

Teil B Bewertungsmaßstäbe

1. Anschaffungskosten

1.1 Definition

Der Begriff der Anschaffungskosten ist in § 255 Abs. 1 HGB definiert.

Ganz allgemein gesehen lassen sich die Anschaffungskosten folgendermaßen berechnen:

Bei den Aufwendungen muss es sich um **EINZELKOSTEN** handeln

	Aufwendungen zum Erwerb eines Wirtschaftsguts
+	Aufwendungen um das Wirtschaftsgut in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen bzw. um es bestimmungsgemäß nutzen zu können
+	Anschaffungsnebenkosten
+	Nachträgliche Anschaffungskosten
./.	Anschaffungspreisminderungen
=	Anschaffungskosten eines Wirtschaftsguts

1.2 Einzelheiten zu den Anschaffungskosten

1.2.1 Kosten des Erwerbs

1.2.1.1 Behandlung des Kaufpreises

Beispiel (Pkw-Erwerb):

A erwirbt am. 1.3.01 einen Neuwagen. Er erhält folgende Rechnung:

Pkw	50.000 €
Aufpreis Metalliclackierung	1.000 €
Aufpreis Musikanlage	900 €
Aufpreis Navigationsgerät	1.000 €
Überführungskosten	800 €
=	53.700 €
+ 19 % Umsatzsteuer	10.203 €
Auslagen für Zulassung	50 €
Tankfüllung (100 € + 19 € Umsatzsteuer)	119 €
Gesamtsumme	64.072 €

A leistet eine Barzahlung i.H.v. 24.072 €. Für den Restbetrag nimmt er ein Darlehen i.H.v. 41.000 € auf. Dieses wird abzüglich eines Damnums i.H.v. 1.000 € von seiner Hausbank direkt dem Autohaus überwiesen.

Der Pkw wird überwiegend betrieblich genutzt.

Wie ist der Vorgang innerhalb der Buchführung zu behandeln?

Lösung:

Der Pkw stellt ein abnutzbares Wirtschaftsgut des notwendigen Betriebsvermögens dar (R 4.2 Abs. 1 S. 4 EStR). Er gehört zum Anlagevermögen (§ 247 Abs. 2 HGB).

Die Anschaffungskosten (§ 255 Abs. 1 HGB) des Pkw setzen sich wie folgt zusammen:

Kaufpreis netto	50.000 €
Aufpreis Metalliclackierung	1.000 €
Aufpreis Musikanlage	900 € ¹⁾
Aufpreis Navigationsgerät	1.000 € ²⁾
Überführungskosten	800 €
Auslagen für Zulassung	50 €
Anschaffungskosten	53.750 €

1) BFH Urteil vom 24.10.1972, VIII R 201/71, BStBl II 1973, 78 (soweit diese fest eingebaut ist).

2) Vgl. z.B. BFH Urteil vom 16.2.2005, VI R 37/04, BStBl II 2005, 563. Ist das Navigationsgerät nicht fest eingebaut liegt ein selbständiges Wirtschaftsgut vor.

Die abzugsfähigen Vorsteuerbeträge rechnen nicht zu den Anschaffungskosten (§ 9b Abs. 1 EStG).

Die Aufwendungen für die erste **Tankfüllung** betreffen nicht den Erwerb sondern die Nutzung des Fahrzeugs. Es handelt sich somit um sofort abzugsfähige Betriebsausgaben.

Die i.Z.m. der Finanzierung anfallenden Kosten (Damnum, Zinsen) stellen **Finanzierungskosten** dar. Diese rechnen nicht zu den Anschaffungskosten.

Buchungen:				
Pkw	53.750			
Vorsteuer	10.222	an	Bank	24.072
Kfz-Kosten	100		Sonstige Verbindlichkeiten	40.000
Sonstige Verbindlichkeiten	40.000			
ARAP ¹⁾	1.000	an	Darlehensverbindlichkeiten	41.000

1) Handelsrechtlich ist ein Sofortabzug möglich (§ 250 Abs. 3 HGB).



