

WINKLER & SANDRINI

Wirtschaftsprüfer und Steuerberater
Dottori Commercialisti - Revisori Contabili

Wirtschaftsprüfer und Steuerberater

Dottori Commercialisti e Revisori Contabili

Peter Winkler

Stefan Sandrini

Stefan Engele

Martina Malfertheiner

Oskar Malfertheiner

Stefano Seppi

Massimo Moser

Andrea Tinti

Michael Schieder

Stephanie Vigl

Roberto Cainelli

Rechtsanwalt - avvocato

Chiara Pezzi

Mitarbeiter - Collaboratori

Karoline de Monte

Iwan Gasser

Thomas Sandrini

Nummer:

29

vom:

2021-03-08

Autor:

Andrea Tinti

Rundschreiben

An alle Unternehmen

Aufwertung der Unternehmensgüter - Erinnerung

Wir erinnern daran¹, dass der Gesetzgeber im Laufe des Jahres 2020 aufgrund der Covid-19-Pandemie folgende **Aufwertungsmöglichkeiten** der Unternehmensgüter und Beteiligungen vorgesehen hat:

1 Zeitliche Erweiterung der bisherigen Aufwertungsbestimmungen

Mit der sog. Liquiditätsverordnung² wurde diesbezüglich folgendes vorgesehen:

- die im Finanzgesetz 2020³ vorgesehene Aufwertungsmöglichkeit der Unternehmensgüter und Beteiligungen⁴ wird zeitlich auf die Jahre **2020, 2021 und 2022** ausgedehnt;
- die Aufwertung ist steuerpflichtig und sieht die Ersatzsteuer von **12 %** Prozent für abschreibbare Gegenstände und **10 %** Prozent für nicht abschreibbare Gegenstände vor; es kann die Aufwertungsrücklage durch eine Ersatzsteuer von **10 %** Prozent freigestellt werden;
- für die eventuelle **Angleichung**⁵ der steuerlichen-handelsrechtlichen Wertansätze der **Liegenschaften** ist folgende Ausnahme vorgesehen: die steuerlichen Wertansätze werden ein Jahr früher (als in der ursprünglichen Aufwertungsbestimmung und wie für die Aufwertung vorgesehen) anerkannt. Der eventuell angegliche steuerliche Ansatz wird somit ab 2022, 2023 oder 2024 anerkannt, je nachdem, ob die Aufwertung im Abschluss 2020, 2021 oder 2022 vorgenommen wird⁶;
- die restlichen Aufwertungsvorschriften bleiben im Wesentlichen unverändert⁷.

2 Unentgeltliche Aufwertung für Hotels und Thermalbetriebe

Mit der sog. Liquiditätsverordnung⁸ wird eine besondere, wesentlich günstigere Regelung für die Aufwertung der Unternehmensgüter und Beteiligungen für Hotels und die im Thermalbereich tätigen Unternehmen vorgesehen und zwar:

- die besondere Aufwertung ist in den Bilanzen **2020 und/oder 2021** durchzuführen und

1 Siehe unser Rundschreiben Nr. 108 vom 7.10.2020

2 Gesetzesdekret DL Nr. 23 vom 8.04.2020, Art. 12-ter

3 Art. 1, Abs. 696-703, Gesetz Nr. 160 vom 27.12.2019, veröffentlicht im Amtsblatt der Republik vom 30.12.2019

4 siehe auch unsere Rundschreiben Nr. 17/2020 und 29/2020

5 Gemäß Art. 14 Gesetz 342/2000

6 Art. 1, Abs. 703 Gesetz 160/2019

7 wir verweisen demnach diesbezüglich auf unser Rundschreiben Nr. 29/2020

8 Gesetzesdekret DL Nr. 23 vom 8.04.2020, Art. 6- bis

zwar für Anlagegüter und Beteiligungen⁹ die im Jahresabschluss zum 31.12.2019 aufscheinen;

