



universität
wien

MASTER THESIS

Titel der Master Thesis / Title of the Master's Thesis

„Der Investitionsfreibetrag (§ 11 EStG)“

verfasst von / submitted by

Mustafa Erkus, BSc (WU)

angestrebter akademischer Grad / in partial fulfilment of the requirements for the degree of
Master of Laws (LL.M.)

Wien, 2023 / Vienna 2023

Studienkennzahl lt. Studienblatt /
Postgraduate programme code as it appears on
the student record sheet:

UA 992 984

Universitätslehrgang lt. Studienblatt /
Postgraduate programme as it appears on
the student record sheet:

Steuerrecht und Rechnungswesen (LL.M.)

Betreut von / Supervisor:

Mag. Dr. Alexandra Wild-Simhofer

Abstract

Der Investitionsfreibetrag (IFB) in § 11 EStG wird im Zuge der ökosozialen Steuerreform in angepasster Form erneut eingeführt. Bei Investitionen in abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens wird die Bemessungsgrundlage des Gewinns durch den neuen IFB um bis zu 15 % der Anschaffungs- oder Herstellungskosten reduziert. Der Investitionsfreibetrag kann sowohl von natürlichen als auch von juristischen Personen geltend gemacht werden. Gefördert werden Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens, die nach dem 31.12.2022 angeschafft oder hergestellt werden. Die erstmalige Inanspruchnahme ist im Jahr 2023 möglich. Der IFB beträgt 10 % der Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Anlageguts. Bei Investitionen im Bereich der Ökologisierung erhöht sich der IFB auf 15 %. Die Bemessungsgrundlage für den IFB darf nicht mehr als EUR 1.000.000,00 pro Wirtschaftsjahr betragen. Nach § 11 EStG muss das Wirtschaftsgut bei Verwendung des IFB mindestens 4 Jahre lang betrieblich genutzt werden. Weiters muss die Gewinnermittlung entweder durch eine doppelte Buchhaltung oder eine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung erfolgen. Bei pauschaler Gewinnermittlung ist der IFB ausgeschlossen. Das Anlagegut muss einem inländischen Betrieb oder einer inländischen Betriebsstätte zugeordnet sein, der oder die zur Erzielung von betrieblichen Einkünften dient. Nur im Jahr der Anschaffung ist es möglich, den IFB zu beantragen. Falls die Anschaffung oder Herstellung über einen längeren Zeitraum erfolgt, besteht die Möglichkeit den IFB von den bereits aktivierten Teilbeträgen zu beantragen. Falls das Wirtschaftsgut vor Ablauf von 4 Jahren aus dem Betrieb ausscheidet, so muss im Jahr der Ausscheidung eine Nachversteuerung vorgenommen werden. Bei der Inanspruchnahme des § 11 EStG ist ein Anlagenverzeichnis mit den entsprechenden Wirtschaftsgütern zu führen.

Inhaltsverzeichnis

Abstract	I
1. Einführung.....	1
1.1. Zielsetzung der Masterarbeit	2
1.2. Forschungsfragen.....	2
2. Ökosoziale Steuerreform.....	3
2.1. Änderung des Einkommensteuergesetzes.....	4
2.2. Änderung Körperschaftsteuersatz.....	6
3. Investitionsfreibetrag gem § 11 Einkommensteuergesetz 1988	7
3.1. Historische Entwicklung.....	12
3.2. Der neue IFB gem. § 11 EStG.....	15
3.3. Persönlicher Anwendungsbereich.....	15
3.4. Sachlicher Anwendungsbereich	16
3.4.1. Begünstigte Wirtschaftsgüter	17
3.4.2. Ausschluss von Gebäuden aufgrund der beschleunigten AfA	19
3.4.3. Unkörperliche Wirtschaftsgüter	20
3.5. Höhe des IFB.....	26
3.5.1. Zum erhöhten IFB von 15 % im Bereich der Ökologisierung.....	26
3.5.2. Zur Höchstgrenze und den damit in Zusammenhang stehenden rechtsformspezifischen Beschränkungen	31
3.6. Zeitpunkt der Inanspruchnahme.....	34
3.6.1. Längerfristige Anschaffung oder Herstellung	35
3.6.2. Nachträgliche AK/HK.....	37
3.7. Ausscheiden vor Ablauf der Behaltefrist	39
3.8. Sonstige Voraussetzungen	42
3.9. IFB vs. invGFB	44
4. Umgründungen	54
Conclusio	59
Abbildungsverzeichnis	61
Tabellenverzeichnis.....	61
Literaturverzeichnis	62
Judikaturverzeichnis.....	64
Richtlinien	64
Kommentare	65
Regierungsvorlagen und Ausschussberichte.....	66
Sonstige Quellen.....	66

Abkürzungsverzeichnis

ABGB.....	<i>Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch</i>
Abs	<i>Absatz</i>
AfA	<i>Absetzung für Abnutzung</i>
AK.....	<i>Anschaffungskosten</i>
AktG	<i>Aktiengesetz</i>
AV.....	<i>Anlagevermögen</i>
BAO	<i>Betriebsabgabenordnung</i>
BFH.....	<i>Bundesfinanzhof</i>
BgA	<i>Betrieb gewerblicher Art</i>
BGBL.....	<i>Bundesgesetzblatt</i>
BilMoG.....	<i>Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz</i>
BMF	<i>Bundesministerium für Finanzen</i>
bzw	<i>beziehungsweise</i>
CO ₂	<i>Kohlenstoffdioxid</i>
EAG	<i>Erneuerbaren-Ausbau-Gesetzes</i>
EAR.....	<i>Einnahmen-Ausgaben-Rechnung</i>
EB.....	<i>erläuternden Bemerkungen</i>
EStG	<i>Einkommensteuergesetz</i>
EStR.....	<i>Einkommensteuerrichtlinien</i>
EU	<i>Europäische Union</i>
EUR	<i>Euro</i>
EWR.....	<i>Europäischer Wirtschaftsraum</i>
FBiG.....	<i>Freibetrag für investierte Gewinne</i>
GesbR.....	<i>Gesellschaft nach bürgerlichem Recht</i>
GFB.....	<i>Gewinnfreibetrag</i>
GmbH.....	<i>Gesellschaft mit beschränkter Haftung</i>
GmbHG	<i>Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung</i>
GoB.....	<i>Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung</i>
HGB	<i>Handelsgesetzbuch</i>
HK	<i>Herstellungskosten</i>
idF	<i>in der Fassung</i>
IFB.....	<i>Investitionsfreibetrag</i>
IFRS.....	<i>International Financial Reporting Standards</i>
iHv	<i>in Höhe von</i>
invGFB.....	<i>investitionsbedingter Gewinnfreibetrag</i>
KG	<i>Kommanditgesellschaft</i>
KLI.EN-FondsG.....	<i>Klima- und Energiefondsgesetz</i>
KonStG	<i>Konjunkturstärkungsgesetz</i>
KPC.....	<i>Kommunalkredit Public Consulting</i>
lit	<i>litera</i>
Mio	<i>Million</i>
ND	<i>Nutzungsdauer</i>
ÖkoStRefG	<i>Ökосоziales Steuerreformgesetz</i>
PV-Anlage.....	<i>Photovoltaikanlage</i>
SCHIG	<i>Schieneinfrastruktur-Dienstleistungsgesellschaft</i>
SpaltG.....	<i>Spaltungsgesetz</i>
SWK.....	<i>Steuer- und Wirtschaftskartei</i>
UFG	<i>Umweltförderungsgesetz</i>
UmwG.....	<i>Umwandlungsgesetz</i>
VwGH	<i>Verwaltungsgerichtshof</i>
Z	<i>Ziffer</i>

1. Einführung

Im Herbst 2021 hat die Bundesregierung als Maßnahme für die Entlastung der Bevölkerung die Steuererleichterung in die Wege eingeleitet. Hierbei handelt es sich um die ökosoziale Steuerreform. Mit dem Ziel zur Anreizung eines umweltfreundlichen Verhaltens und Förderung des Wachstums und Wohlstandes wurden Maßnahmen zur Entlastung der Bevölkerung und Unternehmen in das Steuersystem eingeleitet. Bis zum Jahr 2040 liegt der Fokus bei der Klimaneutralität Österreichs. Diese ökosoziale Steuerreform wurde am 14. Februar 2022 im Bundesgesetzblatt publiziert.¹

Als eine von vielen wirtschaftsfördernden Maßnahmen wird der „Investitionsfreibetrag gemäß § 11 Einkommensteuergesetz“ eingeführt. Bestimmte, nach dem 31.12.2022 angeschaffte oder hergestellte, Wirtschaftsgüter können zusätzlich zur Abschreibung als Betriebsausgabe von grundsätzlich 10 % bzw. 15 % abzugsfähig sein. Dieser Teil der ökosozialen Steuerreform wird im Zuge dieser Masterarbeit detaillierter behandelt und analysiert.

Der Investitionsfreibetrag kann nur für Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens mit einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von mindestens vier Jahren geltend gemacht werden. Der IFB stellt eine zusätzliche steuerliche Betriebsausgabe dar und mindert den zu versteuernden Gewinn. Der Vorteil liegt in der Steuerersparnis durch die zusätzlichen Betriebsausgaben. Die Einsparungen hängen daher jeweils von den geltenden Steuersätzen ab. Abhängig von der Art der Investition können 10 % bei Anschaffung bzw. Herstellung im Bereich Ökologisierung sogar 15 % der Anschaffungs- und Herstellungskosten von bestimmten begünstigten Investitionen in das abnutzbare Anlagevermögen als IFB geltend gemacht werden. Im Folgenden wird die Ausgestaltung des Investitionsfreibetrages näher erläutert und dabei soll insbesondere auf die Frage eingegangen werden, welche Güter dem Bereich der Ökologisierung und somit einer Begünstigung in Höhe von 15 % unterliegen. Zudem wird auch ein Vergleich zwischen dem Investitionsfreibetrag mit dem investitionsbedingten Gewinnfreibetrag angestellt, wobei auch Vorteilhaftigkeitsüberlegungen berücksichtigt werden sollen. Anhand von diversen Anschaffungsbeispielen wird ein klares Bild über die Förderungen verschaffen. Das

¹ Vgl. BGBl I 2022/10.

Hauptaugenmerk dieser Arbeit wird die Analyse der Handhabung des Investitionsfreibetrags im Zusammenhang mit Umgründungen von Unternehmen sein.

1.1. Zielsetzung der Masterarbeit

Mit der Einführung der ökosozialen Steuerreform will der Gesetzgeber einen Anreiz zur neuen bzw. weiteren Investitionen generieren. Insbesondere wird mit dem § 11 EStG die Anschaffung von neuen Anlagegütern bezweckt. Die vorliegende Masterarbeit hat das Ziel, einen Überblick über § 11 EStG zu verschaffen und im Weiteren sollen der Investitionsfreibetrag idF EStG 1892 und den sonstigen ertragsteuerlichen Maßnahmen mit § 11 EStG verglichen und analysiert werden.

1.2. Forschungsfragen

Abgeleitet aus dem Forschungsinteresse und der Zielsetzung werden in dieser Arbeit die folgenden zwei Forschungsfragen näher behandelt und versucht, diese mittels theoretischer und analytischer Methoden umfassend zu beantworten.

1. Wie fügt sich § 11 EStG in das aktuelle System der ertragssteuerlichen Investitionsförderungen ein und welche Gegensätze gibt es zu § 10 EStG?
2. Welche Regelungen gelten bei Umgründungen von Unternehmen im Zusammenhang mit dem Investitionsfreibetrag?

2. Ökosoziale Steuerreform

Die Bewältigung der Klimakrise ist ein Kernanliegen der Bundesregierung. Im Regierungsplan 2020 bis 2024 wurde das Ziel eines klimaneutralen Österreichs bis spätestens 2040 festgelegt. Im Rahmen der ersten Phase der Ökologisierung wurden mehrere Maßnahmen umgesetzt. Anpassung der Flugpreise, weitere Ökologisierung der Normverbrauchsabgabe oder steuerliche Anreize zur Nutzung des öffentlichen Verkehrs sind einige Beispiele hierfür. Darüber hinaus hat sich die Bundesregierung im Regierungsplan 2020 bis 2024 zu einer Umsetzung einer Steuerreform, die zur Entlastung der österreichischen Bevölkerung, Einsparungen im Zusammenhang mit den CO₂-Emissionen und einer wachstumsfördernde Standortpolitik führen soll, verpflichtet.² Um dies erfolgreich zu erreichen, bedarf es einer Reihe von Ausgleichs-, Entlastungs- und Klimaschutzmaßnahmen.³

Die steuerlichen Rahmenbedingungen für die Rechtsformwahl werden durch das Ökosoziale Steuerreformgesetz 2022 Teil I (ÖkoStRefG 2022)⁴ geändert. Ab 2022 wird der Gewinnfreibetrag gemäß § 10 EStG für Gewinne bis EUR 30.000 von 13 % auf 15 % angehoben. Dies führt dazu, dass der Gewinnfreibetrag bis zu EUR 600 erhöht wird, wenn der Gewinn mindestens EUR 30.000 beträgt.⁵

Der Investitionsfreibetrag (IFB), der gemäß § 11 EStG für nach dem 31.12.2022 angeschafften oder hergestellten Wirtschaftsgütern ist, ist unabhängig von der Rechtsform und kann von natürlichen und juristischen Personen in Anspruch genommen werden. Jedoch können natürliche Personen den investitionsbedingten Gewinnfreibetrag und den IFB nicht miteinander kombinieren.⁶ Eine detailliertere Erläuterung zu diesem Thema erfolgt im Abschnitt 3.4.

Neben dem IFB wurden zahlreiche weitere Entlastungsmaßnahmen iZm der ökosozialen Steuerreform eingeführt. In den folgenden Unterkapiteln werden einige Änderungen näher erläutert.

² *Oyrer/Reindl/Schmaranzer*, Ertragsteuerliche Highlights des ökosozialen Steuerreformgesetzes 2022, taxlex 2022/03 (8).

³ *Mayr*, Die Ökosoziale Steuerreform, RdW 2022/107 (122).

⁴ BGBl I 2022/10.

⁵ *Kanduth-Kristen* in *Hirschler/Kanduth-Kristen/Zinnöcker/Stückler* (Hrsg.), SWK-Spezial Einkommensteuer 2022 (16).

⁶ *Petutschnig/Renelt*, Ein neuer (Öko-)Investitionsfreibetrag ante portas, taxlex 2022 (14).

2.1. Änderung des Einkommensteuergesetzes

Als einer der größten Entlastungen zählt die Senkung der zweiten und dritten Tarifstufe der Lohn- und Einkommensteuer. Am 1. Juli 2022 wurde die zweite Tarifstufe, somit die Einkommensbestandteile zwischen EUR 18.000,00 und EUR 31.000,00, von 35 % auf 32,5 % herabgesetzt. Ab dem Folgejahr wird es zu einer Anpassung auf 30 % kommen. Weiters wird mit dem 1. Jänner 2023 die dritte Tarifstufe, somit für die Einkommensbestandteile zwischen EUR 31.000,00 und EUR 60.000,00, statt mit die eigentlichen 42 % nur noch mit 41 % besteuert. Für das Jahr 2022 wurde ein Mischwert von 32,5 % für die angepasste Lohnsteuerstufe und für das Jahr 2023 ein Mischwert von 41 % für die dritte Stufe angewendet.⁷ Ab dem Jahr 2024 kommt es zu einer endgültigen Senkung auf die jeweiligen Prozentsätze. Diese Maßnahmen betreffen insbesondere Personen mit einem mittleren Einkommen.⁸

Tarifstufen Einkommen in Euro	Grenzsteuersatz 2016 bis 2019	Grenzsteuersatz 2020 bis 2021	Grenzsteuersatz 2022	Grenzsteuersatz 2023	Grenzsteuersatz ab 2024
11.000 und darunter	0%	0%	0%	0%	0%
über 11.000 bis 18.000	25%	20%	20%	20%	20%
über 18.000 bis 31.000	35%	35%	32,50%	30%	30%
über 31.000 bis 60.000	42%	42%	42%	41%	40%
über 60.000 bis 90.000	48%	48%	48%	48%	48%
über 90.000 bis 1.000.000	50%	50%	50%	50%	50%
über 1.000.000	55% ¹⁾	55% ¹⁾	55% ¹⁾	55% ¹⁾	55% ¹⁾

Abbildung 1 Änderung der Einkommenstarifstufen⁹

Für das Jahr 2023 wurde eine Inflationsrate von 5,2 % errechnet. Die ersten beiden Tarifstufen wurden über die errechnete Inflationsrate hinaus um 6,3 % angehoben. Die übrigen Tarifstufen wurden um zwei Drittel der Inflationsrate, also um 3,47 %, erhöht.

⁷ Bleyer, Ökosoziale Steuerreform.

⁸ Sadlo, Die ökosoziale Steuerreform 2022 im Überblick, ÖStZ 2022/1 (4).

⁹ Puchinger/Seilern-Aspang, Ökosoziale Steuerreform, Kryptowährung & Co (10).

Tarifestufen Einkommen in Euro	Grenzsteuersatz 2023
11.693 und darunter	0%
über 11.693 bis 19.134	20%
über 19.134 bis 32.075	30%
über 32.075 bis 62.080	41%
über 62.080 bis 93.120	48%
über 93.120 bis 1.000.000	50%
über 1.000.000 ¹	55%

Abbildung 2 Einkommenstarifstufe ab 2023¹⁰

Zur Unterstützung von Familien erhöht sich ab dem 1. Juli 2022 der jährliche Familienbonus Plus-Betrag von 1.500 EUR auf 2.000 EUR pro Kind bis zum 18. Lebensjahr. Für Kinder ab dem 18. Lebensjahr kommt es zu einer Erhöhung von 500 EUR auf 650 EUR pro Jahr und zusätzliches Kindergeld von 250 EUR auf 450 EUR pro Kind und Jahr erhöht.¹¹

Durch diese Entlastungen soll eine größere soziale Genauigkeit ermöglicht werden. Zukünftig sollen Sozialleistungen dazu dienen, den Bürgern in unsicheren Zeiten mehr Sicherheit zu geben. Darüber hinaus können Unternehmen auch die Lohnnebenkosten senken. Die Regierung ist bestrebt, ein System zu etablieren, das den österreichischen Arbeitnehmern eine stabile Beschäftigung sichert, Unternehmen strukturell unterstützt und Sozialleistungen, wie z. B. Familienleistungen, kontinuierlich an die Inflation anpasst.

Für einkommensteuerpflichtige Unternehmen wird der Grundfreibetrag beim Gewinnfreibetrag von 13 % auf 15 % erhöht. Eine detailliertere Erläuterung zu diesem Thema erfolgt im Abschnitt 3.10.

Die Grenze für die sofortige Berücksichtigung von Vermögenswerten mit geringem Wert beträgt derzeit 800 Euro und wird erneut auf 1.000 Euro erhöht.

Um Anreize für Investitionen insbesondere im ökologischen Bereich zu schaffen, wird der IFB für Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens eingeführt. Diese und weitere Änderungen haben sich im Zuge der ökosozialen Steuerreform im Bereich des Einkommensteuergesetzes etabliert.

¹⁰ Puchinger/Seilern-Aspang, Ökosoziale Steuerreform, Kryptowährung & Co (10).

¹¹ Sadlo, Die ökosoziale Steuerreform 2022 im Überblick, ÖStZ 2022/1 (3).

2.2. Änderung Körperschaftsteuersatz

Der Körperschaftsteuersatz wird im Jahr 2023 auf 24 % und ab 2024 auf 23 % gesenkt. Für Privatstiftungen werden die Bestimmungen zum vorübergehenden Steuervortrag und zur Abzugsfähigkeit entsprechend dem neuen Steuersatz angepasst. Für abweichende Wirtschaftsjahre gilt eine Sondervorschrift, sodass es zu einer zeitlichen Abgrenzung der jeweiligen Einkommensteile vor dem 1. 1. 2023 (besteuert mit 25 %) bzw. 1. 1. 2024 (besteuert mit 24 %) kommen muss. Abhängig von den Übergangsbestimmungen kann diese Festlegung entweder durch einen Zwischenabschluss oder durch eine monatliche Pauschalaufschlüsselung¹² erfolgen.¹³ Ziel dieser Änderung ist es, die Erholung von der Covid-19 Krise zu beschleunigen.¹⁴

Steuersatz/Steuerbelastung	2022	2023	ab 2024 ff
Thesaurierung (KSt)	25 %	24 %	23 %
Ausschüttung an natürliche Personen (KSt + KESt)	45,625 %	44,9 %	44,175 %

Abbildung 3 Änderung der Steuersätze bzw. Steuerbelastungen¹⁵

¹² Teilung des Jahresergebnisses durch 12 und Multiplikation mit dem entsprechenden Monat 2022/23 oder 2023/24.

¹³ ErlRV 1293 BlgNr 27. GP 1 ff.

¹⁴ Sadlo, Die ökosoziale Steuerreform 2022 im Überblick, ÖStZ 2022/1 (4).

¹⁵ Kanduth-Kristen in Hirschler/Kanduth-Kristen/Zinöcker/Stückler (Hrsg.), SWK-Spezial Einkommensteuer 2022 (16).

3. Investitionsfreibetrag gem § 11 Einkommensteuergesetz 1988

Mit § 11 EStG wird ein Investitionsfreibetrag, ähnlich dem früher bestehenden Investitionsfreibetrag aus dem Jahre 1994, eingeführt. Für abnutzbare Anlagegüter, die nach dem 31. Dezember 2022 angeschafft oder hergestellt wurden, kann der § 11 EStG in Anspruch genommen werden. Der IFB bildet daher eine zusätzliche Betriebsausgabe und wird in der Regel 10 % der Anschaffungs- oder Herstellungskosten betragen. Die Anschaffung bzw. Herstellung eines Wirtschaftsgutes, das in den Bereich der Ökologisierung fällt, führt zu einer Steigerung des Investitionsfreibetrages von 10 % auf 15 %.¹⁶

Mit der Ordnungsnummer 155/2022 vom 24.05.2023 des Bundesministeriums für Finanzen wurde die Wirtschaftsgüter publiziert, deren Anschaffung oder Herstellung für Zwecke des Investitionsfreibetrages, die dem Bereich der Ökologisierung zuzuordnen sind.¹⁷

Voraussetzungen für eine Berufung auf den Investitionsfreibetrag sind die Aufnahme der Wirtschaftsgüter ins Anlageverzeichnis und der Ausweis des Investitionsfreibetrags an der richtigen Stelle in der Steuererklärung. Die erläuternden Bemerkungen führen aus, dass gegebenenfalls im Rahmen der Betriebsprüfung noch Änderungen möglich seien. Der IFB hat eine Obergrenze und ist somit mit einem fixen Betrag gedeckelt.¹⁸

Gemäß § 11 Abs 1 Z 2 EStG darf pro Wirtschaftsjahr höchstens EUR 1.000.000 für Anschaffungs- und Herstellungskosten im Zuge des Investitionsfreibetrages geltend gemacht werden. Bei einem abweichenden Geschäftsjahr bzw. Rumpfwirtschaftsjahr ist dieser Wert adäquat zu aliquotieren.¹⁹

Bei Unternehmen, die ihren Gewinn nach § 17 oder einer darauf gestützten Pauschalierungsverordnung ermitteln, ist der Investitionsfreibetrag nicht anzuwenden. Nur im Rahmen der betrieblichen Einkunftsarten und bei Gewinnermittlung durch Bilanzierung oder vollständiger Einnahmen-Ausgaben-Rechnung (EAR) kann § 11 EStG tatsächlich genutzt werden. Kapitalgesellschaften sind gemäß den Erläuterungen aufgrund der Fiktion der Gewerblichkeit gemäß § 7 Abs 3

¹⁶ Goertz, Investitionsfreibetrag, DAG 2022/57 (144).

