

5. Anlagevermögen

Aktivseite	Passivseite
A. Anlagevermögen	A. Eigenkapital
B. Umlaufvermögen	B. Rückstellungen
C. Rechnungsabgrenzungsposten	C. Verbindlichkeiten
	D. Rechnungsabgrenzungsposten

5.1. Einstimmung auf das Thema

Wir gehen jetzt in die Tiefe und beschäftigen uns mit Einzelproblemen. Wir sprechen vom „Aktivieren“, was bedeutet, dass ein Vermögenszuwachs als Aktivum erfasst wird. Es stellt sich daher zuerst die Frage nach einer **Aktivierungspflicht**. Der Gesetzgeber selbst hat festgelegt, dass Vermögenszuwächse bis 400 € als geringwertige Wirtschaftsgüter nicht aktiviert werden müssen. Zudem gibt es Ausgaben, die nur dazu dienen, einen Vermögensgegenstand in gebrauchsfähigem Zustand zu erhalten. Solche Ausgaben, wie zB Reparaturen, sind ebenfalls nicht zu aktivieren.

Wie ist vorzugehen, wenn wir einen Vermögensgegenstand nicht einkaufen, sondern selbst erstellen? Hier wird vom Gesetzgeber vorgegeben, dass beispielsweise ein **selbst geschaffenes Gebäude** zu aktivieren ist, aber ein **selbst geschaffenes Know-how** (als Beispiel für ein immaterielles Wirtschaftsgut) nicht aktivierungsfähig ist.

Außerdem stellt sich beim Anlagevermögen oft die Frage nach dem **Buchungszeitpunkt**, insbesondere dann, wenn etwa der Kaufvertrag vom 4. März datiert, die Lieferung am 16. Juni, die Inbetriebnahme am 9. November und die Zahlung am 4. Dezember erfolgt.

Ein weiteres Problem ist das der **Anschaffungskosten**. Insbesondere geht es hier um die **Nebenkosten**, die ebenfalls zu den Anschaffungskosten gerechnet werden. Die Minderung der Anschaffungskosten (Subventionen, Boni, Skonto, Übertragung stiller Rücklagen) wird ebenfalls behandelt.

Beim **Anschaffungszeitpunkt** beschäftigen wir uns mit der Frage, ob das **zivilrechtliche** oder das **wirtschaftliche** Eigentum ausschlaggebend ist. Dass die Anschaffungskosten nicht immer Basis für die steuerliche **Abschreibung** sind, dafür sorgt der Gesetzgeber. Bei Kraftfahrzeugen, Antiquitäten und Teppichen werden steuerlich nur „**angemessene**“ Anschaffungskosten berücksichtigt.

Wie werden die Anschaffungskosten ermittelt, wenn als Gegenleistung eine **Leibrente** gezahlt wird und damit die Zahlungen von der Lebensdauer des Rentenempfängers abhängig sind? Kann man der Aktivierung entgehen, wenn man Wirtschaftsgüter least? Ein weiterer Dauerbrenner beim Anlagevermögen ist die Ermittlung der **Nutzungsdauer**. Mit der Ermittlung der Nutzungsdauer wird die Höhe der

Abschreibung und damit die Höhe der Gewinnminderung festgelegt. Die steuerliche Festlegung der Nutzungsdauer bei Gebäuden, Firmenwert und PKWs erfolgt durch den Gesetzgeber. Weiters hat er festgelegt, dass steuerlich nur eine lineare (gleichmäßige) Wertminderung akzeptiert wird. Die **außerplanmäßige Abschreibung** (für Substanzverringerung, außergewöhnliche technische und wirtschaftliche Abnutzung) macht das Thema noch spannender.

