

Ing. Mag. Stefan Gruber
S.I.B. Mag. Stefan Gruber Stb. und WP. Gesmb
E-Mail: stefan.gruber@sib.co.at
www.sib.co.at



BEWERTUNGSVORSCHRIFTEN FÜR IMMOBILIEN IM BETRIEBSVERMÖGEN

Im letzten Beitrag habe ich mich mit den unterschiedlichen Gewinnermittlungsvorschriften und deren Auswirkung auf die laufende Gewinnermittlung bei Immobilien im Betriebsvermögen beschäftigt.

Heute möchte ich die Bewertungsvorschriften für Immobilien im Betriebsvermögen erläutern. Auf Grund der Maßgeblichkeit des Unternehmensrechts für das Steuerrecht (§ 5 (1) EStG) werden die unternehmensrechtlichen Vorschriften angeführt. Soweit zwingende steuerrechtliche Vorschriften entgegenstehen, werden diese den unternehmensrechtlichen Vorschriften gegenübergestellt.

Erfolgt die Zurechnung der Liegenschaft zum Betriebsvermögen ist zuerst zu beurteilen, ob eine Zuordnung zum Anlagevermögen oder zum Umlaufvermögen zu erfolgen hat.

1. Anlagevermögen oder Umlaufvermögen

Die Unterscheidung ist für die anzuwendenden Bewertungsvorschriften, für die Geltendmachung der planmäßigen Abschreibung (Absetzung für Abnutzung) und für das Ausmaß der Versteuerung der stillen Reserven von Grund und Boden wesentlich.

Für die Zuordnung zum Anlagevermögen oder zum Umlaufvermögen ist die **Zweckbestimmung** maßgeblich. Eine Immobilie gehört dann zum Anlagevermögen, wenn diese dazu bestimmt ist, dem Betrieb **dauernd** zu dienen; in Form einer Eigennutzung (u.a. Büro-, Ordinationsräumlichkeiten, Fabrikations- oder Lagerhallen) oder einer langfristig angelegten unternehmerischen Nutzung (u.a. Vermietung).

Soweit nicht wie beim Anlagevermögen der Gebrauch der Immobilie im Vordergrund steht, sondern der **Verbrauch** in Form einer kurzfristigen Vermögensumschichtung (gewerblicher Grundstückshandel), erfolgt eine Zuordnung zum Umlaufvermögen.

2. Erstbewertung

Gegenstände des Anlage- oder Umlaufvermögens sind im Zuge der Erstbewertung mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen (§ 203 und § 206 UGB).

2.1. Anschaffungskosten

Gem. § 203 (2) UGB sind **Anschaffungskosten** jene Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, soweit sie dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können.

Neben dem Kaufpreis, der auch übernommene Hypothekenschulden und Rentenverpflichtungen beinhalten kann, gehören auch Anschaffungsnebenkosten wie Grunderwerbsteuer, Grundbucheintragungsgebühr, Vermittlungsprovision und die Vertragserrichtungskosten zu den Anschaffungskosten. Finanzierungskosten (u.a. Kreditgebühren, Hypothekeneintragungsgebühr, Bearbeitungsgebühren) gehören **nicht** zu den Anschaffungsnebenkosten.

Die gesamten Anschaffungskosten sind um etwaige nicht rückzahlbare Zuschüsse oder Subventionen, aber auch Skonti zu kürzen.

Nach Ermittlung der Anschaffungskosten ist in weiterer Folge zu untersuchen, wie **anschaffungsnahe Erhaltungsaufwendungen** zu behandeln sind, die in einem nahen zeitlichen Zusammenhang zum Anschaffungsvorgang stehen. In den EStR Rz. 2620ff wird angeführt, dass bei Erwerb eines Gebäudes in vernachlässigtem Zustand alle Aufwendungen, die in einem Zeitraum von 3 Jahren getätigt werden, zu den Anschaffungskosten zu rechnen sind, soweit dieser Sachverhalt den Kaufpreis der Liegenschaft verringert hat. Soweit das Gebäude Wohnzwecken dient, wird die Aktivierung des anschaffungsnahe Erhaltungsaufwandes durch die zwingende Verteilung auf 10 Jahre gem. § 4 (7) EStG verdrängt.

