JOHANNES KEPLER UNIVERSITÄT LINZ | JKU

# VO Bilanzsteuerrecht (2. Termin)

Univ. Ass. Mag. Thomas Bieber

# Terminübersicht

| | |
|---|---|
| **1. Termin** | **Mi, 20.10.10, 15:30-18:45 (HS 3)** |
| **2. Termin** | **Mi, 27.10.10, 15:30-18:45 (HS 3)** |
| **3. Termin** | **Mi, 3.11.10, 15.30-18:45 (HS 3)** |
| **Klausur** | **Fr, 19.11.10, 16:15-17:15 (HS 6)** |

# Ziele

- Sie sollen nach diesem Termin
  - die Bilanzierung von immateriellen Wirtschaftsgütern vornehmen können
  - den Firmenwert bei Übernahme eines Betriebes berechnen können
  - die unternehmens- und steuerrechtliche Abschreibung des Firmenwerts vornehmen können
  - wissen, dass für Gebäude besondere Ermittlungsvorschriften hinsichtlich der Anschaffungskosten bestehen (Stichwort: Abbruchkosten)
  - wissen, dass für Gebäude steuerlich besondere AfA-Sätze gelten
  - die Bilanzierung von Fahrzeugen vornehmen können
  - die Bilanzierung von Beteiligungserträgen vornehmen können

# Themenübersicht

- Wiederholung des 1. Termin
- Immaterielle Wirtschaftsgüter
- Bebaute Grundstücke
- PKW
- Beteiligungserträge

# Immaterielle Wirtschaftsgüter

# Immaterielle Wirtschaftsgüter (1)

- Konzessionen (zB Wegerechte, Wassernutzungsrechte, etc), gewerbliche Schutzrechte (zB Patentrechte nach dem PatentG, Rechte nach dem MusterschutzG, etc), Lizenzen
- **Aktivierungsverbot** im UGB und EStG
  - § 197 Abs 2 UGB: Für immaterielle Gegenstände des Anlagevermögens, die **nicht entgeltlich erworben** wurden, darf ein Aktivposten nicht angesetzt werden.
  - § 4 Abs 1 vorletzter Satz EStG: Für unkörperliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens darf ein Aktivposten **nur** angesetzt werden, **wenn** sie **entgeltlich erworben** worden sind.
  - Originärer Firmenwert
- **Achtung**: Selbsterstellte Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens sind aufgrund des Vollständigkeitsgebotes des § 196 Abs 1 UGB zwingend zu aktivieren.

# Immaterielle Wirtschaftsgüter (2)

- Beispiel 1
  - Die A-AG konnte für die Entwicklung eines Computerprogramms ein Patent anmelden (Verkehrswert des Patents: € 500.000; Entwicklungskosten: € 300.000)
- Beispiel 2
  - Die A-AG hat eine Lizenz zur Produktion von Minichips für € 200.000 von einem japanischen Unternehmen erworben.

# Immaterielle Wirtschaftsgüter (3)

- Firmenwert
- Der Firmenwert drückt jene Werte eines Unternehmens aus, die nicht bilanzierungsfähig sind
  - Qualität der Lieferantenbeziehungen, Kundenstamm, Marktstellung, etc
- Firmenwert im Unternehmensrecht
  - § 203 Abs 5 UGB idF vor RÄG 2010 (bis 31.12.2009): Aktivierungswahlrecht für den derivativen Firmenwert
  - § 203 Abs 5 UGB idF seit RÄG 2010 (seit 1.1.2010): Aktivierungspflicht für den derivativen Firmenverbot
  - § 203 Abs 5 UGB: Als Firmenwert **ist** der Unterschiedsbetrag angesetzt werden, um den die Gegenleistung für die Übernahme eines Betriebes die **Werte** der einzelnen Vermögensgegenstände abzüglich der Schulden **im Zeitpunkt der Übernahme** übersteigt. Die Abschreibung des Geschäfts(Firmen)werts ist planmäßig auf die Geschäftsjahre, in denen er voraussichtlich genutzt wird, zu verteilen.
  - Aktivierungsverbot für den originären Firmenwert

Seit 1.1.2010: Aktivierungspflicht [„ist“]

