



Verteiler:

A3 B3 C5 G4	EST220
	20. Jänner 2003
	GZ. 06 0104/13-IV/6/02

An alle

Finanzlandesdirektionen und Finanzämter
mit Ausnahme der Finanzämter für Gebühren und
Verkehrsteuer

Himmelpfortgasse 4-8
Postfach 2
A-1015 Wien

Sachbearbeiter:
Dr. Atzmüller
Telefon:
51433/2596
Internet:
martin.atzmueller@bmf.gv.at
DVR: 0000078

Betr.: Änderung der EStR 2000, der KStR 2001 und der LStR 2002 auf Grund der gesetzlichen Änderungen durch das Konjunkturbelebungsgesetz 2002 (BGBl I Nr. 68/2002) und das Hochwasseropferentschädigungs- und Wiederaufbaugesetz 2002 – HWG 2002 (BGBl I Nr. 155/2002)

Durch das Konjunkturbelebungsgesetz 2002 (BGBl I Nr. 68/2002) und das Hochwasseropferentschädigungs- und Wiederaufbaugesetz 2002 – HWG 2002 (BGBl I Nr. 155/2002) wurden das EStG 1988 und das KStG 1988 geändert. Folgende Bestimmungen des EStG 1988 sind Gegenstand dieses Erlasses:

- **Forschungsfreibetrag für Aufwendungen zur Forschung und experimentellen Entwicklung (§ 4 Abs. 4 Z 4a EStG 1988),**
- **Spenden an Museen anderer Rechtsträger als Körperschaften öffentlichen Rechts (§ 4 Abs. 4 Z 6 EStG 1988),**
- **Spenden in Katastrophenfällen (§ 4 Abs. 4 Z 9 EStG 1988),**
- **Interner Bildungsfreibetrag (§ 4 Abs. 4 Z 10 EStG 1988),**
- **Vorzeitige Abschreibung (§§ 10a Abs. 3 und § 10c EStG 1988),**
- **Forschungsprämie (§ 108c EStG 1988),**
- **Bildungsprämie (§ 108c EStG 1988),**
- **Befristete Sonderprämie für die katastrophenbedingte Ersatzbeschaffung von Gebäuden und sonstigen Wirtschaftsgütern (§ 108d EStG 1988),**

- Befristete Investitionszuwachsprämie (§ 108e EStG 1988),
- Lehrlingsausbildungsprämie (§ 108f EStG 1988).

1. Änderung der EStR 2000

1. Änderung des Inhaltsverzeichnisses

5.5.3 Aufwendungen für volkswirtschaftlich wertvolle Erfindungen - Forschungsfreibetrag (§ 4 Abs. 4 Z 4 EStG 1988)

5.5.3a Forschungsfreibetrag für Aufwendungen zur Forschung und experimentellen Entwicklung (§ 4 Abs. 4 Z 4a EStG 1988)

7.9 Vorzeitige Abschreibung (§ 10a Abs. 3, § 10c EStG 1988)

7.9.1 Allgemeines

7.9.2 Konjunkturbedingte vorzeitige Abschreibung (§ 10a Abs. 3 EStG 1988)

7.9.3 Katastrophenbedingte vorzeitige Abschreibung (§ 10c EStG 1988)

31a. Forschungs - und Bildungsprämie (§ 108c EStG 1988), befristete Sonderprämie für die katastrophenbedingte Ersatzbeschaffung von Gebäuden und sonstigen Wirtschaftsgütern (§ 108d EStG 1988), befristete Investitionszuwachsprämie (§ 108e EStG 1988), Lehrlingsausbildungsprämie (§ 108f EStG 1988)

31a.1 Forschungsprämie (§ 108c EStG 1988)

31a.2 Bildungsprämie (§ 108c EStG 1988)

31a.3 Befristete Sonderprämie für die katastrophenbedingte Ersatzbeschaffung von Gebäuden und sonstigen Wirtschaftsgütern (§ 108d EStG 1988)

31a.4 Befristete Investitionszuwachsprämie (§ 108e EStG 1988)

31a.4.1 Allgemeines

31a.4.2 Voraussetzungen, prämiengünstigte Wirtschaftsgüter

31a.4.3 Ermittlung des Investitionszuwachses

31a.5 Lehrlingsausbildungsprämie (§ 108f EStG 1988)

31a.5.1 Allgemeines

31a.5.2 Voraussetzungen

31a.5.3 Höhe, Inanspruchnahme

31a.5.4 Verhältnis zum Lehrlingsfreibetrag

1.2 Forschungsfreibetrag

Abschnitt 5.5.3 lautet: “Aufwendungen für volkswirtschaftlich wertvolle Erfindungen - Forschungsfreibetrag (§ 4 Abs. 4 Z 4 EStG 1988)”. Folgender Abschnitt

5.5.3a “Forschungsfreibetrag für Aufwendungen zur Forschung und experimentellen Entwicklung (§ 4 Abs. 4 Z 4a EStG 1988)” wird neu eingefügt:

5.5.3a Forschungsfreibetrag für Aufwendungen zur Forschung und experimentellen Entwicklung (§ 4 Abs. 4 Z 4a EStG 1988)

Rz 1329a:

Ab der Veranlagung 2002 besteht neben dem Forschungsfreibetrag nach § 4 Abs. 4 Z 4 EStG 1988 ein Forschungsfreibetrag für “Aufwendungen zur Forschung und experimentellen Entwicklung” (§ 4 Abs. 4 Z 4a EStG 1988). Der Freibetrag nach § 4 Abs. 4 Z 4a EStG 1988 beträgt für Aufwendungen, die nach dem 31. Dezember 2001 anfallen, 10%. Ab der Veranlagung 2003 (somit auch für Aufwendungen, die einem abweichenden Wirtschaftsjahr 2002/2003 zuzuordnen sind) beträgt der Forschungsfreibetrag nach § 4 Abs. 4 Z 4a EStG 1988 15%. Alternativ zum Forschungsfreibetrag kann für ab dem Jahr 2002 anfallende Aufwendungen zur Forschung und experimentellen Entwicklung im Sinne des § 4 Abs. 4 Z 4a EStG 1988 eine Forschungsprämie (§ 108c EStG 1988) beansprucht werden (siehe dazu Rz 8208ff).

Rz 1329b:

Der Forschungsfreibetrag nach § 4 Abs. 4 Z 4a EStG 1988 stellt eine (fiktive) Betriebsausgabe dar. Von bilanzierenden Steuerpflichtigen kann er bilanzmäßig (als unversteuerte Rücklage) oder außerbilanzmäßig geltend gemacht werden. Er steht auch Einnahmen-Ausgaben-Rechnern zu (hier ist für den Zeitpunkt der Berücksichtigung die tatsächliche Zahlung der Forschungsaufwendungen bzw. der Zeitpunkt der Aktivierung – siehe Rz 1329e - maßgeblich).

Rz 1329c:

Der Forschungsbegriff nach § 4 Abs. 4 Z 4a EStG 1988 ist grundsätzlich weiter gefasst als der Begriff der “Forschungsaufwendungen” nach der Definition des § 4 Abs. 4 Z 4 EStG 1988, der sich primär am Erfindungsbegriff orientiert. Der Forschungsfreibetrag nach § 4 Abs. 4 Z 4a EStG 1988 kann auch ergänzend zum Forschungsfreibetrag nach § 4 Abs. 4 Z 4 EStG 1988 in Anspruch genommen werden. Die kumulative Geltendmachung für ein und denselben Aufwand ist jedoch ausgeschlossen.

Rz 1329d:

Dem Forschungsfreibetrag nach § 4 Abs. 4 Z 4a EStG 1988 (der Forschungsprämie nach § 108c EStG 1988) sind (nicht durch steuerfreie Zuwendungen gedeckte, vgl. VwGH 22.10.2002, 2002/14/0030) "Aufwendungen (Ausgaben) zur Forschung und experimentellen Entwicklung" entsprechend der auf Grundlage des so genannten "Frascati Manuals" der OECD-Definition ergangenen Verordnung BGBl II Nr. 506/2002 zu Grunde zu legen. Nach dieser Verordnung sind Aufwendungen zur Forschung und experimentellen Entwicklung:

1. Löhne und Gehälter für in Forschung und experimenteller Entwicklung Beschäftigte einschließlich Arbeitgeberbeiträge zur Sozialversicherung, Wohnbauförderungsbeiträge und sonstige Personalaufwendungen (zB freiwillige Sozialleistungen). Für Beschäftigte, die nicht ausschließlich in Forschung und experimenteller Entwicklung tätig sind, werden nur die der Arbeitsleistung für Forschung und experimentelle Entwicklung entsprechenden Anteile an diesen Aufwendungen (Ausgaben) herangezogen.
2. Unmittelbare Aufwendungen (Ausgaben) und unmittelbare Investitionen (einschließlich der Anschaffung von Grundstücken), soweit sie nachhaltig (siehe dazu Rz 1329e) Forschung und experimenteller Entwicklung dienen.
3. Finanzierungsaufwendungen (-ausgaben), soweit sie der Forschung und experimentellen Entwicklung zuzuordnen sind.
4. Gemeinkosten, soweit sie der Forschung und experimentellen Entwicklung zuzuordnen sind (zB Kosten des Lohnbüros, soweit sie auf Forschungspersonal entfallen, anteilige Verwaltungskosten, nicht jedoch Vertriebskosten).

Keine Aufwendungen für Forschung und experimentelle Entwicklung sind externe Aufwendungen (Ausgaben) für Forschung und experimentelle Entwicklung im Sinne der Verordnung BGBl II Nr. 506/2002 (Aufwendungen oder Ausgaben für Forschungs - und Entwicklungsaufträge, die an Dritte außer Haus vergeben werden – Aufwendungen für Auftragsforschung). Aufwendungen für Auftragsforschung, die Aufwendungen für Forschung und experimentelle Entwicklung im Sinne der Verordnung darstellen, können beim Auftraggeber ungeachtet des Umstandes, ob der Auftragnehmer einen Forschungsfreibetrag (eine Forschungsprämie) in Anspruch nehmen kann bzw. in Anspruch nimmt, nicht in die Bemessungsgrundlage für den Freibetrag (die Prämie) einbezogen werden. Jene Aufwendungen für Auftragsforschung, die beim Auftraggeber für sich betrachtet keine Aufwendungen für Forschung und experimentelle Entwicklung im Sinne der Verordnung BGBl II Nr. 506/2002 darstellen, können beim Auftraggeber in die Bemessungsgrundlage dann einbezogen werden, wenn sie bei diesem im Rahmen eines Forschungsvorhabens anfallen, das eine Forschung und experimentelle Entwicklung im Sinne der Verordnung BGBl II Nr. 506/2002 darstellt.

Beispiel:

Im Rahmen eines Forschungsprojektes, das den Voraussetzungen des § 4 Abs. 4 Z 4a EStG 1988 entspricht, wird der Auftrag zu einer Softwareentwicklung an ein fremdes Unternehmen vergeben. Diese Softwareentwicklung stellt für sich betrachtet

- *Fall 1: eine Forschung im Sinn des § 4 Abs. 4 Z 4a EStG 1988 dar bzw.*
- *Fall 2: keine Forschung im Sinn des § 4 Abs. 4 Z 4a EStG 1988 dar.*

Im Fall 1 kann der Aufwand für die Auftragsforschung beim Auftraggeber nicht in die Bemessungsgrundlage einbezogen werden (wohl aber kann der Auftragnehmer einen Forschungsfreibetrag in Anspruch nehmen). Im Fall 2 kann der Aufwand für die Auftragsforschung beim Auftraggeber in die Bemessungsgrundlage einbezogen werden (beim Auftragnehmer kommt die Geltendmachung eines Freibetrages nicht in Betracht).

Rz 1329e:

Investitionsaufwendungen und Grundstücksanschaffungskosten gehen bei nachhaltiger Nutzung für Zwecke der Forschung und experimentellen Entwicklung im Jahr der Anschaffung oder Herstellung (nach allfälliger Kürzung um erhaltene oder zugesagte steuerfreie Subventionen, vgl. VwGH 22.10.2002, 2002/14/0030) entsprechend dem Nutzungseinsatz (bei Vollnutzung für Zwecke der Forschung und experimentellen Entwicklung zur Gänze, sonst in dem dem Nutzungseinsatz entsprechenden Ausmaß) in die Bemessungsgrundlage für den Forschungsfreibetrag (die Forschungsprämie) ein; bei abnutzbaren Wirtschaftsgütern ist daher eine AfA bei Ermittlung der Bemessungsgrundlage nicht zu berücksichtigen.

Eine nachhaltige Nutzung für Zwecke der Forschung und experimentellen Entwicklung liegt 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 Forschung und experimentellen Entwicklung im Sinne der Verordnung BGBl II Nr. 506/2002 voraussichtlich dienen werden.

Beispiele:

1. *Im Jahr 2002 erfolgt die Anschaffung der Maschine A (betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer 4 Jahre, Anschaffungskosten 100.000 €). Die Maschine A wird während der gesamten Nutzungsdauer zu 30% für Zwecke der Forschung und experimentellen Entwicklung und zu 70% für andere betriebliche Zwecke verwendet. 30% der*

Anschaffungskosten (30.000 €) gehen in die Bemessungsgrundlage für den Forschungsfreibetrag nach § 4 Abs. 4 Z 4a EStG 1988 des Jahres 2002 ein.

2. *Im Jahr 2003 erfolgt die Anschaffung der Maschine B (betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer 3 Jahre, Anschaffungskosten 200.000 €). Die Maschine B wird nur im Jahr 2003 zur Gänze, sodann aber nicht mehr für Zwecke der Forschung und experimentellen Entwicklung verwendet. Mangels Nachhaltigkeit sind die Anschaffungskosten der Maschine B nicht in die Bemessungsgrundlage für den Forschungsfreibetrag nach § 4 Abs. 4 Z 4a EStG 1988 des Jahres 2003 einzubeziehen.*

Rz 1329f:

Die Aufwendungen zur Forschung und experimentellen Entwicklung eines Wirtschaftsjahres sind in einem nach Maßgabe des Anhanges II der Verordnung BGBl II Nr. 506/2002, erstellten Verzeichnis darzustellen. Das Verzeichnis hat die Ermittlung der Bemessungsgrundlage und den daraus ermittelten Forschungsfreibetrag oder die daraus ermittelte Forschungsprämie zu enthalten. Das Verzeichnis ist auf Verlangen der Abgabenbehörde vorzulegen und hat folgenden Inhalt:

Forschungsaufwendungen (Art)	Betrag in Euro
1. Löhne und Gehälter für in Forschung und experimenteller Entwicklung Beschäftigte einschließlich Arbeitgeberbeiträge zur Sozialversicherung, Wohnbauförderungsbeiträge und sonstige Personalaufwendungen (z.B. freiwillige Sozialleistungen). 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.	
2. Unmittelbare Aufwendungen (Ausgaben) und unmittelbare Investitionen (einschließlich der Anschaffung von Grundstücken), soweit wie nachhaltig Forschung und experimenteller Entwicklung dienen (Anhang I, Teil A, Z 1).	
3. Finanzierungsaufwendungen (-ausgaben), soweit sie der Forschung und experimentellen Entwicklung zuzuordnen sind (Anhang I, Teil A, Z 1).	
4. Gemeinkosten, soweit sie der Forschung und experimentellen Entwicklung zuzuordnen sind (Anhang I, Teil A, Z 1).	