Durch eine UFS Entscheidung vom 12.4.2005 GZ.RV/0123-W/04 wird der generellen Aktivierung insofern widersprochen, als eine Aktivierungspflicht des anschaffungsnahe Erhaltungsaufwandes nur dann besteht, wenn das Gebäude erst durch diese Maßnahmen in einen betriebsbereiten Zustand versetzt wird (gegen diese Entscheidung wurde Amtsbeschwerde eingebracht VwGH 2005/13/0076).

2.2. Herstellungskosten

Herstellungskosten sind Aufwendungen, die für die Herstellung eines Vermögensgegenstandes, seine Erweiterung oder für eine über den ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung getätigt werden (§ 203 (3) UGB). Im Zuge der Steuerreform 2015/2016 wurde der § 203 (3) UGB dahingehend geändert, dass nunmehr – wie auch im EStG – die angemessenen Teile der Material- und Fertigungsgemeinkosten anzusetzen sind.

In der Praxis ist die Abgrenzung des Herstellungsaufwandes vom Erhaltungsaufwand für den richtigen Vermögensausweis und damit verbunden die ertragssteuerrechtlichen Konsequenzen von Wichtigkeit.

Nach aktueller Judikatur liegt aus steuerlicher Sicht Herstellungsaufwand vor, wenn:

- ein Wirtschaftsgut erstmals geschaffen (Neubau) oder erweitert (Aufstockung eines Gebäudes) wird bzw.
- durch Maßnahmen bei einem bestehenden Wirtschaftsgut eine **Änderung der Wesensart** (Funktion) vorgenommen wird, insbesondere wenn dies zu einer - über den ursprünglichen Zustand hinaus gehenden - wesentlichen Verbesserung führt.

Soweit Erhaltungsaufwand vorliegt, ist gem. § 4 (7) EStG für ein zu Wohnzwecken vermietetes Gebäude (außer Arbeitnehmer) die Verteilung eines vorliegenden Instandsetzungsaufwandes auf 15 Jahre zu beachten, vor der Steuerreform 2015/2016 musste der Instandsetzungsaufwand auf 10 Jahre verteilt werden.

3. Folgebewertung

3.1. Planmäßige Abschreibung (§ 204 (1) UGB) / Absetzung für Abnutzung (§§ 7 und 8 EStG)

In weiterer Folge sind die Anschaffungs- und Herstellungskosten von Immobilien des **Anlagevermögens**, deren Nutzung zeitlich begrenzt ist, um die planmäßige Abschreibung zu vermindern (§ 204 (1) UGB). Die Berechnung der planmäßigen Abschreibung setzt eine Aufteilung der Anschaffungs- und Herstellungskosten in einen Grundwert und in einen Gebäudewert voraus, da nur letzterer die Bemessungsgrundlage für die planmäßige Abschreibung darstellt.

Bei Herstellung fallen die Anschaffungskosten des Grundwertes und die Herstellungskosten des Gebäudes getrennt an. Im Falle eines einheitlichen Anschaffungsvorganges werden der Grundwert und der Gebäudewert nach der Verhältnismethode ermittelt. Grund- und Gebäudeanteil ergibt sich aus der Gegenüberstellung der Verkehrswerte des Grundwertes und des Gebäudewertes. Dient das Gebäude zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, so wurde durch das Steuerreformgesetz 2015/2016 festgelegt, dass ohne Nachweis eines anderen Aufteilungsverhältnisses 40% als Anteil des Grund und Bodens anzusehen ist (§ 16 (1) Z 8 lit d EStG). Diese Regelung soll in der Grundanteilsverordnung, die derzeit nur als Entwurf vorliegt, präzisiert werden.

In weiterer Folge wird der Gebäudewert in der Regel unter Anwendung der Abschreibungssätze gem. § 8 (1) EStG abgeschrieben, beginnend ab dem Jahr der betrieblichen Nutzung. Die bisherige Regelung erfuhr im Zuge der Steuerreform 2015/2016 eine Neuerung dergestalt, dass nunmehr eine Abschreibung von bis zu 2,5% anzusetzen ist.

