



Verteiler: ESt200
A3 B3 C5 D7 G3 14. Dezember 1999
GZ. 14 0662/4-IV/14/99

An alle
Finanzämter und
Finanzlandesdirektionen

Himmelpfortgasse 4-8
Postfach 2
A-1015 Wien
Telefax: ++43/1/5139861

Sachbearbeiter:
Dr. Quantschnigg
Telefon:
++43/1/51433/2547
Internet:
Post@bmf.gv.at
DVR: 0000078

Betr.: Änderung des Forschungsfreibetrages durch das Steuerreformgesetz 2000

Durch das Steuerreformgesetz 2000 wird mit Wirksamkeit ab der Veranlagung 2000 der Forschungsfreibetrag (FFB) gemäß § 4 Abs. 4 Z 4 EStG 1988 geändert.
Der Forschungsfreibetrag beträgt einheitlich 25 % der Forschungsaufwendungen.
Ein erhöhter Forschungsfreibetrag in Höhe von 35 % steht für
Forschungsaufwendungen zu, soweit das arithmetische Mittel der
Forschungsaufwendungen der letzten drei Jahre überschritten wird.

1 Erfindungsbegriff

1.1 Im Sinne des neu formulierten § 4 Abs. 4 Z 4 EStG 1988 gelten als Erfindungen weiterhin solche im Sinne des § 1 des Patentgesetzes 1970 (PatG). Eine - außersteuerliche - Ausweitung des Erfindungsbegriffes hat in den letzten Jahren insofern stattgefunden, als auch das im Jahr 1994 beschlossene Gebrauchsmustergesetz (GMG) den Begriff der Erfindung verwendet (§ 1 GMG). Auch Erfindungen im Sinne des GMG sind demnach dem FFB zugänglich.

1.2 Nach § 1 Abs. 2 PatG zählen ua Programme für Datenverarbeitungsanlagen nicht zu den Erfindungen. Dies deckt sich mit § 1 Abs. 3 GMG. In § 1 Abs. 2 GMG wird allerdings die Programmlogik als Erfindung angesehen. Erfindungen auf diesem Gebiet fallen daher unter § 4 Abs. 4 Z 4 EStG 1988. Weiterhin gelten die Aussagen des Abschn. 26 Abs. 10 EStR 1984. Demnach kommt der FFB für Softwareentwicklungen dann in Betracht, wenn diese in einem

unmittelbaren Zusammenhang mit einer volkswirtschaftlich wertvollen Erfindung stehen. Diese wäre etwa dann der Fall, wenn im Rahmen einer sogenannten Verfahrenserfindung durch eine Softwareentwicklung der Nutzungsgrad einer Maschine wesentlich effizienter wird.

2 Nachweis des volkswirtschaftlichen Wertes

2.1 Voraussetzung für den FFB ist (weiterhin), daß es sich um eine volkswirtschaftlich wertvolle Erfindung handeln muß. Der volkswirtschaftliche Wert kann nachgewiesen werden

- durch eine entsprechende Bescheinigung des Bundesministers für wirtschaftliche Angelegenheiten oder
- durch einen patentrechtlichen Schutz.

Es handelt sich in beiden Fällen um materielle Voraussetzungen für die Inanspruchnahme des FFB.

2.2 Unter einem patentrechtlichen Schutz ist (weiterhin) nur eine Patenterteilung iS des Patentrechts zu verstehen. Die Registrierung von Gebrauchsmustern im Gebrauchsmusterregister sowie die Ausstellung der Gebrauchsmusterurkunde (§§ 22, 26 GMG) stellen keine Patenterteilung dar. Daraus folgt, daß bei Erfindungen im Sinne des Gebrauchsmustergesetzes ein FFB nur im Falle der Erteilung einer Bescheinigung über den volkswirtschaftlichen Wert der Erfindung durch den Wirtschaftsminister in Betracht kommt.

3 Zur Bemessungsgrundlage

3.1 Der FFB wird unverändert von den Aufwendungen zur Entwicklung oder Verbesserung volkswirtschaftlich wertvoller Erfindungen berechnet. Ausgeschieden werden nach wie vor die Verwaltungs- und Betriebskosten sowie Aufwendungen für Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens. Die bisherige Auslegung zu diesen Begriffen bleibt aufrecht.