Forschungsaufwendungen gesamt (Summe aus 1 bis 4)	
Forschungsfreibetrag gemäß § 4 Abs. 4 Z 4a EStG 1988	
Forschungsprämie gemäß § 108c EStG 1988	

Rz 2564 wird in Zusammenhang mit dem Forschungsfreibetrag gemäß § 4 Abs. 4 Z 4a EStG 1988 geändert. Rz 2564 lautet:

Rz 2564:

Diesfalls ist wie folgt vorzugehen:

- a) Der Steuerpflichtige setzt für die steuerliche Gewinnermittlung – entsprechend § 6 Z 10 EStG 1988 – im Investitionsjahr die um die erwartete Zuwendung verminderten Anschaffungs- oder Herstellungskosten an, wobei auch die AfA von diesen verminderten Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu berechnen ist.
- b) Treffen die besagten Umstände zu, dann ist eine vorläufige Veranlagung gem § 200 BAO vorzunehmen, zumal die endgültige Anwendung des § 3 Abs 1 Z 6 EStG 1988 und des § 6 Z 10 EStG 1988 eine definitive Gewährung einer Zuwendung gem § 3 Abs 1 Z 6 EStG 1988 voraussetzt.
- c) Wird die erwartete Zuwendung in der bisher berücksichtigten Höhe tatsächlich gewährt, so sind die betreffenden Veranlagungen für endgültig zu erklären. Wird die erwartete Zuwendung versagt oder nur in einem verminderten Umfang gewährt, dann hat der Steuerpflichtige die betreffenden Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten und die darauf verrechnete AfA gem §§ 7 und 8 EStG 1988 entsprechend zu berichtigen. Sollte die tatsächlich gewährte Zuwendung höher sein als sie im Zuge der vorläufigen Veranlagung berücksichtigt worden ist, so ist im Zuge der endgültigen Veranlagung ebenfalls eine entsprechende Berichtigung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten sowie der bezughabenden AfA vorzunehmen.
- d) Analog der unter a) und c) genannten Vorgangsweise ist auch hinsichtlich der §§ 10 EStG 1988 (IFB), § 4 Abs 4 Z 4 **und Z 4a** EStG 1988 (Forschungsfreibetrag) und § 12 EStG 1988 (Übertragung stiller Reserven) vorzugehen.

1.3 Spenden in Katastrophenfällen, Spenden an “andere Rechtsträger”, Umschulungskosten

Rz 1330a wird neu eingefügt: Rz 1330a lautet:

Rz 1330a:

Ab der Veranlagung 2002 sind gemäß § 4 Abs. 4 Z 9 EStG 1988 Geld- und Sachzuwendungen im Zusammenhang mit der Hilfestellung in Katastrophenfällen (insbesondere Hochwasser-, Erdrutsch-, Vermurungs- und Lawinenschäden), wenn sie der Werbung dienen, ohne betragliche Begrenzung als Betriebsausgaben abzugsfähig. Siehe dazu Rz 4836ff.

Rz 1338 wird geändert: Rz 1338 lautet:

Rz 1338:

Die Zuwendungen an die im § 4 Abs 4 Z 6 lit a EStG 1988 genannten Empfänger müssen zur Durchführung der diesen Einrichtungen gesetzlich obliegenden Aufgaben bestimmt sein. Diese sind in § 24 (Österreichisches Archäologisches Institut), § 26 (Institut für Österreichische Geschichtsforschung) und § 28 (Österreichische Nationalbibliothek) des Forschungsorganisationsgesetzes, BGBl. Nr. 341/1981, sowie in § 2 des Bundesgesetzes über die "Diplomatische Akademie Wien", BGBl. Nr. 178/1996, festgelegt. Für Zuwendungen an Museen von Körperschaften des öffentlichen Rechts **und an Museen von anderen Rechtsträgern** sowie an das Bundesdenkmalamt besteht keine gleichartige Einschränkung.

Rz 1350 wird geändert: Rz 1350 lautet:

Rz 1350:

§ 4 Abs. 4 Z 7 EStG 1988 deckt sich mit § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988. Die Ausführungen in den **LStR 2002**, Rz 358 bis 366, gelten daher sinngemäß.

Rz 4836 wird geändert. Rz 4836 lautet:

Rz 4836:

§ 4 Abs. 4 Z 5 und 6 EStG 1988 (siehe dazu Rz 1330ff) und § 18 Abs 1 Z 7 EStG 1988 (siehe dazu **LStR 2002**, Rz 565 bis 573) sieht die Abzugsfähigkeit von bestimmten freiwilligen Zuwendungen als Betriebsausgaben bzw. Sonderausgaben vor. **Ab der Veranlagung 2002 sind Geld- oder Sachaufwendungen im Zusammenhang mit der Hilfestellung in Katastrophenfällen (insbesondere Hochwasser-, Erdrutsch-, Vermurungs- und Lawinenschäden) Betriebsausgaben, wenn sie der Werbung dienen (§ 4 Abs. 4 Z 9 EStG 1988, siehe dazu Rz 4837).**

Rz 4837 wird geändert. Rz 4837 lautet:

Rz 4837:

Neben den bis 2001 in der Verwaltungspraxis anerkannten Sachspenden aus dem Waren- und Produktsortiment des Unternehmers (siehe dazu Rz 4837a) sind gemäß § 4 Abs. 4 Z 9 EStG 1988 ab der Veranlagung 2002 auch werbewirksame Geldspenden und werbewirksame Sachspenden anderer Art (zB von einem Kraftfahrzeugunternehmen zugekauft und gespendete Kühlschränke), die im Zusammenhang mit der Hilfestellung in Katastrophenfällen geleistet

werden, als Betriebsausgaben abzugsfähig. Eine Angemessenheitsprüfung ist hinsichtlich werbewirksamer Katastrophenspenden nicht vorzunehmen.

Werbewirksamkeit der Zuwendungen (Spenden) ist ua. gegeben,

- **bei medialer Berichterstattung über die Zuwendung (Tageszeitung, Wochenzeitung, Lokalpresse, Branchenzeitschrift, Fernsehen und Hörfunk)**
- **in Kunden- und Klientenschreiben (regelmäßige Schreiben dieser Art oder bei bestimmten Anlässen, zB Weihnachtsschreiben),**
- **bei Spendenhinweisen auf Werbeplakaten, in Auslagen (Schaufenstern), an der Kundenkasse eines Unternehmers,**
- **bei Anbringen eines für Kunden sichtbaren Aufklebers im Geschäftsraum (Kanzlei, Ordination) oder auf einem Firmen-PKW,**
- **im Rahmen der Eigenwerbung des Unternehmers, bspw. wenn dieser in einer (gegebenenfalls auch andere Werbeaussagen betreffenden) Werbeeinschaltung auf seine Spendenleistung hinweist,**
- **bei einem Spendenhinweis auf der Homepage eines Unternehmers.**

Abzugsfähig sind auch werbewirksame Katastrophenspenden an Hilfsorganisationen oder Gemeinden, Direktspenden an Familien oder Einzelpersonen sowie Direktspenden an Arbeitnehmer des Unternehmers.

Beim Empfänger der Spende (katastrophenbetroffene Privatperson, Unternehmer oder Arbeitnehmer eines Unternehmers) liegen keine steuerpflichtigen Einnahmen vor (§ 3 Abs. 1 Z 16 EStG 1988).

Rz 4837a wird neu eingefügt. Rz 4837a lautet:

Rz 4837a:

Bis einschließlich Veranlagung 2001 fallen Spenden außerhalb des § 4 Abs. 4 Z 5 und 6 EStG 1988 (§ 18 Abs. 1 Z 7 EStG 1988) nur dann unter das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 4 EStG 1988, wenn sie zwar freiwillig, aber aus ausschließlich oder überwiegend betrieblicher Veranlassung erbracht wurden. Dies ist der Fall bei Spenden an Opfer von Elementarereignissen (zB Erdbeben, Überschwemmungen, Bürgerkrieg) soweit die Spenden

- aus dem Waren- und Leistungsangebot des Unternehmens stammen und
- im angemessenen Ausmaß erfolgen und
- eine in der Öffentlichkeit deutlich erkennbare Werbewirkung eintritt (Berichte in Massenmedien).

Beispiel:

Lebensmittelerzeuger spendet von ihm erzeugte Lebensmittel, pharmazeutische Firma spendet von ihr erzeugte Medikamente, Verbandsstoffe etc.

Rz 4838 wird geändert: Rz 4838 lautet:

Rz 4838:

Nicht katastrophenbedingte Geldzuwendungen, die an Stelle von Werbegeschenken zur Finanzierung von Rettungautos zugewendet werden, sind abzugsfähig, wenn der Name des Spenders sichtbar am Fahrzeug angebracht wird. Ein kurzes Aufscheinen des Spendernamens im Fernsehen reicht nicht aus.

Zu Sponsorleistungen siehe ABC der Betriebsausgaben, Rz 1643.

1.4 Bildungsfreibetrag

Abschnitt 5.5.6 wird geändert. Der Abschnitt lautet: “**Bildungsfreibetrag (§ 4 Abs. 4 Z 8 und Z 10 EStG 1988)**”

Rz 1352:

Der Bildungsfreibetrag (BFB) stellt eine fiktive Betriebsausgabe dar, deren Inanspruchnahme dem Arbeitgeber (§ 47 EStG 1988) freisteht. Das Wahlrecht des Arbeitgebers bezieht sich sowohl auf die Inanspruchnahme als solche als auch - im Rahmen des Höchstausmaßes von **20%** - auf die Höhe. Der BFB steht bei der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich, bei vollständiger Einnahmen-Ausgaben-Rechnung, nicht hingegen bei Teil- oder Vollpauschalierung zu (der BFB gilt nicht als Lohnaufwand zB im Sinne des § 17 Abs. 1 EStG 1988). Der Bildungsfreibetrag führt nur dann zu einer endgültigen Gewinnminderung, wenn die (Bildungs)Aufwendungen vom Steuerpflichtigen wirtschaftlich selbst getragen werden (siehe dazu und zur Nachversteuerung Rz 1370 ff).

Rz 1352a:

Das EStG 1988 unterscheidet einen “externen” BFB (§ 4 Abs. 4 Z 8) und - ab der Veranlagung für das Jahr 2003 - einen “internen” (innerbetrieblichen) BFB (§ 4 Abs. 4 Z 10). Das Höchstausmaß des internen BFB beträgt 20% der (internen) Bildungsaufwendungen. Das Höchstausmaß des externen BFB beträgt für Aufwendungen, die ab dem Kalenderjahr 2002 anfallen 20% (§ 124b Z 65 EStG 1988), für davor angefallene Aufwendungen 9%. Alternativ zur Geltendmachung als Freibetrag können Aufwendungen, die Anspruch auf den externen BFB begründen und die ab dem Kalenderjahr 2002 anfallen, im Rahmen einer Bildungsprämie in Höhe von 6% berücksichtigt werden (§ 108c EStG 1988, siehe Rz 8210ff).

5.5.6.2 Externer BFB (§ 4 Abs. 4 Z 8 EStG 1988)

Rz 1353:

Unverändert

5.5.6.2.1 Aus - und Fortbildungseinrichtungen

5.5.6.2.1.1 Allgemeines

Rz 1354 und Rz 1355:

Unverändert

5.5.6.2.1.2 Einrichtung

Rz 1356:

Unverändert

5.5.6.2.1.3 Vom Arbeitgeber verschiedene Einrichtung

Rz 1357, 1358:

Unverändert

5.5.6.2.1.4 Anbot an einen unbestimmten Personenkreis

Rz 1359 bis 1362:

Unverändert

5.5.6.2.2 Unmittelbare Aus- oder Fortbildungsmaßnahmen an Arbeitnehmern

5.5.6.2.2.1 Arbeitnehmer

Rz 1363:

Unverändert

5.5.6.2.2.2 Betriebliches Interesse

Rz 1364:

Unverändert

5.5.6.2.2.3 Eigenständiger Bildungswert

Rz 1365:

Unverändert

5.5.6.2.2.4 Unmittelbarkeit

Rz 1366 bis 1368:

Unverändert

5.5.6.2.3 Rechnungslegung

Rz 1369:

Unverändert

5.5.6.2.4 Nachversteuerung

Rz 1370 bis 1373:

Unverändert

5.5.6.2.5 Geltendmachen des Bildungsfreibetrages

Rz 1374, 1375:

Unverändert

5.5.6.2.6 Wechselbeziehung zum Forschungsfreibetrag (FFB) und Lehrlingsfreibetrag (LFB)

5.5.6.2.6.1 Verhältnis zum Forschungsfreibetrag

Rz 1376:

Unverändert

5.5.6.2.6.2 Verhältnis zum Lehrlingsfreibetrag

Rz 1377:

Unverändert

5.5.6.3 Interner BFB (§ 4 Abs. 4 Z 10 EStG 1988)

5.5.6.3.1 Innerbetriebliche Aus - und Fortbildungseinrichtungen

Rz 1377a:

Der interne BFB steht insoweit zu, als die Aufwendungen unmittelbar Aus - und Fortbildungsmaßnahmen betreffen, die im betrieblichen Interesse (siehe Rz 1364) für Arbeitnehmer (siehe Rz 1363) in innerbetrieblichen Aus - und Fortbildungseinrichtungen anfallen. Innerbetriebliche Aus - und Fortbildungseinrichtungen sind Einrichtungen, die einem Teilbetrieb (vgl. Rz 5579ff) vergleichbar sind, ihre Aus - und Fortbildungsmaßnahmen Dritten gegenüber (ausgenommen Konzernunternehmen, siehe dazu Rz 1377b und 1377e) nicht anbieten und deren Tätigkeit in der Erbringung solcher Leistungen für die eigenen Arbeitnehmer des Steuerpflichtigen besteht. In den Richtlinien für die innerbetriebliche Aus - und Fortbildung muss vorgesehen sein, dass an den Aus - und Fortbildungsmaßnahmen auch Personen teilnehmen können, die unmittelbar vor Bezug eines Kinderbetreuungsgeldes (§§ 2 ff KBGG) Arbeitnehmer des Steuerpflichtigen waren.

