

Zur steuerlichen Anerkennung von Rückstellungen für Rückbauverpflichtungen bei Bergbahnbetrieben siehe den Beitrag von Michaela Fellinger und Magdalena Haring in SWK 7/2013, 377.

Gewinnfreibetrag¹⁾

§ 10. (1) Bei natürlichen Personen kann bei der Gewinnermittlung eines Betriebes ein Gewinnfreibetrag nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen gewinnmindernd geltend gemacht werden:

1. Bemessungsgrundlage für den Gewinnfreibetrag ist der Gewinn, ausgenommen
 - Veräußerungsgewinne (§ 24),
 - Einkünfte im Sinne des § 27 Abs. 2 Z 1 und 2, auf die der besondere Steuersatz des § 27a Abs. 1 angewendet wird.
2. Der Gewinnfreibetrag beträgt:

– Für die ersten 175 000 Euro der Bemessungsgrundlage	13%,
– für die nächsten 175 000 Euro der Bemessungsgrundlage	7%,
– für die nächsten 230 000 Euro der Bemessungsgrundlage	4,5%,
insgesamt somit höchstens 45 350 Euro im Veranlagungsjahr.	
3. Bis zu einer Bemessungsgrundlage von 30 000 Euro, höchstens daher mit 3 900 Euro, steht der Gewinnfreibetrag dem Steuerpflichtigen für jedes Veranlagungsjahr einmal ohne Investitionserfordernis zu (Grundfreibetrag).
4. Übersteigt die Bemessungsgrundlage 30 000 Euro, steht ein investitionsbedingter Gewinnfreibetrag insoweit zu, als er durch Anschaffungs- oder Herstellungskosten begünstigter Wirtschaftsgüter gemäß Abs. 3 gedeckt ist.
5. Der investitionsbedingte Gewinnfreibetrag kann für das Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung begünstigter Wirtschaftsgüter (Abs. 3) geltend gemacht werden. Er ist mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten begrenzt. Die Absetzung für Abnutzung wird dadurch nicht berührt.
6. Wird der Gewinn nach § 17 oder einer darauf gestützten Pauschalierungsverordnung ermittelt, steht nur der Grundfreibetrag nach Z 3 zu. Ein investitionsbedingter Gewinnfreibetrag kann nicht geltend gemacht werden.
7. Erzielt der Steuerpflichtige Einkünfte aus mehreren Betrieben und übersteigt die Bemessungsgrundlage in Summe den Betrag von 175 000 Euro, ist wie folgt vorzugehen:
 - Es ist auf Basis der Bemessungsgrundlage das höchstmögliche Ausmaß des dem Steuerpflichtigen insgesamt zustehenden Gewinnfreibetrages nach Z 2 zu ermitteln und ein Durchschnittssatz (Gewinnfreibetrag dividiert durch die Bemessungsgrundlage) zu bilden.
 - Dieser Gewinnfreibetrag ist unter Anwendung des Durchschnittssatzes auf die einzelnen Betriebe aufzuteilen.
 - Danach ist der Grundfreibetrag nach Wahl des Steuerpflichtigen zuzuordnen; wird von diesem Wahlrecht nicht Gebrauch gemacht, ist der Grundfreibetrag im Verhältnis der Gewinne zuzuordnen.

Betriebe, deren Gewinn pauschal ermittelt wird, können höchstens mit einem Gewinn von 30 000 Euro bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage berücksichtigt werden.

(2) Bei Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind, können nur die Gesellschafter den Gewinnfreibetrag im Sinne des Abs. 1 in Anspruch nehmen. Sowohl der Grundfreibetrag als auch der investitionsbedingte Gewinnfreibetrag, höchstens jedoch 45 350 Euro (Abs. 1), sind bei den Mitunternehmern mit einem der Gewinnbeteiligung entsprechenden Teilbetrag anzusetzen. Hält der Mitunternehmer die Beteiligung im Betriebsvermögen eines Betriebes, kann der Gewinnfreibetrag nur bei Ermittlung des Gewinnes dieses Betriebes berücksichtigt werden.

