

Sonderprobleme der Bilanzierung

Mag. Christian Klausner

Inhalt

- Eigenkapital
- Beteiligungen (an Kapitalgesellschaften und an Personengesellschaften)
- Bilanzierung von Dividendenansprüchen
- Unternehmen in der Krise (URG, EKEG)
- Rückstellungen
- Leasing
- Latente Steuern
- Bilanzierung von Immobilien
- Jahresabschluss von Privatstiftungen

Rechnungslegungs-Änderungsgesetz 2014 (RÄG 2014)

- Neue Definitionen
 - beizulegender Zeitwert
 - Wesentlichkeit
- Bilanzierungs- und Bewertungsregelungen
- Gliederung von Bilanz und GuV
- Ausschüttungssperren fallen teilweise weg
- Anhang und Lagebericht neue Inhalte
- Neue Größenklassen
- Anwendbar für Geschäftsjahre ab 01.01.2016

Eigenkapital

Ausweis gem. § 224 UGB

- § 224 (3) UGB:

- A. Eigenkapital:

- I. Nennkapital (Grund-, Stammkapital);

- II. Kapitalrücklagen:

- 1. gebundene;

- 2. nicht gebundene;

- III. Gewinnrücklagen:

- 1. gesetzliche Rücklage;

- 2. satzungsmäßige Rücklagen;

- 3. andere Rücklagen (freie Rücklagen);

- IV. Bilanzgewinn (Bilanzverlust),

- davon Gewinnvortrag/Verlustvortrag.

[...]

Merkmale des Eigenkapitals

- Nachrangigkeit
- Erfolgsabhängigkeit der Vergütung sowie Teilnahme am Verlust bis zur vollen Höhe
- Zeitlich unbegrenzte Überlassung
- Vorzeitige Rückzahlung nur unter Beachtung besonderer Vorkehrungen zum Schutz der Gläubiger

Nennkapital

- § 229 (1) UGB:

Das Nennkapital ist auf der Passivseite mit dem Betrag der übernommenen Einlagen anzusetzen. Die nicht eingeforderten ausstehenden Einlagen sind von diesem Posten offen abzusetzen.

Gesellschaften, die eine Gründungsprivilegierung in Anspruch nehmen (§ 10b GmbHG), haben zusätzlich jenen Betrag auszuweisen, den die Gesellschafter nach § 10b Abs. 4 GmbHG nicht zu leisten verpflichtet sind.

Der eingeforderte, aber noch nicht eingezahlte Betrag ist unter den Forderungen gesondert auszuweisen und entsprechend zu bezeichnen. [...]

Nennkapital

- Allgemein: Nennkapital ist in Höhe des im Firmenbuch zum Bilanzstichtag eingetragenen Betrages auszuweisen
- Änderung nur durch Maßnahmen nach §§ 149ff AktG und §§ 52ff GmbHG (z.B. Kapitalerhöhung)
- Nicht eingeforderte ausstehende Einlagen sind in der Vorspalte vom Nennkapital offen abzusetzen
- Gründungsprivilegiert: abzgl. nach § 10b Abs. 4 GmbHG nicht einforderbare ausstehende Stammeinlage (- 25.000 EUR)
- Eingeforderte, aber noch nicht eingezahlte Einlagen sind als Forderung gesondert auszuweisen

Nennkapital, eigene Anteile

- § 229 (1a) UGB:

Der Nennbetrag oder, falls ein solcher nicht vorhanden ist, der rechnerische Wert von erworbenen eigenen Anteilen ist in der Vorspalte offen von dem Posten Nennkapital abzusetzen. Der Unterschiedsbetrag zwischen dem Nennbetrag oder dem rechnerischen Wert dieser Anteile und ihren Anschaffungskosten ist mit den nicht gebundenen Kapitalrücklagen und den freien Gewinnrücklagen (§ 224 Abs. 3 A II Z 2 und III Z 3) zu verrechnen. Aufwendungen, die Anschaffungsnebenkosten sind, sind Aufwand des Geschäftsjahrs. In die gebundenen Rücklagen ist ein Betrag einzustellen, der dem Nennbetrag beziehungsweise dem rechnerischen Wert der erworbenen eigenen Anteile entspricht. § 192 Abs. 5 AktG ist anzuwenden.

Nennkapital, eigene Anteile

- § 229 (1b) UGB:

Nach der Veräußerung der eigenen Anteile entfällt der Ausweis nach Abs. 1a erster Satz. Ein den Nennbetrag oder den rechnerischen Wert übersteigender Differenzbetrag aus dem Veräußerungserlös ist bis zur Höhe des mit den frei verfügbaren Rücklagen nach Abs. 1a zweiter Satz verrechneten Betrags in die jeweiligen Rücklagen einzustellen. Ein darüber hinausgehender Differenzbetrag ist in die Kapitalrücklage gemäß Abs. 2 Z 1 einzustellen. Die Nebenkosten der Veräußerung sind Aufwand des Geschäftsjahrs. Die Rücklage nach Abs. 1a vierter Satz ist aufzulösen.

Nennkapital, eigene Anteile

- Der Nennbetrag der eigenen Anteile ist in einer Vorspalte offen vom Posten Nennkapital abzusetzen
- Zusätzlich muss in Höhe des Nennbetrages eine gebundene Rücklage gebildet werden (gegen eine nicht gebundene Rücklage)
- Der Unterschiedsbetrag zwischen dem Nennbetrag und den Anschaffungskosten („Agio“) ist von den nicht gebundenen Kapitalrücklagen bzw. den freien Gewinnrücklagen abzuziehen

Nennkapital, eigene Anteile

- Aufwendungen für Anschaffung/Verkauf sofort im Aufwand
- Mehrertrag bei Veräußerung (Verkaufserlös > Kaufpreis) ist in die gebundene Kapitalrücklage gem. § 229 (2) Z 1 einzustellen

Kapitalerhöhung

- Ordentliche Kapitalerhöhung (§§ 149ff AktG):
 - Hauptversammlungsbeschluss (3/4-Mehrheit des vertretenen Grundkapitals)
 - Beschluss ist zur Eintragung in das FB anzumelden
 - Zeichnung der Aktien und Leistung der Einzahlungen bzw. Erbringung der Sacheinlagen
 - Anmeldung der Durchführung der Erhöhung des Grundkapitals zur Eintragung in das FB
 - Erst mit Eintragung der Durchführung ist das Grundkapital erhöht (Ausweis in Bilanz)

Kapitalerhöhung

- Ordentliche Kapitalerhöhung (§§ 149ff AktG):
 - Erfolgt der Kapitalerhöhungsbeschluss vor dem Bilanzstichtag, die Eintragung der Durchführung der Erhöhung des Grundkapitals aber erst nach dem Bilanzstichtag, sind die einbezahlten Beträge als Sonderposten innerhalb des Eigenkapitals auszuweisen
 - Der Sonderposten beinhaltet Nennbetrag + Agio
 - Kapitalerhöhungen mit Sacheinlagen
→ Sacheinlageprüfung erforderlich

Kapitalerhöhung

- Bedingte Kapitalerhöhung (§ 159 AktG):
 - Hauptversammlungsbeschluss zur Erhöhung des Grundkapitals soweit von einem unentziehbaren Umtausch- oder Bezugsrecht Gebrauch gemacht wird, das auf die neuen Aktien (Bezugsaktien) eingeräumt wird
 - Zweck: Gewährung von Umtausch- oder Bezugsrechten an Gläubiger von Wandelschuldverschreibungen, Vorbereitung eines Unternehmenszusammenschlusses, Einräumung von Aktienoptionen an Mitarbeiter
 - Mit der Ausgabe der Bezugsaktien ist das Grundkapital erhöht

Kapitalerhöhung

- Genehmigtes Kapital (§ 169 AktG):
 - Ermächtigung des Vorstands, das Grundkapital bis zu einem bestimmten Nennbetrag durch Ausgabe neuer Aktien gegen Einlage zu erhöhen
 - Erhöhung des Grundkapitals tritt mit Eintragung der Durchführung der Erhöhung in das FB ein

Kapitalerhöhung

- Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln (Kapitalberichtigungsgesetz):
 - Umwandlung von Gewinn- oder Kapitalrücklagen (nicht gebundene) in Nennkapital, soweit sie einen eventuell vorhandenen Verlustvortrag übersteigen
 - Mit Rückwirkung zum Beginn des GJ auf Basis des festgestellten Jahresabschlusses für das vorausgehende GJ
 - Grundkapital (AG) oder Stammkapital (GmbH) ist mit Eintragung des Beschlusses über die Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln in das FB mit Rückwirkung zum Beginn des GJ erhöht
 - Kein neuer Mittelzufluss von außen

Kapitalherabsetzung

- Ordentliche Kapitalherabsetzung
 - Wirksam mit Eintragung des Beschlusses, Rückzahlung an Aktionäre erst nach 6 Monaten
 - Gläubigerschutzbestimmungen (Bekanntmachung, Befriedigung oder Besicherung der Gläubiger)
- Vereinfachte Kapitalherabsetzung
 - Herabsetzung des Grundkapitals zur Deckung eines sonst auszuweisenden Bilanzverlustes oder allenfalls zur Einstellung von Beträgen in die gebundene Kapitalrücklage
 - Keine Zahlungen an Aktionäre
 - Rückwirkung: Berücksichtigung im Jahresabschluss des letzten GJ vor der Beschlussfassung möglich

Veränderung des Nennkapitals bei der GmbH

- Erhöhung des Stammkapitals (§§ 52f GmbHG)
 - Beschluss zur Änderung des Gesellschaftsvertrags
 - Beschluss ist zum FB anzumelden, sobald das erhöhte Stammkapital durch Übernahme der Stammeinlagen gedeckt und deren Einzahlung erfolgt ist
 - Erhöhung des Stammkapitals mit Eintragung des Beschlusses wirksam
- Erhöhung des Stammkapitals aus Gesellschaftsmitteln gem. KapBG
- Keine bedingte oder genehmigte Kapitalerhöhung
- Vereinfachte Kapitalherabsetzung (§ 59 GmbHG)

Kapitalrücklagen

- § 229 (2) UGB:

Als Kapitalrücklage sind auszuweisen:

1. der Betrag, der bei der ersten oder einer späteren Ausgabe von Anteilen für einen höheren Betrag als den Nennbetrag oder den dem anteiligen Betrag des Grundkapitals entsprechenden Betrag über diesen hinaus erzielt wird;
2. der Betrag, der bei der Ausgabe von Schuldverschreibungen für Wandlungsrechte und Optionsrechte zum Erwerb von Anteilen erzielt wird;
3. der Betrag von Zuzahlungen, die Gesellschafter gegen Gewährung eines Vorzugs für ihre Anteile leisten;
4. die Beträge, die bei der Kapitalherabsetzung [...] zu binden sind;
5. der Betrag von sonstigen Zuzahlungen, die durch gesellschaftsrechtliche Verbindungen veranlaßt sind.

Gebundene Rücklage

- § 229 UGB:

(4) Aktiengesellschaften und große Gesellschaften mit beschränkter Haftung (§ 221 Abs. 3) haben „gemäß den folgenden Abs. 5 bis 7“ gebundene Rücklagen auszuweisen, die aus der gebundenen Kapitalrücklage und der gesetzlichen Rücklage bestehen.

(5) In die gebundene Kapitalrücklage sind die im Abs. 2 Z 1 bis 4 genannten Beträge einzustellen. Der Gesamtbetrag der gebundenen Teile der Kapitalrücklage ist in dieser gesondert auszuweisen.

(6) In die gesetzliche Rücklage ist ein Betrag einzustellen, der mindestens dem zwanzigsten Teil des um einen Verlustvortrag geminderten Jahresüberschusses entspricht, bis der Betrag der gebundenen Rücklagen insgesamt den zehnten oder den in der Satzung bestimmten höheren Teil des Nennkapitals erreicht hat.

Gebundene Rücklage

- § 229 (7) UGB:

Die gebundenen Rücklagen dürfen nur zum Ausgleich eines ansonsten auszuweisenden Bilanzverlustes aufgelöst werden. Der Verwendung der gesetzlichen Rücklage steht nicht entgegen, dass freie, zum Ausgleich von Wertminderungen und zur Deckung von sonstigen Verlusten bestimmte Rücklagen vorhanden sind.

Kapitalrücklagen

- Nicht aus dem Gewinn gebildet sondern durch Kapitaleinzahlung entstanden
- gebundene Kapitalrücklagen (§ 229 Abs. 2 UGB)
 - Z 1: Agio; (Verkauf eigener Anteile)
 - Z 2: Für Wandlungs- und Optionsrechte erzielter Betrag bei der Ausgabe von Schuldverschreibungen
 - Z 3: Gesellschafter-Zuzahlungen gegen Vorzugsgewährung
 - Z 4: vereinfachte Kapitalherabsetzung
- nicht gebundene Kapitalrücklagen
 - Z 5: sonstige Zuzahlungen von Gesellschaftern

Kapitalrücklagen

- gebundene Kapitalrücklage:
 - darf nur zum Ausgleich eines sonst auszuweisenden Bilanzverlusts aufgelöst werden (nur wenn keine sonstigen Rücklagen aufgelöst werden können)
- nicht gebundene Kapitalrücklage:
 - kann jederzeit aufgelöst werden (über GuV)

Gewinnrücklagen

- § 229 (3) UGB:

Als Gewinnrücklagen dürfen nur Beträge ausgewiesen werden, die im Geschäftsjahr oder in einem früheren Geschäftsjahr aus dem Jahresüberschuß gebildet worden sind.

Gewinnrücklagen

- Aus dem Jahresüberschuss gebildet
- Gesetzliche Rücklage (§ 229 Abs. 6 UGB)
 - Dotierung: $1/20$ (= 5%) des Jahresüberschusses abzgl. Verlustvortrag
 - Bis gebundene Rücklage (geb. KRL + gesetzliche RL) $1/10$ des Nennkapitals erreicht hat
 - Darf nur zum Ausgleich eines sonst auszuweisenden Bilanzverlusts aufgelöst werden (wobei der Auflösung nicht entgegensteht, dass sonstige Rücklagen aufgelöst werden könnten)
- Sonstige GRL: satzungsmäßige Gewinnrücklage, freie Gewinnrücklage

Bilanzgewinn (GuV)

- § 231 (2) UGB:

[...]

21. Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag;
22. Auflösung von Kapitalrücklagen;
23. Auflösung von Gewinnrücklagen;
24. Zuweisung zu Gewinnrücklagen;
25. Gewinnvortrag/Verlustvortrag aus dem Vorjahr;
26. Bilanzgewinn (Bilanzverlust).

Unversteuerte Rücklagen, RÄG 2014

- Abschaffung der unversteuerten Rücklagen
- Übergangsregel:
 - Unmittelbare Umbuchung in die Gewinnrücklagen
 - Der enthaltene Anteil an passiven latenten Steuern ist den Rückstellungen zuzuführen

Rücklage für Anteile an Mutterunternehmen

- § 225 (5) UGB

Anteile an Mutterunternehmen sind je nach ihrer Zweckbestimmung im Anlagevermögen oder im Umlaufvermögen in einem gesonderten Posten “Anteile an Mutterunternehmen” auszuweisen. In gleicher Höhe ist auf der Passivseite eine Rücklage gesondert auszuweisen. Diese Rücklage darf durch Umwidmung frei verfügbarer Kapital- und Gewinnrücklagen gebildet werden, soweit diese einen Verlustvortrag übersteigen. Sie ist insoweit aufzulösen, als diese Anteile aus dem Vermögen ausscheiden oder für sie ein niedrigerer Betrag angesetzt wird.

Rücklage für Anteile an Mutterunternehmen

- Ausweis als Kapitalrücklage
 - Soweit die RL für Anteile an Mutterunternehmen durch Umwidmung nicht gebundener KRL gebildet wurde
- Ausweis als Gewinnrücklage
 - Soweit die RL für Anteile an Mutterunternehmen durch Umwidmung frei verfügbarer GRL oder aus dem Ergebnis gebildet wurde

Negatives Eigenkapital

- Eigenkapital ergibt negative Saldogröße
 - Umbenennung in „negatives Eigenkapital (§ 225 Abs 1 UGB)
 - Negatives Eigenkapital bedeutet zunächst eine buchmäßige Überschuldung
 - Anhangangabe, ob eine insolvenzrechtliche Überschuldung besteht

Ausschüttungssperren

§ 235 UGB

- Umgründungsbedingte Gewinne durch Ansatz des beizulegenden Wertes (§ 202 Abs 1 UGB)
- Aktive latente Steuern

Ausschüttungssperren

- Höhe des gesperrten Betrages
 - Umgründungsbedingte Gewinne: die Ausschüttungssperre vermindert sich in den Folgejahren durch Abschreibungen und Buchwertabgänge der aufgewerteten Vermögensgegenstände einschließlich eines Firmenwerts
 - Aktive latente Steuern: sind zu 100% gesperrt

Eigenkapital - Beispiel 1

Die X-AG weist in der Schlussbilanz zum 31.12.X8 folgende Eigenkapitalposten aus:

I. Grundkapital		1.000.000,00
II. Kapitalrücklagen:		
nicht gebundene	80.000,00	
III. Gewinnrücklagen:		
gesetzliche		10.000,00
freie Rücklagen	115.000,00	
IV. Bilanzverlust		-5.000,00
(davon Verlustvortrag -10.000,00)		

In der Saldenliste zum 31.12.X9 (=Bilanzstichtag) sind die entsprechenden Eigenkapitalkonten noch mit ihrem Wert laut Eröffnungsbilanz ausgewiesen.

- 1) Die X-AG beschloss, im Geschäftsjahr X9 ihr Grundkapital um EUR 500.000,00 zu erhöhen. Dafür wurden 50.000 neue Aktien ausgegeben, der Ausgabekurs betrug 120 % des Nominalwertes. Bis Ende November X9 wurden die neuen Aktien gezeichnet sowie die Mindesteinlage und das Aufgeld eingezahlt. Anfang Dezember X9 wurde die Durchführung der Erhöhung des Grundkapitals beim Firmenbuch eingetragen. Die noch ausstehenden Einlagen sind zum Ende des Geschäftsjahres X9 zur Hälfte eingefordert und wurden im Jänner auf dem Bankkonto gutgeschrieben.

