

Sachanlagevermögen

1. Aufgabe

Die GmbH schaffte am 10. März 01 eine Zerspanungsmaschine an. Die Anschaffungskosten betragen 182.000 €. Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer beträgt zwölf Jahre.

Zur Finanzierung des Kaufpreises nahm die GmbH ein Darlehen in Höhe von 160.000 € auf. Das Darlehen wird mit 4,5 % jährlich nachschüssig verzinst; es wurde ein Disagio von 3 % vereinbart. Das Darlehen wird in zehn gleich hohen Jahresbeträgen, beginnend am 1. April 02, zurückgezahlt.

Die Auszahlung des Kredites erfolgte am 1. April 01 und wurde gebucht:

Bank	155.200 €	
an Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten		155.200 €

Am folgenden Tag wurde der Kaufpreis an den Maschinenlieferanten entrichtet.

Da die Maschine auf einem völlig neuen technischen Prinzip basiert, wodurch die Umwelt mit wesentlich weniger Schadstoffen belastet wird, wurde vom zuständigen Landesministerium am 15. Februar 01 ein Zuschuss zu den Anschaffungskosten in Höhe von 9.100 € verbindlich zugesagt, der am 1. April 01 überwiesen und von der GmbH wie folgt gebucht wurde:

Bank	9.100 €	
an technische Anlagen und Maschinen		9.100 €

Bearbeitungshinweise:

- Beurteilen Sie den Sachverhalt nach handels- und steuerrechtlichen Gesichtspunkten.
- Nehmen Sie Stellung zu latenten Steuern (Steuersatz: 30 %).
- Nehmen Sie alle noch erforderlichen Buchungen vor.

Hinweis: Die GmbH wünscht den Ausweis eines möglichst hohen Jahresüberschusses.

Lösungsvorschlag:

Teilaufgabe Maschine:

Die Zerspannungsmaschine ist in der Bilanz (§ 247 Abs. 1 HGB) im Anlagevermögen (§ 247 Abs. 2 HGB) unter der Bilanzposten „technische Anlagen und Maschinen“ (§ 266 Abs. 2 A. II. 2 HGB) anzusetzen.

Die Maschine ist am 10. März 01 mit ihren Anschaffungskosten in Höhe von 182.000 € zu bewerten (§ 253 Abs. 1 Satz 1 erster Halbsatz i.V.m. § 255 Abs. 1 HGB).

Zum Bilanzstichtag sind noch planmäßige Abschreibungen nach § 253 Abs. 1 Satz 1 erster Halbsatz i.V.m. § 253 Abs. 3 Sätze 1 und 2 HGB vorzunehmen.

Über die Maßgeblichkeit der Handels- für die Steuerbilanz wird die Maschine auch in der Steuerbilanz angesetzt (§ 5 Abs. 1 Satz 1 EStG).

Die Bewertung der Zerspannungsmaschine als Wirtschaftsgut des Anlagevermögens (R 6.1. Abs. 1 Satz 1 EStR) ist nach § 5 Abs. 6 i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG mit den Anschaffungskosten (H 6.2 „Anschaffungskosten“ EStH) in Höhe von 182.000 € vermindert um Absetzung für Abnutzung (AfA) nach § 7 EStG vorzunehmen. AfA (§ 7 Abs. 1 EStG) ist vorzunehmen, sobald ein Wirtschaftsgut angeschafft ist. Ein Wirtschaftsgut ist im Zeitpunkt seiner Lieferung angeschafft (R 7.4 Abs. 1 Sätze 1 und 2 EStR). Ein Wirtschaftsgut ist geliefert, wenn der Erwerber nach dem Willen der Vertragsparteien darüber wirtschaftlich verfügen kann; das ist in der Regel der Fall, wenn Eigenbesitz, Gefahr, Nutzen und Lasten auf den Erwerber übergehen (H 7.4 „Lieferung“ EStH).

Die Zerspannungsmaschine ist nach § 7 Abs. 1 Satz 1 EStG linear verteilt auf die zwölfjährige Nutzungsdauer vorzunehmen, wobei der Anschaffungsmonat März in die Abschreibungsberechnung mit einfließt (§ 7 Abs. 1 Satz 4 EStG).

Berechnung der Abschreibung/AfA für 01:

$$182.000 / 12 \text{ Jahre} * 10/12 = 12.638,88 \text{ € gerundet auf } 12.639 \text{ €}$$

Zum 31.12.01 ist noch zu buchen:

Abschreibungen auf Sachanlagen	12.639 €
an technische Anlagen und Maschinen	12.639 €
Anschaffungskosten 10.3.01	182.000 €
<u>./.. planmäßige Abschreibung 01</u>	<u>12.639 €</u>

= Bilanzwert zum 31.12.01

169.361 €

Teilaufgabe Darlehen incl. Disagio

Das Darlehen ist als Schuld (§ 246 Abs. 1 Satz 1 HGB) in der Bilanz (§ 247 Abs. 1 HGB) unter der Bilanzposten „Verbindlichkeit gegenüber Kreditinstituten“ (§ 266 Abs. 3 C. 2 HGB) anzusetzen.

Die Bewertung des Darlehens erfolgt einzeln (§ 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB).

Das Darlehen ist mit dem Erfüllungsbetrag von 160.000 € zu bewerten (§ 253 Abs. 1 Satz 2 erster Halbsatz HGB).

Zum Bilanzstichtag erfolgt ebenfalls eine Bewertung mit 160.000 €, da die erste Rückzahlung erst am 1. April 02 erfolgt.

Über die Maßgeblichkeit der Handels- für die Steuerbilanz wird das Darlehen auch in der Steuerbilanz angesetzt (§ 5 Abs. 1 Satz 1 EStG).

Die Bewertung des Darlehens als (negatives) Wirtschaftsgut ist nach § 5 Abs. 6 i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 EStG unter sinngemäße Anwendung des § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG anzusetzen und mit 5,5 % p.a. abzuzinsen. Als Anschaffungskosten des Darlehens gilt gem. H 6.10 „Anschaffungskosten“ EStH der Nennwert (Rückzahlungsbetrag) der Verbindlichkeit, also 160.000 €. Eine Abzinsung kommt nicht in Betracht, weil es sich um ein verzinsliches Darlehen handelt (§ 6 Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 EStG).

Das vom Kreditinstitut einbehaltene Disagio kann als aktiver Rechnungsabgrenzungsposten (§ 246 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 250 Abs. 3 HGB) in der Bilanz (§ 247 Abs. 1 HGB) unter dem Bilanzposten „Rechnungsabgrenzungsposten“ (§ 266 Abs. 2 C HGB) angesetzt werden.

Die Bewertung ist einzeln vorzunehmen (§ 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB).

Ist der Erfüllungsbetrag einer Verbindlichkeit (160.000 €) höher als der Ausgabebetrag (155.200 €), so darf der Unterschiedsbetrag (4.800 €) in den Rechnungsabgrenzungsposten auf der Aktivseite aufgenommen werden.

Der Unterschiedsbetrag ist im Fall einer Aktivierung nach § 250 Abs. 3 Satz 2 HGB durch planmäßige jährliche Abschreibungen zu tilgen, die auf die gesamte Laufzeit der Verbindlichkeit verteilt werden können.

Nach § 5 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG ist das Disagio in Höhe von 4.800 € als Rechnungsabgrenzungsposten anzusetzen und auf die Laufzeit des Darlehens zu verteilen (H 6.10 „Damnum“ EStH). Da Handels- und Steuerbilanz übereinstimmen sollen, wird auch handelsrechtlich das Disagio aktiviert.

Nach H 5.6 „Auflösung von RAP im Zusammenhang mit Zinsaufwand“ EStH ist der Rechnungsabgrenzungsposten rätierlich über die gesamte Darlehenslaufzeit, bei Tilgungsdarlehn degressiv nach der Zinsstaffelmethode, aufzulösen.

Disagiobetrag x Anzahl der noch zu leistenden Raten

Summe der zu leistenden Raten (Summe einer Zahlungsreihe = $n(n+1)/2$)

4.800 € x $(10 \cdot 11/2)$ * 10 = 873 €, davon 9/12 = 655 € (aufgerundet)

Für das zweite Jahr wird ansatzweise gerechnet: 4.800 € x $(10 \cdot 11/2)$ * 9

Buchung zum 1.4.01:

Aktive Rechnungsabgrenzung	4.800 €	
an Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten		4.800 €

Buchung zum 31.12.01:

Zinsen und ähnliche Aufwendungen	655 €	
an aktive Rechnungsabgrenzung		655 €

Erfassung am 1.4.01	4.800 €	
---------------------	---------	--

<u>./.. anteilige Auflösung für 01</u>	<u>655 €</u>	
--	--------------	--

= Bilanzwert zum 31.12.01	4.145 €	
---------------------------	---------	--

Weiterhin erfolgt die anteilige Erfassung der laufenden Zinsen von 4,5 % p.a. für den Zeitraum 1.4.01 bis 31.12.01:

Die Zinsen sind in der GuV unter dem Posten „Zinsen und ähnliche Aufwendungen“ (§ 275 Abs. 2 Nr. 13 HGB) anzusetzen. Das Gegenkonto lautet „sonstige Verbindlichkeiten“ (§ 266 Abs. 3 C. 8 HGB); oder auch „Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten“ (§ 266 Abs. 3 C. 2 HGB).

Die Bewertung ist einzeln vorzunehmen (§ 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB) und unabhängig von dem Zeitpunkt der entsprechenden Zahlung (§ 252 Abs. 1 Nr. 5 HGB).

Berechnung der Zinsen für 01:

4,5 % * 160.000 € * 9/12 = 5.400 €

Nach § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG gilt das gleiche für das Steuerrecht.

Buchung zum 31.12.01:

Zinsen und ähnliche Aufwendungen	5.400 €
an sonstige Verbindlichkeiten	5.400 €

Teilaufgabe Zuschuss

Der Zuschuss stellt für die GmbH ein Vermögensmehrung dar, der mit der rechtsverbindlichen Zusage realisiert worden ist, und in der GuV unter sonstige betriebliche Erträge (§ 275 Abs. 2 Nr. 4 HGB) zu erfassen ist, da die GmbH laut Sachverhalt einen möglichst hohen Jahresüberschuss wünscht.

Der Ertrag beläuft sich auf 9.100 €.

Über die Maßgeblichkeit der Handels- für die Steuerbilanz stellen die 9.100 € auch steuerrechtlich zunächst einen Ertrag für die GmbH dar (§ 5 Abs. 1 Satz 1 EStG).

Ein Zuschuss ist gem. R 6.5 Abs. 1 EStR ein Vermögensvorteil, den ein Zuschussgeber zur Förderung eines zumindest auch in seinem Interesse liegenden Zwecks dem Zuschussempfänger zuwendet. Werden Anlagegüter mit Zuschüssen aus öffentlichen Mitteln angeschafft, hat die GmbH gem. R 6.5 Abs. 2 Satz 1 EStR ein Wahlrecht. Die GmbH kann den Zuschuss als Betriebseinnahmen ansetzen; in diesem Fall werden die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der betreffenden Wirtschaftsgüter durch die Zuschüsse nicht berührt. Oder nach R 6.5 Abs. 2 Satz 3 EStR den Zuschuss erfolgsneutral behandeln; in diesem Fall darf die bezuschusste Zerspannungsmaschine, für die der Zuschuss gewährt worden ist, nur mit den Anschaffungskosten bewertet werden, die die GmbH selbst, also ohne Berücksichtigung der Zuschüsse aufgewendet hat, also $(182.000 \text{ €} - 9.100 \text{ €}) = 172.900 \text{ €}$. Da die GmbH für 01 den steuerlich niedrigsten Gewinn ausweisen möchte, ist der Zuschuss erfolgsneutral zu behandeln. Die nach R 6.5 Abs. 2 Satz 4 EStR zu führenden Verzeichnisse werden laut Sachverhalt von der GmbH geführt.

Wird der Zuschuss erfolgsneutral behandelt, ist die Zerspannungsmaschine mit den Anschaffungskosten, vermindert um AfA und „ähnliche Abzüge“ zu bewerten (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG), wobei gem. R 7.3 Abs. 4 Satz 1 EStR die Bemessungsgrundlage für die AfA die um den Zuschuss geminderten Anschaffungskosten darstellen.

Anschaffungskosten der Zerspannungsmaschine	182.000 €
<u>./. Zuschuss</u>	<u>9.100 €</u>
= Bemessungsgrundlage für die steuerrechtliche AfA	172.900 €

Berechnung der Abschreibung/AfA für 01:

$$172.900 \text{ €} / 12 \text{ Jahre} * 10/12 = 12.006,94 \text{ € gerundet auf } 12.007 \text{ €}$$

Damit ergibt sich steuerrechtlich zum Bilanzstichtag 31.12.01 folgender Wert:

Bemessungsgrundlage	172.900 €
<u>./. AfA für 01</u>	<u>12.007 €</u>
= Wert am 31.12.01 in der Steuerbilanz	160.893 €
Wert der Zerspannungsmaschine in der Handelsbilanz	169.361 €
<u>Wert der Zerspannungsmaschine in der Steuerbilanz</u>	<u>160.893 €</u>
= Wertunterschied	8.468 €

Bestehen zwischen den handelsrechtlichen Wertansätzen von Vermögensgegenständen und ihren steuerlichen Wertansätzen Differenzen, die sich in späteren Geschäftsjahren voraussichtlich abbauen, so ist eine sich daraus insgesamt ergebende Steuerbelastung als passive latente Steuern (§ 266 Abs. 3 E HGB) in der (Handels-)Bilanz anzusetzen. Der Steuersatz nach § 274 Abs. 2 HGB beträgt laut Sachverhalt 30 %.