# Immaterielle Wirtschaftsgüter (4)

- Firmenwert im Steuerrecht
  - § 6 Z 1 zweiter Satz iVm § 8 Abs 3 EStG: Bei Land- und Forstwirten und bei Gewerbetreibenden **gilt** der Firmenwert als abnutzbares Anlagevermögen […] Die Anschaffungskosten eines Firmenwertes […] sind gleichmäßig verteilt **auf 15 Jahre abzusetzen**.
  - Die Halbjahresregelung des § 7 Abs 2 EStG ist anzuwenden (EStR Rz 3191)
  - Bei § 5-Ermittler kommt es zur MWR, wenn für den aktivierten Firmenwert eine kürzere Nutzungsdauer als 15 Jahre festgesetzt wird
  - Aktivierungsverbot für den originären Firmenwert

# Immaterielle Wirtschaftsgüter (5)

- Beispiel Firmenwert
  - Die A-GmbH hat einen Betrieb von der B-GmbH gekauft. Die Übernahmebilanz des Betriebes hat folgendes Aussehen.

| | | | |
|---|---|---|---|
| AV | 15.000 | EK | 20.000 |
| UV | 10.000 | Schulden | 5.000 |

  - Im AV sind stille Reserven iHv 8.000 enthalten. Der Kaufpreis des Betriebes beträgt a) 30.000, b) 20.000.
  - Firmenwert?

# Bebaute Grundstücke

# Aufteilung der Anschaffungskosten (1)

- Der bebaute Grund und Boden ist in der Bilanz **getrennt** vom Gebäude anzusetzen.
- Aufteilung der Anschaffungskosten auf den Grund und Boden und das Gebäude
  - Nur das Gebäude unterliegt einer Abnutzung.
- Wertänderungen des Grund und Bodens sind bei der Gewinnermittlung gemäß § 5 Abs 1 EStG zu berücksichtigen. Dafür kommen insbesondere in Betracht
  - Umweltveränderungen wie Verkehrslärm,
  - Verschlechterung der Verkehrsverhältnisse,
  - behördliche Maßnahmen wie Umwidmungen und
  - Veränderungen des wirtschaftlichen Umfelds.
- Da im Rahmen der Gewinnermittlung nach § 4 Abs 1 EStG nur der auf das Gebäude entfallende Gewinn der Steuerpflicht unterliegt, ist der Veräußerungserlös auf Grund und Boden sowie auf das Gebäude aufzuteilen.

# Aufteilung der Anschaffungskosten (2)

**Grundstücke**

| **„nackter“ Grund und Boden** | **Bebauter Teil (Gebäude)** |
| --- | --- |
| Unbegrenzte ND<br>Keine planmäßige AfA<br>Eventuell außerplanmäßige AfA | Begrenzte ND<br>planmäßige AfA<br>Eventuell außerplanmäßige AfA |

# Abbruchkosten (EStR Rz 2618)

- **Erwerb eines abbruchreifen Gebäudes**: Abbruchkosten gehören mit dem Kaufpreis zu den Anschaffungskosten des Grund und Bodens (VwGH 18.05.1962, 2221/61). Abbruchreif ist ein Gebäude, wenn es aus objektiven wirtschaftlichen oder technischen Gründen nicht sinnvoll saniert werden kann (vgl. VwGH 27.04.2005, 2000/14/0110).
- **Erwerb eines noch verwendbaren Gebäudes in der Absicht, es abzureißen**: Abbruchkosten und Restbuchwert des Gebäudes gehören zu den Herstellungskosten des neuen Gebäudes (so genannte Opfertheorie, VwGH 15.5.1968, 0337/67, VwGH 15.2.1994, 93/14/0175).
- **Abbruch eines noch verwendbaren Gebäudes, das nicht in Abbruchabsicht erworben wurde und schon längere Zeit zum Betriebsvermögen gehört bzw. dem Betrieb gedient hat:** Abbruchkosten und Restbuchwert sind sofort abzugsfähig (VwGH 25.1.2006, 2003/14/0107).
- **Abbruch eines schon lange zum Betriebsvermögen gehörenden baufälligen (einsturzgefährdeten) Gebäudes zur Herstellung eines unbebauten Grundstückes**: Abbruchkosten und Restbuchwert sind sofort abzugsfähig.

