

Sonderprobleme der Bilanzierung

Mag. Christian Klausner

Inhalt

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

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. 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
- Eingeforderte, aber noch nicht eingezahlte Einlagen sind als Forderung gesondert auszuweisen

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 einbezahlte Beträge als Sonderposten innerhalb des Eigenkapitals auszuweisen
 - Der Sonderposten beinhaltet Nennbetrag + Agio

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
 - Keine 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 Bilanzverlusts oder zur Einstellung von Beträgen in die gebundene Kapitalrücklage
 - Keine Zahlungen an Aktionäre
 - Rückwirkung: Berücksichtigung im Jahresabschluss des letzten GJ vor der Beschlussfassung

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. [...]
5. der Betrag von sonstigen Zuzahlungen, die durch gesellschaftsrechtliche Verbindungen veranlaßt sind.

Gebundene Rücklage

- § 130 AktG:

(1) Die gebundenen Rücklagen bestehen aus der gebundenen Kapitalrücklage und der gesetzlichen Rücklage.

(2) In die gebundene Kapitalrücklage sind die im § 229 Abs. 2 Z 1 bis 4 UGB genannten Beträge einzustellen. Der Gesamtbetrag der gebundenen Teile der Kapitalrücklage ist in dieser gesondert auszuweisen.

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

Gebundene Rücklage

- § 130 AktG (Fortsetzung):

(4) 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.
- § 23 GmbHG:

Auf große Gesellschaften (§ 221 UGB) sind die §§ 130 und 260 AktG 1965 sinngemäß anzuwenden.

Kapitalrücklagen

- Nicht aus dem Gewinn gebildet sondern durch Kapitaleinzahlung entstanden
- Gebundene Kapitalrücklage (§ 229 Abs 2 UGB)
 - Z 1: Agio
 - Z 2: Für Wandlungs- und Optionsrechte erzielter Betrag bei der Ausgabe von Schuldverschreibungen
 - Z 3: Gesellschafter-Zuzahlungen gegen Vorzugsgewährung
 - Z 4: vereinfachte Kapitalherabsetzung
 - 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:
 - § 229 (2) Z 5 UGB: sonstige Zuzahlungen aus dem Gesellschafterbereich
 - 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 nach Berücksichtigung der Veränderung unverteilter Rücklagen gebildet worden sind.

Gewinnrücklagen

- Aus dem Jahresüberschuss gebildet
- Gesetzliche Rücklage (§ 130 AktG)
 - Dotierung: $\frac{1}{20}$ des Jahresüberschusses abzgl. Verlustvortrag +/- Veränderung uv. Rücklagen
 - Bis gebundene Rücklage (geb. KRL + gesetzliche RL) $\frac{1}{10}$ 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:
[...]
22. Jahresüberschuß/Jahresfehlbetrag;
23. Auflösung unverteuerter Rücklagen;
24. Auflösung von Kapitalrücklagen;
25. Auflösung von Gewinnrücklagen;
26. Zuweisung zu unverteuerten Rücklagen;
27. Zuweisung zu Gewinnrücklagen. [...]
28. Gewinnvortrag/Verlustvortrag aus dem Vorjahr;
29. Bilanzgewinn/Bilanzverlust.

Rücklage für eigene Anteile

- § 225 (5) UGB

[...]

(5) [...] 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 ausgeschieden werden oder für sie eine niedrigerer Beitrag angesetzt wird.

[...]

Rücklage für eigene Anteile

- Ausweis als Kapitalrücklage
 - Soweit die RL für eigene Anteile durch Umwidmung nicht gebundener KRL gebildet wurde
- Ausweis als Gewinnrücklage
 - Soweit die RL für eigene Anteile 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)
 - Buchmäßige Überschuldung
 - Anhangangabe, ob eine insolvenzrechtliche Überschuldung besteht

Ausschüttungssperren

- Aufwendungen für das Ingangsetzen und Erweitern eines Betriebes
- Aktive Steuerabgrenzung
- Zuschreibungen
- Freiwillige Auflösung einer Bewertungsreserve
- Rücklagen für eigene Anteile
- Umgründungen (Auflösung KRL, die durch Aufwertung entstanden sind)
- Etc.

Ausschüttungssperren

- Höhe des gesperrten Betrages
 - Beträge, die sich steuerlich nicht auswirken, sind zu 100% gesperrt
 - Aktivierte latente Steuern
 - Beträge, die sich steuerlich auswirken, sind zu 75% (100% - 25% Köst) gesperrt (Vermeidung einer doppelten Ausschüttungssperre)
 - Zuschreibungen
 - Freiwillige Auflösung von Bewertungsreserven
 - Ingangsetzungs- und Erweiterungsaufwendungen

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 X4 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.

Beachten Sie weiters die folgende Textstelle in Bezug auf die Berechnung der gesetzlichen Rücklage:

Förschle/Hoffmann, in Budde et al., Beck'scher Bilanzkommentar, § 272 Rz 89:

„Das für die Obergrenze maßgebende Grundkapital ist das im Eigenkapital der Bilanz ausgewiesene gezeichnete Kapital; es entspricht regelmäßig der Handelsregister-Eintragung am Bilanzstichtag.“

AUFGABENSTELLUNG

Nehmen Sie alle in diesem Zusammenhang erforderlichen Buchungen vor.

Stellen Sie den Bilanzposten „Eigenkapital“ dar.

Quelle: Christian et al, Arbeitsunterlagen Grundkurs I Unternehmensrechnung und Revision (2005), 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	187.500,00		
	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 handelsrechtliches 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. Bilanzverlust	
•	(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. Es kam zu einer Auflösung von unversteuerten Rücklagen iHv EUR 30.000,00. (Die durch die Auflösung der unversteuerten Rücklagen verursachten Steuern sind im Jahresüberschuss iHv EUR 450.000,00 bereits berücksichtigt).

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.

Die anfallenden Gesellschaftssteuern sind außer Acht zu lassen.

Quelle: Institut für Revisions-, Treuhand- und Rechnungswesen der WU Wien,
II. Diplomprüfung aus Unternehmensrechnung und Revision vom 27.04.2005

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		20.000,00
	an gesetzliche GRL		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	780.000,00		
	(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 2004 eine 6 ¼ %-ige Wandelschuldverschreibung zu folgenden, marktüblichen Bedingungen:

Emissionvolumen: 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 31.12.2009 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 2004 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</i>	<i>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)

Geldbeschaffungskosten: ... besteht nur insoweit Aktivierungspflicht, als ausnahmsweise unmittelbar „zeitraumbezogene“ (d.h. laufzeitabhängige) Aufwendungen vorliegen. (Nowotny/Tichy in: Straube, HGBII/RLG, § 198, Rz 87a)

Quelle: Institut für Revisions-, Treuhand- und Rechnungswesen der WU Wien,
II. Diplomprüfung aus Unternehmensrechnung und Revision vom 10.12.2004

Eigenkapital - Beispiel 3 (Lösung)

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

Eigenkapital – Beispiel 4

Der vorläufige Jahresabschluss zum 31.12.X9 der Koki-AG weist einen Jahresüberschuss iHv EUR 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.X9 ausschließlich folgende Eigenkapitalkonten mit den Werten laut Eröffnungsbilanz aus:

Grundkapital	300.000,00
Kapitalrücklage	27.000,00

Im Umlaufvermögen sind entsprechend § 225 Abs 5 UGB im November X9 erworbene eigene Anteile der Koki-AG im Nominale von EUR 2.000,00 mit ihrem Anschaffungspreis von EUR 8.000,00 ausgewiesen.

