

Grundlagen der Bilanzierung

Beispiel 1

Per 30.10. wird der Kaufvertrag über ein Grundstück abgeschlossen; Kaufpreis EUR 1.000.000,- (keine USt¹); 500.000,- davon werden noch am 30.10. per Banküberweisung bezahlt. Für den Restbetrag wird vereinbart, daß er zum Zeitpunkt der Grundbucheintragung zu zahlen ist. Es ist mit Grunderwerbssteuer iHv EUR 35.000,- sowie mit Eintragungsgebühren iHv EUR 10.000,- zu rechnen; an Erwerbsnebenkosten fallen EUR 20.000,- (netto, 20% USt) an, die per 30.11. ebenfalls überwiesen werden.

Ob es tatsächlich zu einem Eigentumsübergang (dieser erfolgt laut Vertrag durch die Grundbucheintragung) kommen wird, steht zunächst noch nicht fest; der Käufer hat sich das Recht ausbedungen, vom Kaufvertrag zurückzutreten, sofern von der Landesbaukommission keine Genehmigung für die Errichtung einer Betriebsstätte erteilt wird.

Welche Buchungen sind beim Käufer (Bilanzstichtag 31.12.) vorzunehmen, wenn

- a) die Genehmigung im Dezember erteilt wird, die Grundbucheintragung jedoch erst im Jänner des Folgejahrs erfolgt.**
- b) die Genehmigung bis zur Bilanzerstellung nicht erteilt wird,**
 - i) aber voraussichtlich kommen wird.**
 - ii) und voraussichtlich auch nicht kommen wird.**

Beachten Sie dabei folgende Textstellen:

- *Adler/Düring/Schmaltz*, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen⁶, § 246 Tz 204:
"Einigkeit sollte darüber bestehen, daß bis zum Abschlußtag auf der Grundlage eines formwirksamen schuldrechtlichen Geschäfts Besitz, Nutzen, Lasten und Gefahren auf den Käufer übergegangen sein müssen, jedoch die Eintragung im Grundbuch noch nicht vorzuliegen braucht. Es muß aber bis zur Bilanzaufstellung Sicherheit darüber bestehen, daß die Eintragung ungehindert erfolgen kann ..."
- § 8 Abs 2 GrEStG: Ist die Wirksamkeit des Erwerbsvorgangs vom Eintritt einer Bedingung oder von der Genehmigung einer Behörde abhängig, so entsteht die Steuerschuld mit dem Eintritt der Bedingung oder der Genehmigung.

Anmerkungen:

Die Aktivierung eines Grundstückes hängt davon ab, ob das Grundstück dem jeweiligen Unternehmen wirtschaftlich dient². Da der Kauf von der Genehmigung für die Errichtung einer Betriebsstätte abhängig gemacht wird, kann davon ausgegangen werden.

¹Gemäß § 6 (1) Ziffer 9 UStG sind "die Umsätze von Grundstücken im Sinne des § 2 Grunderwerbssteuergesetzes" von der Umsatzsteuer befreit, der Unternehmer kann diesen Umsatz jedoch auch steuerpflichtig behandeln (§ 6 (2) UStG).

² *Hofians in Straube*, HGB II² / RLG § 224 Rz 23.

"Maßgeblich für die Zuordnung zum Unternehmensvermögen ist in erster Linie die objektiv gegebene betriebliche Nutzung. Nur bei Zweifeln über die Überführung eines Gegenstands vom Privat- ins Unternehmensvermögen und umgekehrt ist die subjektive Widmung ausschlaggebend. Bei rechtsgeschäftlichem Erwerb entscheidet § 344 HGB jeden Zweifel zugunsten der Zuordnung zum betrieblichen Bereich."³

§ 344 (1) HGB: Die von einem Kaufmann vorgenommenen Rechtsgeschäfte gelten im Zweifel als zum Betriebe seines Handelsgewerbes gehörig.

Gleiches gilt für die Verbindlichkeiten als Folge eines Rechtsgeschäfts (§ 344 (2) HGB).

"Was dem Kaufmann gehört, bestimmt sich nicht ausschließlich nach den juristischen Eigentumsverhältnissen, sondern vor allem nach der **wirtschaftlichen Zugehörigkeit**. Entscheidend ist die Verfügungsbefugnis."⁴ Hier liegt weitgehende Übereinstimmung mit dem Begriff des "wirtschaftlichen Eigentums" gem. § 24 BAO vor.

§ 24 (1) lit. d BAO: Wirtschaftsgüter, über die jemand die Herrschaft gleich einem Eigentümer ausübt, werden diesem zugerechnet.

Der wirtschaftliche Eigentümer ist etwa dann nicht mit dem zivilrechtlichen Eigentümer ident, wenn letzterer von der Nutzung und von allen wesentlichen Verfügungsrechten ausgeschlossen ist (z.B. Kaufoption des Mieters, Veräußerungsverbote, Belastungsverbote, Gestaltungsverbote).⁵

Ausgangslage:

bisher wurden gebucht:

30.10.