- die Aufwertung muss **die gesamte homogene Kategorie der Anlagegüter** betreffen und muss im entsprechenden Inventar und im Anhang zur Bilanz vermerkt werden;
- es ist **keine Ersatzsteuer** (oder andere Steuer) **geschuldet**, wobei die steuerliche Anerkennung (Einkommenssteuern und Wertschöpfungssteuer) trotzdem gewährt wird;
- die erhöhten Werte können **sofort** (ab dem Geschäftsjahr in welchem die Aufwertung erfolgt ist) für die steuerlichen Abschreibungen verwendet werden¹⁰;
- für die Aufwertung ist eine Aufwertungsrücklage zu bilden¹¹ oder der Wert der Aufwertung ist dem Stammkapital zuzuschreiben;
- die Aufwertungsrücklage bleibt weiterhin unter Steueraussetzung. Sie kann mit einer Ersatzsteuer von **zehn Prozent** freigestellt werden¹² (gilt für Einkommenssteuer und Wertschöpfungssteuer);
- die **Sperrfrist** bei einem etwaigen Verkauf, Eigenverbrauch oder für unternehmensfremde Verwendung der aufgewerteten Anlagegüter: die steuerliche Anerkennung gilt erst ab dem **vierten** Geschäftsjahr nach der Aufwertung (also ab 2024 oder 2025, je nachdem, ob die Aufwertung im Abschluss 2020 oder 2021 vorgenommen wird);
- wurde bereits schon eine frühere entgeltliche Aufwertung¹³ durchgeführt, erfolgt die steuerliche Anerkennung der neuen Wertansätze (Aufwertung und der eventuellen Freistellung) bereits ab der letzten Bilanz des zum 31.12.2020 laufenden Geschäftsjahres¹⁴;
- es wurde klargestellt¹⁵, dass die gegenständliche "unentgeltliche-gratis"-Aufwertung auch von Gesellschaften vorgenommen werden kann, die lediglich im **Besitz** der Immobilie (Hotel) und des Hotelbetriebes sind, aber letztere an eine andere Gesellschaft **vermietet/verpachtet** haben, die den Hotelbetrieb in der Immobilie selbst betreibt;
- insofern kompatibel, finden die restlichen bisherigen Aufwertungsbestimmungen Anwendung¹⁶.

3 Aufwertung gemäß der sog. August-Verordnung

Die sog. August-Verordnung¹⁷ sieht eine Neuauflage der Aufwertung der Unternehmensgüter und Beteiligungen vor, die sich auf die im Jahr 2000 erlassenen Grundregeln und entsprechenden Durchführungsbestimmungen bezieht^{18 19}.

Die wesentlichen Neuerungen und Abweichungen zur bisherigen „normalen“ Aufwertung sind folgende:

- die Aufwertung kann wahlweise nur handelsrechtlich vorgenommen werden;
- die **Ersatzsteuer** für die etwaige **steuerliche Anerkennung** beträgt lediglich **3 %** (unabhängig, ob die Güter abschreibbar oder nicht abschreibbar sind).
- die Aufwertung kann auch nur **einzelne Güter** betreffen;
- die etwaige steuerliche Wirkung für die Abschreibungen gilt bereits ab dem **Folgejahr** nach der Aufwertung (in der Regel also ab 2021);
- für die Veräußerungsgewinne oder -verluste gilt die etwaige steuerliche Wirkung der

⁹ gemäß Kapitel I, Sektion II Gesetz Nr. 342/2000

¹⁰ Pkt. 3, Art. 6- bis, Gesetzesdekret DL Nr. 23 vom 8.04.2020

¹¹ benannt nach Abs. 5, Art. 6-bis Gesetzesdekret DL Nr. 23 vom 8.04.2020,

¹² abzuführen gemäß Art. 1, Abs. 701, Gesetz 27.12.2019, Nr. 160.

¹³ Gemäß Art. 1, Abs. 696 Gesetz 160/2019

¹⁴ Art. 6-bis, Abs. 9 DL 23/2020

¹⁵ Antwort auf Auskunftsverfahren 31.12.2020 Nr. 637

¹⁶ Pkt. 7, Art. 6- bis, DL Nr. 23 vom 8.04.2020,

¹⁷ Gesetzesdekret DL Nr. 104/2020 das am 15.8.2020 in Kraft getreten ist

¹⁸ insofern vereinbar finden demnach folgende Bestimmungen Anwendung: Art. 11, 13, 14 und 15 des Gesetzes Nr. 342 vom 21.11.20, Ministerialdekret vom 13.04.2001, Nr. 162, Ministerialdekret Nr. 86 vom 19. April 2002, Abs. 475, 477 und 478 Art. 1 Gesetz 30.12.2004, Nr. 311.

