

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

Stefano Seppi

Andrea Tinti

Stephanie Vigl

Rechtsanwalt - avvocato

Chiara Pezzi

Mitarbeiter - Collaboratori

Karoline de Monte

Thomas Sandrini

Oskar Malfertheiner

Massimo Moser

Michael Schieder

Roberto Cainelli

Iwan Gasser

Rundschreiben

Nummer:	29
vom:	2020-03-09
Autor:	Andrea Tinti Stefano Seppi

An alle Unternehmer

Aufwertung der Unternehmensgüter

Bekanntlich¹ wurde im Finanzgesetz 2020² für Unternehmer nun wieder die Möglichkeit einer Aufwertung der Sachanlagen, immateriellen Vermögenswerte und Finanzanlagen vorgesehen. Die Bestimmungen verweisen dabei ausdrücklich³ auf die früheren Aufwertungsbestimmungen der Jahre 2000 und 2004⁴, insofern diese Anwendung finden können.

Anbei die wichtigsten Bestimmungen zur Aufwertung.

1 Subjektive Voraussetzung

Die Aufwertung ist grundsätzlich für alle Subjekte möglich, die Unternehmenseinkünfte erwirtschaften und zwar⁵:

- ansässige Aktiengesellschaften, GmbHs, Kommanditgesellschaften auf Aktien;
- ansässige Genossenschaften und Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit;
- die Europäischen Gesellschaften und die Europäischen Genossenschaften;
- die Einzelunternehmen (für die Unternehmensgüter)
- die Personengesellschaften, Kommanditgesellschaften und gleichgestellte Subjekte;
- die Spezialbetriebe;
- die gewerblichen ansässigen Körperschaften;
- die nicht gewerblichen ansässigen Körperschaften (für die Unternehmensgüter)
- die Betriebsstätten von nichtansässigen Subjekten.

Die Aufwertung gilt auch für Einzelunternehmen und Personengesellschaften, welche die vereinfachte Buchhaltung⁶ führen. Nicht möglich ist die Aufwertung für Unternehmen, die das Einkommen aufgrund von Pauschalmethoden ermitteln.

Subjekte, welche die vereinfachte Buchhaltung führen, müssen, wenn sie die genannte Aufwertung durchführen wollen, eine vidimierte und der Stempelsteuer unterworfenen Aufstellung erstellen, aus welcher die Anschaffungskosten und die durchgeführte Aufwertung

1 Siehe auch unser Rundschreiben Nr. 17/2020

2 Art. 1, c. 696-703, Gesetz Nr. 160 vom 27.12.2019, veröffentlicht im Amtsblatt der Republik vom 30.12.2019 – im Ordentlichen Beiblatt Nr. 45/L

3 Siehe Art. Abs. 696, 702 u. 703 Gesetz n. 160/2019

4 Art. 11, 13, 14 und 15 Gesetz Nr. 342/200 – Ministerialdekrete Nr. 162 vom 13.4.2001 und Nr. 86 vom 19.4.2002 – Art. 1, Abs. 475, 477 und 478 Gesetz Nr. 311/2004

5 Ministerialrundschreiben vom 4.6.2014, Nr. 13/E – Paragraph 2

6 Art. 15 Gesetz Nr. 342/2000

I - 39100 Bozen - Bolzano, via Cavour - Straße 23/c, Tel. +39 0471 062828, Fax +39 0471 062829

E-Mail: info@winkler-sandrini.it, zertifizierte E-Mail PEC: winkler-sandrini@legalmail.it

Internet <http://www.winkler-sandrini.it>, Steuer- und MwSt.-Nummer 0144587 021 3 codice fiscale e partita IVA Raiffeisenkasse Bozen, Cassa Rurale di Bolzano – IBAN IT05 V 08081 11600 000300018180 - SWIFT RZSBIT21003

hervorgehen; diese muss, im Falle einer Anfrage durch das Finanzamt vorgewiesen werden⁷.

2 Aufzuwertende Anlagegüter

Aufgewertet werden können⁸:

- alle materiellen und immateriellen Anlagegüter, mit Ausschluss jener, die Gegenstand der Verkaufs- bzw. Produktionstätigkeit des Unternehmens sind;
- Beteiligungen in beherrschten und verbundenen Unternehmen, die als Finanzanlagevermögen ausgewiesen sind.

Immaterielle Güter können aufgewertet werden, insofern diese juristisch geschützte Rechte verbriefen wie z. B. Patentrechte, Lizenzen, Markenrechte, Know-how usw. ; ausgeschlossen sind jedoch die aktivierten mehrjährigen Kosten.

