



STEUERRECHT

Dr. Christian Prodinger • Wien

Investitionsprämienengesetz – inhaltliche Bestimmungen der Richtlinie

» RdW 2020/500

Mit dem Investitionsprämienengesetz wurden für abnutzbares Anlagevermögen Förderungen von 7 % oder 14 % geschaffen. Die dazu ergangene Richtlinie erscheint in diversen Punkten, so etwa im Ausschluss von Kraftfahrzeugen und bestimmten Gebäuden, in Aussagen zur Reduktion der Anschaffungs- oder Herstellungskosten durch die Prämie und in den Überlegungen zur erhöhten Prämie, rechtswidrig. Auch die praktische Umsetzung ist überaus kompliziert.

1. Einführung

Mit BGBl vom 24. 7. 2020 wurden Gesetze erlassen, die im Zuge der COVID-19-Krise steuerliche Erleichterungen und Förderungen bringen sollen.

Im Rahmen des Konjunkturstärkungsgesetzes 2020¹ wurden durch Änderungen im EStG und im KStG eine degressive Abschreibung, eine beschleunigte Abschreibung für Gebäude und ein Verlustrücktrag implementiert.

Im Rahmen des Investitionsprämienengesetzes² wurde eine Förderung von Neuinvestitionen in das abnutzbare Anlagevermögen von 7 % oder 14 % geschaffen.

Das Konjunkturstärkungsgesetz wird als steuerliches Gesetz in der Verantwortung des BMF vollzogen und wendet daher auch bekannte steuerliche Fachbegriffe und Strukturen an.

Demgegenüber wurde mit dem InvPrG ein bloßes Rahmengesetz geschaffen, das die Voraussetzungen der Förderungen nur ganz grob anreißt und in § 3 Abs 1 auf eine Förderungsrichtlinie der Bundesministerin für Digitalisierung und Wirtschaftsstandort verweist.

Bedeutsam ist, dass bei den Ausnahmen der Gesetzestext im Wesentlichen gleich gehalten wurde.³

2. Inhalte des InvPrG

Nach § 2 Abs 1 InvPrG werden materielle und immaterielle aktivierungspflichtige Neuinvestitionen in das abnutzbare Anlage-

vermögen eines Unternehmens an österreichischen Standorten gefördert, wobei die Förderung zwischen 1. 9. 2020 und 28. 2. 2021 beantragt werden kann.

Nicht förderungsfähig sind insb klimaschädliche Investitionen, unbebaute Grundstücke,⁴ Finanzanlagen,⁵ Unternehmensübernahmen und aktivierte Eigenleistungen. Detaillierungen sind in der Richtlinie vorzunehmen.

In § 2 Abs 3 InvPrG werden die klimaschädlichen Investitionen näher definiert.

Die Höhe der Prämie ergibt sich aus § 2 Abs 5 InvPrG, wobei der Regelsatz 7 % beträgt und bei Neuinvestitionen in den Bereichen Digitalisierung, Ökonomisierung und Gesundheit/Live-Science 14 % Prämie zustehen.⁶

3. Gesetzesmaterialien

Die Materialien⁷ geben den Gesetzestext in anderen Worten wieder, ohne irgendwelche inhaltlichen Darlegungen, Motive, Erläuterungen usw darzubringen.

Damit wird versucht, durch die Richtlinie eines Ministers inhaltlich ein Gesetz zu schaffen. Zum einen besteht dadurch das immanente Risiko, dass die Richtlinie nicht im Gesetz gedeckt ist, also etwa über dieses hinausgeht, oder Aussagen trifft, für die im Gesetz keine Basis gegeben ist.⁸

Auch inhaltlich ist unverständlich, warum nicht in bewährter Weise die Finanzbehörden zuständig gemacht wurden und übliche steuerliche Termini verwendet werden. Dies hätte die Interpretation und Vollziehung des Gesetzes natürlich deutlich erleichtert. Falls das BMF Kompetenzprobleme bei technischen

¹ BGBl I 2020/96.

² BGBl I 2020/88.

³ Siehe dazu auch *Mayr*, RdW 6/2020, 546.

⁴ Das geht schon aus § 2 Abs 1 InvPrG hervor, da es sich bei Grundstücken nicht um abnutzbare Vermögensgegenstände handelt. Die Redundanz ist im Ergebnis unproblematisch, systematisch aber unverständlich.

⁵ Das geht schon aus § 2 Abs 1 InvPrG hervor, da es sich bei Grundstücken nicht um abnutzbare Vermögensgegenstände handelt. Die Redundanz ist im Ergebnis unproblematisch, systematisch aber unverständlich.

⁶ Wie erwähnt, sind die Diktionen ähnlich mit § 7 Abs 1a EStG, wenn auch nicht deckungsgleich. So führt das EStG nähere Definitionen ein, die beim InvPrG fehlen.

⁷ 268 BlgNR 27. GP.