5.2. Ein Kontrastprogramm

Zunächst wollen wir uns mit einer Reihe von Begriffen auseinandersetzen, die uns in der Folge immer wieder unterkommen:

5.2.1. Anlagevermögen/Umlaufvermögen

Unsere **Absicht** ist dafür entscheidend, wo ein Wirtschaftsgut zugeordnet wird. Wenn wir die Absicht haben, das Wirtschaftsgut länger als ein Jahr in unserem Betrieb zu behalten, dann wird es dem **Anlagevermögen** zugeordnet. Wenn wir die Absicht haben, das Wirtschaftsgut anzuschaffen und wieder zu veräußern, dann erfolgt die Zuordnung beim **Umlaufvermögen**.

5.2.2. Abnutzbare/nicht abnutzbare Wirtschaftsgüter

Abnutzbar sind Wirtschaftsgüter dann, wenn das Wirtschaftsgut durch die Nutzung an Wert verliert. Abnutzbare Wirtschaftsgüter sind daher Gebäude, Maschinen, Kraftfahrzeuge, Betriebs- und Geschäftseinrichtung. Die **nicht abnutzbaren** Wirtschaftsgüter unterliegen im Betrieb keinem Wertverlust. Beispiele für nicht abnutzbare Wirtschaftsgüter sind Grundstücke, Beteiligungen und Konzessionen. Der **Firmenwert** ist abnutzbar, weil dies der Gesetzgeber so will. **Patente, Lizenzen und Urheberrechte** sind dann abnutzbar, wenn sie zeitlich befristet sind.

Bei Geschäftsräumlichkeiten erwerben wir durch Ablösezahlung ein **Mietrecht**. Wenn der Mietvertrag auf unbestimmte Zeit geschlossen worden ist, dann wird eine zehnjährige Nutzungsdauer unterstellt. Auf diese Weise wird das Mietrecht, obwohl keine zeitliche Befristung gegeben ist, ein abnutzbares Wirtschaftsgut. Die Unterstellung einer zehnjährigen Nutzungsdauer bei unbestimmter Vertragsdauer ist zwar üblich, aber keine generelle Regel.

5.2.3. Materielle/immaterielle Wirtschaftsgüter (körperliche/unkörperliche Wirtschaftsgüter)

Die Gleichsetzung **materiell – körperlich** wird passen. Immaterielle Wirtschaftsgüter sind aber nicht immer unkörperlich. **Immateriell** oder **unkörperlich** sind jedenfalls die gewerblichen Schutzrechte, wie Patente, Lizenzen, Marken-, Urheber- und Verlagsrechte, Konzessionen, Know-how, Rezepturen, sowie Mietrechte und Fruchtgenussrechte.

Darüber hinaus wird **EDV-Software** zu den unkörperlichen Wirtschaftsgütern gerechnet. Wichtig ist bei dieser Unterscheidung nur, dass **selbst geschaffene materielle** Wirtschaftsgüter (Baufirma baut selbst genutztes Gebäude) aktiviert werden müssen, während **selbst geschaffene immaterielle** Wirtschaftsgüter nicht aktiviert werden dürfen. Zugekaufte Software wird aktiviert, selbst geschaffene Software nicht.

Auch bei forschungsintensiven Unternehmen werden die Entwicklungskosten sofort Aufwand und damit ist das entwickelte Know-how in der Bilanz nicht zu ersehen. Wenn das Know-how veräußert wird, dann sind diese Entwicklungskosten als Teil der Anschaffungskosten in der Bilanz des Käufers zu finden. Wie bereits gesagt, nur entgeltlich erworbene immaterielle Wirtschaftsgüter sind zu aktivieren.

5.2.4. Zivilrechtliches/wirtschaftliches Eigentum

Für die Bilanzierung ist nicht das **zivilrechtliche** Eigentum, sondern das **wirtschaftliche** Eigentum entscheidend. Wenn wir ein Gebäude kaufen, dann erwerben wir das zivilrechtliche Eigentum im Zeitpunkt der Grundbucheintragung.