Aufgabenstellung:

Nehmen Sie im Zusammenhang mit den nachfolgenden Angaben a) bis c) jeweils folgende Abschlussarbeiten für den Jahresabschluss der Koki-AG zum 31.12.X9 vor:

Eigenkapital – Beispiel 4 Forts.

- Führen Sie die aufgrund der Angaben noch erforderlichen Umbuchungen durch.
 - Stellen Sie das Eigenkapital zum 31.12.X9 dar, wie es nach den erfolgten Umbuchungen aussieht.
-
- a) Der Vorstand der Koki-AG beabsichtigt für X9 eine **höchstmögliche Ausschüttung**. Es ist davon auszugehen, dass die ausgewiesene Kapitalrücklage in der Höhe von EUR 27.000,00 eine **gebundene Kapitalrücklage** darstellt.
 - b) Der Vorstand der Koki-AG beabsichtigt für X9 eine **höchstmögliche Ausschüttung**. Es ist davon auszugehen, dass die ausgewiesene Kapitalrücklage in der Höhe von EUR 27.000,00 eine **nicht gebundene Kapitalrücklage** darstellt.
 - c) Der Vorstand der Koki-AG beabsichtigt für X9 **keine Ausschüttung**. Es ist davon auszugehen, dass die ausgewiesene Kapitalrücklage in der Höhe von EUR 27.000,00 eine **gebundene Kapitalrücklage** darstellt.

Quelle:Deutsch/Rohatschek; Sonderfragen der Bilanzierung, 2. Auflage, S.

Eigenkapital – Beispiel 4 (Lösung)

a)				
31.12.X9	Zuweisung zu Gewinnrücklagen	8.000,00		8.000,00
	an Gewinnrücklagen: Rücklagen § 225 (5) UGB		8.000,00	
31.12.X9	Zuweisung zu Gewinnrücklagen	3.000,00		3.000,00
	an Gewinnrücklagen gesetzliche Rücklage		3.000,00	
	I. Nennkapital			
	1. Grundkapital	300.000,00		
	II. Kapitalkücklagen:			
	1. gebundene	27.000,00		
	III. Gewinnrücklagen			
	1. gesetzliche	3.000,00		
	2. Rücklage gem § 225 Abs 5 UGB	8.000,00		
	IV. Bilanzgewinn	59.000,00		
	(davon Gewinn-/Verlustvortrag 0,00)			
b)				
31.12.X9	Ungebundene Kapitalrücklage	8.000,00		
	an Kapitalrücklagen: Rücklagen § 225 (5) UGB		8.000,00	
31.12.X9	Zuweisung zu Gewinnrücklagen	3.500,00		3.500,00
	an Gewinnrücklagen gesetzliche Rücklage		3.500,00	
31.12.X9	Ungebundene Kapitalrücklage	19.000,00		
	an Erträge aus der Auflösung von Kapitalrücklagen		19.000,00	-19.000,00

Eigenkapital – Beispiel 4 (Lösung)

	I. Nennkapital			
	1. Grundkapital	300.000,00		
	II. Kapitalkücklagen:			
	1. Rücklage gem § 225 Abs 5 UGB	8.000,00		
	III. Gewinnrücklagen			
	1. gesetzliche	3.500,00		
	IV. Bilanzgewinn	85.500,00		
	(davon Gewinn-/Verlustvortrag 0,00)			
c)				
31.12.X9	Zuweisung zu Gewinnrücklagen	8.000,00		8.000,00
	an Gewinnrücklagen: Rücklagen § 225 (5) UGB		8.000,00	
31.12.X9	Zuweisung zu Gewinnrücklagen	3.000,00		3.000,00
	an Gewinnrücklagen gesetzliche Rücklage		3.000,00	
31.12.X9	Zuweisung zu Gewinnrücklagen	59.000,00		59.000,00
	an Gewinnrücklage: andere (freie) Rücklage		59.000,00	
	I. Nennkapital			
	1. Grundkapital	300.000,00		
	II. Kapitalkücklagen:			
	1. gebundene	27.000,00		
	III. Gewinnrücklagen			
	1. gesetzliche	3.000,00		
	2. Rücklage gem § 225 Abs 5 UGB	8.000,00		
	3. andere (freie) Rücklagen	59.000,00		
	IV. Bilanzgewinn	0,00		
	(davon Gewinn-/Verlustvortrag 0,00)			

Unternehmen in der Krise

Unternehmenskrise

Betriebswirtschaftliche Unternehmenskrise

- Strategiekrise
- Erfolgskrise
- Liquiditätskrise

Rechtliche Unternehmenskrise

- Eigenkapitalersatzgesetz (EKEG)
- Konkursordnung (KO) und Ausgleichsordnung (AO)
- Unternehmensreorganisationsgesetz (URG)

Unternehmenskrise

Bilanzielle Maßnahmen im Verlauf der Krise

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

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 (Selbsterstellte 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:
 2. Bei der Bewertung ist von der Fortführung des Unternehmens auszugehen, solange dem nicht tatsächliche oder rechtliche Gründe entgegenstehen.
- Rechtliche Gründe: zB Konkureröffnung, 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 (Abwicklungskosten, AbfertigungsRst 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) und den unversteuerten Rücklagen (§ 224 Abs. 3 B 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 + unversteuerte Rücklagen

Gesamtkapital – von den Vorräte 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 C UGB) und Verbindlichkeiten (§ 224 Abs. 3 D 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 aus der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit zu dividieren.

URG – Kennzahlen

- § 24 (2) URG:

Zur Ermittlung des Mittelüberschusses aus der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit sind vom Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit

1. die auf die gewöhnliche Geschäftstätigkeit entfallenden Steuern vom Einkommen abzuziehen,

2. 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

3. die Veränderung der langfristigen Rückstellungen zu berücksichtigen.