Rz 1377b:

Die innerbetriebliche Aus - und Fortbildungseinrichtung muss von der sonstigen Tätigkeit abgrenzbar sein. Eine gewisse Selbstständigkeit dieses Betriebsteils sowie organisatorische Geschlossenheit ist Voraussetzung (eigener Rechnungskreis sowie eigene Organisation für

Kursprogrammgestaltung, Terminplanung, Stundeneinteilung usw.). Das Vorliegen sämtlicher Voraussetzungen eines Teilbetriebes im Sinne der Rechtsprechung (insbesondere eigene Lebensfähigkeit, Nach-Außen-In-Erscheinung - Treten als eigener Betriebsteil) ist nicht erforderlich. Voraussetzung ist allerdings, dass die Selbstständigkeit im Bezug auf die Aus - und Fortbildung der eigenen Arbeitnehmer des Steuerpflichtigen, somit unter Ausklammerung der Aus - und Fortbildung von Mitarbeitern von Konzernunternehmen, vorliegt. Mitarbeiter von Konzernunternehmen dürfen somit nur zusätzlich zu den eigenen Arbeitnehmern in die Aus - und Fortbildung eingebunden werden.

Die Aus - und Fortbildungsleistungen müssen einen formalisierten Lehrinhalt in organisierter Form (zB Kurs, Seminar, Lehrgang usw.) betreffen und nachweisbar sein (zB Teilnehmerlisten, Einladungen, Stundenanzahl usw.). Die bloße Lehrlingsausbildung kann nicht im Rahmen einer den Freibetrag (die Bildungsprämie) vermittelnden Aus - und Fortbildungseinrichtung durchgeführt werden.

5.5.6.3.2 Unmittelbare Aufwendungen, Höchstbetrag

Rz 1377c:

Dem Grunde nach sind sämtliche Aufwendungen begünstigungsfähig, die der Aus - und Fortbildungseinrichtung (Rz 1377a und Rz 1377b) nachweislich eindeutig zuzuordnen sind. Voraussetzung ist eine eindeutige Abgrenzung der der Aus - und Fortbildungseinrichtung zuzuordnenden von den übrigen betrieblichen Aufwendungen. Begünstigungsfähig sind nur "unmittelbar" der Aus - oder Fortbildungsmaßnahme zuzuordnende Aufwendungen, das sind

- **die der einzelnen Aus - und Fortbildungsmaßnahme direkt zuzuordnenden Aufwendungen (zB Honorare für Vortragende eines Lehrganges, Miete für Räumlichkeiten, in denen ein Lehrgang stattfindet) sowie**
- **die der einzelnen Aus - und Fortbildungsmaßnahme indirekt zuzuordnenden Aufwendungen der Aus - und Fortbildungseinrichtung (Gemeinkosten, zB AfA – gegebenenfalls anteilig, das heißt nach Kürzung um die für bildungsfremde Zwecke entfallenden Nutzungsanteile).**

Rz 1377d:

Der interne Bildungsfreibetrag kann nur insoweit geltend gemacht werden, als die der Aus - und Fortbildungseinrichtung zuzuordnenden Aufwendungen je Aus - und Fortbildungsmaßnahme – unabhängig von der Anzahl der Teilnehmer an derselben – 2.000 € pro Kalendertag nicht übersteigen (Höchstbetrag).

Zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage sind der für das jeweilige Wirtschaftsjahr in Betracht kommende Höchstbetrag einerseits sowie die bemessungsgrundlagenrelevanten Aufwendungen (Rz 1377c) andererseits zu ermitteln. Der jeweilige Höchstbetrag ergibt sich durch Multiplikation

der Anzahl der Kalendertage der einzelnen Aus - und Fortbildungsmaßnahmen (Kurse) des jeweiligen Wirtschaftsjahres mit 2.000 € auf folgender Grundlage:

Veranstaltungsdauer pro Tag	Tageswert
1 bis 4 Stunden	$0,5 \times 2.000 \text{ €} = 1.000 \text{ €}$
Mehr als 4 Stunden	$1 \times 2.000 \text{ €}$

Dem so ermittelten Höchstbetrag ist der Gesamtaufwand für die Aus - und Fortbildungseinrichtung des Wirtschaftsjahres gegenüberzustellen. Der jeweils niedrigere Wert stellt die Bemessungsgrundlage dar.

Beispiel:

Im Kalenderjahr 2003 sind für eine Aus- und Fortbildungseinrichtung insgesamt 200.000 € für 5 ganztägige Kurse (A, B, C, D, E) angefallen. Davon fallen an Honoraren für Vortragende an: 20.000 € für den Kurs A (20 Tage), 75.000 € für den Kurs B (30 Tage), 5.000 € für den Kurs C (10 Tage), 15.000 € für den Kurs D (5 Tage) und 22.500 € für den Kurs E (15 Tage). Die restlichen Aufwendungen stellen indirekte Aufwendungen (Gemeinkosten) dar.

Der Höchstbetrag beträgt (80 volle Kurstage x 2.000 €) = 160.000 €. Die Aufwendungen für die Aus- und Fortbildungseinrichtung (insgesamt 200.000 €) sind höchstens in diesem Ausmaß begünstigt.

5.5.6.3.3 Arbeitnehmer, Nachversteuerung

Rz 1377e:

Die Ausführungen unter Rz 1363 zum Begriff "Arbeitnehmer" gelten entsprechend. Die Teilnahme von "Nichtarbeitnehmern" des die innerbetriebliche Aus - und Fortbildungseinrichtung betreibenden Steuerpflichtigen (zB die Teilnahme von Mitarbeitern von Konzernunternehmen) ist unschädlich, wenn an der Bildungsveranstaltung auch Arbeitnehmer des die innerbetriebliche Aus - und Fortbildungseinrichtung betreibenden Steuerpflichtigen beteiligt sind, auf deren Aus - und Fortbildung die Veranstaltung ausgerichtet ist. Zur Nachversteuerung siehe Rz 1370ff.

1.5 Lehrlingsfreibetrag

Abschnitt 5.6 (Lehrlingsfreibetrag) wird geändert.

5.6.1.1 Allgemeines, zeitliche Geltung

Rz 1440:

Der Lehrlingsfreibetrag (LFB, § 124b Z 31 EStG 1988) stellt eine fiktive Betriebsausgabe dar, deren Inanspruchnahme dem Lehrberechtigten (§ 2 Berufsausbildungsgesetz - BAG, siehe Rz 1443) freisteht. Er steht bei Vorliegen der anspruchsgrundlegenden Voraussetzungen in Höhe von jeweils 1.460 € bei der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich, bei vollständiger Einnahmen-Ausgaben-

Rechnung, nicht hingegen bei Teil- oder Vollpauschalierung zu (der LFB gilt nicht als Lohnaufwand zB im Sinne des § 17 Abs. 1 EStG 1988). Eine teilweise Inanspruchnahme der Höhe nach oder eine Aliquotierung kommen nicht in Betracht.

Rz 1440a:

Die Bestimmungen betreffend den Lehrlingsfreibetrag sind nur für Lehrverhältnisse anzuwenden, die vor dem 1. Jänner 2003 begonnen haben. Zum Inkrafttreten siehe Rz 1456. Zum Verhältnis Lehrlingsfreibetrag – Lehrlingsausbildungsprämie siehe Rz 8234.

1.6 Vorzeitige Abschreibung

Folgender Abschnitt 7.9 wird neu eingefügt.

7.9. Vorzeitige Abschreibung (§ 10a Abs. 3 EStG 1988, § 10c EStG 1988)

7.9.1 Allgemeines

Rz 3250:

In den Wirtschaftsjahren 2002 und 2003 bestehen folgende Arten einer vorzeitigen Abschreibung:

- **Konjunkturbedingte vorzeitige Gebäudeabschreibung (§ 10a Abs. 3 EStG 1988)**
- **Katastrophenbedingte vorzeitige Abschreibung (§ 10c EStG 1988)**

Rz 3251:

Für beide Arten der vorzeitigen Abschreibung gelten folgende Regelungen:

- **Sie steht nur für abnutzbares Anlagevermögen (teilweise jedoch eingeschränkt) zu.**
- **Sie kann nur bei betrieblichen Einkünften beansprucht werden (die konjunkturbedingte vorzeitige Abschreibung nach § 10a Abs. 3 EStG 1988 ist bei Einkünften aus selbständiger Arbeit nicht zulässig) und grundsätzlich nur bei Bilanzierung oder vollständiger Einnahmen-Ausgaben-Rechnung. Bei Inanspruchnahme einer Pauschalierung ist sie nur dann zulässig, wenn die Absetzung für Nutzung nicht abpauschaliert ist. Damit steht eine vorzeitige Abschreibung jedenfalls nicht zu:**
- **Bei der land- und forstwirtschaftlichen Pauschalierung nach der Verordnung BGBl. II 54/2001.**
- **Bei folgenden Pauschalierungen für gewerbliche Einkünfte:**
- **Basispauschalierung (§ 17 Abs. 1 EStG 1988),**
- **Individualpauschalierung (Verordnung BGBl. II Nr. 230/1999),**

- **Gastronomie und Hotelerie (Verordnung BGBI. II Nr. 227/1999),**
 - **Lebensmitteleinzel- und Gemischtwarenhandel (Verordnung BGBI. II Nr. 228/1999).**
- Die Inanspruchnahme einer vorzeitigen Abschreibung ist hingegen grundsätzlich nicht ausgeschlossen bei der Pauschalierung für Handelsvertreter (Verordnung BGBI. II Nr. 95/2000) und der Künstler- und Schriftstellerpauschalierung (Verordnung BGBI. II 417/2000, allerdings hier nur hinsichtlich der katastrophenenbedingten vorzeitigen Abschreibung).**
- **Bei Gebäuden (zum Begriff siehe Rz 3140) sind nur Herstellungsvorgänge begünstigt, bei beweglichen Wirtschaftsgütern Anschaffungen oder Herstellungen. Einlagen sind nicht begünstigt.**
 - **Von denselben Gebäude-(Teil-)Herstellungskosten können nicht beide Arten der vorzeitigen Abschreibung kumulativ (jeweils somit nur alternativ) geltend gemacht werden. Dies schließt nicht aus, dass hinsichtlich eines Gebäudeteils eine katastrophenenbedingte vorzeitige Abschreibung und hinsichtlich eines anderen Gebäudeteils eine konjunkturbedingte vorzeitige Abschreibung beansprucht wird.**
 - **Die vorzeitige Abschreibung ist (unabhängig von der Inbetriebnahme) im Anschaffungs- oder Herstellungsjahr geltend zu machen; im Falle einer Teil-Herstellung oder Teil-Anschaffung steht sie anteilig für die jeweils zu aktivierenden Teilherstellungs/Teilanschaffungskosten zu. Zur Geltendmachung bei Teilherstellungskosten siehe auch Rz 3265.**
 - **Die vorzeitige Abschreibung lässt im Anschaffungs-/Herstellungsjahr die “normale” Absetzung für Abnutzung unberührt, das heißt, im Falle der Inbetriebnahme im selben Wirtschaftsjahr steht die “normale” AfA daneben zu.**
 - **Die vorzeitige Abschreibung zieht die Abschreibungsbeträge der letzten Jahre ins Investitionsjahr vor. Sie führt daher insgesamt nicht zu einer Abschreibung von mehr als 100%, sondern verkürzt die Abschreibungsdauer.**
 - **Es besteht keine “Behaltefrist”, innerhalb welcher die Anlagegüter nicht veräußert oder entnommen werden dürfen.**
 - **Soweit für Investitionen steuerfreie Subventionen oder gewidmete Spenden (§ 3 Abs. 1 Z 16 EStG 1988) empfangen worden sind (zB aus dem Katastrophenfonds), kürzen diese die Berechnungsbasis (§ 6 Z 10 EStG 1988). Ebenso kürzt die Übertragung stiller Reserven oder die Übertragung von Rücklagen nach § 12 EStG 1988 die Berechnungsbasis.**

Rz 3252:

Übersicht über unterschiedliche Voraussetzungen:

	1. Konjunkturbedingte vorzeitige Abschreibung	2. Katastrophenedingte vorzeitige Abschreibung
§§ EStG	10a Abs. 3 EStG 1988	10c EStG 1988
Geltungsdauer	1/2002-12/2003	6/2002-12/2003
Begünstigte Wirtschaftsgüter	Gebäude	Gebäude und sonstige abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens
%-Satz	7%	12% für Gebäude, 20% für sonstige Wirtschaftsgüter
Höchstbetrag	266.000 €(7% von 3,8 Millionen € pro Bauvorhaben, jeweils für das Kalenderjahr 2002 und 2003	keiner
Anschaffung oder Herstellung	nur Herstellung	für Gebäude nur Herstellung, sonst Anschaffung oder Herstellung
Allgemeine Anwendungs-voraussetzungen	keine	katastrophenedingte Ersatzbeschaffung
Besondere Voraussetzungen für Gebäude	Abschreibungssatz § 8 Abs. 1 EStG 1988 = 3% und tatsächlicher Baubeginn nach 31. Dezember 2001	Tatsächlicher Baubeginn nach dem 31. Mai 2002
Besondere Voraussetzungen für sonstige Wirtschaftsgüter	-	Keine Sofortabsetzung nach § 13 EStG 1988
Einkunftsarten	Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb	Land- und Forstwirtschaft, selbständige Arbeit, Gewerbebetrieb
Alternative Investitionsbegünstigung	keine	katastrophenedingte Investitionssonderprämie (§ 108d EStG 1988)

7.9.2. Konjunkturbedingte vorzeitige Gebäudeabschreibung (§ 10a Abs. 3 EStG 1988)

7.9.2.1. Allgemeines

Rz 3253:

Zur Belebung der Baukonjunktur wurde zunächst befristet für das Jahr 2002 (sodann aber mit BGBl. I 155/2002 auf das Jahr 2003 verlängert) für die Herstellungskosten von Gebäuden eine vorzeitige Abschreibung von 7% eingeführt. Bemessungsgrundlage sind die im begünstigten Zeitraum anfallenden (Teil-)Herstellungskosten.

Rz 3254:

Es sind nur Bauvorhaben begünstigt, bei denen der Baubeginn zwischen 1. Jänner 2002 und 31. Dezember 2003 liegt. Als "Baubeginn" gilt der tatsächliche Baubeginn im Sinne von "erster Spatenstich". Eine vorangegangene Planung ist unschädlich. Planungskosten können nur dann in die Bemessungsgrundlage für die vorzeitige Abschreibung einbezogen werden, wenn sie Planungsleistungen hinsichtlich Bauführungen ab 2002 betreffen.

Liegt der tatsächliche Baubeginn im Jahr 2002 oder 2003, ist der Zeitpunkt der Fertigstellung für die Vornahme einer vorzeitigen Abschreibung unmaßgeblich. Wird ein 2003 begonnenes Bauvorhaben vor dem 1. Jänner 2004 beendet, kann die vorzeitige Abschreibung von den gesamten Herstellungskosten (höchstens 3,8 Mio. €) gebildet werden. Wird ein Bauvorhaben hingegen erst später (im Jahr 2004 oder einem folgenden Jahr) fertig gestellt, kann die vorzeitige Abschreibung von den in den Jahren 2002 und 2003 anfallenden Teilherstellungskosten (höchstens 3,8 Mio. € pro Kalenderjahr und Bauvorhaben) geltend gemacht werden. Die Kostenabgrenzung kann dabei vom Kontenstand der "in Bau befindlichen Anlagen" abgeleitet werden.