Wenn die Kaufvertragsunterzeichnung und die Schlüsselübergabe vor dem Bilanzstichtag erfolgt sind, die Grundbucheintragung aber erst Wochen nach dem Bilanzstichtag stattfindet, können wir das Gebäude wie ein „richtiger“ Eigentümer nutzen. Für die Bilanzierung ist dann nicht die Eintragung im Grundbuch maßgebend, sondern die Tatsache der Nutzung. Erfolgt die Nutzung in der Art, wie ein Eigentümer es machen würde, dann wird vom **wirtschaftlichen** Eigentum gesprochen.

Leasingverträge werden steuerlich beurteilt und nach EStR Rz 135 nicht als Miete akzeptiert. Die Finanzbehörde unterstellt dann bei einem bestimmten Verhältnis von Leasingdauer und Nutzungsdauer einen Kauf und der Mieter (der Leasingnehmer) wird zum **wirtschaftlichen** Eigentümer, der das Wirtschaftsgut zu aktivieren hat.

5.2.5. Bewegliche/unbewegliche Wirtschaftsgüter

Liegenschaften gehören zu den **unbeweglichen** Wirtschaftsgütern. Eine Liegenschaft umfasst dann Grund und Gebäude. Das Problem beim Bilanzieren besteht nun darin, festzustellen, ob **bewegliche** Wirtschaftsgüter, zB der Aufzug, durch den Einbau in ein Gebäude **unbeweglich** werden.

5.2.6. Betriebsvermögen/Privatvermögen

Bewegliche Wirtschaftsgüter: Eine prozentuelle Aufteilung erfolgt nicht, denn das **Überwiegen** ist entscheidend. Ein Wirtschaftsgut, das zu mehr als 50 % betrieblich genutzt wird, ist zu 100 % Betriebsvermögen.

Diese Regelung beantwortet die Frage nach der Aufnahme des Wirtschaftsgutes in die Bilanz. Selbstverständlich sind nur jene Aufwendungen abzugsfähig, welche der

betrieblichen Nutzung entsprechen. Da aber sämtliche Kosten (100 %) erfasst werden, ist ein Privatanteil auszuschneiden.

Unbewegliche Wirtschaftsgüter: Hier erfolgt eine prozentuelle Aufteilung, wobei es eine Obergrenze mit 80 % und eine Untergrenze mit 20 % gibt, innerhalb derer die **prozentuelle Aufteilung** stattfindet.

Ein Gebäude, das zu **mehr als 80 %** betrieblich genutzt wird, wird komplett in der Bilanz erfasst. Bei einem Gebäude, das zu **weniger als 20 %** betrieblich genutzt wird, erfolgt überhaupt keine bilanzielle Erfassung als Betriebsvermögen. **Zwischen 20 % und 80 %** erfolgt die Aufteilung in Betriebs- und Privatvermögen. Aufgrund dieser Aufteilung können anteilige Abschreibungen für Abnutzung gewinnmindernd geltend gemacht werden.

5.2.7. Herstellungsaufwand/Erhaltungsaufwand/Instandsetzungsaufwand

Der Herstellungsaufwand führt uns (von seiner Bezeichnung her) zu den **Herstellungskosten**, und damit sind wir beim Aktivieren. Der Begriff „Herstellungsaufwand“ führt uns deswegen aufs Glatteis, weil mit der Bezeichnung „Aufwand“ angedeutet wird, dass die Ausgaben für diese Herstellung sofort aufwandswirksam verrechnet werden. Hier ist aber die Bezeichnung irreführend, denn beim Herstellungsaufwand wird aktiviert und über die Abschreibung werden die Ausgaben dann Aufwand. Beim **Erhaltungsaufwand** stimmt der Begriff „Aufwand“, denn die Ausgaben sind nur für die **Erhaltung** des Wirtschaftsgutes. „Erhalten“ steht hier für „Sanieren, Reparieren“. Diese Ausgaben sind sofort gewinnmindernd abzusetzen.