URG – Kennzahlen

- § 24 URG – Fiktive Schuldentilgungsdauer:

Schulden gem. § 24 URG

Mittelüberschuss aus der gew. Geschäftstätigkeit

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:

Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit (EGT)

– auf EGT entfallende Steuern vom Einkommen und Ertrag

+ 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 aus der gew. Geschäftstätigkeit**

URG – Haftung

- § 22 (1) URG:

Wird über das Vermögen einer prüfpflichtigen juristischen Person, die ein Unternehmen betreibt, der Konkurs oder der Anschlußkonkurs 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 Konkursmasse nicht gedeckten Verbindlichkeiten, wenn sie innerhalb der letzten zwei Jahre vor dem Konkurs- oder Ausgleichsantrag

...

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

<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.	ordentliches 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 der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit	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)			
			TUER
Eigenkapital			-2.701
			-2.701
Gesamtkapital			60.704
- Erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen			-86
			60.618
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			62.539
Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit			1.174
- darauf entfallende Steuern			-2
+ Abschreibungen auf das Anlagevermögen			12.655
- Gewinne aus dem Abgang von Anlagevermögen			-661
+/- Veränderungen der langfristigen Rückstellungen			28
Mittelüberschuss aus der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit			13.194
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, bei
 - Zahlungsunfähigkeit
 - Überschuldung
 - 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 Kulanzen und Produkthaftungsrisiken, Gewährleistung

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 Beträge von untergeordneter Bedeutung handelt.
- 4. Rückstellungen sind insbesondere zu bilden für
[...]
 - c) Kulanz, [...] und Produkthaftungsrisiken,
 - d) auf Gesetz oder Verordnung beruhende Verpflichtungen zur Rücknahme und Verwertung von Erzeugnissen

Rückstellungen - Bewertung

- § 211 UGB:
(1) [...] Rückstellungen sind in der Höhe anzusetzen, die nach vernünftiger unternehmerischer Beurteilung notwendig ist. Im Rahmen der Bewertung ist auf den Grundsatz der Vorsicht (§ 201 Abs. 2 Z 4) Bedacht zu nehmen.

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

- Rückstellungen untergeordneter Bedeutung müssen nicht gebildet werden
- Bewertung:
 - Generell: nach „vernünftiger kaufmännischer Beurteilung“; Grundsatz der Vorsicht!
- Bildung von Pauschalrückstellungen zulässig

Rückstellung - Steuerrecht

- Keine Möglichkeit zur Bildung von Aufwandsrückstellungen
- Keine pauschale Rückstellungsbildung
- Wenn Laufzeit am Bilanzstichtag > 12 Monate → Bewertung mit 80% des Teilwertes

Beteiligungen

Beteiligungsdefinition

- § 228 UGB:

(1) Beteiligungen sind Anteile an anderen Unternehmen, die bestimmt sind, dem eigenen Geschäftsbetrieb durch eine dauernde Verbindung zu diesen Unternehmen zu dienen. Dabei ist es unerheblich, ob die Anteile in Wertpapieren verbrieft sind oder nicht. Als Beteiligungen gelten im Zweifel Anteile an einer Kapitalgesellschaft oder an einer Genossenschaft, die insgesamt den fünften Teil des Nennkapitals dieser Gesellschaft erreichen.

(2) Die Beteiligung als unbeschränkt haftender Gesellschafter an einer unternehmerisch tätigen eingetragenen Personengesellschaft gilt stets als Beteiligung; für andere Beteiligungen an unternehmerisch tätigen eingetragenen Personengesellschaften gilt Abs. 1 sinngemäß.

(3) [...]

Beteiligungsdefinition

- Beteiligung iSd § 228 UGB:
 - Anteil an einem anderen Unternehmen
 - Absicht der dauernden Verbindung
 - die dem eigenen Geschäftsbetrieb dient
- (widerlegbare) Beteiligungsvermutung: ab 20% Anteil am Nennkapital
- Beteiligung als unbeschränkt haftender Gesellschafter einer unternehmerisch tätigen eingetragenen (FB) Personengesellschaft gilt jedenfalls als Beteiligung

Beteiligungsdefinition

- Anwendungsbereich der Beteiligungsdefinition des § 228 UGB beschränkt auf unternehmensrechtliche Bestimmungen
- Abweichende Begriffsverwendung im Steuerrecht
- Rechtsfolgen des Beteiligungstatbestands:
Besonderer Ausweis und Angabepflichten in Bilanz, GuV und Anhang; Zuschreibungspflicht iVm § 6 Z 13 EStG

Verbundene Unternehmen

- § 228 UGB:

[...]

(3) Verbundene Unternehmen im Sinne dieser Vorschriften sind solche Unternehmen, die nach den Vorschriften über die vollständige Zusammenfassung der Jahresabschlüsse verbundener Unternehmen (Vollkonsolidierung) in den Konzernabschluß eines Mutterunternehmens gemäß § 244 einzubeziehen sind, das als oberstes Mutterunternehmen den am weitestgehenden Konzernabschluß gemäß §§ 244 bis 267 aufzustellen hat, auch wenn die Aufstellung unterbleibt. Dies gilt sinngemäß, wenn das oberste Mutterunternehmen seinen Sitz im Ausland hat. Tochterunternehmen, die gemäß § 249 nicht einbezogen werden, sind ebenfalls verbundene Unternehmen.

Verbundene Unternehmen

- Anknüpfung in § 228 (3) 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 und
 - Mutterunternehmen hält eine Beteiligung iSd § 228 UGB am Tochterunternehmen (bei Beteiligungen an Kapges. jedenfalls 20% Anteil erforderlich)
- => 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

=> Rechte der Tochterunternehmen werden dem
Mutterunternehmen (ungekürzt) zugerechnet

Verbundene Unternehmen

- Verbundene Unternehmen sind alle Unternehmen, die in den Konzernabschluss gem. § 244 UGB einzubeziehen sind
- Auch Anteile, die nicht unter den Beteiligungsbegriff fallen, können Anteile an verbundenen Unternehmen sein
- Ausweis unter „Anteile an verbundenen Unternehmen“ setzt Zuordnung zum Anlagevermögen voraus
- Rechtsfolgen des § 228 (3) UGB: Diverse Ausweis- und Angabepflichten

Ausweis gem. § 224 UGB

- § 224 (2) UGB:

