

2. Lösung der Fallstudie

Die Lösung der Fallstudie erfolgt, indem in einem ersten Schritt für jede Position der Saldenliste die notwendigen Bilanzierungs- bzw. Nachbuchungen gem. UGB durchgeführt werden. Vorweg erfolgt eine Erläuterung bzw. Begründung für die erforderliche Buchung. In einem zweiten Schritt wird – falls zwischen Unternehmensrecht und Steuerrecht Unterschiede bestehen – auf steuerrechtliche Aspekte eingegangen (gesondert hervorgehoben) und eine etwaige steuerliche Mehr-Weniger-Rechnung hergeleitet. Die Vorgehensweise bei einer steuerlichen Mehr-Weniger-Rechnung wird in einzelnen Fällen zur Demonstration schrittweise dargestellt.

Der Anlagenspiegel, der für sämtliche Anlagegüter vorgesehen ist und im Anhang eines Jahresabschlusses darzulegen ist, wird im Anschluss an die Bilanzierung des Anlagevermögens erläutert und dargestellt.

Den Abschluss der Lösung bilden die Bilanz und G+V, wobei bereits in der kommentierten Lösung die Bilanzansätze einzelner Bilanzpositionen hergeleitet bzw. zusammengefasst werden. Für Bilanzpositionen, die sich aus mehreren Bilanzierungsbuchungen ergeben, erfolgt die gesonderte Herleitung im Anschluss an die Bilanz.

2.1. Bilanzierung des Anlagevermögens

Grundstücke:

Bebautes Grundstück:

- Anschaffungswert: 300.000 €
- Buchwert: 300.000 €
- Vergleichswert zum Bilanzstichtag: 400.000 €

Bewertung (**Bilanzansatz**) des Grundstücks zum Bilanzstichtag mit 300.000 €.

Begründung: Aufgrund des § 201 Abs 2 Z 4a UGB (Realisationsprinzip) ist eine Bewertung über den Anschaffungskosten nicht möglich ist.

Hier ist keine Buchung erforderlich.

Unbebautes Grundstück:

- Anschaffungswert: 500.000 €
- Buchwert: 400.000 €
- Vergleichswert zum Bilanzstichtag: 700.000 €

Bewertung (**Bilanzansatz**) des Grundstücks zum Bilanzstichtag mit 500.000 €.

Begründung: Aufgrund des § 208 Abs 1 UGB sind Gegenstände des Anlagevermögens, die gem. § 204 Abs 2 beschrieben wurden, wieder zuzuschreiben, wenn der Grund für die Wertminderung nicht mehr besteht.

Bis zum RÄG 2014 konnte gem § 208 Abs 2 UGB von einer Zuschreibung abgesehen werden, sofern nach der steuerrechtlichen Gewinnermittlung der niedrigere Wertansatz beibehalten werden konnte.

Seit dem 1.1.2016 besteht dieses Wahlrecht nicht mehr und es muss in der Folge zugeschrieben werden. Somit ist folgende Buchung durchzuführen:

Buchung

Datum	Kto-Klasse	Kontobezeichnung	Soll	Haben
31.12.	0	Kumulierte Abschreibung zu Grundstücken	100.000	
	4	Erträge aus der Zuschreibung zum AV		100.000

Auch hier ist gem § 201 Abs 2 Z 4a UGB (Realisationsprinzip) eine Bewertung über die Anschaffungskosten nicht möglich.

Unbebaute Baugründe:

Aufgrund des Grundsatzes der Einzelbewertung (§ 201 Abs 2 Z 3 UGB) sind die beiden Grundstücke einzeln einer Bewertung zu unterziehen.

Baugrund 1:

- Anschaffungswert = Buchwert: 600.000 €
- Vergleichswert zum Bilanzstichtag: 750.000 €

Bewertung (**Bilanzansatz**) des Grundstücks zum Bilanzstichtag mit 600.000 €.

Begründung: Aufgrund des § 201 Abs 2 Z 4a UGB (Realisationsprinzip) ist eine Bewertung über den Anschaffungskosten nicht möglich ist.

Hier ist keine Buchung erforderlich.

Baugrund 2:

- Anschaffungswert = Buchwert: 200.000 €
- Vergleichswert zum Bilanzstichtag: 150.000 €

Bewertung (**Bilanzansatz**) des Grundstücks zum Bilanzstichtag mit 150.000 €.