⁸ Ein Vergleich zu der gerade geführten Diskussion zu den Verordnungen des Gesundheitsministers, die mangels Deckung im Gesetz vom VfGH aufgehoben wurden, drängt sich natürlich auf.



und ökologischen Fragen befürchtete, hätten ja andere Experten beigezogen werden können.

Die Richtlinie hat nach dem Gesetz in Abstimmung mit dem BMF und dem BMK zu erfolgen, wobei vorwegnehmend eine Abstimmung mit dem BMF nur schwerlich erkennbar ist.

4. Richtlinie

Am 10. 8. 2020 wurde nunmehr die Richtlinie auf der Homepage des Bundesministeriums veröffentlicht.⁹

Diese Richtlinie kann in drei Teile gegliedert werden:

- Inhaltliche Ausführungen zu den Voraussetzungen der Prämie;
- formale Antrags-, Prüfungs-, Zahlungs- und Kontrollbestimmungen;
- Anhänge 1–3, die jene Investitionen darstellen, für die die Prämie 14 % beträgt.

In der Folge sollen insb die inhaltlichen Bestimmungen analysiert werden. Auf die anderen Bereiche wird nur cursorisch im Zusammenhang mit den inhaltlichen Bestimmungen eingegangen.

4.1. Förderungswerber

Nach 5.1.1 RL sind förderungsfähige Unternehmen solche iSd § 1 UGB. Sie müssen über Sitz und/oder Betriebsstätte in Österreich verfügen.

§ 2 Abs 1 InvPrG spricht von Unternehmen, sodass das Abstellen auf das UGB denkbar erscheint.

Es gelten daher die üblichen Begriffsdefinitionen des § 1 Abs 2 UGB.¹⁰ Freie Berufe sind dabei vom Unternehmensbegriff des § 1 Abs 2 erfasst.¹¹ Insofern wird die (betriebliche) Einkunftsart nicht entscheidend sein; auch Angehörige der freien Berufe mit Einkünften nach § 22 EStG sind förderungsfähig.

Fragen stellen sich etwa bei Gesellschafter-Geschäftsführern, die mit anderen Abgrenzungskriterien als Unternehmer angesehen werden.¹²

Bestandgeber können dann als Unternehmer angesehen werden, wenn die Beschäftigung von dritten Personen und eine Mehrzahl dauernder Vertragspartner gegeben ist, und eine nach kaufmännischen Grundsätzen geführte Buchhaltung erforderlich ist. Hilfsweise werden Größenkriterien herangezogen.¹³

⁹ Ebenso veröffentlicht wurden FAQ, die wohl eine einfachere Lesbarkeit und leichtere Antworten auf Fragen ermöglichen sollen, aber nicht die Qualität einer Rechtsquelle haben. Eine genaue Auseinandersetzung mit der Rechtsqualität dieser Richtlinie wird notwendig sein, sprengt aber den Rahmen dieser Betrachtung, die auf die Konformität der Richtlinie mit dem zugrunde liegenden Gesetz abstellen soll. Falls man die Richtlinie als Verordnung qualifizieren will, wäre diese jedenfalls nicht ordnungsgemäß kundgemacht. Geht man – wie dies bei Förderungen durchaus üblich ist – von einem rein privatwirtschaftlichen Vertragsverhältnis aus, mögen sich nur zivilrechtliche Ansprüche ergeben (nach der Richtlinie soll es sich offensichtlich um zivilrechtliche Ansprüche handeln). Trotzdem wird das Gesetz den Rahmen für die Förderung vorgeben und wird man eine Richtlinie, die diesen Rahmen überschreitet oder nicht trifft, als rechtswidrig einstufen müssen.

¹⁰ Dazu etwa *Straube ua*, UGB § 1 Tz 53 ff, 58 ff, 75 ff, 78 ff.

¹¹ *Straube ua*, UGB § 4 Tz 34.

¹² *Straube ua*, UGB § 1 Tz 29 f.

¹³ *Straube ua*, UGB § 1 Tz 77 ff.

Fraglich könnte hier sein, ob größere Vermieter, die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielen, auch förderungsfähig sind, wenn eine entsprechende Buchhaltung zumindest erforderlich ist.

Gewinnerzielungsabsicht ist nicht erforderlich.¹⁴ Somit kommen auch steuerliche Liebhabereibetriebe, soweit sie ein Anlagenverzeichnis führen, für die Prämie in Betracht.

Unternehmer kraft Rechtsform¹⁵ sind daher nur dann förderungsfähige Unternehmen, wenn sie die Voraussetzungen des § 1 UGB erfüllen.¹⁶

Ausgeschlossen sind staatliche Einheiten, Unternehmen, bei denen Insolvenzverfahren anhängig oder zu eröffnen sind, und Unternehmen, die gegen bestimmte Rechtsvorschriften verstoßen. Nach § 3 Abs 1 Z 4 InvPrG sind die persönlichen und fachlichen Voraussetzungen festzulegen. Die Richtlinie scheint insofern gesetzlich gedeckt, zumal der Ausschluss von Unternehmen von der Förderung nicht sehr weitgehend ist.