Bisheriger Buchungsstand:

Bank	225.000,00	
an Geleistete Einlagen zur Durchführung einer beschlossenen Kapitalerhöhung		225.000,00

Die im Zusammenhang mit der Kapitalerhöhung angefallenen Aufwendungen wurden bereits ordnungsgemäß erfasst.

Eigenkapital - Beispiel 1 (Forts.)

Beachten sie in diesem Zusammenhang Folgendes:

§ 28a Abs 1 AktG: Der eingeforderte Betrag muß mindestens ein Viertel des Nennbetrages und bei Ausgabe der Aktien für einen höheren als den Nennbetrag auch den Mehrbetrag umfassen.

§ 156 AktG: Mit der Eintragung der Durchführung der Erhöhung des Grundkapitals ist das Grundkapital erhöht.

2) Für das Geschäftsjahr X9 beträgt der Jahresüberschuss EUR 400.000,00. Der Vorstand der X-AG beschließt, vorhandene Kapitalrücklagen soweit wie möglich aufzulösen.

AUFGABENSTELLUNG

Nehmen Sie alle in diesem Zusammenhang erforderlichen Buchungen vor (inkl. allfällige MWR) .

Stellen Sie den Bilanzposten „Eigenkapital“ dar.

Quelle: Christian et al, Arbeitsunterlagen Grundkurs I Unternehmensrechnung und Revision, 127f

Eigenkapital - Beispiel 1 (Lösung)

				MWR
31.12.X9	Geleistete Einlagen zur Durchführung einer beschlossenen Kapitalerhöhung	225.000,00		
	an Grundkapital		125.000,00	
	an gebundene Kapitalrücklage		100.000,00	
31.12.X9	Ausstehende Einlage Forderungen	187.500,00		
	an Grundkapital		375.000,00	
31.12.X9	Nicht gebunden KRL	80.000,00		
	an Auflösung KRL		80.000,00	-80.000,00
31.12.X9	Zuweisung zur GRL	19.750,00		
	an gesetzliche GRL		19.750,00	19.750,00
	I. Nennkapital			
	1. Grundkapital	1.500.000,00		
	2. nicht eingeforderte ausstehende Einlage	-187.500,00		
	II. Kapitalkücklagen:			
	1. gebundene	100.000,00		
	2. nicht gebundene	0,00		
	III. Gewinnrücklagen			
	1. gesetzliche	29.750,00		
	2. freie Rücklagen	115.000,00		
	IV. Bilanzgewinn	455.250,00		
	(davon Verlustvortrag -5.000,00)			

Eigenkapital - Beispiel 2

Aufgabenstellung:

Nehmen sie alle im Zusammenhang mit den nachfolgenden Sachverhalten noch erforderlichen Buchungen bis zum Bilanzstichtag des Jahres X9 (31.12.) vor. Beachten Sie dabei, dass die Heinrich-Theodor-AG bestrebt ist, ein möglichst hohes unternehmensrechtliches Ergebnis auszuweisen. (Vermerken sie auch eventuell notwendige steuerliche Korrekturen in Form von Mehr-Weniger-Rechnungen.)

Stellen Sie auch das in der Bilanz auszuweisende Eigenkapital der Heinrich-Theodor-AG zum 31.12.X9 dar.

Das Eigenkapital der Heinrich-Theodor-AG hatte zum 01.01.X9 folgendes Aussehen.

A. Eigenkapital

I. Grundkapital		1.500.000,00
II. Kapitalrücklagen:		
Gebunden	35.000,00	
nicht gebundene	<u>45.000,00</u>	80.000,00

Eigenkapital - Beispiel 2 (Forts.)

III. Gewinnrücklagen:

gesetzliche	20.000,00
freie Rücklagen	<u>250.000,00</u>
	270.000,00

IV. Bilanzgewinn

5.000,00

(davon Verlustvortrag -5.000,00)

Im Mai des Jahres X9 leistete der Aktionär Ludwig eine freiwillige Zuzahlung von EUR 50.000,00, gegen ein Vorrecht bei der Geschäftsführung. Des Weiteren leistete der Aktionär Rudolf (ebenfalls im Mai X9) eine sonstige Zuzahlung iSd § 229 Abs. 2 Z 5 iHv EUR 20.000,00. Beide Zuzahlungen wurden mittels Banküberweisung eingezahlt.

Aufgrund einer geplanten Expansion nach China, beschloss die Heinrich-Theodor-AG im Geschäftsjahr X9 ihr Grundkapital um EUR 250.000,00 zu erhöhen. Dafür wurden 20.000 neue Aktien unter Einhebung eines Agios von 20 % ausgegeben. Die Mindesteinlage wurde am 15.12.X9 (mittels Banküberweisung) einbezahlt. Die Durchführung der Erhöhung des Grundkapitals wurde noch im Dezember X9 im Firmenbuch eingetragen. Die noch nicht einbezahlten Einlagen wurden jedoch bis zum Bilanzstichtag des Jahres X9 noch nicht eingefordert.

Eigenkapital - Beispiel 2 (Forts.)

In der Satzung ist keine höhere als die gesetzmäßig vorgesehene gesetzliche Rücklage festgelegt.

In der vorläufigen Gewinn- und Verlustrechnung wird ein Jahresüberschuss iHv EUR 450.000,00 ausgewiesen.

Bisheriger Buchungsstand:

Die Zuzahlungen der Gesellschafter Rudolf und Ludwig wurden, infolge einer Neubesetzung in der Buchhaltungsabteilung vorerst auf ein eigenes Konto „ungeklärte Posten im Eigenkapital“ verbucht.

	<i>Bank</i>	<i>70.000,00</i>	
<i>an</i>	<i>„ungeklärte Posten im Eigenkapital“</i>		<i>70.000,00</i>

Ansonsten wurden noch keine Buchungen vorgenommen.

Quelle: Institut für Revisions-, Treuhand- und Rechnungswesen der WU Wien, II. Diplomprüfung aus Unternehmensrechnung und Revision

Eigenkapital - Beispiel 2 (Lösung)

				MWR
31.12.X9	ungeklärte Posten des EK	70.000,00		
	an nicht gebundene KRL		20.000,00	
	an gebunden KRL		50.000,00	
31.12.X9	Bank	112.500,00		
	an Grundkapital		62.500,00	
	an gebundene KRL		50.000,00	
31.12.X9	Ausstehende Einlage	187.500,00		
	an Grundkapital		187.500,00	
31.12.X9	Nicht gebunden KRL	65.000,00		
	an Auflösung KRL		65.000,00	-65.000,00
31.12.X9	freie GRL	250.000,00		
	an Auflösung GRL		250.000,00	-250.000,00
31.12.X9	Zuweisung zur GRL	20.000,00		
	an gesetzliche GRL		20.000,00	20.000,00
	I. Nennkapital			
	1. Grundkapital	1.750.000,00		
	2. nicht eingeforderte ausstehende Einlage	-187.500,00		
	II. Kapitalkücklagen:			
	1. gebundene	135.000,00		
	2. nicht gebundene	0,00		
	III. Gewinnrücklagen			
	1. gesetzliche	40.000,00		
	2. satzungsmäßige RL	0,00		
	IV. Bilanzgewinn	750.000,00		
	(davon Gewinnvortrag 5.000,00)			

Eigenkapital - Beispiel 3

Aufgabenstellung:

Die Strawberry-AG (Bilanzstichtag 31.12.) begibt zum 1.1.X4 eine Wandelschuldverschreibung. Nehmen sie alle noch erforderlichen Buchungen im Jahr der Begebung der Wandelschuldverschreibung, sowie im Jahr der Tilgung der Wandelschuldverschreibung vor. (Vermerken Sie auch eventuell notwendige steuerliche Korrekturen in Form von Mehr-Weniger-Rechnungen.)

Die Strawberry- AG führt eine bedingte Kapitalerhöhung gemäß §§ 159 ff. AktG durch und begibt per 1. Jänner X4 eine 6 ¼ %-ige Wandelschuldverschreibung zu folgenden, marktüblichen Bedingungen:

Emissionsvolumen: EUR 25.000.000,00

Stückelung: EUR 10.000,00

Laufzeit: bis zum 31.12.X9 (6 Jahre)

Emissions(Ausgabe)kurs: 105 %

Tilgung: endfällig per 31.12.X9 zum Kurs von 100 %

Verzinsung: 6 ¼ % p.a., zahlbar jährlich nachschüssig zum 31.12. (entspricht einer marktüblichen Verzinsung)

Eigenkapital - Beispiel 3 (Forts.)

- Wandlungsrecht: Zwei Wandelschuldverschreibungen im Nominale von je EUR 10.000,00 berechtigen zum Umtausch gegen eine auf Inhaber lautende Stammaktie (Umtauschverhältnis 2:1)
- Wandlungstermin: In der Zeit vom 7. bis zum 31.12.X9 ist eine Anmeldung zum Umtausch der Anleihe in Aktien (Nominale EUR 10.000,00) der Strawberry-AG per 31.12.X9 möglich, anderenfalls wird die Anleihe per 31.12.X9 getilgt.

Bei der Begebung der Anleihe zum 1. Jänner X4 fielen Geldbeschaffungskosten in Höhe von EUR 460.000,00 an, die mittels Banküberweisung bezahlt, aber noch nicht verbucht wurden. Diese Geldbeschaffungskosten sind nicht zeitraumbezogen.

Der Strawberry-AG wurden von der mit der Emission betrauten Bank am 5.1.X4 EUR 26.250.000,00 auf das Firmenkonto überwiesen.

Zum 31.12.X9 liegen Anmeldungen zum Umtausch von 2.300 Anleihen vor. Die Bezugsaktien wurden entsprechend den genannten Bedingungen zum 31.12.X9 ausgegeben. Die Tilgung sowie die letzten Zinszahlungen erfolgten am 31.12.X9.

Eigenkapital - Beispiel 3 (Forts.)

Bisheriger Buchungsstand:

Die Zahlung von der mit der Emission betrauten Bank wurde am 5.1.X4 folgendermaßen verbucht:

<i>Bank</i>	<i>26.250.000,00</i>	
<i>an konvertible Anleiheverbindlichkeit</i>		<i>26.250.000,00</i>

Dies war die bislang einzig vorgenommene Buchung aus diesem Geschäftsfall.

Beachten Sie folgende Textstellen:

Eine bedingte Kapitalerhöhung (§§ 159ff AktG) zum Zwecke des Umtauschs von Wandelschuldverschreibungen ... wird mit der Ausgabe der Bezugsaktien wirksam (§ 167 AktG.). (Gassner/Hofians in. Straube, HGB II/RLG, § 229, Rz 5)

Quelle: Institut für Revisions-, Treuhand- und Rechnungswesen der WU Wien, II. Diplomprüfung aus Unternehmensrechnung und Revision

Eigenkapital - Beispiel 3 (Lösung)

				MWR
01.01.X4	Aufwand Geldbeschaffungskosten an Bank	460.000,00		+ 383.333,33
			460.000,00	
05.01.X4	konvertible Anleiheverbindlichkeit an gebundene Kapitalrücklage	1.250.000,00		
			1.250.000,00	
31.12.X4	Zinsenaufwand (Anleihe) an Bank	1.562.500,00		
			1.562.500,00	
31.12.X9	konvertible Anleiheverbindlichkeit an Grundkapital	23.000.000,00		
			11.500.000,00	
	an gebundene Kapitalrücklage		11.500.000,00	
31.12.X9	Zinsenaufwand (Anleihe) konvertible Anleiheverbindlichkeiten an Bank	1.562.500,00 2.000.000,00		
			3.562.500,00	
				-76.666,67

Eigenkapital – Beispiel 4

Der vorläufige Jahresabschluss zum 31.12.X5 der KOKI-AG weist einen Jahresüberschuss in der Höhe von € 70.000,00 aus. Bislang wurden weder Zuweisungen zu, noch Auflösungen von Rücklagen verbucht.

Die KOKI-AG, deren Satzung keine Bestimmungen zur Bildung oder Verwendung von Rücklagen enthält, weist in ihrer vorläufigen Bilanz zum 31.12.X5 ausschließlich folgende Eigenkapitalkonten mit den Werten laut Eröffnungsbilanz aus:

Grundkapital	300.000,00
gebundene Kapitalrücklage	27.000,00
nicht gebundene Kapitalrücklage	15.000,00

Im Anlagevermögen (Konto „Eigene Anteile“) hat die Buchhaltung die im November X5 erworbenen eigenen Anteile der KOKI-AG im Nominale von € 2.000,00 mit ihrem Anschaffungspreis von € 8.500,00 (inklusive Transaktionskosten von € 500,00) erfasst.

Eigenkapital – Beispiel 4 Forts.

Aufgabenstellung:

Nehmen Sie im Zusammenhang mit den nachfolgenden Angaben a) und b) jeweils folgende Abschlussarbeiten für den Jahresabschluss der KOKI-AG zum 31.12.X5 vor:

- Führen Sie die aufgrund der Angaben noch erforderlichen Umbuchungen durch.
- Stellen Sie das Eigenkapital zum 31.12.X5 dar, wie es nach den erfolgten Umbuchungen aussieht.

Beachten Sie, dass die Aufgaben a) und b) unabhängig voneinander zu lösen sind!

- a) Der Vorstand der KOKI-AG beabsichtigt für X5 einen möglichst hohen Bilanzgewinn.
- b) Der Vorstand der KOKI-AG beabsichtigt für X5 einen möglichst niedriger Bilanzgewinn.

Quelle: Rohatschek in Sonderfragen der Bilanzierung, 5. Aufl. 2016

Eigenkapital – Beispiel 4 (Lösung)

a) möglichst hoher Bilanzgewinn

Kontenbezeichnung		Soll	Haben
	Grundkapital	2.000,00	
	nicht gebundene Kapitalrücklage	6.000,00	
	Aufwendungen für eigene Anteile	500	
an	Eigene Anteile		8.500,00
	nicht gebundene Kapitalrücklage	2.000,00	
an	gebundene Kapitalrücklage für eigene Anteile		2.000,00
	Zuweisung zu Gewinnrücklagen	1.000,00	
an	Gewinnrücklage: gesetzliche Rücklage		1.000,00

Eigenkapital – Beispiel 4 (Lösung)

Eigenkapital zum 31.12.X5:			
I.	Grundkapital		300.000,00
	abzüglich Nennbetrag eigener Anteile		-2.000,00
	ausgegebenes Grundkapital		298.000,00
II.	Kapitalrücklagen:		
	1. gebundene	29.000,00	
	2. nicht gebundene	7.000,00	36.000,00
III.	Gewinnrücklagen:		
	gesetzliche Rücklage		1.000,00
IV.	Bilanzgewinn		69.000,00
	(davon Gewinn-/Verlustvortrag: 0)		
			404.000,00

Eigenkapital – Beispiel 4 (Lösung)

b) möglichst niedriger Bilanzgewinn

Kontenbezeichnung		Soll	Haben
	Grundkapital	2.000,00	
	nicht gebundene Kapitalrücklage	6.000,00	
	Aufwendungen für eigene Anteile	500	
an	Eigene Anteile		8.500,00
	nicht gebundene Kapitalrücklage	2.000,00	
an	gebundene Kapitalrücklage für eigene Anteile		2.000,00
	Zuweisung zu Gewinnrücklagen	1.000,00	
an	Gewinnrücklage: gesetzliche Rücklage		1.000,00
	Zuweisung zu Gewinnrücklagen	69.000,00	
an	Gewinnrücklage: andere (freie) Rücklage		69.000,00

Eigenkapital – Beispiel 4 (Lösung)

Eigenkapital zum 31.12.X5:			
I.	Grundkapital		300.000,00
	abzüglich Nennbetrag eigener Anteile		-2.000,00
	ausgegebenes Grundkapital		298.000,00
II.	Kapitalrücklagen:		
	1. gebundene	29.000,00	
	2. nicht gebundene	7.000,00	36.000,00
III.	Gewinnrücklagen:		
	1. gesetzliche Rücklage	1.000,00	
	2. andere (freie) Rücklagen	69.000,00	70.000,00
IV.	Bilanzgewinn		0,00
	(davon Gewinn-/Verlustvortrag: 0)		
			404.000,00

Beteiligungen

Beteiligungsdefinition

- § 189a UGB:

Z 2. Beteiligung: Anteile an einem anderen Unternehmen, die dazu bestimmt sind, dem eigenen Geschäftsbetrieb durch Herstellung einer dauernden Verbindung zu diesem Unternehmen zu dienen; dabei ist es gleichgültig, ob die Anteile in Wertpapieren verbrieft sind oder nicht; es wird eine Beteiligung an einem anderen Unternehmen vermutet, wenn der Anteil am Kapital 20% beträgt oder darüber liegt; § 244 Abs. 4 und 5 über die Berechnung der Anteile ist anzuwenden; die Beteiligung als unbeschränkt haftender Gesellschafter an einer Personengesellschaft gilt stets als Beteiligung;

Beteiligungsdefinition

- Beteiligung iSd § 189a UGB:
 - Anteile an einem anderen Unternehmen
 - die dem eigenen Geschäftsbetrieb dienen
 - Absicht der dauernden Verbindung
- (widerlegbare) Beteiligungsvermutung: ab 20% Anteil am Nennkapital
- Beteiligung als unbeschränkt haftender Gesellschafter an einer Personengesellschaft gilt jedenfalls als Beteiligung

Beteiligungsdefinition

- Anwendungsbereich der Beteiligungsdefinition des § 189a UGB beschränkt auf unternehmensrechtliche Bestimmungen
- Abweichende Begriffsverwendung im Steuerrecht
- Rechtsfolgen des Beteiligungstatbestands:
Besonderer Ausweis und Angabepflichten in Bilanz, GuV und Anhang;
[ab RÄG 2014 : keine Auswirkung auf Bewertung, da allgemeine Zuschreibungspflicht]

Verbundene Unternehmen

- § 189a UGB:

[...]