Begründung: Aufgrund des § 204 Abs 2 UGB sind Gegenstände des Anlagevermögens bei voraussichtlich dauerhafter Wertminderung außerplanmäßig auf den niedrigeren Vergleichswert abzuschreiben. Bei einer Umwidmung des Grundstücks ist von einer dauerhaften Wertminderung auszugehen. Das Grundstück ist daher außerplanmäßig um 50.000 € auf 150.000 € abzuschreiben.

Buchung

Datum	Kto-Klasse	Kontobezeichnung	Soll	Haben
31.12.	7	Außerplanmäßige Abschreibung von Sachanlagen	50.000	
	0	Kumulierte Abschreibung zu Grundstücken		50.000

Gebäude:**Verwaltungsgebäude:**

Gem § 203 Abs 3 UGB zählen zu den Herstellungskosten eines Vermögensgegenstandes auch Aufwendungen, die für die Erweiterung oder für eine über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung entstehen. Der Umbau eines Lagerraumes in einen modernen Büroraum stellt eine derartige Verbesserung dar, ebenfalls die Solaranlage, die durch den Einbau in die Substanz des Gebäudes zu einem Teil des Gebäudes wurde. Diese Herstellungskosten wurden daher richtigerweise am Konto „Kl 0 Gebäude“ aktiviert und erhöhen den Restbuchwert des Verwaltungsgebäudes.

Nachträgliche Anschaffungskosten gesamt: 30.000 €

Inbetriebnahme: August X4 (2. Halbjahr)

Per Bilanzstichtag ist nun die planmäßige Abschreibung zu ermitteln, da sämtliche abnutzbare Anlagegüter gem § 204 Abs 1 UGB um planmäßige Abschreibungen zu vermindern sind. Für das erste Halbjahr X4 ist das Verwaltungsgebäude noch ohne der Solaranlage abzuschreiben, da die Inbetriebnahme der Solaranlage erst in der zweiten Jahreshälfte erfolgt, und für das zweite Halbjahr ist eine neue Abschreibung inklusive der Solaranlage zu berechnen. Dazu ist es erforderlich den Restbuchwert des Verwaltungsgebäudes per 1.7.X4 (zu Abschreibungsbeginn der nachträglichen Anschaffungskosten) zu ermitteln: 500.000 € abzüglich der Abschreibung für 13,5 Jahre.

Anschaffungskosten	500.000	
– Planmäßige Abschreibung für 13,5 Jahre	168.750	= (500.000/40 Jahre) × 13,5 Jahre
Restbuchwert 1.7.X4	331.250	

Neue Abschreibungsbasis (inkl der nachträglichen Anschaffungskosten) per 1.7.X4:

Restbuchwert 1.7.X4	331.250
+ nachträgliche Anschaffungskosten	30.000
Abschreibungsbasis neu	361.250

Die Restnutzungsdauer des Verwaltungsgebäudes beträgt per 1.7.X4 noch 26,5 Jahre (= 40 Jahre Nutzungsdauer abzüglich der bisherigen Nutzung von 13,5 Jahren).

Neue jährliche planmäßige Abschreibung = $361.250/26,5 \text{ Jahre} = 13.632,08$

Die gesamte Abschreibung für das Jahr X4 errechnet sich wie folgt:

Abschreibung 1. Halbjahr	6.250,00	= 500.000/40 Jahre × 1/2
Abschreibung 2. Halbjahr	6.816,04	= 13.632,08 × 1/2
Gesamtabschreibung X4	13.066,04	

Buchung

Datum	Kto-Klasse	Kontobezeichnung	Soll	Haben
31.12.	7	Planmäßige Abschreibung von Sachanlagen	13.066,04	
	0	Kumulierte Abschreibung zu Gebäuden		13.066,04

Für das Verwaltungsgebäude ergibt sich nach Berücksichtigung der neuen Abschreibung ein **Bilanzansatz** in Höhe von 354.433,96 €.

Steuerrechtliche Aspekte

Im § 8 Abs 1, 3. TS EStG ist für Verwaltungsgebäude eine steuerliche Nutzungsdauer von 40 Jahren festgelegt. Da im Beispiel ebenfalls mit einer Nutzungsdauer von 40 Jahren gerechnet wird, ergibt sich hier keine steuerliche Mehr-Weniger-Rechnung.

Lager- und Baubetriebsgebäude:

Berechnung der planmäßigen Abschreibung = $1.000.000/25 \text{ Jahre} = 40.000 \text{ €}$

Buchung

Datum	Kto-Klasse	Kontobezeichnung	Soll	Haben
31.12.	7	Planmäßige Abschreibung von Sachanlagen	40.000	
	0	Kumulierte Abschreibung zu Gebäuden		40.000

Der **Bilanzansatz** des Lager- und Betriebsgebäudes beträgt damit 440.000 €. Insgesamt wurde das Gebäude schon 14 Jahre planmäßig abgeschrieben.