Rz 3255:

Durch die kumulative Anwendung von vorzeitiger und normaler Abschreibung können die Herstellungskosten im Investitionsjahr – falls auch die "Inbetriebnahme" bereits in diesem Jahr stattfindet - bei Anwendung des gesetzlichen AfA-Satzes mit insgesamt 10% (7% vorzeitige Abschreibung und 3% Normal-AfA bei Nutzung von mehr als sechs Monaten im Wirtschaftsjahr) oder 8,5% (7% vorzeitige Abschreibung und 1,5% Normal-AfA bei Nutzung von weniger als sechs Monaten im Wirtschaftsjahr) abgesetzt werden.

Beispiel:

Ein Gewerbebetrieb (Wirtschaftsjahr = Kalenderjahr) lässt im Jahr 2002 eine Produktionshalle errichten. Baubeginn war im Jänner 2002, die Fertigstellung und Inbetriebnahme erfolgt im November 2002. Die Herstellungskosten betragen 800.000 €. Es kann im Wirtschaftsjahr 2002 eine vorzeitige Abschreibung von 56.000 € (800.000 € x 7%)

zuzüglich zur Normal-AfA von 12.000 € (800.000 € x 1,5%, Halbjahres-AfA) geltend gemacht werden. Der steuerliche Buchwert zum 31. Dezember 2002 beträgt somit 732.000 €.

Rz 3256:

Die vorzeitige Abschreibung kann nur insoweit geltend gemacht werden, als die (Teil-)Herstellungskosten der Kalenderjahre 2002 und 2003 für das betreffende Bauvorhaben den Betrag von 3,8 Mio. € nicht übersteigen. Im Ergebnis kann sich die vorzeitige Abschreibung daher pro Bauvorhaben auf höchstens 7% von 3,8 Mio. € = 266.000 € jährlich (= für 2002 und 2003 insgesamt höchstens 7% von 7,6 Mio. € = 532.000 €) belaufen. Die jährliche 3,8 Mio. € Grenze bezieht sich auch dann nur auf die in den Jahren 2002 und 2003 angefallenen Teilherstellungskosten, wenn das Gebäude erst nach dem Jahr 2003 fertig gestellt wird (somit keine Aliquotierung der Gesamtkosten).

Beispiel:

		<i>Begünstigte Bemessungsgrundlage</i>	<i>Vorzeitige Abschreibung nach § 10a Abs. 3 EStG 1988</i>
<i>Teilherstellungskosten 2002</i>	<i>3.000.000 €</i>	<i>3.000.000 €</i>	<i>210.000 €</i>
<i>Teilherstellungskosten 2003</i>	<i>4.000.000 €</i>	<i>3.800.000 €</i>	<i>266.000 €</i>

Werden in den Jahren 2002 und 2003 Herstellungsmaßnahmen im Bezug auf zwei oder mehrere Gebäude begonnen, kann sich insgesamt eine höhere jährliche vorzeitige Abschreibung als 266.000 € ergeben.

Im Fall abweichender Wirtschaftsjahre 2001/2002 und 2002/2003 bezieht sich die 3,8 Mio. € Grenze ebenfalls auf die in den Kalenderjahren 2002 und 2003 jeweils zu aktivierenden Teilherstellungskosten.

Beispiel:

Die A-GmbH mit abweichendem Wirtschaftsjahr (Bilanzstichtag 30.6.) lässt im Jahr 2002 eine Lagerhalle errichten. Baubeginn war im Februar 2002. An Teilherstellungskosten fielen an:

<i>Bauabschnitt</i>	<i>Datum der Teilstellung</i>	<i>Teilherstellungskosten (Millionen €)</i>
<i>A</i>	<i>30.6.2002</i>	<i>1,5</i>
<i>B</i>	<i>31.12.2002</i>	<i>2,8</i>
<i>C</i>	<i>30.6.2003</i>	<i>2</i>
<i>D</i>	<i>31.12.2003</i>	<i>1,2</i>
<i>E (Fertigstellung)</i>	<i>1.4.2004</i>	<i>0,5</i>

Die Teilherstellungskosten des Kalenderjahres 2002 (A und B, insgesamt 4,3 Millionen €) übersteigen den Höchstbetrag, sodass davon nur 3,8 Mio € zu berücksichtigen sind. Die Teilherstellungskosten des Bauabschnittes A (1,5 Millionen €) gehen daher zur Gänze in die Bemessung der vorzeitigen Abschreibung ein. Von den Teilherstellungskosten des Bauabschnittes B (2,8 Millionen €) können (im Rahmen der Veranlagung 2003) nur mehr 2,3 Millionen € berücksichtigt werden.

Die Teilherstellungskosten des Kalenderjahres 2003 (C und D, insgesamt 3,2 Millionen €) liegen unter dem Höchstbetrag und können unbegrenzt (im Rahmen der Veranlagungen 2003 und 2004) der vorzeitigen Abschreibung zu Grunde gelegt werden. Die Teilherstellungskosten des Kalenderjahrs 2004 (E) sind nicht mehr begünstigt.

An vorzeitiger Abschreibung sind daher jeweils zu berücksichtigen:

Bei der Veranlagung 2002 (Wirtschaftsjahr 2001/2002):

Bauabschnitt	Zu berücksichtigende Teilherstellungskosten	Vorzeitige Abschreibung (€)
A	1,5	105.000

Bei der Veranlagung 2003 (Wirtschaftsjahr 2002/2003):

Bauabschnitt	Zu berücksichtigende Teilherstellungskosten	Vorzeitige Abschreibung (€)
B	2,3	161.000
C	2	140.000
Gesamt		301.000

Bei der Veranlagung 2004 (Wirtschaftsjahr 2003/2004):

Bauabschnitt	Zu berücksichtigende Teilherstellungskosten	Vorzeitige Abschreibung (€)
D	1,2	84.000

An Stelle der Geltendmachung von den jeweils zu aktivierenden Teilherstellungskosten im Rahmen der Veranlagungen 2002, 2003 und 2004 kann die vorzeitige Abschreibung auch bei Fertigstellung im Rahmen der Veranlagung 2004 von den gesamten zu berücksichtigenden Teilherstellungskosten der Jahre 2002 und 2003 im Ausmaß von 490.000 (7% von 7 Millionen €) geltend gemacht werden.

7.9.2.2. Sachliche Voraussetzungen

7.9.2.2.1 Gebäudebegriff

Rz 3257:

Zum Gebäudebegriff siehe Rz 3140. Die vorzeitige Abschreibung ist auch für Superädifikate (Rz 3141) und für selbstständig zu aktivierende Herstellungskosten auf ein gemietetes Gebäude (Mieterinvestitionen) möglich, sofern die weiteren Voraussetzungen des § 10a Abs . 3 EStG 1988 vorliegen.

7.9.2.2.2. Abschreibungssatz, Einkunftsarten

Rz 3258:

Die vorzeitige Abschreibung ist nur für Gebäude möglich, für welche die Absetzung für Abnutzung bis zu 3% (§ 8 Abs. 1 erster Teilstrich zweiter Halbsatz) beträgt. Die vorzeitige Abschreibung ist daher nur bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft und aus Gewerbebetrieb zulässig und auch hier nur insoweit, als das Gebäude unmittelbar der Betriebsausübung (zB Produktion, Lagerung, Verkauf) dient. Bei den außerbetrieblichen Einkünften – insbesondere bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung - kann die vorzeitige Abschreibung nicht geltend gemacht werden.

Rz 3259:

Die Herstellungskosten müssen nur abstrakt dem Abschreibungssatz von 3% unterliegen. Die vorzeitige Abschreibung ist daher auch dann anwendbar, wenn der tatsächliche Abschreibungssatz geringer oder – wegen Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer – höher ist. Wird Herstellungsaufwand auf ein bestehendes Gebäude getätigkt und ist dieser dem Restbuchwert des "Altbestandes" zuzuschlagen und nach dessen Restnutzungsdauer abzuschreiben (sodass sich für den Herstellungsaufwand ein höherer Abschreibungssatz ergibt), steht die vorzeitige Abschreibung gleichfalls zu, falls bei isolierter Abschreibung der 3%-ige "Basissatz" anzuwenden wäre. Gleicher gilt bei Superädifikaten und bei Mieterinvestitionen.

Rz 3260:

Entscheidend ist die beabsichtigte Verwendung am Ende jenes Veranlagungszeitraumes, in dem das Gebäude zur Gänze oder teilweise hergestellt wird. Eine nachträgliche Änderung des Verwendungszwecks, die bewirkt, dass die Anwendungsvoraussetzung für den 3%-igen AfA-Satz wegfällt (spätere mittelbar der Betriebsausübung statt unmittelbar der Betriebsausübung dienende Nutzung), ist nicht begünstigungsschädlich.

Rz 3261:

Für nur mittelbar der Betriebsausübung dienende Gebäude(teile) sowie für Betriebsgebäude von Freiberuflern (hier ist § 8 Abs. 1 erster Teilstrich EStG 1988 nicht anwendbar) steht keine vorzeitige Abschreibung zu. Dies gilt auch dann, wenn (zB wegen Nachweis einer kürzeren Restnutzungsdauer) ein 3%-iger Abschreibungssatz anzuwenden ist. Herstellungskosten von Gebäuden des Bank- und Versicherungsgewerbes, die wegen des Erreichens der 80%-Grenze nach § 8 Abs. 1 zweiter Teilstrich EStG 1988 zur Gänze unter den Abschreibungssatz von 3% fallen, dürfen vorzeitig abgeschrieben werden, weil inhaltlich eine nahezu ausschließliche Nutzung zur unmittelbaren gewerblichen Betriebsausübung vorliegt. Ist hingegen der Abschreibungssatz von 2,5% anzuwenden (unmittelbare Betriebsausübung unter 80%), ist die

vorzeitige Gebäudeabschreibung auch hinsichtlich jener Gebäudeteile ausgeschlossen, die unmittelbar der Betriebsausübung dienen.

7.9.2.2.3. Aufteilung und 80%-Regelungen bei Mischnutzung

Rz 3262:

Dient das Gebäude zu mindestens 80% unmittelbar der Betriebsausübung, kann der 3%-ige AfA-Satz und damit auch die vorzeitige Abschreibung (auch in Fällen einer höchstens 20%igen Privatnutzung) von den Herstellungskosten des gesamten Gebäudes bemessen werden. Die vorzeitige Abschreibung eines höchstens 20% privat genutzten Gebäudes ist daher nicht um einen Anteil für Privatnutzung zu kürzen. Bei der Ermittlung des Privatanteils an der AfA ist aber so vorzugehen, als ob keine vorzeitige Abschreibung vorgenommen worden wäre (VwGH 12.7.1963, 169/63; vgl. Abschnitt 55 Absatz 22 EStR 1984).

Dient das Gebäude zu weniger als 80% unmittelbar der Betriebsausübung, steht die vorzeitige Abschreibung für den entsprechenden Teil der Herstellungskosten zu. Die 3,8 Mio. €-Grenze bezieht sich in diesem Fall auf den dem Satz von 3% unterliegenden Teil der Herstellungskosten.

Rz 3263:

Voraussetzung für die vorzeitige Abschreibung ist aber, dass der zur unmittelbaren Betriebsausübung genutzte Gebäudeteil dem Betriebsvermögen zugehört (siehe Rz 557ff).

Beispiel:

1. Im Jahr 2002 (Baubeginn) fallen für ein zur Gänze gewerblich genutztes Betriebsgebäude Herstellungskosten von 4 Mio € an. Der (in den Fällen 2, 3 und 4) nicht unmittelbar der Betriebsausübung dienende Teil wird für Verwaltungszwecke verwendet (mittelbar der Betriebsausübung dienende Nutzung).

Anteil der unmittelbar der Betriebsausübung dienenden Nutzung:	Fall 1: 100%	Fall 2: 80%	Fall 3: 50%	Fall 4: 10%
Dies entspricht in €	4.000.000 €	3.200.000 €	2.000.000 €	400.000 €
Bmgl für vorz. Abschreibung:	3.800.000 €	3.800.000 €	2.000.000 €	400.000 €

2. Im Jahr 2002 (Baubeginn) fallen für ein teilweise unmittelbar der Betriebsausübung dienendes Gebäude Herstellungskosten von insgesamt 4 Mio € an. Der nicht unmittelbar der Betriebsausübung dienende Teil des Gebäudes wird nicht betrieblich verwendet.

Anteil der unmittelbar der Betriebsausübung dienenden Nutzung:	Fall 1: 80%	Fall 2: 70%	Fall 3: 50%	Fall 4: 10%
Dies entspricht in €	3.200.000 €	2.800.000 €	2.000.000 €	400.000 €
Bmgl für vorz. Abschreibung:	3.800.000 €	2.800.000 €	2.000.000 €	0 €

7.9.2.2.4. Begünstigte Aufwendungen

Rz 3264:

Die vorzeitige Abschreibung ist nur für Herstellungskosten (nicht für Anschaffungskosten) möglich. Zur Herstellung siehe Rz 2195ff. Sie steht nicht nur für die Neuerrichtung von Gebäuden zu, sondern auch bei in den Jahren 2002 oder 2003 begonnenen anderen Herstellungsmaßnahmen auf bestehende Gebäude. Die vorzeitige Abschreibung steht auch für Superädifikate und für Gebäudeinvestitionen des Mieters zu, wenn diesem der Herstellungsaufwand als wirtschaftlichem Eigentümer zugerechnet wird (siehe Rz 3257).

7.9.2.2.5 Teilherstellung

Rz 3265:

Erstreckt sich die Herstellung des Gebäudes über ein Wirtschaftsjahr hinaus, kann die vorzeitige Abschreibung bereits von den jeweils zu aktivierenden Teilherstellungskosten beansprucht werden. Dabei besteht ein Wahlrecht, die vorzeitige Abschreibung – innerhalb des für 2002 und 2003 jeweils bestehenden Höchstbetrages – von den in diesen Jahren angefallenen Teilherstellungskosten erst im Wirtschaftsjahr der Fertigstellung zu beanspruchen (siehe Rz 3772ff).

7.9.2.3. Verhältnis der konjunkturbedingten vorzeitigen Gebäudeabschreibung zu anderen Investitionsbegünstigungen

Rz 3266:

Neben einer beschleunigten Abschreibung für Herstellungskosten im Interesse des Denkmalschutzes nach § 8 Abs. 2 EStG 1988 kann eine vorzeitige Abschreibung nicht beansprucht werden.

Zum Verhältnis zur katastrophenedingten vorzeitigen Abschreibung nach § 10c EStG 1988 und zur Investitionssonderprämie (§ 108d EStG 1988) siehe Rz 3274.