Z 6. Mutterunternehmen: ein Unternehmen, das ein oder mehrere Tochterunternehmen im Sinn des § 244 beherrscht;

Z 7. Tochterunternehmen: ein Unternehmen, das von einem Mutterunternehmen im Sinn des § 244 unmittelbar oder mittelbar beherrscht wird;

Z 8. verbundene Unternehmen: zwei oder mehrere Unternehmen innerhalb einer Gruppe, wobei eine Gruppe das Mutterunternehmen und alle Tochterunternehmen bilden;

Verbundene Unternehmen

- Anknüpfung des § 189a Z 6-8 UGB an die Pflicht zur Aufstellung eines Konzernabschlusses
 - § 244 (1) UGB: Konzept der einheitlichen Leitung
 - Tochterunternehmen steht unter der einheitlichen Leitung einer Kapitalgesellschaft (Mutterunternehmen) mit Sitz im Inland
- => Von anderen Tochterunternehmen gehaltene Anteile sind dem Mutterunternehmen voll (nicht quotenmäßig) zuzurechnen

Verbundene Unternehmen

- Alternativ: § 244 (2) UGB: Kontrollkonzept
 - Mehrheit der Stimmrechte oder
 - Recht zur Bestellung der Mehrheit der Mitglieder des Verwaltungs-, Leitungs- oder Aufsichtsorgans oder
 - Recht zur Ausübung eines beherrschenden Einflusses oder
 - Beherrschungsmöglichkeit aufgrund von Stimmrechtsvereinbarungen mit außenstehenden Gesellschaftern
- => begründet Konzernverhältnis nach dem Kontrollkonzept

Verbundene Unternehmen

- Verbundene Unternehmen sind alle Unternehmen, die gem. § 244 UGB in den Konzernabschluss einzubeziehen sind und somit gem. § 189a Z 8 UGB eine Gruppe bilden
- Auch Anteile, die nicht unter den Beteiligungsbegriff fallen, können Anteile an verbundenen Unternehmen sein
- Ausweis unter „Anteile an verbundenen Unternehmen“
- Rechtsfolgen des § 189a UGB: Diverse Ausweis- und Angabepflichten

Ausweis gem. § 224 UGB

- § 224 (2) UGB:

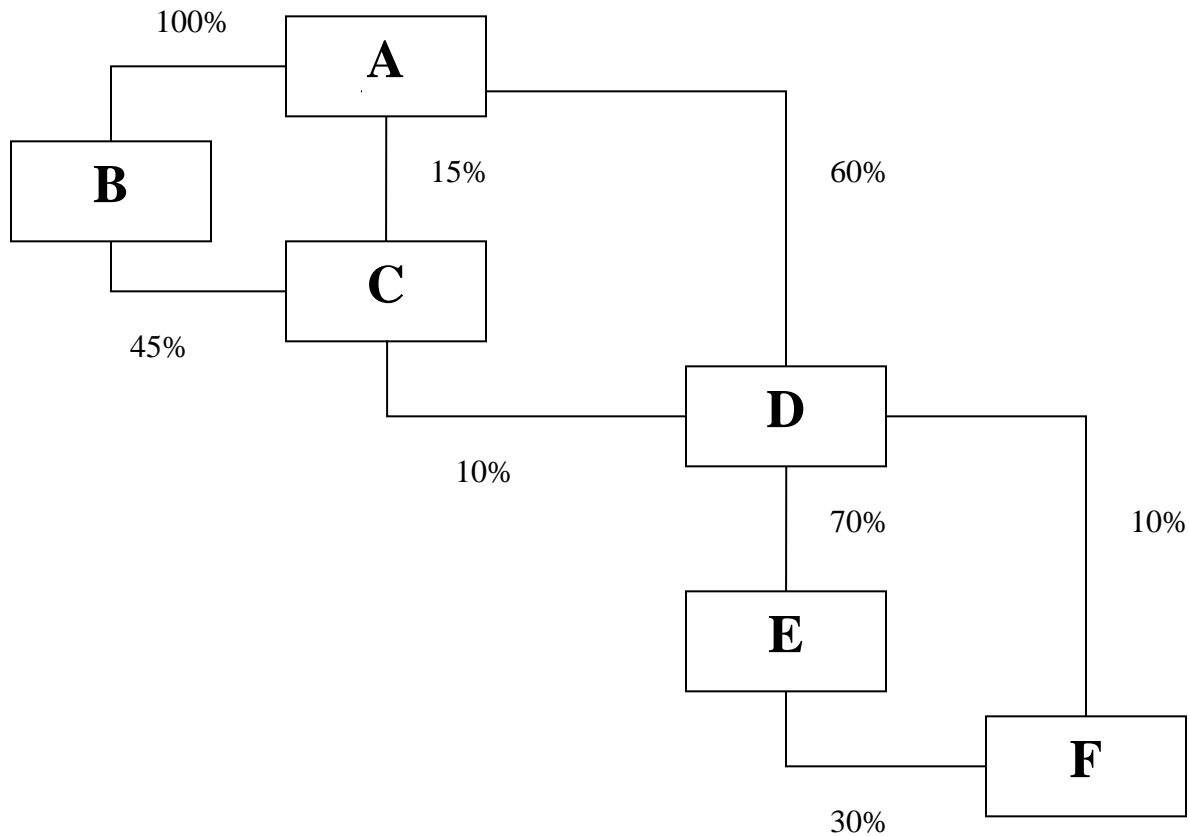
[...]

III. Finanzanlagen:

1. Anteile an verbundenen Unternehmen;
2. Ausleihungen an verbundene Unternehmen;
3. Beteiligungen;
4. Ausleihungen an Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht;
5. Wertpapiere (Wertrechte) des Anlagevermögens;
6. sonstige Ausleihungen.

[...]

Beteiligungen - Beispiel



Bewertung

- § 204 (2) UGB:

Gegenstände des Anlagevermögens sind bei voraussichtlich dauernder Wertminderung ohne Rücksicht darauf, ob ihre Nutzung zeitlich begrenzt ist, außerplanmäßig auf den niedrigeren am Abschlussstichtag beizulegenden Wert abzuschreiben; bei Finanzanlagen, die keine Beteiligungen sind, erfolgt die Abschreibung auf den niedrigeren beizulegenden **Zeitwert**. Bei Finanzanlagen dürfen solche Abschreibungen auch vorgenommen werden, wenn die Wertminderung voraussichtlich nicht von Dauer ist.

Bewertung

- § 208 UGB:
 - (1) Wird bei einem Vermögensgegenstand eine Abschreibung gemäß § 204 Abs. 2 oder § 207 vorgenommen und stellt sich in einem späteren Geschäftsjahr heraus, daß die Gründe dafür nicht mehr bestehen, so ist der Betrag dieser Abschreibung im Umfang der Werterhöhung unter Berücksichtigung der Abschreibungen, die inzwischen vorzunehmen gewesen wären, zuzuschreiben.
 - (2) Abs. 1 gilt nicht bei Abschreibungen des Geschäfts(Firmen)werts.

Bewertung

- Bewertung zu Anschaffungskosten:
 - Inkl. Anschaffungsnebenkosten wie Notariatskosten, Spesen usw.
(jedoch nicht Aufwendungen für die Vorbereitung der Entscheidung zum Anteilserwerb wie Kosten eines Bewertungsgutachtens oder Finanzierungskosten)
 - Kapitalherabsetzung od. Rückzahlung von Kapitalrücklagen führt zu Reduktion der AK
 - Zu- und Nachschüsse sind nachträgliche AK

Bewertung

- Beizulegender Wert:
 - § 189a Z 3: der Betrag, den ein Erwerber des gesamten Unternehmens im Rahmen des Gesamtkaufpreises für den betreffenden Vermögensgegenstand oder die betreffende Schuld ansetzen würde; dabei ist davon auszugehen, dass der Erwerber das Unternehmen fortführt; (~ subjektiver UW)
 - § 189a Z 4: beizulegender Zeitwert: der Börsenkurs oder Marktwert; [...] (bei Finanzanlagen)

Bewertung

- Abschreibungspflicht bei dauerhafter Wertminderung
- Abschreibungswahlrecht bei voraussichtlich nicht dauerhafter Wertminderung
- allgemeine **Zuschreibungspflicht** ab RÄG 2014!

Bewertung

Personengesellschaften

- Unternehmensrechtlich: grundsätzlich wie Kapitalgesellschaften
- Steuerrechtlich: „Spiegelbildmethode“
 - Beteiligungsansatz ist „Spiegelbild“ des Eigenkapitalkontos des Gesellschafters in der Personengesellschaft
 - Gewinne und Einlagen erhöhen den Beteiligungsansatz des Gesellschafters (Anschaffungskostenprinzip?)
 - Verluste und Entnahmen mindern den Beteiligungsansatz des Gesellschafters

Steuerrecht – Allgemeine Grundsätze

- § 6 Z 2 lit a EStG:

Nicht abnutzbares Anlagevermögen und Umlaufvermögen sind mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen. Ist der Teilwert niedriger, so kann dieser angesetzt werden. Bei Wirtschaftsgütern, die bereits am Schluß des vorangegangenen Wirtschaftsjahres zum Betriebsvermögen gehört haben, kann der Steuerpflichtige in den folgenden Wirtschaftsjahren den Teilwert auch dann ansetzen, wenn er höher ist als der letzte Bilanzansatz; es dürfen jedoch höchstens die Anschaffungs- oder Herstellungskosten angesetzt werden. [...]

Steuerrecht – Allgemeine Grundsätze

- § 6 Z 13 EStG:

Werden nach Maßgabe der unternehmensrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung im unternehmensrechtlichen Jahresabschluss eines späteren Wirtschaftsjahres Anlagegüter aufgewertet (Zuschreibung), sind diese Zuschreibungen auch für den steuerlichen Wertansatz maßgebend und erhöhen den steuerlichen Gewinn dieses Jahres.

→ Allgemeine Zuschreibungspflicht aufgrund von Maßgeblichkeit

Steuerrecht – Allgemeine Grundsätze

- Beteiligungen an Kapitalgesellschaften:
 - Beteiligung ist Wirtschaftsgut
 - grds. Wahlrecht zur Teilwertabschreibung;
§ 5 (1) EStG-Ermittler: Abschreibungspflicht aufgrund von Maßgeblichkeit
 - Zuschreibungspflicht

Steuerrecht - Einlagenrückzahlung

- § 4 (12) EStG:

Die Einlagenrückzahlung von Körperschaften gilt als Veräußerung einer Beteiligung und führt beim Anteilsinhaber (Beteiligten) zu einer Minderung des Buchwertes der Beteiligung. Dabei gilt für Einlagenrückzahlungen und offene Ausschüttungen Folgendes:

1.

Einlagen im Sinne dieser Vorschrift sind das aufgebrachte Grund-, Stamm- oder Genossenschaftskapital und sonstige Einlagen und Zuwendungen, die als Kapitalrücklage auszuweisen sind [...].

3.

Die Körperschaft hat den Stand der Einlagen im Sinne dieser Vorschrift im Wege eines Evidenzkontos zu erfassen [...].

4.

Eine offene Ausschüttung setzt eine positive Innenfinanzierung voraus. Die Innenfinanzierung erhöht sich um Jahresüberschüsse im Sinne des Unternehmensgesetzbuches und vermindert sich um Jahresfehlbeträge im Sinne des Unternehmensgesetzbuches sowie um offene Ausschüttungen; [...]

Steuerrecht - Einlagenrückzahlung

- § 4 (12) EStG:
 - Einlagenrückzahlung ist kein Beteiligungsertrag (keine KESt), sondern mindert den Buchwert der Beteiligung
 - Sinkt der Buchwert unter 0, gilt der negative Betrag als steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn
 - grds. Wahlrecht, ob Einlagenrückzahlung oder Gewinnausschüttung:
 - Einlagenrückzahlung, nur wenn Einlagen lt Evidenzkonto vorhanden
 - Ausschüttung, nur wenn positive Innenfinanzierung
 - Pflicht zur Führung eines Evidenzkontos

Bilanzierung von Dividendenansprüchen

Ertragsrealisation

- Beteiligung an Kapitalgesellschaften:
 - Grundsätzlich: Ertragsrealisation mit Entstehung des Rechtsanspruchs (Fassung des Ausschüttungsbeschlusses)
 - Jedoch u.U. „phasenkongruente Dividendenrealisation“ bei beherrschendem Einfluss
→ Erfassung der Ausschüttung für ein GJ im selben GJ

Ertragsrealisation

- Phasenkongruente Dividendenrealisation:
 - Mehrheit der Stimmrechte / Beherrschender Einfluss der Muttergesellschaft auf Tochtergesellschaft (Konzern)
 - Identische GJ oder GJ der Tochter endet vor GJ der Mutter
 - Aufstellung des Abschlusses Tochter vor Mutter
 - Dokumentierter Beschluss der Mutter bzgl. Ausschüttungsbegehren (inkl. bestimmter Betrag) vor dem Stichtag der Mutter
 - JA-Feststellung bzw Prüfungsende (WP) bei Tochter vor JA-Feststellung bei Mutter
 - keine sonstigen Hinderungsgründe (Minderheitsgesellschafter, Behörden)*

Ertragsrealisation

- Beteiligung an Personengesellschaften:
 - Gewinnrealisation – OG Gesellschafter bzw. KG Komplementär:
 - mit Geltendmachung des Rechts auf Entnahme des Gewinnanteils oder bereits mit Feststellung des Jahresabschlusses (je nach Ges.vertrag)
 - wird Gewinnanteil stehen gelassen, fällt die entsprechende Forderung weg → Erhöhung des Beteiligungsansatzes

Ertragsrealisation

- Beteiligung an Personengesellschaften:
 - Gewinnrealisation – KG Kommanditist: mit Feststellung des Jahresabschlusses
 - Verlustrealisation: Nur über außerplanmäßige Abschreibung; Verpflichtung zum Ausgleich des Verlustanteils führt zu nachträglichen AK
 - Aber: Sinngemäße Anwendung der Grundsätze zur „phasenkongruenten Dividendenrealisation“

Ertragsrealisation

- Beteiligung an kapitalist. Personengesellschaften (§221 Abs 5 UGB), Besonderheiten:
 - Gewinnerfassung ist abhängig von Gesellschaftsvertrag
 - a) GV: verlangt explizit keinen gesonderten Beschluss über die Feststellung des JA und die Gewinnverteilung → alle Anteilseigner haben zwingend die phasenkongruente Gewinnerfassung vorzunehmen.
 - b) GV: Bestimmungen bzgl. Feststellung des JA fehlen → Gesellschafter muss (unmittelbar oder mittelbar) über sämtliche Stimmrechte verfügen, um phasengleich bilanzieren zu können.

Ertragsrealisation

- Beteiligung an kapitalist. Personengesellschaften (§221 Abs 5 UGB), Besonderheiten:
 - c) GV: für Feststellung JA ist nicht die Zustimmung aller Gesellschafter erforderlich → phasenkongruente Gewinnerfassung, wenn Gesellschafter direkt oder indirekt über die erforderliche Mehrheit der Stimmrechte verfügt.

Steuerrecht – Allgemeine Grundsätze

- § 23 EStG:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind:

1. [...]

2. Gewinnanteile der Gesellschafter von Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind (wie insbesondere offene Gesellschaften und Kommanditgesellschaften) [...]

Steuerrecht – Allgemeine Grundsätze

- § 7 Abs 3 KStG:

Bei Steuerpflichtigen, die auf Grund der Rechtsform nach unternehmensrechtlichen Vorschriften zur Rechnungslegung verpflichtet sind [...] sind alle Einkünfte [...] den Einkünften aus Gewerbebetrieb (§ 23 Z 1 des Einkommensteuergesetzes 1988) zuzurechnen.

Steuerrecht – Allgemeine Grundsätze

- Beteiligungen an Personengesellschaften:
 - § 23 Z 2 EStG: Mitunternehmerschaft
 - einheitliche Gewinnermittlung (Einheitsbilanz): Personengesellschaft ist kein Einkommensteuer-subjekt, aber ein eigenes Gewinnermittlungssubjekt
 - 1. Schritt: Gewinnermittlung auf Ebene der Gesellschaft (des Betriebes)
 - 2. Schritt: Verteilung des Gewinnes auf die Gesellschafter; die persönlichen Verhältnisse der Gesellschafter sind dabei zu berücksichtigen.

Steuerrecht – § 10 KStG

- § 10 (1) KStG:

Beteiligungserträge sind von der Körperschaftsteuer befreit. Beteiligungserträge sind:

1. Gewinnanteile jeder Art auf Grund einer Beteiligung an inländischen Kapitalgesellschaften und Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften in Form von Gesellschafts- und Genossenschaftsanteilen.

[...]

7. Gewinnanteile jeder Art auf Grund einer internationalen Schachtelbeteiligung im Sinne des Abs. 2.

Steuerrecht – § 10 KStG

- § 10 (2) KStG:

Eine internationale Schachtelbeteiligung liegt vor, wenn unter § 7 Abs. 3 fallende Steuerpflichtige [...] nachweislich in Form von Kapitalanteilen während eines ununterbrochenen Zeitraumes von mindestens einem Jahr mindestens zu einem Zehntel

Z 1. an ausländischen Körperschaften, die einer inländischen Kapitalgesellschaft vergleichbar sind,

Z 2. an anderen ausländischen Körperschaften, die die in der Anlage 2 zum Einkommensteuergesetz 1988 vorgesehenen Voraussetzungen des Artikels 2 der Richtlinie 2011/96/EU in der jeweils geltenden Fassung erfüllen, beteiligt sind. [...]

Steuerrecht – § 10 KStG

- § 10 (3) KStG:

Bei der Ermittlung der Einkünfte bleiben Veräußerungsgewinne, Veräußerungsverluste und sonstige Wertänderungen aus internationalen Schachtelbeteiligungen im Sinne des Abs. 2 außer Ansatz. [...] Die Steuerneutralität der Beteiligung gilt nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen nicht:

1. Der Steuerpflichtige erklärt [...], dass Gewinne, Verluste und sonstige Wertänderungen für diese steuerwirksam sein sollen (Option zugunsten der Steuerwirksamkeit der Beteiligung).
[...]