Vorsteuerbeträge auf Aufwendungen, für die das Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 1–5, 7 oder Abs. 7 EStG gilt, unterliegen dem Abzugsverbot des § 12 Nr. 3 EStG. Die Vorschrift des § 9b EStG ist insoweit nicht anwendbar (R 9b Abs. 5 EStR).

Das Vorsteuerabzugsverbot gilt jedoch nicht für nach der Verkehrsauffassung angemessene Bewertungskosten (§ 15 Abs. 1a S. 2 UStG).

1.2.1.2 Vorsteuerkorrektur nach § 15a UStG

Kommt es in einem späteren Jahr zu einer Berichtigung des Vorsteuerabzugs nach § 15a UStG berührt dies nicht mehr die Höhe der Anschaffungskosten. Eine Erhöhung des Vorsteuerabzugs führt zu Betriebseinnahmen, eine Rückforderung an Vorsteuer zu Betriebsausgaben (§ 9b Abs. 2 EStG).

Beispiel:

A hat im Jahr 01 eine Maschine für 10.000 € netto erworben.

- Entsprechend der Nutzung in 01 war die Vorsteuer in voller Höhe abzugsfähig. Wegen einer zum Vorsteuerauschluss führenden Nutzungsänderung muss A in 02 nach der Vorschrift des § 15a UStG 300 € Vorsteuer an das Finanzamt zurückzahlen.
- Vorsteuerabzug entsprechend der Nutzung in 01: 0 €. In 02 erhält er nach einer Nutzungsänderung 300 € Vorsteuer erstattet.

Welche Auswirkungen ergeben sich i.Z.m. der Vorsteuerberichtigung?

Lösungen:

- a) **Buchung 01:** Maschinen 10.000 + Vorsteuer 1.900 an Bank 11.900.
Buchung 02: Sonstiger betrieblicher Aufwand an Bank 300.
- b) **Buchung 01:** Maschinen an Bank 11.900.
Buchung 02: Bank an Sonstiger betrieblicher Ertrag 300.

**Hinweis!**

Die Vorschrift des § 9b Abs. 2 EStG kann auch handelsrechtlich angewandt werden. Denkbar ist handelsrechtlich aber auch die Anschaffungs-/Herstellungskosten nachträglich zu ändern.

1.2.1.3 Angemessenheit des Kaufpreises

Für die Höhe der Anschaffungskosten kommt es nicht darauf an, ob der Kaufpreis überhöht oder günstig ist. Der Begriff der Anschaffungskosten beschränkt sich also nicht nur auf den „angemessenen Teil“ des Kaufpreises. Auch überhöhte Anschaffungskosten sind zu aktivieren (BFH vom 8.10.1987, BStBl II 1987, 853). Eine eventuelle bilanzmäßige Berücksichtigung ergibt sich über eine ggf. vorzunehmende Teilwertabschreibung.

Die Höhe des Kaufpreises wird im Allgemeinen (BFH vom 8.10.1987, IV R 5 185, BStBl II 1987, 853) keiner Überprüfung unterzogen, weil davon ausgegangen werden kann, dass der Wert des Wirtschaftsguts dem Kaufpreis entspricht. Bei Geschäften mit Angehörigen und zwischen Gesellschaftern ist es denkbar dass die Bemessung des Kaufpreises aus steuerlichen Gründen missbräuchlich erfolgt. Ein unangemessen hoher Kaufpreis würde zu einer überhöhten Abschreibung und damit zu einem höheren Betriebsausgabenabzug führen.

Beispiel (Erwerb von nahen Angehörigen):

Bauunternehmer E hat im Januar 01 einen „Sportwagen“ für 200.000 € zuzüglich Umsatzsteuer erworben. Er nutzt ihn ausschließlich für betriebliche Fahrten. Neben der linearen Abschreibung (33.333 €) fallen in 01 noch weitere Kfz-Kosten (Benzin, Versicherung, Kfz-Steuern, ...) i.H.v. 6.000 € an. Die Anschaffung wurde wie folgt verbucht:

Fuhrpark 200.000 + Vorsteuer 38.000 an Bank 238.000.