7.9.2.4. Inanspruchnahme der konjunkturbedingten vorzeitigen Abschreibung

Rz 3267:

Die Geltendmachung der vorzeitigen Abschreibung ist an keine besonderen Formvorschriften geknüpft. Bilanzierende Steuerpflichtige nach § 5 EStG 1988 müssen die vorzeitige Abschreibung bereits in der Handelsbilanz über die Bewertungsreserve nach § 205 HGB ansetzen (Maßgeblichkeitsgrundsatz). Die Bewertungsreserve ist aufzulösen, soweit die durch die vorzeitige Abschreibung fiktiv abgeschriebenen Herstellungskosten durch die Normalabschreibung aufgebraucht wurden oder wenn das Gebäude, für dessen

Herstellungskosten sie gebildet wurde, aus dem Betriebsvermögen ausscheidet. Eine freiwillige Auflösung ist möglich (§ 6 Z 13 EStG 1988).

Bilanzierende Steuerpflichtige nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 können die vorzeitige Abschreibung auch außerbilanzmäßig beanspruchen.

Bei Einnahmen-Ausgaben-Rechnern genügt es, wenn aus der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung die Geltendmachung hervorgeht.

7.9.3. Katastrophenbedingte vorzeitige Abschreibung (§ 10c EStG 1988)

7.9.3.1. Allgemeines

Rz 3268:

Anlässlich der Hochwasserkatastrophe in mehreren Teilen Österreichs Anfang August 2002 wurde eine besondere vorzeitige Abschreibung sowie eine katastrophenbedingte Investitionssonderprämie (§ 108d EStG 1988) für die Ersatzbeschaffung zerstörter oder beschädigter Wirtschaftsgüter für den Zeitraum 1. Juni 2002 bis 31. Dezember 2003 eingeführt. In diesen begünstigten Zeitraum muss fallen

- bei Gebäuden der Beginn der tatsächlichen Bauausführung (siehe Rz 3254) und das Anfallen von (Teil-)Herstellungskosten.
- bei sonstigen Wirtschaftsgütern der Anschaffungs- oder Herstellungszeitpunkt und das Anfallen von Anschaffungs- oder (Teil-)Herstellungskosten.

Bemessungsgrundlage sind die Anschaffungs- oder (Teil-)Herstellungskosten. Zu den Voraussetzungen und Unterschieden zur konjunkturbedingten vorzeitigen Abschreibung (§ 10a Abs. 3 EStG 1988) siehe Rz 3250 bis 3252.

Rz 3269:

Die vorzeitige Abschreibung beträgt von den Aufwendungen für Ersatzbeschaffung:

- für (wieder) hergestellte Gebäude des Anlagevermögens 12%
- für (wieder) angeschafftes oder hergestelltes sonstiges (insbesondere bewegliches) abnutzbares Anlagevermögen 20%.

Rz 3270:

Die katastrophenbedingte vorzeitige Abschreibung kann im Investitionsjahr neben der normalen Absetzung für Abnutzung beansprucht werden. Anders als die konjunkturbedingte vorzeitige Abschreibung nach § 10a EStG 1988 ist diese Regelung allerdings nicht auf Gebäude beschränkt, die unter den Abschreibungssatz von bis zu 3% fallen, sondern erstreckt sich auch auf die Wiedererrichtung von Betriebsgebäuden von Freiberuflern sowie von nicht unmittelbar dem

Betriebszweck dienenden Betriebsgebäuden oder –teilen (zB Lohnbüro). Bei derartigen Betriebsgebäuden ergibt sich dadurch im Regelfall bei mehr als sechsmonatiger Nutzung des wiedererrichteten Gebäudes, zB eines Freiberuflers, ein Abschreibungsvolumen von insgesamt 14% (12% vorzeitige Abschreibung und idR 2% Normal-AfA), bei weniger als sechsmonatiger Nutzung im Wirtschaftsjahr ein Abschreibungsvolumen von insgesamt 13%. Es besteht auch keine betragliche Begrenzung.

Für andere (insbesondere bewegliche) Wirtschaftsgüter beträgt das Abschreibungsvolumen im ersten Jahr zB bei fünf Jahren Nutzungsdauer und mehr als sechsmonatiger Nutzung 40% (20% vorzeitige Abschreibung, 20% "Normalabschreibung"), bei Halbjahres-AfA 30%.

7.9.3.2. Sachliche Voraussetzungen ("Ersatzbeschaffung")

Rz 3271:

In sachlicher Hinsicht muss es sich um eine "Ersatzbeschaffung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens im Zusammenhang mit der Beseitigung von Katastrophenschäden (insbesondere Hochwasser-, Erdrutsch-, Vermurungs- und Lawinenschäden)" handeln. Bei Gebäuden ist die vorzeitige Abschreibung (Investitionssonderprämie, § 108d EStG 1988) nur für Herstellungskosten möglich.

Rz 3272:

Als "Ersatzbeschaffung" ist die Wiederherstellung eines (gegenüber dem zerstörten oder beschädigten Gebäude) grundsätzlich funktionsgleichen Gebäudes oder die Wiederanschaffung oder Wiederherstellung eines (gegenüber dem zerstörten oder beschädigten beweglichen Anlagegut) funktionsgleichen beweglichen Wirtschaftsgutes zu verstehen. Mehrkosten auf Grund einer bloß qualitativen Verbesserung gegenüber dem zerstörten (beschädigten) Wirtschaftsgut sind dabei grundsätzlich nicht begünstigungsschädlich. Die vorzeitige Abschreibung (Investitionssonderprämie, § 108d EStG 1988) steht auch im Falle von Modernisierungen und qualitativen Verbesserungen, die im Zuge der Ersatzbeschaffung eintreten, in vollem Umfang zu.

Eine Ersatzbeschaffung liegt auch in jenen Fällen der Anschaffung oder Herstellung vor, in denen ein (funktionsgleiches) Wirtschaftsgut vor dem Katastrophenfall tatsächlich betrieblich genutzt wurde, ohne aber dem Betriebsvermögen anzugehören (insbesondere gemietete, geleaste Wirtschaftsgüter).

Beispiel:

Ein Tischler betreibt seine Werkstatt in einem gemieteten Gebäude. Anlässlich der Hochwasserkatastrophe 2002 wurde das Gebäude, in dem die Werkstatt untergebracht ist, zerstört. Der Eigentümer entschließt sich, das Gebäude nicht mehr aufzubauen. Der Tischler lässt darauf hin selbst ein der zerstörten Werkstätte funktionsgleiches Werkstattgebäude errichten (Baubeginn: 1.9.2002, Fertigstellung 1.3.2003). Eine katastrophenbedingte vorzeitige Abschreibung steht zu.

Rz 3273:

Kommt es hingegen zu einer über die Modernisierung bzw. Verbesserung hinaus gehenden Produktionsausweitung (zB statt drei Maschinen werden zum Zwecke einer zielgerichteten Ausweitung der Produktion nunmehr fünf angeschafft), kann die vorzeitige Abschreibung (Investitionssonderprämie, § 108d EStG 1988) für die Ersatzinvestition nur nach Abzug der Kosten für die gezielte Produktionsausweitung (also zB nur für die drei Maschinen) geltend gemacht werden.

Werden im Rahmen der Ersatzbeschaffung von Gebäuden nicht bloß qualitative Verbesserungen, sondern auch wesentliche Erweiterungen vorgenommen (zB Erweiterung von zwei auf fünf Stockwerke), kann eine katastrophenenbedingte Investitionsbegünstigung nur in Bezug auf den „ersatzbeschafften“ Anteil beansprucht werden.

Rz 3274:

Bei Gebäuden können – neben einer katastrophenenbedingten vorzeitigen Abschreibung für den ersatzbeschafften Teil - die auf die Erweiterung entfallenden Herstellungskosten (sofern die diesbezüglichen Voraussetzungen vorliegen, 3% AfA-Satz) nach § 10a Abs. 3 EStG 1988 „konjunkturbedingt“ vorzeitig abgeschrieben werden (“insoweit”-Ausschluss in § 10c Abs. 1 EStG 1988; siehe auch Beispiel in Rz 3275). Gegen diese Vorgangsweise bestehen auch bei Inanspruchnahme einer Investitionssonderprämie (§ 108d EStG 1988) keine Bedenken. Die 3,8 Mio. €-Grenze nach § 10a Abs. 3 EStG 1988 bezieht sich hier nicht auf das gesamte Gebäude, sondern nur auf den Erweiterungsanteil.

Rz 3275:

Soweit für die Anschaffungs- oder Herstellungskosten nach § 3 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 steuerbefreite Subventionen der öffentlichen Hand oder steuerfreie Zuwendungen nach § 3 Abs. 1 Z 16 EStG 1988 (Spenden) geleistet werden, sind sie nach § 6 Z 10 EStG 1988 zu kürzen. Ebenso ist eine Kürzung um nach § 12 EStG 1988 übertragene stille Reserven (eine übertragene Rücklage nach § 12 EStG 1988) vorzunehmen.

Beispiel:

Für die Wiederherstellung eines hochwasserbedingt zerstörten Betriebsgebäudes werden 200.000 € aufgewendet. Aus dem Katastrophenfonds werden dafür 50% (100.000 €) zur Verfügung gestellt. An eigenen Teilherstellungskosten fallen in 2002 und 2003 an:

	2002	2003
<i>Eigene Teilherstellungskosten</i>	<i>90.000 €</i>	<i>10.000 €</i>
<i>Mögliche vorzeitige Abschreibung § 10c (12%)</i>	<i>10.800 €</i>	<i>1.200 €</i>
<i>Mögliche Investitionssonderprämie § 108d (5%)</i>	<i>4.500 €</i>	<i>500 €</i>

Würde das Gebäude im Jahr 2002 oder 2003 um weitere 160.000 € aufgestockt, könnte im Falle der Geltendmachung der katastrophenenbedingten vorzeitigen Abschreibung oder der Investitionssonderprämie für die Ersatzbeschaffungskosten (Wiederherstellungskosten) für die Kosten der Aufstockung eine konjunkturbedingte vorzeitige Abschreibung (§ 10a Abs. 3 EStG 1988) von 160.000 € x 7% = 11.200 € beansprucht werden.

7.9.3.3. Inanspruchnahme der katastrophenenbedingten vorzeitigen Abschreibung

Rz 3276:

Für die katastrophenenbedingte vorzeitige Abschreibung gelten die Ausführungen zur konjunkturbedingten vorzeitigen Abschreibung (siehe Rz 3267).

Randzahlen 3277 bis 3299: Derzeit frei.

1.7 Prämien

Folgender Abschnitt 31a wird neu eingefügt:

31a. Forschungs - und Bildungsprämie (§ 108c EStG 1988), befristete Sonderprämie für die katastrophenenbedingte Ersatzbeschaffung von Gebäuden und sonstigen Wirtschaftsgütern (§ 108d EStG 1988), befristete Investitionszuwachsprämie (§ 108e EStG 1988), Lehrlingsausbildungsprämie (§ 108f EStG 1988)

31a.1 Forschungsprämie (§ 108c EStG 1988)

Rz 8208:

Ab der Veranlagung 2002 kann für Aufwendungen zur Forschung und experimentellen Entwicklung im Sinn des § 4 Abs. 4 Z 4a EStG 1988 (siehe dazu Rz 1329d) von bilanzierenden Steuerpflichtigen und Steuerpflichtigen mit vollständiger Einnahmen-Ausgaben-Rechnung (somit nicht im Fall einer Pauschalierung) eine Forschungsprämie geltend gemacht werden. Die Prämie beträgt für Aufwendungen, die nach dem 31. Dezember 2001 anfallen, 3%. Ab der Veranlagung 2003 (somit auch für Aufwendungen, die einem abweichenden Wirtschaftsjahr 2002/2003 zuzuordnen sind) beträgt die Forschungsprämie 5%. Die Forschungsprämie ist keine steuerpflichtige Betriebseinnahme und führt zu keiner Aufwandskürzung (§ 20 Abs. 2 EStG 1988; § 12 Abs. 2 KStG 1988). Sie kann nur von jenen Aufwendungen geltend gemacht werden, die nicht Grundlage eines allgemeinen Forschungsfreibetrages gemäß § 4 Abs. 4 Z 4 EStG 1988 sind (aufwandsbezogener Ausschluss). Sie steht überdies nur für Wirtschaftsjahre zu, für die kein Forschungsfreibetrag gemäß § 4 Abs. 4 Z 4a EStG 1988 geltend gemacht wird (wirtschaftsjahrbezogener Ausschluss).

Daraus ergibt sich folgendes Schema:

	Forschungs-aufwendungen nach § 4 Abs. 4 Z 4 EStG 1988	Aufwendungen für Forschung und experimentelle Entwicklung (§ 4 Abs. 4 Z 4a EStG 1988)
FFB* gemäß § 4 Abs. 4 Z 4 EStG 1988	ja	nein
FFB* gemäß § 4 Abs. 4 Z 4a EStG 1988	ja (soweit kein FFB gemäß § 4 Abs. 4 Z 4 EStG 1988)	ja
FPr** gemäß § 108c EStG 1988	ja (soweit kein allg. FFB und nur, wenn im selben Jahr kein FFB gemäß § 4 Abs. 4 Z 4 a EStG 1988)	ja (nur, wenn im selben Jahr kein FFB gemäß § 4 Abs. 4 Z 4 a EStG 1988)

*FFB= Forschungsfreibetrag

**FPr = Forschungsprämie

Rz 8209:

Die Forschungsprämie ist in einem der Steuererklärung angeschlossenen Verzeichnis (Formular E 108c) geltend zu machen; es ist immer (auch in Fällen des Zusammentreffens von zwei Wirtschaftsjahren in einem Veranlagungszeitraum) ein einziges Formular zu verwenden, in das der Gesamtbetrag an geltend gemachten Prämien einzutragen ist. Es bestehen keine Bedenken, die Prämie auch auf Grundlage eines vor Abgabe der Steuererklärung abgegebenen Verzeichnisses (Formular E 108c) gutzuschreiben. Nach erfolgter Abgabe der (ersten) Steuererklärung ist die nachträgliche Geltendmachung jedoch ausgeschlossen (vgl. VwGH 19.10.1983, 83/13/0091 zu § 28 Abs. 5 Z 2 EStG 1988).

Im Fall einer Mitunternehmerschaft ist die Forschungsprämie von der Mitunternehmerschaft zu beanspruchen (nicht von den einzelnen Gesellschaftern).

Die Prämie wird auf dem Abgabenkonto gutgeschrieben.

Im Hinblick darauf, dass eine antragsgemäße Prämiengutschrift keine Abgabenfestsetzung darstellt, unterliegt eine solche nicht der Anspruchsverzinsung nach § 205 BAO.