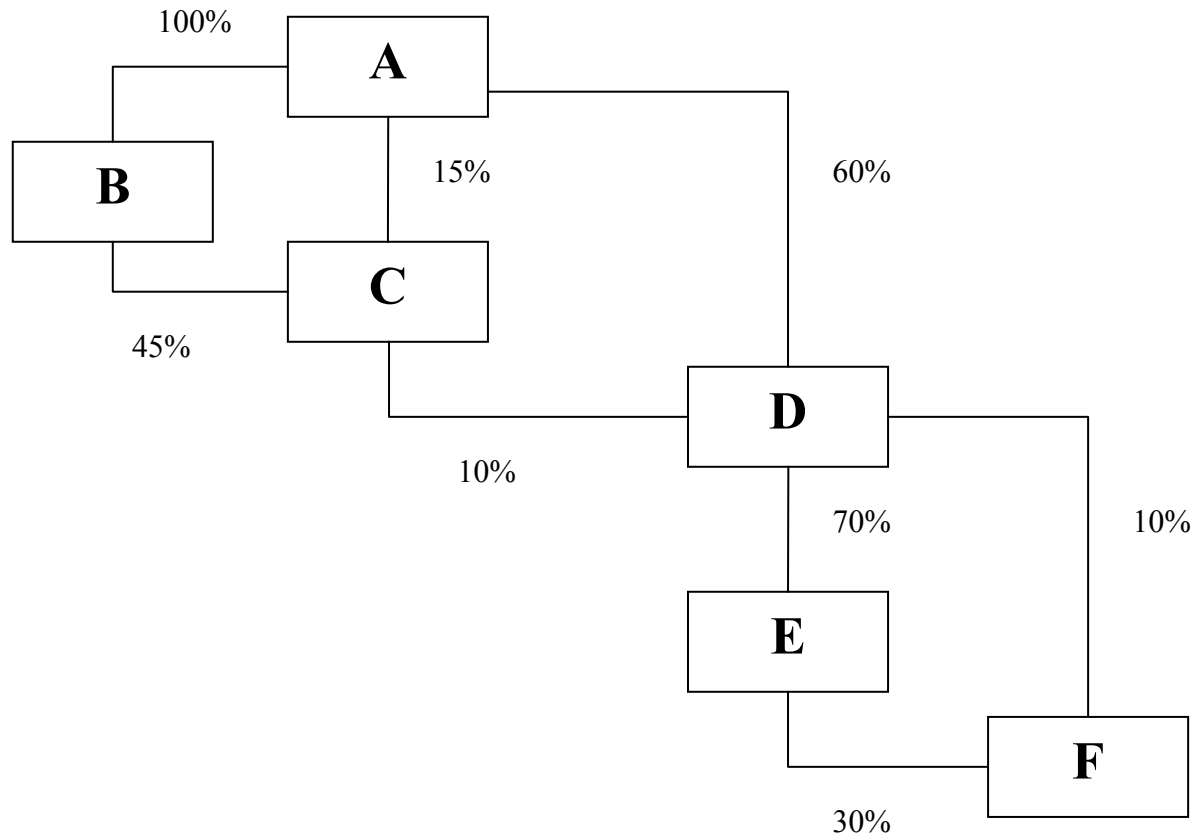
[...]

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 Wert abzuschreiben, der ihnen am Abschlußstichtag unter Bedachtnahme auf die Nutzungsmöglichkeit im Unternehmen beizulegen ist. 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) Von der Zuschreibung gemäß Abs. 1 darf abgesehen werden, wenn ein niedrigerer Wertansatz bei der steuerrechtlichen Gewinnermittlung unter der Voraussetzung beibehalten werden kann, daß er auch im Jahresabschluß beibehalten wird.

(3) [...]

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:
 - Unternehmensbewertung: (subjektiver) UW
 - Börsennotierung lediglich Indiz für den beizulegenden Wert (Synergieeffekte, Unvollkommenheit des Marktes!)
- Abschreibungspflicht bei dauerhafter Wertminderung
- Abschreibungswahlrecht bei voraussichtlich nicht dauerhafter Wertminderung
- Zuschreibungspflicht iVm § 6 Z 13 EStG

Bewertung

- Personengesellschaften: Grundsätzlich wie Kapitalgesellschaften
- Aber: Steuerrechtliche „Spiegelbildmethode“ wird auch unternehmensrechtlich angewandt
 - 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. [...] Z 13 letzter Satz ist zu beachten.

Steuerrecht – Allgemeine Grundsätze

- § 6 Z 13 EStG:

[...] Soweit nach Maßgabe der unternehmensrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung eine Zuschreibung zulässig ist, hat der Steuerpflichtige bei Anteilen an Körperschaften, die zum Anlagevermögen gehören, den höheren Teilwert anzusetzen. Dies hat nur insoweit zu erfolgen, als es sich um eine Beteiligung im Sinne des § 228 Abs. 1 UGB handelt.

Steuerrecht – Allgemeine Grundsätze

- § 4 (12) EStG:

Die Einlagenrückzahlung von Körperschaften gilt, auch wenn sie im Wege einer Einkommensverwendung erfolgt, als Veräußerung einer Beteiligung und führt beim Anteilsinhaber (Beteiligten) [...] nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen zu einer Minderung und Erhöhung von Aktivposten des Betriebsvermögens:

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

[...]

Steuerrecht – Allgemeine Grundsätze

- Beteiligungen an Kapitalgesellschaften:
 - Beteiligung ist Wirtschaftsgut
 - Wahlrecht zur Teilwertabschreibung;
iVm § 5 (1) EStG Abschreibungspflicht
 - Zuschreibungspflicht gem. § 6 Z 13 EStG
 - Einlagenrückzahlung ist kein Beteiligungsertrag
(keine KESt) sondern mindert den Buchwert der
Beteiligung
 - Sinkt der Buchwert durch Einlagenrückzahlung auf
0, ist darüber hinausgehende Einlagenrückzahlung
steuerpflichtig

Bilanzierung von Dividendenansprüchen

Ertragsrealisation

- 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
- Personengesellschaften (bei Spiegelbildmethode):
 - „Spiegelbildliche“ Ergebnisrealisation mit Ablauf des GJ der Personengesellschaft

Ertragsrealisation

- Personengesellschaften (bei Behandlung wie Kapitalgesellschaften):
 - Gewinnrealisation – OHG Gesellschafter bzw. KG Komplementär:
 - mit Geltendmachung des Rechts auf Entnahme des Gewinnanteils oder bereits mit Feststellung des Jahresabschlusses (umstritten)
 - wird Gewinnanteil stehen gelassen, fällt die entsprechende Forderung weg → Erhöhung des Beteiligungsansatzes

Ertragsrealisation

- Personengesellschaften (bei Behandlung wie Kapitalgesellschaften):
 - 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

- Phasenkongruente Dividendenrealisation:
 - Beherrschender Einfluss der Muttergesellschaft auf Tochtergesellschaft (Konzern)
 - Identische GJ oder GJ der Tochter endet vor GJ der Mutter
 - JA der Tochter ist festgestellt
 - Gewinnausschüttungsbeschluss liegt vor
 - Vorliegen dieser Voraussetzungen vor Abschluss der Prüfung des JA der Mutter gegeben
 - Ausschüttungswille der Mutter bereits am Bilanzstichtag (Gewinnausschüttungsbeschluss erhellt bestehenden Ausschüttungswillen)

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

- Beteiligungen an Personengesellschaften:
 - § 23 Z 2 EStG: Mitunternehmerschaft
 - Bilanzbündeltheorie: Beteiligung des Gesellschafters ist Teilbetrieb der Gesellschaft; Bilanz der Personengesellschaft ist „Bündel“ der Einzelbilanzen der Teilbetriebe
 - Bewertet wird nicht die Beteiligung sondern der Anteil am Betriebsvermögen der Gesellschaft
 - Beteiligungsansatz entspricht dem steuerlichen Kapitalkonto des Gesellschafters

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.