Gehen Sie davon aus, dass bezogen auf die Unternehmensgröße maximal Anschaffungskosten i.H.v. 120.000 € noch als angemessen anzusehen sind.

Wie ist der Vorgang handels- und steuerrechtlich zu behandeln?**Lösung:**

Die Anschaffungskosten betragen 200.000 €, da die auf den unangemessenen Teil der Anschaffungskosten entfallende Teil der Vorsteuer nach § 15 Abs. 1a UStG nicht abzugsfähig ist und diese ausnahmsweise nicht zu weiteren Anschaffungskosten führt (R 9b Abs. 3 EStR).

Steuerrechtliche Behandlung

Der Pkw ist mit seinen tatsächlichen Anschaffungskosten zu aktivieren und abzuschreiben. Als Betriebsausgabe absetzbar ist im Hinblick auf § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 7 EStG allerdings letztendlich die Abschreibung bezogen auf 120.000 €.

Buchung:			
Fuhrpark	200.000		
Vorsteuer	22.800		
Nicht abzugsfähige Vorsteuer	15.200*	an Bank	238.000

* Außerbilanzielle Hinzurechnung nach § 12 Nr. 3 EStG.

Die Betriebskosten sind in vollem Umfang abzugsfähig und fallen nicht unter die angesprochene Vorschrift (H 4.10 Abs. 12 „Kraftfahrzeug“ EStH). Die Anschaffungskosten betragen 200.000 €.

Handelsrechtliche Behandlung

Handelsrechtlich ist die Vorschrift des § 4 Abs. 5 EStG nicht zu beachten. Die anfallenden Aufwendungen inklusive AfA mindern in voller Höhe den Gewinn.

1.2.1.4 Kaufpreise in ausländischer Währung

Lautet der Kaufpreis auf eine ausländische Währung sind verschiedene Möglichkeiten denkbar:

Kaufpreis in ausländischer Währung		
Anschaffung gegen Vorauszahlung	Anschaffung gegen Sofortzahlung	Kauf auf Kredit
<ul style="list-style-type: none"> Die Zahlungen sind als Anzahlungen zu aktivieren Im Zeitpunkt des Erwerbs erfolgt eine erfolgsneutrale Umbuchung als Anschaffungspreis des Wirtschaftsguts¹⁾ 	<ul style="list-style-type: none"> Die Höhe der Anschaffungskosten bestimmt sich nach dem tatsächlich aufgewendeten Betrag Hat der Betrieb die ausländische Währung bereits im Voraus angeschafft, so sind folgende Fälle zu unterscheiden: <ul style="list-style-type: none"> – Wurden die Devisen zur Bezahlung gekauft, bestimmt deren Kaufpreis die Höhe der Anschaffungskosten. – Erfolgt die Bezahlung aus allgemein vorgehaltenen Währungsbeständen, bestimmen sich die Anschaffungskosten nach dem Mittelkurs des Zahlungstages. 	<p>Die Anschaffungskosten bestimmen sich nach dem Wechselkurs im Zeitpunkt der Anschaffung</p>

1) Beck Bilanzkommentar, § 255 HGB, Anm. 53.

Beispiel:

- A erwirbt eine Maschine für 20.000 Dollar. Die Übergabe erfolgt am 1.8.01 (Kurs 1,10 €).
- A erteilt seiner Bank am 1.8. den Auftrag zur Überweisung. Entsprechend dem Kurs (1,10 €) wird sein Bankkonto mit 22.000 € belastet.
 - Die Bezahlung erfolgt am 20.10.01.
 - Kurs 20.10. 1 Dollar = 1,30 €.
 - Kurs 20.10. 1 Dollar = 0,90 €.

Wie sind die Vorgänge in der Handels-/Steuerbilanz zu behandeln?