31a.2 Bildungsprämie (§ 108c EStG 1988)

Rz 8210:

Für Aufwendungen im Sinne des § 4 Abs. 4 Z 8 EStG 1988 (siehe dazu Rz 1353 bis 1377), die nach dem 31. Dezember 2001 anfallen und die nicht Grundlage eines Bildungsfreibetrages nach § 4 Abs. 4 Z 8 EStG 1988 sind (aufwandsbezogener Ausschluss), kann von bilanzierenden Steuerpflichtigen und Steuerpflichtigen mit vollständiger Einnahmen-Ausgaben Rechnung (somit nicht im Fall einer Pauschalierung) eine Bildungsprämie in Höhe von 6% in Anspruch genommen werden. Das Vorliegen der Voraussetzungen für die Geltendmachung ist über Verlangen der Abgabenbehörde nachzuweisen. Die Bildungsprämie ist keine steuerpflichtige Betriebseinnahme und führt zu keiner Aufwandskürzung (§ 20 Abs. 2 EStG 1988; § 12 Abs. 2 KStG 1988).

Rz 8211:

Die Bildungsprämie ist in einem der Steuererklärung angeschlossenen Verzeichnis (Formular E 108c) geltend zu machen; es ist immer (auch in Fällen des Zusammentreffens von zwei Wirtschaftsjahren in einem Veranlagungszeitraum) ein einziges Formular zu verwenden, in das der Gesamtbetrag an geltend gemachten Prämien einzutragen ist. Es bestehen keine Bedenken, die Prämie auch auf Grundlage eines vor Abgabe der Steuererklärung abgegebenen Verzeichnisses (Formular E 108c) gutzuschreiben. Nach erfolgter Abgabe der (ersten) Steuererklärung ist die nachträgliche Geltendmachung jedoch ausgeschlossen (vgl. VwGH 19.10.1983, 83/13/0091 zu § 28 Abs. 5 Z 2 EStG 1988).

Im Fall einer Mitunternehmerschaft ist die Bildungsprämie von der Mitunternehmerschaft zu beanspruchen (nicht von den einzelnen Gesellschaftern).

Die Prämie wird auf dem Abgabenkonto gutgeschrieben.

Im Hinblick darauf, dass eine antragsgemäße Prämiengutschrift keine Abgabenfestsetzung darstellt, unterliegt eine solche nicht der Anspruchsverzinsung nach § 205 BAO.

31a.3 Befristete Sonderprämie für die katastrophenenbedingte Ersatzbeschaffung von Gebäuden und sonstigen Wirtschaftsgütern (§ 108d EStG 1988)

Rz 8212:

Unter den gleichen Voraussetzungen wie eine katastrophenenbedingte vorzeitige Abschreibung (siehe dazu Rz 3269ff) kann an ihrer Stelle eine Investitionssonderprämie beansprucht werden. Bei Inanspruchnahme einer Pauschalierung ist die Investitionssonderprämie nur dann zulässig, wenn die Absetzung für Abnutzung nicht abpauschaliert ist (siehe Rz 3251). Damit steht die Investitionssonderprämie nur bei der Pauschalierung für Handelsvertreter (Verordnung BGBl. II Nr. 95/2000) und der Künstler- und Schriftstellerpauschalierung (Verordnung BGBl. II 417/2000) zu. Die Prämie beträgt von den Aufwendungen für Ersatzbeschaffung:

- für (wieder) hergestellte Gebäude des Anlagevermögens 5%,

- für (wieder) angeschafftes oder hergestelltes sonstiges (insbesondere bewegliches) abnutzbares Anlagevermögen 10%.

Die Investitionssonderprämie ist keine steuerpflichtige Betriebseinnahme und führt zu keiner Kürzung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten (§ 6 Z 10 EStG 1988).

Rz 8213:

Die Geltendmachung einer katastrophenenbedingten Investitionssonderprämie schließt eine katastrophenenbedingte vorzeitige Abschreibung für dieses Wirtschaftsgut (diesen Gebäudeteil) im betreffenden Wirtschaftsjahr aus. Zum Verhältnis der Investitionssonderprämie zur konjunkturbedingten vorzeitigen Abschreibung (§ 10a Abs. 3 EStG 1988) siehe Rz 3274.

Rz 8214:

Nicht nur die katastrophenenbedingte vorzeitige Abschreibung, sondern auch die Investitionssonderprämie kann nur beansprucht werden, wenn eine Absetzung für Abnutzung in tatsächlicher Höhe vorgenommen wird (die AfA also nicht abpauschaliert ist; siehe Rz 3251)

Rz 8215:

Die katastrophenenbedingten Investitionssonderprämie kann durch Vorlage eines Verzeichnisses (Formular E 108d/m) bereits für jeden Kalendermonat beansprucht werden. Spätestens ist sie in einem der Steuererklärung des betreffenden Jahres angeschlossenen Verzeichnis (Formular E 108d/j) geltend zu machen. Es bestehen keine Bedenken, die Prämie auch auf Grundlage eines vor Abgabe der Steuererklärung abgegebenen Verzeichnisses (Formular E 108d/j) gutzuschreiben. Nach erfolgter Abgabe der (ersten) Steuererklärung ist die nachträgliche Geltendmachung jedoch ausgeschlossen (vgl. VwGH 19.10.1983, 83/13/0091 zu § 28 Abs. 5 Z 2 EStG 1988).

Im Fall einer Mitunternehmerschaft ist die Investitionssonderprämie von der Mitunternehmerschaft zu beanspruchen (nicht von den einzelnen Gesellschaftern).

Die Prämie wird auf dem Abgabenkonto gutgeschrieben.

Im Hinblick darauf, dass eine antragsgemäße Prämiengutschrift keine Abgabenfestsetzung darstellt, unterliegt eine solche nicht der Anspruchsverzinsung nach § 205 BAO.

31a.4 Befristete Investitionszuwachsprämie (§ 108e EStG 1988)

31a.4.1 Allgemeines

Rz 8216:

Als Investitionsanreiz kann für den Investitionszuwachs bei prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern (Rz 8218) erstmalig bei der Veranlagung 2002 und letztmalig - im Fall eines abweichenden Wirtschaftsjahrs - bei der Veranlagung 2004 eine Investitionszuwachsprämie in

Höhe von 10% der Bemessungsgrundlage geltend gemacht werden. Bei Inanspruchnahme einer Pauschalierung ist die Investitionszuwachsprämie nur dann zulässig, wenn die Absetzung für Abnutzung nicht abpauschaliert ist. Damit steht die Investitionszuwachsprämie nur bei der Pauschalierung für Handelsvertreter (Verordnung BGBl. II Nr. 95/2000) und der Künstler- und Schriftstellerpauschalierung (Verordnung BGBl. II 417/2000) zu. Voraussetzung ist jedoch, dass die Ermittlung des Investitionszuwachses nachweisbar ist (Nachweisführung hinsichtlich der Anschaffungs- und/oder Herstellungskosten prämienbegünstigter Wirtschaftsgüter im Vergleichszeitraum einerseits und im Kalenderjahr 2002 bzw. 2003 andererseits).

Die Investitionszuwachsprämie ist keine steuerpflichtige Betriebseinnahme und führt zu keiner Kürzung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten (§ 6 Z 10 EStG 1988).

31a.4.2 Voraussetzungen, prämienbegünstigte Wirtschaftsgüter

Rz 8217:

Voraussetzung ist, dass die Aufwendungen für die Anschaffung oder Herstellung prämienbegünstigter Wirtschaftsgüter (Rz 8218) im Wege der Absetzung für Abnutzung (§§ 7 und 8 EStG 1988) abzusetzen waren. Mit der Absetzung für Abnutzung muss noch nicht im Jahr der Geltendmachung der Prämie begonnen werden. Maßgebend sind die steuerlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten (§ 6 Z 10, § 12 Abs. 5 EStG 1988). Eingelegte Wirtschaftsgüter sind nicht prämienbegünstigt.

Rz 8218:

Prämienbegünstigte Wirtschaftsgüter sind ungebrauchte (siehe Rz 8219) körperliche Wirtschaftsgüter, die dem abnutzbaren Anlagevermögens zuzurechnen sind (zu unkörperlichen Wirtschaftsgütern siehe Rz 624). Im Fall der gemischten (teils betrieblichen, teils privaten) Nutzung, ist auf die Betriebsvermögenszugehörigkeit abzustellen: Bei Überwiegen der betrieblichen Nutzung (das bewegliche Wirtschaftsgut gehört zur Gänze zum Betriebsvermögen) kommt das Wirtschaftsgut mit den gesamten Anschaffungs- oder Herstellungskosten als prämienbegünstigtes Wirtschaftsgut in Betracht. Im umgekehrten Fall stellt es kein prämienbegünstigtes Wirtschaftsgut dar. Nicht zu den prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern zählen:

- **Gebäude (siehe Rz 8220).**
- **Geringwertige Wirtschaftsgüter, die gemäß § 13 EStG 1988 abgesetzt werden.**
- **Personen- und Kombinationskraftwagen, ausgenommen Fahrschulkraftfahrzeuge sowie Kraftfahrzeuge, die zu mindestens 80% der gewerblichen Personenbeförderung dienen. Die**

Begriffe “Personenkraftwagen” und “Kombinationskraftwagen” sind (auch für Zeiträume, die vor ihrem Inkrafttreten liegen) im Sinne der Verordnung BGBI II Nr. 193/2002 auszulegen.

- **Wirtschaftsgüter, die nicht in einer inländischen Betriebsstätte verwendet werden, die der Erzielung von Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG 1988 dient. Dabei gelten Wirtschaftsgüter, die auf Grund einer entgeltlichen Überlassung überwiegend im Ausland eingesetzt werden, nicht als in einer inländischen Betriebsstätte verwendete.**

Rz 8219:

Angeschaffte Wirtschaftsgüter sind jedenfalls ungebraucht, wenn sie im Zeitpunkt des Erwerbs fabriksneu sind (vgl. Rz 3762). Als “fabriksneu” gelten jedenfalls Wirtschaftsgüter, die unmittelbar vom Hersteller oder von einem Händler erworben werden, die also erstmals dem Anlagevermögen zugeführt werden. Für andere Wirtschaftsgüter obliegt dem Abgabepflichtigen eine erhöhte Mitwirkungspflicht, dass es sich um ungebrauchte Wirtschaftsgüter handelt (zB durch Beistellung von Zeugen, Vorlage von Dokumenten, Fotos).

Bei Leasinggeschäften, bei denen der Leasingnehmer wirtschaftlicher Eigentümer (vgl. Rz 136ff) eines ungebrauchten prämienbegünstigten Wirtschaftsgutes wird, können die dem Leasingnehmer zuzurechnenden Wirtschaftsgüter bei diesem in die Bemessungsgrundlage einbezogen werden. Im Falle der Anschaffung eines ungebrauchten prämienbegünstigten Wirtschaftsgutes durch ein Leasingunternehmen können die Anschaffungskosten beim Leasinggeber auch dann in die Bemessungsgrundlage einbezogen werden, wenn das ungebrauchte Leasinggut vom - späteren – Leasingsnehmer an den Leasinggeber veräußert wird (Sale and lease back).

Hergestellte Wirtschaftsgüter sind ungebraucht, wenn dafür weitaus überwiegend (mindestens 75% des Wertes des Wirtschaftsgutes) ungebrauchte Teile verwendet werden (Rz vgl. 3762). Vorführgeräte sind nicht ungebraucht, wohl aber Ausstellungsstücke ohne Inbetriebnahme.

Die mehrfache Beanspruchung der Prämie für dasselbe Wirtschaftsgut ist ausgeschlossen.

Rz 8220:

Zum Gebäudebegriff siehe Rz 3140. Der Ausschluss erstreckt sich auch auf Herstellungsaufwendungen auf ein Gebäude, Superädifikate (Rz 3141) und selbstständig zu aktivierende Herstellungskosten auf ein gemietetes Gebäude (Mieterinvestitionen).

31a.4.3 Ermittlung des Investitionszuwachses

Rz 8221:

Der Investitionszuwachs des Jahres 2002 ist (auch bei abweichendem Wirtschaftsjahr 2001/2002 und 2002/2003) die Differenz zwischen den Anschaffungs- und/oder Herstellungskosten prämienbegünstigter Wirtschaftsgüter, die im Kalenderjahr 2002 angefallen sind, und dem Durchschnitt der Anschaffungs- oder Herstellungskosten prämienbegünstigter Wirtschaftsgüter der letzten drei Wirtschaftsjahre (Vergleichszeitraum unter Berücksichtigung von Rumpfwirtschaftsjahren), die vor dem 1. Jänner 2002 geendet haben.

Der Investitionszuwachs des Jahres 2003 ist (auch bei abweichendem Wirtschaftsjahr 2002/2003 und 2003/2004) die Differenz zwischen den Anschaffungs- und/oder Herstellungskosten prämienbegünstigter Wirtschaftsgüter, die im Kalenderjahr 2003 angefallen sind, und dem Durchschnitt der Anschaffungs- und/oder Herstellungskosten prämienbegünstigter Wirtschaftsgüter der letzten drei Wirtschaftsjahre (Vergleichszeitraum unter Berücksichtigung von Rumpfwirtschaftsjahren), die vor dem 1. Jänner 2003 geendet haben.

Für die Ermittlung des Investitionszuwachses ist stets das Gesamtvolumen an Anschaffungs- und/oder Herstellungskosten prämienbegünstigten Wirtschaftsgüter des Vergleichszeitraumes dem Gesamtvolumen an Anschaffungs- und/oder Herstellungskosten prämienbegünstigter Wirtschaftsgüter des Kalenderjahres 2002 oder 2003 gegenüberzustellen. Siehe dazu auch das Beispiel in Rz 8228.

Rz 8222:

Sollte während des Vergleichszeitraumes eine Betriebsübertragung erfolgt sein, ist ungeachtet dessen, ob die Übertragung entgeltlich, unentgeltlich oder im Wege einer Umgründungsmaßnahme im Sinne des UmgrStG vor sich gegangen ist, auf die Verhältnisse des Rechtsvorgängers abzustellen. Werden dabei "neue" betriebliche Einheiten geschaffen oder bestehende betriebliche Einheiten getrennt, ist diesem Umstand bei Herstellung der Vergleichsbetrachtung – gegebenenfalls auch personenübergreifend - Rechnung zu tragen. Der Erwerb einer betrieblichen Einheit stellt dabei keine Investition dar.

Beispiel 1:

Die GmbH A unterhält drei Teilbetriebe. Mit Stichtag 31. Dezember 2001 wird der "einige" Betrieb des Einzelunternehmers B gemäß Art. III UmgrStG in die GmbH A eingebbracht. Unter der Annahme, dass sowohl die GmbH als auch der Einzelunternehmer jeweils nach einem dem Kalenderjahr entsprechenden Wirtschaftsjahr bilanzieren, sind für den Investitionszuwachs der GmbH im Jahr 2002 die Investitionen der bisherigen drei Teilbetriebe der GmbH mit dem eingebrochenen ("hinzugekommenen") vierten Teilbetrieb zusammengefasst zu ermitteln. Im Vergleichszeitraum 1999, 2000 und 2001 sind ungeachtet des Umstandes, dass der später eingebaute Betrieb in diesem Zeitraum noch dem einbringenden Einzelunternehmer zuzurechnen war, ebenfalls die Investitionen der GmbH und die des Einzelunternehmers zusammen zu rechnen.