Berechnung der latenten Steuern für 01:

$$8.468 * 30 \% = 2.540 \text{ € (abgerundet)}$$

Buchung zum 31.12.01:

Steuern vom Einkommen und Ertrag	2.540 €	
an passive latente Steuern		2.540 €

Der handelsrechtliche Jahresüberschuss ist nach § 60 Abs. 2 EStDV außerbilanziell um insgesamt 5.928 € zu mindern.

Erhöhung um	2.540 €
<u>Verminderung um</u>	<u>./. 8.468 €</u>
Saldo der Minderung	./. 5.928 €

2. Aufgabe

Die GmbH bestellte am 15.03.01 ein Nähmaschinenmodell bei einem Schweizer Hersteller. Die Maschine hat eine Nutzungsdauer von acht Jahren. Der Produktionsleiter reiste nach Bern, um die Vertragsgestaltung vor Ort selbst zu übernehmen. Die Kosten in 01 für die Reise sowie Prüfung des Kaufvertrages für die Anwälte der GmbH belaufen sich auf 10.250 € (ohne Umsatzsteuer).

Die Maschine selbst hatte einen Kaufpreis in Höhe von 497.000 CHF.

Zum Zwecke der Sicherung des Transportes schloss die GmbH eine Transportversicherung in Höhe von 1.000 € ab.

Die Maschine wurde am 27.10.01 zerlegt geliefert. Im November wurde die Maschine durch eigene Montagearbeiter aufgestellt und in Betrieb genommen.

Lohneinzelkosten 5.000 €

Materialeinzelkosten 1.000 €

Gemeinkostenzuschläge, die aus der Betriebsbuchhaltung ersichtlich sind, beliefen sich bei den Lohnkosten auf 150 % und bei den Materialkosten auf 50 % der jeweiligen Einzelkosten. Für die Verwaltungs- und Vertriebskosten wurden jeweils 20 % angesetzt.

Bei Bestellung waren 50 % des Kaufpreises fällig. Bei Zahlung innerhalb von zehn Tagen wurde ein Skonto von 3 % gewährt. Die GmbH hatte am 20.03.01 die Anzahlung überwiesen. Der Kurs am 20.03.01 betrug 1,42 CHF/€. Mit der Lieferung der Maschine am 27.10.01 waren die restlichen 50 % fällig und wurden am 02.12.01 bezahlt. Der Kurs am 02.12.01 betrug ebenfalls 1,42 CHF/€.

Am 21.12.01 wurde die Maschine durch Brandstiftung zur Hälfte zerstört. Mit dem Wiederaufbau der Maschine wurde Mitte Januar 02 eine externe Firma beauftragt, die die Reparatur erst am 10.4.02 beenden konnte, weil nicht vorhandene Ersatzteile zunächst beim Hersteller geordert werden mussten. In 02 wurde die Maschine so repariert, dass sie ihren ursprünglichen Zustand wieder erhielt.

Bearbeitungshinweise:

Entwickeln Sie die Bilanzansätze zum 31.12.01 unter Nennung der einschlägigen handels- und steuerrechtlichen Vorschriften. Auf Verbindlichkeiten sowie Währungsschwankungen ist nicht einzugehen. Buchungssätze sind nicht zu bilden.

Lösungsvorschlag:

Die Nähmaschine ist ein selbstständig abnutzbarer Vermögensgegenstand des Sachanlagevermögens (§§ 246, 247 Abs. 1 und 2 HGB). Der Ausweis erfolgt unter dem Bilanzposten „technische Anlagen und Maschinen“ (§ 266 Abs. 2 A. II. 2 HGB).

Die Bewertung erfolgt mit den Anschaffungskosten (§ 253 Abs. 1, § 255 Abs. 1 HGB) abzüglich der planmäßigen Abschreibung (§ 253 Abs. 3 HGB). Aufgrund der vorübergehenden Wertminderung ist eine außerplanmäßige Abschreibung nicht zulässig (§ 253 Abs. 3 Satz 3 HGB).

Anschaffungskosten sind die 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. Zu den Anschaffungskosten gehören auch die Nebenkosten sowie die nachträglichen Anschaffungskosten. Anschaffungspreisminderungen sind abzusetzen (§ 255 Abs. 1 Sätze 1 bis 3 HGB).