Lösungen:

- Die Anschaffungskosten des erworbenen Wirtschaftsguts betragen 22.000 €.
 - 1.8. Maschinen an Bank 22.000.
- Für die Höhe der Anschaffungskosten ist der Kurswert im Anschaffungszeitpunkt (BFH Urteil vom 16.12.1977, BStBl II 1978) maßgebend (H 6.2 „Ausländische Währung“ EStH). Bilanzsteuerrechtlich liegen 2 Wirtschaftsgüter, der gekaufte Vermögensgegenstand und die entsprechende Kaufpreisverbindlichkeit vor. Nach dem Erwerbstag infolge von Kursschwankungen eintretende Wertänderungen betreffen das Wirtschaftsgut „Kaufpreisverbindlichkeit“.
 - 1.8. Maschinen an Sonstige Verbindlichkeiten 22.000.
20.10. Sonstige Verbindlichkeiten 22.000 + Kursverluste 4.000 an Bank 26.000.
 - 1.8. Maschinen an Sonstige Verbindlichkeiten 22.000.
20.10. Sonstige Verbindlichkeiten 22.000 an Bank 18.000 + Kursgewinne 4.000.

Beispiel (Anzahlung):

A erwirbt eine Maschine für 20.000 Dollar. Die Übergabe erfolgt am 1.8.01.
Er leistet am 1.5.01 eine Anzahlung i.H.v. 16.000 Dollar (Kurs 1 €), wobei ihm seine Bank hierfür 16.000 € belastet. Die Restzahlung i.H.v. 4.000 Dollar erfolgt bei Lieferung (Kurs 1,10 €).

Wie ist der Vorgang in der Handels-/Steuerbilanz zu behandeln?

Lösung:

Die Anschaffungskosten betragen 20.400 € (16.000 Dollar × 1 € + 4.000 Dollar × 1,10 €).

1.5. Anzahlungen an Bank 16.000.

1.8. Maschinen 20.400 an Bank 4.400 + Anzahlungen 16.000.

Beispiel (Devisenvorräte):

A erwirbt eine Maschine für 20.000 Dollar. Die Übergabe erfolgt am 1.8.01 (Kurs 1,10 €).

a) Im Hinblick auf die am 1.8. zu erfolgende Überweisung erwirbt A am 1.5. Devisen (20.000 Dollar für 20.000 €).

b) Für die am 1.8. zu erfolgende Überweisung greift A auf die vorhandenen Devisenbestände (A hat am 1.5. 40.000 Dollar für 40.000 € erworben) zurück.

Wie ist der Vorgang in der Handels-/Steuerbilanz zu behandeln?

Lösungen:

a) Die Anschaffungskosten des erworbenen Wirtschaftsguts betragen 20.000 €.

1.5. Devisen an Bank 20.000.

1.8. Maschinen an Devisen 20.000.

b) Die Anschaffungskosten des erworbenen Wirtschaftsguts betragen 22.000 €.

1.5. Devisen an Bank 40.000.

1.8. Maschinen 22.000 an Devisen 20.000 + Kursgewinn 2.000.

1.2.1.5 Übernahme von Verbindlichkeiten

Erhält der Verkäufer eine bestimmte Summe und verpflichtet sich der Käufer zusätzlich Schulden des Verkäufers zu bezahlen, gehört der Wert der übernommenen Verbindlichkeiten zu den Anschaffungskosten (H 6.2 „Schuldübernahmen“ EStH).

Beispiel:

A erwirbt von B ein unbebautes Grundstück. B erhält vereinbarungsgemäß einen Scheck i.H.v. 100.000 €. Zusätzlich hat sich A verpflichtet, die auf dem Grundstück lastende Grundschuld (valuierter Wert im Zeitpunkt des Kaufs 20.000 €), sowie rückständige Grundsteuer i.H.v. 200 € zu übernehmen.

Wie hoch sind die Anschaffungskosten für das Grundstück?