# AfA für Gebäude (1)

**Abschreibung von Gebäuden**

- **Unternehmensrecht**
  - Voraussichtliche ND
- **Steuerrecht (§ 8 Abs 1 EStG)**
  - Ohne Nachweis der ND
  - **3% AfA**: Gebäude dient mind 80% der unmittelbaren Betriebsaus. eines LuF oder Gewerbetreibenden
  - **2,5% AfA**: Gebäude dient unmittelbar dem Betrieb einer Bank oder Versicherung
  - **2% AfA**: Gebäude dient anderen betrieblichen Zwecken (Verwaltung, Sporteinrichtungen, …)

# AfA für Gebäude (2)

- Begünstigte Abschreibungsmöglichkeit für denkmalgeschützte Betriebsgebäude gem § 8 Abs 2 EStG
  - AfA-Satz 10%
- AfA-Satz bei gemischter, betrieblicher Verwendung
  - Wird ein Gebäude gleichzeitig für betriebliche und nichtbetriebliche Zwecke verwendet, so sind dem jeweiligen Nutzungsausmaß entsprechend mehrere AfA-Sätze anzuwenden = AfA-Mischsatz
  - Beispiel 1: Ein Gebäude dient zu 60% der Lagerung von Waren und zu 40% der eigenen Verwaltung (Lohnbüro). **AfA-Satz?**
  - Beispiel 2: Ein Gebäude dient dem Betrieb eines Unternehmens zu 60% für den Handel und zu 40% für Bankgeschäfte mit weniger als 80% Kundenverkehr. **AfA-Satz?**

# AfA für Gebäude (3)

- Beispiel
  - Die X-GmbH betreibt seit 1.6.X4 eine Sporthalle für ihre Beschäftigten. Die AK für das Grundstück betrugen 1.000.000. Die Herstellungskosten der Sporthalle betrugen 2.000.000. Die Nutzungsdauer wurde mit 30 Jahren angesetzt.
  - Da die Y-GmbH, die Eigentümerin eines unbebauten Grundstücks ist, seit geraumer Zeit ein Grundstück für die Freizeitgestaltung ihrer Mitarbeiter sucht und die Sporthalle der X-GmbH zu klein war, beschlossen die beiden Gesellschaften am 16.10.X8 einen Tausch der Sporthalle gegen das Grundstück.
  - Die Anschaffungskosten des unbebauten Grundstücks betrugen 1.400.000. Der gemeine Wert des unbebauten Grundstücks beträgt 2.000.000. Der gemeine Wert der Sporthalle beträgt 1.800.000
  - **Steuerrechtliche Beurteilung des Sachverhalts aus Sicht der X-GmbH?**

# Ü 3.1

- Die C-GmbH erwarb mit 10. Juli X8 ein Grundstück, welches mit einer funktionsfähigen Lagerhalle bebaut war (Grundanteil: 70%).
- Der Kaufpreis beträgt EUR 900.000,-- und wurde am 12. August X8 entrichtet. Die Notariatskosten iHv EUR 6.000,--, die Grunderwerbsteuer in Höhe von EUR 31.500,-- und die Grundbuchseintragungsgebühren iHv EUR 2.000,-- wurden erst im Dezember X8 entrichtet.
- Zur Herstellung einer neuen Halle wird die alte Lagerhalle abgerissen (Abbruchkosten EUR 40.000,-- netto). Die Herstellungskosten der selbst hergestellten Halle beliefen sich auf insgesamt EUR 250.000,-- (Materialkosten, Löhne/Gehälter, Gemeinkosten). Die Nutzungsdauer der neuen Halle, die am 16. Dezember X8 in Betrieb genommen wird, ist unternehmensrechtlich mit 20 Jahren anzunehmen.
- **Wie hoch sind die unternehmens- und steuerrechtlichen Anschaffungskosten und die AfA?**

# PKW

# PKW (1)

- Anschaffungskosten
  - Unternehmensrechtlich keine besonderen Vorschriften
  - Erstbewertung erfolgt mit den Anschaffungs- und Herstellungskosten gem §§ 203 und 204 UGB
  - Steuerrechtliche Besonderheiten
    - § 20 Abs 1 Z 2 lit b EStG
    - Angemessenheitsgrenze: € 40.000 inkl USt und NoVA
    - Zur Berechnung der Angemessenheitsgrenze ist ab einschließlich 2004 die PKW-Angemessenheitsverordnung maßgebend, die auch zu § 12 Abs 1 Z 2 KStG ergangen ist und somit auch für Körperschaften gilt
    - Zu den AK rechnen auch nachträgliche AK und Nebenkosten, wie etwa Überstellungskosten und Anmeldegebühren sowie alle Kosten für Sonderausstattungen (Klimaanlage, Alufelgen, ABS, Airbag, etc).
    - Sonderausstattungen, die selbständig bewertbar sind (zB Autotelefon), gehören nicht zu den Anschaffungskosten des PKW und fallen nicht unter die Angemessenheitsgrenze (§ 1 PKW-Angemessenheitsverordnung; EStR 2000 Rz 4774).