Herstellungsaufwand gemäß § 203 Abs 3 UGB:

Herstellungskosten sind der Aufwand für die **Herstellung** eines Vermögensgegenstandes, die **Erweiterung** eines Vermögensgegenstandes oder die **Verbesserung** eines Vermögensgegenstandes. **Herstellung** bedeutet dann Erzeugung, Produktion oder Verarbeitung. **Erweiterung** ist die Vermehrung der Substanz mit zusätzlicher Nutzungsmöglichkeit. Die **Verbesserung** bedeutet, dass die wirtschaftliche oder technische Nutzung erweitert wird. Erforderlich ist aber eine **Änderung der Wesensart**. Wird lediglich die Nutzungsdauer verlängert, wird die Verbesserung zum Erhaltungsaufwand.

Dann gibt es für Wohnzwecke vermietete Gebäude den **Instandsetzungsaufwand**, geregelt in § 4 Abs 7 EStG, der zwar nicht als Herstellungsaufwand gilt, aber wenn die Mietdauer des Gebäudes dadurch verlängert wurde, auf fünfzehn Jahre verteilt abzuschreiben ist.

Die **Wesensart** eines Gebäudes wird in folgenden Fällen geändert: durch Anbau, Umbau, Aufstockung, durch Schaffung neuer Räume, beispielsweise durch Zusammenlegung zweier Wohnungen (VwGH 27.1.1969, 981/69).

Durch den **Herstellungsaufwand** wird möglicherweise die Restnutzungsdauer des Gebäudes verlängert – insbesondere dann, wenn der aktivierte Aufwand für einen Anbau, Umbau oder Zubau beziehungsweise eine massive Sanierung den Restbuchwert übersteigt. Der **Erhaltungsaufwand** ist sofort im Aufwand zu erfassen – es sei denn, dieser Aufwand gilt als Instandsetzungsaufwand im Sinne des § 4 Abs 7 EStG.

Beispiel Erhaltungsaufwand

- Renovierung, Sanierung von Gebäuden (EStR Rz 3178) oder Ersatz eines Schindeldaches durch Metaldach, Holztür durch Metalltür.
- VwGH 24.9.2007, 2006/15/0333: Anstelle der alten Wasserleitung werden neue Leitungen verlegt.
- VwGH 21.11.2013, 2011/15/0114: Auch wenn eine neue Trassierung erfolgt und neue Abnehmer dazukommen und versorgt werden, liegt ein Erhaltungsaufwand deswegen vor, weil die Durchmesser der Rohre gleichgeblieben sind und damit keine Kapazitätserweiterung erfolgte. Bei einer wesentlichen Erweiterung der Kapazität würde ein aktivierungspflichtiger Herstellungsaufwand vorliegen.

5.2.8. Einzelbewertung/Pauschalbewertung

Grundsätzlich sind Vermögensgegenstände **einzeln** zu bewerten. Aus ökonomischen Gründen wird von der Einzelbewertung manchmal abgegangen. Bei der so genannten **Festwertmethode** werden abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens **zusammengefasst** und mit einem festen (gleichbleibenden) Wert angesetzt (Hotelwäsche, Geschirr, Werkzeuge). Es wird auf der einen Seite dieser Festwert nicht durch eine vollständige **Abschreibung (Anhaltewert)** gemindert, auf der anderen Seite werden **Ersatzbeschaffungen** sofort als Aufwand verbucht. Nur wenn die Grundausstattung steigt (durch einen Hotelzubau wird die Bettenanzahl verdoppelt), dann erhöhen diese zusätzlichen Anschaffungen den Festwert.

5.3. Anschaffungskosten

Die **Anschaffungskosten (AK)** setzen sich wie folgt zusammen: Kaufpreis zuzüglich Nebenkosten zuzüglich nachträglicher Anschaffungskosten abzüglich Preismininderungen. Oft besteht ein Unterschied zwischen unternehmensrechtlichen und steuerrechtlichen Anschaffungskosten (Stichworte: Angemessenheitsprüfung, Übertragung stiller Rücklagen, Subventionen).

Als **Nebenkosten** kommen in Betracht: die Grunderwerbsteuer bei Erwerb von Grund und Gebäuden, die Montagekosten, die Vertragserrichtungskosten (Kaufvertrag), die Schätzkosten (Gutachter), die Vermittlerprovisionen, die Transportkosten und die Transportversicherung.

