

# WINKLER & SANDRINI

Wirtschaftsprüfer und Steuerberater  
Dottori Commercialisti - Revisori Contabili

Wirtschaftsprüfer und Steuerberater  
Dottori Commercialisti e Revisori Contabili

Dr. Peter Winkler  
Dr. Stefan Sandrini  
Dr. Stefan Engele

Dr. Martina Malfertheiner  
Dr. Alfredo Molinari  
Dr. Massimo Moser

Dr. Oskar Malfertheiner  
Rag. Stefano Seppi  
Dr. Andrea Tinti

Mitarbeiter - Collaboratori

Dr. Karoline de Monte  
Dr. Iwan Gasser

<b>Nummer:</b>	38
<b>vom:</b>	2016-04-08
<b>Autor:</b>	Dr. Andrea Tinti

## Rundschreiben

An alle Unternehmer

### Aufwertung der Unternehmensgüter

Im Finanzgesetz 2016<sup>1</sup> wurde für Unternehmer nun wieder die Möglichkeit einer Aufwertung der Sachanlagen, immateriellen Vermögenswerte und Finanzanlagen vorgesehen. Die Bestimmungen verweisen dabei ausdrücklich<sup>2</sup> auf die früheren Aufwertungsbestimmungen der Jahre 2000 und 2004<sup>3</sup>, 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 zwar<sup>4</sup>:

- 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 Buchhaltung<sup>5</sup> 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 unterworfen

1 Art. 1, Abs. 889 bis 896 des Gesetzes Nr. 208/15

2 Art. 1, Abs. 895 des Gesetzes Nr. 208/15

3 Art. 11, 13, 14 und 15 des Gesetzes Nr. 342/200 – DM 13.4.2001, Nr. 162 – DM 19.4.2002, Nr. 86 – Art. 1 Abs. 475, 477 und 478 Gesetz 311/2004

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

5 Art. 15 des Gesetzes Nr. 342/2000

Aufstellung erstellen, aus welcher die Anschaffungskosten und die durchgeführte Aufwertung hervorgehen; diese muss, im Falle einer Anfrage durch das Finanzamt vorgewiesen werden<sup>6</sup>.

## 2 Aufzuwertende Anlagegüter

Aufgewertet werden können<sup>7</sup>:

- 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 31.12.2014 (2014 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 werden<sup>8</sup>.

Die Aufwertung muss die gesamte homogene Kategorie der Anlagegüter betreffen. In folgender Tabelle stellen wir die einzelnen aufwertbaren Unternehmensgüter zusammen, indem wir das Zuweisungskriterium zur diesbezüglichen homogenen Kategorie<sup>9</sup> 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"> <li>- bebaubare Grundstücke mit gleicher urbanistischer Zweckbestimmung</li> <li>- nicht bebaubare Grundstücke</li> <li>- nicht betriebliche Gebäude;</li> <li>- der Verwendung nach betriebliche Gebäude;</li> <li>- der Art nach betriebliche Gebäude</li> <li>- am Grund verankerte Anlagen und Maschinen sind nach Abschreibungs-kategorie zu gliedern.</li> </ul>
Bewegliche Güter die in öffentlichen Verzeichnissen eingetragen sind	Es gelten folgende Kategorien: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Flugzeuge</li> <li>• Betriebsfahrzeuge</li> </ul>

<sup>6</sup> Art. 15 des Gesetzes Nr. 342/2000

<sup>7</sup> Ministerialrundschriften Nr. 13/E –Par. 1, vom 4.6.2014

<sup>8</sup> Art. 2, Abs. 1 des Ministerialdekrete Nr. 162/2001

<sup>9</sup> Art. 4 des Ministerialdekrete DM 162/2001

	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Schiffe und Boote die im internationalen Verzeichnis eingetragen sind</li> <li>• Schiffe und Boote die nicht im internationalen Verzeichnis eingetragen sind</li> </ul>
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 31.12.2014 folgenden Jahresabschluss vorgenommen werden, für welchen der Stichtag zur Genehmigung desselben nach dem 1.1.2016<sup>10</sup> fällt. Bei Unternehmen mit vom Kalender abweichendem Geschäftsjahr, muss die Aufwertung im Jahresabschluss 2015 erfolgen.

Der höhere Wert der Anlagegüter ist frühestens ab der 3. Steuerperiode nach der Aufwertung steuerlich d.h. mit Bezug auf die Einkommenssteuern und die Wertschöpfungssteuer IRAP wirksam (somit ab 2018 bei Subjekten mit einem nicht vom Kalender abweichendem Geschäftsjahr)<sup>11</sup>.

Nur bei Immobilien ist der höhere Wert steuerlich ab dem 1.12.2017 wirksam (somit ab 2017 bei Subjekten mit einem nicht vom Kalender abweichendem Geschäftsjahr)<sup>12</sup>.

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

Die Veräußerung der aufgewerteten Güter im „Überwachungszeitraum“ (2016 für Immobilien und 2016-2018 für die anderen Anlagegüter) hat den Verlust der steuerlichen Wirksamkeit der Aufwertung zur Folge, wobei die Mehr- oder Mindererlöse, ohne die Aufwertung zu berücksichtigen<sup>13</sup>, berechnet werden. In diesem Fall besteht jedoch Anrecht, die bereits geleistete Ersatzsteuer der aufgewerteten und veräußerten Anlagegüter als Steuerguthaben zu verrechnen<sup>14</sup>.