[...]

Steuerrecht – § 10 KStG

- § 10 (2) KStG:

Von der Körperschaftsteuer sind Gewinnanteile jeder Art aus internationalen Schachtelbeteiligungen befreit. 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 beteiligt sind

a) an ausländischen Gesellschaften, die einer inländischen Kapitalgesellschaft vergleichbar sind,

b) an anderen ausländischen Körperschaften, die die in der Anlage 2 zum Einkommensteuergesetz 1988 vorgesehenen Voraussetzungen des Artikels 2 der Richtlinie Nr. 90/435/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 (ABl. EG Nr. L 255 S 6), in der jeweils geltenden Fassung erfüllen. [...]

Steuerrecht – § 10 KStG

- § 10 (3) KStG:

Bei der Ermittlung der Einkünfte bleiben Gewinne, Verluste 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).

2. Die getroffene Option erstreckt sich auch auf die Erweiterung einer bestehenden internationalen Schachtelbeteiligung durch zusätzliche Anschaffungen.

3. Die Option kann nicht widerrufen werden.

[...]

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) lit a oder b 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: Gewinne, Verluste und sonstige Wertänderungen steuerwirksam; kann nicht widerrufen werden; laufenden 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
1.5.X1	Beteiligung	200		
	<u>an Bank</u>		200	
31.12.X1	Abschreibung Beteiligung	400		
	<u>an Beteiligung</u>		400	-100
1.7.X2	Bank	300		
	<u>an Beteiligung</u>		300	
31.12.X2	Beteiligung	350		
	<u>an Zuschreibung Beteiligungen</u>		350	+70
Variante: KG wie Kapitalgesellschaft				
31.12.X1	keine Abschreibung da nicht von Dauer			-500
1.5.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.

Quelle: Christian et al, Arbeitsunterlage Grundkurs I Unternehmensrechnung und Revision (2005), 74

Beteiligungen - Beispiel 2 (Lösung)

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

- a) die X-AG Personengesellschaften nach der Spiegelbildmethode bilanziert,
- b) die X-AG Personengesellschaften wie Kapitalgesellschaften bilanziert.

Quelle: Christian et al, Arbeitsunterlage Grundkurs I Unternehmensrechnung und Revision (2005), 75

Beteiligungen - Beispiel 3 (Lösung)

				MWR
30.06.X1	Bank	180.000,00		
	an Beteiligungen		180.000,00	
30.09.X1	Beteiligung	400.000,00		
	an Erträge aus Beteiligungen		400.000,00	+160.000,00
oder				
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 handelsrechtliches 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	hrl. 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 vom 27.04.2005

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:
(1) [...] 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:
- 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)
- Firmenwertabschreibung (erworbene Körperschaft ist betriebsführend und unbeschränkt steuerpflichtig)
- 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
 - Körperschaftsaufwand / Rückstellung
 - Forderung / Körperschaftsaufwand
 - Eventualforderungen oder
Eventualverbindlichkeiten (zB Verlustvorträge des
GT führen zu geringerer Umlage)

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
- Behandlung von Leasingverträgen im UR und SR identisch
- EStR nach hL unternehmensrechtlich maßgeblich

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
- Rückstellung 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