Anschaffungskosten in Fremdwährung sind im Zeitpunkt der Verbuchung mit dem Tageskurs zu bewerten. Wenn eine Fremdwährungsverbindlichkeit aus einer An-

schaffung aufgrund einer Kursänderung steigt, dann erhöhen sich nicht die Anschaffungskosten des Kaufobjektes, sondern nur die Verbindlichkeiten zu Lasten des Ergebnisses.

Nachträgliche Anschaffungskosten sind jene Ausgaben, welche mit der Anschaffung in einem zeitlich nahen Zusammenhang stehen. Diese Kosten sind nachträglich zu aktivieren und **Teil der Anschaffungskosten**. Nachträgliche Anschaffungskosten sind auch die Kosten für Modernisierung eines Gebäudes im unmittelbaren Anschluss an einen Liegenschaftserwerb, unter der Voraussetzung, dass die Kosten im Verhältnis zum Kaufpreis beachtlich sind. Diese aktivierungspflichtigen **nachträglichen Anschaffungskosten** sind auf die Restnutzungsdauer des Wirtschaftsgutes zu verteilen.

5.3.1. Anschaffungskosten und Subventionen

Grundsätzlich gibt es folgende Möglichkeiten der unternehmensrechtlichen Behandlung von Subventionen:

- Wenn eine Subvention in späteren Jahren zurückgezahlt werden muss, dann ist von einem **Darlehen** auszugehen und die erhaltene Subvention stellt eine **Verbindlichkeit** dar.
- Wenn die erhaltene Subvention konkret für eine Investition bestimmt ist, dann ist sie als **Investitionszuschuss zwischen Eigen- und Fremdkapital darzustellen und über die Nutzungsdauer verteilt ertragswirksam zu erfassen**.

Beispiel Anlagenzugang, Subventionszusage

Eine Nachverbrennungsanlage ist am 2. April 20X0 um 1.200.000 angeschafft worden. Da diese Nachverbrennungsanlage die betriebsbedingten Emissionen um 80 % reduziert, hat die Landesregierung mit Beschluss vom 18. Dezember 20X2 eine Subvention in der Höhe von 200.000 gewährt. Der zuständige Landesrat hat mit Schreiben vom 16. Jänner 20X3 die Überweisung bis spätestens 30. Juni 20X3 in Aussicht gestellt. Die Nachverbrennungsanlage ist noch im April 20X0 in Betrieb genommen worden. Die Nutzungsdauer beträgt zehn Jahre. Der Anlagenzugang ist mit 1.200.000 auf dem Konto 040 verbucht worden.

Lösung

Gemäß § 6 Z 10 EStG reduziert eine Subvention aus öffentlichen Mitteln die Anschaffungskosten. Unternehmensrechtlich werden dagegen Subventionen zur Anschaffung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens **ergebnisneutral** verbucht. Ergebnisneutral bedeutet, dass sie nicht sofort Ertrag darstellen, sondern als **Passivposten** ausgewiesen werden. Dieser Passivposten wird zwischen dem Eigenkapital und dem Fremdkapital ausgewiesen. Die Verbuchung des Passivpostens erfolgt in der 9er-Klasse.

Subventionszusage	200.000	230/959
AfA 10 % von 1.200.000 (UGB Anschaffungskosten)	120.000	700/040
ab 2013:		
Auflösung Investitionszuschuss 200.000 : 7,5	26.667	959/480

Der Investitionszuschuss hat eine „Restlaufzeit“ von 7,5 Jahren, damit endet diese gleichzeitig mit der Abschreibung der Nachverbrennungsanlage.