Steuerrecht – § 10 KStG

- Beteiligungsertragsbefreiung (§ 10 (1) KStG):
 - Steuerbefreiung für inländische Beteiligungserträge (Gewinnanteile jeder Art)
 - Vermeidung der sonst eintretenden wirtschaftlichen Doppel- oder Mehrfachbesteuerung (insb. im Konzern)
 - Befreiung unabhängig vom Beteiligungsausmaß und Behaltdauer

Steuerrecht – § 10 KStG

- Internationales Schachtelprivileg (§ 10 (2) KStG) – Voraussetzungen:
 - Beteiligung an ausländischer Körperschaft iSd § 10 (2) Z 1 oder Z 2 KStG
 - Beteiligungsausmaß: $\geq 10\%$
 - Behaltdauer: ≥ 1 Jahr

Steuerrecht – § 10 KStG

- Internationales Schachtelprivileg (§ 10 (2) KStG) – Rechtsfolgen:
 - Gewinnanteile jeder Art steuerfrei
 - Steuerneutralität der Beteiligung: Veräußerungsgewinne und –verluste sowie Wertänderungen der Beteiligung bleiben außer Ansatz
 - Option zur Steuerwirksamkeit → Veräußerungsgewinne und –verluste und sonstige Wertänderungen steuerwirksam; kann nicht widerrufen werden; laufende Gewinne bleiben jedoch steuerfrei; für TWA gilt § 12 (3) KStG

Steuerrecht – § 12 (3) KStG

- § 12 (3) KStG:

Für Beteiligungen im Sinne des § 10 gilt folgendes:

1. Die Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert [...] oder ein Verlust anlässlich der Veräußerung oder eines sonstigen Ausscheidens darf nur insoweit abgezogen werden, als nachgewiesen wird, dass die Wertminderung oder der Verlust nicht mit Einkommensverwendungen im Sinne des § 8 Abs. 2 und 3 der Körperschaft, an der die Beteiligung besteht, in ursächlichem Zusammenhang steht (ausschüttungsbedingte Teilwertabschreibung und ausschüttungsbedingter Verlust).

...

Steuerrecht – § 12 (3) KStG

- § 12 (3) KStG (Fortsetzung):

2. Abzugsfähige Abschreibungen auf den niedrigeren Teilwert [...] oder der Verluste anlässlich der Veräußerung oder eines sonstigen Ausscheidens einer zum Anlagevermögen gehörenden Beteiligung sind im betreffenden Wirtschaftsjahr und den nachfolgenden sechs Wirtschaftsjahren zu je einem Siebentel zu berücksichtigen, soweit nicht

- eine Zuschreibung erfolgt oder
- 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 gegen verrechnet werden.

Steuerrecht – § 12 (3) KStG

- Ausschüttungsbedingte Teilwertabschreibung:
 - Nicht abzugsfähig
 - Führt dennoch zu Buchwertminderung
 - Einem nachfolgenden Veräußerungserlös ist der um die nicht abzugsfähige TWA geminderte Buchwert gegenüberzustellen

Steuerrecht – § 12 (3) KStG

- Abzugsfähige Teilwertabschreibung:
 - TWA von Beteiligungen iSd § 10 KStG sind über 7 Jahre zu verteilen, sofern die Beteiligung dem AV zuzurechnen ist
 - Buchwertminderung tritt sofort ein
 - Siebentelverteilung gilt jedoch nicht, soweit
 - eine Zuschreibung erfolgt oder
 - stille Reserven anlässlich der Veräußerung der Beteiligung aufgedeckt werden oder
 - im Jahr der Abschreibung stille Reserven bei der Veräußerung einer anderen Beteiligung aufgedeckt werden

Steuerrecht – § 12 (3) KStG

- Abzugsfähige Teilwertabschreibung:
 - Verfassungsrechtlich bedenklich mangels hinreichender Bestimmtheit (bzgl. Kürzung der Siebentelverteilung)
 - Nachfolgend wird die Rechtsauffassung des BMF gem. KStR Rz 1232ff dargestellt

Steuerrecht – § 12 (3) KStG

- KStR Rz 1234:

Erfolgt nach einer Teilwertberichtigung in einem folgenden Jahr eine steuerwirksame Zuschreibung [...] oder werden stille Reserven anlässlich der Veräußerung [...] der Beteiligung aufgedeckt, führt dies zu einer Verkürzung des Verteilungszeitraumes. Dabei ist im Jahr der Zuschreibung bzw. des Ausscheidens der Beteiligung zunächst das laufende Siebentel abzusetzen. In Höhe der über das laufende Siebentel hinausgehenden Gewinnrealisierung kommt es im Realisierungsjahr zu einer Zusatzabschreibung und insoweit zu einem Vorziehen noch nicht abgesetzter Siebentel. Der Verteilungszeitraum verkürzt sich in jenem Ausmaß, in dem noch nicht abgesetzte Siebentelbeträge in der Zusatzabschreibung Deckung finden.

Steuerrecht – § 12 (3) KStG

- KStR Rz 1237:

Kommt es im Jahr einer Teilwertabschreibung auf eine Beteiligung oder eines Veräußerungs- oder sonstigen Ausscheidensverlustes zum Aufdecken stiller Reserven anlässlich der Veräußerung oder eines sonstigen Ausscheidens einer anderen Beteiligung, können auf Antrag die aufgedeckten stillen Reserven mit der Teilwertabschreibung bzw. dem Verlust bei der erstgenannten Beteiligung gegen gerechnet werden. Dies falls ist nur mehr der sich nach der Gegenverrechnung ergebende Betrag auf sieben Jahre zu verteilen. Die Gegenverrechnung darf nur dann vorgenommen werden, wenn bei der zweit genannten Beteiligung keine Teilwertabschreibung vorgenommen worden ist, deren Siebentel im Realisierungsjahr noch offen sind.

Beteiligungen - Beispiel 1

Z-GmbH ist Komplementär an der Z & Y KG

Kapitalkonto der Z-GmbH zum 1.1.X1 TEUR 500

Kapitalkonten der Z-GmbH zu den Bilanzstichtagen bei der
Z & Y KG:

31.12.X1 Einlage (1.5.X1) TEUR 200

 UR Verlustanteil X1 TEUR 400

 SR Verlustanteil X1 TEUR 500

31.12.X2 Entnahme (1.7.X2) TEUR 300

 UR Gewinnanteil X2 TEUR 350

 SR Gewinnanteil X2 TEUR 420

Beteiligungen - Beispiel 1 (Lösung)

			MWR
31.12.X1	keine Abschreibung da nicht von Dauer		-500
1.7.X2	Bank	300	
	<u>an Erträge aus Beteiligungen</u>	300	-300
31.12.X2	keine Zuschreibung		+420

Beteiligungen - Beispiel 2

X1:

Die Midvall-AG kauft eine 100 % Beteiligung. Die Anschaffungskosten betragen EUR 1.000.000,00; die Höhe der vorhandenen Kapitalrücklage beläuft sich auf EUR 1.500.000,00.

X5:

Im Jahr X5 wird ein Teil der Kapitalrücklage (EUR 800.000,00) aufgelöst und an die Midvall-AG ausgeschüttet.

X9:

Ein weiterer Teil der Kapitalrücklage (EUR 500.000,00) wird aufgelöst und ausgeschüttet.

X11:

Die Beteiligung wird um EUR 1.100.000,00 veräußert.

Beteiligungen - Beispiel 2 (Lösung)

				MWR
X1	Beteiligung (verb. Unternehmen)	1.000.000,00		
	an Bank		1.000.000,00	
X5	Bank	800.000,00		
	an Erträge aus Beteiligungen		800.000,00	-800.000,00
X9	Bank	500.000,00		
	an Erträge aus Beteiligungen		500.000,00	-200.000,00
X11	Bank	1.100.000,00		
	an Erlöse Abgang Beteiligungen		1.100.000,00	
	BW Abgang Beteiligungen	1.000.000,00		+1.000.000,00
	an Beteiligung		1.000.000,00	

Beteiligungen - Beispiel 3

Im Zusammenhang mit der Erschließung eines neuen Marktsegments wurde im Jahr X0 die X-AG & Co KG gegründet, an der die X-AG als Komplementär zu 80 % beteiligt ist (BW EUR 865.000,00). Der verteilungsfähige Gewinn zum Bilanzstichtag 30.09.X1 betrug EUR 500.000,00, die der X-AG zurechenbare Mehr-Weniger-Rechnung EUR +160.000,00.

Weiters wurde im Juni X1 der Gewinnanteil für X0 iHv EUR 180.000,00 entnommen.

Nehmen Sie die notwendigen Buchungen vor.

Quelle: Christian et al, Arbeitsunterlage Grundkurs I Unternehmensrechnung und Revision, 75

Beteiligungen - Beispiel 3 (Lösung)

				MWR
30.06.X1	Bank	180.000,00		
	an Erträge aus Beteiligungen		180.000,00	
30.09.X1				+560.000,00
				-180.000,00

Beteiligungen - Beispiel 4

Nehmen Sie alle im Zusammenhang mit den nachfolgenden Sachverhalten noch erforderlichen Buchungen zu den Bilanzstichtagen 31.12.X4, 31.12.X5 sowie 31.12.X6 vor. Beachten Sie dabei, dass die X-AG bestrebt ist ein möglichst hohes uneternehmensrechtliches Ergebnis auszuweisen. (Vermerken Sie auch eventuell notwendige steuerliche Korrekturen in Form von Mehr-Weniger-Rechnungen).

Die X-AG hält folgende Anteile an inländischen Kapitalgesellschaften in ihrem Finanzanlagevermögen. Das Beteiligungsausmaß beträgt zu beiden Gesellschaften 100%.

	AK	Anschaffungsdatum	url. BW zum 01.01.X4	strl. BW zum 01.01.X4
A-AG	700.000,00	03.03.X8	700.000,00	700.000,00
B-AG	550.000,00	01.01.X7	550.000,00	550.000,00

X4:

Im Mai des Jahres X4 werden 50 % der Beteiligung an der B-AG aufgrund einer strategischen Neustrukturierung verkauft. Der Veräußerungserlös beträgt EUR 320.000,00.

Aufgrund nachhaltiger Ertragsschwierigkeiten ist der Wert der Beteiligung an der A-AG bis zum Bilanzstichtag auf EUR 550.000,00 gesunken.

Beteiligungen - Beispiel 4 (Forts.)

X5:

Der restliche Betrag an der B-AG wurde im Jahr X5 um EUR 300.000,00 veräußert.

Die Ertragssituation der A-AG hat sich im Jahr X5 überraschender Weise wieder erholt. Der Wert der Beteiligung beträgt EUR 710.000,00.

X6:

Der Wert der Beteiligung an der A-AG hat sich wieder verschlechtert. Die Wertminderung auf EUR 650.000,00 ist jedoch als nur vorübergehend einzustufen.

Bisheriger Buchungsstand:

Es wurden in diesem Zusammenhang noch keine Buchungen vorgenommen. Gehen Sie davon aus, dass eine Gegenverrechnung der stillen Reserven gem. § 12 (3) Z 2 TS 3 KStG vorgenommen werden soll.

Quelle: Institut für Revisions-, Treuhand- und Rechnungswesen der WU Wien, II. Diplomprüfung aus Unternehmensrechnung und Revision

Beteiligungen - Beispiel 4 (Lösung)

				MWR
31.05.X4	Bank	320.000,00		
	an Erträge Abgang Beteiligungen		320.000,00	
31.05.X4	BW Abgang Beteiligungen	275.000,00		
	an Beteiligungen		275.000,00	
31.12.X4	Abschreibung Beteiligungen	150.000,00		
	an Beteiligungen		150.000,00	150.000,00
				-45.000,00
				-15.000,00
31.12.X5	Bank	300.000,00		
	an Erträge Abgang Beteiligungen		300.000,00	
31.12.X5	BW Abgang Beteiligungen	275.000,00		
	an Beteiligungen		275.000,00	
31.12.X5	Beteiligung	150.000,00		
	an Erträge Zuschreibung FAV		150.000,00	-15.000,00
				-75.000,00
31.12.X6	keine Buchungen/keine MWR			

Gruppenbesteuerung

- § 9 (1) KStG:
[...] können finanziell verbunden Körperschaften
[...] eine Unternehmensgruppe bilden. [...]
- Gruppenmitglieder (§ 9 (2) KStG)
 - Unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften und Genossenschaften
 - Ausländische (vergleichbare) Körperschaften

Gruppenbesteuerung

- Gruppenträger (§ 9 (3) KStG)
 - Unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften, Genossenschaften, Versicherungsvereine, Sparkassen, Hypothekenbanken, Kreditinstitute
 - Beschränkt steuerpflichtige Körperschaften
 - iSd Mutter-Tochter-RL
 - Kapitalgesellschaften mit Ort der Geschäftsleitung im EWR
 - Zweigniederlassung im Firmenbuch
 - Beteiligungsgemeinschaften

Gruppenbesteuerung

- Finanzielle Verbindung (§ 9 (4+5) KStG)
 - Unmittelbar mehr als 50% beteiligt + Stimmrechtsmehrheit
 - Mittelbar über Personengesellschaften
 - Finanzielle Verbindung während gesamten WJ

Ergebniszurechnung

- Einkommensermittlung durch jedes Gruppenmitglied
- Saldierung aller Ergebnisse und Besteuerung beim Gruppenträger
- Teilwertabschreibung während „Gruppenzeit“ nicht steuerwirksam (aber restliche 1/7 vor Gruppe)
- Keine Firmenwertabschreibung
- Steuerumlage

Steuerumlage

- Positive Steuerumlage
 - GM macht Gewinn, den GT zu versteuern hat
 - Zahlung GM an GT
 - Andernfalls Verdeckte Einlage
- Negative Steuerumlage
 - GM macht Verlust, der durch GT verwertet wird
 - Zahlung GT an GM
 - Sonst verdeckte Einlagenrückgewähr

Gruppenumlage im JA

- Bei Gruppenträger oder Gruppenmitglied
 - Körperschaftsteuer / Rückstellung
 - Forderung / Körperschaftsteuer
 - Eventualforderungen oder
Eventualverbindlichkeiten (zB Verlustvorträge des
GT führen zu geringerer Umlage)

Unternehmen in der Krise

Unternehmenskrise

Betriebswirtschaftliche Unternehmenskrise

- Strategiekrise
- Erfolgskrise
- Liquiditätskrise

Rechtliche Unternehmenskrise

- Insolvenzordnung (IO)
- Unternehmensreorganisationsgesetz (URG)
- Eigenkapitalersatzgesetz (EKEG)

Unternehmenskrise

Bilanzielle Maßnahmen im Verlauf der Krise

- Allgemeine Ansatz- und Bewertungsmaßnahmen
- Bilanzpolitische Maßnahmen
- Sachverhaltsgestaltungen
- Stilllegung einzelner Betriebsteile/Werke
- Ungeplanter Wegfall der Going-Concern-Prämisse
- Eigenkapital ersetzende Gesellschafterleistungen

Allgemeine Ansatz- und Bewertungsmaßnahmen

- Abweichung vom Stetigkeitsprinzip
(Anhangangaben)
 - Einleitung von Sanierungsmaßnahmen
 - Geänderte Unternehmensentwicklung
 - Umstellung der Produktion
 - Beschäftigungsrückgang
- Änderung der Nutzungsdauer nur zulässig, wenn bisher wesentlich zu kurz eingeschätzt
- Aussetzung der Abschreibung nicht zulässig
(planmäßige Abschreibung)

Bilanzpolitische Maßnahmen

- Ausübung von Aktivierungs- und Passivierungswahlrechten
 - Achtung Stetigkeitsgebot
 - Ansatzwahlrechte
 - Änderung / Abweichung möglich, wenn bestimmte Gründe vorliegen
- Berücksichtigung von Risiken und Verlusten aufgrund des Wertaufhellungsprinzips bis zur Feststellung des JA durch die Organe

Sachverhaltsgestaltung

- Pensionsgeschäft
(Pensionsrückdeckungsversicherung: wer ist zur Zahlung der Pensionen verpflichtet)
- Sale-and-lease-back-Geschäfte (Selbsterstelltes immaterielles AV, Grundstücke)
- Ausgliederung von Teilbereichen (Einbringung AV in Beteiligungsgesellschaften, Bewertung der Sacheinlage zum Zeitwert)

Stilllegung einzelner Teilbetriebe

- Nachhaltiger Verlust (unrentabel)
 - Abschreibung planmäßig oder außerplanmäßig (Verlustfreie Bewertung)
- Stilllegung
 - vorübergehend
 - endgültig
 - Außerplanmäßige Abschreibung (beizulegender Wert, Veräußerungswert)
 - Umwidmung des Vermögens (UV: strenges NWP)

Wegfall der Going-Concern-Prämisse

- § 201 Abs 2 Z 2 UGB:
Bei der Bewertung ist von der Fortführung des Unternehmens auszugehen, solange dem nicht tatsächliche oder rechtliche Gründe entgegenstehen.
- Rechtliche Gründe: zB Insolvenzeröffnung, Liquidation, Erlöschen von Konzessionen, Satzungsbestimmungen, Umweltschutzauflagen
- Tatsächliche Gründe: zB finanzielle Schwierigkeiten, Ausscheiden von Führungskräften, Verlust von Absatzmärkten

Aufgabe der Going-Concern-Prämisse nach hM bei negativer Fortbestehensprognose

Wegfall der Going-Concern-Prämisse

Folgen für die Bilanzierung (im UGB nicht geregelt):

- Sachgerechte Bilanzierung
- Berücksichtigung des Einzelfalls
- Nach Veräußerungsgesichtspunkten
- Ansatz:
 - Bilanzierungshilfen entfallen
 - Rechnungsabgrenzungsposten entfallen
 - Rückstellungen bilden (Abwicklungskosten, AbfertigungRst 100%)
- Bewertung:
 - Einzelveräußerungswerte der VG

URG – Kennzahlen

- § 23 URG:

Eigenmittelquote im Sinne dieses Gesetzes ist der Prozentsatz, der sich aus dem Verhältnis zwischen dem Eigenkapital (§ 224 Abs. 3 A UGB) einerseits sowie den Posten des Gesamtkapitals (§ 224 Abs. 3 UGB), vermindert um die nach § 225 Abs. 6 UGB von den Vorräten absetzbaren Anzahlungen andererseits, ergibt.

URG – Kennzahlen

- § 23 URG – Eigenmittelquote:

Eigenkapital

Gesamtkapital – von den Vorräten absetzbare Anzahlungen

Vorgabe lt. URG: Eigenmittelquote $\geq 8\%$

URG – Kennzahlen

- § 24 (1) URG:

Zur Errechnung der fiktiven Schuldentilgungsdauer sind die in der Bilanz ausgewiesenen Rückstellungen (§ 224 Abs. 3 B UGB) und Verbindlichkeiten (§ 224 Abs. 3 C UGB), vermindert um die im Unternehmen verfügbaren Aktiva nach § 224 Abs. 2 B III Z 2 und B IV UGB und die nach § 225 Abs. 6 UGB von den Vorräten absetzbaren Anzahlungen, durch den Mittelüberschuss zu dividieren.