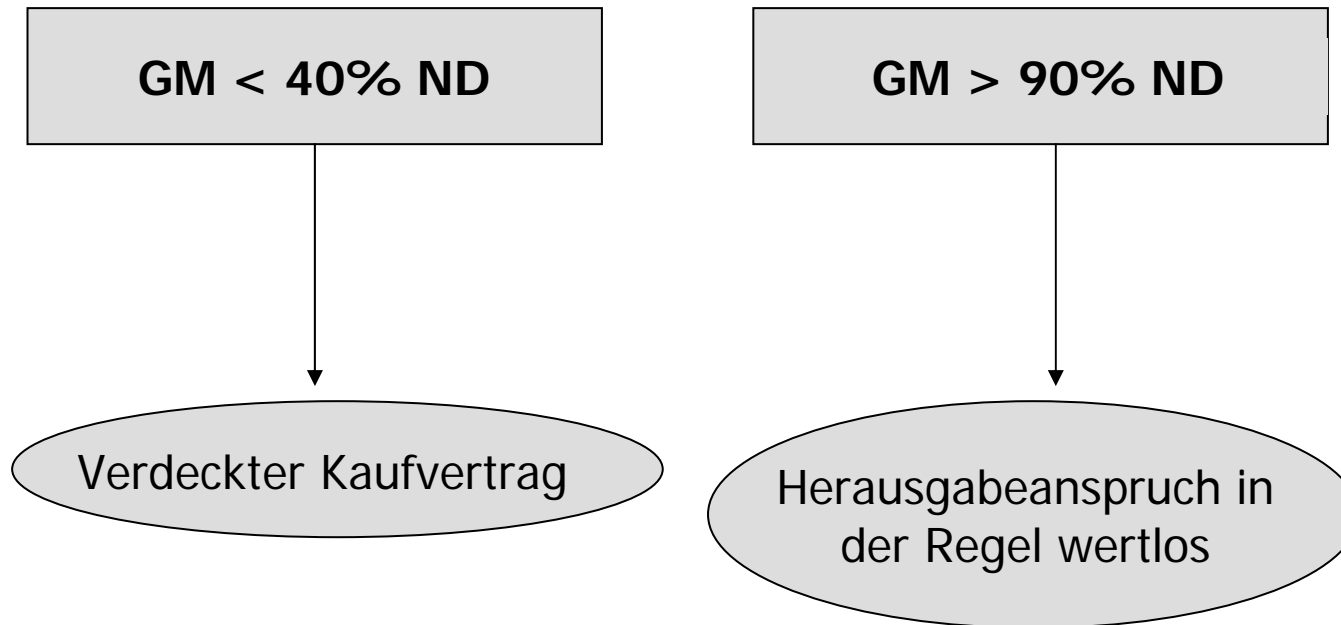
Finance Leasing - Indizien

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

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



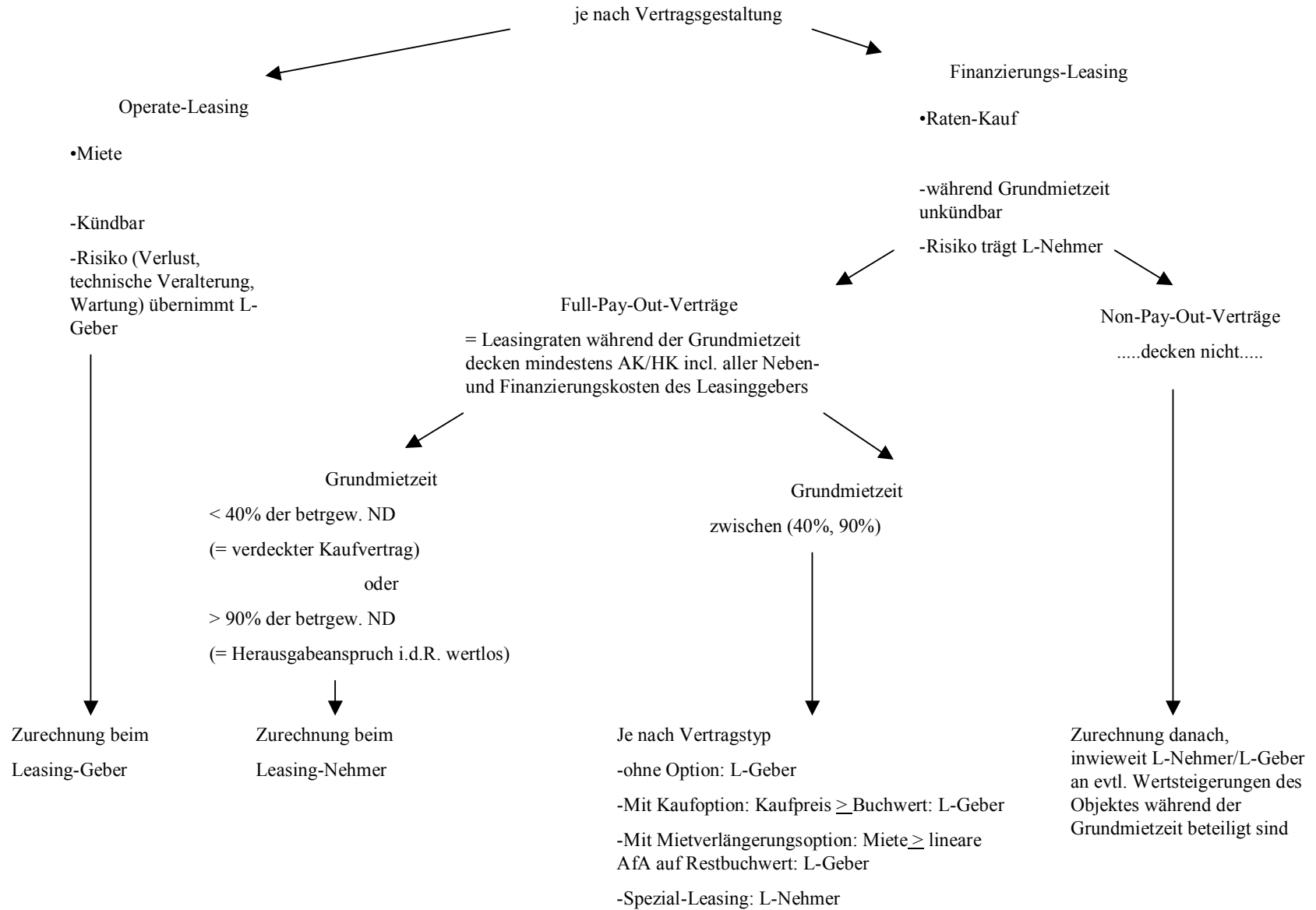
FL – Teilamortisationsvertrag

- 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
 - 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
- Ertrag, bei wesentlichen Geschäftszweig als Umsatzerlöse

Leasingnehmer:

- Sonstiger betrieblicher Aufwand

Bilanzierung bei Zurechnung des Leasinggegenstandes 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 +182,70

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 Monat
Leasingentgelt: EUR 710,00 p.m. (nette, 20% USt)
Der Leasingvertrag kann bei Einhaltung einer zweimonatigen Kündigungsfrist jederzeit und ohne Begründung gelöst 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 handelsrechtlich 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 (2005), 38

Lösung:

				MWR
31.12.X1	ARA	1.704,00		
	an Leasingaufwand PKW		1.704,00	-1.375,00

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 (nette, 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 (2005), 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

Bilanzierung von Privatstiftungen

Privatstiftung

Privatstiftungsgesetz (PSG) ab 1. September 1993

- Stiftungsvorstand:
 - 3 Mitglieder
 - Bücher nach unternehmensrechtlichen Grundsätzen der §§ 189 ff UGB führen
- Stiftungsprüfer:
 - von Gericht oder Aufsichtsrat bestellt
 - Wirtschaftsprüfer
- Aufsichtsrat:
 - wenn Zahl der Arbeitnehmer > 300 oder
 - Einheitliche Leitung incl. Kapitalgesellschaft durch Stiftung

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
 - § 226 (2) UGB: Aufwendungen für das Ingangsetzen und Erweitern eines Betriebes
 - § 235 UGB: Ausschüttungssperre für Zuschreibungen
 - § 240 UGB: Anhang-Pflichtangaben bei Aktiengesellschaften
 - § 241 UGB: Schutzklausel-Unterlassen von Angaben im Anhang
 - § 242 UGB: größenabhängige Erleichterungen

Jahresabschluss

- Bilanzstichtag 31.12.
- Abweichender Bilanzstichtag zulässig (Stiftungserklärung)
- Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung 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: § 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- oder Stiftungskapital

- EK dem eines EU vergleichbar, Saldoposition aus gestiftetem Vermögen zuzüglich Jahresgewinn, abzüglich Jahresverlust und unentgeltlichen Zuwendungen an Begünstigte
- Zu erhaltendes Mindestvermögen lt. Stiftungserklärung: Trennung in fixes und variables Kapitalkonto
- 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
- Hauptzweck der Privatstiftung Beteiligungsverwaltung: Finanzergebnis vor dem Betriebsergebnis ausweisen
- Umsatzerlöse
 - Kein persönlich haftender Gesellschafter
 - 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, für mittelgroße GmbHs) gelten nicht,
 - die Unterlassung von Angaben gem. § 241 UGB ist nicht zulässig, da das Wohl der Allgemeinheit nicht gefährdet wird durch die Offenlegung und die Privatstiftung auch keinen erheblichen Nachteil erleidet. Berichterstattung auch über Punkte von untergeordneter Bedeutung nötig.