3.2 Das Ausscheiden der Aufwendungen für Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens soll Mehrfachbegünstigungen ausschließen. Wäre es möglich, derartige Aufwendungen in den FFB einzubeziehen, so könnte - bezogen auf ein und dasselbe Wirtschaftsgut - sowohl ein Investitionsfreibetrag (IFB) geltend gemacht werden als auch die Bemessungsgrundlage für den FFB erweitert werden. Erhaltungsaufwendungen für Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens oder auch Fremdfinanzierungskosten sind vom Ausschluß nicht betroffen (Abschn. 26 Abs. 5 EStR). Dies ergibt sich daraus, daß es dabei zu keinen Überschneidungen mit dem IFB kommen kann.

3.3 Bei Mietaufwendungen für funktional wie Anlagevermögen eingesetzte angemietete Wirtschaftsgüter gilt folgendes: Ist ein Bestandverhältnis dermaßen gestaltet, daß es zu einer wirtschaftlichen Durchleitung eines vom Bestandgeber in Anspruch genommenen IfB an den Bestandnehmer kommen kann, so fallen auch derart "investitionsbegünstigte" Bestandsentgelte unter die Ausschlußregelung des § 4 Abs. 4 Z 4 EStG 1988. Es handelt sich dabei um Bestandverhältnisse, bei denen im Bestandsentgelt eine eindeutig abgrenzbare AfA-Komponente kalkuliert ist. Liegt eine derartige Kalkulation vor, so werden die Anschaffungskosten wirtschaftlich gesehen an den Bestandnehmer weiterverrechnet. Der Steuervorteil des Bestandgebers aus einem von ihm in Anspruch genommenen IfB - dieser stellt eine "Stützung" der Anschaffungskosten dar - kann damit ebenfalls an den Bestandnehmer durchgeleitet werden. Derartige Bestandsverhältnisse sind beim Finanzierungsleasing anzunehmen. Im Ergebnis sind im Rahmen eines Finanzierungsleasing geleistete Leasingraten des Leasingnehmers im Ausmaß der AfA-Komponente nicht in die Bemessungsgrundlage für den FFB einzubeziehen.

4 Die neuen Sätze des Forschungsfreibetrages

4.1 Die wesentlichen Inhalte der Neuregelung sind:

- Es wird die bisherige Differenzierung in der Satzhöhe für die "Fremdforschung" (bisher 12%) und die "Eigenforschung" (bisher 18%) aufgegeben.
- Der Forschungsfreibetrag wird allgemein auf 25% angehoben.
- Es wird eine neue Satzdifferenzierung eingeführt. Jene Forschungsaufwendungen, die im Rahmen eines im Verhältnis zur Vergangenheit gleichbleibenden Forschungsniveaus getätigt werden, unterliegen dem allgemein angehobenen Satz von 25%. Soweit die Forschungsaufwendungen über dieses Forschungsniveau hinausgehen, beträgt der Freibetrag höchstens 35% dieser (ausgeweiteten) Forschungsaufwendungen (Tz 4.3).

4.2 Der höhere Satz von 35% kommt insoweit zur Anwendung, als das arithmetische Mittel der Forschungsaufwendungen der letzten drei Wirtschaftsjahre (= Vergleichszeitraum) durch Forschungsaufwendungen des laufenden Wirtschaftsjahres überschritten werden. Rumpfwirtschaftsjahre gelten dabei als "volle" Wirtschaftsjahre.

Beispiel:

Die Forschungsaufwendungen betragen in den Wirtschaftsjahren

1997	1,2 Mio S
1998	1,6 Mio S

1999 2,3 Mio S.

Die Forschungsaufwendungen des Jahres 2000 belaufen sich auf 2,6 Mio S. Das arithmetische Mittel der Forschungsaufwendungen der Jahre 1997 bis 1999 (Vergleichszeitraum) beträgt ein Drittel von 5,1 Mio S, also 1,7 Mio S. Die Forschungsaufwendungen des Jahres 2000 unterliegen daher mit 1,7 Mio S einem Freibetrag von 25% und mit dem übersteigenden Betrag von 0,9 Mio S einem Freibetrag von 35%.