URG – Kennzahlen

- § 24 (2) URG:

Zur Ermittlung des Mittelüberschusses sind

1. vom Jahresüberschuss/-fehlbetrag die Abschreibungen auf das Anlagevermögen und Verluste aus dem Abgang von Anlagevermögen hinzuzuzählen und die Zuschreibungen zum Anlagevermögen und Gewinne aus dem Abgang von Anlagevermögen abzuziehen und
2. die Veränderung der langfristigen Rückstellungen zu berücksichtigen.

URG – Kennzahlen

- § 24 URG – Fiktive Schuldentilgungsdauer:

Schulden gem. § 24 URG

Mittelüberschuss

Vorgabe lt. URG:

Fiktive Schuldentilgungsdauer \leq 15 Jahre

URG – Kennzahlen

- § 24 URG – Fiktive Schuldentilgungsdauer:

unternehmensrechtliche Rückstellungen

+ unternehmensrechtliche Verbindlichkeiten

– von den Vorräten absetzbare Anzahlungen

– sonstige Wertpapiere und Anteile

– Kassenbestand, Schecks, Guthaben bei Kreditinstituten

= **Schulden gem. § 24 URG**

URG – Kennzahlen

- § 24 URG – Fiktive Schuldentilgungsdauer:

Jahresüberschuss/-fehlbetrag

+ Abschreibungen vom Anlagevermögen

– Zuschreibungen zum Anlagevermögen

– Gewinne aus dem Abgang von Anlagevermögen

+ Verluste aus dem Abgang von Anlagevermögen

+ Zunahme langfristiger Rückstellungen

– Abnahme langfristiger Rückstellungen

= **Mittelüberschuss**

URG – Haftung

- § 22 (1) URG:

Wird über das Vermögen einer prüfpflichtigen juristischen Person, die ein Unternehmen betreibt, ein Insolvenzverfahren eröffnet, so haften die Mitglieder des vertretungsbefugten Organs gegenüber der juristischen Person zur ungeteilten Hand, jedoch je Person nur bis zu 100 000 Euro, für die durch die Insolvenzmasse nicht gedeckten Verbindlichkeiten, wenn sie innerhalb der letzten zwei Jahre vor dem Antrag auf Eröffnung eines Insolvenzverfahrens

...

URG – Haftung

- § 22 (1) URG: (Fortsetzung)
 1. einen Bericht des Abschlußprüfers erhalten haben, wonach die Eigenmittelquote (§ 23) weniger als 8% und die fiktive Schuldentilgungsdauer (§ 24) mehr als 15 Jahre beträgt (Vermutung des Reorganisationsbedarfs), und nicht unverzüglich ein Reorganisationsverfahren beantragt oder nicht gehörig fortgesetzt haben oder
 2. einen Jahresabschluß nicht oder nicht rechtzeitig aufgestellt oder nicht unverzüglich den Abschlußprüfer mit dessen Prüfung beauftragt haben.

URG – Haftung

- § 26 (1) URG:

Die Haftung tritt nicht ein, wenn die Mitglieder des vertretungsbefugten Organs unverzüglich nach Erhalt des Berichtes des Abschlußprüfers über das Vorliegen der Voraussetzungen für die Vermutung eines Reorganisationsbedarfs (§ 22 Abs. 1 Z 1) ein Gutachten eines Wirtschaftstreuhänders, der zur Prüfung des Jahresabschlusses der juristischen Person befugt ist, eingeholt haben und dieses einen Reorganisationsbedarf verneint hat.

URG - Gutachten

- § 26 (2) URG:

Das Gutachten des Wirtschaftstreuhänders hat insbesondere darauf einzugehen,

1. ob die Fortbestandsprognose positiv ist,
2. ob der Bestand des Unternehmens gefährdet ist,
3. auf Grund welcher Umstände trotz Vorliegens der Kennzahlen nach § 22 Abs 1 Z 1 URG kein Reorganisationsbedarf besteht,
4. ob stille Reserven vorhanden sind und
5. ob gesellschaftsrechtliche Beschlüsse, wie über eine Kapitalerhöhung, gefaßt worden sind oder ein Verlustdeckungsvertrag abgeschlossen worden ist.

URG - Beispiel

URG GmbH				<u>BILANZ zum 31. Dezember X9</u>			
Aktiva		X9	X8	Passiva		X9	X8
A. Anlagevermögen				A. negatives Eigenkapital			
I.	Sachanlagen	59.311	51.847	I.	Stammkapital	364	364
II.	Finanzanlagen	9	6	II.	Bilanzverlust	-3.065	-4.237
					davon Verlustvortrag -4.237 (Vj: Verlustvortrag -4.476)		
B. Umlaufvermögen				B. Investitionszuschüsse nicht rückzahlbar		361	1.057
I.	Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände	1.308	1.739	C. Rückstellungen			
II.	Kassenbestand, Guthaben bei Kreditinstituten	4	1	1.	Rückstellungen für Abfertigungen	90	62
				2.	sonstige Rückstellungen	3.881	3.158
C. Rechnungsabgrenzungsposten		72	67	D. Verbindlichkeiten			
				1.	Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten	58.572	52.856
				2.	erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen	86	5
				E. Rechnungsabgrenzungsposten		415	394
		60.704	53.659			60.704	53.659

URG - Beispiel

<u>URG GmbH</u>			
GEWINN- UND VERLUSTRECHNUNG vom 1. 1. X9 bis 31. 12. X9			
		X9	X8
1.	Rohergebnis	14.204	10.796
2.	sonstige betriebliche Erträge		
	a) Erträge aus dem Abgang vom und der Zuschreibung zum Anlagevermögen mit Ausnahme der Finanzanlagen	661	821
	b) Erträge aus der Auflösung von Rückstellungen	30	583
	c) übrige	4.377	2.845
3.	Personalaufwand	-1.958,00	-1.632,8
4.	Abschreibungen	-12.655	-10.107
5.	sonstige betriebliche Aufwendungen	-1.674	-1.478
6.	Betriebsergebnis	2.985	1.827
7.	sonstige Zinsen und ähnliche Erträge	0	1
8.	Zinsen und ähnliche Aufwendungen	-1.811	-1.568
9.	Finanzergebnis	-1.811	-1.567
10.	Ergebnis vor Steuern	1.174	260
11.	Steuern vom Einkommen und vom Ertrag	-2	-22
12.	Jahresüberschuss	1.172	238
13.	Jahresgewinn	1.172	238
14.	Verlustvortrag	-4.237	-4.476
15.	Bilanzverlust	-3.065	-4.237

URG (Lösung)

Eigenmittelquote (§ 23 URG)			
			TEUR
Eigenkapital			-2.701
			<u>-2.701</u>
Gesamtkapital			60.704
- Erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen			-86
			<u>60.618</u>
Eigenmittelquote:			-4,46%
Mindestwert für die Eigenmittelquote:			8,00%
fiktive Schuldentilgungsdauer (§ 24 URG)			
Rückstellungen			3.971
+ Verbindlichkeiten			58.658
- Bankguthaben und Kassenbestand			-4
- erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen			-86
= fiktive Schulden			<u>62.539</u>
Jahresüberschuss			1.172
+ Abschreibungen auf das Anlagevermögen			12.655
- Gewinne aus dem Abgang von Anlagevermögen			-661
+/- Veränderungen der langfristigen Rückstellungen			28
Mittelüberschuss aus der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit			<u>13.194</u>
berechnete fiktive Schuldentilgungsdauer in Jahren			4,7
Höchstdauer für die fiktive Schuldentilgungsdauer in Jahren:			15,0

Eigenkapitalersatzgesetz

- Ziel: Ausgleich zwischen Gläubigerschutz und Finanzierungsfreiheit
- Grundtatbestand: § 1 EKEG:
 - „Ein Kredit, den eine Gesellschafterin oder ein Gesellschafter der Gesellschaft in der Krise gewährt, ist Eigenkapital ersetzend“
 - (Alt-)Kredite stehen lassen => nicht Eigenkapitalersatz
- Gesellschaft befindet sich in der Krise entweder bei
 - Zahlungsunfähigkeit,
 - Überschuldung oder
 - Reorganisationsbedarf iSd URG

Eigenkapitalersatzgesetz

- § 4 EKEG: Erfasste Gesellschaften: Rechtsformen „mit beschränkter Haftung“ (insb. AG und GmbH)
- § 5 EKEG: Erfasste Gesellschafter:
 - ab 25% Vermögensbeteiligung oder
 - bei kontrollierender Beteiligung (vgl. Kontrolltatbestände des § 244 (2) UGB; auch mittelbar oder
 - bei Beherrschung (auch ohne Beteiligung): Ausübung eines beherrschenden Einflusses auf die Gesellschaft
- § 14 EKEG: Keine Rückforderungsmöglichkeit für einen Eigenkapital ersetzenden Kredit in der Krise

Eigenkapitalersatzgesetz

- Der bilanzmäßige Ausweis eines Eigenkapital ersetzenden Gesellschafterdarlehens ist im EKEG nicht geregelt.
- Es ist davon auszugehen, dass das Eigenkapital ersetzende Gesellschafterdarlehen in der Bilanz gesondert auszuweisen
- und im Anhang ausführlich zu erläutern ist

Risiken im Jahresabschluss

- Erfassung von Risiken im Jahresabschluss
 - Abschreibung oder Wertberichtigungen von Forderungen (Einzel- oder Pauschalwertberichtigung, Anhangangabe)
 - Rückstellungen für Kulenzen und Produkthaftungsrisiken, Gewährleistung, ...

Rückstellungen

Rückstellungen - Ansatz

- § 198 (8) UGB:

Für Rückstellungen gilt folgendes:

1. Rückstellungen sind für ungewisse Verbindlichkeiten und für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften zu bilden, die am Abschlußstichtag wahrscheinlich oder sicher, aber hinsichtlich ihrer Höhe oder des Zeitpunkts ihres Eintritts unbestimmt sind.
2. Rückstellungen dürfen außerdem für ihrer Eigenart nach genau umschriebene, dem Geschäftsjahr oder einem früheren Geschäftsjahr zuzuordnende Aufwendungen gebildet werden, die am Abschlußstichtag wahrscheinlich oder sicher, aber hinsichtlich ihrer Höhe oder dem Zeitpunkt ihres Eintritts unbestimmt sind. Derartige Rückstellungen sind zu bilden, soweit dies den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entspricht.

[...]

Rückstellungen – Ansatz

- § 198 (8) UGB (Fortsetzung):
 3. Andere Rückstellungen als die gesetzlich vorgesehenen dürfen nicht gebildet werden. Eine Verpflichtung zur Rückstellungsbildung besteht nicht, soweit es sich um **nicht wesentliche** Beträge handelt.
 4. Rückstellungen sind insbesondere zu bilden für
 - a) Anwartschaften auf Abfertigungen,
 - b) laufende Pensionen [...]
 - c) Kulanzen, nicht konsumierten Urlaub, Jubiläumsgelder, [...] und Produkthaftungsrisiken,
 - d) auf Gesetz oder Verordnung beruhende Verpflichtungen zur Rücknahme und Verwertung von Erzeugnissen

Rückstellungen – Bewertung

- § 211 UGB:

(1) [...] Rückstellungen sind mit dem **Erfüllungsbetrag** anzusetzen, der bestmöglich zu schätzen ist. Rückstellungen für Abfertigungsverpflichtungen, Pensionen, Jubiläumsgeldzusagen oder vergleichbare langfristig fällige Verpflichtungen sind mit dem sich nach versicherungsmathematischen Grundsätzen ergebenden Betrag anzusetzen.

Rückstellungen – Bewertung

- § 211 UGB:
(2) Rückstellungen mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr sind mit einem marktüblichen Zinssatz **abzuzinsen**. Bei Rückstellungen für Abfertigungsverpflichtungen, Pensionen, Jubiläumsgeldzusagen oder vergleichbare langfristig fällige Verpflichtungen kann ein durchschnittlicher Marktzinssatz angewendet werden, der sich bei einer angenommenen Restlaufzeit von 15 Jahren ergibt, sofern dagegen im Einzelfall keine erheblichen Bedenken bestehen.

Rückstellungen UR

- Verbindlichkeitsrückstellungen: Bestehen einer ungewissen Schuld (hinsichtlich Höhe und/oder Zeitpunkt des Eintretens unbestimmt) – zwingende Bildung
- Drohverlustrückstellungen: Erwartung eines Verlustes aus einem schwebenden Geschäft, dessen Ursache vor dem Bilanzstichtag liegt – zwingende Bildung
- Aufwandsrückstellung: RSt für dem Geschäftsjahr oder früheren Geschäftsjahren zuordenbare Aufwendungen, die am Abschlussstichtag wahrscheinlich oder sicher, aber hinsichtlich ihrer Höhe oder dem Zeitpunkt ihres Eintritts unbestimmt sind – Wahlrecht, sofern nicht GoB

Rückstellungen UR

- Bewertung generell: **Erfüllungsbetrag**; bestmögliche Schätzung;
- Rückstellungen müssen nicht gebildet werden, wenn es sich um „**nicht wesentliche**“ Beträge handelt
(Der Grundsatz der Wesentlichkeit wurde in § 189a Z 10 aufgenommen.)
- Bildung von Pauschalrückstellungen zulässig
(ab dem RÄG 2014 müssen Schätzungen laut § 201 Abs 2 Z 7 UGB auf einer umsichtigen Beurteilung beruhen)
- Langfristige Rückstellungen: **Abzinsung** mit dem marktüblichen Zinssatz (evt. durchschnittlicher Marktzinssatz)

Rückstellungen UR

- RSt für Pensionen: nach versicherungsmathematischen Grundsätzen
- RSt für Abfertigungen, Jubiläumsgelder uÄ:
 - grundsätzlich verpflichtend nach versicherungsmathematischen Grundsätzen
 - finanzmathematische Berechnung ist erlaubt, sofern diese (vereinfachte) Bewertung zu keinen wesentlichen Unterschieden im Vergleich zur versicherungsmathematischen Bewertung führt (AFRAC Stellungnahme Juni 2015)

Rückstellung - Steuerrecht

- Aufwandsrückstellungen sind nicht zulässig
- Pauschalrückstellungen sind nicht zulässig
- Langfristige Rückstellungen (Laufzeit am Bilanzstichtag > 12 Monate) → Abzinsung mit 3,5 %
- Abzinsung Pensions- und Jubiläumsgeldrückstellungen mit 6%, Gegenwartsverfahren

Leasing

Leasing

- Leasing (von engl. *to lease* = „mieten, pachten“) ist eine Finanzierungsalternative, bei der das Leasinggut vom Leasinggeber dem Leasingnehmer gegen Zahlung eines vereinbarten Leasingentgelts zur Nutzung überlassen wird.
- Beim Leasing als Vermietung und Verpachtung ist der Leasinggeber ein Finanzinstitut (indirektes Leasing) oder der Hersteller des Gutes (direktes Leasing). Der Leasinggegenstand sind Mobilien oder Immobilien.

Leasingverhältnisse

- Wem wird Wirtschaftsgut zugerechnet?
 - Wirtschaftliches Eigentum maßgeblich
 - Zurechnung nach „Entweder-Oder-Prinzip“
(entweder Leasinggeber oder Leasingnehmer)
- Zivilrechtlicher Eigentümer bleibt der Leasinggeber
- EStR nach hL für Unternehmensrecht maßgeblich
→ Behandlung von Leasingverträgen im UR und SR identisch

Wirtschaftliches Eigentum

- § 24 BAO:

Für die Zurechnung der Wirtschaftsgüter gelten bei der Erhebung von Abgaben, soweit in den Abgabenvorschriften nicht anderes bestimmt ist, folgende Vorschriften:

a) Wirtschaftsgüter, die zum Zweck der Sicherung übereignet worden sind, werden demjenigen zugerechnet, der die Sicherung einräumt.

b) Wirtschaftsgüter, die zu treuen Händen übereignet worden sind, werden dem Treugeber zugerechnet.

c) Wirtschaftsgüter, die zu treuen Händen für einen Treugeber erworben worden sind, werden dem Treugeber zugerechnet.

d) Wirtschaftsgüter, über die jemand die Herrschaft gleich einem Eigentümer ausübt, werden diesem zugerechnet.

[...]