(3) Begünstigte Wirtschaftsgüter im Sinne des Abs. 1 Z 4 sind:

1. Nicht unter Abs. 4 fallende abnutzbare körperliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens mit einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von mindestens vier Jahren, die inländischen Betrieben oder inländischen Betriebsstätten zuzurechnen sind, wenn der Betrieb oder die Betriebsstätte der Erzielung von Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 dient. Dabei gelten Wirtschaftsgüter, die auf Grund einer entgeltlichen Überlassung überwiegend außerhalb eines Mitgliedstaates der Europäischen Union oder eines Staates des Europäischen Wirtschaftsraumes eingesetzt werden, nicht einem inländischen Betrieb oder einer inländischen Betriebsstätte als zugerechnet.
2. Wohnbauanleihen, die dem Anlagevermögen eines inländischen Betriebes oder einer inländischen Betriebsstätte ab dem Anschaffungszeitpunkt mindestens vier Jahre gewidmet werden, vorbehaltlich Abs. 5 Z 2 und Z 3. Wohnbauanleihen sind Wandelschuldverschreibungen, die von
 - a) Aktiengesellschaften im Sinne des § 1 Abs. 2 des Bundesgesetzes über steuerliche Sondermaßnahmen zur Förderung des Wohnbaus, BGBl. Nr. 253/1993, in der jeweils geltenden Fassung, oder von
 - b) diesen vergleichbaren Aktiengesellschaften mit Sitz in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Staat, mit dem eine umfassende Amtshilfe besteht,ausgegeben worden sind und der Förderung des Wohnbaus in Österreich entsprechend den Vorschriften des Bundesgesetzes über steuerliche Sondermaßnahmen zur Förderung des Wohnbaus, BGBl. Nr. 253/1993, in der jeweils geltenden Fassung, dienen.²⁾

(4) Für folgende Wirtschaftsgüter kann ein investitionsbedingter Gewinnfreibetrag nicht gewinnmindernd geltend gemacht werden:

- Personen- und Kombinationskraftfahrzeuge, ausgenommen Fahrschulkraftfahrzeuge sowie Kraftfahrzeuge, die zu mindestens 80% der gewerblichen Personbeförderung dienen.
- Luftfahrzeuge.
- Geringwertige Wirtschaftsgüter, die gemäß § 13 abgesetzt werden.

- Gebrauchte Wirtschaftsgüter.
- Wirtschaftsgüter, die von einem Unternehmen erworben werden, das unter beherrschendem Einfluss des Steuerpflichtigen steht.
- Wirtschaftsgüter, für die eine Forschungsprämie gemäß § 108c in Anspruch genommen wird.

(5) Scheiden Wirtschaftsgüter, für die der investitionsbedingte Gewinnfreibetrag 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:

1. Der investitionsbedingte Gewinnfreibetrag ist insoweit gewinnerhöhend anzusetzen. Der gewinnerhöhende Ansatz hat im Jahr des Ausscheidens oder des Verbringens zu erfolgen.
2. Im Fall des Ausscheidens von Wohnbauanleihen unterbleibt insoweit der gewinnerhöhende Ansatz, als im Jahr des Ausscheidens begünstigte Wirtschaftsgüter im Sinne des Abs. 3 Z 1, die die Voraussetzungen für den Freibetrag erfüllen, angeschafft oder hergestellt werden (Ersatzbeschaffung). Auf den Fristenlauf des angeschafften oder herstellten Wirtschaftsgutes wird die Behaltestdauer der ausgeschiedenen Wohnbauanleihe angerechnet. Die Frist kann jedoch nicht vor jedem Zeitpunkt enden, zu dem die Frist für die ausgeschiedene Wohnbauanleihe geendet hätte.³⁾ Soweit Wirtschaftsgüter der Ersatzbeschaffung dienen, kann ein Freibetrag nicht in Anspruch genommen werden. Wirtschaftsgüter, die der Ersatzbeschaffung dienen, sind als solche im Verzeichnis gemäß Abs. 7 Z 2 auszuweisen.
3. Werden Wohnbauanleihen, für die ein investitionsbedingter Gewinnfreibetrag in Anspruch genommen wurde, vorzeitig getilgt, können zur Vermeidung einer Nachversteuerung anstelle begünstigter körperlicher Wirtschaftsgüter innerhalb von zwei Monaten nach der vorzeitigen Tilgung auch Wohnbauanleihen angeschafft werden (Wohnbauanleihenersatzbeschaffung). In den ersatzbeschafften Wohnbauanleihen setzt sich der Lauf der Frist gemäß Abs. 3 hinsichtlich der vorzeitig getilgten Wohnbauanleihen unverändert fort. Soweit Wohnbauanleihen der Ersatzbeschaffung dienen, kann ein investitionsbedingter Gewinnfreibetrag nicht in Anspruch genommen werden. Wohnbauanleihen, die der Ersatzbeschaffung dienen, sind im Verzeichnis gemäß Abs. 7 Z 2 als solche auszuweisen.⁴⁾

Im Falle des Ausscheidens eines Wirtschaftsgutes infolge höherer Gewalt oder beordrlichen Eingriffs unterbleibt der gewinnerhöhende Ansatz.