Der Ansatz erfolgt über die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz auch in der Steuerbilanz (§ 5 Abs. 1 Satz 1 EStG).

Steuerrechtlich ist die Nähmaschine mit den Anschaffungskosten anzusetzen (§ 5 Abs. 6, § 6 Abs. 1 Nr. 1 i.V.m. § 7 Abs. 1 EStG), die mit dem handelsrechtlichen Anschaffungskostenbegriff identisch ist (H 6.2 „Anschaffungskosten“ EStH). Gemeinkosten gehören nicht zu den Anschaffungskosten (H 6.2 „Gemeinkosten“ EStH).

AfA (§ 7 Abs. 1 EStG) ist vorzunehmen, sobald ein Wirtschaftsgut angeschafft ist. Ein Wirtschaftsgut ist im Zeitpunkt seiner Lieferung angeschafft (R 7.4 Abs. 1 Sätze 1 und 2 EStR). Ein Wirtschaftsgut ist geliefert, wenn der Erwerber nach dem Willen der Vertragsparteien darüber wirtschaftlich verfügen kann; das ist in der Regel der Fall, wenn Eigenbesitz, Gefahr, Nutzen und Lasten auf den Erwerber übergehen (H 7.4 „Lieferung“ EStH). Wird die Montage durch den Steuerpflichtigen durchgeführt, ist das Wirtschaftsgut bereits bei Übergang der wirtschaftlichen Verfügungsmacht an die GmbH geliefert (R 7.4 Abs. 1 Satz 4 EStR); das ist im Sachverhalt der 27.10.01. Die AfA beginnt im Anschaffungsjahr am 1.10.01 (§ 7 Abs. 1 Satz 4 EStG).

Bei einem Anschaffungsgeschäft in ausländischer Währung ist der Wechselkurs im Anschaffungszeitpunkt für die Berechnung der Anschaffungskosten maßgebend (H 6.2 „ausländische Währung“ EStH). Wechselkursschwankungen nach diesem Tag haben keinen Einfluss mehr auf die Anschaffungskosten.

Anschaffungskosten Nähmaschine, § 255 Abs. 1 HGB:

Kaufpreis zu 497.000 CHF/1,42 CHF/€	350.000 €
Reise- und Anwaltskosten	10.250 €
Transportversicherung	1.000 €

Montagekosten

Einzelkosten Lohn	5.000 €	
Einzelkosten Material	<u>1.000 €</u>	
Gesamt		6.000 €
abzüglich Skonto: 3 % von 175.000 €		<u>./. 5.250 €</u>
= Anschaffungskosten der Nähmaschine		362.000 €
abzgl. Abschreibung $1/8 \times 3/12$		<u>./. 11.313 €</u>
= Bilanzansatz in der Handelsbilanz zum 31.12.01		350.687 €
abzgl. außerplanmäßige Abschreibung (AfaA)		<u>./. 175.344 €</u>
= Bilanzansatz zum 31.12.01		175.343 €

Nach § 7 Abs. 1 Satz 7 EStG sind Absetzungen für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung (AfaA) zulässig. AfaA sind grundsätzlich im Jahr des Schadenseintritts, spätestens jedoch im Jahr der Entdeckung des Schadens vorzunehmen. Eine AfaA setzt voraus, dass die wirtschaftliche Nutzbarkeit eines Wirtschaftsguts durch außergewöhnliche Umstände gesunken ist oder das Wirtschaftsgut eine Substanzeinbuße (technische Abnutzung) erleidet (H 7.4 „AfaA“ EStH). Da ein möglichst niedriger Gewinn gewünscht ist, ist die AfaA für 01 in Anspruch zu nehmen.

Bilanzansatz in der Handelsbilanz zum 31.12.01		350.687 €
abzgl. außerplanmäßige Abschreibung (AfaA)		<u>./. 175.344 €</u>
= Bilanzansatz in Steuerbilanz zum 31.12.01		175.343 €

Der handelsrechtliche Jahresüberschuss ist für die steuerrechtliche Gewinnermittlung außerbilanziell nach § 60 Abs. 2 EStDV um 175.344 € zu mindern.

Zu beachten ist, dass die Bildung einer Rücklage für Ersatzbeschaffung nach R 6.6 EStR nicht möglich ist, weil zwar „höhere Gewalt = Brandstiftung“ vorliegt, die Maschine aber nicht aus dem Betriebsvermögen ausscheidet. Eine Rückstellung für unterlassene Instandhaltung nach § 249 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 HGB kommt wegen Überschreitung der Drei-Monats-Frist nicht in Betracht.