Die alte Regelung sah die folgenden Abschreibungssätze gem. § 8 (1) EStG vor:

- 3,00% für unmittelbar gewerblich oder landwirtschaftlich genutzte Gebäude (mehr als 80%)
- 2,50% für unmittelbar als Bank- oder Versicherungsbetrieb dienende Gebäude
- 2,00% für andere betriebliche Zwecke (Verwaltungs- und Wohngebäude) dienende Gebäude

Natürlich kann mittels Gutachten eine kürzere Nutzungsdauer nachgewiesen werden, wobei zu beachten ist, dass eine kürzere Nutzungsdauer auch eine Erhöhung des Grundanteiles bedeuten kann. Bei Gebäuden in Leichtbauweise, die ab 2007 angeschafft oder fertig gestellt wurden, kann auch ohne Gutachten ein Abschreibungssatz von 4% angewendet werden (EStR Rz. 3139a).

Für Immobilien im **Umlaufvermögen** ist eine planmäßige Abschreibung ausgeschlossen.

3.2. Abgrenzung von selbständig und unselbständig bewertbaren Gebäudeinvestitionen

Grundsätzlich kann immer nur ein einheitlicher Abschreibungssatz für das gesamte Wirtschaftsgut geltend gemacht werden. Dieser Grundsatz wird auch bei einem Gebäude angewendet, obwohl verschiedene Teile unterschiedliche Lebensdauern aufweisen (EStR Rz. 3166ff).

Eine gesonderte Bewertung einer Gebäudeinvestition und damit eine kürzere Abschreibungsdauer setzen eine gewisse Selbständigkeit und die Möglichkeit der Trennung ohne Verletzung der Substanz voraus.

Als **selbständige Gebäudeinvestitionen** gelten Einbauküchen, Holzdecken, außerhalb des Verputzes verlegte Elektroinstallationen, Einbaumöbel.

Als **nicht selbständige Gebäudeinvestitionen** werden eingebaute Elektroinstallationen, Gas- und Wasserleitungen, sanitäre Anlagen (Waschtische, Badewannen oder Klosettanlagen), Zentralheizung und Aufzugsanlagen angesehen.

Gilt eine Investition als Teil des Gebäudes, ist diese auf die Restnutzungsdauer abzuschreiben. Wird ein bestehender Gebäudeteil lediglich erneuert, stellen die aufgewendeten Kosten Erhaltungsaufwand dar, auch wenn ein besseres Material verwendet wird, soweit keine Änderung der Wesensart vorliegt.

3.3. Außerplanmäßige Abschreibung (§ 204 (2) EStG) / Teilwertabschreibung (§ 6 EStG)

Immobilien im Anlagevermögen sind (gem. § 204 (2) UGB) bei voraussichtlich dauernder Wertminderung (gemildertes Niederstwertprinzip) ohne Rücksicht darauf, ob die Nutzung zeitlich begrenzt ist, außerplanmäßig auf den niedrigeren Wert abzuschreiben, der ihnen am Abschlussstichtag beizulegen ist. Korrespondierend zum beizulegenden Wert im Unternehmensrecht ist im § 6 EStG die Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert vorgesehen. Für das Steuerrecht ist zu beachten, dass Abschreibungen auf den niedrigeren Teilwert nur mit Zuschreibungen oder mit positiven Einkünften aus der Veräußerung solcher Grundstücke, auf die der besondere Steuersatz gem § 30a EStG anzuwenden ist, nur zu 60% ausgeglichen werden kann (§ 6 Z 2 lit d EStG).

Als beizulegender Wert (Teilwert) ist der **Wiederbeschaffungswert** zuzüglich der fiktiven Anschaffungsnebenkosten heranzuziehen.

Für **Immobilien im Umlaufvermögen** sind Abschreibungen zwingend (strenges Niederstwertprinzip) vorzunehmen, wenn sich zum Abschlussstichtag ein niedrigerer Marktwert ergibt (§ 207 (1) UGB).