Das arithmetische Mittel ist im Sinne einer gleitenden Dreijahresbetrachtung zu errechnen. Beispielsweise sind für die Satzbestimmung des Forschungsfreibetrages des Wirtschaftsjahrs 2001 als Vergleichszeitraum die Wirtschaftsjahre 1998 bis 2000 maßgeblich; es ist somit das arithmetische Mittel aus den Forschungsaufwendungen dieser Wirtschaftsjahre zu ermitteln. Sollten in einem Wirtschaftsjahr (mehreren Wirtschaftsjahren) des Vergleichszeitraumes keine Forschungsaufwendungen angefallen sein, ist (sind) dieses Wirtschaftsjahr (diese Wirtschaftsjahre) in den Berechnungszeitraum miteinzubeziehen. Bei Ausmessung des arithmetischen Mittels ist hinsichtlich dieses Wirtschaftsjahres (dieser Wirtschaftsjahre) von Forschungsaufwendungen im Ausmaß von 0 auszugehen.

Beispiel:

In den Jahren 1997 und 1998 sind keine Forschungsaufwendungen angefallen. Im Jahr 1999 hat der Forschungsaufwand 1,8 Mio S betragen. Die Forschungsaufwendungen des Jahres 2000 belaufen sich auf 2 Mio S. Das arithmetische Mittel der Forschungsaufwendungen der Jahre 1997 bis 1999 (Vergleichszeitraum) beträgt ein Drittel von 1,8 Mio S, also 0,6 Mio S. Die Forschungsaufwendungen des Jahres 2000 unterliegen daher mit 0,6 Mio S einem Freibetrag von 25% und mit dem übersteigenden Betrag von 1,4 Mio S einem Freibetrag von 35%.

Bei Ausmessung der für den höheren Prozentsatz in Betracht kommenden Forschungsaufwendungen sind die in den vergangenen drei Wirtschaftsjahren angefallenen Forschungsaufwendungen ungeachtet einer Geltendmachung des FFB in diesen Jahren einzubeziehen. "Forschungsaufwendungen" iS des § 4 Abs. 4 Z 4 EStG 1988 liegen allerdings nur dann vor, wenn - neben den anderen Voraussetzungen - eine Bescheinigung des Wirtschaftsminister über den volkswirtschaftlichen Wert der Erfindung ausgestellt ist oder Patentschutz besteht. Bei Fehlen dieser Voraussetzungen sind Forschungsaufwendungen für die Ermittlung des vergangenen Durchschnittsaufwandes - unabhängig von der Nichtgeltendmachung des FFB - irrelevant.

Beispiel:

Im Jahr 1997 sind Forschungsaufwendungen von 1,3 Mio S angefallen und im Jahr 1998 solche von 1,5 Mio S. Hinsichtlich der im Jahr 1997 angefallenen Forschungsaufwendungen gibt es weder eine Bescheinigung des Wirtschaftsministers noch besteht Patentschutz. Die im Jahr 1998 angefallenen Forschungsaufwendungen sind ebenfalls nicht als volkswirtschaftlich wertvoll bescheinigt, Patentschutz besteht allerdings bei Aufwendungen von 600.000 S.

Weder für 1997 noch für 1998 sind FFB geltend gemacht worden. Im Jahr 1999 hat der Forschungsaufwand 1,8 Mio S betragen, ein FFB wurde bei Vorliegen aller Voraussetzungen hiefür abgesetzt. Die Forschungsaufwendungen des Jahres 2000 belaufen sich auf 2 Mio S. Das arithmetische Mittel der Forschungsaufwendungen der Jahre 1997 bis 1999 (Vergleichszeitraum) beträgt ein Drittel von 600.000 S (aus 1998) zuzüglich 1,8 Mio S (aus 1999), also 0,8 Mio S. Die Forschungsaufwendungen des Jahres 2000 unterliegen daher mit 0,8 Mio S einem Freibetrag von 25% und mit dem übersteigenden Betrag von 1,2 Mio S einem Freibetrag von 35%.

5 Fälle der Unternehmensgründung und der Unternehmensübertragung

5.1 Unternehmensgründung

Wird ein Unternehmen neu gegründet und fallen in diesem Unternehmen sofort (also bereits im Gründungsjahr) Forschungsaufwendungen an, so beträgt der Satz für den Forschungsfreibetrag für diese Aufwendungen 35%.

5.2 Entgeltliche Unternehmensübertragung

5.2.1 Der FFB soll die Forschungsintensität in betrieblichen Einheiten fördern. Bei der Satzausmessung sind daher die Forschungsaufwendungen des Betriebsveräußerers beim Betriebserwerber zu berücksichtigen.