(6) Im Falle der Übertragung eines Betriebes ist der gewinnerhöhende Ansatz (Abs. 5) beim Rechtsnachfolger dann vorzunehmen, wenn die Wirtschaftsgüter, für die der investitionsbedingte Gewinnfreibetrag geltend gemacht worden ist, vor Ablauf der Frist ausscheiden oder in das Ausland (Abs. 5) verbracht werden.⁵⁾

(7) Voraussetzungen für die Geltendmachung des investitionsbedingten Gewinnfreibetrages (Abs. 1 Z 4) sind:

1. Der investitionsbedingte Gewinnfreibetrag wird in der Einkommensteuererklärung oder Feststellungserklärung an der dafür vorgesehenen Stelle ausgewiesen. Der Ausweis hat getrennt zu erfolgen für
 - jenen Teil des investitionsbedingten Gewinnfreibetrages, der durch körperliche Anlagegüter gedeckt ist, und
 - jenen Teil des investitionsbedingten Gewinnfreibetrages, der durch Wohnbauanleihen gedeckt ist.⁶⁾
2. Begünstigte körperliche Wirtschaftsgüter, die der Deckung eines investitionsbedingten Gewinnfreibetrages dienen, sind im Anlageverzeichnis bzw. in der Anlagenkartei auszuweisen. Wohnbauanleihen sind für jeden Betrieb in einem gesonderten Verzeichnis auszuweisen. In diesen Verzeichnissen ist für jedes Wirtschaftsgut anzugeben, in welchem Umfang die Anschaffungs- oder Herstellungskosten zur Deckung des investitionsbedingten Gewinnfreibetrages beitragen. Die Verzeichnisse sind der Abgabenbehörde auf Verlangen vorzulegen. Die Antragstellung oder eine Berichtigung der Verzeichnisse ist bis zur Rechtskraft des betreffenden Einkommensteuerbescheides oder Feststellungsbescheides möglich.⁷⁾

[BGBl I 13/2014]

Zu § 10 in der Fassung seit 2010:

1) § 10 Abs. 1 wird durch das 1. StabG 2012, BGBl. I 22/2012, neu gefasst und ist erstmalig bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2013 anzuwenden. Geplant war, dass ab der Veranlagung für das Kalenderjahr 2017 § 10 in der Fassung vor dem 1. Stabilitätsgesetz 2012, BGBl. I Nr. 22/2012, wieder anzuwenden ist. Durch das AbgÄG 2014, BGBl. I 13/2014, wurde aber die Befristung in § 124b Z 214 aufgehoben. Korrespondierend zur Besteuerung sonstiger Bezüge im Rahmen des Jahressechstels (§ 67 Abs. 1 und 2, Solidarabgabe) soll die für die Jahre 2013 bis 2016 beim Gewinnfreibetrag eingeführte Staffelung auch über das Jahr 2016 hinaus weiter gelten. Die bisher in § 124b Z 214 vorgesehene Befristung entfällt daher.

Vorauszahlungen gemäß § 45 für die Kalenderjahre ab 2013 sind unter Zugrundelegung des § 10 in der Fassung des 1. Stabilitätsgesetzes 2012, BGBl. I Nr. 22/2012, zu berechnen. Im § 10 Abs. 1 Z 1 erfolgte noch eine kleine Änderung durch das AbgÄG 2012, BGBl. I 112/2012.

Korrespondierend zur Änderung bei der Besteuerung sonstiger Bezüge im Rahmen des Jahressechstels (§ 67 Abs. 1 und 2) soll auch beim Gewinnfreibetrag eine Änderung durch eine Staffelung des Prozentsmaßes erfolgen: Der Gewinnfreibetrag soll bis zu einer Bemessungsgrundlage von 175.000 Euro (unverändert) 13% betragen. Überschreitet die Bemessungsgrundlage diesen Betrag, soll für den Überschreitungsbetrag, abhängig von der Höhe der Überschreitung, ein reduzierter Gewinnfreibetrag zustehen: für einen Überschreitungsbetrag bis 175.000 Euro 7% und für weitere 230.000 Euro 4,5%. Abweichend von der bisherigen Regelung, die ein maximales Ausmaß des Gewinnfreibetrages von 100.000 Euro vorsah (dies entspricht einem maximalen begünstigten Gewinn von 769.230 Euro), soll der Gewinnfreibetrag in den Jahren ab 2013 somit nur für Gewinne bis zu 580.000 Euro zustehen. Unter Zugrundelegung der Prozentstaffelung ergibt sich damit ein Maximalausmaß von 45.350 Euro.