¹⁷ Seiser, Ökologischer Investitionsfreibetrag (Öko-IFB) von 15 % (Teil II), BBi 2023 H 8 (3).

¹⁸ Karel, Investitionsfreibetrag, BBi 2022 H 9 (2).

¹⁹ Petutschnig/Renelt, Ein neuer (Öko-)Investitionsfreibetrag ante portas, taxlex 2022/4 (14).

Körperschaftsteuergesetz stets zur Geltendmachung des Investitionsfreibetrags berechtigt.²⁰ Dies gilt auch wenn die Kapitalgesellschaften im Zuge einer Betriebsaufspaltung die Anlagegüter an einen inländischen Betrieb vermieten.²¹ Schlussfolgernd kann festgestellt werden, dass Vermieter, die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gem § 28 EStG erwirtschaften, für förderungsfähige Investitionen keinen Investitionsfreibetrag nach § 11 EStG geltend machen können. Unter förderungsfähige Investitionen im Zuge einer Vermietung würde zum Beispiel der Kauf einer PV-Anlage, Installation von E-Ladestationen, usw. fallen.²²

Der § 11 EStG ist von der AfA zu differenzieren. Durch den Investitionsfreibetrag wird die AfA-Bemessungsgrundlage nicht verändert. Er stellt im ersten Jahr wirtschaftlich eine Art von zusätzlicher AfA dar.

Gemäß § 11 Abs 2 EStG kann der Investitionsfreibetrag nur für abnutzbare Anlagegüter, die einem inländischen Betrieb bzw. einer inländischen Betriebsstätte zuzurechnen sind und eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von zumindest vier Jahren haben, geltend gemacht werden.²³

Folgende Wirtschaftsgüter sind gem § 11 Abs 3 vom Investitionsfreibetrag ausgeschlossen:

- Z 1: Wirtschaftsgüter, die bereits zur Deckung des investitionsbedingten Gewinnfreibetrags herangezogen wurden;
- Z 2: Wirtschaftsgüter, für die in § 8 EStG eine ausdrückliche Anordnung hinsichtlich der Nutzungsdauer getroffen wird; das sind insbesondere Gebäude und Kfz; aus ökologischen Gründen wird jedoch infolge einer Rückausnahme der Investitionsfreibetrag für Elektrofahrzeuge dennoch gewährt;
- Z 3: geringwertige Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens, die sofort abgesetzt werden;
- Z 4: unkörperliche Wirtschaftsgüter, solange diese nicht den Bereichen Digitalisierung, Ökologisierung und Gesundheit/Life Science zuzuordnen sind; jedenfalls ausgeschlossen sind jedoch unkörperliche Wirtschaftsgüter, die zur

²⁰ KStR 2013 Rz 402.

²¹ ErlRV 1293 BlgNR 27. GP 4.

²² *Knesl*, SWK 2023, 767 (768).

²³ *Kanduth-Kristen/Komarek*, Erweiterung des Investitionsfreibetrags auf "klimafreundliche Heizungs-systeme", immo aktuell 2023 (107).

entgeltlichen Überlassung bestimmt sind oder von konzernzugehörigen Unternehmen/beherrschenden Gesellschaftern erworben werden;

- Z 5: gebrauchte Wirtschaftsgüter;
- Z 6: bestimmte Anlagen, die der Förderung, dem Transport oder der Speicherung fossiler Energieträger dienen, sowie bestimmte Anlagen, die fossile Energieträger direkt nutzen.

Im Unterschied zum Ministerialentwurf beinhaltet die Regierungsvorlage auf Anregung der Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer keine Beschränkungen bezüglich möglicher Verluste, die aus einem Investitionsfreibetrag resultieren könnten.²⁴ Bei kapitalistischen Mitunternehmern ist bereits eine Verlustzuweisung gemäß § 23a EStG über die Einlage hinaus ausgeschlossen.²⁵ Darüber hinaus ist es kaum möglich, die Begünstigung durch Verlustbeteiligungsmodelle zu missbrauchen, weil die Höchstgrenze für die Anschaffungs- oder Herstellungskosten 1 Mio. € beträgt. Schlussfolgernd ist somit aus der Geltendmachung des § 11 EStG entstandener Verlust uneingeschränkt vortrags- und ausgleichsfähig. Im Vergleich zum IFB alt ist in der aktuellen Version keine besondere Bestimmung bezüglich der Geltendmachung des IFB in Verlustzeiträumen vorgesehen. Der § 11 EStG erhöht den vortragsfähigen Verlust und wirkt sich auf jene Folgeperioden aus, in der der Verlust verrechnet wird. Die alte Regelung des IFB-Wartetastenverlustes wurde fallen gelassen.²⁶

Nach der Rechtslage bis zur Veranlagung 2013 wird gem EStR Rz 157a die Verlustverrechnung durch die Regelung des § 2 Abs 2b Z 1 EStG 1988 eingeschränkt, und zwar durch eine Grenze von 75 Prozent. Diese Einschränkung bezieht sich nur auf Wartetastenverluste iSd § 2 Abs 2a EStG sowie IFB-Wartetastenverluste. Diese Grenze leitet sich von der Höhe der positiven Einkünfte ab, mit denen die Verrechnung vorzunehmen ist, daher kommt diese Grenze nur dann zur Anwendung, wenn der verrechenbare Verlust mehr als die Verrechnungsgrenze ausmacht. Anhand folgender Beispiele sollen der Vergleich zwischen der alten und neuen Rechtslage verdeutlicht werden:

²⁴ *Sulz*, SWK 1996, 26 (26).

²⁵ *Lachmayr* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²³ § 23a.

²⁶ *Mlcoh/Tumpel* in FS Zöchling (112).

Beispiel 1:

Ein verrechenbarer Verlust von 500.000 EUR ist vorhanden. Die positiven Einkünfte aus der Einkunftsquelle betragen im Jahr 2001 600.000 EUR. Es sind 75% von 600.000 EUR zu ermitteln. Die Verrechnungsgrenze beträgt daher 450.000 EUR. Der verrechenbare Verlust kommt daher nur mit einem Betrag von 450.000 EUR zu Verrechnung.²⁷

Falls die positiven Einkünfte aus der Einkunftsquelle im Jahr 2001 zum Beispiel 900.000 EUR betragen würden, dann sind 75% von 900.000 EUR zu ermitteln. Die Verrechnungsgrenze beträgt somit 675.000 EUR. Der verrechenbare Verlust kommt daher mit dem gesamten Betrag von 500.000 EUR²⁸ zur Verrechnung.²⁹

Im Allgemeinen ist es möglich, den Investitionsfreibetrag im Jahr des Erwerbes oder der Herstellung zu beantragen. Bei einem Projekt, das über mehrere Wirtschaftsjahre dauert, ist es möglich, den Freibetrag auch für bereits aktivierte Teilleistungen, also Teil-AK bzw. Teil-HK, die vor der Finalisierung des Gesamtprojektes aktiviert wurden, zu verwenden.³⁰ Im Kapitel 3.6.1. wird diese Thematik anhand eines Beispiels genauer behandelt.

Grundsätzlich muss der Investitionsfreibetrag nachversteuert werden, wenn die entsprechenden Wirtschaftsgüter innerhalb von vier Jahren aus dem Betriebsvermögen ausscheiden oder ins Ausland verbracht werden, wobei die tagesgenaue Berechnung berücksichtigt werden muss.³¹

Die Immobilienbranche wird sich auf den Investitionsfreibetrag für Wirtschaftsgüter, die vom Gebäude abzugrenzen sind, konzentrieren. Einige Beispiele hierfür wären (entfernbar) Einbauten, PV-Anlagen, E-Ladestationen etc.

Durch eine Ausweitung des Investitionsfreibetrages auf bestimmte Gebäudebestandteile, sollen ökologische Akzente iZm dem Investitionsfreibetrag verstärkt in den Vordergrund gerückt werden. Der Gesetzgeber hat eine Erweiterung des IFB auf Investitionen in klimafreundliche Anlagen zur Wärme- und Kältebereitstellung betreffend Gebäude beschlossen.³² Diese Neuregelung wurde mit

²⁷ EStR 2000 Rz 157a.

²⁸ Mit der Annahme, dass der verrechenbare Verlust wie in der ersten Methode 500.000 EUR beträgt.

²⁹ EStR 2000 Rz 157a.

³⁰ *Petutschnig/Renelt*, Ein neuer (Öko-)Investitionsfreibetrag ante portas, taxlex 2022/4 (14).

³¹ EStR 2000 Rz 3823.

³² Siehe AB 1992 BlgNR 27. GP, 2.

BGBl I 2023/31 in § 11 Abs 3 Z 2 EStG, neben der bereits vorhandenen IFB-Begünstigung für emissionsfreie³³ Kraftfahrzeuge, umgesetzt und ist gem. § 124b Z 422 EStG rückwirkend für begünstigte Wirtschaftsgüter, die nach dem 31.12.2022 angeschafft bzw. hergestellt werden, anzuwenden.

Die Liste der förderfähigen Wirtschaftsgüter ist taxativ aufgezählt und umfasst betrieblich genutzte Wärmepumpen, Biomassekessel, Fernwärme- bzw Kältetauscher, Fernwärmeübergabestationen und Mikronetze zur Wärme- und Kältebereitstellung iZm Gebäuden. Eine Verordnungsermächtigung zur Präzisierung klimafreundlicher Heizungssysteme, wie dies etwa für die dem Bereich der Ökologisierung zuordenbaren Wirtschaftsgüter erfolgt ist, besteht nicht. Im Bericht des Ausschusses wird auf das Programm „Raus aus Öl und Gas“ als Investitionsförderung mit gleicher Zielsetzung verwiesen. Bei diesem Programm handelt es sich um einen einmaligen, nicht rückzahlbaren Investitionszuschuss in Form einer „De-minimis-Beihilfe“, der bei der jeweiligen Förderstelle Kommunalkredit Public Consulting GmbH (KPC) beantragt werden kann.³⁴ Den maßgeblichen Förderkriterien entsprechen demnach Kesselanlagen für Zentralheizungen, die mit Holzpellets, Hackgut aus fester Biomasse oder Stückholz betrieben werden.³⁵

Weiters ist ein klimafreundlicher bzw. hocheffizienter Nah-/Fernwärmeanschluss³⁶ samt einzelner Anlagenteile wie Fernwärmetausche als Bestandteil der Übergabestation, Pumpen, Rohrleitungen sowie weiterer für den Betrieb relevanter Anlagenteile, begünstigt.³⁷ Im Vergleich dazu besteht für den Investitionsfreibetrag gem. § 11 EStG keine Einschränkung auf klimafreundliche bzw. hocheffiziente Nah-/Fernwärmeanschlüsse. Die Erweiterung des IFB-Anwendungsbereichs auf klimafreundliche Anlagen zur Wärme- und Kältebereitstellung iZm Gebäuden würde

³³ Als emissionsfreies Kraftfahrzeug wird ein Fahrzeug bezeichnet, das keine Schadstoffe in seine unmittelbare Umgebung abgibt.

³⁴ Siehe AB 1992 BlgNR 27. GP, 2; Kommunalkredit Public Consulting (KPC), Informationsblatt für Betriebe - "Raus aus Öl und Gas" (Version 5/2022), abrufbar unter

https://www.umweltfoerderung.at/fileadmin/user_upload/umweltfoerderung/betriebe/Raus_aus_Oel_Erneuerbare_Waermeerzeugung_100_kW/UFI_Infoblatt_WAERMERZEUGER_PAU.pdf (Zugriff am 5. 6. 2023).

³⁵ KPC, Informationsblatt "Raus aus Öl und Gas" (1); siehe dazu auch die Investitionsförderungsrichtlinien 2022, wonach der Begriff "Biomasse" weiter ausgelegt wird und zudem biologisch abbaubare Teil von Produkten, Abfällen und Reststoffen biologischen Ursprungs der Landwirtschaft, einschließlich pflanzlicher und tierischer Stoffe, der Forstwirtschaft und damit verbundener Wirtschaftszweige, einschließlich der Fischerei und der Aquakultur, sowie den biologisch abbaubaren Teil von Abfällen, darunter auch Industrie- und Haushaltsabfälle biologischen Ursprungs, mitumfasst.

³⁶ Nahwärmenetze werden in § 11 Abs 3 Z 2 EStG nicht genannt, werden aber eventuell unter die dort angeführten Mikronetze subsumiert werden können.

³⁷ KPC, Informationsblatt "Raus aus Öl und Gas" (3).

möglicherweise eine Zuordnung in den Bereich der Ökologisierung rechtfertigen, was dazu führt den erhöhten IFB-Prozentsatz von 15 % anwenden zu können. Jedoch ist für die Anwendung des IFB nicht notwendig, dass eine Förderung für die Umstellung des Heizungssystems gewährt wird. Die Öko-IFB-Verordnung (BGBl II 2023/155) besagt jedoch, dass ein Öko-IFB unter anderem für Wirtschaftsgüter zusteht, auf die das Umweltförderungsgesetz (UFG) oder das Klima- und Energiefondsgesetz (KLI.EN-FondsG) anwendbar ist und für die eine Förderung gemäß den genannten Rechtsgrundlagen von der zuständigen Förderstelle KPC gewährt wird. Nach § 2 Öko-IFB-VO ist möglich, dass die erforderlichen inhaltlichen Bedingungen für die Gewährung einer Förderung erfüllt sind. Falls diese Bedingungen nicht erfüllt sind, beträgt der IFB 10 % der Kosten für die Anschaffung oder Herstellung der klimafreundlichen Wärme- und Kälteanlagen. Im Falle einer Gewährung von Förderungen oder die Plausibilisierung gemäß § 2 Öko-IFB-VO durchgeführt wird, beträgt der IFB 15 % der Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Die Bemessungsgrundlage für den IFB wird durch eine steuerfreie Subvention aus öffentlichen Mitteln gemäß § 6 Z 10 EStG gekürzt.³⁸

Gemäß § 11 Abs 3 Z 6 EStG iVm der Fossile Energieträger-Anlagen-VO ist es nicht erlaubt, einen IFB für Wärme- oder Kältebereitstellungsanlagen in Gebäuden geltend zu machen, die fossile Energieträger wie Ölkessel und Gasthermen nutzen.³⁹

Die ertragsteuerliche Beurteilung der genannten Wirtschaftsgüter als unselbständige Gebäudebestandteile soll durch die gesetzliche Verankerung der IFB-Tauglichkeit unberührt bleiben.⁴⁰ Weiters müssen die generellen Bedingungen für die Inanspruchnahme von § 11 EStG vorliegen.

3.1. Historische Entwicklung

Der österreichische Gesetzgeber hat mit der Wiedereinführung des Investitionsfreibetrages in § 11 EStG⁴¹ im Rahmen der „ökosozialen Steuerreform“ keineswegs etwas Neues im Bereich des Einkommensteuerrechts gemacht. Der IFB

³⁸ *Kanduth-Kristen/Komarek*, Erweiterung des Investitionsfreibetrags auf "klimafreundliche Heizungssysteme", immo aktuell 2023, 107 (108).

³⁹ Verordnung des BMF über die vom IFB ausgenommenen Anlagen iZm fossilen Energieträgern (Fossile Energieträger-Anlagen-VO), BGBl II 2023/156.

⁴⁰ Siehe AB 1992 BlgNR 27. GP, 2.

⁴¹ § 11 EStG idF BGBl 1293 BlgNR 27. GP.

ist bereits aus dem EStG 1967⁴², EStG 1972⁴³ sowie EStG 1988⁴⁴ ein bekanntes und über Jahrzehnte bestehendes Förderinstrument. Ein bedeutendes Merkmal ist, dass er auch neben der gewöhnlichen Absetzung für Abnutzung (AfA) angesetzt werden darf.⁴⁵ Für den Steuerpflichtigen bedeutet die Option, einen Investitionsfreibetrag zu beantragen, eine tatsächliche Steuerersparnis und nicht lediglich eine Steuerstundung.⁴⁶ Seit jeher wird der Investitionsfreibetrag als tatsächliche Investitionsbegünstigung betrachtet und hängt daher nicht vom erzielten Gewinn ab, sondern vom getätigten Investitionsvolumen.⁴⁷

Erstmals wurde der Investitionsfreibetrag durch den § 6f EStG 1967 eingeführt und im Weiteren war der IFB alt seit dem EStG 1972 in § 10 zu finden. Obwohl es einige sprachliche Änderungen gab, blieb § 10 EStG 1972 im Vergleich zu § 6f EStG 1967 größtenteils unverändert. Die ursprüngliche Form des IFB erlaubte es, bis zu 20 % der Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Wirtschaftsgütern als zusätzliche Betriebsausgaben im Jahr der Anschaffung geltend zu machen.⁴⁸

Im Rahmen einer befristeten Sonderregelung im Jahr 1993 und 1994 wurde der geplante Prozentsatz von 20 % auf 30 % erhöht, aber dann wurde er durch das Strukturanpassungsgesetz 1995 auf 9 % reduziert.⁴⁹ Durch das Strukturanpassungsgesetz 1996 wurde wiederum der IFB alt kurzzeitig erneut um 3 % auf insgesamt 12 % für ungebrauchte Wirtschaftsgüter mit einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von mindestens acht Jahren angehoben. Die Absicht war es die Konjunktur zu fördern. Angeschaffte Wirtschaftsgüter galten als ungebraucht, wenn sie im Zeitpunkt der Anschaffung fabrikneu waren.⁵⁰ Das Bundesministerium für Finanzen (BMF) hat festgestellt, dass wenn für die Herstellung von Wirtschaftsgütern größtenteils⁵¹ ungebrauchte Teile verwendet wurden, sie als ungebraucht eingestuft werden sollten.⁵²

⁴² § 6f EStG 1967 idF der 2. Einkommensteuergesetz-Novelle, BGBl 1971/370.

⁴³ § 10 EStG 1972 idF BGBl 1972/440.

⁴⁴ § 10 EStG 1988 idF vor dem KMU-Förderungsgesetz 2006, BGBl I 2006/101.

⁴⁵ *Schlögl/Wiesner/Nolz/Kohler*, Einkommensteuergesetz 1972⁹ (1988) § 10 Rz 2.

⁴⁶ *Kunz*, Investitionsfreibetrag und vorzeitige Abschreibung, ÖStZ 1972 (40).

⁴⁷ *Gasselsberger*, Die Unternehmensfinanzierung aus der Sicht der Steuerbegünstigungen des Einkommensteuerrechts (1977) 29.

⁴⁸ ErIRV 474 BlgNR 13. GP 61.

⁴⁹ Steuerreformgesetz 1993, BGBl 1993/818.

⁵⁰ *Zorn* in *Hofstätter/Reichel*, EStG²⁹ (2002) § 10a Rz 5.

⁵¹ 75 % des Wertes des Wirtschaftsgutes.

⁵² *Walter* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG⁴ (1999) § 10a Rz 2.

Schließlich wurde der IFB alt durch das Budgetbegleitgesetz 2001 vollständig aus dem Einkommensteuergesetz entfernt. Der neu geschaffene § 10b EStG besagte, dass der Investitionsfreibetrag nur noch für Zahlungen von AK bzw. HK, die vor dem 1.1.2001 waren, geltend gemacht werden konnte. Der Grundgedanke des Gesetzgebers bei der Abschaffung des IFB alt war, dass die erste Einführung des IFB alt auf eine Zeit mit hohen Inflationsraten zurückzuführen sei, aber aufgrund stetig gesunkener Inflationsraten nicht mehr erforderlich ist. Dem Telos der Norm folgend sollte die Erhöhung der Abschreibungsbasis, die durch den IFB ermöglicht wird, zunächst die erhöhten Anschaffungskosten von Investitionsgütern für Unternehmen zumindest teilweise ausgleichen. Außerdem war der Gesetzgeber der Meinung, dass der Investitionsfreibetrag in seiner ursprünglichen Form kaum noch Investitionsanreize für Unternehmen bieten würde. Daher kann die fehlende Notwendigkeit zur Beibehaltung des IFB als Hauptursache für seine Abschaffung angesehen werden.⁵³

Obwohl der Investitionsfreibetrag in der damaligen Fassung im Jahr 2000 vorübergehend abgeschafft wurde, ist es nicht möglich, von einer Investitionsbegünstigung freien Zeit zu sprechen. Zu dieser Zeit wurde der Schwerpunkt auf alternative Instrumente zur Förderung von Investitionen gelegt, wie zum Beispiel die Investitionszuwachsprämien, Bildungsprämien oder -freibeträge, Forschungsprämien oder auch die vorzeitige Abschreibung für Gebäude. Das KMU-Förderungsgesetz 2006 führte dazu, dass § 10 EStG neu formuliert wurde, um ab dem Veranlagungsjahr 2007 einen Freibetrag für investierte Gewinne (FBiG) vorzusehen. Dieser Freibetrag wurde schlussendlich im Rahmen des Steuerreformgesetzes 2009 in einen Gewinnfreibetrag (GFB) umgewandelt.

Trotz verschiedener Prozentsätze und Wirtschaftsgüter verfolgt der IFB immer das Ziel eines Investitionsanreizes. Neben der ursprünglichen Form des Investitionsfreibetrages stehen bei seiner Wiedereinführung auch ökologische Faktoren im Fokus. Durch die Bereitstellung eines höheren Investitionsfreibetrages sollen klimafreundliche Investitionen angeregt werden. Neben dem Thema Ökologie basiert der neue IFB stark auf seiner Urfassung, jedoch wurde er modernisiert und in das aktuelle Ertragssteuerrecht eingebettet.⁵⁴

⁵³ ErIRV 311 BlgNR 21. GP 167.

⁵⁴ ErIRV 1293 BlgNR 27. GP 1, 4.

3.2. Der neue IFB gem. § 11 EStG

Durch das ÖkoStRefG 2022 Teil I wurde der IFB erneut eingeführt und in § 11 EStG normiert. Die Begünstigung ist gem. § 11 Abs 1 EStG nicht verpflichtend und kann auf Antrag in Anspruch genommen werden. Dies führt in dem jeweiligen Wirtschaftsjahr zur Verringerung der steuerlichen Bemessungsgrundlage und stellt eine Betriebsausgabe gem. § 4 Abs 4 EStG dar. Gemäß § 11 Abs 1 Z 3 EStG wird die steuerliche AfA gemäß § 7 und 8 EStG durch den IFB unverändert, weil die Anschaffungs- oder Herstellungskosten nicht gekürzt wurden. Daher kann der § 11 EStG zusätzlich zur gewöhnlichen AfA in voller Höhe gewinnmindernd abgesetzt werden.

Der Investitionsfreibetrag kann erstmalig für nach dem 31.12.2022 angeschaffte oder hergestellte Wirtschaftsgüter geltend gemacht werden. Der IFB kommt somit erst für Wirtschaftsgüter, die ab dem Jahr 2023 angeschafft wurden zur Anwendung. Aktuell gibt es keine zeitliche Begrenzung für den § 11 EStG.⁵⁵

3.3. Persönlicher Anwendungsbereich

Grundsätzlich können sowohl natürliche als auch juristische Personen den IFB in Anspruch nehmen. Bezüglich des persönlichen Anwendungsbereiches lassen sich Unterschiede zum Gewinnfreibetrag in § 10 EStG und der Übertragung stiller Reserven gem. § 12 EStG erkennen. Eine maßgebende Voraussetzung für die Geltendmachung des Investitionsfreibetrages ist das Vorhandensein betrieblicher Einkünfte. Sämtliche Einkünfte nach § 21 bis 23 EStG sind anerkannt und es gibt keine weiteren Einschränkungen diesbezüglich. Im Gesetz findet sich aktuell keine Voraussetzung im Zusammenhang mit dem Vorliegen einer unbeschränkten Steuerpflicht, somit ist die Anwendung des IFB auch beschränkt Steuerpflichtigen offen.⁵⁶

Es ist nicht möglich, den IFB zu nutzen, wenn eine Pauschalierung gemäß § 17 EStG angewendet wird, weil gemäß § 11 Abs 1 Z 4 EStG eine Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs 1 bzw. Abs 3 oder § 5 Abs 1 EStG erforderlich ist. Kapitalgesellschaften haben die Möglichkeit, den IFB geltend zu machen, weil sie aufgrund ihrer gesetzlichen

⁵⁵ Hirschler/El-Shaer/Inzinger/Sowa/Weinstögl in Hirschler/Kanduth-Kristen/Zinnöcker/Stückler (Hrsg.), SWK-Spezial Einkommensteuer 2022 (34).