Leasingverhältnisse

- Operating Leasing
- Financial Leasing
 - Vollamortisationsverträge
 - Teilamortisationsverträge
 - Spezialleasing
 - Mischformen
 - Sale-and-lease-back-Verträge

Operating Leasing

- Typisches Mietverhältnis
- Von beiden Seiten kündbar
- Risikoträger ist der Leasinggeber
 - Investitionsrisiko
 - Finanzierungsrisiko
- Rückgabe des Bestandsobjektes an den LG nach Ablauf des Mietvertrages

Finance Leasing

- Übertragung wesentlicher mit dem zivilrechtlichen Eigentum verbundene Objekt- und Ertragsrisiken auf den Leasingnehmer (Investitionsrisiko)
- Finanzierungsrisiko → Leasinggeber
- Ratenkauf unter Vorbehalt des zivilrechtlichen Eigentums
- Während Grundmietzeit unkündbar

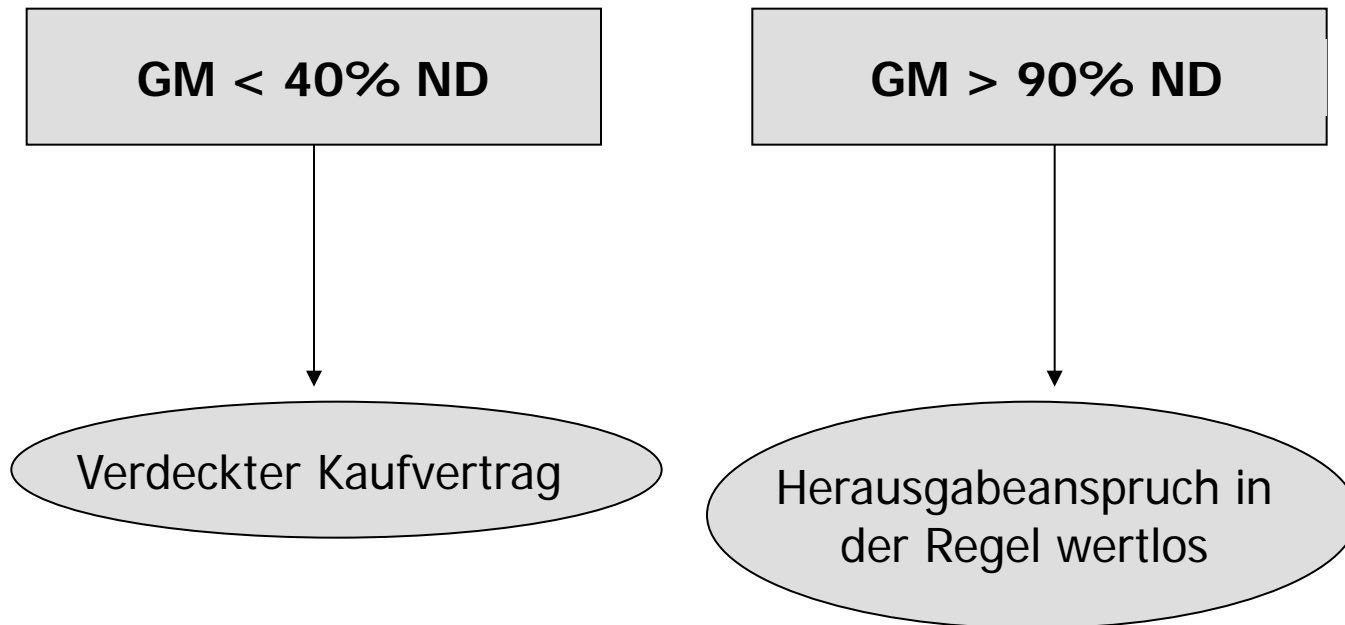
Finance Leasing - Indizien

- Eigentum geht nach Ende des Mietvertrags auf Leasingnehmer über
- Kaufoption zu einem wesentlich unter dem Verkehrswert liegenden Preis
- Grundmietzeit entspricht Nutzungsdauer des Gegenstandes

FL – Vollamortisationsvertrag

- Leasingraten während der Grundmietzeit decken mindestens AK/HK inkl. aller Neben- und Finanzierungskosten des LG
- Zurechnung zum LN, wenn:
 - Grundmietzeit $< 40\%$ der betriebsgewöhnlichen ND
 - Grundmietzeit $> 90\%$ der ND
 - Grundmietzeit zwischen 40% und 90% der ND + Optionsrecht, den Gegenstand gegen Leistung eines wirtschaftlich nicht ausschlaggebenden Betrages zu erwerben oder den Leasingvertrag zu verlängern
 - Spezialleasing

FL - Vollamortisationsvertrag



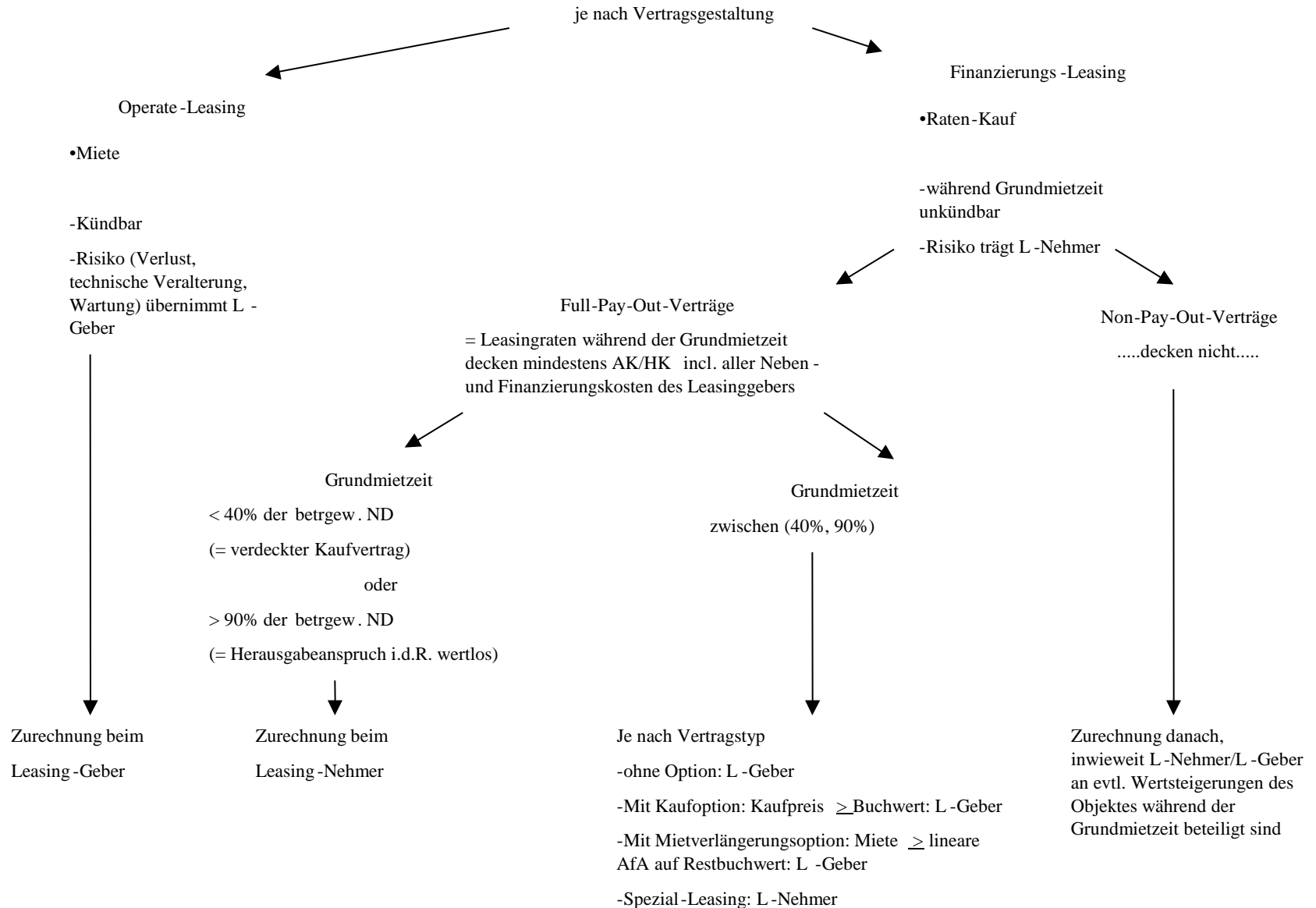
FL – Teilamortisationsvertrag

- Leasingraten während der Grundmietzeit decken Kosten des LG nicht zur Gänze (verbleibende Kosten des LG = „Restwert“)
- Zurechnung zum LN, wenn:
 - Grundmietzeit entspricht betriebsgewöhnlicher ND,
 - Leasingnehmer hat sowohl Chance der Wertsteigerung als auch Risiko der Wertminderung oder
 - Spezialleasing

Spezialleasing

- Leasinggegenstand ist auf spezielle Anforderungen des LN zugeschnitten
- Sinnvolle anderweitige Nutzung außer durch LN nicht möglich
- Zurechnung zu LN
- Kauf- oder Mietverlängerungsoption sowie Mietdauer unerheblich

Wirtschaftliches Eigentum



Bilanzierung bei Zurechnung zum Leasinggeber

Leasinggeber:

- Anlagevermögen, gesondert ausgewiesen
- Abschreibung
- Ertrag, bei wesentlichem Geschäftszweig, als Umsatzerlöse

Leasingnehmer:

- Sonstiger betrieblicher Aufwand

Bilanzierung bei Zurechnung zum Leasingnehmer

Leasinggeber:

- Forderung, entweder als Ausleihungen im AV (> 5 Jahre) oder als Forderung im UV (gesonderter Posten)
- Zinsertrag und Rückzahlungskomponente (Tilgung)

Leasingnehmer:

- Aktivierung Barwert der Leasingzahlungen (AV) + Passivierung in gleicher Höhe
- Abschreibung
- Zinsaufwand und Rückzahlungskomponente

PKW – Leasing Aktivposten

- Finanzierungsleasing
- Stl. Pkw-Mindestnutzungsdauer: 8 Jahre
- Afa-Tangente in Leasingraten kann höher sein als Afa gem § 8 EStG
- Differenzbetrag wird in MWR berücksichtigt (Bildung Aktivposten)
- Ende Leasingvertrag: Auflösung Aktivposten außer bei Ausübung Kaufoption =>Aktivierung

Leasing - Beispiel 1

Die B-AG least am 31.12.X4 eine Maschine (ND 7 Jahre, Nutzung ab Jänner X5), um die Produktion auszuweiten. Der LV lautet wie folgt:

- Die Grundmietzeit beträgt 5 Jahre (keine Kündigung).
- Leasingrate beträgt EUR 12.350,32 (netto 20% USt) und ist jeweils am 31.12. eines Jahres fällig.

Die USt ist mit der ersten Rate zu begleichen. Die Zinsen werden nicht gesondert abgerechnet. Am Ende der Grundmietzeit hat die B-AG die Option, die Maschine um EUR 1.090,09 (netto 20% USt) zu erwerben. Der Refinanzierungszinssatz beträgt 6%.

Führen Sie die notwendigen Buchungen zum 31.12.X4 und 31.12.X5 durch!

Leasing - Beispiel 1 (Lösung)

X4	Kontobezeichnung	Soll	Haben
1	Maschine	55.960,08	
	an Leasingverbindlichkeit		55.960,08
2	Leasingverbindlichkeit	12.350,32	
	an Bank		12.350,32
3	Vorsteuer	12.350,32	
	an Bank		12.350,32
X5			
5	Leasingverbindlichkeit	9.733,73	
	Zinsaufwand	2.616,59	
	an Bank		12.350,32
6	planmäßige Abschreibung	7.994,30	
	an Maschinen		7.994,30

Leasing - Beispiel 2

Die X-AG leaste einen Pkw für vier Jahre, wobei der Vertrag derart gestaltet wurde, dass die Zurechnung des Pkw beim Leasinggeber erfolgt. Als monatl. Entgelt wurde ein Betrag von EUR 446,93 (inkl. 20% USt) vereinbart. Die Leasingraten werden jeweils zu Beginn des Monats vom Bankkonto abgebucht. (Bilanzstichtag 30.09.)

Von der Leasinggesellschaft ging am 10.10.X1 folgendes Schreiben ein:

Leasing - Beispiel 2 (Fortsetz.)

Mietbeginn:	01.05.X1
Mietende:	30.04.X5
Laufzeit:	48 Monate
Vorschreibungsanzahl:	5 Monate
Steuerliche Nutzungsdauer:	8 Jahre
Anschaffungswert:	26.187,87
Restbuchwert:	8.720,74
Steuerliche Abschreibung:	1.636,74
Tilgungsanteil der Leasingraten:	1.819,49

Leasing - Beispiel 2 (Fortsetz.)

Die Leasingraten sowie der laufende Aufwand wurden monatlich verbucht.

Wie ist dieser Sachverhalt im Rahmen des Jahresabschlusses zu berücksichtigen?

Variante: Wie hoch ist der Tilgungsanteil für X1, wenn der Leasingvertrag mit 1. Juli zu laufen beginnt und welche Konsequenzen ergeben sich daraus?

Leasing - Beispiel 2 (Lösung)

MWR +182,75

Bildung Aktivposten

Variante:

Der Tilgungsanteil beträgt

für X1: EUR 1.091,69

MWR - 545,05

Leasing – Beispiel 3

Die W-GmbH hat am 1.12. einen PKW zu folgenden Konditionen geleast:

Leasingdauer: 24 Monate

Leasingentgelt: EUR 710,00 p.m. (netto, 20% USt)

Der Leasingvertrag kann bei Einhaltung einer zweimonatigen Kündigungsfrist jederzeit und ohne Begründung aufgelöst werden.

Am 1.12. wurden vereinbarungsgemäß Leasingraten für 3 Monate im Vorhinein überwiesen, die restlichen Leasingraten sind jeweils am Monatsanfang zu überweisen. Die Nutzungsdauer des PKW beträgt unternehmensrechtlich üblicherweise 5 Jahre. Beim Kauf eines derartigen Neuwagens müsste die W-GmbH EUR 30.000,00 (inkl. USt und NoVA) entrichten.

Leasing – Beispiel 3

Bisheriger Buchungsstand:

Leasingaufwand PKW 2.556,00
an Bank 2.556,00

**Welche Buchungen sind aus dem Sachverhalt vorzunehmen
(Bilanzstichtag 31.12.)?**

Quelle: Christian et al, Arbeitsunterlage Grundkurs I Unternehmensrechnung und Revision, 38

Lösung:

				MWR
31.12.X1	ARA	1.704,00		
	an Leasingaufwand PKW		1.704,00	

Operating Leasing → kein Aktivposten / keine MWR

Leasing – Beispiel 4

Die B-GmbH benötigt Ende X1 eine neue Maschine. Nach längeren Verhandlungen wurde per 01.12.X1 (=Tag der Lieferung) der Leasingvertrag zu folgenden Bedingungen abgeschlossen:

Grundmietzeit: (unkündbar) 5 Jahre

Leasingentgelt: 5 gleich hohe Leasingraten zu je EUR 426.475,75 (netto), fällig zum 1.12. (Refinanzierungszinssatz 13% p.a.; erste Ratenzahlung 01.12.X2); die gesamte USt (20%) ist per 31.12.X1 an den Leasinggeber zu überweisen.

Am Ende der Grundmietzeit geht die Maschine in das Eigentum der B-GmbH über, ohne zusätzliche Entgeltzahlung.

Leasing – Beispiel 4 (Forts.)

Die Nutzungsdauer der Maschine wird mit 5 Jahren festgelegt; die Inbetriebnahme erfolgt nach der Installation am 02.12.X1 (indirekte Abschreibung). Für den Transport legt der Spediteur am 17.12.X1 eine Rechnung iHv EUR 15.000,00 (netto, 20 % USt); die Rechnung wird am 24.12.X1 mittels Banküberweisung beglichen. Am 31.12.X1 wird der gesamte Umsatzsteuerbetrag vereinbarungsgemäß überwiesen.

Aufgabenstellung:

Führen Sie alle aufgrund obiger Angaben in den Jahren X1 und X2 (Bilanzstichtag 31.12.) notwendigen Buchungen durch. Beachten Sie dabei, dass das Unternehmen bestrebt ist ein möglichst geringes Ergebnis zu erzielen.

Quelle: Christian et al, Arbeitsunterlage Grundkurs I Unternehmensrechnung und Revision, 38f

Leasing – Beispiel 4 (Lösung)

01.12.X1	Maschine	1.500.013,84	
	an Leasingverbindlichkeit		1.500.013,84
17.12.X1	Maschine	15.000,00	
	Vorsteuer	3.000,00	
	an Verb Spediteur		18.000,00
24.12.X1	Verb Spediteur	18.000,00	
	an Bank		18.000,00
31.12.X1	Vorsteuer	426.475,75	
	an Bank		426.475,75
31.12.X1	planmäßige Abschreibung	151.501,38	
	an kum. Abschreibung Maschinen		151.501,38
31.12.X1	Zinsaufwand	16.250,15	
	an sonstige Verbindlichkeiten		16.250,15
01.12.X2	Leasingverbindlichkeit	231.473,95	
	sonstige Verbindlichkeiten	16.250,15	
	Zinsaufwand	178.751,65	
	an Bank		426.475,75
31.12.X2	Zinsaufwand	13.742,52	
	an sonstige Verbindlichkeiten		13.742,52
31.12.X2	planmäßige Abschreibung	303.002,77	
	an kum. Abschreibung Maschinen		303.002,77

Latente Steuern

Steuerabgrenzung

- § 198 (9) UGB:

Bestehen zwischen den unternehmensrechtlichen und den steuerrechtlichen **Wertansätzen** von Vermögensgegenständen, Rückstellungen, Verbindlichkeiten und Rechnungsabgrenzungsposten Differenzen, die sich in späteren Geschäftsjahren voraussichtlich abbauen, so ist bei einer sich daraus insgesamt ergebenden Steuerbelastung diese als Rückstellung für passive latente Steuern in der Bilanz anzusetzen. Sollte sich eine Steuerentlastung ergeben, so haben mittelgroße und große Gesellschaften [...] diese als aktive latente Steuern (§ 224 Abs. 2 D) in der Bilanz anzusetzen; kleine Gesellschaften [...] dürfen dies nur tun, soweit sie die unverrechneten Be- und Entlastungen im Anhang aufschlüsseln. Für künftige steuerliche Ansprüche aus steuerlichen Verlustvorträgen können aktive latente Steuern in dem Ausmaß angesetzt werden, in dem ausreichende passive latente Steuern vorhanden sind oder soweit überzeugende substantielle Hinweise vorliegen, dass ein ausreichendes zu versteuerndes Ergebnis in Zukunft zur Verfügung stehen wird; diesfalls sind in die Angabe nach § 238 Abs. 1 Z 3 auch die substantiellen Hinweise, die den Ansatz rechtfertigen, aufzunehmen.

Steuerabgrenzung

- § 198 (10) UGB:

Die Bewertung der Differenzen nach Abs. 9 ergibt sich aus der Höhe der voraussichtlichen Steuerbe- und -entlastung nachfolgender Geschäftsjahre; der Betrag ist nicht abzuzinsen.

Eine Saldierung aktiver latenter Steuern mit passiven latenten Steuern ist nicht vorzunehmen, soweit eine Aufrechnung der tatsächlichen Steuererstattungsansprüche mit den tatsächlichen Steuerschulden rechtlich nicht möglich ist.

[...]

Die ausgewiesenen Posten sind aufzulösen, soweit die Steuerbe- oder -entlastung eintritt oder mit ihr nicht mehr zu rechnen ist. Der Aufwand oder Ertrag aus der Veränderung bilanzierter latenter Steuern ist in der Gewinn- und Verlustrechnung gesondert unter dem Posten „Steuern vom Einkommen und vom Ertrag“ auszuweisen.