Analog zur Behandlung von Gewinnen und Verlusten aus der Realisierung von betrieblichen Kapitalanlagen sollen auch Gewinne und Verluste betreffend betriebliche Grundstücke in die Bemessungsgrundlage für den Gewinnfreibetrag einbezogen werden. Substanzgewinne aus Veräußerungen, Entnahmen und Zuschreibungen erhöhen daher stets die Bemessungsgrundlage für den Gewinnfreibetrag, während andererseits die zur Hälfte tarifsteuerpflichtigen Substanzverluste die Bemessungsgrundlage vermindern.

Zum Gewinnfreibetrag bei abweichendem Bilanzstichtag siehe den Beitrag von *Michaela Fellinger* in SWK 6/2011, S 36. Zum Gewinnfreibetrag bei Personengesellschaften siehe den Beitrag von *Wolfgang Steirer* und *Verena Schroeder* in SWK 17/18/2011, S 699. Zum Gewinnfreibetrag und einer nachfolgenden Einbringung siehe den Artikel von *Hans Blasina* in SWK 27/2013, 1201.

2) Fassung des § 10 Abs. 3 Z 2 durch das AbgÄG 2014, BGBl. I 13/2014, für Wirtschaftsjahre, die nach dem 30. Juni 2014 enden. Der investitionsbedingte Gewinnfreibetrag stellt eine Investitionsbegünstigung dar. Als solche verfolgt er die Zielsetzung, die Nachfrage nach Investitionsgütern anzuregen und damit die Wirtschaft zu stimulieren. Bislang wurden im Rahmen des § 10 nicht nur Realinvestitionen, sondern auch Wertpapieranschaffungen gefördert. Letztere führen zu einer Erhöhung der Eigenkapitalbasis von Unternehmen, das eigentlich angestrebte Förderziel wird damit aber nur mittelbar erreicht.

In Zukunft soll die Begünstigung des § 10 auf den Erwerb körperlicher Wirtschaftsgüter ausgerichtet werden. Wertpapieranschaffungen mit Ausnahme der Wohnbauanleihen sollen daher aus dem Kreis der begünstigten Wirtschaftsgüter für den Gewinnfreibetrag ausgenommen werden.

Dies soll für alle Wirtschaftsjahre gelten, die nach dem 30. Juni 2014 enden. Damit wird einerseits sichergestellt, dass Steuerpflichtige, die für die Geltendmachung eines investitionsbedingten Gewinnfreibetrages Wertpapiere anzuschaffen beabsichtigten, noch ausreichend Zeit haben, um Alternativinvestitionen zu tätigen. Andererseits wird sichergestellt, dass bei einem abweichenden Wirtschaftsjahr, das vor dem 1. Juli 2014 endet, bereits erfolgte Wertpapierinvestitionen noch für den investitionsbedingten Gewinnfreibetrag im Veranlagungszeitraum 2014 berücksichtigt werden können.

3) Fassung des § 10 Abs. 5 Z 2 erster bis dritter Satz durch das AbgÄG 2014, BGBl. I 13/2014. § 10 Abs. 5 Z 2 und 3 in der Fassung vor dem Bundesgesetz BGBl. I Nr. 13/2014 sind für Wertpapiere, die in vor dem 1. Juli 2014 endenden Wirtschaftsjahren angekauft wurden, weiter anzuwenden. Ungeachtet der Neuregelung sollen in früheren Wirtschaftsjahren zur Deckung des Gewinnfreibetrages dieser Jahre angeschaffte Wertpapiere weiterhin nachversteuerungshängig bleiben. Im Falle des vorzeitigen Ausscheidens solcher Wertpapiere soll auch weiterhin die Möglichkeit bestehen, durch Ersatzbeschaffung von begünstigten körperlichen Wirtschaftsgütern eine Nachversteuerung zu vermeiden.

Die Möglichkeit, im Falle der vorzeitigen Tilgung von Wertpapieren die Nachversteuerung durch Anschaffung anderer Wertpapiere zu vermeiden, bleibt bestehen.