⁵⁶ Hirschler/El-Shaer/Inzinger/Sowa/Weinstögl in Hirschler/Kanduth-Kristen/Zinnöcker/Stückler (Hrsg.), SWK-Spezial Einkommensteuer 2022 (34).

Gewerblichkeitsfiktion gemäß § 7 Abs 3 KStG immer betriebliche Einkünfte erzielen.⁵⁷ Auch reine vermögensverwaltende Körperschaften können aufgrund der Gewerblichkeitsfiktion immer betriebliche Einkünfte erzielen und somit einen IFB geltend machen. Dementsprechend können auch GmbHs, die rein vermieten, den Investitionsfreibetrag geltend machen. Selbstverständlich mit der Annahme, dass die weiteren Voraussetzungen des § 11 EStG erfüllt werden.

Falls betriebliche Einkünfte erzielt werden, so ist die Bildung des Investitionsfreibetrages zulässig. Der IFB kann von Einzelunternehmen, Mitunternehmerschaften und Kapitalgesellschaften daher nur gebildet werden, wenn sie Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, selbständiger Arbeit oder Gewerbebetrieb erzielen. Sowohl Kapitalgesellschaften als auch Personengesellschaften haben nur einen Betrieb und können daher nur für diesen einheitlichen Betrieb den IFB bilden, der höchstens eine Bemessungsgrundlage von 1 Mio EUR hat. Falls Mitunternehmer an verschiedenen Mitunternehmerschaften beteiligt sind, ist es jedoch möglich, den IFB für jeden Betrieb der Mitunternehmerschaften zu bilden, an denen sie beteiligt sind. Auch Kapitalgesellschaften, die nur das Vermögen verwalten, werden als Betrieb angesehen, da sie gemäß § 7 Abs 3 KStG stets Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielen. Falls eine Unternehmensgruppe gemäß § 9 KStG besteht, hat jede Gesellschaft und der Gruppenträger das Recht, den höchsten Betrag zu erhalten.⁵⁸ Somit erfolgt die Inanspruchnahme des IFB durch die Personengesellschaft im Zuge der Gewinnermittlung und Abgabe der Steuererklärungen der Mitunternehmerschaften. Im Vergleich dazu kann der investitionsbedingter Gewinnfreibetrag nur auf Ebene der Gesellschaft geltend gemacht werden.⁵⁹

3.4. Sachlicher Anwendungsbereich

Im Kapitel sachlicher Anwendungsbereich des § 11 EStG werden die begünstigten Wirtschaftsgüter, der Ausnahmekatalog und die unkörperlichen Wirtschaftsgüter näher beschrieben.

⁵⁷ ErIRV 1293 BlgNR 27. GP 5.

⁵⁸ *Mlcoh/Tumpel* in FS Zöchling (2022), Der Investitionsfreibetrag gemäß dem ökosozialen Steuerreformgesetz 2022 im Verhältnis zu anderen Investitionsbegünstigungen (104).

⁵⁹ *Mlcoh/Tumpel* in FS Zöchling (2022), Der Investitionsfreibetrag gemäß dem ökosozialen Steuerreformgesetz 2022 im Verhältnis zu anderen Investitionsbegünstigungen (107).

3.4.1. Begünstigte Wirtschaftsgüter

Es ist von Bedeutung, dass das Anlagegut gemäß § 11 Abs 1 EStG dem abnutzbaren Anlagevermögen zugeordnet werden kann, um das IFB überhaupt in Anspruch nehmen zu können. Außerdem ist es erforderlich, dass das betreffende Wirtschaftsgut eine typische Nutzungsdauer von mindestens vier Jahren hat und, wie bereits erwähnt, einem inländischen Betrieb oder einer inländischen Betriebsstätte zugeordnet ist. Falls ein Wirtschaftsgut hauptsächlich außerhalb der EU oder des EWR verwendet wird, wird dieses Kriterium nicht erfüllt. Sowohl körperliche als auch unkörperliche Wirtschaftsgüter können in Anspruch genommen werden. In § 11 Abs 3 EStG wird ein taxativer Katalog von Wirtschaftsgütern angeführt, die von der Begünstigung ausgenommen sind.⁶⁰

Der IFB alt kannte auch etliche Ausnahmen, einige davon sind aktuell in § 11 Abs 3 EStG wieder inkludiert. Anhand eines Vergleiches zwischen den IFB alt und neu kann festgestellt werden, dass der Gesetzgeber eine Modernisierung anstrebt und sich auf die begünstigten Bereiche samt der Ökologisierung intensiver fokussiert.

⁶⁰ Hirschler/El-Shaer/Inzinger/Sowa/Weinstögl in Hirschler/Kanduth-Kristen/Zinnöcker/Stückler (Hrsg.), SWK-Spezial Einkommensteuer 2022 (35).

IFB (§ 11 EStG)	IFB alt (§10 EStG)
<p>(3) Für folgende Wirtschaftsgüter kann der Investitionsfreibetrag nicht geltend gemacht werden:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Wirtschaftsgüter, die zur Deckung eines investitionsbedingten Gewinnfreibetrages herangezogen werden, 2. Wirtschaftsgüter, für die in § 8 ausdrücklich eine Sonderform der Absetzung für Abnutzung vorgesehen ist, ausgenommen Kraftfahrzeuge mit einem CO₂-Emissionswert von 0 Gramm pro Kilometer, 3. geringwertige Wirtschaftsgüter, die gemäß § 13 abgesetzt werden, 4. unkörperliche Wirtschaftsgüter, die nicht den Bereichen Digitalisierung, Ökologisierung oder Gesundheit/Life-Science zuzuordnen sind; ausgenommen vom Investitionsfreibetrag bleiben jedoch stets jene unkörperlichen Wirtschaftsgüter, die zur entgeltlichen Überlassung bestimmt sind oder von einem konzernzugehörigen Unternehmen bzw. von einem einen beherrschenden Einfluss ausübenden Gesellschafter erworben werden, 5. gebrauchte Wirtschaftsgüter, 6. Anlagen, die der Förderung, dem Transport oder der Speicherung fossiler Energieträger dienen, sowie Anlagen, die fossile Energieträger direkt nutzen. Der Bundesminister für Finanzen wird im Einvernehmen mit der Bundesministerin für Klimaschutz, Umwelt, Energie, Mobilität, Innovation und Technologie ermächtigt, die für diese Beurteilung maßgebenden Kriterien in einer Verordnung näher festzulegen. 	<p>(5) In folgenden Fällen darf ein Investitionsfreibetrag weder gewinnmindernd noch durch bestimmungsgemäße Verwendung einer Investitionsrücklage (eines steuerfreien Betrages) geltend gemacht werden:</p> <ul style="list-style-type: none"> – Für Luftfahrzeuge, die der Personenbeförderung dienen, ausgenommen Luftfahrzeuge der Luftverkehrsunternehmen (§ 101 des Luftfahrtgesetzes, BGBl 1957/253) und der Zivilluftfahrerschulen. – Für geringwertige Wirtschaftsgüter, die gemäß § 13 abgesetzt werden. – Bei Erwerb eines Betriebes, eines Teilbetriebes oder eines Anteiles eines Gesellschafter, der als Unternehmer (Mitunternehmer) anzusehen ist. – Für gebrauchte Wirtschaftsgüter, die unmittelbar oder mittelbar zur entgeltlichen Überlassung an den Veräußerer (sale and lease back) oder zur Rückveräußerung an den Veräußerer (sale and sale back) bestimmt sind. – Für gebrauchte Wirtschaftsgüter, die von einem Konzernunternehmen innerhalb eines Konzerns im Sinne des § 15 des Aktiengesetzes 1965 erworben werden. – Für Rechte auf entgeltliche Überlassung von Wirtschaftsgütern, ausgenommen die Werknutzungsbewilligung und das Werknutzungsrecht im Sinne des Urheberrechtsgesetzes, gewerbliche Schutzrechte, gewerbliche Erfahrungen und Berechtigungen. – Für unkörperliche Wirtschaftsgüter, die zur entgeltlichen Überlassung bestimmt sind, sowie für unkörperliche Wirtschaftsgüter, die von einem Konzernunternehmen innerhalb eines Konzerns im Sinne des § 15 des Aktiengesetzes erworben werden.

3.4.2. Ausschluss von Gebäuden aufgrund der beschleunigten AfA

Gemäß § 11 Abs 3 Ziffer 2 EStG ist der IFB für Wirtschaftsgüter, für die in § 8 EStG eine spezielle Form der AfA vorgesehen ist, nicht anwendbar. Aus diesem Grund sind Gebäude ausdrücklich von der Verwendung des neuen IFB ausgenommen, was damit begründet wird, dass für diese mit dem Konjunkturstärkungsgesetz 2020 eine beschleunigte AfA in § 8 Abs 1a EStG als konjunkturfördernde Maßnahme bereits geschaffen wurde. Die Nutzung der beschleunigten AfA ist nicht ausschlaggebend, dieser Ausschluss gilt unabhängig von der Nutzung.⁶²

Gemäß der Rechtsprechung⁶³ wird der Begriff des Gebäudes nach § 8 Abs 1 EStG aufgrund des Mangels an einer gesetzlichen Definition nach der Verkehrsauffassung definiert.⁶⁴ Jedes Bauwerk, die Menschen und Gegenstände vor äußeren Einflüssen schützt und mit dem Boden verbunden ist und eine bestimmte Stabilität aufweist, wird als Gebäude betrachtet. Diese Bedingungen müssen kumulativ erfüllt sein.⁶⁵ Die Herstellungskosten für ein Gebäude, Superädifikate und selbstständige Herstellungskosten für ein gemietetes Gebäude (Mieterinvestitionen) sind alle unter dem Begriff "Gebäude" subsumierbar und sind somit vom IFB-Ausschluss für Gebäude erfasst.⁶⁶

Durch den Ausschluss von § 11 EStG für Gebäude wird auch für nicht-selbständige Gebäudebestandteile kein IFB vorgeschrieben. Nur wenn die anderen Bedingungen erfüllt sind, können selbstständige Wirtschaftsgüter aus ertragsteuerlicher Sicht, die nicht als Teil eines Gebäudes betrachtet werden, dem IFB zugänglich sein.⁶⁷ Gemäß der Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofs⁶⁸ ist für die Unterscheidung von Gebäudebestandteilen und eigenständigen Wirtschaftsgütern entscheidend, ob den

⁶¹ Hirschler/El-Shaer/Inzinger/Sowa/Weinstögl in Hirschler/Kanduth-Kristen/Zinnöcker/Stückler (Hrsg.), SWK-Spezial Einkommensteuer 2022 (2022), (35).

⁶² ErlRV 1293 BlgNR 27. GP 4 f.

⁶³ VwGH 28. 11. 2013, 2009/13/0165; 25. 10. 2006, 2006/15/0152; 21. 9. 2006, 2006/15/0156; 21. 12. 1956, 1391/54.

⁶⁴ VwGH 21. 9. 2006, 2006/15/0156; Jakom/Kanduth-Kristen, EStG16, § 8 Rz 9; Mühlechner in Hofstätter/Reichel, EStG § 108e Tz 4.3; EStR Rz 3140.

⁶⁵ Kirchmayr/Wimmer in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG (21. Lfg, 2021) § 8 Tz 8 ff.

⁶⁶ Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 108e Rz 8; Winkler in Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke, EStG § 8 Rz 3; Rz 3140 EStR iVm Rz 3817 EStR.

⁶⁷ Zur Abgrenzung siehe Kirchmayr/Wimmer in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG (21. Lfg, 2021) § 8 Tz 10 ff; Jakom/Kanduth-Kristen, EStG¹⁶, § 8 Rz 12; Rz 3140 EStR.

⁶⁸ VwGH 13. 11. 2019, Ro 2019/13/0033.

Objekten nach der Verkehrsauffassung eine besonders deutliche Selbständigkeit zukommt. Sanitär- und Heizungsanlagen sind Bestandteile des Gebäudes.⁶⁹ Im Gegensatz dazu werden Einbaumöbel und Einbauküchen als eigenständige Wirtschaftsgüter betrachtet.⁷⁰

Beim IFB alt im Sinne des § 10 EStG aus dem Jahr 1972 war dies nicht der Fall. In Zusammenhang mit den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten von Gebäuden, die direkt für den Betrieb verwendet wurden oder für den Wohnbedarf der Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer des Unternehmens bestimmt waren, stand der Investitionsfreibetrag alt zu. Für den Gesetzgeber war nicht nur die unmittelbare Nutzung für Betriebszwecke das Kriterium, sondern auch das Ausmaß der Nutzung dieser Gebäude. Vom Begriff Betriebszweck waren nicht nur Gebäuden, die direkt für die Herstellung, Lagerung oder den Vertrieb vorgesehen waren inbegriffen, sondern auch Verwaltungsgebäuden. Laut *Hirschler/El-Shaer/Inzinger/Sowa/Weintögl* erscheint die Begründung für den grundsätzlichen Ausschluss von Gebäuden von der Geltendmachung des IFB nicht ganz plausibel. Die Begründung dafür sei, dass für abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens mit der degressiven AfA gem § 7 Abs 1a EStG ebenfalls zur Konjunkturstärkung mit dem KonStG 2020 eingeführt und diese jedoch nicht a priori aus dem Anwendungsbereich herausgenommen wurde.⁷¹

3.4.3. Unkörperliche Wirtschaftsgüter

Grundsätzlich ist es möglich unkörperliche Wirtschaftsgüter auch als begünstigte Wirtschaftsgüter im Sinne des § 11 EStG zu betrachten. Hierbei sind jedoch nicht nur die generellen Voraussetzungen zu erfüllen, sondern auch die zusätzlichen Kriterien, die in § 11 Abs 3 Z 4 EStG festgelegt sind. Die erste Einschränkung ergibt sich aus der Tatsache, dass der Begriff „unkörperliche Wirtschaftsgüter“ sowohl Finanzanlagen als auch immaterielle Wirtschaftsgüter umfasst.⁷² Zu diesen gehören beispielsweise Beteiligungen, Wertpapiere und Kryptowährungen⁷³, welche eine unbegrenzte Nutzungsdauer haben und somit nicht als abnutzbares Anlagevermögen kategorisiert werden können. Infolgedessen kann mangels der Abnutzbarkeitsgrundvoraussetzung

⁶⁹ *Jakom/Kanduth-Kristen*, EStG¹⁶, § 8 Rz 12; Rz 3169 und 3171 EStR.

⁷⁰ VwGH 4. 3. 2009, 2006/15/0203; 16. 12. 2009, 2007/15/0305; *Zorn* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG (23. Lfg, 2022) § 11 Tz 51/2; Rz 3170 EStR.

⁷¹ *Hirschler/El-Shaer/Inzinger/Sowa/Weintögl* in *Hirschler/Kanduth-Kristen/Zinnöcker/Stückler (Hrsg.)*, SWK-Spezial Einkommensteuer 2022 (2022), (37).

⁷² EStR 2000 Rz 624.

⁷³ EStR 2000 Rz 628 f.

der IFB für eine Investition in diese Finanzanlagen bzw. immaterielle Anlagen nicht geltend gemacht werden. Immaterielle Wirtschaftsgüter beinhalten gewerbliche Schutzrechte wie Patente, Lizenzen, Markenrechte, Konzessionen und Rezepte, weiters auch Nutzungsrechte wie Miet- und Fruchtgenussrechte, die Optionsrechte und den Firmenwert.⁷⁴ Die Nutzungsdauer dieser Wirtschaftsgüter wird normalerweise durch einen Vertrag oder Gesetz festgelegt. Dies führt mit sich, dass aus diesem Grund sie im Gegensatz zu den Finanzanlagen doch in den Geltungsbereich des § 11 Abs 1 EStG fallen.

Eine weitere Beschränkung und zu gleich die essenziellste Erneuerung im Gegensatz zum IFB alt ist die Gelegenheit der Inanspruchnahme des IFB für unkörperliche Wirtschaftsgüter, die einem der begünstigten Bereiche, siehe Kapitel 3.4.3.1., zugeordnet werden können. Falls eine Zuordnung in einem dieser Sparten nicht möglich ist, darf auch § 11 EStG nicht angewendet werden. Abschließend muss noch beachtet werden, dass unkörperliche Wirtschaftsgüter, die zur entgeltlichen Überlassung innerhalb der EU bzw EWR bestimmt sind oder von einem konzernzugehörigen oder von einem beherrschenden Einfluss ausübenden Gesellschafter erworben werden, stets von dem IFB ausgenommen sind.⁷⁵

3.4.3.1. Begünstigte Bereiche

Eine Berücksichtigung des § 11 EStG für unkörperliche Wirtschaftsgüter ist nur dann möglich, wenn diese gemäß § 11 Abs 3 Z 4 EStG unter einer der Bereiche Digitalisierung, Ökologisierung oder Gesundheit/Life-Science fallen. Ausschlaggebend für die Einstufung in diese Bereiche ist per se nicht das Unternehmen an sich, sondern das jeweilige Wirtschaftsgut, für welches das Investitionsfreibetrag in Anspruch genommen werden soll. Falls eine genaue Zuordnung nicht möglich ist, weil ein Wirtschaftsgut neben diesen drei aufgezählten Bereichen auch anderen Bereichen zugeordnet werden kann, gilt das „Überwiegensprinzip“. In solchen Fällen wird genauer analysiert in welchen Bereich das Wirtschaftsgut überwiegend zugeordnet werden kann.

Bei den drei begünstigten Bereichen gem § 11 Abs 3 Z 4 EStG handelt es sich um altbekannte Terminologien, welche bereits durch den in KonStG 2020⁷⁶ eingeführten

⁷⁴ EStR 2000 Rz 625.

⁷⁵ *Hirschler/El-Shaer/Inzinger/Sowa/Weinstögl* in *Hirschler/Kanduth-Kristen/Zinnöcker/Stückler (Hrsg.), SWK-Spezial Einkommensteuer 2022* (37).

⁷⁶ Konjunkturstärkungsgesetz 2020, BGBl I 2020/96.

degressiven AfA auch für die Ausnahmebestimmungen verwendet wurden. Nach § 7 Abs 1a Z 1 lit b EStG sind bei der degressiven AfA, identisch wie beim Investitionsfreibetrag, unkörperliche Wirtschaftsgüter von der Anwendung exkludiert, außer sie fallen in die Bereiche der Digitalisierung, Ökologisierung oder Gesundheit/Life-Science hinein. Auch die Investitionsprämie, die nach ihrem Telos die negativen Auswirkungen der COVID-19-Pandemie abdämpfen sollte, verfolgte das Ziel, spezielle Anreize für Investitionen in Wirtschaftsgüter dieser begünstigten Sparten zu schaffen.⁷⁷

In die Kategorie Digitalisierung fallen verschiedene Investitionen in Hardware, Software und Technologien, die zur Digitalisierung von Infrastrukturen, Geschäftsmodellen und Prozessen beitragen. Weitere Investitionen im Zusammenhang mit der Optimierung von IT- und Cybersicherheitsmaßnahmen, E-Commerce und auch Maßnahmen bezüglich Homeoffice-Möglichkeiten waren Bestandteile der Investitionsprämie.⁷⁸ Im Gegensatz dazu darf kein IFB für den entgeltlichen Kauf von Domain-Adressen berücksichtigt werden. Obwohl sie unbestritten der Kategorie der Digitalisierung zugeordnet werden können, erfordert es für die Nutzung des IFB an der notwendigen Abnutzbarkeit des Wirtschaftsgutes, weil es sich laut der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH)⁷⁹ und den Einkommensteuerrichtlinien (EStR)⁸⁰ idR um ein immaterielles Wirtschaftsgut handelt, das nicht abnutzbar ist.⁸¹

Im Gegensatz zu den anderen beiden Kategorien in der Förderrichtlinie sind nur wenige Beispiele im Bereich Gesundheit/Life-Science angeführt. Investitionen in Anlagen zur Entwicklung und Herstellung von pharmazeutischen Produkten sowohl für den humanen als auch für den veterinärmedizinischen Bereich sowie in Anlagen zur Herstellung von Produkten, die in Pandemien von strategischer Bedeutung sind, wurden dort zugeordnet.⁸² Hierbei besteht die Möglichkeit, dass unkörperliche Wirtschaftsgüter wie kostenlos erworbene Lizenzen oder Patente, die ein Verfahren beinhalten, das die Entwicklung oder Herstellung solcher Produkte ermöglicht, in diesen Bereich fallen werden.

⁷⁷ Siehe dazu § 1 Abs 1 InvPrg; Anhang 1 der Förderungsrichtlinie „COVID-19-Investitionsprämie für Unternehmen“.

⁷⁸ Anhang 2 der Förderungsrichtlinie „COVID-19-Investitionsprämie für Unternehmen“.

⁷⁹ BFH 19.10.2006, III R 6/05 DB 2007, 430.

⁸⁰ EStR 2000 Rz 500a.

⁸¹ Bertl/Hirschler, Bilanzsteuerrecht – Frage und Antwort (2021) 53.

⁸² Anhang 3 der Förderungsrichtlinie „COVID-19-Investitionsprämie für Unternehmen“.

3.4.3.2. Selbst erstellte immaterielle Wirtschaftsgüter

Aktuell ist fraglich, ob der IFB auch für selbst erstellte immaterielle Wirtschaftsgüter in Anspruch genommen werden kann. Die gleiche Thematik gab es schon damals beim IFB alt und der VwGH musste sich mit dieser Frage auseinandersetzen. Der VwGH hat abgelehnt, dass selbst erstellte immaterielle Wirtschaftsgüter für die Inanspruchnahme des IFB geeignet sind, weil die Aktivierungsfähigkeit des Wirtschaftsgutes eine grundlegende Voraussetzung für die Geltendmachung des IFB ist und unkörperliche Wirtschaftsgüter nur aktiviert werden dürfen, wenn sie entgeltlich erworben wurden gemäß § 4 Abs. 1 vorletzter Satz EStG.⁸³

Obwohl der IFB früher keinen eindeutigen Hinweis auf die Aktivierungsfähigkeit gab, deuteten verschiedene Indizien, wie beispielsweise der dritte Satz des § 10 Abs 1 EStG idF vor dem Budgetbegünstigungsgesetz 2001, der davon sprach, dass die AfA gemäß den § 7 und § 8 des Gesetzes nicht beeinträchtigt werde. Nur aktivierungsfähige Wirtschaftsgüter sind gemäß § 7 und § 8 EStG für die AfA berechtigt. Die Vorschrift des § 10 Abs 7 EStG idF vor dem Budgetbegleitgesetz 2001 impliziert auch, dass die Wirtschaftsgüter, für die ein IFB in Anspruch genommen werden kann, aktiviert werden müssen. Der Verwaltungsgerichtshof macht auch auf den Zweck der Vergabe eines IFB aufmerksam, der die Förderung langfristiger produktiver Investitionen betrifft. Es würde gegen den Normzweck verstoßen, wenn der IFB für selbst erstellte immaterielle Wirtschaftsgüter angewendet werden könnte, weil ihnen der durch die Anschaffungskosten bestätigte Wert fehlt.⁸⁴

Es gibt jedoch Hinweise in § 11 EStG idF des ÖkoStRefG 2022 Teil I, die darauf hindeuten, dass selbst erstellte immaterielle Wirtschaftsgüter von der Inanspruchnahme des IFB ausgeschlossen werden können.⁸⁵ § 11 Abs 1 EStG bezieht sich auf die Beschaffung oder Herstellung von Vermögenswerten des abnutzbaren Anlagevermögens. Diese müssen gemäß § 11 Abs 2 EStG eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von mindestens vier Jahren aufweisen. Da die Kosten für die Herstellung von selbst erstellten immateriellen Wirtschaftsgütern wie Lohn-, Material- und Finanzierungskosten dem Aktivierungsverbot gemäß § 4 Abs 1 letzter Satz EStG unterliegen, müssen diese im Jahr der Verursachung als Betriebsausgabe gemäß

⁸³ VwGH 22.6.2001, 2001/13/0021.