¹⁹ siehe unser Rundschreiben Nr. 29/2020

Aufwertung ab dem **vierten** Geschäftsjahr (in der Regel also ab 2024);

- die Aufwertungsrücklage kann (im Falle der Steueraussetzung) mit einer Ersatzsteuer von **10 Prozent** teilweise oder zur Gänze freigestellt werden²⁰;
- Unternehmen, deren Jahresabschlüsse Vermögensgegenstände mit abweichenden zivil- und steuerrechtlichen Werten ausweisen (z.B. durch Verschmelzung erworbene Vermögensgegenstände oder in der Vergangenheit ausschließlich für handelsrechtliche Zwecke aufgewertete Vermögensgegenstände), wird ebenfalls die Möglichkeit eingeräumt, genannte Werte **steuerlich anzugleichen**. In diesem Fall ist die Angleichung besonders günstig, da sie der gleichen Ersatzsteuer unterliegt, die auch für die Aufwertung vorgesehen ist (3%)²¹. Diese Möglichkeit betrifft dieselben Vermögenswerte, die aufgewertet werden können, sowie den Geschäfts- oder Firmenwert und die anderen immateriellen Vermögenswerte, die im handelsrechtlichen Jahresabschluss zum 31.12.2019 aufscheinen²².

4 Aufwertung für landwirtschaftliche Genossenschaften und deren Konsortien

Für die landwirtschaftlichen Genossenschaften²³ und deren Konsortien²⁴ wurde²⁵ eine unentgeltliche Aufwertung²⁶ der materiellen und immateriellen Sachanlagen und der Beteiligungen²⁷ zur Abdeckung bis zu **70 % der angefallenen Verluste**²⁸ vorgesehen. Die verwendeten Verluste dürfen steuerrechtlich nicht mehr berücksichtigt werden. Die Aufwertung muss die gesamte homogene Kategorie der Anlagegüter betreffen.

5 Überlegungen für IRES-Subjekte

Die Aufwertung laut August-Verordnung (Punkt 3) erweist sich als besonders günstig, weil die Ersatzsteuer nur mehr **3 Prozent** beträgt und die Aufwertung auch für einzelne Gegenstände durchgeführt werden kann (und nicht mehr nur nach einheitlichen Gruppen).

Der „ordentliche“ Steuersatz IRES von derzeit 24% und die Zahlung der Ersatzsteuern auf die Mehrwerte bzw. für die eventuelle Freistellung der Aufwertungsrücklage (also 3% + 10%) führen demnach in den meisten Fällen zu einem Steuervorteil; ein weiterer Vorteil ist nun, dass man nicht mehr die gesamte homogene Kategorie der Anlagegüter aufwerten muss.

Für Hotels und andere Beherbergungsbetriebe sind hingegen die **Aufwertung und die Angleichung laut Liquiditätsverordnung** (laut Punkt 2 hier oben) günstiger als die „normale“ Aufwertung laut Augustverordnung.

Darüber hinaus sieht die im sogenannten August-Dekret (Punkt 3) genannte Aufwertung, wie schon bei den früheren Aufwertungsbestimmungen ebenfalls die Anwendung der sogenannten **Angleichung**²⁹ zwischen den steuerrechtlichen und den handelsrechtlichen Wertansätzen vor, die besonders vorteilhaft sein kann (wegen der Ersatzsteuer von nur 3 % bzw. eventuell zusätzlich 10% für die Freistellung der Aufwertungsreserve), wenn die Abweichungen der genannten Wertansätze durch neutrale außerordentliche Operationen (wie z.B. Einbringung von Unternehmen, Fusionen, Spaltungen und Umwandlungen) oder durch in der Vergangenheit vorgenommene Aufwertungen mit rein handelsrechtlicher Wirkung entstanden sind.