Auch können geringwertige Güter, dessen Ankaufswert unter 516,46 Euro liegt bzw. die bereits schon zur Gänze abgeschrieben sind, aufgewertet werden.

Voraussetzung für die Aufwertung ist, dass die betreffenden Anlagegüter und Beteiligungen bereits sei es im Jahresabschluss zum 31.12.2018 (2018 bei einem vom Kalenderjahr abweichenden Geschäftsjahr) als auch im darauffolgenden Jahresabschluss aufscheinen.

Bei Subjekten mit einfacher Buchhaltung, welche keinen Jahresabschluss erstellen, müssen die aufzuwertenden Unternehmensgüter im MwSt.-Einkaufsregister bzw. im Abschreibungsregister des letzten Geschäftsjahres ausgewiesen werden⁹.

Die Aufwertung muss **die gesamte homogene Kategorie der Anlagegüter** betreffen und muss im entsprechenden Inventar und im Anhang zur Bilanz vermerkt werden. In folgender Tabelle stellen wir die einzelnen aufwertbaren Unternehmensgüter zusammen, indem wir das Zuweisungskriterium zur diesbezüglichen homogenen Kategorie¹⁰ aufzeigen:

Unternehmensgut	Zuweisungs- bzw. Gruppierungskriterien in homogenen Kategorien
Aktien und Beteiligungen	Gehören derselben Kategorie an, wenn diese vom selben Subjekt ausgestellt wurden und dieselben Eigenschaften besitzen
Abschreibbare Sachanlagen	Sind mit Bezug auf das Ankaufsjahr und den Abschreibungssatz in homogene Kategorien zu gliedern
Immaterielle Vermögenswerte	Die Aufwertung kann für jedes einzelne immaterielle Gut erfolgen
Immobilien	Es gelten folgende Kategorien: <ul style="list-style-type: none"> - bebaubare Grundstücke mit gleicher urbanistischer Zweckbestimmung - nicht bebaubare Grundstücke - nicht betriebliche Gebäude; - der Verwendung nach betriebliche Gebäude; - der Art nach betriebliche Gebäude - am Grund verankerte Anlagen und Maschinen sind nach Abschreibungskategorie zu gliedern.
Bewegliche Güter die in öffentlichen Verzeichnissen eingetragen sind	Es gelten folgende Kategorien: <ul style="list-style-type: none"> • Flugzeuge • Betriebsfahrzeuge • Schiffe und Boote die im internationalen Verzeichnis eingetragen sind

7 Art. 15 Gesetz Nr. 342/2000

8 Art. 1, Abs. 696 Gesetz Nr. 160/2019 und Ministerialrundschriften Nr. 13/E –Par. 1, vom 4.6.2014

9 Art. 2, Abs. 1 des Ministerialdekrets Nr. 162/2001

10 Art. 4 des Ministerialdekrets DM 162/2001

	<ul style="list-style-type: none"> • Schiffe und Boote die nicht im internationalen Verzeichnis eingetragen sind
Steuerlich nur beschränkt abschreibbare und nicht ausschließlich betrieblich verwendete Güter	Diese können aus den homogenen Kategorien herausgenommen werden

3 Zeitlicher Rahmen

Die Aufwertung muss grundsätzlich in dem auf den 31.12.2018 folgenden Jahresabschluss vorgenommen werden, für welchen der Stichtag zur Genehmigung desselben nach dem 31.12.2019¹¹ fällt. Bei Unternehmen mit vom Kalender abweichendem Geschäftsjahr, muss die Aufwertung im Jahresabschluss 2019 erfolgen.

Der höhere Wert der Anlagegüter (für Zwecke der steuerlichen Abschreibung) ist frühestens ab der 3. Steuerperiode nach der Aufwertung steuerlich d.h. mit Bezug auf die Einkommenssteuern und die Wertschöpfungssteuer IRAP wirksam (somit ab **2022** bei Subjekten mit einem nicht vom Kalender abweichendem Geschäftsjahr)¹². Nur bei **Immobilien** ist der höhere Wert steuerlich ab dem zum 1.12.2021 laufenden Geschäftsjahr wirksam¹³.

Für die Veräußerung, die Zuweisung an die Gesellschafter, die Zuweisung für nicht betriebliche Zwecke bzw. im Falle des Eigenverbrauchs durch den Unternehmer hingegen erst ab dem 4. Folgejahr (in der Praxis ab **2023**)¹⁴.

Die steuerliche Anerkennung der Aufwertung erfolgt nur gegen Zahlung der Ersatzsteuer.