⁸⁴ VwGH 22.6.2001, 2001/13/0021.

⁸⁵ *Hirschler/El-Shaer/Inzinger/Sowa/Weinstögl* in *Hirschler/Kanduth-Kristen/Zinnöcker/Stückler (Hrsg.), SWK-Spezial Einkommensteuer 2022*, (39).

§ 4 Abs 4 EStG ergebnismindernd berücksichtigt werden. Zusammenfassend kann gesagt werden, dass auch ohne eine explizite Erwähnung im Gesetzeswortlaut betreffend selbst erstellter immaterielle Wirtschaftsgüter weder die Voraussetzung der Zuordenbarkeit zum AV noch die der betriebsgewöhnlichen ND vorliegen. Aus diesem Grund wird, ähnlich wie beim IFB alt, ein indirekter Ausschluss selbst erstellter immaterieller Wirtschaftsgüter von diesem Investitionsförderungsinstrument durchgeführt.⁸⁶

Seit mehreren Jahren wird diskutiert, ob es sinnvoll ist, immaterielle Wirtschaftsgüter zu aktivieren.⁸⁷ Vor dem Hintergrund, dass durch die Steuerreform Österreich als Wirtschaftsstandort gefördert soll,⁸⁸ ist der generelle Ausschluss von selbst erstellten unkörperlichen Wirtschaftsgütern als begünstigte Wirtschaftsgüter insbesondere für den Bereich der Digitalisierung kritisch zu betrachten.⁸⁹ Die Einführung einer neuen Software eines Unternehmens durch einen Drittanbieter zu einem festgelegten Preis wäre, sofern die restlichen Voraussetzungen des § 11 EStG erfüllt sind, begünstigt. Im Gegenzug dazu wäre die Herstellung einer neuen Software durch das Unternehmen selbst nicht vom § 11 EStG inbegriffen. Um das Umgehen von § 11 Abs 3 Z 4 EStG zu hindern, sind unkörperliche Wirtschaftsgüter, die innerhalb eines Konzerns entgeltlich erworben werden, vom Investitionsfreibetrag ausgenommen. Wohingegen in der heutigen Zeit genau durch die Entwicklung neuer Software verbundene Innovationen zur Erhöhung der Produktivität und Wettbewerbsfähigkeit Österreichs und die Stärkung der Position im internationalen Wettbewerb beitragen würden.⁹⁰

Das Argument des VwGH bezüglich eines "bestätigten" Wertes ist in Bezug auf die internationale Rechnungslegung nicht mehr vollständig überzeugend, weil selbst erstellte immaterielle Vermögenswerte nur unter strengen Bedingungen gemäß den IFRS aktiviert werden können. In Deutschland gibt es eine ähnliche Situation, weil das BilMoG im HGB ein Recht zur Aktivierung bestimmter selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände eingeführt hat. Im Gegensatz zum

⁸⁶ EStR 2000 Rz 631.

⁸⁷ Siehe AFRAC, Diskussionspapier „Modernisierung der Rechnungslegung“ (2008), Rz 21; Riegler, Unternehmensrechnung und immaterielle Werte, in *Eberhartinger/Fraberger/Hirschler*, FS Bertl (2013), 219 ff.

⁸⁸ ErlRV 1293 BlgNR 27. GP 5.

⁸⁹ *Hirschler/El-Shaer/Inzinger/Sowa/Weinstögl* in *Hirschler/Kanduth-Kristen/Zinnöcker/Stückler* (Hrsg.), SWK-Spezial Einkommensteuer 2022 (39).

⁹⁰ *Kußmaul/Berens/Klauck*, Die steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung durch die Forschungszulage in Österreich, in *Mittelbach-Hörmanseder/Schiebel*, Rechnungswesen und Wirtschaftsprüfung – Festschrift für Romuald Bertl (2021), (933).

Aktivierungswahlrecht im dHGB gibt es im dEStG analog zum EStG weiterhin ein Verbot für die Aktivierung dieser Wirtschaftsgüter.⁹¹

Hierbei ist wichtig zu beachten, dass die Steuerersparnis des IFB durch die sofortige Erfassung der Kosten für selbst erstellte immaterielle Wirtschaftsgüter ohnehin weniger ausfällt. Für Kapitalgesellschaften beträgt der Steuervorteil bei einem Körperschaftsteuersatz von 23 %⁹² nur 2,30 %⁹³ (bzw. 3,45 % bei erhöhtem IFB). Die Nutzungsdauer senkt den Wert. Im Folgenden wird ein Beispiel zur Verdeutlichung der Situation verwendet:

Beispiel 2

Am 15.2.2024 wird von der ABC-GmbH ein begünstigtes Wirtschaftsgut um EUR 750.000 angeschafft. Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer beträgt vier Jahre. Für dieses Wirtschaftsgut kann der erhöhte IFB-Satz von 15 % (Ökologisierung) in Anspruch genommen werden.⁹⁴

Beträge in T EUR	2024	2025	2026	2027
AfA	-187.500,00	-187.500,00	-187.500,00	-187.500,00
IFB	-112.500,00	–	–	–
Bemessungsgrundlage	-300.000,00	-187.500,00	-187.500,00	-187.500,00
davon Steuer (23 %)	69.000,00	43.125,00	43.125,00	43.125,00
Barwerte (BW)	69.000,00	41.868,93	40.649,45	39.465,48
Summe BW = Steuervorteil	190.983,86			

Tabelle 2 Berechnung Beispiel 1

Wie in der Tabelle rechnerisch dargestellt, beträgt der Barwert der Steuerersparnis bei einem Zinssatz von 3 % (Annahme) im Beispiel EUR 190.983,86. Die Aktivierung der Anschaffungskosten und Inanspruchnahme des IFB ist im Vergleich mit den EUR 172.500,00 (EUR 750.000,00 × 23 %) bei sofortiger ergebniswirksamer Erfassung der Aufwendungen in diesem Beispiel vorteilhafter.⁹⁵

⁹¹ Schmidt/Usinger in Beck'scher Bilanz-Kommentar¹² (2020) § 248 Rz 11 und 35.

⁹² Körperschaftsteuersatz ab dem 01.01.2024.

⁹³ Berechnung: AK/HK * IFB * Steuersatz = 10 % (bzw. 15 % im Bereich Ökologisierung) * 23 %.

⁹⁴ Hirschler/El-Shaer/Inzinger/Sowa/Weinstögl in Hirschler/Kanduth-Kristen/Zinnöcker/Stückler (Hrsg.), SWK-Spezial Einkommensteuer 2022 (40).

⁹⁵ Hirschler/El-Shaer/Inzinger/Sowa/Weinstögl in Hirschler/Kanduth-Kristen/Zinnöcker/Stückler (Hrsg.), SWK-Spezial Einkommensteuer 2022 (40).

Angesichts der getroffenen Annahmen und vorgegebenen Werte wie die Nutzungsdauer und der Zinssatz erhält man in diesem Fall die Lösung, dass die Aktivierung der AK und Inanspruchnahme des IFB vorteilhafter ist. Grundsätzlich wäre aber das Erlangen eines gegenteiligen Ergebnisses durch Anpassung der Parameter sehr wohl möglich. Auf Grund dieser abgeschwächten Bedeutung und der Zielsetzung, den Investitionsfreibetrag in das aktuelle Steuersystem integrieren zu wollen, ist es nachvollziehbar, dass hier vom Gesetzgeber von einem möglichen Paradigmenwechsel abgesehen wurde.⁹⁶

3.5. Höhe des IFB

Grundsätzlich beträgt der IFB, der im Jahr der Anschaffung oder Herstellung eine zusätzliche Betriebsausgabe darstellt und somit den steuerlichen Gewinn mindert, 10 % der AK/HK. Im Falle von Investitionen in Wirtschaftsgüter mit einem ökologischen⁹⁷ Schwerpunkt steigt der IFB um 5 % der AK/HK und entspricht somit 15 % der Kosten. Insgesamt ist es erlaubt, den IFB pro Wirtschaftsjahr nicht höher als AK/HK in Höhe von EUR 1 Mio. zu beanspruchen.

3.5.1. Zum erhöhten IFB von 15 % im Bereich der Ökologisierung

In § 1 Abs 1 der Öko-IFB-Verordnung wird vorgesehen, dass Wirtschaftsgüter, deren Anschaffung oder Herstellung dem Bereich der Ökologisierung zuzuordnen ist, den erhöhten Investitionsfreibetrag von 15 % erhalten. In § 1 Abs 2 der Öko-IFB-Verordnung werden diese Wirtschaftsgüter dann in den Ziffern 1-7 aufgeführt. Es gibt zwei Arten von Wirtschaftsgütern, die erfasst wurden. Die erste Kategorie umfasst Wirtschaftsgüter, die durch eine abstrakte Förderung des Bundes definiert werden (Z 1 und Z 4 lit a), und die zweite Kategorie umfasst Wirtschaftsgüter, die bereits in der Öko-IFB-VO genannt werden (Z 2 und Z 3, Z 4 lit b sowie Z 5-7).⁹⁸

1. Wirtschaftsgüter, auf die das Umweltförderungsgesetz (UFG) oder das Klima- und Energiefondsgesetz (KLI.EN-FondsG), jeweils in der geltenden Fassung, anwendbar ist und für die von der zuständigen Förderstelle Kommunalkredit Public Consulting GmbH (KPC) eine Förderung nach den genannten Rechtsgrundlagen gewährt wird oder nach Maßgabe des § 2 plausibilisiert wird,

⁹⁶ ErlRV 1293 BlgNR 27. GP 4 f.

⁹⁷ In § 11 Abs 1 Z 1 EStG idF RV 1293 BlgNR 27.GP ist eine Verordnungsermächtigung vorgesehen.

⁹⁸ *Reisinger/Titz*, Aktuelles zum (Öko-)Investitionsfreibetrag: Öko-IFB-VO und Fossile-Energieträger-Anlagen-VO veröffentlicht, RWZ 2023/33, (170).

dass die inhaltlichen Voraussetzungen für die Zuerkennung einer Förderung vorliegen.

2. Emissionsfreie Fahrzeuge ohne Verbrennungsmotor (lit. a), E-Ladestationen (lit. b) und Wirtschaftsgüter zum Betrieb einer Wasserstofftankstelle (lit. c):
 - a) Elektro-Kraftfahrzeuge (Battery Electric Vehicle, BEV), Brennstoffzellenfahrzeuge (Fuel Cell Electric Vehicles, FCEV) sowie E-Sonderfahrzeuge (BEV oder FCEV) wie beispielsweise E-Stapler, E-Baumaschinen, E-Bagger, E-Traktoren, E-Radlader, E-Reach-Stacker, E-Erntemaschinen, E-Schiffe, E-Boote, E-Fähren, E-Flugzeuge, E-Flugzeug-Schlepper, E-Pistenraupen, E-Karts, E-Motorschlitten, E-Raupenfahrzeuge, E-Fahrzeuge für Streu- oder Schneeräumarbeiten, E-Eismaschinen, E-Hoftracs, E-Quads, E-Baustellenkipper, E-Abfallsammelfahrzeuge, E-Mischwagen, E-Pumpwagen, E-Kranwagen, E-Fahrzeuge für Straßen- und Kanalreinigung, E-Kehrmaschinen, E-Einsatzfahrzeuge, E-Bestattungsfahrzeuge, E-Leiterfahrzeuge, E-Pannen- und Abschleppfahrzeuge.
 - b) E-Ladestationen, an denen ausschließlich Strom aus erneuerbaren Energieträgern als Antriebsenergie für Elektrofahrzeuge erhältlich ist (Normalladen, beschleunigtes Laden, Schnellladen). Dazu zählen sowohl öffentliche als auch nicht öffentlich zugängliche E-Ladestationen inklusive intelligente Ladekabel.
 - c) Wasserstofftankstellen, an denen ausschließlich Wasserstoff aus erneuerbaren Energieträgern als Antriebsenergie für Brennstoffzellenfahrzeuge erhältlich ist. Dazu zählen sowohl öffentliche als auch nicht öffentlich zugängliche Wasserstofftankstellen.
3. Fahrräder, Transporträder, Spezialfahrräder jeweils mit und ohne Elektroantrieb und Fahrradanhänger.
4. Wirtschaftsgüter, die der Verlagerung von Güterverkehr auf die Schiene dienen.
Das sind:
 - a) Wirtschaftsgüter, für die im Rahmen des „Programms für die Unterstützung des Ausbaus von Anschlussbahnen sowie von Umschlagsanlagen des Intermodalen Verkehrs“, SA. 104987 (2022/N), oder des „Investitionsförderprogramms Kombiniertes Güterverkehr“, SA. 60132 (2021/N), von der zuständigen Förderstelle Schieneninfrastruktur-

Dienstleistungsgesellschaft mbH (SCHIG) eine Förderung gewährt wird oder nach Maßgabe des § 2 plausibilisiert wird, dass die inhaltlichen Voraussetzungen für die Zuerkennung einer derartigen Förderung vorliegen. Keine derartigen Wirtschaftsgüter sind jedoch nach diesen beiden Programmen geförderte Maschinen und Geräte, die dem Umschlag vom Verkehrsträger Straße auf die Schiene dienen und mit fossiler Energie betrieben werden können.

- b) Wirtschaftsgüter im Bereich des Rollenden Materials für den Schienengüterverkehr (insbesondere Güterwaggons sowie sonstige Schienenfahrzeuge für den Güterverkehr, die elektrisch bzw. emissionsfrei ohne Verbrennungsmotor betrieben werden).
- 5. Wirtschaftsgüter zur Erzeugung von Strom aus erneuerbaren Quellen gemäß § 5 Abs 1 Z 13 des Erneuerbaren-Ausbau-Gesetzes (EAG) in der geltenden Fassung, die in der Herkunftsnachweisdatenbank der Regulierungsbehörde E-Control gemäß § 81 EAG registriert sind sowie Wirtschaftsgüter zur Erzeugung von Biomethan. Bei Geltendmachung von Teilbeträgen der Anschaffungs- oder Herstellungskosten steht der Öko-IFB auch zu, wenn die Registrierung in der Herkunftsnachweisdatenbank bei Fertigstellung erfolgt.
- 6. Anlagen zur Speicherung von Strom in Form eines stationären Systems, das elektrische Energie (z. B. auf elektrochemischer Basis) aus erneuerbaren Quellen gemäß § 5 Abs 1 Z 13 EAG in der geltenden Fassung in Akkumulatoren aufnimmt und in einer zeitlich verzögerten Nutzung wieder zur Verfügung stellt.
- 7. Wirtschaftsgüter zur Erzeugung von Wasserstoff aus erneuerbaren Quellen gemäß § 5 Abs 1 Z 13 EAG in der geltenden Fassung.

Die Nutzung des Öko-IFB für bestimmte Wirtschaftsgüter erfordert die Bereitstellung einer direkten Förderung. § 1 Abs 2 Z 1 Öko-IFB-VO umfasst Wirtschaftsgüter, für die der Bund eine Umweltförderung gewährt. Anschließend wird ein Öko-IFB für Wirtschaftsgüter definiert, die unter den Bedingungen des Umweltförderungsgesetzes (UFG) oder des Klima- und Energiefondsgesetzes (KLI.EN-FondsG) fallen und von der zuständigen Förderstelle, der KPC (Kommunalkredit Public Consulting GmbH), gefördert werden. Durch den Verweis auf das UFG und das KLI.EN-FondsG in ihrer aktuellen Fassung wird die fortschreitende Entwicklung im Bereich der förderungswürdigen ökologischen Investitionen auch in der Öko-IFB-VO dargestellt und somit für den erhöhten Investitionsfreibetrag berücksichtigt. Außerdem ist es

wichtig, diese Art der niederschweligen Verbindung vor dem vollzugstechnischen Hintergrund zu betrachten, da die Bewertung insbesondere im Bereich der Umweltförderung technisch herausfordernd sein kann. Aus diesem Grund scheint es sinnvoll, eine unmittelbare "außersteuerliche" Verbindung in diesen Bereichen sowohl für die Steuerpflichtigen als auch für die Finanzverwaltung zu schaffen. § 11 Abs 1 Z 1 EStG sieht für die Öko-IFB-VO vor, dass das Finanzamt für die Beurteilung, ob Investitionen dem Bereich der Ökologisierung zuzuordnen sind, einer geeigneten Einrichtung bedienen kann. Dies liegt daran, dass für die Bewertung außersteuerliches Fachwissen benötigt wird. Investitionen in die Wasserwirtschaft, die Altlastensanierung und das Flächenrecycling fallen unter das UFG und KLI.EN-FondsG. Vom UFG sind auch kleinere Investitionen umfasst, wie zum Beispiel die Anschaffung oder Herstellung von bestimmten klimafreundlichen Heizungen, für die in § 11 Abs 3 Z 2 EStG ausdrücklich festgelegt wurde, dass die IFB-fähig sind, unabhängig davon, ob sie Teil eines Gebäudes sind oder nicht.⁹⁹

Dem Öko-IFB von 15 % unterliegen iSd Dekarbonisierung Wirtschaftsgüter, die der Verlagerung des Güterverkehrs auf die Schienen dienen (Z 4 lit a). Es ist notwendig, dass der Öko-IFB von der zuständigen Förderstelle gemäß den entsprechenden Förderprogrammen, der Schieneninfrastruktur-Dienstleistungsgesellschaft mbH (SCHIG), gefördert wird. Weiters ist zu beachten, dass wenn die Maschinen und Geräte, die durch diese Förderprogramme gefördert werden, mit fossilen Energien betrieben werden, nur der „reguläre“ Investitionsfreibetrag von 10 % in Anspruch genommen werden kann.¹⁰⁰

Sowohl für die Anwendung des § 1 Abs 2 Z 1 als auch des § 1 Abs 2 Z 4 lit a gilt eine Förderung auch dann als gewährt, wenn von der jeweiligen Förderstelle noch keine Förderung gewährt wurde, aber einer Förderzusage vorliegt. Falls dem Steuerpflichtigen anschließend doch keine Förderung ausbezahlt wird, weil die inhaltlichen Voraussetzungen für eine Förderung nicht vorliegen, und auf Basis dieser Förderzusage schon ein Öko-IFB berücksichtigt wurde, dann gilt dies als rückwirkendes Ereignis nach § 295a BAO. Der geltend gemachte Investitionsfreibetrag ist rückgängig zu machen.¹⁰¹

⁹⁹ Beschlossen mit BGBl I 2023/31; *Reisinger/Titz*, Aktuelles zum (Öko-)Investitionsfreibetrag: Öko-IFB-VO und Fossile-Energieträger-Anlagen-VO veröffentlicht, RWZ 2023/33 (170).

¹⁰⁰ § 1 Abs 2 Z 4 Öko-IFB-VO iVm § 1 Abs 2 Z 8 Fossile-Energieträger-Anlagen-VO.

¹⁰¹ Beschlossen mit BGBl I 2023/31.

In den beiden Fällen des § 1 Abs 2 Z 1 und § 1 Abs 2 Z 4 lit a Öko-IFB-VO ist die Regelung des § 2 Öko-IFB-VO zu beachten. Wenn die Förderstelle (KPC oder SCHIG) eine Förderung aus verschiedenen formalen Gründen nicht gewährt hat, wie beispielsweise, weil der Steuerpflichtige die Antragsfrist für die Förderung verpasst hat oder die Fördergelder bereits ausgeschöpft sind, so ist die Regelung relevant. Um den erhöhten Investitionsfreibetrag für die Anschaffung oder Herstellung trotzdem in Anspruch nehmen zu können, ist es möglich, das Vorliegen der inhaltlichen Voraussetzungen für die Zuerkennung der Förderung zu beweisen. Es ist ausschließlich notwendig, die materiellrechtlichen Bedingungen für die Gewährung von Förderung und die Zuordnung zum Bereich Ökologisierung zu erfüllen, um den erhöhten Investitionsfreibetrag von 15 % zu erhalten. Formale Gründe des Förderwesens stellen kein Hindernis dar, den Öko-Investitionsfreibetrag in Anspruch zu nehmen. Weiters ist es möglich die Erfüllung der inhaltlichen Bedingungen durch Dritte zu erleichtern, wie es in der Öko-IFB-VO festgelegt ist, wie zum Beispiel durch einen Ziviltechniker, ein Ingenieurbüro oder einen spezialisierten Sachverständigen.¹⁰²

Dem Steuerpflichtigen besteht auch die Möglichkeit eine Plausibilisierung durch die Förderstellen zu beantragen. Diese kostenlose Möglichkeit ist mit einer Begrenzung auf drei Jahre verbunden und kann letztmalig für Anschaffung und Herstellungen vor dem 01.01.2026 beantragt werden. Falls die KPC oder SCHIG eine Plausibilisierung vornimmt, muss diese gemäß § 2 Abs 2 Öko-IFB-VO innerhalb von drei Monaten nach Ablauf des Wirtschaftsjahres der Anschaffung oder Herstellung des Wirtschaftsgutes beantragt werden. Hiermit wird gewährleistet, dass die Förderstellen die Plausibilisierung zeitnah zur Beschaffung oder Herstellung gemäß den für die Förderung relevanten Kriterien durchführen können. Nach § 2 Abs 3 Öko-IFB-VO kann die Plausibilisierung auch durch den Steuerpflichtigen selbst erfolgen, wenn die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Wirtschaftsgutes höchstens 50.000 EUR betragen. Auf Verlangen des Finanzamtes ist durch den Steuerpflichtigen selbst glaubhaft zu machen, dass die inhaltlichen Voraussetzungen für die Gewährung einer Förderung nach dem UFG oder KLI.EN FondsG zum Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung des jeweiligen Wirtschaftsgutes erfüllt waren.¹⁰³

¹⁰² § 2 Abs 1 Z 1 und Z 2 Öko-IFB-VO.

¹⁰³ *Reisinger/Titz*, Aktuelles zum (Öko-)Investitionsfreibetrag: Öko-IFB-VO und Fossile-Energieträger-Anlagen-VO veröffentlicht, RWZ 2023/33 (171).