Steuerabgrenzung

- § 198 (10) UGB:

Latente Steuern sind nicht zu berücksichtigen, soweit sie entstehen

1. aus dem erstmaligen Ansatz eines Geschäfts(Firmen)werts; oder
2. aus dem erstmaligen Ansatz eines Vermögenswerts oder einer Schuld bei einem Geschäftsvorfall, der
 - a) keine Umgründung im Sinn des § 202 Abs. 2 oder Übernahme im Sinn des § 203 Abs. 5 ist, und
 - b) zum Zeitpunkt des Geschäftsvorfalles weder das bilanzielle Ergebnis vor Steuern noch das zu versteuernde Ergebnis (den steuerlichen Verlust) beeinflusst;
3. in Verbindung mit Anteilen an Tochterunternehmen, assoziierten Unternehmen oder Gemeinschaftsunternehmen im Sinn des § 262 Abs. 1, wenn das Mutterunternehmen in der Lage ist, den zeitlichen Verlauf der Auflösung der temporären Differenzen zu steuern, und es wahrscheinlich ist, dass sich die temporäre Differenz in absehbarer Zeit nicht auflösen wird.

Passive Steuerabgrenzung

- Passive Steuerabgrenzung
 - wenn:
 - UR Wertansätze > SR Wertansätze
→ Steueraufwand zu niedrig aus UR Sicht
= Steuerbelastung
 - voraussichtlicher Ausgleich des zu niedrigen Steueraufwands in späteren GJ
 - Bildung ist Pflicht
 - Ausweis als Rückstellung

Aktive Steuerabgrenzung

- Aktive Steuerabgrenzung
 - wenn:
 - UR Wertansätze < SR Wertansätze
→ Steueraufwand zu hoch aus UR Sicht
= Steuerentlastung
 - voraussichtlicher Ausgleich des zu hohen Steueraufwands in späteren GJ
 - Bildung ist **Pflicht**: für mittelgroße und große Gesellschaften
 - Bildung ist Wahlrecht: für kleine Gesellschaften; bei Bildung Anhangangaben erforderlich; Stetigkeitsgebot ist bei erstmaliger Ausübung des Wahlrechtes zu beachten
 - Ausweis **eigener Posten** nach ARA „D. Aktive latente Steuern“

Steuerabgrenzung

- Ziel:
Steueraufwand im unternehmensrechtlichen Abschluss soll mit unternehmensrechtlichen Ansätzen übereinstimmen
- Gesamtdifferenzbetrachtung
 - Saldierung der aktiven und passiven latenten Steuern
→ entweder Aktiv- oder Passivposten
Ausnahme: Aufrechnung ist rechtlich nicht möglich
(zB unterschiedliche Steuerbehörden)

Steuerabgrenzung

- Bilanz- und zukunftsorientiertes Konzept („temporary“concept):
Wertansätze zwischen Unternehmensrecht und Steuerrecht sind zu vergleichen
- Bei Aufstellung Unternehmensbilanz ist korrespondierende **Steuerbilanz** gegenüberzustellen
→ Bewertungs- und Ansatzunterschiede
- Nur zeitliche Differenzen zwischen UR und SR Bilanzansätzen führen zu Steuerabgrenzung (dh sie müssen sich in späteren GJ voraussichtlich wieder umkehren)

Steuerabgrenzung

- Permanente Differenzen (z.B.: steuerfreie Beteiligungserträge, Luxustangente bei PKW, steuerlich nur teilweise abzugsfähige Aufsichtsratsvergütungen, nicht abzugsfähige Bewirtungsspesen) führen mangels Umkehrung in Folgejahren zu keiner Steuerabgrenzung
- Nicht relevant, ob zeitliche Differenzen ergebniswirksam entstanden sind; auch erfolgsneutrale Differenzen (z.B. aus Umgründungen) sind zu berücksichtigen

Steuerabgrenzung

- Beispiele für zeitliche Differenzen:
 - Forderungsbewertung: steuerliche Nichtanerkennung von Pauschalwertberichtigungen (§ 6 Z 2 a EStG);
 - Unternehmensrechtlich nicht aktivierungsfähige, steuerlich aktivierungspflichtige Geldbeschaffungskosten (§ 198 Abs 7 UGB, § 6 Z 3 EStG);
 - UR planmäßige Abschreibung zeitaliquot und nicht SR vorgeschriebene Halbjahresabschreibung;
 - Unterschiedliche Nutzungsdauern (zB: PKW, Gebäude)
 - Steuerlich nicht anerkannte Rückstellungen
 - Siebentelabschreibung bei Beteiligungen
 - Firmenwertabschreibung: UR pauschal 10 vs SR 15 Jahre

Steuerabgrenzung

- **Gesonderter** Ausweis in der GuV unter dem Posten „Steuern vom Einkommen und vom Ertrag“
- in Höhe der voraussichtlichen Steuerbe- /entlastung in nachfolgenden GJ; keine Abzinsung (explizites Abzinsungsverbot); zukünftiger Steuersatz
- Auflösung bei Eintritt der Steuerbe- /entlastung (oder wenn damit nicht mehr zu rechnen ist)
- Ausschüttungssperre für (Saldo) aktive latente Steuern:
§ 235 Abs 2 UGB

Steuerabgrenzung

- Aktive latente Steuern aus steuerlichen **Verlustvorträgen**
 - Ansatzwahlrecht (Stetigkeitsgebot)
 - Soweit
 - ausreichend passive latente Steuern vorhanden oder
 - „überzeugende substantielle Hinweise“, dass ausreichend zu versteuerndes Ergebnis in Zukunft (zB Steuerplanungsrechnung; Anhangangabe)
- Anhangangaben:
 - Differenzen, auf welchen latente Steuern beruhen
 - Steuersatz
 - Veränderung der latenten Steuern (Dotierung, Auflösung)

Steuerabgrenzung

- **Ausnahmen / kein Ansatz bei**
 - erstmaligem Ansatz von Firmenwerten
 - erstmaligem Ansatz von Vermögenswerten oder Schulden + keine Auswirkung auf Ergebnis (gilt nicht bei Umgründungen)
 - outside basis differences (im Konzern): Unterschiede zwischen SR und UR Buchwert von Beteiligungen, aber Steuerung der Auflösung der temporären Differenzen durch Mutterunternehmen möglich

Steuerabgrenzung

- **Übergangsregeln: § 906 Abs 33 und 34 UGB**

Steuerlatenzen aus erstmaliger Anwendung der neuen Bestimmungen des §198 Abs 9 und 10:

- Verteilung über max. 5 Jahre (beginnend mit 2016)
oder
- Bildung in voller Höhe + Abgrenzung über aktiven/passiven Rechnungsabgrenzungsposten (separater Ausweis)

Beispiel zeitliche Differenzen

- Aufnahme eines Darlehens am 01.01.X1 (Laufzeit 4 Jahre). Geldbeschaffungskosten EUR 40.000 (unternehmensrechtlich als Aufwand, steuerrechtlich Aktivierungspflicht)

Jahr	UR Wert	SR Wert	Differenz	Aktive latente Steuer per 31.12.	Veränderung Aktive latente Steuer
31.12.X1	0	30.000	30.000	7.500	+7.500
31.12.X2	0	20.000	20.000	5.000	-2.500
31.12.X3	0	10.000	10.000	2.500	-2.500
31.12.X4	0	0	0	0	-2.500

- zeitliche Differenzen drehen sich in Folgejahren um

Beispiel permanente Differenzen

- Bewirtungsspesen iHv EUR 30.000,00 sind überwiegend betrieblich veranlasst und daher nur zur Hälfte strl. abzugsfähig
- MWR +15.000,00

Jahr	UR Wert	SR Wert	Differenz	Aktive latente Steuer per 31.12.	Veränderung Aktive latente Steuer
31.12.X1	0	0	0	0	0
31.12.X2	0	0	0	0	0
31.12.X3	0	0	0	0	0
31.12.X4	0	0	0	0	0

- permanente Differenzen drehen sich nie um => keine Steuerabgrenzung

Beispiel zeitliche und permanente Differenzen - PKW

- Anschaffung PKW iHv EUR 60.000,00; url Abschreibung 5 Jahre

Jahr	UR Wert	SR Wert	Differenz	abzgl permanente Diff.	Aktive latente Steuer per 31.12.	Veränd. Aktive lt. St.
31.12.X1	48.000	35.000	-13.000	16.000	3.000	+3.000
31.12.X2	36.000	30.000	-6.000	12.000	6.000	+3.000
31.12.X3	24.000	25.000	+1.000	8.000	9.000	+3.000
31.12.X4	12.000	20.000	+8.000	4.000	12.000	+3.000
31.12.X5	0	15.000	+15.000	0	15.000	+3.000
31.12.X6	0	10.000	+10.000	0	10.000	-5.000
31.12.X7	0	5.000	+5.000	0	5.000	-5.000
31.12.X8	0	0	0	0	0	-5.000

Latente Steuern – Beispiel 1

- Vorläufige Gewinn- und Verlustrechnung der S-GmbH für X5:

Ergebnis vor Steuern	100.000,00
<u>Steuern vom Einkommen und Ertrag</u>	<u>25.000,00</u>
Jahresüberschuss	75.000,00
<u>Auflösung von Gewinnrücklagen</u>	<u>10.000,00</u>
Bilanzgewinn	85.000,00

- Als Steuern vom Einkommen und Ertrag wurden nur die Körperschaftsteuerzahlungen für das Jahr X5 erfasst.
- Die S-GmbH ist bestrebt ein möglichst hohes Ergebnis auszuweisen.

Latente Steuern – Beispiel 1 (Fortsetzung)

- Im Jahr X5 wurden 5 PKW gekauft, AK jeweils EUR 24.600,00 (inkl. USt), unternehmensrechtliche Abschreibung 6 Jahre
- Aufnahme Darlehen von EUR 120.000,00 in X5; Rückzahlung Anfang X10; Geldbeschaffungskosten (GBK) = EUR 1.125,00
- Bisherige Buchungen:

Planmäßige Abschreibung	20.500,00	
<u>an Fuhrpark</u>		<u>20.500,00</u>
Spesen des Geldverkehrs	1.125,00	
<u>an Bank</u>		<u>1.125,00</u>

Latente Steuern – Beispiel 1 (Fortsetzung)

Aufgabenstellung:

- a) Ermitteln und verbuchen Sie die endgültige (effektive) Körperschaftsteuer für das Jahr X5.
- b) Ermitteln und verbuchen Sie die Steuerabgrenzung gemäß § 198 Abs 9 bzw 10 UGB für das Jahr X5, wenn in diesem Jahr erstmals eine Steuerabgrenzung vorzunehmen ist (dh bislang keine abzugrenzenden Differenzen zwischen den unternehmensrechtlichen und den steuerlichen Wertansätzen aufgetreten sind).

Latente Steuern Beispiel 1 (Lösung)

a)

	MWR
Jahresüberschuss	75.000,00
Körperschaftsteuer	25.000,00
PKW-Abschreibung (stl. 15.375,00, url. 20.500,00)	5.125,00
Geldbeschaffungskosten (4/5)	<u>900,00</u>
steuerpflichtiges Ergebnis	106.025,00
davon 25 % = Körperschaftsteuer	<u>26.506,25</u>
Körperschaftsteuervorauszahlungen	- 25.000,00
Rst für Körperschaftsteuer	1.506,25

31.12.X5	Steuern vom Einkommen und Ertrag	1.506,25	
an	Steuerrückstellung		1.506,25

Latente Steuern Beispiel 1 (Lösung)

b)

	Buchwert		zeitliche Differenz	
	UGB	Steuerwert	aktiv	passiv
PKW	102.500,00	107.625,00	5.125,00	–
GBK	–	900,00	900,00	–
		Gesamt	6.025,00	0,00
		Saldo	6.025,00	
		Steuersatz	25 %	
		Bilanzposten	1.506,25	

31.12.X5	Aktivposten für Steuerabgrenzung gemäß § 198 Abs 10 UGB	1.506,25	
an	Steuern vom Einkommen und Ertrag (latent)		1.506,25

Latente Steuern – Beispiel 2

- Die Wertansätze in der Unternehmens- und Steuerbilanz (in €) entnehmen Sie nachfolgender Darstellung:

	UR	SR		UR	SR
Immaterielle VG	20.000	25.000	Stammkapital	50.000	50.000
Sachanlagen	50.000	60.000	Bilanzgewinn	18.000	26.000
Finanzanlagen	100.000	95.000	Pensionsrückstellungen	20.000	15.000
Vorräte	10.000	10.000	Sonstige Rückstellungen	40.000	50.000
Forderungen	8.000	9.000	Verbindlichkeiten	60.000	58.000
	188.000	199.000		188.000	199.000

Latente Steuern – Beispiel 2 (Fortsetzung)

- Zusätzlich erhalten Sie folgende Informationen:
 - a) Der unterschiedliche Buchwert der immateriellen Vermögensgegenstände resultiert aus kürzeren unternehmensrechtlichen Abschreibungsdauern.
 - b) Der unterschiedliche Buchwert im Sachanlagevermögen resultiert aus kürzeren unternehmensrechtlichen Abschreibungsdauern.
 - c) Im Finanzanlagevermögen ist eine Beteiligung an einer Personengesellschaft ausgewiesen. Der Buchwertunterschied resultiert aus steuerlichen Verlustzuweisungen; die Verluste der Personengesellschaft werden als vorübergehend qualifiziert und führen nicht zu einer außerplanmäßigen Abschreibung.
 - d) Die Forderungen wurden unternehmensrechtlich einer pauschalen Wertberichtigung in Höhe von €1.000 unterzogen. Diese ist steuerlich nicht anerkannt.
 - e) Die Pensionsrückstellungen werden unternehmensrechtlich mit einem geringeren Prozentsatz als dem steuerlich maßgebenden Prozentsatz von 6 % abgezinst.

Latente Steuern – Beispiel 2 (Fortsetzung)

- f) Der Unterschied im Ansatz der sonstigen Rückstellungen liegt in der unternehmensrechtlichen Verwendung eines höheren Abzinsungssatzes gegenüber dem steuerlichen Zinssatz.
- g) Der Unterschied in den Verbindlichkeiten ist darin begründet, dass steuerlich nicht abzugsfähige Repräsentationskosten in Höhe von €2.000 angefallen sind, die noch nicht bezahlt wurden.

Ermitteln Sie die latenten Steuern für das Jahr 2016. Gehen Sie im Zuge der Verbuchung davon aus, dass das Unternehmen erstmalig latente Steuern bilanziert.

Quelle: Denk/Fritz-Schmied/Mitter/Wohlschlager/Wolfsgruber in Externe Unternehmensrechnung, 5. Aufl. 2016

Latente Steuern Beispiel 2 (Lösung)

	Unternehmensbilanz	Steuerbilanz	Temporäre Differenz	Aktive latente Steuer	Passive latente Steuer
Immaterielle VG	20.000	25.000	5.000	1.250	
Sachanlagen	50.000	60.000	10.000	2.500	
Finanzanlagen	100.000	95.000	- 5.000		1.250
Vorräte	10.000	10.000	0		
Forderungen	8.000	9.000	1.000	250	
	188.000	199.000			
Eigenkapital	68.000	76.000	0		
Pensionsrückstellungen	20.000	15.000	5.000	1.250	
Sonstige Rückstellungen	40.000	50.000	- 10.000		2.500
Verbindlichkeiten	60.000	58.000	0		
	188.000	199.000		5.250	3.750

Latente Steuern Beispiel 2 (Lösung)

Das Eigenkapital muss für die Ermittlung latenter Steuern ausgeblendet werden. Die Unterschiede in den Verbindlichkeiten (Repräsentationskosten) sind auf permanente Differenzen zurückzuführen und dürfen nicht in die Bemessungsgrundlage der latenten Steuern einbezogen werden.

Die temporären Unterschiede in den Buchwertdifferenzen führen zu aktiven latenten Steuern in Höhe von €5.250 und passiven latenten Steuern in Höhe von €3.750.

Diese müssen saldiert werden und ergeben eine aktive latente Steuer in Höhe von €1.500. Da in der Vorjahresbilanz keine latenten Steuern erfasst sind, wird dieser Betrag zur Gänze gebucht.

Der Buchungssatz lautet wie folgt:

31.12.2016	Aktivposten für Steuerabgrenzung gemäß § 198 Abs 10 UGB	1.500	
an	Steuern vom Einkommen und Ertrag (latent)		1.500

Latente Steuern Beispiel 3

- Die M-AG weist ein Ergebnis vor Steuern zum 31.12.X1 von insgesamt EUR 200.000,00 aus. Darin enthalten ist ein außerordentlicher Aufwand von EUR 150.000,00 für Restrukturierungskosten, die nach Auskunft des Steuerberaters steuerlich erst im Jahr X2 abzugsfähige Betriebsausgaben darstellen.
- In X1 führte die M-AG die bereits im GJ X0 geplante Generalüberholung einer Maschine durch, für die bereits im JA X0 eine RSt von EUR 77.000,00 gebildet wurde. Die tatsächlichen Kosten der Generalüberholung beliefen sich im Jahr X1 auf EUR 73.500,00
- Lt. EB weist die M-AG eine aktive latente Steuern iHv EUR 24.250,00 aus.
- KöSt-Vorauszahlung X1 EUR 59.000,00; erfolgswirksam erfasst

Latente Steuern Beispiel 3 (Fortsetzung)

Im url. Ergebnis sind folgende Aufwendungen und Erträge enthalten:

Abschreibung eines PKW (Anschaffung im April X1 um EUR 50.000,00; url. ND =5)	10.000,00
Geldbeschaffungskosten für die Aufnahme eines Darlehens mit einer Laufzeit von 5 Jahren	7.000,00
Beteiligungserträge gemäß § 10 KStG	90.000,00
Dotierung Abfertigungsrückstellung (strl. Rückstellungsauflösung von EUR 10.000,00)	45.000,00
Abschreibung einer Beteiligung (für die strl. Ergebnisermittlung ist die Abschreibung gem. § 12 KStG auf 7 Jahre zu verteilen)	35.000,00

Latente Steuern Beispiel 3 (Fortsetzung)

	Buchwert in X1	
	UGB	Steuerwert
Abfertigungs RSt	145.000,00	70.000,00
Beteiligung	0,00	30.000,00

Latente Steuern Beispiel 3 (Lösung)

		MWR
vorläufiges Ergebnis		200.000,00
Restrukturierungskosten		150.000,00
Rückstellung Maschine	zeitl. Diff X0	-77.000,00
Abschreibung PKW (stl. 6.250,00)		3.750,00
Geldbeschaffungskosten (4/5)		5.600,00
Beteiligungserträge § 10 KStG	permanent	-90.000,00
Abfertigungsrückstellung		55.000,00
Beteiligungsabschreibung (6/7)		30.000,00
steuerpflichtiges Ergebnis		277.350,00
davon 25% Körperschaftsteuer		69.337,50
KöSt-Vorauszahlung		- 59.000,00
Rst für Körperschaftsteuer		10.337,50

Latente Steuern Beispiel 3 (Lösung)

31.12.X1	Steuern vom Einkommen und Ertrag	10.337,50	
an	Rückstellung für Köst		10.337,50

Latente Steuern Beispiel 3 (Lösung)

	Buchwert		zeitliche Differenz	
	UGB	Steuerwert	aktiv	passiv
RSt Restrukturierung	150.000,00	0,00	150.000,00	–
RSt Maschine	0,00	0,00	–	–
PKW	40.000,00	43.750,00	3.750,00	–
GBK	0,00	5.600,00	5.600,00	–
Abfertigungs RSt	145.000,00	70.000,00	75.000,00	–
Beteiligung	0,00	30.000,00	30.000,00	–
		Gesamt	264.350,00	
		Saldo	264.350,00	
		Steuersatz	25 %	
		Bilanzposten	66.087,50	

Latente Steuern Beispiel 3 (Lösung)

31.12.X1	Aktivposten für Steuerabgrenzung gemäß § 198 Abs 10 UGB	41.837,50	
an	Steuern vom Einkommen und Ertrag (latent)		41.837,50

Bilanzierung von Immobilien

Ausweis gemäß UGB

- § 224 (2) UGB

- A. Anlagevermögen

- [...]