Die **Veräußerung** der aufgewerteten Güter im „Überwachungszeitraum“ 2020-2022 hat den Verlust der steuerlichen Wirksamkeit der Aufwertung zur Folge, wobei die Mehr- oder Mindererlöse, ohne die Aufwertung zu berücksichtigen¹⁵, berechnet werden. In diesem Fall besteht jedoch Anrecht, die bereits geleistete Ersatzsteuer der aufgewerteten und veräußerten Anlagegüter als Steuerguthaben zu verrechnen¹⁶.

Der Aufschub der steuerlichen Wirksamkeit hat auch zur Folge, dass im sog. „Überwachungszeitraum“ die handelsrechtlichen Abschreibungen der aufgewerteten Anlagegüter niedriger sind als jene, welche steuerlich abziehbar sind.¹⁷ Daraus ergeben sich aktive latente Steuern, die in der Bilanz auszuweisen sind.

4 Obergrenze der Aufwertung

Der neue Wert der einzelnen Anlagegüter nach Aufwertung, abzüglich der Abschreibungen, darf auf keinen Fall höher als ^{18 19 20}:

- deren Marktwert („externes“ Bewertungskriterium)
oder

- deren Nutzungswert: dieser stellt den Wert dar, welcher aufgrund der Bewertung der Rentabilität und der effektiven wirtschaftlichen Nutzung derselben Anlagegüter im Unternehmen nachweisbar ermittelt werden kann („internes“ Bewertungskriterium)

11 Art. 1, Abs. 697 Gesetz Nr. 160/2019

12 Art. 1, Abs. 699 Gesetz Nr.160/2019

13 Art. 1, Abs. 699 Gesetz Nr. 160/2019

14 Art. 1, Abs. 703 Gesetz Nr. 160/2019

15 Art. 1, Abs. 703 Gesetz Nr. 160/2019

16 Ministerialrundschreiben vom 4.6.2014, Nr. 13/E – Par. 6

17 Ministerialrundschreiben vom 25.6.2002, Nr. 57/E – Par. 3.2

18 Art. 11, Abs. 2 des Gesetzes 342/2000

19 Art. 6 des Ministerialdekrets DM 162/2001

20 Ministerialrundschreiben vom 4.6.2014, Nr. 13/E – Par. 3

Für alle Anlagegüter derselben Kategorie muss dasselbe Aufwertungskriterium beibehalten werden. Besagte Kriterien müssen in den Berichten der Verwalter und des Überwachungsorgans beschrieben und begründet werden, welche auch bestätigen müssen, dass die Werte der Anlagegüter die hier oben erwähnten Werte nicht übersteigen²¹.

5 Kosten der Aufwertung

Für die durch die Aufwertung im Jahresabschluss verbuchten Mehrwerte muss das Unternehmen eine **Ersatzsteuer** der Einkommenssteuer IRPEF/IRES, der IRAP und der eventuellen Zusatzsteuern im Ausmaß von²²:

- 12 % der Mehrwerte, für die aufgewerteten abschreibbaren Güter
- 10 % der Mehrwerte, für die aufgewerteten nicht abschreibbaren Güter entrichten.

Im Vergleich zu früheren Aufwertungen wurden folgende Änderungen vorgenommen:

- Reduzierung der Ersatzsteuer (wie hier oben beschrieben)
- Möglichkeit der Bezahlung der Ersatzsteuer in Raten (in drei Raten bis zu einem Betrag der Steuer in Höhe von 3.000.000,00 Euro oder in sechs Raten bei einem Betrag der Steuer über 3.000.000,00 Euro).

Die Zahlung dieser Ersatzsteuern muss innerhalb des Termines der Saldozahlung der Einkommenssteuern des Jahres, auf welches sich die Aufwertung bezieht, erfolgen (bei Unternehmen mit einem nicht vom Kalender abweichendem Geschäftsjahr ist innerhalb 30.06.2020 einzuzahlen)²³. Ratenzahlung ist wie bereits beschrieben auch möglich und zwar innerhalb der Frist für die Zahlung des Saldos der Einkommenssteuern des ersten und der weiteren Folgejahre.

Der zu zahlende Betrag der Ersatzsteuer darf mit anderen Guthaben verrechnet werden²⁴.

6 Freistellung der Aufwertungsrücklage

Der Aufwertungsbetrag ist abzüglich der Ersatzsteuer in eine eigene Aufwertungsrücklage einzustellen, die sich unter Steueraussetzung befindet²⁵. Im Falle einer Ausschüttung derselben wird der ausgeschüttete Betrag der Rücklage, zuzüglich den auf den ausgeschütteten Teil der Aufwertung bezahlten Ersatzsteuer, bei der Gesellschaft und beim Gesellschafter den Einkommenssteuern (IRES/IRPEF und IRAP) unterworfen²⁶. Für die bereits bezahlte Ersatzsteuer besteht ein Steuerguthaben²⁷.