Während die Öko-IFB-VO abstrakt an das Vorliegen einer Direktförderung in technisch besonders anspruchsvollen Bereichen für eine Vielzahl verschiedenster Investitionen anknüpft, werden in der Öko-IFB-VO auch jene Kategorien von Wirtschaftsgütern genannt, deren Beurteilung einfacher und auch ohne fachspezifische technische Kenntnisse möglich erscheint. Gemäß § 1 Abs 2 Z 2 Öko-IFB-Verordnung sind emissionsfreie Fahrzeuge ohne Verbrennungsmotor dem erhöhten Investitionsfreibetrag von 15 % unterworfen. Es ist offensichtlich, dass sie aufgrund von § 11 Abs 3 Z 2 EStG IFB-fähig sind. Es ist möglich, dass Wirtschaftsgüter, für die § 8 EStG eine spezielle Art der Absetzung für Abnutzung vorsieht, vom Investitionsfreibetrag ausgenommen sind. Grundsätzlich sind Wirtschaftsgüter, für die nach § 8 EStG eine AfA vorgesehen sind, vom IFB ausgenommen, aber Kraftfahrzeuge mit einem CO₂-Emissionswert von 0 Gramm pro Kilometer sind hiervon nicht betroffen. Gemäß § 1 Abs 2 Z 2 lit a der Öko-IFB-Verordnung ist es möglich, die Öko-IFB von 15 Prozent für E-Kraftfahrzeuge zu beantragen. Außerdem kann der Öko-IFB von 15 % gemäß Z 2 lit b auch für E-Ladestationen geltend gemacht werden, wenn bei diesen Ladestationen ausschließlich erneuerbare Energieträger als Antriebsenergie für Elektrofahrzeuge genutzt werden. Zu dieser Gruppe gehören sowohl öffentlich als auch nicht öffentlich zugängliche E-Ladestationen inklusive dem intelligenten Ladekabeln. Die endgültige Version der Öko-IFB-VO begünstigt gemäß Z 2 lit c auch Wasserstofftankstellen, die öffentlich und nicht öffentlich zugänglich sind und ausschließlich Wasserstoff aus erneuerbaren Energieträgern als Antriebsenergie für Brennstoffzellenfahrzeuge bereitstellen.¹⁰⁴

3.5.2. Zur Höchstgrenze und den damit in Zusammenhang stehenden rechtsformspezifischen Beschränkungen

Im Unterschied zum alten IFB, der bis 2001 gültig war, ist beim neuen IFB eine begrenzte Investitionssumme vorgesehen. Gemäß § 11 Abs 1 Z 2 des EStG ist die Bemessungsgrundlage des IFB auf höchstens EUR 1 Mio pro Wirtschaftsjahr beschränkt. Der höchstmögliche IFB beträgt bei einem 10-prozentigen IFB, somit EUR 100.000 und bei einem 15-prozentigen IFB EUR 150.000. Falls das

¹⁰⁴ *Reisinger/Titz*, Aktuelles zum (Öko-)Investitionsfreibetrag: Öko-IFB-VO und Fossile-Energieträger-Anlagen-VO veröffentlicht, RWZ 2023/33 (172).

Wirtschaftsjahr nicht zwölf Monate umfasst, muss dieser Wert aliquotiert werden. Hierbei gilt die Regelung, dass die angefangenen Monate zu berücksichtigen sind.¹⁰⁵

Laut erläuternden Bemerkungen kommt es in Bezug auf die Höhe zu einer betriebsbezogenen Betrachtung, weshalb der maximale Betrag pro Betrieb nur einmal verfügbar ist. Falls ein Einzelunternehmer mehrere Betriebe hat, so kann er für jedes dieser Unternehmen den höchsten Betrag in Anspruch nehmen. Falls die Bedingungen für einen einheitlichen Betrieb vorliegen, dann kann der maximale Betrag nur einmal genutzt werden. Weiters gilt laut den EB, dass sowohl bei einer Personengesellschaft als auch bei einer Kapitalgesellschaft für Zwecke dieser Bestimmung jeweils von einem einheitlichen Betrieb auszugehen ist.¹⁰⁶ Daraus kann ausgeschlossen werden, dass bei den genannten Gesellschaften von einem einheitlichen Betrieb auszugehen ist, offensichtlich selbst dann, wenn die Personen- oder Kapitalgesellschaft tatsächlich mehrere voneinander unabhängige Betriebe hat. Schlussfolgernd stellt sich die Frage, ob diese Fiktion auch im Gesetz widerspiegelt wird. Durch das Abstellen auf das Wirtschaftsjahr und die Aliquotierung bei Rumpfwirtschaftsjahren geht klar hervor, dass es keine Höchstgrenze für jeden Steuerpflichtigen gibt, sondern dass die Regelung auf dem Objekt und somit auf dem Betrieb basiert.¹⁰⁷ Momentan gibt es jedoch keine gesetzliche Regelung für Unternehmen mit mehreren Betrieben, die als ein einheitlicher Betrieb betrachtet werden. Bei wortgetreuer Auslegung der erläuternden Bemerkungen auf die Beschränkung der Kapitalgesellschaften als besondere Rechtsform von Körperschaften ist möglich, dass eine Körperschaft öffentlichen Rechts für jeden einzelnen Betrieb gewerblicher Art (BgA) § 11 EStG im Höchstausmaß berücksichtigen kann. Diese Regelung gilt auch für Privatstiftungen und Vereine. Auf Grundlage dessen herrscht eine Unklarheit darüber, welche Besonderheit es rechtfertigt, dass eine Kapitalgesellschaft dieser rechtsformspezifischen Einschränkung unterliegt.¹⁰⁸ Anhand eines einfachen Beispiels soll dies erläutert werden:

¹⁰⁵ ErIRV 1293 BlgNR 27. GP 5.

¹⁰⁶ ErIRV 1293 BlgNR 27. GP 5.

¹⁰⁷ Hirschler/El-Shaer/Inzinger/Sowa/Weinstögl in Hirschler/Kanduth-Kristen/Zinnöcker/Stückler (Hrsg.), SWK-Spezial Einkommensteuer 2022 (41).

¹⁰⁸ Hirschler/El-Shaer/Inzinger/Sowa/Weinstögl in Hirschler/Kanduth-Kristen/Zinnöcker/Stückler (Hrsg.), SWK-Spezial Einkommensteuer 2022 (42).

Beispiel 3

A ist Einzelunternehmer und betreibt ein Hotel und davon getrennt ein Restaurant. Sein IFB-Höchstbetrag beträgt daher € 2 Mio. Schließt sich A mit einem Arbeitsgesellschafter zu einer A-KG zusammen und überträgt in diesem Zuge seine beiden Betriebe, beträgt bei sonst gleicher Geschäftstätigkeit wie zuvor als Einzelunternehmer der IFB-Höchstbetrag nur noch € 1 Mio. Gleiches gilt, wenn A seine beiden Betriebe in eine A-GmbH nach Art III UmgrStG einbringen würde.¹⁰⁹

Aus der Sicht des Investitionsfreibetrages werden Vergesellschaftungen als "Strafe" angesehen. Ein ähnlicher Fall herrscht bei natürlichen Personen im Zusammenhang mit dem Gewinnfreibetrag.¹¹⁰ Somit werden die Realteilung oder Spaltung gefördert, weil durch die Trennung von Betrieben und deren juristischen Verselbstständigung die Höhe des IFB maximiert wird.

Bei der Gründung eines Unternehmens kommt es zu der Frage, wie man das erste Wirtschaftsjahr berechnet. Aus gesellschaftsrechtlicher Sicht wird eine Kapitalgesellschaft mit der Eintragung im Firmenbuch als gegründet gesehen. Erfolgt aber die Sachgründung mittels einer Umgründung auf einen in der Vergangenheit liegenden Stichtag, ist ertragsteuerlich der dem Umgründungsstichtag folgende Tag der Beginn des ersten Wirtschaftsjahres der betreffenden Gesellschaft, sodass ein insoweit längerer Zeitraum für die Berechnung des aliquoten IFB-Höchstbetrages zur Verfügung steht.¹¹¹

Beispiel 4

Die Anton-GmbH spaltet ihren Restaurantbetrieb mit Stichtag 31.12.2022 zur Neugründung auf die Berta-GmbH ab. Die Spaltung wird im Juli des darauffolgenden Jahres beschlossen und zur Eintragung im Firmenbuch angemeldet, die Eintragung der Spaltung im Firmenbuch erfolgt am 05.10.2023. Aufgrund der ertragsteuerlichen Gesamtrechtsnachfolge und Rückwirkung der Umgründung auf den 31.12.2022 beginnt das erste steuerliche Wirtschaftsjahr der Berta-GmbH am 1.1.2023, sodass bei Geschäftsjahr = Wirtschaftsjahr = Kalenderjahr der IFB für zwölf Monate und damit

¹⁰⁹ Hirschler/El-Shaer/Inzinger/Sowa/Weinstögl in Hirschler/Kanduth-Kristen/Zinnöcker/Stückler (Hrsg.), SWK-Spezial Einkommensteuer 2022 (42).

¹¹⁰ Zur Kritik an der Schrankenwirkung des GFB bei Mitunternehmerschaften vgl zB Kanduth-Kristen/Kampitsch, Inanspruchnahme des Gewinnfreibetrags bei Mitunternehmerschaften anhand von Beispielen, taxlex 2019 (358).

¹¹¹ Hügel in Hügel/Mühlehner/Hirschler, Umgründungssteuergesetz (1999) § 3 UmgrStG Rz 14.

von EUR 1 Mio. zusteht und nicht bloß für die drei Monate ab Eintragung der Spaltung im Firmenbuch.¹¹²

Diese Thematik wird im Zusammenhang mit der Gruppenbesteuerung deutlicher. In diesem Fall wird die einzelne Gruppengesellschaft korrekt als Subjekt der Gewinnerrechnung betrachtet, wodurch für jede Gruppengesellschaft ein maximaler Betrag von EUR 1 Mio. verfügbar ist. Anhand einer Down-Stream-Ausgliederung ist es möglich, die IFB-Basis zu erweitern, indem die Aktivitäten einer Kapitalgesellschaft in die Tochtergesellschaften ausgegliedert und eine passende Gruppe gebildet wird.

Beispiel 5

Die Anton-GmbH spaltet ihren Restaurantbetrieb mit Stichtag 31.12.2022 zur Aufnahme in die von ihr vorbereitend im März 2023 gegründete 100%ige Tochtergesellschaft Berta-GmbH ab. Die Spaltung wird im Juli 2023 beschlossen und zur Eintragung im Firmenbuch angemeldet, die Eintragung der Spaltung im Firmenbuch erfolgt am 05.10.2023.¹¹³

Aufgrund der ertragsteuerlichen Gesamtrechtsnachfolge und Rückwirkung der Umgründung auf den 31.12.2022 beginnt das erste steuerliche Wirtschaftsjahr der Berta-GmbH unabhängig von der zivilrechtlich späteren Gründung am 1.1.2023, sodass bei Geschäftsjahr = Wirtschaftsjahr = Kalenderjahr der IFB für zwölf Monate und damit von EUR 1 Mio. zusteht und nicht bloß für die zehn Monate ab Gründung der Berta-GmbH.

3.6. Zeitpunkt der Inanspruchnahme

Gem § 11 Abs 4 EStG ist der Investitionsfreibetrag ausschließlich im Jahr der Anschaffung oder Herstellung möglich geltend zu machen. Bezüglich des Zeitpunkts der Inanspruchnahme ergeben sich keine Unterschiede zur Urfassung des IFB, weil auch bereits § 6f EStG 1967¹¹⁴ festgelegt hat, dass der IFB nur für Wirtschaftsgüter, die im Wirtschaftsjahr angeschafft oder hergestellt wurden, in Anspruch genommen werden kann. Entscheidend war daher immer das Jahr der Anschaffung bzw.

¹¹² Hirschler/El-Shaer/Inzinger/Sowa/Weinstögl in Hirschler/Kanduth-Kristen/Zinnöcker/Stückler (Hrsg.), SWK-Spezial Einkommensteuer 2022 (42).

¹¹³ Hirschler/El-Shaer/Inzinger/Sowa/Weinstögl in Hirschler/Kanduth-Kristen/Zinnöcker/Stückler (Hrsg.), SWK-Spezial Einkommensteuer 2022 (43).

¹¹⁴ § 6f EStG 1967 idF der 2. Einkommensteuergesetz-Novelle, BGBl 1971/370.

Herstellung. Gemäß § 10 Abs 7 EStG 1988¹¹⁵ war es daher erlaubt, den IFB nur im Jahr der Anschaffung oder Herstellung anzuwenden. Zu klären ist in diesem Zusammenhang insbesondere, auf welchen genauen Zeitpunkt hinsichtlich der Beurteilung des Zeitpunktes der Anschaffung oder der Herstellung eines Wirtschaftsgutes abzustellen ist. Die Inbetriebnahme bzw erstmalige Verwendung des Wirtschaftsgutes spielt hierbei keine Rolle¹¹⁶. Ausschlaggebend ist der Zeitpunkt, wann der Steuerpflichtige das wirtschaftliche Eigentum an dem erworbenen Wirtschaftsgut erlangt.¹¹⁷

Laut den EStR 2000 erfolgt die Erlangung des wirtschaftlichen Eigentums, wenn die Fähigkeit besteht, das jeweilige Wirtschaftsgut wirtschaftlich zu kontrollieren und den Nutzen davon zu ziehen. Ausschlaggebend ist somit, dass das Wirtschaftsgut tatsächlich auch genutzt werden kann, also nicht nur der rechtliche Übergang von Besitz, Preisgefahr, Nutzen und Lasten.¹¹⁸ In diesem Sinne würde auch ein vereinbarter Eigentumsvorbehalt den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums hindern. Zusammenfassend liegt also noch keine Anschaffung vor, solange das Wirtschaftsgut nicht evident im wirtschaftlichen Eigentum des Unternehmers steht. Nach den erläuternden Bemerkungen ist im Zuge einer Herstellung eines Wirtschaftsgutes der Zeitpunkt Fertigstellung relevant.¹¹⁹

3.6.1. Längerfristige Anschaffung oder Herstellung

Gemäß § 11 Abs 4 EStG ist es möglich, den Investitionsfreibetrag bereits von aktivierten Teilbeträgen der AK oder HK, die auf das einzelne Wirtschaftsjahr entfallen, in Anspruch zu nehmen, wenn sich die Anschaffung oder Herstellung von Anlagegütern über mehr als ein Wirtschaftsjahr erstreckt.¹²⁰ Die neue Version folgt der Urfassung des Investitionsfreibetrages, der bereits die Option beinhaltet, den IFB von den Teilerstellungskosten bei langfristigen Aufträgen zu befreien.¹²¹ Die Möglichkeit, den IFB für die aktivierten Teilanschaffungskosten zu nutzen, ist gleichermaßen keine Neuheit. Dies war bereits im IFB alt vorgesehen, um die bis zu diesem Zeitpunkt

¹¹⁵ § 10 Abs 7 EStG 1988 idF vor dem KMU-Förderungsgesetz 2006, BGBl I 2006/101.

¹¹⁶ VwGH 3.5.1983, 82/140254.

¹¹⁷ *Hirschler/El-Shaer/Inzinger/Sowa/Weinstögl* in *Hirschler/Kanduth-Kristen/Zinnöcker/Stückler (Hrsg.)*, SWK-Spezial Einkommensteuer 2022 (43).

¹¹⁸ EStR 2000 Rz 2166; VwGH 12.6.1991, 90/13/0028; 11.3.1992, 90/13/0230; 8.3.1994, 93/14/0179; 25.2.1997, 97/14/0006.

¹¹⁹ ErIRV 1293 BlgNR 27. GP 6.

¹²⁰ Diese Möglichkeit war im Ministerialentwurf (158/ME 27. GP) noch nicht enthalten und wurde nunmehr in die Regierungsvorlage aufgenommen.

¹²¹ § 6f EStG 1967 idF der 2. Einkommensteuergesetz-Novelle BGBl 1971/370.

bestehenden Streitfragen zu klären.¹²² Der Steuerpflichtige hat unabhängig von der Ursprungsform des Investitionsfreibetrages die Möglichkeit, den § 11 EStG erst im Wirtschaftsjahr der Fertigstellung in Anspruch zu nehmen. Weiters hat er im Falle von langfristigen Aufträgen das Recht, den Zeitpunkt der Geltendmachung eines IFB zu wählen.¹²³

Besonders wichtig ist dieses Wahlrecht für die Anschaffung oder Herstellung von Wirtschaftsgütern, bei denen bereits im Jahr 2022 Teilanschaffungskosten bzw. Teilherstellungskosten angefallen sind. Aus den erläuternden Bemerkungen geht hervor, dass wenn Teilbeträge vor dem 1.1.2023 aktiviert wurden, sind die gesamten AK bzw. HK für den IFB relevant, es sei denn, der Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung (Fertigstellung) liegt nach dem 31.12.2022.¹²⁴ Dies wird anhand des folgenden Beispiels anschaulicher gemacht:

Beispiel 6:

Nimmt der Steuerpflichtige bei einem vierjährigen Herstellungsvorgang zum Beispiel im dritten Herstellungsjahr einen Investitionsfreibetrag von den Teilherstellungskosten dieses Jahres vor, dann hat er sich für die Geltendmachung von den jeweiligen Teilherstellungskosten entschieden. Für die in den abgelaufenen Jahren entstandenen Teilherstellungskosten kann der Investitionsfreibetrag im dritten Jahr nicht mehr nachgeholt werden, weil dem Steuerpflichtigen infolge der im dritten Herstellungsjahr vorgenommenen Geltendmachung des Investitionsfreibetrages von den Teilherstellungskosten keine (vollen) Herstellungskosten mehr für einen Investitionsfreibetrag zur Verfügung stehen und er daher auch im Jahr der Fertigstellung nur mehr von den Teilherstellungskosten dieses vierten Wirtschaftsjahres einen Investitionsfreibetrag geltend machen kann.¹²⁵

Ab dem Kalenderjahr 2022 ist die Möglichkeit der Inanspruchnahme der degressiven AfA unabhängig von der im unternehmensrechtlichen Jahresabschluss vorgenommenen Abschreibung ausgelaufen. Für Anschaffungen und Herstellungen ab dem Jahr 2023 kann die degressive Abschreibung nur noch nach Maßgabe der unternehmensrechtlichen Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung (GoB)

¹²² § 10 Abs 7 EStG 1988 idF vor dem KMU-Förderungsgesetz 2006 BGBl I 2006/101; Doralt, EStG (1990) § 10 Rz 10.

¹²³ Schögl/Wiesner/Nolz/Kohler, Einkommensteuergesetz 1972⁹ (1988) § 10 123 f; Doralt, EStG (1990) § 10 Rz 9.

¹²⁴ ErlRV 1293 BlgNR 27. GP 5.

¹²⁵ EStR 2000 Rz 3821.

vorgenommen werden. Die sich daraus ergebende Frage für die Unternehmen im Jahr 2022 ist, ob die Investitionen vom aktuellen Jahr in das Folgejahr verschoben werden sollen oder nicht. Auf der einen Seite sollte bedacht werden, dass unter Umständen nur mehr bei Investitionen im Jahr 2022 die degressive Abschreibung angewendet werden kann und auf der anderen Seite müssen die übrigen Parameter der Investitionen ebenso berücksichtigt werden. Die im Jahr 2022 erfasste degressive AfA könnte dazu führen, dass der Barwert der Steuerersparnis höher ausfällt. Wirtschaftsgüter mit einer langen Nutzungsdauer wären von dieser Situation hauptsächlich betroffen. Im Gegensatz dazu könnte eine Geltendmachung des IFB trotz linearer AfA für Investitionen mit einer kurzen Nutzungsdauer dennoch vorteilhafter sein.¹²⁶

3.6.2. Nachträgliche AK/HK

Ein weiteres heikles Thema in Zusammenhang mit dem IFB ist die Handhabung der nachträglichen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten. Die folgende Tabelle soll verdeutlichen, dass sich im Vergleich zum Investitionsfreibetrag alt in § 11 Abs 4 EStG diesbezüglich keine Vorgabe finden lässt. Der Gesetzgeber betont in den erläuternden Bemerkungen, dass der IFB im Jahr der Änderung entsprechend anzupassen ist. Je nach Situation muss eine Erhöhung bzw. eine Verminderung vorgenommen werden. Die Bestimmungen des Investitionsfreibetrages alt finden sich deckungsgleich in den EB wieder.¹²⁷

IFB (§ 11 EStG)	IFB alt (§ 10 EStG)
(4) [...]	(7) [...] ändern sich nachträglich die Anschaffungs- oder Herstellungskosten, dann ist der Investitionsfreibetrag im Jahr der Änderung entsprechend anzupassen (zu erhöhen oder zu vermindern).

Tabelle 3 Vergleich § 11 Abs 4 mit der alten Version § 10 Abs 7¹²⁸

¹²⁶ Hirschler/El-Shaer/Inzinger/Sowa/Weinstögl in Hirschler/Kanduth-Kristen/Zinnöcker/Stückler (Hrsg.), SWK-Spezial Einkommensteuer 2022 (44).

¹²⁷ ErlRV 1293 BlgNR 27. GP 6.

¹²⁸ Hirschler/El-Shaer/Inzinger/Sowa/Weinstögl in Hirschler/Kanduth-Kristen/Zinnöcker/Stückler (Hrsg.), SWK-Spezial Einkommensteuer 2022 (45).

Nachträgliche Anschaffungskosten gehören zu den Anschaffungskosten. Anbei werden einige Beispiele für nachträgliche Anschaffungskosten angeführt:¹²⁹

- Erhöhung des Kaufpreises anhand einer Neufestlegung aufgrund eines Urteiles des Gerichts, Nachverhandlungen oder ähnliche Nachzahlungen;
- Erhöhung der Anschaffungsnebenkosten oder Herstellungskosten der Betriebsbereitschaft (z.B.: Montagekosten für eine angeschaffte bzw. im Betrieb hergestellte Maschine) sowie
- sonstige Erhöhungen aufgrund von Rückzahlungen von steuerfreien Subventionen.

Auf der einen Seite können steigende Anschaffungskosten auftreten und auf der anderen Seite können spätere Preisveränderungen, wie zum Beispiel Rabatte, Skonti oder Garantieansprüche, vorliegen.¹³⁰ Falls Ausgaben erst nach der Bereitstellung der Inbetriebnahme des Wirtschaftsgutes entstehen und somit nicht in einem ursächlichen Zusammenhang mit der Anschaffung stehen, dann sind diese nicht als nachträgliche Anschaffungskosten zu betrachten. Diese Art von Aufwendungen müssen sofort als Betriebsausgabe erfasst werden.¹³¹

Zu nachträglichen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten wird klargestellt, dass diese im Jahr ihrer Entstehung für Zwecke des IFB zu berücksichtigen sind.¹³² Dies führt mit sich, dass ein neuer, gesonderter Fristenlauf für die Behaltefrist ausgelöst wird.¹³³ Im Gegensatz dazu sind nachträgliche Änderungen der Anschaffungs- oder Herstellungskosten rückwirkende Ereignisse iSd § 295a BAO, weshalb die Änderung im Jahr der ursprünglichen Anschaffung oder Herstellung zu berücksichtigen ist. Bei nachträglichen geänderten Anschaffungs- oder Herstellungskosten wird somit auch kein gesonderter Fristenlauf ausgelöst.¹³⁴

Laut dem IFB alt muss zwischen nachträglichen Änderungen der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten und nachträglichen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten

¹²⁹ EStR 2000 Rz 2189.

¹³⁰ *Doralt*, EStG (1990) § 10 Rz 13.

¹³¹ EStR 2000 Rz 2188.

¹³² EStR 2000 Rz 3820.

¹³³ EStR 2000 Rz 3827.