4.2. Förderungsfähige Investitionen¹⁷

Die Richtlinie wiederholt zunächst den Gesetzestext und präzisiert, dass die Vermögensgegenstände noch nicht im Unternehmen im Anlagevermögen bzw Anlagenverzeichnis aktiviert waren.

Sprachlich ist dies natürlich völlig unpräzise; allerdings muss nach dem Gesetz abnutzbares Anlagevermögen vorliegen, was auch in der Richtlinie im Ergebnis gegeben ist.

Das Abstellen auf Neuinvestitionen wird dahin gehend präzisiert, dass der Unternehmer bisher die Investition eben noch nicht getätigt hatte und sie ihm zugeht. Insofern sind ausdrücklich auch gebrauchte Wirtschaftsgüter förderungsfähig. Dies überrascht zwar, zumal etwa bei der degressiven AfA diese Wirtschaftsgüter gerade – wie üblich – ausgeschlossen sind, ist aber vom Gesetz gedeckt. Der Begriff „Neuinvestitionen“ könnte wohl auch im Sinne von neuen Wirtschaftsgütern ausgelegt werden; eine Variante, bei der auf das Vorliegen einer Investition beim Unternehmen abgestellt wird, ist aber jedenfalls denkbar, allenfalls sprachlich sogar naheliegender.

Insofern tritt das praktische Problem auf, dass diese Wirtschaftsgüter auch von Konzerngesellschaften erworben werden könnten.¹⁸ Die Richtlinie will hier auf den Konzern als Beurteilungseinheit abstellen.

Dies erscheint zu weitgehend, da eine derartige Einschränkung im Gesetz nicht vorgesehen ist und außerdem eine Definition des Konzerns fehlt. Insofern erscheint die Richtlinie gesetzwidrig.

¹⁴ *Straube ua*, UGB § 1 Tz 78.

¹⁵ § 2 UGB.

¹⁶ Dies führt zu weiteren Komplikationen.

¹⁷ 5.3. RL.

¹⁸ Vgl zur Konzernbetrachtung etwa die Regelungen der IZP und die dazu ergangene Judikatur VwGH 21. 9. 2006, 2006/15/0236.



4.3. Erste Maßnahmen¹⁹

Erste Maßnahmen müssen zwischen 1. 8. 2020 und 28. 2. 2021 – entsprechend der Regelung des § 2 Abs 1 letzter Satz InvPrG – gesetzt werden.

Die Richtlinie definiert als erste Maßnahmen:

- Bestellungen
- Kaufverträge
- Lieferungen
- Beginn von Leistungen
- Anzahlungen
- Zahlungen
- Rechnungen
- Baubeginn.

Im Wesentlichen scheint dies nachvollziehbar. Was der „Beginn von Leistungen“ genau ist, kann nicht eruiert werden. Entscheidend ist jedoch, dass erste Gespräche, Verhandlungen, Überlegungen etc noch keine „ersten Maßnahmen“ sind. Somit sind die Investitionen auch dann begünstigt, wenn die Planungsphase bereits vor dem 1. 8. 2020 gegeben war, die Investition aber im Rahmen der Maßnahmen ab dem 1. 8. 2020 in die Umsetzung gekommen ist.

Dies wird von der Richtlinie auch dahin gehend bestätigt, als Planungsleistungen, Einholung von behördlichen Genehmigungen und Finanzierungsgespräche eben noch keine ersten Maßnahmen sind.

4.4. Grenzen für förderungsfähige Investitionen²⁰

Das minimale Investitionsvolumen pro Antrag soll 5.000 €, das maximale 50 Mio € sein. Dabei ist auf den Konzern abzustellen, wenn ein Konzernabschluss aufgestellt werden muss.

Dabei sollen durchaus auch Wirtschaftsgüter mit geringen Werten, ja auch GWG, förderbar sein. Entscheidend ist – allenfalls aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung –, dass eben ein minimales Volumen gegeben sein muss. Eine derartige Grenze ist wirtschaftlich nicht sinnvoll, da auch kleinere Unternehmer gefördert werden sollten. Sie war im Steuerrecht auch nicht üblich. Die Einschränkungen sind wohl im Gesetz nicht vorgesehen. § 2 deutet keine derartigen Grenzen an. Nach § 3 Abs 1 Z 5 ist das Ausmaß und die Art der Förderung zu regeln. Allerdings ist die Prämie in § 2 Abs 5 eindeutig geregelt. Ober- und Untergrenzen einzuführen, geht wohl über die Ermächtigung hinaus.

Regelungen über Konzerne sind dem Gesetz – wie erwähnt – nicht zu entnehmen.

Aus der Begrenzung der Investition „pro Antrag“ wird – sinnvollerweise – zu folgern sein, dass von einem Unternehmen auch mehrere, letztlich beliebig viele Anträge gestellt werden können.

Die Inbetriebnahme und Bezahlung der Investition hat bis 28. 2. 2022, bei einem Volumen über 20 Mio € bis 28. 2. 2024 zu erfolgen. Übliche Haftrücklässe schaden nicht. Fraglich wird

¹⁹ 5.3.2. RL.

²⁰ 5.3.3. RL.

sein, ob die Förderung verloren geht, wenn eine Investition zwar in Betrieb genommen wird und auch funktionabel ist, aber wegen technischer Probleme entweder vorläufig noch nicht die gesamte Rechnung bezahlt wurde oder aber ein endgültiger Preisnachlass vereinbart wurde. In letzterem Fall werden wohl die förderbaren Kosten einfach geringer sein. Der Einbehalt von Teilen des Kaufpreises oder Werklohnes wegen Mängeln sollte wohl als wirtschaftlich übliche und sinnvolle Maßnahme nicht zu Nachteilen bei der Prämie führen.

4.5. Nicht förderungsfähige Investitionen²¹

Neben Anlagen, die der Förderung, dem Transport oder der Speicherung fossiler Energieträger dienen, soll auch die Errichtung von Anlagen, die fossile Energieträger direkt nutzen, ausgeschlossen sein. „Direkte Nutzung“ bedeutet dabei eine technisch-funktionale Verbindung mit der Anlage.

Dazu zählen nach der Richtlinie etwa Luftfahrzeuge, Pkw, Lkw und Schiffe, nicht nur, wenn sie dem Transport oder der Speicherung fossiler Energieträger dienen, sondern auch, wenn sie diese direkt nutzen.²² Ausgenommen²³ sollen bestimmte Hybridfahrzeuge sein, sofern die vollelektrische Reichweite mehr als 40 km beträgt und der Brutto-Listenpreis für das Basismodell 70.000 € nicht überschreitet, sonst bestimmte selbstfahrende Arbeitsmaschinen.

Diese Gesetzesauslegung überrascht.²⁴

Natürlich nützen Kraftfahrzeuge ggf Benzin oder Diesel direkt. Allerdings gilt als ausgeschlossene klimaschädliche Investition nach § 2 Abs 2 iVm § 2 Abs 3 die „Errichtung von Anlagen, die fossile Energieträger direkt nutzen“.

Nummehr ist weder der Ankauf eines Pkw noch eines Lkw die „Errichtung einer Anlage“. Schon deshalb ist der Ausschluss wohl rechtswidrig. Auch der Widerspruch zur degressiven AfA ist eklatant: Trotz insoweit gleichen Gesetzeswortlautes²⁵ ergeben sich völlig unterschiedliche Auslegungen. Der Hinweis in § 7 Abs 1a Z 1 lit a EStG auf § 8 EStG umfasst – sowohl formell als auch inhaltlich – ganz eindeutig auch Kraftfahrzeuge iSd § 8 Abs 6 EStG. Dieser Hinweis wäre aber unnötig, wenn Pkw ohnedies nach lit d ausgenommen wären. *Mayr*²⁶ nennt als Beispiel für § 8 auch ausdrücklich Pkw.

Sohin ergibt sich hinsichtlich Lkw jedenfalls, dass diese der Prämie zugänglich sein müssen. Nachdem ein Ausschluss für Pkw – zum Unterschied vom EStG – nicht gegeben ist, müssen

²¹ 5.4. RL.

²² Ausdrücklich und ganz allgemein auch in 3.2. BP 1 FAQ ausgeschlossen.

²³ Vom Ausschluss.

²⁴ Hinzuweisen ist darauf, dass in § 7 Abs 1a EStG ausdrücklich eine Definition der Anlagen, die fossile Energieträger direkt nutzen, erfolgt. Diese Präzisierung fehlt im InvPrG.

²⁵ § 7 Abs 1a EStG spricht zwar nur von Anlagen, nicht aber von der „Errichtung“ von Anlagen, definiert diese aber als Energieerzeugungsanlagen, Tank- und Zapfanlagen (...) und (systemwidrig) als Luftfahrzeuge. Im Umkehrschluss sind daher etwa Lkw keine derartigen Anlagen.

²⁶ *Mayr*, RdW 6/2020, 546.



auch diese förderungsfähig sein. Auch die Ausnahme für Luftfahrzeuge ergibt sich nur aus der gesonderten Anführung im EStG.

Die genannten Ausnahmen in der Richtlinie sind daher gesetzwidrig.

Insofern kann die Definition einer Reichweite daran nichts ändern. Festzuhalten ist, dass eine Förderungsgrenze für Hybridfahrzeuge mit 70.000 € dem Gesetz ebenfalls – nämlich dem Grunde nach – nicht zu entnehmen ist.

Natürlich wird die entstehende Unsicherheit verbunden mit dem kurzen Förderungszeitraum dazu führen, dass de facto etwa auch Lkw nicht gefördert werden können. Wer sich einen Lkw kauft, allenfalls auch einen Pkw, ist wohl jedenfalls gut beraten, die Erlangung der Förderung wenigstens zu versuchen.²⁷

Bestimmte andere Anlagen²⁸ werden ebenfalls genannt; auch hier wird fraglich sein, ob es um die „Errichtung“ einer Anlage geht.

Bezüglich der Erweiterung von Anlagen bei substanzieller Treibhausgasreduktion wird dieser Ausdruck näher definiert,²⁹ was der Zweck der Richtlinie ist.

Weiters ausgenommen³⁰ sollen leasingfinanzierte Investitionen sein, es sei denn, diese werden im antragstellenden Unternehmen aktiviert. Dies ist im Wesentlichen selbstverständlich: Aktiviert der Leasinggeber, so kann er mangels jeden Ausschlusses die Förderung geltend machen. Aktiviert der Leasingnehmer, handelt es sich um eine Anschaffung, sodass diesfalls der Leasingnehmer klarerweise die Förderung geltend machen kann.³¹

Ausgeschlossen soll der Erwerb von Gebäuden und Gebäudeanteilen (zB Geschäftslokalen) sein, ausgenommen der Direkterwerb von Befugten iSd § 117 Abs 4 GewO,³² weiters ausgeschlossen der Erwerb von Grundstücken und der Bau und Ausbau von Wohngebäuden, wenn diese zum Verkauf oder zur Vermietung an Private gedacht sind.

Diese Regelung ist mehrfach rechtswidrig und in vielen Bereichen auch sinnlos:

Nach § 2 Abs 1 InvPrG sind Neuinvestitionen in das „abnutzbare“ Anlagevermögen begünstigt. Daraus würde folgen, dass Grund und Boden nicht begünstigt ist. Nach § 2 Abs 2 InvPrG sind „unbebaute Grundstücke“ nicht förderungsfähig. Diese Regelung scheint daher redundant und insofern sinnlos.

Liegt nun ein bebautes Grundstück vor, so wäre das Gebäude jedenfalls förderungsfähig, der Grund und Boden zwar im

Umkehrschluss zu § 2 Abs 2 InvPrG wohl auch, aber nach der allgemeinen Definition eben nicht. Zwar könnte man hier eine *lex specialis* annehmen und auch den Grund und Boden zur Förderung zulassen; zwingend ist dieser Schluss jedoch nicht.

Jedenfalls sind *ex lege* Gebäude – ohne jede Einschränkung – förderungsfähig. Eine Einschränkung ergibt sich nur insofern, als ja generell eine Investition in das Anlagevermögen vorliegen muss. Wird daher ein Gebäude zur unmittelbaren Veräußerung angeschafft oder hergestellt, liegt Umlaufvermögen vor, sodass nach der Generalklausel, und nicht nach einer Sonderausnahme für Gebäude, keine Prämie zusteht.

Der Verweis auf die Gewerbeordnung ist daher ebenso unverständlich, da Makler und Hausverwalter keine Immobilien erwerben und Bauträger in das Umlaufvermögen investieren.

Die bloße Erwähnung von Grundstücken führt bestenfalls zu weiteren Missverständnissen. Dazu kommt noch, dass zu Grundstücken zivilrechtlich auch das Gebäude zählt, sodass wiederum keine präzise Abgrenzung gegeben wäre.³³ Aus steuerlicher Sicht wird die Diktion Grund und Boden im Gegensatz zum Gebäude verwendet.

Der Ausschluss der Herstellung von Wohngebäuden, wenn diese zum Verkauf gedacht sind, ist wiederum selbsterklärend und redundant. Die Herstellung von Wohngebäuden zur Vermietung an Private ist, jedenfalls wenn Unternehmereigenschaft vorliegt, ganz offensichtlich von der Förderung umfasst. Der Ausschluss in der Richtlinie ist gesetzwidrig.

Soweit der Erwerb von Gebäuden und der Bau und Ausbau von bestimmten Wohngebäuden ausgeschlossen werden, bliebe die Herstellung von Wohngebäuden zur Vermietung an Nicht-Private und die Herstellung von Nicht-Wohngebäuden übrig, die gefördert wären. Die Einschränkung ergibt sich, wie erwähnt, nicht aus dem Gesetz.

Ausgeschlossen ist der Erwerb eines Firmenwertes. Dabei ist fraglich, was unter einem Firmenwert zu verstehen ist. Wird ein Unternehmen und damit ein Firmenwert übernommen, so ist der Erwerb des Unternehmens nicht förderungsfähig. Wird aber bloß ein Kundenstock entgeltlich übernommen, müsste die Förderung zustehen.³⁴

Bezüglich der Umsatzsteuer wird auf die Vorsteuerabzugsberechtigung verwiesen. Die Diktion wirkt unnötig komplizierend und unpräzise. Unverständlich ist, warum nicht auf die bewährten Bestimmungen des EStG und des UStG zurückgegriffen wird.

4.6. Förderungshöhe³⁵

Zunächst wird als Basis der Förderung auf § 203 Abs 2 UGB bzw § 6 Z 1 EStG abgestellt. Somit werden im Ergebnis Nebenkosten förderungsfähig sein. Überraschend ist, dass bezüglich des UGB

²⁷ Inwieweit auf die Prämie ein Rechtsanspruch besteht, sei dahingestellt, siehe oben. Der Ausschluss eines Rechtsanspruchs im Begutachtungsentwurf wurde etwa auf Basis der Stellungnahme der KSW nicht übernommen. Die Richtlinie selbst spricht davon, dass kein Rechtsanspruch besteht.

²⁸ Zur Gebäudekonditionierung und Warmwasseraufbereitung auf Basis fossiler Energieträger und Anlagen zur Erzeugung von Prozesswärme.

²⁹ Energieeinsparung von mehr als 10 % oder Reduktion von 25.000 t CO_{2e} pa (eine höhere Reduktion wäre nach dem Wortlaut der Richtlinie schädlich; gemeint ist wohl ein Mindestmaß an Reduktion).

³⁰ Soweit die Richtlinie nur die Ausnahmen aus dem Gesetz übernimmt, wird darauf nicht eingegangen, falls keine interpretativen Probleme auftreten.

³¹ Ein teilweise kolportierter Ausschluss von Leasingfinanzierungen findet daher nicht statt (siehe auch 3.2. BP 4, 3.14. und 3.13. FAQ).

³² Immobilienmakler, Immobilienverwalter, Bauträger.

³³ Im Gesetz werden „unbebaute Grundstücke“ ausgenommen, sodass es hier kein Gebäude geben kann, das zum Grundstück gehört.

³⁴ Siehe zB *Marschner* in *Jakob EStG § 4 Tz 173 „Firmenwert“*; *VwGH* 21. 11. 2007, 2004/13/144.

³⁵ 5.6. RL.



nur auf Anschaffungskosten abgestellt wird. Herstellungskosten müssen förderungsfähig sein, sind aber in § 203 Abs 3 UGB geregelt. Insofern hängt die Bestimmung in der Luft.

Die höhere Förderung von 14 % ergibt sich aus den Anhängen 1–3. In den Anhängen sind kasuistisch eine Vielzahl von Anlagen, die eben den Bereichen Digitalisierung, Ökologisierung und Gesundheit/Life-Science entsprechen sollen, angeführt. Eine Analyse sprengt den Umfang des Beitrags. Erwähnt sei jedoch, dass durch die Aufzählung diverser Anlagen natürlich Abgrenzungsfragen auftreten werden und auch nicht klar sein wird, ob die Nicht-Aufzählung bestimmter anderer Anlagen dem Gesetz entspricht. Soweit nämlich zwei Anlagen unter die genannten Begriffe subsumierbar sind und nur eine Anlage in den Anhängen genannt ist, ist das Gesetz verletzt und wird ein gleichheitswidriger Inhalt unterstellt.

Manche Punkte³⁶ sind wieder völlig unverständlich. In der zitierten Stelle ist die „thermische Gebäudesanierung“ als ökologische Investition einer Prämie von 14 % zugänglich. Genannt werden etwa Verbesserung des Wärmeschutzes, Dämmungen und die Sanierung bzw der Austausch von Fenstern etc.³⁷ Nun mögen diese Investitionen wirtschaftlich und ökologisch durchaus sinnvoll und förderungswürdig sein. Allerdings sind sie nach ganz hA als Erhaltungsaufwand eben nicht zu aktivieren und schon gar nicht „aktivierungspflichtig“. Dies bedeutet, dass zwar unter bestimmten, im Detail genau zu prüfenden³⁸ Voraussetzungen die erhöhte Prämie von 14 % zusteht, allerdings rechtlich überhaupt keine Prämie gewährt werden darf.³⁹

Abschließend wird in diesem Punkt geregelt, dass der Zuschuss nach § 3 Abs 1 Z 6 EStG von der Einkommensteuer befreit sei. Weiter unten⁴⁰ wird „klarstellend“ festgehalten, dass die Zuschüsse die Basis der Absetzung für Abnutzung entsprechend reduzieren.

Diese Aussage ist aufreizend rechtswidrig:

§ 3 Abs 1 Z 6 EStG regelt tatsächlich die Steuerfreiheit von bestimmten Subventionen. Hinsichtlich der Auswirkung auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten können zum einen die Regelungen des § 20 EStG bzw des § 12 KStG einschlägig sein. Zum anderen regelt § 6 Z 10 EStG, dass die Anschaffungs- oder Herstellungskosten um (etwa) nach § 3 Abs 1 Z 6 EStG gewährte Förderungen zu reduzieren seien.

Allerdings übersieht die Frau Bundesministerin hier, dass mit dem Konjunkturstärkungsgesetz 2020 auch § 124b Z 365 EStG aufgenommen wurde.

Diese Bestimmung lautet: „Die COVID-19 Investitionsprämie für Unternehmen nach dem Investitionsprämienengesetz, BGBl. I

Nr. 88/2020, stellt keine Betriebseinnahme dar; § 6 Z 10, § 20 Abs. 2 und § 12 Abs. 2 KStG 1988 sind auf sie nicht anwendbar.“

Eine Kürzung der Anschaffungskosten oder der Herstellungskosten findet daher ganz offensichtlich nicht statt. Es verwundert, wenn die zuständige Bundesministerin ein Gesetz, das am gleichen Tag in BGBl kundgemacht wurde, nicht kennt oder schlechthin ignoriert. Auch die Abstimmung mit dem BMF scheint hier allenfalls verbesserungsfähig.

4.7. Abwicklung⁴¹

Hinsichtlich dieses technischen Punktes sollen vier Fragestellungen herausgegriffen werden:

4.7.1. Abrechnung⁴²

Wird eine Prämie von mindestens 12.000 € gewährt, muss der Unternehmer seine Abrechnung „in Bezug auf die Aktivierung“ zusätzlich von einem Wirtschaftsprüfer, Steuerberater oder Bilanzbuchhalter bestätigen lassen.⁴³ In 6.4.1. werden bestimmte Haftungseinschränkungen für diese Berufsgruppe implementiert.

Es ist festzuhalten, dass die beliebte staatliche Praxis, Berater in die Haftung hineinzuziehen, mit aller Deutlichkeit abzulehnen ist: Die Berater haben ihre Klienten zu beraten und diesen für ihre Tätigkeiten zu haften. Sie sind jedoch keine Erfüllungsgehilfen der staatlichen Stellen. Förderungswerber ist der Unternehmer. Die Überprüfungen sollen daher durch AWS oder durch die Finanzbehörden erfolgen.

4.7.2. Sperrfrist⁴⁴

Weiters⁴⁵ wird eine Sperrfrist von drei Jahren implementiert, innerhalb welcher die Vermögensgegenstände in der österreichischen Betriebsstätte zu belassen sind.

Ausgenommen sei Software, die auch international genutzt werden kann. Was dies – insb in der Abgrenzung – genau heißen soll, ist unergründlich.⁴⁶ Im Fall des Ausscheidens aufgrund von höherer Gewalt oder eines technischen Gebrechens darf eine Ersatzinvestition getätigt werden. Auch dies verwundert, da gerade beim nicht-freiwilligen Ausscheiden, also etwa bei höherer Gewalt, eine Ersatzinvestition im Steuerrecht nicht gefordert wird.⁴⁷

³⁶ Bspw Anhang 1 Punkt 5.

³⁷ Zu beachten ist dabei, dass durch einen Link in der Richtlinie auf vier Seiten weitere überaus komplizierende Zusatzvoraussetzungen normiert werden.

³⁸ Und durchaus im Hinblick auf die Rechtskonformität zu hinterfragenden.

³⁹ Natürlich kann dies dem Förderungswerber egal sein, wenn er die Prämie beantragt und auch tatsächlich ausbezahlt erhält. Rechtskonform wäre eine derartige Vorgangsweise nicht.

⁴⁰ 6.4. Abs 3 RL.

⁴¹ 6. RL

⁴² 6.4. RL.

⁴³ Würde etwa die oben genannte Sanierung beantragt werden, müsste die Bestätigung die Aktivierung umfassen, was eben nicht möglich ist und allenfalls, ironischerweise bei peinlicher Beachtung der Richtlinie, zur Haftung des Bestätigenden führen würde.

⁴⁴ 6.6. RL.

⁴⁵ 6.6. TS 2 RL.

⁴⁶ Vgl zur Vermietung aus einer österreichischen Betriebsstätte zB die Regelungen zur IZP (§ 108e Abs 2 TS 3 EStG) und die dazu ergangene Judikatur.

⁴⁷ Vgl etwa § 10 Abs 5 letzter Satz EStG.



4.7.3. Unternehmensübertragung⁴⁸

Für den Fall der Eröffnung eines Insolvenzverfahrens, der entgeltlichen Veräußerung,⁴⁹ bei einer Aus- und Umgründung⁵⁰ und bei Übergabe durch Schenkung oder im Erbwege muss gesichert sein, dass das Unternehmen fortgeführt wird und der Rechtsnachfolger die Förderungsvoraussetzungen weiterhin erfüllt.

4.7.4. Rückzahlung⁵¹

Förderungen sind zB zurückzuzahlen, wenn diese widmungswidrig verwendet worden sind. Diese Bestimmung löst wohl große Rätsel aus: Weder im Gesetz noch in der Richtlinie ist eine Widmung der Förderung vorgesehen. Wie man dann die Förderung⁵² widmungswidrig verwenden soll, muss im Dunkeln bleiben.

Weiters hat eine Rückzahlung zu erfolgen, wenn das GIBG oder das Bundes-Behindertengleichstellungsgesetz verletzt wurde. Was diese Gesetze mit der Gewährung einer Prämie zu

tun haben sollen, ist unergründlich. Eine gesetzliche Deckung für diese Ausschlüsse ist jedenfalls nicht ersichtlich.

5. Zusammenfassung

Die Investitionsprämie steht für aktivierungspflichtige Neuinvestitionen in das abnutzbare Anlagevermögen iHv 7 % oder 14 % zu. Die dazu ergangene Richtlinie ist insb hinsichtlich der Ausnahmen, etwa für Pkw, Lkw und bestimmte Gebäude, mit dem Gesetz nicht in Einklang zu bringen. Weiters wird für einen sehr begrenzten Zeitraum von sieben Monaten eine sehr komplizierte Regelung geschaffen, die statt auf bewährte steuerliche Termini auf eigene Definitionen zurückgreift, die allerdings oftmals misslungen sind.

⁴⁸ 6.8.1. RL.

⁴⁹ Auch hier fragt man sich aus steuerlicher Sicht, wie man unentgeltlich veräußert.

⁵⁰ Was immer eine Ausgründung sein mag.

⁵¹ 6.8.2. RL.

⁵² Die Richtlinie verwendet für ein und dasselbe verschiedene Begriffe wie Förderung oder Zuschuss.



Der Autor:

Dr. Christian Prodingler ist Steuerberater in Wien. Seine Tätigkeitsschwerpunkte sind Umstrukturierungen, Immobilienbesteuerung, Leasing und Rechtsmittel sowie die Kollegenberatung.

✉ office@christianprodingler.com

🌐 lesen.lexisnexis.at/autor/Prodingler/Christian

Foto: Philipp Faye-Horak

VwGH: Aufgespaltener Konzernerbwerb unschädlich

» RdW 2020/501

Kauft eine österreichische GmbH einen grenzüberschreitend aufgestellten Konzern, indem sie einerseits die in Österreich ansässigen Gesellschaften ankauft und andererseits (möglicherweise auch zeitgleich) deren ausländische Muttergesellschaft, steht dies weder einer Firmenwertabschreibung nach § 9 Abs 7 KStG (alt) noch der Absetzbarkeit der Fremdfinanzierungszinsen für den Beteiligungskauf entgegen. – **VwGH 6. 7. 2020, Ro 2019/13/0018.**

Im Rahmen der Gruppenbesteuerung hatte es § 9 Abs 7 KStG idF StRefG 2005 BGBl I 2004/57 einer Muttergesellschaft erlaubt, beim Erwerb einer Beteiligung an einer *inländischen* Gesellschaft („unbeschränkt steuerpflichtige Beteiligungsgesellschaft“), die Mitglied der Gruppe wird, eine Firmenwertabschreibung von bis zu 50 % der Anschaffungskosten der Beteiligung vorzunehmen. Nach dem Wortlaut des Gesetzes war das aber beim Erwerb einer Beteiligung an einer ausländischen Gesellschaft nicht möglich. Der EuGH entschied dann mit Urteil vom 6. 10. 2015, C-66/14, *Finanzamt Linz*, dass der Ausschluss der EU-ausländischen Beteiligung gegen die Niederlassungsfreiheit verstößt. Konsequenz

dieses EuGH-Urteils war im Rahmen des § 9 Abs 7 KStG die Ausdehnung der Firmenwertabschreibung auf Beteiligungsgesellschaften mit Sitz in anderen Mitgliedstaaten (vgl. *Pinetz/Stefaner*, in *Lang et al* (Hrsg), KStG², § 9 Rz 107), allerdings nur für Beteiligungsanschaffungen vor dem 1. 3. 2014. Mit dem AbgÄG 2014 BGBl I 2014/13 war nämlich – schon im Hinblick auf die erwartete EuGH-Entscheidung – die Firmenwertabschreibung auch bezüglich des Erwerbs inländischer Beteiligungsgesellschaften abgeschafft worden (zur Weiterführung der Firmenwertabschreibung für vor dem Stichtag erworbene Beteiligungen siehe § 26c Z 47 KStG).

Eine in Rede stehende Firmenwertabschreibung war gesetzlich ausgeschlossen, wenn die Beteiligung von einem *konzernzugehörigen* Unternehmen oder von einem einen beherrschenden Einfluss ausübenden Gesellschafter erworben wurde.

Wollte eine österreichische Gesellschaft einen grenzüberschreitenden Konzern mit ausländischer Spitze als Ganzes (zur Eingliederung in die eigene Gruppe) kaufen, so war nach dem Wortlaut des seinerzeitigen § 9 Abs 7 KStG idF StRefG 2005 eine Firmenwertabschreibung nur erreichbar, indem die inländischen Gesellschaften („unbeschränkt steuerpflichtige Beteiligungsges-