Der Passivposten „Investitionszuschüsse zum Anlagevermögen“ kann weder dem Eigen- noch dem Fremdkapital zugeordnet werden. Die Bilanzposition gehört nicht zum Eigenkapital, weil es sich um eine Wertberichtigung zum Anlagevermögen handelt. Sie gehört auch nicht zum Fremdkapital, weil keine Rückzahlungsverpflichtung besteht. Sinnvollerweise wird dieser Passivposten „**Investitionszuschüsse zum Anlagevermögen**“ zwischen dem Eigenkapital und dem Fremdkapital ausgewiesen.

Subventionen (vgl § 3 Z 6 und § 6 Z 10 EStG)

Zuwendungen inklusive Zinsenzuschüssen aus öffentlichen Mitteln (Geld- oder Sachzuwendungen von Bund, Land oder Gemeinde), die zur Anschaffung oder Herstellung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens gewährt werden, sind steuerfrei. Aber: Die Anschaffungs- bzw Herstellungskosten sind um jenen Betrag zu kürzen, welcher aus öffentlichen Mitteln stammt. Für die steuerliche AfA-Berechnung ist demnach der um die Subvention verminderte Wert maßgeblich. Wenn die Abschreibung reduziert wird, steigt der Gewinn und damit die Steuerbelastung. Aus diesem Grund sind Subventionen nicht steuerfrei, sondern haben nur Steuerstundungseffekt.

Subventionen (vgl AFRAC-Stellungnahme)

Die Brutto- oder Nettodarstellung einer Subvention ist möglich, brutto mit dem Ausweis als unversteuerte Rücklage, netto mit der Kürzung der Anschaffungskosten. Ein **echter Aufwandszuschuss** ist im Ergebnis zu erfassen, entweder saldiert mit dem Aufwand oder dargestellt als sonstiger Ertrag. Der Zeitpunkt der Realisierung setzt jeweils die Gegenleistung voraus. Bei einer damit verbundenen auflösenden bedingten Rückzahlungsverpflichtung wird die Subvention zunächst als Verbindlichkeit dargestellt und erst bei Eintritt der Bedingung erfolgswirksam erfasst.

5.3.2. Finanzierungskosten/Wertsicherung

Finanzierungskosten gehören **nicht** zu den Anschaffungskosten. Die Zinsen der Kreditfinanzierung erhöhen **nicht** die Anschaffungskosten eines Wirtschaftsgutes. Preisänderungen wie Skonti mindern die Anschaffungskosten. Der Kaufpreis ist ja für einen späteren Zahlungszeitpunkt kalkuliert worden. Der Lieferant hat also Zinsen berücksichtigt. Für den Fall, dass Sie sofort zahlen, werden die Zinsen in der Form eines Skonto-Abzuges berücksichtigt.

Wenn Ihnen der Lieferant ein langes Zahlungsziel gewährt und Sie die Möglichkeit haben, den Kaufpreis auf Raten zu entrichten, dann wird regelmäßig eine **Wertsicherung** vereinbart. Die jährliche Inflation reduziert die Kaufkraft. Die Wertsicherung wird nach einem Index berechnet (Verbraucherpreisindex), der die Preiserhöhungen von verschiedenen Waren berücksichtigt. Damit wird sichergestellt, dass

durch die Wertsicherung die Kaufkraft der Rate erhalten bleibt, auch wenn diese in späteren Jahren bezahlt wird.

Wenn wir zB eine Maschine sofort bezahlen, dann beträgt der Kaufpreis 100.000. Wenn wir diesen Kaufpreis auf zehn Jahre verteilen und jährlich 10.000 zahlen, aber wertgesichert, dann wird möglicherweise der indexierte Gesamtkaufpreis 130.000 betragen. Es stellt sich jetzt die Frage, ob nachträgliche Anschaffungskosten mit 30.000 vorliegen.

Die Einkommensteuerrichtlinien haben festgehalten, dass diese **Wertsicherungsbeiträge als Betriebsausgaben** abgesetzt werden können. Gemäß EStR Rz 1698 haben Wertsicherungsvereinbarungen keinen Einfluss auf die Anschaffungskosten, wenn diese mit Krediten (Ratenzahlungen) zusammenhängen.