¹³⁴ *Auer/Winkelbauer*, Der Investitionsfreibetrag gem § 11 EStG: Neuigkeiten aus dem EStR-Wartungserlass 2023 und der Öko-IFB-Verordnung, ÖStZ 2023/315 (314).

diversifiziert werden. Bei der nachträglichen Änderung von AK/HK kommt es zu einer Anpassung des Investitionsfreibetrages, weil diese die bereits vollständig angeschafften oder hergestellten Anlagegüter aus den Vorperioden beeinflussen. Im Gegensatz dazu muss bei den nachträglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten zwischen der Kategorie anschaffungsnah und anschaffungsfern differenziert werden. Aufwendungen, welche dem Grunde nach anschaffungsnahe sind, stehen in einem direkten Zusammenhang mit dem eigentlichen Anschaffungs- oder Herstellungsvorgang. Für solche Aufwendungen kann der IFB ebenso berücksichtigt werden. Für anschaffungsferne Aufwendungen gilt diese Sonderbestimmung nicht, somit muss ein neuer Investitionsfreibetrag in Anspruch genommen werden. Falls von einem ursprünglichen Wirtschaftsgut ein verschiedenes Gut entsteht oder die Aufwendungen einen selbständigen Teil des bereits vorhandenen Anlagegutes betreffen, dann wird von anschaffungsferne AK/HK gesprochen. Beispiele hierfür wären die komplette Umrüstung einer Maschine oder die separate Maschine zum Erlangen eines zusätzlichen Nutzens.¹³⁵

3.7. Ausscheiden vor Ablauf der Behaltefrist

Neben der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer gem. § 11 Abs 2 erster Satz EStG von mindestens vier Jahren spielt bei der Anwendung des IFB ebenso die normierte Behaltefrist eine Rolle. Die Behaltefrist beträgt sowie die Mindestnutzungsdauer vier Jahre. Falls die erforderliche Frist nicht eingehalten wird, erfolgt eine Nachversteuerung des zuvor gewinnmindernd geltend gemachten Investitionsfreibetrages. Im Jahr des Ausscheidens oder der Verbringung eines Wirtschaftsgutes aus dem Betriebsvermögen ins Ausland wird gemäß § 11 Abs 5 Z 1 EStG ein gewinnerhöhender Ansatz des IFB durchgeführt. Eine Ausnahme stellt die entgeltliche Überlassung des Wirtschaftsgutes in einen Mitgliedstaat der EU oder EWR. Im Falle einer Übertragung eines Betriebes vor dem Ausscheiden oder Verbringen, muss der Rechtsnachfolger gemäß § 11 Absatz 5 Z 2 EStG den gewinnerhöhenden Ansatz des IFB anwenden. Eine Ausnahme für den Entfall des gewinnerhöhenden Ansatzes vom Investitionsfreibetrag ist nur aufgrund von höherer Gewalt oder durch einen behördlichen Eingriff möglich.¹³⁶

¹³⁵ Doralt, EStG (1990) § 10 Rz 13 f.

¹³⁶ Hirschler/El-Shaer/Inzinger/Sowa/Weinstögl in Hirschler/Kanduth-Kristen/Zinnöcker/Stückler (Hrsg.), SWK-Spezial Einkommensteuer 2022 (45).

IFB (§ 11 EStG)	IFB alt (§ 10 EStG)
<p>(5) Scheiden Wirtschaftsgüter, für die der Investitionsfreibetrag geltend gemacht worden ist, vor Ablauf der Frist von vier Jahren aus dem Betriebsvermögen aus- oder werden sie ins Ausland – ausgenommen im Falle der entgeltlichen Überlassung in einen Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einen Staat des Europäischen Wirtschaftsraumes – verbracht, gilt Folgendes:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Der Investitionsfreibetrag ist im Jahr des Ausscheidens oder des Verbringens insoweit gewinnerhöhend anzusetzen. 2. Im Falle der Übertragung eines Betriebes ist der gewinnerhöhende Ansatz beim Rechtsnachfolger vorzunehmen. 3. Im Falle des Ausscheidens infolge höherer Gewalt oder behördlichen Eingriffs unterbleibt der gewinnerhöhende Ansatz. 	<p>(9) Der Investitionsfreibetrag ist gewinnerhöhend aufzulösen, wenn Wirtschaftsgüter, für die geltend gemacht worden ist, vor Ablauf der Frist von vier Wirtschaftsjahren (Abs 1)</p> <ul style="list-style-type: none"> – aus dem Betriebsvermögen ausscheiden oder – in eine ausländische Betriebsstätte verbracht werden. Die gewinnerhöhende Auflösung hat im Jahr des Ausscheidens oder der Verbringung zu erfolgen. Im Falle des Ausscheidens eines Wirtschaftsgutes infolge höherer Gewalt oder behördlichen Eingriffs unterbleibt die gewinnerhöhende Auflösung des Investitionsfreibetrages.

Tabelle 4 Vergleich § 11 Abs 5 mit der alten Version § 10 Abs 9¹³⁷

Beim Vergleich der alten Gesetzeslage mit der neuen wird deutlich, dass diese zwar nicht identisch sind, jedoch Ähnlichkeiten aufweisen und somit auch Vergleiche aufgestellt werden können. Zwischen den beiden Varianten ergibt sich ein minimaler Unterschied in Bezug auf die Berechnung des Fristenlaufs. Beim IFB alt nach § 10 Abs 9 EStG wird auf das Wirtschaftsjahr abgestellt, dass bedeutet das die Frist mit dem Wirtschaftsjahr zu laufen begann, in dem der gesamten Investitionsvorgang abgeschlossen wurde. Unabhängig davon, ob Teilanschaffungs- oder Teilerstellungskosten zuvor berücksichtigt wurden, wird gem. § 11 Abs 5 EStG der Ablauf von Jahren vorausgesetzt.¹³⁸

Aufgrund der Eingrenzung des IFB alt auf das Wirtschaftsjahr konnte auf die Behaltefrist Einfluss genommen werden. Dies führte dazu, dass sie vor der

¹³⁷ Hirschler/El-Shaer/Inzinger/Sowa/Weinstögl in Hirschler/Kanduth-Kristen/Zinnöcker/Stückler (Hrsg.), SWK-Spezial Einkommensteuer 2022 (46).

¹³⁸ Hirschler/El-Shaer/Inzinger/Sowa/Weinstögl in Hirschler/Kanduth-Kristen/Zinnöcker/Stückler (Hrsg.), SWK-Spezial Einkommensteuer 2022 (46).

Mindestnutzungsdauer ablaufen konnte. Die Änderung des Wirtschaftsjahres oder eine Schenkung sind einige Einflussfaktoren für diese Situation.¹³⁹ Ein weiteres Anwendungsproblem hinsichtlich der Behaltefrist beim IFB alt entstand in Zusammenhang mit Umgründungen. Auslöser für diese Komplikationen war die Abweichung des Umgründungstichtages mit dem Beginn des Wirtschaftsjahres der übernehmenden Gesellschaft und bzw oder mit dem Ende des Wirtschaftsjahres der übertragenden Gesellschaft. Die Finanzverwaltung¹⁴⁰ ist der Meinung, dass das Rumpfwirtschaftsjahr der übertragenden Gesellschaft als volles Wirtschaftsjahr gemäß der Behaltefristenregelung betrachtet werden sollte, aber die restliche Laufzeit eines bereits begonnenen Wirtschaftsjahres der übernehmenden Gesellschaft zähle noch nicht zur Frist und erst das folgende volle Wirtschaftsjahr der übernehmenden Gesellschaft in Betracht gezogen werden sollte. Die Anpassung beim IFB gem § 11 EStG auf die Begrifflichkeit Jahre könnte eine zuvorkommende Maßnahme zur Verhinderung von eventuellen Fragen im Konnex mit der Behaltefrist sein.¹⁴¹

Die Bestimmungen des § 11 Abs 5 EStG stimmen mit dem § 10 Abs 5 EStG überein, somit gelten die Aussagen des Gewinnfreibetrages analog auch auf die Berechnung des Fristenlaufs beim IFB. Der Fristenlauf von vier Jahren ist daher auf Tagesbasis zu berechnen und beginnt am Tag, an dem das Wirtschaftsgut angeschafft oder hergestellt wurde und endet nach Ablauf von vier Jahren nach diesem Tag.¹⁴² Etwaige nachträgliche AK lösen keinen neuen Fristenlauf aus.¹⁴³

Beispiel 7

Ein Wirtschaftsgut mit einer Nutzungsdauer von acht Jahren wird am 15.10.2023 angeschafft. Die Voraussetzungen des § 11 EStG sind erfüllt, weswegen der Investitionsfreibetrag in Anspruch genommen wird. Die vierjährige Behaltefrist beginnt am 15.10.2023 (00:00 Uhr) zu laufen und endet am 14.10.2027 (24:00 Uhr).¹⁴⁴

In zwei weiteren Punkten sind Differenzen zwischen den beiden Varianten vorhanden. Zum einen betrifft dies die im ersten Satz des § 11 Abs 5 EStG getroffene Ausnahme

¹³⁹ Doralt, EStG (1990) § 10 Rz 22 ff; Schubert/Pokorny/Schuch/Quantschnigg, Einkommensteuer-Handbuch² (1985) § 10 EStG Rz 11.

¹⁴⁰ BMF 26.2.1998 RdW 1998 (237).

¹⁴¹ Hirschler/El-Shaer/Inzinger/Sowa/Weinstögl in Hirschler/Kanduth-Kristen/Zinnöcker/Stückler (Hrsg.), SWK-Spezial Einkommensteuer 2022 (47).

¹⁴² Heinrich in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG¹⁸ § 10 (2016) Rz 63; Kanduth-Kristen in Jakom, EStG¹⁴ (2021) § 10 Rz 26; Peth in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 10 (2016) Rz 58.

¹⁴³ Doralt, EStG Kommentar Teil 1 (1990) § 10 Rz 21.

¹⁴⁴ In Anlehnungen an EStR 2000 Rz 3716 iVm Rz 3841.

für die entgeltliche Überlassung in einen Mitgliedsstaat der EU oder in einen Staat des EWR. Zum anderen unterscheidet sich der aktuelle Investitionsfreibetrag durch die Klarstellung, dass ein Rechtsnachfolger den IFB gewinnerhöhend anzusetzen hat, wenn es zu einer Übertragung des Betriebes kommt.¹⁴⁵

3.8. Sonstige Voraussetzungen

Gemäß § 11 Abs 6 EStG sind zusätzliche Bedingungen für die Geltendmachung des IFB erforderlich. Der Investitionsfreibetrag muss in der Steuererklärung oder Feststellungserklärung an der dafür entsprechenden Stelle angegeben werden. Weiters müssen diese Wirtschaftsgüter, für die der IFB in Anspruch genommen werden soll, im Anlagenverzeichnis oder in der Anlagenkartei aufgeführt werden. Die Berücksichtigung des Investitionsfreibetrages soll laut den erweiternden Bemerkungen nicht an den Eintritt der ersten Rechtskraft gebunden sein.¹⁴⁶ Die beiden bereits erwähnten Voraussetzungen sind in § 10 Abs 7 EStG wortgleich wiedergeben. Im § 10 Abs 7 EStG wird die Geltendmachung des investitionsbedingten Gewinnfreibetrages (invGFB) geregelt.¹⁴⁷

Das EStG 1988 sieht verschiedene Bestimmungen für die Antragstellung im Zusammenhang mit der Veranlagung vor. Teilweise müssen solche Anträge gemäß dem Gesetz in der Steuererklärung gestellt werden,¹⁴⁸ während in anderen Fällen keine Verknüpfung besteht.¹⁴⁹ Teilweise ist es nur möglich, einen Antrag zu stellen, sobald die Rechtskraft eingetreten ist.¹⁵⁰ Es gibt auch keine gemeinsame einheitliche Definition vom Begriff Rechtskraft. Einerseits bezieht sich dies auf die "erste" Rechtskraft. Andererseits gibt es keine Einschränkungen beim Investitionsfreibetrag, was bedeutet, dass auch nach dem Eintritt der Rechtskraft im Rahmen der verfahrensrechtlichen Optionen eine Berücksichtigung möglich ist.¹⁵¹

Gemäß § 39 Abs 4 soll im Interesse der Rechtssicherheit und Rechtsvereinheitlichung eine allgemeine Regelung bezüglich der Wahrnehmung von Wahlrechten und Anträgen zur veranlagungsbezogenen Besteuerung aufgenommen werden. Es dient

¹⁴⁵ ErlRV 1293 BlgNR 27. GP 6.

¹⁴⁶ ErlRV 1293 BlgNR 27. GP 6.

¹⁴⁷ *Hirschler/El-Shaer/Inzinger/Sowa/Weinstögl* in *Hirschler/Kanduth-Kristen/Zinnöcker/Stückler (Hrsg.), SWK-Spezial Einkommensteuer 2022* (47).

¹⁴⁸ § 6 Z 6 lit c.

¹⁴⁹ § 28 Abs 2, 3 und 4.

¹⁵⁰ § 1 Abs 4; § 10 Abs. 7 Z 2.

¹⁵¹ ErlRV 2086 BlgNR 27. GP 11.

dazu, eine allgemeine Regel zu bilden, die nur durch explizite spezifischere Bestimmungen ersetzt werden kann. Besteuerungswahlrechte und Anträge sollen in der Steuererklärung ausübbar sein, wenn sie die veranlagte Einkommensteuer betreffen und dies gem § 133 BAO auf den amtlichen Vordruck oder im Rahmen der automationsunterstützten Datenübertragung vorgesehen ist. Durch diese Regelegung soll es zu keiner Veränderung der bisherigen Praxis kommen, sondern eine verwaltungsökonomische Abwicklung des Besteuerungsverfahrens gewährleisten. Formlose Änderungen am Erstbescheid sollen in Absprache mit dem Finanzamt, ohne eine vollständige Steuererklärung abzugeben zu müssen, weiterhin möglich sein.¹⁵²

Weiters soll klar festgelegt werden, dass Wahlrechte zur Besteuerung und Anträge gemäß den Verfahrensvorschriften nachträglich ausgeübt, geändert oder zurückgezogen werden können, nachdem die Rechtskraft erstmals eingetreten ist. Nur wenn es eine spezielle Regelung¹⁵³ gibt, sollte diese angewendet werden. Dies schafft eine rechtliche Grundlage für die Praxis, die bereits mehrfach geplant war. Es muss immer ein geeigneter Verfahrenstitel für eine allgemeine Rechtskraftdurchbrechung vorhanden sein. Ergänzend ist wichtig zu betonen, dass die Veränderung oder Ausübung von Besteuerungswahlrechten nachträglich kein rückwirkendes Ereignis gemäß § 295a BAO darstellt. Gemäß § 295a BAO ist es nicht möglich, einen Verfahrenstitel zu etablieren, der eine nachträgliche Ausübung oder Änderung eines Besteuerungswahlrechtes ermöglicht, ohne dass der entscheidungsrelevante Sachverhalt geändert wird.¹⁵⁴

Gemäß § 10 Abs 7 besteht nach bisheriger Rechtslage die Möglichkeit, den investitionsbedingten Gewinnfreibetrag bis zur Rechtskraft des entsprechenden Einkommensteuer- oder Feststellungsbescheides zu beantragen oder die Verzeichnisse zu ändern. Sobald die Rechtsmittelfrist abgelaufen ist, ist weder eine erstmalige Antragstellung noch eine Änderung bezüglich des Gewinnfreibetrags mehr möglich, da der Begriff "Rechtskraft" nach der Judikatur des VwGH¹⁵⁵ und der Verwaltungspraxis¹⁵⁶ als erste Rechtskraft interpretiert wird. Diese Begrenzung soll aufgehoben werden und der Absatz 7 soll entsprechend angepasst werden. Gemäß

¹⁵² ErIRV 2086 BlgNR 27. GP 11.

¹⁵³ § 37 Abs 9.

¹⁵⁴ ErIRV 2086 BlgNR 27. GP 11.

¹⁵⁵ VwGH 1.6.2017, Ro 2016/15/0024.

¹⁵⁶ EStR 2000 Rz 3834.

§ 39 Abs 4 zweiter Satz soll die Grundregel auch für den Gewinnfreibetrag gelten, was bedeutet, dass eine Antragstellung, die auch eine Ergänzung beinhaltet, auch nach Ablauf der Rechtsmittelfrist im Rahmen der verfahrensrechtlichen Möglichkeiten möglich ist.¹⁵⁷

Gemäß § 11 Abs 6 ist es erforderlich, den Investitionsfreibetrag in der Steuererklärung auszuweisen, um ihn geltend machen zu können. Nach § 17 Abs 2 knüpft die Anwendung der gesetzlichen Basispauschalierung an die Antragstellung in der Steuererklärung. Die Grundregel gemäß § 39 Abs 4 soll für beide Bestimmungen gelten, um die Verbindung zwischen dem Anspruch auf IFB und der Pauschalierung mit der Steuererklärung zu vermeiden.¹⁵⁸

Da die erläuternden Bemerkungen auf die aktuelle Rechtslage des Gewinnfreibetrages verweisen, kann angenommen werden, dass die nachträgliche Antragstellung eines IFB unter den gleichen Bedingungen wie die spätere Geltendmachung des invGFB durchgeführt werden kann. Falls zu einer nachträglichen Aktivierung von fälschlicherweise als Erhaltungsaufwand erfassten Aufwendungen als HK durch die Betriebsprüfung kommen, wird die nachträgliche Beantragung des Investitionsfreibetrages noch möglich sein.¹⁵⁹

3.9. IFB vs. invGFB

Grundsätzlich ist die Geltendmachung anderer Fördermaßnahmen für Investitionen oder Forschung erlaubt. § 11 Abs 3 Z 1 EStG sieht eine spezielle Eingrenzung vor, und zwar ist es nicht erlaubt, einen Investitionsfreibetrag gem § 11 EStG für Wirtschaftsgüter in Anspruch zu nehmen, bei denen bereits der invGFB gem § 10 EStG geltend gemacht wurde. Die gleichzeitige Berücksichtigung dieser beiden Paragraphen ist ausgeschlossen. Schlussfolgernd kann auch bei einem Wirtschaftsgut, bei dem nur für einen Teil der AK bzw. HK der IFB in Anspruch genommen wurde, der invGFB für den restlichen Teilbetrag nicht berücksichtigt werden. Diese Regelung gilt auch vice versa.¹⁶⁰ Folglich ist nur die Nutzung entweder des IFB oder des invGFB für dasselbe Wirtschaftsgut möglich. Die Möglichkeit auf eine doppelte Investitionsbegünstigung ist somit ausgeschlossen. Für eine optimale

¹⁵⁷ ErIRV 2086 BlgNR 27. GP 12.

¹⁵⁸ ErIRV 2086 BlgNR 27. GP 12.

¹⁵⁹ ErIRV 1293 BlgNR 27. GP 6.

¹⁶⁰ *Petutschnig/Renelt*, Ein neuer (Öko-) Investitionsfreibetrag ante portas, taxlex 2022 (6).

steuerliche Berücksichtigung muss bei der Anschaffung oder Herstellung eines abnutzbaren körperlichen Wirtschaftsgutes genau berechnet und entschieden werden, welche der beiden Methoden in Anspruch genommen werden soll. Bei einem negativen steuerlichen Ergebnis, also somit bei einer Verlustsituation, kann die Überprüfung der Vorteilhaftigkeit unterlassen werden, weil § 10 EStG nur bei positiven steuerlichen Ergebnissen beansprucht werden kann. Beim § 11 EStG kann sowohl ein aus der Geltendmachung des IFB entstandener als auch ein durch den IFB erhöhter Verlust, mangels expliziter Regelung, uneingeschränkt mit anderen positiven Einkünften ausgeglichen bzw gem § 18 Abs 6 EStG vorgetragen werden.¹⁶¹ Dieser Vergleich spielt in Zusammenhang mit abnutzbaren unkörperlichen Wirtschaftsgütern keine Rolle, weil für diese nur der § 11 EStG in Frage kommt, mit der Annahme das die anderen Voraussetzungen erfüllt sind. Im Gegensatz dazu kommt bei der Anschaffung von Wertpapieren nur die Inanspruchnahme des investitionsbedingten Gewinnfreibetrages gem § 10 Abs 3 Z 2 EStG zur Berücksichtigung. Falls Wertpapiere innerhalb der vierjährigen Behaltefrist gemäß § 10 Abs 5 EStG verkauft werden und eine passende Ersatzinvestition in ein abnutzbares körperliches Wirtschaftsgut getätigt wird, wird diese Ersatzinvestition zur Aufrechterhaltung der Deckung des invGFB verwendet. Im Zuge dessen scheint es nicht möglich, für diese AK bzw. HK den IFB geltend zu machen bzw. die Geltendmachung desselben verursacht die Nachversteuerung des invGFB bezüglich der veräußerten Wertpapiere.¹⁶²

Der Gewinnfreibetrag gem § 10 Abs 1 Z 2 beträgt:

Bemessungsgrundlage	Prozent
Für die ersten EUR 30.000 der Bemessungsgrundlage	15 %
Für die nächsten EUR 145.000 der Bemessungsgrundlage	13 %
Für die nächsten EUR 175.000 der Bemessungsgrundlage	7 %
Für die nächsten EUR 230.000 der Bemessungsgrundlage	4,5 %

Tabelle 5 Gewinnfreibetrag gem § 10 Abs 1 Z 2 EStG¹⁶³

¹⁶¹ Der Ministerialentwurf (158/ME 27. GP) sah in § 11 Abs 4 EStG noch eine eingeschränkte Verlustverwertung (Wartetastenverlust) vor. Diese Bestimmung wurde in der Regierungsvorlage ersatzlos gestrichen.

¹⁶² Hirschler/El-Shaer/Inzinger/Sowa/Weinstögl in Hirschler/Kanduth-Kristen/Zinnöcker/Stückler (Hrsg.), SWK-Spezial Einkommensteuer 2022 (49).

¹⁶³ Perl, Steuerrecht für die Praxis, (2022), (198).

In Summe können somit höchstens EUR 45.950 im Veranlagungsjahr berücksichtigt werden. Dies würde bedeuten, dass bei einem steuerlichen Gewinn, der größer als EUR 30.000 und kleiner gleich EUR 175.000 ist, eine Investitionssumme von maximal EUR 18.850 für den investitionsbedingten Gewinnfreibetrag zu reservieren ist. Dies gilt unter der Annahme, dass es beim steuerlichen Gewinn der § 10 oder § 11 EStG noch nicht berücksichtigt wurde und die Absicht gegeben ist, durch abnutzbares Anlagevermögen eine höchstmögliche Steuerersparnis zu erreichen. Der Freibetrag iHv EUR 18.850 errechnet sich aus dem 13-prozentigen Anteil von einem Gewinn vor invGFB iHv EUR 145.000. Im Gegensatz dazu wäre bei einer Geltendmachung des IFB iHv 10 % der AK/HK, eine Steuerersparnis iHv EUR 18.850 erst bei einer Investitionssumme von EUR 188.500 erreicht. Falls das angeschaffte bzw. hergestellte Wirtschaftsgut in den Bereich der Ökologisierung fällt, dann bestünde die Möglichkeit einen IFB iHv 15 % und um eine Steuerersparnis iHv EUR 18.850 zu erreichen wäre nur noch eine Investitionssumme iHv EUR 125.666,67 notwendig. Für die Geltendmachung des invGFB iHv EUR 18.850 muss wiederum ein Gewinn von EUR 175.000 verpflichtend vorliegen. Hierbei kann die Annahme getroffen werden, dass die meisten Unternehmen Investitionen in Wertpapiere tätigen werden, selbstverständlich nur wenn die Liquiditätslage des Betriebes dies auch ermöglicht. Anhand dieser Vorgehensweise können die steuerlichen Investitionsbegünstigungen am effektivsten ausgenutzt werden.¹⁶⁴

Bei einer Investition einer natürlichen Person in ein begünstigtes Wirtschaftsgut, das in den sachlichen Anwendungsbereich von § 10 EStG und § 11 EStG fällt, muss eine Entscheidung getroffen werden, welcher der beiden Freibeträge auf das einzelne angeschaffte bzw. hergestellte Wirtschaftsgut angewendet werden soll. Wie bereits erläutert, ist die Geltendmachung beider Freibeträge auf das gleiche Wirtschaftsgut nicht möglich. Die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten können somit nur zur Gänze, für die eine oder die andere Begünstigung in Anspruch genommen werden.¹⁶⁵

Der Investitionsfreibetrag ist dann vorteilhafter als der investitionsbedingter Gewinnfreibetrag, wenn entweder 10 % bzw. 15 % der Anschaffungskosten größer sind als der invGFB. Der Grundfreibetrag von 15 %¹⁶⁶ des GFB hat keinen Einfluss auf

¹⁶⁴ Hirschler/El-Shaer/Inzinger/Sowa/Weinstögl in Hirschler/Kanduth-Kristen/Zinnöcker/Stückler (Hrsg.), SWK-Spezial Einkommensteuer 2022 (49).