Steuerrechtliche Aspekte

§ 8 Abs 1, 1. TS EStG legt die Nutzungsdauer von Gebäuden zur unmittelbaren Betriebsausübung mit 40 Jahren bzw die jährliche Abschreibung mit 2,5% fest.

Die steuerlich akzeptierte Absetzung für Abnutzung (= AfA) beträgt hier somit 25.000 € (2,5% v 1.000.000 €).

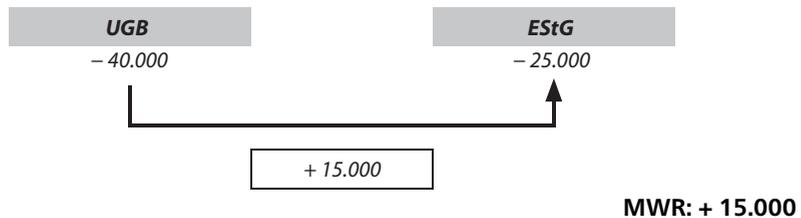
Aufgrund der Differenz zwischen unternehmensrechtlicher Gewinnauswirkung und steuerrechtlich zulässigem Absetzbetrag muss eine steuerliche Mehr-Weniger-Rechnung ermittelt werden. Die steuerliche Mehr-Weniger-Rechnung stellt eine Überleitungsrechnung dar, die das unternehmensrechtliche Ergebnis in ein steuerrechtliches Ergebnis überführt.

Planmäßige Abschreibung gem UGB = 40.000 €; unternehmensrechtliche Gewinnauswirkung daher: – 40.000

AfA gem EStG = 25.000 €; steuerrechtliche Gewinnauswirkung daher: – 25.000

Um, ausgehend von einer Ergebnisauswirkung von – 40.000, auf eine Ergebnisauswirkung von – 25.000 zu kommen, sind 15.000 zu addieren. Diese Vorgehensweise ist nachfolgend dargestellt:

Ermittlung der steuerlichen Mehr-Weniger-Rechnung:



Maschinen:

Maschine (Anschaffung):

In einem ersten Schritt ist die Maschine planmäßig abzuschreiben und in einem zweiten Schritt ist zu überprüfen, ob zusätzlich eine außerplanmäßige Abschreibung vorzunehmen ist.

1. Schritt:

Ermittlung der planmäßigen Abschreibung = $300.000 / 10 \text{ Jahre} = 30.000 \text{ €}$.

Buchung

Datum	Kto-Klasse	Kontobezeichnung	Soll	Haben
31.12.	7	Planmäßige Abschreibung von Sachanlagen	30.000	
	0	Kumulierte Abschreibung zu Maschinen		30.000

2. Schritt:

Anschaffungskosten	300.000
– Planmäßige Abschreibung	30.000
<hr/>	
Fortgeschriebene Anschaffungskosten	270.000
– Vergleichswert	240.000
<hr/>	
Wertminderung	30.000

Bewertung (**Bilanzansatz**) der Maschine zum Bilanzstichtag mit 240.000 €.

Begründung: Aufgrund des § 204 Abs 2 UGB sind Gegenstände des Anlagevermögens bei voraussichtlich dauerhafter Wertminderung außerplanmäßig auf den niedrigeren Vergleichswert abzuschreiben („beizulegender Wert“). Da die Maschine technologisch „veraltet“ ist und von einer Wertaufholung nicht auszugehen ist, ist von einer dauerhaften Wertminderung auszugehen. Die Maschine ist daher außerplanmäßig um 30.000 € auf 240.000 € abzuschreiben.

Buchung

Datum	Kto-Klasse	Kontobezeichnung	Soll	Haben
31.12.	7	Außerplanmäßige Abschreibung von Sachanlagen	30.000	
	0	Kumulierte Abschreibung zu Maschinen		30.000

Maschine (Selbsterstellung):

Vor dem RÄG 2014 gab es ein Wahlrecht laut § 203 Abs 3 UGB, Gemeinkosten zu aktivieren. Mit dem RÄG 2014 besteht nun, wie im Steuerrecht (§ 6 Z 2a EStG), die Pflicht, Gemeinkosten im UGB Bilanzansatz laut § 203 Abs 3 zu aktivieren. Daraus folgt eine Angleichung an das Steuerrecht und ein weiterer Schritt in Richtung Einheitsbilanz. Somit entfällt auch die bis zum RÄG 2014 notwendige Mehr-Weniger-Rechnung.