Lösung:

Die Anschaffungskosten betragen 120.200 €.

1.2.1.6 Zinslose Kaufpreisstundung

Der Verkäufer geht i.d.R. bei der Festlegung des Verkaufspreises von einer sofortigen bzw. alsbaldigen Bezahlung aus. Soll dies nicht der Fall sein, gewährt er eine Finanzierung und verlangt dafür Zinsen. Denkbar ist aber auch, dass er die Zinsen dem „Barkaufpreis“ zuschlägt. Dies wird unterstellt, wenn der Verkäufer auf dem Papier keine Zinsen verlangt, der „Kaufpreis“ aber nicht innerhalb eines Jahres zur Zahlung fällig ist. In diesem Fall ist der „Kaufpreis“ abzuzinsen.

Nur der abgezinste Betrag (= Barwert) gehört zu den Anschaffungskosten (vgl. z.B. BFH vom 21.10.1980, V III R 190/78, BStBl II 1981, 160).

 Eine Abzinsung ist nur dann vorzunehmen, wenn die Gesamtlaufzeit mehr als ein Jahr beträgt.

Zur Berechnung des Barwerts ist in der Handelsbilanz der Marktzins vergleichbarer Geschäfte anzusetzen (Beck BilKomm. § 253 HGB, Rz. 66–67). Dies gilt an sich auch steuerrechtlich. Der BFH ging aber in einem entsprechenden Fall vereinfachend von einem Zinssatz i.H.v. 5,5 % aus, und nahm die Abzinsung mit der bewertungsrechtlichen Abzinsungstabelle des § 12 Abs. 3 BewG¹ vor (vgl. Steuererlasse 200 Tab. 1 § 12/1²).

Wird in einer Klausuraufgabe der Marktzins nicht genannt (wovon auszugehen ist), ist die Abzinsung handels- und steuerrechtlich mit der bewertungsrechtlichen Tabelle (Basis Zinssatz = 5,5 %) vorzunehmen.

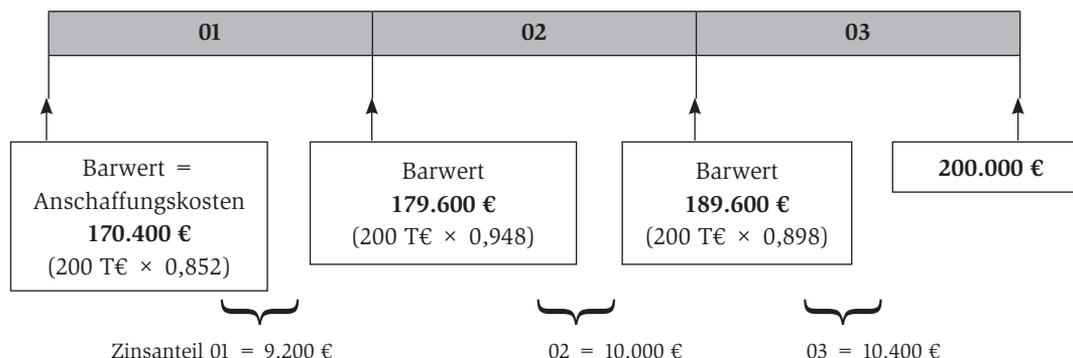
Beispiel:

A erwirbt am 1.1.01 von C ein unbebautes Grundstück. Der Kaufpreis beträgt 200.000 € und ist erst nach drei Jahren zu bezahlen.

Wie hoch sind die Anschaffungskosten für das Grundstück?

Lösung:

Der Barwert der Kaufpreisschuld beträgt 170.400 € (Kaufpreis 200.000 € × Vervielfältiger laut Tabelle 1 0,852).



Buchung:

1.1.01			
Grund und Boden	170.400	an Sonstige Verbindlichkeiten	170.400
31.12.01			
Zinsaufwendungen	9.200	an Sonstige Verbindlichkeiten	9.200
usw.			