Beispiel 2:

Der Einzelunternehmer A unterhält drei Teilbetriebe und zwar die Teilbetriebe 1, 2 und 3. Er verkauft am 1.1.2002 den Teilbetrieb 1 dem Einzelunternehmer B, der seinerseits bereits die Teilbetriebe 4 und 5 führt. Beide Einzelunternehmer ermitteln ihren Gewinn nach einem dem Kalenderjahr entsprechenden Wirtschaftsjahr.

- Der Investitionszuwachs des Einzelunternehmers A ist folgendermaßen zu ermitteln: Vergleich Investitionen in die Teilbetriebe 2 und 3 im Kalenderjahr 2002 mit Investitionen in die Teilbetriebe 2 und 3 in den Kalenderjahren 1999, 2000 und 2001.*
- Der Investitionszuwachs des Einzelunternehmers B ist folgendermaßen zu ermitteln: Vergleich Investitionen in die Teilbetriebe 1, 4 und 5 im Kalenderjahr 2002 mit Investitionen in die Teilbetriebe 1, 4 und 5 in den Kalenderjahren 1999, 2000 und 2001. Die Anschaffung des Teilbetriebes 1 stellt als solche keine Investition dar.*

Rz 8223:

Im Zusammenhang mit der Neugründung von Unternehmen gilt Folgendes:

In Fällen, in denen als Folge einer Betriebseröffnung in den Jahren 2002 oder 2003 kein vollständiger tatsächlicher Vergleichszeitraum von drei Wirtschaftsjahren vorliegt, kommt die Inanspruchnahme einer Investitionszuwachsprämie mangels Erfüllung der gesetzlichen Voraussetzung eines effektiven Vergleichszeitraumes grundsätzlich nicht in Betracht. Es bestehen jedoch im Hinblick auf das Ziel des Gesetzgebers, sämtliche (allerdings "echte") Zusatzinvestitionen zu fördern, keine Bedenken gegen folgende Vorgangsweise:

Die Investitionszuwachsprämie kommt zum Tragen, wenn der "Neugründungsunternehmer" nachweisen kann, dass die Neugründung – unter Wegdenken der Effekte aus der Investitionszuwachsprämie – eindeutig betriebswirtschaftlich sinnvoll ist. Dies ist jedenfalls dann nicht der Fall, wenn

- 1. Rahmen eines Konzerns (§ 15 AktG) die Neuinvestitionen in einer neu gegründeten Konzernpartnerunternehmung konzentriert werden (insbesondere im Zusammenhang mit Vermietungen an Konzernpartnerunternehmen), um eine Förderung aus der Investitionszuwachsprämie in Anspruch zu nehmen,**
- 2. außerhalb eines Konzerns ein derartiger Vorgang mit der unter Punkt 1 beschriebenen Zielsetzung stattfindet oder**
- 3. außerhalb eines Konzerns eine Neugründung stattfindet, und zwar deshalb, um als "Neugründer" einen möglichst hohen Investitionszuwachs darzustellen (insbesondere im Bereich der Leasingwirtschaft).**

Rz 8224:

Steht unter den Voraussetzungen der Rz 8223 die Investitionszuwachsprämie für eine Neugründung zu, sind bei Unternehmungen, die im Jahr 2002 bzw. im Jahr 2003 neu gegründet werden, die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten der prämienbegünstigten Wirtschaftsgüter in

vollem Umfang als Investitionszuwachs anzusehen. Im Falle einer Neugründung während des Vergleichszeitraumes ist das arithmetische Mittel aus dem verkürzten Zeitraum zu ermitteln.

Beispiel:

Es erfolgt eine "echte" Neugründung im Juli 2000 (Bilanzstichtag 31.12.). Der Ermittlung des Investitionszuwachses 2002 ist bei der Vergleichsrechnung das arithmetische Mittel aus den Investitionen des Rumpfwirtschaftsjahres 2000 und den Investitionen des Wirtschaftsjahres 2001 zu Grunde zu legen (also Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten dieser beiden Jahre dividiert durch zwei).

Rz 8225:

Werden in einem während des gesamten Vergleichszeitraumes bereits bestehenden Unternehmen Neuinvestitionen, die operativ von anderen Unternehmen genutzt werden, über die Durchschnittsverhältnisse der letzten Jahre hinaus konzentriert (insbesondere im Zusammenhang mit Vermietungen an andere Unternehmen), kommt die Investitionszuwachsprämie nur dann zum Tragen, wenn nachgewiesen werden kann, dass die Konzentration – unter Wegdenken der Effekte aus der Investitionszuwachsprämie – eindeutig betriebswirtschaftlich sinnvoll ist.

Rz 8226:

Bei Ermittlung des Investitionszuwachses 2002 und 2003 gilt jeweils Folgendes:

1. Erstreckt sich die Anschaffung oder Herstellung prämiengünstiger Wirtschaftsgüter auf mehrere Jahre, sind in die Ermittlung des durchschnittlichen Investitionszuwachses die jeweils zu aktivierenden Teilanschaffungs- oder Teilherstellungskosten mit einzubeziehen. Ändern sich nachträglich die Anschaffungs- oder Herstellungskosten, ist die Investitionszuwachsprämie im Jahr der Änderung entsprechend anzupassen.
2. Von der Summe aller Anschaffungs- oder Herstellungskosten der prämiengünstigen Wirtschaftsgüter sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten jener Wirtschaftsgüter, für die eine Begünstigung nach § 10c Abs. 2 EStG 1988 (vorzeitige Abschreibung bei katastrophenbedingter Ersatzbeschaffung beweglicher Wirtschaftsgüter, siehe Rz 3268ff) oder § 108d Abs. 2 Z 2 EStG 1988 (befristete Sonderprämie für die katastrophenbedingte Ersatzbeschaffung beweglicher Wirtschaftsgüter, siehe Rz 8212ff) geltend gemacht wurde, abzuziehen. Der Investitionszuwachs ist höchstens in Höhe der Differenz prämiengünstigt.

Beispiel:

In den Wirtschaftsjahren 2000 bis 2003 (Bilanzstichtag jeweils der 31.12.) wurden folgende Investitionen in bewegliche Wirtschaftsgüter getätigt:

	2000	2001	2002	2003
Anschaffungskosten	100	120	140	160
Herstellungskosten	80	90	100	110
Total	180	210	240	270

<i>Investitionen bewegl. WG</i>	100	60	80	120
- <i>GWG, gemäß § 13 EStG</i>	5	4	8	20
- <i>Gebrauchte WG</i>	-	-	2	-
- <i>in ausl. BSt* verwendete WG</i>	5	6	-	-
Basis	90	50	70	100

Der Durchschnitt der Wirtschaftsjahre 2000, 2001 und 2002 beträgt daher 70 und der Zuwachs des Jahres 2003 damit 30. Im Jahr 2003 werden bei prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern Begünstigungen nach § 10c Abs. 2 EStG 1988 und/oder § 108d Abs. 2 Z 2 EStG 1988 geltend gemacht:

	<i>Variante 1</i>	<i>Variante 2</i>	<i>Variante 3</i>
	<i>2003</i>	<i>2003</i>	<i>2003</i>
<i>Investitionen bewegl. WG</i>	120	120	120
- <i>GWG, gem. § 13 EStG 1988</i>	20	20	20
- <i>Gebrauchte WG</i>	-	-	-
- <i>In ausl. BSt* verwendete WG</i>	-	-	-
Basis	100	100	100
§ 10 c Abs. 2 EStG 1988	20	50	50
§ 108d Abs. 2 Z 2 EStG 1988		20	30
Summe	80	30	20
Investitionszuwachs	30	30	30
Kürzung Investitionszuwachs	nein	nein	-10

* Ausl. BSt = ausländische Betriebsstätte

In diesem Beispiel kommt es lediglich bei der Variante 3 zu einer Kürzung des Investitionszuwachses um 10. Als Bemessungsgrundlage für die Investitionszuwachsprämie 2003 sind bei der Variante 3 daher nur 20 zu Grunde zu legen. Die Prämie beträgt daher 2. Bei den Varianten 1 und 2 erfolgt keine Kürzung und beträgt die Bemessungsgrundlage 30. Die Prämie beträgt daher in diesen Fällen 3.

Rz 8227:

Bei Regelwirtschaftsjahren 2002 bzw. 2003 (Bilanzstichtag jeweils der 31.12.) ergibt sich die Prämie durch Anwendung des Prozentsatzes von 10% auf die Bemessungsgrundlage.

Rz 8228:

Bei abweichendem Wirtschaftsjahren 2001/2002 ist der Investitionszuwachs des Kalenderjahres 2002 wirtschaftsgutbezogen den Investitionen des Wirtschaftsjahrs 2001/2002 und den Investitionen des Wirtschaftsjahrs 2002/2003 zuzuordnen. Dabei sind Investitionen, für die eine Begünstigung nach § 10c Abs. 2 EStG 1988 oder § 108d Abs. 2 Z 2 EStG 1988 geltend gemacht wurde, nicht zu berücksichtigen. Soweit der Investitionszuwachs des Kalenderjahres 2002 auf Investitionen des Wirtschaftsjahrs 2002/2003 entfällt, ist er mit der Steuererklärung für das Jahr 2003 geltend zu machen.

Bei abweichendem Wirtschaftsjahren 2002/2003 ist der Investitionszuwachs des Kalenderjahres 2003 wirtschaftsgutbezogen den Investitionen des Wirtschaftsjahrs 2002/2003 und den Investitionen des Wirtschaftsjahrs 2003/2004 zuzuordnen. Dabei sind Investitionen, für die eine Begünstigung nach § 10c Abs. 2 EStG 1988 oder § 108d Abs. 2 Z 2 EStG 1988 geltend gemacht wurde, nicht zu berücksichtigen. Soweit der Investitionszuwachs des Kalenderjahres 2003 auf Investitionen des Wirtschaftsjahrs 2003/2004 entfällt, ist er mit der Steuererklärung für das Jahr 2004 geltend zu machen.

Beispiel:

Die A-GmbH (Bilanzstichtag 30.9.) tätigt in den Wirtschaftsjahren 2001/2002 und 2002/2003 folgende Anschaffungen/Herstellungen an prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern:

Anschaffung	Anschaffungszeitpunkt	Anschaffungs/Herstellungskosten	Begünstigung nach § 108d EStG 1988 in Anspruch genommen
A	1.10.01	12	-
B	30.11.01	7	-
C	20.12.01	25	-
D	1.2.02	7	-
E	1.3.02	25	-
F	10.7.02	45	Ja
G	8.9.02	35	Ja
H	10.11.02	8	Nein

I	5.4.03	17	Nein
J	7.6.03	9	Nein
K	9.5.03	35	Nein

In den Wirtschaftsjahren 1998/1999, 1999/2000, 2000/2001 (= Vergleichzeitraum, Bilanzstichtag jeweils der 30.9.) erfolgten Anschaffungen/Herstellungen an prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern in Höhe von:

Wirtschaftsjahr	Anschaffungs/Herstellungskosten
1998/1999	54
1999/2000	72
2000/2001	84
Durchschnitt	70

Der Zuwachs an Anschaffungs/Herstellungskosten von im Kalenderjahr 2002 angeschafften/hergestellten prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern ist wie folgt zu ermitteln:

Anschaffungen/Herstellungen des Kalenderjahres 2002	Anschaffungs/Herstellungskosten gesamt
D, E, F, G, H	120
Durchschnitt der letzten drei maßgeblichen Wirtschaftsjahre	- 70
Zuwachs	50

Ermittlung eines Kürzungsbetrages:

AK/HK des Kalenderjahres 2002	120
- AK Investition F	- 45
- AK Investition G	- 35
- Zuwachs	- 50
Saldo	- 10

Der Investitionszuwachs (50) ist infolge der Inanspruchnahme von Begünstigungen nach § 108d EStG 1988 daher um 10 zu kürzen und ist somit im Umfang von 40 begünstigt. Dieser Zuwachs kann insoweit bei der Veranlagung 2002 einer Investitionszuwachsprämie zu Grunde

gelegt werden, als er im Kalenderjahr 2002 angefallenen Anschaffungs/Herstellungskosten prämienbegünstigter Wirtschaftsgüter des Wirtschaftsjahres 2001/2002 (das sind die Investitionen D, E, F und G) zugeordnet werden kann. Da dabei Wirtschaftsgüter, für die eine Begünstigungen nach § 108d EStG 1988 in Anspruch genommen worden ist, nicht zu berücksichtigen sind, scheiden die Wirtschaftsgüter F und G aus. Der Zuwachs kann daher den Anschaffungs/Herstellungskosten der Anschaffungen D (7) und E (25) zugeordnet werden. Von dem insgesamt berücksichtigungsfähigen Zuwachs von 40 sind daher 32 in entsprechenden Anschaffungs/Herstellungskosten gedeckt. Die bei der Veranlagung 2002 zu berücksichtigen Investitionszuwachsprämie beträgt daher 3,2 (10% von 32). Die auf den nicht berücksichtigten Rest (8) entfallende Prämie (0,8) ist im Rahmen der Veranlagung 2003 geltend zu machen.

Rz 8229:

Die Investitionszuwachsprämie ist in einem der Steuererklärung angeschlossenen Verzeichnis (Formular E 108e) geltend zu machen. Das Verzeichnis hat die Ermittlung der Bemessungsgrundlage und die daraus ermittelte Investitionszuwachsprämie zu enthalten. Es bestehen keine Bedenken, die Prämie auch auf Grundlage eines vor Abgabe der Steuererklärung abgegebenen Verzeichnisses (Formular E 108e) gutzuschreiben. Nach erfolgter Abgabe der (ersten) Steuererklärung ist die nachträgliche Geltendmachung jedoch ausgeschlossen (vgl. VwGH 19.10.1983, 83/13/0091 zu § 28 Abs. 5 Z 2 EStG 1988).

Im Fall einer Mitunternehmerschaft ist die Investitionszuwachsprämie von der Mitunternehmerschaft zu beanspruchen (nicht von den einzelnen Gesellschaftern). Maßgebend ist bei Mitunternehmerschaften der Investitionszuwachs in Bezug auf prämienbegünstigte Wirtschaftsgüter sowohl des Gesellschaftsvermögens als auch des Sonderbetriebsvermögens.

Die Prämie wird auf dem Abgabenkonto gutgeschrieben.

Im Hinblick darauf, dass eine antragsgemäße Prämiengutschrift keine Abgabenfestsetzung darstellt, unterliegt eine solche nicht der Anspruchsverzinsung nach § 205 BAO.