Der unternehmensrechtliche wie steuerrechtliche Ansatz sieht folgendermaßen aus:

	Jahr X3	Jahr X4
Materialeinzelkosten	60.000	30.000
Fertigungseinzelkosten	120.000	90.000
+ 15% Materialgemeinkosten	9.000	4.500
+ 120% Fertigungsgemeinkosten	144.000	108.000
<hr/>		
Herstellungskosten	333.000	232.500

Die gesamten Herstellungskosten der Maschine betragen 565.500 €: Die Herstellungskosten des Jahres X3 wurden bereits aktiviert (Kl 0 In Bau befindliche Anlagen), offen ist noch die Aktivierung der Herstellungskosten des Jahres X4. Weiters sind die Herstellungskosten des Vorjahres auf das Konto „Maschinen“ umzubuchen.

Buchung

Datum	Kto-Klasse	Kontobezeichnung	Soll	Haben
31.12.	0	Maschinen	565.500	
	0	In Bau befindliche Anlagen		333.000
	4	Aktiviertete Eigenleistungen		232.500

Nach Aktivierung der Maschine ist diese auch noch planmäßig abzuschreiben. Da die Inbetriebnahme im ersten Halbjahr erfolgt, kann die Anlage für ein ganzes Jahr planmäßig abgeschrieben werden.

Planmäßige Abschreibung der selbst erstellten Maschine = $565.500/6 \text{ Jahre} = 94.250 \text{ €}$

Buchung

Datum	Kto-Klasse	Kontobezeichnung	Soll	Haben
31.12.	7	Planmäßige Abschreibung von Sachanlagen	94.250	
	0	Kumulierte Abschreibung zu Maschinen		94.250

Nach der Verbuchung der Abschreibung ergibt sich daher für die selbst erstellte Maschine ein **Bilanzansatz** in Höhe von 471.250 €.

Weitere Maschinen im Betriebsvermögen:

Berechnung der planmäßigen Abschreibung je Maschine:

Maschine	Anschkosten	Nutzungsdauer	Planm Abschr	Anzahl	Planm Abschr gesamt
Große Bau-M	70.000	10 Jahre	7.000	3	21.000
Kleine Bau-M	25.000	10 Jahre	2.500	2	5.000
Kleinbaugerät	10.000	5 Jahre	2.000	4	8.000
Gesamt					34.000

Buchung

Datum	Kto-Klasse	Kontobezeichnung	Soll	Haben
31.12.	7	Planmäßige Abschreibung von Sachanlagen	34.000	
	0	Kumulierte Abschreibung zu Maschinen		34.000

Der **Bilanzansatz** für die Maschinen insgesamt beträgt daher 226.500 € und setzt sich folgendermaßen zusammen: 56.000 € je große Baumaschine, 21.250 € je kleinere Baumaschine und 4.000 € je Kleinbaugerät.

Betriebs- und Geschäftsausstattung:**Einrichtung (neu):**

Ermittlung der planmäßigen Abschreibung für die Betriebs- und Geschäftsausstattung. Da die Inbetriebnahme im zweiten Halbjahr erfolgte, ist hier nur ein halbes Jahr planmäßig abzuschreiben:

Planmäßige Abschreibung = $80.000/10 \text{ Jahre} \times 1/2 = 4.000 \text{ €}$

Buchung

Datum	Kto-Klasse	Kontobezeichnung	Soll	Haben
31.12.	7	Planmäßige Abschreibung von Sachanlagen	4.000	
	0	Kumulierte Abschreibung zu Betriebs- und Geschäftsausst		4.000

Der **Bilanzansatz** der neuen Einrichtung beträgt 76.000 €.

EDV-Anlage (neu):

Der gesamte Nettobetrag wurde auf dem Konto „Betriebs- und Geschäftsausstattung“ verbucht, obwohl er Teile enthält – nämlich die Software und die Lizenzgebühr –, die dem immateriellen Anlagevermögen zuzuordnen sind. Diese Teile sind auszuscheiden und auf „Kl 0 Software“ zu verbuchen. Konkret handelt es sich um 6.000 €.

Weiters wurde die Stromversorgung als Aufwand erfasst, gem § 203 Abs 2 UGB zählen zu den Anschaffungskosten aber auch jene Kosten, welche anfallen, um eine Anlage in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, soweit sie dem Vermögensgegenstand zugeordnet werden können. Diese Kosten sind ebenfalls zu aktivieren und auch diese Buchung ist daher zu korrigieren.

Korrekturbuchungen

Datum	Kto-Klasse	Kontobezeichnung	Soll	Haben
31.12.	0	Software	6.000	
	0	Betriebs- und Geschäftsausst		6.000
31.12.	0	Betriebs- und Geschäftsausst	4.000	
	7	Instandhaltung		4.000

Die gesamten Anschaffungskosten der Hardware betragen daher:

Hardware (PC, Drucker, Server)	15.000
+ Installationspauschale für Hardware	500
+ Stromversorgung	4.000
Anschaffungskosten	19.500

Anschließend ist sowohl die Hardware als auch die Software planmäßig für ein halbes Jahr (Inbetriebnahme im zweiten Halbjahr) abzuschreiben:

Abschreibung Hardware = $19.500/5 \text{ Jahre} \times 1/2 = 1.950 \text{ €}$

Abschreibung Software = $6.000/3 \text{ Jahre} \times 1/2 = 1.000 \text{ €}$

Buchung

Datum	Kto-Klasse	Kontobezeichnung	Soll	Haben
31.12.	7	Planmäßige Abschreibung von Sachanlagen	1.950	
	0	Kumulierte Abschreibung zu Betriebs- und Geschäftsausst		1.950
31.12.	7	Planmäßige Abschreibung von immateriellen Anlagen	1.000	
	0	Kumulierte Abschreibung zu Software		1.000

Der **Bilanzansatz** der Software (in der Bilanzposition A I „Immaterielle Anlagen“) beträgt somit 5.000 € und der Bilanzansatz der Hardware (in der Bilanzposition A II „Sachanlagen“) 17.550 €.

Lizenz für EDV-Anlage (neu):

Das Aktivierungsverbot des § 197 Abs 2 UGB verbietet die Aktivierung von immateriellen selbst geschaffenen Wirtschaftsgütern. Damit gibt es keinen Ansatz in der Bilanz. Gleiches gilt für die Maßgeblichkeit für das Steuerrecht.

Fahrzeuge:**PKW mit Anschaffungskosten von 25.000 € (netto):**

Aus unternehmensrechtlicher Sicht ist zum Bilanzstichtag keine Buchung mehr erforderlich. Da es sich um ein Leasingfahrzeug handelt, ist dieser PKW auch kein Teil des Betriebsvermögens und somit nicht in der Bilanz.

Steuerrechtliche Aspekte

Gemäß § 8 Abs 6 Z 2 EStG ist für PKW ein Aktivposten zu bilden, sofern der vereinbarte Tilgungsanteil in den Leasingraten über der steuerrechtlich vorgeschriebenen Abschreibung (bei einer Nutzungsdauer von acht Jahren) liegt. Dazu ist es notwendig, die in die Leasingrate einkalkulierte Tilgungskomponente zu ermitteln. Die Tilgungskomponente wurde laut Angabe vom Leasinggeber mit 450 € festgelegt (= 375 € + 20% USt). Die Tilgungskomponente könnte aber auch folgendermaßen berechnet werden:

Anschaffungskosten (inkl USt)	30.000	(25.000 + 20% USt)
– Restwert	8.400	(7.000 + 20% USt)
<hr/>		
„Gesamttilgung“	21.600	
: Laufzeit (Ratensumme)	48 Monate	
<hr/>		
Tilgungskomponente je Rate	450	

Im Fall eines Kaufs würde eine steuerliche Absetzung für Abnutzung von 3.750 € geltend gemacht werden (= 30.000 € / 8 Jahre gem § 8 Abs 6 Z 1 EStG).

Unternehmensrechtlich wurde dafür aber ein Aufwand von 5.400 € (ds 12 Tilgungskomponenten) gewinnmindernd geltend gemacht. Der Aktivposten, der der steuerlichen Mehr-Weniger-Rechnung entspricht, berechnet sich aus der Differenz der unternehmensrechtlichen und steuerrechtlichen Gewinnauswirkung. Es ergibt sich somit eine Mehr-Weniger-Rechnung in Höhe von + 1.650 €.

MWR: + 1.650**PKW mit Anschaffungskosten von 26.400 € (brutto):**

Der PKW ist planmäßig abzuschreiben. Die Berechnung der Abschreibung erfolgt vom Bruttobetrag, da für PKW kein Vorsteuerabzug möglich ist:

Planmäßige Abschreibung = 26.400/5 Jahre = 5.280 €

Buchung

Datum	Kto-Klasse	Kontobezeichnung	Soll	Haben
31.12.	7	Planmäßige Abschreibung von Sachanlagen	5.280	
	0	Kumulierte Abschreibung zu PKW		5.280

Der **Bilanzansatz** des PKW beträgt daher 21.120 €.