# PKW (2)

- AfA
  - Für Neufahrzeuge gem § 8 Abs 6 Z 1 EStG: 8 Jahre
  - Neufahrzeuge sind Fahrzeuge, die weder beim Steuerpflichtigen selbst noch beim Voreigentümer in Nutzung gestanden sind.

# PKW (3)

- Beispiel
  - Die C-GmbH hat am 6.3.X8 einen neuen Firmen-PKW erworben. Aufgrund einiger technischer Mängel wurde er jedoch erst am 3.7. X8 in Betrieb genommen (ND 5 Jahre). Die Rechnung setzt sich wie folgt zusammen:
    - Kaufpreis PWK: € 35.000
    - NOVA: € 2.540; Überführungskosten: € 300; Kosten der Zulassung: € 150, excl 20% USt. Der PKW wurde sogleich voll getankt, sodass der Treibstoff (inkl 20% USt) € 60 kostete.
  - **Unternehmens- und steuerrechtliche Beurteilung?**

# Beteiligungserträge

# Beteiligungserträge (1)

- § 10 KStG idF BBG 2009: „Befreiung für Beteiligungserträge und internationale Schachtelbeteiligungen“
- Abs 1: Befreiungskatalog
  - Ausländische Portfoliodividenden
  - Rechtsfolge für internationale Schachtelbeteiligung
- Abs 2: Definiert internationale Schachtelbeteiligung
  - Verweist für Rechtsfolge auf Abs 1
- Abs 3: Befreiung der Wertänderungen von ausländischen Beteiligungen über 10%
  - Keine Änderung
- Abs 4: Switch over zur Anrechnung bei „Missbrauch“ iZm Beteiligungen über 10%
  - Keine Änderung; Verweis auf Abs 6
- Abs 5: Switch over zur Anrechnung bei „Missbrauch“ iZm Beteiligungen unter 10%
- Methodenwechsel alleine auf Basis des Besteuerungsniveaus; Verweis auf Abs 6.

# Beteiligungserträge (2)

- Ausschüttungsbedingte Teilwertabschreibungen und Veräußerungsverluste (§ 12 Abs 3 Z 1 KStG)
  - Das Abzugsverbot des § 12 Abs 3 Z 1 umfasst **ausschüttungsbedingte TWA und ausschüttungsbedingte Verluste** anläßlich der Veräußerung oder eines sonstigen Ausscheidens der Beteiligung aus dem Betriebsvermögen
    - Unter einem sonstigen Ausscheiden einer Beteiligung ist zB der konkurs- oder liquidationsbedingte Wegfall der Beteiligung zu verstehen (KStR Rz 1220)
  - Zur Notwendigkeit einer Teilwertabschreibung oder zu einem Veräußerungsverlust iZm einer Gewinnausschüttung wird es beim Gesellschafter insoweit kommen, als
    - **thesaurierte Gewinne**, die beim Anteilserwerb abgegolten wurden und die daher im Beteiligungsansatz enthalten sind, ausgeschüttet werden oder
    - **eingekaufte stille Reserven**, die im Beteiligungsansatz ihren Niederschlag gefunden haben, aufgelöst und ausgeschüttet werden und dadurch der Teilwert der Beteiligung oder der Veräußerungspreis unter den Buchwert absinkt (KStR Rz 1224).