Die Fassung der Z 2 lautete vorher wie folgt:

Im Falle des Ausscheidens von Wertpapieren gemäß § 14 Abs. 7 Z 4 unterbleibt insoweit der gewinnerhöhende Ansatz, als im Jahr des Ausscheidens begünstigte Wirtschaftsgüter im Sinne des Abs. 3 Z 1, die die Voraussetzungen für den Freibetrag erfüllen, angeschafft oder hergestellt werden (Ersatzbeschaffung). Auf den Fristenlauf des angeschafften oder hergestellten Wirtschaftsgutes wird die Behaltesdauer des ausgeschiedenen Wertpapiers angerechnet. Die Frist kann jedoch nicht vor jenem Zeitpunkt enden, zu dem die Frist für das ausgeschiedene Wertpapier geendet hätte. Soweit Wirtschaftsgüter der Ersatzbeschaffung dienen, kann ein Freibetrag nicht in Anspruch genommen werden. Wirtschaftsgüter, die der Ersatzbeschaffung dienen, sind als solche im Verzeichnis gemäß Abs. 7 Z 2 auszuweisen.

4) Fassung des § 10 Abs. 5 Z 3 durch das AbgÄG 2014, BGBl. I 13/2014. § 10 Abs. 5 Z 2 und 3 in der Fassung vor dem Bundesgesetz BGBl. I Nr. 13/2014 sind für Wertpapiere, die in vor dem 1. Juli 2014 endenden Wirtschaftsjahren angeschafft wurden, weiter anzuwenden. Die Fassung der Z 3 lautete vorher wie folgt:

Werden Wertpapiere, für die ein investitionsbedingter Gewinnfreibetrag in Anspruch genommen wurde, vorzeitig getilgt, können zur Vermeidung einer Nachversteuerung anstelle begünstigter körperlicher Wirtschaftsgüter innerhalb von zwei Monaten nach der vorzeitigen Tilgung auch Wertpapiere gemäß § 14 Abs. 7 Z 4 angeschafft werden (Wertpapierersatzbeschaffung). In den ersatzbeschafften Wertpapieren setzt sich der Lauf der Frist gemäß Abs. 3 hinsichtlich der vorzeitig getilgten Wertpapiere unverändert fort. Soweit Wertpapiere der Ersatzbeschaffung dienen, kann ein investitionsbedingter Gewinnfreibetrag nicht in Anspruch genommen werden. Wertpapiere, die der Ersatzbeschaffung dienen, sind im Verzeichnis gemäß Abs. 7 Z 2 als solche auszuweisen.

5) **§ 10 Abs. 6** wird durch das 1. StabG 2012, BGBl. I 22/2012, neu gefasst und ist erstmalig bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2013 anzuwenden.

6) In **§ 10 Abs. 7** wird durch das AbgÄG 2014, BGBl. I 13/2014, für Wirtschaftsjahre, die nach dem 30. Juni 2014 enden im ersten Satz der Verweis „Abs. 1 Z 3“ durch den Verweis „Abs. 1 Z 4“ ersetzt. In § 10 Abs. 7 Z 1 wird durch das AbgÄG 2014, BGBl. I 13/2014 für Wirtschaftsjahre, die nach dem 30. Juni 2014 enden, das Wort „Wertpapiere“ durch das Wort „Wohnbauanleihen“ ersetzt.

7) Fassung des **§ 10 Abs. 7 Z 2** durch das AbgÄG 2014, BGBl. I 13/2014, für Wirtschaftsjahre, die nach dem 30. Juni 2014 enden. Durch das Ausscheiden von Wertpapieren als begünstigte Wirtschaftsgüter kann die Bestimmung über den nach körperlichen Wirtschaftsgütern und Wertpapieren getrennten Ausweis des investitionsbedingten Gewinnfreibetrages in Abs. 7 entfallen.

Dies gilt auch für das Erfordernis eines eigenen Verzeichnisses für die zur Deckung des investitionsbedingten Gewinnfreibetrages angeschafften oder hergestellten Wirtschaftsgüter. Diese sollen im Anlageverzeichnis bzw. in der Anlagekartei nach § 7 Abs. 3 auszuweisen sein. Dabei soll – wie bisher – auch der Umfang der zur Deckung des investitionsbedingten Gewinnfreibetrages verwendeten Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzugeben sein. Verzeichnisse nach § 10 Abs. 7 Z 2 in der Fassung vor dem Abgabenänderungsgesetz 2014 sind weiterhin aufzubewahren und auf Verlangen der Abgabenbehörde vorzulegen.