¹⁶⁵ Petutschnig/Renelt, Ein neuer (Öko-)Investitionsfreibetrag ante portas, taxlex 2022/4 (18).

¹⁶⁶ Der Grundfreibetrag soll bis zu einer Bemessungsgrundlage von EUR 30.000 15 % statt bisher 13 % betragen, siehe BGBl 1293 BlgNR 27. GP.

die Analyse der Vorteilhaftigkeit, weil dieser unabhängig von Investitionen ist und sowohl bei der Inanspruchnahme des IFB als auch des invGFB in gleicher Höhe zusteht.¹⁶⁷

Ein Wechsel der Vorteilhaftigkeit würde in den folgenden Fällen eintreten:

$$0,1 * AK = invGFB$$

oder

$$0,15 * AK = invGFB^{168}$$

Mithilfe dieser Informationen kann die folgende allgemeine Tabelle zu jenen Kombinationen aus Gewinnen und Anschaffungskosten, bei denen die Vorteilhaftigkeit sich wechseln würde, erstellt werden:

G	Vorteilhaftigkeit 10% IFB	Vorteilhaftigkeit 15% IFB
$G \leq 30.000$	0,1 AK = 0 AK = 0	0,15 AK = 0 AK = 0
$30.000 \leq G \leq 175.000$	0,1 AK = 0,13 (G-30.000) AK = 1,3G - 39.000	0,15 AK = 0,13 (G-30.000) AK = 0,86G - 26.000
$175.000 \leq G \leq 350.000$	0,1 AK = 18.850 + 0,07 (G-175.000) AK = 0,7G + 66.000	0,15 AK = 18.850 + 0,07 (G-175.000) AK = 0,46G + 44.000
$350.000 \leq G \leq 580.000$	0,1 AK = 311.000 + 0,045 (G-350.000) AK = 0,45G + 153.500	0,15 AK = 311.000 + 0,045 (G-350.000) AK = 0,3G + 103.333,33
$G \geq 580.000$	0,1 AK = 41.450 AK = 414.500	0,15 AK = 41.450 AK = 276.333,33

Tabelle 6 Vorteilhaftigkeit vom IFB und invGFB bei Anschaffung eines Wirtschaftsgutes¹⁶⁹

Diese berechnete Übersicht der Vorteilhaftigkeit vom IFB und invGFB bei Anschaffung eines Wirtschaftsgutes wird anhand der folgenden Abbildung genauer dargestellt.

¹⁶⁷ Petutschnig/Renelt, Ein neuer (Öko-)Investitionsfreibetrag ante portas, taxlex 2022/4 (18).

¹⁶⁸ Petutschnig/Renelt, Ein neuer (Öko-)Investitionsfreibetrag ante portas, taxlex 2022/4 (18).

¹⁶⁹ Petutschnig/Renelt, Ein neuer (Öko-)Investitionsfreibetrag ante portas, taxlex 2022/4 (18).

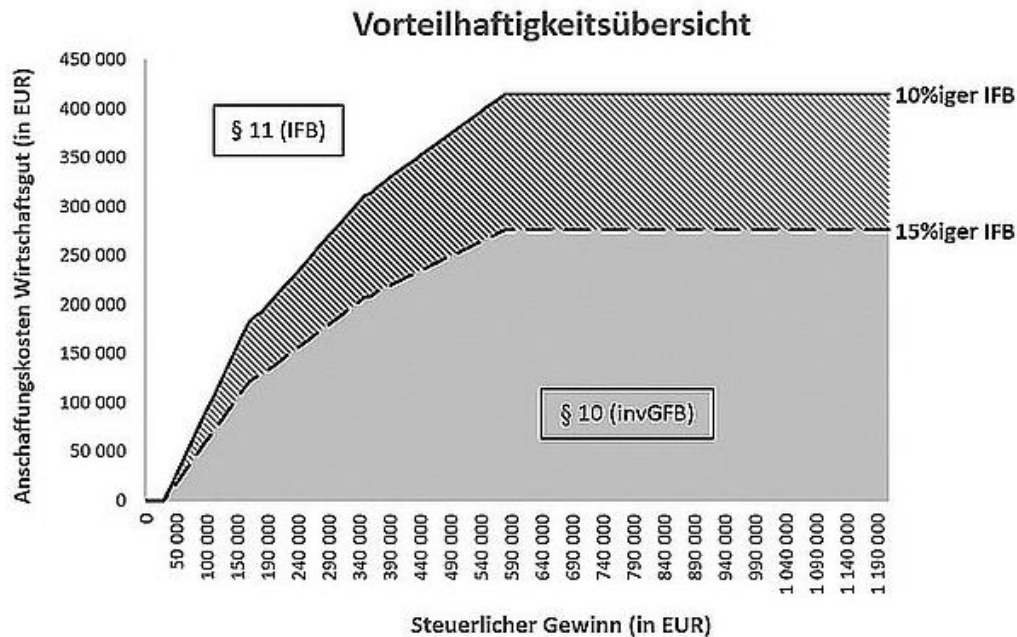


Abbildung 4 Vorteilhaftigkeitsübersicht IFB und invGFB bei Anschaffung eines Wirtschaftsgutes¹⁷⁰

Die Fläche unterhalb der Kurve stellt den Bereich dar, in dem die Geltendmachung des § 10 EStG im Vergleich zum § 11 EStG vorteilhafter ist. Im Gegenzug dazu stellt die Fläche oberhalb der Kurve die Kombinationsmöglichkeiten aus Gewinn und Anschaffungskosten, für die der Investitionsfreibetrag zu einem besseren Ergebnis führt. Bei einer Berücksichtigung eines Wirtschaftsgutes, das nicht in den Bereich der Ökologisierung fällt, vergrößert sich die Fläche unter der dargestellten Kurve. Dies bedeutet, dass der Vorteilhaftigkeitsbereich des invGFB sich vergrößert und der vom IFB wird dementsprechend kleiner.¹⁷¹

Falls der für Zwecke des § 10 EStG heranzuziehende steuerliche Gewinn¹⁷² unter EUR 30.000 liegt, ist § 11 EStG immer vorteilhafter für jedes angeschaffte bzw. hergestellte Wirtschaftsgut mit Anschaffungskosten größer als EUR 0, weil bis zu einer Bemessungsgrundlage von EUR 30.000 kein invGFB geltend gemacht werden kann. Außerdem besteht die Möglichkeit, dass der IFB die steuerliche Bemessungsgrundlage negativ verändert oder einen bereits entstandenen Verlust erhöht. Im Gegensatz dazu ist ein invGFB nur wirksam, wenn positive Ergebnisse von mehr als Euro 30.000 erzielt werden. Zusätzlich ist der IFB sinnvoller, wenn die Kosten

¹⁷⁰ Petutschnig/Renelt, Ein neuer (Öko-)Investitionsfreibetrag ante portas, taxlex 2022/4 (19).

¹⁷¹ Petutschnig/Renelt, Ein neuer (Öko-)Investitionsfreibetrag ante portas, taxlex 2022/4 (18).

¹⁷² Gem § 10 Abs 1 Z 1 EStG ist die Bemessungsgrundlage der Gewinn, ausgenommen Veräußerungsgewinne (§ 24) und Einkünfte iSd § 27 Abs 2 Z 1 und 2, auf die ein besonderer Steuersatz angewendet wird.

für die Anschaffung des Wirtschaftsguts höher als EUR 414.500 sind. Diese Aussage gilt für den 15-prozentigen IFB bereits ab den Anschaffungskosten in Höhe von EUR 276.333. In solchen Situationen übertrifft der IFB immer den invGFB, selbst wenn der Gewinn mehr als EUR 580.000 beträgt, ist der IFB höher als der maximale invGFB in Höhe von EUR 41.450.¹⁷³

Um die Höhe der Anschaffungskosten zu bestimmen, ab der die Vorteilhaftigkeit zwischen IFB und invGFB wechselt, muss bei einem Gewinn zwischen 30.000 und 580.000 Euro in die entsprechende Gleichung aus Tabelle eingesetzt werden. Falls der Gewinn EUR 100.000 beträgt, ist der 10-prozentige IFB ab Anschaffungskosten eines Wirtschaftsgutes in Höhe von EUR 91.000 vorteilhafter ($1,3 * 100.000 - 39.000$). Bei einer Investition eines Wirtschaftsgutes, das in den Bereich der Ökologisierung fällt und somit der IFB von 15 % verwendet werden kann, sollte der IFB bereits ab Anschaffungskosten eines Wirtschaftsgutes in Höhe von EUR 60.667 ($0,867 * 100.000 - 26.000$) bevorzugt werden. Der berechnete Vorteilhaftigkeitswechsel wird grafisch durch die Schnittpunkte in der nächsten Abbildung 7 verdeutlicht. Die Abbildung 8 zeigt die Differenz der Kurven IFB und invGFB, multipliziert mit dem progressiven Steuertarif. Die Nullstellen zeigen den Wechsel der Vorteilhaftigkeit zu § 11 EStG.¹⁷⁴

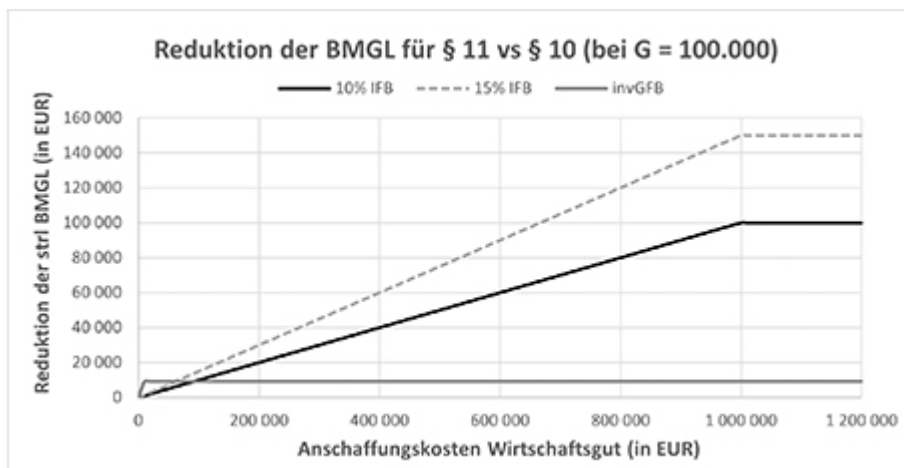


Abbildung 5 Reduktion eines Gewinnes iHv EUR 100.000 durch Inanspruchnahme des IFB bzw. invGFB in Abhängigkeit der AK-Höhe eines Wirtschaftsguts¹⁷⁵

¹⁷³ Petutschnig/Renelt, Ein neuer (Öko-)Investitionsfreibetrag ante portas, taxlex 2022/4 (19).

¹⁷⁴ Petutschnig/Renelt, Ein neuer (Öko-)Investitionsfreibetrag ante portas, taxlex 2022/4 (19).

¹⁷⁵ Petutschnig/Renelt, Ein neuer (Öko-)Investitionsfreibetrag ante portas, taxlex 2022/4 (19).

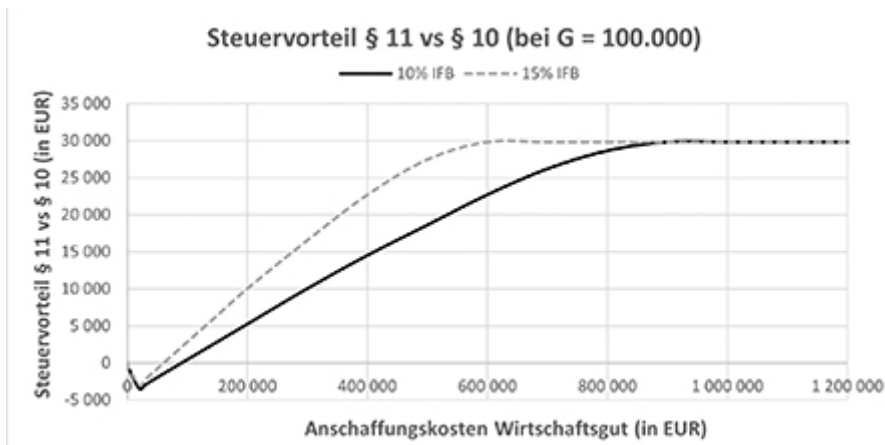


Abbildung 6 Steuervorteil IFB gegenüber invGFB bei Gewinnhöhe über EUR 100.000 in Abhängigkeit der AK-Höhe eines Wirtschaftsguts¹⁷⁶

Anhand von einem simplen Beispiel soll die Theorie in einem möglichen Praxisfall dargestellt werden:

Beispiel 8

Ein Unternehmen erzielt im Jahr 2023 einen Jahresgewinn von 30.000 EUR nach Berücksichtigung der Absetzung für Abnutzung. Es wird beschlossen eine ökologische Investition zu treffen und ein E-Auto iHv 35.000 EUR wird gekauft.

Vorläufiger Jahresgewinn	30.000 EUR
- 15% IFB von 35.000 EUR (für B)	-5.250 EUR
Bemessungsgrundlage GFB	24.750 EUR
- 15% Grundfreibetrag	-3.712,50 EUR (15% von 24.750 EUR)
Steuerbemessungsgrundlage	21.037,50 EUR

Tabelle 7 Berechnung Beispiel 8

Hierbei ist zu klären nach welcher Reihenfolge die Berücksichtigung der Freibeträge zu erfolgen haben sollte. § 11 EStG gilt als Betriebsausgabe, der den Gewinn vermindert. Der (inv)GFB hingegen stellt auf den Gewinn als Bemessungsgrundlage

¹⁷⁶ Petutschnig/Renelt, Ein neuer (Öko-)Investitionsfreibetrag ante portas, taxlex 2022/4 (19).

ab. Schlussfolgernd kann gesagt werden, dass zuerst der Investitionsfreibetrag zu berücksichtigen ist. Im Anschluss ist von der durch den IFB geminderten Bemessungsgrundlage der invGFB abzuziehen.

Beim E-Auto können 15% der Anschaffungskosten als ökologischer Investitionsfreibetrag geltend gemacht werden. Weiters besteht die Möglichkeit den Grundfreibetrag vom Gewinnfreibetrag in Anspruch zu nehmen. Für die Geltendmachung des Grundfreibetrages müsste grundsätzlich gem § 10 Abs 1 Z 3 EStG keine Investition bzw. Anschaffung des Teslas vorliegen, weil ohnehin der Grundfreibetrag mit höchstens EUR 4.500 dem Steuerpflichtigen für jedes Veranlagungsjahr einmal ohne Investitionserfordernis zusteht.

Zur Veranschaulichung wird das gleiche Beispiel ohne eine Berücksichtigung des Investitionsfreibetrages nach § 11 EStG berechnet, um die Auswirkung bzw Änderung des Gewinns darstellen zu können.

<i>Vorläufiger Jahresgewinn</i>	<i>30.000 EUR</i>
<i>- 15% Grundfreibetrag</i>	<i>-4.500,00 EUR (15% von 30.000 EUR)</i>
<i>Steuerbemessungsgrundlage</i>	<i>25.500,00 EUR</i>

Tabelle 8 Berechnung Beispiel 9 ohne Berücksichtigung des IFB

Die Bemessungsgrundlage für den Grundfreibetrag ist in diesem Fall 30.000 EUR. Im Vergleich zum vorherigen Beispiel ist zwar der Grundfreibetrag gestiegen, aber die Steuerbemessungsgrundlage ist um 4.462,50 höher. Der Grund hierfür ist die nicht Inanspruchnahme des Investitionsfreibetrages.

Die Komplexität beim Vergleich der Vorteilhaftigkeit nimmt zu, wenn bei der Anschaffung von mehreren Wirtschaftsgütern der IFB und invGFB berücksichtigt werden soll und weiters auch zusätzliche Begünstigungen, wie die Forschungsprämie, in die Betrachtung miteinbezogen werden. Im Gegensatz zum invGFB schließt sich die Forschungsprämie nicht aus und können somit gleichzeitig in Anspruch genommen

werden.¹⁷⁷ Anhand des folgenden Beispiels soll die Beziehungen zwischen dem IFB, invGFB und der Forschungsprämie dargestellt werden.

Beispiel 9:

Eine natürliche Person investiert im Jahr 2023 im Rahmen seines Einzelunternehmens in das Wirtschaftsgut A iHv EUR 40.000 und in das Wirtschaftsgut B iHv EUR 45.000. Beide Wirtschaftsgüter sind begünstigte Wirtschaftsgüter gem. §§ 10 und 11 EStG und sind nicht in den Bereich der Ökologisierung zuzuordnen. Diese unterliegen gem § 11 EStG somit dem 10-prozentigen IFB. Weiters besteht die Möglichkeit jeweils eine Forschungsprämie gem § 108c EStG für das Wirtschaftsgut A und B in Anspruch zu nehmen. Die für § 10 EStG heranzuziehende Bemessungsgrundlage beinhaltet bereits die AfA der Anlagegüter und sei EUR 580.000, sodass der maximal mögliche invGFB EUR 41.450 beträgt.¹⁷⁸

Fraglich ist nun aus steuerlicher Sicht, ob die natürliche Person

(1) sowohl Wirtschaftsgut A als auch Wirtschaftsgut B für den IFB und die Forschungsprämie,

(2) nur Wirtschaftsgut A für den IFB (und die Forschungsprämie) und dafür Wirtschaftsgut B für den invGFB, oder

(3) nur Wirtschaftsgut B für den IFB (und die Forschungsprämie) und dafür Wirtschaftsgut A für den invGFB.¹⁷⁹

Wie bereits im Beispiel 6 beschrieben, ist in Bezug auf die Szenarien (2) und (3) die Frage nach der Reihenfolge bezüglich der Berücksichtigung der Freibeträge zu beantworten. Auch in diesem Beispiel ist zuerst der Investitionsfreibetrag anzuwenden und anschließend der invGFB von der geminderten Bemessungsgrundlage abzuziehen.¹⁸⁰

¹⁷⁷ ErIRV 1923 BlgNR 27. GP 5.

¹⁷⁸ Petutschnig/Renelt, Ein neuer (Öko-)Investitionsfreibetrag ante portas, taxlex 2022/4, (20).

¹⁷⁹ Petutschnig/Renelt, Ein neuer (Öko-)Investitionsfreibetrag ante portas, taxlex 2022/4, (20).

¹⁸⁰ Petutschnig/Renelt, Ein neuer (Öko-)Investitionsfreibetrag ante portas, taxlex 2022/4, (20).

Szenario 1:	Szenario 2:	Szenario 3:
A+B IFB	A § 11 B § 10	A § 10 B § 11
580 000,00	580 000,00	580 000,00
-8500	-4000	-4500
10% IFB für A+B	10% IFB für A	10% IFB für B
571 500,00	576 000,00	575 500,00
-4500	-4500	-4500
15% GFB	15% GFB	15% GFB
	- 41 270,00	- 40 000,00
	max invGFB < B	A < max invGFB
567 000,00	530 230,00	531 000,00
270 090,00	251 705,00	252 090,00
§ 33 neu	§ 33 neu	§ 33 neu
-11900	-5600	-6300
§ 108c für A+B	§ 108c für A	§ 108c für B
258 190,00	246 105,00	245 790,00

Abbildung 7 Vorteilhaftigkeitsvergleiche invGFB vs IFB bei Anschaffung zweier Wirtschaftsgüter¹⁸¹

Wenn man sich auf das geringere zu versteuernden Einkommen oder die geringere Einkommensteuer gemäß § 33 EStG konzentriert, wird die Entscheidung auf Szenario 3 fallen. Obwohl die Forschungsprämie nur für Wirtschaftsgüter erlaubt ist, für die kein invGFB verwendet wurde, ist Szenario 4 das mit der geringsten Steuerschuld. Es ist notwendig, eine vorherige Berechnung vor Verwendung von § 10 bzw. § 11 EStG durchzuführen, insbesondere wenn die Anschaffungskosten beider Wirtschaftsgüter nicht sehr unterschiedlich sind und auch eine Forschungsprämie verwendet werden kann.

Die Berechnung zeigt auch in Summe auch die verschiedenen Auswirkungen von Freibeträgen und Prämien. Prämien wirken unabhängig von der Gewinnsituation, indem sie die vorläufige Einkommensteuerlast nach Anwendung des Tarifs¹⁸² reduzieren, während Freibeträge mit einem Abzug fiktiver Aufwendungen vergleichbar sind, welcher die steuerliche Bemessungsgrundlage reduziert und dessen Wirkung vom jeweiligen Steuertarif abhängig ist.

¹⁸¹ Petutschnig/Renelt, Ein neuer (Öko-)Investitionsfreibetrag ante portas, taxlex 2022/4, (20).

¹⁸² Der Berechnung liegen die durch das ÖkoStRefG 2022 angekündigten Anpassungen des § 33 EStG zugrunde, dh, für das Jahr 2023 ergibt sich für die zweite Tarifstufe ein Grenzsteuersatz iHv 30 % und für die dritte Tarifstufe ein Grenzsteuersatz iHv 41 %; siehe § 124b Z 390 und Z 391 idF BGBl 1293 BlgNR 27. GP.

4. Umgründungen

Der BMF hat am 3. November 2022 den UmgrStR-Wartungserlass 2022 veröffentlicht. Neben den Praxisfragen erscheinen aus den gesetzlich induzierten Änderungen insbesondere die Ausführungen zum Investitionsfreibetrag, die in der Folge näher dargestellt werden.

Wie bereits detailliert beschrieben besteht die Möglichkeit den § 11 EStG höchstens für Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten von EUR 1 Mio pro Wirtschaftsjahr zu beantragen. Falls durch eine Umgründung ein Rumpfwirtschaftsjahr bei der übertragenden Körperschaft entsteht, ist der IFB aliquot anzusetzen. Der IFB-Anteil muss für jeden ersten Monat des Rumpfwirtschaftsjahres um ein Zwölftel erhöht werden. Im Jahr in das der Umgründungsstichtag fällt, kann die übernehmende Körperschaft den Investitionsfreibetrag in voller Höhe oder in einem Rumpfwirtschaftsjahr anteilig berücksichtigen.¹⁸³

Beispiel 10:

Die Anton-GmbH, mit einem Bilanzstichtag vom 31.12., schafft am 01.03.2023 eine Maschine um EUR 3 Mio an und nimmt den § 11 EStG in Anspruch. Die Anton-GmbH wird zum Verschmelzungsstichtag 30.09.2023 auf die Berta-GmbH, ebenso mit einem Bilanzstichtag zum 31.12., verschmolzen. Die übernehmende Gesellschaft schafft im Jahr 2023 ebenfalls Wirtschaftsgüter in Höhe von EUR 2 Mio an und macht den IFB geltend.¹⁸⁴

Die Anton-GmbH kann in ihrem Rumpfwirtschaftsjahr 2023 den IFB von EUR 1 Mio nur anteilig berücksichtigen, das heißt in Höhe von EUR 750.0000, da nur für jeden angefangenen Monat dies gültig ist. In Summe sind neun Monate des Rumpfwirtschaftsjahres betroffen. Die Berta-GmbH kann von ihren Anschaffungen des Jahres 2023 den § 11 EStG in Höhe von EUR 1 Mio ansetzen, da bei ihr ein volles Wirtschaftsjahr vorliegt.¹⁸⁵ Die Möglichkeit, dass die übertragende Körperschaft den IFB zusätzlich für die Anschaffungen in Anspruch nimmt, welche vor dem Umgründungsstichtag durchgeführt wurden, ist nicht vorhanden.