2) Geleistete Anzahlung		500.000	
an	2) Bank		500.000

30.11.

2) Geleistete Anzahlung		20.000	
2) VSt		4.000	
an	2) Bank		24.000

wenn

a) die Genehmigung im Dezember erteilt wird, die Grundbucheintragung jedoch erst im Jänner des Folgejahrs erfolgt.

Die Grunderwerbssteuer fällt gem. § 8 (2) GrEStG (s.o.) erst dann an, wenn die Genehmigung für die Errichtung der Betriebsstätte erteilt wird. Diese **Genehmigung liegt im Dezember vor, womit der** durch die aufschiebende Bedingung **bis dahin schwebend unwirksame Kaufvertrag rechtswirksam** wird.

³ Torggler/Torggler in Straube, HGB II² / RLG § 191 Rz 3

⁴ Torggler/Torggler in Straube, HGB II² / RLG § 191 Rz 4

⁵ Doralt, Steuerrecht 2006 30

Grundsätzlich knüpft die Grunderwerbssteuer bereits an das Verpflichtungsgeschäft an (Vertragsschluß), damit soll die Umgehung der Steuer durch Nichteintragung ins Grundbuch verhindert werden⁶. Bei Bestehen einer aufschiebenden Bedingung entsteht die Steuerschuld erst mit Eintreten dieser Bedingung (§8 (2) GrEStG).

Dies erklärt sich auch daraus, daß bei einer aufschiebenden (suspensiven) Bedingung ein Rechtsgeschäft erst dann in Kraft tritt, wenn die Bedingung erfüllt ist. Im Gegensatz dazu tritt bei einer auflösenden (resolutiven) Bedingung das Rechtsgeschäft sofort in Kraft, jedoch sofort außer Kraft, wenn die auflösende Bedingung eintritt (§ 696 ABGB).

Auch wenn das Verfügungsgeschäft (mittels Intabulation: Eintragung in das Grundbuch) noch nicht abgewickelt ist und das Eigentum zivilrechtlich deshalb noch nicht übergegangen ist, ist das Grundstück ab Vorliegen der Genehmigung wirtschaftlich dem Käufer zuzurechnen, da der Verkäufer nicht mehr darüber verfügen kann.

Der Käufer muß das Grundstück also aktivieren:

31.12.

0) Unbebautes Grundstück		1.020.000	
an	2) Geleistete Anzahlungen		520.000
an	3) Verbindlichkeiten aus L&L		500.000

Mit dem Vorliegen der Genehmigung ist auch die Steuerschuld der GrESt entstanden. Diese wird entweder (wenn bereits ein Bescheid zugegangen ist) auf 3) Sonstige Verb. oder, bei Ausstehen des Bescheides, auf 3) Sonstige Rückstellungen gebucht.

Entsprechendes gilt für die Eintragungsgebühren, abhängig davon, ob die genaue Höhe bekannt ist. Grunderwerbssteuer und Eintragungsgebühr sind Anschaffungsnebenkosten und somit zu aktivieren.

31.12.

0) Unbebautes Grundstück		45.000	
an	3) Sonstige Rückstellungen		45.000

wenn

b) die Genehmigung bis zur Bilanzerstellung nicht erteilt wird,

i) aber voraussichtlich kommen wird.

Solange die Genehmigung für die Errichtung der Betriebsstätte nicht vorliegt, ist der Kaufvertrag nicht rechtswirksam. Für den Käufer besteht weder zivilrechtliches noch wirtschaftliches Eigentum, das Grundstück darf daher nicht aktiviert werden. Auch das Entstehen der Steuerschuld der GrESt ist von der Genehmigung abhängig, die Steuerschuld besteht daher noch nicht. Das Entstehen der Steuerschuld ist erst im nächsten Jahr zu erwarten und daher auch erst dem nächsten Jahr wirtschaftlich zuzurechnen. Daher ist auch keine Rückstellung zu bilden.

⁶ Doralt, Steuerrecht 2006 167

Zum Jahresabschluß muß das Anzahlungskonto ausgeglichen werden:

31.12.

2) Sonstige Forderungen		500.000	
7) Sonstiger Aufwand		20.000	
an	2) Geleistete Anzahlungen		520.000

Die 20.000 Erwerbsnebenkosten sind bereits geleistet und unabhängig vom Eintreten der Bedingung angefallen. Daher sind sie im Bilanzjahr ergebniswirksam. ???

wenn

- b) die Genehmigung bis zur Bilanzerstellung nicht erteilt wird,
- ii) und voraussichtlich auch nicht kommen wird.

ident zu i)

In beiden Fällen besteht zum Bilanzstichtag kein wirtschaftliches Eigentum am Grundstück, daher keine Aktivierung.

Rückabwicklung ist möglich, wenn der Bescheid tatsächlich negativ ist (d.h. keine Drohverlustrückstellung).