Es besteht die Möglichkeit, die Aufwertungsrücklage durch die Zahlung einer Ersatzsteuer von **10 %** steuerlich freizustellen²⁸. Für diese Ersatzsteuer sind dieselben Fristen wie für die Ersatzsteuer bezüglich Aufwertung der Mehrwerte vorgesehen²⁹. Ratenzahlung ist demnach auch möglich. Der zu zahlende Betrag der Ersatzsteuer kann mit anderen Guthaben verrechnet werden.

7 Vorteile einer Aufwertung

Die Aufwertung ist handelsrechtlich gleich wirksam, während der Mehrwert der Aufwertung steuerlich wie folgt wirksam wird:

- ab **2022** können die Abschreibungen steuerlich auf den höheren Wert der Anlagegüter berechnet werden und somit ist die Steuergrundlage des Einkommens geringer – auch

21 Art. 11, Abs. 3 Gesetz Nr. 342/2000

22 Art. 1, Abs. 699 Gesetz Nr. 160/2019

23 Art. 1, Abs. 701 Gesetz Nr. 160/2019

24 Gemäß Sektion I, Teil III Gesetzesdekret Dlgs. 9.7.1997 Nr. 241

25 Art. 13, Abs.1 Gesetzes Nr. 342/2000

26 Art. 13, Abs.3 Gesetz Nr. 342/2000

27 Art. 13, Abs. 5 Gesetzes Nr. 342/2000

28 Art. 1, Abs. 698 Gesetz Nr. 160/2019

29 Art. 1, Abs. 698 u. 701 Gesetz Nr. 160/2019

die Berechnungsgrundlage zur Berechnung der abziehbaren Instandhaltungsspesen ist demnach durch das Wirksamwerden der Aufwertung höher;

- ab **2021** entsteht für die aufgewerteten Immobilien die steuerliche Anerkennung; somit werden hier die oben genannten Steuervorteile zeitlich früher in Anspruch genommen.
- ab **2023** ist der zu besteuernde Mehrerlös im Falle der Veräußerung oder des Eigenverbrauchs der aufgewerteten Anlagegüter geringer.

Aus handelsrechtlicher Sicht wird durch die Aufwertung der Unternehmensgüter auch das Reinvermögen erhöht. Somit weist die Bilanz eine Vermögenssituation auf, die besser d.h. solider erscheint; dies kommt vor allem Unternehmen zu Gute, welche Finanzierungen durch Kreditinstitute benötigen. Es ist jedoch darauf zu achten, dass durch die Aufwertung von abschreibbaren Sachanlagen handelsrechtlich höhere Abschreibungen gebucht werden müssen, solange der in der Bilanz gebuchte Wert derselben nicht vollständig abgeschrieben ist.

Wir erinnern aber, dass die Veräußerung der aufgewerteten Anlagegüter im sog. „Überwachungszeitraum“ (2020-2022), den Verlust der steuerlichen Wirksamkeit der Aufwertung, mit den oben erwähnten Auswirkungen, zur Folge hat.

7.1 Weitere Überlegungen für IRES-Subjekte

Der IRES-Steuersatz wurde bekanntlich mit Wirkung ab dem 1.1.2017 auf 24% festgelegt³⁰.

Somit ist die Aufwertung noch ziemlich teuer. Der „ordentliche“ Steuersatz IRES von derzeit 24% und die Zahlung der Ersatzsteuern auf die Mehrwerte bzw. für die Freistellung der Aufwertungsrücklage (also 12% + 10%) führen nämlich nur in gewissen Fällen zu einem Steuervorteil, wenn man berücksichtigt, dass man die gesamte homogene Kategorie der Anlagegüter aufwerten muss und die erzeugten Cashflows des Steuervorteils abzinsen müsste.

Vorteile können sich jedoch bei Unternehmensgüter ergeben, z.B. wenn ein Leasingvertrag abgelöst wurde (niedriger Verkaufswert-“riscatto“) und das geleaste Gut noch als Wirtschaftsgut im Unternehmen verwendet wird oder bei Gegenständen, die in den nächsten Jahren veräußert werden sollen. Des weiteren könnte man durch die Aufwertung eine Angleichung zwischen dem steuerrechtlichen und dem handelsrechtlichen Wertansatz (z.B. bei Fusionsmehrerten, die den Immobilien zugeschrieben wurden) erzielen.

Sollten Sie an eine 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