31a.5 Lehrlingsausbildungsprämie (§ 108f EStG 1988)

31a.5.1 Allgemeines

Rz 8230:

Die Lehrlingsausbildungsprämie von 1.000 € steht ab der Veranlagung 2002 unabhängig von der Gewinnermittlung (somit auch bei Pauschalierung) für jeden Lehrling zu, der im Wirtschaftsjahr der Veranlagung in einem aufrechten Lehrverhältnis steht. Erstmals kann eine Prämie bei der Veranlagung 2002 für Lehrverhältnisse geltend gemacht werden, die in einem 2002 zu veranlagenden Wirtschaftsjahr zum 1. Jänner 2002 oder einem späteren Zeitpunkt bestanden haben (§ 124b Z 76 EStG 1988).

Beispiel:

Abweichendes Wirtschaftsjahr 1.4.2001 bis 31.3.2002. Der Unternehmer beschäftigt 2002 die drei Lehrlinge A (Beginn des Lehrverhältnisses 2.5.2000), B (Beginn des Lehrverhältnisses 1.2.2002) und C (Beginn des Lehrverhältnisses 1.6.2002). Der Lehrling D hat sein Lehrverhältnis am 30.11. 2001 beendet.

Im Rahmen der Veranlagung 2002 (abweichendes Wirtschaftsjahr 2001/2002) kann für A und B eine Lehrlingsausbildungsprämie beansprucht werden. Da mit C im Wirtschaftsjahr 2001/2002, das 2002 veranlagt wird, noch kein aufrechtes Lehrverhältnis bestand, kann für C erst im Zug der Veranlagung 2003 eine Lehrlingsausbildungsprämie beansprucht werden. Für den Lehrling D kann keine Prämie beansprucht werden, da das Lehrverhältnis am 1. Jänner 2002 nicht mehr bestanden hat.

Die Lehrlingsausbildungsprämie ist keine steuerpflichtige Betriebseinnahme und führt zu keiner Aufwandskürzung (§ 20 Abs. 2 EStG 1988; § 12 Abs. 2 KStG 1988).

31a.5.2 Voraussetzungen

Rz 8231:

Voraussetzung für die Lehrlingsausbildungsprämie ist, dass das Lehrverhältnis als definitives Lehrverhältnis im Wirtschaftsjahr, das der Veranlagung zu Grunde gelegt wird, bestanden hat, wobei der Dauer des Lehrverhältnisses im Wirtschaftsjahr keine Bedeutung zukommt.

Maßgebend ist der Zeitpunkt des Abschlusses des Lehrvertrages (siehe Rz 1448). Zum Begriff "Lehrverhältnis" siehe Rz 1445. Die Rz 1446 und die Rz 1447 gelten entsprechend. Lehrlinge im Sinne des § 2 Abs. 4 des land- und forstwirtschaftlichen Berufsausbildungsgesetzes und des § 63 des Land- und Forstarbeiter-Dienstrechtsgegesetzes sind den Lehrlingen nach dem Berufsausbildungsgesetz gleichzuhalten. Die Fortsetzung eines begonnenen Lehrverhältnisses begründet keinen Anspruch auf eine in einem Kalenderjahr (Wirtschaftsjahr) doppelte Inanspruchnahme (siehe Rz 1449).

31a.5.3 Höhe, Inanspruchnahme

Rz 8232:

Die Lehrlingsausbildungsprämie beträgt pro im Wirtschaftsjahr aufrechtem Lehrverhältnis 1000 € und ist als Gesamtsumme geltend zu machen. Für Lehrberufe, die Mangelberufe darstellen, kann die Prämie im Verordnungsweg auf bis zu 2.000 € angehoben werden.

Rz 8233:

Die Lehrlingsausbildungsprämie ist in einem der Steuererklärung angeschlossenen Verzeichnis (Formular E 108c) geltend zu machen; es ist immer (auch in Fällen des Zusammentreffens von zwei Wirtschaftsjahren in einem Veranlagungszeitraum) ein einziges Formular zu verwenden, in das der Gesamtbetrag an geltend gemachten Prämien einzutragen ist. Es bestehen keine Bedenken, die Prämie auch auf Grundlage eines vor Abgabe der Steuererklärung abgegebenen Verzeichnisses (Formular E 108c) gutzuschreiben. Nach erfolgter Abgabe der (ersten)

Steuererklärung ist die nachträgliche Geltendmachung jedoch ausgeschlossen (vgl. VwGH 19.10.1983, 83/13/0091 zu § 28 Abs. 5 Z 2 EStG 1988).

Im Fall einer Mitunternehmerschaft ist die Lehrlingsausbildungsprämie von der Mitunternehmerschaft zu beanspruchen (nicht von den einzelnen Gesellschaftern).

Die Prämie wird auf dem Abgabenkonto gutgeschrieben.

Im Hinblick darauf, dass eine antragsgemäße Prämiengutschrift keine Abgabenfestsetzung darstellt, unterliegt eine solche nicht der Anspruchsverzinsung nach § 205 BAO.

31a.5.4 Verhältnis zum Lehrlingsfreibetrag

Rz 8234:

Für Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre), für die ein Lehrlingsfreibetrag gemäß § 124b Z 31 EStG 1988 geltend gemacht wird, steht keine Lehrlingsausbildungsprämie zu. Für die Geltendmachung des Lehrlingsfreibetrages oder der Lehrlingsausbildungsprämie besteht unternehmensbezogen (nicht: lehrlingsbezogen) ein das Wirtschaftsjahr betreffendes Wahlrecht: Wird für nur einen Lehrling ein Teil eines Lehrlingsfreibetrages (Teil 1 oder Teil 2 oder Teil 3) geltend gemacht, steht für das gesamte Unternehmen im jeweiligen Wirtschaftsjahr keine Lehrlingsausbildungsprämie mehr zu. Wird umgekehrt für nur einen Lehrling eine Lehrlingsausbildungsprämie geltend gemacht, steht für das gesamte Unternehmen für das betreffende Wirtschaftsjahr kein Lehrlingsfreibetrag mehr zu. In einem späteren Wirtschaftsjahr ist ungeachtet der Inanspruchnahme einer Lehrlingsausbildungsprämie (eines Lehrlingsfreibetrages) in einem früheren Wirtschaftsjahr die Inanspruchnahme eines Lehrlingsfreibetrages (einer Lehrlingsausbildungsprämie) bei Vorliegen der jeweiligen gesetzlichen Voraussetzungen weiterhin möglich. Ein Lehrlingsfreibetrag kann allerdings nur für Lehrverhältnisse geltend gemacht werden, die vor dem 1. Jänner 2003 begonnen haben.

Randzahlen 8235 bis 8299: Derzeit frei.

2. Änderung der KStR 2001

2.1 Änderung des Inhaltsverzeichnisses

Folgender Abschnitt 23.7 wird neu angefügt:

23.7 Forschungs - und Bildungsprämie (§ 108c EStG 1988), befristete Sonderprämie für die katastrophenbedingte Ersatzbeschaffung von Gebäuden und sonstigen Wirtschaftsgütern (§ 108d EStG 1988), befristete Investitionszuwachsprämie (§ 108e EStG 1988), Lehrlingsausbildungsprämie (§ 108f EStG 1988)

2.2 Prämien

Folgende Rz 1532 und 1533 werden in den neuen Abschnitt 23.7 neu eingefügt:

Rz 1532:

Zu den inhaltlichen Voraussetzungen der jeweiligen Prämien siehe Rz 8208 ff EStR 2000. Gemäß § 24 Abs. 6 KStG 1988 gelten die Bestimmungen des §§ 108c, 108d, 108e sowie 108f EStG 1988 sinngemäß für Körperschaften im Sinne des § 1 KStG 1988, soweit sie nicht von der Körperschaftsteuer befreit sind. Entsprechende Prämien können in Anspruch genommen werden von nicht steuerbefreiten

- **Körperschaften im Sinne des § 1 Abs. 2 KStG 1988,**
- **Körperschaften im Sinne des § 1 Abs. 3 Z 1 KStG 1988.**

Körperschaften öffentlichen Rechts sind nur (mit steuerabzugspflichtigen Einkünften iSd § 21 Abs. 2 und 3 KStG 1988) beschränkt körperschaftsteuerpflichtig (§ 1 Abs. 3 Z 2 KStG 1988), im Übrigen ist das Ergebnis ihrer Tätigkeit, soweit sie nicht einen Betrieb gewerblicher Art betreiben (§ 2 KStG 1988), nicht steuerbar. Da § 24 Abs. 6 KStG 1988 steuerbefreite Körperschaften von den Prämien ausnimmt, gilt dies umso mehr in Fällen, in denen die betreffende Körperschaft gar keine steuerbare Tätigkeit entfaltet. Die Inanspruchnahme einer Prämie kommt daher in derartigen Fällen nicht in Betracht. Lediglich dann, wenn eine Körperschaft öffentlichen Rechts im Rahmen eines Betriebes gewerblicher Art (§ 2 KStG 1988) eine steuerpflichtige Tätigkeit entfaltet, kommt die Inanspruchnahme einer Prämie in Betracht.

Rz 1533:

Im Fall einer Organschaft (§ 9 KStG 1988) sind die Prämien vom Organträger nach den Verhältnissen der jeweiligen Organgesellschaft(en) geltend zu machen.

3. Änderung der LStR 2002

Rz 568 wird geändert. Rz 568 lautet:

Rz 568:

Die für die Spendenbegünstigung in Betracht kommenden Zuwendungsempfänger sind im § 4 Abs. 4 Z 5 und Z 6 EStG 1988 erschöpfend aufgezählt, und zwar:

- a) Universitäten, Kunsthochschulen und die Akademie der bildenden Künste, deren Fakultäten, Institute und besondere Einrichtungen. Sollten sich im Einzelfall Zweifel ergeben, ob es sich um eine besondere Einrichtung im Sinne des § 4 Abs. 4 Z 5 lit. a EStG 1988 handelt, ist eine Anfrage an das BM für Bildung, Wissenschaft und Kultur im Wege des BM für Finanzen zu richten. **Gemäß § 3 Abs. 5 Universitäts-Akkreditierungsgesetz BGBI I Nr. 168/1999 gelten Privatuniversitäten**

hinsichtlich der Behandlung von Zuwendungen an sie als Universitäten im Sinne des § 4 Abs. 4 Z 5 EStG 1988;

- b) durch Bundes- oder Landesgesetz errichtete Fonds, die mit Aufgaben der Forschungsförderung betraut sind. Hiezu zählen insbesondere der durch das wiederverlautbarte Forschungsförderungsgesetz, BGBl. Nr. 434/1982 idgF, errichtete Fonds zur Förderung der wissenschaftlichen Forschung und der durch dasselbe Gesetz errichtete Forschungsförderungsfonds für die gewerbliche Wirtschaft;
 - c) die Österreichische Akademie der Wissenschaften;
 - d) juristisch unselbständige Einrichtungen von Gebietskörperschaften, die im Wesentlichen mit Forschungsaufgaben oder der Erwachsenenbildung dienenden Lehraufgaben für die österreichische Wissenschaft oder Wirtschaft und damit verbundenen wissenschaftlichen Publikationen oder Dokumentationen befasst sind. Dabei muss es sich grundsätzlich um Publikationen oder Dokumentationen von Forschungs- oder Lehraufgaben handeln, die vom Spendenempfänger selbst durchgeführt wurden bzw. werden; ausgenommen davon ist der Ankauf wissenschaftlicher Publikationen bzw. Dokumentationen oder die Dokumentation, die der Spendenempfänger selbst vornimmt oder vornehmen lässt, wenn dies Voraussetzung für eine konkrete Forschungs- oder Lehraufgabe des Spendenempfängers bildet;
 - e) juristische Personen, die im Wesentlichen mit Forschungsaufgaben oder der Erwachsenenbildung dienenden Lehraufgaben für die österreichische Wissenschaft oder Wirtschaft und damit verbundenen wissenschaftlichen Publikationen oder Dokumentationen befasst sind, wenn an diesen juristischen Personen entweder eine Gebietskörperschaft zumindest mehrheitlich beteiligt ist oder die juristische Person als Körperschaft im Sinne der §§ 34 ff BAO ausschließlich wissenschaftliche Zwecke verfolgt;
 - f) die Österreichische Nationalbibliothek, die Diplomatische Akademie, das Österreichische Archäologische Institut und das Institut für Österreichische Geschichtsforschung;
 - g) Museen von Körperschaften des öffentlichen Rechts und das Bundesdenkmalamt. Sollten sich im Einzelfall Zweifel ergeben, ob der Spendenempfänger als Museum angesehen werden kann, ist eine Anfrage an das BM für Finanzen zu richten, das dann seinerseits Auskunft bei der hiefür zuständigen Stelle einholen wird.
- h) Museen von anderen Rechtsträgern als Körperschaften öffentlichen Rechts (ab 5. Oktober 2002), wenn diese Museen eine den Museen von Körperschaften des öffentlichen Rechts vergleichbaren öffentlichen Zugang haben und Sammlungsgegenstände zur Schau stellen, die in geschichtlicher, künstlerischer oder sonstiger kultureller Hinsicht von gesamtösterreichischer Bedeutung sind. Sollten sich im Einzelfall am Vorliegen der**

Voraussetzungen, vor allem jener hinsichtlich der gesamtösterreichischen Bedeutung, Zweifel ergeben, ist auf Aufforderung der Abgabenbehörde das Vorliegen der Voraussetzungen durch eine vom Bundesminister für Bildung, Wissenschaft und Kultur ausgestellte Bescheinigung an den Rechtsträger des Museums oder an den Spender nachzuweisen. "Andere Rechtsträger" sind juristische Personen des privaten Rechts (Rz 7 KStR 2001) und natürliche Personen. Die "Spende" an eine (gemeinnützige) Körperschaft durch den Gesellschafter selbst oder einen nahen Angehörigen, die "Spende" an eine Personengesellschaft (Mitunternehmerschaft) durch einen Gesellschafter oder einen nahen Angehörigen sowie die "Spende" eines Einzelunternehmers (einer Privatperson) oder eines nahen Angehörigen des Einzelunternehmers (der Privatperson) an ein Museum dieses Einzelunternehmers (dieser Privatperson) ist mangels endgültiger wirtschaftlicher Belastung des Zuwendenden (Rz 1330) keine Zuwendung.

i) das Bundesdenkmalamt.

j) Dachverbände von Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die die Voraussetzungen der §§ 34ff der Bundesabgabenordnung erfüllen (siehe Rz 121 VereinsR 2001) und deren ausschließlicher Zweck die Förderung des Behindertensportes ist (ab 5. Oktober 2002). Derartige Verbände sind insbesondere:

- Österreichischer Gehörlosen Sportverband,
- Österreichischer Behindertensportverband,
- Österreichisches Paralympisches Committee,
- Special Olympics Österreich.

Über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehende Rechte und Pflichten können aus diesem Erlass nicht abgeleitet werden.

20. Jänner 2003

Für den Bundesminister:

Dr. Wiesner

Für die Richtigkeit
der Ausfertigung: