

DIPLOMARBEIT

Titel der Diplomarbeit

„Der Gewinnfreibetrag gem. § 10 EStG 1988“

Verfasserin

Marlene Velecky

angestrebter akademischer Grad

Magistra der Sozial- und Wirtschaftswissenschaften
(Mag. rer. soc. oec.)

Wien, 2012

Studienkennzahl lt. Studienblatt:
Studienrichtung lt. Studienblatt:
Betreuer / Betreuerin:

A 157
Diplomstudium Internationale Betriebswirtschaft
o. Univ.-Prof. Dr. Dr. Eduard Lechner

Inhaltsverzeichnis

Beispielverzeichnis.....	III
Abkürzungsverzeichnis	IV
1 Einleitung.....	1
2 Gewinnfreibetrag gem. § 10 EStG 1988 ab der Veranlagung 2013.....	2
2.1 Allgemein.....	2
2.2 Anwendungsbereich	2
2.3 Bemessungsgrundlage.....	3
2.4 Höhe des Gewinnfreibetrages	5
2.5 Grundfreibetrag	6
2.6 Investitionsbedingter Gewinnfreibetrag.....	7
2.7 Begünstigte Wirtschaftsgüter.....	9
2.8 Bilanzierung mit abweichendem Wirtschaftsjahr	14
2.9 Pauschalierung gem. § 17 EStG 1988.....	16
2.10 Mitunternehmerschaften	17
2.11 Mehrere Betriebe.....	25
2.12 Nachversteuerung und Ersatzbeschaffung	29
2.13 Berücksichtigung bei den Sozialversicherungsbeiträgen und deren Auswirkungen.....	35
2.14 Änderungen des Gewinnfreibetrages gegenüber der Fassung bis zur Veranlagung 2012	38
3 Freibetrag für investierte Gewinne gem. § 10 EStG 1988 bis zur Veranlagung 2009	41
3.1 Allgemein.....	41
3.2 Anwendungsbereich	41
3.3 Bemessungsgrundlage.....	42
3.4 Höhe des Freibetrages für investierte Gewinne	42
3.5 Begünstigte Wirtschaftsgüter	43
3.6 Pauschalierung gem. § 17 EStG 1988.....	43

3.7 Mitunternehmerschaften	44
3.8 Mehrere Betriebe	48
3.9 Nachversteuerung und Ersatzbeschaffung	49
3.10 Berücksichtigung bei der Sozialversicherung.....	50
4 Gegenüberstellung Gewinnfreibetrag und Freibetrag für investierte Gewinne.....	51
5 Zweck des Gewinnfreibetrages	54
6 Schlussfolgerung	56
7 Zusammenfassung	60
Literaturverzeichnis	62
Quellenverzeichnis	64
Abstract	67
Lebenslauf.....	69

Beispielverzeichnis

Beispiel 2.3-1: Berücksichtigung GFB bei ausländischen Progressionseinkünften	4
Beispiel 2.3-2: Bemessungsgrundlage bei ausländischen Verlusten	5
Beispiel 2.3-3: Berücksichtigung GFB bei inländischen Verlusten und positiven ausländischen Progressionseinkünften	5
Beispiel 2.5-1: Gegenüberstellung Grundfreibetrag und begünstigte Besteuerung der sonstigen Bezüge.....	7
Beispiel 2.6-1: Berechnung des Gewinnfreibetrages	8
Beispiel 2.7-1: Betriebliche Zuordnung bei ausländischer Nutzung	10
Beispiel 2.7-2: Darstellung Fristenlauf	11
Beispiel 2.7-3 Darstellung Zuordnung von Gebäudeinvestitionen.....	12
Beispiel 2.10-1: Gegenüberstellung GFB bei Mitunternehmerschaft und Einzelunternehmen	18
Beispiel 2.10-2: Gestaltungsmöglichkeiten aufgrund der Forderung der KWT.....	19
Beispiel 2.10-3: Berücksichtigung von begünstigten Wirtschaftsgütern bei Mitunternehmerschaftsanteil im Betriebsvermögen	21
Beispiel 2.10-4: Darstellung Gewinnermittlung Mitunternehmerschaft	243
Beispiel 2.11-1: Berechnung des Gewinnfreibetrages bei mehreren Betrieben	276
Beispiel 2.11-2: Berechnung des Gewinnfreibetrages bei mehreren Betrieben mit amtlicher Zuordnung des Grundfreibetrages	28
Beispiel 2.12-1: Fristenlauf bei Ersatzbeschaffung am Tage des Ausscheidens.....	30
Beispiel 2.12-2: Fristenlauf bei Ersatzbeschaffung nach dem Tag des Ausscheidens.....	31
Beispiel 2.12-3: Fristenlauf bei Ersatzbeschaffung für Wertpapiere mit verschiedenen Anschaffungszeitpunkten	32
Beispiel 2.12-4: Schatteneffekt bei Nachversteuerung	34
Beispiel 2.13-1: Berechnung der GSVG-Rückstellung.....	38
Beispiel 3.7-1: Ermittlung FBiG bei Mitunternehmerschaften mit Sonderbetriebsausgaben	45
Beispiel 3.7-2 Berechnung FBiG Mitunternehmerschaft mit Berücksichtigung von Einzelunternehmen	476
Beispiel 3.7-3: Rechnungslegungspflichtige Mitunternehmerschaft mit Einnahmen-Ausgaben-Rechner als Beteiligten	48
Beispiel 3.7-4: Mitunternehmer mit rechnungslegungspflichtigen Beteiligten.....	48
Beispiel 3.10-1: Auswirkung des FBiG auf die Sozialversicherungsbeiträge.....	51

Abkürzungsverzeichnis

1. StabG 2012	1. Stabilitätsgesetz 2012
Abs.	Absatz
Afa	Absetzung für Abnutzung
BAO	Bundesabgabenordnung
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BMF	Bundesministerium für Finanzen
bzw.	beziehungsweise
EStG 1988	Einkommenssteuergesetz 1988
EStR	Einkommenssteuerrichtlinien
EU	Europäische Union
EWR	Europäischer Wirtschaftsraum
FBiG	Freibetrag für investierte Gewinne
GFB	Gewinnfreibetrag
GSVG	Gewerbliche Sozialversicherungsgesetz
idF.	in der Fassung
ImmoESt	Immobilienvertragssteuer
invGFB	investitionsbedingter Gewinnfreibetrag
iVm.	in Verbindung mit
iZm.	im Zusammenhang mit
Jhg.	Jahrgang
KWT	Kammer der Wirtschaftstreuhänder
lit.	Litera
MU	Mitunternehmerschaft
Rz	Randziffer
S.	Seite
StRefG 2009	Steuerreformgesetz 2009
Ts	Teilstrich
UGB	Unternehmensgesetzbuch
UStG 1994	Umsatzsteuergesetz 1994
VfGH	Verfassungsgerichtshof
Vgl.	vergleiche
VwGH	Verwaltungsgerichtshof
WG	Wirtschaftsgüter

Z
zB.
KMU

Ziffer
zum Beispiel
Klein- und Mittelunternehmen

1 Einleitung

Der Gewinn eines Betriebes definiert sich als „[...]der durch doppelte Buchführung zu ermittelnde Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres“¹ bei der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich bzw. als „der Überschuß der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben[...]“² bei der Gewinnermittlung durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung. Ein Freibetrag ist im österreichischen Steuerrecht ein steuerfreigestellter Betrag und mindert somit die zu versteuernden Einkünfte.³ Der Gewinnfreibetrag stellt somit eine Steuerfreistellung eines Teiles des steuerpflichtigen Unterschiedsbetrages, ermittelt durch Betriebsvermögensvergleich, bzw. des Überschusses, ermittelt durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung, dar.

In dieser Diplomarbeit sollen die gesetzliche Gestaltung, sowie eventuelle Problematiken im Zusammenhang mit der Anwendung des Gewinnfreibetrages dargestellt und seinem „Vorgänger“, dem Freibetrag für investierte Gewinne, kurz gegenübergestellt werden. In weiterer Folge wird auf den Zweck der Einführung des Gewinnfreibetrages eingegangen und auf dessen Erfüllung überprüft. Zum Schluss soll dann noch die Kürzung des Gewinnfreibetrages durch das 1. StabG 2012 kritisch betrachtet werden.

Da der Gewinnfreibetrag jedoch nicht nur Einfluss auf die steuerliche Belastung von Unternehmen nimmt, sondern auch auf die Beiträge zur Sozialversicherung, soll diese Auswirkung hier auch untersucht und eine mögliche Problemstellung im Zusammenhang mit dieser gelöst werden.

Als gesetzliche Grundlage wurde überwiegend das Einkommensteuergesetz 1988 (EStG 1988) idF. BGBl. I Nr. 22/2012 verwendet. Im Text wird für die Lesbarkeit nur EStG 1988 angegeben. Sollte sich der angegebene Paragraph auf eine ältere Fassung des EStG 1988 beziehen, wird dies in der Fußnote ausgewiesen.

¹ § 4 Abs. 1 erster Satz EStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 22/2012.

² § 4 Abs. 3 erster Satz EStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 22/2012.

³ Vgl. Tumpel (2007) Definition: Freibetrag.

2 Gewinnfreibetrag gem. § 10 EStG 1988 ab der Veranlagung 2013

2.1 Allgemein

Der Gewinnfreibetrag gem. § 10 EStG 1988, welcher eine Erweiterung des Freibetrages für investierte Gewinne (siehe Kapitel 3) darstellt, wurde mit dem Steuerreformgesetz 2009⁴ (StRefG 2009) eingeführt und ist seit der Veranlagung 2010 gültig.⁵ Die letzten Änderungen des Gewinnfreibetrages sind durch das 1. Stabilitätsgesetz 2012⁶ (1. StabG 2012) mit 30. 3. 2012 in Kraft getreten und gelten für die Veranlagungen 2013 bis 2016. Danach ist der Gewinnfreibetrag wieder in der letzten Fassung vor dem 1. StabG 2012 anzuwenden.⁷ Diese zeitliche Beschränkung ist vorgesehen, da die grundlegende Änderung, die vorgesehene Staffelung des für den Gewinnfreibetrag anzuwendenden Prozentsatzes (Solidarabgabe), alleinig aus budgetären Erwägungen erfolgt. Diese Solidarabgabe ist in Anlehnung an die Änderungen der begünstigten Besteuerung der sonstigen Bezüge gem. § 67 EStG 1988 erforderlich.⁸ Diese Änderung soll laut BMF zu einer Mehrbelastung bei den Verwaltungskosten für die Unternehmen von rund € 500.000,00 führen. Gemeinsam mit der Mehrbelastung in der Lohnverrechnung aufgrund der Solidarabgabe bei den nichtselbständigen Einkünften von rund € 1.300.000,00, ergibt dies eine voraussichtliche Steigerung der Verwaltungslasten iHv. € 1.500.000,00 für den vorgesehenen Zeitraum.⁹ Das BMF erwartet sich aufgrund der Solidarabgabe eine Erhöhung der Steuerabgaben iHv. € 550.000.000,00 für denselben Zeitraum, welcher wiederum eine Mehrbelastung für die Unternehmer und Arbeitnehmer darstellt.¹⁰

2.2 Anwendungsbereich

Der Gewinnfreibetrag kann nur von natürlichen Personen bei der Gewinnermittlung im Zuge der betrieblichen Einkunftsarten gem. § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG 1988 einkunftsmindernd berücksichtigt werden.¹¹ Aufgrund dieser Einschränkungen kann der Gewinnfreibetrag von juristischen Personen, sowie von natürlichen Personen, welche

⁴ Bundesgesetzblatt Teil I vom 31. 03. 2009, Nr. 26/2009, abrufbar unter www.ris.bka.gv.at (Bundesrecht – Bundesgesetzblatt authentisch ab 2004), (BGBl. I Nr. 26/2009).

⁵ Siehe § 124b Z 153 EStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 26/2009 und vgl. ErlRV 54/XXIV. GP S. 7.

⁶ Bundesgesetzblatt Teil I vom 31. 03. 2012, Nr. 22/2012, abrufbar unter www.ris.bka.gv.at (Bundesrecht – Bundesgesetzblatt authentisch ab 2004), (BGBl. I Nr. 22/2012).

⁷ Siehe § 124 b Z 214 EStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 22/2012.

⁸ Vgl. ErlRV 354/ME XXIV. GP S. 4.

⁹ Vgl. ErlRV 354/ME XXIV. GP S. 2.

¹⁰ Vgl. ErlRV 354/ME XXIV GP S. 1-2.

¹¹ Siehe § 10 Abs. 1 iVm. § 2 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 22/2012.

außerbetriebliche Einkünfte, wie zB. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gem. § 28 EStG 1988, erzielen, nicht angewendet werden.

Im Gegensatz zu dem Freibetrag für investierte Gewinne steht der Gewinnfreibetrag nicht nur bei der Gewinnermittlung durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung gem. § 4 Abs. 3 EStG 1988, sondern auch bei Bilanzierung gem. § 4 Abs. 1 bzw. § 5 EStG 1988, sowie mit Einschränkung bei der Anwendung der Pauschalierung gem. § 17 EStG 1988 (Kapitel 2.9) zu.¹²

2.3 Bemessungsgrundlage

Zur Berechnung des Gewinnfreibetrages dient der Betriebsgewinn als Bemessungsgrundlage. Der Gewinn ist hierfür um die Veräußerungsgewinne gem. § 24 EStG 1988, sowie die Einkünfte im Sinne der Einkünfte aus Kapitalvermögen gem. § 27 Abs. 2 Z 1 und 2 EStG 1988 und der Einkünfte aus der privaten Grundstücksveräußerung gem. § 30 EStG 1988, auf welche der besondere Steuersatz von 25 % gem. § 27a Abs. 1 bzw. § 30a Abs. 1 EStG 1988 angewendet wird, zu bereinigen.¹³ Übergangsgewinne bzw. -verluste gem. § 4 Abs. 10 EStG 1988 sind hingegen in der Bemessungsgrundlage enthalten.¹⁴

Aufgrund der Wortwahl „[...]angewendet wird[...]“¹⁵ bei der Ausnahme von endbesteuerungsfähigen Kapitalbeträgen könnte nun angenommen werden, dass bei der freiwilligen Tarifbesteuerung dieser endbesteuerungsfähigen Erträge, diese in die Bemessungsgrundlage des Gewinnfreibetrages einbezogen werden können. Jedoch steht dieser Einbeziehung der § 20 Abs. 2 Ts 2 EStG 1988 entgegen, welcher die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen im wirtschaftlichen Zusammenhang mit diesen endbesteuerungsfähigen Erträgen ausschließt, auch wenn diese der Tarifbesteuerung unterworfen werden. Daher können diese Erträge nie bei der Bemessungsgrundlage berücksichtigt werden.¹⁶ Dieser Meinung des BMF, welche im Salzburger Steuerdialog 2010 vertreten wurde, steht eine Aussage des Gesetzgebers entgegen, welche in den Erläuterungen zur Regierungsvorlage zu den Änderungen des § 10 EStG 1988 durch das 1. StabG 2012 zur Einbeziehung der Erträge aus Grundstücksveräußerungen, welche der durch das 1. StabG 2012 eingeführten Immobilienertragssteuer unterliegen, getätigt wird. Hier wird angeführt, dass diese Erträge korrespondierend zu den

¹² Siehe § 10 Abs. 1 EStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 22/2012.

¹³ Siehe § 10 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 22/2012.

¹⁴ Vgl. Rz 3822 EStR 2000 idF. 14. 12. 2011.

¹⁵ § 10 Abs. 1 Z 1 Ts 2 und Ts 3 EStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 22/2012.

¹⁶ Vgl. Renner (2010) S. 970f.

endbesteuerungsfähigen Kapitalerträgen, „[...]die nicht in die Tarifversteuerung einbezogen werden[...]“¹⁷, nicht in die Bemessungsgrundlage einbezogen werden. Daraus kann herausgelesen werden, dass vom Gesetzgeber eine Einbeziehung von endbesteuerungsfähigen Einkünften, welche der Tarifversteuerung unterworfen werden, doch für den Gewinnfreibetrag herangezogen werden können.¹⁸ Die Einbeziehung dieser Einkünfte wird jedoch aufgrund der Einkommensteuerrichtlinien 2000 (EStR), sowie der Judikatur zur Einstufung des Freibetrages für investierte Gewinne als fiktive Betriebsausgabe, auf welchen der Gewinnfreibetrag aufgebaut ist, iVm. § 20 Abs. Abs. 2 Ts 2 EStG 1988 nicht anerkannt werden.¹⁹ Obwohl andererseits beim Freibetrag für investierte Gewinne eine Berücksichtigung dieser Erträge bei freiwilliger Veranlagung zum Tarifsteuersatz laut den EStR möglich war.²⁰

Da der Gewinnfreibetrag auf Basis des gesamten Betriebsgewinnes berechnet wird, sind beim Vorliegen von ausländischen Einkünften des Betriebes auch diese in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen. Sollten die ausländischen Einkünfte aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens unter Progressionsvorbehalt von der österreichischen Einkommensteuer befreit sein, dann ist der Gewinnfreibetrag anhand des Verhältnisses der inländischen und ausländischen Einkünfte aufzuteilen und kürzt dadurch, wie im Beispiel 2.3-1, den ausländischen Gewinn für die Berücksichtigung bei der Steuerprogression.²¹

Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 100, davon im Inland 30 und im Ausland 70.

Inländische Einkünfte nach GFB 26,10 (30 - 13%)

Progressionseinkünfte nach GFB 60,90 (70 – 13%)

Beispiel 2.3-1: Berücksichtigung GFB bei ausländischen Progressionseinkünften
(Quelle: Rz 3823a EStR 2000 idF. 14. 12. 2011)

Sollte der Betrieb im Ausland Verluste und im Inland Gewinne erzielen, sind auch die ausländischen Verluste gem. § 2 Abs. 8 EStG 1988 im Inland zu berücksichtigen.

¹⁷ ErlRV 1680/XXIV. GP, S. 17, 2. Absatz, 1. Satz.

¹⁸ Vgl. ErlRV 1680/XXIV. GP, S. 17.

¹⁹ Vgl. Rz 3822 EStRI 2000 idF. 14. 12. 2011 und VwGH 2008/15/0333.

²⁰ Vgl. Rz 3712 EStRI 2000 idF. 14. 12. 2011.

²¹ Vgl. Rz 3823a EStRI 2000 idF. 14. 12. 2011.

Somit beeinflussen auch diese die Bemessungsgrundlage und den maximal möglichen Gewinnfreibetrag.²² (siehe Beispiel 2.3-2)

Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 80, davon im Inland 100, im Ausland -20.

Da die negativen ausländischen Einkünfte in Österreich zu berücksichtigen sind, kann der GFB nur von 80 bemessen werden.

Beispiel 2.3-2: Bemessungsgrundlage bei ausländischen Verlusten
(Quelle: Rz 3823a EStR 2000 idF. 14. 12. 2011)

Jedoch ist im umgekehrten Fall, also wenn im Inland Verluste vorliegen und im Ausland Gewinne, welche die Verluste übersteigen, nur dann der Gesamtgewinn für die Bemessungsgrundlage heranzuziehen, wenn positive inländische nichtbetriebliche Einkünfte vorliegen wie in Beispiel 2.3-3.²³

Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 80, davon im Inland -20, im Ausland 100; zusätzlich inländische Einkünfte aus VuV in Höhe von 50.

Inländische gewerbliche Einkünfte (kein GFB möglich)
Progressionseinkünfte nach GFB 89,60 (100 – 13% von 80).

Beispiel 2.3-3: Berücksichtigung GFB bei inländischen Verlusten und positiven ausländischen Progressionseinkünften (Quelle: Rz 3823a EStR 2000 idF. 14. 12. 2011)

2.4 Höhe des Gewinnfreibetrages

Der Gewinnfreibetrag ist gestaffelt und ist nur auf die ersten € 580.000,00 des Gewinnes anzuwenden. Für den übersteigenden Betrag kann kein Gewinnfreibetrag geltend gemacht werden.²⁴ Die Staffelung sieht vor, dass

„[...]“ Für die ersten 175 000 Euro der Bemessungsgrundlage	13%,
- für die nächsten 175 000 Euro der Bemessungsgrundlage	7%,
- für die nächsten 230 000 Euro der Bemessungsgrundlage	4,5%[...]“ ²⁵

²² Vgl. Rz 3823a EStR 2000 idF. 14. 12. 2011.

²³ Vgl. Rz 3823a EStR 2000 idF. 14. 12. 2011.

²⁴ Siehe § 10 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 22/2012.

²⁵ § 10 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 22/2012.

gewinnmindernd angesetzt werden können. Somit kann ein maximaler Gewinnfreibetrag von € 45.350,00 in Abzug gebracht werden.²⁶ Diese Beschränkung der Höhe nach ist nicht auf den einzelnen Betrieb bezogen, sondern auf die Summe aller betrieblichen Gewinne, welche der Steuerpflichtige in dem jeweiligen Veranlagungsjahr erzielt hat und ist somit subjektbezogen.²⁷

Der Gewinnfreibetrag ist unterteilt in einen Grundfreibetrag (Kapitel 2.5), welcher nur für die ersten € 30.000,00 des Gewinnes des Steuerpflichtigen zusteht und einen investitionsbedingten Gewinnfreibetrag (Kapitel 2.6).²⁸

2.5 Grundfreibetrag

Der Grundfreibetrag steht dem Steuerpflichtigen bei den aus seinen betrieblichen Einkünften in Summe erwirtschafteten Gewinnen für die ersten € 30.000,00 seines Gewinnes zu und erfordert keine Investitionen. Da dieser Teil des Gewinnes somit zu den ersten € 175.000,00 der Bemessungsgrundlage zählt, kommt hier der Prozentsatz iHv. 13 % zum Tragen. Daraus ergibt sich, dass bis zu € 3.900,00 ohne Investitionserfordernis gewinnmindernd abgesetzt werden können.²⁹

Bei einem Einzelunternehmen ist die Angabe des Grundfreibetrages in der Steuererklärung grundsätzlich nicht erforderlich, da dieser immer zusteht und bei der Veranlagung seitens des BMF berücksichtigt wird. Bezieht der Steuerpflichtige jedoch seine Einkünfte aus einer Mitunternehmerschaft und sein Gewinn wird daher nach dem Feststellungsverfahren gem. § 188 BAO ermittelt, ist dieser in der Steuererklärung auszuweisen.³⁰ Bei betrieblichen Einkünften aus mehreren Betrieben, kann er den Grundfreibetrag den einzelnen Betrieben in der Steuererklärung frei zuordnen. Nimmt er diese Zuordnung nicht vor, erfolgt diese anhand des Verhältnisses der Gewinne(Kapitel 2.9).³¹

Die Einführung des Grundfreibetrages sollte eine gewisse Gleichstellung mit der begünstigten Besteuerung der sonstigen Bezüge gem. § 67 EStG 1988 bei den

²⁶ Siehe § 10 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 22/2012.

²⁷ Siehe § 10 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 22/2012.

²⁸ Siehe § 10 Abs. 1 Z 3 und Z 4 EStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 22/2012.

²⁹ Siehe § 10 Abs. 1 Z 2 iVm. Z 4 EStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 22/2012.

³⁰ Vgl. Rz 3850 EStR idF. 14. 12. 2011.

³¹ Siehe § 10 Abs. 1 Z 7 Ts 3 EStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 22/2012.

nichtselbständigen Einkünften erzeugen und steht daher ohne weitere Erfordernisse zu.³²

Unternehmer A hat einen steuerlichen Gewinn von € 30.000,00. Arbeitnehmer B bezieht aus seiner selbständigen Tätigkeit steuerliche Einkünfte inklusive dem 13. und 14. Gehalt iHv. € 30.000,00. Es wird angenommen, dass das 13. und 14. Gehalt exakt dem monatlichen Gehalt entspricht. Etwaige Absetzbeträge werden nicht berücksichtigt.

Der Unternehmer A kann einen Grundfreibetrag iHv. € 3.900,00 von seinen steuerlichen Gewinn in Abzug bringen und bezieht daher steuerliche Einkünfte iHv. € 26.100,00. Dies führt zu einer Einkommensteuer iHv. € 5.585,36. Beim Arbeitnehmer B unterliegen € 4.285,72 der begünstigten Besteuerung von sonstigen Bezügen. Dies führt zu einer Einkommensteuer iHv. € 5.675,83.

Beispiel 2.5-1: Gegenüberstellung Grundfreibetrag und begünstigte Besteuerung der sonstigen Bezüge

Wie an diesem vereinfachten Beispiel deutlich wird, ist bei Einkünften vor Steuern bis € 30.000,00 annähernd gleich. Darüber hinaus kommt es jedoch aufgrund der Investitionserfordernis zu einer Verzerrung und Benachteiligung der betrieblichen Einkünfte.

2.6 Investitionsbedingter Gewinnfreibetrag

Der investitionsbedingte Gewinnfreibetrag entspricht bis auf einige Änderungen dem vorigen Freibetrag für investierte Gewinne (Kapitel 3). Der investitionsbedingte Gewinnfreibetrag kann für Gewinne, welche die ersten € 30.000,00 übersteigen, geltend gemacht werden. Somit kann ein maximaler investitionsbedingter Gewinnfreibetrag von € 41.450,00 bei einem Gewinn von € 580.000,00 gewinnmindernd abgesetzt werden. Für die Geltendmachung muss der investitionsbedingte Gewinnfreibetrag durch die Anschaffung bzw. Herstellung von begünstigten Wirtschaftsgütern in dem jeweiligen Wirtschaftsjahr gedeckt sein und ist daher zusätzlich durch deren Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten begrenzt.³³

³² Vgl. ErIRV 54/ XXIV. GP S. 12 und

Siehe § 10 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 22/2012.

³³ Siehe § 10 Abs. 1 Z 4 iVm. Z 5 EStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 22/2012.

	Fall 1	Fall 2	Fall 3
Bemessungsgrundlage	190.000	280.000	650.000
Höchstmögliches Ausmaß GFB	23.800 1)	30.100	45.350
Grundfreibetrag	3.900	3.900	3.900
Verbleibender möglicher investitionsbedingter GFB	19.900	26.200	41.450
Investitionen in begünstigte WG	24.000	25.000	60.000
Investitionsbedingter GFB	19.900 2)	25.000 3)	41.450
GFB gesamt	23.800	28.900	45.350
Gewinn endgültig	166.200	251.100	604.650
1) $22.750 (175.000 \times 13\%) + 1.050 (15.000 \times 7\%) = 23.800$ 2) $23.800 \text{ (Zeile 2)} - 3.900 \text{ (Zeile 3)} = 19.900$ 3) Mit der Höhe der Investitionen begrenzt			

Beispiel 2.6-1: Berechnung des Gewinnfreibetrages (Quelle: EriRV 1680/XXIV. GP, S. 16)

Im Beispiel 2.6-1 sind 3 mögliche Varianten, die bei der Berechnung des investitionsbedingten Gewinnfreibetrages auftreten können, angeführt. Im Fall 1 ist aufgrund des Gewinnes nach Abzug des Grundfreibetrages nur noch ein investitionsbedingter Gewinnfreibetrag iHv. € 19.900,00 möglich, somit kann dieser nicht für die gesamten Investitionen in begünstigte Wirtschaftsgüter iHv. € 25.000,00 geltend gemacht werden. Ebenso kann auch der investitionsbedingte Gewinnfreibetrag nicht zur Gänze durch Investitionen in begünstigte Wirtschaftsgüter gedeckt sein wie im Fall 2. Da jedoch begünstigte Wirtschaftsgüter in dem Ausmaß, in welchem der investitionsbedingte Gewinnfreibetrag in Abzug gebracht wird, in diesem Wirtschaftsjahr angeschafft bzw. hergestellt werden müssen, ist er durch diese Investitionen begrenzt und es kann nur ein investitionsbedingter Gewinnfreibetrag iHv. € 25.000,00 gewinnmindernd angesetzt werden.³⁴ Im Fall 3 übersteigen die Gewinne die Höchstbemessungsgrundlage von € 580.000,00, somit kann der Gewinnfreibetrag in voller Höhe von € 45.350,00, wobei nach Berücksichtigung des Grundfreibetrages

³⁴ Siehe § 10 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 22/2012.

für den investitionsbedingten Gewinnfreibetrag noch € 41.450,00 verbleiben.³⁵ Da dieser durch die Investitionen in begünstigte Wirtschaftsgüter gedeckt ist, kann hier der investitionsbedingte Gewinnfreibetrag im gesetzlichen Höchstausmaß geltend gemacht werden. Somit liegt hier eine Begrenzung aufgrund des gesetzlichen Höchstausmaßes des Gewinnfreibetrages von € 45.350,00 vor.³⁶

Damit der investitionsbedingte Gewinnfreibetrag in Anspruch genommen werden kann, muss dieser der Höhe nach in der Einkommensteuer- bzw. Feststellungserklärung ausgewiesen werden. Da der investitionsbedingte Gewinnfreibetrag sowohl durch begünstigte Wertpapiere, als auch durch begünstigte körperliche Wirtschaftsgüter gedeckt sein kann, hat der Ausweis getrennt nach diesen Deckungsarten zu erfolgen.³⁷ Eine Berücksichtigung von Amts wegen ist nicht vorgesehen, da hier ein Wahlrecht vorliegt.³⁸

Die begünstigten Wirtschaftsgüter müssen als weiteres Erfordernis der Geltendmachung in ein eigenes Verzeichnis aufgenommen werden, welches ebenfalls in begünstigte Wertpapiere und begünstigte körperliche Wirtschaftsgüter unterteilt ist. Diesem Verzeichnis muss entnommen werden können, in welchem Ausmaß das jeweilige Wirtschaftsgut der Deckung des investitionsbedingten Gewinnfreibetrages dient. Eine Vorlage hat nur auf Verlangen der Abgabenbehörde zu erfolgen.³⁹

2.7 Begünstigte Wirtschaftsgüter

Als begünstigte Wirtschaftsgüter, welche für die Inanspruchnahme des investitionsbedingten Gewinnfreibetrages im jeweiligen Wirtschaftsjahr angeschafft bzw. hergestellt werden müssen, gelten abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens mit einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von mindestens 4 Jahren und Wertpapiere gem. § 14 Abs. 7 Z 4 EStG 1988, welche mindestens 4 Jahre im Anlagevermögen des Betriebes gehalten werden müssen.⁴⁰

Die begünstigten Wirtschaftsgüter müssen einem inländischen Betrieb bzw. einer inländischen Betriebsstätte, welche betriebliche Einkünfte⁴¹ erzielen, zugerechnet werden können.⁴² Für die Beurteilung, ob ein Wirtschaftsgut einer inländischen

³⁵ Siehe § 10 Abs. 1 Z 2 iVm. Z 3 EStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 22/2012.

³⁶ Siehe § 10 Abs. 1 Z 2 und Z 5 EStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 22/2012.

³⁷ Siehe § 10 Abs. 7 Z 1 iVm. Abs. 3 EStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 22/2012.

³⁸ Vgl. Jakom EStG (2012) § 5 EStG 1988 Rz 10.

³⁹ Siehe § 10 Abs. 7 Z 2 EStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 22/2012.

⁴⁰ Siehe § 10 Abs. 3 EStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 22/2012.

⁴¹ Siehe § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 22/2012.

⁴² Siehe § 10 Abs. 3 EStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 22/2012.

Betriebsstätte zugeordnet wird, ist es nicht erforderlich, dass sich dieses im Inland befindet. Ausschlaggebend ist die funktionelle Zugehörigkeit, also dass das Wirtschaftsgut der inländischen Betriebsstätte dient. Jedenfalls ist eine solche Zugehörigkeit anzunehmen, wenn sämtliche kaufmännischen und einsatzorganisatorischen Maßnahmen von einer inländischen Betriebsstätte aus erfolgen.⁴³

Als nicht einer inländischen Betriebsstätte zugerechnet gelten abnutzbare Wirtschaftsgüter, welche entgeltlich zur überwiegenden Nutzung außerhalb eines Mitgliedstaates der EU bzw. des EWR überlassen wurden.⁴⁴ Hier ist zu überprüfen, wo der Nutzungsberechtigte das Wirtschaftsgut einsetzt. Bei einer Zwischenschaltung mehrerer Nutzungsberechtigter ist die örtliche Nutzung durch den letzten Nutzungsberechtigten maßgebend. Zur Beurteilung, ob eine Nutzung außerhalb der EU bzw. des EWR gegeben ist, muss zwischen ortsfesten und nicht ortsfesten eingesetzten Wirtschaftsgütern unterschieden werden. Bei ortsfesten eingesetzten Wirtschaftsgütern, welche in einer Betriebsstätte außerhalb der EU bzw. des EWR genutzt werden, wird eine solche Nutzung angenommen. Damit ein ortsfestgebunden eingesetztes Wirtschaftsgut aufgrund einer Nutzung außerhalb der EU bzw. des EWR ausgeschlossen wird, ist das zeitliche Überwiegen dieser Nutzung in Bezug auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer erforderlich.⁴⁵

Im Beispiel 2.7-1 liegt eine Nutzung außerhalb der EU bzw. des EWR von 3 Jahren vor, welche im Verhältnis zur betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von 5 Jahren eindeutig überwiegt. Daher gilt das Wirtschaftsgut nicht als dem inländischen Betrieb zugeordnet und kann nicht für den investitionsbedingten Gewinnfreibetrag herangezogen werden.

A verpachtet eine begünstigte Maschine im Rahmen seines Betriebes an B. Die Maschine hat eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von fünf Jahren. B setzt diese drei Jahre in seiner Betriebsstätte in Russland ein. A hat keinen Anspruch auf den Freibetrag.

Beispiel 2.7-1: Betriebliche Zuordnung bei ausländischer Nutzung
(Quelle: Rz 3711 EStR 2000 idF. 14. 12. 2011)

⁴³ Vgl. Rz 3830 EStR 2000 idF. 14. 12. 2011.

⁴⁴ Siehe § 10 Abs. 3 EStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 22/2012.

⁴⁵ Vgl. Rz 3711 EStR 2000 idF. 14.12. 2011.

Handelt es sich hingegen um ein nicht ortsfest eingesetztes Wirtschaftsgut ist die zeitliche Nutzung nicht alleine ausschlaggebend. Sollte die Einsatzlenkung des Wirtschaftsgutes von einer Betriebsstätte in der EU bzw. dem EWR aus stattfinden und der Nutzungsberechtigte über keine weiteren Betriebsstätten außerhalb der EU bzw. des EWR verfügen, von welchen das Wirtschaftsgut eingesetzt wird, liegt keine Nutzung außerhalb der EU bzw. des EWR vor.⁴⁶

Die betriebsgewöhnliche Nutzungs- bzw. Behaltdauer ist stichtagsbezogen.⁴⁷ Der Fristenlauf „[...]beginnt mit dem der Anschaffung oder Herstellung folgenden Tag und endet vier Kalenderjahre nach diesem Tag.“⁴⁸, wie im folgenden Beispiel 3.7-2 dargestellt.

Am 12.8.01 wird eine Maschine (Nutzungsdauer fünf Jahre) angeschafft, für die ein Freibetrag in Anspruch genommen wird. Die Behaltefrist beginnt mit dem 13.8.01, 0.00 Uhr und endet am 12.8.05, 24.00 Uhr.

Beispiel 2.7-2: Darstellung Fristenlauf (Quelle: Rz 3716 EStR 2000 idF. 14. 12. 2011)

Die für die Bemessung der Absetzung für Abnutzung herangezogene Nutzungsdauer ist als die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer anzunehmen.⁴⁹ Dies kann auch durch die Ausnahme vom investitionsbedingten Gewinnfreibetrag der Wirtschaftsgüter mit Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten bis € 400,00, welche gem. § 13 EStG 1988 sofort abgesetzt werden⁵⁰, abgeleitet werden, da in diesem Fall indirekt auch nur auf die der Absetzung für Abnutzung zugrunde gelegte Nutzungsdauer abgestellt wird.⁵¹

Die für die betriebliche Zugehörigkeit zum Anlagevermögen geltenden Regelungen im Falle der gemischten Nutzung sind für den Gewinnfreibetrag ebenfalls anzuwenden. Somit kann bei der überwiegenden betrieblichen Nutzung die gesamten Anschaffungs- und Herstellungskosten des begünstigten Wirtschaftsgutes zur Deckung des investitionsbedingten Gewinnfreibetrages herangezogen. Ist hingegen eine überwiegende private Nutzung gegeben liegt kein begünstigtes Wirtschaftsgut vor, welches für den investitionsbedingten Gewinnfreibetrag herangezogen werden kann.⁵²

⁴⁶ Vgl. Rz 3711 EStR 2000 idF. 14. 12. 2011.

⁴⁷ Vgl. Rz 3716 EStR 2000 idF. 14. 12. 2011.

⁴⁸ Rz 3716 2. Satz EStR 2000 idF. 14. 12. 2011.

⁴⁹ Vgl. Rz 3706 EStR 2000 idF. 14. 12. 2011.

⁵⁰ Siehe § 13 EStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 22/2012.

⁵¹ Siehe § 10 Abs. 4 Ts 3 EStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 22/2012.

⁵² Vgl. Rz 3703 EStR 2000 idF. 14. 12. 2011.

Gebäudeinvestitionen können, abweichend zum Freibetrag für investierte Gewinne (Kapitel 3.5), ebenfalls als begünstigte Wirtschaftsgüter herangezogen werden. Hierzu zählen auch die Herstellungsaufwendungen eines Mieters oder sonstigen Nutzungsberechtigten. Auch hier gilt, dass die Aufwendungen nur im Ausmaß der betrieblichen Nutzung zur Deckung, wie im Beispiel 2.7-3 zu sehen, herangezogen werden können.⁵³

1. Ein angeschafftes Gebäude wird zu 90% privat und zu 10% betrieblich genutzt. Die Anschaffungskosten können infolge Zuordnung des gesamten Gebäudes zum Privatvermögen nicht zur Deckung eines investitionsbedingten Gewinnfreibetrages herangezogen werden.
2. Ein angeschafftes Gebäude wird zu 85% betrieblich und zu 15% privat genutzt. Die Anschaffungskosten können infolge Zuordnung des gesamten Gebäudes zum Betriebsvermögen zur Gänze zur Deckung eines investitionsbedingten Gewinnfreibetrages herangezogen werden.
3. In einem zu 85% betrieblich und zu 15% privat genutzten Gebäude wird der Privatbereich durch einen herstellungsaufwand vollständig umgestaltet. Dieser (private) Herstellungsaufwand kann nicht zur Deckung eines investitionsbedingten Gewinnfreibetrages herangezogen werden.

Beispiel 2.7-3 Darstellung Zuordnung von Gebäudeinvestitionen
(Quelle: Rz 3828 EStR 2000 idF. 14. 12. 2011)

Die Herstellungskosten von Gebäuden können erst bei Fertigstellung zur Deckung herangezogen werden, da jedoch im vollen Umfang. Wurde mit der Bauausführung (Spatenstich maßgeblich) vor dem 31. Dezember 2008 begonnen, kann für diese kein investitionsbedingter Gewinnfreibetrag geltend gemacht werden.⁵⁴ „Eine vorangegangene Planung ist unschädlich.“⁵⁵

Als begünstigte Wirtschaftsgüter können auch Wertpapiere gem. § 14 Abs. 7 EStG 1988 angeschafft werden.⁵⁶ Somit jene Wertpapiere, welche auch zur Deckung einer allfälligen Pensionsrückstellung herangezogen werden können.⁵⁷ Da

⁵³ Vgl. Rz 3828 EStR 2000 idF. 14. 12. 2011.

⁵⁴ Vgl. Rz 3829 EStR 2000 idF. 14. 12. 2011.

⁵⁵ Rz 3829 letzter Satz EStR 2000 idF. 14. 12. 2011.

⁵⁶ Siehe § 10 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 22/2012.

⁵⁷ Siehe § 14 Abs. 7 Z 1 EStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 22/2012.

diese dem Betrieb mindestens 4 Jahre zur Verfügung stehen müssen, ist eine Restlaufzeit von mindestens 4 Jahren im Zeitpunkt der Anschaffung erforderlich. Einzige Ausnahme stellen die Bundesschatzanleihen dar, bei welchen auch eine Laufzeit unter 4 Jahren vorliegen kann. Jedoch müssen diese bis zum Ende der Frist im Anlagevermögen gehalten oder deren Laufzeit verlängert werden, um eine Nachversteuerung zu vermeiden. Als Anschaffungsdatum gilt bei Wertpapieren gem. § 14 Abs. 7 Z 4 EStG 1988 der Zeitpunkt, zu welchem sie auf dem Depot zugegangen sind. Somit ist der Zeitpunkt der Kaufauftragserteilung oder des Zahlungsflusses nicht maßgebend.⁵⁸ Aufgrund dieser Regelung muss daher vom Steuerpflichtigen die Anschaffung dieser Wertpapiere so abgestimmt werden, dass diese noch auf dem Depot eingehen, bevor das jeweilige Wirtschaftsjahr endet und es kann der Kaufauftrag nicht erst am letzten Tag des Wirtschaftsjahres erfolgen.

Gebrauchte Wirtschaftsgüter dürfen nicht für den investitionsbegünstigten Gewinnfreibetrag herangezogen werden.⁵⁹ Hierfür werden gemäß den EStR Ausstellungsgüter sowie im Probebetrieb eingesetzte Wirtschaftsgüter, als nichtgebraucht angesehen. Vorführgeräte gelten als gebraucht, da sie bereits einem nutzungsbedingten Wertverzehr unterliegen sind. Auf diesen ist bei der Beurteilung eines angeschafften Wirtschaftsgutes immer abzustellen.⁶⁰ Im Falle der Herstellung sind der Unterschied in der Verkehrsgängigkeit bzw. der Wertanteil der ungebrauchten Bestandteile für die Beurteilung sowie der Eigenleistung relevant. Der Wertanteil der ungebrauchten Bestandteile sowie der Eigenleistung muss hierfür mindestens 75 % ausmachen.⁶¹ Diese 75%-Grenze ist noch in den EStR angeführt, wurde jedoch bereits durch den VwGH abgelehnt, welcher ausdrücklich auf die wertmindernde Benutzung abstellt.⁶² Des Weiteren gilt, „[...]Wird ein voll abgeschriebenes Wirtschaftsgut dergestalt generalüberholt, dass die Produktivität massiv erhöht wird, stellt dies eine Änderung der Wesensart dar; es liegt daher ein ungebrauchtes Wirtschaftsgut vor (VwGH 16.12.2009, 2009/15/0079).“⁶³

Personen- und Kombinationskraftwagen, sowie Luftfahrzeuge sind grundsätzlich nicht als begünstigt anzusehen. Werden Kraftfahrzeuge jedoch als Fahrschulfahrzeuge bzw. zu mindestens 80 % zur gewerblichen Personenbeförderung genutzt, können sie für

⁵⁸ Vgl. Rz 3704 EStR 2000 idF. 14. 12. 2011.

⁵⁹ Siehe § 10 Abs. 4 Ts 4 EStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 22/2012.

⁶⁰ Vgl. Rz 3705 EStR 2000 idF. 14. 12. 2011.

⁶¹ Vgl. Rz 3705 EStR 2000 idF. 14. 12. 2011.

⁶² Vgl. Jakob EStG (2012) § 10 EStG Rz 24.

⁶³ Rz 3705 Punkt 5 Ts 3 EStR 2000 idF. 14. 12. 2011.

den investitionsbedingten Gewinnfreibetrag herangezogen werden.⁶⁴ Für die Einstufung als Personen- bzw. Kombinationskraftwagen, sind die Begriffe wie für die Sonderbestimmung der Abschreibung für Abnutzung gem. § 8 Abs. 6 EStG 1988 anhand der Verordnung des BMF vom 17. 05 2002⁶⁵ auszulegen.⁶⁶

Des Weiteren sind „[...]Wirtschaftsgüter, die von einem Unternehmen erworben werden, das unter beherrschendem Einfluss des Steuerpflichtigen steht[...]“⁶⁷ von dem investitionsbedingten Gewinnfreibetrag ausgenommen. Laut den Ergänzungen in den EStR ist somit der Erwerb von Wirtschaftsgütern von einer Personen- bzw. Kapitalgesellschaft, an welcher eine Beteiligung von mindestens 20 % vorliegt und auf welche beherrschender Einfluss ausgeübt wird, nicht begünstigungsfähig. Wird das Wirtschaftsgut von einer Mitunternehmerschaft erworben ist auf deren beherrschenden Einfluss abzustellen und nicht auf die des einzelnen Steuerpflichtigen. Des Weiteren ist auch davon auszugehen, dass ein persönliches Naheverhältnis zu einem beherrschenden Einfluss führen kann.⁶⁸

Falls für das begünstigte Wirtschaftsgut bereits die Forschungsprämie gem. § 108c EStG 1988 geltend gemacht wird, kann dieses nicht mehr für den investitionsbedingten Gewinnfreibetrag herangezogen werden.⁶⁹

2.8 Bilanzierung mit abweichendem Wirtschaftsjahr⁷⁰

Wird der Gewinn gem. § 5 EStG 1988 durch Betriebsvermögensvergleich ermittelt, dann muss das Wirtschaftsjahr nicht dem Kalenderjahr entsprechen und der Gewinn wird dem Kalenderjahr, in welchem das Wirtschaftsjahr endet, zugerechnet.⁷¹ Da das Veranlagungsjahr dem Kalenderjahr entspricht, bedeutet dies, dass das abweichende Wirtschaftsjahr in dem Jahr der Veranlagung zu unterziehen ist, in welchem es endet.⁷²

Gemäß § 10 EStG 1988 steht dem Steuerpflichtigen der Grundfreibetrag von maximal € 3.900,00 nur einmal für jedes Veranlagungsjahr zu.⁷³ Der investitionsbedingte

⁶⁴ Siehe § 10 Abs. 4 Ts 1 und 2 EStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 22/2012.

⁶⁵ 193. Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die steuerliche Einstufung von Fahrzeugen als Kleinlastkraftwagen und Kleinbusse, veröffentlicht im BGBl. I Nr. 193/2002 vom 17. 05. 2002, abrufbar unter www.ris.bka.gv.at (Bundesrecht – Bundesgesetzblatt authentisch ab 2004).

⁶⁶ Vgl. Rz 3705 EStR 2000 idF. 14. 12. 2011.

⁶⁷ § 10 Abs. 4 Ts 5 EStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 22/2012.

⁶⁸ Vgl. Rz 3705 EStR 2000 idF. 14. 12. 2011.

⁶⁹ Siehe § 10 Abs. 4 Ts 6 EStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 22/2012.

⁷⁰ Vgl. Fellingner (2011), S. 349ff.

⁷¹ Siehe § 2 Abs. 5 EStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 22/2012.

⁷² Vgl. Rz 7501 EStR 2000 idF. 14. 12. 2011.

⁷³ Siehe § 10 Abs. 1 Z. 3 EStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 22/2012.

Gewinnfreibetrag muss durch Investitionen in begünstigte Wirtschaftsgüter des jeweiligen Wirtschaftsjahres gedeckt sein.⁷⁴ Des Weiteren ist der gestaffelte Gewinnfreibetrag erstmals bei der Veranlagung des Kalenderjahres 2013 und letztmals bei der Veranlagung des Kalenderjahres 2016 anzuwenden.⁷⁵

In den EStR wird betreffend dem investitionsbedingten Gewinnfreibetrag angeführt, dass durch die Einbeziehung der § 5-Gewinnermittler „[...]bereits Investitionen in einem abweichenden Wirtschaftsjahr 2009/2010 begünstigt sein“^{76,77}. Wenn diese Auslegung nun auf die Neuregelung des § 10 EStG 1988 umgelegt wird, würde dies bedeuten, dass Investitionen, welche im Kalenderjahr 2012 getätigt werden, jedoch in das Wirtschaftsjahr 2012/2013 fallen, bereits für die Deckung des gestaffelten Gewinnfreibetrages herangezogen werden. Dies ist dann auch vice versa für das Wirtschaftsjahr 2016/2017 anzunehmen.⁷⁸ Da nun aufgrund der Prozentstaffelung ein geringerer investitionsbedingter Gewinnfreibetrag im Veranlagungsjahr 2013 zusteht, sollte bei (größeren) Investitionen, dies in die Überlegung des Anschaffungs- bzw. Herstellungszeitpunktes miteinfließen und stellt neben dem zu erwartenden Gewinn einen zusätzlichen Indikator dar.⁷⁹

Bezüglich der Abgrenzung des Grundfreibetrages im Wirtschaftsjahr 2012/2013 bzw. 2016/2017 insoweit keine Probleme eintreten, da der Grundfreibetrag auch in den Veranlagungsjahren 2013 bis 2016 13 % der ersten €30.000,00 des Gewinnes betragen.⁸⁰

Die Abgrenzungsproblematik des Grundfreibetrages ergab sich nur im Wirtschaftsjahr 2009/2010, da der Gewinnfreibetrag und somit der Grundfreibetrag erstmals ab dem Veranlagungsjahr 2010 anwendbar war. In Fellingner (2009) wird auf diese Problematik und verschiedenen Lösungsansätze ausführlich eingegangen. Sie kommt letztendlich zu dem Schluss, dass der Grundfreibetrag, wie auch der investitionsbedingte Gewinnfreibetrag bereits für das gesamte Wirtschaftsjahr 2009/2010 zusteht. In der Begründung wird angeführt, dass dieser für die Veranlagung des Kalenderjahres 2010

⁷⁴ Siehe § 10 Abs. 1 Z. 5 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 22/2012.

⁷⁵ Vgl. § 124b Z. 214 EStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 22/2012.

⁷⁶ Rz 3821 letzter Satz EStR 2000 idF. 14. 12. 2011.

⁷⁷ Vgl. Rz 3821 EStR 2000 idF. 14. 12. 2011.

⁷⁸ Vgl. Rz 3821 EStR 2000 idF. 14. 12. 2011 und Siehe § 10 Abs. 1 Z 5 und § 124b Z 214 EStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 22/2012.

⁷⁹ Siehe § 10 Abs. 1 Z 2 iVm. § 124b Z 214 EStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 22/2012.

⁸⁰ Siehe § 10 Abs. 1 Z 2 iVm. Z 3 EStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 22/2012 und § 10 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 76/2011.

erstmalig anwendbar ist und das Wirtschaftsjahr 2009/2010 in die Veranlagung des Kalenderjahres 2010 fällt, da der Gewinn diesem zuzurechnen ist.⁸¹

Bei der Nachversteuerung ist festgelegt, dass der gewinnerhöhende Ansatz im Jahr des Ausscheidens bzw. Verbringens zu erfolgen hat.⁸² Eine Definition, ob mit Jahr, ein Wirtschaftsjahr gemeint ist, lässt sich aus dem Gesetzeswortlaut nicht ableiten. Hier wird jedoch in den Einkommensteuerrichtlinien klargestellt, dass der gewinnerhöhende Ansatz im jeweiligen Wirtschaftsjahr vorzunehmen ist.⁸³ Diese in den EStR vertretene Auslegung ist logisch, da auch für die Inanspruchnahme des investitionsbedingten Gewinnfreibetrages auf die Anschaffung bzw. Herstellung in dem jeweiligen Wirtschaftsjahr zielt.⁸⁴

2.9 Pauschalierung gem. § 17 EStG 1988

Bei der Anwendung der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen gem. § 17 EStG 1988 oder nach einer Verordnung zur Teil- bzw. Vollpauschalierung gem. § 17 Abs. 4 bzw. Abs. 6 EStG 1988 kann nur der Grundfreibetrag geltend gemacht werden, jedoch nicht der investitionsbedingte Gewinnfreibetrag.⁸⁵

Wenn die Pauschalierungsverordnung einen Mindestgewinn vorsieht, wie dies in der Gaststättenpauschalierungs-Verordnung (€ 10.900,00) vorgeschrieben ist, darf dieser aufgrund des Abzuges des Grundfreibetrages nicht unterschritten werden.⁸⁶ Die Gaststätten-Verordnung wurde vom VfGH mit Inkrafttreten zum 1.1.2013 aufgehoben.⁸⁷

Wird der Gewinn auf Grundlage der Sportlerpauschalierungsverordnung ermittelt, ist der Abzug eines investitionsbedingten Gewinnfreibetrages möglich.⁸⁸ Diese Pauschalierungsverordnung stützt sich nicht auf den § 17 EStG 1988 und regelt den Anteil der Einkünfte, welche als inländische Einkünfte anzusetzen sind.⁸⁹ Da laut dieser Verordnung 33 % der Einkünfte als inländische Einkünfte der Besteuerung zugeführt werden, wirkt sich ein Drittel des Gewinnfreibetrages auf die inländischen Einkünfte aus der sportlichen Tätigkeit aus. Die restlichen Einkünfte aus der sportlichen Tätigkeit

⁸¹ Vgl. Fellingner (2009) S. 352.

⁸² Siehe § 10 Abs. 5 Z 1 EStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 22/2012.

⁸³ Vgl. Rz 3839 EStR 2000 idF. 14. 12. 2011.

⁸⁴ Siehe § 10 Abs. 1 Z. 5 EStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 22/2012.

⁸⁵ Siehe § 10 Abs. 10 Z. 6 EStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 22/2012.

⁸⁶ Vgl. Rz 3822 EStR 2000 idF. 14. 12. 2011.

⁸⁷ Vgl. VfGH V113/11, S. 1.

⁸⁸ Vgl. Rz 3822 EStR 2000 idF. 14. 12. 2011.

⁸⁹ Siehe BGBl. II Nr. 418/2000.

werden um zwei Drittel des Gewinnfreibetrages reduziert und beeinflussen die Progression.⁹⁰

Mit dem Ausschluss der Gewinnermittlung nach Durchschnittsätzen gem. § 17 EStG 1988 ex lege vom investitionsbedingten Gewinnfreibetrag wurde laut Wagner (2009) auf die Diskussionen in der Literatur, sowie auf die Judikatur betreffend die Anwendbarkeit des Freibetrags für investierte Gewinne reagiert (Kapitel 3.6).⁹¹

2.10 Mitunternehmerschaften

Der Gewinnfreibetrag ist bei Mitunternehmerschaften mit maximal € 45.350,00 für alle Gesellschafter in Summe begrenzt. Die Mitunternehmerschaft selber kann den Gewinnfreibetrag nicht geltend machen, sondern nur jeder einzelne Gesellschafter.⁹² Daher ist bei der Ermittlung des Gewinnfreibetrages bei jedem einzelnen Gesellschafter zu überprüfen, ob die Voraussetzungen für die Geltendmachung des Gewinnfreibetrages erfüllt sind. Der Gewinnfreibetrag steht jedem Gesellschafter nur aliquot im Verhältnis seiner Gewinnbeteiligung zu.⁹³

Die Kammer der Wirtschaftstreuhänder hebt in ihrer Stellungnahme zum Ministerialentwurf des 1. StabG 2012 den Missstand, dass bei Mitunternehmerschaften die Höchstgrenze von € 45.350,00 für die gesamte Mitunternehmerschaft in Summe gilt hervor. Es wird ausgeführt, dass dieser Umstand dazu führt, dass die Gesellschafter einer Mitunternehmerschaft gegenüber Einzelunternehmern stark benachteiligt werden, da diese den Gewinnfreibetrag in voller Höhe selbst geltend machen können. Sollte somit ein Gesellschafter nur Einkünfte aus dieser Mitunternehmerschaft beziehen, kann er niemals den subjektbezogenen Gewinnfreibetrag zur Gänze ausschöpfen, sondern nur den ihm aufgrund seiner Gewinnbeteiligung zustehenden Anteil an dem betriebsbezogenen Gewinnfreibetrag.⁹⁴

Wie im Beispiel 2.10-1 dargestellt bezieht der Unternehmer A aus seiner Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft Einkünfte in derselben Höhe von € 160.000,00 wie der Unternehmer B aus seinem Einzelunternehmen. Jedoch kann der Unternehmer A aufgrund der aliquoten Zuteilung des bei einer Mitunternehmerschaft ebenfalls betriebsbezogen gedeckelten Gewinnfreibetrages um € 4.350,00 weniger

⁹⁰ Vgl. Rz 3822 EStR 2000 idF. 14. 12. 2011.

⁹¹ Vgl. Wagner (2009) S. 369.

⁹² Siehe § 10 Abs. 2 EStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 22/2012.

⁹³ Siehe § 10 Abs. 2 EStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 22/2012.

⁹⁴ Vgl. KWT 27/SN-354/ME XXIV. GP S. 8-10.

gewinnmindernd absetzen.⁹⁵ Die steuerlichen Einkünfte des Unternehmers A betragen daher nach Berücksichtigung des Gewinnfreibetrages € 143.550,00, wohingegen der Unternehmer B nur Einkünfte iHv. € 139.200,00 der Steuer unterziehen muss. Dies führt zu einer einkommensteuerlichen Mehrbelastung des Unternehmers A iHv. € 2.175, da er eine Einkommensteuer iHv. € 62010,00 aufgrund seiner Einkünfte zu entrichten hat, wohingegen bei Unternehmer B nur eine Einkommensteuer iHv. € 59.835,00 anfällt.

Unternehmer A ist an einer Mitunternehmerschaft mit 50% am Gewinn beteiligt und erzielt aus dieser Beteiligung einen steuerlichen Gewinn iHv. € 160.000,00. Die Mitunternehmerschaft hat gesamt einen steuerlichen Gewinn iHv. € 320.000,00. Unternehmer B ist Einzelunternehmer und erzielt einen steuerlichen Gewinn iHv. € 160.000,00. Bei beiden Unternehmern ist ein möglicher investitionsbedingter Gewinnfreibetrag durch Investitionen in begünstigte Wirtschaftsgüter gedeckt. Weitere betriebliche Einkünfte liegen bei beiden Unternehmern nicht vor.

Die Mitunternehmerschaft kann gesamt einen Gewinnfreibetrag iHv. € 32.900,00 geltend machen, wovon € 16.450,00 auf den Unternehmer A entfallen. Somit kann dieser maximal einen Gewinnfreibetrag in dieser Höhe gewinnmindernd absetzen. Unternehmer B kann hingegen seinen steuerlichen Gewinn um einen Gewinnfreibetrag iHv. € 20.800,00 mindern.

Beispiel 2.10-1: Gegenüberstellung GFB bei Mitunternehmerschaft und Einzelunternehmen

Die Kammer der Wirtschaftstreuhänder empfiehlt daher diese zusätzliche Beschränkung bei Mitunternehmerschaften nicht in den Gesetzestext einzubinden.⁹⁶ Jedoch ist hier zu bedenken, dass ohne diese Beschränkung wieder eine Gestaltungsmöglichkeit geschaffen wird, um einen höheren Gewinnfreibetrag, als er dem Steuerpflichtigen selbst maximal zustehen würde, zu generieren. Dies wäre zum Beispiel möglich, indem eine Mitunternehmerschaft unter nahen Angehörigen, wie zB. unter Ehepartnern, gegründet wird. Da nun mindestens zwei Gesellschafter, welche jeder für sich ein Steuersubjekt darstellen, einen Gewinnfreibetrag in Anspruch nehmen, welcher wie von der Kammer der Wirtschaftstreuhänder, nur subjektbezogen, jedoch nicht betriebsbezogen begrenzt wäre, dann könnten die nahen Angehörigen

⁹⁵ Siehe § 10 Abs. 2 EStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 22/2012.

⁹⁶ KWT 27/SN-354/ME XXIV. GP S. 10.

auch für den € 580.000,00 übersteigenden Gewinn einen Gewinnfreibetrag geltend machen.

Unternehmer A und seine Gattin sind an der Mitunternehmerschaft A zu 80% bzw. 20% beteiligt. Der steuerliche Gewinn der Mitunternehmerschaft beläuft sich auf € 700.000,00. Sonderbetriebsausgaben oder –einnahmen liegen keine vor. Unternehmer B ist Einzelunternehmer und erzielt einen steuerlichen Gewinn iHv. € 700.000,00. Eine eventuelle GSVG-Rückstellung wird hier nicht berücksichtigt. Sowohl beim Einzelunternehmer als auch bei der Mitunternehmerschaft ist ein möglicher investitionsbedingter Gewinnfreibetrag durch Investitionen in begünstigte Wirtschaftsgüter gedeckt. Weitere betriebliche Einkünfte liegen bei beiden Unternehmern, sowie bei der Gattin des Unternehmers A nicht vor.

Der steuerliche Gewinn des Unternehmers A beläuft sich auf € 560.00,00 und der seiner Gattin auf € 140.000,00. Wenn nun wie von der KWT gefordert keine betriebsbezogene Beschränkung bei der Mitunternehmerschaft vorliegt, kann Unternehmer A einen Gewinnfreibetrag iHv. € 44.450,00 und seine Gattin iHv. € 18.200,00 geltend machen. Somit stünde der Mitunternehmerschaft ein Gewinnfreibetrag von gesamt € 62.650,00 zu. Der Unternehmer B hingegen könnte nur einen Gewinnfreibetrag iHv. € 45.350,00 (subjektbezogene Beschränkung) gewinnmindernd absetzen.

Beispiel 2.10-2: Gestaltungsmöglichkeiten aufgrund der Forderung der KWT

Im Beispiel 2.10-2 gründet der Unternehmer A mit seiner Gattin die Mitunternehmerschaft A. Wenn nun wie von der Kammer der Wirtschaftstreuhänder gefordert, die betriebsbezogene Deckelung bei Mitunternehmerschaften entfällt, könnten diese beiden Gesellschafter einen Gewinnfreibetrag iHv. € 62.650,00 gemeinsam gelten machen. Wird nun angenommen, dass die Beteiligung der Gattin vorrangig aufgrund steuerlicher Überlegungen erfolgte, hätte der Unternehmer A einen um € 17.300,00 höheren Gewinnfreibetrag geltend machen können als der Unternehmer B, welcher eine solche Beteiligung seiner Gattin nicht vorgenommen hat und seine Einkünfte daher aus dem Einzelunternehmen bezieht und aufgrund der subjektbezogenen Deckelung des Gewinnfreibetrages, diesen iHv. € 45.350,00 voll ausgeschöpft hat. Somit könnte hier der Unternehmer A zusätzlich zu dem Progressionsvorteil, welchen er durch die Aufteilung der Einkünfte erhält, noch einen zusätzlichen Vorteil aus der „Ausdehnung“ der Höhe des Gewinnfreibetrages erzielen.

Der steuerliche Vorteil des Unternehmers A gegenüber dem Unternehmer B würde sich in diesem Fall auf insgesamt € 18.450,00 belaufen, wobei hiervon € 8.650,00 durch das Fehlen einer betriebsbezogenen Deckelung lukriert werden würden.

Der investitionsbedingte Gewinnfreibetrag ist zusätzlich durch die Vermögensbeteiligung begrenzt. Der Gesellschafter ist aufgrund seiner Vermögensbeteiligung aliquot an der Anschaffung und Herstellung von begünstigten Wirtschaftsgütern beteiligt. Im Zuge der Ermittlung des investitionsbedingten Gewinnfreibetrages können jedem Gesellschafter aliquot ein bzw. mehrere begünstigte Wirtschaftsgüter zugeteilt werden.⁹⁷

Des Weiteren kann jeder Gesellschafter auch Investitionen in begünstigte Wirtschaftsgüter des jeweiligen Wirtschaftsjahres, welche er im Sonderbetriebsvermögen hält, zur Deckung heranziehen.⁹⁸

Da bei dem investitionsbedingten Gewinnfreibetrag ein Deckungserfordernis durch begünstigte Wirtschaftsgüter besteht, muss zur Geltendmachung durch den Gesellschafter eine Vermögensbeteiligung vorliegen. Daher können reine Arbeitsgesellschafter grundsätzlich nur den Grundfreibetrag geltend machen. Der dem Arbeitsgesellschafter aufgrund seiner Gewinnbeteiligung zustehende Gewinnfreibetrag kann somit gegebenenfalls nicht in voller Höhe in Anspruch genommen werden und kann auch nicht auf die anderen Gesellschafter übertragen werden. Verfügt der Arbeitsgesellschafter jedoch über ein Sonderbetriebsvermögen, für welches Investitionen in begünstigte Wirtschaftsgüter in dem jeweiligen Wirtschaftsjahr vorliegen, dienen diese zur Deckungserfordernis.⁹⁹

Der Gewinnfreibetrag kann nur dann im Zuge des Feststellungsverfahrens gem. § 188 BAO geltend gemacht werden, wenn der Gesellschafter die Beteiligung im Privatvermögen hält und eine natürliche Person ist. Da juristische Personen nicht von dem Gewinnfreibetrag umfasst sind, kann bei einer Beteiligung einer solchen, der ihr aliquot zustehende Gewinnfreibetrag nicht geltend gemacht werden und geht verloren.¹⁰⁰ Somit können wie im Falle einer GmbH & Co. KG nur die Kommanditisten, vorausgesetzt diese sind natürliche Personen, den ihnen aliquot zustehenden Gewinnfreibetrag geltend machen, der Anteil des vollhaftenden Komplementärs geht jedoch ins Leere.

⁹⁷ Vgl. Rz 3729a EStR 2000 idF. 14. 12. 2011.

⁹⁸ Vgl. Rz 3729a EStR 2000 idF. 14. 12. 2011.

⁹⁹ Vgl. Rz 3729a EStR 2000 idF. 14. 12. 2011.

¹⁰⁰ Vgl. Rz 3727 EStR 2000 idF. 14. 12. 2011.

Wird die Beteiligung im Betriebsvermögen eines Betriebes einer natürlichen Person bzw. einer Mitunternehmerschaft gehalten, kann der Gewinnfreibetrag nur bei der Gewinnermittlung dieses Betriebes berücksichtigt werden. Würde sich nun aufgrund des Ergebnisses des Betriebes bzw. der Mitunternehmerschaft, welche die Beteiligung im Betriebsvermögen hält, ein Gesamtverlust ergeben, kann der aliquot aus der Mitunternehmerschaft zustehende Gewinnfreibetrag nicht gewinnmindernd abgesetzt werden.¹⁰¹ Wird im Zuge dessen ein investitionsbedingter Gewinnfreibetrag geltend gemacht, welcher zum Teil auch aus dem Anteil der Mitunternehmerschaft resultiert, können auch begünstigte Wirtschaftsgüter aus dem Einzelunternehmen für dessen Deckung herangezogen werden. Jedoch können anteilig zustehende begünstigte Wirtschaftsgüter aus der Mitunternehmerschaft nur in der Höhe zur Deckung eines investitionsbedingten Gewinnfreibetrages herangezogen werden, in welcher ein anteiliger investitionsbedingter Gewinnfreibetrag aus der Mitunternehmerschaft zustehen würde.¹⁰²

Gewinnanteil aus der Mitunternehmerschaft: 5.000

Gewinn des Einzelunternehmens (vor MU-Gewinntangente): 12.000

Gesamt: 17.000

Höchst möglicher Freibetrag: 2.210 [Betrag mit 13% vom Autor berechnet]

Die 2.210 [Betrag mit 13% vom Autor berechnet] können zur Gänze durch Investitionen im Einzelunternehmen gedeckt werden, es können aber auch Investitionen in der Mitunternehmerschaft zur Deckung des Freibetrages herangezogen werden, höchstens jedoch in Höhe von 13% [Prozentsatz durch Autor geändert] des aus der Mitunternehmerschaft stammenden Gewinnanteils. Unzulässig ist es daher in diesem Fall, aus der Mitunternehmerschaft mehr Investitionen als 650 [Betrag mit 13% vom Autor berechnet] zur Deckung heranzuziehen, das heißt es können fehlende Investitionen im Einzelunternehmen nicht durch Investitionen in der Mitunternehmerschaft ersetzt werden.

Beispiel 2.10-3: Berücksichtigung von begünstigten Wirtschaftsgütern bei Mitunternehmerschaftsanteil im Betriebsvermögen (Quelle: Rz 3729b EStR 2000 idF. 14. 12. 2011)

¹⁰¹ Vgl. Rz 3842 EStR 2000 idF. 14. 12. 2011.

¹⁰² Vgl. Rz. 3729b EStR 2000 idF. 14. 12. 2011.

Im Beispiel 2.3-1 wird die Berechnung und Zuordnung des Gewinnfreibetrages bei einer Mitunternehmerschaft dargestellt. Da sich hier der steuerliche Gewinn der Mitunternehmerschaft auf € 150.000,00 beläuft und somit unter € 175.000,00 liegt, ist der Prozentsatz iHv. 13 % für den Gewinnfreibetrag anzuwenden.¹⁰³ Die Gesellschafter beziehen keine weiteren betrieblichen Einkünfte, somit ist für keinen der Gesellschafter der Durchschnittsprozentsatz für seinen aliquoten Gewinnfreibetrag anzuwenden, wie dies bei mehreren betrieblichen Einkunftsquellen erforderlich wäre.¹⁰⁴ Im ersten Schritt werden die begünstigten Wirtschaftsgüter, welche in dem Wirtschaftsjahr angeschafft wurden, auf die Gesellschafter anhand ihrer Vermögensbeteiligung verteilt und somit die maximale Vermögensdeckung pro Gesellschafter ermittelt.¹⁰⁵ Danach wird der anteilige steuerliche Gewinn für den jeweiligen Gesellschafter ermittelt und anhand dessen wird der anteilige Grundfreibetrag, welcher für alle Gesellschafter in Summe mit € 3.900,00 begrenzt ist, und der maximal mögliche anteilige investitionsbedingte Gewinnfreibetrag, welcher für alle Gesellschafter in Summe mit € 41.450,00 begrenzt ist, ermittelt.¹⁰⁶ In diesem Beispiel ist die betriebsbezogene Höchstbegrenzung des investitionsbedingten Gewinnfreibetrages nicht relevant, da diese erst bei einem steuerlichen Gewinn von mehr als € 580.000,00 zum Tragen kommen würde.¹⁰⁷ Im Fall der Gesellschafter A, B und C ist der maximal mögliche investitionsbedingte Gewinnfreibetrag zur Gänze durch Investitionen in begünstigte Wirtschaftsgüter gedeckt, daher kann dieser in voller Höhe abgesetzt werden.¹⁰⁸ Die einzelnen Investitionen in begünstigte Wirtschaftsgüter werden jetzt jedem Gesellschafter maximal in Höhe seiner anteiligen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten an dem jeweiligen Wirtschaftsgut zur Deckung seines investitionsbedingten Gewinnfreibetrages zugeteilt. Die Zuteilung erfolgt jedoch nur bis zum maximal möglichen investitionsbedingten Gewinnfreibetrag. Daher wird beim Gesellschafter A für das Wirtschaftsgut 3 nur der Betrag von € 62,50, beim Gesellschafter B beim Wirtschaftsgut 1 nur der Betrag von € 3.867,50 und beim Gesellschafter C beim Wirtschaftsgut 2 nur der Betrag von € 4.420,00 zur Deckung herangezogen. Diese Begrenzung ist im Verzeichnis anzugeben, da bei einem vorzeitigen Ausscheidens des Wirtschaftsgutes nur der zur Deckung herangezogene Betrag der Nachversteuerung unterliegt.¹⁰⁹

¹⁰³ Siehe § 10 Abs. 2 iZm. Abs. 1 Z 2 EStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 22/2012.

¹⁰⁴ Siehe § 10 Abs. 2 iZm. Abs. 1 Z 7 EStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 22/2012.

¹⁰⁵ Vgl. Rz 3729a EStR 2000 idF. 14. 12. 2011.

¹⁰⁶ Siehe § 10 Abs. 2 iVm. Abs. 1 Z 3 und Z 4 EStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 22/2012.

¹⁰⁷ Siehe § 10 Abs. 2 iVm. Abs. 1 Z 2 und Z 4 EStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 22/2012.

¹⁰⁸ Siehe § 10 Abs. 2 iVm. Abs. 1 Z 4 EStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 22/2012.

¹⁰⁹ Siehe § 10 Abs. 5 iVm. Abs. 7 Z 2 EStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 22/2012.

Hätte nun zum Beispiel der Gesellschafter A außer seiner Einkünfte aus der Mitunternehmerschaft noch weitere betriebliche Einkünfte in dem Veranlagungsjahr erzielt, müsste noch zusätzlich anhand seiner gesamten betrieblichen Einkünfte der Durchschnittsprozentsatz für die Summe seiner betrieblichen Einkünfte, falls diese gesamt den Betrag von € 175.000,00 überschreiten, ermittelt werden (Kapitel 2.11). Der maximal zustehende Gewinnfreibetrag wäre dann anhand dieses Durchschnittsprozentsatzes nochmals zu ermitteln und stellt noch eine weitere Begrenzung (subjektbezogen) dar.¹¹⁰ Der durch den Gesellschafter A hierdurch nicht nutzbare betriebsbezogen maximal zustehende Gewinnfreibetrag kann von den anderen Gesellschaftern nicht genutzt werden.¹¹¹ Des Weiteren müsste der Gesellschafter A der Mitunternehmerschaft bekanntgeben, ob eine Geltendmachung des Grundfreibetrages bei dieser erfolgt und gegebenenfalls in welcher Höhe.

An der ABC-OG sind A mit 25%, B mit 35% und C mit 40% gewinnbeteiligt. Die Vermögensbeteiligung beträgt: A. 10%, B: 15% und C 75%				
Im Jahr 1 wurden folgende (begünstigte) Wirtschaftsgüter (WG) angeschafft:				
WG	AK in €	Anteil A	Anteil B	Anteil C
WG1	34.000	3.400	5.100	25.500
WG 2	27.000	2.700	4.050	20.250
WG 3	4.500	450	675	3.375
WG 4	900	90	135	675
WG 5	650	65	97,50	487,50
Gesamt	67.050	6.705	10.57,50	50.287,50

Beispiel 2.10-4: Fortsetzung auf nächster Seite

¹¹⁰ Siehe § 10 Abs. 2 iVm. Abs. 1 Z 2 und Z 7 EStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 22/2012.

¹¹¹ Vgl. Rz 3729a EStR 2000 idF. 14. 12. 2011.

Die ABC-OG erzielt einen steuerlichen Gewinn von 115.000 €, davon entfallen – entsprechend der vertraglichen Gewinnaufteilung – auf A 28.750 €, auf B 40.250 € und auf C 46.000 €.

Den Mitunternehmern sind folgende Grundfreibeträge zuzuordnen

	Gewinnanteil	Grundfreibetrag ¹⁾	Möglicher investitionsbedingter Gewinnfreibetrag ²⁾	Vermögensdeckung
A	28.750,00	975,00	2.762,50	6.705,00
B	40.250,00	1.365,00	3.867,50	10.057,50
C	46.000,00	1.560,00	4.420,00	50.287,50

¹⁾ 13% von 30.000 x Gewinnanteil

²⁾ 13% vom Gewinnanteil abzüglich Grundfreibetrag

Von den Mitunternehmern werden folgende Gewinnfreibeträge in Anspruch genommen:

	A	B	C
Grundfreibetrag	975,00	1.365,00	1.560,00
Investitionsbedingter Gewinnfreibetrag			
WG 1	-	3.867,50	-
WG 2	2.700,00	-	4.420,00
WG 3	62,50	-	-
WG 4,5	-	-	-
Gesamter investitionsbedingter Gewinnfreibetrag	2.762,50	3.867,50	4.420,00
Gesamter Gewinnfreibetrag	3.737,50	5.232,50	5.980,00

Beispiel 2.10-4: Darstellung Gewinnermittlung Mitunternehmerschaft
(Quelle: Rz 3843 EStR 2000 idF. 14. 12. 2011)

Sollten die geltend gemachten Gewinnfreibeträge aufgrund von mehreren Beteiligungen an Mitunternehmerschaften der dem Steuerpflichtigen im Veranlagungsjahr maximal zustehenden Grundfreibetrag überschreiten, erfolgt eine Berichtigung gem. § 295a BAO betreffend die jeweiligen Feststellungsverfahren des entsprechenden Wirtschaftsjahres anhand der durch den Steuerpflichtigen bekanntgegebenen Zuordnung.¹¹²

2.11 Mehrere Betriebe

Da die Begrenzung des Gewinnfreibetrages der Höhe nach subjektbezogen ist, ist bei mehreren Betrieben, zu welchen auch eine Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft zählt, die Staffelung bei der Berechnung des Gewinnfreibetrages auf die Summe der erzielten betrieblichen Gewinne des Steuerpflichtigen im Veranlagungsjahr anzuwenden. Zur Berechnung des Gewinnfreibetrages muss daher zunächst die Bemessungsgrundlage ermittelt werden. Die Bemessungsgrundlage ist die Summe sämtlicher bereinigter betrieblicher Gewinne des Steuerpflichtigen.¹¹³ Wobei Gewinne, welche durch die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen ermittelt wurden, nur mit maximal € 30.000,00 zu berücksichtigen sind.¹¹⁴ Bei der Berechnung der Bemessungsgrundlage werden nur Betriebe mit positivem Ergebnis berücksichtigt. Die Betriebe, welche Verluste ausweisen, werden nicht einbezogen.¹¹⁵ Somit kann ein Betrieb mit negativem Ergebnis den Gewinnfreibetrag nicht reduzieren.

Beträgt die so errechnete Bemessungsgrundlage maximal € 175.000,00, ist der Gewinnfreibetrag iHv. 13 % anzuwenden und es muss kein Durchschnittssatz ermittelt werden.¹¹⁶

Übersteigt die Bemessungsgrundlage € 175.000,00, dann ist auf Grundlage dieser anhand der Staffelung des Gewinnfreibetrages¹¹⁷ der maximal zustehende Gewinnfreibetrag zu ermitteln. Dieser ist dann durch die Bemessungsgrundlage zu dividieren und so ein Durchschnittssatz zu ermitteln.¹¹⁸ Anhand des ermittelten Durchschnittsatzes ist dann bei jedem Betrieb der maximal zustehende Gewinnfreibetrag zu ermitteln.¹¹⁹

¹¹² Vgl. Rz 3844 EStR 2000 idF. 14. 12. 2011.

¹¹³ Siehe § 10 Abs. 1 Z 7 Ts 1 iVm. Z 1 EStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 22/2012.

¹¹⁴ Siehe § 10 Abs. 1 Z 7 letzter Satz EStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 22/2012.

¹¹⁵ Vgl. Rz 3820 EStR 2000 idF. 14. 12. 2011.

¹¹⁶ Siehe § 10 Abs. 1 Z 1 Ts 1 iVm. Z 7 EStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 22/2012.

¹¹⁷ Siehe § 10 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 22/2012.

¹¹⁸ Siehe § 10 Abs. 1 Z 7 Ts 1 EStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 22/2012.

¹¹⁹ Siehe § 10 Abs. 1 Z 7 Ts 2 EStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 22/2012.

Nach Ermittlung des maximal zustehenden Gewinnfreibetrages kann der Grundfreibetrag nach Wahl des Steuerpflichtigen einzelnen Betrieben zugewiesen werden, in Summe jedoch höchstens € 3.900,00¹²⁰. Erfolgt diese Zuordnung seitens des Steuerpflichtigen nicht, wird dieser von Amts wegen im Verhältnis der Gewinne der einzelnen Betriebe aufgeteilt.¹²¹

Der mögliche investitionsbedingte Gewinnfreibetrag pro Betrieb ergibt sich aus dem maximal zustehenden Gewinnfreibetrag abzüglich eines etwaig zugewiesenen Grundfreibetrags. Dieser muss in dem jeweiligen Betrieb, für welchen er geltend gemacht wird, durch die Anschaffung bzw. Herstellung von begünstigten Wirtschaftsgütern gedeckt sein.¹²²

	Betrieb A	Betrieb B	Betrieb C	Gesamt
Bemessungsgrundlage	40.000	90.000	50.000	180.000
Höchstmögliches Ausmaß GFB für den Steuerpflichtigen insgesamt				23.100
Durchschnittssatz				12,83% 1)
Betriebsbezogene Höchstgrenze für GFB (12,83% des Gewinnes)	5.133	11.550	6.417	
Grundfreibetrag	-	-	3.900	3.900
Verbleibender möglicher investitionsbedingter GFB gesamt				19.200
Verbleibender möglicher investitionsbedingter GFB betriebsbezogen	5.113	11.550	2.517 2)	
Investitionen in begünstigte Wirtschaftsgüter	6.000	13.000	2.600	

Beispiel 2.11-1:Fortsetzung auf nächster Seite

¹²⁰ Siehe § 10 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 22/2012.

¹²¹ Siehe § 10 Abs. 1 Z 7 Ts 3 EStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 22/2012.

¹²² Siehe § 10 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 22/2012.

Berücksichtigter Investitionsbedingter GFB	5.133	11.550	2.517	19.200
Berücksichtigter GFB	5.133	11.550	6.417	23.100
Betriebliche Einkünfte endgültig	34.867	78.450	43.583	156.900 3)
1) Periodisch 2) Da diesem Betrieb der Grundbetrag zugeordnet wurde, ist dieser vom betriebsbezogenem Höchstbetrag abzuziehen; der verbleibende Restbetrag stellt das Potenzial für den investitionsbedingten GFB dar. 3) = 180.000 (Bemessungsgrundlage gesamt) – 23.100 (GFB gesamt)				

Beispiel 2.11-2: Berechnung des Gewinnfreibetrages bei mehreren Betrieben
(Quelle: EtrRV 1680/XXIV. GP, S. 16-17)

Wie dem obigen Beispiel 2.11-2 entnommen werden kann, wurde hier der Grundfreibetrag dem Betrieb zugeordnet, der die geringsten Investitionen in begünstigte Wirtschaftsgüter aufweisen kann und bei welchem nach dem Abzug des Gewinnfreibetrages, die begünstigten Wirtschaftsgüter dem möglichen investitionsbedingten Gewinnfreibetrag annähernd entsprechen. Da bei dem Betrieb A und dem Betrieb B die Investitionen in begünstigte Wirtschaftsgüter höher als der mögliche Gewinnfreibetrag sind, wäre hier die Geltendmachung des Grundfreibetrages nicht zu empfehlen. Durch die Zuordnung des Grundfreibetrages konnte hier der höchstmögliche Gewinnfreibetrag zur Gänze geltend gemacht werden.

Wäre die Zuordnung des Grundfreibetrages durch den Steuerpflichtigen nicht selbst vorgenommen worden, sondern von Amts wegen anhand des Verhältnisses der Gewinne, würde sich ein Gewinnfreibetrag iHv. € 20.366,00 wie im Beispiel 2.11-3 ergeben.

Der Steuerpflichtige würde hierdurch € 2.734,00 weniger als Gewinnfreibetrag geltend machen können und hätte einen steuerpflichtigen Gewinn iHv. € 159.634,00. Diese Einkünfte würden, ohne Berücksichtigung etwaiger Absetzbeträge, sowie Sonderausgaben oder außergewöhnlichen Belastungen und weiterer Einkünfte eine einkommensteuerliche Belastung iHv. € 70.052,00 ergeben, während bei der Zuordnung durch den Steuerpflichtigen eine einkommensteuerliche Belastung iHv. € 68.685,00 vorliegen würde. Durch die richtige Zuordnung des Grundfreibetrages

kann der Steuerpflichtige somit eine weitere einkommensteuerliche Ersparnis iHv. € 1.367,00 erreichen.

	Betrieb A	Betrieb B	Betrieb C	Gesamt
Bemessungsgrundlage	40.000	90.000	50.000	180.000
Höchstmögliches Ausmaß GFB für den Steuerpflichtigen insgesamt				23.100
Durchschnittssatz				12,83%
Betriebsbezogene Höchstgrenze für GFB (12,83% des Gewinnes)	5.133	11.550	6.417	
Grundfreibetrag	[867]	[1.950]	[1.083]	3.900
Verbleibender möglicher investitionsbedingter GFB gesamt				19.200
Verbleibender möglicher investitionsbedingter GFB betriebsbezogen	[4.266]	[9.600]	[5.334]	
Investitionen in begünstigte Wirtschaftsgüter	6.000	13.000	2.600	
Berücksichtigter Investitionsbedingter GFB	[4.266]	[9.600]	2.517	[16.383]
Berücksichtigter GFB	5.133	11.550	[3.683]	[20.366]
Betriebliche Einkünfte endgültig	34.867	78.450	[46.317]	[159.634]

Beispiel 2.11-3: Berechnung des Gewinnfreibetrages bei mehreren Betrieben mit amtlicher Zuordnung des Grundfreibetrages (Quelle: EIRV 1680/XXIV. GP, S. 16-17) [vom Autor abgeändert]

2.12 Nachversteuerung und Ersatzbeschaffung

Wurde ein investitionsbedingter Gewinnfreibetrag geltend gemacht und scheiden die zur Deckung herangezogenen begünstigten Wirtschaftsgüter vor der stichtagsbezogenen Frist von 4 Jahren aus dem Betriebsvermögen aus bzw. werden vor dieser Frist ins Ausland verbracht, kommt es grundsätzlich zu einem gewinnerhöhenden Ansatz im Jahr des Ausscheidens. Der gewinnerhöhende Ansatz hat in der Höhe zu erfolgen, mit welcher das jeweilige ausgeschiedene begünstigte Wirtschaftsgut den geltend gemachten investitionsbedingten Gewinnfreibetrag gedeckt hat.¹²³

Ein Verbringen des begünstigten Wirtschaftsgutes ins Ausland innerhalb dieser Frist, mit Ausnahme der entgeltlichen Überlassung zur Nutzung in einem Mitgliedsstaat der EU oder in einem Staat des EWR, führt ebenfalls zu einer Nachversteuerung.¹²⁴ Sollte der Auslandseinsatz jedoch nicht mehr als 12 Monate betragen, kann von einem vorübergehenden Auslandseinsatz ausgegangen werden und es hat keine Nachversteuerung zu erfolgen.¹²⁵ Jedoch kommt es bei einer nachträglich erfolgten Vermietung, welche zu einer überwiegenden Verwendung außerhalb der EU bzw. des EWR führt, nicht zu einer Nachversteuerung. Hier kann nur der Bescheid des Jahres des zu Unrecht geltend gemachten investitionsbedingten Gewinnfreibetrages durch Antrag der Partei oder von Amtswegen abgeändert werden.¹²⁶

„Der Umtausch von Anteilen an einem Kapitalanlagefonds auf Grund der Zusammenlegung von Fondsvermögen gemäß § 3 Abs. 2 oder eines Anteilserwerbs gemäß § 14 Abs. 4 InvFG 1993 gilt nicht als Tausch (§ 40 Abs. 3 InvFG 1993). Die neuen Anteile treten an die Stelle der alten.“¹²⁷

Ein Ausscheiden aufgrund höherer Gewalt oder eines behördlichen Eingreifens führt nicht zu einer Gewinnerhöhung.¹²⁸ „Unter höherer Gewalt ist ein von außen einwirkendes Ereignis zu verstehen, das vom Steuerpflichtigen nicht zu verantworten ist, auch durch äußerste Sorgfalt nicht zu verhindern war und keine typische Betriebsgefahr darstellt. Ein Verschulden oder unsachgemäße Behandlung und Pflege schließt das Vorliegen von höherer Gewalt aus (VwGH 8.6.1979, 1340/78; VwGH 25.3.1966, 1564/65); dies gilt auch dann, wenn eine Handlung dem

¹²³ Siehe § 10 Abs. 5 EStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 22/2012.

¹²⁴ Siehe § 10 Abs. 5 Z 1 EStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 22/2012.

¹²⁵ Vgl. Rz 3831 EStR 2000 idF. 14. 12. 2011.

¹²⁶ Vgl. Rz 3711 EStR 2000 idF. 14. 12. 2011 und siehe § 295a BAO idF. BGBl. I Nr. 22/2012.

¹²⁷ Rz 3704 5. Absatz EStR 2000 idF. 14. 12. 2011.

¹²⁸ Siehe § 10 Abs. 5 letzter Satz EStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 22/2012.

Rechtsvorgänger zuzurechnen ist (VwGH 14.9.1956, 0059/54). Der Begriff der höheren Gewalt trifft auch für den Bereich des § 37 Abs. 6 EStG 1988 zu[...]“¹²⁹ „Höhere Gewalt liegt nicht vor, wenn eine Gebietskörperschaft als Grundeigentümer einen Kündigungsgrund geltend gemacht hat, den auch jeder private Eigentümer hätte geltend machen können (VfGH 24.6.1966, B 3/66).“¹³⁰ „Für den Nachweis des drohenden behördlichen Eingriffes [...] genügt es, wenn sich aus den entsprechenden Unterlagen ergibt, dass die Veräußerung an die Gebietskörperschaft der Vermeidung des drohenden Eingriffes gedient hat.“¹³¹

Handelt es sich bei dem ausscheidenden begünstigten Wirtschaftsgut um Wertpapiere gem. § 14 Abs. 7 EStG 1988, kann stattdessen im Jahr des Ausscheidens ein begünstigtes körperliches Wirtschaftsgut als Ersatz angeschafft oder hergestellt werden. In diesem Fall tritt dieses an die Stelle der ausgeschiedenen Wertpapiere und die bis zum Ausscheiden der Wertpapiere bereits verstrichene Behaltdauer wird auf die erforderliche betriebsnotwendige Nutzungsdauer angerechnet.¹³² Wird wie im Beispiel 2.12-1 die Ersatzbeschaffung am Tag des Ausscheidens des Wertpapiers getätigt, bleibt die ursprüngliche Frist erhalten.¹³³

Die Anschaffung von Wertpapieren erfolgte am 17.4.01 unter Inanspruchnahme des Freibetrages in Höhe von 10.000 Euro. Am 12.2.03 werden sämtliche angeschafften Wertpapiere veräußert. Am selben Tag wird eine begünstigte Maschine um 13.000 Euro angeschafft (Ersatzbeschaffung). Die Behaltefrist für diese Maschine hinsichtlich des Freibetrages von 10.000 Euro endet am 17.4.05.

Beispiel 2.12-1: Fristenlauf bei Ersatzbeschaffung am Tage des Ausscheidens (Quelle: Rz 3718 EStR 2000 idF. 14. 12. 2011)

Dies darf jedoch nicht zu einer Verkürzung der ursprünglichen Frist führen.¹³⁴ Dies könnte eintreten, wenn die Ersatzbeschaffung bereits vor dem Ausscheiden der begünstigten Wertpapiere stattgefunden hätte. Es ist daher auch in diesem Fall das

¹²⁹ Rz 3864 Satz 2ff EStR 2000 idF. 14. 12. 2011.

¹³⁰ Rz 3866 EStR 2000 idF. 14. 12. 2011.

¹³¹ Rz 3865 EStR 2000 idF. 14. 12. 2011.

¹³² Siehe § 10 Abs. 5 Z 2 EStG idF. BGBl. I Nr. 22/2012.

¹³³ Vgl. Rz 3718 EStR 2000 idF. 14. 12. 2011.

¹³⁴ Siehe § 10 Abs. 5 Z 2 EStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 22/2012.

ursprüngliche Ende der Frist beizubehalten, „[...]da die Anschaffung/Herstellung erst mit der Veräußerung des Wertpapiers zur „Ersatzbeschaffung“ wird“¹³⁵ ¹³⁶.

Wird die Ersatzbeschaffung erst nach dem Tag des Ausscheidens der begünstigten Wertpapiere vorgenommen, wird der Fristenlauf mit dem Zeitpunkt des Ausscheidens gehemmt und beginnt erst wieder im Zeitpunkt der Ersatzbeschaffung zum Laufen. Daher kommt es zu einer Verschiebung des ursprünglichen Endes der Behaltfrist in die Zukunft im Umfang des Hemmungszeitraumes wie im Beispiel 2.12-2 dargestellt.¹³⁷

Wertpapieranschaffung am 1.4.01, Wertpapierveräußerung am 1.5.02, Anschaffung der Maschine (Ersatzbeschaffung) am 1.7.02. Die Behaltfrist für die ersatzbeschaffte Maschine endet am 1.6.2005 (1.4.05 Ende der ursprünglichen vierjährigen Behaltfrist des Wertpapiers zuzüglich 2 Monate – Zeitspanne zwischen Wertpapierveräußerung und Maschinenanschaffung.

Beispiel 2.12-2: Fristenlauf bei Ersatzbeschaffung nach dem Tag des Ausscheidens
(Quelle: Rz 3719 EStR 2000 idF. 14. 12. 2011)

Wurde eine Ersatzbeschaffung für zur Deckung eines investitionsbedingten Gewinnfreibetrages herangezogene Wertpapiere, welche verschiedene Anschaffungszeitpunkte ausweisen, getätigt, ist für das Ende der Behaltfrist auf die einzelnen Wertpapieranschaffungen, wie im Beispiel 2.12-3 ersichtlich, abzustellen.¹³⁸

¹³⁵ Rz 3720 letzter Satz EStR 2000 idF. 14. 12. 2011.

¹³⁶ Vgl. Rz 3720 EStR 2000 idF. 14. 12. 2011.

¹³⁷ Vgl. Rz 3719 EStR 2000 idF. 14. 12. 2011.

¹³⁸ Vgl. Rz 3721 EStR 2000 idF. 14. 12. 2011.

Wertpapieranschaffung 1 am 15.3.01 um 200,

Wertpapieranschaffung 2 am 7.5.02 um 500,

Wertpapieranschaffung 3 am 21.8.03 um 300.

Veräußerung sämtlicher Wertpapiere am 14.11.04, am selben Tag erfolgt die Anschaffung einer Maschine um 1.200, Im Umfang des Freibetrages von insgesamt 1.000 unterbleibt eine Nachversteuerung und ist keine Inanspruchnahme des Freibetrages im Jahr 04 möglich („Übertragung“ des Freibetrages).

Hinsichtlich der Maschine endet die Behaltefrist in Bezug auf die Wertpapieranschaffung 1 am 15.3.05, in Bezug auf die Wertpapieranschaffung 2 am 7.5.06 und in Bezug auf die Wertpapieranschaffung 3 am 21.8.07.

Wird die Maschine vor dem 16.3.05 veräußert, ist der Freibetrag aus der Wertpapieranschaffung 1, 2 und 3 nachzuversteuern (1.000), da die Behaltefrist in Bezug auf sämtliche Wertpapieranschaffungen noch nicht abgelaufen ist.

Wird die Maschine nach dem 15.3.05 aber vor dem 8.5.06 veräußert, ist der Freibetrag aus der Wertpapieranschaffung 2 und 3 nachzuversteuern (800), da die Behaltefrist in Bezug auf diese Wertpapieranschaffungen noch nicht abgelaufen ist.

Wird die Maschine nach dem 7.5.06 aber vor dem 22.8.07 veräußert, ist der Freibetrag aus der Wertpapieranschaffung 3 nachzuversteuern (300), da die Behaltefrist in Bezug auf diese Wertpapieranschaffung noch nicht abgelaufen ist.

Beispiel 2.12-3: Fristenlauf bei Ersatzbeschaffung für Wertpapiere mit verschiedenen Anschaffungszeitpunkten (Quelle: Rz 3721 EStR 2000 idF. 14. 12. 2011)

Eine nochmalige Geltendmachung des investitionsbedingten Gewinnfreibetrages für das der Ersatzbeschaffung dienenden körperlichen Wirtschaftsgutes ist ausgeschlossen. Des Weiteren muss dieses Wirtschaftsgut in dem Verzeichnis der begünstigten Wertpapiere, welche zur Deckung des investitionsbedingten Gewinnfreibetrages verwendet werden, als Ersatzbeschaffung gekennzeichnet sein.¹³⁹

Wertpapiere gem. § 14 Abs. 7 EStG 1988 können nur dann als Ersatzbeschaffung dienen, falls die begünstigten Wertpapiere, für die der investitionsbedingte

¹³⁹ Siehe § 10 Abs. 5 Z 2 EStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 22/2012.

Gewinnfreibetrag geltend gemacht wurde, vorzeitig getilgt werden. Die Ersatzbeschaffung hat innerhalb von 2 Monaten nach Ausscheiden der begünstigten Wertpapiere zu erfolgen. Das ursprüngliche Ende der Behaltefrist wird durch das Ausscheiden und die Ersatzbeschaffung nicht berührt. Auch die Ersatzbeschaffung in Form von begünstigten Wertpapieren ist als solche im Verzeichnis der begünstigten Wertpapiere, für welche der investitionsbedingte Gewinnfreibetrag geltend gemacht werden, auszuweisen und es kann der investitionsbedingte Gewinnfreibetrag aufgrund dieser Anschaffung nicht nochmalig in Anspruch genommen werden.¹⁴⁰

Die Behalte- bzw. Nutzungsfristen gehen bei einer Übertragung des Betriebes bzw. einer Umgründung im Zuge der Rechtsnachfolge über. Der gewinnerhöhende Ansatz kann daher im Falle des vorzeitigen Ausscheidens nach der Übertragung nur beim Rechtsnachfolger erfolgen.¹⁴¹ Die Rechtsnachfolge tritt sowohl bei entgeltlicher als auch bei unentgeltlicher Betriebsübertragung ein.¹⁴² Erfolgt eine Teilbetriebsübertragung bzw. eine Umgründung und wird das Wirtschaftsgut, welches zur Deckung eines investitionsbedingten Gewinnfreibetrages herangezogen wurde, in dem Restbetrieb zurückbehalten, kommt es zu keinem Übergang auf den Rechtsnachfolger.¹⁴³

Kommt es jedoch im Zuge einer Betriebsveräußerung zu einer Entnahme eines begünstigten Wirtschaftsgutes, für welches der investitionsbedingte Gewinnfreibetrag geltend gemacht wurde, ins Privatvermögen, hat eine Nachversteuerung zu erfolgen und ist dem Veräußerungsgewinn gem. § 24 EStG 1988 zuzurechnen.¹⁴⁴

Da der gewinnerhöhende Ansatz im Jahr des Ausscheidens bzw. Verbringens zu erfolgen hat, eröffnet dies wiederum einen gewissen Gestaltungsspielraum.¹⁴⁵ Eine Nachversteuerung von ausgeschiedenen begünstigten Wirtschaftsgütern, für welche der investitionsbedingte Gewinnfreibetrag geltend gemacht wurde, würde in Jahren mit einem geringeren Durchschnittssteuersatz bzw. einem Verlust für den Steuerpflichtigen eine echte Steuerersparnis ohne die Einhaltung der Bindefrist herbeiführen. Im Gegensatz dazu führt dies jedoch in Jahren mit höheren Gewinnen und somit einem höheren Durchschnittssteuersatz zu einer Steuer Mehrbelastung im Vergleich zu einer Nichtanwendung des investitionsbedingten Gewinnfreibetrages. Des Weiteren muss

¹⁴⁰ Siehe § 10 Abs. 5 Z 3 EStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 22/2012.

¹⁴¹ Siehe § 10 Abs. 6 EStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 22/2012 und vgl. Rz 3723 EStR 2000 idF. 14. 12. 2011.

¹⁴² Vgl. Jakom EStG (2012) § 10 EStG Rz 29.

¹⁴³ Vgl. Rz 3723 EStR 2000 idF. 14. 12. 2011.

¹⁴⁴ Vgl. Rz 3723 EStR 2000 idF. 14. 12. 2011.

¹⁴⁵ Siehe § 10 Abs. 5 Z 1 EStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 22/2012.

bedacht werden, dass durch den gewinnerhöhenden Ansatz der Durchschnittssteuersatz des jeweiligen Jahres gehoben und somit auch die Besteuerung der restlichen Einkünfte beeinflusst wird (Schatteneffekt).¹⁴⁶ Daher ist es anzuraten, falls ein Ausscheiden oder Verbringen unabwendbar ist, jedoch sich zeitlich gestalten lässt, zu überprüfen in welchem Jahr es für den Steuerpflichtigen steuergünstiger wäre.

Der Unternehmer A investiert am 15. 09. 2012 in ein begünstigtes Wirtschaftsgut iHv. € 3.000,00. Für die gesamten Anschaffungskosten kann im Jahr 2012 ein investitionsbedingter Gewinnfreibetrag geltend gemacht werden. Im Jahr 2012 ergibt sich aufgrund seiner Einkünfte ein Durchschnittssteuersatz von 33,23% (Bemessungsgrundlage € 57.000,00, Gewinnfreibetrag bereits berücksichtigt).

Das begünstigte Wirtschaftsgut scheidet am 16. 12. 2013 aus. Der Durchschnittssteuersatz im Jahr 2013 beträgt 39,15% (Bemessungsgrundlage € 90.000,00, Nachversteuerungsbetrag bereits berücksichtigt).

Im Jahr 2012 führt die Geltendmachung des investitionsbedingten Gewinnfreibetrages zu einer Steuerersparnis iHv. € 1.295,00, wovon € 800,10 dem positiven Schatteneffekt zuzurechnen sind.

Aufgrund des gewinnerhöhenden Ansatzes erhöht sich die Steuerbelastung im Jahr 2013 um € 1.500,00, wovon € 325,50 dem negativen Schatteneffekt zuzurechnen sind.

Beispiel 2.12-4: Schatteneffekt bei Nachversteuerung

¹⁴⁶ Vgl. Grünberger (2003) S. 403.

2.13 Berücksichtigung bei den Sozialversicherungsbeiträgen und deren Auswirkungen

Im Schreiben der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft an die Kammer der Wirtschaftstreuhänder vom 12. 11 2010 führt diese an, dass der Gewinnfreibetrag gem. § 10 EStG 1988 nicht der GSVG-Beitragsgrundlage zuzurechnen ist. Da im § 25 Abs. 2 Z 1 GSVG nur der Investitionsfreibetrag explizit angeführt und nicht der Gewinnfreibetrag, welcher sich nun im § 10 EStG 1988 findet, kann hier keine Zurechnung erfolgen.¹⁴⁷ Der Gewinnfreibetrag mindert somit auch die GSVG-Beitragsgrundlage.

Bei der Gewinnermittlung gem. § 4 Abs. 3 EStG 1988, bei welcher das Zufluss-Abfluss-Prinzip¹⁴⁸ gilt und somit keine periodengerechte Abgrenzung zu erfolgen hat, stellt die Berücksichtigung bei der GSVG-Beitragsgrundlage im Zuge der Nachbemessung dieser für das jeweilige Wirtschaftsjahr keine Problematik dar, da sie erst im Zeitpunkt der Begleichung Zahlung bzw. Gutschrift gewinnwirksam ist.

Hingegen hat bei der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich gem. § 4 Abs. 1 bzw. § 5 EStG 1988 eine periodengerechte Abgrenzung zu erfolgen. Dies bedeutet das sowohl Rechnungsabgrenzungsposten, als auch Rückstellungen für betriebliche Aufwendungen zu bilden sind. Da die GSVG-Beiträge betriebliche Aufwendungen darstellen, bedeutet dies, dass für die eventuelle Gutschrift bzw. Nachzahlung aufgrund der Nachbemessung der GSVG-Beiträge ein Rechnungsabgrenzungsposten bzw. eine Rückstellung gebildet werden müssen.¹⁴⁹ Diese beeinflussen die Höhe des Gewinnes, welcher wiederum als Bemessungsgrundlage für den Gewinnfreibetrag dient. Somit kommt es zu einer gegenseitigen Beeinflussung des Gewinnfreibetrages und der Aktivierung bzw. Passivierung der GSVG-Beiträge. Eine Ermittlung der Höhe des Gewinnfreibetrages oder der Aktivierung bzw. Passivierung der GSVG-Beiträge können daher nur im Zuge einer Annäherungsrechnung erfolgen. Angelehnt an die Berechnung der Rückstellung für GSVG-Beiträge iZm. dem Investitionsfreibetrag in Bruckner (1999)¹⁵⁰ soll folgend eine mathematische Lösung dieses Problems gefunden werden.

Da bei einem Gewinn iHv. € 175.000,00 bereits die Höchstbemessungsgrundlage der Sozialversicherungsbeiträge überschritten wird, kann bei einem diesen Betrag

¹⁴⁷ Vgl. Redaktion ASoK (2011) S. 28.

¹⁴⁸ Siehe § 4 Abs. 3 iVm. § 19 EStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 22/2012.

¹⁴⁹ Vgl. Bruckner (1999) S. W42.

¹⁵⁰ Vgl. Bruckner (1999) S. W43ff.

überschreitenden Gewinn im Falle einer Nachzahlung nur die Differenz bis zum Höchstbeitrag anfallen und eine Rückstellung in dieser Höhe ist erforderlich und kann bei dieser Höhe auch nicht mehr durch die Geltendmachung des Gewinnfreibetrages von maximal € 45.350,00 beeinflusst werden.¹⁵¹ Somit kann in der folgenden Ermittlung einer Formel für die Bildung der GSVG-Rückstellung von einem Prozentsatz iHv. 13 % für den Gewinnfreibetrag ausgegangen und die weitere Staffelung des Gewinnfreibetrages für einen höheren Gewinn als € 175.000,00 vernachlässigt werden.¹⁵² Für die Berechnung der Pensions- und Krankenversicherungsbeiträge werden die Werte für 2012, somit 25 %, herangezogen. Die anderen Bestandteile der Sozialversicherungsbeiträge unterliegen nicht der Nachbemessung und sind daher für die Berechnung nicht relevant.

Für die Berechnung des Gewinnfreibetrages und der GSVG-Rückstellung bzw. – Aktivierung dienen folgende Variablen, wobei für die ersten drei Variablen, die Daten bekannt sein müssen:¹⁵³

<i>SVV</i>	GSVG-Vorauszahlungen
<i>NZ</i>	GSVG-Nachzahlungen bzw. –Gutschriften für Vorjahre
<i>EV</i>	Einkünfte vor GSVG-Rückstellung bzw. -Aktivierung
<i>SVE</i>	endgültige GSVG-Beiträge
<i>R</i>	GSVG-Rückstellung bzw. –Aktivierung
<i>GFB</i>	Gewinnfreibetrag
<i>E</i>	Einkünfte

Die nichtvorhandenen Daten können nun mit folgenden Gleichungen ermittelt werden.¹⁵⁴

$$SVE = 0,25 \times (E - GFB + PVV + NZ) \quad (\text{Formel 1})$$

$$E = EV - R \quad (\text{Formel 2})$$

$$SVE = SVV + R \quad (\text{Formel 3})$$

$$GFB = 0,13 \times E \quad (\text{Formel 4})$$

¹⁵¹ Siehe § 25 Abs. 5 iVm. § 48 GSVG idF. BGBl. I Nr. 35/2012 iVm. § 108 Abs. 3 ASVG idF. BGBl. I Nr. 35/2012 und § 10 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 22/2012.

¹⁵² Siehe § 10 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 22/2012.

¹⁵³ Vgl. Bruckner (1999) S. W43.

¹⁵⁴ Vgl. Bruckner (1999) S. W43.

Werden nun die zweite bis vierte Formel in die erste eingesetzt, ergibt sich für die Berechnung der GSVG-Rückstellung bzw. –Aktivierung folgende Formel:¹⁵⁵

$$R = \frac{0,2175 \times EV - 0,75 \times SVV + 0,25 \times NZ}{1,2175}$$

(Formel 5)

Nun kann die GSVG-Rückstellung bzw. –Aktivierung anhand der obigen Formel ermittelt werden. Da die obige Formel annimmt, dass sowohl die GSVG-Beiträge, als auch der Gewinnfreibetrag unbegrenzt sind, müssen einige Kontrollrechnungen vorgenommen werden.

Nach dem GSVG sind die zu leistenden Beiträge durch einen Höchstbeitrag, sowie durch einen Mindestbeitrag begrenzt.¹⁵⁶ Daher muss überprüft werden, ob folgende Bedingungen zutreffen:

$$R + SVV \leq \text{Höchstbeitrag}$$

(Formel 6)

$$R + SVV \geq \text{Mindestbeitrag}$$

(Formel 7)

Sind diese Bedingungen erfüllt, kann die ermittelte GSVG-Rückstellung bzw. –Aktivierung für die Berechnung des Gewinnfreibetrages verwendet werden. Sollte eine der Bedingungen nicht erfüllt sein, ist die GSVG-Rückstellung bzw. –Aktivierung dementsprechend zu berichtigen und kann danach für die Berechnung des Gewinnfreibetrages herangezogen werden. Der Gewinnfreibetrag ermittelt sich wie folgt:

$$GFB = 0,13 \times (EV - R)$$

(Formel 8)

Da beim Gewinnfreibetrag nur € 3.900,00 ohne Investitionserfordernis geltend gemacht werden können, muss nun der zulässige investitionsbedingte Gewinnfreibetrag berechnet und die Deckung durch begünstigte Wirtschaftsgüter überprüft werden.¹⁵⁷ Sollten die begünstigten Wirtschaftsgüter geringere Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten haben, kann der investitionsbedingte Gewinnfreibetrag nur in

¹⁵⁵ Vgl. Bruckner (1999) S. W44.

¹⁵⁶ Siehe § 25 Abs. 5 iVm. § 48 GSVG idF. BGBl. I Nr. 35/2012 iVm. § 108 Abs. 3 ASVG idF. BGBl. I Nr. 35/2012 und § 25 Abs. 4 GSVG idF. BGBl. I Nr. 35/2012.

¹⁵⁷ Siehe § 10 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 22/2012 und § 10 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 22/2012.

dieser Höhe geltend gemacht werden.¹⁵⁸ In diesem Fall muss dann die GSVG-Rückstellung mit diesem Gewinnfreibetrag neu berechnet und überprüft werden.

Der Gewinn vor der Rückstellung und dem GFB beträgt im Jahr 2012 € 50.000,00. An Sozialversicherungsbeiträgen wurden € 13.000,00 und als Nachzahlung für Vorjahre € 2.000,00 vorgeschrieben. In begünstigte Wirtschaftsgüter wurden € 2.500,00 investiert.

Dies ergibt eine GSVG-Rückstellung iHv. € 1.334,70 und einen möglichen Gewinnfreibetrag iHv. € 6.326,49. Hiervon werden € 3.900,00 als Grundfreibetrag und € 2.426,49 für den investitionsbedingten Gewinnfreibetrag geltend gemacht.

Beispiel 2.13-1: Berechnung der GSVG-Rückstellung

In dem Beispiel 2.13-1 ergab die Annäherungsrechnung eine GSVG-Rückstellung iHv. € 1.334,70, welche zusammengerechnet mit den bereits geleisteten Vorauszahlungen an Sozialversicherungsbeiträgen über dem Mindest- und unter dem Höchstbeitrag liegt. Beim Einsetzen der GSVG-Rückstellung in die Formel 8 ergibt sich ein Gewinnfreibetrag iHv. € 6.326,49, wovon € 3.900,00 auf den Grundfreibetrag entfallen. Für den restlichen möglichen Gewinnfreibetrag iHv. € 2.426,49 sind zur Deckung genügend Investitionen in begünstigte Wirtschaftsgüter getätigt worden. Somit kann der investitionsbedingte Gewinnfreibetrag in dieser Höhe gewinnmindernd geltend gemacht werden.

2.14 Änderungen des Gewinnfreibetrages gegenüber der Fassung bis zur Veranlagung 2012

Der Gewinnfreibetrag wurde mit dem 1. StabG 2012 mit Inkrafttreten am 31. 3. 2012 aufgrund von budgetären Überlegungen überarbeitet (GFB neu). Hierbei stand im Vordergrund, dass dieser ebenso wie die Jahressechstelbegünstigung bei nichtselbständigen Einkünften um einen Solidarbeitrag für höhere Einkünfte ergänzt wurde.¹⁵⁹ Die Änderungen sollen begrenzt für die Veranlagungen 2013 bis 2016

¹⁵⁸ Siehe § 10 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 22/2012.

¹⁵⁹ Vgl. ErlRV 1680 XXIV. GP S. 4.

gelten. Danach, somit ab 2017, ist die vorige Fassung¹⁶⁰ (GFB alt) wieder anzuwenden.¹⁶¹

Zur Gleichstellung des Gewinnfreibetrages mit der Jahressechstelbegünstigung wurde das Prozentausmaß des Gewinnfreibetrages gestaffelt und eine Höchstbemessungsgrundlage für den Gewinnfreibetrag iHv. € 580.000,00 eingeführt und dieser somit auf höchstens € 45.350,00 begrenzt.¹⁶² In der vorigen Fassung konnte ein Gewinnfreibetrag von 13 %, jedoch höchstens € 100.000,00 und somit mit einer Höchstbemessungsgrundlage iHv. € 769.230,00 geltend gemacht werden.¹⁶³

Bei betrieblichen Einkünften bis zu € 175.000,00 kann bei beiden Fassungen ein Gewinnfreibetrag von 13 % in Abzug gebracht werden. Bei höheren Einkünften wird die Differenz, aufgrund der Staffelung bei der derzeitigen Fassung, immer größer bis schließlich bei betrieblichen Einkünften ab € 769.230,00 bei der derzeitigen Fassung um € 54.650,00 weniger als Gewinnfreibetrag in Anspruch genommen werden können, wie in der Abbildung 2.14-1 ersichtlich.¹⁶⁴

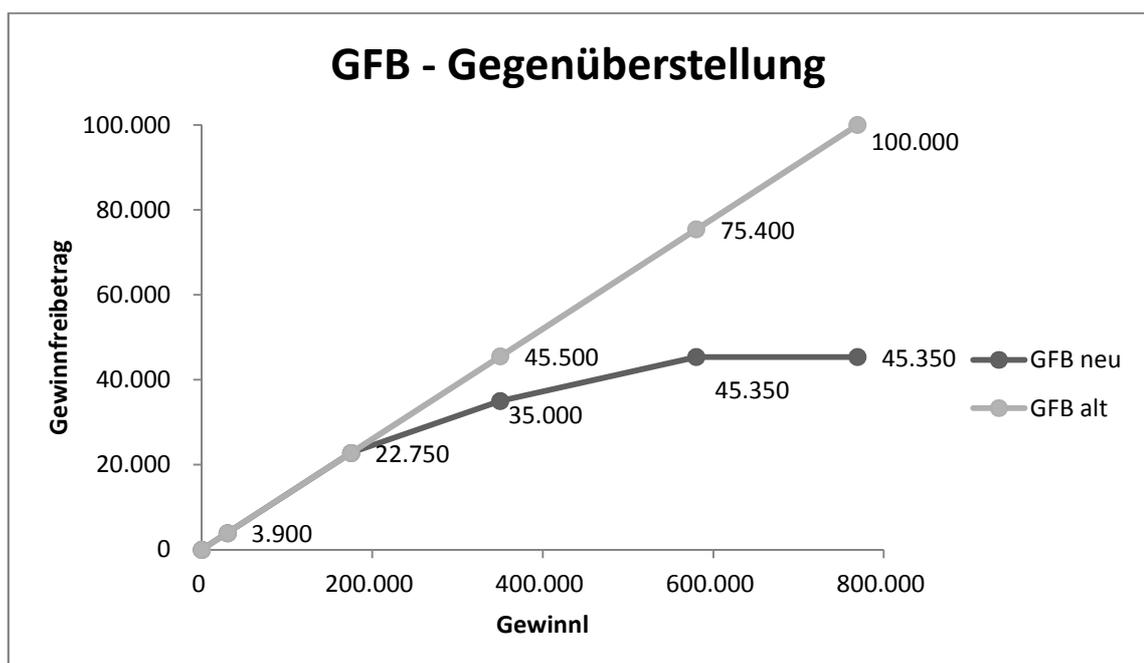


Abbildung 2.14-1: GFB-Gegenüberstellung

¹⁶⁰ § 10 EStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 76/2011.

¹⁶¹ Siehe § 124b Z 214 EStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 22/2012.

¹⁶² Siehe § 10 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 22/2012.

¹⁶³ Siehe § 10 Abs. 1 EStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 76/2011.

¹⁶⁴ Siehe § 10 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 22/2012 und § 10 Abs. 1 EStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 76/2011.

Bei betrieblichen Einkünften vor dem Gewinnfreibetrag iHv. € 769.230,00 entsteht hierdurch eine steuerliche Mehrbelastung von bis zu € 27.325,00 aufgrund der Änderungen betreffend der Höhe des Gewinnfreibetrages.

Würde die Fassung vor dem 1. StabG 2012 auf den Fall 3 des Beispiel 2.6-1 auf der Seite 8 angewendet werden, hätte ein Gewinnfreibetrag iHv. € 84.500,00 in Anspruch genommen werden können, wobei € 80.600,00 auf den investitionsbedingten Gewinnfreibetrag entfallen wären. Der Steuerpflichtige hätte somit für seine gesamten Investitionen in begünstigte Wirtschaftsgüter iHv. € 60.000,00 den investitionsbedingten Gewinnfreibetrag geltend machen können, anstatt nur € 41.450,00. Des Weiteren hätte er dann in diesem Wirtschaftsjahr noch weitere Investitionen in begünstigte Wirtschaftsgüter tätigen können, um den investitionsbedingten Gewinnfreibetrag in voller Höhe auszuschöpfen.

Eine weitere Änderung durch das 1. StabG 2012 betrifft die Berücksichtigung von Gewinnen aus Grundstücksveräußerungen für die Bemessungsgrundlage des Gewinnfreibetrages. Mit dem 1 StabG 2012 wurde die Immobilienertragssteuer (ImmoESt), welche an die Kapitalertragsteuer angelehnt ist, eingeführt. Dadurch werden Einkünfte aus der Grundstücksveräußerung mit dem besonderen Steuersatz iHv. 25 % besteuert und sind endbesteuerungsfähig.¹⁶⁵ Aufgrund dessen sind diese, wie bereits die endbesteuerungsfähigen Einkünfte aus Kapitalvermögen, aus dem betrieblichen Gewinn für die Bemessungsgrundlage des Gewinnfreibetrages in der aktuellen Fassung auszuscheiden.¹⁶⁶ Die ImmoESt gilt für Grundstücksveräußerungen ab 1. 4. 2012, während die aktuelle Fassung des § 10 EStG 1988 erst auf Veranlagungen ab 2013 anwendbar ist.¹⁶⁷ Eine Korrektur des Gewinnes für die Bemessungsgrundlage des Gewinnfreibetrages wird jedoch schon im Veranlagungsjahr 2012, für Veräußerungen von Grundstücken nach dem 31. 3. 2012 vorzunehmen sein, da hier der § 20 Abs. 2 Ts 2 EStG 1988 betreffend nicht abzugsfähiger Aufwendungen zum Tragen kommen wird. Dieser wurde um die Aufwendungen iZm. endbesteuerungsfähigen Grundstücksveräußerungen ergänzt und somit sind Aufwendungen im wirtschaftlichen Zusammenhang mit diesen einkommensteuerlich nicht mehr abzugsfähig.¹⁶⁸ Somit stellt sich hier nun die Frage, ob der Gewinnfreibetrag als fiktive Betriebsausgabe gesehen wird. Bezugnehmend auf die EStR ist diese Frage zu bejahen, da hier bezüglich der endbesteuerungsfähigen

¹⁶⁵ Siehe § 30 iVm. § 30a Abs. 1 EStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 22/2012.

¹⁶⁶ Siehe § 10 Abs. 1 Z 1 Ts 3 EStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 22/2012 und vgl. ErlRV 1680/XXIV. GP, S. 17.

¹⁶⁷ Siehe § 124b Z 214 und Z 215 EStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 22/2012.

¹⁶⁸ Siehe § 20 Abs. 2 Ts 2 EStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 22/2012.

Einkünfte aus Kapitalvermögen auf den § 20 Abs. 2 EStG 1988 betreffend die Berücksichtigung dieser bei der Bemessungsgrundlage des Gewinnfreibetrages Bezug genommen wird.¹⁶⁹

3 Freibetrag für investierte Gewinne gem. § 10 EStG 1988¹⁷⁰ bis zur Veranlagung 2009

3.1 Allgemein

Der Freibetrag für investierte Gewinne wurde mit dem KMU-Förderungsgesetz 2006¹⁷¹ eingeführt und wurde im Zuge des StRefG 2009¹⁷² durch den Gewinnfreibetrag, welcher eine Erweiterung des Freibetrages für investierte Gewinne darstellt, ab der Veranlagung 2010 ersetzt.¹⁷³ Die Einführung erfolgte aufgrund der Benachteiligung der Gewinnermittler nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 gegenüber Gewinnermittlern nach Betriebsvermögensvergleich, welche die Steuerbegünstigung für nicht entnommene Gewinne gem. § 11a EStG 1988¹⁷⁴ in Anspruch nehmen konnten. Im Initiativantrag wird angegeben, dass diese Regelung als Stärkung der Klein- und Mittelbetriebe dienen soll. Aufgrund des nichtfeststellbaren Eigenkapitals bei Einnahmen-Ausgaben-Rechnern musste eine andere Regelung, anhand der eine Begünstigung gewährt werden kann, gefunden werden. Diese Begünstigung sollte dazu führen, dass den Unternehmen mehr Geld zur Verfügung steht, da die Steuerbelastung gesenkt wird und andererseits ein Investitionsanreiz in begünstigte Wirtschaftsgüter geschaffen wird.¹⁷⁵

3.2 Anwendungsbereich

Der Freibetrag für investierte Gewinne kann nur von natürlichen Personen mit betrieblichen Einkünften, die ihren Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 (Einnahmen-Ausgaben-Rechnung) ermitteln, angewendet werden.¹⁷⁶ Die Möglichkeit der Inanspruchnahme bei der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen gem.

¹⁶⁹ Vgl. Rz 3822 EStR 2000 idF. 14. 12. 2011.

¹⁷⁰ § 10 EStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 99/2007.

¹⁷¹ Bundesgesetzblatt Teil I vom 26. 06 2006, Nr. 101/2006, abrufbar unter www.ris.bka.gv.at (Bundesrecht – Bundesgesetzblatt authentisch ab 2004), (BGBl. I Nr. 101/2006).

¹⁷² BGBl. I Nr. 26/2009.

¹⁷³ Siehe § 124b Z 153 EStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 22/2012.

¹⁷⁴ § 11a EStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 24/2007.

¹⁷⁵ Vgl. IA 829A/XXII. GP S. 4.

¹⁷⁶ Siehe § 10 Abs. 1 EStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 99/2007.

§ 17 EStG 1988 war ein in der Literatur stark diskutiertes Thema und musste auch durch den UFS und den VwGH behandelt werden (Kapitel 3.6).

3.3 Bemessungsgrundlage

Die Bemessungsgrundlage für den Freibetrag für investierte Gewinne stellt der betriebliche Gewinn dar, welcher um Übergangsgewinne gem. § 4 Abs. 10 EStG 1988 und Veräußerungsgewinne gem. § 24 EStG 1988 zu berichtigen ist.¹⁷⁷

Die Ausnahme der Übergangsgewinne von der Bemessungsgrundlage liegt daran, dass der Freibetrag für investierte nur für die Gewinnermittlung gem. § 4 Abs. 3 EStG 1988 anwendbar ist und Übergangsgewinne iZm. dem Übergang von einer Gewinnermittlungsart auf eine andere entstehen.¹⁷⁸

Eine Berichtigung des Gewinnes um die endbesteuerungsfähigen Erträge aus Kapitalvermögen hat nicht zu erfolgen.¹⁷⁹ Dass in den EStR betreffend den Gewinnfreibetrag, explizit bei der Ausnahme der endbesteuerungsfähigen Einkünfte aus Kapitalvermögen, darauf hingewiesen wird, dass daher die EStR für den Freibetrag aus investierten Gewinnen in diesem Punkt für den Gewinnfreibetrag nicht gelten, lässt darauf schließen, dass sie beim Freibetrag für investierte Gewinne als Teil der Bemessungsgrundlage anzusehen sind. Dies widerspricht jedoch der Begründung beim Gewinnfreibetrag, welche auf den § 20 Abs. 2 EStG 1988 Bezug (nicht abzugsfähige Aufwendungen iZm. endbesteuerungsfähigen Erträgen aus Kapitalvermögen) nimmt und der Freibetrag für investierte Gewinne in den EStR ausdrücklich als fiktive Betriebsausgabe bezeichnet wird.¹⁸⁰

3.4 Höhe des Freibetrages für investierte Gewinne

Der Freibetrag für investierte Gewinne beträgt 10 % des berichtigten Betriebsgewinnes und ist mit € 100.000,00 begrenzt. Des Weiteren kann der Freibetrag für investierte Gewinne nur in der Höhe geltend gemacht, in der er durch Investitionen in begünstigte Wirtschaftsgüter im betreffenden Wirtschaftsjahr gedeckt ist.¹⁸¹ Ein Freibetrag ohne Investitionsbedingung ist hier somit nicht gegeben.

¹⁷⁷ Siehe § 10 Abs. 1 EStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 99/2007.

¹⁷⁸ Siehe § 4 Abs. 10 EStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 22/2012.

¹⁷⁹ Vgl. Rz 3822 2. Absatz letzter Satz EStR 2000 idF. 14. 12. 2011.

¹⁸⁰ Vgl. Rz 3701 und 3822 EStR 2000 idF. 14. 12. 2011.

¹⁸¹ Siehe § 10 Abs. 1 EStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 99/2007.

3.5 Begünstigte Wirtschaftsgüter

Da der Gewinnfreibetrag auf dem Freibetrag für investierte Gewinne basiert, decken sich die diesbezüglichen Regelungen (Kapitel 2.7) bis auf wenige Punkte.¹⁸²

Beim Freibetrag für investierte Gewinne können auch Investitionen in begünstigte Wirtschaftsgüter, welche in einer Betriebsstätte in einem Mitgliedstaat der EU oder in einem Staat des EWR verwendet werden und der Erzielung von betrieblichen Einkünften dienen, für die Investitionsdeckung herangezogen werden.¹⁸³ Der Freibetrag für investierte Gewinne ist daher betreffend den örtlichen Bezug auf einen größeren Kreis von Wirtschaftsgütern anwendbar.

„[...]Gebäude und Herstellungsaufwendungen eines Mieters oder sonstigen Nutzungsberechtigten auf ein Gebäude.“¹⁸⁴ sind beim Freibetrag für investierte Gewinne von den begünstigten Wirtschaftsgütern ausgenommen.

Des Weiteren können Wirtschaftsgüter, „[...]für die der Forschungsfreibetrag gemäß § 4 Abs. 4 Z 4 oder Z 4b [EStG 1988¹⁸⁵] [...]in Anspruch genommen wurde“¹⁸⁶, nicht auch für den Freibetrag für investierte Gewinne herangezogen werden. Diese Regelung war ursprünglich auch beim Gewinnfreibetrag enthalten.¹⁸⁷ Sie wurde dann jedoch, im Zuge der Aufhebung des Forschungsfreibetrages durch das Budgetbegleitgesetz 2011¹⁸⁸, entfernt.

3.6 Pauschalierung gem. § 17 EStG 1988

Die Pauschalierung gem. § 17 EStG 1988 stellt eine besondere Form der Gewinnermittlung gem. § 4 Abs. 3 EStG 1988 dar, bei welcher die Aufwendungen mittels eines Durchschnittsatzes ermittelt werden können. Ausgehend von dieser Definition müsste der Freibetrag für investierte Gewinne somit auch bei Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen gem. § 17 EStG 1988 zustehen, da das Erfordernis der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 erfüllt wird.¹⁸⁹ Hierzu werden jedoch mehrere Meinungen und Ansichten in der Literatur vertreten. Die Begründungen reichen von, dass hier eine fiktive Betriebsausgabe vorliegt bis hin zu

¹⁸² Vgl. ErlRV 54/XXIV. GP S. 7.

¹⁸³ Siehe § 10 Abs. 3 Z 1 lit a EStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 99/2007.

¹⁸⁴ § 10 Abs. 4 Ts 1 EStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 99/2007.

¹⁸⁵ § 4 Abs. 4 Z 4 und Z 4a EStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 52/2009.

¹⁸⁶ § 10 Abs. 4 Ts 7 EStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 99/2007.

¹⁸⁷ Siehe § 10 Abs. 4 Ts 6 EStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 26/2009.

¹⁸⁸ Bundesgesetzblatt Teil I vom 30. 12. 2010, Nr. 111/2010, abrufbar unter www.ris.bka.gv.at (Bundesrecht – Bundesgesetzblatt authentisch ab 2004), (BGBl. I Nr. 111/2010).

¹⁸⁹ Siehe VwGH 2008/15/0333 Rechtssatznummer 1.

einer Benachteiligung für Pauschalierer falls die Geltendmachung nicht möglich ist.¹⁹⁰ Die Judikatur vertritt die Meinung, dass im Falle des Freibetrages für investierte Gewinne eine fiktive Betriebsausgabe vorliegt und bei der Gewinnermittlung gem. § 17 EStG 1988 nur Betriebsausgaben neben der Pauschale abgesetzt werden können, welche taxativ aufgelistet sind.¹⁹¹ Somit stellt sich hier in erster Linie die Frage, ob eine fiktive Betriebsausgabe vorliegt. Die Definition 10 % des Gewinnes würde implizieren, dass der Freibetrag für investierte Gewinne nach dem Gewinn abgesetzt wird.¹⁹² Der Gewinn ist bei Einnahmen-Ausgaben-Rechner „der Überschuß der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben[...]“¹⁹³. Somit müssten im Gewinn bereits alle Ausgaben berücksichtigt sein. Jedoch steht dann weiter im Gesetz, dass der Freibetrag für investierte Gewinne gewinnmindernd abgesetzt werden kann.¹⁹⁴ Aufgrund der Formulierung gewinnmindernd unterstellt der VwGH dem Freibetrag für investierte Gewinne die Eigenschaft als eine fiktive Betriebsausgabe.¹⁹⁵

Wagner (2009) kommt jedoch aufgrund dessen, dass die Geltendmachung des Grundfreibetrages bei Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen explizit geregelt ist, dass der Gesetzgeber grundsätzlich auch den Freibetrag für investierte Gewinne für diese Gruppe der Steuerpflichtigen vorgesehen hat.¹⁹⁶

3.7 Mitunternehmerschaften

Bei Mitunternehmerschaften bei denen der Gewinn gem. § 4 Abs. 3 EStG 1988 ermittelt wird, kann ebenfalls ein Freibetrag für investierte Gewinne geltend gemacht werden. Der Freibetrag für investierte Gewinne ist bei Mitunternehmerschaften zusätzlich betriebsbezogen mit maximal € 100.000,00 beschränkt. Nur die Gesellschafter können den Freibetrag für investierte Gewinne in Abzug bringen.¹⁹⁷ Sollte einer der Mitunternehmer eine Körperschaft sein, kann für diese den Freibetrag für investierte Gewinne nicht geltend machen. Dies führt jedoch nicht zu einer Erhöhung des Freibetrages für investierte Gewinne bei den anderen Mitunternehmern.¹⁹⁸ Für die Ermittlung der für den Freibetrag für investierte Gewinne anzuwendenden Bemessungsgrundlage ist der steuerliche Gewinn maßgebend und daher sind auch die Sonderbetriebseinnahmen und –ausgaben zu berücksichtigen. Um

¹⁹⁰ Vgl. Wagner (2009) S. 369ff.

¹⁹¹ Siehe VwGH 2008/15/0333 Rechtssatznummer 2.

¹⁹² Siehe § 10 Abs. 1 EStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 99/2007.

¹⁹³ § 4 Abs. 3 erster Satz EStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 22/2012.

¹⁹⁴ Siehe § 10 Abs. 1 EStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 99/2007.

¹⁹⁵ Siehe VwGH 2008/15/0333 Rechtssatznummer 2.

¹⁹⁶ Vgl. Wagner (2009) S. 373 und Siehe § 10 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 22/2012.

¹⁹⁷ Siehe § 10 Abs. 2 EStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 99/2007.

¹⁹⁸ Vgl. Rz 3727 EStR 2000 idF. 14. 12. 2011.

bei im Privatvermögen gehaltenen Mitunternehmeranteilen den Freibetrag für investierte Gewinne anwenden zu können, muss der steuerliche Gewinn ein positives Ergebnis ausweisen.¹⁹⁹

X, Y und Z sind an einer GesbR zu je einem Drittel beteiligt und halten die Beteiligung jeweils im Privatvermögen. Die GesbR erzielt im Jahr 1 einen Gewinn (vor Berücksichtigung von Sonderbetriebsausgaben) von 3.000 Euro. Bei Y liegen Sonderbetriebsausgaben in Höhe von 1.200 Euro vor. Im Gesellschaftsvermögen werden Investitionen in begünstigte Wirtschaftsgüter im Umfang von 450 Euro vorgenommen; Investitionen in einem Sonderbetriebsvermögen liegen nicht vor.			
	X	Y	Z
Steuerliches Ergebnis	1.000	- 200	1.000
10% vom Gewinn	100	-	100
Anteil an den Investitionen	150	150	150
Anteiliger Freibetrag	100	-	100

Beispiel 3.7-1: Ermittlung FBiG bei Mitunternehmerschaften mit Sonderbetriebsausgaben
(Quelle: Rz 3727 EStR 2000 idF. 14. 12. 2011)

Wie in dem Beispiel 3.7-1 ersichtlich, kann bei dem Gesellschafter Y der Freibetrag für investierte Gewinne nicht angewandt werden, da seine Sonderbetriebsausgaben zu einem negativen steuerlichen Gewinn führen. Die anderen Gesellschafter X und Z können nur den Ihnen anteilig zustehenden Freibetrag für investierte Gewinne gewinnmindernd geltend machen. Somit konnte von dem maximal für die Mitunternehmerschaft möglichen Freibetrag für investierte Gewinne iHv. € 300,00 nur € 200,00 durch die Gesellschafter genutzt werden.

Hält einer der Mitunternehmer die Beteiligung in seinem Betriebsvermögen, kann er diesen nur im Zuge dieses Betriebes gewinnmindernd absetzen und zwar unter der Voraussetzung, dass dieser ebenfalls den Gewinn gem. § 4 Abs. 3 EStG 1988

¹⁹⁹ Vgl. Rz 3727 EStR 2000 idF. 14. 12. 2011.

ermittelt.²⁰⁰ Sollte der Betrieb, in dessen Betriebsvermögen sich der Mitunternehmeranteil befindet im Gesamten einen Verlust erzielen, ist die Anwendung des Freibetrages für investierte Gewinne nicht möglich.²⁰¹

1. A ist mit 50%, B und C sind jeweils mit 25% an der ABC-GesbR (§4 Abs. 3 EStG 1988-Gewinnermittlung) beteiligt, die einen Gewinn (vor Berücksichtigung von Sonderbetriebsausgaben) von 160.000 Euro erzielt, der steuerlich im Beteiligungsverhältnis auf die Gesellschafter aufzuteilen ist. Von der ABC-GesbR wurden begünstigte Wirtschaftsgüter im Wert von 8.000 Euro angeschafft. C hat ein begünstigtes Wirtschaftsgut im Sonderbetriebsvermögen um 1.000 Euro angeschafft, für das eine Afa als Sonderbetriebsausgabe in Höhe von 100 berücksichtigt wurde.
2. A hat zudem ein Einzelunternehmen (Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988) und erzielt dort einen Gewinn von 250.000 Euro. Im Einzelunternehmen wurden begünstigte Wirtschaftsgüter im Wert von 30.000 Euro angeschafft.
3. B hält den Mitunternehmeranteil im Betriebsvermögen seines Einzelunternehmens (Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988) und erzielt in diesem Betrieb einen Gewinn von 175.000 Euro, insgesamt somit von 215.000 Euro. Im Einzelunternehmen wurden begünstigte Wirtschaftsgüter im Wert von 16.000 Euro angeschafft.
4. C hat neben seiner Beteiligung nur nichtselbständige Einkünfte.

	A	B	C
Anteiliger Gewinn aus der Mitunternehmerschaft	80.000	40.000	39.900
davon 10 %	8.000	4.000	3.990
Angeschaffte begünstigte Wirtschaftsgüter (anteilig und Sonderbetriebsvermögen)	4.000	2.000	3.000 ¹⁾
Mitunternehmeranteil im BV eines Betriebes des Gesellschafters	nein	ja	nein

Beispiel 3.7-2: Fortsetzung auf nächster Seite

²⁰⁰ Siehe § 10 Abs. 2 EStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 99/2007.

²⁰¹ Vgl. Rz 3728 EStR 2000 idF. 14. 12. 2011.

Höhe des jeweils zustehenden Freibetrages (FBiG)	4.000	0	3.000
Steuerliches Ergebnis aus der Mitunternehmerschaft	76.000	40.000	36.900
Einzelunternehmen: Gewinn	250.000	215.000	-
Bemessungsgrundlage für FBiG	250.000	215.000	-
davon 10%	25.000	21.500	-
Begünstigte Wirtschaftsgüter	30.000 ²⁾	18.000 ³⁾	-
Höhe des FBiG	25.000	18.000	-
Höhe des FBiG gesamt	29.000 ⁴⁾	18.000 ⁵⁾	3.000
¹⁾ 2.000 anteilig aus Investitionen im Gesellschaftsvermögen und 1.000 aus Investitionen im Sonderbetriebsvermögen ²⁾ Im Einzelunternehmen ³⁾ 16.000 im Einzelunternehmen und 2.000 anteilig in der Mitunternehmerschaft ⁴⁾ Davon 25.000 beim Einzelunternehmen und 4.000 bei der Beteiligung ⁵⁾ Im Einzelunternehmen.			

Beispiel 3.7-2 Berechnung FBiG Mitunternehmerschaft mit Berücksichtigung von Einzelunternehmen
(Quelle: Rz 3729 EStR 2000 idF. 14. 12. 2011)

Ermittelt die Mitunternehmerschaft den Gewinn mittels Betriebsvermögensvergleich gem. § 4 Abs. 1 bzw. § 5 EStG 1988 kann der Steuerpflichtige, welcher diese Anteile im Betriebsvermögen seines Einzelunternehmens hält, keinen Freibetrag für investierte Gewinne geltend machen, auch wenn dieses Einzelunternehmen seinen Gewinn durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung gem. § 4 Abs. 3 EStG 1988 ermittelt.²⁰²

²⁰² Vgl. Rz 3730 EStR 2000 idF. 14. 12. 2011.

Die rechnungslegungspflichtige ABC-KG, an der A im Rahmen seines Einzelunternehmens (§ 4 Abs. 3 EStG 1988-Gewinnermittlung) und B und C privat beteiligt sind, investiert und erzielt einen Gewinn. Keiner der Beteiligten kann einen Freibetrag für investierte Gewinne in Anspruch nehmen.

Beispiel 3.7-3: Rechnungslegungspflichtige Mitunternehmerschaft mit Einnahmen-Ausgaben-Rechner als Beteiligten (Quelle: Rz 3730 EStR 2000 idF. 14. 12. 2011)

Dasselbe gilt umgekehrt wenn die Mitunternehmerschaft zwar ihren Gewinn durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ermittelt, jedoch der Betrieb, in dessen Betriebsvermögen die Beteiligung gehalten wird, rechnungslegungspflichtig ist.²⁰³

Der bilanzierende Einzelunternehmer D, der im Rahmen seines Betriebes an der DE-GesbR (§ 4 Abs. 3 EStG 1988-Gewinnermittlung) beteiligt ist, kann für anteilige Investitionen des GesbR keinen Freibetrag für investierte Gewinne in Anspruch nehmen.

Beispiel 3.7-4: Mitunternehmer mit rechnungslegungspflichtigen Beteiligten (Quelle: Rz 3730 EStR 2000 idF. 14. 12. 2011)

3.8 Mehrere Betriebe

Da der Freibetrag für investierte Gewinne subjektbezogen ist, kann der Steuerpflichtige den Freibetrag für investierte Gewinne für alle Betriebe gemeinsam nur im Ausmaß von maximal € 100.000,00 im jeweiligen Kalenderjahr geltend machen.²⁰⁴

Bei Einkünften aus Gewerbebetrieb, sowie aus Land- und Forstwirtschaft und aus selbständiger Tätigkeit, soweit diese nicht zu den freien Berufen gem. § 189 Abs. 4 UGB zählen, ist die Erreichung der Höchstgrenze nur bei Vorliegen von mehreren diesbezüglicher Einkunftsquellen möglich, da für die volle Ausschöpfung eine Bemessungsgrundlage und somit ein Gewinn iHv. € 1.000.000,00 nötig sind.²⁰⁵ Da bei diesen bei einer Überschreitung der Umsatzgrenze iHv. € 400.000,00 eine Ermittlung der Einkünfte nur noch nach Betriebsvermögensvergleich möglich wäre und die Anwendung nur bei Einnahmen-Ausgaben-Rechnung erfolgen kann, ist in diesen

²⁰³ Vgl. Rz 3730 EStR 2000 idF. 14. 12. 2011.

²⁰⁴ Siehe § 10 Abs. 1 EStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 99/2007.

²⁰⁵ Siehe § 10 Abs. 1 EStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 99/2007.

Fällen ein Erreichen der Höchstbemessungsgrundlage nur im Zuge mehrerer Betriebe möglich.²⁰⁶

3.9 Nachversteuerung und Ersatzbeschaffung

Sollte ein begünstigtes Wirtschaftsgut vor Ablauf der stichtagsbezogenen Frist von 4 Jahren aus dem Betriebs- bzw. Sonderbetriebsvermögen ausscheiden bzw. außerhalb der EU bzw. des EWR verbracht werden, ist der hierfür geltend gemachte Freibetrag für investierte Gewinne in dem Jahr des Ausscheidens nachzuersteuern.²⁰⁷ Ein Wechsel der Gewinnermittlungsart löst keine Nachversteuerung aus.²⁰⁸

Bei einer Betriebsübergabe kommt es zu keiner Nachversteuerung beim Betriebsübergeber. Die Nachversteuerung kann nur beim Rechtsnachfolger geltend gemacht werden.²⁰⁹

Handelt es sich bei dem ausgeschiedenen begünstigten Wirtschaftsgut um Wertpapiere gem. § 14 Abs. 7 Z 4 EStG 1988, kann hierfür eine Ersatzbeschaffung von begünstigten körperlichen Wirtschaftsgütern vorgenommen werden. In diesem Fall unterbleibt die Nachversteuerung und die bereits verstrichene Behaltefrist wird auf das Ersatzwirtschaftsgut angerechnet. Eine neuerliche Geltendmachung des Freibetrages für investierte Gewinne für dieses ist nicht möglich.²¹⁰ In der Fassung bis zum 28. 12. 2007 war auch eine Ersatzbeschaffung in Form von Wertpapieren gem. § 14 Abs. 7 Z. 4 EStG 1988 möglich und war für das Veranlagungsjahr 2007 anzuwenden.²¹¹ Bei einer vorzeitigen Tilgung von Wertpapieren gem. § 14 Abs. 7 Z 4 EStG 1988 ist jedoch eine Ersatzbeschaffung von solchen Wertpapieren innerhalb von 2 Monaten möglich.²¹²

Die Bestimmungen über die Nachversteuerung, sowie die Ersatzbeschaffung wurden ansonsten für den investitionsbedingten Gewinnfreibetrag übernommen und werden in dem Kapitel 2.12 ausführlich behandelt.

²⁰⁶ Siehe § 5 Abs. 1 EStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 99/2007 iVm. § 189 Abs. 1 UGB idF. BGBl. I Nr. 52/2009 und § 4 Abs. 1 EStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 99/2007 iVm. § 124 bzw. § 125 BAO idF. BGBl. I Nr. 22/2012.

²⁰⁷ Siehe § 10 Abs. 5 EStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 99/2007.

²⁰⁸ Siehe § 10 Abs. 6 EStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 99/2007.

²⁰⁹ Siehe § 10 Abs. 6 EStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 99/2007.

²¹⁰ Siehe § 10 Abs. 5 Z 2 EStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 99/2007.

²¹¹ Siehe § 10 Abs. 5 Z 2 EStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 24/2007 und § 10 Abs. 5 Z 2 iVm. § 124b Z 141 EStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 99/2007.

²¹² Vgl. Rz 3704a EStR 2000 idF. 14. 12. 2011.

Die gesetzlichen Bestimmungen über die Nachversteuerung gelten auch nach dem Auslaufen des Freibetrages für investierte Gewinne für geltend gemachte Freibeträge für investierte Gewinne in der Fassung des BGBl. I Nr. 99/2007 weiter.²¹³

3.10 Berücksichtigung bei der Sozialversicherung²¹⁴

Laut dem Schreiben der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft vom 18. 1. 2008 erfolgt bei der Berechnung der Bemessungsgrundlage für die Sozialversicherungsbeiträge keine Hinzurechnung des Freibetrages für investierte Gewinne. Die Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft bezieht sich für Ihre Stellungnahme auf § 25 Abs. 2 Z 1 GSVG. In diesem heißt es nur, dass es beim Investitionsfreibetrag zwingend zu einer Hinzurechnung kommt. Da hier eine taxative Aufzählung erfolgt und der Anwendungsbereich, sowie der Zweck des Freibetrages für investierte Gewinne vom Investitionsfreibetrag abweichen, kann hier nicht davon ausgegangen werden, dass die Hinzurechnung auch für den Freibetrag für investierte Gewinne verpflichtend ist. Ebenfalls scheint es für die Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft trotz der verfassungsrechtlich bedenklichen Benachteiligung der Bilanzierer, welchen als Pendant die Steuerbegünstigung nicht entnommener Gewinne²¹⁵ zusteht eine Hinzurechnung als nicht erforderlich.²¹⁶ Die Benachteiligung ergibt sich daraus, dass die Steuerbegünstigung für nichtentnommene Gewinne nicht zu einer Einkommensminderung führt, sondern auf einen bestimmten Teil des Gewinnes der halbe Durchschnittssteuersatz angewandt werden kann. Daher bleibt das Einkommen gleich und beeinflusst die Beiträge zur Sozialversicherung nicht, während der Freibetrag für investierte Gewinne das Einkommen verringert.^{217 218}

In Pülzl (2008) wird dazu noch weiter ausgeführt, dass der Gesetzgeber, falls er eine Hinzurechnung zu den Beiträgen der Sozialversicherung beabsichtigt hätte, dies auch gesetzlich verankert hätte und sieht keine verfassungsrechtlichen Probleme in der Unterschiedlichen sozialversicherungsrechtlichen Behandlung, da dies aufgrund der steuerlichen Ausgestaltung erfolgt.²¹⁹

²¹³ Siehe § 124b Z 153 EStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 22/2012.

²¹⁴ Vgl. Pülzl (2008) S. 806f.

²¹⁵ Siehe § 11a EStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 24/2007.

²¹⁶ Vgl. Pülzl (2008) S. 806.

²¹⁷ Siehe § 11a Abs. 1 iVm. § 37 Abs. 1 EStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 24/2007 und § 10 Abs. 1 EStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 99/2007.

²¹⁸ Vgl. Pülzl (2008) S. 807.

²¹⁹ Vgl. Pülzl (2008) S. 806f.

Da die Mindestbemessungsgrundlage für die Beiträge zur Sozialversicherung unter der Besteuerungsgrenze des § 33 EStG 1988 iHv. € 11.000,00²²⁰ bzw. € 10.000,00²²¹ liegen, sollte daher immer auch die sozialversicherungsrechtliche Auswirkung überprüft werden. Wie in dem folgenden Beispiel 3.10-1 ersichtlich ist, führt die Ansetzung des Freibetrages für investierte Gewinne zwar zu keiner einkommensteuerlichen Auswirkung, reduziert jedoch die Beiträge zur Sozialversicherung und der Freibetrag für investierte Gewinne sollte daher gewinnmindernd geltend gemacht werden.

Der Gewinn des Jahres 2009 beträgt € 10.000,00 und es wurden begünstigte Wirtschaftsgüter iHv. € 1.500,00 angeschafft. Es liegen keine weiteren Einkünfte vor. Der Beitragssatz zur Kranken- und Pensionsversicherung im Jahr 2009 beläuft sich auf 23,65 %.

Es kann ein Freibetrag für investierte Gewinne iHv. € 1.000,00 gewinnmindernd angesetzt werden. Es ergibt sich daher ein Einkommen iHv. € 9.000,00. Sowohl für das Einkommen iHv. € 10.000,00, als auch abzüglich des Freibetrages für investierte Gewinne iHv. € 9.000,00 fällt keine Einkommensteuer an und somit ist hier keine Auswirkung gegeben. Jedoch führt die gewinnmindernde Berücksichtigung zu einer Reduktion der Beiträge zur Sozialversicherung iHv. € 236,50.

Beispiel 3.10-1: Auswirkung des FBiG auf die Sozialversicherungsbeiträge

4 Gegenüberstellung Gewinnfreibetrag und Freibetrag für investierte Gewinne

Der Gewinnfreibetrag basiert auf dem Freibetrag für investierte Gewinne. Er stellt somit eine Erweiterung dieser Begünstigung dar. Eine der größten Differenzen liegt im Anwendungsbereich. Der Freibetrag für investierte Gewinne ist nur für Einnahmen-Ausgaben-Rechner gem. § 4 Abs. 3 EStG 1988, wobei der Gewinnfreibetrag allen Gewinnermittlungen offen steht. Beide Freibeträge können nur von natürlichen Personen mit betrieblichen Einkünften angewandt werden, wodurch juristische Personen weiterhin von dieser Begünstigung nicht profitieren können.²²²

²²⁰ Siehe § 33 Abs. 1 EStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 26/2009.

²²¹ Siehe § 33 Abs. 1 EStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 44/2008.

²²² Siehe § 10 Abs. 1 EStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 22/2012 und § 10 Abs. 1 EStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 99/2007.

Steuerpflichtigen die ihren Gewinn nach Betriebsvermögensvergleich ermitteln, stand bis zur Einführung des Gewinnfreibetrages die Anwendung der begünstigten Besteuerung nicht entnommener Gewinne offen.²²³ Diese stellte jedoch im Vergleich zu dem Freibetrag für investierte Gewinne, eine sehr komplexe Regelung dar, bei welcher der Eigenkapitalanstieg berechnet werden musste und mit einer siebenjährigen Beobachtungs- und Nachversteuerungszeit einen schwer einschätzbaren Zeitraum erforderte. Der Gewinnfreibetrag stellt somit auch die Ablösung der begünstigten Besteuerung von nicht entnommenen Gewinnen dar. Beim Auslaufen der begünstigten Besteuerung von nicht entnommenen Gewinnen wurde den Steuerpflichtigen eine „günstige“ Wahloption angeboten, damit diese sämtliche „Altlasten“ aus der begünstigten Besteuerung nicht entnommener Gewinne abbauen konnten. Hierfür mussten einmalig im Jahr 2009 sämtliche Eigenkapitalanstiege, für welche die begünstigte Besteuerung nicht entnommener Gewinne in Anspruch genommen wurde, mit einem Steuersatz von 10 % nachversteuert werden.²²⁴

Der Gewinnfreibetrag beinhaltet abweichend vom Freibetrag für investierte Gewinne auch eine Freibetragskomponente ohne Investitionserfordernis, den sogenannten Grundfreibetrag. Diese Erweiterung zum Freibetrag für investierte Gewinne führt dazu, dass bis zu € 3.900,00 geltend gemacht werden können, ohne dass in dem jeweiligen Wirtschaftsjahr Investitionen in dieser Höhe getätigt werden müssen.²²⁵ Somit bringt diese dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit einer steuerlichen Ersparnis, ohne dafür zusätzliches Geld aufwenden zu müssen. Ein weiterer Vorteil dieses Grundfreibetrages stellt die Regelung dar, dass der Grundfreibetrag auch von Steuerpflichtigen, welche ihre Gewinne nach Durchschnittssätzen ermitteln, angewendet werden können.²²⁶ Beim Freibetrag für investierte Gewinne war dies lange ein Diskussionspunkt in der Literatur und wurde letztlich durch die Judikatur geregelt. Schließlich steht diesen Steuerpflichtigen laut diesen Erkenntnissen, mit Ausnahme von einigen Pauschalierungsgruppen, kein Freibetrag für investierte Gewinne zu, obwohl diese auch zu den Einnahmen-Ausgaben-Rechnern zu zählen sind. Von dem Gewinnfreibetrag mit Investitionserfordernis, dem investitionsbedingten Gewinnfreibetrag, sind sie jedoch weiterhin ausgenommen.²²⁷

²²³ Siehe § 11a Abs. 1 EStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 24/2012 und § 124b Z 154 EStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 22/2012.

²²⁴ Siehe § 124b Z 154 EStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 22/2012.

²²⁵ Siehe § 10 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 22/2012.

²²⁶ Siehe § 10 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 22/2012.

²²⁷ Siehe § 10 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 22/2012.

Der Gewinnfreibetrag in der Fassung bis zur Veranlagung 2012 ist bis zu einem Einkommen bis € 1.000.000,00 höher als der Freibetrag für investierte Gewinne, da dieser einen Prozentsatz von 13 % im Vergleich zu 10 % aufweist und beide mit einem maximalen Freibetrag von € 100.000,00 gedeckelt sind.²²⁸ Da der Prozentsatz des Gewinnfreibetrages ab der Veranlagung 2013 mit ansteigender Höhe des Gewinnes gestaffelt und die Bemessungsgrundlage mit € 580.000,00 maximal begrenzt wird, wodurch der Gewinnfreibetrag auf maximal € 45.350,00 stark reduziert wird, ergibt sich, dass der Freibetrag für investierte Gewinne ab einem Gewinn von € 350.000,00 zu einer höheren Gewinnminderung führt, wie in Abbildung 3.10-1 dargestellt.²²⁹

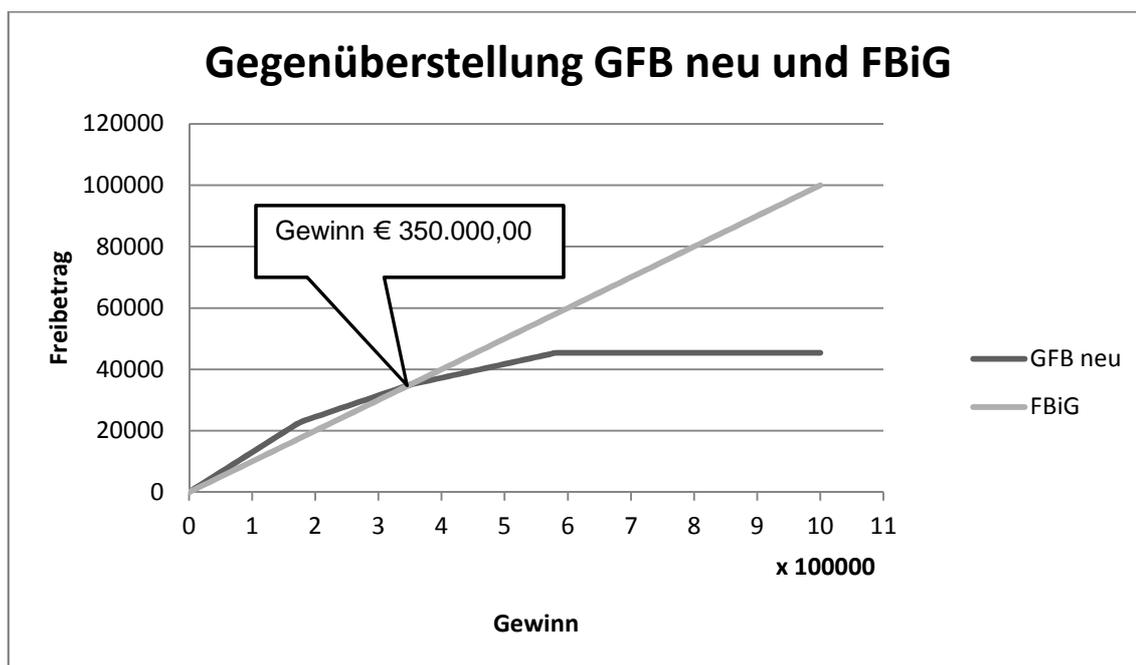


Abbildung 3.10-1: Gegenüberstellung GFB neu und FBiG

Wobei bei den ersten € 30.000,00 des Gewinnes der Gewinnfreibetrag nicht nur aufgrund des höheren Prozentsatzes von 13 % vorteilhafter ist, sondern auch aufgrund der nicht erforderlichen Investitionen.²³⁰ Der Freibetrag für investierte Gewinne erfordert immer Investitionen in begünstigte Wirtschaftsgüter für die Deckung.²³¹

²²⁸ Siehe § 10 Abs. 1 EStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 76/2011 und § 10 Abs. 1 EStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 99/2007.

²²⁹ Siehe § 10 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 22/2012 und § 10 Abs. 1 EStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 99/2007.

²³⁰ Siehe § 10 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 22/2012.

²³¹ Siehe § 10 Abs. 1 EStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 99/2007.

5 Zweck des Gewinnfreibetrages

Um den Zweck der Einführung des Gewinnfreibetrages zu ermitteln, muss die Entwicklung hin zu diesem, angefangen mit der begünstigten Besteuerung nicht entnommener Gewinne gem. § 11a EStG 1988, betrachtet werden, da der Gewinnfreibetrag sowohl die begünstigte Besteuerung nicht entnommener Gewinne gem. § 11a EStG 1988, sowie den Freibetrag für investierte Gewinne gem. § 10 EStG 1988²³² ersetzt.²³³

Die begünstigte Besteuerung nicht entnommener Gewinne wurde zur Stärkung der Eigenkapitalsituation österreichischer Unternehmen eingeführt. Durch das Erfordernis des Eigenkapitalanstieges wurde dies erreicht. Da dieser nur bei Bilanzierern zu erfassen war, wurde die steuerliche Begünstigung auf diese beschränkt.²³⁴

Dies führte dazu, dass ein großer Teil der KMUs in Österreich von der steuerlichen Begünstigung nicht profitieren konnte und eine rege Diskussion entbrannte. Schließlich wurde dann von seitens des Gesetzgebers aufgrund eines eingebrachten Initiativantrages der Freibetrag für investierte Gewinne eingeführt, welcher als Pendant zur begünstigten Besteuerung nicht entnommener Gewinne für Einnahmen-Ausgaben-Rechner zur Verfügung stehen sollte. Dieser erfüllte aufgrund des Erfordernisses von Gewinnen, welche durch Investitionen im Betrieb gehalten werden sollten, ebenfalls die Stärkung des Eigenkapitals, da Gewinne zur Eigenfinanzierung dienen und somit Eigenkapital darstellen. Als weiterer Effekt sollte der Freibetrag für investierte Gewinne dazu dienen, die Investitionsbereitschaft zu fördern.²³⁵

Schließlich wurde dann der Gewinnfreibetrag, welcher sowohl Bilanzierern, als auch Einnahmen-Ausgaben-Rechnern zur Verfügung steht, eingeführt. Dieser setzt sich nun aus zwei Komponenten zusammen, wovon jede einen anderen Zweck erfüllt.

Der investitionsbedingte Gewinnfreibetrag, welcher vom Freibetrag für investierte Gewinne abgeleitet ist und diesen bis auf kleine Änderungen gleicht, soll weiterhin dessen Zwecke erfüllen. Somit ist der Zweck einerseits die Stärkung des Eigenkapitals und andererseits die Förderung von begünstigten Investitionen.

Nun ist der Gewinnfreibetrag jedoch im Gesamten mit € 45.350,00 bzw. € 100.000,00 (bis zur Veranlagung 2012 und ab der Veranlagung 2016) begrenzt. Dies bedeutet für

²³² § 10 EStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 99/2007.

²³³ Vgl. ErIRV 54/XXIV. GP S. 7.

²³⁴ Vgl. 59/XXII. GP S. 262f.

²³⁵ Vgl. IA 289/XXII. GP S. 2.

den investitionsbedingten Gewinnfreibetrag verbleiben abzüglich des Grundfreibetrages iHv. € 3.900,00, noch € 41.450,00 bzw. € 96.100,00, welche durch Investitionen in begünstigte Wirtschaftsgüter gedeckt sein müssen. Dies führt wiederum dazu, dass für Unternehmer kein Anreiz besteht in einem Wirtschaftsjahr über diesen Betrag zu investieren und eher dazu führen wird verschiedene Investitionen, soweit diese dies zulassen auf mehrere Wirtschaftsjahre zu verteilen.

Des Weiteren besteht die Möglichkeit, die Gewinne in Wertpapiere gem. § 14 Abs. 7 Z 4 EStG 1988 zu investieren. Diese Möglichkeit wurde in Hinblick darauf geschaffen, dass nicht immer Investitionen in einem Wirtschaftsjahr erforderlich sind und für diese angespart werden kann und der investitionsbedingte Gewinnfreibetrag nicht verloren geht. Dies leite ich daraus ab, dass die Ersatzbeschaffung beim Ausscheiden von Wertpapieren gem. § 14 Abs. 7 Z 4 EStG 1988 nur in begünstigte körperliche Wirtschaftsgüter möglich ist.²³⁶ Pülzl (2006) wiederum kann keine Absicht der Ansparförderung erkennen, sondern sieht die Einbeziehung der Wertpapiere gem. § 14 Abs. 7 Z 4 EStG 1988 als Wertpapierförderung. Er begründet dies damit, dass im Gesetzestext keine Anknüpfung an eine Anschaffung bzw. Herstellung von begünstigten körperlichen Wirtschaftsgütern geschaffen wurde und auch im Initiativantrag zum KMU-Förderungsgesetz 2006 keine diesbezüglichen Erläuterungen enthalten sind.²³⁷ Hierzu ist jedoch anzumerken, dass zu dem Zeitpunkt dieser Ansicht eine Ersatzbeschaffung in Wertpapiere gem. § 14 Abs. 7 Z 4 EStG 1988 noch gesetzlich angedacht war.²³⁸

Die Einbeziehung von Wertpapieren gem. § 14 Abs. 7 Z 4 EStG 1988 würde zwar grundsätzlich den Zweck der Eigenkapitalstärkung auch ohne diesen Hintergrund erfüllen, da der Gewinn im Unternehmen gebunden bleibt, jedoch den Zweck der Förderung von Investitionen nicht.²³⁹ Wertpapiere stellen zwar auch Investitionen dar, jedoch keine, welche für den Betrieb des Unternehmens förderlich wären. Sie sind von betrieblicher Seite gesehen, eher eine Form der Veranlagung von Kapital, welches dann noch dazu nicht jederzeit zur Verfügung steht, also gebunden ist. Des Weiteren gilt bei Wertpapieren, dass diese durch die Aufnahme in das Anlageverzeichnis dem Betrieb gewidmet werden.²⁴⁰

²³⁶ Siehe § 10 Abs. 3 Z 2 iVm. Abs. 5 Z 2 EStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 22/2012.

²³⁷ Vgl. Pülzl (2006) S. 778.

²³⁸ Siehe § 10 Abs. 5 Z 2 EStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 24/2007.

²³⁹ Vgl. Pülzl (2006) S. 778.

²⁴⁰ Vgl. Pülzl (2006) S. 778.

Dies führt jedoch dazu, dass immer nur bis zu maximal € 41.450,00 bzw. € 96.100,00 vom Gewinn im Unternehmen gebunden werden. Die Bindung des restlichen Gewinnes birgt für den Steuerpflichtigen keinen steuerlichen Vorteil, da seine Einkommensbesteuerung unabhängig von Entnahmen erfolgt. Lediglich bei Kapitalgesellschaften, welche als juristische Personen vom Gewinnfreibetrag ausgeschlossen sind, führt die Thesaurierung von Gewinnen zu einer Verschiebung der Steuerbelastung und einen Vorteil aus dem Barwert.

Die zweite Komponente, der Grundfreibetrag, wurde hingegen mit dem Zweck einer Gleichstellung zu den nichtselbständigen Einkünften eingeführt.²⁴¹ Daher ist dieser auch an keine weiteren Bedingungen als ein positives Betriebsergebnis geknüpft. Da dieser jedoch nur auf die ersten € 30.000,00 der Bemessungsgrundlage anwendbar ist, führt er nur zu einer Gleichstellung bis zu einem Gewinn aus allen betrieblichen Einkünften, wie in Beispiel 2.5-1 dargestellt, iHv. € 30.000,00.²⁴²

6 Schlussfolgerung

Schlussfolgernd kann gesagt werden, dass die Einführung des Gewinnfreibetrages sicherlich eine steuerliche Erleichterung, insbesondere durch den Grundfreibetrag, für die österreichischen Unternehmen darstellt und wie ich aus der Erfahrung aus meiner Tätigkeit in einer Steuerberatungskanzlei berichten kann, wird der Gewinnfreibetrag von den Steuerpflichtigen sehr gut angenommen.

Aufgrund der Gestaltung des Gewinnfreibetrages fordert dieser, wie bereits in Pülzl/Walder (2009) zum Freibetrag für investierte Gewinne kritisch angemerkt wurde, einen erhöhten Beratungsaufwand des Steuerberaters besonders im letzten Quartal des jeweiligen Kalenderjahres. Die Problematik liegt hierbei in der Schätzung der Bemessungsgrundlage für den Gewinnfreibetrag, welche auf dem Gewinn des Wirtschaftsjahres basiert und somit eine noch nicht feststehende Größe darstellt. Diese Schätzung ist umso genauer, desto zeitnaher sie dem Ende des Wirtschaftsjahres erstellt wird. Da bei den meisten Unternehmen das Wirtschaftsjahr mit dem Kalenderjahr übereinstimmt, da nur bei Gewerbetreibenden, die ihren Gewinn nach der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich gem. § 5 EStG 1988 ermitteln, und bei buchführenden Land- und Forstwirten das Wirtschaftsjahr vom Kalenderjahr abweichen kann, endet somit das Wirtschaftsjahr in den meisten Fällen mit 31. 12. des

²⁴¹ Vgl. ErIRV 54/ XXIV. GP S. 12.

²⁴² Siehe § 10 Abs.1 Z 3 EStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 22/2012.

jeweiligen Kalenderjahres.²⁴³ Der erhöhte Beratungsaufwand zu diesem Zeitpunkt ergibt sich jedoch nicht nur rein aus der Schätzung der Bemessungsgrundlage, sondern vielmehr aufgrund der buchhalterischen Tätigkeiten, welche in diesem Zusammenhang vorgenommen werden müssen. Damit die Schätzung möglichst genau erfolgen kann, müssen die aktuellsten buchhalterischen Daten vorliegen. Oftmals ist es jedoch der Fall, dass die Buchhaltung um einen Monat verzögert vorliegt, da die Umsatzsteuervoranmeldungen für den jeweiligen Monat erst am 15. des zweitfolgenden Monats zu erfolgen haben.²⁴⁴ Des Weiteren wird bei einigen Unternehmen die Buchhaltung und somit die Umsatzsteuervoranmeldungen von diesen selbst durchgeführt und für eine Schätzung liegen bei dem Steuerberater keine buchhalterischen Daten vor. Diese zwei Aspekte führen dazu, dass für diese Schätzung eine Aufbuchung bis zu diesem Zeitpunkt erfolgen muss, um die buchhalterischen Daten für die Schätzung vorliegen zu haben.²⁴⁵

Die drastische Kürzung des Gewinnfreibetrages durch das 1. StabG 2012 von € 100.000,00 auf € 45.350,00 für die Veranlagungen 2013 bis 2016 mit der Begründung, dass dies aus budgetären Gründen und in Anlehnung an die Kürzungen bei der Besteuerung von sonstigen Bezügen bei Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit erfolgt, ist aus mehreren Gründen kritisch zu betrachten.²⁴⁶

Bei der Einführung des Gewinnfreibetrages wurde nur die Schaffung des Grundfreibetrages als Gleichstellung der Besteuerung der betrieblichen Einkünfte mit den nichtselbständigen Einkünften angeführt.²⁴⁷ Die Kürzung des Gewinnfreibetrages betrifft jedoch grundsätzlich den gesamten Gewinnfreibetrag.²⁴⁸ Betrachtet man nun den Gesetzestext idF. des 1. StabG 2012 genauer, bleibt der Grundfreibetrag jedoch unverändert und steht weiterhin in der Höhe von 13 % der ersten € 30.000,00 der Bemessungsgrundlage zu.²⁴⁹ Die Änderung betrifft daher lediglich den investitionsbedingten Gewinnfreibetrag, welcher in Anlehnung an den Freibetrag für investierte Gewinne einen anderen Zweck, als die Gleichstellung mit den nichtselbständigen Tätigkeiten erfüllen soll.²⁵⁰ Des Weiteren steht der investitionsbedingte Gewinnfreibetrag nicht, wie die begünstigte Besteuerung von

²⁴³ Siehe § 2 Abs. 5 EStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 22/2012.

²⁴⁴ Siehe § 21 Abs. 1 UStG 1994 idF. BGBl. I Nr. 22/2012.

²⁴⁵ Vgl. Pülzl/Walder (2009) S. T235ff.

²⁴⁶ Siehe § 10 Abs. 1 Z 2 iVm. § 124b Z 214 EStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 22/2012 und § 10 Abs. 1 EStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 76/2011.

²⁴⁷ Vgl. ErlRV 54/XXIV. GP S. 12.

²⁴⁸ Siehe § 10 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 22/2012.

²⁴⁹ Siehe § 10 Abs. 1 Z 2 iVm. Z 3 EStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 22/2012.

²⁵⁰ Vgl. IA 829/XXII .GP S. 4.

sonstigen Einkünften bei nichtselbständigen Tätigkeiten, als eine reine Steuerbegünstigung zu, sondern muss durch Investitionen in dem jeweiligen Wirtschaftsjahr gedeckt sein.²⁵¹ Dieser stellt daher eine Förderung von Investitionen dar.²⁵² Somit kann die Kürzung mit der Anlehnung an die Änderungen bei den sonstigen Bezügen bei nichtselbständigen Tätigkeiten argumentiert werden.

Da sämtliche Änderungen durch das 1. StabG 2012 grundsätzlich aus budgetären Gründen erfolgten, kann aufgrund meiner obigen Ausführungen nur diese Argumentation für die Kürzung des investitionsbedingten Gewinnfreibetrages herangezogen werden. Diese budgetären Gründe waren aufgrund einer hohen Staatsverschuldungsquote und einem Maastricht-Defizit erforderlich. Diese resultieren aus der weltweiten Wirtschafts- wie auch Finanzkrise, welche sich insbesondere auf die Staaten im europäischen Raum und deren Staatshaushalte auswirkt.²⁵³ Daher werden von den meisten Staaten, auch in Hinblick auf die Bewertung der Kreditwürdigkeit durch die großen Ratingagenturen, erhebliche Sparmaßnahmen bzw. Maßnahmen zur Erhöhung des Steueraufkommens zur Budgetsanierung gesetzt.

Wenn nun der eigentliche Zweck des investitionsbedingten Gewinnfreibetrages betrachtet wird, nämlich die Eigenkapitalstärkung, sowie die Förderung von Investitionen in begünstigte Wirtschaftsgüter, stellt sich die Frage, wieso in der weiterhin angespannten wirtschaftlichen Situation bei dieser steuerlichen Förderung gekürzt wird.²⁵⁴ Eigenkapitalstarke Unternehmen können in wirtschaftlich schwierigen Zeiten auf gewisse Reserven zurückgreifen und somit eine mögliche Krise besser bewältigen, als Unternehmen, welche ihren Betrieb über Fremdmittel finanzieren. Daher erscheint es logisch, dass die Eigenkapitalstärkung im Vordergrund stehen muss, da bei Schließungen von Unternehmen dem Staat Steuereinnahmen entfallen. Des Weiteren führt der investitionsbedingte Gewinnfreibetrag wie bereits angeführt zum Anreiz seinen Gewinn in begünstigte Wirtschaftsgüter zu investieren. Da nun der Steuerpflichtige begünstigte Wirtschaftsgüter anschafft, fließt wieder Geld zu anderen Unternehmen, welche ihrerseits ebenfalls investieren und fördert dadurch die Wirtschaft, anstatt das dieses Geld veranlagt und gebunden wird.²⁵⁵ Hier wäre daher eine Einschränkung bei den Wertpapieren gem. § 14 Abs. 7 Z 4 EStG 1988 und bei dem Anschaffungsort der begünstigten körperlichen Wirtschaftsgüter aus gesamtwirtschaftlicher Sicht ratsamer gewesen. Bei den Wertpapieren gem.

²⁵¹ Siehe § 10 Abs. 1 Z. 4 iVm. Z 5 EStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 22/2012.

²⁵² Vgl. ErIRV 54/XXIV. GP S. 12.

²⁵³ Vgl. ErIRV 1680/XXIV. GP S. 2.

²⁵⁴ Vgl. IA 829/XXII .GP S. 4.

²⁵⁵ Vgl. IA 829/XXII .GP S. 4.

§ 14 Abs. 7 Z 4 EStG 1988 wäre eine Bedingung an die Anschaffung von begünstigten körperlichen Wirtschaftsgütern innerhalb eines bestimmten Zeitrahmens möglich und würde somit dazu führen, dass die Gewinne zu Ansparungszwecken zwar kurz veranlagt werden, jedoch innerhalb des bestimmten Zeitrahmens wieder in die Wirtschaft in Form von Investitionen fließen.²⁵⁶ In der momentanen Fassung besteht zwar die Einschränkung, dass die begünstigten Wirtschaftsgüter einem inländischen Betrieb zuordenbar sein, jedoch nicht, dass diese von einem inländischen Unternehmen erworben werden müssen. Um nun die österreichische Wirtschaft zu stärken und die Förderung nicht indirekt ins Ausland fließen zu lassen, könnte eine solche Einschränkung vorgesehen werden.²⁵⁷ Zu bedenken wäre hier jedoch, dass dies eventuell nicht unionskonform sein könnte und daher auch Unternehmen in Staaten der EU bzw. des EWR einbezogen werden müssten. Diese Regelung würde zwar nicht direkt zu einer Erhöhung des Steueraufkommens, wie dies durch die Kürzung der steuerlichen Freistellung erfolgt, führen, jedoch als Mittel zur Stärkung der Wirtschaft indirekt das Steueraufkommen erhöhen bzw. mögliche Steuerausfälle reduzieren.

Bis auf einige Kritikpunkte sehe ich den Gewinnfreibetrag als eine gute Regelung an, um eine gewisse Gleichstellung bei der Besteuerung mit den nichtselbständigen Einkünften zu erreichen und österreichische Unternehmen zu stärken.

²⁵⁶ Vgl. Pülzl (2006) S. 1.

²⁵⁷ Siehe § 10 Abs. 3 Z 1 EStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 22/2012.

7 Zusammenfassung

Ziel dieser Diplomarbeit war die Darstellung der gesetzlichen Gestaltung und die Ausarbeitung von möglichen Problematiken im Zusammenhang mit der Anwendung des Gewinnfreibetrages gem. § 10 EStG 1988. Da der Gewinnfreibetrag auf den vorigen Freibetrag für investierte Gewinne gem. § 10 EStG 1988²⁵⁸ aufbaut, wird auf die gesetzliche Gestaltung und für den späteren Gewinnfreibetrag relevante Problematiken dieser steuerlichen Begünstigung kurz eingegangen.²⁵⁹ Bei der Darstellung des Freibetrages für investierte Gewinne wird vordergründig auf Abweichungen zum Gewinnfreibetrag eingegangen und bei gleichen Regelungen auf den Gewinnfreibetrag verwiesen.

Der Gewinnfreibetrag kann von natürlichen Personen, welche betriebliche Einkünfte erzielen, in Anspruch genommen werden. Als Bemessungsgrundlage wird der steuerliche Gewinn herangezogen und diese anhand der gestaffelten Prozentsätze zum Freibetrag multipliziert. Für die ersten € 30.000,00 des Gewinnes kann ein Grundfreibetrag, welcher keine Investitionen in begünstigte Wirtschaftsgüter erfordert gewinnmindernd abgesetzt werden. Für darüber hinausgehende Gewinne bis einschließlich € 580.000,00 kann der Steuerpflichtige den investitionsbedingten Gewinnfreibetrag anwenden. Dieser erfordert Investitionen in begünstigte Wirtschaftsgüter als Deckung. Der Gewinnfreibetrag ist pro Kalenderjahr und Steuerpflichtigen mit € 45.350,00 gedeckelt.²⁶⁰

Aufgrund der Staffelung des Prozentsatzes abhängig vom Gewinn und der Begrenzung des Gewinnfreibetrages der Höhe nach ist insbesondere bei der Ermittlung des Gewinnfreibetrages im Zuge einer Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft oder beim Vorliegen mehrerer betrieblicher Einkunftsquellen der einfach wirkende Gewinnfreibetrag relativ komplex.²⁶¹

Da Bilanzierer den Gewinnfreibetrag ebenfalls gewinnmindernd absetzen können und dieser wiederum die Beiträge zur Sozialversicherung beeinflusst, wirkt sich dieser auf die Bildung der Rückstellung für Sozialversicherungsbeiträge aus.²⁶² Zur Berechnung der Rückstellung für Sozialversicherungsbeiträge muss daher die Annäherungsrechnung angewandt werden.

²⁵⁸ Siehe § 10 EStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 99/2007.

²⁵⁹ Vgl. ErlRV 54/XXIV. GP S. 7.

²⁶⁰ Siehe § 10 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 22/2012.

²⁶¹ Siehe § 10 Abs. 1 Z 2 iVm. Z 7 bzw. Abs. 2 EStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 22/2012.

²⁶² Siehe § 10 Abs. 1 EStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 22/2012 und vgl. Redaktion ASoK (2011) S. 28.

Der Freibetrag für investierte Gewinne als Vorgängerregelung, auf welchem der Gewinnfreibetrag basiert, unterscheidet sich von diesem hauptsächlich aufgrund des Anwendungsbereiches und der Höhe, sowie, dass für den Freibetrag für investierte Gewinne immer ein Investitionserfordernis besteht.²⁶³

In weiterer wird dann noch auf den Zweck der Einführung des Gewinnfreibetrages eingegangen und die Erfüllung dessen untersucht. Zum Schluss der Arbeit soll dann der Gewinnfreibetrag in der Schlussfolgerung nochmals in Hinblick auf die Auswirkungen in der Praxis der Steuerberatung und die drastische Kürzung durch das 1. StabG 2012 kritisch betrachtet werden.

²⁶³ Siehe § 10 EStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 99/2007 und § 10 EStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 22/2012.

Literaturverzeichnis

- Bruckner (1999)*: Bruckner, Karl, Mathematisch richtige Berechnung, Die Rückstellung von Versicherungsbeiträgen nach dem GSVG für pflichtversicherte Vollkaufleute, Noch immer wenig beachtete Rückstellungsverpflichtung für die Nachzahlung von Pflichtversicherungsbeiträgen, in Steuer- und Wirtschaftskartei, 74. Jhg. (1999), S. W41-W44
- Fellinger (2011)*: Fellinger, Michaela, Investitionsbegünstigung, Der Gewinnfreibetrag für Bilanzierer mit abweichendem Wirtschaftsjahr, Zeitlicher Geltungsbereich als Anhaltspunkt, in: Steuer- und Wirtschaftskartei, 29. Jhg. (2011), S. 349-353
- Grünberger (2003)*: Grünberger, David, Nicht entnommener Gewinn und Schatteneffekt, in: Österreichisches Recht der Wirtschaft, 21. Jhg. (2003), S. 403
- Jakom EStG (2012)*: Kanduth-Kristen, Dr., Sabine, in: Jakom Einkommensteuergesetz 2012, Kommentar, 5. wesentlich erweiterte Auflage, 2012, Linde Verlag, S. 572-588
- Pülzl (2008)*: Pülzl, Dr., Peter, Freibetrag für investierte Gewinne, FBiG und sozialversicherungsrechtliche Hinzurechnung, Anmerkung zur Stellungnahme der SVA vom 18. 1. 2008, in: Steuer- und Wirtschaftskartei, 83. Jhg. (2008), S. 806-807
- Pülzl (2006)*: Pülzl, Dr., Peter, KMU-Förderungsgesetz, Anschaffung von Wertpapieren als Investitionsförderung, Steuerbegünstigte Veranlagung von EA-Rechnern ab 2007, in: Steuer- und Wirtschaftskartei, 81. Jhg. (2006), S. 777-779
- Pülzl/Walder (2009)*: Pülzl, Dr., Peter und Walder, MMag., Gerold, Stressfaktor FBiG?, Entschleunigung durch verlängerten Investitionszeitraum, , in: Steuer- und Wirtschaftskartei, 84. Jhg. (2009), S. T235 – T237
- Redaktion ASoK (2011)*: Redaktion o. A., Keine Zurechnung des Gewinnfreibetrages zur GSVG-Beitragsgrundlage, Schreiben der SVA vom 12. 11. 2010 an die Kammer der Wirtschaftstreuhandler, in: Arbeits- und SozialrechtsKartei, 15. Jhg. (2011), S. 28

Renner (2010): Renner, Bernhard, Salzburger Steuerdialog 2010: Zweifelsfragen zur Einkommensteuer, Mituntershaft – Betriebsaufgabe – Gewinnfreibetrag – sonstige Einkünfte etc., in: Steuer- und Wirtschaftskartei, 28. Jhg. (2010), S. 965-972

Tumpel (2007): Tumpel, Univ. Prof. Dr., Michael, Fachlexikon Steuern, 2007, Linde Verlag

Wagner (2009): Wagner, Michael, Steuerreform 2009, Inanspruchnahme des Freibetrags für investierte Gewinne bei pauschaler Gewinnermittlung, Änderung ab 2010 durch die Steuerreform – Freibetrag kann auch bei pauschaler Gewinnermittlung mittels Basispauschalierung in Anspruch genommen werden, in: Steuer- und Wirtschaftskartei, 27. Jhg. (2009), S. 369-373

Quellenverzeichnis

BAO idF. BGBl. I Nr. 22/2012: Bundesabgabenordnung, vom 4. August 1961, (BGBl. I Nr. 194/1961 S. 1031 bis 1078) , idF. vom 19. 12. 2003, (BGBl. I Nr. 22/2012 S. 17), abrufbar unter www.ris.bka.gv.at (Bundesrecht – Bundesrecht konsolidiert)

BGBl. II Nr. 418/2000: Bundesgesetzblatt Teil II vom 29. 12. 2000, Nr. 418/2000, abrufbar unter www.ris.bka.gv.at (Bundesrecht – Bundesgesetzblatt 1945-2003)

ErlRV 1680/XXIV. GP: Vorblatt und Erläuterungen zur Regierungsvorlage, 1680/XXIV. GP, vom 08. 03. 2012, abrufbar unter www.parlament.gv.at (Parlament aktiv – Regierungsvorlagen und Gesetzesinitiativen – 1. Stabilitätsgesetz 2012 (1680 d. B.) – Übersicht)

ErlRV 54/XXIV. GP: Vorblatt und Erläuterungen zur Regierungsvorlage, 54/XXIV. GP, vom 11. 02. 2009, abrufbar unter www.parlament.gv.at (Parlament aktiv – Regierungsvorlagen und Gesetzesinitiativen – Steuerreformgesetz 2009 (54 d. B.) – Übersicht)

EStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 22/2012: Einkommensteuergesetz 1988, vom 29. Juli 1988, (BGBl. I Nr. 400/1988 S. 2906 bis 2964) , idF. vom 31.03.2012, (BGBl. I Nr. 22/2012 S. 2 bis 11), abrufbar unter www.ris.bka.gv.at (Bundesrecht – Bundesrecht konsolidiert)

EStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 76/2011: Einkommensteuergesetz 1988, vom 29. Juli 1988, (BGBl. I Nr. 400/1988 S. 2906 bis 2964) , idF. vom 01.08.2011, (BGBl. I Nr. 76/2011 S. 3 bis 15), abrufbar unter www.ris.bka.gv.at (Bundesrecht – Bundesrecht konsolidiert)

EStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 52/2009: Einkommensteuergesetz 1988, vom 29. Juli 1988, (BGBl. I Nr. 400/1988 S. 2906 bis 2964) , idF. vom 17.06.2009, (BGBl. I Nr. 52/2009 S. 35 bis 38), abrufbar unter www.ris.bka.gv.at (Bundesrecht – Bundesrecht konsolidiert)

EStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 26/2009: Einkommensteuergesetz 1988, vom 29. Juli 1988, (BGBl. I Nr. 400/1988 S. 2906 bis 2964) , idF. vom 31. März 2009,

(BGBl. I Nr. 26/2009 S. 1 bis 10), abrufbar unter www.ris.bka.gv.at (Bundesrecht – Bundesrecht konsolidiert)

EStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 44/2008: Einkommensteuergesetz 1988, vom 29. Juli 1988, (BGBl. I Nr. 400/1988 S. 2906 bis 2964) , idF. vom 26. Februar 2008, (BGBl. I Nr. 44/2008 S. 3 bis 4), abrufbar unter www.ris.bka.gv.at (Bundesrecht – Bundesrecht konsolidiert)

EStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 99/2007: Einkommensteuergesetz 1988, vom 29. Juli 1988, (BGBl. I Nr. 400/1988 S. 2906 bis 2964) , idF. vom 28. Dezember 2007, (BGBl. I Nr. 99/2007 S. 1 bis 3), abrufbar unter www.ris.bka.gv.at (Bundesrecht – Bundesrecht konsolidiert)

EStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 24/2007: Einkommensteuergesetz 1988, vom 29. Juli 1988, (BGBl. I Nr. 400/1988 S. 2906 bis 2964) , idF. vom 23. Mai 2007, (BGBl. I Nr. 24/2007 S. 4 bis 13), abrufbar unter www.ris.bka.gv.at (Bundesrecht – Bundesrecht konsolidiert)

EStR 2000 idF. 14. 12. 2011: Einkommensteuerrichtlinien 2000, vom 8. November 2000, (Erlass des BMF GZ 060104/9-IV/6/00), idF. vom 14. Dezember 2011, (Wartungserlass des BMF GZ 010203/0580-IV/6/2011), abrufbar unter www.bmf.gv.at (Findok – Richtlinien (PDF))

IA 829/XXII. GP: Initiativantrag, 829/XXII. GP, vom 27.4.2006, Dkfm. Dr. Günther Stummvoll, Josef Bucher

KWT 27/SN-354/ME XXIV. GP: Kammer der Wirtschaftstreuhänder, Stellungnahme zum Entwurf eines Bundesgesetzes, mit dem das Einkommensteuergesetz 1988, das Körperschaftsteuergesetz 1988, das Umsatzsteuergesetz 1994, das Grunderwerbsteuergesetz 1987, das Gesundheits- und Sozialbereich-Beihilfengesetz, das Mineralölsteuergesetz 1995, das Bewertungsgesetz 1955, das Bundesgesetz über eine Abgabe von land- und forstwirtschaftlichen Betrieben und das Bausparkassengesetz geändert werden (Stabilitätsgesetz 2012), vom 27. 02. 2012, (27/SN-354/ME XXIV. GP), abrufbar unter www.parlament.gv.at (Parlament aktiv – Regierungsvorlagen und Gesetzesinitiativen – 1. Stabilitätsgesetz 2012 (1680 d. B.) – Vorparlamentarisches Verfahren)

UStG 1994 idF. 22/2012: Umsatzsteuergesetz 1994, vom 23. August 1994, (BGBl. I Nr. 663/1994 S. 5379 bis 5410) , idF. vom 31. März 2012, (BGBl. I Nr. 22/2012 S. 13 bis 14), abrufbar unter www.ris.bka.gv.at (Bundesrecht – Bundesrecht konsolidiert)

VfGH V113/11: Verfassungsgerichtshof vom 14. 03. 2012, Erkenntnis, Gz V113/11, abrufbar unter www.ris.bka.gv.at (Judikatur – Verfassungsgerichtshof (VfGH))

VwGH 2008/15/0333: Verwaltungsgerichtshof vom 04. 03 2009, Erkenntnis, Gz 2008/15/0333, abrufbar unter www.ris.bka.gv.at (Judikatur – Verwaltungsgerichtshof (VwGH))

Abstract

Ziel dieser Diplomarbeit war die Darstellung der gesetzlichen Gestaltung und die Ausarbeitung von möglichen Problematiken im Zusammenhang mit der Anwendung des Gewinnfreibetrages gem. § 10 EStG 1988. Da der Gewinnfreibetrag auf den vorigen Freibetrag für investierte Gewinne gem. § 10 EStG 1988²⁶⁴ aufbaut, wird auf die gesetzliche Gestaltung und für den späteren Gewinnfreibetrag relevante Problematiken dieser steuerlichen Begünstigung kurz eingegangen.²⁶⁵ Bei der Darstellung des Freibetrages für investierte Gewinne wird vordergründig auf Abweichungen zum Gewinnfreibetrag eingegangen und bei gleichen Regelungen auf den Gewinnfreibetrag verwiesen.

Der Gewinnfreibetrag kann von natürlichen Personen, welche betriebliche Einkünfte erzielen, in Anspruch genommen werden. Als Bemessungsgrundlage wird der steuerliche Gewinn herangezogen und diese anhand der gestaffelten Prozentsätze zum Freibetrag multipliziert. Für die ersten € 30.000,00 des Gewinnes kann ein Grundfreibetrag, welcher keine Investitionen in begünstigte Wirtschaftsgüter erfordert gewinnmindernd abgesetzt werden. Für darüber hinausgehende Gewinne bis einschließlich € 580.000,00 kann der Steuerpflichtige den investitionsbedingten Gewinnfreibetrag anwenden. Dieser erfordert Investitionen in begünstigte Wirtschaftsgüter als Deckung. Der Gewinnfreibetrag ist pro Kalenderjahr und Steuerpflichtigen mit € 45.350,00 gedeckelt.²⁶⁶

Aufgrund der Staffelung des Prozentsatzes abhängig vom Gewinn und der Begrenzung des Gewinnfreibetrages der Höhe nach ist insbesondere bei der Ermittlung des Gewinnfreibetrages im Zuge einer Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft oder beim Vorliegen mehrerer betrieblicher Einkunftsquellen der einfach wirkende Gewinnfreibetrag relativ komplex.²⁶⁷

Da Bilanzierer den Gewinnfreibetrag ebenfalls gewinnmindernd absetzen können und dieser wiederum die Beiträge zur Sozialversicherung beeinflusst, wirkt sich dieser auf die Bildung der Rückstellung für Sozialversicherungsbeiträge aus.²⁶⁸ Zur Berechnung der Rückstellung für Sozialversicherungsbeiträge muss daher die Annäherungsrechnung angewandt werden.

²⁶⁴ Siehe § 10 EStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 99/2007.

²⁶⁵ Vgl. ErlRV 54/XXIV. GP S. 7.

²⁶⁶ Siehe § 10 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 22/2012.

²⁶⁷ Siehe § 10 Abs. 1 Z 2 iVm. Z 7 bzw. Abs. 2 EStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 22/2012.

²⁶⁸ Siehe § 10 Abs. 1 EStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 22/2012 und vgl. Redaktion ASoK (2011) S. 28.

Der Freibetrag für investierte Gewinne als Vorgängerregelung, auf welchem der Gewinnfreibetrag basiert, unterscheidet sich von diesem hauptsächlich aufgrund des Anwendungsbereiches und der Höhe, sowie, dass für den Freibetrag für investierte Gewinne immer ein Investitionserfordernis besteht.²⁶⁹

In weiterer wird dann noch auf den Zweck der Einführung des Gewinnfreibetrages eingegangen und die Erfüllung dessen untersucht. Zum Schluss der Arbeit soll dann der Gewinnfreibetrag in der Schlussfolgerung nochmals in Hinblick auf die Auswirkungen in der Praxis der Steuerberatung und die drastische Kürzung durch das 1. StabG 2012 kritisch betrachtet werden.

²⁶⁹ Siehe § 10 EStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 99/2007 und § 10 EStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 22/2012.

Lebenslauf

Persönliche Daten:

Vor- und Familienname Marlene Velecky
Geburtsdatum und -ort 01.02.1982, Wien
Staatsangehörigkeit Österreich

Universitäre Ausbildung:

Oktober 2001 Beginn des Studiums der Internationalen Betriebswirtschaft
Universität Wien
Fakultät für Wirtschaftswissenschaften
Spezialisierungen: Revision, Steuern und Treuhand
Internes Rechnungswesen

November 2007 positive Ablegung der abschließenden mündlichen Prüfung in der Kernfachkombination „Revision, Steuern und Treuhand“

Auszug relevanter universitärer Wahlfächer:

SS 2006 Internationales Steuerrecht II
Steuerliche Aspekte der privaten Vermögensanlage II

WS 2005/06 Internationales Steuerrecht I
Steuerliche Aspekte der privaten Vermögensanlage I
Creating Value

SS 2005 Ausgew. ausländische Rechnungslegungssysteme:
Deutschland

WS 2004/05 IAS/IFRS
US-GAAP
Principles of Finance
Insolvenzrecht

SS 2004 Sonderprobleme der Bilanzierung

WS 2003/04 Wertorientierte Corporate Governance

Relevante Schulische Ausbildung:

Mai 2001 Matura am International Business College

1996-2001 International Business College
Bundeshandelsakademie XII
Hetzendorfer Straße 66 - 68
1120 Wien

Relevante berufliche Tätigkeit:

Seit November 2007 Steuerberatung Eva Maria Koller-Rohrschach
Brünner Straße 133/1/1
1210 Wien
Berufsanwärtlerin

Ehrenamtliche Tätigkeit:

*Oktober 2003 -
Juli 2005* Fakultätsvertretung an der Fakultät für Wirtschaftswissenschaften und Informatik der Universität Wien
Freie Mitarbeiterin (Beratung der Studierenden im Bereich der Steuern, des Sozialen und des Studiums)