¹⁸³ Schlager, SWK 2022, 1199 (1199).

¹⁸⁴ Seiser, Gewinn- und Investitionsfreibetrag bei Umgründungen, BBl 2023 H 2 (1).

¹⁸⁵ Hirschler/Leo, ÖStZ 2022 (30).

Die Richtlinien regeln auch, wem die Investitionen für die Zwecke des IFB bei Umgründungen zurechenbar sind. Für die Abgrenzung ist der Umgründungsstichtag relevant. Falls der übernehmende Rechtsträger keine Investition getätigt hat, ist es ihm nicht möglich, den § 11 EStG zusätzlich (anteilig) für die vom übertragenden Rechtsträger vor dem Umgründungsstichtag getätigten Anschaffungen oder Herstellungen geltend zu machen. Dies trifft sowohl auf Umgründungen unter Einzelrechtsnachfolge als auch auf Umgründungen unter Gesamtrechtsnachfolge zu. Anschaffungen bzw Herstellungen, die nach dem Umgründungsstichtag getätigt wurden, erfolgen für Zwecke des Steuerrechts bereits in der Sphäre des übernehmenden Rechtsträgers. Für diese kann daher der IFB auch nur noch vom übernehmenden Rechtsträger geltend gemacht werden, wie das folgende Beispiel zeigt: ¹⁸⁶

Beispiel 11:

Die Anton-GmbH, mit einem Bilanzstichtag vom 31.12., schafft am 01.03.2023 eine Maschine um EUR 3 Mio an und nimmt den § 11 EStG in Anspruch. Die Anton-GmbH wird zum Verschmelzungsstichtag 30.09.2023 auf die Berta-GmbH, ebenso mit einem Bilanzstichtag zum 31.12., verschmolzen. Die übernehmende Gesellschaft schafft im Jahr 2023 keine Wirtschaftsgüter zur Geltendmachung eines IFB an. ¹⁸⁷

Die Anton-GmbH kann erneut in ihrem Rumpfwirtschaftsjahr 2023 den IFB von EUR 1 Mio nur anteilig berücksichtigen, das heißt in Höhe von EUR 750.0000, da nur für jeden angefangenen Monat dies gültig ist. In Summe sind neun Monate des Rumpfwirtschaftsjahres betroffen.

Die Berta-GmbH kann den von der Anton-GmbH nicht ausschöpfbaren Investitionshöchstbetrag nicht geltend machen, da die Berta-GmbH im Jahr 2023 selbst keine begünstigten Wirtschaftsgüter angeschafft hat, kann sie auch den § 11 EStG nicht geltend machen.

Jene Anschaffungen bzw. Herstellungen, die von der übertragenden Körperschaft (Anton-GmbH) nach dem Umgründungsstichtag bis zum Tag des Vertragsabschlusses getätigt werden, sind der übernehmenden Körperschaft (Berta-GmbH) zuzurechnen. Die Möglichkeit auf eine betriebsbezogene Geltendmachung des IFB ist auf Anspruch

¹⁸⁶ Hirschler/Leo, ÖStZ 2022, 637 (31).

¹⁸⁷ Seiser, Gewinn- und Investitionsfreibetrag bei Umgründungen, BBl 2023 H 2 (1).

gegeben, wobei bei Kapitalgesellschaften und Personengesellschaften von einem einheitlichen Betrieb auszugehen ist.

Wie bereits erläutert ist nach § 11 Abs 5 EStG beim IFB eine vierjährige Mindestbehaltdauer vorgeschrieben. Für die Nachversteuerung des IFB ist, identisch wie beim Gewinnfreibetrag, eine tagesweise Berücksichtigung der Behaltefrist durchzuführen. Falls während dem Zeitraum eine Umgründung durchgeführt wird, so muss der Rechtsnachfolger die mögliche Nachversteuerung durchführen.¹⁸⁸ Die Frage, ob es sich hierbei um eine Einzel- oder Gesamtrechtsnachfolge handelt, spielt dabei keine Rolle.¹⁸⁹ Weiters ist wichtig, dass sich aufgrund der tagesweisen Betrachtung die Behaltefrist bei Umgründungen mit unterjährigem Stichtag nicht verkürzt. Der Rechtsnachfolger muss den gewinnerhöhenden Ansatz vornehmen, wenn in seiner Sphäre vor Ablauf der Behaltefrist ein die Nachversteuerung auslösendes Ereignis eintritt.¹⁹⁰

Somit erfolgt eine Nachversteuerung gem § 11 Abs 5 Z 1 UmgrStG, wenn Wirtschaftsgüter, für die der IFB geltend gemacht wurde, aus dem Betriebsvermögen ausscheiden. Falls es zu Umgründungen durch rückwirkende Maßnahmen innerhalb der Behaltefrist kommt, wird die Nachversteuerung ausgelöst.¹⁹¹

Beispiel 12:

Die A-GmbH schafft am 1. 5. X1 ein Wirtschaftsgut an und macht dafür den Investitionsfreibetrag geltend. Die vierjährige Behaltefrist würde am 30. 4. X5 ablaufen. Zum 31. 12. X3 wird die A-GmbH auf die B-GmbH nach Art I UmgrStG verschmolzen. Die übernehmende B-GmbH veräußert am 31. 3. X4 das Wirtschaftsgut. Da die Nachversteuerungsverpflichtung gem § 11 Abs 5 EStG auf die B-GmbH anlässlich der Umgründung übergegangen ist, hat die B-GmbH den Investitionsfreibetrag im Jahr X4 gewinnerhöhend anzusetzen.¹⁹²

Falls ein Wirtschaftsgut, für dessen Anschaffung ein IFB geltend gemacht wurde, im Zuge einer Betriebseinbringung nach Art III UmgrStG gem § 16 Abs 5 Z 3 UmgrStG zurückbehalten wird, dann ist eine eventuelle Nachversteuerung beim Einbringenden durchzuführen. Falls die Behaltefrist für dieses Wirtschaftsgut noch nicht abgelaufen

¹⁸⁸ Hirschler/Leo, Update Umgründungen (31).

¹⁸⁹ UmgrStR Rz 123.

¹⁹⁰ Titz, Aktuelles zu Umgründungen aus dem UmgrStR-Wartungserlass 2022, RWZ 2022/56 (327).

¹⁹¹ Hirschler/Leo, Update Umgründungen (31).

¹⁹² Titz, Aktuelles zu Umgründungen aus dem UmgrStR-Wartungserlass 2022, RWZ 2022/56 (327).

ist, muss der IFB beim Einbringenden im Wirtschaftsjahr, in das der Einbringungsstichtag fällt, gewinnerhöhend aufgelöst werden.¹⁹³ Im Geltungsbereich von § 16 Abs 5 Z 3 des UmgrStG ist relevant, dass es eine Ausnahme geben kann, wenn ein Einzelunternehmer gemäß § 16 Abs 5 Z 3 UmgrStG betriebliches Anlagevermögen im Rahmen eines Zusammenschlusses behält und es nach der Umgründung der Mitunternehmerschaft zur Verfügung stellt, wodurch Sonderbetriebsvermögen entsteht. Es gibt keine Notwendigkeit für die Nachversteuerung in diesem Fall.¹⁹⁴

Falls Wirtschaftsgüter aufgrund von Einbringungen gemäß § 16 Abs 5 Z 4 des UmgrStG verschoben werden, so wird der IFB nicht gewinnerhöhend aufgelöst.¹⁹⁵

Beispiel 13

Die Anton-GmbH hat zwei Teilbetriebe - im Folgenden werden diese als TB1 und TB2 dargestellt - und bringt zum Stichtag 31.12.2023 den TB1 in die Berta-GmbH nach Art III UmgrStG ein. Eine zum TB1 gehörende Maschine, für die der § 11 EStG in Anspruch genommen wurde, soll in TB2 verbleiben. Die Anschaffung der Maschine erfolgte am 01.06.2023.¹⁹⁶

Grundsätzlich endet die Behaltefrist für die Maschine erst am 01.06.2027, dennoch führt die Zuordnung der Maschine zum TB2 keine Nachversteuerung aus, da das Wirtschaftsgut im Betriebsvermögen der Anton-GmbH bleibt und die Behaltefrist somit bei der Anton-GmbH auch weiterläuft.

Es gibt keine Nachversteuerung gemäß § 16 Abs 5 Z 4 UmgrStG, da die Wirtschaftsgüter nur zwischen verschiedenen Teilen des Betriebsvermögens verschoben werden. Dies gilt auch für den Fall, dass Wirtschaftsgüter im Sonderbetriebsvermögen bei einer teilweisen Einbringung eines Mitunternehmeranteils oder bei der gesamten Einbringung eines Mitunternehmeranteils im Betrieb des Einbringenden zurückgehalten werden.¹⁹⁷

Die Körperschaften nach § 7 Abs 3 KStG können ein Wirtschaftsgut nach den Vorschriften des § 16 Abs 5 Z 4 UmgrStG auch dann zurückbehalten, wenn deren

¹⁹³ UmgrStR Rz 923a.

¹⁹⁴ Hirschler/Leo, Update Umgründungen (31).

¹⁹⁵ UmgrStR Rz 926e.

¹⁹⁶ Seiser, Gewinn- und Investitionsfreibetrag bei Umgründungen, BBl 2023 H 2 (2).

¹⁹⁷ Hirschler/Leo, Update Umgründungen (31).

gesamter Betrieb eingebracht wird.¹⁹⁸ In diesem Fall stellt sich die Frage, ob die Zurückbehaltung eines Wirtschaftsgutes, für das § 11 EStG in Anspruch genommen wurde, zu einer Nachversteuerung führt. Die finale Fassung des UmgrStR-WE geht in diesen Situationen nicht von einer Nachversteuerung aus.¹⁹⁹ Schlussfolgernd führt die Zurückbehaltung eines IFB-Wirtschaftsgutes im Restvermögen einer § 7 Abs 3 KStG-Körperschaft nicht zu einer Nachversteuerung.²⁰⁰

¹⁹⁸ UmgrStR 2002 Rz 926.

¹⁹⁹ *Titz*, Aktuelles zu Umgründungen aus dem UmgrStR-Wartungserlass 2022, RWZ 2022/56 (328).

²⁰⁰ *Uedl*, Aktuelle Praxisfragen zu Umgründungen, SWK 2022, 950 (951).

Conclusio

Seit geraumer Zeit spielen steuerliche Investitionsförderungen eine fulminante Rolle im Wirtschaftsleben Österreichs. Unternehmen haben die Möglichkeit sowohl direkt durch Geld- oder Sachzuwendungen oder aber auch indirekt durch diverse Steuererleichterungen unterstützt zu werden. Im Zuge der ökosozialen Steuerreform 2022 wurden diese indirekten Unterstützungen sehr stark erweitert. Durch die Einführung des altbekannten Investitionsfreibetrages nach § 11 EStG soll die Wirtschaft Österreichs nach einer globalen Covid 19-Pandemie erneut angekurbelt und bestimmte Investitionen attraktiver gemacht werden. Das Gebiet der Fördermaßnahmen ist stark fragmentiert und äußerst unklar. Das Ziel dieser Arbeit war daher, die Auswirkungen des neuen Investitionsfreibetrages und sein Zusammenwirken mit anderen Maßnahmen zur Förderung von Investitionen genauer zu analysieren und erläutern.

Die Unterscheidung zwischen ökologischen und nicht-ökologischen Wirtschaftsgütern ist keine Novität. Bereits in den 90er Jahren gab es einen höheren IFB für lärmarme Fahrzeuge. Aktuell bleibt es abzuwarten, ob sich die angekündigten Prozentsätze im Verlauf des politischen Entscheidungsprozesses noch verändern werden. Des Weiteren werden Bereiche wie die Digitalisierung, Gesundheit/Life-Science und Ökologisierung als besonders förderwürdig betrachtet, da für unkörperliche Wirtschaftsgüter, die grundsätzlich nicht begünstigt sind, ein IFB geltend gemacht werden kann, sofern sie diesen Bereichen zuzuordnen sind. Die Nutzung des § 11 EStG für unkörperliche selbst erstellte Wirtschaftsgüter ist ausgeschlossen, unabhängig davon, ob sie zu einem der drei Kategorien gehören.

Falls die Anschaffung oder Herstellung über mehrere Wirtschaftsjahre dauert, kann der Steuerpflichtige wählen, ob er den IFB bereits von den aktivierten Teilbeträgen der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten, die auf das einzelne Wirtschaftsjahr entfallen, in Anspruch nimmt oder ob er den gesamten IFB erst im Wirtschaftsjahr der Fertigstellung geltend macht. Bei einer Aktivierung der Teilbeträge vor dem 1.1.2023, sind die gesamten AK/HK für den IFB nur gültig, wenn der Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung nach dem 31.12.2022 liegt. Dieser Stichtag nimmt eine wichtige Stellung bei der Geltendmachung des IFB ein, somit stellt sich die Frage, ob der § 11 EStG auf gesamtwirtschaftlicher Ebene zunächst einen gegenläufigen Effekt

erwirkt, wenn nicht unmittelbar notwendige Investitionen des Jahres 2022 auf die nächsten Jahre verschoben werden bzw. wurden, damit der IFB in Anspruch genommen werden kann.

Der Bedarf nach einem Vergleich der Vorteilhaftigkeit bei natürlichen Personen zwischen der Geltendmachung des investitionsbedingtem Gewinnfreibetrag gem. § 10 EStG und des Investitionsfreibetrages gem. § 11 EStG steht außer Frage. Im Falle eines Verlustes ist die Vorteilhaftigkeitsüberprüfung sinnlos, da der invGFB einen Gewinn voraussetzt und der IFB hingegen kann auch in Verlustsituationen beansprucht werden. Obwohl es etliche Gemeinsamkeiten zwischen diesen beiden Paragraphen gibt, herrschen dennoch viele Abweichungen.

Abschließend kann hervorgehoben werden, dass durch die Ein- bzw. Wiedereinführung des Investitionsfreibetrages ein Anreiz für Investitionen geschaffen wurde. Meiner Ansicht nach wurde diese Förderung seitens der Steuerpflichtigen begrüßend aufgenommen. Auslöser für solche Ansichten kann die tatsächliche Erhöhung der Liquidität, welche durch die Nutzung des Investitionsfreibetrages entsteht, sein, da er eine zusätzliche steuerliche Investitionsbegünstigung darstellt. Um eine steueroptimale Berücksichtigung der Maßnahmen zu gewährleisten, ist bei der Erstellung des Jahresabschlusses aufgrund der aufgezeigten Wechselwirkungen mit anderen Begünstigungen eine erhöhte Sorgfalt erforderlich. Um dies zu erreichen, müssen sowohl externe Faktoren wie der Marktzinssatz und die Eigenschaften der gekauften Vermögenswerte (wie betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer, Abschreibungsmethode, gesetzliche Kriterien für Investitionsfreibetrag oder investitionsbedingten Gewinnfreibetrag) als auch interne Faktoren wie der Gewinn in die Entscheidungsfindung einbezogen werden.

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1 Änderung der Einkommenstarifstufen.....	4
Abbildung 2 Einkommenstarifstufe ab 2023	5
Abbildung 3 Änderung der Steuersätze bzw. Steuerbelastungen.....	6
Abbildung 4 Vorteilhaftigkeitsübersicht IFB und invGFB bei Anschaffung eines Wirtschaftsgutes.....	48
Abbildung 5 Reduktion eines Gewinnes iHv EUR 100.000 durch Inanspruchnahme des IFB bzw. invGFB in Abhängigkeit der AK-Höhe eines Wirtschaftsguts.....	49
Abbildung 6 Steuervorteil IFB gegenüber invGFB bei Gewinnhöhe über EUR 100.000 in Abhängigkeit der AK-Höhe eines Wirtschaftsguts	50
Abbildung 7 Vorteilhaftigkeitsvergleiche invGFB vs IFB bei Anschaffung zweier Wirtschaftsgüter.....	53

Tabellenverzeichnis

Tabelle 1 Vergleich § 11 Abs 3 mit der alten Version § 10 Abs 5.....	19
Tabelle 2 Berechnung Beispiel 1	25
Tabelle 3 Vergleich § 11 Abs 4 mit der alten Version § 10 Abs 7	37
Tabelle 4 Vergleich § 11 Abs 5 mit der alten Version § 10 Abs 9.....	40
Tabelle 5 Gewinnfreibetrag gem § 10 Abs 1 Z 2 EStG	45
Tabelle 6 Vorteilhaftigkeit vom IFB und invGFB bei Anschaffung eines Wirtschaftsgutes.....	47
Tabelle 7 Berechnung Beispiel 8	50
Tabelle 8 Berechnung Beispiel 9 ohne Berücksichtigung des IFB.....	51

Literaturverzeichnis

Auer/Winkelbauer, Der Investitionsfreibetrag gem § 11 EStG: Neuigkeiten aus dem EStR-Wartungserlass 2023 und der Öko-IFB-Verordnung, ÖStZ 2023/315 (314).

Bertl/Hirschler, Bilanzsteuerrecht – Frage und Antwort 2021 (53).

Bleyer, Ökosoziale Steuerreform.

Gasselsberger, Die Unternehmensfinanzierung aus der Sicht der Steuerbegünstigungen des Einkommensteuerrechts 1977 (29).

Goertz, Investitionsfreibetrag, DAG 2022/57 (144).

Hirschler/El-Shaer/Inzinger/Sowa/Weinstögl in *Hirschler/Kanduth-Kristen/Zinnöcker/Stückler* (Hrsg.), SWK-Spezial Einkommensteuer 2022.

Hirschler/Leo, ÖStZ 2022, 637 (31).

Hirschler/Leo, Update Umgründungen (31).

Kanduth-Kristen in *Hirschler/Kanduth-Kristen/Zinnöcker/Stückler* (Hrsg.), SWK-Spezial Einkommensteuer 2022 (16).

Kanduth-Kristen/Kampitsch, Inanspruchnahme des Gewinnfreibetrags bei Mitunternehmerschaften anhand von Beispielen, taxlex 2019 (358).

Kanduth-Kristen/Komarek, Erweiterung des Investitionsfreibetrags auf "klimafreundliche Heizungssysteme", immo aktuell 2023 (107).

Karel, Investitionsfreibetrag, BBi 2022 H 9 (2).

Knesl, Öko-IFB-VO und Fossile Energieträger-Anlagen-VO, SWK 2023, 767 (768).

Kunz, Investitionsfreibetrag und vorzeitige Abschreibung, ÖStZ 1972 (40).

Kußmaul/Berens/Klauck, Die steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung durch die Forschungszulage in Österreich, in *Mittelbach-Hörmanseder/Schiebel*, Rechnungswesen und Wirtschaftsprüfung – Festschrift für Romuald Bertl (933).

Mayr, Die Ökosoziale Steuerreform, RdW 2022/107 (122).

Mlcoh/Tumpel in FS Zöchling (2022), Der Investitionsfreibetrag gemäß dem ökosozialen Steuerreformgesetz 2022 im Verhältnis zu anderen Investitionsbegünstigungen (104).

Oyrer/Reindl/Schmaranzer, Ertragsteuerliche Highlights des ökosozialen Steuerreformgesetzes 2022, taxlex 2022/03 (8).

Perl, Steuerrecht für die Praxis 2022 (198).

Petutschnig/Renelt, Ein neuer (Öko-) Investitionsfreibetrag ante portas, taxlex 2022.

Puchinger/Seilern-Aspang, Ökosoziale Steuerreform, Kryptowährung & Co (10).

Reisinger/Titz, Aktuelles zum (Öko-)Investitionsfreibetrag: Öko-IFB-VO und Fossile-Energieträger-Anlagen-VO veröffentlicht, RWZ 2023/33 (170).

Riegler, Unternehmensrechnung und immaterielle Werte, in *Eberhartinger/Fraberger/Hirschler*, FS Bertl (2013), (219 ff).

Sadlo, Die ökosoziale Steuerreform 2022 im Überblick, ÖStZ 2022/1 (4).

Schlager, Highlights aus dem UmgrStR-Wartungserlass 2022, SWK 2022, 1199 (1199).

Seiser, Gewinn- und Investitionsfreibetrag bei Umgründungen, BBI 2023 H 2 (1).

Seiser, Ökologischer Investitionsfreibetrag (Öko-IFB) von 15 % (Teil II),

BBI 2023 H 8 (3).

Sulz, IFB-Wartetastenverluste und Zusammenschluss, SWK 1996, 26.

Titz, Aktuelles zu Umgründungen aus dem UmgrStR-Wartungserlass 2022, RWZ 2022/56 (327).

Uedl, Aktuelle Praxisfragen zu Umgründungen, SWK 2022, 950 (951).

Judikaturverzeichnis

BFH 19.10.2006, III R 6/05 DB 2007, 430.

VwGH 3.5.1983, 82/140254

VwGH 12.6.1991, 90/13/0028.

VwGH 11.3.1992, 90/13/0230.

VwGH 8.3.1994, 93/14/0179.

VwGH 25.2.1997, 97/14/0006.

VwGH 22.6.2001, 2001/13/0021.

VwGH 2.9.2009, 2009/15/0096.

Richtlinien

Einkommensteuerrichtlinien 2000.

Körperschaftsteuerrichtlinien 2013.

Umgründungssteuerrichtlinien 2002.

Kommentare

Doralt, EStG Kommentar Teil 1 (1990) § 10.

Heinrich in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG¹⁸ § 10 (2016) Rz 63.

Hügel in *Hügel/Mühlehner/Hirschler*, Umgründungssteuergesetz (1999) § 3
UmgrStG.

Jakom/Kanduth-Kristen, EStG¹⁶ § 8.

Kanduth-Kristen in *Jakom*, EStG¹⁴ (2021) § 10.

Kirchmayr/Wimmer in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²¹ § 8 Tz 8 ff.

Lachmayr in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²³ § 23a.

Peth in *Wiesner/Grabner/Wanke*, EStG § 10 (2016).

Schmidt/Usinger in Beck'scher Bilanz-Kommentar¹² (2020) § 248.

Schögl/Wiesner/Nolz/Kohler, Einkommensteuergesetz 1972⁹ (1988) § 10.

Schubert/Pokorny/Schuch/Quantschnigg, Einkommensteuer-Handbuch² (1985) § 10
EStG.

Walter in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG⁴ (1999) § 10a.

Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 108e.

Winkler in *Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke*, EStG § 8.

Zorn in *Hofstätter/Reichel*, EStG²⁹ (2002) § 10a.

Regierungsvorlagen und Ausschussberichte

BGBI 1971/370.

BGBI 1993/818.

BGBI 2006/101.

BGBI I 2020/96.

BGBI I 2022/10.

BGBI I 2023/31.

BGBI II 2023/156.

ErlRV 311 BlgNR 21. GP 167.

ErlRV 474 BlgNR 13. GP 61.

ErlRV 1293 BlgNr 27. GP 1 ff.

ErlRV 2086 BlgNR 27. GP 11

Sonstige Quellen

AFRAC, Diskussionspapier „Modernisierung der Rechnungslegung“ (2008), Rz 21.

Anhang 1 der Förderungsrichtlinie „COVID-19-Investitionsprämie für Unternehmen“.

Anhang 2 der Förderungsrichtlinie „COVID-19-Investitionsprämie für Unternehmen“.

Anhang 3 der Förderungsrichtlinie „COVID-19-Investitionsprämie für Unternehmen“.

Bundesministerium für Finanzen, Bericht der Bundesregierung gemäß § 47 Abs. 3

BHG 2013 Förderungsbericht 2021 (2022).