# Beteiligungserträge (3)

- Ausschüttungsbedingte Teilwertabschreibungen und Veräußerungsverluste (§ 12 Abs 3 Z 1 KStG)
- Anwendungsvoraussetzungen
  - Es liegt eine Beteiligung iSd § 10 vor
  - Die beteiligte Körperschaft hat eine **Teilwertabschreibung dieser Beteiligung** vorgenommen oder es ist bei der beteiligten Körperschaft im Zuge der Veräußerung oder des sonstigen Ausscheidens der Beteiligung zu einem **Veräußerungsverlust** gekommen
  - Die Teilwertabschreibung oder der Veräußerungsverlust stehen in **ursächlichem Zusammenhang mit Einkommensverwendung iSd § 8 Abs 2 oder 3 der Beteiligungskörperschaft**
  - **Die gesetzliche Vermutung,** das ein ursächlicher Zusammenhang zwischen der Teilwertabschreibung und der Einkommensverwendung besteht, **wird durch die beteiligte Körperschaft nicht widerlegt**.
- Rechtsfolge: Abzugsverbot der ausschüttungsbedingten Teilwertabschreibung

# Beteiligungserträge (4)

- Abzugsfähige Teilwertabschreibungen und Veräußerungsverluste (§ 12 Abs 3 Z 2 KStG)
- Anwendungsvoraussetzungen
  - Es muss **eine zum AV gehörende Beteiligung iSd § 10** vorliegen
  - Die Beteiligungshöhe beträgt **mind 5%** (ab 5%: Prüfung im Einzelfall, ob die Beteiligung zum AV gehört; unter 5%: sofortige Abzugsfähigkeit der TWA in voller Höhe)
  - Die beteiligte Körperschaft hat eine **TWA der Beteiligung** vorgenommen
  - Die Teilwertabschreibung ist **nicht ausschüttungsbedingt**.
- Rechtsfolgen: Verteilung des steuerlichen Aufwands auf 7 Jahre + sofortige Verminderung des steuerlichen Buchwerts
  - Im Jahr der bilanzmäßigen Abschreibung kommt es zur außerbilanzmäßigen Zurechnung von sechs Siebenteln des Abschreibungsbetrags (positive MWR), in den nachfolgenden sechs Jahren zur außerbilanzmäßigen Absetzung jeweils eines Siebentelbetrags (negative MWR).

# Beteiligungserträge (5)

- Der 7-Jahres-Verteilungszeitraum ist **Maximalverteilungszeitraum**. Er verkürzt sich insoweit, als
  - eine **steuerwirksame Zuschreibung auf die Beteiligung gem § 6 Z 13 EStG** erfolgt
  - **stille Reserven anläßlich der Veräußerung oder eines sonstigen Ausscheidens der Beteiligung** steuerwirksam aufgedeckt werden oder
  - im Wirtschaftsjahr der Abschreibung oder des Verlustes **stille Reserven anläßlich der Veräußerung oder eines sonstigen Ausscheidens einer anderen zum Anlagevermögen gehörenden von dieser Vorschrift nicht berührten Beteiligung** steuerwirksam aufgedeckt und auf Antrag des Steuerpflichtigen gegenverrechnet werden.

# Beteiligungserträge (6)

- Beispiel
  - Die A-AG hat im Jahr X6 eine Beteiligung an der deutschen C-GmbH iHv 15% um € 80.000 erworben. Da der Beteiligungswert im Jahr X8 auf € 10.000 gesunken ist, wurde im gleichen Jahr eine nicht ausschüttungsbedingte TWA iHv € 70.000 vorgenommen. Im Jahr X 10 wird die Beteiligung um € 200.000 verkauft.
  - **Aufgabe**: Steuerbilanzielle Beurteilung der Jahre X6-X10, wenn a) die Option, diese Beteiligung steuerpflichtig zu behandeln, ausgeübt wurde, b) auf diese Option verzichtet wird

# Ü 3.2

- Die Ö-GmbH erwirbt im Oktober X6 sämtliche Aktien an der D-GmbH, Sitz und Ort der Geschäftsleitung in Frankfurt (D), im Nominale von EUR 100.000,- um einen Gesamtkaufpreis von EUR 150.000,-. Der Anteilserwerb wurde fremdfinanziert, wobei sich der jährliche Zinsaufwand auf EUR 7.000,- beläuft. Im November X7 erfolgt eine Ausschüttung iHv EUR 5.000,-. Im Jahr X9 wird die Beteiligung aufgrund anhaltender Verluste um EUR 70.000,- teilwertberichtigt. Im Jahr X10 wird die Beteiligung schließlich um EUR 180.000,- veräußert.
- **Welche steuerlichen Konsequenzen ergeben sich daraus in den Jahren 2006 bis 2010?**