Alternativ können die auf die einzelnen Wirtschaftsjahre entfallenden Zinsanteile aus Vereinfachungsgründen auch linear ermittelt werden (Zinsanteile 01, 02 und 03 je $\frac{12}{36}$ von 29.600 €).

1 Nach dieser Vorschrift sind unverzinsliche Forderungen und Schulden, deren Laufzeit mehr als ein Jahr beträgt mit 5,5 % abzuzinsen. Vgl. auch BFH, Urteil vom 21.10.1980, BStBl II 1981, 160.
 2 BMF vom 7.12.2001, BStBl I 2001, 1041.



Unverzinsliche Kaufpreisstundung i.Z.m. steuerpflichtiger Lieferung

Kommt es i.Z.m. einer umsatzsteuerpflichtigen Lieferung zu einer Abzinsung, ist zu beachten, dass es sich bei der Kreditgewährung um eine unselbständige Nebenleistung handelt, sodass die Steuerbefreiungsvorschrift des § 4 Nr. 8 UStG nicht zum Zuge kommt. Alles was der Leistungsempfänger aufwendet, ist Entgelt der Lieferung (Tz. 3.11 Abs. 2 UStAE).

Lassen die Vertragsparteien den Zeitpunkt der Kaufpreiszahlung weitgehend offen, unterbleibt i.Z.m. der Ermittlung der Anschaffungskosten eine Abzinsung (BFH vom 14.2.1984, VIII R 41/82, BStBl II 1984, 550).

1.2.1.7 Anschaffungskosten bei einem Ratenkauf

1.2.1.7.1 Verzinsliche Ratenzahlung

Wenn die Vertragsparteien über den jeweilig ausstehenden Betrag eine Verzinsung vereinbaren, gibt es buchhalterisch keine Probleme. Es muss lediglich beachtet werden, dass die Zinsaufwendungen periodengerecht verbucht werden.

Beispiel (Ratenzahlung mit Verzinsung):

A erwirbt am 1.1.01 von T ein unbebautes Grundstück (Buchwert 150.000 €) für 200.000 €. Der Kaufpreis ist in 5 jährlichen Raten zu bezahlen. Die erste Zahlung erfolgt am 31.12.01. Es wird eine 7 %ige Verzinsung vereinbart.

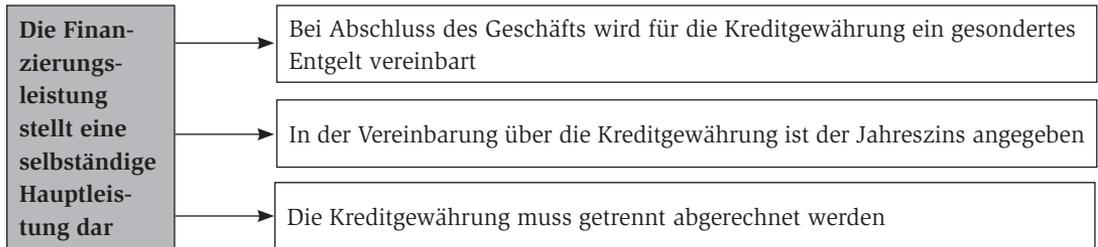
Wie ist der Erwerb zu behandeln?

Lösung:

Die Anschaffungskosten des Grundstücks betragen 200.000 €. Die Zinsen sind als Betriebsausgaben abzugsfähig.

Erwerber A	Veräußerer B
Anschaffung/Verkauf (1.1.01)	
Grund und Boden an Sonstige Verbindlichkeiten 200.000	Sonstige Forderungen 200.000 an Grund und Boden 150.000 + Sonstige betriebliche Erträge 50.000
Tilgung 01	
Sonstige Verbindlichkeiten an Geldkonto 40.000	Geldkonto an Sonstige Forderungen 40.000
Zinsen 01 (7 % von 200.000 €)	
Zinsaufwand an Geldkonto 14.000	Geldkonto an Zinserträge 14.000
usw.	