Lagebericht

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

Zwischensteuer

- gemäß § 13 Abs 3 KStG unterliegen die folgenden Einkünfte aus Kapitalvermögen der Privatstiftung einer Zwischensteuer von 12,5%:
 - In- und ausländische Kapitalerträge aus Geldeinlagen und sonstige Forderungen bei Kreditinstituten
 - Forderungswertpapiere, die einem unbekanntem Personenkreis angeboten werden
 - Anteilscheine an einem Kapitalanlagefonds iS des Investmentfondsgesetzes
 - Einkünfte aus der Veräußerung von Beteiligungen iS des § 31 EStG

Zwischensteuer

- Keine Zwischensteuer bei Zuwendungen (an Begünstigte) im selben Jahr (KESt)
- Gutschrift der Zwischensteuer in späteren Jahren bei Zuwendungen (an Begünstigte)
- **Beispiel: (StiftR 2001, RZ 112)**

In den Vorjahren hat die Privatstiftung eine 12,5%ige KöSt von a) 100, b) 40 entrichtet. Die Privatstiftung erzielt in X1 einen Überschuss aus Beteiligungsveräußerungen von 1.500 und tätigt eine Zuwendung von 2.000 (KESt einbehalten und abgeführt). BmGl 500, Gutschrift $12,5\% = 62,5$

a) Gutschrift 62,5 (verbleibender Köst-Rest 37,5)

b) Gutschrift nur von bereits veranlagter und entrichteter Köst von 40. Überhang von 22,5 kann nicht als Negativbetrag am Evidenzkonto vorgetragen werden.

Steuerneutrale Substanzauszahlung

- Aufgrund Wegfall ErbStG steuerneutrale Rückführung der Substanz möglich (Auszahlung von gestifteten 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)

Latente Steuern im Jahresabschluss

Passive Steuerabgrenzung

- § 198 (9) UGB:

Ist der dem Geschäftsjahr und früheren Geschäftsjahren zuzurechnende Steueraufwand zu niedrig, weil der nach den steuerrechtlichen Vorschriften zu versteuernde Gewinn niedriger als das unternehmensrechtliche Ergebnis ist, und gleicht sich der zu niedrige Steueraufwand in späteren Geschäftsjahren voraussichtlich aus, so ist in Höhe der voraussichtlichen Steuerbelastung nachfolgender Geschäftsjahre eine Rückstellung zu bilden und in der Bilanz gesondert auszuweisen oder im Anhang gesondert anzugeben. Soweit eine unversteuerte Rücklage (§ 205) ausgewiesen ist, bedarf es einer solchen Rückstellung nicht. Die Rückstellung ist aufzulösen, sobald die höhere Steuerbelastung eintritt oder mit ihr voraussichtlich nicht mehr zu rechnen ist.

Aktive Steuerabgrenzung

- § 198 (10) UGB:

Ist der dem Geschäftsjahr und früheren Geschäftsjahren zuzurechnende Steueraufwand zu hoch, weil der nach den steuerrechtlichen Vorschriften zu versteuernde Gewinn höher als das unternehmensrechtliche Ergebnis ist, und gleicht sich der zu hohe Steueraufwand in späteren Geschäftsjahren voraussichtlich aus, so darf in Höhe der voraussichtlichen Steuerentlastung nachfolgender Geschäftsjahre ein Abgrenzungsposten auf der Aktivseite der Bilanz gebildet werden, der gesondert auszuweisen ist. Der Betrag ist aufzulösen, sobald die Steuerentlastung eintritt oder mit ihr voraussichtlich nicht mehr zu rechnen ist.

Steuerabgrenzung

- Passive Steuerabgrenzung
 - Voraussetzungen:
 - unternehmensrechtliches Ergebnis $>$ steuerrechtliches Ergebnis \rightarrow Steueraufwand zu niedrig aus UR Sicht
 - Voraussichtlicher Ausgleich des zu niedrigen Steueraufwands in späteren GJ
 - Bildung in Höhe der voraussichtlichen Steuerbelastung in nachfolgenden GJ (keine Abzinsung!)
 - Ausweis als Rückstellung

Steuerabgrenzung

- Aktive Steuerabgrenzung
 - Voraussetzungen:
 - unternehmensrechtliches Ergebnis < steuerrechtliches Ergebnis → Steueraufwand zu hoch aus UR Sicht
 - Voraussichtlicher Ausgleich des zu hohen Steueraufwands in späteren GJ (nur bei Gewinnerzielung kann es zur Steuerentlastung kommen)
 - Bildung in Höhe der voraussichtlichen Steuerentlastung in nachfolgenden GJ (keine Abzinsung!)
 - Ausweis eigener Posten vor oder nach ARA (kein UV)
 - Anhangangabe bei Verzicht auf Aktivierung

Steuerabgrenzung

- Ziel: Steueraufwand im unternehmensrechtlichen Abschluss soll mit unternehmensrechtlichem Ergebnis übereinstimmen
- Gesamtbetrachtung
 - Steuerabgrenzung ist Saldogröße der zeitlichen Ergebnisunterschiede
 - Entweder Aktiv- oder Passivposten
 - Bei Überwiegen der passiven Steuerabgrenzungen → Ansatzpflicht (auszuweisen ist die Saldogröße)
 - Ansatzwahlrecht für aktive Steuerabgrenzungen, soweit sie die passiven Steuerabgrenzungen übersteigen (Ausschüttungssperre)

Steuerabgrenzung

- Nur zeitliche Differenzen zwischen UR und SR Ergebnis führen zu Steuerabgrenzung
- Permanente Differenzen (z.B. steuerlich nur teilweise abzugsfähige Aufsichtsratsvergütungen, steuerfreie Beteiligungserträge) führen mangels Umkehrung in Folgejahren zu keiner Steuerabgrenzung
- Quasi-permanente Differenzen (Umkehrung erst in ferner Zukunft od. bei Liquidation) sind aufgrund der Going-Concern-Prämisse nicht 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);
 - Unternehmensrechtlich planmäßige Abschreibung zeitaliquot und nicht mit SR vorgeschriebenen Halbjahresabschreibung;
 - Unterschiedliche Nutzungsdauern
 - Herstellungskosten
 - Steuerlich nicht anerkannte Rückstellungen
 - Siebentelabschreibung bei Beteiligungen

Beispiel zeitliche Differenzen

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

	X1	X2	X3	X4
UR	-40	0	0	0
SR	-10	-10	-10	-10
MWR	+30	-10	-10	-10
MWR X1	+30			
MWR Folgejahre		-30		

Beispiel zeitliche Differenzen (2)

- MWR aus zeitlichen Differenzen drehen sich in Folgejahren um
- positive MWR im laufenden GJ führen zu latenten Steuerentlastung in Folgeperioden => Aktivposten

	X1	X2	X3	X4
UR	-40	0	0	0
SR	-10	-10	-10	-10
MWR	+30	-10	-10	-10
Kumulierte zeitliche Differenz	+30	+20	+10	0
Aktivposten (25% Köst)	+7,5	+5	+2,5	0

Beispiel permanente Differenzen

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

	X1	X2	X3	X4
UR	-30	0	0	0
SR	-15	0	0	0
MWR	+15	0	0	0
MWR X1	+15			
MWR Folgejahre		0		

- MWR aus permanenten Differenzen drehen sich nie um
=> keine Steuerabgrenzung

Latente Steuern – Beispiel 1

(Sonderfragen der Bilanzierung; Deutsch/ Rohatschek)

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

EGT	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.
- Bis X4 gab es keine abzugrenzenden Differenzen zwischen dem unternehmens- und steuerrechtlichen Ergebnis
- Die S-GmbH ist bestrebt ein möglichst hohes Ergebnis auszuweisen.