²⁰ dies gilt also nicht für die Aufwertungsrücklage einer reinen handelsrechtlichen Aufwertung oder für Einzelunternehmen und Personengesellschaften mit vereinfachter Buchhaltung, da sich die Rücklage nicht unter Steueraussetzung befindet und demnach frei verwendet werden kann

²¹ Art. 110 Abs. 7 DL 104/2020

²² Neuer Abs. 8-bis, im Art. 110, DL Nr. 104/2020, der von dem Haushaltsgesetz 2021 (G. 178/2020) eingeführt wurde

²³ auf überwiegender Gegenseitigkeit gemäß ZGB 2514

²⁴ gemäß Art. 1, Abs. 2, D.lgs. 18,05,2001 Nr. 228

²⁵ Art. 136-bis DL 34/2020 und Art. 106 DL 104/2020

²⁶ zu den Bedingungen gemäß Abs. 697, Art. 1 Gesetz 27.12.2019 Nr. 160

²⁷ Abs. 696, Art. 1 Gesetz 27.12.2019 Nr. 160

²⁸ gemäß Art. 84 des EEST (Tuir)

²⁹ aufgrund der Verweise die im Art. 110, Abs. 7 und 8 DL 104/2020 vorgesehen sind

6 Kritische handelsrechtliche Aspekte und Empfehlungen

Allgemein ist mit Bezug auf die Aufwertung festzuhalten, dass diese mit Bedacht anzuwenden ist. Durch die Aufwertung verbessern sich zwar die Vermögensparameter bzw. Verluste können abgedeckt werden. Durch die Aufwertung ergeben sich jedoch **höhere Abschreibungen** bzw. die höheren Werte der Anlagegüter müssen auf die (restliche) Nutzungsdauer des betreffenden Gutes aufgeteilt werden. Bei kritischen Ertragssituationen können demnach die erhöhten Abschreibungen die Ertragslage zusätzlich verschlechtern. Dies gilt auch für die Vermögenssituation, wenn die aufgewerteten Güter (insbesondere die Anlagen) zu einem späteren Zeitpunkt **abgewertet** werden müssen³⁰.

Eine weitere negative Auswirkung der Aufwertung betrifft die Berechnungen für Zwecke der Anwendung der Bestimmungen der sog. „**nicht operativen Gesellschaften**“ (Scheingesellschaften). Insbesondere führt die Erhöhung des Wertes der Aktiva ab dem Geschäftsjahr, das auf das Jahr der Aufwertung folgt, zu einer Erhöhung der Mindestschwelle der Erlöse der Gesellschaft, um nicht als Scheingesellschaft zu gelten³¹.

Eine Verlängerung der Abschreibungsdauer ist nur zulässig, wenn sie der Nutzungsdauer entspricht, und dies ist im Anhang entsprechend zu begründen. Es kann dies beispielshalber Fälle betreffen, in denen bislang zu hohe Abschreibungen angesetzt wurden.

Gegebenenfalls könnte die Aufwertung auch auf Grundstücke oder auf nicht betrieblich genutzte Vermögenswerte (z.B. Wohnungen) vorgenommen werden, für welche keine Abschreibung erforderlich ist, weil kein Wertverlust anzunehmen ist.

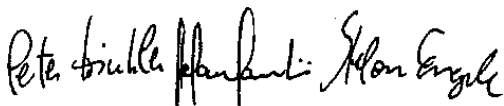
Bei größeren Vermögenswerten und auch als Schutz für den Verwaltungsrat empfiehlt es sich die höheren Werte durch eine Schätzung zu belegen.

Sollten Sie an einer Aufwertung der Unternehmensgüter interessiert sein, bitten wir Sie mit unserer Kanzlei Kontakt aufzunehmen.

Für weitere Fragen stehen wir Ihnen selbstverständlich gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

*Winkler & Sandrini
Wirtschaftsprüfer und Steuerberater*



³⁰ aufgrund der geltenden Rechnungslegungsgrundsätze

³¹ Gemäß Art. 30, Gesetz Nr. 24/1994