Da Immobilien im Umlaufvermögen für eine Verwertung vorgesehen sind, ist der marktkonforme erzielbare **Verkaufserlös** heranzuziehen, wobei bei noch nicht fertig gestellten Immobilien noch anfallende Herstellungskosten im Zuge einer retrograden Bewertung zu berücksichtigen sind.

Die häufigsten Anwendungsfälle für eine außerplanmäßige Abschreibung sind ein gesunkener Marktwert oder außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung. Bei Beurteilung, ob eine außerplanmäßige Abschreibung (Teilwertabschreibung) vorzunehmen ist, sind beim § 5 EStG Gewinnermittler a.o. Wertminderungen beim Gebäude mit möglichen Wertsteigerungen des Grundstücks zu kompensieren (Einheitstheorie, EStR Rz. 2633).

Als Informationsquelle für eine etwaige vorzunehmende außerplanmäßige Abschreibung dient der von der Wirtschaftskammer Österreich herausgegebene Immobilien-Preisspiegel.

4. Bewertung von Immobilien im Zuge der Einlage und Entnahme in das Betriebsvermögen

Bei **Einlage** einer Immobilie in das Betriebsvermögen eines **Einzelunternehmens** oder einer Personengesellschaft sind gem. § 6 Z 5 EStG die Anschaffungskosten anzusetzen. Handelt es sich hingegen um ein Grundstück, welches am 31.3.2012 nicht mehr steuerverfangen war, so ist der Teilwert im Zeitpunkt der Zuführung anzusetzen. Bei Einlage in eine **Kapitalgesellschaft** kommt es gem. § 6 Z 14 EStG zu einem tauschähnlichen Umsatz. Für den, der die Immobilie einlegt, liegt eine Veräußerung und für die Kapitalgesellschaft liegt eine Anschaffung vor, die mit dem gemeinen Wert anzusetzen ist.

Die **Entnahme** einer Liegenschaft aus dem Betriebsvermögen ist gem. § 6 Z 4 EStG mit dem Teilwert im Zeitpunkt der Entnahme anzusetzen. Grund und Boden ist hingegen mit dem Buchwert im Zeitpunkt der Entnahme anzusetzen, außer es besteht eine Ausnahme vom besonderen Steuersatz gem. § 30a EStG (zum Beispiel: Grundstückshändler).

Bei einer **Entnahme** der Liegenschaft im **Zuge einer Betriebsaufgabe** kommt gem. § 24 (3) EStG der Teilwert zum Ansatz.

In Zusammenhang mit der Betriebsaufgabe möchte ich noch auf die Gebäudebegünstigung gem. § 24 (6) EStG hinweisen. Diese Gebäudebegünstigung sieht auf Antrag vor, dass die stillen Reserven von jenem Gebäude **nicht** zu versteuern sind, das bis zur Betriebsaufgabe den Hauptwohnsitz des Steuerpflichtigen dargestellt hat (EStR Rz. 5698ff). Durch ein aktuelles Judikat ist nunmehr festgestellt, dass diese Begünstigung auch die stillen Reserven von Grund und Boden umfasst.

5. Zusammenfassung

Um für den Bereich des Unternehmensrechts aber auch für das Steuerrecht richtige Entscheidungen fällen zu können, ist zuerst eine Zuordnung zum Anlage- bzw. Umlaufvermögen vorzunehmen. Diese Einstufung ist wichtig für die Anwendung der richtigen Bewertungsvorschriften, die planmäßige Abschreibung sowie für die Versteuerung von stillen Reserven.

Nach Zuordnung zum Anlage- oder Umlaufvermögen und Ermittlung der Anschaffungs- und Herstellungskosten ist bei jeder Bilanzierung zu überprüfen, ob eine außerplanmäßige Abschreibung (Teilwertabschreibung) vorzunehmen ist.

In der nächsten Ausgabe möchte ich eine Zusammenfassung über die einzelnen umsatzsteuerrechtlichen Gesetzesbestimmungen im Zusammenhang mit Immobilien erstellen.