5.4. Erwerb von Wirtschaftsgütern gegen Renten

Eine Rentenvereinbarung ist

- für den Erwerber vorteilhaft, denn er kann zB einen ganzen Betrieb ohne Bargeld erwerben.
- für den Veräußerer eine Versorgungsüberlegung (er ist versorgt, solange er lebt).

Werden Wirtschaftsgüter gegen Renten (Leibrenten) erworben, dann ergeben sich die Anschaffungskosten für die Wirtschaftsgüter nach versicherungsmathematischen Verfahren. Die Höhe der **Anschaffungskosten** wird davon abhängig sein, wie alt der Rentenempfänger ist. Bei einem 90-Jährigen ist die Wahrscheinlichkeit nicht mehr so groß, dass er die Rente zehn Jahre lang erhält. Bei einem 40-Jährigen kann man leicht davon ausgehen, dass er die Rente 30 Jahre lang empfangen wird. Die Finanzmathematik hilft, den Wert der Rente zu ermitteln. Die **Rentenschuld** ist dann als Verbindlichkeit auszuweisen. Die **Rentenzahlung** selbst ist als Betriebsausgabe zu verbuchen.

Die Rentenschuld wird jährlich finanzmathematisch neu berechnet und mit dem zunehmenden Alter des Rentenempfängers jedes Jahr geringer. Die Abnahme der **Rentenschuld** wird als Ertrag gebucht. Auf der einen Seite haben wir die **Rentenzahlung** als Aufwand und auf der anderen Seite die Verminderung der Schuld als Ertrag.

5.4.1. Kaufpreisrente

Der nach finanzmathematischen Gesichtspunkten ermittelte Wert der Kaufpreisrente orientiert sich an EStR Rz 7031 bei Übertragung von **Betrieben, Teilbetrieben** oder **Mitunternehmeranteilen** am Wert des übertragenen Betriebsvermögens, wobei eine Über- oder Unterschreitung von 25 % toleriert wird. Mit anderen Worten: Der Rentenbarwert liegt zwischen **75 % und 125 %** des erworbenen Betriebsvermögens. Damit ist die Kaufpreisrente gegeben. Andere Verhältnisse führen zur Versorgungs- bzw Unterhaltsrente.

Beispiel Grundstückskauf, Übernahme Hypothekarkredit

Am 28.1.20X2 wurde die Liegenschaft in Eferding (Grund mit Geschäftsgebäude) erworben und ab Juli 20X2 genutzt.

Kaufpreis laut Vertrag

Barzahlung bei Vertragsabschluss 150.000

Übernahme eines Hypothekarkredites 73.378

Zahlung einer monatlichen Leibrente von 700 ab 1.2.20X2

Annahme: Lebenserwartung 17 Jahre, Zinssatz 8 %

Vervielfacher laut **Rententabelle** beim Kauf 9,121 (8 %, 17 Jahre)

Vervielfacher zum 31.12.20X2 8,851 (8 %, 16 Jahre)

Konto (030) „Gebäude auf eigenem Grund“

1.1.	EB	316.000
28.1.	Barzahlung Goldenberg 2	150.000
1.2.–31.12.	Leibrentenzahlung 20X2	7.700
31.12.	Zinsen Hypothekarkredit 28.1.–31.12.20X2	7.300
		481.000

Konto (710) „Sonstige Steuern und Abgaben“

29.4.	Grundbuchseintragung	3.000
5.5.	Grunderwerbsteuer	10.500
17.5.	Honorar Rechtsanwalt Kaufvertrag	6.500
		20.000

Außer den obigen Zahlungen ist in der Buchhaltung im Zusammenhang mit dem Erwerb der Liegenschaft noch nichts erfasst.

Die erworbene Liegenschaft umfasst 540 m² Grundfläche mit einem Verkehrswert von 250 pro m² (ohne Nebenkosten). Das Geschäftsgebäude wird ab Juli 20X2 zu 50 % als Verkaufsgeschäft verwendet und zu 50 % an einen Arzt vermietet. AfA indirekt verbuchen!

