Zuwendungen aus öffentlichen Mitteln iSd § 3 Abs 4 EStG kürzen die Bemessungsgrundlage der eigenbetrieblichen F&E.¹²⁾ Dabei sind nur jene Zuwendungen steuerfrei und somit aus der Bemessungsgrundlage auszuschneiden, die aus öffentlichen Mitteln von einer inländischen Körperschaft des öffentlichen Rechts, einer vergleichbaren ausländischen Körperschaft eines EU-/EWR-Staates oder von Einrichtungen der EU selbst stammen (EU-Förderprogramm), ebenso wie Mittel in Form von Wirtschaftsförderungen ausgegliederter Rechtsträger wie der FFG (Österreichische Förderungsgesellschaft), der AWS (Austria Wirtschaftsservice Gesellschaft), dem Klima- und Energiefonds oder von Zukunftsstiftungen, Technologieagenturen etc, die im Rahmen der Privatwirtschaftsverwaltung vergeben werden (§ 3 Abs 4 EStG).

Mit der COVID-19-Investitionsprämie wurde ein Anreiz für Unternehmensinvestitionen geschaffen, um der zurückhaltenden Investitionsneigung entgegenzuwirken. Gefördert werden materielle und immaterielle Neuinvestitionen des abnutzbaren Anlagevermögens. Nicht förderungsfähig sind insbesondere klimaschädliche Investitionen, unbebaute Grundstücke, Finanzanlagen, Unternehmensübernahmen und aktivierte Eigenleistungen.

Die Förderung erfolgt durch die Gewährung einer Investitionsprämie in Form eines nicht rückzahlbaren Zuschusses in Höhe von 7 % der förderfähigen Kosten. Es erfolgt eine Verdopplung des Zuschusses auf 14 % der förderfähigen Kosten, wenn die Investition iZm Digitalisierung, Ökologisierung oder Gesundheit/Life-Science in Verbindung steht. Die Detailausgestaltung erfolgt in Form einer Förderungsrichtlinie.¹³⁾

Die COVID-19-Investitionsprämie stellt keine Betriebseinnahme dar; § 6 Z 10 EStG und § 20 Abs 2 EStG sind nicht anwendbar.¹⁴⁾

Die Investitionsprämie wird seitens der AWS (Austria Wirtschaftsservice Gesellschaft) im Namen und auf Rechnung des Bundes abgewickelt; somit handelt es sich um eine

¹²⁾ Forschungsprämienverordnung zu § 108c EStG, BGBl II 2012/515, Anhang II.

¹³⁾ Wagner/Mayrleitner, Die neue COVID-19-Investitionsprämie für Unternehmen, SWK 25/2020, 1216; Sadlo, Konjunkturstärkungsgesetz 2020 und Investitionsprämienengesetz im Überblick, ÖStZ 2020, 352.

¹⁴⁾ § 124b Z 365 EStG.

Zuwendung aus öffentlichen Mitteln. Wird für ein Wirtschaftsgut die Investitionsprämie beantragt und dient dieses gleichzeitig nachhaltig F&E, so ist die Bemessungsgrundlage der Forschungsprämie entsprechend zu reduzieren.

• *Beispiel 2*

Zu Beginn des Jahres 2021 soll das Forschungsgebäude mit einer großflächigen Photovoltaikanlage ausgestattet werden (Investitionssumme: 250.000 Euro). Die PV-Anlage erfüllt die Kriterien der Investitionsprämie. Im September 2021 wird ein nicht rückzahlbarer Zuschuss iHv 35.000 Euro ausbezahlt.

Die PV-Anlage dient ausschließlich und nachhaltig F&E-Zwecken. Da auch die Kriterien der Forschungsprämie erfüllt sind und die PV-Anlage nachhaltig F&E dient, kann diese als unmittelbare Investition in die Bemessungsgrundlage aufgenommen werden.

Allerdings ist die Bemessungsgrundlage um steuerfreie Zuwendungen aus öffentlichen Mitteln zu kürzen. Die erhaltene Investitionsprämie iHv 35.000 Euro ist daher bei der Bemessungsgrundlage in Abzug zu bringen.

Anschaffungskosten PV-Anlage	250.000
– steuerfreie Zuwendung aus öffentlichen Mitteln (Investitionsprämie)	– 35.000
Bemessungsgrundlage Forschungsprämie	215.000

Mitterlehner/Panholzer hingegen halten es für fraglich, ob die Investitionsprämie tatsächlich die Bemessungsgrundlage der Forschungsprämie kürzt. Insbesondere das Spezialregime des § 124b Z 365 EStG – wonach die Investitionsprämie keine Betriebsaufnahme darstellt und es zu keiner Aufwandskürzung kommt – könne dazu führen, dass eine diesbezügliche Kürzung nicht geboten ist.¹⁵⁾

Dieser Ansicht entgegnet *Atzmüller*, dass die normative Grundlage für die Bemessungsgrundlage die Forschungsprämienverordnung darstelle und das Prämienverfahren gegenüber dem Abgabenverfahren als eigenständiges Verfahren anzusehen sei. Für Zwecke der Ermittlung der Forschungsprämienbemessungsgrundlage sei ausschließlich die Forschungsprämienverordnung maßgeblich, wonach steuerfreie Zuwendungen die Bemessungsgrundlage kürzen. § 108c Abs 1 Satz 2 EStG regle die Behandlung der Forschungsprämie und § 124b Z 365 EStG die Behandlung der Investitionsprämie für Zwecke der steuerlichen Gewinnermittlung.¹⁶⁾ Im Ergebnis komme es daher zu einer Kürzung der Forschungsprämienbemessungsgrundlage um die Investitionsprämie.

Der Vollständigkeit halber sei erwähnt, dass es sich bei sonstigen Maßnahmen iZm COVID-19-Gesetzen wie zB dem Fixkostenzuschuss und der Kurzarbeitsbeihilfe ebenfalls um steuerfreie Zuwendungen handelt, welche die Bemessungsgrundlage der Forschungsprämie kürzen.

i

Auf den Punkt gebracht

Mit dem KonStG 2020 und dem InvPrG wurden Anreize geschaffen, um die wirtschaftlichen Auswirkungen der COVID-19-Pandemie abzufedern. Aus Sicht der Forschungsprämie gemäß § 108c EStG sind die degressive AfA und die beschleunigte Gebäudeabschreibung bemessungsgrundlagenrelevant, wenn die zugrunde liegende Investition nicht nachhaltig der F&E dient. Die COVID-19-Investitionsprämie ist als steuerfreie Zuwendung aus öffentlichen Mitteln bei der Bemessungsgrundlage in Abzug zu bringen.

¹⁵⁾ *Mitterlehner/Panholzer*, Zusammenspiel von COVID-19-Investitionsprämie und Forschungsprämie, SWK 32/33/2020, 1500 ff; *Mitterlehner/Panholzer*, Mehrfachförderungen und COVID-19-Investitionsprämie, SWK 27/2020, 1298.

¹⁶⁾ *Atzmüller*, Forschungsprämie von der COVID-19-Investitionsprämie – alles ist möglich? SWK 35/2020, 1609.