Beispiel:

Ein Unternehmen wird am 30.6.2000 von A an B verkauft (daher bei A Rumpfwirtschaftsjahr 1.1.2000 bis 30.6.2000, bei B Rumpfwirtschaftsjahr vom 1.7.2000 bis 31.12.2000). Die Forschungsaufwendungen des A haben betragen in den Jahren

199 8	1,2 Mio S
199 9	1,6 Mio S
200 0	2,3 Mio S (Rumpfwirtschaftsjahr 1.1.2000 bis 30.6.2000).

B hat in seinem ersten Rumpfwirtschaftsjahr (1.7.2000 bis 31.12.2000) Forschungsaufwendungen von 2,6 Mio S getätigt. Für die Ermittlung des Freibetragssatzes sind die Forschungsaufwendungen des A bei B mit einzubeziehen. Das arithmetische Mittel der Forschungsaufwendungen der Jahre 1998, 1999 und des Rumpfwirtschaftsjahrs 1.1.2000 bis 30.6.2000 (Vergleichszeitraum) beträgt ein Drittel von 5,1 Mio S, also 1,7 Mio S. Die Forschungsaufwendungen des B im Rumpfwirtschaftsjahr 1.7.2000 bis 31.12.2000 unterliegen daher mit 1,7 Mio S einem Freibetrag von 25% und mit dem übersteigenden Betrag von 0,9 Mio S einem Freibetrag von 35%.

5.2.2 Sollte lediglich ein Teilbetrieb veräußert werden, ist für den Vergleichszeitraum eine teilbetriebsbezogene Betrachtung anzustellen. Dies gilt sowohl für übertragene wie auch für zurückbehaltene Teilbetriebe.

5.2.3 Sollten die Forschungsaufwendungen im Falle einer Teilbetriebsveräußerung einem der Teilbetriebe direkt "alleine" zugeordnet werden können, ist zu unterscheiden:

- Wird der betreffende Teilbetrieb übertragen, hat der Erwerber nach Tz 5.2.1 vorzugehen; beim Veräußerer scheiden die Forschungsaufwendungen für den Vergleichszeitraum zur Gänze aus.
- Wird der betreffende Teilbetrieb beim Veräußerer des (anderen) Teilbetriebes zurück behalten, sind die Forschungsaufwendungen beim Veräußerer (weiterhin) für den Vergleichszeitraum in vollem Ausmaß miteinzubeziehen; beim Erwerber sind hinsichtlich des erworbenen (anderen) Teilbetriebes für den Vergleichszeitraum keine Forschungsaufwendungen anzusetzen.

5.2.4 Sollte im Falle einer Teilbetriebsveräußerung eine direkte Zuordnung der vergangenen Forschungsaufwendungen eine anteilige Zuordnung ergeben, sind die Forschungsaufwendungen je nach Zuordnung für die Vergleichszeiträume der Teilbetriebe zu berücksichtigen. Sollte eine direkte Zuordnung zu den Teilbetrieben nicht möglich sein, hat eine schätzungsweise Zurechnung zu erfolgen. Ergeben sich keine anderen Zuordnungskriterien, ist eine Aufteilung im Verhältnis der Verkehrswerte der einzelnen Teilbetriebe vorzunehmen.

Beispiel:

Ein Unternehmen besteht aus dem Teilbetrieb I (TB I) und dem Teilbetrieb II (TB II). Der Teilbetrieb II wird am 31.12.2000 veräußert. Im Gesamtunternehmen sind an Forschungsaufwendungen angefallen

1998	3 Mio S
1999	3,6 Mio S
2000	4,2 Mio S.

Im Jahr 2001 - also nach Trennung der Teilbetriebe - werden im TB I 1,8 Mio S Forschungsaufwendungen, im TB II (beim Erwerber) 2,5 Mio verausgabt. Die Forschungsaufwendungen der Jahre 1998 bis 2000 können den Teilbetrieben (konkret oder im Schätzungsweg) folgendermaßen zugeordnet werden: Es entfallen auf den TB I ein Drittel und auf den TB II zwei Drittel des gesamten Forschungsaufwandes der Jahre 1998 bis 2000. Die Forschungsaufwendungen sind auch für die Satzbestimmung in den beiden (getrennten) Teilbetrieben in diesem Verhältnis zuzuordnen. Dies bedeutet, daß der Inhaber des TB I im Jahr 2001 die durchschnittlichen Eindrittelaufwendungen der Jahre 1998 bis 2000 ermitteln muß, der Erwerber des TB die durchschnittlichen Zweidrittelaufwendungen dieser Jahre. Dies ergibt für den Inhaber des TB I ein Drittel