- II. Sachanlagen:

- 1. Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und Bauten, einschließlich der Bauten auf fremden Grund;

- [...]

Ausweis gemäß UGB

- § 225 (7) UGB:

Gesellschaften, die nicht klein sind, haben bei Grundstücken den Grundwert in der Bilanz anzumerken oder im Anhang anzugeben.

Immobilien

- Grundstücke
- Gebäude (Betriebs-, Geschäfts-, Wohn-) auf fremdem und eigenem Grund
- Bauliche Investitionen
- Grundstückseinrichtungen (zB Zäune)
- Grundstücksgleiche Rechte (Baurecht)

Bewertung – Anschaffungskosten

- § 203 (2) UGB:

Anschaffungskosten sind die Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, [...].

Zu den Anschaffungskosten gehören auch die Nebenkosten sowie die nachträglichen Anschaffungskosten. Anschaffungspreisminderungen sind abzusetzen.

Bewertung – Anschaffungskosten

- + Kaufpreis Grundstück, Gebäude
- + Anwalts- und Notarhonorare
- + Maklergebühren
- + Grunderwerbsteuer (3,5%)
- + Eintragungsgebühr (Grundbuch 1,1%)
- + anschaffungsnaher Erhaltungsaufwand (wenn nicht von untergeordneter Höhe)

Nicht aktivieren: Finanzierungskosten (Zinsen, etc.)

Bewertung – Anschaffungskosten

- Anschaffungsnaher Erhaltungsaufwand
 - Anfall in zeitlichem Zusammenhang mit der Anschaffung eines Vermögensgegenstandes
 - § 203 Abs 2 UGB: führt zu Aktivierungspflicht, wenn Erhaltungsaufwand dazu dient, den Vermögensgegenstand in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen
 - strl.: bei Liegenschaftserwerb zu aktivieren, wenn bei der Festsetzung des Kaufpreises der spätere Erhaltungsaufwand berücksichtigt wurde (Zeitraum 3 bis 5 Jahre)

Bewertung – Herstellungskosten

- § 203 (3) UGB:

Herstellungskosten sind die Aufwendungen, die für die Herstellung eines Vermögensgegenstandes, seine Erweiterung oder für eine über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung entstehen. Bei der Berechnung der Herstellungskosten **sind** auch angemessene Teile dem einzelnen Erzeugnis nur mittelbar zurechenbarer fixer und variabler Gemeinkosten in dem Ausmaß, wie sie auf den Zeitraum der Herstellung entfallen, einzurechnen. [...] Kosten der allgemeinen Verwaltung und des Vertriebes dürfen nicht in die Herstellungskosten einbezogen werden.

Bewertung – Herstellungskosten

Herstellungskosten (§ 203 Abs 3 UGB)	UGB vor RÄG	UGB nach RÄG (=EStG)
Materialeinzelkosten	Pflicht	Pflicht
Fertigungseinzelkosten	Pflicht	Pflicht
Sondereinzelkosten	Pflicht	Pflicht
Materialgemeinkosten	Wahlrecht	Pflicht
Fertigungsgemeinkosten	Wahlrecht	Pflicht
Fremdkapitalzinsen u. Sozialaufwendungen	Wahlrecht	Wahlrecht
Verwaltungs- und Vertriebskosten	Verbot	Verbot

Bewertung - Erhaltungsaufwand

- url. als Umkehrung der Herstellungskosten
- anfallende Aufwendungen, welche **nicht** zu einer Erweiterung oder zu einer über den ursprünglichen Zustand hinausgehenden, wesentlichen Verbesserung führen
- EStR 2000 RZ 3176:
„Erhaltungsaufwand dient dazu, ein Gebäude in einem ordnungsgemäßen Zustand zu erhalten. Bei regelmäßig in gewissen Zeitabständen wiederkehrenden notwendigen Ausbesserungen, durch die die Wesensart des Gebäudes nicht verändert wird, liegt Erhaltungsaufwand vor. Eine dabei allenfalls eingetretene Wertsteigerung des Gebäudes hat keine ausschlaggebende Bedeutung...“

Bewertung - Erhaltungsaufwand

- Solange nicht die Wesensart des Wirtschaftsgutes verändert wurde oder ein größeres Ausmaß erhält (zB: Anbau, Umbau, Gebäudeaufstockung)
- Keine Aktivierung; sofortiger Aufwand
- Beispiele (EStR 2000 RZ 3178):
 - Ausbesserung der Dachrinne oder des Mauerwerks,
 - Umstellung einer mit festen Brennstoffen beheizten Zentralheizungsanlage auf eine Ölfeuerung,
 - Ersetzung eines Schindeldaches durch ein Leichtmetalldach,
 - Instandsetzung schadhaft gewordener Türen und Fenster,
 - Erneuerung des Verputzes und des Anstriches, etc.

Bewertung - Abschreibung

- § 204 (1) UGB:

Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten sind bei den Gegenständen des Anlagevermögens, deren Nutzung zeitlich begrenzt ist, um planmäßige Abschreibungen zu vermindern. Der Plan muß die Anschaffungs- oder Herstellungskosten auf die Geschäftsjahre verteilen, in denen der Vermögensgegenstand voraussichtlich wirtschaftlich genutzt werden kann.

Bewertung - Abschreibung

- Abschreibung von nachträglichen Herstellungskosten:
 - a) als eigenständiger Vermögensgegenstand => eigene Nutzungsdauer
 - b) Bestandteil des vorhandenen Vermögensgegenstandes => Abschreibung auf die Restnutzungsdauer,
 - c) Herstellungsaufwand macht eine Neufestlegung der Nutzungsdauer notwendig (höher als Restnutzungsdauer, für gesamtes Gebäude)

Immobilien - Beispiel

Die O-GmbH, erwarb am 1.9.X5 ein Gebäude, das in Verbundbauweise mit dem bereits davor in ihrem Eigentum befindlichen Betriebsgebäude zusammenstößt.

Aufgabenstellung:

Führen Sie die aufgrund der nachfolgenden Angaben noch erforderlichen Umbuchungen für den Jahresabschluss zum 31.12.X5 durch.

Das alte Gebäude wurde vor 17 Jahren um EUR 180.000,00 erworben (Grundanteil 20%; Abschreibung url./strl. 5 %).

Die AK des neuen Gebäudes betragen EUR 186.000,00 (Wertverhältnis Gebäude:Grund 5:1; ND lt. Gutachten url./strl. 20 Jahre). An Grunderwerbsteuer, Eintragungsgebühr sowie Kosten der Vertragserrichtung fielen EUR 14.400,00 an.

Beim bereits vorhandenen Gebäude wurden im Oktober und November X5 um insgesamt EUR 43.000,00 umfangreiche Umbauarbeiten vorgenommen (Umwidmung von Lagerräumen in Ausstellungs- und Verkaufslokal; Hebung des Daches, Versetzung von Zwischenwänden => wesentlich umfassendere betriebliche Nutzung als bisher);

Immobilien – Beispiel (Forts.)

Gleichzeitig wurde auch die Fassade des Gebäudes erneuert (EUR 2.800,00 netto). Infolge der umfassenden Umbauarbeiten kann auch für dieses Gebäude von einer Nutzungsdauer von weiteren 20 Jahren ausgegangen werden (auch strl.).

Bisheriger Buchungsstand:

Auf dem Konto „Grundstück“ ist derzeit ausschließlich der Wert laut EB iHv EUR 36.000,00 ausgewiesen.

Auf dem Konto Gebäude, mit einem EB-Wert von EUR 21.600,00 wurden der Kaufpreis, und die Nebenkosten verbucht. Stand 31.12.X5 EUR 222.000,00.

Die Eingangsrechnung für die Umbauarbeiten im sowie die Fassadenarbeiten am alten Gebäude von netto EUR 43.000,00 bzw. EUR 2.800,00 wurden auf dem Konto „Gebäudeinstandhaltungen und –reparaturen“ verbucht.

Quelle: Rohatschek in Sonderfragen der Bilanzierung, 5. Aufl. 2016

Immobilien – Beispiel (Lösung)

<u>Gebäude neu:</u>			
Von den gesamten AK (EUR 200.400,00) ist der Grundstücksanteil umzubuchen			
31.12.X5	Grundstück	33.400,00	
	an Gebäude		33.400,00
31.12.X5	planmäßige Abschreibung	4.175,00	
	an Gebäude		4.175,00
<u>Gebäude alt:</u>			
31.12.X5	Gebäude	43.000,00	
	an Gebäudeinstandhaltungen und Reparaturen		43.000,00
Abschreibung 1. Halbjahr: $144.000,00 \times 5 \% / 2$		3.600,00	
RBW nach Abschreibung: 18.000,00			
zuzüglich Umbaukosten: <u>43.000,00</u> $61.000,00 / 20 / 2$		<u>1.525,00</u>	5.125,00
31.12.X5	planmäßige Abschreibung	5.125,00	
	an Gebäude		5.125,00

Jahresabschluss von Privatstiftungen

Privatstiftung

Privatstiftungsgesetz (PSG), seit 1993

Organe der Privatstiftung:

- Stiftungsvorstand:
 - mindestens 3 Mitglieder
 - er hat die Bücher nach den unternehmensrechtlichen Grundsätzen der § 189 ff UGB zu führen
- Stiftungsprüfer:
 - von Gericht oder Aufsichtsrat bestellt
 - Wirtschaftsprüfer
- Aufsichtsrat:
 - wenn Zahl der Arbeitnehmer > 300 oder
 - wenn einheitliche Leitung incl. Kapitalgesellschaft durch Stiftung + dessen Arbeitnehmer > 300

Stiftungserklärung

- Widmung des Vermögens
- Stiftungszweck
- Bezeichnung des Begünstigten oder Angabe einer Stelle, die den Begünstigten bestimmt
- Namen und Sitz der Privatstiftung
- Namen sowie Anschrift des Stifters
- Angabe, ob Privatstiftung auf bestimmte oder unbestimmte Zeit errichtet wird

Stiftungserklärung (wahlweise)

- Regelungen über die Bestellung, Abberufung, Funktionsdauer und Vertretungsbefugnis des Stiftungsvorstandes und des Stiftungsprüfers
- Einrichtung eines Aufsichtsrats
- Regelungen über die Änderung der Stiftungserklärung
- Angabe, dass eine Stiftungszusatzurkunde errichtet ist
- Vorbehalt des Widerrufs der Privatstiftung
- Regelungen über Vergütungen der Stiftungsorgane
- Nähere Bestimmung von Begünstigten oder weiteren Begünstigten
- Festlegung eines Mindestvermögens
- Bestimmung eines Letztbegünstigten (bei Auflösung der Stiftung), etc.

Jahresabschluss

- Unternehmensrechtliche Bestimmungen der §§ 189 bis 267 UGB sind anzuwenden
- Ausnahmen:
 - § 221 UGB: Größenklassen für Kapitalgesellschaften
 - § 235 UGB: Ausschüttungssperren
 - § 240 UGB: Anhang-Pflichtangaben bei Aktiengesellschaften
 - § 241 UGB: Schutzklausel-Unterlassen von Angaben im Anhang
 - § 242 UGB: größenabhängige Erleichterungen
- Keine Offenlegungspflicht nach § 277 ff UGB

Jahresabschluss

- Bilanzstichtag 31.12.
- Abweichender Bilanzstichtag zulässig (Stiftungserklärung)
- Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung sind sinngemäß anzuwenden, außer
 - Going-Concern-Prinzip: Stiftungszweck könnte mit einmaliger Zuwendung an den Begünstigten erfüllt sein
 - Vorsichtsgrundsatz: Kapitalerhaltung nicht zwingend, Zuwendungen aus der Substanz möglich

Anlage-/Umlaufvermögen

- Körperliche und unkörperliche Sachen, Sachgesamtheiten, Dienstleistungen, iVm Lasten
- Mindestvermögen EUR 70.000,00
- Bewertung von Einlagen, Zuwendungen, Entnahmen: § 202 Abs 1 UGB mit dem im Zeitpunkt der Leistung beizulegenden Wert
- Bilanzgliederung: § 224 UGB; zusätzliche Posten, soweit für klaren und übersichtlichen JA erforderlich
- Gesellschaftsanteile: Nominalwert, Wiener Verfahren zulässig

Eigen- bzw. Stiftungskapital

- Das AFRAC empfiehlt folgende Gliederung des Eigenkapitals:
 1. Stiftungskapital
 2. Gewinnrücklagen gemäß Stiftungsurkunde
 3. Ergebnisvortrag
- Keine Kapitalrücklagen, da es keine Gesellschafter gibt; Nach-/Zustiftungen zwingend im Stiftungskapital (wie Kapitalerhöhung)
- Gewinnrücklagen möglich (Stiftungsurkunde)

GuV gemäß § 231 UGB

- Weitere Untergliederung bzw. Änderung, soweit dies für klaren und übersichtlichen JA erforderlich
- Wenn Hauptzweck der Privatstiftung Beteiligungsverwaltung ist: Finanzergebnis vor dem Betriebsergebnis ausweisen
- Umsatzerlöse
 - Vermietung
 - Keine gewerbsmäßige Tätigkeit
 - Gewerbliche Nebentätigkeit erlaubt
 - Erlöse für erbrachte Leistungen an Konzerngesellschaften
- Vergütungen des Stiftungsvorstandes „übrige sonstige betriebliche Aufwendungen“

Anhang

- bei einer Privatstiftung ist ein vollständiger Anhang verpflichtend, d.h.
 - die größenabhängigen Erleichterungen gem. § 242 UGB (für kleine AGs/GmbHs und für mittelgroße GmbHs) gelten nicht,
 - das Unterlassen von Angaben gem. § 241 UGB ist nicht zulässig, da keine Offenlegung und daher die Privatstiftung auch keinen erheblichen Nachteil erleidet. Berichterstattung auch über Punkte von untergeordneter Bedeutung erforderlich.

Lagebericht

- § 243 UGB ist sinngemäß anzuwenden, insbesondere ist einzugehen auf
 - den Geschäftsverlauf und die Lage der Privatstiftung,
 - die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage,
 - die voraussichtliche Entwicklung der Privatstiftung,
 - den Bereich Forschung und Entwicklung,
 - die Verwendung von Finanzinstrumenten (wenn wesentlich),
 - die **Erfüllung des Stiftungszweckes** (§ 18 PSG).

Besteuerung

- 3 Ebenen:
 - Eingangsbesteuerung: Besteuerung von Zuwendungen an die Privatstiftung
 - Stiftungseingangssteuer von 2,5%
 - Laufende Besteuerung der Privatstiftung
 - Zwischensteuer von 25%
 - Ausgangsbesteuerung: Besteuerung von Zuwendungen an Begünstigte
 - KESSt 27,5%

Zwischensteuer

- gemäß § 13 Abs. 3 Z 1 KStG iVm § 22 Abs. 2 KStG unterliegen die folgenden Einkünfte aus Kapitalvermögen der Privatstiftung einer Zwischensteuer von **25%**:
 - Einkünfte aus der Überlassung von Kapital iSd § 27 Abs. 2 Z 2 EStG (Zinsen)
 - Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen iSd § 27 Abs. 3 EStG
 - Einkünfte aus Derivaten iSd § 27 Abs. 4 EStG

Zwischensteuer

- § 13 Abs. 3 Z 2 KStG
 - Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen gemäß § 30 EStG
- § 13 Abs. 4 KStG
 - Einkünfte aus der Veräußerung von Anteilen an Körperschaften (mind. 1%) – Übertragung stiller Reserven möglich
- Abzüglich Zuwendungen (an Begünstigte) im selben Jahr, wenn KESt einbehalten wurde
- Gutschrift der Zwischensteuer in späteren Jahren bei Zuwendungen (an Begünstigte)

Zuwendungen an Begünstigte

- Zuwendungen der Privatstiftung an Begünstigte unterliegen grundsätzlich als Einkünfte aus Kapitalvermögen der KESt (iHv 27,5%); endbesteuert

Steuerneutrale Substanzauszahlung

- Aufgrund Wegfall ErbStG steuerneutrale Rückführung der Substanz möglich (Auszahlung von gestiftetem Vermögen)
- Vorbild: Einlagenrückzahlung § 4 Abs 12 EStG
- Für Einlagen nach 31.07.2008
- Zunächst: sämtliche thesaurierte (KESt-pflichtige) Ertragsbestandteile
- Erst danach: nicht KESt-pflichtige Substanz
- Evidenzkonto (Stiftungseingangswerte)