Der Aufschieb 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.<sup>15</sup> 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 <sup>16 17 18</sup>:

- 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)

<sup>10</sup> Art. 1, Abs. 890 des Gesetzes 208/15

<sup>11</sup> Art.1, Abs. 892 des Gesetzes 208/15

<sup>12</sup> Art. 1, Abs. 896 des Gesetzes 208/15

<sup>13</sup> Art. 1, Abs. 893 des Gesetzes 208/15

<sup>14</sup> Ministerialrundschreiben vom 4.6.2014, Nr. 13/E – Par. 6

<sup>15</sup> Ministerialrundschreiben vom 25.6.2002, Nr. 57/E – Par. 3.2

<sup>16</sup> Art. 11, Abs. 2 des Gesetzes 342/2000

<sup>17</sup> Art. 6 des Ministerialdekrets DM 162/2001

<sup>18</sup> 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 übersteigen<sup>19</sup>.

## 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 von<sup>20</sup>:

- 16 % der Mehrwerte, für die aufgewerteten abschreibbaren Güter
- 12 % der Mehrwerte, für die aufgewerteten nicht abschreibbaren Güter entrichten.

Diese Ersatzsteuern müssen in einer einmaligen Zahlung innerhalb dem Termin der Saldozahlung der Einkommenssteuern des Jahres, auf welches sich die Aufwertung bezieht, erfolgen (bei Unternehmen mit einem nicht vom Kalender abweichendem Geschäftsjahr ist innerhalb 16.06.2016 einzuzahlen)<sup>21</sup>. Ratenzahlung ist nicht möglich.

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

## 6 Freistellung der Aufwertungsrücklage

Der Aufwertungsbetrag ist abzüglich der Ersatzsteuer in eine eigene Aufwertungsrücklage einzustellen, die sich unter Steueraussetzung befindet<sup>22</sup>. 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) unterworfen<sup>23</sup>. Für die bereits bezahlte Ersatzsteuer besteht ein Steuerguthaben<sup>24</sup>.

Es besteht die Möglichkeit, die Aufwertungsrücklage durch die Zahlung einer Ersatzsteuer von 10 % steuerlich freizustellen<sup>25</sup>. Diese Ersatzsteuer muss in einer einmaligen Zahlung innerhalb dem Termin der Saldozahlung der Einkommenssteuern des Jahres erfolgen, auf welches sich die Aufwertung bezieht, (bei Unternehmen mit einem nicht vom Kalender abweichendem Geschäftsjahr ist innerhalb 16.06.2016 einzuzahlen<sup>26</sup>. Ratenzahlung ist nicht 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 2018 können die Abschreibungen steuerlich auf den höheren Wert der Anlagegüter berechnet werden und somit ist die Steuergrundlage des Einkommens geringer – auch die Berechnungsgrundlage zur Berechnung der abziehbaren Instandhaltungsspesen ist demnach durch das Wirksamwerden der Aufwertung höher;
- ab 2019 ist der zu besteuerte Mehrerlös im Falle der Veräußerung oder des Eigen-

19 Art. 11, Abs. 3 des Gesetzes 342/2000

20 Art. 1, Abs. 892 des Gesetzes 208/15

21 Art. 1, Abs. 894 des Gesetzes . 208/15

22 Art. 13, Abs.1 des Gesetzes 342/2000

23 Art. 13, Abs.3 des Gesetzes 342/2000

24 Art. 13, Abs. 5 des Gesetzes 342/2000

25 Art. 1, Abs. 891 des Gesetzes 208/15

26 Art. 1, Abs. 894 des Gesetzes 208/15

verbrauchs der aufgewerteten Anlagegüter geringer;

- ab 2017 entsteht für die aufgewerteten Immobilien die steuerliche Anerkennung; somit werden hier die oben genannten Steuervorteile zeitlich früher in Anspruch genommen.

Bei Personengesellschaften und Einzelunternehmen (die sog. IRPEF-Subjekten) wirkt sich die Aufwertung schon im Jahr 2015 auf die Eigenkapitalförderung ACE aus, weil hier das gesamte Reinvermögen berücksichtigt werden kann. Für die Kapitalgesellschaften gilt hingegen die Aufwertungsrücklage zwecks Berechnung der Eigenkapitalförderung ACE als unverfügbar<sup>27</sup>; somit ist in dieser Hinsicht kein Steuervorteil zu erwarten.

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.

Wir erinnern aber, dass die Veräußerung der aufgewerteten Anlagegüter im sog. „Überwachungszeitraum“ (2016-2018 für alle Anlagegüter und 2016 für die Immobilien), den Verlust der steuerlichen Wirksamkeit der Aufwertung, mit den oben erwähnten Auswirkungen, zur Folge hat.

### 7.1 Weitere Überlegungen für IRES-Subjekte

Das Finanzgesetz 2016 hat den IRES-Steuersatz mit Wirkung ab dem 1.1.2017 auf 24% festgelegt (zur Zeit beträgt dieser 27,5%).

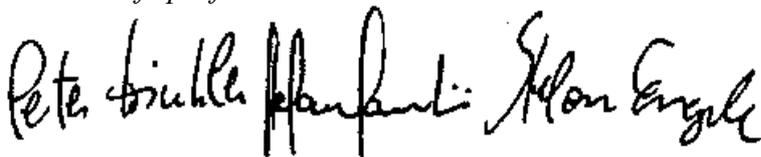
Somit ist die Aufwertung ziemlich teuer. Der „ordentliche“ Steuersatz IRES von 24% ist nämlich niedriger als der kumulierte Steuersatz, welcher im Falle der Aufwertung und der gleichzeitigen Freistellung der Aufwertungsrücklagen zur Anwendung kommen würde. Letzterer würde im Falle der abschreibbaren Anlagegüter 26 % betragen (16% + 10%).

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*



<sup>27</sup> Art. 5, Abs. 5 des Ministerialdekrets vom 14.3.2012