Latente Steuern – Beispiel 1 (Fortsetzung)

- Im Jahr X5 wurden 5 PKW ankauf, AK jeweils EUR 24.600,00 (inkl. USt), unternehmensrechtliche Abschreibung 6 Jahre
- Darlehen von EUR 120.000,00, Rückzahlung X10, Geldbeschaffungskosten 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>

Quelle: Deutsch/Rohatschek, Sonderfragen der Bilanzierung, 2. Auflage, 2008

Latente Steuern Beispiel 1 (Lösung)

				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)			900,00
	steuerpflichtiges Ergebnis			106.025,00
	davon 25 % Körperschaftsteuer			26.506,25
	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	
	unternehmensrechtliches Ergebnis des GJ vor Ertragsteuern			100.000,00
	+/- permanente Differenzen zwischen unternehmens- und steuerrechtlichen Ergebnis			0,00
	bereinigtes unternehmensrechtliches Ergebnis			100.000,00
	- steuerpflichtiges Ergebnis des Geschäftsjahres			106.025,00
	zeitliche Differenzen des Geschäftsjahres			-6.025,00
	+ kumulierte Differenzen früherer Geschäftsjahre			0
	Bemessungsgrundlage für den bilanziellen Steuerabgrenzungsposten			-6.025,00
	bilanzieller Steuerabgrenzungsposten des GJ (25%)			-1.506,25
31.12.X5	Aktivposten für Steuerabgrenzung § 198 (10) UGB	1.506,25		
	an Steuern vom Einkommen und Ertrag (latent)		1.506,25	

Latente Steuern Beispiel 2

- 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.
- 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
- Forschungsfreibetrag X1 EUR 20.000,00
- Lt. EB weist die M-AG eine Rst für latente Steuern iHv EUR 33.000,00 aus. (=> kumm. Diff. EUR 132.000,00)
- Köst-Vorauszahlung X1 EUR 59.000,00, erfolgswirksam erfasst

Latente Steuern Beispiel 2 (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	70.000,00
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 2 (Lösung)

			MWR
	vorläufiges Ergebnis		200.000,00
	Restrukturierungskosten		150.000,00
	Rückstellung Maschine	zeitl. Diff X0	-77.000,00
	Forschungsfreibetrag	permanent	-20.000,00
	Abschreibung PKW (stl. 6.250,00)		3.750,00
	Geldbeschaffungskosten (4/5)		5.600,00
	Beteiligungserträge § 10 KStG	permanent	-70.000,00
	Abfertigungsrückstellung		55.000,00
	Beteiligungsabschreibung (6/7)		30.000,00
	steuerpflichtiges Ergebnis		277.350,00
	davon 25% Körperschaftsteuer		69.337,50
	Körperschaftsteuervorauszahlung		59.000,00
	Rst für Körperschaftsteuer		10.337,50
31.12.X1	Steuern vom Einkommen und Ertrag	10.337,50	
	an Rückstellung für Köst		10.337,50
	unternehmensrechtliches Ergebnis des GJ vor Ertragsteuern		200.000,00
	+/- permanente Differenzen zwischen unternehmens- und steuerrechtlichen Ergebnis		-90.000,00
	bereinigtes unternehmensrechtliches Ergebnis		110.000,00
	- steuerpflichtiges Ergebnis des Geschäftsjahres		-277.350,00
	zeitliche Differenzen des Geschäftsjahres		-167.350,00
	+ kumulierte Differenzen früherer Geschäftsjahre		132.000,00
	Bemessungsgrundlage für den bilanziellen Steuerabgrenzungsposten		-35.350,00
	bilanzieller Steuerabgrenzungsposten des GJ (25%)		-8.837,50
31.12.X1	Aktivposten für Steuerabgrenzung § 198 (10) U	8.837,50	
	Rst für latente Steuern	33.000,00	
	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;
 - [...]
- § 225 (6) UGB:
 - [...]
 - (6) Bei Grundstücken ist der Grundwert in der Bilanz anzumerken oder im Anhang anzugeben.

Immobilien

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

Bewertung – Anschaffungskosten

- § 203 (2) UGB:

[...]

(2) 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%)
- + Eintragungsgebühren (Grundbuch 1%)
- + anschaffungsnaher Erhaltungsaufwand (wenn nicht von untergeordneter Höhe)

Nicht aktivieren: Finanzierungskosten (Zinsen, etc.)

Bewertung – Herstellungskosten

- § 203 (3) UGB:

[...]

(3) 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 dürfen auch angemessene Teile der Materialgemeinkosten und der Fertigungsgemeinkosten eingerechnet werden.

[...] Kosten der allgemeinen Verwaltung und des Vertriebes dürfen nicht in die Herstellungskosten einbezogen werden.

[...]

Bewertung - Erhaltungsaufwand

- url. als Umkehrung der Herstellungskosten
- anfallende Aufwendungen führen **nicht** zu einer Erweiterung oder zu einer über den ursprünglichen Zustand hinausgehenden, wesentlichen Verbesserung
- 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)
- 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:

(1) 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:
 - als eigenständiger Vermögensgegenstand => eigene Nutzungsdauer
 - Bestandteil des vorhanden Vermögensgegenstandes => auf die Restnutzungsdauer,
 - außer der Herstellungsaufwand macht eine Neufestlegung der Nutzungsdauer notwendig (höher als Restnutzungsdauer, für gesamtes Gebäude)

Bewertung - Abschreibung

- Anschaffungsnaher Erhaltungsaufwand
 - Anfall in zeitlichem Zusammenhang mit der Anschaffung eines Vermögensgegenstandes
 - § 203 Abs 2 UGB: führen 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)

Immobilien - Beispiel

Die O-GmbH erwarb am 1.9.X5 ein Gebäude, das in Verbundbauweise mit dem bereits davor in ihrem Eigentum befindlichen Gebäude 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: Deutsch/Rohatschek, Sonderfragen der Bilanzierung, 2. Auflage, 2008

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