Lösung

Die Leibrentenverbindlichkeit ist von drei Faktoren abhängig: erstens vom Jahresbetrag der Leibrente, zweitens von der Lebenserwartung des Leibrentenempfängers und drittens von dem Zinssatz, mit dem die zukünftige Verpflichtung abgezinst wird. Die Lebenserwartung ist in Sterbetafeln festgelegt: Männer 79, Frauen 84 Jahre. Als Zinssatz kann man jenen verwenden, welcher für langfristige Kredite gezahlt wird, angenommen 4 %.

Den Faktor finden Sie in Rententabellen im Anhang des Buches (S 396). Da es sich um unterschiedliche Tabellen handelt: bitte diejenigen mit der Überschrift: „**Anuitätenbarwert**“ verwenden!

Wesentlich ist: Die Leibrentenverbindlichkeit reduziert sich jährlich durch die Abnahme des Barwertfaktors. Damit ist die Leibrentenverpflichtung bei einem männlichen Leibrentenempfänger im 79. Lebensjahr null. Die Reduzierung der Verpflichtung wird gegen **Ertrag** gebucht. Die monatliche Leibrentenzahlung wird im **Aufwand** verbucht (Mietaufwand). Auf diesem Aufwandskonto wird

habenseitig jener Ertrag gebucht, welcher aus der Auflösung der Leibrentenverbindlichkeit entstanden ist. Damit erfolgt die Saldierung von Leibrentenzahlung und Auflösung der Leibrentenverpflichtung.

Beim Kauf einer Liegenschaft erfolgt die Aufteilung des Kaufpreises auf Grund und Gebäude im Kaufvertrag. Wenn dies nicht der Fall ist, wird man den ortsüblichen Grundpreis ansetzen und die Differenz beim Gebäude aktivieren (EStR Rz 2614).

Liegenschaftserwerb

Leibrente, Buchung der Verbindlichkeit am Erwerbstag

Jährliche Leibrente 8.400 (700 × 12) × 9,121 beim Kauf	76.622		030/370
Übernahme Hypothekarkredit	73.378		030/312
Umbuchung Leibrentenzahlung auf Aufwand	7.700		740/030
Umbuchung Zinsen auf Aufwand	7.300		828/030
Aktivierung der Nebenkosten	20.000		030/710
beim Kauf	76.622		
31.12.20X2: 8.400 × Vervielfacher 8,851	74.351		
Reduzierung der Verbindlichkeit	<u>2.271</u>	2.271	370/740

Anschaffungskosten insgesamt:

Barzahlung	150.000
Leibrentenverbindlichkeit	76.622
Hypothekarkredit	73.378
Nebenkosten	<u>20.000</u>
	320.000

Aufteilung auf Grund und Gebäude

Grund: 540 m ² × 250	135.000	nach der Differenzmethode gem EStR Rz 2614
Rest	<u>165.000</u>	

Nebenkostenaufteilung 20.000 : 300 × 135 = 9.000 Grundanteil, ergibt 11.000 Gebäudeanteil

Grund:	Anschaffungskosten	135.000		
	Nebenkosten	<u>9.000</u>		
		144.000	144.000	020/030

Gebäudewert: 176.000

Grundwert: 144.000
320.000

Abschreibung gem § 8 EStG bzw EStR Rz 3155

AfA 2,5 % von 176.000, Nutzung ab Juni 1/2 von 4.400	2.200	700/039
--	-------	---------

EStR Rz 2614: Bei der Differenzmethode wird zuerst der Wert des Grund und Bodens festgestellt, sodass sich der Gebäudewert als „Restgröße“ ergibt. Diese Methode ist nur dann zulässig, wenn einerseits der Wert des Grund und Bodens unter Berücksichtigung des wertbeeinflussenden Umstandes der Bebauung unbedenklich festgestellt werden kann und andererseits die Summe aus Boden- und Gebäudewert genau den Gesamtkaufpreis ergibt.