Bei Abzahlungsgeschäften erbringt der Verkäufer umsatzsteuerlich zwei Leistungen (Warenlieferung + Kreditgewährung). Die Teilzahlungszuschläge stellen das Entgelt für die (steuerfreie) Kreditgewährung dar. Diese Grundsätze gelten auch für andere Fälle, wenn neben der Lieferung (bzw. sonstigen Leistung) ein Kredit gewährt wird und eine eindeutige Trennung zwischen Lieferung (bzw. sonstiger Leistung) und dem Kreditgeschäft vorliegt. Dazu müssen folgende drei Voraussetzungen vorliegen (vgl. Abschn. 3.11 Abs. 2 UStAE):



1.2.1.7.2 Unverzinsliche und niedrigverzinsliche Ratenzahlungen

Beträgt der Zeitraum der Ratenzahlungen länger als ein Jahr, ist bei einer Unverzinslichkeit bzw. Niedrigverzinslichkeit eine Abzinsung vorzunehmen (BFH Urteil vom 21.10.1980, BStBl II 1981, 160). Es wird unterstellt, dass die Parteien stillschweigend in den Gesamtbetrag Zinsen mit eingerechnet haben. Richtigerweise wäre im Hinblick auf den Teilwertcharakter vom Marktzins auszugehen. Finanzverwaltung (R 16 Abs. 11 S. 10 EStR i.V.m. H 16 Abs. 11 „Ratenzahlungen“ EStH) und Rechtsprechung (BFH vom 21.10.1980, VIII R 190/78, BStBl II 1981, 160) gehen jedoch in Anlehnung an § 12 Abs. 3 BewG von einem Zinssatz von 5,5 % aus. Die Abzinsung kann mit Tabelle 2 (BMF Schreiben vom 7.12.2001, BStBl I 2001, 1041, berichtigt BStBl I 2002, 112 = Beck Steuererlasse 200 § 12/1) vorgenommen werden.

Der abgezinsten Barwert stellt den Bruttokaufpreis dar. Es wird dabei grundsätzlich unterstellt, dass der Barzahlungspreis (= Barwert) niedriger ist als die Summe aller Raten (BFH Urteile vom 20.8.1970, BStBl II 1970, 807, vom 29.10.1970, BStBl II 1971, 92, vom 25.6.1974, BStBl II 1975, 431).

Auszug Beck Erlasse 200 § 12/1 Tabelle 2
Vervielfältiger für eine unverzinsliche Kapitalforderung/-schuld, die in gleichen Jahresraten getilgt wird. Der Jahresbetrag der Raten wurde mit 1 € angesetzt.

Laufzeit in Jahren	Kapitalwert	Laufzeit in Jahren	Kapitalwert
1	0,974	6	5,133
2	1,897	7	5,839
3	2,772	8	6,509
4	3,602	9	7,143
5	4,388

Beispielhafte Berechnung:
 (Es werden 60 Raten mit je 500 € bezahlt.)
 $500 \text{ €} \times 12 = \text{Jahresbetrag } 6.000 \text{ €} \times 4.388 = \text{Barwert } 26.328 \text{ €}.$

Beispiel (unverzinsliche Ratenzahlungen):
 A erwirbt am 1.1.01 ein unbebautes Grundstück für 120.000 €. Der Kaufpreis ist in 60 monatlichen Raten (zu je 2.000 €) zu bezahlen. Eine Verzinsung wurde nicht vereinbart.
Barwerte:
 1.1.01: $24.000 \text{ (Jahresbetrag)} \times 4,388 \text{ (Vervielfältiger 5 Jahre)} = 105.312 \text{ €}.$
 31.12.01: $24.000 \times 3,602 \text{ (Vervielfältiger 4 Jahre)} = 86.448 \text{ €}.$
 31.12.02: $24.000 \times 2,772 \text{ (Vervielfältiger 3 Jahre)} = 66.528 \text{ €}.$
 usw.
Wie ist der Erwerb bzw. der Verkauf zu behandeln?