vom jährlichen Durchschnittaufwand 1998 bis 2000, das ist ein Drittel von 3,6 Mio S 1998 bis 2000, also 1,2 Mio S. Für den Erwerber des TB II ergibt dies die restlichen zwei Drittel in Höhe von 2,4 Mio S. Der Inhaber des TB I kann vom Forschungsaufwand 2001 den Freibetrag von 25% von 1,2 Mio S und den Freibetrag von 35% von den restlichen 0,6 Mio S geltend machen. Beim Erwerber des TB II gehen lediglich 0,1 Mio S in den erhöhten FFB ein, für 2,4 Mio S an Aufwand beträgt der FFB 25%.

5.3 Unentgeltliche Unternehmensübertragung

Es gelten die unter Tz 5.2 getroffenen Aussagen, einschließlich jener zu Teilbetriebsübertragungen.

5.4 Umgründungsvorgänge

Es gelten die Tz 5.2 bzw 5.3 sinngemäß. Auch im Fall von Aufwertungen kommt es im Hinblick auf die Auslegung in Tz 5.2 zu einem Einbeziehen der Verhältnisse vor dem Umgründungsvorgang.

6 Geltendmachen des FFB

6.1 Der Forschungsfreibetrag kann bei bilanzierenden Steuerpflichtigen sowohl bilanzmäßig als auch außerbilanzmäßig geltend gemacht werden. Die bilanzmäßige Geltendmachung erfolgt über die Bildung einer unversteuerten Rücklage (§ 205 HGB). Die außerbilanzmäßige Geltendmachung kann durch einen gesonderten Abzug in der Abgabenerklärung oder in einer Beilage dargestellt werden.

6.2 Das "nachträgliche" Geltendmachen des FFB oder Veränderungen an einem geltend gemachten FFB (also Geltendmachen oder Veränderung nach Abgabe der Abgabenerklärung) ist bei bilanzierenden Steuerpflichtigen bei außerbilanzmäßigem Geltendmachen des Forschungsfreibetrages in analoger Anwendung des § 4 Abs. 2 EStG 1988 nur nach den Kriterien der Bilanzänderung zulässig.

6.3 Sollten im Zuge einer Betriebsprüfung die Forschungsaufwendungen im Vergleichszeitraum beträchtlich geändert werden, ist nach Maßgabe der verfahrensrechtlichen Möglichkeiten (insbesondere § 303 BAO) eine Adaptierung der Grundlagen für die Geltendmachung eines Forschungsfreibetrages von 35% vorzunehmen.

7 Wechselbeziehung zum Bildungsfreibetrag (BFB) und zum Lehrlingsfreibetrag (LFB)

7.1 Ein Ausschluß zwischen dem BFB und dem FFB besteht nicht. Gegebenenfalls können daher spezifische Aus- und Fortbildungskosten im Forschungsbereich sowohl zu einem BFB als

des § 4 Abs. 4 Z 8 EStG 1988 führen als auch in die Bemessungsgrundlage für den FFB einbezogen werden.

7.2 Es gibt keinen gesetzlichen Ausschluß des Einbeziehens von Lohnkosten für Lehrlinge in den FFB, wenn für diese Lehrlinge ein LFB (§ 124b Z 31 EStG 1988) in Anspruch genommen wird. Umgekehrt kann der LFB für Lehrlinge auch dann geltend gemacht werden, wenn die Lohnkosten der Lehrlinge in den FFB einbezogen werden.

7.3 Wegen des Fehlens einer Ausschlußregelung im Verhältnis von BFB und LFB können gegebenenfalls auch alle drei Freibeträge nebeneinander geltend gemacht werden. Ein solcher Fall wäre dann denkbar, wenn ein Lehrling im Forschungsbereich eingesetzt wird und der Arbeitgeber für ihn forschungsspezifische Aus-oder Fortbildungskosten aufwendet, die die Voraussetzungen des § 4 Abs. 4 Z 7 EStG 1988 erfüllen.

8

Die vorstehenden Ausführungen stellen die Rechtsansicht des Bundesministeriums für Finanzen dar. Über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehende Rechte und Pflichten werden dadurch weder begründet noch können solche aus diesem Erlass abgeleitet werden.

14. Dezember 1999

Für den Bundesminister:

Dr. Quantschnigg

Für die Richtigkeit
der Ausfertigung: